



جامعة كربلاء

كلية القانون

الفرع العام

المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية (دراسة مقارنة)

رسالة مقدمة إلى مجلس كلية القانون - جامعة كربلاء
كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في القانون العام

تقدمت بها الباحثة

زهراء راضي حسن

بإشراف:

الأستاذ المساعد الدكتور خالد مجيد عبد الحميد الجبوري

١٤٤٧ هـ

٢٠٢٦ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا

حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ

بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا ﴾

صدق الله العلي العظيم

(سورة النساء / الآية ٥٨)

إقرار المشرف

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ (المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الامانات الضريبية - دراسة مقارنة) المقدمة من قبل الطالبة (زهراء راضي حسن) إلى مجلس كلية القانون - جامعة كربلاء، بوصفها جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في القانون العام، وقد جرت تحت اشرافي ورشحت للمناقشة، مع التقدير .



التوقيع :

الأسم : أ.م. د. خالد مجيد عبد الحميد

الاختصاص : القانون الجنائي

كلية القانون - جامعة كربلاء

إقرار المقوم اللغوي

أشهد بأن رسالة الماجستير الموسومة بـ (المسؤولية الجزائرية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية - دراسة مقارنة) المقدمة من قبل الطالبة (زهراء راضي حسن) إلى مجلس كلية القانون / جامعة كربلاء، وقد وجدتھا صالحة من الناحيتين اللغوية والتعبيرية، بعد أن أخذت الطالبة بالملاحظات المسجلة على متن الرسالة .

مع التقدير

التوقيع: 


الاسم: أ.د. بشرى حنون محسن

الاختصاص العام: اللغة العربية

الاختصاص الدقيق: الأدب العربي


إقرار لجنة مناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة إننا اطلعنا على هذه الرسالة الموسومة بـ (المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الامانات الضريبية "دراسة مقارنة")، وناقشنا الطالبة (زهراء راضي حسن) على محتواها، وفيما له علاقة بها، ونعتقد إنها جديرة بالقبول لنيل درجة الماجستير في القانون / فرع القانون العام وبدرجة (ممتازة).


التوقيع:
الاسم: أ.م.د. نغم حمد علي
(عضواً)
التاريخ: / / ٢٠٢٦


التوقيع:
الاسم: أ.م.د. منى محمد عبدالرزاق
(رئيساً)
التاريخ: / / ٢٠٢٦


التوقيع:
الاسم: أ.م.د. خالد مجيد عبدالحميد
(عضواً ومشرفاً)
التاريخ: / / ٢٠٢٦


التوقيع:
الاسم: أ.م.د. يحيى حمود مراد
(عضواً)
التاريخ: / / ٢٠٢٦

صادق مجلس كلية القانون / جامعة كربلاء على قرار لجنة المناقشة


التوقيع:
أ.د. احمد شاكر سلمان
عميد كلية القانون / جامعة كربلاء
التاريخ: / / ٢٠٢٦

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى سيدنا محمد وآله الأطهار، منبع العلم
والمعرفة

وإلى والديّ العزيزين، اللذين كانا لي عوناً وسنداً في مسيرتي،
إلى أساتذتي الأفاضل الذين لم يبخلوا عليّ بعلمهم وتوجيههم،
إلى إخوتي وأخواتي الذين منحوني القوة وشجعوني ووقفوا إلى جانبي،
إلى كل من كان سنداً وداعماً في مختلف مراحل دراستي،
وإلى كل من أسهم في إنجاز هذه الرسالة، وإن لم يُكتب اسمه على غلافها،
فله مني خالص التقدير والامتنان

الباحثة

الشكر والعرفان

الحمد لله حمداً يبلغ منتهاه، والشكر له سبحانه وتعالى على ما أنعم به عليّ من توفيق وعون في إتمام هذا العمل المتواضع، وأصلي وأسلم على من بعثه الله رحمةً للعالمين، النبي محمد وآله الطيبين الطاهرين.

يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور (خالد مجيد عبد الحميد الجبوري) ، لما بذله من جهدٍ وعطاءٍ علمي وتوجيهات قيمة كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذه الرسالة. كما أتوجه بخالص الشكر إلى أساتذتي الكرام الذين تعلمت منهم الكثير، فكانوا لي نعم المعلمين والموجهين.

ولا يفوتني أن أعبر عن عظيم امتناني لعائلي الكريمة، التي كانت الداعم الأكبر لي طوال رحلتي الدراسية، ولولا دعاؤهم ومساندتهم لما وصلت إلى هذه المرحلة. كما أتقدم بشكر خاص إلى الموظف المسؤول عن تحصيل الأمانات الضريبية في دائرة الضرائب بكربلاء، وموظفي قلم محكمة استئناف كربلاء، ومحكمتي استئناف الرصافة والكرخ، وموظفي القسم الإعلامي في مجلس القضاء الأعلى، وجميع العاملين في العتبة العباسية المقدسة، على ما قدموه لي من عون .

الباحثة

الملخص

يُعد موضوع المسؤولية الجزائية الناشئة عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية (دراسة مقارنة) من الموضوعات ذات الأهمية البالغة، بوصفها من الجرائم التي تمس المال العام، وتخل بالثقة المفترضة بالمكلفين بجبايتها نيابةً عن الدولة، ويُقصد بالأمانات الضريبية تلك المبالغ التي تُستحصل من الغير كضريبة دخل، وتُفترض أن تُسلم إلى الجهات الضريبية المختصة خلال مدة قانونية محددة، ويُعدّ الامتناع عن تسليمها أو التصرف بها جريمة يُعاقب عليها القانون، فتناولت هذه الدراسة موضوع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بوصفها أحد الجرائم التي تمس المال العام، لما تمثله الأمانات الضريبية من أهمية بالغة في دعم الخزينة العامة وتحقيق العدالة المالية. وقد سعت الدراسة إلى بيان الإطار المفاهيمي للأمانات الضريبية، وتحديد طبيعتها القانونية، وتمييزها عن غيرها من صور الأموال العامة.

كما تناولت الدراسة أركان جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، سواء الركن الشرعي من خلال بيان الأساس القانوني للتجريم، أو الركن المادي المتمثل في فعل الاستيلاء أو الاختلاس أو التصرف غير المشروع بالأمانة الضريبية، فضلاً عن الركن المعنوي القائم على القصد الجرمي، والمتمثل في اتجاه إرادة الجاني إلى تملك المال أو التصرف فيه خلافاً للغرض الذي خُصص من أجله. وتطرقت الدراسة إلى نطاق المسؤولية الجزائية، سواء بالنسبة للموظف العام المختص بتحصيل أو حفظ الأمانات الضريبية، أو بالنسبة لغيره من الأشخاص الذين قد يسهمون في ارتكاب الجريمة، مع بيان صور المساهمة الجنائية وأثرها في تحديد العقوبة. كما تم التمييز بين المسؤولية الجزائية والمسؤولية التأديبية والمدنية، وبيان حدود كل منها.

وخلصت الدراسة إلى أن المشرع، وإن كان قد أحاط الأمانات الضريبية بحماية، إلا أن التطبيق العملي يثير بعض الإشكالات، لا سيما ما يتعلق بتحديد الوصف القانوني الدقيق للفعل الجرمي، وتمييزه عن الجرائم القريبة منه كجريمة الاختلاس أو السرقة. وعليه، أوصت الدراسة بضرورة توضيح النصوص القانونية ذات الصلة، وتشديد الرقابة على الجهات المختصة بتحصيل الأمانات الضريبية، وتطوير آليات المساءلة الجزائية بما يحقق حماية فعّالة للمال العام ويعزز الثقة في النظام الضريبي.

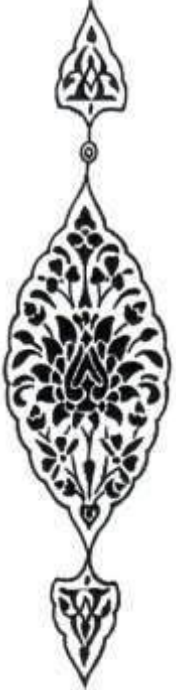
المحتويات

الصفحة	الموضوع
٦ - ١	المقدمة
٦٠ - ٧	الفصل الأول: تعريف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وذاتيتها
٣٤ - ٨	المبحث الأول: ماهية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء والأمانات الضريبية
٢٠ - ٩	المطلب الأول: مفهوم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٤ - ١٠	الفرع الأول: تعريف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٢٠ - ١٤	الفرع الثاني: أساس المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٣٤ - ٢٠	المطلب الثاني: مفهوم الأمانات الضريبية
٢٥ - ٢١	الفرع الأول: تعريف الأمانات الضريبية
٣٤ - ٢٥	الفرع الثاني: الأساس القانوني للأمانات الضريبية
٦٠ - ٣٤	المبحث الثاني: ذاتية المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية
٤٧ - ٣٤	المطلب الأول: ذاتية الأمانات الضريبية
٣٩ - ٣٥	الفرع الأول: خصائص الأمانات الضريبية
٤٧ - ٣٩	الفرع الثاني: تمييز الأمانات الضريبية عما يشته به
٦٠ - ٤٧	المطلب الثاني: ذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٥٠ - ٤٧	الفرع الأول: خصائص المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية
٦٠ - ٥٠	الفرع الثاني: تمييز المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية عما يشته به
١١٤ - ٦١	الفصل الثاني: الأحكام الموضوعية للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

٦٢ - ٨٨	المبحث الأول: شروط المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وإشخاصها
٦٣ - ٧١	المطلب الأول: عناصر المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وطبيعتها
٦٣ - ٦٦	الفرع الأول: عناصر المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٦٧ - ٧١	الفرع الثاني: طبيعة المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٧١ - ٨٨	المطلب الثاني: أشخاص المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وموانعها
٧٢ - ٨٠	الفرع الأول: اشخاص المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٨٠ - ٨٨	الفرع الثاني: موانع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٨٨ - ١١٤	المبحث الثاني: أركان جريمة الاستيلاء على الامانات الضريبية والمساهمة بها
٨٩ - ٩٩	المطلب الأول: أركان جريمة الاستيلاء على الامانات الضريبية
٨٩ - ٩٥	الفرع الأول: الركن المادي لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٩٥ - ٩٩	الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
٩٩ - ١١٤	المطلب الثاني: المساهمة الجنائية في الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٠٠ - ١٠٥	الفرع الأول: المسؤولية الجزائية للفاعل عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٠٥ - ١١٤	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية للشريك عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١١٥ - ١٨٠	الفصل الثالث: الأحكام الإجرائية للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١١٦ - ١٥٣	المبحث الأول: الأحكام الإجرائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

١١٧ - ١٣٤	المطلب الأول: الإجراءات ما قبل المحاكمة في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١١٧ - ١٢٥	الفرع الأول: الجهة المختصة في التحقيق عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٢٥ - ١٣٤	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٣٤ - ١٥٣	المطلب الثاني: الإجراءات القضائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٣٥ - ١٤١	الفرع الأول: إجراءات المحاكمة في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٤١ - ١٥٣	الفرع الثاني: الجزاء القانوني عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٥٣ - ١٨٠	المبحث الثاني: الطعن والوسائل القانونية لمكافحة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٥٤ - ١٦٤	المطلب الأول: الطعن بالحكم القضائي في الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٥٥ - ١٥٨	الفرع الأول: الجهة المختصة بالنظر في الطعن في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٥٨ - ١٦٤	الفرع الثاني: إجراءات الطعن في أحكام جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٦٤ - ١٨٠	المطلب الثاني: وسائل مكافحة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية
١٦٥ - ١٧٢	الفرع الأول: الجهات الرقابية المسؤولة عن مراقبة الأمانات الضريبية
١٧٢ - ١٨٠	الفرع الثاني: الإجراءات الوقائية لمنع التلاعب في الأمانات الضريبية
١٨١ - ١٨٧	الخاتمة
١٨٨ - ٢٠٤	المصادر والمراجع
i - ii	Abstract

المقدمة



ويقع على عاتق الموظفين أو المكلفين واجب قانوني بتسليم هذه المبالغ إلى السلطات الضريبية المختصة خلال المدد المحددة قانوناً ، وخلاف ذلك يُعرضهم للمسؤولية القانونية ، ومن ثم فإن أي تلاعب أو امتناع عن تسليم تلك المبالغ يُعد إخلالاً بالثقة الممنوحة للمكلف، واعتداءً على الأموال العامة، مما يبرز أهمية المسؤولية الجزائية التي يتحملها مرتكب هذا الفعل بوصفه صورة من صور الاعتداء على المال العام .

ثانياً : أهمية الدراسة :

إن لدراسة المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية أهمية قانونية واقتصادية وإدارية بالإضافة إلى الأهمية العملية ، فالأهمية القانونية تتمثل بكون الاستيلاء على الأمانات انتهاكاً للنصوص المالية والضريبية، وينطوي على اعتداء على المال العام ، ومن الناحية الاقتصادية تعد الأمانات الضريبية جزءاً من الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل خدماتها ومشاريعها ، وبالتالي، فإن الاستيلاء عليها يؤدي إلى نقص الموارد المالية وإحداث خلل في الميزانية العامة ، فضلاً عن التأثير السلبي على ثقة الأفراد والمؤسسات المالية الدولية في النظام المالي للدولة، ويزداد على الاستيلاء على الأمانات الضريبية إضعاف كفاءة الجهاز الإداري، وتعزيز ثقافة الفساد، مما يؤدي إلى خلل في الأداء المؤسسي وعدم استقرار النظام الإداري ، أما أهمية موضوع الاستيلاء على الأمانات الضريبية من الناحية التطبيقية فيتمثل بالكشف عن مكامن الضعف في الأنظمة المالية والإدارية ، وأن التطبيق العملي يظهر أن أغلب حالات الاستيلاء على الأمانات الضريبية توضح ضعف الرقابة أو عدم كفاية الإجراءات المتخذة في حال ارتكاب الجريمة ، أو الاعتماد على أساليب يدوية أو نظم إلكترونية غير متطورة ، مع غياب عملية التدقيق أو المراجعة المنتظمة .

ثالثاً: إشكالية الدراسة :

تتمثل إشكالية الدراسة في القصور التشريعي والإجرائي القائم على مواجهة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، ومدى قدرة المنظومة القضائية والرقابية على تطبيق النصوص القانونية القائمة بصورة تحقق الحماية الفعلية للالتزامات الضريبية. كما تتمحور الإشكالية حول غموض التكييف القانوني لهذا الفعل بين اعتباره جريمة

جزائية مستقلة أو مجرد مخالفة ضريبية ذات طابع إداري، وما يترتب على ذلك من أثر مباشر في تحديد أركان المسؤولية الجزائية والعقوبات الواجبة التطبيق، وينصرف البحث إلى بيان مدى كفاية التشريع العراقي في تجريم هذا الفعل وتجسيد أهداف العقوبة بالردع العام والخاص . و تثير المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تساؤلات حول الأساس القانوني للمسؤولية الجزائية، وطبيعتها، وشروطها، وأركانها، فضلاً عن حدود العلاقة بين القانون الضريبي والجزائي في تنظيم المسؤولية الجزائية للفاعل، وأهم هذه التساؤلات ما يأتي :

- ١- ما هي الطبيعة القانونية لهذه المسؤولية؟ وهل تُعد مسؤولية موضوعية أو شخصية؟ وما هي أركان المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية؟
- ٢- هل يستدعي هذا الفعل تدخلاً تشريعياً بإنشاء نص خاص بجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية أو أن النصوص العقابية والضريبية القائمة كافية للحد منها ؟
- ٣- هل تختص الجهات التحقيقية التقليدية (المحقق وقاض التحقيق) بالتحقيق في حال الاستيلاء على الأمانات الضريبية أو أن هناك جهات خاصة أشارت لها القوانين ؟
- ٤- هل تُطبَّق العقوبات الضريبية (غرامات، فوائد تأخير) وحدها في هذا الجريمة أو تُطبق العقوبات الجزائية أيضاً ؟ وهل يمكن الجمع بين العقوبات الجزائية والضريبية . وأي طريقة من طرق الطعن يمكن اتباعها عند الطعن في هذه الأحكام .
- ٥- وهل تملك الجهات المعنية صلاحية اعتماد أساليب وقائية معينة للحد من وقوعها؟.

خامساً: نطاق الدراسة :

تحدد دراستنا للمسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية في معرفة سياسة المشرع العراقي من خلال تحليل النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الصلة، وفي مقدمتها قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل و قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩)، لاسيما المواد المتعلقة بجريمة الاستيلاء والاختلاس والإضرار بالمال العام، ووفق قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) المعدل لمعرفة الإجراءات القانونية الواجبة الاتباع عند تحريك الدعوى الجزائية إلى حين صدور الحكم القانوني، فضلاً عن قوانين

خاصة كقانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) المعدل وقانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) .

كما تمتد هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة تحليلية مع التشريعين الفرنسي والمصري، نظرًا لما يتمتع به كل منهما من تجربة راسخة في مجال تجريم الأفعال المتعلقة بالالتزامات الضريبية وتطوير الآليات الرقابية والجزاءات المطبقة عليها، ففي التشريع الفرنسي، تم الرجوع إلى قانون الضرائب العام رقم (٥٠-١٤٨٣) لسنة (١٩٥٠)، وقانون العقوبات رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل، إضافة إلى قانون الإجراءات الجنائية لعام (١٩٥٨)، لما تمثله هذه المنظومة من إطار متقدم في مواجهة الجرائم المالية. أما في التشريع المصري، فقد جرى الاعتماد على قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥)، وقانون العقوبات رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧)، وقانون الإجراءات الجنائية رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠)، باعتبار أن النظام القانوني المصري يضم تنظيمًا قريبًا من النظام العراقي ويقدم معالجة واضحة للجرائم المرتبطة بالضرائب، وتهدف المقارنة إلى تقييم مدى كفاية النصوص العراقية الحالية في الحد من هذه الجرائم مساءلة مرتكبيها، واستجلاء أوجه القصور وإمكانية الاستفادة من التجارب المقارنة.

سادسًا : منهجية الدراسة :

نظرًا لطبيعة موضوع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية فإن المنهج الأكثر انسجاماً معه هو المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية لفهم كيفية تنظيم الأمانات الضريبية، وتجريم الاستيلاء عليها من خلال استعراض النصوص القانونية والأحكام القضائية ذات الصلة، وتحليل الأحكام القضائية والوقائع العملية التي تكشف عن طبيعة الجريمة وآليات مكافحتها ، مع استخدام المنهج المقارن بين النصوص القانونية الوطنية والنصوص القانونية المقارنة في فرنسا ومصر ، لاستخلاص أفضل الممارسات والنظم الأكثر فاعلية في مجال الوقاية والمساءلة ، وتقييم مدى فاعلية التشريع العراقي في حماية ومنع حدوث الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

سابعاً : الدراسات السابقة :

على الرغم من عدم وجود دراسة سابقة تتناول موضوع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بشكل مباشر في مجال القانون الجنائي، إلا أنه يمكن الإشارة إلى بعض الدراسات ذات الصلة التي تناولت موضوعات مرتبطة بالجانب الضريبي، ومنها رسالة ماجستير بعنوان "الضمانات القانونية لفرض العقوبات الضريبية في قانون ضريبة الدخل - دراسة مقارنة" للباحث ياسين عبد العزيز عبد الله، كلية الحقوق، جامعة الموصل، عام ٢٠٢٣، وتهدف هذه الدراسة إلى بيان أن الهدف من العقوبة الضريبية هو المحافظة على المصلحة المالية للدولة، وتعويض الضرر الذي يلحق بالخزينة العامة جراء الفعل المخالف لأحكام قانون ضريبة الدخل، وضمان استمرار تدفق الموارد المالية اللازمة لأداء الدولة ووظائفها، ولا سيما استمرار سير المرافق العامة.

وتختلف هذه الدراسة عن موضوع دراستنا، إذ تناول الباحث الضمانات القانونية لفرض العقوبة الضريبية، بينما تركز دراستنا على المسؤولية الجزائية الناشئة عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، وما يترتب عليها من أحكام جزائية وفق القانون العراقي، مع إجراء دراسة مقارنة للأنظمة القانونية الأخرى، من خلال بيان العناصر الموضوعية والإجرائية لهذه المسؤولية، واستعراض التدابير التي يمكن للجهات المختصة اتخاذها للحد من وقوع هذه الجريمة.

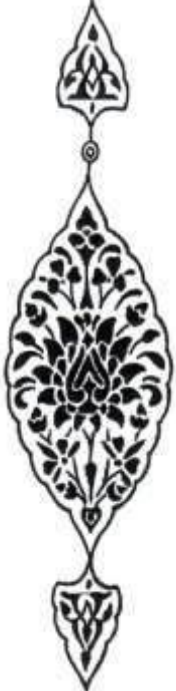
ثامناً : خطة الدراسة :

تستدعي بيان المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، تقسيم الدراسة على ثلاثة فصول رئيسية، نستعرض في الفصل الأول ماهية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وذاتيتها، حيث تناول المبحث الأول ماهية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء والأمانات الضريبية، وفي المبحث الثاني ذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، ونستعرض في الفصل الثاني الأحكام الموضوعية للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية على مبحثين، في المبحث الأول الأسس العامة للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، وفي المبحث الثاني أركان المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمساهمة بها. إما الفصل الثالث نستعرض فيه

الأحكام الإجرائية للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، في المبحث الأول الإجراءات الجنائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، والمبحث الثاني خصصناه لأحكام الطعن والوسائل القانونية لمكافحة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، ثم نختمها بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلنا إليها .

الفصل الأول

تعريف المسؤولية الجزائية عن
الاستيلاء على الأمانات الضريبية
وذاتيتها



الفصل الأول

تعريف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وذاتيتها

تهتم مختلف التشريعات بالمحافظة على المال العام ، لما يشكّله هذا المال من أهمية كبيرة على مختلف الجوانب الاقتصادية ، و السياسية ، و الاجتماعية . وتُعد الأمانات الضريبية من أهم الأسس التي يقوم عليها نظام المالية في الدولة ، إذ تُشكّل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة ، وتتصف بكونها أموال ذات صفة مؤقتة يتم تقديمها إلى الدولة . مما يستدعي أحاطتها بمجموعة من الضمانات التي تحافظ عليها وتؤكد على سلامة تحصيلها وضمان عدم التلاعب بها وتجنب تعرّضها للجرائم المختلفة منها الاستيلاء . فالتجهت مختلف التشريعات إلى الاهتمام بهذه الجريمة والنص على أحكامها ، وكما تبرز هنا ذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية التي تُشكّل عنصراً مهماً في تمييزها وتفرد أحكام هذه المسؤولية عن غيرها .

ففي هذا الفصل سنقوم باستعراض المفاهيم الأساسية ، لكل من المسؤولية الجزائية للاستيلاء والأمانات الضريبية ، وإيضاح الأساس القانوني وذاتية المسؤولية الجزائية، وبيان مفهوم الأمانات الضريبية ، و ثم بيان الأساس القانوني الذي تستند إليه الدولة في فرضها ، لذا سوف نقسم هذا الفصل على مبحثين نوضّح في المبحث الأول ماهية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، أما في المبحث الثاني سنوضح ذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

المبحث الأول

ماهية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء والأمانات الضريبية

تتعرض أموال الدولة في الوقت الراهن لجرائم متعددة ، أبرزها الاستيلاء الذي يشكّل انتهاكاً خطيراً لأعمال الوظيفة العامة ، لكونه يصدر من موظف أو مكلف بخدمة عامة ويعد من جرائم المتاجرة بأعمال الوظيفة ، فذهبت مختلف التشريعات إلى الاهتمام بهذه الجريمة من خلال وجود نصوص قانونية تنظم أحكامها، وبيان المسؤولية الجزائية المترتبة على الفاعل في حال الاستيلاء أو تسهيل الاستيلاء على الأموال العامة ، وبما أن الأمانات الضريبية تحمل صفة المال العام وتعد من إيرادات الدولة ، فقد أصبحت محلاً محتملاً لجريمة الاستيلاء .

لذا سنوضح في هذا المبحث ، المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية من حيث المفهوم في ظل المتغيرات والتحديات المعاصرة، إذ إن تحديد مفهوم هذه المسؤولية ، يسهل معرفة وتحديد الجريمة والمسؤولية الجزائية المترتبة عليها ، ومن ثم بيان الأساس القانوني الذي يشكل المحدد القانوني الذي يوضح معالم هذه المسؤولية من خلال تقسيم هذا المبحث على مطلبين نتناول في المطلب الأول مفهوم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء أما في المطلب الثاني سنوضح مفهوم الأمانات الضريبية .

المطلب الأول

مفهوم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تتجسد المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية في المبادئ التي توضح متى وكيف يمكن مساءلة الأفراد ، ومتى تتحول الأفعال المباحة إلى أفعال مجرمة تستحق العقاب ، وتظهر أهميتها في إيضاح الأثر المترتب على الجاني عند ارتكابه سلوكاً مخالفاً للقانون، إذ يصبح عندها محلاً للمساءلة الجزائية ، وفي نطاق المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تتحقق عند قيام الموظف أو المكلف بخدمة عامة باستغلال وظيفته لغرض حيازة الأمانات أو التسهيل لغيره ذلك ، فمفهوم المسؤولية الجزائية للاستيلاء لم يكن محلاً للاتفاق بين الفقهاء بل كان موضوعاً للاجتهاد الفقهي ، كما أن الأساس القانوني للمسؤولية الجزائية يعد حجر الزاوية في تحديد العلاقة بين الفعل المرتكب والعقوبة المستحقة ، فلا يتصور قيام المسؤولية الجزائية من دون نص يجرم الفعل ويحدد جزاءه ، ومن هنا تتبع أهمية تحديد هذا الأساس، لما يضمنه من عدم معاقبة الأبرياء وتحقيق التوازن بين حماية حقوق الأفراد من جهة، وصون حق الدولة في فرض الجزاء على الجناة من جهة أخرى.

وحرصاً منا على الإلمام بهذا الموضوع سوف نتطرق إلى المفهوم الدقيق للمسؤولية الجزائية للاستيلاء من خلال بيان التعريف اللغوي والاصطلاحي، ثم بيان أساس المسؤولية الجزائية للاستيلاء لغرض معرفة مفهوم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، لذا سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نتناول في الفرع الأول مفهوم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والفرع الثاني يتضمن أساس المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

الفرع الأول

تعريف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

لمعرفة مفهوم المسؤولية الجزائية للاستيلاء سوف نحاول بيان تعريف المسؤولية الجزائية للاستيلاء من الناحية اللغوية ومن الناحية الاصطلاحية على النحو الآتي :

أولاً : المعنى اللغوي للمسؤولية الجزائية للاستيلاء

يُعدّ الوقوف على المعنى اللغوي للمسؤولية خطوة أساسية لفهم الإطار العام الذي يحدد ماهيتها في التطبيقات القانونية، ومن هذا المنطلق، يُستعرض الأصل اللغوي للمسؤولية وما يتضمنه من دلالات ترتبط بالالتزام على النحو الآتي :

١- المسؤولية لغة :

المسؤولية في أصلها اللغوي مشتقة من الفعل سأل - يسأل، فيقال سألته سؤالاً أو تساؤلاً، فهو سائل، والمفعول به مسؤول. وتُفسّر المسؤولية على أنها التبعية، أي التزام الشخص بما يترتب على أفعاله أو أقواله من نتائج وأثار (١) ويُقال: تساءل القوم أي سأل بعضهم بعضاً. أما المسؤولية فهي بوجه عام حالة أو صفة تترتب على أمرٍ تقع عليه تبعية (٢). كما في قوله تعالى " ثُمَّ لَسْأَلَنَّ يَوْمَئِذٍ عَنِ النَّعِيمِ " (٣). وأيضاً بقصد بها طلب معرفه شيء كما في قوله تعالى " يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَسْأَلُوا عَنْ أَشْيَاءَ إِنْ تُبْدَ لَكُمْ تَسْؤُكُمْ " (٤). كما وردت كلمة المسؤولية في مواضع عديدة من القرآن ومنها قوله تعالى "وقفوهم انهم مسئولون" وتعني فرض المسؤولية عليه أي حمله اياها وهذا الكلمة على نقيض اللامسؤولية التي تعني عدم إلام الفرد بعواقب أعماله (٥).

٢- الجزائية لغة :

فالجزاء مصدر الفعل جزى - يجزي - إجزاء، فيقال: جزاءه فهو جزاء، والمفعول به مجزى (٦). أما كلمة الجزائية فهي اسم مؤنث منسوب إلى الجزاء، ويُقال: "جزى فلاناً" أي أعطاه حقه أو كافأه على فعله، و"اجتراه" أي طلب منه الجزاء، و"جزى

(١) سعدي أبو حبيب، القاموس الفقهي، ط ١، دار الفكر، دمشق، ١٩٨٢، ص ١٦٢.

(٢) ابن منظور، لسان العرب، ج ١١، ط ٣، نشر ادب الحوزة، قم، ١٩٩٩، ص ٣١٨.

(٣) سورة التكاثر، الآية (٨).

(٤) سورة المائدة، الآية (١٠٢).

(٥) أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصر، المجلد الاول، ط ١، عالم الكتب، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٠٢٠.

(٦) أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصر، مصدر سابق، ص ٣٧٣.

فلأنَّ حَقَّهُ " أي قضاة إياه (١) . وورد لفظ الجزاء في القرآن الكريم بمعاني عديدة فقد يكون بمعنى العقاب كما في قوله تعالى " فَمَا جَزَاءُ مَنْ يَفْعَلُ ذَلِكَ مِنْكُمْ إِلَّا خِزْيٌ فِي الْحَيَاةِ الدُّنْيَا وَيَوْمَ الْقِيَامَةِ " (٢) ، أو يراد بها معنى الثواب كما في قوله تعالى " وَأَمَّا مَنْ ءَامَنَ وَعَمِلَ صَالِحًا فَلَهُ جَزَاءٌ حَسَنٌ "، أو قد يراد بها الدعاء كما في قوله تعالى " جزاه الله خيرا " (٣) .

٣- الاستيلاء لغة :

جاء في لسان العرب استولى على الأمر أي أدرك غايته، ويُقال: استولى على ماله أي أخذه فصار في يده (٤). كما قيل إن الاستيلاء هو العزم على المحل حالاً ومالاً، وقيل أيضاً إنه وصول الشيء المغصوب إلى يد الغاصب (٥)، وقيل إنه السيطرة والقهر وما في حكمهما. وفي المعنى العام، فإن الاستيلاء في اللغة يدل على الظهور والغلبة؛ فيُقال: استولى على البلد أي أصبحت تحت سيطرته، واستولى على الأمر أي بلغه وأحكم قبضته عليه (٦) .

ثانياً : المعنى الاصطلاحي للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء

أن تعريف المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية ليس بالأمر اليسير، إذ يقتضي قبل الخوض فيه بيان مفهوم المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية، التعرف أولاً على مفهوم المسؤولية الجزائية بالمعنى العام، فالمسؤولية الجزائية تعني تحمّل الإنسان ما يصدر عنه من أفعال، وهذا التعريف لا يقتصر على المسؤولية الجزائية وإنما يشمل جميع أنواع المسؤوليات، فقد تكون دينية، أو اخلاقية، أو اجتماعية، أو قانونية (٧). ويقصد بالمسؤولية القانونية هي الالتزام الذي يفرضه القانون على الشخص عند مخالفته أحكام القانون (٨)، كما أن المسؤولية القانونية لا تقتصر على نوع واحد فقد تكون إدارية أو جنائية أو مدنية .

(١) لويس معلوف، المنجد في اللغة العربية، ط١٩، المطبعة الكاثوليكية، بيروت، ص ٩٠٠.

(٢) سورة البقرة، الآية (٨٥) .

(٣) أحمد بن محمد المقرئ الفيومي، المصباح المنير، ط٣، دار المعارف، القاهرة، ص ١٠٠ .

(٤) ابن منظور، لسان العرب، ج ٤، مصدر سابق، ص ٤١٣.

(٥) د. نوري حمه سعيد حيدر، جرائم الاموال العامة والوظيفة العامة في التشريع الاسلامي والقانون العراقي،

مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٤، ص ٣٤٤-٣٤٥.

(٦) أبو بكر محمد الرازي، مختار الصحاح، دار احياء التراث، بيروت، ١٤٠٥، ص ٤٣ .

(٧) علي حسين مهاوش، المسؤولية الجزائية الناشئة عن ممارسة أعمال التخدير الطبية، رسالة ماجستير كلية

القانون جامعة ذي قار، ٢٠٢٣، ص ٩ .

(٨) د. جمال ابراهيم الحيدري، أحكام المسؤولية الجزائية، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠، ص ٢٤.

ص ٢٤.

وعلى الرغم من اختلاف أنواعها ، فإن جوهرها واحد ، ويكمن الاختلاف من حيث طبيعتها وشروط تحققها (١).

أما في المجال الجنائي فلم يكن هناك تعريف واضح وصريح للمسؤولية في القوانين الجنائية أو التشريعات ذات الصلة ، مما أدى بطبيعة الحال إلى عدم اتفاق الفقه على تعريف محدد للمسؤولية الجزائية وظهرت تعريفات مختلفة باختلاف الاتجاهات الفقهية فقد عُرِّفت على أنها الالتزام الذي يقع على عاتق الشخص نتيجة ارتكاب فعل مجرّم أو النتيجة المترتب على الأخلال بهذا الالتزام ويتمثل بالعقوبة والتدابير الاحترازية الذي نص عليه القانون (٢)، ويتضح للباحثة من هذا التعريف أنه أنه لم يشر إلى عناصر الفعل الذي يشكل جريمة واختزل الجزاء بالعقوبة والتدابير الاحترازية دون الإشارة إلى الآثار الأخرى للمسؤولية الجزائية التي تتمثل بالتعويض والرد . وأيضاً يقصد بالمسؤولية الجزائية المقدره الطبيعية التي يمتلكها الإنسان لفهم أفعاله (٣) .

وفي رأي الباحثة أن هذا التعريف ركّز على الجانب المعنوي دون الإشارة إلى طبيعة الأفعال أو الآثار التي تترتب على هذه الأفعال . وتعرف المسؤولية الجزائية بأنها تحمل الفرد ما ينتج من أفعالهم أو امتناعهم عن فعل يمس مصلحة المجتمع العامة (٤)، وترى الباحثة أن هذا التعريف تجاهل الجانب النفسي للأفراد واستعمل عبارة المصلحة العامة ، وفي الحقيقة أن المسؤولية الجزائية لا تقتصر على الأفعال المخالفة للمصلحة العامة ، وإنما تشمل الأفعال الماسة بالمصالح الخاصة كالسرقة وغيرها . كما تُعرف بأنها تحمل الأفراد ما يصدر عنهم من أفعال مخالفة لأحكام القانون ويكون متمتعاً بحرية الاختيار والتمييز لفرض العقوبة أو التدبير الاحترازي المناسب (٥)، وتفضل الباحثة هذا التعريف لأنه قصر المسؤولية الجزائية على الأفعال المخالفة لأحكام القانون واهتم بالجانب المعنوي للأفراد ، وأشار إلى الجزاء الجنائي الذي يترتب على المسؤولية الجزائية ، وعلى الرغم من أن معظم التشريعات، ومنها التشريع العراقي، لم تُحدد مفهوم المسؤولية الجزائية بشكل مباشر،

(١) د. عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص ٤١٦ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات اللبناني القسم العام ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٥ ، ص ٤٦٩ .

(٣) هناء عبد الجواد علوان ، المسؤولية الجزائية لعضو مجلس البرلمان عن جرائم القذف والسب في التشريع العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون والعلوم السياسية جامعة البصرة ، ص ٤ .

(٤) د. مصطفى أبراهيم الزلمي ، موانع المسؤولية الجزائية في الشريعة الإسلامية والتشريعات الجزائية العربية العربية ، ط ١ ، احسان للنشر والتوزيع ، طهران ، ٢٠١٤ ، ص ١٩ .

(٥) د. مصطفى العوجي ، المسؤولية الجنائية ، ط ١ ، مؤسسة نوفل ، بيروت ، ١٩٨٥ ، ص ١٢ .

إلا أن المشرع العراقي عرّف الفعل في قانون العقوبات بأنها كل فعل أو امتناع عن فعل نص القانون على تجريمه (١) .

وفيما يتعلق بالمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء فلم يشر المشرع العراقي والتشريعات محل المقارنة إلى تعريف محدد للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء ، وإنما أكتفت ببيان أحكام هذه الجريمة والعقوبة المقررة لها ، فقد أشار قانون العقوبات الفرنسي في المادة (٤٣٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) على أن كل شخص يشغل وظيفة عامة أو مكلف بخدمة عامة ، ويقوم عمداً باختلاس أو تبيد أو أتلاف أموال أو ممتلكات عامة كان قد عهد إليه بها بحكم وظيفته بالسجن خمس سنوات وغرامة قدرها (٧٥) الف يورو ، والمادة (٤٣٢-١٥) على الجرائم التي تتعلق بخيانة الأمانة والتي تشمل حالات استيلاء شخص على أموال سُلمت إليه بناءً على عقد يوجب ردها أو استخدامها لغرض معين يعاقب بالسجن عشر سنوات وغرامة قدرها (١,٠٠٠,٠٠٠) يورو (٢). وأشار المشرع المصري في المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) إلى معاقبة الموظف الذي يستولي بغير حق على مال أو أوراق وغيرها بأية طريقة كانت دون أن يحدد المشرع طريقة الاستيلاء ، بالسجن المشدد أو السجن (٣)، كما نص المشرع العراقي في قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على جريمة الاستيلاء في نص المادة (٣١٦) على قيام الموظف أو المكلف بخدمة عامة الذي يستولي بغير حق على مال أو متاع فيعاقب بالسجن ، مع الإشارة إلى حالات تشديد وتخفيف العقوبة (٤).

وعرّف الاستيلاء بأنه فعل إيجابي يتمثل بقيام الموظف بنشاط بغرض حيازة مال سواء كان عاماً أو خاصاً لغرض تملكه والظهور بمظهر المالك عليه أو لغرض

(١) تنص الفقرة (٤) من المادة (١٩) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (...٤- الفعل: كل تصرف جرمه القانون سواء كان ايجابيا ام سلبيا كالترك والامتناع ما لم يرد نص على خلاف ذلك) .
(٢) تنص المادة (٤٣٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (يعاقب بالحبس لمدة خمس سنوات والغرامة ٧٥,٠٠٠ يورو كل شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، ويتصرف أثناء أداء مهامه الوظيفية، إذا اتخذ إجراءات تهدف إلى إحباط تنفيذ القانون). والمادة (٤٣٢-١٥) (يعاقب بالحبس لمدة عشر سنوات والغرامة مليون يورو أي شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، أو مكلفاً بمهمة خدمة عامة، أو محاسباً عاماً، أو وديعاً عاماً، أو أحد مرؤوسيه، إذا قام بتدمير، تحويل، أو الاستيلاء على أي صك أو سند، أو على أموال عامة أو خاصة، أو على أي مقتنيات، وثائق أو صكوك بديلة عنها، أو على أي شيء سُلم إليه بسبب وظيفته أو مهمته).

(٣) تنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) على أن (كل موظف عام استولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن المشدد أو السجن...)
(٤) تنص المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع...).

الانتفاع به (١)، أو الاستيلاء هو تسخير الموظف أو المكلف بخدمة عامة للاستيلاء بغير حق على مال مملوك للدولة أو الافراد أو القطاع الخاص أو سهل ذلك (٢) . أما القضاء المصري فقد عرف الاستيلاء في إحدى الأحكام بأنه انتزاع الموظف أو المكلف بخدمة عامة الأموال التي تعود للدولة أو إلى الأفراد بقصد حيازتها وحرمان المالك منها (٣).

إلا أن مصطلح الاستيلاء على الأمانات الضريبية فلم يشر المشرع الفرنسي والمصري والعراقي إلى تعريف أو نصوص خاصة بهذه الجريمة تحديداً وبالتالي تخضع لأحكام جريمة الاستيلاء على الأموال العامة .

ويمكن للباحثة وضع تعريف المسؤولية الجزائية للاستيلاء بأنها (اجبار الشخص بتنفيذ العقوبة المقررة قانوناً نتيجة ارتكاب الموظف فعل الاستيلاء، سواء كان المال مملوفاً لشخص طبيعي أم للإدارة، بقصد تملك المال أو تمكين الغير من الاستيلاء عليه) .

الفرع الثاني

أساس المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

لم يتفق الفقه حول الأساس الذي تستند إليه المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، فظهرت العديد من الاتجاهات التي تحاول إيجاد الأساس القانوني لهذه المسؤولية ، وتتمثل هذه الاتجاهات بما يلي :

أولاً : المذهب التقليدي (حرية الاختيار)

يقوم الاتجاه التقليدي بأسناد المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية إلى حرية الاختيار، إذ تقوم هذه النظرية على فكرة أن الإنسان مسؤول جزائياً عن أفعاله متى كان حراً في اختياره بين السلوك المشروع وغير المشروع ، أي أن الجريمة لا تُنسب إلى الجاني إلا إذا ارتكبها بإرادته الحرة دون إكراه أو تأثير يفقده القدرة على الاختيار ، وتقاس مدى هذه القدرة بمدى استطاعته الأفراد السيطرة على الدوافع أو البواعث ، ويذهب هذا الاتجاه إلى اعتبار حرية الاختيار مطلقة أي

(١) د. محمد زكي ابو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، ط ٥ ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥ ، ص ١٧٩ .

(٢) د. جمال ابراهيم الحيدري ، شرح أحكام قانون العقوبات القسم الخاص ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٥ ، ص ١٠٢ .

(٣) أنور العمروسي وأمجد العمروسي ، جرائم الأموال العامة ، دار العدالة ، القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص ١٧٣ .

أن الإنسان يملك الحرية الكاملة في تحديد سلوكه ، كما أن هذه الحرية تكون متساوية بين جميع الأفراد لذا وجبت المساواة في المسؤولية الجزائية أيضاً (١).

وتترتب على هذا الاتجاه نتائج مهمة، من أبرزها عدم مساءلة الأفراد عند فقدانهم حرية الاختيار، كما في حالات الإكراه أو الجنون أو عاهة في العقل أو أي سبب آخر أدى إلى فقدان الإرادة الحرة (٢).

ويستند هذا المذهب إلى أن المسؤولية الجزائية تُعدّ لومًا موجّهًا إلى الأفراد عند مخالفة القانون، ولا يمكن توجيه اللوم إلا إذا كان الفاعل مخيرًا عند ارتكاب الفعل. فالفاعل يكون مخيرًا إذا كانت لديه القدرة على الامتناع عن الجريمة أو القيام بها، واختار ارتكاب الفعل المخالف للقانون بإرادته الحرة. أما إذا لم يكن بوسعه تجنب الجريمة، فلا يسأل جزائيًا عن نشاطه (٣).

كما أستند هذا الاتجاه إلى أنّ القانون هو الأداة التي تحكم سلوك الأفراد ، فالإنسان يملك في داخله كامل الحرية في اختيار السلوك الذي يريده فله مطلق الحرية في اتخاذ قراره والاتجاه نحو فعل معين دون غيره ، لذا ففي حال اختيار الفرد القيام بفعل يعده القانون جريمة فمن واجب القانون أن يفرض المسؤولية الجزائية عليه كون الفاعل قد فاضل بين الأفعال واتجهت إرادته إلى ارتكاب الجريمة ، كما أن إقامة المسؤولية الجزائية على حرية الاختيار يجعل منها أكثر اتفاقًا مع وظيفة أو هدف القانون الجنائي ، فيهدف القانون الجنائي إلى تحقيق الردع العام والردع الخاص ، ويتمثل الردع العام بخويف أفراد المجتمع من سلوك الجريمة من خلال ترتيب المسؤولية الجزائية على فاعلها ، أما الردع الخاص يقوم على اصلاح الجاني ذاته من خلال فرض العقوبة أو التدبير الاحترازي ، لمنع الفرد من الأقدام على ارتكاب جريمة مرة أخرى ، أي أن حرية الاختيار تحدّد الحكم على المدان واستحقاقه للعقاب ، وقد تبنى هذا الاتجاه في تحديد المسؤولية كبار فلاسفة النهضة العربية في كل من فرنسا وإيطاليا (٤).

(١) د. فتوح عبد الله الشاذلي ، شرح قانون العقوبات القسم العام (الكتاب الثاني)، مطابع السعدني ، القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ٧ .

(٢) د. سمير عالية ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٩ ، ص ٢٧٤ .

(٣) د. محمود نقيب حسني ، شرح قانون العقوبات اللبناني القسم العام ، ط ٣ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ١٩٩٨ ، ص ٦٥١ .

(٤) د. طلال أبو عفيفة ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٢ ، ص ٣٩٢ .

إلا أن هذا المذهب تعرض لانتقادات عديدة، أهمها أنه يعتمد على افتراضات غير علمية، ويستند إلى عادات متوارثة عبر الأجيال. فالإنسان يتأثر بعوامل طبيعية ونفسية قد تحد من حرية اختياره، كما أن الادعاء بأن الفرد لا يشعر بالذنب إلا بعد ارتكاب الجريمة ليس مطلقاً، إذ هناك مجرمون يشعرون بالرضا أو الراحة بعد ارتكاب الفعل. وعليه، فإن هذا المذهب قد يصلح كأساس للمسؤولية الجزائية في الجرائم العمدية، لكنه غير مناسب لتفسير المسؤولية في الجرائم غير العمدية (١).

ثانياً: النظرية الوضعية (الحتمية)

يطلق على هذا المذهب النظرية الواقعية أو الجبرية، وقد ظهر نتيجة للتطور العلمي الذي أدى إلى الكشف عن الأسباب والظواهر الطبيعية المختلفة. وقد جاء هذا الاتجاه مخالفاً للمذهب التقليدي، إذ يرى أن هناك مجموعة من القوانين الحتمية تسيطر على أفعال الإنسان والظواهر بوجه عام، بحيث يكون الإنسان مجبراً ومجرداً من حرية الاختيار، وأن جميع الأفعال التي تصدر عنه تقع خارج نطاق إرادته. وبناءً على ذلك، فإن ارتكاب الجريمة لا يُعزى إلى إرادة حرة، وإنما هو نتيجة لعوامل وضغوط دفعته إلى هذا الفعل وعليه، تكون الخطورة الإجرامية هي الأساس لمساءلة الفاعل ويترتب على هذا القول نتيجة مهمة، وهي خضوع جميع الأفراد للمسؤولية الجزائية سواء كانوا كاملي الأهلية أم فاقديها؛ فكما يُسأل كامل الأهلية يُسأل المجنون، مع اختلاف في طبيعة ونوع الجزاء، أي أن الأفراد جميعهم يُسألون، ولا محل لانتفاء المسؤولية بحجة انتفاء حرية الاختيار (٢).

كما يرى أصحاب هذا الاتجاه أن الجريمة ظاهرة حتمية شأنها شأن مختلف الظواهر الطبيعية الأخرى، فهي لا تقع من دون أسباب تدفع إليها. وبذلك فإن جميع أنشطة الإنسان، سواء كانت إجرامية أم غير إجرامية، لا بد أن تكون محكومة بأسباب معينة. إلا أن ذلك لا يعني أن أصحاب هذا الاتجاه قد سلّموا بانتفاء المسؤولية عن الجاني، وإنما اتجهوا إلى الأخذ بمفهوم المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية بدلاً من المسؤولية الجزائية التقليدية. وتُقام هذه المسؤولية على أساس الخطورة الإجرامية، بحيث يُنظر عند تقرير الجزاء إلى مدى خطورة الفاعل الإجرامية، لا إلى حرية

(١) د. كامل السعدي ، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات ،دائرة المكتبة الوطنية ، عمان ، ١٩٩٨ ، ص ٥١٥ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات اللبناني القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٦٥٣ .

اختياره وعليه، يتجرّد الجزاء من معنى اللوم الأخلاقي، ليصبح وسيلة دفاع اجتماعي يتخذها المجتمع في مواجهة الفاعل متى ثبت وجود خطورة إجرامية في سلوكه، وله أن يفرض التدابير اللازمة للقضاء على تلك الخطورة (١)، واستناداً إلى معيار الخطورة الإجرامية، قام أصحاب هذه النظرية بتقسيم المجرمين إلى فئات بحسب درجة الخطورة التي يمثلونها (٢).

ومن أبرز الحجج التي استند إليها هذا المذهب هي أن حرية الاختيار لا تقوم على دليل علمي، وأن أساسه يقوم على مبدأ السببية، بحيث يرى أن القول بالجبرية يمكن من تحديد أسباب الجريمة ودراستها تمهيداً لمعالجتها، كما يكفل للمجتمع الحماية من ناقصي وعديمي الأهلية من خلال اتخاذ التدابير اللازمة ضدهم. وهذه التدابير لا تهدف إلى إبلامهم، وإنما إلى معالجة الخطورة الإجرامية الكامنة في سلوكهم. ومن ثم فإن نطاق المسؤولية يتسع في ظل هذا المذهب، فلا يقتصر على فعل مجرم أو على شخص بعينه، بل تُطبق المسؤولية الاجتماعية على الجميع، سواء توفرت حرية الاختيار لديهم أم انتفت (٣).

إلا أن هذا الاتجاه، على الرغم من استند إليه من حجج، لم يسلم من النقد. فقد أخذ عليه تصنيف المجرمين، ولا سيما القول بوجود "المجرم المطبوع" كنوع من أنواع المجرمين؛ إذ إن العديد من الصفات التي نسبها أنصاره للمجرم المطبوع قد توجد أيضاً لدى أشخاص عاديين، مما يجعل هذا التصنيف غير علمي. كما أن القول بأن الفرد مجرد من حرية الإرادة وأن جميع تصرفاته خاضعة لقوانين سببية خارجة عن إرادته لا يستند إلى دليل علمي ثابت، إذ لم يثبت علمياً أن الإنسان مسيرٌ بالكامل فيما يصدر عنه من أفعال، فضلاً عن ذلك، فإن إحلال المسؤولية الاجتماعية محل المسؤولية الجزائية يتعارض مع أهداف القانون الجنائي المتمثلة في إصلاح الجاني وتأهيله، وتحقيق العدالة من خلال إنزال العقوبة العادلة به (٤).

ثالثاً : مذهب التوفيق

يعد مذهب التوفيق بين الجبرية وحرية الاختيار أساساً مهماً في تحديد المسؤولية

(1)Garraud: Tr. Théor. et prat. de dr. pén. T. 1 (1913) N 180 p. 565

(٢) د. بكرى يوسف بكرى، قانون العقوبات القسم العام، مكتبة الوفاء القانونية، القاهرة، ٢٠١٣، ص ٦٢٢.

(٣) د. فتوح عبد الله الشاذلي، شرح قانون العقوبات القسم العام (الكتاب الثاني)، مصدر سابق، ص ١٣.

(4)R. Salleilles: L'individualisation de la peine p. 76 .

الجزائية، إذ يسعى إلى تحقيق التوازن بين الاعتراف بحرية الإرادة وتحميل الفرد نتائج أفعاله، مع مراعاة الظروف والعوامل التي قد تحدّ من إرادته. ويقوم هذا المذهب على استخلاص أفضل ما توصل إليه المذهبان السابقان (١)، اعتبار أن كليهما ينطوي على جانب من الحقيقة؛ فالمسؤولية الجزائية تُبنى على حرية الاختيار التي تستتبع فرض الجزاء، غير أن هذه الحرية ليست مطلقة، بل تتأثر بعوامل داخلية أو خارجية قد تحول دون قيام المسؤولية على الفاعل وبذلك يأخذ هذا المذهب بفكرة الحرية المقيدة، أي الاعتراف بحرية الإنسان في الاختيار، مع الإقرار في الوقت ذاته بوجود عوامل يمكن أن تدفعه إلى ارتكاب الجريمة. فالحتمية المطلقة تعد مقياساً غير مقبول، إذ لا يُعقل إخضاع جميع أفعال الإنسان للقوانين السببية الطبيعية وحدها، لأن ذلك يلغي الفارق بينه وبين سائر الكائنات التي لا تتميز بقدرة الاختيار بين الخير والشر. ومع ذلك، فإن إنكار الحتمية ليس مطلقاً، إذ إن هناك بعض العوامل التي قد تؤثر بالفعل في اختيارات الإنسان (٢).

وعليه، يقوم هذا الاتجاه على الأخذ بحرية الإنسان في الاختيار مع دراسة العوامل المؤثرة في إرادته، مما أدى إلى ظهور محاولات للتوفيق بين المذهبين السابقين، تقوم على الاعتراف بحرية الإرادة ولكن ليس بشكل مطلق، وفي الوقت نفسه رفض الخضوع الكامل لقوانين الحتمية الطبيعية (٣). يظهر ذلك بوضوح في الأنظمة القانونية المعاصرة، إذ أخذت مختلف التشريعات بمبدأ حرية الاختيار، مع تقريرها لوجود بعض العوامل التي قد تسلب الفرد هذه الحرية عند ارتكابه الفعل. وتُعد هذه العوامل استثناءات تؤدي إلى تخفيف العقوبة أو الإعفاء منها. فقد نص قانون العقوبات الفرنسي على مسؤولية الفاعل عن الأفعال المخالفة للقانون، مع بيان موانع المسؤولية في عدة مواد، لاسيما المواد (١٢٢-١ إلى ١٢٢-٧)، التي أوضحت الحالات التي لا يُسأل فيها الفاعل، كأن يكون وقت ارتكاب الفعل يعاني من اضطراب نفسي أو عصبي أدى إلى فقدان الإدراك أو القدرة على التحكم في أفعاله. كما أشار القانون إلى حالة الإكراه، أي وقوع الفاعل تحت تأثير قوة لا يمكن مقاومتها أو إكراه يستحيل دفعه، بما يجعله مانعاً من موانع المسؤولية. كذلك عُدت

(١) سليم عبد الكريم السلامي و عمار عباي الحسيني، الجريمة الوهمية دراسة مقارنة في اطار المسؤولية الجزائية، دار السنهوري، بيروت، ٢٠١٧، ص ٥.

(٢) د. فتوح عبد الله الشاذلي، شرح قانون العقوبات القسم العام (الكتاب الثاني)، مصدر سابق، ص ١٦.

(٣) د. جمال أبراهيم الحيدري، أحكام المسؤولية الجزائية، مصدر سابق، ص ٥٥.

حالة الضرورة سبباً لعدم مساءلة الفاعل عن الجريمة (١)، وجاء قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) موضحاً موقفه حول أساس المسؤولية الجزائية حيث أنه لم يخالف ما جاء به القانون الفرنسي فقد نص على الأخذ بحرية الاختيار مع الإشارة إلى موانع المسؤولية في المادتين (٦١ و ٦٢)، والتي تضمن بأنه لا عقاب على من يرتكب جريمة في حالة الضرورة أي أن القانون يعفي الفاعل الذي تلجئه الضرورة إلى ارتكاب جريمة إذا كان ضرورياً لدفع خطر، وكذلك تنتفي المسؤولية الجزائية في حال فقدان الشعور أو الاختيار نتيجة جنون أو عاهة أو تناول مواد مخدرة أو مسكرة دون إرادته (٢).

كما حدد قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) المعدل مجموعة من الموانع التي تعفي الشخص من المسؤولية الجزائية إذا توافرت، وتستند هذه الموانع إلى انتفاء العنصر المعنوي للجريمة، مما يعني أن الفاعل لم يكن قادراً على الاختيار أو التمييز عند ارتكاب الفعل حيث يعد فقدان الإدراك والإرادة سبباً لمنع المسؤولية وهذا ما أشارت له المادة (٦٠) لا يسأل جزائياً كل من يرتكب جريمة وهو فاقد الإدراك أو الإرادة بسبب جنون أو عاهة في العقل، وأوضحت المادة

(١) تنص المادة (١٢٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (ليس مسؤولاً جنائياً الشخص الذي ليس مسؤولاً جنائياً، عند ارتكاب الفعل، كان يعاني من اضطراب نفسي عصبي دمر تمييزه أو قدرته على التحكم في أفعاله. الشخص الذي كان يعاني، في الوقت الذي تصرف فيه، من اضطراب نفسي أو نفسي عصبي قلل من تمييزه أو منع قدرته على السيطرة على أفعاله، ولا يزال يعاقب عليه؛ ومع ذلك، يجب على المحكمة أن تأخذ هذا في الاعتبار عندما تقرر العقوبة وتحدد نظامها)، المادة (١٢٢-٢) (الشخص غير مسؤول جنائياً تصرف تحت تأثير قوة أو قيد لم يستطع مقاومته)، المادة (١٢٢-٣) (الشخص غير المسؤول جنائياً الذي يثبت أنه يعتقد أنه يستطيع تنفيذ الإجراء بشكل شرعي بسبب خطأ في القانون لم يكن في وضع يسمح له بتجنبه)، المادة (١٢٢-٤) (الشخص غير مسؤول جنائياً يقوم بعمل منصوص عليه أو مصرح به بموجب الأحكام التشريعية أو التنظيمية. الشخص غير مسؤول جنائياً يقوم بعمل تأمر به سلطة قانونية، ما لم يكن الإجراء غير قانوني بشكل واضح)، المادة (١٢٢-٥) (لا يكون الشخص مسؤولاً جنائياً إذا واجه هجوماً غير مبرر على نفسه أو على شخص آخر، وأداء في تلك اللحظة أجبرت على إجراء بضرورة الدفاع عن النفس أو الدفاع عن شخص آخر، باستثناء الحالات التي وسائل الدفاع المستخدمة لا تتناسب مع خطورة الهجوم، لا يكون الشخص مسؤولاً جنائياً إذا، لمقاطعة ارتكاب جنائية أو جنحة ضد الممتلكات، يقوم بعمل دفاعي بخلاف القتل المتعمد، حيث يكون الفعل ضرورياً للغاية للهدف المقصود تتناسب الوسائل المستخدمة مع خطورة الجريمة)، المادة (١٢٢-٦) (يفترض أن الشخص قد تصرف في حالة دفاع عن النفس إذا قام بعمل ما ١ لصد الدخول في الليل إلى مكان مأهول يرتكبه اقتحام أو عنف أو خداع؛ ٢ - للدفاع عن نفسه ضد مرتكبي السرقة أو النهب الذي يتم تنفيذه بالعنف)، المادة (١٢٢-٧) (لا يكون الشخص مسؤولاً جنائياً إذا واجه خطراً حاضراً أو وشيكاً على نفسه أو على شخص آخر أو الممتلكات، يقوم بعمل ضروري لضمان سلامة الشخص أو الممتلكات، باستثناء الحالات التي تستخدم فيها الوسائل لا تتناسب مع خطورة التهديد).

(٢) تنص المادة (٦١) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) على أن (لا عقاب على من ارتكب جريمة أُلجأته إلى ارتكابها ضرورة وقاية نفسه أو غيره من خطر جسيم على النفس على وشك الوقوع به أو بغيره ولم يكن لإرادته دخل في حوله ولا في قدرته منعه بطريقة أخرى). المادة (٦٢) (لا عقاب على من يكون فاقد الشعور أو الاختيار في عمله وقت ارتكاب الفعل إما لجنون أو عاهة في العقل. وإما لغيوبته ناشئة عن عقاقير مخدرة أيا كان نوعها إذا أخذها قهراً عنه أو غير علم منه بها).

(٦٤) السبب الثاني لمنع المسؤولية إلا وهو صغر السن ، كما يعد الإكراه سبب لانتفاء المسؤولية الجزائية عن الفاعل إذ ارتكب الشخص جريمة تحت تأثير إكراه ملجئ ، هذا ما أشارت له المادة (٦٢) ، وأوضحت المادة (٦٣) حالة الضرورة، أي إذا ارتكب شخص فعلاً مجرماً لدفع خطر جسيم عن نفسه أو غيره، ولم يكن هناك وسيلة أخرى لتجنب هذا الخطر(١).

وفي رأي الباحثة، فإن الأساس القانوني الذي اعتمده أغلب التشريعات، ومنها الدول محل المقارنة، في تحديد أساس المسؤولية الجزائية عن مختلف الجرائم يتمثل في التوفيق بين نظرية حرية الاختيار ونظرية الجبرية. إذ يُقرّ للأفراد حرية الاختيار في الأعمال التي يقومون بها، غير أن هذه الحرية ليست مطلقة، بل قد تقيدّها عوامل وأسباب تحول دون توافر الإرادة وحرية الاختيار، مما يترتب عليه عدم مساءلة الفرد عن أفعاله عند تحقق هذه الأسباب التي تُعرف بموانع المسؤولية. وقد أحسن المشرّع العراقي حين أشار إلى أساس المسؤولية الجزائية بطريقة غير مباشرة من خلال تحديد موانع المسؤولية، باعتبارها مجموعة من الشروط التي تمنع مساءلة الفاعل، أما فيما يتعلق بأساس المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، فإنه لا يختلف عن أساس المسؤولية الجزائية بصورة عامة؛ فالفاعل يُساءل جزائياً متى توفرت لديه الإرادة وحرية الاختيار، وتمتنع مسؤوليته متى قامت موانع المسؤولية المنصوص عليها في قانون العقوبات.

المطلب الثاني

مفهوم الأمانات الضريبية

أن النظام الضريبي هو احد الوسائل التي تلجأ إليها الدولة من أجل الحصول على إيرادات وموارد مالية للقيام بأنشطتها المختلفة ونظراً لتنوع مصادر هذه الإيرادات ظهرت الأمانات الضريبية التي هي عبارة عن أموال مؤتمنة لدى الدولة ، فلا بد من قواعد وإجراءات خاصة للتعامل مع هذه الأمانات نظراً لطبيعتها التي تختلف عن

(١) تنص المادة (٦٠) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) المعدل على أن (لا يسأل جزائياً من كان وقت ارتكاب الجريمة فاقد الإدراك أو الإرادة لجنون أو عاهة في العقل أو بسبب كونه في حالة سكر أو تخدير نتجت عن مواد مسكرة أو مخدرة أعطيت له قسراً أو على غير علم منه بها، أو لأي سبب آخر يقرر العلم انه يفقد الإدراك أو الإرادة ، أما اذا لم يترتب على العاهة في العقل أو المادة المسكرة أو المخدرة أو غيرها سوى نقص أو ضعف في الإدراك أو الإرادة وقت ارتكاب الجريمة عد ذلك عنراً مخففاً)، المادة (٦٢) (لا يسأل جزائياً من أكرهته على ارتكاب الجريمة قوة مادية أو معنوية لم يستطع دفعها) ، المادة (٦٣) (لا يسأل جزائياً من ارتكب جريمة الجأته إليها ضرورة وقاية نفسه أو غيره أو ماله...).

باقي أموال الدولة ، إذ إنّ الدولة لا تمتلك هذه الأموال بمجرد جبايتها ، بل لا بد من إجراءات قانونية من أجل تحويلها إلى خزينة الدولة بصورة نهائية ، وتعددت طرق الحصول على هذه الأمانات فقد يتم الحصول عليها عن طريق ضرائب تفرض مباشرة على الدخل أو على ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الجمارك أو على أموال في يد الأفراد أو الشركات فلا بد قبل فرض هذه الأمانات التعرف على الأساس القانوني الذي يبرر للدولة حقها في تحصيلها.

وفي هذا المطلب سنتعرف على مفهوم الأمانات الضريبية ، وما هي النصوص القانونية والدستورية المنظمة لحق الدولة في فرض هذه الأمانات، من خلال تقسيم المطلب على فرعين نستعرض في الفرع الأول تعريف الأمانات الضريبية وفي الفرع الثاني الأساس القانوني للأمانات الضريبية .

الفرع الأول

تعريف الأمانات الضريبية

تعد الأمانات الضريبية من المصطلحات المالية والقانونية ذات الأهمية الخاصة ، لذا سوف نحاول بيان تعريف الأمانات الضريبية من الناحية اللغوية والاصطلاحية .

أولاً : المعنى اللغوي للأمانات الضريبية

يمثل الوقوف على المعنى اللغوي للأمانات الضريبية مدخلاً أساسياً لفهم طبيعتها القانونية، إذ إن توضيح مدلولها اللغوي يساعد في تحديد ماهيتها وحدود الالتزام المتعلق بها. وعليه سيتم تناول هذا الجانب على النحو الآتي:

١- الأمانات لغة :

الأمانة تدل على الطمأنينة، والثقة، والوفاء بالعهد، ويُقال للشخص أمين، وأمين مفردة أمناء. كما يُقال ائتمنه أو استأمنه، والأمانة جمعها أمانات، والأمانة تُعد ضد الخيانة؛ فمثلاً يُقال أمن على مال فلان تأميناً ، أي جعله في ضمانه، أو ائتمنه فلان بمعنى اتخذه وديعة. وبمفهومها العام يقصد بالأمانات ما يُودع عند شخص آخر من أموال أو حقوق (١). وأصل كلمة أمانة من الفعل أمن بكسر الميم، أي أمانة فهو أمن، أما "الأمن" فهو طمأنينة النفس وزوال الخوف (٢). قال تعالى (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمَانَاتِكُمْ) (٣). وقال تعالى (إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا

(١) لويس معلوف، المنجد في اللغة العربية، مصدر سابق، ص ١٨.

(٢) ابن منظور، لسان العرب، ج ١١، مصدر سابق، ص ٩٦.

(٣) سورة الانفال، الآية (٢٧).

الْأَمَانَاتِ إِلَى أَهْلِهَا...) (١) ، وقوله تعالى (فَأَيُّوَدُّ الَّذِي أُؤْتِمِنَ أَمَانَتَهُ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ...) (٢) .

٢- الضريبة لغة :

الضريبة مؤنث الضريب ، وجمعها ضرائب . والضريب تُشْتَقُّ من أضرار وضرائب ومضارب (٣) والضريبة هي ما يُؤخذ في الإرصاء أو الجزية، ومنه ضريبة العبد وما يؤديه العبد إلى سيده، إذ كان نظام العبودية سائداً حيث يشغل السيد العبد عند الغير ويتلقى ضريبة جزاء ذلك. وقد ورد في حديث الحجام كم ضريبتك(٤).

كما تُشتق الضريبة من الفعل ضرب بمعنى السعي أو العمل للحصول على الرزق، كما في قوله تعالى (وَأَخْرُورٌ يَضْرِبُونَ فِي الْأَرْضِ يَبْتَغُونَ مِنْ فَضْلِ اللَّهِ...) (٥). أو قد يقصد بها الوضوح كما في قوله تعالى (يَا أَيُّهَا النَّاسُ ضُرِبَ مَثَلٌ فَاستَمِعُوا لَهُ إِنَّ الَّذِينَ تَدْعُونَ مِنْ دُونِ اللَّهِ لَنْ يَخْلُقُوا ذُبَاباً) (٦) ، وقد يحمل معنى الضريبة الاجبار والقوة والشدة ، وللضريبة في الإسلام مسميات عديدة مثل الخراج والعشور والتنظيف أو الوظيفة (٧) .

ثانياً : المعنى الاصطلاحي للأمانات الضريبية

قبل الخوض في تعريف الأمانات الضريبية لابد من إيضاح مصطلح الضريبة ، إذ لم يتفق الفقه على تعريف محدد لها، مما أدى إلى ظهور عدة اتجاهات حاولت وضع تعريف شامل للضريبة ، فذهب الاتجاه التقليدي إلى تعريف الضريبة بأنها إلزام نقدي يلتزم الفرد بأدائه إلى الدولة وفق قواعد تشريعية وبدون مقابل وبصورة نهائية للمساهمة في تغطية النفقات العامة ، أو هي اقتطاع جزء من أموال القطاع الخاص لدعم الحكومة ، ومن أبرز التعاريف التقليدية تعريف الأستاذ (تروتانا) حيث عرفها أنها وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد توزيعاً قانونياً وسنوياً طبقاً لقدراتهم التكليفية (٨) .

(١) سورة النساء ، الآية (٥٨) .

(٢) سورة البقرة ، الآية (٢٨٣) .

(٣) سعيد أبو حبيب ، القاموس الفقهي ، ط١ ، دار الفكر ، دمشق ، ١٩٨٢ ، ص ٢٢١ .

(٤) ابن منظور ، لسان العرب ، ج٨ ، مصدر سابق ، ص ٣٨٢ .

(٥) سورة المزمل ، الآية (٢٠) .

(٦) سورة الحج ، الآية (٧٣) .

(٧) رمضان صديق ، نظرية وقواعد فرض الضريبة مدخل قانون مقارن ، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي ، جامعة حلوان ، ٢٠٢٣ ، ص ١٧ .

(٨) عبد الباسط علي جاسم ، الاعفاء من ضريبة الدخل ، ط١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٧ ، ص ٢٠ .

وقد عرفها الفقيه (سنلميلر) بأنها ألزام قانوني يفرض من قبل السلطات العامة وتأخذ جبراً دون حاجة لموافقة الأفراد (١). كما عرفها (جيز) بأنها واجب نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بدون مقابل لأجل تغطية النفقات العامة (٢)، وعرفها (mehl) بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكاليفية، بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق دخل للدولة (٣) وعرفها (أدم سميث) بأنها الأجر الذي يدفعه الأفراد لقاء الأعمال والخدمات التي تقدمها الدولة، أو هي التزام مالي تستوفيه الدولة من رعاياها والمقيمين بها على قدر يسار كل مكلف (٤)، وقد عرفت بأنها عبارة عن مبلغ مبلغ من المال تحصله الدولة من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، وعرفت بأنها جزء من المال الذي تحصل عليه الدولة بطريقة جبرية على الأفراد (٥).

أما الاتجاه المعاصر فذهب إلى تعريف الضريبة على أنها تكليف يدفع جبراً إلى الدولة وهي غير جزائية ويتم دفعها من قبل الأفراد وتحدد بشكل مسبق بلا مقابل لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية (٦).

ومن خلال ما تقدم يمكن تحديد أهم خصائص الضريبة التي تتمثل بما يأتي :

الخصيصة الاولى تتمثل بالزامية الضريبة أي أن الضريبة تكليف الزامي ليس للفرد الخيار في دفعها، فهي ليس مساعدة بل فريضة إلزامية تفرضها الدولة على الأفراد وفي حال مخالفة أو امتناع الأفراد عن دفعها فللدولة حق إجبار المكلف بها من خلال فرض العقاب، ولدين الضريبة امتياز على الأموال الممولة جميعها، وقد نصت أغلب الدساتير على أن الآ تفرض الضريبة أو تعدل إلا بقانون. أما الخصيصة الثانية للضريبة فتتمثل بمحل الضريبة حيث تفرض الضريبة على جميع الأشخاص

(١) سعدون جايد مشكور وقاسم محمد عبد الله ونجم عبد عليوي، المحاسبة الضريبية (اظرها القانونية وتطبيقاتها في العراق)، ط١، دار الضياء، بغداد، ٢٠١٤، ص٢٠.

(٢) مرتضى حسين علوان ود. فؤاد عبد المحسن، تقويم ضريبة الدخل في العراق ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة، بحث منشور في مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد الرابع عشر العدد الرابع، ٢٠١٦، ص١٢٩.

(٣) د. ياسر صلاح الفريجات، المحاسبة في علم الضريبة، ط١، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩، ص١٥.

(٤) محمد نذير سنان، الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، ط١، مكتبة المحامي نذير سنان، دمشق، ٢٠٠٠، ص١١-١٢.

(٥) عبد الرزاق الجزار، التشريع الضريبي في العراق، الخاص بضريبة الدخل، دار مطبعة التمدن، بغداد، ١٩٦٠، ص١٣٢.

(٦) خالد علي محمد قبلان أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير جامعة عمان العربية كلية الاعمال قسم المحاسبة، ٢٠١٤، ص١٣.

الموجودين في الدولة ، سواء كانوا من مواطني الدولة أو الأجانب المقيمين في الدولة^(١)، والضريبة وفق الخصيصة الثالثة تفرض بلا مقابل وهذا يعني قيام الأفراد بأدائها للدولة دون مقابل ، والخصيصة الرابعة تتمثل بهدف الضريبة هو تحقيق أهداف للمجتمع ، فقد كان هدف الضريبة في بادئ الأمر هو الحصول على الأموال لتغطية النفقات العامة ويتحقق ذلك من خلال وفرة الضريبة ، أي غزارة الأموال التي يتم تحصيلها لتفي باحتياجات الإنفاق العام فضلاً على حيادية الضريبة أي عدم تغيير مراكز الأفراد أو التأثير على النشاط الاقتصادي بسبب فرضها^(٢) ، وفي ظل التغيرات الاقتصادية والتطورات التي شهدتها المجتمع أصبحت تقرر للمساهمة في للإنفاق على المرافق العامة التي تقيّمها الدولة^(٣).

ويتبين للباحثة بأن مصطلح الضريبة من المصطلحات التي شهدت تطوراً ملحوظاً على مر العصور سواء من حيث مفهومه أم من حيث أركانه وهذا مؤشر إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية في مختلف الدول .

أما الأمانات الضريبية فقد تشعبت الآراء الفقهية حول هذا المصطلح إلا أنها تكاد لا تختلف في المعنى ، إذ يشير إلى قيام الحكومة بالإسناد إلى نصوص القانون بقبض مبالغ على هيئة تأمينات أو أمانات من الأفراد لغرض ضمان حقها مع إمكانية إعادة هذه الأموال^(٤)، والأمانات هي مجموعة الأموال التي تأخذ متقدمة لضمان حق الخزانة العامة وتعد الأمانات من ضمن الحسابات الشخصية الدائنة^(٥) ، أو يقصد بها المبالغ التي تحصل عليها الدولة ولا يتم إضافتها إلى الإيرادات مباشرة إلا بعد استكمال الإجراءات ، ويتم مسك دفتر يسجل فيه جميع مبالغ الأمانات لتحقيق الرقابة^(٦)، وقد عرفت أيضاً بأنها وهي قيام الجهات الحكومية بالاحتفاظ بمجموعة من الأموال بصورة مؤقتة وفق ما تقره القوانين والأنظمة والقرارات^(٧) أو هي

(١) عبد الرزاق الجزار ،التشريع الضريبي في العراق ،الخاص بضريبة الدخل ،مصدر سابق ، ص٦ .
(٢) د. عبد الناصر نور وعليان الشريف ،الضرائب ومحاسبتها ،دار المسرة للطباعة والنشر ،عمان ، ٢٠٠٨ ، ص ١٤-١٥ .
(٣) عبد الرزاق الجزار ،التشريع الضريبي في العراق الخاص بضريبة الدخل ،مصدر سابق ،ص٦ .
(٤) فؤاد الفسفوس ، المحاسبة الحكومية ، ط١ ، دار كنوز للمعرفة ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ١٣٢ .
(٥) د. أسعد محمد علي و د. طلال محمد علي الججوي ، أساسيات المحاسبة الحكومية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، كربلاء ، ٢٠١٢ ، ص١٩٢ .
(٦) وعد هادي وميثم عبد كاظم ، اثر الرصدة الامانات على تمويل المؤسسات الحكومية ودور المحاسب والمدقق والمدقق الداخلي في تصفيتهما ، بحث تطبيقي ، جامعة المثنى ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٨ ، ص ١٣١ .
(٧) أبراهيم عبد القدوس مفضل ، المحاسبة الحكومية ، ط١ ، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي ، صنعاء ، ٢٠١٣ ، ص١٢٨ .

مجموعة من الأموال التي تودع لدى الجهات الحكومية التي تعمل كأمين أو وكيل عن الأفراد التي يمكن تقسيمها إلى أمانة الراتب التقاعدي وأمانة الاستثمار أو أمانة الغرض الخاص (١) .

مما تقدم يمكن للباحثة أن تعرف الأمانات الضريبية على أنها (مجموعة من الأموال التي تستقطعها الدولة بصفقتها جزء من الضرائب بصورة مسبقة ومؤقتة وتتحول هذه الأموال الى خزينة الدولة بعد استيفاء شروط معينة مع امكانية إعادة هذه الأموال إلى أصحابها وفق حالات محددة ينص عليها القانون) . ويمكن للباحثة وضع تعريف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية (بأنها الأثر القانوني المترتب على قيام الموظف أو المكلف بخدمة عامة بالاستيلاء، دون وجه حق، على الأموال المحصّلة من المكلفين بصورة مؤقتة، أو تمكين غيره من الاستيلاء عليها، بقصد تملكها أو الانتفاع بها) .

الفرع الثاني الأساس القانوني للأمانات الضريبية

يشكل الأساس القانوني الحجر الأساسي الذي تستند إليه الحكومة في صلاحياتها وسلطاتها ، ويقصد بالأساس القانوني هو مجموعة القواعد القانونية سواء كانت قواعد دستورية أو تشريعية التي تنظم مختلف المسائل سواء في علاقة الأفراد بالدولة أو في علاقة الأفراد مع بعضهم البعض ، وما يهمنا هو معرفة الأساس القانوني للأمانات الضريبية وذلك من خلال استعراض النصوص الدستورية التي تمثل قمة القواعد القانونية التي تلتزم بها التشريعات الأدنى مرتبة منها ويعد باطل كل نص قانوني مخالف لأحكام الدستور ، إضافة إلى بيان الأساس التشريعي للأمانات الضريبية .

أولاً : الأساس الدستوري للأمانات الضريبية

أن النصوص الدستورية هي أساس النظام في داخل المجتمع والتي تحدد الإطار العام لنظام الحكم في الدولة ، وتحدد حقوق و واجبات السلطات والأفراد ، كما تعد ضماناً حقيقياً لحقوق وحرريات الأفراد ، من خلال تقرير بطلان جميع القواعد والسلوكيات المخالفة لأحكام الدستور ، وبناء عليه لا تستطيع الدولة فرض الضريبة أو الأمانات الضريبية إلا من خلال نصوص قانونياً تبيح ذلك ، فقد تضمنت التشريعات المختلفة نصوصاً قانونية تسمح للدولة بفرض ضرائب على الأشخاص .

(١) خالد شحاته الخطيب و محمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية ، ط١ ، دار وائل للنشر ، الاردن ، ٢٠٠٨ ص٦٥.

ففي فرنسا فقد نص دستور سنة (١٩٥٨) في المادة (٣٤) على أنّ يحدد القانون القواعد التي تنظم أساس الضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها . ما يعني أن تنظيم الضريبة وكل ما يتعلق بها مرهون بالقوانين (١).

وفي مصر فقد أشار دستور جمهورية مصر النافذ لسنة (٢٠١٤) في المادة (٣٨) على أنّ يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية ، كما أشارت المادة (٦٠) إلى أنّ أداء الضريبة والتكاليف العامة واجب وفقا لأحكام القانون ، أما المادة (١١٩) فقد أشارت إلى أنه لا يمكن إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون ، ولا يجوز فرض غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون (٢) فأكتفى المشرع المصري بإيراد المبادئ العامة للضريبة واحال تنظيمها إلى القوانين ، وكذلك فعل المشرع العراقي حيث أشار في المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق إلى أنه لا يجوز فرض الضريبة أو تعديلها أو جبايتها أو إلغاؤها إلا بقانون (٣) .

ويتبين للباحثة مما تقدم أن نصوص الدستور في العراق جاءت متماشية مع ما ذهب إليه كل من الدستور الفرنسي والدستور المصري بشأن اعتبار المساءلة المتعلقة بالضريبة من المبادئ الدستورية .

أما الأمانات الضريبية فلم ينص عليها الدستور العراقي لسنة (٢٠٠٥) بشكل صريح ، بل ترك تنظيمها للقوانين وللوائح التنفيذية الصادرة من الجهات المختصة ، وقد صدر العديد من القوانين التي تتضمن بعض النصوص القانونية التي تحدد كيفية تحصيل الأمانات الضريبية وحالات ردها. وفي رأي الباحثة أن الدستور يركز على المبادئ العامة للضريبة ، وأن عدم ذكر الأمانات الضريبية في نصوص الدستور يتماشى مع طبيعة النصوص الدستورية ، كون الدستور ينظم المبادئ العامة تاركاً أمر تفصيلها للقوانين والجهات المختصة .

ثانياً : الأساس التشريعي للأمانات الضريبية

(١) تنص المادة (٣٤) من دستور فرنسا لسنة (١٩٥٨) على أن يحدد القانون القواعد المتعلقة بما يأتي ... أساس الضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها) .
(٢) تنص المادة (٣٨) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة (٢٠١٤) على أن (... لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون...) .
(٣) تنص الفقرة (أولاً) من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لعام (٢٠٠٥) على أن (لا تفرض الضرائب ولا تعدل، ولا تجبى ، ولا يعفى منها ، إلا بقانون) .

يقصد بالأساس التشريعي جميع القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة للأمانات الضريبية ، والتي توضح أحكامها ، وتعد السند القانوني الذي تستند إليه الدولة في فرض وجباية الأمانات من قبل المكلف ، وقد تضمن أغلب القوانين سواء كانت في العراق أو الدولة محل المقارنة أنواعاً مختلفة من الأمانات باختلاف الدخل الذي تفرض عليه الضريبة ويمكن توضيحها على النحو الآتي :

١- أمانات الضريبة :

أن الضريبة التي تفرض على الأشخاص لا تقتصر على نوع واحد بل تتنوع بحسب طبيعة المصدر الذي تُقطع منه ، ويترتب على ذلك تنوع الأمانات الضريبية ، ومن أبرزها أمانات ضريبة الدخل وأمانات ضريبة الكمارك . فيقصد بضريبة الدخل هي من الضرائب المباشرة التي تفرض على الأشخاص ، ويلتزم المكلف بها ، ولا يمكن نقل عبئها للغير (١) ، وتعرف أيضاً بأنها الضريبة التي تفرضها الدولة على الأرباح الناتجة من التصرف بالأموال كالبيع والإيجار وغيرها، وغالباً ما تكون تصاعدياً وتُفرض على أكبر عدد من الأشخاص (٢). أما الأمانات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل فيقصد بها المبالغ التي تستلمها الجهات المختصة من الاستقطاعات التي تُحتسب على أنها ضرائب مستحقة الدفع وفق قانون ضريبة الدخل (٣).

وقد نظم المشرع الفرنسي أحكام ضريبة الدخل ضمن قانون ضريبة الدخل الصادر عام (١٩٥٠) المعدل ، فنظم الأحكام المتعلقة باقتطاع هذه الضريبة من الدخل ، وأشار في مواده إلى التزامات أرباب العمل والمؤسسات المالية باقتطاع الضريبة مباشرة من دخل الأفراد وتحويلها إلى السلطات الضريبية . وفي التشريع المصري فأن قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) وتعديلاته هو القانون المعني بهذا النوع من الضرائب ، فأشار في المادة (١٤) إلى إلزام أصحاب الأعمال بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ التي يحدها هذا القانون

(١) د . محمد أبو نصار ، محاسبة الضرائب (ضريبة الدخل والمبيعات) ط٣ ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٩ ، ص ١٠ .

(٢) عبد الستار حمد انجار ، تقييم النظام الضريبي في العراق ، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية ، العدد ١١٣ ، جامعة كركوك ، ص ١٢٦ .

(٣) علي عبد العظيم باقر ، دور الاجراءات الضريبية في النهرب الضريبي ، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد جامعة بابل ، العدد ١٥ ، ٢٠١٥ ، ص ١٣٣ .

مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة ، وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وإيداعها في مأمورية الضرائب خلال مدة حددها هذا القانون بخمسة عشر يوماً (١) .

والمشرع العراقي فقد نظم أحكام ضريبة الدخل وفق قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) وتعديلاته مع الإشارة إلى تعريف الدخل بأنه الإيراد المكلف الذي يحصل من المصادر المبينة وفق أحكام هذا القانون (٢)، والإشارة بصورة واضحة وصريحة إلى الأمانات الضريبية في الفقرة (٤) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل ، من خلال السماح للسلطة المالية باستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية (٣). يشمل الدخل الذي تُستقطع منه الأمانات الضريبية هي أرباح الأعمال التجارية التي لها طابع تجاري أو صناعي والفوائد والعمولة وكذلك الأرباح الناتجة عن الأعمال بالأسهم والسندات ، وبدلات الأراضي الزراعية ، وكل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأي ضريبة في داخل العراق (٤) ، وعليه ترى الباحثة وبناءً على ما سبق، أن التشريعات المختلفة حرصت على النص صراحةً على الأمانات الضريبية وتوضيح الأحكام المتعلقة بها، مما يجعل هذه القوانين أساساً تشريعياً للأمانات الضريبية .

وتعد ضريبة الكمارك أحد أنواع الضرائب غير المباشرة التي تُفرض على جميع السلع والخدمات التي تدخل إلى الدولة أو التي يتم نقلها عبر الحدود (٥) وتُعرف بانها استقطاع تلجأ إليه الدولة بمقتضى سلطتها ، وتُفرض على البضائع المستوردة والمصدرة (٦) ، ففي القانوني الفرنسي، تُنظم الأمانات الضريبية المتعلقة بالجمارك ضمن قانون الجمارك ، فيحدد هذا القانون الإجراءات و الجزاءات المتعلقة

(١) تنص المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن (على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن توردوا إلى مأمورية الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق...).

(٢) تنص الفقرة (٢) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) على أن (٢ - الدخل الأيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة هذا القانون) .

(٣) تنص الفقرة (٤) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على أن (للسلطة المالية تقدير الدخل أشار الية في الفقرة (١) من هذه المادة قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية) .

(٤) عبد الباسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر ، عمان ، ٢٠٠٨ ، ص ٨٨ .

(٥) عبد الستار حمد انجار ، تقييم النظام الضريبي في العراق ، مصدر سابق ، ص ١٢٧ .

(٦) حسان عواضة ، المالية العامة ، ط٦ ، دار النهضة ، ١٩٨٣ ، ص ٧٢٣ .

بالمخالفات الجمركية، بما في ذلك الأمانات الضريبية التي نُظمت في قانون الجمارك الفرنسي لسنة (١٩٧٧) المعدل في المادة (١٢٠) على أنه يجب تغطية البضائع المنقولة تحت نظام تعليق الرسوم أو الموضوعة تحت إجراء جمركي معلق للرسوم والضرائب أو المحظورات بتأمين ويشمل ذلك تقديم ضمان صالح من شخص موثوق به، أو بدلاً من ذلك، إيداع الرسوم والضرائب (١) .

وكذلك نظم المشرع المصري الضرائب الجمركية بصورة عامة والأمانات الجمركية بصورة خاصة في قانون الكمارك المصرية رقم (٢٠٧) لسنة (٢٠٢٠) حيث نصت المادة (٥٣) على إلزام مكاتب التخليص الجمركي بإيداع تأمين نقدي محدد وفق القانون، كما أوجب على الأشخاص الاعتباريين المرخص لهم بمزاولة هذه المهنة دفع مبلغ التأمين ، كذلك نظم القانون المصري حالات رد الضرائب والرسوم الجمركية المحصلة مسبقاً في المواد (٣٦ - ٣٨) ، وذلك في حال استخدام المواد أو الأصناف المستوردة في صناعة منتجات محلية تم تصديرها أو نقلها إلى منطقة أخرى، شرط أن يتم ذلك خلال سنة ونصف من تاريخ الإفراج، مع منح الوزير صلاحية تمديد هذه المدة، ورد الضرائب والرسوم الجمركية عند إعادة تصدير الآلات أو المعدات أو البضائع التي رُفض قبولها نهائياً لأي سبب، بشرط أن يتم التصدير خلال سنة من تاريخ سداد الضريبة(٢) .

ولم يختلف التشريع العراقي عن التشريعين السابقين فقد نص قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة (١٩٨٤) في المادة (٨) على خضوع البضائع التي تدخل العراق أو تخرج منه إلى الرسوم الجمركية المقررة في قانون التعريف

(١) تنص المادة (١٢٠) من قانون الجمارك الفرنسي لسنة (١٩٧٧) المعدل على أن (١) يجب تغطية البضائع المنقولة في السندات أو الموضوعة تحت إجراء جمركي لتعليق الرسوم أو الضرائب أو المحظورات ببراءة الحذر. ٢. يجب أن تشمل البراءة الحذر، بالإضافة إلى الإعلان التفصيلي للبضائع، تقديم ضمان للسلع والمذبيبات فيما يتعلق بالسلع غير المحمولة؛ ويمكن استبدال ضمان الضمان بإيداع الرسوم والضرائب (...).

(٢) تنص مادة (٣٦) من قانون الكمارك المصرية رقم (٢٠٧) لسنة (٢٠٢٠) على أن (ترد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم السابق تحصيلها على المواد والأصناف المستوردة التي استخدمت في صناعة المنتجات المحلية المصدرة إلى الخارج، أو التي تم نقلها إلى منطقة حرة أو منطقة اقتصادية ذات طبيعة خاصة أو تم بيعها لجهات تتمتع بالإعفاء الكلي من تلك الضرائب والرسوم خلال سنة ونصف السنة من تاريخ الإفراج، ويجوز للوزير أو من يفوضه قبل تمام التصدير مد هذه المدة لسنة واحدة أخرى. ويرد ما يوازي قيمة الإعفاء الجزئي من الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم، إذا تم البيع لجهات تتمتع بإعفاء جزئي... وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد والشروط والضوابط المنظمة لرد الضريبة). ونصت مادة (٣٧) على أن (ترد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى السابق تحصيلها عند تصدير البضائع الأجنبية المستوردة التي لا يكون لها مثل من المنتجات المحلية وبشرط التثبيت من عينيتها، وأن يتم التصدير خلال سنة من تاريخ سداد الضريبة عنها. كما ترد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى السابق تحصيلها عند تصدير معدات أو مهمات أو بضائع سبق استيرادها ورفض قبولها نهائياً لأي سبب من الأسباب، وذلك بشرط إتمام تصديرها خلال سنة من تاريخ سداد الضريبة عنها).

الكمركية ، وهو ما يمثل الأساس القانوني لضريبة الكمارك (١) ، أما فيما يتعلق بالأمانات الجمركية أو الضمانات، فقد نص القانون ذاته عليها في عدة مواد، أبرزها المادة (٨٢) حيث أجازت وفق شروط معينة يحددها الوزير سحب المكلف بضاعته قبل دفع الرسوم أو الضرائب بشرط تقدير ضمانات مصرفية أو نقدية (٢) كما نص على السماح للمكلف بإدخال البضاعة ونقلها داخل أراضي العراق على أن يقوم بدفع تأمينات سواء مصرفية أو نقدية لتأمين الرسوم والضرائب وفق تعليمات تصدرها الجهة المختصة (٣)، وأشار إلى دفع أمانات أو ضمان لغرض ادخال بضائع أو نقلها داخل العراق ، وفي المادة (٨٤) أشار إلى رد المبالغ المؤمنة وذلك وفق شروط معينة وخلال مدة محددة تحددها إدارة الكمارك (٤).

٢- أمانات اجتماعية :

نتيجة للتطورات الاقتصادية في مختلف النشاطات ، ظهر نوع جديد من الأمانات أو التأمينات ، التي كانت عبارة عن مبالغ اختيارياً من حيث الدفع ، ثم أصبحت دفع أو فرض هذا النوع إلزامياً ، إذ أصبحت التأمينات ضد العجز و الشيخوخة والتأمينات ضد المخاطر تُفرض بموجب قوانين الضريبة أو حتى قوانين العمل التي تُلزم رب العمل بدفعها (٥)، ويمكن تعريف هذه الأمانات بأنها كل ما يستقطع من الموظف وفق قوانين التأمين (٦) .

وقد أشار المشرع الفرنسي في قانون الضمان الاجتماعي في المادة (٣) إلى نظام التأمين على الأشخاص ، مبيّناً أن نظام المعاشات التقاعدية الشامل ينطبق على المؤمن عليهم المشمولين بالمخطط العام، أي على جميع الموظفين سواء في القطاع

(١) تنص المادة (٨) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة (١٩٨٤) على أن (تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية العراقية او تخرج منها بأية صورة كانت للرسوم الكمركية المقررة في قانون التعريف، والرسوم والضرائب الاخرى المقررة بموجب القوانين النافذة الا ما استثنى بموجب قانون او اتفاقية) .
(٢) تنص المادة (٨٢) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة (١٩٨٤) على أن (يجوز السماح للمكلفين بسحب بضائعهم قبل دفع الرسم و الضرائب عنها تحت ضمانة مصرفية أو نقدية ضمن الشروط والقواعد التي يحددها الوزير) .

(٣) تنص المادة (٨٣) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة (١٩٨٤) على أن (أولاً : يجوز ادخال البضائع ونقلها من مكان الى اخر في الجمهورية العراق ... ثانياً : ويشترط في الأوضاع المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة تقديم ضمانات لتأمين الرسوم والضرائب نقدًا او بخطابات ضمان مصرفية او تعهدات مكفولة وفق التعليمات التي تصدرها إدارة الكمارك) .

(٤) تنص المادة (٨٤) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة (١٩٨٤) على أن (تبرا التعهدات المكفولة وخطابات الضمان المصرفية وترد الرسوم والضرائب المؤمنة عند الاقتضاء...).

(٥) صادق محمد حسنين ، ضريبة الدخل ، ط٤ ، مطبعة جامعة بغداد ، بغداد ، ١٩٧٩ ، ص ٢٤٠ .

(٦) د. جلال مطاوع وسيد احمد عبد العاطي ومحمد هشام الحموي ومحمود عباس حمدي ومحمد عبد العظيم واحمد ابو الوفا ، مقدمة في المحاسبة الضريبية ، القاهرة ، ٢٠١٩ ، ص ٤٥ .

الخاص أو العام (١) ، أما المشرع المصري فقد تناول موضوع التأمينات الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل باعتبارها أمانات اجتماعية ، أي أنها هي المبالغ المقررة على أصحاب العمل لصالح العمال ، كما أعتبر أقساط تأمين ضد العجز والشيخوخة من الأموال التي تعد بمثابة أمانات اجتماعية يلتزم صاحب العمل بتقديمها إلى جهة محددة يحددها القانون (٢) ، ثم جاء قانون التأمينات الاجتماعية والمعاشات ليعالج هذا الموضوع بتفصيل أكثر ، حيث ذكر في المادة (٣) على أن أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي واشتراكات التأمينات وغيرها مما يستقطع وفقا لقوانين التأمين الاجتماعي أو أي نظم بديله عنه (٢) ، ونصت المادة (٤) على أن التأمينات إلزامية مع وجود بعض الاستثناءات، فيما أوضحت المادة (٦) أن الاشتراكات التي يدفعها أصحاب الأعمال عن العاملين تُعد جزءاً من الأموال المشار إليها في هذا القانون (٣) . وفي التشريع العراقي فقد أشار قانون ضريبة الدخل في المادة (٨) إلى تنزيل كل ما ينفقه المكلف خلال السنة ، بما في ذلك أقساط التأمين على الحياة بما لا يزيد سنوياً على مبلغ مقداره خمسة ملايين دينار (٤) ، كما نظم قانون التقاعد الموحد الأمانات الاجتماعية حيث أشار إلى اقتطاع جزء من الراتب ، من خلال فرض استقطاعات محددة من رواتب الموظفين وأجور العمال المشمولين بأحكام الضمان الاجتماعي، والتي تُعرف بالتوقيفات التقاعدية، وتعني المبالغ المستقطعة من رواتب

(1)

https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000041477060/?detailType=EXPOSE_MOTIFS&detailId. تاريخ الزيارة ١٧ / ٣ / ٢٠٢٥

(٢) تنص المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن (يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ما يأتي ... ٤- أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي. ٦ - أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة) .

(٣) تنص المادة (٣) من قانون التأمينات الاجتماعية والمعاشات رقم (١٤٨) لسنة (٢٠١٩) على أن (يشمل نظام التأمينات الاجتماعية التأمينات الآتية:- تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة. تأمين إصابات العمل. تأمين المرض. تأمين البطالة.) وتنص المادة (٤) على أن (يكون التأمين وفقاً لأحكام هذا القانون إلزامياً، فيما عدا الفئات المنصوص عليها بالبند ثالثاً من المادة (٢) من هذا القانون فيكون خضوعهم اختيارياً، ولرئيس مجلس الوزراء بناء على عرض رئيس الهيئة إصدار قرار بإلزامية التأمين لهذه الفئة بالدول التي لا يتم التأمين فيها على العمالة المصرية) .

(٤) المادة (٦) من قانون التأمين الاجتماعي والمعاشات رقم (١٤٨) لسنة (٢٠١٩) (تتكون أموال الحسابات المشار إليها سابقاً من المواد التالية ١- الاشتراكات التي يدفعها أصحاب الأعمال عن العاملين ...) .

(٥) تنص الفقرة (عاشراً) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) على أن (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق ومستندات مقبولة بما في ذلك: ... ١- أقساط التأمين على الحياة بما لا يزيد سنوياً على مبلغ مقداره (٥٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار) .

الموظفين أو أجور العمال المشمولين بأحكام الضمان الاجتماعي^(١) ، كما نصت المادة (١٧) بأن تستقطع الجهات المختصة نسبة يقررها القانون شهرياً من الراتب الوظيفي وهذه الاستقطاعات تعد بمثابة أمانات لدى الدولة^(٢)، وبذلك ترى الباحثة أن المشرع العراقي قد نظم الأمانات الاجتماعية في نصوص قانونية واضحة، وبين أهم الأحكام المتعلقة بها.

وبذلك يتضح للباحثة أن الأمانات بمختلف أنواعها تستند إلى أساس قانوني واضح، مع وجود نصوص متفرقة في قوانين أخرى دعمت تنظيمها ، فقد نص قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على تحديد الجهة المختصة بالتحقيق في حالات الإخلال أو الاعتداء على أموال الدولة، التي تُعد الأمانات جزءاً منها^(٣).

كما تضمن قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة (٢٠١٩) المعدل أحكام متفرقة تتعلق بتسوية الأمانات الضريبية ، فقد نصت المادة (٢٤) على حالة إعادة صافي الرواتب غير المستلمة إلى الخزنة العامة للدولة ، وتحويل تلك الأموال إذا لم يراجع الموظف أو الشخص الذي يستحق الراتب لاستلامه، ويتم تسجيل المبلغ في حساب أمانات خاص باسم المستحق، بحيث يظل المبلغ محفوظاً له لحين المطالبة به، وأجاز النص تسديد الديون والاستقطاعات المختلفة مثل الضرائب، التقاعد، أو الديون الأخرى مباشرة من هذه المبالغ ، حتى لو لم يستلم المستحق راتبه، و يُعتبر ذلك بمثابة اعتراف رسمي بالاستلام مما يحمي الإدارة المالية من أي ادعاءات مستقبلية بعدم استلامه. وأجازت المادة ذاتها لوزير المالية، إذا كان المبلغ المستحق للصرف يخص سنة مالية واحدة فقط ولا يتكرر، أن ينقله إلى حساب الأمانات حتى يتم صرفه عند مراجعة المستحق، ضمناً لحفظ الحقوق المالية وعدم ضياع المبلغ ويُبقيه متاحاً لصاحبه حتى لو لم يستلمه في وقته المحدد^(٤) .

(١) عباس مفرج الفحل ، الضريبة على الرواتب والاجور والمخصصات ، ط١ ، مكتبة زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٦ ، ص ١٠٤ .

(٢) تنص الفقرة (اولا) من المادة (١٧) من قانون التقاعد الموحد رقم (٩) لسنة (٢٠١٤) على أن (تستقطع شهرياً توقيفات تقاعدية تبلغ نسبة ٢٥ بالمئة من الراتب الوظيفي ...) .

(٣) تنص المادة(١١) قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (أولاً: للهيئة صلاحية التحقيق في اي (قضية فساد) بواسطة احد محققها تحت اشراف قاضي التحقيق المختص ...) .

(٤) تنص الفقرة (ثالثاً) من المادة (٢٤) من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة (٢٠١٩) المعدل على أن (تعاد إلى الخزينة صافي الرواتب التي لم يتقدم مستحقوها لتسلمها وتسجل أمانة بأسمائهم في حساب خاص يفتح ضمن حسابات الأمانات وتسديد الديون المستقطعة من هذه الرواتب الى مستحقيها حسب الأصول ويعد توقيع صاحب الاستحقاق على أوراق الصرف المسحوب على المبلغ الموقوف في حساب الأمانات اعتراف منه بتسليم الراتب) كما تضمنت ذات المادة (الفقرة رابعاً ج) على (إذا كان المبلغ المقرر صرفه مخصصاً لسنة واحدة ولا يتكرر فلوزير المالية أن يوعز بنقله الى حساب الأمانات ليتم صرفه عند مراجعة ذوي العلاقة) .

أما المادة (٢٦) فقد نصت على قيد جميع المبالغ التي تعتبر أمانات في خزينة الدولة بصفة إيراد نهائي، إذا لم يتقدم أصحابها لقبضها خلال المدة المحددة التي حددها هذا القانون بمدة خمس سنوات ، كما أشارت إلى صلاحية الوزير في إعادة هذه الأموال عند توفر عذر قانوني وفي جمع الأحوال لا تعاد هذا الأموال بعد مرور عشر سنوات (١)، إضافة إلى الفقرة (رابعا) من المادة (٣٤) التي أوضحت ضرورة تقديم كشوفات الأمانات لغرض تدقيقها وتوحيدها مع بقية الحسابات (٢)

كما تتمثل التعليمات التي تصدر من الجهات الإدارية لتنظيم الأمور المالية جزءاً من الأساس القانوني للأمانات الضريبية ومنها تعليمات تسهيل تنفيذ أحكام قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (١٩) لسنة (٢٠١٠) حيث نصت المادة (٤) على تكليف وزارة النفط باستقطاع مبالغ من شركات النفط الأجنبية وفروعها التي تعمل في العراق ويتم تحويل هذا الأموال إلى الهيئة العامة للضرائب وتعد هذا الأموال أمانات يتم تسويتها وفق إجراءات التحاسب الضريبي (٣).

ويتبين للباحثة مما تقدم بأن الأساس التشريعي للأمانات يختلف باختلاف أنواعها غير أن جميعها حظيت باهتمام التشريعات المختلفة فقد تم تنظيمها بقوانين مختلفة ، إضافة إلى اللوائح التنفيذية والقرارات التي تُشكل جميعها ضمانة أساسية لحقوق الأفراد وحماية مصالحهم وذلك من خلال الحد من سلطة الإدارة في فرض ضرائب لم ينص عليها القانون بل تلتزم الإدارة بنصوص القانون وعدم مخالفتها . وتبرز أهمية الأمانات بكونها تُشكل عنصراً أساسياً في الحفاظ على الائتمان حيث يتم دفعها من قبل المكلفين على أساس الثقة التي تمتلكها الدولة لحين تسويتها على أساس قانوني، ومن ثم فإن تنظيم هذه الأمانات في نصوص تشريعية يمثل أهمية كبيرة

(١) تنص الفقرة (أولاً) من المادة (٢٦) من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة (٢٠١٩) المعدل على أن (تقيد إيرادات نهائيًا للخبزينة العامة جميع الديون والأمانات التي لم يراجع أصحابها لقبضها خلال مدة (٥) سنوات من تاريخ انتهاء السنة المالية التي أنتفت الحاجة لها . ولوزير المالية أعادتها إذا ثبت لديه بأن عدم المراجعة كان لعذر مشروع ولا تعاد بعد مرور (١٠) سنوات) .

(٢) تنص الفقرة (رابعا) من المادة (٣٤) من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة (٢٠١٩) المعدل على أن (تعد البيانات المالية الاتحادية طبقاً لمحتوى وتصنيفات معايير المحاسبة المحلية والدولية تحتوي ما يأتي...س - كشوفات بمفردات السلف والأمانات) .

(٣) تنص الفقرة (أولاً) من المادة (٤) من تعليمات تسهيل تنفيذ أحكام قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (١٩) لسنة (٢٠١٠) على أن (تستقطع وزارة النفط ٢٥ بالمئة من العائدات المستحقة لشركة النفط الأجنبية وفروعها والمتعاقدين من الباطن وبعد تنزيل حصة الوزارة وتحويل إلى الهيئة العامة للضرائب خلال ٣٠ يوم وتنفيد هذه المبالغ أمانات يتم تسويتها عند إجراء التحاسب الضريبي وفق القانون) .

وتقدم واضح في سياسة الدولة وفي النظام القانوني والاقتصادي في داخل الدولة أو في علاقتها الاقتصادية مع باقي الدول ، ومع ذلك يظل من الضروري ايراد نصوص قانونية أخرى تنظم هذه الأموال من جوانب أخرى ، كون النصوص السابقة لا تعد كافية لتوفير الحماية اللازمة لهذه الأموال .

المبحث الثاني

ذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تعد المسؤولية الجزائية أحد أبرز عناصر القاعدة الجنائية، إذ تهدف إلى تحديد نطاق المساءلة القانونية للأفراد عن الأفعال المجرمة ، وفرض الجزاء المناسب عليهم ، وتمتاز المسؤولية الجزائية بخصوصية معينة تجعلها تختلف عن غيرها من صور المسؤولية القانونية ، وفي المقابل تُعد الأمانات الضريبية أداة مهمة في يد الدولة ، وكما تجسد بإحدى صور السياسة المالية في الدولة التي تحدد علاقتها بالمكلف إذ أنها تعد حلقة وصل بين المكلف بأدائها والدولة ، من خلال تحصيل أموال ذات صفة مؤقتة من المكلف تخضع لنظام مميز ينسجم مع طبيعتها الخاصة ، ونتيجة هذه الخصوصية، أصبحت الأمانات الضريبية وسيلة مالية مهمة وفعالة لما تتفرد به من سمات قانونية ومالية تجعلها متميزة ، بحيث لا يمكن الخلط بينها وبين غيرها من المفاهيم ، وبناءً على ذلك، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى ذاتية الأمانات الضريبية وذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء عليها، مع إبراز الخصائص والسمات التي تميز كلاً منهما، إضافةً إلى بيان أوجه التداخل مع بعض المفاهيم المشابهة. فيقسم هذا المبحث على مطلبين نوضح في المطلب الأول ذاتية الأمانات الضريبية ، وفي المطلب الثاني ذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

المطلب الأول

ذاتية الأمانات الضريبية

تُسهّم الأمانات الضريبية بصفقتها جزء من النظام المالي العام للدولة في توفير مورد مالي يضمن استيفاء حقوقها من المكلفين ، إلا أن هذه الأموال تختلف عن الإيرادات العامة من حيث خضوعها لنظام قانوني خاص يضمن لها الحماية ، مع إمكانية رد هذه الأموال وفق شروط وإجراءات معينة ينص عليها القانون ، كما أن

التطور الاقتصادي أسهم في ظهور العديد من المفاهيم المالية ذات الأبعاد القانونية التي قد تتداخل مع مفهوم الأمانات الضريبية .

وعليه، سنتناول في هذا المطلب دراسة ذاتية الأمانات الضريبية من خلال بيان خصائصها القانونية، وشرح العناصر التي تتألف منها، باعتبارها الحد الفاصل بينها وبين غيرها من مفاهيم مالية أخرى. ونقسم هذا المطلب على فرعين نستعرض في الفرع الأول خصائص الأمانات الضريبية وفي الفرع الثاني تمييز الأمانات الضريبية عما يشته به .

الفرع الأول

خصائص الأمانات الضريبية

تتسم الأمانات الضريبية بعدد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الموارد المالية المستحقة للدولة، وتنقسم هذه الخصائص إلى قسمين، خصائص عامة تشترك فيها مع الأموال العامة الأخرى، وخصائص خاصة تنفرد بها دون سواها .

أولاً: الخصائص العامة للأمانات الضريبية

إنّ للأمانات الضريبية خصائص عامة كونها إدارة مالية بيد الدولة شأنها شأن الأموال العامة الأخرى وهذه الخصائص تتمثل بما يلي :

١- الصفة النقدية للأمانات الضريبية :

تعد الصفة النقدية من الخصائص العامة التي تتصف بها الأمانات الضريبية ، فعلى الرغم من أن الضرائب كانت تُفرض في السابق بصورة عينية ، إلا أن التقدم الاقتصادي أظهر عيوب هذه الطريقة ، مما دفع غالبية الدول إلى اعتماد التحصيل النقدي (١)، أي أن الأمانات الضريبية تتمثل بكونها أموال ذات طبيعة نقدية لا عينية . ويعود ذلك إلى أن تحصيل الضرائب نقدًا يتوافق مع مبدأ التداول النقدي السائد في المعاملات الاقتصادية، ويُحقق قدرًا أكبر من العدالة والمساواة بين المكلفين، (٢) بخلاف التحصيل العيني أو المقايضة الذي يفنقر إلى المرونة ويؤدي إلى تفاوتات غير منصفة (٣).

(١) سعود جايد مشكور وقاسم محمد عبد الله ونجم عبد عليوي ، المحاسبة الضريبية أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق ، مصدر سابق ، ص ٢١ .

(٢) صباح حسن خلف ، مبادئ المالية العامة وتطبيقاتها في العراق ، ط ١ ، مكتبة شمس الأندلس ، بغداد ، ٢٠١٧ ، ص ٥٦ .

(٣) عمار فوزي كاظم المياحي وليلى فوزي أحمد ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط ١ ، دار المركز العربي للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠٢٠ ، ص ١١٩ .

٢- صفة إلزامية للأمانات الضريبية :

ويقصد بالإلزامية أو الصفة الجبرية ، بأن ليس للأفراد حرية في دفعها وإنما يجبر الأفراد على تقديمها الى الدولة ، ولكن هذه الصفة ليست مطلقة وإنما تكون وفق شروط وضوابط يحددها القانون (١)، فالقانون هو المصدر الذي يمنح الأمانات الضريبية صفة الإلزام ، ويحدد نطاقها وإلية تحصيلها ، وهذه الصفة تمنح الحق للسلطة في اللجوء إلى استعمال سلطتها في التنفيذ الجبري عند الامتناع عن دفعها ، وتستند الصفة الإلزامية للأمانات الضريبية إلى نصوص قانونية صريحة تلزم الجهات المكلفة أو الوسيطة بجمع الضرائب وتوريدها إلى خزانة الدولة في المواعيد المحددة ، والغاية الأساسية من هذا الإلزام هي ضمان الاستقرار المالي للدولة من خلال توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الخدمات العامة، فضلاً عن تقليل فرص التهرب الضريبي وضمان انتظام عملية التحصيل (٢).

٣- الأمانات الضريبية وسيلة لتحقيق النفع العام :

إنّ الهدف الجوهرى من فرض الأمانات الضريبية هو تحقيق النفع العام، فجميع الإيرادات التي تقتطعها الدولة من الأشخاص تهدف لتحقيق أهداف ذات أبعاد سياسية ، واقتصادية ، واجتماعية ، من خلال تحويل الأموال من القطاع الخاص إلى القطاع العام ، وعليه فإن الضريبة تُجمع بهدف تحقيق النفع العام من خلال تمويل البنية التحتية والخدمات الأساسية مثل التعليم، الصحة، الأمن، والبرامج الاجتماعية، فيبرز دور الضرائب كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير الرفاهية للمجتمع (٣)، وتستخدم الأمانات الضريبية باعتبارها جزء من الإيرادات العامة في إعداد وتنفيذ الخطط المالية والاقتصادية للدولة، وتمويل المشاريع العامة ، مما يعود بالنفع على المجتمع بأسره، والأمانات الضريبية تُعتبر مصدرًا للإيرادات، تستخدم في

(١) بان عبد الكاظم عبد العلي ، دور ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في العراق ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٦ ، ص ٣٣ .

(٢) صباح حسن خلف ، مبادئ المالية العامة وتطبيقاتها في العراق ، مصدر سابق، ص ٥٦ .

(٣) عباس مفرج الفحل ، الضرائب على الرواتب والأجور والمخصصات ، مصدر سابق ، ص ١٨ .

تمويل الخدمات العامة بشكل دوري ومنتظم، فضلاً عن دورها في ضمان استقرار الإيرادات الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي (١) .

٤- تعد الدولة الجهة المستحقة للأمانات الضريبية :

تُعد الدولة هي الجهة الوحيدة التي تُدفع إليها الأمانات الضريبية، فهي صاحبة الحق في فرضها وتحصيلها بحكم سلطتها العامة، حيث تعد هذه الأموال أحد الأدوات المسؤولة عن إشباع الحاجات العامة وتحقيق المصلحة المشتركة. ويستند هذا الحق إلى الدستور الذي خوّل الدولة فرض الضرائب باعتبارها مورداً أساسياً من مواردها المالية (٢) . وفي رأي الباحثة أن جميع الخصائص العامة التي تتصف بها الأمانات الضريبية مترابطة ولا غنى عنها ، إذ إنها تمثل الإطار الأساسي الذي يحدد طبيعتها القانونية والمالية، فهي أداة قانونية ومالية ذات أهمية بالغة في رسم سياسة الدولة وتحقيق أهدافها. فالصفة النقدية لها تعكس انسجامها مع التطور الاقتصادي الحديث الذي يجعل النقود الوسيلة الأجدر في تبادل القيم وضمان العدالة الاجتماعية، أما صفة الإلزام، فهي الضمانة الحقيقية لاستقرار موارد الدولة ومنع التهرب أو الإخلال بواجب الدفع، إذ لا يمكن للدولة أن تحقق استقراراً مالياً واقتصادياً دون إلزام الأفراد والجهات الوسيطة بأداء هذه الأموال في أوقاتها المحددة ، كما أن ارتباط الأمانات الضريبية بتحقيق النفع العام يبرز وظيفتها الأساسية في تمويل الخدمات العامة والمشروعات الحيوية، وهو ما يجعلها وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية وتقليص الفوارق بين الفئات، وأخيراً، فإن حصر حق استيفائها في الدولة يضمن توجيه هذه الأموال لخدمة الصالح العام وفق خطط مالية واقتصادية مدروسة، بعيداً عن المصالح الفردية أو الفوضى المالية.

ثانياً : الخصائص الخاصة للأمانات الضريبية

(١) خالد الخطيب ومحمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية ، ط١ ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٨ ، ص٦٧.

(٢) عمار فوزي كاظم المياحي ولىلى فوزي احمد ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مصدر سابق ، ص١١٩.

أن الأمانات الضريبية هي عبارة عن حسابات ذات صفة دائنة ، فهي مبالغ مالية تُودع لدى الجهات المختصة بصفة مؤقتة إلى حين تحقق الشروط القانونية لتتحول هذه الأموال إلى خزينة الدولة كإيرادات نهائية وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات (١).

وتعتبر الأمانات الضريبية من المفاهيم الجوهرية في النظام الضريبي، حيث تمثل الأموال المحصلة من المكلفين عبر جهات وسيطة تكون مؤتمنة على توريدها إلى الدولة، فهي التزام مالي مؤقت ، يقع على عاتق الجهة الوسيطة المكلفة بجمع الضرائب الاحتفاظ بها لفترة زمنية محددة ، إلى حين تحويلها إلى خزينة الدولة، فتنص التشريعات الضريبية على إلزام الجهات الوسيطة بتحصيل الضرائب نيابة عن الدولة ، وهو ما يشكل التزاماً قانونياً محكماً ، وهذه النصوص القانونية تحدد بوضوح طبيعة الأمانات الضريبية والآليات الزمنية لتوريدها، والعقوبات المترتبة على الإخلال بهذه الالتزامات (٢).

كما أن الأمانات تخصص لغايات محددة، تتمثل في ضمان وفاء المكلفين بالالتزامات الضريبية، هذا الدور الوسيط يضع على عاتق هذه الجهات مسؤولية كبيرة في إدارة الأمانات الضريبية حتى وصولها إلى الخزينة العامة ، ومن ثم فأهم الخصائص التي تتصف بها الأمانات الضريبية أنها تعتبر أموالاً مؤقتة ، فهي لا تحول إلى الخزينة العامة مباشرة ، وإنما تخضع لفترة زمنية محددة ، هذا الإطار الزمني يخضع لنصوص قانونية واضحة، لضمان التدفق المستمر للإيرادات الضريبية إلى الخزينة العامة ، وبالنظر إلى أهمية الأمانات الضريبية، فإن التشريعات غالباً ما تفرض حماية صارمة لها ، فالتلاعب بهذه الأمانات يعد جريمة يعاقب عليها القانون، بما يعزز من نزاهة النظام الضريبي ويحمي حقوق الدولة (٣).

وتتميز الأمانات الضريبية بإمكانية ردها فهي تُحتجز لفترة زمنية محددة بانتظار اكتمال الإجراءات القانونية أو الإدارية المتعلقة بها، مثل التأكد من صحة المبلغ المستحق أو انتظار صدور قرارات ضريبية نهائية، فإذا تبين أن هذه الأموال غير مستحقة، تُعاد إلى المكلف، أما إذا ثبت استحقاتها، فتحول إلى الخزينة العامة بشكل دائم ، هذا يعكس طبيعة الأمانات الضريبية، كونها تظل في حالة انتظار حتى يتم

(١) د. ماهر محمد موسى ود. إبراهيم محمد علي ود. موسى محمد موسى، المحاسبة الحكومية ، ط ١ ، الدار الشامية ، عمان ، ١٩٩٨ ، ص ١٦٠ .

(٢) حنازوقي الصانع ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ج ١ ، ط ٥ ، بدون دار نشر ، ١٩٨٩ ، ص ٢٩٢ .

(٣) خالد الخطيب ومحمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية ، ط ١ ، مصدر سابق ، ص ٦٨ .

تحديد مصيرها القانوني أو الإداري بشكل نهائي ، إضافة إلى أن تحديد مبلغ الأمانات وتحصيلها وتواريخ استحقاقها وفق قوانين الضريبة (١) .

وفي رأي الباحثة أن الخصائص الخاصة بالأمانات الضريبية تشكل أساساً جوهرياً لتعزيز التزام المكلفين والجهات المختصة بتوريدها ، وحماية الموارد المالية للدولة من التلاعب بها ، ومنع أي استغلال غير مشروع لها ، وتضمن أيضاً العدالة في النظام الضريبي، وتزيد من ثقة الأفراد في آليات التحصيل الضريبي.

الفرع الثاني

تمييز الأمانات الضريبية عما يشتهب بها

قد يتشابه مفهوم الأمانات الضريبية مع غيرها من المصطلحات المالية الشائعة ، مما يستلزم بيان أوجه التمييز بينها وبين غيرها من المفاهيم. وسنبدأ بتمييزها عن الودائع المصرفية على النحو الآتي:

أولاً: تمييز الأمانات الضريبية من الودائع المصرفية

تعد الودائع من المصطلحات الشائعة في النظم المالية ، وقد عالجتها التشريعات المختلفة من زوايا متعددة ، ففي التشريع المصري قد نصّ القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨) في المادة (٧١٨) على أن الوديعة عقد يلتزم به شخص أن يتسلم شيئاً من آخر على يلتزم بحفظه وأن يردّه عيناً (٢)، كما تضمنت المادة (٣٠١) من قانون التجارة المصري رقم (١٧) لسنة (١٩٩٩) على تعريف الوديعة المصرفية بأنها عقد يملك البنك بموجبية النقود المودعة والتصرف فيها بما يتفق ونشاطه مع التزامه برد مثلها للمودع طبقاً لشروط العقد (٣).

أما في التشريع العراقي، فقد تناول القانون المدني العراقي أحكام عقد الوديعة بوجه عام، حيث نصّت المادة (٩٥١) على أن الوديعة عقد بموجبه يفوض المالك أو

(١) بشرى نجم عيد الله و سناء احمد ياسين وسحر طلال ابراهيم ، المحاسبة الحكومية ، الجزء الاول ، ط١ ، الذكرة للنشر والتوزيع ، بغداد ، ٢٠١٧ ص ٤٦٢ .

(٢) تنص المادة (٧١٨) من قانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨) على أن الوديعة (عقد يلتزم به شخص أن يتسلم شيئاً من آخر على أن يتولى حفظ هذا الشيء وعلى ان يردّه عيناً) .

(٣) تنص المادة (٣٠١) من قانون التجارة المصري رقم (١٧) لسنة (١٩٩٩) على تعريف الوديعة المصرفية (عقد يعطي البنك ملكية النقود المودعة والتصرف فيها بما يتفق ونشاطه مع التزامه برد مثلها للمودع طبقاً لشروط العقد) .

من يقوم مقامه شخص آخر حفظ ماله ولا يتم إلا بالقبض (١) ، كما نص قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة (١٩٨٤) على عد أن الوديعة نوع من أنواع العقود يتم بموجبه انشاء حق للمتصرف بتملك الأموال مع امكانية استرداد هذه الأموال (٢) ثم صدر قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة (٢٠٠٤) الذي تضمن في المادة (١) فقرة (ج) على اعتبار الوديعة مبلغًا نقديًا يدفع لشخص سواء كان مثبتًا ب قيد في سجل ام لا ، إضافة إلى بيان بشروط سداد الوديعة أو تحويلها إلى حساب آخر بفائدة أو بعلاوة أو بدون فائدة أو علاوة (٣).

وبالعودة إلى الودائع المصرفية فهي تعني الأعمال المصرفية ، أي أعمال استلام الودائع النقدية أو أموال أخرى مستحقة السداد من الجمهور لأغراض ايداع الائتمان أو استثمارات في الحساب الخاص مع التزامه بردها وفق الشروط المتفق عليها ، وقد عرّفت الودائع المصرفية بأنها مجموعة المبالغ التي يضعها مالكةا في أحد المصارف مع امكانية استرجاع هذه الأموال دفعة واحدة أو على هيئة اقساط (٤) ، وهي عبارة عن اتفاق مالي بين شخص من الأشخاص والجهة المصرفية على ايداع المال مع امكانية إعادة هذا الأموال عند حلول الأجل أو عند الطلب (٥) ، كما عرفت بأنها عقد يتم بمقتضاه منح المصرف حق تملك الأموال والتصرف بها مع الالتزام برد هذه الأموال عند الطلب أو عند تحقيق شروط معينة مع دفع الفوائد في حال وجود اتفاق (٦) .

-
- (١) تنص المادة (٩٥١) من قانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) على أن (الايداع عقد به يحيل المالك أو من يقوم مقامه حفظ ماله الى آخر ولا يتم الا بالقبض).
- (٢) تنص المادة (٢٣٩) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة (١٩٨٤) على أن (وديعة النقود عقد يخول بمقتضاه المصرف تملك النقود المودعة فيه والتصرف فيها بما يتفق ونشاطه المهني مع التزامه برد مثلها للمودع).
- (٣) تنص الفقرة (ج) من المادة (١) من قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة (٢٠٠٤) على أن (...الوديعة مبلغًا نقديًا يدفع لشخص سواء اكان مثبتًا ب قيد في سجل ام لا. للشخص المستلم للمبلغ بشروط تقتضي سداد الوديعة أو تحويلها الى حساب آخر بفائدة او بعلاوة او بدون فائدة او علاوة . أما عند الطلب او في وقت او ظروف يتفق عليها المودع وذلك الشخص أو يتفق عليها نيابة عنهما).
- (٤) معميش سفيان ولدرع نبيلة ، النظام القانوني لضمان الودائع المصرفية في ظل النظام القانوني رقم ٢٠٢٠-٠٣ ، في الجزائر ، بحث منشور في المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية ، المجلد ٩ ، العدد ١ و ٢٠٢٤ ، ص ٢٤ .
- (٥) ابراهيم دري ، حماية الودائع المصرفية ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف ، كلية الحقوق ، ٢٠١٦ ، ص ٢٤ .
- (٦) عبد السلام لفته سعيد ، تحليل الودائع المصرفية نموذج مقترح ، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد ١١ ، ٢٠٠٦ ، ص ٣.

وقد نص قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة (٢٠٠٤) في المادة (٢٧) على أنه يجوز للمصرف أن يمارس بأحكام وشروط ترخيصها أو اجازتها الخاصة بممارسة الأعمال المصرفية التي تتمثل باستلام ودائع نقدية في شكل ودائع تحت الطلب او ودائع لأجل أو أنواع أخرى من الودائع أو أي أموال أخرى مستحقة السداد تحمل أو لا تحمل فائدة (١).

إضافة إلى العديد من النصوص القانونية التي يحتويها هذا القانون التي أشارت إلى أحكام الودائع المصرفية من مختلف جوانبها ، وتتنوع صور الودائع المصرفية ومن هذه الصور هي الودائع المستمرة وهي مجموعة من الأموال التي يودعها صاحبها لدى المصرف لفترة غير محددة كما تمنح صاحبها امتياز امكانية المطالبة بإعادة هذا الأموال (٢)، وودائع الأجل وسميت ودائع الأجل لوجود أجل محددة لها فهي الأموال التي توع لدى المصارف مع عدم امكانية ردها أو سحبها قبل حلول الأجل ، والنوع الآخر هو ودائع توفير الأموال وهي تلك الأموال التي يودعها أصحابها في المصرف لغرض ادخار الأموال فتمنح المصارف فوائد على وجود هذه الأموال في حوزتها كما أن لصاحبها حق سحب واستعادة هذه الأموال (٣) وعليه سنوضح أهم أوجه الشبه والاختلاف بين الودائع المصرفية والأمانات الضريبية.

١- أوجه الشبه بين الأمانات الضريبية والودائع المصرفية :

تتشابه الأمانات الضريبية مع الودائع المصرفية من حيث كونها مبلغ من النقود فالودائع المصرفية تقتصر على النقود ، بخلاف الودائع العادية التي قد تشمل النقود وغير النقود مثل الوثائق والأشياء الثمينة ، وتُعد ودائع النقود هي الأكثر انتشاراً التي يقبل عليها الأفراد ويقصد بالودائع النقدية بأنها النقود التي يتم أيداعها من قبل الأفراد لدى البنوك ، وتمنح هذه الودائع فوائد تعود بالنفع على كل من الأفراد والمصارف؛ فهي تتيح للأفراد حرية السحب أو الوفاء بالتزاماتهم عبر أدوات الدفع المختلفة، بينما

(١) تنص الفقرة (١) من المادة (٢٧) من قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة (٢٠٠٤) على أن (١- يجوز للمصرف ان تمارس الأنشطة التالية رهنا بأحكام وشروط ترخيصها أو اجازتها الخاصة بممارسة الأعمال المصرفية: -أ- استلام ودائع نقدية في شكل ودائع تحت الطلب او ودائع لأجل أو أنواع أخرى من الودائع أو أي أموال أخرى مستحقة السداد تحمل أو لا تحمل فائدة ...) .

(٢) نايت جودي مناد ، النظام القانوني لضمان الودائع المصرفية ، رسالة ماجستير جامعة امحمد بوقرة بومرداس ، كلية الحقوق ، الجزائر ، ٢٠٠٧ ، ص٣٨.

(٣) الهام خزعل ناشور ، تحليل هيكل الودائع في الجهاز المصرفي العراقي والعوامل المؤثرة فيه ، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا ، المجلد ١٧ ، العدد ٢٥ ، ٢٠٢١ ، ص ٤ .

تتيح للمصارف حق تملك هذه الأموال والتصرف بها مع الالتزام بردها بالمقابل (١) . أما الأمانات الضريبية فهي أيضاً عبارة عن مبالغ من النقود يدفعها المكلفون ، وتُعتبر هذه المبالغ أمانة لدى الجهات الضريبية، وتخضع لقواعد قانونية صارمة، لضمان عدم إساءة استخدامها أو استغلالها، باعتبارها أموالاً مؤقتة مخصصة لتحقيق مصلحة عامة (٢) .

كما تتشابه الأمانات الضريبية مع الوديعة من حيث أمكانية ردها ، فيقصد برد الودائع المصرفية هو إجراء يتم من خلاله تطبيق شروط العقد الذي يتضمن إعادة الأموال إلى الأفراد ، ويعتمد أسلوب الرد على نوع الوديعة، والشروط التعاقدية، والآليات المصرفية المتبعة ، وظروف السحب (٣)، أما الأمانات الضريبية فيمكن ردها إذا ثبت أن المكلف غير ملزم بإداء الضريبة أو أن الضريبة غير مستحقة ، كما في حالة دفع مبالغ تفوق الضريبة المستحقة، حيث يتم رد الزائد على شكل استرداد ضريبي (٤) ، وتتشابه الأمانات الضريبية مع الودائع من حيث الصفة المؤقتة إلا أن الصفة الوقتية في الودائع المصرفية تختلف باختلاف الوديعة ، فهناك ودائع تحت الطلب تُسترد بمجرد الطلب إلا إذا نص العقد على خلاف ذلك ، وودائع الأجل فأنها تُرد بمجرد حلول الأجل المتفق عليه ، وودائع أخرى التي تُرد بشرط الإخطار قبل مدة معينة (٥) .

وعليه فإن الودائع المصرفية تحتفظ بها المصارف بصفة مؤقتة وليست بصفة دائمة ، وكذلك الحال بالنسبة للأمانات الضريبية ، إذ تودع لدى الدولة بصفة مؤقتة حتى انتهاء السنة المالية أو حتى تحقق الغرض الذي جُمعت من أجله، مما يجعلها ليست إيراداً دائماً أو نهائياً للخرينة العامة، بل أموالاً قابلة للرد أو التخصيص وفق ما تحدده النصوص القانونية (٦) .

٢- أوجه الاختلاف بين الأمانات الضريبية والودائع المصرفية :

- (١) فهد بن بجاد ، تامين الودائع المصرفية في الأنظمة العربية والاجنبية ، ط ١ ، مركز الدراسات العليا للنشر والتوزيع ، ٢٠١٥ ، ص ٦٦ .
- (٢) حنارزوقي الصائغ ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ج ١ ، مصدر سابق ، ص ٢٩٢ .
- (٣) رانية خليل حسان ، تطور السياسة الودائع المصرفية فل ظل نظرية إدارة الخصوم ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٢ .
- (٤) د. اسعد محمد علي الوهاب ، وطلال محمد علي الجاوي ، أساسيات المحاسبة الحكومية ، دار الكتب ، ٢٠٢٠ ، ص ١٩٢ .
- (٥) فهد بن بجاد ، تامين الودائع المصرفية في الأنظمة العربية والاجنبية ، مصدر سابق ، ص ٨٢ .
- (٦) بشرى نجم عبد الله و سناء أحمد ياسين وسحر طلال أبراهيم ، المحاسبة الحكومية ، الجزء الأول ، ط ١ ، مصدر سابق ، ص ٤٦٢ .

تختلف الودائع المصرفية عن الأمانات الضريبية من حيث الطبيعة القانونية كون الوديعة المصرفية هي عقد بمقتضاه يقوم شخص المودع بتسليم مبلغ من المال إلى مصرف المودع لديه الذي يلتزم بردها عند الطلب أو عند حلول الأجل، ويتميز هذا العقد بكونه عقدًا بين شخصين وهو المودع الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يضع المال في المصرف ، والطرف الثاني هو المودع لديه أي الجهة التي تستقبل الوديعة وتلتزم بردها وفقًا لشروط العقد، فهي علاقة تعاقدية قائمة على توافق الإرادتين، ولا تتطلب شكلية خاصة إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك (١).

أما الأمانات الضريبية فتكون على خلاف الودائع المصرفية إذ هي التزام يفرض بموجب القوانين والتعليمات واللوائح الضريبية ، كما أن العلاقة بين المكلف والدولة لا تنشأ بناءً على اتفاق بين المكلف والدولة، بل على نصوص قانونية أمرية، إذ تتمتع الدولة بسلطة فرضها وإلزام الأفراد بأدائها، مما يجعل العلاقة بين الطرفين علاقة قانونية ، غير متكافئة إذ تمتلك الدولة بموجب القوانين سلطة فرض وإلزام الأفراد على دفعها (٢) .

وتختلف الودائع المصرفية عن الأمانات الضريبية من حيث الجهة التي تتولى إدارتها ، ففي الودائع المصرفية يعد المصرف أو البنك الجهة الذي يتلقى هذه الودائع من العملاء ، فالمصرف يلعب دورًا أساسيًا في إدارة هذه الأموال بما يحقق مصالح المودعين في إطار القوانين ، فيديرها وفق القوانين المصرفية ويضمن سلامتها وأمانتها ، كما يمتلك المصرف ، بموجب القانون ، حق تملك هذه الأموال والتصرف بها في مجالات مختلفة مثل القروض والاستثمارات وشراء السندات ، بما يحقق له أرباحًا يخصص جزءًا منها لدفع الفوائد (٣) ، أما الأمانات الضريبية فالجهة المؤتمنة هي الدولة المتمثلة بالسلطة الضريبية ، التي تتولى تحصيل الأمانات الضريبية بموجب القوانين وتحفظ بها بشكل مؤقت، وتخضع هذه الجهات لرقابة صارمة يضمن الحفاظ على الأمانات الضريبية وعدم التلاعب بها(٤) ، وفي رأي الباحثة، وعلى الرغم من وجود بعض أوجه التشابه بين الأمانات الضريبية والودائع المصرفية، إلا أن الاختلاف الجوهري بينهما يفرض التمييز الواضح في المعالجة

(١) نابت جود مناد .، النظام القانوني لضمان الودائع المصرفية ، مصدر سابق ، ص ٣٧ .

(٢) د. ماهر محمد موسى ود. إبراهيم محمد علي ود. موسى محمد موسى، المحاسبة الحكومية ، ط ١ ، مصدر سابق ، ص ١٦٨ .

(٣) إبراهيم دري ، حماية الودائع المصرفية ، مصدر سابق ، ص ٣٠ .

(٤) بشرى نجم عبد الله و سناء أحمد ياسين وسحر طلال إبراهيم ، المحاسبة الحكومية ، الجزء الأول، ط١، مصدر سابق ، ص ٤٨٠ .

القانونية والمالية ، فالأمانات الضريبية التزام قانوني واجب الأداء في مواعيده، في حين تخضع الودائع المصرفية لأحكام المعاملات البنكية والعقود الادارية ، إن وضوح هذا التمييز يعزز الثقة في النظامين المالي والضريبي، ويمنع الخلط بين طبيعة كل منهما وآثارهما القانونية، مما يساهم في حماية الأموال العامة والخاصة على حد سواء .

ثانياً : تمييز الأمانات الضريبية من الرسم

يُعرف الرسم بأنه عبارة عن مبلغ من المال يقدمه الأشخاص إلى الدولة مقابل الانتفاع بالخدمات التي تقدمها لهم ، أو بوصفها أحد إيرادات الدولة الناتجة عن تقديم الخدمات إلى الأفراد والحصول على مقابل عنها (١) ، أو هو عبارة عن مبلغ مالي قانوني يقدمه الفرد إلى الجهات الحكومية لقاء منفعة خاصة مما يجعله أداة لتحقيق التوازن بين المنفعة الشخصية التي يحصل عليها الأشخاص وبين المنفعة العامة التي تعود على المجتمع ، وتنقسم الرسوم إلى عدة أنواع، فقد تكون رسوماً قضائية أو رسوماً إدارية أو رسوماً خاصة بحسب طبيعة الخدمة المقدمة (٢) .

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن بيان أهم الخصائص التي يتميز بها الرسم فيعد الرسم مبلغاً نقدياً يدفع للجهات الحكومية، ويمكن سداه بوسائل مختلفة مثل الدفع النقدي المباشر، الصكوك المصرفية، وهذه الصفة تميّزه كأحد الإيرادات النقدية للدولة. كما يعتبر الرسم مبلغاً إلزامي الدفع، وليس للفرد حرية الامتناع عن سداه إذا رغب في الحصول على الخدمة المرتبطة به، وعلى الرغم من اتجاه بعض الفقه إلى القول بعدم تمتعه بالصفة الجبرية لكون الفرد يستطيع التخلي عن المنفعة وبالتالي عدم دفع الرسم، إلا أن الرأي الغالب يؤكد إلزاميته ، بالنظر إلى أن الخدمة غالباً ما تكون ذات طابع احتكاري تقدمه الدولة وحدها ، ويتمتع الرسم بصفة تبادلية، فهو يوازن بين المنفعة الفردية التي يحصل عليها الشخص مقابل الخدمة، والمنفعة العامة التي تتحقق من خلال امداد خزينة الدولة بمورد مالي يساعدها على تقديم الخدمات العامة، ويفترض أن يكون مقدار الرسم متناسباً مع الخدمة المقدمة، بحيث يساويها أو

(١) طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠١٥ ، ص ٥٩ .
(٢) سعود جايد مشكور العامري و عقيل حميد الحلو ، مدخل معاصر في المالية العامة ، ط ٣ ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٢٠ ، ص ٥٤-٥٥ .

يزيد عنها بنسبة معقولة دون مبالغة (١) ، ويمكن بيان أهم أوجه الشبه والاختلاف بين الرسم والأمانات الضريبية .

١- أوجه الشبه بين الأمانات الضريبية والرسم :

يتشابه الرسم والأمانات الضريبية من حيث الصفة النقدية ، فالرسم مبلغ نقدي يُدفع من الأفراد لقاء خدمة تقدمها لهم الجهات الحكومية ، وهو ما أقره التطور المالي والاقتصادي الذي رسّخ الاعتماد على النقد في مختلف التعاملات وشيوع الاستخدام النقدي على مستوى جميع الأنشطة (٢) ، وبالمثل ، فإن الأمانات الضريبية هي مبالغ مالية تتم جبايتها من المكلفين بواسطة السلطة الضريبية من المكلفين وذلك ينبع من أن إيرادات الدولة ونفقاتها تعتمد على الصفة النقدية كما أن سداد الأمانات الضريبية نقدًا يساعد السلطة الضريبية على إدارة مواردها بشكل صحيح (٣) .

كما تشترك الأمانات الضريبية مع الرسم من حيث صفة الإلزام فالرسم يُعد إلزامياً عندما يكون دفعه شرطاً ضرورياً للحصول على خدمة معينة أو الاستفادة من مرفق عام، بحيث لا يمكن للفرد أو الجهة المعنية الحصول على الخدمة أو الاستفادة من المرفق إلا بعد دفع الرسم المقرر، وتمتع الرسم بالصفة الإلزامية يُعد أحد الوسائل القانونية المهمة التي تضمن التزام الأفراد والشركات بسداد المبالغ المستحقة مقابل الخدمات العامة، وهذه الصفة تمنح الدولة القدرة على توفير الخدمات الأساسية بكفاءة وفعالية (٤) ، وكذلك الحال بالنسبة للأمانات الضريبية إذ تفرض الزامياً بموجب القوانين والأنظمة، وليس للأفراد حرية الامتناع عن دفعها. كما أن القوانين تمنح الجهات الضريبية سلطة فرض الجزاءات القانونية على من يتخلف عن أدائه، كما تعد الأمانات الضريبية أداة رئيسية في تمويل نفقات الدولة ويترتب على ذلك فرض إلزام قانوني على المكلف بتأدية الأمانات الضريبية (٥).

(١) رمضان صديق ، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٦ ، ص ١٦٦ .

(٢) عمار فوزي كاظم وليلى فوزي أحمد ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مصدر سابق ، ص ١٥٢ .
(٣) أسعد بن محمد الهويمل ، المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الإدارة العامة ، السعودية ، ٢٠١٩ ، ص ٢٩٤ .

(٤) سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٨ ، ص ١٠٥ .

(٥) أحمد دحان ، المحاسبة الحكومية ، سلسلة كتب صادرة عن المؤسسة العامة للتعليم المهني والفني بالمملكة العربية السعودية ، بدون سنة نشر ، ص ٣٤ .

وتتشابه الأمانات الضريبية مع الرسم من حيث الصفة القانونية، إذ يشترط لفرض الرسم وجود نص قانوني صريح يحدد طبيعته ، والمبلغ المطلوب دفعه، والخدمة التي يتم تقديمها مقابلها ، وتستمد الرسوم مشروعيتها من القوانين الصادرة عن السلطة التشريعية، أو من اللوائح التنفيذية التي تصدرها الجهات التنفيذية بتفويض من السلطة التشريعية، ولا يجوز لأي جهة فرض رسوم دون سند قانوني، حيث أن فرض الرسوم هو من اختصاص السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية المخولة بذلك، كما يجب أن يُحدد القانون الجهة المخولة بفرض الرسوم بدقة ، لضمان مشروعية تحصيل الرسوم وانضباطها (١)، والأمانات الضريبية كالرسم لا تُفرض إلا بموجب نصوص قانونية صادرة عن السلطة العامة المختصة، والتي تحدد آلية فرضها وجبايتها الاحتفاظ بها (٢).

٢- أوجه الاختلاف بين الأمانات الضريبية والرسم :

يختلف الرسم عن الأمانات الضريبية من حيث الهدف ، فالرسم يهدف إلى تحقيق النفع العام والخاص معاً. فهو يسهم في تحقيق مصلحة عامة من خلال فرض رسوم على خدمات تقدمها الدولة للجمهور بوجه عام، كرسوم الدخول إلى الحدائق والمتاحف العامة، أو تمويل خدمات عامة يستفيد منها المجتمع ، وفي الوقت ذاته، يحقق الرسم منفعة خاصة لفئة محددة أو لأفراد بعينهم مقابل خدمات مباشرة، مثل رسوم استخراج جواز السفر أو رخصة القيادة أو تصاريح البناء، حيث تقتصر الاستفادة على من قام بدفع الرسم (٣).

أما الأمانات الضريبية فتهدف إلى تحقيق النفع العام ، إذ تعد وسيلة لضمان تحصيل الضرائب المستحقة مسبقاً أو جزئياً قبل إتمام عملية المحاسبة النهائية، ذلك للحد من التهرب الضريبي أو التأخير في السداد، مما يعزز موثوقية النظام الضريبي ، مما يعزز الاستقرار المالي ودعم الميزانية العامة (٤).

ويختلف الرسم عن الأمانات الضريبية من حيث امكانية ردّ الأموال ، ففيما يتعلق بالرسم فإن الرسم يُعطى بصفة نهائية ، إذ يقصد من فرض الرسم الحصول على

(١) عمار فوزي كاظم وليلى فوزي أحمد ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مصدر سابق ، ص ١٥٤ .
(٢) تنص الفقرة (أولاً) من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لعام (٢٠٠٥) على أن (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبي، ولا يعفى منها، الا بقانون) .
(٣) محمد سلمان سلامة ، الإدارة المالية العامة ، ط١ ، دار المعزز للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٥ ، ص ١٠٣ .
(٤) بشرى نجم عبد الله و سناء احمد ياسين وسحر طلال ابراهيم ، المحاسبة الحكومية ، الجزء الاول ، مصدر سابق ، ص ٤٧١ .

مورد مالي ، أي أن المبالغ المدفوعة من قبل الأفراد أو الشركات للدولة أو إحدى هيئاتها نظير خدمة معينة، بشكل نهائي ولا تُسترد، بغض النظر عن الاستفادة الفعلية من الخدمة المقدمة، وبهذا يختلف الرسم عن بعض المدفوعات الأخرى كالكفالات أو الودائع التي قد تكون قابلة للاسترداد (١)، بينما الأمانات الضريبية قد تكون قابلة للاسترداد في بعض الحالات، كحالة الدفع الزائد أو عند انتفاء سبب الاحتفاظ بها، وتخضع عملية رد الأمانات لإجراءات قانونية وإدارية دقيقة تضمن الشفافية وحسن إدارة المال العام (٢).

وفي رأي الباحثة أن كلا من الرسم والأمانات الضريبية يمثلان جزءاً مهماً من إيرادات الدولة ، فيسهم كل منهما في تمويل النفقات العامة ويشكلان عنصراً مهماً في النظام الاقتصادي للدول ، غير أن ذلك لا يعني أنهما مصطلحان مترادفان؛ بل لكل منهما طبيعة وخصائص وأهداف مختلفة ، ومن هنا، فإن التمييز بينهما يعد أمراً جوهرياً لفهم طبيعة الأعباء المالية الملقاة على عاتق الأفراد والشركات، وضمان الامتثال القانوني، وتجنب المسؤولية الجزائية، كما أن وضوح هذا التمييز يسهل عمليات التحصيل والمحاسبة الضريبية، ويقلل فرص الاستغلال غير المشروع للأموال. وقد أولت معظم التشريعات المالية عناية خاصة بتنظيم كل منهما على نحو يقطع الطريق أمام الخلط بينهما .

المطلب الثاني

ذاتية المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تتميز المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء بخصوصية قانونية إذ تحدد معايير المساءلة والعقاب على الأفعال التي يجرمها القانون. وتتصف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بمجموعة من الخصائص العامة ، أخرى خاصة بالمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، مما يجعل لها ذاتية خاصة تميزها عن غيرها من صور المسؤولية القانونية، كالمسؤولية الناتجة عن جريمة الاختلاس أو المسؤولية الجزائية عن السرقة ، سواء من حيث الأساس القانوني، أو الشروط التي تقوم عليها، أو الآثار المترتبة عليها .

(١) طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص ٦٥ .

(٢) حنازوقي الصائغ ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ج ١ ، مصدر سابق ، ص ٣٢٤ .

يسعى هذا المطلب إلى تحليل ذاتية المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، من خلال بيان خصائص هذه المسؤولية وتمييزها عن غيرها ، بهدف الوصول إلى فهم أعمق للأسس التي تستند إليها التشريعات العقابية . ولتحقيق ذلك سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نتناول في الفرع الأول خصائص المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي الفرع الثاني تمييز المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية عما يشته بهها .

الفرع الأول

خصائص المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية

تتمتع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بخصائص خاصة تميزها عن غيرها من الجرائم، وسيتم عرض هذه الخصائص على النحو التالي:

١- تعتبر المسؤولية الجزائية من إحدى جرائم الاعتداء على الوظيفة العامة والمال العام :

تتجلى أحد أهم معالم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية في قيام الموظف أو المكلف بخدمة عامة بفعل الاعتداء على المال وذلك من خلال استغلال وظيفته ، أي أن الوظيفة هي الطريق الذي سهل الاستيلاء . ويكتفي لتحقيق المسؤولية الجزائية عن هذه الجريمة مجرد استغلال الموظف للوظيفة (١)، دون الحاجة إلى أن يكون موظفًا في الجهة التي استولى على أموالها، أو مختصًا بالمسألة. كما أن وجود المال في حيازة الموظف ليس شرطًا، فالمسؤولية تتحقق حتى وإن كان المال بحوزة شخص آخر واستولى الموظف عليه (٢) .

٢- تقع المسؤولية الجزائية عن جريمة تمثل اعتداء على ملكية عائدة للدولة :

من الخصائص المميزة للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بأنها تمثل اعتداء على حق الملكية . فقد نصت المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري على اعتبار جريمة الاستيلاء تمثل اعتداء على حق الدولة أو جهات عامة أخرى، ويترتب عليها فرض المسؤولية الجزائية على الموظف الذي يقوم بالاستيلاء على المال أو الأوراق أو غيرها (٣) . وفي التشريع العراقي، نصت

(١) د . محمد زكي ابو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ١٧٧ .
(٢) د . أحمد فتحي سرور ، الوسيط في شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، دار الاهرامات للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠١٩ ، ص ٥٤٠ .
(٣) تنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل على أن (كل موظف عام استولى بغير حق على مال او اوراق او غيرها لأحد الجهات المبينة في المادة (١١٩) ...) .

المادة (٣١٦) على أن أي موظف أو مكلف بخدمة عامة يقوم بأي فعل يؤدي إلى الاستيلاء على مال أو متاع أو أوراق مملوكة للدولة أو لمؤسسات تشارك فيها الدولة يكون مسؤولاً جزائياً (١).

وعلى ذلك ترى الباحثة أن الاستيلاء على الأمانات الضريبية يكون على الأموال التي تكون في حيازة الدولة بصورة غير نهائية والتي تكون مملوكة للغير وهذا يعني تحقق المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية في حال قيام الموظف في الاستيلاء على مال شركة أو هيئة تسهم بها الدولة بجزء من المال ، كما يشترط تملك الدولة للمال وفق احكام القانون . أما فيما يتعلق بالعقارات، فقد اختلف الفقه حول تطبيق المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء عليها، وغلب الرأي على صعوبة تطبيقها، (٢).

٣- المسؤولية الجزائية قائمة على جريمة مؤقتة :

ترتبط المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بالوظيفة العامة من حيث الزمان ، فلا بد من وقوع الجريمة أثناء شغل الوظيفة سواء كانت هذا الوظيفة دائمة ام مؤقتة (٣) بمعنى أن الاستيلاء على المال يكون بسبب أو بمناسبة الوظيفة بالتالي هناك ارتباط زمني بين الفعل المكون للجريمة وصفة الوظيفة ولا تقع المسؤولية الجزائية في حال انتهاء فترة الوظيفة لأي سبب كان (٤) .

٤- قيام المسؤولية الجزائية عن جريمة تتميز بتعدد صورها :

تتميز المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بأنها لا تقوم على جريمة تقع بطريقة واحدة في التنفيذ، بل يمكن أن تتحقق الجريمة بعدة صور، ولم يحدّد المشرّع العراقي أسلوباً معيناً لوقوع جريمة الاستيلاء، ومن هذه الطرق ، قيام الموظف بالاستيلاء على المال بطريقة مشابهة لجريمة السرقة، أي السيطرة على المال وسلبه من صاحبه ، أو استخدام أساليب احتيالية للحصول على المال الذي بحوزة الغير، بما يشبه جريمة الاحتيال. أو استخدام المال العام والانتفاع به دون نية

(١) تنص المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع أو ورقة مثبتة لحق أو غير ذلك مملوك للدولة أو لأحدى المؤسسات أو الهيئات التي تسهم الدولة في مالها بنصيب ما أو سهل ذلك لغيره...).

(٢) د. ماهر عبد شويش الدرة ، شرح أحكام قانون العقوبات القسم الخاص ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، ١٩٨٨ ص ٩٥.

(٣) أنور العمروسي وأمجد العمروسي ، جرائم الاموال العامة ، مصدر سابق ، ص ١٦٥.

(٤) د. جمال ابراهيم الحيدري ، شرح احكام قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق ، ص ١٠٣.

تملك، وهو فعل مشابه لجريمة خيانة الأمانة، بذلك، يكفي تحقق الفعل الذي يؤدي إلى انتقال المال من حيازة مشروعة إلى حيازة غير مشروعة لقيام المسؤولية الجزائية، دون التقيد بصورة واحدة لتنفيذ الجريمة (١) .

٥- تتميز المسؤولية الجزائية عن جريمة بنشاطها الإيجابي :

تتميز المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بمرونتها من حيث طرق ارتكاب الجريمة، إذ تقع بصورة مباشرة من خلال استيلاء الموظف أو المكلف بخدمة عامة على المال بانتزاع ملكية المال من صاحبه، أي بفعل إيجابي يصدر من الموظف أو المكلف بخدمة عامة، مثل الاختلاس أو الاحتيال أو بفعل التدليس أو التصرف وغيرها، ومن ثم لا يكفي النشاط السلبي وحده لقيام الجريمة، بل لابد من تحقق فعل إيجابي يؤدي إلى الاستيلاء (٢)، غير أن المسؤولية الجزائية لا تقتصر على قيام الجاني بالاستيلاء بنفسه على الأمانات وإنما تترتب المسؤولية الجزائية أيضاً من خلال تسهيل الموظف الاستيلاء للغير. ويقصد بالتسهيل كل فعل سواء القيام بعمل أو الامتناع عن عمل سهل للغير الاستيلاء، أي ان تسهيل الاستيلاء يقع بنشاط إيجابي مع أمكانية وقوعه بنشاط سلبي (٣)، وبالتالي فإن الموظف الذي يقوم بتسهيل الاستيلاء يساءل جزائياً شأنه شأن من باشر الفعل الأصلي. أما إذا لم يصدر من الموظف أي فعل من هذه الصور، فلا تتحقق جريمة الاستيلاء ولا تقوم مسؤوليته بموجب أحكامها (٤) .

تري الباحثة أن المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تقوم على خصائص مميزة تُحدد نطاقها، إذ أساسها إخلال الموظف أو المكلف بخدمة عامة بواجبات وظيفته، وهو ما اعتبره المشرع سبباً مباشراً لقيام هذه المسؤولية، وتبقى هذه المسؤولية مرتبطة بالوظيفة العامة

كما تقوم المسؤولية الجزائية متى ارتكب الجاني فعلاً يؤدي إلى تملك المال أو التصرف فيه بغير حق، سواء عن طريق الاختلاس أو أي صورة من صور التصرف غير المشروع، ويُعد استغلال الصفة الوظيفية سبباً مباشراً لقيام الجريمة

(١) د. حسن صادق المرصفاوي، المرصفاوي في قانون العقوبات القسم الخاص، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، ١٩٧٨، ص ١٠٠.

(٢) د. ماهر عبد شويش، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق، ص ٩٢.

(٣) د. محمد زكي ابو عامر، قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق، ص ١٨٠.

(٤) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في شرح قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق، ص ٥٣٨.

ولا تنتفي المسؤولية حتى إذا اقتصر دور الموظف على تسهيل الاستيلاء للغير، إذ يُساءل جزائياً وفقاً لأحكام هذه الجريمة.

الفرع الثاني

تمييز المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية عما يشته به

لتمييز المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية عما يشته به من جرائم مشابهة، سيتم بيان ذلك على النحو الآتي:

أولاً : تمييز المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية عن المسؤولية الجزائية عن اختلاس الأمانات الضريبية

أشارت مختلف التشريعات إلى جرميتي الاستيلاء والاختلاس وما يترتب عليهما من مسؤولية جزائية . فقد نص قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل ، في المادة (٣١٤ - ١) على الجرائم المخلة بالثقة العامة ومنها جريمة الاختلاس وما يترتب عليها من مسؤولية جزائية إذ يعاقب بالسجن لمدة ثلاث سنوات وغرامة مالية ، إذا قام الجاني باختلاس الأموال أو القيم أو أي ممتلكات أعطيت له على سبيل الأمانة أو النيابة أو الاستعمال المحدد (١) ، وفي مصر ، نص قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) في المادة (١١٢) على ان معاقبة كل موظف عام يختلس أموالاً أو أوراقاً وجدت في حيازته بسبب وظيفته. بينما عالج المشرع العراقي جريمة الاختلاس بالنص على معاقبة كل موظف يختلس أو يخفي مالاً أو متاعاً مملوكاً للدولة أو إحدى المؤسسات العامة (٢) في المادة (٣١٥) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة يختلس أو يخفي مالاً أو متاعاً أو ورقة مثبتة لحق، أو أي شيء آخر وجد في حيازته، يعاقب بالسجن (٣) .

(١) تنص المادة (٣١٤ - ١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (إساءة استخدام الثقة هي حقيقة أن الشخص يختلس، على حساب الآخرين، الأموال أو القيم أو أي ممتلكات أعطيت لها وقبلتها على حساب العودة أو التمثيل أو قام باستخدام محدد ، يعاقب على خرق الثقة بالسجن لمدة ثلاث سنوات وغرامة قدرها ٣٧٥،٠٠٠ يورو) .

(٢) تنص المادة (١١٢) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل على أن (كل موظف عام اختلس أموالاً أو أوراقاً أو غيرها وجدت في حيازته بسبب وظيفته يعاقب بالسجن المشدد. وتكون العقوبة السجن المؤبد في الأحوال الآتية: (أ) إذا كان الجاني من مأموري التحصيل أو المندوبين له أو الأمانة على الودائع أو الصيارفة وسلم إليه المال بهذه الصفة. (ب) إذا ارتبطت جريمة الاختلاس بجريمة تزوير أو استعمال محرر مزور ارتباطاً لا يقبل التجزئة. (ج) إذا ارتكبت الجريمة في زمن حرب وترتب عليها إضرار بمركز البلاد الاقتصادي أو بمصلحة قومية لها).

(٣) تنص المادة (٣١٥) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة اختلس أو اخفى مالا أو متاعا او ورقة مثبتة لحق او غير ذلك مما وجد في حيازته.

ويقصد بالاختلاس أخذ الشيء من حيازة مالكه بغير حق ، أما في الاصطلاح الجنائي فهو قيام الموظف والمكلف بخدمة عامة بالظهور بمظهر المالك على الشيء الذي في حيازته ، بتحويل الحيازة الناقصة إلى حيازة كاملة، ويشترط لتحقيق الجريمة أن يقترن السلوك المادي بنية تملك المال ، أما مجرد النقص في الحسابات أو التأخر في رد المال فلا يكفي لقيام الجريمة، (١) كما تُعرف جريمة الاختلاس بأنها قيام الموظف بتملك المال المسلم اليه بسبب الحيازة الناقصة وتحويلها إلى حيازة كاملة والظهور بمظهر المالك عليها (٢) ، وأيضاً هي مجموعة من الأعمال المادية الصادرة من الموظف ترافقها نية تملك المال الذي بحوزته من خلال تحول الحيازة الناقصة إلى حيازة دائمة (٣) .

وعليه، فإن المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية قد تتقاطع مع المسؤولية الجزائية عن اختلاس الأمانات الضريبية، رغم عدم وجود نصوص خاصة تميز بينهما بدقة، إذ يخضع كل منها للنصوص العامة المنظمة لهذه الجرائم لذلك من المهم بيان أوجه التشابه والاختلاف بينهما على النحو الآتي :

١- أوجه التشابه بين المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمسؤولية الجزائية عن اختلاس الأمانات الضريبية :

يشترط في كاتنا المسئوليتين أن يكون مرتكب الفعل موظفاً أو مكلفاً بخدمة عامة. فالصفة الوظيفية هي الركيزة الأساسية لقيام المسؤولية، وقد عرّف المشرع العراقي في قانون الخدمة المدنية الموظف بأنه "كل شخص يمارس وظيفة دائمة ضمن الملاك الخاص بالوظيفة" (٤)، بينما عرفه الفقه الفرنسي بأنه الشخص الذي يتولى أعمال الوظيفة بصفة دائمة وبموجب نص قانوني ، وعرفه الفقيه الفرنسي (دي جي) بأنه كل شخص ينص القانون على توليه أعمال الوظيفة بطريقة مباشرة وبصورة

وتكون العقوبة السجن المؤبد او المؤقت اذا كان الموظف او المكلف بخدمة عامة من مأموري التحصيل او المندوبين له او الامناء على الودائع او الصيارفة واختلس شيئاً مما سلم له بهذه الصفة .

(١) د. واثية داود السعدي ، قانون العقوبات القسم الخاص ، شركة العاتك ، القاهرة ، ١٩٨٩ ، ص ٣١ .

(٢) قوبزي فاطمة ، جريمة الاختلاس في ظل احكام القانون الجزائري ، رسالة ماجستير ، جامعة اكلي محند اولحاج ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم القانون ، ٢٠١٤ ، ص ١٥ .

(٣) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص (الجرائم المضرة بالمصلحة العامة)، دار النهضة العربي، القاهرة ، ١٩٩٨ ، ص ١٣٢ .

(٤) تنص المادة (٢) من قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة (١٩٦٠) المعدل على أن الموظف هو (كل شخص عهدت اليه وظيفة دائمة داخلية في الملاك الخاص بالموظفين ...).

دائمة ، وُعرف بأنه كل شخص تقممه السلطة في أعمال مرفق عام سواء كانت سلطة حكومية أو إدارة محلية (١).

كما ذهب الفقه الجنائي إلى أن الموظف هو كل فرد من رجال السلطة العامة ممن صدر قرار تعيينه من الجهة المختصة وفق القانون (٢)، أكدته التشريعات صفة مرتكب الجريمة فنص المشرع المصري في المادة (١١٢) على أن (كل موظف عام اختلس أموالاً أو أوراقاً...) ونص في المادة (١١٣) على (يعاقب بالسجن المؤقت كل موظف عمومي استولى على مال للدولة أو أحد الهيئات....) كما نص المشرع العراقي في المادة (٣١٥) من قانون العقوبات العرقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على (يعاقب بالسجن كل موظف اختلس...) وأيضاً نص على صفة الموظف في جريمة الاستيلاء في المادة (٣١٦) (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استولى بغير حق على مال أو متاع...).

وتتشابه كل من المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمسؤولية الجزائية عن الاختلاس من حيث محل الجريمتين ، إذ تتمثل الأمانات الضريبية محل في كلتا الجريمتين وذلك لاعتبار أن الأمانات الضريبية جزء من المال العام ، والتي تمثل أموالاً مملوكة للدولة أو إحدى مؤسساتها أو ساهمت الدولة في مالها بنصيب ما ، فأشار المشرع الفرنسي إلى محل جريمة الاختلاس بكونه أموالاً أو أوراقاً وكذلك محل جريمة الاستيلاء ، في نص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري (كل موظف استولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها ل أحد الجهات...) ، وكذلك في التشريع العراقي فنص المشرع على محل الجريمتين بعبارة (مال أو متاع أو أوراق مثبتة لحق أو غير ذلك) ومن ثم يتفق المحل في كلا الجريمتين على أن يكون منقولاً ذا قيمة مادية أو معنوية يصلح أن يكون موضوعاً للحقوق (٣) .

(١) أنور العمروسي وأمجد العمروسي ، جرائم الأموال العامة ، مصدر سابق ، ص ١٦ .
(٢) د. ماهر عبد شويش الدرة ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، مصادر سابق ، ص ٥٢ .
(٣) تنص المادة (٣١٥) من قانون العقوبات العرقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة اختلس أو أخفى مالاً أو متاعاً أو ورقة مثبتة لحق أو غير ذلك مما وجد في حيازته، وتكون العقوبة السجن المؤبد أو المؤقت إذا كان الموظف أو المكلف بخدمة عامة من مأموري التحصيل أو المندوبين له أو الأمناء على الودائع أو الصيارفة واختلس شيئاً مما سلم له بهذه الصفة) . ونصت المادة (٣١٦) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع أو ورقة مثبتة لحق أو غير ذلك مملوك للدولة أو لأحدى المؤسسات أو الهيئات التي تسهم الدولة في مالها بنصيب ما أو سهل ذلك لغيره. وتكون العقوبة السجن مدة لا تزيد على عشر سنين إذا كان المال أو المتاع أو الورقة أو غيره مملوكاً لغير من ذكر في الفقرة المتقدمة) ، المادة (٣١٧) (إذا كان موضوع الجريمة في المادتين

٢- أوجه الاختلاف بين المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمسؤولية الجزائية عن اختلاس الأمانات الضريبية :

تختلف المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية عن المسؤولية الجزائية عن اختلاس الأمانات الضريبية ، من حيث الحيازة ، فيشترط لترتيب المسؤولية في الاختلاس حيازة الموظف للمال أو المتاع وغيرها بسبب الوظيفة ، أي أن تكون الوظيفة هي السبب في وجود المال تحت يد الموظف ، ووجود علاقة سببية بين الوظيفة والحيازة ، كما أن رضا صاحب المال لا يُعد شرطاً في التسليم ، إذ تقوم الجريمة حتى وإن تم التسليم بغير رضاه (١) .

أما لقيام المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء فلا يشترط في المال أن يكون في حيازة الموظف ابتداءً ، فتتحقق المسؤولية الجزائية عندما يكون في حيازة شخص آخر واستولى عليه الموظف ، أما إذا كان المال في حيازة الموظف بسبب وظيفته ثم استولى عليه ، فتطبق أحكام جريمة الاختلاس لا الاستيلاء (٢) ومع ذلك ، قد تتحقق هذه المسؤولية إذا كان المال في حيازة الموظف بمناسبة وظيفته لا بسببها ، وفي هذه الحالة يشترط أن تتجه نية الموظف إلى الانتفاع بالمال ، لا إلى تملكه بصورة نهائية (٣) .

كما تختلف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية عن المسؤولية الجزائية عن الاختلاس من حيث الفعل المكون للجريمة ، حيث تقوم المسؤولية الجزائية عن الاختلاس بمجرد قيام الموظف بالتصرف في الأموال أو الأوراق على نحو يظهر فيه بمظهر المالك ، كالإخفاء أو التصرف بها ، وتتحقق الجريمة حتى لو أعاد المال بعد ذلك ، لأن العبرة بالتصرف ذاته (٤) ، أما في المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء فهي أوسع نطاقاً ، فقد تقع عند القيام بفعل يشكل اختلاساً بالمعنى المكون لجريمة السرقة ، أو بفعل تدليسي يشكل احتيالياً ، أو بتصرف يندرج في إطار خيانة الأمانة (٥) .

(٣١٥ و ٣١٦) تقل قيمته عن خمسة دنانير جاز للمحكمة أن تحكم على الجاني بالحبس بدلا من العقوبة المقررة في المادتين المذكورتين).

(١) د. رمسيس بنهام ، قانون العقوبات القسم العام ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، بلا سنه نشر ، ص ٣٧٠ .

(٢) د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ٥٣٧ .

(٣) أنور العمروسي وعمر العمروسي ، جرائم الاموال العامة ، مصدر سابق ص ١٧٤ .

(٤) د. رمسيس بنهام ، عقوبات خاص ، مصدر سابق ، ص ٣٦٧ .

(٥) د. جمال ابراهيم الحيدري ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ١٠٥ .

وفي رأي الباحثة على الرغم من وجود بعض أوجه التشابه بين المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمسؤولية الجزائية عن اختلاسها، إلا أن الاختلاف بينهما جوهري، فكل جريمة أركانها وأحكامها الخاصة، فالمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تتحقق عند استيلاء الموظف أو المكلف بخدمة عامة على أموال ذات طبيعة ضريبية مؤقتة، مع علمه بطبيعتها واتجاه إرادته إلى السيطرة عليها، وقد ميزت معظم التشريعات بين المسؤولين من خلال النصوص القانونية المنظمة لهما، وبذلك يمكن القول إن المسؤولية الجزائية قد تقوم على الموظف في كلتا الحالتين (الاختلاس أو الاستيلاء) ، أما فيما يتعلق بالأمانات الضريبية نظراً لعدم وجود نص خاص بهذه الجريمة ، فتخضع إلى الجزاء المقرر لكل منهما. وذلك وفق المادتين (٣١٥) و(٣١٦) من قانون العقوبات، محددًا عقوبة السجن، مع إيراد حالات لتشيدها أو تخفيفها بحسب ظروف الجريمة .

ثانياً: تمييز المسؤولية الجزائية للاستيلاء عن المسؤولية الجزائية عن السرقة

نظمت مختلف الدول أحكام المسؤولية الجزائية المتعلقة بجريمة السرقة ، حيث نص قانون العقوبات الفرنسي رقم(٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على ذلك في المواد (من ٣١١ إلى ٣١١-١٢) متضمناً تعريف السرقة وتحديد المسؤولية الجزائية المترتبة على الفاعل عند ارتكاب هذه الجريمة (١) .

كما نص قانون العقوبات المصري رقم (٦٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل في المادة (٣١١) على أن يعد سارقاً من اختلس مالا مملوكاً للغير ، محددًا العقوبة الأصلية وهي الحبس مدة لا تقل عن سنة مع إمكانية التشديد في بعض الظروف (٢) ، أما المشرع العراقي فقد عرّف السرقة في المادة (٤٣٩) من قانون العقوبات العرقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) بأنها اختلاس مال منقول عمداً مملوك لشخص آخر غير

(١) تنص المادة (٣١١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم(٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن السرقة هي (إزالة احتيالية لممتلكات شخص آخر) .

(٢) تنص المادة(٣١١) من قانون العقوبات المصري رقم (٦٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل على أن يعد سارق (كل من اختلس منقولاً مملوكاً لغيره فهو سارق) ، وتنص المادة (٣١٢) على أن (لا تجوز محاكمة من يرتكب سرقة إضراراً بزوجه أو زوجته أو أصوله أو فروعها إلا بناءً على طلب المجني عليه. وللمجني عليه أن يتنازل عن دعواه بذلك في أية حالة كانت عليها، كما له أن يُقَف تنفيذ الحكم النهائي على الجاني في أي وقت شاء) ، وتنص المادة(٣١٣) على أن (يعاقب بالسجن المؤبد من وقعت منه سرقة مع اجتماع الخمسة شروط الآتية أن تكون هذه السرقة حصلت ليلاً ، أن تكون السرقة واقعة من شخصين فأكثر ، أن يوجد مع السارقين أو مع واحد منهم أسلحة ظاهرة أو مخبأة ...) .

الجاني (١)، وعرفها الفقه بأنها هو كل فعل يمثل اعتداء على ملكية منقول مملوك للغير بقصد تملكه وحيازته (٢) ، وعليه يمكن بيان أهم أوجه التشابه بين المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمسؤولية الجزائية عن السرقة على النحو الآتي:

١- أوجه التشابه بين المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء و المسؤولية الجزائية عن السرقة :

يتفق الفقه والقانون على أن محل كل من جرمي الاستيلاء والسرقة التي تترتب عليهما المسؤولية الجزائية هو المال، ففي قانون العقوبات الفرنسي نصت المادة (٣١١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن السرقة هي إزالة احتيالية لممتلكات شخص آخر غير الفاعل ، وفي قانون العقوبات المصري رقم (٦٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل نص المادة (٣١١) على أن السرقة تتحقق باختلاس مال مملوك للغير، أما المشرع العراقي فقد أوضح محل جريمة السرقة في المادة (٤٣٩) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) بأن السرقة باختلاس الجاني مال منقول مملوك للغير ويعد بحكم المنقول ، ويُعد في حكم المنقول كل ما هو متصل بالأرض بمجرد فصله عنها، إضافة إلى القوة الكهربائية والأموال المحجوز عليها من جهة قضائية أو إدارية، والتي تُعد جزءاً من المال العام للدولة، ويُشترط أن يكون محل الجريمة ذا طبيعة مادية (ملموسة)، فلا تقع جريمة السرقة على الأموال المعنوية (٣) .

وتتشابه المسؤولية الجزائية في السرقة والاستيلاء من حيث الركن المادي . ففي المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء تتحقق الحيازة الجديدة للموظف بفعل الاختلاس المكوّن لجريمة السرقة ، إذ يقوم الجاني بقطع حيازة الأصل ونقل المال من يد مالكة الشرعي إلى حيازته (٤) ، أما في المسؤولية الجزائية عن السرقة فإن الاختلاس يتمثل بالاعتداء المباشر على حيازة الغير من خلال الجهد الذي يبذله الجاني من أجل نقل

(١) تنص المادة (٤٣٩) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (السرقة اختلاس مال منقول مملوك لغير الجاني عمداً...).

(٢) د. عوض محمد ، جرائم الأشخاص والأموال ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص ٢١٤.

(٣) د. محمود نجيب حسني جرائم الاعتداء على الاموال العامة و ط٣ ، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت ، بلا سنه نشر ، ص٧٣.

(٤) د. جمال ابراهيم الحيدري ، شرح أحكام قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ١٠٤.

الحيازة بأي وسيلة كانت ، وتنتفي المسؤولية الجزائية عن السرقة إذا كانت الحيازة التامة قد انتقلت إلى الشخص بصورة قانونية تُنشئ له ملكية المال (١) .

كما تشترك المسؤولية الجزائية للسرقة والاستيلاء من حيث اشتراط القصد الجنائي باعتبارها من الجرائم العمدية ، أي أن تتوفر لدى الجاني نية تملك مال مملوك للغير من خلال نقل حيازة المال والتصرف بالمال ، أي الظهور بمظهر المالك، ويشترط توفر نية الاستيلاء أثناء ارتكاب الفعل المكون للجريمة ، أما في المسؤولية الجزائية عن السرقة فإنها تتحقق أيضاً بتوفر نية التملك ، بينما لا تقوم الجريمة إذا كان الهدف مجرد الاطلاع على المال أو معاينته دون قصد تملكه (٢). كما يشترط القانون أن تكون نية التملك سابقة أو مقترنة بالفعل المادي المكوّن للجريمة (٣) .

٢- أوجه الاختلاف بين المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء و المسؤولية الجزائية عن السرقة :

تختلف المسؤولية الجزائية الناشئة عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية عن تلك المتعلقة بجريمة السرقة من حيث صفة الجاني الذي يقوم بالفعل المادي المخالف للقانون، فيشترط في المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية أن يكون الجاني موظف أو مكلف بخدمة عامة، إذ تمثل هذه الصفة شرطاً جوهرياً لقيام المسؤولية الجزائية عن هذه الجريمة ، فإذا وقع الفعل من أحد الأفراد الذين لا تتوفر بهم صفة موظف أو مكلف بخدمة عامة فلا تطبق عليه أحكام جريمة الاستيلاء ، وإنما قد يخضع لأحكام جريمة السرقة أو غيرها من الجرائم المماثلة (٤) . أما في السرقة فأن المشرّع سواء كان في القانون الفرنسي أو المصري أو العراقي لم يشترط صفة الموظف أو المكلف بخدمة عامة ، فالجاني هو كل شخص يختلس مال مملوك للغير، حيث يكفي أن يكون الفاعل شخصاً عادياً قام باختلاس مال مملوك للغير، وبالتالي يمكن أن تقع السرقة من أي فرد دون ارتباط بصفة وظيفية (٥).

كما تختلف المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء عن السرقة من خلال اشتراط وقوع جريمة الاستيلاء من موظف أو مكلف بخدمة عامة أثناء مدّة وظيفته وتكون الوظيفة

(١) د. حسن صادق المرصفاوي ، المرصفاوي في قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ٢٥٣ .

(٢) د. واثبه داود ، قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ١٦٦ .

(٣) د. محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ٨١٠ .

(٤) د. محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ، ص ١٧٧ .

(٥) د. عوض محمد ، جرائم الاشخاص والأموال ، مصدر سابق ، ص ٢١٣ .

هي التي سهلت له ارتكاب جريمة (١)، بحيث تُرتكب الجريمة أثناء شغل الوظيفة وبمناسبتها، حتى لو لم يكن المال في حيازة الموظف مباشرة، وقد تقع أيضاً من موظف يعمل في جهة أخرى، متى استغل صفته الوظيفية لتحقيق الاستيلاء، أما إذا لم يكن للوظيفة أي صلة بالفعل المرتكب، فلا تتحقق الجريمة (٢)، أما المسؤولية الجزائية عن السرقة تقع على جريمة عامة، فلا ترتبط بالوظيفة أو بالصفة العامة للجاني، فتتحقق في كل زمان، إذ إنها تقع من قبل كل شخص أي بمجرد قيام فرد بالاعتداء على حيازة الغير، وبالتالي لا تعد من الجرائم المخلة بالوظيفة العامة (٣).

وتختلف المسؤولية الجزائية للاستيلاء عن السرقة من حيث مدة العقوبة المقررة لكل منهما، فأن عقوبة الاستيلاء في التشريع المصري السجن المشدد أو السجن، وكما نص في المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري على حالات تشديد قد تصل إلى السجن المؤبد، إذا ارتبطت الجريمة بالتزوير أو وقعت أثناء الحروب وأدت إلى الإضرار بالمركز الاقتصادي للدولة، كما نص على تخفيف العقوبة إلى الحبس والغرامة إذا لم تتوافر نية التملك، مع الحكم بعزل الموظف من وظيفته ورد المال المستولى عليه والغرامة النسبية عند تعدد الجناة (٤)، أما المشرع العراقي فقد نص على عقوبة الاستيلاء في المادة (٣١٦) التي تتمثل بعقوبة السجن، إذا كان المال عائداً للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة، أما إذا كان المال عائداً للأفراد، فتكون العقوبة السجن لمدة لا تزيد على عشر سنوات (٥)، كما أجاز المشرع

(١) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق، ص ٥٣٨.

(٢) د. ماهر عبد شويش الدرة، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق، ص ٩٦.

(٣) د. أحمد فتحي سرور الوسيط في قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر نفسه، ص ٥٤٥.

(٤) تنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٦٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل على أن (كل موظف عام استولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها لإحدى الجهات المبينة في المادة ١١٩، أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن المشدد أو السجن. تكون العقوبة السجن المؤبد أو المشدد إذا ارتبطت الجريمة بجريمة تزوير أو استعمال محرر مزور ارتباطاً لا يقبل التجزئة أو إذا ارتكبت الجريمة في زمن حرب وترتب = عليها إضرار بمركز البلاد الاقتصادي أو بمصلحة قومية لها، وتكون العقوبة الحبس والغرامة التي لا تزيد على خمسمائة جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين إذا وقع الفعل بغير مصحوب بنية التملك، ويعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في الفقرات السابقة حسب الأحوال كل موظف عام استولى بغير حق على مال خاص أو أوراق أو غيرها تحت يد إحدى الجهات المنصوص عليها في المادة ١١٩ أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت)، المادة (١١٣) مكرراً (كل رئيس أو عضو مجلس إدارة إحدى شركات المساهمة أو مدير أو عامل بها اختلس أموالاً أو أوراقاً أو غيرها وجدت في حيازته بسبب وظيفته أو استولى بغير حق عليها أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على خمس سنين، وتكون العقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنين والغرامة التي لا تزيد على مائتي جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين إذا وقع فعل الاستيلاء بغير مصحوب بنية التملك).

(٥) تنص المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع أو ورقة مثبتة لحق أو غير ذلك مملوك للدولة أو لأحدى المؤسسات أو الهيئات التي تسهم الدولة في مالها بنصيب ما أو سهل ذلك لغيره،

النزول بالعقوبة إلى الحبس إذا كانت قيمة المال المستولى عليه تقل عن خمسة دنانير، مانحاً القاضي سلطة تقديرية في ذلك (١).

أما المسؤولية الجزائية المترتبة على جريمة السرقة تتمثل بالعقوبة المقرر لها في قانوني العقوبات الفرنسي العقوبة الأصلية لجريمة السرقة بالحبس لمدة ثلاث سنوات وغرامة مالية، مع حالات تشديد للعقوبة بحسب ظروف الجريمة (٢)، جعل المشرع المصري عقوبة السرقة الحبس مدة لا تتجاوز سنتين في حال عدم توافر ظرف مشدد، أما إذا وُجد ظرف مشدد فترتفع العقوبة إلى السجن وتتحول الجريمة من جنحة إلى جناية (٣)، وفي التشريع العراقي فقد أشار قانون العقوبات العراقي إلى عقوبة السرقة في المادة (٤٤٦) بالحبس أو الغرامة إذ كانت قيمة المال لا تزيد على عشرين ديناراً، كما أن المشرع العراقي ذكر مجموعة من الظروف التي تشدد بها العقوبة وبالتالي تستبدل العقوبة من الحبس إلى السجن (٤).

وتكون العقوبة السجن مدة لا تزيد على عشر سنين إذا كان المال أو المتاع أو الورقة أو غيره مملوكاً لغير من ذكر في الفقرة المتقدمة) المادة (٣١٧) (إذا كان موضوع الجريمة في المادتين (٣١٥ و ٣١٦) تقل قيمته عن خمسة دنانير جاز للمحكمة أن تحكم على الجاني بالحبس بدلاً من العقوبة المقررة في هذا القانون).

(١) د. جمال ابراهيم الحيدري، شرح احكام قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق، ص ١١٢.
(٢) تنص المادة (٣١١-٣) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (السرقة يعاقب عليها بالسجن لمدة ثلاث سنوات وغرامة قدرها ٤٥٠٠٠ يورو)، المادة (٣١١-٤) يعاقب على السرقة بالسجن خمس سنوات وغرامة قدرها ٧٥٠٠٠ يورو عندما يرتكبها عدة أشخاص تصرفون بصفة مؤلف أو شريك تشكل عصابة منظمة عندما يرتكبها شخص يشغل سلطة عامة أو مكلف بمهمة الخدمة العامة، في ممارسة أو بمناسبة ممارسة وظائفها أو مهمتها؛ عندما يرتكبها شخص يُقترض دون داع صفة الوديع السلطة العامة أو المسؤولية عن مهمة الخدمة...).

(٣) تنص المادة (٣١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٦٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل على أن (يعاقب بالسجن المؤبد من وقعت منه سرقة مع اجتماع الخمسة شروط الآتية أن تكون هذه السرقة حصلت ليلاً، أن تكون السرقة واقعة من شخصين فأكثر، أن يوجد مع السارقين أو مع واحد منهم أسلحة ظاهرة أو مخبأة، أن يكون السارقون قد دخلوا داراً أو منزلاً أو أودة أو ملحقاتها مسكونة أو معدة للسكنى بواسطة تسور جدار أو كسر باب ونحوه أو استعمال مفاتيح مصطنعة أو بواسطة التزوين بزني أحد الضباط أو موظف عمومي أو إبراز أمر مزور مدعى صدوره من طرف الح كومة، أن يفعلوا الجناية المذكورة بطريقة الإكراه أو التهديد باستعمال أسلحتهم) وتنص المادة (٣١٤) على أن (يعاقب بالسجن المشدد من ارتكب سرقة بإكراه فإذا ترك الإكراه أثر جروح تكون العقوبة السجن المؤبد أو المشدد)، وتنص المادة (٣١٥) على أن (يعاقب بالسجن المؤبد أو المشدد على السرقات =التي ترتكب في الطرق العامة سواء كانت داخل المدن أو القرى أو خارجها أو في إحدى وسائل النقل البرية أو المائية أو الجوية في الأحوال الآتية إذا وقعت السرقة من شخصين فأكثر وكان أحدهم على الأقل حاملاً سلاحاً ظاهراً أو مخبأً، إذا وقعت السرقة من شخصين فأكثر بطريق الإكراه، إذا وقعت السرقة ولو من شخص واحد يحمل سلاحاً وكان ذلك ليلاً أو بطريق الإكراه أو التهديد باستعمال السلاح)، وتنص المادة (٣١٦) على أن (يعاقب بالسجن المشدد على السرقات التي تحصل ليلاً من شخصين فأكثر يكون أحدهم على الأقل حاملاً سلاحاً ظاهراً أو مخبأً).

(٤) تنص المادة (٤٤٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالحبس على السرقة التي تقع في غير الأحوال المنصوص عليها في المواد السابقة ويجوز تبديل العقوبة المقررة في هذه المادة بالغرامة التي لا تزيد على عشرين ديناراً إذا كانت قيمة المال المسروق لا تزيد على دينارين)، ومن المواد التي أشارت إلى تشديد العقوبة المادة (٤٤٠) (يعاقب بالسجن المؤبد أو المؤقت من ارتكب سرقة اجتمعت فيها الظروف التالية ١- وقوعها بين غروب الشمس وشروقها ٢- من شخصين فأكثر ٣- ان يكون احد الفاعلين حاملاً سلاحاً ظاهراً أو مخبأً ٤- أن ترتكب السرقة في محل مسكون او معد للسكن او في احد ملحقاته وان يكون دخوله

وفي رأي الباحثة، فإن أحكام المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء تختلف عن المسؤولية الجزائية عن السرقة، على الرغم من اشتراكهما في بعض العناصر المكونة للجريمتين، إذ لا يمكن اعتبار جريمة السرقة بصورتها العامة منطبقة على الأمانات الضريبية، لأن هذه الأموال تُعد مألًا عامًا مودعًا لدى الدولة وليس في حيازة الأفراد. كما أن طرق الاستيلاء عليها تختلف تمامًا عن طريقة ارتكاب السرقة، حيث إن الأخيرة تقع من شخص لا يتمتع بصفة الموظف أو المكلف بخدمة عامة، بينما إذا اشترك هذا الشخص مع موظف في ارتكاب فعل الاستيلاء فإنه يُسأل بوصفه شريكًا في جريمة الاستيلاء، وقد ميّز قانون العقوبات بين الجريمتين من خلال النصوص المنظمة لهما، مما جعل لكل منهما خصوصيتها وأحكامها المستقلة. أما فيما يتعلق بالمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، فإنها تخضع لأحكام جريمة الاستيلاء المنصوص عليها في المادة (٤١٦) من قانون العقوبات العراقي، والتي تختلف عن جريمة السرقة من عدة جوانب، ولا مجال للخلط بينهما.

وتستنتج الباحثة مما تقدم أن المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تتصف بجميع الخصائص التي تتميز بها جريمة الاستيلاء عمومًا، فهي قائمة على مبدأ المشروعية شأنها شأن جميع الجرائم، إذ لا يُعد الفعل الصادر عن الموظف أو المكلف بخدمة عامة مجرمًا إلا إذا توافرت فيه الشروط القانونية. وقد يظن البعض أن هذا المبدأ غير متحقق لعدم وجود نص خاص بجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، غير أن هذا الاعتقاد غير صحيح، كون هذه الأمانات تُعد جزءًا من المال العام، وبالتالي فإن الاستيلاء عليها يخضع لأحكام النصوص المنظمة لجريمة الاستيلاء. كما أن القاضي يلتزم بالعقوبة المقررة قانونًا، ولا تُرتب المسؤولية الجزائية إلا بصدور حكم قضائي من جهة مختصة يثبت ارتكاب الجريمة، وهو ما يعد ضمانًا أساسية لحماية الحقوق والحريات.

ومن خلال ما تقدم يتضح أن المسؤولية الجزائية ليست مجرد وسيلة لمعاقبة المجرمين، بل هي أداة لتحقيق التوازن بين معاقبة المذنبين وحماية حقوق الأفراد، وهو الهدف الرئيس الذي سعى المشرع إليه، لقد نصت التشريعات على عقوبات محددة لجريمة الاستيلاء، سواء تعلّق الأمر بالأموال العامة - التي تُعدّ الأمانات

الضريبية جزءاً منها - أم بالأموال الخاصة، مع بيان حالات تشديد العقوبة أو تخفيفها بحسب ظروف ارتكاب الجريمة، وبالنظر إلى عدم وجود نص خاص بهذه الجريمة، فإن الفاعل يخضع في تحديد مفهوم هذه المسؤولية وخصائصها لما قرره القانون بشأن جريمة الاستيلاء بوجه عام .

إلا أننا نرى أنه من الأفضل لو أنّ المشرّع خصّ المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بنصوص قانونية خاصة، أو أشار صراحةً إلى الأحكام المتعلقة بها ضمن نصوص قانون العقوبات، وذلك من أجل إزالة ما قد يعتري هذا الموضوع من غموض، وتقادي الاعتماد المفرط على الاجتهادات الفقهية التي قد تؤدي إلى تباين التفسيرات وتعدد الآراء، بما ينعكس سلباً على وحدة مفهوم هذه المسؤولية وما تتصف به من مميزات تختلف بها عن غيرها من الجرائم.

الفصل الثاني

الأحكام الموضوعية للمسؤولية

الفصل الثاني

الأحكام الموضوعية للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تُعد المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية من المسائل الجوهرية ذات الأثر المباشر على المجتمع، نظرًا لما تسببه من إضرار بالنظام المالي للدولة، إذ تمثل انتهاكًا لحق الدولة في الحصول على الأموال الضريبية، التي تجمع من المكلفين بهدف الوفاء بالتزاماتهم المالية، ويقع فعل الاستيلاء على هذه الأموال من قبل الموظف أو المكلف بخدمة عامة سواء بالاستحواذ عليها أو التصرف بها، لذلك جاءت معظم التشريعات لتنص على المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء وأحكامها الموضوعية، من خلال تحديد الأسس العامة لهذه المسؤولية، وبيان طبيعتها المميزة، وتوضيح الشروط القانونية التي تقوم عليها، بالإضافة إلى بيان أركان جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، وطريقة مساهمة الأطراف الأخرى في الجريمة، وكيفية ارتكابها من قبل من لا يتمتعون بصفة الموظف عبر المساهمة الجنائية.

وعليه، يهدف هذا الفصل إلى بيان الأحكام الموضوعية المتعلقة بالمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، من خلال التعرف على الأسس العامة وأركان الاستيلاء والمساهمة فيها، وسيتم تقسيم هذا الفصل على مبحثين نستعرض في المبحث الأول شروط المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمبحث الثاني أركان جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية والمساهمة بها.

المبحث الأول

شروط المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وأشخاصها

تقوم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية على مجموعة من الاسس العامة التي تهدف إلى تحديد المسؤولية الجزائية بصفتها أحد أهم المفاهيم القانونية، وتشمل هذه الأسس بيان شروط المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية التي تعد من العناصر الجوهرية لقيام هذه المسؤولية، بالإضافة إلى توضيح طبيعتها المميزة، والتي تختلف عن غيرها من المسؤوليات القانونية، ويسهم ذلك في تحديد الإطار القانوني للمسؤولية الجزائية المترتبة على الأشخاص،

مع وجود بعض الموانع التي قد تحول دون تحميل الفاعل المسؤولية القانونية، وهو ما يجعل لهذه الأسس أهمية بالغة.

سيتم الشروط في هذا المبحث من خلال تقسيم المبحث على مطلبين نتناول في المطلب الأول عناصر المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وطبيعتها ، والمطلب الثاني اشخاص المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وموانعها.

المطلب الأول

عناصر المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وطبيعتها

لا تختلف الشروط القانونية للمسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية عن الشروط العامة للمسؤولية الجزائية ، إذ إن وجود هذه الشروط القانونية هو الذي يبرر مساءلة الجاني ، فلا تعد المسؤولية قائمة إلا بتوافر شروط معينة تضمن تطبيق القانون وإنزال العقوبة على مرتكب الجريمة ، وتشمل هذه الشروط وجود نص قانوني يجرّم الفعل، وقيام الجاني بالسلوك الإجرامي المخالف للقانون ، وبتحقق الفعل المخالف والقصد الجنائي يتم إيقاع العقاب ، بالإضافة إلى توافر شروط مرتبطة بالفاعل ذاته لتترتب عليه المسؤولية الجزائية ، وتتميز المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بطبيعة خاصة، إذ تنشأ عن علاقة مباشرة بين الفرد والدولة، وينتج عنها أثر قانوني عند إخلال الفرد بهذه العلاقة.

وعليه سوف نقسم هذا المطلب على فرعين ، ففي الفرع الأول نوضح عناصر المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، وفي الفرع الثاني طبيعة المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

الفرع الأول

عناصر المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تعني المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية التزام الشخص بتحمل تبعات فعله الإجرامي متى توافرت الشروط القانونية اللازمة، إذ لا تقوم المسؤولية الجزائية إلا إذا تحققت مجموعة من الشروط الضرورية ، ويأتي في مقدمتها وقوع فعل مخالف للقانون، وسيتم بيان الفعل المادي المكون للجريمة في المطلب الأول من المبحث الثاني من هذا الفصل تحت عنوان أركان المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية ، أما هذا الفرع فيتناول الشروط التي

يجب أن تتوافر في الفاعل، ومنها الأهلية الجزائية، والتي تعني قدرة الشخص على تحمل المسؤولية القانونية الناتجة عن أفعاله، ويستلزم لتحقيق هذه الأهلية توافر عنصرين أساسيين هما الإدراك وحرية الاختيار، ويجب توافر هذين العنصرين في وقت ارتكاب الفعل المادي المكون للجريمة (١)، وتقوم المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية على من شرطيين أساسيين هما :

أولاً : الإدراك أو التمييز

مصطلحا الإدراك و التمييز مرتبطان ببعضهما ، ولكن لكل منهما معنى خاص ، والإدراك يعني مقدرة الأفراد على فهم طبيعة الأعمال الصادرة منهم وما يترتب عليها من آثار، ولا يتحقق الإدراك إلا بتوفر نضج عقلي وسلامة عقلية لدى الفرد (٢)، بالإضافة إلى القدرة على التمييز بين الأفعال المشروعة وغير المشروعة، أي فهم النتائج القانونية والاجتماعية لسلوكه (٣) ، أما التمييز فهو المعيار القانوني للإدراك ، ويقصد به مهارة فرعية من الإدراك تتضمن القدرة الدقيقة على التفريق بين الأشياء المتشابهة أو المختلفة أو هو بلوغ الشخص سناً محدداً يجعله محالاً للمسؤولية القانونية، وأشارت أغلب التشريعات إلى سن التاسعة باعتباره سن التمييز، بحيث لا يكون الشخص قبل بلوغه مسؤولاً جزائياً، وإنما يمكن اتخاذ بعض التدابير الاحترازية (٤). ويختلف وقت ثبوت التمييز بين الأشخاص حتى لو كانوا في الفئة العمرية نفسها أو الاجتماعية، ويعود ذلك إلى عوامل متعددة، منها الفارق في مستوى النضج العقلي، والظروف النفسية والعقلية التي تؤثر في قدرة الفرد على التمييز والإدراك وأن الشخص قبل بلوغه هذا السن لا يكون مسؤولاً ، وإنما يمكن تقرير بعض التدابير الاحترازية ولا فائدة من البحث في الإدراك قبل سن التاسعة ، وإنما يتم البحث في إدراك الشخص عند تمامه سن التاسعة ، أما العلم بأحكام القانون فلا يعد من شروط التمييز، إذ يفترض القانون علم الفرد بالقانون. ويكفي أن يكون قادراً

(١) د. جلال ثروت ، نظم القسم العام في قانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ ، ص ٣٨٠ .
(٢) محسن متروك العنزي ، المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في القانون الجنائي ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة الاردنية ، ٢٠١٥ ، ص ٣٣ .
(٣) معتز حمد ابو سويلم ، المسؤولية الجزائية عن الجرائم المحتملة ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، كلية الحقوق ، ٢٠١٤ ، ص ٢٠ .
(٤) د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ ، ص ٨٦١ .

على فهم آثار سلوكه من الناحية القانونية والاجتماعية، وبالتالي فإن الجهل بالقانون لا ليس عذراً^(١).

ثانياً : حرية الاختيار

يقصد بحرية الاختيار قدرة الفرد على توجيه إرادته نحو فعل معين دون غيره من الأفعال^(٢) ، أي القدرة على اختيار فعل معين دون غيره من الأفعال^(٣)، وتعد حرية الاختيار عنصراً جوهرياً في قيام المسؤولية الجزائية، إذ لا يحاسب الشخص جنائياً إذا كان الفعل الذي ارتكبه لم يكن صادراً عن إرادته الحرة، مثل حالات الإكراه ، حتى مع وعيه الكامل بنتائج أفعاله ، فلا يُعتد بالفعل الذي يرتكبه الشخص وهو في حالة ضرورة أو إكراه، ولقيام المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، يشترط أن يكون الفعل الصادر من الفاعل مقتصرًا على إرادته الحرة، مستندًا إلى الإدراك أو التمييز، بمعنى آخر، يجب أن يتمكن الجاني من معرفة طبيعة فعلته ونتائجها القانونية والاجتماعية، وأن يكون قادرًا على توجيه إرادته للقيام بالفعل^(٤)، وحرية الاختيار ليست مطلقة، إذ يمكن أن تتعرض لبعض القيود، التي قد تكون قيود خارجية وهي مجموعة الظروف المحيطة التي قد تدفع الفاعل لاختيار معين دون غيره ، أو قيود داخلية تنبع من شخصية الفرد وميوله، وتتحكم في اختياراته حسب ظروفه وأحواله، وتختلف هذه القيود بين الأفراد، وحتى بالنسبة للشخص نفسه حسب الحالة والزمان والمكان^(٥). لذا لا بد من أن تتوافر بعض الشروط لقيام الإرادة الحرة التي تتمثل بما يلي :

١- أن لا يكون الفعل مستحيلًا ، أي أن يكون الفعل ممكن القيام به فإذا توافرت حالة الاستحالة تنتفي حرية الاختيار .

٢- وجود العديد من البدائل أمام الفاعل ، مما يرتب مسؤوليته الجزائية إذ توفرت أمام الشخص خيارات متعددة ، سواء أكانت قانونية أم غير قانونية ، فإذا أختار الفاعل ارتكاب الجريمة رغم توافر بدائل قانونية ، فإن ذلك يعزز مسؤوليته الجزائية ؛ لأنه تصرف بإرادة حرة ولم يكن مجبرًا على ارتكاب السلوك الإجرامي ، فالمسؤولية

(١) د. عوض محمد، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٣٩ .

(٢) محسن متروك العنزي ، المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في القانون الجنائي ، مصدر سابق ، ص ٣٣ .

(٣) معروف محمد ، المسؤولية الجزائية للموثق ، رسالة ماجستير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، ٢٠١٩ ، ص ٨ .

(٤) د. طلال أبو عفيفة ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط ١ ، مصدر سابق ، ص ٤٠٠ .

(٥) د. عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٤٤٠ .

الجزائية تقوم على حرية الإرادة، أي قدرة الشخص على الاختيار بين فعل الجريمة أو تجنبها ، أما إذا كان الفاعل مكرهاً أو مجبراً ولم يكن لديه أي بديل حقيقي سوى ارتكاب الجريمة، فقد تنتفي مسؤوليته أو تخفف عقوبته (١) .

فيشكل الإدراك وحرية الاختيار الشرطين الرئيسيين لتحقيق المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية، ويعد فقدان أي منهما سبباً لتأثير المسؤولية الجزائية للجاني (٢).

وتستند آليات الإسناد في المسؤولية الجزائية إلى عنصرين الأول الإسناد المادي الذي يربط بين الفعل الإجرامي والنتيجة من خلال ترتيب المسؤولية الجزائية بالنظر إلى السلوك الإجرامي ومدى ارتباطه بالنتيجة برابطة سببية ، أي توافر علاقة مباشرة بين الفعل الصادر من الفرد والنتيجة الإجرامية حيث يكون نشاط الفاعل هو السبب في حدوث النتيجة وفي حال انتفاء العلاقة تنتفي المسؤولية الجزائية للفاعل ، أما العنصر الثاني فهو الإسناد المعنوي الذي يسند المسؤولية الجزائية للفاعل يقوم بالنظر إلى العوامل النفسية للفاعل ، أو هو الربط بين الفعل الجرمي والفاعل من الناحية النفسية أو الذهنية ، وتقر مختلف التشريعات الأخذ بالإسناد المادي والمعنوي معاً عند ترتيب المسؤولية الجزائية (٣) .

وترى الباحثة، بالاستناد إلى ما تقدم، إلى أن عناصر المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية هي ذات العناصر المقررة للمسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء عموماً، على الرغم من غياب نص قانوني صريح، فهي تعد من المبادئ العامة في القانون الجنائي، حيث يشترط لتكوين المسؤولية الجزائية أن يتوافر في الفاعل كل من الإدراك أو التمييز وحرية الاختيار.

ويعني ذلك أن يكون الفاعل مدرّكاً لطبيعة أفعاله وما يترتب عليها من آثار قانونية واجتماعية، وأن يكون الفعل الصادر عنه قد ارتكب بمحض إرادته الحرة دون تعرضه للإكراه ، وعند توفر هذين الشرطين في الموظف أو المكلف بخدمة عامة، أي قيامه بالفعل الإجرامي وهو مدرك لما يفعله واختار الإقدام على القيام به ، فإن المسؤولية الجزائية عنه تكتمل، ويكون ملزماً بتحمل كافة العقوبات المقررة لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

(١) د. سمير عالية ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٤٣.

(٢) د. كامل السعدي ، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٥٢٩.

(٣) محسن متروك العززي ، المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في القانون الجنائي ، مصدر سابق ، ص ٣٤.

الفرع الثاني

طبيعة المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

لم يتفق الفقه حول طبيعة المسؤولية الجزائية ، فذهب البعض إلى اعتبارها ذات طبيعة موضوعية ، أي قيام المسؤولية عن الجريمة عند تحقق الفعل المادي المكون للنتيجة ، دون النظر إلى النية أو القصد الجنائي للجاني (١) . بينما ذهب الاتجاه الآخر إلى اعتبارها شخصية ، وقد استقر الفقه الجنائي الحديث على عد المسؤولية الجزائية ذات طبيعة شخصية وبذلك فإن المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تكون ذات طبيعة شخصية ، ويقصد بشخصية المسؤولية الجزائية هو ترتب المسؤولية الجزائية للفاعل بالاستناد إلى الأفعال الصادرة عنه مباشرة ، فلا يُسأل إلا عن الأفعال التي ارتكبها بنفسه أو ساهم فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ، ولا يجوز ترتيب المسؤولية عن الأفعال التي لم يرتكبها ، ويعد هذا المبدأ من المبادئ الأساسية في القانون الجنائي الحديث (٢) ، كما أكدت عليه أغلب التشريعات ، ففي فرنسا نص قانون العقوبات في المادة (١٢١-١) على أن الفرد لا يسأل جنائياً إلا عن فعله الشخصي الذي ارتكبه (٣) .

كما نص المشرع المصري في دستور جمهورية مصر في المادة (٩٥) على أن (العقوبة شخصية) مما يعني أن المسؤولية الجنائية شخصية ولا تطال غير مرتكب الجريمة ، ويستند هذا المبدأ إلى عناصر القصد العمدي وغير العمدي (٤) ، والقصد الجنائي العمدي سوف نتناوله في المطلب الأول من المبحث الثاني من هذا الفصل تحت عنوان الركن المعنوي ، وهنا سوف نحاول تسليط الضوء على القصد غير العمدي المتمثل بالخطأ ، ويكون غير مقصود إذا توقع الفاعل النتيجة ومضى في ارتكاب الفعل مخاطراً بحدوثها قابلاً بها ، وإذا توقع الفاعل النتيجة ولم يرض بوقوعها ، وسعى إلى تجنبها أو اعتقد بإمكان تفاديها ، فإن ذلك يُعد من قبيل الخطأ

(١) د. عبد الفتاح الصيفي و د. جلال ثروت ، القسم العام في قانون العقوبات ، دار الجامعة ، بيروت ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٦٧ .

(٢) د. سمير عالية ، الوسيط في شرح قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٣٣١ .
(٣) تنص المادة (١٢١-١) من العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (لا يسأل جنائياً إلا عن فعله الشخصي) .

(٤) د. فتوح الشاذلي ، المسؤولية الجنائية ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ ، ص ٦٣ .

الواعي لا القصد وإذا لم يتوقع الفاعل النتيجة أصلاً، رغم إمكانية توقعها وفقاً لمعيار الشخص المعتاد، فإن مسؤوليته تقوم على الخطأ غير الواعي (١) .

وعناصر الخطأ الأساسية تتجسد بالإخلال بواجب الحيطة والحذر ويقصد به هو عدم مراعاة الفرد للواجب المفروض عليه لتجنب حدوث أضرار للغير ، وقد اختلف الفقه بشأن معيار هذا الواجب، فذهب فريق إلى الاعتماد على سلوك الفاعل نفسه وفق ظروفه، فيما تبني الاتجاه الآخر معياراً موضوعياً يقارن بسلوك الشخص العادي، ويعد هذا المعيار الأخير أكثر قبولاً لدى الفقه والقضاء، ويتمثل العنصر الثاني من عناصر الخطأ بالعلاقة النفسية بين الإرادة والنتيجة ، فبمجرد وقوع العنصر الأول لا يترتب عليه مسؤولية جزائية ، فلا بد من وجود علاقة بين إرادة الفاعل والنتيجة المتحققة خلاف ذلك لا يكون الفاعل محل للمساءلة الجزائية (٢).

وإن النصوص القانونية التي أشارت إلى الخطأ تتمثل في فرنسا بنص المادة (١٢١-٣) من قانون العقوبات التي تشترط توافر نية ارتكاب الجريمة حيث لا جريمة أو جنحة بغير نية ارتكابها ومع الإشارة إلى حالة وقوع الجرائم نتيجة إهمال أو خرق الواجب وغيرها (٣) ، ونصت المادة (٢٣٨) من قانون العقوبات المصري على جريمة القتل الخطأ، حيث يعاقب على القتل الخطأ إذا نتج عن إهمال أو رعونة أو عدم احتراز ، كما نصت المادة (٢٤٤) على أن يعاقب من تسبب في جروح أو إيذاء للغير بطريق الخطأ نتيجة الإهمال أو التقصير (٤) ، ونصت المادة (٣٥) من قانون العقوبات التي تعتبر الجريمة غير عمدية إذا وقعت النتيجة بسبب خطأ الفاعل، سواء كان إهمالاً، رعونة، عدم انتباه، أو عدم مراعاة للقوانين والأنظمة (٥) ، ومن

(١) د. محمود نجيب حسني شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٢ ، ص ٤٢١ .

(٢) د. عبود السرج ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط ١ ، جامعة دمشق ، ٢٠١٧ ، ص ٣٩٠ .
(٣) تنص المادة (١٢١-٣) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (لا جريمة أو جنحة بغير نية ارتكابها ومع ذلك و عندما ينص القانون على ذلك تكون هناك جريمة في حال تعرض شخص ، هناك ايضاً جريمة و عندما ينص القانون على ذلك ، في حالة الإهمال أو خرق واجب الرعاية واللامه المنصوص عليها في القانون أو اللوائح اذا ثبت ذلك ...).

(٤) تنص المادة (٢٣٨) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) على أن (من تسبب خطأ في موت شخص آخر بأن كان ذلك ناشئاً عن إهماله أو رعونته أو عدم أو عدم مراعاته للقوانين والقرارات واللوائح والأنظمة ...) ، والمادة (٢٤٤) (من تسبب خطأ في جرح شخص أو إيذائه بأن كان ذلك ناشئاً عن إهماله أو رعونته أو عدم احترازه أو عدم مراعاته للقوانين والقرارات واللوائح والأنظمة ...).

(٥) تنص المادة (٣٥) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (تكون الجريمة غير عمدية إذا وقعت النتيجة الإجرامية بسبب خطأ الفاعل سواء كان هذا الخطأ إهمالاً أو رعونة أو عدم انتباه أو عدم احتياط أو عدم مراعاة القوانين والأنظمة والأوامر) .

خلال هذه النصوص تتضح صور الخطأ التي تشكل أساساً للمسؤولية الجزائية غير العمدية التي تتمثل بما يأتي :

١- الإهمال:

يشير الإهمال إلى سلوك سلبي يتمثل في تقصير الشخص عن اتخاذ ما يلزم لتجنب وقوع الضرر. ويعني ذلك عدم قيام الموظف أو المكلف بخدمة عامة بالواجب المفروض عليه، مما يؤدي إلى الإضرار بالغير دون قصد، أي وقوع الخطأ نتيجة الامتناع عن القيام بما يجب فعله ، ويعني تقصير الشخص في اتخاذ ما يجب اتخاذه ، مما يؤدي إلى وقوع ضرر للغير دون قصد (١) .

٢- الرعونة :

الرعونة هي عدم مراعاة الأصول الفنية والقواعد القانونية الواجبة الاتباع في ممارسة مهنة أو نشاط معين، بما ينم عن استخفاف أو تهوّر يترتب عليه الإضرار بالغير أو بالمصلحة العامة (٢).

٣- عدم الانتباه :

عدم الانتباه هو تقصير الشخص في توخي الحيطة والحذر الواجبين قانوناً، نتيجة إهمال أو غفلة، بما يؤدي إلى إغفال ما كان يجب الالتفات إليه من ظروف أو نتائج متوقعة، ويترتب عليه وقوع ضرر أو نتيجة جرمية.

٤- عدم الاحتياط :

يقصد بعدم الاحتياط قلة التحقق أي هو إخلال الشخص بواجب التثبت والتحقق الذي يفرضه القانون أو تقتضيه طبيعة الفعل، وذلك بعدم اتخاذ التدابير اللازمة لتوقي النتائج الضارة المتوقعة، رغم إمكان توقعها ومنعها لو بذل القدر المعتاد من الحيطة والحذر (٣) .

٥- عدم مراعاة القوانين والأنظمة والأوامر :

يتحقق الخطأ في هذه الصورة بقيام الجاني بمخالفة القوانين والأنظمة ولا فرق أن

(١) محمد آدم أحمد ، الخطأ في الحكم الجنائي وأثاره ، اطروحة دكتوراه ، جامعة النيلين ، السودان ، ٢٠١٩ ، ص ٦٨ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، الخطأ غير العمد في قانون العقوبات ، بحث منشور في مجلة المحاماة ، العددان السادس والسابع ، ١٩٦٤ ، ص ٥٢٠ .

(٣) د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط ٥ ، مطبعة دار الكتب العربي ، القاهرة ، ١٩٦٠ ، ص ٣٤٥ .

تكون هذه القواعد تشريعية أم تنظيمية صادرة من السلطة التنفيذية (١) ، فنتحقق المسؤولية بمجرد مخالفة القوانين دون الحاجة إلى ارتباطها بأي صورة أخرى من صور الخطأ ، إذ يسأل للفاعل بمجرد مخالفته القوانين والأنظمة والأوامر (٢) .

وللخطأ أنواع مختلفة فقد يكون خطأ واعياً أو خطأ غير واعٍ ويقصد بالخطأ الواعي هو توقع الفاعل حدوث النتيجة ولكنه اعتقد بإمكانه تجنبها وذلك بالاعتماد على مهاراته ، أما الخطأ غير الواعي هو الخطأ الذي لا يتوقع فيه الفاعل النتيجة ومع ذلك كان يجب عليه توقعها (٣) وتعد هذه الحالة مشابهة للقصد الاحتمالي، لكنها تختلف عنه من حيث العلاقة بين العلم والإرادة (٤) ، وما يخرج من حالات القصد الاحتمالي يدخل ضمن حالات الخطأ (٥) .

ومن أنواع الخطأ أيضاً الخطأ الفني والمادي ويقصد بالخطأ الفني أو الخطأ المهني هو الخطأ الذي يرتبط بمهنة معينة فيقع من شخص الشخص ذو مهنة أثناء ممارسته لمهنته نتيجة الإهمال أو قلة الخبرة أو عدم اتباع الأصول والقواعد الفنية المتعارف عليها (٦) ، أما الخطأ المادي أو العادي فهو الخطأ الذي لا يرتبط بمهنة معينة ، ويمثل الإخلال بواجبات الحيطة والحذر، ويشمل أيضاً أصحاب المهن إذا أخفقوا في الواجبات العامة (٧) ، إضافة إلى الخطأ الجسيم والخطأ اليسير فيقصد بالخطأ الجسيم هو الخطأ شديد الإهمال أو التهور وينتج عنه ضرر كبير، أما الخطأ اليسير هو خطأ بسيط صادر من اشخاص بحسن نية ودون تهور أو إهمال أو قلة انتباه مقصودة ، كما يؤدي إلى ضرر بسيط ، وأخيراً ينقسم الخطأ إلى خطأ مدني وخطأ جنائي ، فالخطأ المدني هو الإخلال بواجب قانوني يؤدي إلى الإضرار بالغير، يترتب عليه التعويض وفق القانون المدني، أما الخطأ الجنائي فهو فعل يُجرمه القانون الجنائي لما يترتب عليه من أضرار بالغير أو المجتمع (٨) .

(١) د. عبد القادر الشيخ ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، ج ٢ ، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعة ، حلب ، ٢٠٠٦ ، ص ١٠٨ .

(٢) د. جمال إبراهيم الحيدري، شرح أحكام القسم الخاص من قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٢٧٤ .

(٣) د. عبود سراج ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٤٠٣ .

(٤) د. أحمد شوقي عمر ، شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٢٢ .

(٥) د. محمود نجيب حسني شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٧٧٣ .

(٦) د. عبد الرؤوف ، شرح القواعد العامة لقانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٩ ، ص ٥٤١ .

(٧) د. محمود نجيب حسني شرح قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٧٨٧ .

(٨) د. عمر سالم ، شرح قانون العقوبات المصري القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٠ ، ص ٤٣١ .

وترى الباحثة أن المشرع العراقي اعتمد الطبيعة الشخصية للمسؤولية الجزائية، حيث تُرتب المسؤولية على الجاني في حال صدور خطأ منه أدى إلى ضرر للغير، ومع ذلك، اعتمد المشرع أيضاً الطبيعة الموضوعية في نطاق محدد وبعض الجرائم، أي المسؤولية عن الفعل نفسه دون الحاجة لإثبات القصد الإجرامي .

أما بالنسبة لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، فهي جريمة عمدية تتطلب توفر القصد الجرمي لدى الفاعل، ولا تقوم على أساس الخطأ، لذلك ترى الباحثة إن جميع صور الخطأ السابقة لا تنطبق على هذه الجريمة، إذا تصرف الموظف بشكل سلبي، مثل عدم اتخاذ الاحتياطات الكافية لمنع ارتكاب الجريمة، أو ارتكب فعلاً بإهمال أو رعونة، أو خالف القوانين والأنظمة والأوامر دون توفر القصد الجنائي، فإنه يُسأل عن تقصيره في أداء واجبه، وليس عن جريمة الاستيلاء نفسها، كما إذا ساعد الموظف الغير على الاستيلاء دون قصد جنائي، نتيجة عدم اتخاذ الاحتياطات أثناء أداء واجبه، فإنه لا يُسأل عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، لكن قد يُحاسب عن أي جريمة أخرى ينجم عنها فعله.

حيث من الضروري وضع إجراءات واضحة لتمييز حالات التقصير الناتجة عن الإهمال أو الرعونة عن الجرائم العمدية، بما يضمن مساءلة عادلة وفعالة، ويقلل من فرص تسهيل الاستيلاء على الأموال دون قصد جنائي بالإضافة إلى ذلك، نوصي بتقديم برامج تدريبية وتأهيلية للموظفين لتعزيز التبصر والالتزام بالواجبات المهنية وتقليل المخاطر الناتجة عن الخطأ.

المطلب الثاني

أشخاص المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وموانعها

يقصد بمحل المسؤولية الجزائية الأشخاص الذين تترتب عليهم تبعات الجريمة، ويختلف ذلك باختلاف طبيعة الجريمة ، فالشخص الطبيعي هو الذي يمثل محل مختلف الجرائم سواء كان فاعلاً أم شريكاً ، كما أشارت أغلب التشريعات إلى خضوع الشخص المعنوي للمسؤولية الجزائية في بعض الحالات وفق شروط خاصة تختلف عن تلك المقررة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، ومع أن القاعدة العامة تقضي بمساءلة الأشخاص عن جميع الأفعال الصادرة منهم ، إلا أن هناك بعض الموانع التي تعفي الفاعل من المسؤولية الجزائية التي ينص عليها القانون ، وفي هذا المطلب سوف نبين محل المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ومدى

خضوع الأشخاص المعنوية لهذه المسؤولية مع بيان موانع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، وعليه سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نوضح في الفرع الأول اشخاص المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي الفرع الثاني موانع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

الفرع الأول

أشخاص المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

أشخاص المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية هو الشخص الذي تُفرض عليه العقوبة لارتكاب الجريمة، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، لذا سوف نحاول بيان محل المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية على النحو الآتي :

أولاً : المسؤولية الجزائية للأشخاص الطبيعيين عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

اتفقت غالبية التشريعات على أن الإنسان الطبيعي هو محل المسؤولية الجزائية، أي أن الشخص الحي الذي يتمتع بالشخصية القانونية هو الذي تترتب على أفعاله المخالفة للقانون التزامات جزائية، ويُقصد بالشخص الطبيعي الإنسان الحي القادر على اكتساب الحقوق وتحمل الواجبات^(١)، بخلاف ما كان سائداً في المجتمعات القديمة التي كانت ترتب المسؤولية الجزائية على الأفعال الصادرة من جميع الكائنات الأخرى ، كالحیوان أو حتى الجمادات ، أما في التشريعات الحديثة، فقد استُبعدت هذه الكائنات من نطاق المسؤولية، واقتُصر على الإنسان فقط^(٢) .

ومع ذلك فهناك مجموعة من الشروط التي يحددها القانون والتي يجب توافرها في الأشخاص فليس كل إنسان حي يصح أن يكون محلاً للمسؤولية الجزائية فلا بد من أن يحمل الشروط القانونية لكي يخضع للمسؤولية الجزائية، حيث نصت المادة (٦٠) من قانون العقوبات العراقي على عدم مساءلة من كان فاقداً الإدراك والإرادة ، ومن المنظور المخالف تعتبر هذه شروط المسؤولية ، وعدم توافرها في الفاعل تعفيه

(١) محمد عبد الملك المحبشي ، مدخل لدراسة القانون ، ط١ ، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا ، صنعاء ، ٢٠١٣ ، ص١٤٠ .

(٢) فخري عبد الرزاق الحديثي ، المسؤولية الجزائية ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٧ ، ص٨ .

من المسؤولية الجزائية (١) ، وعليه فإن شروط ترتيب المسؤولية الجزائية على الشخص الطبيعي تتمثل بالآتي :

١- أن يكون الشخص الطبيعي حي :

يُشترط القانون في الشخص الطبيعي أن يكون حيًا حتى يتمتع بالشخصية القانونية، التي تمكنه من تحمل الالتزامات وترتيب الآثار القانونية على أفعاله، بما في ذلك المسؤولية الجزائية، إلا أن الحياة للإنسان مفهوم يشوبه الغموض ، فيقصد بالحياة في القانون المدني الوجود المادي للإنسان تبدأ منذ ولادة الانسان وتنتهي بوفاته ، أي تُثبت الحياة بالولادة المستقلة عن الأم، فيكون الطفل حي منذ خروجه من رحمها حيًا ولو لبضع لحظات (٢)، أما الجماد أو الحيوان أو الإنسان المتوفى فلا يمكن أن يكونوا محلًا للمسؤولية الجزائية، كما أن مجرد الحياة لا يكفي، بل يجب أن يكون الإنسان عاقلًا مدركًا لأفعاله، إذ تنتفي المسؤولية في حال أصيب بعاهة عقلية أو مرض نفسي يفقده الإدراك والإرادة (٣)

٢- أن يتمتع بالإدراك والارادة :

ويقصد بالإدراك هو فهم الشخص طبيعة الأعمال التي يقوم بها والقدرة على التمييز بين الافعال المجرمة والأفعال المباحة و مع تقدير الأثر الذي يترتب على أفعاله (٤)، أما الإرادة تعني حرية الاختيار التي يُرتب القانون عليها المسؤولية الجزائية، شريطة أن تكون سليمة وخالية من العيوب (٥) ، مما يعني استبعاد جميع العوامل التي تؤثر على إرادة الشخص والتي تؤدي إلى انعدام الإرادة وما يترتب عليها من انعدام المسؤولية (٦).

ويستلزم ذلك أن يكون الإنسان بالغًا سن الرشد وقد اختلف الفقه في تحديد هذه السن؛ فذهب فريق إلى أنها ثمانية عشر عامًا، بينما حدّدها آخرون بعشرين عامًا،

(١) تنص المادة (٦٠) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (لا يسأل جزائيا من كان وقت ارتكاب الجريمة فاقد الإدراك او الارادة لجنون او عاهة في العقل او بسبب كونه في حالة سكر او تخدير نتجت عن مواد مسكرة او مخدرة اعطيت له قسرا او على غير علم منه بها، او لأي سبب اخر يقرر العلم انه يفقد الادراك او الارادة . اما اذا لم يترتب على العاهة في العقل او المادة المسكرة او المخدرة او غيرها سوى نقص او ضعف في الإدراك أو الإرادة ...).

(٢) د. جمال أبراهيم الحيدري، أحكام القسم الخاص من قانون العقوبات، مصدر سابق ، ١٧٥ .

(٣) د. طلال ابو عفيفة ، شرح قانون العقوبات القسم العام و مصدر سابق ، ص ٤٠٢ .

(٤) معتز عبد الله ابو سويلم ، المسؤولية الجزائية عن الجرائم المحتملة ، رسالة ماجستير ، مصدر سابق ، ص ٢٠ .

(٥) د. ضياء عبد الله الجابر و علي سعد عمران ، المسؤولية الجزائية لعضو مجلس النواب ، منشورات زين الحقوق ، بيروت ، ٢٠١٣ ، ص ١١٣ .

(٦) د. علي حسين خلف ، د. سلطان عبد القادر الشاوي ، مصدر سابق ، ص ١٤٩ .

غير أن أغلب القوانين نصّت صراحة على سن الرشد، فقد نص قانون العقوبات الفرنسي في المادة (١٢٢-٨) على أن جميع الأفراد القادرين على التمييز مسؤولون جنائياً (١) أما سن الرشد فقد أشارت إليه المادة (٤١٤) من القانون المدني التي ذكرت أن سن الرشد هو سن الثامنة عشرة (٢)، أما القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨)، فقد نص في المادة (٤٤) على أن سن الرشد هو إحدى وعشرون سنة (٣)، في حين قرر المشرّع العراقي في القانون المدني رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) في المادة (١٠٦) أن سن الرشد يُستكمل بتمام الثامنة عشرة (٤).

ثانياً : المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

الشخص المعنوي هو كيان قانوني يُنشأ وفقاً لأحكام القانون، ويُمنح شخصية مستقلة عن الأشخاص الطبيعيين المكوّنين له، تثبت له أهلية اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات في الحدود التي يقررها القانون، وذلك لتحقيق غرض معيّن ، ولم يتفق الفقهاء حول المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية فظهرت اتجاهات مختلفة ، فذهب الاتجاه الأول ، وهو الاتجاه التقليدي إلى إنكار المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية ، ويرى أن المسؤولية الجزائية لا تقع إلا على الشخص الطبيعي، لأنه وحده يتمتع بالشخصية القانونية الكاملة، ولأن الجريمة فعل شخصي يصدر عن إرادة ووعي لا يتوافران لدى الأشخاص المعنوية ، ويستند هذا الاتجاه على حجج في مقدمتها أن الشخصية القانونية للشخص المعنوي هو افتراض قانوني لا يمتد إلى الواقع ، وأن الجريمة فعل شخصي، أي أنها لا تُرتكب من قبل شخص يتمتع بالإرادة والتمييز، وهو ما لا ينطبق على الأشخاص المعنوية مثل الشركات والمؤسسات ،

(١) تنص المادة (١٢٢-٨) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن القاصرون القادرون على التمييز مسؤولون جنائياً عن الجرائم أو الجنح أو المخالفات التي أدينوا بها، بموجب شروط يحددها قانون محدد يحدد تدابير الحماية والمساعدة والمراقبة والتعليم التي قد تخضع لها. يحدد هذا القانون أيضاً العقوبات التعليمية التي يمكن فرضها على القاصرين من عشر إلى ثمانية عشر عاماً والعقوبات التي يمكن الحكم عليها للقاصرين الذين تتراوح أعمارهم بين ثلاثة عشر وثمانية عشر عاماً سنوات، مع الأخذ في الاعتبار تخفيف المسؤولية التي يتمتعون بها بسبب أعمارهم).

(٢) تنص المادة (٤١٤) من القانون المدني الفرنسي لسنة (١٨٠٤) وفق آخر تعديل سنة (٢٠١٩) على أن (الأهلية ثابتة عند ثمانية عشر سنة مكتملة، وفي هذا العمر كل شخص قادر على ممارسة الحقوق التي له الحق فيها).

(٣) تنص مادة (٤٤) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨) على أن (١- كل شخص بلغ سن الرشد متمتعاً بقواه العقلية، ولم يحجر عليه، يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية. ٢- سن الرشد هي إحدى وعشرون سنة ميلادية كاملة).

(٤) تنص مادة (١٠٦) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) على أن (سن الرشد هي ثمانية عشرة سنة كاملة).

ويرى هذا الرأي أن الشخص المعنوي لا يمتلك الأهلية الجنائية لأنه لا يتمتع بوعي أو إرادة ، بل يتصرف من خلال أفراده الطبيعيين وأن المسؤولية الجزائية قائمة على الإدراك والإرادة وان الشخص الطبيعي هو وحده من يمتلك الإدراك والإرادة (١).

كما أن مساءلة الشخص المعنوي جنائياً لا يمكن التسليم بها وفق هذا الاتجاه ؛ لان القول بخلاف ذلك يتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة . ففرض العقوبة على الشخص المعنوي قد تمتد آثاره إلى أشخاص لم يرتكبوا الجريمة، مما يخالف مبدأ شخصية العقوبة ، كما لا يمكن فرض العقوبة التقليدية عليه ، مثل السجن أو الإعدام، لأن تطبيق مثل هذه العقوبات على الشخص المعنوي يؤدي إلى عدم تحقيق أغراض العقوبة ، فالعقوبة تهدف إلى التأديب والإصلاح، وحتى العقوبات المالية قد لا تكون كافية لتحقيق الردع المطلوب، إذ يمكن للشركة تحمل الغرامة دون التأثير على أعضائها الحقيقيين الذين قد يكونون هم مرتكبي الجريمة (٢)، ويرى أصحاب هذا الاتجاه بأن المسؤولية المدنية (التعويضات) والمسؤولية الإدارية (الإغلاق، سحب التراخيص)، تغني عن المسؤولية الجنائية وبالتالي فإن إدخال المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي غير مبرر، فلا فائدة من فرض العقوبة الجنائية لكونها لا تؤدي إلى اصلاح المحكوم عليه واعداد تأهيله(٣).

أما الاتجاه الآخر هو الاتجاه الحديث الذي يعترف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، فيرى هذا الاتجاه ضرورة اخضاع الأشخاص المعنوية للمسؤولية الجزائية، استناداً إلى عدّة حجج قانونية ، حيث أصبحت الشركات والمؤسسات الاقتصادية تلعب دوراً رئيسياً في المجتمع وأن القول بأن الشخص المعنوي مجرد افتراض ليس صحيحاً ، فتقع العديد من الجرائم أثناء ممارسة لنشاطه مثل الفساد المالي ، غسل الأموال، التهرب الضريبي، ومن الناحية القانونية و الواقعية يمتلك الشخص المعنوي إرادة، وأن أنكار المسؤولية الجزائية بالاستناد إلى عدم ملائمة العقوبة مع طبيعة الشخص المعنوي يرد عليها اصحاب هذا الاتجاه بأن عدم فرض العقوبة يؤدي ذلك إلى إفلاتها من العقاب، خاصة عندما يكون الفاعلون الحقيقيون مجهولين أو لا يمكن تحديد مسؤوليتهم، وعلى الرغم من أن الشخص المعنوي كيان

(١) د. محمد راشد مانع ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في القانون الكويتي ، بحث منشور في المجلة الفقهية والقانونية ، العدد السابع والثلاثون ، اصدار ابريل ٢٠٢٢ ، ص ١٨٠٢.

(٢) شريف سيد كامل، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٩٧، ص ١٥.

(٣) د. محمود هشام رياض ، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي ، اطروحة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، ٢٠٠٠ ، ص ٨٠.

اعتباري، إلا أن الأفراد الطبيعيين هم من يمثلون إرادته ، ويرد أصحاب هذا الاتجاه على حجة عدم امتلاكه الشخصية القانونية حيث التسليم بهذا القول يؤدي إلى عدم إخضاعه للمسؤولية المدنية إلا أن العديد من التشريعات أشارت إلى إخضاع الشخص المعنوي للمسؤولية المدنية^(١).

ويرى أنصار هذا الاتجاه أن العقوبات المدنية، مثل التعويضات أو سحب التراخيص أو الإغلاق، قد لا تحقق الردع الكافي، خصوصاً إذا تجاوزت الأرباح الناتجة عن الجريمة قيمة العقوبة المالية. لذلك فهي لا تؤثر على نشاط الشركات ولا تمنعها من تكرار المخالفات ، ولهذا يمكن فرض عقوبات تتناسب مع طبيعة الشخص المعنوي، كالغرامات المالية الكبيرة، أو إخضاع إدارة الشركة لرقابة قضائية، أو نشر الحكم القضائي في وسائل الإعلام بما يضر بسمعتها، وهي عقوبات تحقق أثراً رادعاً حقيقياً، وقد اعترفت معظم التشريعات الحديثة بالمسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية، مع استثناء بعض الجرائم^(٢) .

ففي فرنسا، انقسم الفقه بشأن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي. إذ كان الرأي السائد ينكر هذه المسؤولية، غير أن قانون العقوبات الفرنسي لسنة (١٩٢٣) أشار إلى إمكانية ارتكاب الشخص المعنوي بعض الجرائم في نطاق محدد^(٣)، ثم جاءت المادة (١٢١-٢) لتنص صراحة على مسؤولية الأشخاص المعنويين، عدا الدولة، جنائياً عن الجرائم المرتكبة باسمهم من قبل ممثليهم^(٤) .

وفي مصر أخذ المشرع المصري بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في نطاق ضيق^(٥)، إذ لم يتضمن قانون العقوبات نصوصاً تشير إلى هذه المسؤولية، ولكنه نص في بعض التشريعات الخاصة على ذلك، ومنها قانون قمع التدليس والغش رقم (٤٨) لسنة (١٩٤١) في المادة (١٦) ، على المسؤولية الجزائية المترتبة على

(١) د. جمال ابراهيم الحيدري ، أحكام المسؤولية الجزائية ، مصدر سابق ، ص ١٣٤ .
(٢) د. حسام عبد المجيد ، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، ٢٠١١ ، ص ١٢٢ .

(٣) د. منصور رحمانى ، الوجيز في القانون الجنائي العام ، دار العلوم للنشر ، ٢٠٠٦ ، ص ١٩٦ .
(٤) تنص المادة (١٢١ - ٢) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (كل شخص يشغل وظيفة عامة أو منصباً عاماً، ويقوم عمداً باختلاس أو تبيد أو تحويل أموال أو أوراق مالية أو ممتلكات عامة كان قد عهد إليه بها بحكم وظيفته). كما نص في المادة (١٠٣١٤) من قانون العقوبات الفرنسي (الحقيقة، من قبل شخص يعهد إليه بسلطة عامة أو مسؤول عن مهمة خدمة عامة، أو محاسب عام، وبيع عام أو أحد مرؤوسيه، لتدمير أو تحويل أو طرح الفعل أو الملكية، أو الأموال العامة أو الخاصة، أو الآثار، أو القطع أو الأوراق المالية التي تأخذ مكانها، أو أي شيء آخر من تم تسليمه إليه بسبب واجباته أو مهمته، يعاقب بالسجن لمدة عشر سنوات و غرامة قدرها ١,٠٠٠,٠٠٠ يورو، يمكن زيادة مبلغها إلى ضعف عائدات الجريمة) .
(٥) د. محمد عبد الله العاصي ، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، بحث منشور في المجلة القانونية ، المجلد ٧ العدد ٢ ، ٢٠٢٠ ، ص ٢٣٥ .

الشخص المعنوي في الجرائم الناشئة عن هذا القانون والتي ترتكب باسمه و لحسابه^(١).

أما المشرّع العراقي فقد جاء بنصوص أكثر وضوحًا في بيان المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ، فقد نص المشرّع العراقي في القانون المدني في المادة (٤٧) على أهم الأشخاص المعنويين الذين يُعترف لهم بالشخصية المعنوية ، فتعد الدولة والإدارات والمنشآت العامة التي يمنحها القانون الشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة وفق شروط يحددها القانون ، والبلديات والقرى و الطوائف الدينية و الأوقاف و الشركات التجارية والمدنية إلا ما استثنى منها بنص قانوني ، والجمعيات المؤسسة و كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال يمنحها القانون شخصية معنوية^(٢).

كما نص قانون العقوبات في المادة (٨٠) على مسؤولية الشخص المعنوي جزائيًا عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوهم أو مديروهم أو وكلاؤهم باسمهم أو لحسابهم، فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية وشبه الرسمية ، وحدد القانون العقوبات الممكن فرضها على الشخص المعنوي، وهي الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة، فإذا نص القانون على عقوبة أصلية غير الغرامة، استُبدلت بالغرامة، مع بقاء مسؤولية مرتكب الجريمة الطبيعي ومعاقبته بالعقوبة المقررة للجريمة^(٣).

كما أشارت المادة (٩٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي إلى إجراءات تبليغ الأشخاص الموجودين خارج العراق والأشخاص المعنوية بورقة

(١) تنص المادة (١٦) من قانون قمع التدليس والغش رقم (٤٨) لسنة (١٩٤١) على أن (دون الاخلال بمسؤولية الشخص الطبيعي المنصوص عليها في هذا القانون ، يسأل الشخص المعني جزائياً عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون ، اذا وقعت لحسابه او باسمه) .

(٢) تنص المادة (٤٧) من قانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) المعدل على أن (الأشخاص المعنوية هي : ١- الدولة - ب - الإدارات والمنشآت العامة التي يمنحها القانون شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة بالشروط التي يحددها ج - الألوية والبلديات والقرى التي يمنحها القانون شخصية معنوية بالشروط التي يحددها د - الطوائف الدينية التي يمنحها القانون شخصية معنوية بالشروط التي يحددها هـ - الأوقاف - و - الشركات التجارية والمدنية الا ما استثنى منها بنص في القانون. ز - الجمعيات المؤسسة وفقا للأحكام المقررة في القانون. ح - كل مجموعة من الأشخاص او الاموال يمنحها القانون شخصية معنوية).

(٣) تنص المادة (٨٠) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (الأشخاص المعنوية، فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية وشبه الرسمية مسؤولة جزائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها او مديروها او وكلاؤها لحسابها او باسمها. ولا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانوناً، فاذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة ابدلت بالغرامة ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون).

التكليف بالحضور طبقاً للإجراءات المبينة في قانون المرافعات المدنية^(١)، ومن خلال نصوص المواد القانونية يتضح شروط ترتيب المسؤولية الجزائية على الأشخاص المعنوية وهي :

١- صدور السلوك الإجرامي ممن يمثل الشخص المعنوي:

يجب صدور السلوك الإجرامي من الشخص الطبيعي، الذي يكون ممثل أو وكيل أو مدير الشخص المعنوي ، أي أن يكون معبر عن إرادة هذا الشخص ، وبالتالي مساءلة الشخص المعنوي عن جميع الأعمال الصادرة عن ممثله بشرط أن تصدر باسمه ولحسابه، أما إذ كان مرتكب الجريمة ممثل أو عضو لكنه تصرف بصفته الشخصية فإنه يتحمل المسؤولية الجزائية وحده، لكونه لم يكن معبراً عن إرادة الشخص المعنوي^(٢) ، وفي حال ارتكب الوكيل جريمة أثناء أدائه للأعمال المفوض بها من الشخص المعنوي، فإن المسؤولية تنصرف إلى الشخص المعنوي ذاته، لكون الوكيل مظهرًا لإرادته، وتترتب عليه جميع الآثار القانونية المقررة^(٣) .

٢- ارتكاب الجريمة باسم الشخص المعنوي و لحسابه:

نص قانون العقوبات العراقي بشكل واضح خضوع الأشخاص المعنوية للمسؤولية الجزائية في حال وقوع الجريمة باسم الشخص المعنوي و لحسابه ، أما إذا ارتكب الأفراد الجرائم باسمهم و لحسابهم ، فإن المسؤولية الجزائية تقع عليهم و حدهم دون أن تمتد إلى الشخص المعنوي^(٤) ، كما اشترط القانون ارتكاب العضو أو الممثل الجريمة في حدود اختصاصه ، وهو اختصاص يحدده القانون أو اللوائح التنفيذية أو القرارات ذات الصلة ، يثار التساؤل هنا في حال تجاوز الممثل حدود اختصاصه، فهل تقع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي أم على الشخص الطبيعي؟ اختلف الفقه في ذلك فذهب اتجاه إلى ترتيب المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي حتى في حال تجاوز الممثل حدود اختصاصه، بينما رأى اتجاه آخر أن

(١) تنص المادة (٩٠) من قانون اصول محاكمات جزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (يجرى تبليغ الاشخاص الموجودين خارج العراق والاشخاص المعنوية بورقة التكليف بالحضور طبقاً للإجراءات المبينة في قانون المرافعات المدنية).

(٢) طه عمر رشيد ، احكام المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية في التشريع العراقي ، بحث مقدم الى مجلس القضاء الاعلى في اقليم كردستان ، ٢٠٢٤ ، ص ١٠.

(٣) د. حسام عبد المجيد ، المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية ، مصدر سابق ، ص ٣٥٤.

(٤) تنص المادة (١٢٢) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (وقف الشخص المعنوي يستتبع حظر ممارسة اعماله التي خصص نشاطه لها ولو كان ذلك باسم اخر او تحت ادارة اخرى وحل الشخص المعنوي يستتبع تصفية امواله وزوال صفة القائمين بإدارته او تمثيله).

المسؤولية تقع على الممثل بصفته الشخصية عند تجاوزه حدود اختصاصه، دون مساءلة الشخص المعنوي (١) .

وترى الباحثة أنّ الرأي الثاني هو الأقرب إلى نصوص القانون والأكثر انسجاماً مع مبادئ العدالة، إذ اشترط المشرّع أن يكون الفعل غير المشروع صادراً من ممثل الشخص المعنوي باسمه ولحسابه، وبالتالي فإن تحميل الشخص المعنوي المسؤولية في غير هذه الحالة يعد إخلالاً بالعدالة. وبالرجوع إلى التشريعات المقارنة، نجد أن المشرّع الفرنسي والمصري والعراقي قد أقرّوا بخضوع الشخص المعنوي للمسؤولية الجزائية، ولكن ضمن شروط محددة، أبرزها أن تُرتكب الجريمة من قبل شخص طبيعي يُعبّر عن إرادة الشخص المعنوي ويعمل باسمه ولصالحه .

أما في ما يتعلق بالمسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية فإن محل المسؤولية هو الموظف أو المكلف بخدمة عامة وفق لما نصت عليه أغلب التشريعات منها نص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري التي يتشر إلى ارتكاب الفعل من موظف عام يقوم بالاستيلاء بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن المشدد أو السجن... (٢) ، كما نص المشرّع العراقي على جريمة الاستيلاء في نص المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي على ارتكاب الاستيلاء من قبل موظف أو مكلف بخدمة عامة أي استغلال للوظيفة العامة لتحقيق مكاسب شخصية (٣) .

وتستنتج الباحثة، في ضوء ما تقدم، أن المسؤولية الجزائية المترتبة عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية التي ترتكب من قبل ، على الموظف أو المكلف بخدمة عامة، وفقاً لما قرّره التشريعات الجزائية النافذة، وذلك لاشتراط المشرّع توافر الصفة الوظيفية في مرتكب الفعل المادي المكوّن للجريمة، وهي صفة لا تثبت إلا للشخص الطبيعي البالغ سن المسؤولية الجزائية والمتوافر فيه شروط التعيين في الوظائف العامة ، وبناءً على ذلك، لا يكون الشخص المعنوي محلاً للمسؤولية الجزائية بوصفه فاعلاً أصلياً في هذه الجريمة، لعدم إمكان توافر الصفة الوظيفية فيه. ومع ذلك، يمكن أن تترتب مسؤوليته الجزائية بصفته مساهماً تبعياً متى ما قام

(١) د. حسام عبد المجيد ، المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية ، مصدر سابق ، ص ٣٦٦ .
(٢) تنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل على أن (كل موظف عام أستولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها لإحدى الجهات المبينة في المادة ١١٩....).
(٣) تنص المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أستغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع ...).

بدور ثانوي في ارتكاب الجريمة، كأن تُستعمل الشركة كوسيلة لتسهيل الاستيلاء أو تحقيق منفعة غير مشروعة. وفي هذه الحالة، تُسند المسؤولية الجزائية المباشرة إلى الشخص الطبيعي القائم على إدارة الشخص المعنوي أو المتخذ للقرار فيه، لكون عقوبة جريمة الاستيلاء تتمثل بالسجن، وهي عقوبة لا يمكن تطبيقها على الشخص المعنوي. على أن تُفرض على هذا الأخير الجزاءات التي تتلاءم مع طبيعته القانونية، كالغرامة المالية أو غلق الشركة أو غيرها من التدابير المقررة قانوناً، مع عدم الإخلال بمسائلة الشخص الطبيعي المسؤول داخل الشركة جزائياً، ويُذكر في هذا الصدد ما وقع في العراق من قضية استيلاء على الأمانات الضريبية، إذ قام مجموعة من الموظفين بوصفهم فاعلين أصليين بالتعاون مع إحدى الشركات، إلا أن المسؤول الطبيعي عن إدارة الشركة هو الذي تحمل المسؤولية المباشرة عن أفعاله، حيث نرى ضرورة تعزيز النصوص القانونية بما يكفل مساءلة الشركات بصورة مستقلة عن أفعال موظفيها، وذلك من خلال فرض عقوبات جنائية وإدارية أكثر فاعلية، تتجاوز الغرامات المالية التقليدية، بدلاً من الفرد، مثل الغلق، المنع من العمل، الحرمان من المشاركة في مناقصات عامة، أو فرض غرامات على مستوى الشركة بما يسهم في ردع هذه الجرائم وضمان حماية المال العام .

الفرع الثاني

موانع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

إنّ القاعدة العامة تقضي بمحاسبة الأفراد عن أفعالهم غير المشروعة، غير أن المشرع، وضع استثناءات معينة لا تقوم فيها المسؤولية الجزائية على الرغم من وقوع الفعل الإجرامي وتُعرف هذه الاستثناءات بموانع المسؤولية، يقصد بموانع المسؤولية مجموعة من الأسباب التي تؤدي إلى انتفاء المسؤولية الجزائية عن الجاني ومن ثم عدم ترتيب العقوبة لانتفاء الركن المعنوي للمسؤولية الجزائية (١)، ومن خصائص موانع المسؤولية ما يأتي :

١- ذات طبيعة شخصية، إذ تقتصر على الشخص الذي تتوافر فيه، ولا تسري على غيره من المساهمين في الجريمة .

(١) د. عبد الرحمن توفيق، شرح قانون العقوبات القسم العام، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢، ص ٢٦٢ .

٢- أثرها ينحصر في انتفاء المسؤولية الجزائية عن الفاعل، مع بقاء الفعل محتفظاً بصفته الجرمية، بحيث يسأل عنه أي شخص آخر إذا ارتكبه ولم تتوافر بحقه هذه الموانع.

٣- لا تمتد إلى المسؤولية المدنية، فهي قاصرة على الجزائية فقط، كما أنها لا تحول دون تطبيق التدابير الاحترازية متى كشف الفعل عن خطورة إجرامية (١).

وقد تناولت مختلف التشريعات هذه الموانع في نصوص صريحة ضمن قوانين العقوبات ، ففي القانون الفرنسي نص المواد (١٢٢-١ إلى ١٢٢-٧) من قانون العقوبات على حالات انتفاء المسؤولية، منها فقدان الإدراك أو حرية الاختيار نتيجة اضطراب نفسي أو عصبي ، والإكراه الذي لا يمكن مقاومته. وتنفيذ أمر صادر عن سلطة قانونية وحالة الدفاع الشرعي عن النفس. ومواجهة خطر جسيم حال يهدد الشخص أو غيره (٢).

وفي القانون المصري قانون العقوبات رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) جاء في المادتين (٦١ و ٦٢) لا يسأل جزائياً من يرتكب جريمة بدافع الضرورة لدفع خطر جسيم تنتفي المسؤولية إذا وقع الفعل في حالة فقدان الإدراك أو الاختيار بسبب الجنون أو عاهة في العقل، أو نتيجة تناول مواد مسكرة أو مخدرة بغير إرادة الفاعل (٣) .

وفي القانون العراقي ، نظم المشرع موانع المسؤولية في المواد (٦٠ - ٦٣) من قانون العقوبات، فنصت المادة (٦٠) على لا يسأل جزائياً من ارتكب الفعل وهو في حالة جنون أو عاهة في العقل، أو كان تحت تأثير مواد مسكرة أو مخدرة تناولها

(١) د. وضاح سعود العدوان ، موانع المسؤولية الجنائية في القانون الاردني ، عمان ، ص ٦٨٨ .
(٢) المادة (١٢٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (الشخص الذي كان يعاني، في وقت الوقائع، من اضطراب عقلي ليس مسؤولاً جنائياً). والمادة (١٢٢-٢) (الشخص الذي تصرف تحت القوة أو الإكراه التي لم تستطع مقاومتها). والمادة (١٢٢-٣) (الشخص الذي يبرر اعتقاده، بخطأ في القانون، أنه لم يكن كذلك غير قادر على تجنبه، والقدرة على أداء الفعل بشكل شرعي). والمادة (١٢٢-٤) (الشخص الذي يقوم بعمل منصوص عليه أو مصرح به بموجب الأحكام ليس مسؤولاً جنائياً...). والمادة (١٢٢-٥) (الشخص الذي، في مواجهة هجوم غير مبرر على نفسه أو على الآخرين، ليس مسؤولاً جنائياً. يقوم في نفس الوقت، بعمل أمر بضرورة الدفاع عن النفس...). والمادة (١٢٢-٦) (يفترض أن الشخص الذي يقوم بالفعل قد تصرف دفاعاً عن النفس...). والمادة (١٢٢-٧) (ليس مسؤولاً جنائياً عن الشخص الذي، في مواجهة خطر حالي أو وشيك يهدده حتى، آخر أو عقار، يقوم بعمل ضروري لحماية الشخص أو الممتلكات، ما لم يكن هناك عدم التناسب بين الوسائل المستخدمة وشدة التهديد).

(٣) تنص المادة (٦٠) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل على أن (لا تسري أحكام قانون العقوبات على كل فعل ارتكب بنية سليمة عملاً بحق مقرر بمقتضى الشريعة). والمادة (٦١) (لا عقاب على من ارتكب جريمة ألجأته إلى ارتكابها ضرورة وقاية نفسه أو غيره من خطر جسيم على النفس على وشك الوقوع به أو بغيره ولم يكن لإرادته دخل في حلولة ولا في قدرته منعه بطريقة أخرى) ، والمادة (٦٢) (لا يسأل جنائياً الشخص الذي يعاني وقت ارتكاب الجريمة من اضطراب نفسي أو عقلي أفقده الإدراك أو الاختيار، أو الذي يعاني من غيبوبة ناشئة عن عقاقير مخدرة أياً كان نوعها إذا أخذها قهراً عنه أو غير علم منه بها).

بغير إرادته. والمادة (٦٢) لا مسؤولية على من ارتكب الجريمة تحت الإكراه^(١).
والمادة (٦٣) يعد مانعاً من المسؤولية ارتكاب الفعل لدرء خطر جسيم حال يهدد النفس أو المال، شريطة أن يكون الفعل متناسباً مع الخطر^(٢).

ومن خلال المقارنة بين قوانين العقوبات الفرنسي والمصري والعراقي، يتضح لنا أن موانع المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية متقاربة إلى حد كبير، إذ تشترك جميعها في إقرار الإعفاء من العقاب متى انتفى الركن المعنوي لدى الفاعل، مع الإبقاء على الصفة الجرمية للفعل ذاته ومن خلال نصوص قانون العقوبات الفرنسي المصري والعراقي يتبين أن موانع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تكاد تكون متشابهة وهي :

أولاً : الجنون أو عاهة في العقل

يعد الجنون من موانع المسؤولية الجزائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية ، لما له من أثر مباشر على إدراك الفاعل وإرادته ، مما يؤدي إلى انتفاء القصد الجنائي لديه ، وقد نصت مختلف التشريعات الجنائية صراحةً على اعتبار الجنون مانعاً من موانع المسؤولية، ويُقصد بالجنون اضطراب عقلي شديد يفقد معه الشخص القدرة على التمييز بين الصواب والخطأ، ويختلف بذلك عن بعض الأمراض النفسية التي قد تؤثر جزئياً في الإدراك دون أن تنعدم المسؤولية تماماً، إذ إن الجنون مفهوم واسع يندرج تحته العديد من الحالات المرضية^(٣) .

أما في المعنى الطبي، فالجنون هو خلل ذهني يصيب الأفراد بعد اكتمال نمو قواهم العقلية، فيؤدي إلى اختلال نشاطهم العقلي على نحو غير مألوف، وتتعدد صورته فقد

(١) تنص المادة (٦٠) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (لا يسأل جزائياً من كان وقت ارتكاب الجريمة فاقد الإدراك أو الإرادة لجنون أو عاهة في العقل أو بسبب كونه في حالة سكر أو تخدير نتجت عن مواد مسكرة أو مخدرة اعطيت له قسراً أو على غير علم منه بها، أو لأي سبب آخر يقرر العلم انه يفقد الإدراك أو الإرادة . أما اذا لم يترتب على العاهة في العقل أو المادة المسكرة أو المخدرة أو غيرها سوى نقص أو ضعف في الإدراك أو الإرادة وقت ارتكاب الجريمة عد ذلك عذراً مخففاً). والمادة (٦١) (إذا كان فقد الإدراك أو الإرادة ناتجاً عن مواد مسكرة أو مخدرة تناولها المجرم باختياره وعلمه عوقب على الجريمة التي وقعت ولو كانت ذات قصد خاص كما لو كانت قد وقعت منه بغير تخدير أو سكر. فإذا كان قد تناول المسكر أو المخدر عمداً بغية ارتكاب الجريمة التي وقعت منه عد ذلك ظرفاً مشدداً للعقوبة). المادة (٦٢) (لا يسأل جزائياً من أكرهته على ارتكاب الجريمة قوة مادية أو معنوية لم يستطع دفعها).

(٢) تنص المادة (٦٣) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (لا يسأل جزائياً من ارتكب جريمة الجأته إليها ضرورة وقاية نفسه أو غيره أو ماله أو مال غيره من خطر جسيم محقق لم يتسبب هو فيه عمداً ولم يكن في قدرته منعه بوسيلة أخرى وبشرط ان يكون الفعل المكون للجريمة متناسباً والخطر المراد اتقاؤه ولا يعتبر في حال ضرورة من اوجب القانون عليه مواجهة ذلك الخطر) .

(٣) د. منصور رحمانى ، الوجيز في القانون الجنائي العام ، دار العلوم للنشر ، الجزائر ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٠٤ .

يكون الجنون التام والجنون الجزئي الذي يؤثر في حرية الاختيار دون أن يعدم التمييز كلياً^(١).

كما أن العاهة في العقل تشمل مختلف الأمراض العصبية والنفسية التي قد تجرد الإنسان من الإدراك أو الإرادة، مثل: الصرع، الهستيريا، ازدواج الشخصية، أو حتى التنويم المغناطيسي إذا ترتب عليه فقدان الإدراك أو الاختيار أو كليهما^(٢)، بينما حاول بعض الفقه إدراج الصم والبكم ضمن حالات الجنون، إلا أن التطور الطبي والتعليمي جعل هذه الحالات تُقدَّر بحسب أثرها الفعلي على إدراك الشخص وإرادته، وهو ما يترك لتقدير القاضي، في المقابل، فإن الحالات النفسية العابرة مثل الكراهية أو الغيرة أو الخوف لا تؤدي إلى فقدان الإدراك أو حرية الاختيار، ومن ثم لا تُعدّ من صور الجنون^(٣) ولا اعتبار الجنون مانعاً من موانع المسؤولية، يشترط القانون أن يؤدي الجنون إلى فقدان الإدراك أو حرية الاختيار، وأن تكون حالة الجنون معاصرة لارتكاب الجريمة^(٤).

كما يُميز الفقه بين الجنون الطارئ والجنون الخلقي؛ فالأخير يكشف عن نقص في الملكات الذهنية والشعور الأخلاقي منذ البداية، ويترتب عليه إعفاء الفاعل من المسؤولية الجزائية عن الجرائم التي يرتكبها لانعدام وعيه وإدراكه^(٥).

وترى الباحثة أن المشرّع العراقي وإن لم ينص على أحكام خاصة بموانع المسؤولية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، فإنها تخضع للقواعد العامة المنظمة لموانع المسؤولية الجزائية، وبالتالي، يُعدّ الجنون مانعاً للمسؤولية في هذه الجريمة، شريطة تحقق الشروط المقررة قانوناً، أي فقدان الإدراك أو حرية الاختيار ومعاصرة حالة الجنون لوقت ارتكاب الفعل المادي المكوّن للجريمة، أما الجنون اللاحق على ارتكاب الجريمة فلا يؤدي إلى سقوط المسؤولية، وإنما يقتصر أثره على كيفية تنفيذ العقوبة .

(١) د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص ٣٨٠ .

(٢) د. طلال ابو عفيفة، شرح قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص ٤٣٨ .

(٣) د. سامح السيد جاد، شرح قانون العقوبات القسم العام، الدار الهندسية الحديثة، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٤٠٠ .

(٤) بوطالب فاطمة الزهراء، الجنون مانع من موانع المسؤولية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٥، ص ١٠ .

(٥) د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص ٣٨٠ .

ثانياً: الإكراه

يُعرف الإكراه بأنه الحالة التي تحمل الشخص على القيام بارتكاب فعل مخالفة للقانون أو امتناع عن فعل نص عليه القانون (١) ، وينقسم الإكراه إلى نوعين ، إكراه مادي أو معنوي ، ويقصد بالإكراه المادي هو القوة الخارجية التي تؤثر في ارادة واختيار الإنسان وتدفعه لتحقيق سلوك معين (٢) ، بحيث يتحول الفعل إلى مجرد سلوك خالٍ من الإرادة (٣) ، يختلف الإكراه المادي عن القوة القاهرة ، إذ إن القوة القاهرة تنشأ من فعل طبيعي غير أنساني أو بفعل حيوان ، وبالتالي لا يوجد شخص محل للمسؤولية الجزائية (٤) ، أما الإكراه المادي بينما يكون منشأ الإكراه المادي فعل إنساني ، الأمر الذي يجعل هناك شخصاً مسؤولاً (٥) .

والإكراه المعنوي هو القوة النفسية التي تحمل الشخص على ارتكاب جريمة معينة تحت تأثير الخوف من ضرر جسيم ، وقد يكون منشأ الإكراه المعنوي مجرد الخوف من وقوع ضرر جسيم ، ورغم أنه لا يعدم الإرادة بالكامل ، إلا أنه يضعف حرية الاختيار ويقيدها ، فيبقى الفاعل مدركاً لطبيعة فعله لكن فاقداً لحرية التصرف فيه وبخلاف الإكراه المادي الذي يسلب الإرادة كلياً ، ينصب الإكراه المعنوي على حرية الاختيار فقط ، (٦) ، ولا اعتبار للإكراه مانعاً من موانع المسؤولية الجزائية ، يجب توافر شروط محددة ، هي وجود قوة خارجية تؤثر على الفاعل وتشل إرادته . أن يكون الفعل الصادر في ظل الإكراه خالياً من حرية الإرادة والاختيار ، بحيث ينتفي القصد والخطأ ، أن يكون الإكراه قاهرًا لا يمكن تجنبه أو مقاومته بوسيلة أخرى ، أن تكون القوة الخارجية السبب المباشر لارتكاب الجريمة ، وأن لا يكون لإرادة الفاعل دخل في إحداث حالة الإكراه (٧) .

وعليه ، يتضح لنا من أحكام قوانين العقوبات الفرنسي والمصري والعراقي أن الإكراه يُعدّ مانعاً من موانع المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، فلا يسأل الفاعل عن فعله طالما ارتكبه تحت وطأة الإكراه .

- (١) د. بكرى يوسف بكرى ، قانون العقوبات القسم العام ، النظرية العامة للجريمة ، مصدر سابق ، ص ٦٥١ .
- (٢) د. رمسيس بنهام ، النظرية العامة في القانون الجنائي ، ط ٣ ، دار المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٧ ، ص ٨٨٧ .
- (٣) د. محمود نجيب حسني شرح قانون العقوبات للبناني القسم العام ، ج ١ ، مصدر سابق ، ص ٦٩٩ .
- (٤) د. سامح السيد جاد ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٤١٢ .
- (٥) د. فوزية عبد الستار ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٧ ، ص ٦١ .
- (٦) د. بكرى يوسف بكرى ، قانون العقوبات القسم العام ، النظرية العامة للجريمة ، مصدر سابق ، ص ٦٥٥ .
- (٧) د. كامل السعيد ، شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٥٤٥ .

ثالثاً : حالة الضرورة

تُعرف حالة الضرورة بأنها مجموعة من الأحوال أو الظروف التي تمثل خطراً لا سبيل لتفاديه إلا بارتكاب فعل مخالف للقانون ، وقد تنشأ هذه الظروف طبيعياً، أو نتيجة فعل إنساني، بحيث يصبح الفاعل مضطراً لارتكاب الجريمة باعتبارها الوسيلة الوحيدة أمامه لتجنب الخطر، مع ذلك، يسأل الفاعل إذا توافرت أمامه وسائل أخرى لتفادي الضرر لكنه اختار ارتكاب الجريمة ، وتسمى الجرائم المرتكبة تحت هذه الظروف بجرائم الضرورة، حيث لا يُسأل الفاعل عن نشاطه إذا كان مجبراً على ارتكاب الفعل الإجرامي (١). ويشترط لقيام حالة الضرورة كمانع من موانع المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ما يلي:

- ١- أن يكون الضرر الناتج جسيماً، بحيث يهدد الفاعل في نفسه أو في الآخرين، ولا سبيل لتفاديه إلا بارتكاب الجريمة.
- ٢- أن يكون الضرر قائماً ، وليس مستقبلياً.
- ٣- أن لا تتوافر وسيلة أخرى لتفادي الخطر؛ فتنفني حالة الضرورة إذا كانت هناك بدائل، واستُخدمت الجريمة عن اختيار.
- ٤- أن يكون الفعل متناسباً مع جسامة الخطر، حيث يُسأل الفاعل إذا تجاوز الحد المعقول.
- ٥- ألا يكون للفاعل أي دور في إحداث حالة الضرورة (٢).

رابعاً : صغر السن

يُعد صغر السن مانع من موانع المسؤولية الجزائية ، كونه يرتبط بانعدام الأهلية في مراحل الطفولة الأولى بسبب غياب الإدراك والإرادة ، ثم ينمو شيئاً فشيئاً إلى أن ينمو الإدراك والوعي ويصبح الشخص في مرحلة المسؤولية الناقصة ثم المسؤولية التامة (٣) .

فالطفل والحدث لا يسألان جزائياً بذات الدرجة التي يسأل بها الشخص البالغ ، نظراً لعدم نضجها العقلي وعدم قدرتهما على التمييز بين الأفعال المشروعة وغير المشروعة . فتتمر المسؤولية الجزائية بمراحل مرتبطة بالسن، مرحلة انعدام

(١) د. فتوح الشاذلي ، المسؤولية الجنائية ، مصدر سابق ، ص ١٦٧ .
(٢) داليا مجذوب ابراهيم ، موانع المسؤولية الجنائية ، رسالة ماجستير ، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ، ٢٠١٦ ، ص ١٠٢ .
(٣) د. كامل السعدي ، شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٥٨٥ .

المسؤولية تبدأ من ولادة الإنسان حتى بلوغ السابعة، حيث لا يجوز فرض أي عقوبة على الطفل مهما كان فعله، لانعدام الوعي والإدراك ، فهي المرحلة التي تتعدم بها المسؤولية الجزائية في العديد من التشريعات ، والعبرة هنا بسن الفاعل وقت ارتكاب الجريمة لا وقت تحقق نتيجتها (١) ، ثم تبدأ مرحلة المسؤولية الناقصة من بلوغ التاسعة حتى تمام سن الرشد، وفيها تكون المسؤولية محدودة، ويُعامل الحدث وفق قواعد خاصة نصَّ عليها قانون الأحداث، إذ لا يُرتب القانون مسؤولية تامة عليه (٢). وقد عرّف الفقه الحدث بأنه الصغير الذي بلغ سن التمييز ولم يبلغ سن الرشد (٣)، ويعرف بأنه الشخص الذي ارتكب فعل مخالف لأحكام القانون ولم يبلغ سن الرشد وللتأكد من سن الرشد ، ويتم التحقق من سن الرشد عبر الوثائق الرسمية أو الخبرة الطبية (٤) .

وترى الباحثة أن صِعْر السن لا يصلح كمانع من موانع المسؤولية الجزائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، لارتباط هذه الجريمة بشرط أساسي هو صفة الموظف العام أو المكلف بخدمة عامة، الأمر الذي يفترض بلوغ مرتكبها سن الرشد واكتمال الأهلية الجزائية، ومع ذلك، يمكن أن يُطبَّق هذا المانع إذا توافر في أحد الشركاء أو المتدخلين في الجريمة، ممن لا يشترط فيهم صفة الوظيفة، كأن يشترك فيها حدث لم يبلغ السن القانوني، حيث لا يسأل جزائيًا عن الفعل .

خامسا : حالة السكر أو تناول مواد مخدرة

تُعد حالة تناول المواد المسكرة أو المخدرة دون إرادة الفاعل من موانع المسؤولية الجزائية، إذا ترتب عليها فقدان الوعي أو الإرادة، وقد عرّف قانون المخدرات والمؤثرات العقلية العراقي رقم (٥٠) لسنة (٢٠١٧) في مادته الأولى المخدرات بأنها أي مادة طبيعية أو تركيبية مُدرجة في جداول القانون، والمؤثرات العقلية بأنها كل مادة طبيعية أو تركيبية مُدرجة في الجداول (الخامس – السادس – السابع – الثامن) الملحقة بالقانون (٥) .

(١) د. طلال ابو عفيفة ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٤٦٠ .
(٢) د. اشرف توفيق شمس الدين ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ١٨١ .
(٣) علي جعفر ، حماية الاحداث المخالفين للقانون والمعرضين لخطر الانحراف ، مؤسسة المجد ، بيروت ، ٢٠٠٤ ، ص ٣١ .
(٤) د. زهراء علي محمد ، المسؤولية الجنائية للأحداث في التشريع العراقي ، بحث منشور في مجلة القرار للبحوث العلمية ، العدد ٥ ، المجلد ٢ ، ٢٠٢٤ ، ص ٢٩١ .
(٥) تنص المادة (١) من قانون المخدرات و المؤثرات العقلية رقم (٥٠) لسنة (٢٠١٧) (يقصد بالتعبير والمصطلحات التالية لأغراض هذا القانون المعاني المبينة ازائها : اولا : المخدرات أو المواد المخدرة : كل مادة

ويقصد بالسُّكر فقدان الإدراك نتيجة تعاطي مواد مخدرة أو مسكرة كالكحول أو الحشيش أو الأفيون (١)، وتنقسم حالاته إلى نوعين سُكر اضطراري وهو تعاطي المواد المخدرة أو المسكرة بغير علم بحقيقتها، أو تحت تأثير الإكراه أو التهديد، في هذه الحالة ينتفي الإدراك والوعي ويُعفى الفاعل من المسؤولية عن الجريمة التي تقع إثناءها. (٢) ، وتُستترط لاعتبار السُّكر الاضطراري مانعاً من المسؤولية الجزائية عدة شروط، أهمها :

١- أن لا يكون قد تناولها بإرادته الحرة. أي أن الفاعل كان مكرهًا على أخذ هذه المواد ولم تتجه إرادته إليها .

٢- أن يقترن فقدان الوعي أو الإدراك بوقت ارتكاب الجريمة أما إذ لم يفقد الفاعل الوعي أو الإدراك فيسأل الفاعل عن الفعل الذي قام به .

٣- أن يكون فقدان الإدراك تامًا، أما إذا بقي الفاعل واعيًا لأفعاله فإنه يسأل عنها.

٤- حالة السكر ذات طبيعة مؤقتة ، أي أن يزول المانع بزوال حالة السُّكر، تتميز حالة السكر أو تناول المواد المخدرة بانها مؤقتة تنتهي بزوال تأثير المواد التي أدت إلى فقدان الوعي أو الإدراك.

٥- أن يكون الفاعل غير عالم بطبيعة المواد المخدرة أو المسكرة وآثارها أو ناتج عن خطأ ومعيار الخطأ هو معيار الشخص المعتدل (٣) .

ولكن في حال تناول الفاعل المواد المخدرة أو المسكرة عمدًا نكون امام النوع الثاني من السكر، أي سُكر اختياري وهو تعاطي المواد المخدرة أو المسكرة بإرادة حرة ومع العلم بطبيعتها وآثارها، في هذه الحالة لا يُعد مانعاً من المسؤولية، بل قد يُعتبر ظرفًا مشددًا للعقوبة في بعض الجرائم، لكون الفاعل وضع نفسه عمدًا في حالة تُضعف ملكاته العقلية (٤).

وعليه، يتبين للباحثة أن الفاعل في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية قد يعفى من المسؤولية الجزائية إذا توافرت إحدى موانع المسؤولية القانونية، والتي

=طبيعية أو تركيبية من المواد المدرجة في و) الثاني (و) الثالث (و) الرابع (الملحق في هذا القانون (وهي قوائم المواد المخدرة التي اعتمدها الاتفاقية الوحيدة للمخدرات لسنة ١٩٦١ وتعديلاتها). ثانيا: المؤثرات العقلية : كل مادة طبيعية أو تركيبية من المواد المدرجة في الجداول (الخامس) و) السادس (و) السابع (و) الثامن) الملحق في هذا القانون (وهي قوائم المؤثرات العقلية التي اعتمدها اتفاقية الامم المتحدة للمؤثرات العقلية لسنة ١٩٧١ وتعديلاتها) .

(١) د. فؤاد الشاذلي ، المسؤولية الجنائية ، مصدر سابق ، ص ١٣٠ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٦٤٧ .

(٣) د. كامل السعدي، شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق، ص ٦١١ .

(٤) د. سامح السيد جاد ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٤٠٦ .

نصّ عليها القانون، وهي الجنون ، الإكراه، وحالة الضرورة فقد يحدث أن يكون الموظف أثناء ارتكابه لجريمة الاستيلاء مصاباً بالجنون، بحيث يفقد حرية الإدراك أو الاختيار، أو يكون مكرهاً على ارتكاب الفعل، أو مجبراً على تناول مواد مسكرة أو مخدرة، فيفقد إرادته، وبالتالي لا يُسأل عن الفعل الذي ارتكبه، أما ما يتعلق بصغر السن، فترى الباحثة صعوبة تطبيقه في هذه الجريمة، إذ يشترط لتولي الوظيفة العامة بلوغ الموظف السن القانوني، مما يعني أن الفاعل يمتلك الأهلية الجزائية اللازمة عند ارتكاب الجريمة. كما تنطبق جميع أحكام موانع المسؤولية الجزائية على المساهمين أو الفاعلين الثانويين في الجريمة، بحيث لا يسألون جزائياً إذا كانوا في حالة إكراه، أو مصابين بالجنون، أو تحت تأثير مواد مخدرة أو مسكرة دون إرادتهم، أو كانوا دون السن القانوني، حيث تنتفي المسؤولية الجزائية لغياب الوعي والإدراك. أما إذا جاء سلوك الفاعل خالياً من موانع المسؤولية، كما حدث في جريمة "سرقة القرن"، فإن جميع الفاعلين والمساهمين يخضعون للمسؤولية الجزائية لعدم توافر أي مانع من موانع المسؤولية ، فضلاً عن وجود نص قانوني يجرم الفعل المرتكب .

المبحث الثاني

أركان جريمة الاستيلاء على الامانات الضريبية والمساهمة بها

أن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية لا تختلف من الناحية القانونية عن غيرها من الجرائم ، إذ يتطلب توافر أركان معينة ، حيث تقوم الاستيلاء على الأمانات الضريبية عند توافر الأركان العامة التي تتمثل بالركن المادي والركن المعنوي ، حيث يعدان الركنان الأساسيان لقيام أي جريمة بغض النظر عن طبيعتها أو نوعها، ولا يقتصر نطاق التجريم على الفاعل الذي يقوم بالاستيلاء، بل يمتد ليشمل كل من يساهم في ارتكاب الجريمة بطريق الاتفاق أو المساعدة أو التحريض، وبذلك فإن المسؤولية الجزائية تُطبق على جميع المساهمين سواء كانوا فاعلين أم مساهمين ، وفقاً لأحكام القانون التي نصّت على تجريم المساهمة الجنائية .

وفق ما تقدم سوف نقسم هذا المبحث على مطلبين نبحت في المطلب الأول أركان جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي المطلب الثاني المساهمة الجنائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية .

المطلب الأول

أركان جريمة الاستيلاء على الامانات الضريبية

يقوم نظام المسؤولية الجزائية في هذه الجريمة على توافر الأركان العامة لجريمة ، فأولى متطلبات قيام المسؤولية وقوع فعل مخالف للقانون في صورة جريمة ، ويتطلب ذلك توافر الركن المادي المتمثل في الفعل المادي الصادر من الفاعل والمكون للجريمة ، إضافة إلى الركن المعنوي الذي يقوم على القصد الجنائي . الذي يعد القصد الجرمي لدى الفاعل عند قيامه بارتكاب الفعل المادي فلا تقع الجريمة الا بتوافر قصد جرمي المتمثل بالإرادة الاثمة .

وبذلك، لا تقوم المسؤولية ولا تترتب عقوبة إلا إذا اجتمع الركنان المادي والمعنوي مع وجود نص قانوني يجرم الفعل ويترتب على مخالفته مسؤولية، ولهذا سوف نبحث في هذا المطلب أركان جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية من خلال دراستنا في الفرع الأول الركن المادي لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي الفرع الثاني الركن المعنوي لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

الفرع الأول

الركن المادي لجريمة الاستيلاء على الامانات الضريبية

يعد الركن المادي أحد العناصر الجوهرية المكون للجريمة فلا يتصور وقوع جريمة أو ترتيب آثار قانونية الا بوجود فعل مادي مخالف لأحكام القانون ، فقانون العقوبات يركّز بالدرجة الأولى على الأفعال المادية، إذ لا يُعاقب على مجرد النوايا أو الأفكار المجردة مهما بلغت خطورتها ما لم تتحول إلى سلوك خارجي ملموس (١)، ويتمثل الركن المادي بماديات الجريمة حيث لا تقوم المسؤولية إلا بتوافر ركن مادي يتمثل بسلوك أو امتناع عن سلوك ، فيشترط القانون في الجرائم توافر الركن المادي بغض النظر عن نوع الجريمة (٢)، ويقصد بالواقعة الإجرامية أو الركن المادي بأنه الفعل المادي الخارجي الصادر من الفاعل ويعد مخالفاً لأحكام القانون سواء كان فعلاً إيجابياً أو سلبياً (٣)، أو يقصد بها المظهر الخارجي المعبر عن إرادة الفاعل أو يقصد

(١) د. اشرف توفيق شمس الدين ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٧٣.

(٢) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٢٨٩.

(٣) د. علي حسين خلف ، د. سلطان عبد القادر الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ١٣٧.

بها الفعل الذي تتم به الجريمة وترتب عليه النتيجة الجرمية من خلال وجود علاقة سببية بين الفعل والنتيجة (١).

ومن خلال ما تقدم يتبين لنا بأن الركن المادي يتكون من ثلاثة عناصر أساسية هي السلوك والنتيجة والعلاقة السببية ، فالعنصر الأول هو الفعل ويقصد به هو كل نشاط أو تصرف يصدر من الجاني ويعبر عن ارادته ، أن القواعد القانونية لا تعاقب إلا على الأفعال التنفيذية دون الأعمال التحضيرية، وقد يكون السلوك إيجابياً أو سلبياً ويقصد بالنشاط الإيجابي هو فعل أو حركة إرادية يقوم بها الجاني، الذي يقوم على الحركة العضوية أو الجسدية ، ويُشترط أن يكون الفعل صادراً عن إرادة الجاني وعن قصد، فلا مجال لافتراض السلوك الإجرامي أو الاستدلال عليه بالظن، إذ يجب أن يقوم على يقين، وأن يُشكل مخالفة صريحة لأحكام القانون تؤدي إلى نتيجة جرمية، بغض النظر عن الوسيلة (٢).

ويقع الفعل المادي للجريمة أحياناً بطريق الامتناع، عندما يُحجم الفاعل عن القيام بعمل أوجبه القانون، فيترتب على هذا الامتناع تحقق النتيجة الإجرامية ، ولا يميز القانون بين الامتناع الإيجابي والامتناع السلبي؛ فالامتناع السلبي يتحقق عندما يعزف الجاني عن أداء واجب قانوني يفرض عليه القيام بعمل معين، أو عندما يمتنع عن الالتزام بنهي ورد في التشريع، أو حين يوجد التزام قانوني أو اتفاقي قائم يقتضي التدخل فيمتنع عنه الفاعل فينشأ بسبب ذلك الفعل الجرمي (٣) .

ويُشترط لقيام الامتناع أن يكون ثمة واجب قانوني محدد يفرض على الشخص القيام بالفعل، وأن يكون قادراً على تنفيذه، فالامتناع، وإن كان من الناحية المادية سلوكاً سلبياً، إلا أنه من الناحية القانونية يُعد سلوكاً إيجابياً منتجاً للآثار، ولا يُعتد به في نطاق المسؤولية الجزائية ما لم يستند إلى واجب قانوني واضح أو اتفاقي ، ويشمل الواجب الالتزامات المقررة في قانون العقوبات، وكذلك الالتزامات الناشئة عن سائر فروع القانون، وقد يكون مصدره التشريع أو العقد أو غيرهما من مصادر الالتزام القانونية (٤) .

أمّا العنصر الثاني من عناصر الركن المادي فيتمثل في النتيجة الإجرامية، وهي التغيير الحاصل في العالم الخارجي كأثر للسلوك الاجرامي ، والذي يعتد به القانون

(١) د. فوزية عبد الستار ، شرح قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق ، ص ٢٤٢ .
(٢) د. اشرف توفيق شمس الدين ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٧٥ .
(٣) د. منصور رحمانى ، الوجيز في القانون الجنائي العام ، مصدر سابق ، ص ٩٤ .
(٤) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٠١ .

وتمثل النتيجة حالة واقعية مستقلة بذاتها، لها وجود مادي يميزها عن السلوك الذي أدى إليها (١)، ويأتي بعد ذلك العنصر الثالث، وهو العلاقة السببية، التي تُعد الرابط القانوني والمادي بين السلوك الإجرامي والنتيجة، وتكمن أهمية العلاقة السببية في إمكانية إسناد النتيجة إلى فاعل محدد دون غيره (٢) ، إذ لا قيام للمسؤولية الجزائية دون ثبوت هذه الرابطة، وتتميز العلاقة السببية بطبيعة مادية، لأنها تربط بين عنصرين ماديين هما السلوك والنتيجة، ولذلك فهي تخضع لمعايير الملاحظة والتجربة والاستنتاج المبني على الوقائع، ولا تُعدُّ مسألة ذهنية أو افتراضية (٣) ، كما يتمثل الركن المادي في تسهيل الاستيلاء على الأموال العامة بأي فعل من شأنه تمكين الجاني من الاستيلاء عليها، شرط أن يكون هناك ارتباط بين سلوك الموظف والنتيجة الجرمية (٤).

وتطبيقاً لما تقدم أشار المشرع الفرنسي في المادة (٤٣٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢-٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن كل شخص يشغل وظيفة عامة أو مكلف بخدمة عامة ، ويقوم عمداً باختلاس أو تبديد أو أتلاف أموال أو ممتلكات عامة كان قد عهد إليه بها بحكم وظيفته يعاقب بالسجن أكثر من خمس سنوات وغرامة قدرها (٧٥) الف يورو ، والمادة (٤٣٢-١٥) على الجرائم التي تتعلق بخيانة الأمانة والتي تشمل حالات استيلاء شخص على أموال سُلمت إليه بناءً على عقد يوجب ردها أو استخدامها لغرض معين يعاقب بالسجن عشر سنوات وغرامة قدرها (١,٠٠٠,٠٠٠) يورو (٥).

أما المشرع المصري فقد نص في المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل ، على أن كل موظف عام أستولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها لإحدى الجهات المبينة في المادة (١١٩) أو سهل ذلك لغيره

-
- (١) د عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق، ص٦٣.
(٢) د. احمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق، ص٦١٩.
(٣) د. محمود نجيب حسني ، علاقة سببية في قانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٤ ، ص٦.
(٤) اسامة شاهين و سمير الششتاوي ، الموسوعة الذهبية في قضايا الاموال العامة ، ج٤ ، ط١ ، مركز العدالة للمحاماة ، مصر ، ٢٠٠٦ ، ص٤٦.
(٥) تنص المادة(٤٣٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم(٩٢-٦٨٤) لسنة(١٩٩٢) المعدل على أن يعاقب بالحبس لمدة خمس سنوات والغرامة ٧٥,٠٠٠ يورو كل شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، ويتصرف أثناء أداء مهامه الوظيفية، إذا اتخذ إجراءات تهدف إلى إحباط تنفيذ القانون). والمادة(٤٣٢-١٥) (يعاقب بالحبس لمدة عشر سنوات والغرامة مليون يورو أي شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، أو مكلفاً بمهمة خدمة عامة، أو محاسباً عامًا، أو وديعاً عامًا، أو أحد مرؤوسيه، إذا قام بتدمير، تحويل، أو الاستيلاء على أي صك أو سند، أو على أموال عامة أو خاصة، أو على أي مقتنيات، وثائق أو صكوك بديلة عنها، أو على أي شيء سُلم إليه بسبب وظيفته أو مهمته).

بأية طريقة كانت (١) ، في حين نص المشرع العراقي إلى جريمة الاستيلاء في المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن على أن يعاقب كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أستولى بغير حق على مال خاص أو أوراق أو سهل لغيره ذلك بأية طريقة كانت (٢).

ومن خلال النصوص القانونية يتبين لنا بأن المشرع أشار إلى الركن المادي في جريمة الاستيلاء بقيام الموظف بفعل بالاستيلاء أي من خلال فعل الاختلاس ، أي باختلاس الأموال التي تكون الوظيفة سبباً في ذلك ، فيُعد فعل الاختلاس الركن الجوهري الذي تتشكل منه جريمة الاستيلاء على المال العام أو الخاص، ويتحقق فعل الاختلاس بقيام الموظف بالتصرف غير المشروع في المال بنية التملك ، وذلك بنقل حيازة المال من يد الجهة المالكة أو الحافظة لها إلى حيازته الشخصية أو حيازة شخص آخر دون وجه حق ، وكما تتحقق جريمة الاستيلاء عن طريق فعل الاحتيال حيث يعتمد الجاني على الخداع والطرق الاحتيالية غير المشروعة للحصول على مال الغير أو المال العام دون وجه حق، ويتمثل فعل الاحتيال في استخدام وسائل غير مشروعة للإيهام بوجود حق أو سلطة أو مبرر قانوني للاستيلاء على المال يشترط أن يكون الاحتيال قد أدى إلى إقناع المجني عليه أو الجهة المختصة بتسليم المال للجاني ، فالاحتيال لا يقتصر على الكذب وحده، بل يتطلب قيام الجاني بأفعال تتضمن خداعاً مؤثراً يؤدي إلى تسليم المال ، كذلك قد تتحقق الجريمة عن طريق التصرف غير المشروع بالمال محل الجريمة كما لو كان ملكاً له، مثل بيعه أو شرائه أو ممارسة أي من سلطات المالك عليه (٣).

(١) تنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل على أن (كل موظف عام أستولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها لإحدى الجهات المبينة في المادة ١١٩ أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن المشدد أو السجن وتكون العقوبة السجن المؤبد أو المشدد إذا ما اقترنت الجريمة بجريمة تزوير أو استعمال محرر مزور ارتباطاً لا يقبل التجزئة أو إذ ارتكبت الجريمة في زمن حرب وترتب عليها أضرار بمركز البلاد الاقتصادي أو بمصلحة قومية لها وتكون العقوبة الحبس والغرامة التي لا تزيد عن خمسمائة جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين إذ وقع الفعل غير مصحوب بنية التملك . ويعاقب بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرات السابقة حسب الأحوال كل موظف عام أستولى بغير حق على مال خاص أو أوراق أو غيرها تحت يد إحدى الجهات المنصوص عليها في المادة ١١٩ أو سهل لغيره بأية طريقة كانت).

(٢) تنص المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع أو ورقة مثبتة لحق أو غير ذلك مملوك للدولة أو لأحدى المؤسسات أو الهيئات التي تسهم الدولة في مالها بنصيب ما أو سهل ذلك لغيره. وتكون العقوبة السجن مدة لا تزيد على عشر سنين إذا كان المال أو المتاع أو الورقة أو غيره مملوكاً لغير من ذكر في الفقرة المتقدمة) .

(٣) د. سليمان عبد المنعم ، القسم الخاص من قانون العقوبات ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية، ٢٠٠٢ ، ص ٣٠٧ .

وفي نطاق الاستيلاء على الامانات الضريبية ترى الباحثة بأن نشاط الموظف أو المكلف بخدمة عامة يتمثل بالأخلال بواجب الاقرار، أي عبر تقديم تقارير ضريبية مزوّرة أو ممارسة التزوير الضريبي الذي يكون من قبل الموظف لغرض الاستيلاء على الأمانات الضريبية من خلال استغلال وظيفته للتلاعب في البيانات و السجلات والمستندات الرسمية المتعلقة بالضرائب، بهدف تحقيق منفعة شخصية له أو لغيره، أو إلحاق ضرر بالخزينة العامة ، ويتخذ نشاط الموظف في التزوير الضريبي صور متعددة فقد يكون تزوير الإقرارات أو المستندات الضريبية لصالح مكلفين مقابل رشاوى أو مكاسب شخصية أو تعديل القيم الضريبية أو تخفيض الضرائب المستحقة دون وجه حق وإخفاء ملفات أو حذف بيانات ضريبية لحرمان الدولة من الإيرادات أو منح إعفاءات أو استثناءات ضريبية غير قانونية أو افتعال بيانات وهمية لتحصيل ضرائب غير مستحقة من المكلفين (١).

كما قد تقع المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية عبر الاحتيال الضريبي، وهو لجوء الموظف العام العامل في الدوائر الضريبية أو المالية إلى استعمال وسائل احتيالية أو التلاعب بالحقائق للتحكم بالتحصيل الضريبي بطريقة غير مشروعة، تحقيقاً لمصلحة شخصية أو لفائدة الغير، وبما يضر بالخزينة العامة ويتخذ ذلك صوراً مختلفة، مثل استخدام أساليب الخداع والكتمان أو التحايل للحصول على مال أو منفعة دون وجه حق (٢).

ومن صور الجريمة كذلك إفشاء السر الضريبي ويقصد بإفشاء به هو كشف معلومات أو بيانات ضريبية سرية تخص المكلفين بالضريبة، حصل عليها بحكم وظيفته، إلى جهات أو أشخاص غير مخولين قانوناً بالاطلاع عليها، أو قيام الموظف بتسليم مستندات أو نسخ من الإقرارات الضريبية دون إذن قانوني أو إفشاء معلومات خلال لقاءات أو أحاديث غير رسمية لغرض تسهيل الاستيلاء على الأمانات الضريبية أو عندما يتصرف الجاني في الأمانات الضريبية بطريقة تؤدي إلى فقدانها أو استخدامها في غير محلها أو عندما يتمتع الشخص المكلف بتحصيل الضرائب عن توريدها عمداً، رغم التزامه بذلك قانوناً (٣).

(١) احمد حمد الله احمد ، جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي ، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية ، العدد الاول ، المجلد الاول ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٩٦ .

(٢) زينب عبد الكاظم حسين ، التناسب في التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل ، المركز العربي للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠٢١ ، ص ٥٧ .

(٣) زينب عبد الكاظم حسين ، التناسب في التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق ، ص ٦٢ .

وأما النتيجة الإجرامية يتحقق بخروج الأمانات الضريبية من حيازتها المشروعة إلى حيازة الجاني أو تصرفه فيها بطريقة غير قانونية ويكفي لقيام الجريمة أن يلحق ضرراً بالخزانة العامة أو أن يُحال دون دخول الأموال المستحقة إليها في موعدها ، أما العلاقة السببية يجب أن يكون هناك رابط سببي بين الفعل الذي ارتكبه الجاني (مثل الاستيلاء أو الامتناع عن التوريد) وبين الضرر الذي لحق بالأموال العامة، بحيث يكون الفعل هو السبب المباشر في ضياع أو تأخير تحصيل الأمانات الضريبية، وبتوافر هذه العناصر تصبح المسؤولية الجزائية قائمة في حق الفاعل ثم يسأل الفاعل عن النشاط الذي قام به.

غير أن الأمر يختلف إذا توقفت الجريمة عند حد الشروع، إذ عرف المشرع العراقي الشروع في المادة (٣٠) من قانون العقوبات بأنه البدء بالفعل المكون للجريمة وكان قاصداً أحداثاً جنائية أو جنحة ولكن خاب أثرها لأسباب خارجة عن إرادته (١)، وعليه فأركان الشروع تختلف عن أركان الجريمة التامة فأركان الشروع تتمثل بالبدء في تنفيذ الفعل المكون للجريمة والركن الثاني هو الركن المعنوي وذلك من خلال اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الجريمة تامة والركن الثالث هو عدم إتمام الجريمة لأسباب خارجة عن إرادة الجاني، ويظهر بوضوح في حال عدول الموظف عن الاستيلاء بكامل إرادته فالاختلاف يكمن في الحكم ففي حال العدول الإجمالي يسأل الفاعل عن الشروع في الجريمة ، و في حال العدول الاختياري فان الفاعل لا يسأل عن الجريمة ولا الشروع فيها (٢) .

وفي رأي الباحثة من خلال النصوص السابقة ، أن المشرع في مختلف التشريعات قد تناول الأحكام المتعلقة بالمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء ، ففي قانون العقوبات الفرنسي نصت المادة (٤٣٢-١) والمادة (٤٣٢-١٥) على جريمة الاستيلاء مع بيان المسؤولية الجزائية التي يربتها القانون على الفاعل ، وفي قانون العقوبات المصري (المواد ١١٢-١١٥)، يُعتبر أي استيلاء على المال العام جريمة يعاقب عليها القانون، خاصة إذ كان الجاني موظفاً عاماً أو مكلفاً بتحصيل الضرائب، أما المشرع العراقي، فقد نظم هذه المسؤولية في قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) فنصت المادة (٣١٦) على عقوبة الموظف الذي يقوم بالاستيلاء على

(١) تنص المادة (٣٠) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن الشروع (هو البدء بتنفيذ فعل يقصد ارتكابه جنائياً أو جنحة إذا أوقف أو خاب أثره لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها ...).

(٢) Garçon: op. cit. art. 3 n° 32, Garraud: op. cit. T. 1 n° 227 p. 480

المال دون تحديد الوسيلة التي تتم بها الجريمة ، فقد اورد المشرع الفرنسي عبارة (أي شيء اخر) وفي القانون المصري عبارة (بأية وسيلة كانت)، أما المشرع العراقي ذكر عبارة (استغل وظيفته) دون أن يحدد الفعل ، حيث يعتبر أي تصرف غير مشروع بالأموال العامة جريمة يعاقب عليها القانون ، الركن المادي لهذه الجريمة الذي تقوم به المسؤولية الجزائية يتجسد في السلوك الإجرامي الذي يقوم به الجاني، والذي يؤدي إلى الاستيلاء على الأمانات الضريبية بطريقة غير مشروعة ، ويتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر رئيسة السلوك الإجرامي (الفعل المادي) يتمثل الفعل المادي في أي تصرف يؤدي إلى الاستيلاء على الأمانات الضريبية أو التصرف فيها بغير وجه حق.

الفرع الثاني

الركن المعنوي لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يتطلب لقيام جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، بالإضافة إلى الركن المادي ، توافر الركن المعنوي بما يحتويه من علم وإرادة ، إذ يعد الركن المعنوي أحد أركان الجريمة وفي حال انتفاء الركن المعنوي تنتفي المسؤولية عن الجاني ، وقد أشارت مختلف التشريعات إلى الركن المعنوي كأحد أركان قيام جريمة الاستيلاء، ففي القانون الجنائي الفرنسي لم يرد تعريف للقصد الجنائي إلا أنه أشار في المادة (١١٢-١) إلى عدم مساءلة الشخص إلا عن فعله ، وأشارت المادة (١٣٢-٧٢) إلى مفهوم القصد العمد بأنه النية التي تكونت قبل ارتكاب جريمة محددة ، ثم تناول المادة (١٢١-٣) صور المسؤولية الجزائية الجنائي الناشئة عن خطأ (١) وفي قانون العقوبات المصري لم يُشر إلى تعريف القصد الإجرامي، ولكن أشار إلى أحكام الجريمة التي تقع نتيجة خطأ الفاعل في المادتين (٢٣٨ و ٢٤٤) (٢) .

أما في قانون العقوبات العراقي فقد عرّف المشرع القصد الجرمي في المادة (١/٣٣) (القصد الجرمي هو توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً إلى نتيجة الجريمة التي وقعت أو أية نتيجة جرمية اخرى...) ويُفهم من ذلك أن القصد الجنائي يُعد أساساً لقيام الجريمة، إذ لا يمكن تصورهما بمجرد

(١) تنص المادة (٧٢-١٣٢) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (التعمد هو النية التي تشكلت قبل ارتكاب جريمة أو جريمة محددة)، وتنص المادة (١٢١-٣) على أن (لا توجد جريمة أو جنحة دون نية ارتكابها...).

(٢) د. عمر سالم ، شرح قانون العقوبات المصري القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٧١ .

مادياتها فقط، بل لا بد من اقترانها بركن معنوي يتعلق بقصد الجاني ويُعرف القصد الجنائي بأنه اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل الإجرامي مع علمه بعناصر الجريمة^(١) ، وعرفَ بأنه اتجاه إرادة الجاني لارتكاب الجريمة التي نص عليها القانون أو هو توجه الجاني للقيام بعمل أو الترك يترتب عليه النتيجة الجرمية^(٢) .

وأن للركن المعنوي مظهران رئيسيان هما العمد والخطأ . فقد نصت المادة (٣٤) على أن تكون الجريمة عمدية إذا توافر القصد الجرمي الفاعل وذكرت المادة الحالات التي تعتبر الجريمة عمدية ، إذ توافر القصد الجرمي لدى فاعلها وتعد الجريمة عمدية أيضاً إذ فرض القانون أو الاتفاق واجباً على شخص وامتنع عن ادائه قاصداً أحداث الجريمة التي نشأت مباشرة عن هذا الامتناع ، وإذا توقع الفاعل نتائج إجرامية لفعله فاقدم عليه قابلاً للمخاطرة بحدوثها^(٣) .

أما عن أنواع القصد الجنائي، فهي متعددة، ومن أبرزها القصد العام والقصد الخاص فيقصد بالقصد العام هو اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل الإجرامي مع علمه بعناصره الأساسية التي تتطلبها القانون، دون الحاجة إلى توافر نية إضافية لتحقيق نتيجة معينة إذ يتوافر هذا القصد بمجرد توفر العلم واتجاه الإرادة إلى أحداث نتيجة إجرامية دون أن يتطلب القانون قصد معين مثل جريمة القتل وغيرها^(٤) .

أما القصد الخاص هو القصد الذي يطلبه المشرع إلى جانب القصد العام، بحيث يكون لدى الجاني نية محددة من ارتكاب الجريمة^(٥) ، وأيضاً القصد المباشر والاحتمالي^(٦) ، كما يوجد القصد المحدد وغير المحدد^(٧) ، كما ينقسم القصد إلى قصد بسيط و قصد مع سبق الإصرار .

وعلى الرغم من تنوع صور القصد الجنائي، إلا أنها تشترك جميعاً في عنصرين أساسيين هما: العلم والإرادة^(٨) .

(١) انقوش سعاد واشعلال صورية ، الركن المعنوي في الجريمة ، رسالة ماجستير ، جامعة عبد الرحمن ميرة – بجاية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم القانون الخاص ، ٢٠١٧ ، ص ٧ .

(٢) د. منصور رحمانى ، الوجيز في القانون الجنائي العام ، مصدر سابق ، ص ١٠٧ .
(٣) تنص المادة (٣٤) قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن تكون الجريمة عمدية إذا توافر القصد الجرمي لدى فاعلها وتعد الجريمة عمدية كذلك . ١ – إذا فرض القانون أو الاتفاق واجباً على شخص وامتنع عن ادائه قاصداً أحداث الجريمة التي نشأت مباشرة عن هذا الامتناع . ب – إذا توقع الفاعل نتائج إجرامية لفعله فاقدم عليه قابلاً للمخاطرة بحدوثها).

(٤) د. جمال إبراهيم الحيدري ، شرح أحكام القسم الخاص من قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ١٢٤ .

(٥) د. عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ص ٢٤٨ .

(٦) د. أشرف توفيق شمس الدين ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ١٥٩ .

(٧) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٧٥٨ .

(٨) د. عمر سالم ، شرح قانون العقوبات المصري القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٨٩ .

١- العلم :

لا يقوم القصد الجاني على الإرادة فقط لابد من توافر العلم بالعناصر الأساسية للجريمة فإن الجهل في بعض الحالات لا يترتب عليه مسؤولية جنائية، ولم يشترط القانون العلم بصورة مطلقة بل نص على بعض الحالات التي لا يتطلب العلم بل وبعض العناصر التي يشترط العلم بها، ومن العناصر التي لا يؤثر الجهل في القصد الجنائي هي جهل الجاني بحالات تشديد العقوبة فإن الجهل في هذه الحالة لا يؤثر على القصد الجنائي كما أن جهل الجاني بحاله كونه أهل للمسؤولية الجزائية أم لا ، وفضلاً على أن الجهل بالقاعدة القانونية لا يعتد بها و اتجاه المشرع والفقهاء إلى عدم الاعتماد بالجهل القائم على قواعد القانون الجنائي فالعلم مفترض في هذه القواعد القانونية ولا يصح الادعاء بجهلها ، وبالتالي عدم انتفاء القصد عن الجاني (١) ، أما العلم بالتكليف القانوني يعني إدراك الفاعل للوصف القانوني للجريمة التي يرتكبها، أي أن يكون على علم بأن فعله ينطبق عليه نص قانوني معين، فإن القانون لا يشترط في تحقق الجريمة أن يكون الفاعل عالمًا بتكليفها القانوني، بل يكفي أن يكون عالمًا بالفعل نفسه وطبيعته وأن الفعل مجرم ومخالف لأحكام القانون (٢).

وأما بشأن الوقائع التي يجب العلم بها هي عناصر الركن المادي حيث يجب على الفاعل أن يكون على علم بطبيعة الفعل الذي يقوم به وأن من شأن الفعل الاعتداء على حق أو مصلحة يتكفل القانون بحمايتها ، كما أن العلم يشمل أي شرط يضعه القانون من أجل اتمام الجريمة ، وأن الجهل بالسلوك الإجرامي يشير إلى الحالة التي يكون فيها الشخص غير مدرك لطبيعة الفعل الذي يرتكبه إذ يجب على الجاني المعرفة التامة بطبيعة السلوك الذي يقوم به بغض النظر عن الوسيلة المستخدمة (٣) كما على الجاني العلم بالنتيجة الجرمية التي تترتب على سلوكه ، وعلى الفاعل العلم بطبيعة الحق أو المصلحة المعتدى عليها، أي أن الفاعل يقوم بسلوك مجرم وأن يكون على دراية بأن الفعل يعتدي على حق يحميه القانون (٤) .

فالجريمة العمدية تتطلب القصد الجنائي، أي أن يكون الفاعل على علم بالعناصر الجوهرية للاستيلاء ، بما في ذلك الحق المعتدى عليه ، إذ كان الجاني يجهل أن فعله يعتدي على حق محمي، فقد يؤدي ذلك إلى انتفاء القصد الجنائي، لكنه قد يُسأل عن

(١) د. عبد الرؤوف مهدي ، شرح القواعد العامة لقانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٤٧٤ .

(٢) د. جلال ثروت ، نظم القسم العام في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ١٧٨ .

(٣) د. محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، مصدر سابق ص ١٩٠ .

(٤) د. فوزية عبد الستار ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ١٤ .

جريمة غير عمدية إذا توافرت شروطها ، وكما قد يعتد المشرع بزمان وقوع الجريمة ويتم تفسير ذلك بأن الفعل لا يمثل خطورة إلا إذا وقع بفترة زمنية معينة مثال ذلك جريمة الاستيلاء التي لا تقع إلا اثناء تأدية الوظيفة أو بسببها فأن انتفاء العلم يؤدي إلى انتفاء احد عناصر القصد الجنائي (١).

٢- الإرادة :

إنّ الإرادة هي جوهر القصد الجرمي إذ قوام القصد توافر الإرادة لدى الجاني وفي حال عدم توافر الإرادة تختلف المسؤولية الجزائية عما إذا توافرت هذه الإرادة ، وأن موضوع الإرادة يتمحور حول إرادة الفعل وإرادة النتيجة الإجرامية ، أي اتجاه إرادة الجاني إلى الفعل أو الامتناع عن فعل مع توجه الإرادة إلى أحداث النتيجة ، وقوام الإرادة هو حرية الاختيار وقوام العالم الإدراك أي التمييز أي يشترط القانون توافر الاختيار والإدراك في الإرادة لكي يعتد بها (٢).

فيقصد بإرادة السلوك الإجرامي توجه الإرادة الواعية للجاني نحو ارتكاب الفعل المجرم قانوناً أو الامتناع عنه ، مع قدرته على الاختيار بين الفعل والترك ، وهي عنصر أساسي في الركن المعنوي للجريمة، حيث لا يكفي مجرد حدوث الفعل، بل يجب أن يكون نتيجة إرادة واعية ، أي يجب أن يكون الفاعل قادراً على التمييز بين ما هو مشروع وغير مشروع ، لا تتحقق الإرادة إذا كان الفعل ناتجاً عن إكراه مادي أو قوة قاهرة ، وفي الجرائم العمدية تتجه الإرادة إلى ارتكاب الفعل الإجرامي عن وعي وإدراك، وفي الجرائم غير العمدية لا تتجه الإرادة إلى الفعل الإجرامي ذاته، ولكن يقع الفعل نتيجة الإهمال أو الرعونة أو عدم الاحتياط ، أما إرادة النتيجة الإجرامية تعني توجه إرادة الجاني إلى إحداث النتيجة التي ينص القانون على تجريمها ، ففي الجرائم العمدية تتجه إرادة الجاني إلى إحداث النتيجة، مثل إرادة القتل في جريمة القتل العمد، أي أن يكون الفاعل قاصداً ويوجه ارادته إلى تحقيق النتيجة التي تعد جريمة، سواء أكانت إضراراً بمصلحة أو اعتداء على حق ، حيث لا يكفي أن يريد الجاني ارتكاب الفعل، بل يجب أن تتجه إرادته أيضاً ، وذلك من خلال توقع النتيجة على نحو اكيد أو أن يتوقع الجاني النتيجة باعتبارها أمراً محتملاً واقدم على القيام بها ، أما في الجرائم غير العمدية لا تتجه الإرادة إلى النتيجة، لكنها تتحقق بسبب الإهمال أو التهور كما في جريمة القتل الخطأ ، أي أن يتوقع الجاني حدوث

(١) د. منصور رحمانى ، الوجيز في القانون الجنائي العام ، مصدر سابق ، ص ١٠٨ .
(٢) د. أحمد شوقي عمر ، شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٢٨٥ .

النتيجة على أنها أمر ممكن ومع ذلك يغامر الفاعل بتحمل المخاطر أو لم يتوقع الجاني النتيجة ولكن كان يجب عليه توقعها (١) .

تتوصل الباحثة إلى أن تطبيق أحكام الركن المعنوي في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية يثبت أنها من الجرائم العمدية، إذ يقوم القصد الجرمي على توافر عنصرين أساسيين هما العلم و الإرادة.

فالعلم يقتضي أن يكون الجاني مدركاً بأن الأموال التي يستولي عليها هي أمانات ضريبية مستحقة للدولة بموجب القوانين والأنظمة المالية النافذة، وأنه لا يملك أي حق في التصرف فيها. كما يجب أن يكون عالمًا بطبيعة السلوك الذي يقوم به وبصفته كموظف أو مكلف بخدمة عامة، وهي صفة تمثل شرطاً جوهرياً لقيام الجريمة، ولا تُسند إليه المسؤولية الجزائية عنها في حال غيابها.

أما عنصر الإرادة فيتمثل بتوجه نية الجاني إلى تحقيق فعل الاستيلاء، أي أن يكون عازماً على إدخال تلك الأموال في حيازته أو التصرف بها على نحو يخالف القوانين واللوائح المالية ذات الصلة وبالتالي، فإن انتفاء أحد عنصرَي القصد الجنائي (العلم أو الإرادة) يؤدي إلى انتفاء الركن المعنوي ومن ثم عدم قيام الجريمة.

المطلب الثاني

المساهمة الجنائية في الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تعدّ المسؤولية الفردية الصورة الأكثر شيوعاً للمساءلة الجزائية ، إذ تقوم على قيام فرد بارتكاب الفعل المادي المكون للجريمة بجميع أركانها وتحمل المسؤولية الجزائية الناتجة عن فعله ، يقابل هذا السلوك الفردية صورة أخرى تتمثل في المساهمة الجنائية، التي تقوم على مساهمة أكثر من شخص في ارتكاب الجريمة ، على أساس فكرة تعدد الجناة ، وتختلف صور المساهمة باختلاف الدور الذي يؤديه الجناة ، قد يكون المساهم فاعلاً إذا قام بدور رئيسي في ارتكاب الفعل المكوّن للجريمة، وتسمى هذه الصورة بالمساهمة الأصلية ، ويعتبر مساهم ثانوي أو شريك في حال القيام بأدوار ثانوية مكملة للفعل الأصلي المكون للجريمة وتسمى عندئذ بالمساهمة التبعية .

ونظراً للأهمية التي تتمتع بها المساهمة الجنائية وكثره شيوعها بالجرائم ومنها الاستيلاء على الأمانات الضريبية وما يترتب عليها من آثار اقتصادية وجنائية

(١) د. عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٢٢٣ .

سوف نقوم في هذا المطلب بدراسة المساهمة الجنائية للاستيلاء على الأمانات الضريبية بتقسيمه على فرعين نستعرض في الفرع الأول المسؤولية الجزائية للفاعل عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي الفرع الثاني المسؤولية الجزائية للشريك عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

الفرع الأول

المسؤولية الجزائية للفاعل عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

قبل التطرق إلى المسؤولية الجزائية للفاعل عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، لابد من معرفة مفهوم المساهمة الجنائية وأهم الأحكام العامة ومدى انطباق هذه الأحكام على جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، ويقصد بالمساهمة الجنائية هي الجريمة التي تقع ثمرة جهود أكثر من شخص فيصدر عن كل منهم فعل من الأفعال التي تساهم في تحقيق النتيجة الإجرامية، وقد تقتضي طبيعة بعض الجرائم أن ترتكب بالضرورة من أكثر من شخص ، ويفترض القانون لقيام المساهمة الجنائية توافر شرطين وهما وحدة الجريمة و تعدد الجناة (١) ، ويقصد بوحدة الجريمة أن تكون النتيجة الإجرامية واحدة على الرغم من تعدد الجناة الذين قاموا بارتكاب الجريمة ، ويشترط لتحقيق وحدة الجريمة وحدة الركن المادي ووحدة النتيجة الجرمية ، فتتحقق النتيجة الإجرامية الواحدة من خلال ارتباط كل فعل من الأفعال مع بعضها لتحقيق هدف واحد وهو النتيجة وكما يتطلب تحقيق علاقة سببية بين الفعل والنتيجة الجرمية (٢).

أما الشرط الثاني للمساهمة الجنائية المتمثل بتعدد الجناة ، فيقصد به أن يشارك أكثر من شخص في ارتكاب الجريمة، على أن يقوم أحدهم على الأقل بالفعل التنفيذي المكوّن للركن المادي للجريمة ، أي كل مساهم بفعل من الأفعال المكون للجريمة ولكن يشترط أن يكون أحد هذه الأفعال على الأقل قائمًا بتنفيذ الفعل المادي المكون للجريمة إذ إن المساهمة تقوم على وجود فاعل وشريك أو فاعل وشركاء أو عدد من الفاعلين والشركاء ، ومن هنا يظهر أن المساهمة الجنائية لا يمكن تصورها بوجود شركاء فقط دون وجود فاعل أصلي يتولى التنفيذ المباشر للفعل الإجرامي (٣) .

(١) د. فتوح عبد الله و د. علي عبد الله القادر القهوجي ، شرح قانون العقوبات القسم العام الكتاب الأول النظرية العامة للجريمة ، مطابع السعدي ، مصر ، ٢٠٠٤ ، ص ٣٦٢ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات اللبناني ، المجلد ٢ ، ط ٣ و منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ١٩٩٨ ، ص ٧٨٦ .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٧٣٠ .

عاجت التشريعات المقارنة أحكام المساهمة الجنائية الخاصة بالفاعل فقد نص المشرع الفرنسي في المادة (١٢١-٤) من قانون العقوبات الفرنسي على أن الفاعل من يقوم بارتكاب الواقعة الإجرامية ، أو الشروع في ارتكاب جريمة أو في حالات التي يعتبرها القانون جريمة (١) ، أما المشرع المصري فنص في المادة (٣٩) من قانون العقوبات على أن الفاعل هو كل شخص ارتكب فعل مخالف للقانون وحده أو مع غيره ، ويعتبر فاعل من تدخل في ارتكابها إذا كانت تتكون من عدة أفعال فقام عمداً أثناء ارتكابها بعمل من الأعمال المكونة لها (٢) ، وفي المادة (٤٧) من قانون العقوبات العراقي أشار إلى أن يعد فاعلاً للجريمة كل شخص ارتكب الجريمة وحده أو مع غيره ، وكل من ساهم في ارتكابها إذا كانت تتكون من جملة أفعال فقام عمداً أثناء ارتكابها بعمل من الأعمال المكونة لها ، وكذلك من دفع بأية وسيلة شخصاً على تنفيذ الفعل المكون للجريمة إذ كان هذا الشخص غير مسؤول جزائياً لأي سبب كان (٣) وعليه، فإن الفاعل هو الشخص الذي يؤدي دوراً أساسياً ومباشراً في تنفيذ المشروع الإجرامي، سواء قام بالفعل منفرداً أو بالاشتراك مع غيره أو الشريك الذي يحضر أثناء ارتكاب الجريمة (٤) ، وبالاستناد إلى المادة (١٢١-٤) من قانون العقوبات الفرنسي و نص المادة (٣٩) من قانون العقوبات المصري ونص المادة(٤٧) من قانون العقوبات العراقي يتضح لنا صور الفاعل التي تتمثل بما يأتي :

١- الفاعل المباشر :

هو الشخص الذي يرتكب وحده الفعل المكون للسلوك الاجرامي ، أي أن الجريمة تتكون من فاعل منفرد يؤدي الفعل المادي المكون للجريمة ولا يهم أن أشترك معه آخرون بصفقتهم شركاء من خلال القيام بأدوار ثانوية في الجريمة (٥) ، ويشترط في الفاعل قيامه بالفعل المادي المكون للجريمة ، ولا تثار صعوبة عند

(١) تنص المادة (١٢١-٤) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢- ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (الجاني هو الشخص الذي: ١_ يرتكب الحقائق المخالفة ، ٢_ محاولات ارتكاب جريمة أو، في الحالات المنصوص عليها في القانون، جريمة).

(٢) تنص المادة (٣٩) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل على أن (يعد فاعلاً للجريمة . أولاً: من ارتكبها وحده أو مع غيره ، ثانياً : من تدخل في ارتكابها إذا كانت تتكون من عدة أفعال فقام عمداً أثناء ارتكابها بعمل من الأعمال المكونة لها...).

(٣) تنص المادة (٤٧) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعد فاعلاً للجريمة: ١ – من ارتكبها وحده او مع غيره. ٢ – من ساهم في ارتكابها إذا كانت تتكون من جملة أفعال فقام عمداً أثناء ارتكابها بعمل من الأعمال المكونة لها. ٣ – من دفع بأية وسيلة ، شخصاً على تنفيذ الفعل المكون للجريمة إذا كان هذا الشخص غير مسؤول جزائياً عنها لأي سبب) .

(٤) د. سليمان عبد المنعم ، النظرية العامة لقانون العقوبات ، منشورات الحلبي ، بيروت ، ٢٠٠٣، ص ٦٤٢.

(٥) د. عبد الرؤوف مهدي ، شرح القواعد العامة لقانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٧٨٣.

ارتكاب الجريمة من قبل فاعل واحد ، ولكن تظهر العقبة عند ارتكاب الجريمة من شخصين يعد كلاهما فاعلا ، وقد عالج كل من المشرع المصري والعراقي ذلك من خلال عبارة (من ارتكبها وحده أو مع غيره) التي تشير إلى حالتين تتمثل الحالة الأولى بارتكاب الفعل من قبل شخص واحد ، وتحقق الجريمة بقيام شخص بارتكاب الفعل المادي للجريمة دون اشتراك شخص آخر معه (١).

أما الحالة الثانية هي تعدد الفاعلين المباشرين باشتراك أكثر من شخص في تنفيذ الجريمة بطريقة مباشرة، بحيث يكون لكل منهم دورًا جوهريًا في تحقيق الركن المادي ، ويعد كل منهم فاعلاً وليس مجرد شريك في الجريمة ، وقد يتمثل نشاط الجاني بفعل خارج عن الركن المادي لكنها ذات أهمية تبرر اعتباره فاعلاً (٢) ، حيث نلاحظ إشارة المشرع الفرنسي والمصري والعراقي إلى هذه الحالة بعبارة (من ساهم في ارتكابها إذ كانت تتكون من جملة أفعال فقام عمداً أثناء ارتكابها بعمل من الأعمال المكونة لها) .

٢- الفاعل المعنوي :

يقصد بالفاعل المعنوي هو الشخص الذي لا يرتكب الجريمة بنفسه ، لكنه يستخدم شخصاً آخر كأداة لتنفيذها، ويكون هذا الأخير غير مسؤول جزائياً بسبب انعدام الإرادة أو الإدراك أو انعدام المسؤولية الجنائية لأي سبب مثل الإكراه، أو عدم الأهلية القانونية كصغر السن أو الجنون (٣)، أي هو قيام الفاعل بارتكاب الجريمة من خلال استغلال غيره الذي يكون غير مسؤول جزائية (٤) ، ومن خلال اطلاقاً على قانون العقوبات الفرنسي والمصري فقد جاء خالياً من نص يتعلق بأحكام الفاعل المعنوي مما أثار خلاف بين الفقهاء فقد ذهب جانب من الفقه إلى إنكار أخذ المشرع المصري بالفاعل المعنوي (٥) ، ويذهب الاتجاه الثاني إلى الأخذ بحالة الفاعل المعنوي من قبل المشرع المصري (٦) وفي القضاء المصري فقد حسم هذا الخلاف بالأخذ بالفاعل المعنوي في بعض أحكامه (٧) .

(١) د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٧٤٩ .

(٢) د. عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٤٦ .

(٣) د. منصور رحمانى ، الوجيز في القانون الجنائي العام ، مصدر سابق ، ص ١٨١ .

(٤) د. سليمان عبد المنعم ، النظرية العامة لقانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٦٣٩ .

(٥) د. السعدي مصطفى السعدي ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، دار النهضة ، القاهرة ، ١٩٦٢ ، ص ٣٠١ .

(٦) د. محمود نجيب حسني ، المساهمة الجنائية في التشريعات العربية ، ط ٣ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص ١٧٥ .

(٧) د. بكرى يوسف ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٥٠٣ .

وأضاف المشرع العراقي في المادة (٤٩) حالة اعتبار الشريك فاعلاً إذا حضر أثناء ارتكاب الجريمة أو أي فعل من أفعالها مع العلم بها (١) ، وتلاحظ الباحثة من نصوص قانون العقوبات الفرنسي و المصري والعراقي بأن المشرع العراقي تفرد في هذه الحالة إذ لم يشر المشرع المصري لذلك وقد أحسن المشرع العراقي في إيراد مثل هذا النص في قانون العقوبات .

وقد يترتب على النشاط الإجرامي الصادر من المساهمين نتيجة محتملة ، النتيجة المحتملة أي أن المشارك في الجريمة يحاسب على النتائج التي قد تنشأ عنها، سواء قصده تحديداً أم لم يقصده، استناداً إلى نظرية السبب المباشر ونظرية النتائج المحتملة في القانون الجنائي (٢) .

أما فيما يتعلق بالمسؤولية الجزائية للفاعل في الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، فتخضع هذا المسؤولية للمبادئ العامة للمساهمة الجنائية ، فيتبين للباحثة بالاستناد على ما أوضحناه سابقاً بأن التشريعات المقارنة والمشرع العراقي لم يضع نصوصاً خاصة للمسؤولية الجزائية الناتجة عن الجرائم الموجهة للأمانات الضريبية وبالتالي تخضع للقواعد العامة للاستيلاء ، فالمسؤولية الجزائية التي يخضع لها من يستولي على الأمانات الضريبية محكومة ، في قانون العقوبات الفرنسي بما نصت المادة (٤٣٢-١٥) على الجرائم التي تتعلق بخيانة الأمانة والتي تشمل حالات استيلاء شخص على أموال سُلمت إليه بناءً على عقد يوجب ردها أو استخدامها لغرض معين يعاقب بالسجن عشر سنوات وغرامة قدرها (١,٠٠٠,٠٠٠) يورو (٣).

ونصت المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٦٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل على عقوبة الفاعل الأصلي في هذه الجريمة حيث يعاقب بالسجن المشدد أو السجن كل موظف عام أستولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت ، كما بين حالات تشديد قد تصل إلى السجن المؤبد، كما إذا ارتبطت الجريمة بالتزوير أو وقعت أثناء الحروب وأدت إلى الإضرار بالمركز الاقتصادي للدولة، كما نص على تخفيف العقوبة إلى الحبس والغرامة إذا لم تتوافر

(١) د. علي حسين خلف و د. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ١٩٦ .

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٨١٥ .

(٣) تنص المادة (٤٣٢-١٥) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن يُعاقب بالحبس لمدة عشر سنوات والغرامة مليون يورو أي شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، أو مكلفاً بمهمة خدمة عامة، أو محاسباً عامّاً، أو وديعاً عامّاً، أو أحد مرؤوسيه، إذا قام بتدمير، تحويل، أو الاستيلاء على أي صك أو سند، أو على أموال عامة أو خاصة، أو على أي مقتنيات، وثائق أو صكوك بديلة عنها، أو على أي شيء سُلم إليه بسبب وظيفته أو مهمته).

نية التملك، مع الحكم بعزل الموظف من وظيفته ورد المال المستولى عليه والغرامة النسبية عند تعدد الجناة (١) .

ووفق التشريع العراقي نصت المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على العقوبة الأصلية التي تتمثل بالسجن، وتُحدد المدة بالاستناد إلى ظروف كل جريمة وبناءً على تقدير القاضي ، وأشار المشرّع إلى تخفيف العقوبة إلى السجن لمدة لا تزيد على عشر سنوات إذا كان المال أو المتاع أو الورقة مملوكة لغير الدولة أو إحدى مؤسساتها. والمادة (٣١٧) تناولت تخفيف العقوبة حيث عد قيمة المال ظرف مخفف ، فيمكن للمحكمة الحكم بالحبس وفقاً لقيمة المال المستولى عليه ولكن هذا لا يمنع من حدوث المساهمة الجنائية (٢).

ومن ذلك نستنتج أن المساهمة الجنائية في الاستيلاء على الأمانات الضريبية تتحقق من قبل الموظف هو الفاعل المادي أي أنه الشخص الذي قام بالاستيلاء الفعلي على المال العام مستغلاً وظيفته، ففي هذه الحالة يكون هو الفاعل المباشر للجريمة ، كما يعد فاعل مباشر إذا ارتكب الفعل المادي مع غيره ، حيث يتوقف ذلك على دور كل شخص في ارتكاب الجريمة إذا كان الموظف هو الفاعل المادي، أي الشخص الذي قام بالاستيلاء الفعلي على المال العام مستغلاً وظيفته، يُعد في هذه الحالة الفاعل المباشر للجريمة.

وإذا ارتكب الفعل المادي بالاشتراك مع موظف آخر، أي بقيام كل منهما بالفعل المادي المكون لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، فيعد كل منهما فاعلاً أصلياً، وكما تتحقق المسؤولية إذا لم يستول الموظف بنفسه على المال، لكنه خطط للجريمة و دفع شخصاً آخر غير مسؤول جزائياً، مثل شخص حسن النية أو غير

(١) تنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٦٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل على أن (كل موظف عام استولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها لإحدى الجهات المبينة في المادة ١١٩ أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن المشدد أو السجن وتكون العقوبة السجن المؤبد أو المشدد إذا ارتبطت الجريمة بجريمة تزوير أو استعمال محرر مزور ارتباطاً لا يقبل التجزئة أو إذا ارتكبت الجريمة في زمن حرب وترتب عليها إضرار بمركز البلاد الاقتصادي أو بمصلحة قومية لها ، وتكون العقوبة الحبس والغرامة التي لا تزيد على خمسمائة جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين إذا وقع الفعل غير مصحوب بنية التملك ، ويعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في الفقرات السابقة حسب الأحوال كل موظف عام استولى بغير حق على مال خاص أو أوراق أو غيرها تحت يد إحدى الجهات المنصوص عليها في المادة ١١٩ أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت) ، المادة (١١٣) مكرراً (كل رئيس أو عضو مجلس إدارة إحدى شركات المساهمة أو مدير أو عامل بها اختلس أموالاً أو أوراقاً أو غيرها وجدت في حيازته بسبب وظيفته أو استولى بغير حق عليها أو سهل ذلك لغيره بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على خمس سنين ، وتكون العقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنتين والغرامة التي لا تزيد على مائتي جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين إذا وقع فعل الاستيلاء غير مصحوب بنية التملك) .

(٢) تنص المادة (٣١٧) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (إذا كان موضوع الجريمة في المادتين (٣١٥ و ٣١٦) نقل قيمته عن خمسة دنائير جاز للمحكمة أن تحكم على الجاني بالحبس بدلاً من العقوبة المقررة في المادتين المذكورتين).

مسؤول جزائياً، لارتكابها. في هذه الحالة يُعد فاعلاً معنوياً، فإذا طلب من شخص آخر تنفيذ الاستيلاء، يُعتبر الفاعل المعنوي فاعلاً وليس مجرد شريك، فيخضع الفاعل في هذه الجريمة للعقوبة التي نصت عليها المادة (٣١٦) و (٣١٧) من قانون العقوبات العراقي .

الفرع الثاني

المسؤولية الجزائية للشريك عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يقصد بالمساهمة التبعية هو اشتراك عدد من الجناة في ارتكاب الجريمة، أي تعدد الجناة في ارتكاب مجموعة من الأفعال الثانوية بجانب الفعل الرئيسي الذي قام به الفاعل (١).

ويُعرف الشريك هو كل شخص أسهم في نشاط يرتبط العفل الإجرامي والنتيجة برابطة سببية دون أن يكون له دور رئيسياً في تنفيذ الجريمة، ويعد عمل الشريك بعيداً عن عمل الفاعل الذي يقتصر عمله على الأعمال الثانوية وأن هذه الأعمال وحدها لا تحمل الصفة الإجرامية في ذاتها، وإنما لارتباطها بالفعل الذي أتى به الفاعل فالفعل الذي يقوم به الفاعل لا يشترط القانون به وجود شريك إذ تتحقق الجريمة بقيام الفاعل بالفعل الرئيسي للجريمة، لا يمكن تصور من الناحية القانونية وجود شريك من دون فاعل أصلي للجريمة، لذا يطلق على الشريك لقب المساهم التبعية، وبذلك فإن الشريك يتميز عن الفاعل من حيث طبيعة النشاط والارتباط بالمشروع الإجرامي (٢).

وفيما يتعلق بصور المساهمة التبعية فقد نظم كل من التشريع الفرنسي المصري والعراقي الحالات التي يعد فيها الشخص شريك في الجريمة، ففي قانون العقوبات الفرنسي نصت المادة (٧-١٢١) على اعتبار الشخص الذي يسر تنفيذ الجريمة عن قصد، بمساعدة أو مساعدة و بتسهيل التحضير أو الاستهلاك، أو قدم هدايا أو أوامر أو تعليمات لارتكاب الجريمة (٢). ونص المادة (٦_١٢١) على معاقبة الشريك في الجريمة بصفته الفاعل، وأشارت المادة (٤٠) من قانون العقوبات المصري إلى

(١) د. سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، مصدر سابق، ص ٦٤٦.
(٢) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص ٧٧٧.
(٣) تنص المادة (٧-١٢١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن (هو المتواطئ في جريمة أو جنحة الشخص الذي قام عن علم، عن طريق المساعدة أو المساعدة، بتسهيل التحضير أو الاستهلاك. أيضا المتواطئ هو الشخص الذي سيكون لديه هدية أو وعد أو تهديد أو أمر أو إساءة استخدام السلطة أو السلطة استفزاز لجريمة أو إعطاء تعليمات لارتكابها).

أحكام الشريك فتعتبر شريكاً كل من حرض على ارتكاب الفعل المكون للجريمة أو اتفق مع غيره على ارتكابها، أو قدم للفاعل أسلحة أو أدوات مستخدمة في ارتكاب الجريمة، أو أعان الفاعل بأي وسيلة في الأعمال المجهزة أو المتممة للجريمة (١).

وأوضح المشرع العراقي صور الاشتراك في المادة (٤٨) حيث يعد شريكاً في الجريمة من قام بالتحريض على ارتكاب جريمة وقعت بناء على هذا التحريض، أو من اتفق مع غيره على أحداث جريمة وقعت بناء على هذا الاتفاق، ويعد شريكاً من يقدم المساعدة، أو من خلال اعطى الفاعل سلاحاً أو آلات أو أي شيء آخر مما استعمل في ارتكاب الجريمة مع علمه بها أو ساعده عمداً بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها (٢).

وعليه وفق نص المادة (١٢١-٧) من قانون العقوبات الفرنسي والمادة (٤٠) من قانون العقوبات المصري والمادة (٤٨) من قانون العقوبات العراقي يتضح لنا صور المساهمة التبعية التي تتمثل بما يأتي :

أولاً : التحريض

عرّف التحريض بأنه دفع شخص آخر على ارتكاب جريمة معينة من خلال التأثير على إرادته بوسائل متعددة، كالإغراء أو الإقناع أو التهديد أو تقديم الوعود والمغريات. ويُعدّ التحريض إحدى صور الاشتراك في الجريمة (٣)، إذ يقوم فيه المحرّض بتكوين الفكرة الإجرامية في ذهن الفاعل ودفعه إلى التصميم على تنفيذها، رغم أنه لا يشارك مادياً في ارتكاب الفعل الجرمي. ويتضح من هذا التعريف أن التحريض نشاط ذو طبيعة معنوية، يعتمد في جوهره على التأثير النفسي أو الفكري على الجاني، وليس على القيام بأفعال مادية مباشرة، فلا يكفي مجرد طرح الفكرة، بل يجب أن يقترن ذلك بالإحاح أو ضغط أو إقناع مؤثر يؤدي إلى توجيه إرادة الفاعل نحو ارتكاب الجريمة، بحيث يكون سلوك المحرّض هو الذي دفع الجاني دفعاً إلى

(١) تنص المادة (٤٠) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) المعدل على أن (يعد شريكاً في الجريمة: أولاً: كل من حرض على ارتكاب الفعل المكون للجريمة إذا كان هذا الفعل قد وقع بناء على هذا التحريض. ثانياً: من اتفق مع غيره على ارتكاب الجريمة فوقع بناء على هذا الاتفاق. ثالثاً: من أعطى للفاعل أو الفاعلين سلاحاً أو آلات أو أي شيء آخر مما استعمل في ارتكاب الجريمة مع علمه بها أو ساعدهم بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها).

(٢) تنص المادة (٤٨) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعد شريكاً في الجريمة: ١ - من حرض على ارتكابها فوقع بناء على هذا التحريض. ٢ - من اتفق مع غيره على ارتكابها فوقع بناء على هذا الاتفاق. ٣ - من أعطى الفاعل سلاحاً أو الآت أو أي شيء آخر مما استعمل في ارتكاب الجريمة مع علمه بها أو ساعده عمداً بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها).

(٣) د. طلال أبو عفيفة، شرح قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص ٥١٦.

تنفيذ الفعل الإجرامي (١)، ويقرر القانون الفرنسي قيام المسؤولية الجزائية للمحرّض، ولو لم يباشر الفاعل أي نشاط إجرامي ، بينما يتمثل موقف المشرّع العراقي في هذه الحالة في عدم مساءلة المحرّض جزائياً ما لم يُقدم الفاعل الأصلي على ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها في حالات خاصة مثل جرائم الإرهاب يعاقب المحرّض حتى إذا لم تقع الجريمة وفق نص المادة (١٩٨) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) (٢) ، أما شروط التحريض التي تقوم بها المسؤولية الجزائية فتتمثل بما يأتي :

- ١- أن يكون التحريض موجّهاً لارتكاب جريمة (٣) .
- ٢- أن يكون تحريض موجّهاً لشخص معين أو مجموعة من الأشخاص (٤) .
- ٣- أن يكون التحريض سابق أو معاصر لارتكاب الجريمة.
- ٤- أن تقع الجريمة بناءً على التحريض (٥) .

وترى الباحثة إن التحريض يتحقق عندما يقوم شخص ما (سواء كان موظفاً أو غير موظف) بدفع المكلف بخدمة عامة أو الموظف المختص إلى الاستيلاء على الأموال الضريبية المودعة لديه بصفته الوظيفية، ويتخذ هذا التحريض صوراً متعددة، مثل إقناع الموظف بالتصرف في مبالغ الجباية أو التأخير في توريدها مقابل منفعة معينة، أو تشجيعه على الاحتفاظ بجزء من الإيرادات الضريبية لنفسه، أو الضغط عليه نفسياً أو وظيفياً للقيام بالاستيلاء، أو تقديم وعود أو إغراءات مادية لقاء إدخال تلك الأموال في ذمته الخاصة.

وفي جميع هذه الحالات، يجب أن يثبت أن المحرّض قد أثار فعلياً في إرادة الموظف ودفعه إلى ارتكاب فعل الاستيلاء، وأن فعله المعنوي كان سبباً في وقوع الجريمة، وإذا ثبتت علاقة السببية بين التحريض وارتكاب الموظف لجريمة الاستيلاء، قامت مسؤولية المحرّض الجزائية بوصفه شريكاً طبقاً لأحكام الاشتراك في الجريمة.

(١) د. جلال ثروت ، نظم القسم العام في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٢٤٥ .
(٢) نصت المادة (١٩٨) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على (١ - يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على عشر سنين: ١ - من حرّض على ارتكاب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المواد من (١٩٠ الى ١٩٧) ولم يترتب على هذا التحريض أثر...).

(٣) د. عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٦٩ .
(٤) د. فوزية عبد الستار ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٤٠١ .
(٥) د. مأمون محمد سلامة ، قانون العقوبات القسم العام ، ط ٣ ، دار الفكر العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ٤٥٨.

ثانيًا : الاتفاق

لم تحدد التشريعات المختلفة مفهوم الاتفاق ولكن يقصد بالاتفاق بكونه صورة من صور المساهمة التبعية وهو انعقاد إرادتين أو أكثر على ارتكاب الجريمة ، أو هو اتحاد إرادتين أو أكثر على الفعل الإجرامي، فيقوم الاتفاق على الحالة النفسية التي تتخذ مظهر مادية ، ولكي يعتد بالاتفاق كوسيلة للاشتراك في الجريمة يجب أن ينصب على جريمة فعلية ، ولا يعتد به إذا كان الاتفاق على واقعة لا تعد جريمة مهما كانت قريبة من الجريمة (١) وعليه يختلف الاتفاق عن التحريض ، فبينما التحريض هو دفع شخص إلى ارتكاب الجريمة ، فتكون إرادة المحرض تعلق على إرادة الجاني فيكون تأثير المحرض على الجاني مباشرًا ، والمحرض هو من يخلق فكرة ارتكاب الجريمة في ذهن الفاعل الأصلي ، فسلوك المحرض يتمثل ببذل الجهد لأقناع الفاعل بارتكاب الجريمة ، أما الاتفاق خلاف ذلك ، فإنه يقوم على مساواة بين إرادات الأطراف، فتتولد فكرة الجريمة لدى أحدهم ويعرضها على الطرف الآخر ليوافق عليها بالتالي، يمكن وقوع الاتفاق دون الحاجة إلى التحريض، ويُعد بذلك صورة من صور المساهمة التبعية (٢) .

ثالثًا : المساعدة

يقصد بالمساعدة تسهيل ارتكاب الجريمة من خلال تقديم العون للفاعل بأي وسيلة كانت ، ولا يمكن حصر وسائلها ، فيستوي تحقق المساعدة أن تقوم على وسائل مادية مثل تقديم السلاح أو المواد السامة أو وسائل معنوية كتقديم المعلومات (٣) .
ففي المادة (١٢١-٧) من قانون العقوبات الفرنسي نصت على (عن طريق المساعدة أو المساعدة، بتسهيل التحضير أو الاستهلاك....) . والمادة (٤٠) من قانون العقوبات المصري تنص على (... أعطى للفاعل أو الفاعلين سلاحًا أو آلات أو أي شيء آخر مما استعمل في ارتكاب الجريمة مع علمه بها، أو أعان الفاعل أصلًا بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها). نص في المادة (٤٨) من قانون العقوبات العراقي على (...أو ساعده عمدًا بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها) وعليه تتمثل صور المساعدة بما يأتي :

(١) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٥٠٥ .

(٢) د. محمود نجيب حسني المساهمة الجنائية في التشريعات العربية ، مصدر سابق ، ص ٢٩٧ .

(٣) د. فوزية عبد الستار ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٤٠٥ .

١- الأعمال المجهزة :

يقصد بها الأعمال التي تسبق ارتكاب الجريمة أو تمهّد لها، مثل إعطاء سلاح أو تقديم الإرشادات^(١) ، فعلى سبيل المثال، إذا قام شخصٌ غير مختص بتزويد الموظف المكلف بجباية الضرائب ببرنامج محاسبي مُعدّ لإخفاء جزء من الإيرادات أو لتعديل السجلات المالية بما يسمح بعدم توريد مبالغ معينة إلى الخزينة العامة، فإن هذا الشخص يُعدّ مساعداً في ارتكاب جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، إذ إن الفعل الذي قام به يسبق التنفيذ، ويهيئ بيئة تمكّن الموظف من إدخال الأموال في ذمته الخاصة أو التصرف بها خلافاً للأنظمة المالية، وبذلك، تُعد هذه الأفعال من صور المساعدة المعتبرة قانوناً، متى ثبت أن لها دوراً في تيسير ارتكاب الجريمة أو تمكين الجاني من تنفيذها

٢- الأعمال المسهلة والتمتمة :

تعد كل من الأعمال المسهلة والتمتمة من الأعمال المعاصرة لارتكاب الجريمة ، فيقصد بالأعمال المسهلة هي الأعمال التي تقع في الدائرة الأولى عند تنفيذ ارتكاب الجريمة ، أي تتمثل بالأعمال الأولية التي تسهل تنفيذ الأعمال المادية للجريمة كقيام أحد موظفي قسم الجباية بتعطيل نظام تسجيل الدفعات الإلكترونية بشكل متعمّد أثناء فترة الجباية، مما يسمح للموظف الآخر المكلف بالتحصيل باستلام الأموال نقدًا دون إدخالها في النظام المالي، وبالتالي يسهل له الاستيلاء عليها. فهذا التعطيل يُعدّ عملاً مُسهلاً لأنه يقع في لحظة التنفيذ، ويمنح الفاعل فرصة مباشرة للاستيلاء على المبالغ الضريبية دون ظهور مخالقات فورية في السجلات^(٢)، أما الأعمال المتممة فيقصد بها وهي قيام الشخص بتقديم العون للجاني أثناء قيامه بالأعمال التنفيذية للجريمة ، وتختلف الأعمال المسهلة عن الأعمال المتممة من حيث الزمن فإن الأعمال المسهلة تقتضي أن تكون في وقت يكون في الفاعل في بداية النشاط الإجرامي ، أما الأعمال المتممة فتحقق في المراحل التي يكون فيها الفاعل في نهاية نشاطه الإجرامي ويستهدف المساعد تقديم العون للفاعل على إنهاء الأعمال التنفيذية ، ويتضح بأن المساعدة لا تقام بالأعمال اللاحقة ويشترط في المساعدة أن تكون سابقة على ارتكاب

(١) د. بكرى يوسف بكرى ، قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٥٢٨ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، المساهمة الجنائية في التشريعات العربية ، مصدر سابق ، ص ٣٠٤ .

الجريمة أو معاصرة لها ، ولا عقاب على المساعدة اللاحقة للجريمة مهما كانت صلتها بالجريمة (١) .

تجدر الإشارة إلى أن الاشتراك يتمثل بنشاط إيجابي ولا يتحقق بنشاط سلبي أو بطريقة الامتناع وهذه القاعدة تكون مطلقة بشأن التحريض والاتفاق أما المساعدة فقد اختلف الفقه في قيام نشاط المساعدة بسلوك سلبي إلا أن الرأي الراجح يذهب إلى قيام المساعدة بالنشاط الإيجابي والسلبي ، فتحقق المساعدة من خلال تقديم العون وكذلك بإزاله العقبات التي تحول دون ارتكاب الفعل الإجرامي (٢) .

وعلى الرغم من أن القاعدة العامة تقتضي المساواة بين الفاعل والشريك من حيث المسؤولية الجزائية ، إلا أن هناك حالات تختلف بها مسؤولية الفاعل عن الشريك فنستطيع طرح تساؤل حول قيام الشريك في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية بالعدول عن ارتكاب الجريمة ، فما هي المسؤولية التي ستترتب على الشريك في هذه الحالة ؟

نظراً لعدم ورود نصوص قانونية خاصة بالاستيلاء على الأمانات الضريبية فيتم الرجوع إلى القواعد العامة التي تنظم مسؤولية الشريك التي تنص على مسؤولية الشريك في هذه الحالة تعتمد على إذا كان العدول قبل أو بعد ارتكاب الجريمة ، فإذا كان قبل وقوع الجريمة واستطاع الشريك أن يزيل جميع آثار أفعاله فإن الشريك لا يسأل ولا يخضع للمسؤولية لانتفاء المساهمة وعدم تحقق الجريمة ، وكذلك لا يسأل الشريك في حال لم تحقق الجريمة لقيام الشريك بمنع حدوث الجريمة على الرغم من بدأ الفاعل بالفعل التنفيذي فإن الفاعل يسأل عن الشروع ، أما إذا كان العدول بعد وقوع الجريمة فلا يستفاد الشريك من العدول وذلك لوقوع الجريمة وتحقق النتيجة الإجرامية وبالتالي فليس لعدول الشريك أي أثر قانوني (٣) .

كما يمكننا أن نطرح تساؤل آخر هو مدى مسؤولية الطرف الثالث الذي يتدخل بين الشريك والفاعل في الاستيلاء على الأمانات الضريبية أي أن يكون الاشتراك بطريقة غير مباشرة ؟ أن القاعدة العامة تقتضي أن تكون العلاقة بين الفاعل والشريك مباشرة من خلال توجيه الشريك نشاطه للفاعل دون توسط شخص ثالث ، واختلف الفقه حول مسؤولية شريك الشريك فقد ذهب الرأي الأول إلى عدم مسؤولية شريك

(١) د. سليمان عبد المنعم ، النظرية العامة لقانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٦٥٤ .

(٢) د. عمر سالم ، شرح قانون العقوبات المصري ، مصدر سابق ، ص ٤٨٧ .

(٣) د. سامح السيد جاد ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٣٠٩ .

الشريك وذلك لعدم وجود علاقة مباشرة بينه وبين الفاعل (١)، أما الرأي الغالب يذهب إلى خضوع شريك الشريك للعقاب شأنه شأن الشريك كما أن القوانين العقابية المنظمة لأحكام المساهمة التبعية لم تشترط العلاقة المباشرة بين الفاعل والشريك ، قد أيدت محكمة النقض هذا الرأي، ويُعدّ الراجح في مختلف التشريعات، بما فيها نصوص قانون العقوبات المصري والعراقي لم تشترط العلاقة المباشرة بين الفاعل والشريك وكل ما تطلبه وقوع الجريمة بناء على هذا الاشتراك سواء كان تحريض أو اتفاق أو المساعدة ... فيعد هذا الرأي هو الرأي الراجح في مختلف التشريعات (٢) .

كما يمكننا أن نتساءل عن مسؤولية الشخص في حال اختلاف قصده أو علمه عن غيره من الشركاء ، أي في حال قيام الموظف بالاستيلاء على الأمانات الضريبية بينما الشريك لم يكن يقصد فعل الاستيلاء أو أنه لم يكن عالم بقصد الفاعل؟ ففي هذه الحالة يتم الرجوع إلى القواعد العامة للمسؤولية الجزائية ، ففي فرنسا لم يشر المشرع الفرنسي في قانون العقوبات إلى أحكام اختلاف قصد أحد المساهمين عن الأخيرين إلا أن القضاء الفرنسي ذهب إلى أن المساهم لا يسأل عن جريمة لم يكن عالم بها ولم تتجه إرادته إليها ، وكذلك في التشريع المصري فقد أشار المشرع المصري في المادة (٣٩) من قانون العقوبات الى عدم مساءلة المساهم في حال اختلاف علمه عن غيره (٣) ونصت المادة (٥٤) على اختلاف قصد أو علم أحد المساهمين في الجريمة فاعلاً أو شريكاً عن قصد غيره من المساهمين ، حيث يعاقب كل منهم بحسب قصده أو علمه (٤) ونص في المادة (٤٣) من قانون العقوبات المصري على من أشترك في جريمة فعليه عقوبتها، ولو كانت غير التي تعمد ارتكابها، متى كانت الجريمة التي وقعت نتيجة احتمالية ارتكاب الجريمة التي قصدها، وأكدت المادة (٥٣) على أن المساهم يُعاقب على الجريمة التي وقعت فعلاً، إذا كانت نتيجة محتملة، بغض النظر عن نيته الأصلية (٥).

(١) د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٨٠٤ .
(٢) د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٢٤٤ .
(٣) د. كامل السعدي ، شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٤٠٥ .
(٤) تنص المادة (٥٤) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (إذا اختلف قصد احد المساهمين في الجريمة فاعلاً أو شريكاً - أو كيفية علمه بها عن قصد غيره من المساهمين او عن كيفية علم ذلك الغير بها عوقب كل منهم بحسب قصده أو كيفية علمه).
(٥) تنص المادة (٥٣) قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب المساهم في جريمة فاعلاً أو شريكاً - بعقوبة الجريمة التي وقعت فعلاً ولو كانت غير التي قصد ارتكابها متى كانت الجريمة التي وقعت نتيجة محتملة للمساهمة التي حصلت) .

وفي التشريع العراقي نص المادة (٥٣) على حالة حدوث نتيجة محتملة للنشاط الإجرامي وذلك بفرض عقوبة الجريمة التي وقعت وأن كان المساهم يقصد نتيجة أخرى غير التي وقعت متى ما كانت النتيجة التي وقعت نتيجة محتملة ، أما اختلاف العلم بين المساهمين في الجريمة ، أي أن بعض المشاركين في الجريمة قد يكونون على دراية كاملة بجميع تفاصيلها وأهدافها، بينما يجهل آخرون بعض أو كل هذه التفاصيل ، وهذا الاختلاف في العلم قد يؤثر على تحديد مسؤولية كل مساهم وعقوبته القاعدة العامة أن كل مساهم يسأل وفقا لمدى علمه بالجريمة ونتائجها ، إذا كان الفعل الذي قام به الفاعل الرئيسي غير متوقع إطلاقاً ولم يكن في نطاق العلم أو التوقع، فقد يسأل منفرداً عنه دون غيره وهذا ما أشارت اليه المادة (٥٤) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) (١) .

وعلى أساس ما سبق يتبين للباحثة أن نشاط الشريك في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية يتمثل بإحدى صور الاشتراك، والتي قد تكون بالتحريض من خلال دفع الموظف على ارتكاب الاستيلاء على الأمانات الضريبية، أو التوصل إلى اتفاق بين شخصين أو أكثر مع الموظف للقيام بعملية الاستيلاء، أو تقديم العون للموظف سواء كان هذا العون مادياً أو معنوياً، لتسهيل ارتكاب الجريمة.

كما يمكن أن يُسأل الموظف نفسه بصفته شريكاً، إذا قدم العون أو المساعدة للغير بهدف إتمام عملية الاستيلاء، مثل قيامه بتزويد أشخاص بمعلومات داخلية عن ثغرات النظام الضريبي ليتم استغلالها في الاستيلاء على الأمانات.

ويطبق على الشريك في هذه الجريمة ما ورد في المادة (٤٣٢-١) أن كل شخص يشغل وظيفة عامة أو مكلف بخدمة عامة ، ويقوم عمداً باختلاس أو تبيد أو أتلاف أموال أو ممتلكات عامة كان قد عهد إليه بها بحكم وظيفته بالسجن خمس سنوات وغرامة قدرها (٧٥) الف يورو ، والمادة (٤٣٢-١٥) على الجرائم التي تتعلق بخيانة الأمانة والتي تشمل حالات استيلاء شخص على أموال سُلمت إليه بناءً على عقد يوجب ردها أو استخدامها لغرض معين يعاقب بالسجن عشر سنوات وغرامة قدرها (١,٠٠٠,٠٠٠) يورو (٢).

(١) د. جلال ثروت، نظم القسم العام في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ٣٤٠.
(٢) تنص المادة (٤٣٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن يعاقب بالحبس لمدة خمس سنوات والغرامة ٧٥,٠٠٠ يورو كل شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، ويتصرف أثناء أداء مهامه الوظيفية، إذا اتخذ إجراءات تهدف إلى إحباط تنفيذ القانون). والمادة (٤٣٢-١٥) (يُعاقب بالحبس لمدة عشر سنوات والغرامة مليون يورو أي شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، أو مكلفاً بمهمة خدمة

والمادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري يعاقب بالسجن أو السجن المشدد كل موظف عام يستولي بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها لأحد الجهات المبينة في القانون، أو يسهل ذلك لغيره بأي طريقة، مع إمكانية تشديد أو تخفيف العقوبة .
والمادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي ، يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة يستغل وظيفته لاستيلاء غير مشروع على مال أو متاع أو ورقة مملوكة للدولة أو إحدى المؤسسات التي تسهم فيها الدولة، أو يسهل ذلك لغيره مع ذكر حالات تشديد وتخفيف العقوبة ، تشير جميع هذه النصوص القانونية إلى أن كل من يساهم عمدًا في ارتكاب الجريمة يُعد شريكًا ويخضع لنفس المسؤولية الجنائية المقررة للفاعل الأصلي، مع مراعاة إمكانية تخفيف العقوبة إذا توافرت للشريك ظروف مخففة تبرر ذلك.

على الرغم من كفاية القواعد العامة في تنظيم المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء بوجه عام، إلا أن الباحثة ترى ضرورة استحداث نصوص قانونية خاصة تُعنى بتنظيم جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية على نحو مستقل، بما يضمن مواجهة أكثر فاعلية لهذه الجريمة، نظرًا لخصوصيتها وتعقيد أساليب ارتكابها وتشابك الجهات الرسمية وغير الرسمية المتداخلة فيها، كما تبرز الحاجة إلى تحديد المراكز القانونية للحالات التي قد تنشأ في سياق هذه الجريمة، ولا سيما ما يتعلق بالأشخاص الذين قد يتورطون فيها دون توافر قصد جنائي مباشر، ويضاف إلى ذلك أهمية بيان نطاق المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، لكون غالبية هذه الجرائم تُرتكب من خلال شركات تتعامل مع الدولة، كما تجلّى ذلك في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية المعروفة بـ«سرقة القرن»، التي نُفذت عبر شركات وهمية قَدّمت صكوكًا لسحب أموال الأمانات المودعة لدى الدولة، لم يقتصر الفعل الجرمي على الفاعل المباشر، وإنما تحققت الجريمة من خلال صور متعددة من المساهمة الجنائية؛ إذ تمثلت صورة الفاعل الأصلي في الشخص الذي تسلّم الأموال فعليًا وقام بالاستيلاء عليها بسحب مبالغ الأمانات الضريبية دون وجه حق ، كما تمثلت مساهمة بعض الموظفين أو المكلفين بخدمة عامة في تسهيل إجراءات الصرف، والتغاضي عن متطلبات التدقيق القانوني، وتمرير المعاملات المخالفة للضوابط المقررة، وذلك

=عامة، أو محاسبًا عامًا، أو وديعًا عامًا، أو أحد مرؤوسيه، إذا قام بتدمير، تحويل، أو الاستيلاء على أي صك أو سند، أو على أموال عامة أو خاصة، أو على أي مقتنيات، وثائق أو صكوك بديلة عنها، أو على أي شيء سلّم إليه بسبب وظيفته أو مهمته).

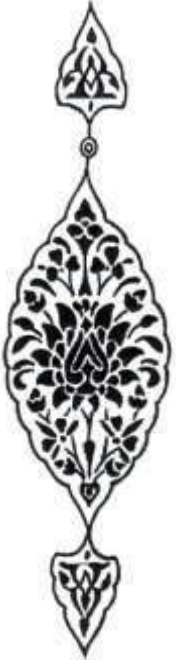
باستغلال الصفة الوظيفية، الأمر الذي شكّل عنصرًا جوهريًا في قيام الجريمة، وإلى جانب ذلك، تحققت صور أخرى من الاشتراك الجرمي تمثلت في التحريض أو الاتفاق أو المساعدة، من خلال التنسيق المسبق أو تقديم العون الفني أو الإداري الذي أسهم في إتمام فعل الاستيلاء، وهو ما يندرج ضمن صور الاشتراك المنصوص عليها في قانون العقوبات.

الفصل الثالث

الأحكام الإجرائية للمسؤولية

الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات

الضريبية



الفصل الثالث

الأحكام الإجرائية للمسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يُعد الاستيلاء على الأمانات الضريبية من الجرائم المالية التي تمس المال العام وتؤثر بشكل أو بآخر على النظام الضريبي للدولة ، ونظرًا لما لهذه الجريمة من تأثير على الإيرادات العامة واختلال بمبدأ العدالة الضريبية، فقد أشارت اغلب التشريعات إلى أحكامًا جزائية صارمة لمحاسبة مرتكبيها وضمان استرداد الأموال المختلسة، ويترتب على الإخلال بالمسؤولية الجزائية وفقًا لأحكام القانون الجنائي في العديد من الدول، كما بينت أغلب التشريعات مختلف الإجراءات التحقيقية اللازمة لمواجهة هذه الجريمة وفرض الجزاء المناسب ، وبينت طرق الطعن التي يسمح بها القانون في مثل هذه القضايا ، وتختلف الجهة المختصة بالنظر والحكم في هذه الجرائم بحسب اختلاف النظم القانونية، إلى جانب وجود تدابير وقائية تتخذها الجهات ذات العلاقة بغية الحيلولة دون وقوع هذه الجرائم .

يُظهر هذا الفصل مدى اهتمام التشريعات في مكافحة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، نظرًا لخطورتها على النظام المالي والاقتصادي للدولة، ومن خلال دراسة الأحكام الإجرائية، لنتمكن من الوقوف على مدى كفاءة النظام القانوني في التصدي لهذه الجرائم، كما نبين التدابير الوقائية التي تتخذها الجهات المختصة للحد من وقوع هذه الجريمة ، من خلال تقسم هذا الفصل على مبحثين نتناول في المبحث الأول الأحكام الإجرائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي المبحث الثاني الطعن والوسائل القانونية لمكافحة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية.

المبحث الأول

الأحكام الإجرائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تُعد الإجراءات الجنائية الركيزة الأساس لمعرفة مرتكبي جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، كونها تُحدد الآليات القانونية للتحقيق والمحاكمة وتحديد المسؤولية الجزائية فضلًا عن إنزال العقوبات المناسبة بحق الجناة، وتمثل هذه الإجراءات أداة بيد السلطة القضائية لحماية المال العام ومنع إساءة استغلال الأموال المودعة على سبيل الأمانة ، وتكتسب هذه الإجراءات أهمية خاصة لما يترتب عليها من آثار تمس حقوق الأفراد من جهة، ومتطلبات العدالة الجنائية من جهة أخرى. فهي مطالبة بتحقيق التوازن بين سرعة التحقيق والمحاكمة وبين ضمان حقوق

المتهم، بما في ذلك تمكينه من الدفاع عن نفسه ، وبناءً على ذلك، فإن دراسة هذه الإجراءات تكشف كيفية ملاحقة المتهمين، ودور الجهات المختصة في التحقيق والإحالة إلى القضاء ، وعليه سوف نقسم هذا المبحث على مطلبين نبيين في المطلب الأول الإجراءات ما قبل المحاكمة في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي المطلب الثاني الإجراءات القضائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

المطلب الأول

الإجراءات ما قبل المحاكمة في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تُشكل الإجراءات التحقيقية المرحلة الأولى والأساسية للوصول إلى الحقيقة، إذ تشمل تحريك الدعوى الجزائية، وجمع الأدلة، وسماع أقوال الشهود، والاستعانة بالخبراء الماليين، إلى جانب اتخاذ مجموعة من التدابير من قبل الجهات المختصة بمجرد العلم بوقوع الجريمة، وبما يتناسب مع خطورتها، كما يتطلب التحقيق التنسيق بين الجهات القضائية والضريبية لضمان فعالية الإجراءات وتحقيق العدالة، ويهدف هذا المطلب إلى تسليط الضوء على أبرز الإجراءات التحقيقية المتبعة في هذه الجرائم، وبناءً عليه سوف تقسيم هذا المطلب على فرعين نبحث في الفرع الأول الجهة المختصة في التحقيق عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي الفرع الثاني إجراءات التحقيق الابتدائي في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية.

الفرع الأول

الجهة المختصة في التحقيق عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تختلف الجهة المختصة بالتحقيق في جرائم التلاعب بالأموال العامة باختلاف النظام ، وبما أن الأمانات الضريبية تُعد جزءاً من المال العام، فإنها تخضع للأحكام والإجراءات ذاتها المقررة لجرائم الاستيلاء على المال العام ، فقد أشار المشرع الفرنسي إلى أنّ الجهة المختصة بالنظر في قضايا الأموال العامة هي النيابة العامة المالية الوطنية، التي تمّ إنشاؤها بموجب القانون رقم (٢٠١٣-١١١٧) الصادر في (٦) ديسمبر (٢٠١٣) والمتعلق بمكافحة الاحتيال الضريبي والجرائم المالية الجسيمة، إضافة إلى القانون الأساسي رقم (٢٠١٣-١١١٥) الصادر في التاريخ ذاته بشأن تنظيم المدعي العام المالي. وقد جاء إنشاء هذا الجهاز القضائي في سياق مواجهة قضية بارزة تورط فيها وزير مسؤول عن الميزانية وأدين بجرائم تتعلق بالاحتيال الضريبي، مما دفع نحو تبني إصلاحات تعزز الشفافية والنزاهة وتكافح

الفساد والاعتداء على المال العام، وتتولى النيابة العامة المالية لدى المحكمة العليا في باريس نظر القضايا الاقتصادية والمالية الكبرى، ويتميز قضاتها بخبرة فنية متخصصة في هذا المجال، وقد باشرت النيابة العامة المالية الوطنية أعمالها في ٢٠١٤، وتعمل بوصفها جهازاً مستقلاً عن مكتب المدعي العام في باريس، مع خضوعها لإشراف المدعي العام في محكمة الاستئناف، ويهدف هذا التنظيم القضائي إلى توحيد المعايير على مستوى الدولة، وتعزيز التعاون بين السلطات المعنية، بما يمثل تطوراً جوهرياً في بنية القضاء الفرنسي في مجال مكافحة الجرائم المالية والضريبية (١).

وأصدر التعميم في (٣١) يناير (٢٠١٤) يوضح إنشاء المدعي العام المالي الفرنسي حيث جاء لتعزيز فعالية ملاحقة الجرائم المالية مثل الفساد والاحتيال الضريبي، من خلال جهة ذات اختصاص، يتمركز عمله في باريس ويعمل تحت إشراف المدعي العام لمحكمة الاستئناف، ويهدف لتوحيد الأحكام على مستوى الدولة وتسهيل التعاون مع السلطات ويُعدّ هذا تطوراً في هيكلية القضاء الفرنسي (٢).

بالتزامن مع إنشاء النيابة العامة الوطنية، أدت هذه الحركة إلى إنشاء، بموجب القانون رقم (٢٠١٣-٩٠٧) المؤرخ (١١) أكتوبر (٢٠١٣)، الهيئة العليا لشفافية الحياة العامة، المسؤولة على وجه الخصوص عن جمع ومراقبة إعلانات المصالح والأصول للمسؤولين وكبار موظفي الخدمة المدنية، والمكتب المركزي لمكافحة الفساد والجرائم المالية والضريبية، وهي خدمة تحقيق قضائي متخصصة في الاحتيال الضريبي وانتهاكات النزاهة (٣).

وفي مصر تعد النيابة العامة المصرية (نيابة الأموال العامة العليا) هي الجهة القضائية المختصة بالتحقيق في جرائم الأموال العامة، ومنها الاستيلاء على الأمانات

(١) <https://www.tribunal-de-paris.justice.fr/75/origines-du-pnf> تاريخ الزيارة ٢٠٢٥/٦/٧ .

(٢) تنص المادة (٣٨-٢) من الأمر رقم (٥٨-١٢٧٠) المؤرخ (٢٢) كانون الأول/ديسمبر (١٩٥٨) على أن (تنطبق هذه المادة على المدعي العام المالي في المحكمة العليا في باريس بنفس الشروط التي تنطبق على المدعي العام في نفس المحكمة).

(٣) تنص (١) من تعميم (٣١) يناير (٢٠١٤) بشأن السياسة الجنائية المتعلقة بالمدعي العام المالي على (إنشاء مدعي عام مالي مع مجال اختصاص أضيق ودرجة معززة من التخصص لتعزيز فعالية الإجراءات الجنائية من حيث انتهاكات النزاهة والاحتيال الضريبي، عهد بمعالجة القضايا ذات التعقيد الكبير إلى المدعي العام ذو الولاية القضائية الوطنية المتنافسة، وممارسة صلاحياته في المحكمة العليا في باريس، وضمان مكتب المدعي العام أمام المحاكم الباريسية من الدرجة الأولى وهذا تحت السلطة الهرمية للمدعي العام بالقرب من محكمة الاستئناف في باريس. يعهد بمعاملة بعض الجرائم الاقتصادية والمالية ذات التقنية العالية جداً إلى محاور واحد يتمتع بالكفاءة المتخصصة، وهو ضمان لتحسين كفاءة الملاحقات القضائية وبالتالي بجد بطريقة متجانسة في جميع أنحاء الإقليم...).

الضريبية ، وتأسست نيابة الأموال العامة العليا بموجب قرار النائب العام رقم (٤٥) بتاريخ (١٦) نوفمبر (١٩٦٨) ، وأعيد تنظيمها لاحقًا بتعديلات لاحقة، وتضم النيابة مكتب النائب العام وفروع في دوائر محاكم الاستئناف، مع استثناء نيابة استئناف القاهرة التي لها خصوصية خاصة بها ، وبحسب مواد النظام الداخلي للنيابة العامة (المادة الأولى والثانية)، فإن النيابة العليا تختص بالتحقيق في جرائم المال العام والتلاعب به ، والنظر في القضايا التي يرتكبها موظفون عامون بدرجات عليا (مدراء عامين، وزراء، أعضاء مجلس الشعب والشورى، رؤساء شركات، أعضاء السلك الدبلوماسي) ، والجرائم التي تكون قيمة المال المتنازع فيه تتجاوز مليون جنيه مصري ، كما تمارس هذه النيابة صلاحيات قاضي التحقيق، وتُمثل النيابة العامة أمام محاكم جنابات الأموال العامة، بالإضافة إلى متابعة عمل النيابة الأخرى المختصة بقضايا الأموال العامة (١) وإلى جانبها، توجد نيابات فرعية ضمن دوائر الاستئناف في مختلف المحافظات، تختص بالتحقيق في قضايا الأموال العامة ذات الطبيعة الأقل تعقيدًا، ضمن حدود اختصاصها المكاني والمادي (٢)، وبالتالي تعد نيابة الأموال العامة العليا في مصر جهة قضائية متخصصة تمامًا ضمن النيابة العامة

(١) تنص المادة الأولى من قرار النائب العام رقم (١٢٨٥) لسنة (٢٠٢٤) على (إعادة تنظيم اختصاصات نيابات الأموال العامة(أولا : تختص نيابة الأموال العامة العليا بالتحقيق والتصرف في جرائم اختلاس المال العام والعدوان عليه والغدر المنصوص عليها في الباب الرابع من الكتاب الثاني من قانون العقوبات والجرائم المرتبطة بها، وذلك في جميع أنحاء الجمهورية، مع مراعاة القواعد الآتية: أولاً: التحقيق والتصرف في قضايا الأموال العامة التي يتهم فيها الموظفون العامون في حكم المادة ١١٩ مكرر من قانون العقوبات، إذا كان أحدهم من شاغلي الدرجة العليا وما يعلوها أو ما يعادلها من الكادرات الخاصة أو كان يتقاضى راتباً أو مكافأة تدخل في حدود هذه الدرجات والوزراء السابقين وأعضاء مجلسي النواب والشيوخ ورؤساء مجالس إدارات الشركات وأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي وكذلك القضايا التي يتجاوز فيها قيمة المال محل الجريمة خمسة ملايين جنيه مصري أو ما يعادلها ثانياً: التحقيق والتصرف في قضايا الأموال العامة التي تدخل في اختصاص دائرة نيابة استئناف القاهرة وفقاً للقواعد المنصوص عليها في المادة التالية. ثالثاً: التصرف النهائي في القضايا التي يتهم فيها الموظفون العامون في حكم المادة ١١٩ مكرراً من قانون العقوبات إذا كان أحدهم من شاغلي درجة مدير عام أو ما يعادلها من الكادرات الخاصة أو كان يتقاضى راتباً أو مكافأة تدخل في حدود هذه الدرجة، ورؤساء المجالس الشعبية المحلية بالمحافظات وأعضاء مجالس إدارات الشركات. وكذلك القضايا التي يتجاوز فيها قيمة المال محل الجريمة مليون جنيه مصري أو ما يعادلها. رابعاً: تحقيق أي قضية من قضايا الأموال العامة ترى أن لها أهمية خاصة كما لها أن تطلب أية قضية منها للاطلاع عليها واتخاذ ما تراه بشأنها. خامساً: الإشراف على تحقيقات قضايا الأموال العامة التي تجريها نيابات الأموال العامة بنيابات الاستئناف...).

(٢) تنص المادة الثانية من قرار النائب العام رقم (١٢٨٥) لسنة (٢٠٢٤) بإعادة تنظيم اختصاصات نيابات الأموال العامة على أن (تتولى نيابات الأموال العامة بنيابات الاستئناف في حدود اختصاصها المكاني ما يلي: - أولاً: التحقيق في قضايا الأموال العامة المشار إليها في البند ثالثاً من المادة السابقة على أن ترسلها بعد تحقيقها إلى نيابة الأموال العامة العليا مشفوعة بالرأي. ثانياً: التصرف النهائي فيما عدا ما تقدم من قضايا الأموال العامة. ثالثاً: تحقيق أي قضية من قضايا الأموال العامة ترى تحقيقها، كما لها أن تطلب أية قضية منها للاطلاع عليها واتخاذ ما تراه بشأنها دون إخلال بحق نيابة الأموال العامة العليا في ذلك. رابعاً: متابعة قضايا الأموال العامة التي يتم تحقيقها في النيابة، والتفتيش عليها في تلك النيابة تفتيشاً مفاجئاً، وإعداد تقرير بذلك يرسل إلى إدارة التفتيش القضائي، كما ترسل صورة منه إلى نيابة الأموال العامة العليا والمحامي العام الأول لدى محكمة الاستئناف والنيابة الكلية المختصة لاتخاذ اللازم في شأن ما ورد به).

المصرية التي تعد إحدى اعمدة النظام القضائي في الدولة ، فتتولى مهام عديدة منها التحقيق في الجرائم وملاحقة مرتكبيها (١) .

أما في العراق تعد دائرة التحقيق في هيئة النزاهة، هي الجهة الرسمية التي تعمل على مكافحة الفساد وتعزيز الشفافية ، وهيئة النزاهة هي مؤسسة حكومية مستقلة مسؤولة عن التحقيق في قضايا الفساد وملاحقة المسؤولين المتورطين فيه (٢) وتعمل بموجب قانون خاص بالهيئة وهو قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) (٣) ، بالإضافة إلى أن دستور جمهورية العراق لعام (٢٠٠٥) الذي أشار في المادة (١٠٢) إلى هيئة النزاهة كونها جهة مستقلة (٤) ، فأن طبيعة عمل هيئة النزاهة يقتضي منحها الاستقلال في عملها وهذا ما اكدته المادة (٢) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على اعتبار هذا الهيئة مستقلة ولا تخضع لإلرقابية مجلس النواب (٥).

تتشكل هيئة النزاهة من رئيس الهيئة ونائبيه ، ويعد الرئيس الأعلى في الهيكل التنظيمي للهيئة ويكون بدرجة وزير ويستمر بالعمل لمدة خمس سنوات (٦) ، ويتطلب لتعيين رئيس الهيئة مصادقة مجلس النواب العراقي (البرلمان) وفقاً للدستور، لأنه يُعد من المناصب العليا في الدولة بناء على اقتراح من مجلس الوزراء (٧) ، وفق قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) (المعدل)، كما يجب أن يتوافر في رئيس الهيئة شروطاً من اجل توليه هذا المنصب وهي أن يكون عراقي الجنسية ، ذو كفاءة ونزاهة وخبرة في المجال القانوني أو الإداري ، غير محكوم بجريمة مخلة

(١) د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في الاجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، ص ٢٤١.

(٢) د. معتز علي صابر ، المسؤولية الجزائية عن الدخل غير المشروع ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة الاسلامية في لبنان ، كلية الحقوق ، قسم القانون العام ، ٢٠٢٠ ، ص ٢٢٧ .

(٣) ميثم غانم جبر ، معراج احمد اسماعيل ، دور هيئة النزاهة في تحريك الدعوة الجزائية ، بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية ، العدد ١٦ ، ٢٠١٨ ، ص ١٣٧ .

(٤) تنص المادة (١٠٢) من دستور جمهورية العراق لعام (٢٠٠٥) على أن (تعد المفوضة العليا لحقوق الانسان، والمفوضية العليا المستقلة للانتخابات، وهيئة النزاهة، هيئات مستقلة، تخضع لرقابة مجلس النواب، وتنظم اعمالها بقانون).

(٥) تنص المادة(٢) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (هيئة النزاهة هيئة مستقلة ، تخضع لرقابة مجلس النواب ، لها شخصية معنوية واستقلال مالي واداري ، ويمثلها رئيسها او من يخوله) .

(٦) مكرم البرزنجي ، جريمة الرشوة بين نظامي الوحدة والثنائية في ضوء القانون المقارن ، بغداد ، ٢٠١٠ ، ص ٥٦ .

(٧) تنص المادة(٤) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (يكون رئيس الهيئة بدرجة وزير يعين بناء على اقتراح من مجلس الوزراء وبموافقة مجلس النواب لمدة (٥) خمس سنوات) .

بالشرف ، لا ينتمي إلى أي حزب سياسي أثناء ، تسلمه المنصب ، ورئيس الهيئة يجب أن يتمتع بالاستقلالية التامة في أداء مهامه (١) .

كما يكون لرئيس الهيئة نائبان يتمتعان بدرجة وكيل وزارة (٢) ، أما على مستوى التنظيم ، فإن هيئة النزاهة لا تُعد جزءاً من الجهاز التنفيذي ، وإنما تخضع لرقابة البرلمان فقط ، وتنقسم الهيئة إلى عدة دوائر ، من أبرزها دائرة التحقيق التي تُعدّ من أهم مفاصلها التنفيذية ، إذ تضطلع بمهمة التحقيق والكشف عن قضايا الفساد ، وإحالتها إلى القضاء المختص (٣) ، ويرأس الدائرة موظف بدرجة مدير عام حاصل على شهادة جامعية أولية في القانون ، ويتولى إدارة التحقيقات في قضايا الفساد المالي (٤) .

كما تنتشر دوائر تحقيق فرعية في المحافظات ، تتولى النظر في القضايا ذات الطبيعة المحلية ، وتعمل من خلال ثلاث مديريات وعدد من المكاتب المنتشرة في مختلف أنحاء العراق (٥) ، وقد نصّت المادة (٣/أولاً) من قانون الهيئة على أن من مهامها منع الفساد ومكافحته من خلال التحقيق بواسطة محققين متخصصين (٦) ، كما

(١) تنص المادة (٥) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (يشترط فيمن يرشح لرئاسة الهيئة-إضافة الى الشروط العامة لتولي الوظيفة ان يكون :-اولا : حاصل في الاقل على شهادة جامعية اولية في القانون . وله ممارسة فعلية في اختصاصه مدة لا تقل عن خمس عشرة سنة . ثانيا : ان يكون عراقيا وغير محكوم عليه عن جناية غير سياسية او جنحة مخلة بالشرف .ثالثا : ان يتسم بأعلى معايير السلوك الاخلاقي والنزاهة والامانة .رابعا : ان لا يكون قد راس الهيئة لفترتين ، سواء كانت متتاليتين او غير متتاليتين .خامسا : ان لا يقل عمره عن اربعين سنة .سادسا : ان يكون مستقلا لا ينتمي لأية جهة سياسية .سابعاً : ان لا يكون مشمولاً بإجراءات المساءلة والعدالة) .

(٢) تنص المادة (٨) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (لرئيس الهيئة نائبان بدرجة وكيل وزارة يعينان بنفس الطريقة التي يعين بها رئيس الهيئة وبنفس شروطه ، على ان يحمل النائب الاول شهادة جامعية اولية في القانون ، وان يكون النائب الثاني من حملة الشهادة الجامعية الاولية في الاختصاصات التربوية او الاعلامية) .

(٣) ميثم غانم جبر ، معراج احمد اسماعيل ، دور هيئة النزاهة في تحريك الدعوة الجزائية ، مصدر سابق ، ص ١٤٣ .

(٤) تنص المادة (١٠) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (يتكون (يتكون مركز الهيئة من الدوائر الاتية :- اولاً : دائرة التحقيقات : يرأسها مدير عام يكون حاصل في الاقل على شهادة جامعية اولية في القانون ، تتولى القيام بواجبات التحري والتحقيق في قضايا الفساد وفقا لأحكام هذا القانون وقانون اصول المحاكمات الجزائية ...) .

(٥) زينب اسكندر داغر ، دور هيئة النزاهة في مكافحة جريمة غسيل الاموال ، بحث منشور في مجلة العلوم .

الاقتصادية والادارية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٣ ، ص ١٧٢ .

(٦) تنص المادة (٣) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (تعمل الهيئة على المساهمة في منع الفساد ومكافحته ، واعتماد الشفافية في ادارة شؤون الحكم على جميع المستويات ، عن طريق :- اولاً : التحقيق في قضايا الفساد طبقاً لأحكام هذا القانون ، بواسطة محققين ، تحت اشراف قاضي التحقيق المختص ، ووفقاً لأحكام قانون اصول المحاكمات الجزائية . ثانياً : متابعة قضايا الفساد التي لا يقوم محققو الهيئة بالتحقيق فيها ، عن طريق ممثل قانوني عن الهيئة بوكالة رسمية تصدر عن رئيسها (...).

كما منحتها المادة (١١) من القانون ذاته صلاحيات واسعة في مجال التحقيق، مما يجعل اختصاصها في هذا الجانب أرجح من اختصاص أي جهة أخرى (١).

وعلى الرغم من اختصاص هيئة النزاهة في التحقيق إلا أن لجهات أخرى الحق في معاونته هيئة النزاهة في التحقيق . فيعد الادعاء العام وفق قانون الادعاء العام الجهة التي تمتلك حق تحريك الدعوى المتعلقة بقضايا الفساد المالي ، وكذلك مراقبة التحري وجمع الأدلة كما يحق للادعاء العام الحضور في اثناء التحقيق وابداء الملاحظات (٢) ، كما يملك مجلس الوزراء صلاحية تشكيل لجان تحقيق خاصة بموجب قانون انضباط موظفي الدولة رقم (١٤) لسنة (١٩٩١)، في الحالات التي تمس المال العام، أو المصلحة العليا ، وهذه اللجان لا تعد جهة قضائية ، بل تكون إدارية ، ويقتصر دورها على جمع المعلومات، المراجعة، والتوصية بالإحالة إلى الجهات القضائية مثل هيئة النزاهة أو قاضي التحقيق (٣)

وفيما يخص قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية (المعروفة إعلامياً بسرقة القرن)، بدأت أحداث الجريمة في عام ٢٠٢٢، عندما قامت مجموعة من الشركات الوهمية بتقديم نحو (٢٦٠) صكاً إلى المصارف الحكومية على دفعات متفرقة، حيث جرى صرف هذه المبالغ دون الالتزام بإجراءات الرقابة المسبقة الخاصة بعملية استرداد الأموال، والتي يشرف عليها البنك المركزي العراقي، وقد تم ذلك استناداً إلى مقترح صادر عن رئيس اللجنة المالية بإلغاء دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي

(١) تنص المادة (١١) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (للهيئة صلاحية التحقيق في اي (قضية فساد) بواسطة احد محققها تحت اشراف قاضي التحقيق المختص . ثانياً : يرجح اختصاص الهيئة التحقيقي في (قضايا الفساد) على اختصاص الجهات التحقيقية الاخرى بضمنها الجهات التحقيقية العسكرية والجهات التحقيقية لدى قوى الامن الداخلي ...).

(٢) تنص المادة (٥) من قانون الادعاء العام رقم (٤٩) لسنة (٢٠١٧) على أن (يتولى الادعاء العام المهام الاتية : اولاً: اقامة الدعوى بالحق العام وقضايا الفساد المالي والاداري ومتابعتها استنادا الى قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ المعدل ثانياً: مراقبة التحريات عن الجرائم وجمع الأدلة التي تلزم بالتحقيق فيها واتخاذ كل من شأنه التوصل الى كشف معالم الجريمة . ثالثاً: الحضور عند اجراء التحقيق في جنائية او جنحة وابداء ملاحظاته وطلباته القانونية والحضور في جلسات المحاكم الجزائية عدا محكمة التمييز الاتحادية وتقديم الطعون والطلبات الى محكمة الجنايات...).

(٣) تنص المادة(١٠) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم(١٤) لسنة (١٩٩١) على(اولاً : على الوزير او رئيس الدائرة تأليف لجنة تحقيقية من رئيس وعضوين من ذوي الخبرة على ان يكون احدهم حاصلًا على شهادة جامعية اولية في القانون .ثانياً : تتولى اللجنة التحقيق تحريريًا مع الموظف المخالف المحال عليها ولها في سبيل اداء مهمتها سماع وتدوين اقوال الموظف والشهود والاطلاع على جميع المستندات والبيانات التي ترى ضرورة الاطلاع عليها، وتحرر محضرا تثبت فيه ما اتخذته من اجراءات وما سمعته من اقوال مع توصياتها المسببة، اما بعدم مساءلة الموظف وغلقت التحقيق او بفرض احدي العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، وترفع كل ذلك الى الجهة التي احالت الموظف عليها . ثالثاً : اذا رأت اللجنة ان فعل الموظف المحال عليها يشكل جريمة نشأت عن وظيفته او ارتكبتها بصفته الرسمية فيجب عليها ان توصي بإحالته الى المحاكم المختصة ...).

بخصوص تدقيق الامانات الضريبية قبل الصرف ، وحظي بتأييد ديوان الرقابة المالية وموافقة مكتب الهيئة العامة للضرائب ووزير المالية ومكتب رئيس مجلس الوزراء ، وهو ما عُدد الخطوة الأولى التي مهدت لوقوع جريمة الاستيلاء على الأموال العامة، وأسفر لاحقاً عن الكشف عن تورط جهات متعددة في هذه الجريمة^(١).

وفي هذا السياق، أعلن رئيس مجلس الوزراء العراقي عن تشكيل هيئة عليا لمكافحة الفساد مدعومة بفريق عمل مختص، وذلك ضمن إطار تنفيذ المنهاج الوزاري للحكومة، وبهدف اعتماد آليات غير تقليدية لمعالجة ملفات الفساد الكبرى وتجاوز الإخفاقات السابقة، وأكد أن هذه الهيئة ستتولى متابعة قضايا الفساد الكبرى، والعمل على استرداد الأموال العامة المنهوبة، وملاحقة المتورطين وفق الأطر القانونية المعتمدة، كما أعلن رئيس مجلس الوزراء عن استرداد جزء من الأموال المختلسة من الأمانات الضريبية، مبيّناً أن الجهات المختصة تمكنت من استرجاع الدفعة الأولى التي بلغت أكثر من (١٨٢) مليار دينار عراقي، أي ما يقارب (٥%) من إجمالي المبالغ المسروقة، وأشار إلى تشكيل لجان تحقيق متخصصة لتدقيق الصكوك المصروفة من حسابات الأمانات الضريبية، حيث كشفت التحقيقات عن تورط جهات داخل هيئة الضرائب، إلى جانب جهات رقابية أخرى، أسهمت في تسهيل عملية الاستيلاء وفي الإطار ذاته، أعلنت لجنة النزاهة النيابية عن تشكيل لجنة تحقيق خاصة بقضية سرقة الأمانات الضريبية، المعروفة إعلامياً بـ "سرقة القرن"، حيث استضافت عدداً من المسؤولين والجهات الحكومية المعنية، من بينها هيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية، بهدف الوقوف على ملابسات القضية وكشف أبعادها. وبين تقرير صادر عن وزارة المالية أن مبلغاً يُقدّر بـ(٣.٧) تريليون دينار قد اختفى خلال سنة واحدة فقط، فضلاً عن مبالغ أخرى تعود لفترات سابقة، بما في ذلك أموال الأمانات الكمركية. كما أشارت لجنة النزاهة النيابية إلى أن مجموع المبالغ المختلسة، وفقاً للمعلومات الأولية، يتجاوز خمسة مليارات دولار، وعقب انكشاف القضية، باشرت هيئة النزاهة والسلطة القضائية باتخاذ الإجراءات القانونية

(١) كتاب رئيس اللجنة المالية المرقع (٢١٢١) في ١٣/٧/٢٠٢١ والذي تضمن اقتراح الغاء دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي بخصوص تدقيق الامانات الضريبية قبل الصرف بحجة الاليات المعقدة الخاصة بالتدقيق المسبق للديوان. و كتاب المدير العام للهيئة العامة للضرائب المرقم (١٠٤٦) في ١/٨ /٢٠٢١ والمتضمن طلب موافقة السيد وزير المالية على الغاء التدقيق السابق لديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعاملات رد الامانات الضريبية. وكتاب مكتب رئيس الوزراء المرقم (٣٩٠٧) في ١/٨/٢٠٢١ والمتضمن الغاء التدقيق والرقابة. وكتاب هيئة النزاهة الاتحادية المرقم (٧٠٧٩) في ٣١/٨/٢٠٢١ و موافقة وزير المالية السابق .

اللازمة، حيث صدرت أوامر قبض بحق عدد من المتهمين، تمهيداً لاستكمال التحقيقات وملاحقة جميع المتورطين، والعمل على استرداد الأموال العامة وفقاً لأحكام القانون(١).

إلا أننا نرى أن التطبيق الواقعي لما جرى في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية أظهر وجود تجاوزات قانونية خطيرة، تمثلت في تدخل اللجنة المشكلة في مجريات التحقيق الابتدائي ، إلى جانب طرح مقترح إلغاء الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان الرقابة المالية، الأمر الذي يُعد مخالفة صريحة للضوابط القانونية، وأسهم بشكل مباشر في إضعاف منظومة الرقابة المالية وتهيئة البيئة المناسبة لوقوع هذه الجريمة.

حيث نرى من خلال هذه التجاوزات التي رافقت عمل اللجنة، كان من الأفضل أن تُسند مهمة التحقيق في هذه القضية إلى هيئة النزاهة تحت إشراف قاضي التحقيق المختص بقضايا النزاهة بوصفها الجهة المختصة التي أشار لها القانون والمعنية بمكافحة الفساد، وذلك بسبب الأثر البالغ الذي خلفته القضية ، إذ إن تعدد الجهات المتولية للتحقيق لا يسهم فقط في تشتت الجهود، بل قد يُفضي أيضاً إلى نتائج متضاربة، مما ينعكس سلباً على شفافية الإجراءات وعدالة المسار القانوني ، وترى الباحثة أن المشرع العراقي قد وُفق في تخصيص جهة محددة للنظر في قضايا الفساد المالي، بما في ذلك جرائم الاستيلاء على الأمانات الضريبية، ومع ذلك فإن هذا التخصيص لا يُعد كافياً لضمان فاعلية الهيئة واستقلاليتها، لاسيما في ظل ما يشهده الواقع العملي من تدخل جهات متعددة ذات طابع سياسي تؤثر في عمل الهيئة وتقيد عملها وعليه كان من الأفضل أن يتضمن التشريع ضمانات قانونية واضحة لضمان اختصاص هيئة النزاهة حصرياً بالتحقيق في قضايا الأمانات الضريبية، مع تزويدها بالوسائل القانونية التي تمكّنها من أداء أعمالها دون الحاجة إلى الاستعانة بجهات أخرى قد تؤثر على استقلالية الإجراءات.

(١) موقع المكتب الاعلامي لرئيس مجلس الوزراء، تاريخ النشر (٢٠٢٤/٧/١٣) ، تاريخ الزيارة ٦/١٥/٢٠٢٥/ (https://pmo.iq/?article=2101&utm_source=chatgpt.com) .

الفرع الثاني

إجراءات التحقيق في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يعد التحقيق الابتدائي مرحلة مهمة في الدعوى الجزائية، تهدف إلى الكشف عن الحقيقة والتأكد من وجود أدلة كافية لإحالة المتهم إلى المحاكمة (١)، وتتكون هذه المرحلة من عدة إجراءات، أبرزها :

أولاً : تحريك الدعوى الجزائية

يقصد بتحريك الدعوى الجزائية البدء بسير الإجراءات في الدعوى الجزائية أو رفع الدعوى أمام السلطات المختصة والمباشرة في الإجراءات فيها حتى صدور الحكم ويتم تحريك الدعوى في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية بإحدى الطريقتين وهما :

١- الشكوى:

الشكوى هي تعبير رسمي من المجني عليه أو من يمثله قانوناً، يطلب فيها من الجهات المختصة اتخاذ الإجراءات القانونية ضد الجاني ، ولا تُقبل الشكوى إلا من صاحب المصلحة المباشرة وأن تكون له الأهلية الجزائية للتقاضي ، ويجب أن تُقدم خلال مدة زمنية محددة يقررها القانون (٢)، وقد نص القانون العقوبات الفرنسي في المادة (١) من قانون الإجراءات الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) إلى تقديم الشكوى من قبل الطرف المتضرر (٣) ، كما أن قانون الإجراءات المصري في المادة (٣) حددت من يقدم الشكوى وهم كل من المجني عليه، أو من وكيله الخاص، إلى النيابة العامة، أو إلى أحد مأموري الضبط القضائي (٤) ، وبين قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي من له حق في تقديم الشكوى في المادة (١) حيث نصت أن لكل شخص كان متضرراً من الجريمة أو من يقوم مقامه قانوناً أو أي شخص علم

(١) طه السيد احمد الرشدي ، ضوابط التحقيق الابتدائي في قانون الاجراءات الجنائية المصري ، بحث منشور في مجلة الشريعة والقانون ، العدد الرابع والثلاثون ، الجزء الاول ، ٢٠١٩ ، ص ٩٩٨ .

(٢) د. نبيل مدحت سالم ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، ج ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص ١٠٦١ .
(٣) المادة (١) من قانون الإجراءات الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) (يتم اتخاذ الإجراءات العامة لتطبيق الأحكام ويمارسها القضاة أو المسؤولون الذين يعهد إليهم القانون. يمكن أيضا تحريك هذا الإجراء من قبل الطرف المتضرر، بموجب الشروط التي يحددها) .

(٤) تنص المادة (٣) من قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) على أن (لا يجوز أن ترفع الدعوى الجنائية إلا بناء على شكوى شفهية أو كتابية من المجني عليه، أو من وكيله الخاص، إلى النيابة العامة، أو إلى أحد مأموري الضبط القضائي في الجرائم المنصوص عليها في المواد ١٨٥ و ٢٧٤ و ٢٧٧ و ٢٧٩ و ٢٩٢ و ٢٩٣ و ٣٠٣ و ٣٠٦ و ٣٠٧ و ٣٠٨ من قانون العقوبات، وكذلك في الأحوال الأخرى التي ينص عليها القانون. ...).

بوقوعها أو بأخبار يقدم إلى أي منهم من الادعاء العام ما لم ينص القانون على خلاف ذلك (١) .

أما في ما يتعلق بجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية أو جرائم الأموال بصورة عامة فأن الشكوى تقدم من الادعاء العام لأنه يمثل المجتمع ويحمي المال العام. إضافة إلى ذلك، يحق للوزارات والدوائر الرسمية والهيئة العامة للضرائب و ديون الرقابة في العراق والجهات المالكة للمال العام والأفراد بوصفهم مجنى عليهم أن تُبلغ عن الجريمة وترفع تقرير إلى الجهات التحقيقية (هيئات النزاهة، الشرطة، قاضي التحقيق) (٢)، أو النيابة الإدارية و النيابة العامة والجهات الرسمية الأخرى في مصر .

وبذلك، تُعتبر الجهات الحكومية المتضررة – مثل وزارة المالية أو هيئة الضرائب والادعاء العامة – ممثلاً قانونياً للمصلحة العامة ، حيث ترى الباحثة أن ذلك يتماشى مع المادة (١) من أصول محاكمات جزائية حيث نصت (أي شخص علم بوقوعها) وبالتالي هذه العبارة واسعة يمكن يندرج تحتها العديد من الجهات التي تعلم بوجود فساد او مخالفات مالية.

٢- الإخبار :

يقصد بالإخبار هو إبلاغ السلطات المختصة عن وقوع جريمة (٣)، فقد أشار قانون الإجراءات الفرنسي إلى أن الإخبار يقع على عاتق الموظف الذي يعلم بحدوث

(١) تنص المادة (١) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (١) – تحرك الدعوى الجزائية بشكوى شفوية او تحريرية تقدم الى قاضي التحقيق او المحقق او اي مسؤول في مركز الشرطة او اي من اعضاء الضبط القضائي من المتضرر من الجريمة او من يقوم مقامه قانونا او اي شخص علم بوقوعها...).

(٢) مجلس النواب اللجنة المالية ، إلى وزارة المالية _ مكتب السيد الوزير ، العدد ٢١٢١، التاريخ ١٣/٧/٢٠٢١ ، م/ الامانات الضريبية والكمركية (تحية طيبة... استناد الى أحكام المادة (٦١) تانيا) من الدستور، ولورود الكثير من الشكاوى الى اللجنة العالية بخصوص وجود تأخير في إجراءات صرف المستحقات المالية لمستحقها والخاصة ب (الامانات الضريبية والكمركية) من قبل الهيئة العامة للضرائب بسبب الأليات المعقدة الخاصة بالتدقيق المسبق من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي قبل كل معاملة صرف للمبالغ المقرضة من قبل الهيئة، وهنا نود الإشارة الى أحكام المادة (٦/أولا من قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ والتي نصت على تقييد ايرادا نهائيا للخرينة العامة جميع الديون والامانات التي لم يراجع اصحابها لقبضها خلال (٥) سنوات من تاريخ انتهاء السنة المالية التي انتفتت الحاجة لها. ولوزير المالية اعادتها اذا ثبت لديه بأن عدم المراجعة كان لعذر مشروع ولا تعاد بعد مرور (١٠) سنوات" ولم تشر المادة الى شرطية تدقيق الديوان المسبق كون أحكام المادة (٦) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل والتي حددت بموجبها مهام الديوان في عملية التدقيق والرقابة وتقويم الاداء للجهات الخاضعة لرقابته) .

(٣) جمال محمد مصطفى ، شرح قانون اصول محاكمات جزائية ، مطبعة الزمان ، بغداد ، ٢٠٠٤ ، ص ٤٤ .

جريمة وذلك في المادة (٤٠-١) (١) ، كما أشار قانون الإجراءات الجنائية المصري إلى الإخبار وما يتعلق بها من أحكام واعطاء هذا الحق للنيابة العامة و لكل من علم بوقوع الجريمة (٢) ، كما بين قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي من له حق في تقديم الشكوى في المادة (٤٧) و (٤٨) ، وأوضح بأن الإخبار حق للأفراد وفي الوقت ذاته واجب على المكلفين بخدمة عامة (٣) .

وبذلك يحق للأفراد أو المكلف أو المستفيد من الأمانات الضريبية الإخبار عن وقوع هذه الجريمة ، وتتلقى هيئة النزاهة الإخبار أو الشكوى استناد إلى المادة الأولى من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي التي أوضحت الأشخاص الذين لهم حق تلقي الإخبار والشكوى حيث نصت على تحريك الدعوى الجزائية يتم بشكوى شفوية أو تحريرية تقدم إلى قاضي التحقيق أو المحقق أو أي مسؤول في مركز الشرطة أو أي من أعضاء الضبط القضائي (٤) ، وقانون هيئة النزاهة الذي أشار في المادة (١٣) إلى صلاحية رئيس الهيئة (مثل هيئة النزاهة أو هيئة تحقيق مختصة) بأن يقوم بحفظ الإخبار أي عدم الاستمرار في التحقيق أو الإجراءات القانونية ، يظل لقاضي التحقيق صلاحية أن يطلب الاطلاع على تلك الإخبار التي تم حفظها (٥).

(١) تنص المادة (٤٠-١) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن (أي سلطة مشكلة أو موظف عمومي أو موظف مدني يكتب، في أداء واجباته، مطلوب معرفة جريمة أو جريمة لتقديم إشعار دون تأخير إلى المدعي العام و لنقل جميع المعلومات والمحاضر والأفعال المتعلقة بها إلى هذا القاضي).
(٢) تنص المادة (٢٥) من قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) على أن (لكل من علم بوقوع جريمة يجوز للنيابة العامة رفع الدعوى عنها بغير شكوى أو طلب أن يبلغ النيابة العامة أو أحد مأموري الضبط القضائي عنها).

(٣) نص المادة (٤٧) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (١ - لمن وقعت عليه جريمة ولكل من علم بوقوع جريمة تحرك الدعوى فيها بلا شكوى او علم بوقوع موت مشتبه به ان يخبر قاضي التحقيق او المحقق او الادعاء العام او احد مراكز الشرطة.٢ للمخبر في الجرائم الماسة بأمن الدولة الداخلي او الخارجي وجرائم التخريب الاقتصادي والجرائم الاخرى المعاقب عليها بالإعدام او السجن المؤبد او الموقت ان يطلب عدم الكشف عن هويته وعدم اعتباره شاهدا، وللقاضي ان يثبت ذلك مع خلاصة الإخبار في سجل خاص يعد لهذا الغرض ويقوم بأجراء التحقيق وفق الاصول...). والمادة (٤٨) (كل مكلف بخدمة عامة علم اثناء تأدية عمله او بسبب تأديته بوقوع جريمة او اشتبه في وقوع جريمة تحرك الدعوى فيها بلا شكوى وكل من قدم مساعدة بحكم مهنته الطبية في حالة يشتبه معها بوقوع جريمة وكل شخص كان حاضرا ارتكاب جنابة عليهم ان يخبروا فوراً احداً ممن ذكروا في المادة (٤٧)).

(٤) تنص المادة (١) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (١ - تحرك الدعوى الجزائية بشكوى شفوية او تحريرية تقدم الى قاضي التحقيق او المحقق او اي مسؤول في مركز الشرطة او اي من اعضاء الضبط القضائي من المتضرر من الجريمة او من يقوم مقامه قانونا او اي شخص علم بوقوعها او بأخبار يقدم الى اي منهم من الادعاء العام ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. ويجوز تقديم الشكوى في حالة الجرم المشهود الى من يكون حاضرا من ضباط الشرطة ومفوضيها).

(٥) تنص المادة (١٣) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على (اولا : للهيئة بقرار من رئيسها حفظ الإخباريات ، دون عرضها على قاضي التحقيق المختص ، اذا وجدها لا تتضمن جريمة ما ، او اذا ثبت لديه بالتحريات والتحقيقات الأولية عدم صحة الإخبار او كذبه . ثانيا : لقاضي التحقيق طلب اي اخبار حفظ وفقا لأحكام البند (اولا) من هذه المادة ، واتخاذ ما يراه مناسبا بشأنه ، وفقا لأحكام القانون).

أما بخصوص صلاحية هيئة النزاهة في تحريك الدعوى الجزائية بقضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية، فقد خلا القانون من نص صريح بهذا الخصوص، إلا أن الهيئة مارست هذا الدور عملياً عبر قسم التحري عن الجرائم وشعبة العمليات التابعة لها، وكان الأجدر بالمشرع النص بوضوح على هذا الاختصاص (١).

وبعد الانتهاء من التبليغ، تُرفع الدعوى أمام الجهات التحقيقية المختصة، لتبدأ مرحلة التحري، التي تُعد من الواجبات القانونية الأساسية. ويُقصد بالتحري الوقوف على طبيعة الجريمة والظروف التي أحاطت بارتكابها، وتحديد هوية الجناة أو المشتبه بهم، فضلاً عن جمع الأدلة والقرائن التي يمكن الاستناد إليها لاحقاً في مرحلتي التحقيق والمحاكمة، مع اتخاذ الإجراءات اللازمة لحماية مسرح الجريمة (٢) وقد نصت المادة (١٥) من قانون هيئة النزاهة على إلزام دوائر الدولة والجهات الرسمية بتزويد الهيئة بما تحتاجه من وثائق ومعلومات، وهو ما يُعد ترخيصاً صريحاً للهيئة بممارسة جميع الإجراءات الضرورية لجمع المعلومات (٣)، كما منح القانون الهيئة صلاحيات مماثلة لسلطات المحقق في الدعوى، بما في ذلك طلب الأوراق والبيانات اللازمة لسير التحقيق، وأكدت المادة (١٢) من القانون ذاته على صلاحية الهيئة في استخدام الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة وتقنيات التحري المشروعة وأدوات التحقيق المتطورة لجمع الأدلة والوصول إلى الحقيقة (٤).

وفي التطبيق العملي، وخاصة في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية عام (٢٠٢٢)، قامت هيئة النزاهة (دائرة التحقيقات) ، بصفتها الجهة المختصة قانوناً بموجب قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) المعدل، بتحريك الدعوى الجزائية استناداً إلى تقارير صادرة عن مدير عام في

(١) حسيون عبيد هجيج ، ومحمد حسون عبيد ، هيئة النزاهة ودورها في مكافحة جرائم الفساد ، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث العلمية ، العدد ١١ ، ص ٦٥.

(٢) د. علي محمد جعفر ، مبادئ المحاكمات الجزائية ، ط ١ ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ٢٢٤.

(٣) تنص المادة (١٥) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (أولاً: تلتزم جميع دوائر ومؤسسات الدولة العامة بتزويد الهيئة بما تطلبه من وثائق وأوليات ومعلومات تتعلق بالقضية التي يراد التحري أو التحقيق فيها ، وتتعاون معها لتمكينها من أداء مهامها التحقيقية المنصوص عليها في هذا القانون. ثانياً: تضمن الهيئة خلال قيامها بواجبها التحقيقي ان لا تتدخل في عمل الوزارات والمؤسسات الرسمية وان تحترم صلاحيات واختصاصات قياداتها وموظفيها القانونية ، وان يقوم محققوها بالإجراءات التحقيقية بصورة منفصلة وغير مؤثرة سلباً على اعمال واختصاصات وصلاحيات الفنيين والمعنيين) .

(٤) تنص المادة (١٢) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (للهيئة استخدام وسائل التقدم العلمي واجهزة والات التحري والتحقيق وجمع الادلة واستدعاء المعنيين للتحقيق معهم بشكل مباشر بعد صدور قرار من القاضي المختص وعلى رئيسها توفير مستلزمات ومتطلبات استخدامها في ميدان الكشف عن جرائم الفساد او منعها او ملاحقة مرتكبيها) .

وزارة المالية في كشف وجود مخالفات جوهرية، تمثلت بصرف مبالغ ضخمة استناداً إلى صكوك صادرة لصالح شركات حديثة التأسيس، وأن الأمانات تعود إلى سنوات سابقة، الأمر الذي أثار شبهات جدية بوجود تلاعب منظم في إجراءات الصرف. أثر ذلك، شكّلت عدة لجان تحقيق، من بينها لجان داخل وزارة المالية، إضافة إلى لجنة تحقيق برلمانية (لجنة تقصي الحقائق) منبثقة عن لجنة النزاهة النيابية، تولّت استضافة عدد من المسؤولين والموظفين المعنيين، والاطلاع على السجلات والمخاطبات الرسمية، وتتبع مسار الصكوك المصروفة والجهات المستفيدة منها (١).

وقد اتسمت هذه المرحلة بطابع إداري ورقابي، واقتصر دورها على جمع المعلومات وتشخيص مواطن الخلل الإداري والوظيفي، دون أن تتمتع بصفة قضائية، ومع تبلور شبهات ارتكاب جرائم جزائية، من بينها الاستيلاء على المال العام والتزوير وغسل الأموال، أُحيلت نتائج التحقيقات الإدارية إلى هيئة النزاهة والسلطة القضائية المختصة، التي باشرت باتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة، حيث صدرت أوامر قبض بحق عدد من المتهمين، إلى جانب اتخاذ تدابير احترازية تمثلت بمنع السفر وتجميد الأموال. وبالتوازي مع ذلك، أُعلن عن تشكيل هيئة عليا لمكافحة الفساد مدعومة بفريق مختص، تولّت متابعة الملف من زاوية تنفيذية، ولا سيما ما يتعلق باسترداد الأموال العامة، غير أن هذا التداخل بين المسارات الإدارية والتنفيذية والقضائية أثار جدلاً قانونياً واسعاً بشأن حدود الصلاحيات، ولا سيما ما يتعلق بتدخل بعض الجهات في مسار التحقيق أو اتخاذ قرارات ذات طابع قضائي خارج الإطار الدستوري المقرر (٢) ، ونلاحظ أن التحقيق في هذه القضية لم يجر منذ بدايته ضمن مسار قضائي صرف، بل تداخلت فيه اختصاصات متعددة، الأمر الذي أدى إلى إرباك في تحديد المسؤوليات القانونية، وأثار إشكاليات تتعلق بمبدأ الفصل بين السلطات وضمانات التحقيق العادل، على الرغم من ما أسفر عنه من كشف لحجم الفساد واسترداد جزء من الأموال العامة.

(١) كتاب لجنة النزاهة النيابية ذي العدد (م/٧٧/ ١٨) في ٢٠٢٢/١٠/٢٦ والمتضمن (تشكيل لجنة تقصي الحقائق النيابية حول موضوع سرقة الامانات الضريبية، برئاسة السيدة النائب الدكتورة (ح ، ف) وعضوية كل من السادة والسيدات النواب من اعضاء لجنة النزاهة النيابية . وقد شرعت اللجنة بعملها الذي تضمن: اولاً: الاجتماعات قامت اللجنة بعقد (٣٧) اجتماعاً بعضها اجتماعات تنظيمية، واخرى خاصة باستضافة المعنيين بموضوع الامانات الضريبية، والذين سيشار اليهم بالتفصيل لاحقاً، وحددت اللجنة نطاق عملها كما موضح بالاتي: اعداد المخاطبات اللازمة للجهات المراد البحث معها وحددت اللجنة الشخصيات المقرر استضافتها) .
(٢) تحقيقات وتقارير ، الداعية نيوز ،تاريخ النشر (٥/١١/٢٠٢٢) تاريخ الزيارة (١/٧/٢٠٢٥) .
(https://www.aldaaenews.com/AR/Details/34532?utm_source=chatgpt.com) .

ثانياً: التحقيق (الاستجواب)

تختص دائرة التحقيق في هيئة النزاهة بالتحقيق في قضايا الفساد ، ومنها جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، وذلك من خلال محقق يخضع لأشراف قاضي التحقيق المختص (١) ، وتشمل إجراءات التحقيق الابتدائي إصدار أمر التكليف بالحضور هو وثيقة أو إشعار يُصدر من جهة قانونية يُطلب فيها من شخص معين الحضور في وقت ومكان محددين، وذلك لغرض معين، الإدلاء بشهادة في قضية ، ويتضمن الأمر عادةً بيانات الجهة التي أصدرت الأمر (النيابة العامة أو قاضي التحقيق) يُذكر اسم الشخص الموجه له الأمر، والعنوان، إلخ توضيح السبب القانوني وراء استدعائه للتحقيق أو الشهادة (٢) ثم يبدأ الاستجواب الذي يعد إجراء قانوني يتم فيه توجيه الأسئلة إلى شخص معين سواء كان متهمًا أو شاهدًا أو طرفًا في قضية من قبل جهة مختصة ، بهدف جمع المعلومات أو الأدلة المتعلقة بالجريمة يُعد هذا الإجراء من أخطر مراحل التحقيق، حيث يتم سؤال المتهم عن التهم المنسوبة إليه، تمكينه من الدفاع عن نفسه وتقديم أقواله بحرية ، ويُستخدم الاستجواب أيضًا للحصول على الشهادة من أشخاص شهدوا الواقعة أو لديهم معلومات تفيد في سير التحقيق كما يتم به مواجهة المتهم بأدلة أو شهود أو أقواله من أجل التوصل للفاعل(٣).

كما يحق لقاضي التحقيق إصدار أمر التوقيف الذي يمثّل إجراء قانوني تتخذه الجهات المختصة يقضي باحتجاز شخص لمدة محددة من الزمن، وذلك على ذمة التحقيق في قضية معينة، قبل صدور حكم قضائي ضده ، أي هو حجز حرية شخص مشتبه به مؤقتًا، إذ توافرت أسباب قوية تدل على ارتكابه جريمة، وذلك للحيلولة دون هروبه أو عبثه بالأدلة أو تأثيره على سير التحقيق ويصدر أمر التوقيف بالنسبة

(١) تنص المادة (١١) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (أولاً) : للهيئة صلاحية التحقيق في أي (قضية فساد) بواسطة احد محققها تحت اشراف قاضي التحقيق المختص . ثانياً : يرجح اختصاص الهيئة التحقيقي في (قضايا الفساد) على اختصاص الجهات التحقيقية الاخرى بضمنها الجهات التحقيقية العسكرية والجهات التحقيقية لدى قوى الامن الداخلي ، ويتوجب على تلك الجهات ايداع الاوراق والوثائق والبيانات المتعلقة بالقضية الى هيئة النزاهة متى ما اختارت الهيئة اكمال التحقيق فيها ... رابعاً: يجري التنسيق بين هيئة النزاهة المؤسسة بموجب هذا القانون وبين هيئات النزاهة في الاقاليم في ميدان مكافحة الفساد) .

(٢) عبد الامير العكلي ، شرح قنون أصول المحاكمات الجزائية ، ج ١ ، مصدر سابق ، ص ١٣٩ .
(٣) د. امال عبد الرحيم عثمان ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، القاهرة ، ص ٤٧٩ .

للجرائم التي يكون معاقب عليها بالحبس مدة تزيد على ثلاثة سنوات أو السجن المؤقت أو المؤبد (١).

ويحق لقاضي التحقيق إصدار قرارات أخرى مثل التوقيف والقبض والتفتيش (للأشخاص أو الأماكن)، ومنع السفر، وغيرها مما يتماشى مع طبيعة القضية، غير أن محقق هيئة النزاهة لا يملك صلاحية إصدار أوامر قضائية كأوامر القبض أو الاستقدام أو المنع من السفر، إذ يختص بها قاضي التحقيق حصرياً بموجب قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١)، وقد تجلّى هذا الاختصاص في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية، حيث أصدرت محكمة التحقيق أوامر قبض بحق عدد من موظفي الهيئة العامة للضرائب ووزارة المالية ممن ثبت تسهيلهم صرف الأموال بطرق غير قانونية، كما شملت الأوامر رجال أعمال ومقاولين استفادوا بصورة غير مشروعة من تلك الأموال، استناداً إلى أدلة أولية عن ارتكابهم جرائم اختلاس واستغلال وظيفة وتسهيل الاستيلاء على المال العام (٢).

إلا أنه يمكن ملاحظة أن الإجراءات العملية للتحقيق الابتدائي في قضية "سرقة القرن" قد أثارت العديد من التساؤلات والشكوك، فبالرغم من صدور قرار من محكمة تحقيق الكرخ بإيقاف صرف الأمانات بتاريخ (٢٠٢٢/٨/٢١)، إلا أن التحقيقات أثبتت أن تلك المبالغ قد سُرفت مسبقاً منذ عام (٢٠٢١)، أي قبل نحو عام من صدور القرار (٣). ترى الباحثة أن إصدار أوامر القبض بحق عدد من كبار الموظفين وأصحاب الشركات جاء بعد مضي فترة زمنية طويلة على بدء التحقيقات، الأمر الذي أثار تساؤلات جدية بشأن أسباب التأخير في اتخاذ الإجراءات التحفظية، ولا سيما ما يتعلق بالحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة. فعلى الرغم من انطلاق التحقيقات منذ شهر آب/أغسطس، لم تُتخذ إجراءات الحجز إلا في مرحلة

(١) جمال محمد مصطفى، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، مصدر سابق، ص ٧٧.
(٢) تحقيق الكرخ الثانية، العدد: ٣٠٨٩، التاريخ: ٢٠٢٢ / ١٠ / ٢٢، الى/وزارة الداخلية / م / مذكرة قبض وتحري، (تحية طيبة ترفاق طيا اصل مذكرات القبض والتحري الصادرة بحق المتهمين كل من ... وفق احكام المادة ٤٤٤/١١ من قانون العقوبات، راجين تنفيذ مضمونها وارسالهم في حال القبض عليهم مخفوريين الى هذه المحكمة).

(٣) م / ايقاف صرف، القضاء الأعلى رئاسة محكمة استئناف بغداد/الكرخ محكمة تحقيق الكرخ الثانية العدد: ٢٣٧٥ التاريخ: ٢٠٢٢/٨/٢١ الى/وزارة المالية / مكتب السيد وزير المالية (نود اعلامكم ان هذه المحكمة تجري التحقيق في الاخبار المقدم امامها المتضمن وجود حالات فساد في عملية صرف الامانات الكمركية والضريبية، وبغية استكمال التحقيقات والتدقيق اصوليا اقتضى ايقاف صرفها لحين صدور قرارات فاصلة عن هذه لمحكمة واعلامنا النتائج).

لاحقة، وهو ما أتاح فرصاً محتملة لهروب بعض المتورطين أو التصرف بالأموال محل الجريمة.

ويُضاف إلى ذلك التأخير في إصدار أوامر التكليف بالحضور بحق المتهمين، إذ لم تصدر إلا بعد مرور عدة أشهر من قرار إيقاف صرف الأمانات، الأمر الذي يثير تساؤلات حول فاعلية الإجراءات المتخذة ويعزز الشكوك بشأن وجود ضغوط أو تدخلات ذات طابع سياسي أثرت في مسار التحقيق. وفي هذا السياق، كان الأجدر بالسلطات المختصة تشكيل هيئة تحقيق مستقلة وسريعة البت، نظراً لخطورة القضايا ذات الطابع المالي والاقتصادي وأثرها المباشر على المال العام، كما يُلاحظ أن تنفيذ أوامر القبض لم يتم بالسرعة المطلوبة، رغم صدورها رسمياً، إذ أفادت لجنة تقصي الحقائق بأنها خاطبت وزير الداخلية بشأن أسباب التأخير، ليُحال الأمر بدوره إلى عدم وصول أو تنفيذ أوامر القبض بحق بعض المتهمين (١)، الأمر الذي يثير تساؤلات إضافية حول كفاءة التنسيق المؤسسي وجدية الملاحقة الجنائية.

ثالثاً: القرارات التي يصدرها القاضي بعد انتهاء التحقيق

يُقصد به تلك القرارات التي تصدر عن جهة التحقيق بعد انتهاء التحقيق الابتدائي، والتي تحدد مصير الدعوى الجزائية، سواء بإحالتها إلى المحكمة المختصة أو بحفظها أو وقفها (٢) لم يبين قانون هيئة النزاهة القرارات التي يحق للمحقق اتخاذها عند انتهاء التحقيق وبذلك يُرجع في هذا الشأن إلى ما ورد في قانون أصول المحاكمات الجزائية، إذ تتمثل الإجراءات الممكنة في هذه المرحلة إما بالإفراج عن المتهم، وغلق الدعوى مؤقتاً أو رفض الشكوى وغلق الدعوى نهائياً، أو إصدار أمر الإحالة، (٣) ويُقصد بإصدار أمر الإحالة إدخال الدعوى إلى المحكمة المختصة، أي نقلها من جهة التحقيق إلى جهة المحاكمة. وقد أشارت المادة (١٣٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) إلى هذا القرار، حيث

(١) تقرير لجنة تقصي الحقائق لسنة (٢٠٢٢) نص على أن (٢٤) تبين للجنة من خلال مخاطبة وزارة الداخلية للاستعمار عن سبب تأخر تنفيذ أوامر القاء القدم صادرة بحق المتهمين موجب كتاب مجلس القضاء الأعلى لرئاسة محكمة استئناف بغداد الكرخ/محكمة تحقيق الكرخ الثانية المرقم (٣٠٨٩) في ٢٠/١٠/٢٠٢٢ لجابت الوزارة بان الأوامر لم تصل للوزارة لغاية تاريخ إجابة لجنة بموجب كتابهم (٢٦٣٥) في ٣/٤/٢٠٢٢.

(٢) د. جلال ثروت، الإجراءات الجنائية، مصدر سابق، ص ٤٥٠.
(٣) تنص المادة (١٧٦) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) (يناير ١٩٥٩) على أن (يفحص قاضي التحقيق ما إذا كانت هناك اتهامات تأسيسية ضد الشخص المتهم من الجريمة، المؤهل القانوني الذي يحدده). المادة (١٧٧) (إذا اعتبر قاضي التحقيق أن الوقائع لا تشكل جريمة أو جنحة أو مخالفة، أو إذا كان الجاني ظل مجهولاً، أو إذا كانت هناك اتهامات غير كافية ضد الشخص المتهم، كما يعلن، من قبل أمر لا يحتاج إلى اتباعه...).

إذا كان الفعل معاقباً عليه وتوافرت الأدلة الكافية، يصدر القاضي قراراً بإحالة المتهم إلى المحكمة المختصة مع بيان الأسباب، متضمناً بيانات المتهم وعمره ومحل إقامته وصناعته والجريمة المنسوبة إليه ومكان وزمان ارتكابها وغيرها (١) .

ففي قضية تسهيل الاستيلاء على أموال التأمينات الاجتماعية في مصر من قبل موظفين في وزارة الزراعة، جاء في أمر الإحالة أن المتهمين الأول والثاني، بصفتها موظفين عموميين مسؤولين عن وحدة المعاشات، سهلا لغيرهما الاستيلاء بغير حق وبنية التملك على أموال عامة مملوكة لهيئة التأمينات الاجتماعية (٢) .

تستنتج الباحثة أن أهم القرارات التي صدرت بعد انتهاء التحقيق الابتدائي في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية تمثلت بإصدار قاضي التحقيق أوامر قبض بحق مسؤولين كبار في هيئة الضرائب وأصحاب شركات متورطة، استناداً إلى المادة (١١/٤٤٤) من قانون العقوبات العراقي، بالاعتماد على إفادات الشهود والمتهمين في عام (٢٠٢٣)، كما أصدرت هيئة النزاهة وأمر استقدام بحق عدد آخر من المتهمين بلغ نحو (١٢) موظفاً من هيئة الضرائب، فيما قررت المحكمة فرض حجز تحفظي على ممتلكات المتهمين من عقارات وأرصدة نقدية وأسهم مالية، وبعد استكمال التحقيق، تمت إحالة القضية إلى محكمة جنابات الكرخ المختصة بالنظر في قضايا الفساد.

وإلى جانب ذلك، أصدر قاضي محكمة تحقيق الكرخ الخاصة بالنزاهة قراراً بإطلاق سراح المتهم الرئيسي بكفالة مالية، استناداً إلى صلاحياته القانونية، بعد التزام المتهم بتسليم كامل المبالغ النقدية التي كان يتولى إدارتها ضمن الشركات المتهمه، من خلال إجراء تسوية مالية تتضمن سداد باقي الأموال خلال فترة زمنية محددة. وقد أوضح القاضي أن جميع العقارات والأصول الأخرى ستبقى محجوزة قضائياً، ولن يُرفع عنها الحجز إلا بعد تنفيذ الاتفاق بشكل كامل، وقد حاول البعض إسناد هذا الإجراء إلى المادة (١٠٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم

(١) تنص المادة (١٣٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (ب - إذا كان الفعل معاقباً عليه و وجد القاضي ان الادلة تكفي لمحاكمة المتهم فيصدر قرارا بإحالته على المحكمة المختصة. اما اذا كانت الادلة لا تكفي لأحالته فيصدر قرارا بالأفراج عنه وعلق الدعوى مؤقتاً مع بيان اسباب ذلك .والمادة (١٣١)) يبين في قرار الاحالة اسم المتهم وعمره وصناعته ومحل اقامته والجريمة المسندة اليه ومكان وزمان وقوعها ومادة القانون المنطبقة عليها واسم المجني عليه والادلة المتحصلة مع تاريخ القرار وامضاء القاضي وختم المحكمة) .

(٢) محاكمة متهمين بوزارة الزراعة بتهمة الاستيلاء على أموال التأمينات ، جريدة فيتو ، تاريخ النشر (٢٠٢٣/١٠/١١) ، تاريخ الزيارة (٢٠٢٥ /٨/١٠) (<https://www.vetogate.com/4993183>) .

(٢٣) لسنة (١٩٧١)، التي تجيز إطلاق سراح المتهم بكفالة مالية متى ما انتفت مخاوف هروبه (١).

ترى الباحثة أن تطبيق نظام الكفالة في جريمة من هذا النوع لا يتناسب مع جسامه الفعل المرتكب وخطورته على المال العام، ولا ينسجم مع طبيعة الجرائم المالية ذات الأثر الواسع ، ولا سيما أن الجهات التحقيقية قد أبرمت اتفاقاً مع المتهم الرئيس يقضي بإعادة جزء من الأموال مقابل إطلاق سراحه، الأمر الذي يُعد في ذاته إقراراً ضمناً بارتكاب الجريمة، ويستوجب - من حيث المبدأ - اتخاذ إجراءات قانونية أكثر صرامة، كالحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة، ومنع السفر، وضمان استرداد كامل المبالغ المختلسة.

كما أن اللجوء إلى الكفالة في مثل هذه القضايا يُعد إخلالاً بمتطلبات العدالة الجنائية، لكونها تتيح للمتهم فرصة الهروب أو التأثير في الأدلة أو الشهود، وهو ما تحقق فعلياً، إذ تمكن عدد من المتهمين من مغادرة البلاد قبل استكمال الإجراءات القضائية بحقهم وعليه، فإن اعتماد هذا الأسلوب في التعامل مع جريمة تمس المال العام يُضعف من ثقة الأفراد بالقانون ، ويؤكد الحاجة إلى اعتماد إجراءات أكثر صرامة تتناسب مع خطورة الجرائم المالية الكبرى.

المطلب الثاني

الإجراءات القضائية في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تتسم الإجراءات القضائية في قضايا الاستيلاء على الأمانات الضريبية بخصوصية نابعة من طبيعة هذه الجريمة، لكونها تمس المال العام وتؤثر في الثقة بالمؤسسات المالية والإدارية، وتبرز أهمية هذه الإجراءات في بعدها المالي المرتبط بالمال العام، الأمر الذي يفرض سرعة البت فيها مع ضمان احترام حقوق الدفاع وصون ضمانات المحاكمة العادلة من ثم، فإن التعرف على الإجراءات القضائية المرتبطة بهذه الجريمة تمثل مدخلاً مهماً لقياس مدى كفاءة التشريعات الوطنية في العراق والكشف عن مواطن القصور وبيان الحاجة إلى تطوير آليات التقاضي بما يحقق الردع العام والخاص على حد سواء.

(١) تنص المادة (١٠٩) قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (١ - إذا كان الشخص المقبوض عليه متهماً بجريمة معاقب عليها بالحبس مدة تزيد على ثلاث سنوات أو بالسجن المؤقت أو المؤبد فللقاضي أن يأمر بتوقيفه مدة لا تزيد على خمسة عشر يوماً في كل مرة أو يقرر إطلاق سراحه بتعهد مقرون بكفالة شخص ضامن أو بدونها بان يحضر متى طلب منه ذلك إذا وجد القاضي ان إطلاق سراح المتهم لا يؤدي الى هروبه ولا يضر بسير التحقيق ...).

وذلك من خلال تقسيم هذا المطلب على فرعين نستعرض في الفرع الأول إجراءات المحاكمة في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية و في الفرع الثاني الجزاء القانوني في الاستيلاء على الأمانات الضريبية.

الفرع الأول

إجراءات المحاكمة في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

أولاً : السلطة المختصة بالمحاكمة

إنّ الجهة المختصة في محاكمة الأشخاص عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تختلف من دولة إلى أخرى ، ففي فرنسا تعد محكمة الجنايات هي المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الخطيرة وتتكون محكمة الجنايات من رئيس يُعيّن بقرار من الرئيس الأول، وقاضيين مساعدين (١) ، وهيئة محلفين مكوّنة من (٦) ، وترتفع إلى (٩) محلفين في الاستئناف. وفي مرحلة الاستئناف أصبحت الهيئة تتألف من (٣) قضاة و(٩) محلفين (٢)، وقد نظم كل من قانون التنظيم القضائي وقانون الإجراءات الجنائية الفرنسيين قواعد عمل محكمة الجنايات(٣). وفي مصر تختص محكمة الجنايات بمحاكمة هذه الجرائم، في قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) نصت المادة (٧) على أن تتكون المحكمة من ثلاثة مستشارين برئاسة رئيس محكمة الاستئناف أو أحد نوابه، ويجوز في بعض الحالات أن يتولاها أحد المستشارين (٤) ، تتعدّد محكمة الجنايات عادة في كل مكان به محكمة بداءة ، يجوز أن تُعقد

(١) تنص المادة (٢٤٤) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن يرأس محكمة الجنايات رئيس الغرفة أو مستشار محكمة الاستئناف ، المادة (٢٤٥) (يتم تعيين رئيس محكمة الجنايات بأمر من الرئيس الأول) ، المادة (٢٤٦) (في حالة حدوث عائق قبل افتتاح الدورة، يتم استبدال رئيس الجمعية بأمر الرئيس الأول).

(٢) تنص المادة (٢٣١) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن تتمتع محكمة الجنايات بالولاية القضائية الكاملة للحكم، في الدرجة الأولى أو عند الاستئناف، على الأشخاص أعيدت أمامها بقرار الاتهام... المادة (٢٤٠) (تضم محكمة الجنايات: المحكمة نفسها وهيئة المحلفين) .

(٣) تنص المادة (L241-1) من قانون التنظيم القضائي لعام (١٩٥٨) على أن (القواعد المتعلقة بمؤسسة محكمة الجنايات واختصاصها وتنظيمها وتشغيلها يتم تحديدها بموجب قانون الإجراءات الجنائية).

(٤) تنص المادة (٧) من قانون السلطة القضائية رقم (٤٦) لسنة (١٩٧٢) على أن (تُشكل في كل محكمة استئناف محكمة أو أكثر لنظر قضايا الجنايات وتؤلف كل منها من ثلاثة من قضاة محكمة الاستئناف. ويرأس محكمة الجنايات رئيس المحكمة أو أحد نوابه أو أحد رؤساء الدوائر وعند الضرورة يجوز أن يرأسها أحد القضاة بها) . والمادة (٨) (تتعدّد محكمة الجنايات في كل مدينة بها محكمة ابتدائية، وتشمل دائرة اختصاصها ما تشمله دائرة المحكمة الابتدائية. ويجوز أن تتعدّد في أي مكان آخر في دائرة اختصاصها أو خارج هذه الدائرة عند الضرورة - وذلك بقرار يصدر من وزير العدل بناءً على طلب رئيس محكمة الاستئناف) .

في أماكن أخرى بقرار من وزير العدل بعد موافقة المجلس الأعلى للقضاء، إذ اقتضت مصلحة العدالة ذلك (١).

وقد نظرت محكمة جنايات الجيزة في إحدى القضايا التي اتهم فيها موظفان عموميان في وزارة الزراعة بتسهيل الاستيلاء على أموال مملوكة لإحدى الجهات العامة (هيئة التأمينات الاجتماعية) ووضحت التحقيقات أن المتهمين ارتكبا جرائم مختلفة إلى جانب تسهيل الاستيلاء ارتكبا جريمة التزوير في محررات رسمية وأختام مقلدة منسوبة إلى قطاع استصلاح الأراضي التابع لوزارة الزراعة ، فتشكلت محكمة جنايات الجيزة للحكم في هذه القضية فكانت الجهة المختصة بالنظر في هذه القضية (٢).

أما في العراق فتعد محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية هي الجهة المختصة بالنظر في مسائل الفساد المالي ومن ضمنها الاستيلاء أو تسهيل الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، وتعد هذه المحكمة إحدى المحاكم الجنائية المختصة في النظام القضائي العراقي، وتتولى النظر في القضايا الجنائية الكبرى والخطيرة التي تمس الأمن العام والفساد المالي ، وغيرها من الجرائم، وتتكون عادةً من رئيس وعدد من القضاة الأعضاء، غالباً ثلاثة قضاة، تستند محكمة الجنايات إلى قانون التنظيم القضائي العراقي، وكذلك إلى قانون أصول المحاكمات الجزائية (رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ المعدل)، وبذلك تعد جزء من هيكل السلطة القضائية المستقلة في العراق ، ويعاد

(١) تنص المادة (٣٦٦) من قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) على أن تشكل محكمة أو أكثر للجنايات في كل محكمة من محاكم الاستئناف، تؤلف كل منها من ثلاثة من مستشاريها) ، المادة (٣٦٦) مكرراً(تخصص دائرة أو أكثر من دوائر محكمة الجنايات - يكون رئيس كل منها بدرجة رئيس محاكم الاستئناف - لنظر الجنايات المنصوص عليها في الأبواب الأولى والثاني مكرراً والثالث والرابع من الكتاب الثاني من قانون العقوبات، والجرائم المرتبطة بتلك الجنايات، ويفصل في هذه القضايا على وجه السرعة)،المادة (٣٦٧) (تعين الجمعية العامة لكل محكمة من محاكم الاستئناف في كل سنة بناءً على طلب رئيسها من يعهد إليه من مستشاريها القضاء بمحاكم الجنايات. وإذا حصل مانع لأحد المستشارين المعيّنين لدور من أدوار انعقاد محكمة الجنايات، يستبدل به آخر من المستشارين يندبه رئيس محكمة الاستئناف. ويجوز عند الاستعجال أن يجلس مكانه رئيس المحكمة الابتدائية الكائنة بالجهة التي تتعقد بها محكمة الجنايات أو وكيلها...)، المادة (٣٦٨) (تتعقد محاكم الجنايات في كل جهة بها محكمة ابتدائية...). المادة (٣٦٩)(تتعقد محاكم الجنايات كل شهر ما لم يصدر قرار من وزير العدل يخالف ذلك).

(٢) أحمد اسماعيل ، محاكمة متهمين بتهمة الاستيلاء على أموال التأمينات ، جريدة اليوم السابع ، تاريخ النشر (١١ / ١١ / ٢٠٢٣) تاريخ الزيارة (٢٠٢٥/٩/١)

<https://m.youm7.com/story/2023/10/11/%D8%A8%D8%B9%D8%AF-%D9%82%D9%84%D9%8A%D9%84-%D9%85%D8%AD%D8%A7%D9%83%D9%85%D8%A9-18-%D8%B4%D8%AE%D8%B5%D8%A7-%D8%A8%D8%AA%D9%87%D9%85%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D9%8A%D9%84%D8%A7%D8%A1-%D8%B9%D9%84%D9%89-%D8%A3%D9%85%D9%88%D8%A7%D9%84-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%A3%D9%85%D9%8A%D9%86%D8%A7%D8%AA/6332028> .(

تشكيلها ببيان يصدر عن مجلس القضاء الأعلى. وفي قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية أصدر المجلس بياناً بتشكيل محكمة جنايات مكافحة الفساد في الكرخ للنظر في القضية (١) . ومن الوقائع الدالة على اختصاص هذه المحكمة، أن محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية أصدرت حكماً بالسجن عشر سنوات بحق مدير القسم المالي للهيئة العامة للضرائب سابقاً، بعد ثبوت استيلائه على مبالغ من الأمانات الضريبية المودعة في مصرف الرافدين، من خلال معاملات صرف غير أصولية وبأوليات وهمية باسم شركة أجنبية، وصدر الحكم استناداً إلى أحكام المادة (٣١٦/ الشق الأول) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) المعدل (٢) .

ثانياً: إجراءات المحاكمة

تشارك أغلب التشريعات في إجراءات المحاكمة في قضايا الفساد المالي ومنها جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، فتبدأ إجراءات المحاكمة الحضورية بحضور المتهم وأطراف الدعوى ومحامي الدفاع ، تُنادي المحكمة على المتهم وأطراف الدعوى والادعاء العام والشهود والخبراء ومحامي المتهم ، ثم تدوين هوية المتهم بعد أن تسأل المحكمة عن اسمه وشهرته ومحل أقامته (٣).

وبعد ذلك يتلى قرار الإحالة و يُعد قرار الإحالة مرحلة أساسية ضمن سير الدعوى الجزائية، يصدر عن قاضي التحقيق بعد انتهاء التحقيق الابتدائي، وهذا القرار يُحدد فيه ما إذا كانت الأدلة كافية لإحالة المتهم إلى المحكمة المختصة لمحاكمته علنياً (٤)، للمتهم الحق في

(١) بيان مجلس القضاء الأعلى ، دائرة شؤون القضاة وأعضاء ، الادعاء العام العدد/٩٦ /ق/١/ التاريخ/٢٠٢١/١١/٢١(بناء على ما قرره مجلس القضاء الأعلى بجلسته السابعة عشر المنعقدة بتاريخ ٢٠٢١/١١/٢١ وما عرضته رئاسته محكمة استئناف بغداد/الكرخ الاتحادية والحاقا بالبيان المرقم (٧٦/ق/أ) المؤرخ ٢٠٢٠/١١/١٧ واستناداً إلى أحكام المادة (٣٠/ثالثاً) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩ والمادة (٣/تاسعاً) من قانون مجلس القضاء الأعلى رقم (٤٥) لسنة ٢٠١٧ تقرر : أولاً - إعادة تشكيل محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية - رئاسة محكمة استئناف بغداد/الكرخ الاتحادية من السادة القضاة المدرجة أسماؤهم أدناه...).

(٢) قررت محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية بالدعوى المرقمة ١٥٢/ج.م/٢٠٢٤ بتاريخ ٢٠٢٤/١١/٢٥ تجريم المتهمين المذكورين أعلاه وفق احكام المادة ٣١٦/الشق الأول من قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل وبدلالة مواد الاشتراك ٤٧ و ٤٨ و ٤٩ عن جريمة قيامهم بتسهيل الاستيلاء على مبالغ الامانات الضريبية العائدة الى الهيئة العامة للضرائب بتنظيم معاملات صرف غير أصولية...).

(٣) د. علي محمد جعفر ، مبادئ المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق ، ص ٢٩١.

(٤) تنص المادة (٣٢٧) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن (قرار الإحالة يحدد التهم والتهم المتعلقة بالمتهم كما هو مذكور، وفقاً للمادة (١٨٤) (في القرار المرجعي). يجب أن تحتوي الأوامر الصادرة عن قاضي التحقيق بموجب هذا القسم على الأسماء، الأسماء الأولى وتاريخ ومكان الميلاد وعنوان ومهنة الشخص المتهم. إنهم يشيرون إلى التأهيل القانوني للحقيقة المنسوبة إليها، وعلى وجه التحديد، أسباب وجودها أم لا ضد اتهاماتها الكافية. يتم أخذ هذا الدافع فيما يتعلق بطلبات المدعي العام). المادة (٣٨٦)

مواجهة التهم الموجهة إليه، وله أن ينكرها أو يعترف بها أو يلتزم الصمت، كما تستمع المحكمة إلى الشهود بعد أداء اليمين القانونية، ويُسمح للدعاء والدفاع بتوجيه الأسئلة لهم (١)، وللمحكمة أن تطلب من الشاهد الحضور إلى المحكمة في موعد محدد، وقد يُجبر على الحضور إن امتنع (بمذكرة إحضار) ، قبل الإدلاء بالشهادة، يؤدي الشاهد اليمين القانونية ، يتم الاستماع إلى شهادة الشاهد شفهيّاً في جلسة علنية إلا إذا قررت المحكمة سرّيتها، (٢) .

وبعد استكمال المحكمة الإجراءات تصدر قرارها إما الافراج عن المتهم ، إذ رأت المحكمة أن الأدلة غير كافية أو أن الفعل لا يُشكّل جريمة ، أو تصدر الحكم بالإدانة إذا اقتنعت المحكمة بثبوت الجريمة بحق المتهم في هذه الحالة تُحدد المحكمة نوع العقوبة حسب القانون أو وقف الإجراءات القانونية في حال التصالح أو انقضاء الدعوى لسبب قانوني (في حال العفو) ، أما في حال المحاكمة الغيابية هي إجراء قضائي تُحاكم فيه المحكمة المتهم دون حضوره

=من قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) (يُتلى في الجلسة أمر الإحالة ثم الأوراق المثبتة لإعلان المتهم وتبدي النيابة العامة والمدعي بالحقوق المدنية إن وجد أقوالهما وطلباتهما وتسمع المحكمة الشهود إذا رأت ضرورة لذلك ثم تفصل في الدعوى) .

(١) تنص المادة (٣٣٩) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) (يناير ١٩٥٩) على أن (يجوز للرئيس، قبل أو أثناء أو بعد جلسة الاستماع للشاهد أو استجواب المتهم، متهم واحد أو أكثر ويفحصهم بشكل منفصل في بعض ظروف المحاكمة...) المادة (٢٧٤) من قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) (لا يجوز استجواب المتهم إلا إذا قبل ذلك. وإذا ظهر أثناء المرافعة والمناقشة بعض وقائع يرى لزوم تقديم إيضاحات عنها من المتهم لظهور الحقيقة، يلفته القاضي إليها ويرخص له بتقديم تلك الإيضاحات. وإذا امتنع المتهم عن الإجابة، أو إذا كانت أقواله في الجلسة مخالفة لأقواله في محضر جمع الاستدلالات أو التحقيق، جاز للمحكمة أن تأمر بتلاوة أقواله الأولى). المادة (١٧٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) (للمحكمة أن توجه للمتهم ما تراه من الأسئلة لكشف الحقيقة قبل توجيه التهمة إليه أو بعدها) و المادة (١٨٠) (إذا امتنع المتهم عن الإجابة على الأسئلة الموجهة إليه أو كانت اجوبته تخالف أو تتعارض مع أقواله السابقة فللمحكمة أن تأمر بتلاوتها وتسمع تعقيبه عليها).

(٢) تنص المادة (٣١٢) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) (يناير ١٩٥٩) على أن (بعد كل بيان، يمكن للرئيس طرح الأسئلة على الشهود ، مكتب المدعي العام، وكذلك محامي المتهم والطرف المدني، والمتهم والطرف المدني لديهم نفس الخيار، بموجب الشروط المحددة في المادة (٣١٢) ، المادة (٢٧٣) من قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) (للمحكمة في أية حالة كانت عليها الدعوى أن توجه للشهود أي سؤال ترى لزومه لظهور الحقيقة، أو تأذن للخصوم بذلك. ويجب عليها منع توجيه أسئلة للشاهد إذا كانت غير متعلقة بالدعوى، أو غير جائزة القبول، ويجب عليها أن تمنع عن الشاهد كل كلام بالتصريح أو التلميح وكل إشارة مما يبنّي عليه اضطراب أفكاره أو تخويفه. ولها أن تمتنع عن سماع شهادة شهود عن وقائع ترى أنها واضحة وضوحاً كافياً). المادة (١٤٣) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) (١ - على المحكمة عند ورود اضطراب الدعوى إليها أن تعين يوماً للمحاكمة فيها تخبر به الادعاء العام وتبلغ به المتهم وذوي العلاقة ومن ترى سماع شهادته من الشهود بورقة تكليف بالحضور قبل موعد المحاكمة بيوم واحد في المخالفة وثلاثة أيام في الجرح وثمانية أيام في الجنائيات على الأقل ولا يغني تبليغ وكيل المتهم بورقة التكليف بالحضور عن تبليغ المتهم بها). المادة (١٦٨) (١) - عند البدء باستماع افادة الشهود يسأل كل منهم عن اسمه وشهرته وصناعته وعمره ومحل إقامته وعلاقته بالخصوم ويحلف قبل أداء شهادته يميناً بان يشهد بالصدق كله ولا يقول إلا الحق. ب - يؤدي الشاهد شهادته شفاهاً ولا تجوز مقاطعته أثناء ادائها وإذا تعذر عليه الكلام لعلّة فتأذن له المحكمة بكتابة شهادته، وللمحكمة أن توجه إليه بعد الفراغ من شهادته ما تراه من الأسئلة لازماً لظهور الحقيقة...). وفي المادة (٢٧٧) (يكلف الشهود بالحضور بناء على طلب الخصوم بواسطة أحد المحضرين أو رجال الضبط قبل الجلسة بأربع وعشرين ساعة غير مواعيد المسافة، ويعلن لشخصه أو في محل إقامته بالطرق المقررة في قانون المرافعات المدنية...).

الشخصي، وذلك بعد اتخاذ مجموعة من الإجراءات القانونية التي تضمن حقوقه الأساسية هذا النوع من المحاكمات يُستخدم غالباً في قضايا مثل الفساد المالي عندما يكون المتهم هارباً من وجه العدالة، مجهول الإقامة أو امتنع عن الحضور رغم تبليغه أصولياً تقوم المحكمة أو جهة التحقيق بمحاولة تبليغ المتهم بمواعيد التحقيق أو المحاكمة ، إذا لم يُعرف مكانه، يتم نشر إعلان في الصحف الرسمية بعد مرور المدة القانونية دون حضور، يُعد المتهم هارباً (١) .
ويصدر قاضي التحقيق أو المحكمة أمر قبض غيابي بحق المتهم ، ثم تبدأ المحكمة إجراءات المحاكمة رغم غياب المتهم، وتُعمد أقوال الشهود والأدلة الكتابية والفنية (تقارير ديوان الرقابة المالية، هيئة النزاهة...) ومحاضر التحقيق الابتدائي ، وبعد الانتهاء من الإجراءات القانونية يمكن للمحكمة إصدار حكم بالإدانة أو البراءة ، الحكم الغيابي لا يُنفذ فوراً، لكنه يبقى قائماً إلى أن يُسلم المتهم نفسه أو يُلقى القبض عليه (٢) .

وفي واقعة تسهيل الاستيلاء على أموال هيئة التأمينات الاجتماعية من قبل المسؤولين في وحدة المعاش بوزارة الزراعة والمختصين بإعداد الملفات التأمينية، قررت محكمة جنابات الجيزة تأجيل جلسة المحاكمة، مما أدى إلى تأخير حسم الدعوى، في المقابل في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية في العراق، لم يمنع فرار المتهمين الرئيسيين خارج البلاد من استمرار إجراءات التحقيق، إذ استمرت محكمة الجنابات في اتخاذ الإجراءات القانونية للوصول إلى الحقيقة ومحاكمة المتهمين، بما في ذلك إصدار أوامر تبليغ لهم مع تحديد مواعيد المحاكمة (٣).

(١) تنص المادة (٣٧٩-٢) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن (يتم الحكم على المتهم الغائب دون عذر وجيه في افتتاح جلسة الاستماع بشكل افتراضي وفقاً لأحكام هذا الفصل. وينطبق الشيء نفسه عند ملاحظة غياب المتهم خلال المناقشات وأنه من غير الممكن تعليقها حتى عودته. ومع ذلك، قد تقرر المحكمة أيضاً إحالة القضية إلى جلسة لاحقة، بعد منحها أمر اعتقال ضد المتهم إذا لم يتم منح مثل هذا الأمر بالفعل...). المادة (٣٨٤) من قانون الإجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) (إذا صدر أمر بإحالة متهم جنائية إلى محكمة الجنابات ولم يحضر هو أو وكيله الخاص يوم الجلسة بعد إعلانه قانوناً بأمر الإحالة وورقة التكليف بالحضور، يكون للمحكمة أن تحكم في غيبته، ويجوز لها أن تؤجل الدعوى وتأمر بإعادة تكليفه بالحضور). المادة (١٤٣) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) (ج - إذا تبين بنتيجة التبليغ ان المتهم هارب تعلق ورقة التكليف بالحضور او امر القبض في محل اقامته ان كان معلوما وتنشر في صحيفتين محليتين وتذاع بالإذاعة او التلفزيون في الجنابات والجنح الهامة حسبما تقررره المحكمة، ويحدد موعد لمحاكمته لا تقل مدته عن شهر في الجنح والمخالفات وشهرين في الجنابات من تاريخ اخر نشر في الصحف) ، المادة (١٤٩) (١) - تجرى محاكمة المتهم الغائب والهارب وفق القواعد التي تجرى فيها محاكمة المتهم الحاضر. ب - يبلغ الحكم الغياب لمن صدر عليه وفق احكام القانون، فاذا كان المتهم هاربا عند التبليغ فيجوز تبليغه بالحكم طبقا لما هو مبين في المادة ١٤٣. ج - تصدر المحكمة امرا بالقبض على المحكوم عليه غيابيا بعقوبة مفيدة لحرية في جنابة او جنحة) .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون الإجراءات الجزائية ، مصدر سابق ، ص ٨٦٩ .
(٣) م/ تعين موعد المحاكمة ، مجلس القضاء الأعلى رئاسة محكمة استئناف بغداد / الكرخ محكمة جنابات مكافحة الفساد المركزية ، العدد : ١٣٩/ج ، م/٢٠٢٤ ، التاريخ : ١٤/٨/٢٤ ، إلى/ هيئة النزاهة/ دائرة التحقيقات (قررت هذه المحكمة تعيين يوم ١٤/٨/٢٠٢٤ موعدا لإجراء محاكمة المتهم وفق احكام المادة ٣٣١ ق ، ع) لذا ترجو

ونلاحظ من اطلعنا على قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، أنه على الرغم من مباشرة الجهات المختصة بإجراءات التحقيق في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، إلا أن التطبيق العملي أفرز عددًا من التجاوزات التي رافقت تلك الإجراءات، وأثرت في سلامة المسار التحقيقي، وهو ما يستوجب الوقوف عليه وبيان أوجه الخلل فيه.

فلا تقتصر جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية على طرف واحد، بل تمتد لتشمل عدة جهات ودوائر رسمية يُثار بشأنها الاشتباه بالمسؤولية أو التقصير ، فقد شمل الاتهام مصرف الرافدين، لقيامه بصرف الصكوك لوكلاء عن الشركات، خلافًا للتعليمات المصرفية التي تشترط حضور صاحب الشركة المودعة للأمانات شخصيًا، فضلًا عن عدم إشعار دائرة مكافحة غسل الأموال رغم ضخامة المبالغ المصروفة، وهو ما يُعد مخالفة صريحة للإجراءات الرقابية المعتمدة. كما تتمثل إحدى المخالفات الجوهرية في تصرفات وزير المالية الأسبق، إذ قام بتكليف شخص يُدعى (ح. ق) بمهام الإشراف والتواصل مع الهيئة العامة للضرائب والمصارف، من دون أن تكون له أي صفة قانونية أو عقد رسمي يجيز له ذلك، إذ لم يكن موظفًا حكوميًا ولا متعاقدًا مع الوزارة، بما يشكّل مخالفة واضحة للقوانين والتعليمات الإدارية النافذة. وقد ثبت حضوره الاجتماعات الرسمية بصفته "مستشارًا" للوزير، وممارسته دور حلقة الوصل بين مسؤولي الوزارة والوزير، رغم عدم تمتعه بأي سند قانوني يبرر هذا الدور ، كما تبين، من خلال استضافة وزير المالية السابق من قبل اللجنة، أن الشخص المذكور كان يعمل بعقد مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID) بصفة مستشار، وقد تم إنهاء عقده بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٠، مع عدم وجود توضيح رسمي لطبيعة العلاقة الوظيفية التي ربطته بوزارة المالية خلال تلك المدة، الأمر الذي يشكّل مخالفة جسيمة لمبادئ الشفافية والاختصاص الوظيفي (١) .

واستنادًا إلى تقرير لجنة تقصي الحقائق، تبين أن مدير عام الهيئة العامة للضرائب، فقد اضطلع بدور محوري في المخالفات التي رافقت جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، من خلال جملة من التصرفات التي شكّلت خروجًا صريحًا عن الأطر القانونية والإدارية المعمول بها، فقد قام بمخاطبة مكتب مكافحة غسل الأموال مؤكدًا قانونية الصكوك المصروفة

=تبلغ المنهم وذوي العلاقة المذكورين ادناه للحضور في اليوم المحدد للمحاكمة اعلاء وارسل التبليغ إلى هذه المحكمة قبل الموعد) .

(١) كتاب لجنة النزاهة النيابية ذي العدد (م/٧٧/١٨) في ٢٠٢٢/١٠/٢٦ والمتضمن (تشكيل لجنة تقصي الحقائق النيابية حول موضوع سرقة الامانات الضريبية، برئاسة السيدة النائب الدكتورة (ح ، ف) التي اشارت في تقريرها إلى أن (٤ - مخالفة وزير المالية الاسبق السيد للقوانين والانظمة والتعليمات المعمول بها من خلال تحويل شخص يدعى (ح، ق) بصلاحيات الاشراف والتواصل مع الهيئة العامة للضرائب والمصارف بذون عطاء قانوني حيث أن الموما إليه لا يمتلك اي صفة رسمية ولا عقد حكومي ...).

وعدم خضوعها لإجراءات التدقيق، رغم أن طبيعة المبالغ وحجمها كانا يستوجبان إخضاعها لرقابة مشددة وفقاً للتشريعات النافذة. كما ادعى اكتمال إجراءات التحاسب الضريبي للشركات التي صُرفت لها المبالغ، في حين ثبت لاحقاً عدم صحة هذا الادعاء، إذ لم تُستكمل تلك الإجراءات أصولياً. كذلك أشار إلى وجود تنازل من الشركة الأصلية المودعة للأمانات لصالح الشركات المستفيدة، دون وجود أي مستند قانوني أو وكالة رسمية تُثبت ذلك، مما يشكّل مخالفة صريحة لأحكام التصرف في الأمانات الضريبية، وفضلاً عن ذلك، خالف مدير عام الهيئة توجيهات وزير المالية القاضي بعدم صرف أي مبالغ من حسابات الأمانات إلا بعد الحصول على موافقته المسبقة، استناداً إلى الكتاب المرقم (٣١٩٨) في ٤/١١/٢٠٢١، حيث جرى صرف المبالغ خلافاً لتلك التوجيهات. كما وجّه إدارات المصارف إلى صرف صكوك غير مستوفية للإجراءات القانونية والمحاسبية، وأكّد صحتها رغم ما شابها من مخالفات واضحة(١). وفضلاً عن ذلك، أُشير إلى وجود دور لمكتب رئيس مجلس الوزراء في سياق هذه القضية، مما يعكس حجم التشابك المؤسسي الذي رافقها، ويكشف عن وجود منظومة فساد متكاملة ساهمت في تسهيل ارتكاب هذه الجريمة، وبذلك، فإن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية لا تمثل واقعة منفردة، بل تعكس خللاً بنيوياً في منظومة الرقابة والإدارة المالية، وتعدّداً في مواطن التقصير المؤسسي، الأمر الذي يستوجب مساءلة قانونية شاملة لكل من ثبت تورطه، كل بحسب دوره ومسؤوليته .

الفرع الثاني

الجزاء القانوني عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يُعدّ الجزاء القانوني أحد الركائز الأساسية في تحقيق الردع العام والخاص وتحقيق العدالة، وضمان احترام القواعد القانونية، كما يعدّ الأثر الذي يربته القانون نتيجة مخالفة القانون، وينقسم الجزاء القانوني إلى عقوبة وتدابير احترازي، وسنتناولها على النحو الآتي :

(١) تقرير لجنة تقصي الحقائق لسنة (٢٠٢٢) (٩_ قيام مدير عام الهيئة العامة للضرائب بالآتي: ١- اجابة مكتب مكافحة غسل الأموال بان الصكوك قانونية وليست بحاجة الى تدقيق المكتب ب- ان الشركات المحررة لها السالغ المسروقة قامت بالتحاسب الضريبي وهذا ما لم يحدث اصلا. ج- الادعاء بوجود تنازل من الشركة الاصلية (مسددة الأمانات) لصالح الشركات التي قامت بسحب المبالغ مع الاشارة الى لعدم وجود أي وثائق تشير للتنازل أو الوكالة. د- تجاوزه لتوجيهات وزير المالية بعدم صرف أية مبالغ من الامانات دون الحصول على موافقته حسب الكتاب المرقم ٣١٩٨ في ٤/١١/٢٠٢١ الصادر من مكتب وزير المالية. - توجيه ادارة المصارف بصرف صكوك غير قانونية وغير مكتملة للإجراءات المتعة من خلال القسم المالي. و - تأكيد مدير عام الهيئة بصحة صدور تلك الصكوك وتوافق القسم المائي وتوجيه المصرف بصرف مبالغ تلك الصكوك).

أولاً: العقوبة القانونية لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تُعد العقوبة القانونية الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها المشرع في مواجهة الأفعال التي تمسّ المال العام، ومنها جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، فتمثل هذه العقوبة بما يلي:

١- العقوبة الجنائية :

تعرف العقوبة الجنائية بأنها الجزاء الذي ينص عليه قانون العقوبات نتيجة ارتكاب الفرد فعلاً مخالفاً للقانون، ويقره القاضي بناء على حكم قضائي وفق نصوص القانون. كما تُعد العقوبة وسيلة لإيلاء الجاني وتهدف إلى الحد من الجريمة، بحيث تتناسب مع خطورة الفعل المرتكب (١) ، فتعرف العقوبة بأنها الجزاء الذي يوقع على الشخص المسؤول ويقره القاضي بناء على ما جاء في القانون (٢) ، أو هي أيلام مقصود يوقع من أجل الحد من الجريمة ويتناسب مع الجريمة الواقعة (٣).

فما يخص جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وما يتعلق بها من عقوبة ، لم ينص المشرع العراقي أو التشريعات محل المقارنة على نص قانوني صريح يتعلق بجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وما يترتب عليها من جزاء جنائي ، وبالتالي تخضع هذا الجريمة للنصوص القانونية المنظمة لجريمة الاستيلاء ، فقد أشار قانون العقوبات الفرنسي في المادة (٤٣٢-١) على أن كل شخص يشغل وظيفة عامة أو مكلف بخدمة عامة ، ويقوم عمداً باختلاس أو تبديد أو أتلاف أموال أو ممتلكات عامة كان قد عهد إليه بها بحكم وظيفته بالسجن خمس سنوات وغرامة قدرها (٧٥) الف يورو ، والمادة (٤٣٢-١٥) على الجرائم التي تتعلق بخيانة الأمانة والتي تشمل حالات استيلاء شخص على أموال سُلمت إليه بناءً على عقد يوجب ردها أو استخدامها لغرض معين يعاقب بالسجن عشر سنوات وغرامة قدرها (١,٠٠٠,٠٠٠) يورو (٤)، وفي مصر نصت المادة (١١٣) من قانون العقوبات

(١) هناء حسن سدخان ، العقوبة بين القانون الوضعي والقانون العرفي ، مجلة القادسية للعلوم الإنسانية ، المجلد التاسع عشر ، العدد ١ ، ٢٠١٦ ، ص ٣١٥ .

(٢) د . فوزية عبد الستار ، مبادئ علم الاجرام وعلم العقاب ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٨٥ ، ص ١٢ .

(٣) د. محمود نجيب حسني ، علم العقاب ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٣ ، ص ٣٢ .

(٤) تنص المادة (٤٣٢-١) من قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل على أن يعاقب بالحبس لمدة خمس سنوات والغرامة ٧٥,٠٠٠ يورو كل شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، ويتصرف أثناء أداء مهامه الوظيفية، إذا اتخذ إجراءات تهدف إلى إحباط تنفيذ القانون). والمادة (٤٣٢-١٥) (يُعاقب بالحبس لمدة عشر سنوات والغرامة مليون يورو أي شخص يكون وديعاً للسلطة العامة، أو مكلفاً بمهمة خدمة عامة، أو محاسباً عامّاً، أو وديعاً عامّاً، أو أحد مرؤوسيه، إذا قام بتدمير، تحويل، أو الاستيلاء على أي صك أو

المصري على أن كل موظف عام يستولي بغير حق على مال أو أوراق أو ممتلكات أخرى يُعاقب بالسجن أو السجن المشدد مع بيان حالات تشديد وتخفيف العقوبة (١).
ونص قانون العقوبات العراقي في المادة (٣١٦) على أن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة يقوم باستغلال وظيفته للاستيلاء على مال أو متاع بغير حق يُعاقب بالسجن وأشار المادة (٣١٧) إلى أن قيمة المال تعتبر ظرفاً مخففاً للعقوبة، حيث يجوز الحكم بالحبس إذا كانت قيمة المال تقل عن خمسة دنانير (٢).

٢- العقوبة الضريبية :

لم تشر قوانين الضريبة إلى عقوبة الاستيلاء على الأمانات الضريبية مباشرة، لكنها تضمنت بعض الجزاءات على الأعمال الممهّدة لهذه الجريمة ، ومنها :

أ- مضاعفة الضريبة:

تعني فرض غرامة مالية إضافية على المكلف بمقدار مرتين أو أكثر من قيمة الضريبة الأصلية، نتيجة لارتكابه مخالفات مثل الإخفاء، التلاعب، أو الامتناع عن تسديد الضريبة في مواعيدها أو عند مخالفة المكلف التزاماته القانونية، فإن الضريبة المستحقة لا تُدفع فقط، بل تفرض عليه أيضاً مبالغ إضافية كعقوبة ، في القانون الفرنسي يمكن فرض غرامة تصل إلى ثلاثة أضعاف قيمة الرسوم أو السلع المتأثرة بالاحتيال (٣) وفي التشريع الضريبي المصري أشار إلى عقوبة مضاعفة الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال مدة خمس سنوات (٤). أما في العراق ، فقد نص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) على أن تفرض مضاعفة الضريبة في حالة تأخير في تقديم تقرير، أو في حال إخفاء أو التلاعب أو تقديم المكلف معلومات كاذبة أو أخفى جزءاً من دخله أو أي نشاط خاضع

=سند، أو على أموال عامة أو خاصة، أو على أي مقتنيات، وثائق أو صكوك بديلة عنها، أو على أي شيء سُلم إليه بسبب وظيفته أو مهمته).

(١) تنص المادة (١١٣) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) على أن (كل موظف عام استولى بغير حق على مال أو أوراق أو غيرها بأية طريقة كانت يعاقب بالسجن المشدد أو السجن....).

(٢) تنص المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) على أن (يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال أو متاع...). والمادة (٣١٧) (إذا كان موضوع الجريمة في المادتين (٣١٥ و ٣١٦) تقل قيمته عن خمسة دنانير جاز للمحكمة ان تحكم على الجاني بالحبس بدلا من العقوبة المقررة في المادتين المذكورتين).

(٣) تنص المادة (١٧٩٤) من القانون العام للضرائب الفرنسية لسنة (١٩٥٠) المعدل على (بالنسبة للجرائم المذكورة أدناه، يتم استبدال عقوبة تتراوح من ضعف إلى ثلاثة أضعاف مبلغ الرسوم بغرامة تتراوح بين مرة واحدة وثلاثة أضعاف قيمة الأجهزة أو الأشياء أو المنتجات أو السلع التي ركز عليها الاحتيال: ١- انتهاكات اللقطات وأجزاء من اللقطات...).

(٤) تنص المادة (١٣٥) قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن (... في جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في الفقرة السابقة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات).

للضريبة، أو استعمال الغش والاحتيال الضريبي ، فقد نص المشرع العراقي في الفقرة (٤) من البند الأول من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) على أن تفرض السلطة المالية مبلغا اضافيا بنسبة (١٠ %) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (٥٠٠,٠٠٠) خمسمئة الف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية ٥/٣١ من كل سنة او الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف ان التأخير كان لعذر مشروع (١)، كما نصت المادة (٥٩) على حق السلطة المالية بمضاعفة الضريبة وفرض غرامة قدرها عشرة آلاف دينار على كل فرع لشركة أجنبية متأخرة في تقديم حساباتها الختامية المدققة خلال ستة أشهر من نهاية السنة المالية، ما لم يثبت وجود عذر مشروع (٢) .

ب- الغرامة الضريبية :

تُعد الغرامة الضريبية مبلغًا ماليًا تفرضه الهيئة العامة للضرائب على المكلف بوصفها جزاءً على عدم التزامه بالواجبات الضريبية المقررة، وتُعد هذه الغرامة عقوبة مالية ذات طبيعة إدارية، لا يشترط فيها توافر نية جنائية، وتهدف أساسًا إلى ردع المخالفين وتعزيز الامتثال للقوانين والتعليمات الضريبية، وقد تكون بعض هذه المخالفات مؤشراً على وجود توجه نحو الاستيلاء على الأمانات الضريبية، الأمر الذي يبرر فرض الغرامات للحد من هذه السلوكيات ومنع تفاقمها (٣)، ففي التشريع المصري أشارت المادة (١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) إلى فرض عقوبة الغرامة في بعض الحالات تتمثل بالامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أو عدم إصدار أو تسليم الفاتورة المنصوص عليها في القانون فيعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تتجاوز عشرين ألف جنيه ، كما

(١) تنص الفقرة (٤) من البند الأول من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على أن ٤- 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 تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف ان التأخير كان لعذر مشروع) .

(٢) تنص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على أن (ثانيا - تفرض السلطة المالية مبلغا اضافيا قدره عشرة الاف دينار على كل فرع لشركة اجنبية عاملة في العراق عند التأخر 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 التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان).

(٣) د. صبا مصباح محمود و احمد خلف حسين ، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية ، المجلد ١٤ العدد ٢ ، ٢٠٠٧ ، ص ٤٥٤ .

يعاقب بغرامة مقدارها (٢٥%) من المبالغ غير المؤداة كل من امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية (١) .

أما في العراق، وبحسب قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) وتعديلاته، تُفرض الغرامة على من لم يقوم بالواجب الوظيفي أو افشاء اسرار المكلفين (٢)، و قد فرض المشرع العراقي عقوبة الغرامة بنسبة تتراوح بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونا على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار وفي حال عدم مسك الدفاتر التجارية (٣) .

ج- الحبس :

يقصد به إبقاء المحكوم عليه في أماكن خاصة لمدة معينة يحددها الحكم والتي تكون بين مدة لا تقل عن (٢٤) ساعة ولا تزيد على خمس سنوات ، وأشارت مختلف التشريعات إلى هذه العقوبة ، ففرض المشرع الفرنسي بالمادة (١٧٤١) من القانون العام للضرائب الفرنسية لسنة (١٩٥٠) المعدل على السجن وليس الحبس في حالات التي تتمثل بقيام الشخص بتهرب بطريقة احتيالية أو الذي فشل طواعية في تقديم إعلانه في غضون الحدود الزمنية المحددة، أو الذي أخفى طواعية جزءا من المبالغ الخاضعة للضريبة، بغض النظر عن العقوبات الضريبية المعمول بها (٤) ، وفي التشريع المصري نص قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة

(١) تنص المادة (١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تتجاوز عشرين ألف جنيه كل من ارتكب أي من الأفعال الآتية ١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط. ٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي. ٣- عدم إصدار أو تسليم الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة (٧٨) من هذا القانون. ويعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل من خالف أحكام المادة (٩٦) فقرة (١). كما يعاقب بغرامة مقدارها (٢٥%) من المبالغ غير المؤداة كل من امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية. ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين (١/٧٨)، (٨٣/ الفقرة الثالثة...).

(٢) تنص المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن (أولا - يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية: ١- من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الانظمة الصادرة بموجب أو امتنع أو تأخر في تقديم بيان أو معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون مع مراعاة الفقرة ٣ من هذه المادة. ٢- من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو اوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص اخر أو اعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها اليه أو افشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير ببيانها له...).

(٣) تنص الفقرة (٣) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على أن (٣) - تفرض على مرتكب اية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل المساحات المقررة قانونا على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار).

(٤) تنص المادة (١٧٤١) من القانون العام للضرائب الفرنسية لسنة (١٩٥٠) المعدل على أن (دون الإخلال بالأحكام الخاصة المنصوص عليها في هذا التدوين، فإن أي شخص تهرب بطريقة احتيالية أو حاول التهرب بشكل احتيالي من إنشاء أو دفع الضرائب الكلية أو الجزئية المشار إليها في هذا التدوين، أو الذي فشل طواعية في تقديم إعلانه في غضون الحدود الزمنية المحددة، أو الذي أخفى طواعية جزءا من المبالغ الخاضعة للضريبة،

(٢٠٠٥) في المادة (١٣٢) على عقوبة الحبس في حالة إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول وفي حالة إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً^(١) .

وكما فرض عقوبة الحبس على كل ممول تهرب من أداء الضريبة مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين، أو تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف أو إخفاء الإقرار الضريبي أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع لخداع الجهة المختصة بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر^(٢) .

ولم يخالف المشرع العراقي ما جاء به المشرع المصري حيث نص على عقوبة الحبس في حال قيام الفاعل بارتكاب جريمة أعداد أو تقديم بيانات كاذبة كما فرض المشرع هذه العقوبة على من يستعمل الغش والاحتيال الضريبي ، حيث أشارت كل من المادتين (٥٧ - ٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي إلى فرض عقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنة كل من قدم بيانات أو معلومات ناقصة أو كاذبة كان عالماً بها أو من أعد أو اشترك في اعداد بيانات أو تقارير كاذبة أو ناقصة لغرض تملك المال^(٣) ، كما يُعاقب من استخدم طرق الغش والاحتيال للتخلص

=أو الذي نظم إيساره أو أعاقته مناورات أخرى تحصيل الضريبة، أو من خلال التصرف بأي طريقة احتيالية أخرى، يكون مسؤولاً، بغض النظر عن العقوبات الضريبية المعمول بها، عن السجن لمدة خمس (...).

(١) تنص المادة (١٣٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية ١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول. ٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً).

(٢) تنص المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين. ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية: ١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها. ٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها...).

(٣) تنص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على أن يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الافعال الاتية : ١- من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب

من أداء الضريبة بالحس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين (١).

ح- التسوية الصلحية :

التسوية الصلحية هي إجراء يسمح للمكلف بتسوية مخالفاته الضريبية قبل صدور حكم قضائي، من خلال دفع المبالغ المستحقة والفوائد والغرامات، بما يضمن إغلاق القضية دون اللجوء إلى العقوبات الجنائية أو الحبس. وتعد هذه الآلية وسيلة لإعادة الحقوق المالية للدولة وضمان الالتزام المستقبلي من المكلف، كما تتيح للسلطة الضريبية ضبط المخالفات بطريقة فعالة دون طول إجراءات التقاضي (٢)، أو هي عبارة عن عقد يترتب عليه التزامات متبادلة بين الطرفين، ويترتب على هذا العقد التزامات متبادلة بين الطرفين، ولا يمكن فرضه على أي طرف، كما يُقر من خلاله المتهم بالمسؤولية الجنائية (٣)، ففي التشريع المصري أشار قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) في المادة (١٣٨) إلى إمكانية التصالح؛ إذ خول المشرع الوزير أو من ينييه صلاحية إجراء التصالح في الجرائم المنصوص عليها في المادة ذاتها، وذلك في أي مرحلة تكون عليها الدعوى، ما لم يكن قد صدر فيها حكم بات (٤) وفي واقعة تسهيل الاستيلاء على أموال هيئة التأمينات الاجتماعية بقطاع استصلاح الأراضي بوزارة الزراعة، أصدرت محكمة جنايات الجيزة حكمها بمعاقبة ١٨ متهمًا بالسجن المشدد لمدة عشر سنوات، وإلزام المتهمين الأول والثاني برد المبلغ بالتضامن مع بقية المتهمين، إضافة إلى تغريمهم بما يساوي قيمة الأموال المستولى عليها وعزل المتهمين الأول والثاني من وظيفتي (٥).

= عليه بيانها قاصدا بذلك الحصول على خفض او سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها. ٢- من اعد او قدم حسابا او تقريرا او بيانا كاذبا او ناقصا عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك).

(١) تنص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على أن (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها).

(٢) د. رشيد الدقر ، المالية العامة والتشريعات الضريبية ، مطبعة جامعة دمشق ، دمشق ، ١٩٦٢ ، ص ٤٢٧ .

(٣) حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في التشريعات الضريبية ، ط١ ، دار المعارف ، بدون مكان نشر ، ١٩٦٣ ، ٢٠٤ .

(٤) تنص المادة (١٣٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن (لوزير أو من ينييه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء (أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه، عدا حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخضم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، فيكون التعويض بنسبة (١٢.٥%) من المبالغ التي لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها، ويكون التعويض في حالة مخالفة حكم المادة (٩٦) فقرة (١) مبلغ عشرين ألف جنيه).

(٥) احمد وجيه ، حيثيات الحكم في قضية فساد معاشات الزراعة ، مجلة خلف الحدث ، تاريخ النشر (٩ / يناير /

٢٠٢٤) ، تاريخ الزيارة (١٠/٨/٢٠٢٥) (<https://khalfelhadth.com/6224>) .

أما في التشريع العراقي، فقد أجازت المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل اللجوء إلى التسوية الصلحية في جرائم تقديم البيانات غير الدقيقة أو الناقصة أو الاشتراك فيها. فإذا قَدَّم المُكَلَّف إقرارًا يتضمَّن بيانات خاطئة أو ناقصة، جاز إجراء التسوية بشرط تصحيح الإقرار وتسديد الفروقات والغرامات. كما يجوز اللجوء إلى التسوية الصلحية في حالات الغش أو الاحتيال الضريبي، وفيما يتعلق بإجراءات عقد التسوية، يُقَدَّم طلب تحريري من مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانونًا إلى وزير المالية، ولا يجوز للمتهم الرجوع عن التسوية بعد الموافقة عليها، ويترتب على إبرام التسوية عدم إقامة الدعوى الجزائية بعد تسديد المبالغ المستحقة، أو إيقاف إجراءاتها في أي مرحلة قبل صدور الحكم من المحكمة المختصة، مع وجوب تسديد المبالغ خلال مدة لا تتجاوز عشرة أيام من تاريخ الموافقة على التسوية الصلحية (١).

وفي واقعة الاستيلاء على الأمانات الضريبية أصدرت محكمة جنابات الكرخ لمكافحة الفساد المركزية حكمًا بالسجن لمدة عشر سنوات بحق المتهم الأول، وست سنوات بحق المتهم الثاني، إضافة إلى أحكام متفاوتة بحق عدد من الموظفين المتورطين، بما في ذلك ثلاث سنوات بحق عضو مجلس النواب السابق، وذلك بتهمة تسهيل الاستيلاء على الأمانات الضريبية، استنادًا إلى المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي (٢).

وترى الباحثة أن هذه العقوبات لا تتناسب مع جسامة الفعل أو حجم الأموال المستولى عليها. كما كان بالإمكان محاكمة المتهمين عن جرائم التزوير، استعمال محررات مزورة، وغسل الأموال إذا تم إخفاء أو تحويل الأموال المستولى عليها عبر عمليات مالية لاحقة وغالبية الأموال المسترجعة كانت عبر التسويات أو الاعتراف مقابل تخفيف العقوبة، ما أثار جدلاً واسعاً حول حصول بعض المتهمين على أحكام مخففة بعد إعادة جزء من الأموال وترى الباحثة أنه كان من الأجدر بالمشرع العراقي أن يتجه نحو تشديد العقوبات وذلك ضمانًا لتحقيق الردع العام والخاص.

(١) تنص المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على أن (١) لوزير المالية ان يعقد تسوية صلحية في الافعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين من القانون قبل اقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة او خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين اعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى. ٢- يتم عقد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف او من يمثله قانونا ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها. ٣- يترتب على عقد التسوية عدم اقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده للمبلغ المذكور في الفقرة ١ من هذه المادة، وايقاف اجراءات الدعوى في اية مرحلة وصلت اليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة. ٤- يجب تسديد المبلغ المذكور في الفقرة ١ من هذه المادة خلال مدة اقصاها عشرة ايام اعتبارا من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية).

(٢) القضاء العراقي يصدر حكما غيابيا بالسجن في قضية "سرقة القرن" للأمانات الضريبية، موقع NRT ، تاريخ النشر (٢٠٢٤/١١/٢٥) تاريخ الزيارة (٢٠٢٥/٤/٢٩) (<https://nrttv.com/AR/detail3/37195>).

ثانياً : الإجراءات الاحترازية

الإجراءات الاحترازية هي مجموعة من الوسائل قانونية التي تُطبق على أشخاص يمثلون تهديداً محتملاً^(١)، وعلى الرغم من أن المشرع لم يشر إلى الإجراءات التي يتم اتخاذها في هذا الجريمة إلا أن ذلك لا يمنع من الأخذ بالإجراءات التي تتخذ في حال التلاعب بالأموال العامة^(٢)، تقسم الإجراءات الاحترازية التي يمكن اتخاذها في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية إلى ما يلي :

١- الحجز على أموال المتهم :

الحجز الاحترازي هو إجراء قانوني مؤقت تتخذه السلطة القضائية أو الإدارية لمنع المتهم من التصرف في أمواله المنقولة أو غير المنقولة، بهدف الحفاظ على الأموال وضمان استردادها أو تعويض الضرر الناتج ، وبالتالي لا يعد عقوبة وإنما إجراء تدبير وقائي، وذلك من خلال كونه يسبق صدور الحكم القضائي^(٣) وقد نص قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي على امكانية الحجز على أموال المتهم في المواد (١٨٣ - ١٨٦) حيث أن لقاضي التحقيق وللمحكمة بطلب من الادعاء العام أو الجهة الإدارية المختصة وضع الحجز الاحتياطي على أموال المتهم بارتكاب جنائية سواء على مال منقول أو غير منقول^(٤) . وفي جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، المعروفة ب"سرقة القرن" قضت محكمة تحقيق الكرخ المختصة بأن الاجراءات التي تم اتخاذها في هذا الموضوع كانت كبيرة وحاسمة، وأشارت التحقيقات في القضية إلى أهم المسائل التي تم التركيز عليها ، وكانت من اولويات المحكمة هي حصر المبالغ المالية التي تم الاستيلاء عليها تمهيداً لاستردادها، وذلك من خلال تشكيل لجنة مختصة لحصر المبالغ المالية والعقارات الموجودة داخل البلد وخارج، حيث قدم الطلب من قبل البنك المركزي العراقي وعليه أصدرت محكمة تحقيق الكرخ الثانية كونها الجهة المختصة في إصدار قرار الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة للأشخاص

(١) د. امين مصطفى محمد ، علم الجزاء الجنائي بين النظرية والتطبيق ، مصدر سابق ، ص ٢٣٧ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، علم العقاب ، مصدر سابق ، ص ١٢٦ .

(٣) عبد الامير العكيلي ، شرح قانون اصول المحاكمات الجزائية ، ج ١ ، مصدر سابق ، ص ١٤٣ .

(٤) تنص المادة (١٨٣) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (١- لقاضي التحقيق وللمحكمة وضع الحجز على اموال المتهم بارتكاب جنائية وقعت على مال منقول او غير منقول. ويشمل الحجز كل مال تحولت اليه هذه الاموال او ابدل بها. ويستثنى من ذلك ما لا يجوز حجزه قانونا الا اذا تبين انه اقتني بمال تحصل من الجريمة...) و المادة (١٨٤) (لقاضي التحقيق وللمحكمة بناء على طلب الادعاء العام او الجهة الادارية المختصة وضع الحجز الاحتياطي على اموال المتهم اذا كان الفعل المسند اليه يشكل جريمة واقعة على حقوق او اموال الدولة وما هو في حكمهما قانونا بما في ذلك الاموال المعتبرة من الاموال العامة او المخصصة لأغراض النفع العام ولا يحول ذلك دون وضع الحجز من قبل السلطة القضائية المختصة مباشرة عند الاقتضاء ولو لم يقدم اليها طلب بذلك) .

المشتبه بهم ولفنت إلى أنه في هذا الصدد قد تم وضع الحجز الاحتياطي على ما يقارب (٥٥) عقاراً ، وضع الحجز على أسهم مالية عائدة للمتهم (١) .

٢- المنع من السفر :

يقصد بالمنع من السفر هو القيام بمنع الأشخاص المتهمين من مغادرة أو ترك مكان معين أو بلد معين أو هو إجراء قانوني يصدر وفق قرار من القاضي يتضمن منع شخص من مغادرة البلد والسفر لأسباب معينة ، ويعد هذا الإجراء وقائياً يضمن عدم هروب المتهمين أو التهرب من إجراءات العدالة (٢) ، أو هو رفض الجهات الرسمية إصدار الترخيص بالسفر للشخص في مغادرة البلد وذلك بالاستناد إلى أسباب قانونية (٣) ، وقد يكون منع السفر على الأشخاص، أو على الأشياء (٤) ، وعلى الرغم من أن قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي لم يشير إلى منع السفر ولكن يمكن الاستناد إلى ما جاء في نص المادة (١٤٢) من قانون المرافعات المدنية التي تمنح المدعي حق طلب منع المدعى عليه من السفر عند وجود أسباب مبررة (٥) ، وإلى المادة (١٢) من قانون جوازات السفر رقم (٣٢) لسنة (٢٠١٥) التي اشارت إلى منع الشخص من السفر في حال صدور حكم قضائي بمنع السفر (٦) ، تتمثل إجراءات فرض منع سفر بتقديم طلب من الادعاء العام من تلقاء نفسه أو بناء على طلب من ذوي الشأن، إلى قاضي تحقيق إصدار أمر منع السفر بحق شخص المتهم بارتكاب جناية أو جنحة على أن يكون القرار مسبب ، كما أعطى القانون للمتهم أو وكيله الاعتراض على قرار

(١) م/ حجز أموال ، البنك المركزي العراقي الدائرة القانونية / قسم التصديقات والحجوزات العدد : ١٦/٤١٧٥ التاريخ : ٢٠٢٢/٢٦ الى /المصارف الخاصة المجازة كافة (نرافق ربطا نسخة من كتاب وزارة المالية الدائرة القانونية /المحجوزة المرقم بالعدد ٨٠١/ح/٢٠٢٢/تحقيق/ ٢٧٤٧٩ والمؤرخ في ٢٠٢٢/١٠/٢٠ المستند الى كتاب رئاسة محكمة استئناف بغداد الكرخ/محكمة تحقيق الكرخ الثانية المرقم ٣٠٨٤ في ٢٠٢٢/١٠/٢٠ المتضمن وضع الحجز الاحتياطي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة للأشخاص المذكورين).

(٢) د. نعيم عطية ، المنع من السفر ، ط١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ١٨ .
(٣) د. احمد جاد منصور ، الحماية القضائية لحقوق الانسان دراسة خاصة في حرية التنقل والاقامة في القضاء الاداري المصري ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة عين شمس ، ١٩٩٧ ، ص ٥٠٩ .
(٤) د. محمد السعيد القزعة ، المنع من السفر في المواد الجنائية ، بحث منشور في مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، القاهرة ، المجلد ٧ ، العدد ٢ و ٢٠٢١ ، ص ٥ .

(٥) تنص المادة (١٤٢) قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة (١٩٦٩) على أن (للمدعي ان يستصدر قرارا من القضاء المستعجل بمنع المدعى عليه من السفر اذا قامت لديه اسباب جدية يرجح منها سفر المدعى عليه بقصد الفرار من الدعوى . وللمحكمة، اذا ثبت لديها ذلك، ان تكلف المدعى عليه باختيار من ينوب عنه قانونا في الدعوى حتى تكتسب درجة البتات، فاذا امتنع عن ذلك فللمحكمة ان تصدر قرارا بمنعه من السفر، بعد ان يقدم المدعي كفالة لضمان ما عسى ان يصيب المدعى عليه من ضرر).

(٦) تنص الفقرة (ج) من المادة (١٢) من قانون جوازات السفر رقم (٣٢) لسنة (٢٠١٥) على أن (... ج- منع منع اي شخص حاصل على جواز سفر من مغادرة جمهورية العراق اذا كان قد صدر بحقه قرار قضائي بمنع السفر).

منع السفر أمام قاضي التحقيق خلال ثمانية أيام ، وللمتهم الاعتراض على قرار قاضي التحقيق أمام محكمة الجنايات خلال ثلاثين يوماً (١) .

وفي قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية عام (٢٠٢٢) بادرت هيئة النزاهة بتقديم طلب منع السفر إلى محكمة تحقيق الكرخ الثانية، استناداً إلى ما ظهر لديها من معلومات أولية عن وجود شبهات فساد واستيلاء ، بإصدار أمر منع سفر بحق المتهمين لوجود شبهات فساد مالي (٢)، وعلى أساس ذلك أصدرت المحكمة قرارها بمنع سفر عدد من المطلوبين ، (٣) وترى الباحثة على الرغم من الاجراءات التي اتخذتها المحكمة لمنع السفر إلا أن أغلب الشخصيات المتورطة في هذه الجريمة تمكنت من الفرار خارج العراق ويعود إلى قصور في فعالية الإجراءات التنفيذية وعدم سرعة تفعيلها بالشكل الذي يحقق الغاية المرجوة منها .

٣- استرداد الأموال :

هو إجراء قانوني يقصد به إعادة المال محل الجريمة أثناء التحقيق أو المحاكمة، إلى أن يصدر حكم نهائي أو بات ، وتقوم النيابة العامة أو الادعاء العام أو المحكمة باتخاذ الإجراءات القانونية لغرض ضمان استرداد الأموال الموجودة بحوزة المتهم لإعادتها إلى اصحابها الشرعيين (٤) ، وتتولى هذه المهمة في العراق دائرة الاسترداد التابعة لهيئة النزاهة، حيث تتولى متابعة واسترداد الأموال المنهوبة والمهربة خارج البلاد، وكذلك ملاحقة المتهمين الفارين من وجه العدالة، خاصة أولئك المتورطين في قضايا فساد، ويترأس هذه الدائرة مدير عام حاصل على شهادة جامعية أولية في القانون وله خبرة في مجال عمله مدة لا تقل عن خمس عشرة

(١) د. امجد ناظم صاحب ، حجز اموال المتهم والمنع من السفر ، بحث منشور مجلة النزاهة والشفافية للبحوث العلمية ، ص ٦٧ .

(٢) م/اصدار أمر منع من السفر ، مكتب النائب الى/ رئاسة محكمة استئناف بغداد الكرخ - محكمة تحقيق الكرخ الثالثة استنادا لقرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣١/اتحادية/امر ولاني/٢٠٢٢ الصادر في ١٧-١٠-٢٠٢٢ وبالنظر لوجود شبهات فساد مالي في صرف مبلغ ٧٠ مليار دينار في مكتب رئيس الوزراء ولغرض الحفاظ على المال العام استنادا لأحكام المادتين (٢٧) و(٦١) من الدستور. بالنظر لكون رئيس مجلس الوزراء المنتهية ولايته السيد (مصطفى الكاظمي) يعد هو المسؤول التنفيذي الاول عن السياسة العامة للدولة وفق المادة (٧٨) من الدستور. لذا نطلب من محكمكم الموقرة اجراء التحقيق الاصولي بهذه الجريمة التي تنطبق واحكام المادة (٣٤٠) من قانون العقوبات ونطلب اصدار قرار قضائي بمنع الموما اليه من السفر وكذلك مدير القسم المالي في مكتب رئيس الوزراء وكل من يثبت التحقيق ادانته).

(٣) رئاسة محكمة استئناف بغداد الكرخ ، محكمة تحقيق الكرخ الثانية العدد : ٣٠٩١ التاريخ : ٢٠/١٠/٢٠٢٢ الى/ جهاز المخابرات الوطني العراقي م / منع سفر (تحية طيبة تقرر منع سفر المتهمين المدرجة اذناه راجين اتخاذ اللازم واعلامنا مع التقدير) .

(٤) فاهم فتان كالي ، اشكاليات استرداد الاموال المتحصلة من جرائم الفساد المالي ، اطروحة دكتوراه ، مقدمة مقدمة الى معهد العلمين للدراسات العليا ، ٢٠٢٢ ، ص ١٦ .

سنة(١)، وفي قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية أشار قاضي محكمة تحقيق الكرخ الأول إلى صدور توجيهات جديدة من رئيس مجلس القضاء الأعلى بشأن استرداد الأموال التي تم الاستيلاء عليها من قبل المتهمين وخلال اتخاذ الاجراءات والتحقيقات الازمة (٢) .

وفي رأي الباحثة، أن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية لا تقتصر على جريمة الاستيلاء على المال العام فحسب، وإنما تشمل جرائم أخرى مرتبطة بها، من بينها ، التزوير واستعمال المحرر المزور وفق المواد (٢٨٩-٢٩٨)، إضافة إلى غسل الأموال بموجب قانون مكافحة غسل الأموال رقم (٣٩) لسنة (٢٠١٥)، كما تنطوي على الإضرار العمدي بالمال العام والإهمال الوظيفي وفق المادتين (٣٤٠ و ٣٤١) جريمة إساءة استعمال السلطة وفق المادة (٣٣١) من قانون العقوبات وجريمة الامتناع عن الإبلاغ وفق قانون مكافحة غسل الأموال رقم (٣٩) لسنة (٢٠١٥)، مما يشكل منظومة متكاملة من الجرائم المالية الجسيمة غسل الأموال، فضلاً عن الإخلال الجسيم بالواجبات الوظيفية من قبل جهات متعددة، وقد كان من المتعين مساءلة ومحاسبة عدد من المسؤولين، فضلاً عن وجود شبكات تتعلق بأليات التبليغ داخل المصارف، كما كشفت التحقيقات عن تقصير وتورط جهات أخرى، من بينها رئاسة مجلس الوزراء السابقة، بوصفها الجهة التنفيذية العليا والمسؤولة عن الإشراف العام على أداء المؤسسات الحكومية، الأمر الذي كان يستوجب اتخاذ إجراءات قانونية بحقها وفق مبدأ المسؤولية السياسية والجنائية، وعلى الرغم من صدور أحكام قضائية متفرقة في هذه القضية، فإن نتائجها ظلت محدودة الأثر. فقد صدرت أحكام غيابية بحق ثلاثة من أبرز المتهمين، في حين بلغ العدد الإجمالي للمدانين (١٣) شخصاً، من بينهم (١٠) متهمين من منتسبي الهيئة العامة للضرائب، شملوا المدير العام ومعاونيه وعدداً من الموظفين من الدرجات الوظيفية الصغيرة والمتوسطة، أعلن المكتب الإعلامي لمجلس القضاء الأعلى أن المحكمة المختصة بقضايا الفساد أصدرت حكماً بالسجن لمدة ست سنوات بحق المتهم الهارب(ر، ج) ،

(١) تنص الفقرة (سابعاً) من (١٠) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (دائرة الاسترداد : يرأسها مدير عام حاصل على شهادة جامعية اولية في الاقل في القانون تتولى مسؤولية جمع المعلومات ومتابعة المتهمين المطلوبين للهيئة من خارج العراق واسترداد اموال الفساد المهربة للخارج بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية وتضم مديريتين احدهما لاسترداد الاموال والثانية لاسترداد المتهمين) .

(٢) تفاصيل جديدة بشأن صفقة القرن.. القضاء يعلن صدور توجيهات حول استرداد الأموال ، موقع واع ، تاريخ النشر (٢٦/١/٢٠٢٣)، تاريخ الزيارة (٢٩/٤/٢٠٢٥) (<https://www.ina.iq/176720--.html>) .

الذي كان يشغل منصب مدير مكتب رئيس مجلس الوزراء السابق، إلى جانب عدد من الموظفين المشتركين في جريمة سرقة الأمانات الضريبية، كذلك صدر حكم بالسجن لمدة عشر سنوات بحق المتهم (ن، ز) ، في حين حُكم بالحبس لمدة ثلاث سنوات بحق عضو مجلس النواب السابق (ه، ج) .

وفي سياق لاحق، وجّه رئيس محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية، بموجب كتاب رسمي مؤرخ في(١٩) شباط (٢٠٢٥)، طلباً إلى رئاسة محكمة استئناف بغداد/الكرخ، تضمّن مفاتحة مجلس النواب العراقي ومكتب رئيس مجلس الوزراء، لغرض شمول المحكوم الهارب (ه، ج) بقانون العفو العام رقم (٢٧) لسنة ٢٠١٦ المعدل، استناداً إلى قرار صادر عن المحكمة بتاريخ ٢٠٢٥/٢/١٧، مع الدعوة إلى إيقاف الإجراءات القانونية بحقه إيقافاً نهائياً بخصوص الدعوى الجزائية المرقمة (١٢١/ج.م/٢٠٢٣) (١).

وعلى الرغم من صدور هذه الأحكام والقرارات، إلا أنها بقيت في كثير من جوانبها حبيسة الأوراق، وذلك لعدة أسباب، أبرزها فرار عدد من المتهمين خارج البلاد، وصدور عفو عن أحد المتهمين البارزين، فضلاً عن عدم اكتمال التحقيقات بحق باقي المتورطين، كما أن استمرار التحقيقات منذ عام ٢٠٢٢ وحتى الوقت الحاضر أسهم في تعطيل حسم الدعوى قضائياً، بذريعة استكمال التحقيق من جهة، وعدم تنفيذ الأحكام الصادرة من جهة أخرى. وقد أدى ذلك إلى إضعاف فاعلية العدالة الجنائية، والمساس بمبدأ الردع العام والخاص، وانعكس سلّياً على استرداد المال العام وتحقيق العدالة المنشودة.

المبحث الثاني

الطعن والوسائل القانونية لمكافحة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يُعدّ الطعن في القرارات الصادرة من المحاكم بشأن الأمانات الضريبية إحدى أهم الوسائل القانونية التي تضمن سلامة الأحكام القضائية ، فالطعن لا يقتصر دوره على حماية الحقوق

(١) مجلس القضاء الأعلى ، محكمة استئناف بغداد/الكرخ ، محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية العدد : ١٢١/ج.م/٢٠٢٣ التاريخ : ١٩/٢/٢٠٢٥ ، إلى / رئاسة محكمة استئناف بغداد/الكرخ/ شعبة العلاقات العامة والشؤون القانونية م/ توسط (تحية طيبة ... يرجى من رئاستكم الموقرة مفاتحة مجلس النواب العراقي ومكتب رئيس الوزراء لإعلامهم ان المحكوم الهارب (ه، ج) في الدعوى الجزائية المرقمة (١٢١/ج.م/٢٠٢٣) تم شموله بقانون العفو العام رقم ٢٧ سنة ٢٠١٦ المعدل بموجب قرار هذه المحكمة بالعدد (١٢١/ج.م/٢٠٢٣) في (١٧/٢/٢٠٢٥) وإيقاف الإجراءات القانونية بحقه إيقافاً نهائياً قدر تعلق الامر بالدعوى الجزائية المرقمة اعلاه ، لاتخاذ ما يلزم من قبلكم واعلامنا).

الفردية ، بل يتعدى إلى ضمان تحقيق العدالة ، وهو وسيلة قانونية يحتاج إلى جهة معينة إلى جهة مختصة تنظر فيه وفق إجراءات وضوابط تختلف باختلاف نوع الدعوى، كما أن حماية المال العام لا تتحقق فقط من خلال محاكمة المتهمين وإنزال العقوبة بحقهم، بل تبدأ بإجراءات وقائية تسبق ارتكاب الجريمة، لاسيما في ظل تعدد المعاملات المالية وتشعب الإجراءات الإدارية المتعلقة بالجباية والرقابة، ومن هنا تبرز أهمية تعزيز الرقابة القانونية على أعمال الإدارة بوصفها وسيلة فعالة للحد من جرائم الاستيلاء على الأموال العامة، وذلك عبر آليات رقابية وقضائية تكفل حماية المال العام وتضمن سرعة البت في القضايا ، وعليه سوف نقسم هذا المبحث على مطلبين نستعرض في المطلب الأول الطعن بالحكم القضائي في الاستيلاء على الأمانات الضريبية وفي المطلب الثاني وسائل مكافحة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

المطلب الأول

الطعن بالحكم القضائي في الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يُعد الطعن القضائي من أهم الضمانات التي أقرها النظام القانوني لحماية الحقوق والحريات، إذ يتيح للخصوم الاعتراض على الأحكام القضائية التي يرون فيها مخالفة للقانون أو قصوراً في تحقيق العدالة ، فالطعن يُمكن الأطراف من طلب تصحيح الخطأ الذي أصاب الحكم، وذلك أمام جهة قضائية أعلى يحددها القانون، بعد صدور الحكم الجنائي ، وتبدأ مرحلة الطعن بالحكم الصادر، حيث يحق للمحكوم عليه أو للجهة المختصة مباشرة إجراءات الطعن خلال مدد قانونية محددة ووفق ضوابط مقررة، ويتيح هذا الإجراء للجهات القضائية العليا مراقبة مدى التزام المحاكم الأدنى درجة بالمعايير القانونية والموضوعية الواجبة الاتباع، بما يحقق التوازن بين مصلحة الدولة في حماية المال العام من جهة، وضمن حقوق المتهم في الدفاع من جهة أخرى ، لذا سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نخوض في الفرع الأول الجهة المختصة بالنظر في الطعن وفي الفرع الثاني إجراءات الطعن في أحكام جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

الفرع الاول

الجهة المختصة بالنظر في الطعن في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يقصد بالطعن هو الاعتراض على الحكم أو القرار الصادر من جهة قضائية ، وذلك بطلب مراجعته أو إلغائه أو تعديله أمام جهة أعلى مختصة (١)، والغرض من الطعن هو تصحيح الأخطاء القضائية ، فالقاضي قد يخطئ في تقدير الوقائع أو في تطبيق النصوص القانونية ، ومن ثم يتيح الطعن للجهة الأعلى إعادة النظر في الحكم لتصحيحه ، كما يعد أحد الضمانات الأساسية لتحقيق العدالة من خلال إتاحة مراجعة الحكم أمام محكمة أعلى والمحاكم العليا من خلال نظر الطعون (٢) ، ويتميز الطعن بمبدأ نسبية الأثر، أي أن آثاره تنصرف فقط إلى أطرافه ولا تمتد إلى غيرهم، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك (٣) .

ويُمنح حق الطعن من حيث الأصل إلى أطراف الدعوى، شريطة توافر المصلحة، إذ إن الطعن من دون مصلحة لا يُقبل، ويُعد حق الطعن من النظام العام أي أن القواعد التي تنظمه تمثل مبادئ أساسية لا يجوز مخالفتها، حتى لو لم يثرها الخصوم، إذ يتعين على المحكمة إثارتها من تلقاء نفسها، فحق الطعن لا يرتبط فقط بمصلحة الخصوم، وإنما يُعد ضماناً لمصلحة المجتمع والعدالة، ومن ثم فإن مواعيد الطعن أو قابلية الحكم للطعن تدخل في نطاق النظام العام، حيث يجوز للمحكمة رفض الطعن إذا قُدم خارج المدد القانونية (٤) .

تختلف الجهة المختصة بالنظر في الطعون باختلاف النظم القانونية للدولة، ففي فرنسا تختص محكمة النقض بالنظر في الطعون المتعلقة بمسائل الفساد المالي ، التي تشمل الاستيلاء على الأمانات الضريبية، وتتألف المحكمة من الرئيس الأول وعدد من المستشارين، وتشمل ست دوائر متخصصة: الدائرة المدنية الأولى، الدائرة المدنية الثانية (قانون التأمين والمسؤولية المدنية)، الدائرة الثالثة (القانون العقاري والبناء)، الدائرة التجارية والاقتصادية والمالية، الدائرة الاجتماعية (قضايا العمل والضمان الاجتماعي)، والدائرة الجنائية (النظر في الطعون الجنائية والجناح) (٥)، كما

(١) د. علي محمد جعفر ، مبادئ المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق ، ص ٣٣٤ .

(٢) د. علي محمد جعفر ، مبادئ المحاكمات الجزائية ، المصدر نفسه ، ص ٣٣٣ .

(٣) د. نبيل مدحت سالم ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، مصدر سابق ، ص ٤٦٨ .

(٤) عبد الأمير العكيلي ، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق ، ص ١٩٣ .

(٥) تنص المادة (١-٤١١) من قانون التنظيم القضائي على أن (هناك، بالنسبة للجمهورية بأكملها، محكمة نقض). المادة (٢-٤١١) (حكمت محكمة النقض بشأن الطعون في النقض المرفوعة ضد الأحكام والأحكام الصادرة في الملاذ الأخير من قبل محاكم النظام القضائي) المادة (٤-٤١١) (عندما يتم تشكيل غرفة مختلطة،

توجد هيئات خاصة مثل الهيئة العامة التي تُشكّل لتوحيد الاجتهاد عند وجود تباين في الأحكام أو مسائل قانونية جديدة، والدوائر المختلطة التي تُعقد عند وجود قضايا تثير اختصاص أكثر من دائرة، وتشمل الهيئة العامة الرئيس الأول، رؤساء الغرف، وعددًا من المستشارين، إضافة إلى تمثيل النيابة العامة بواسطة النائب العام ومجموعة من المحامين العامين (١).

وفي مصر تعد محكمة النقض هي الجهة التي حددها القانون بالنظر في الطعون بالأحكام الصادرة من محكمة الجنايات التي تتعلق بقضايا الفساد المالي ومنها مسائلة الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، ويقع مقرها الرئيسي في دار القضاء العالي في القاهرة ، وتختص كذلك بنظر الطعون في القضايا المدنية، والتجارية، والجنائية، والأحوال الشخصية، من صلاحياتها توحيد تفسير القانون بين المحاكم المختلفة ، وإصدار مبادئ قضائية مُلزِمة ، ومراجعة الإجراءات القضائية والتأكد من تطبيق القانون بشكل صحيح ، يرأس المحكمة رئيس يُعيّن بقرار من رئيس الجمهورية، وتتكون من عدة دوائر متخصصة بحسب نوع القضايا ، ومن أبرز تشكيلاتها الهيئة العامة للمواد المدنية، والهيئتان العامتان مجتمعتان، ودوائر المحكمة مجتمعة، إضافة إلى الهيئة العامة للمواد الجنائية التي تضم أحد عشر مستشارًا برئاسة رئيس المحكمة أو أحد نوابه، وتختص الأخيرة بالنظر في الطعون المحالة إليها من إحدى الدوائر الجنائية، وتصدر قراراتها بأغلبية سبعة أعضاء على الأقل (٢) .

وفي العراق تختص هيئة الجراء في محكمة التمييز بالنظر في الطعون بالأحكام الصادرة من محكمة الجنايات ، وتُعد محكمة التمييز الاتحادية اعلى هيئة قضائية مختصة بالنظر في الطعون التمييزية ضد الأحكام والقرارات التي تصدرها محاكم

=فإنها تتكون من قضاة ينتمون إلى ثلاث غرف على الأقل من المحكمة يرأس الغرفة المشتركة الرئيس الأول، أو في حالة عوائقه، من قبل معظم السابق لرؤساء الغرف. يشمل أيضا رؤساء وعمداء الغرف التي تشكله بالإضافة إلى مستشارين اثنين من كل غرفة من هذه الغرف). المادة (٤١١-١٥) (يرأس الاجتماع العام الرئيس الأول، أو، في حالة عدم قدرته على القدرة، على الأكثر السابق لرؤساء الغرف ويشمل أيضا رؤساء وعمداء الغرف ومستشارا من كل غرفة) .

(١) د. علي مصطفى الشيخ ، نظرات في تنظيم محكمة النقض الفرنسية واختيار الطعون التي تنظر في المواد غير الجنائية ، بحث منشور ، العدد ٦٦ ، ٢٠١٨ ، ص ٤٠٥ .

(٢) تنص المادة (٣) من قانون السلطة القضائية رقم (٤٦) لسنة (١٩٧٢) على أن (تؤلف محكمة النقض من رئيس وعدد كاف من نواب الرئيس والقضاة وتكون بها دوائر لنظر المواد الجنائية ودوائر لنظر المواد المدنية والتجارية والأحوال الشخصية والمواد الأخرى، ويرأس كل دائرة فيها رئيس المحكمة أو أحد نوابه، ويجوز عند الاقتضاء أن يرأس الدائرة أقدم القضاة بها. وتصدر الأحكام من خمسة قضاة). التعديل الأخير بموجب القانون ١٤٢ لسنة ٢٠٠٦ المادة (٤) (تُشكل الجمعية العامة لمحكمة النقض هيئتين بالمحكمة كل منها من أحد عشر قاضياً برئاسة رئيس المحكمة أو أحد نوابه إحداهما للمواد الجنائية والثانية للمواد المدنية والتجارية والمواد الأحوال الشخصية وغيرها. وإذا رأت إحدى دوائر المحكمة العدول عن مبدأ قانوني قررته أحكام سابقة أحالت الدعوى إلى الهيئة المختصة بالمحكمة للفصل فيها وتُصدر الهيئة أحكامها بالعدول بأغلبية سبعة أعضاء على الأقل...).

الاستئناف في عموم العراق باستثناء إقليم كردستان ومحاكم الجنايات ، وقد تأسست بموجب القوانين القضائية العراقية، ويُنظم عملها قانون التنظيم القضائي ويقع مقرها الرئيس في بغداد (١) ، وبحسب المادة (١٢) من قانون التنظيم القضائي، تتألف محكمة التمييز من رئيس ، وخمسة نواب، إضافة إلى عدد من القضاة لا يقل مجموعهم عن ثلاثين قاضيًا (٢) .

وتنقسم المحكمة إلى هيئات متخصصة، منها الهيئة العامة، الهيئة الموسعة، الهيئة المدنية، هيئة الأحوال الشخصية، والهيئة الجزائية، وتختص الأخيرة بالنظر في الطعون المقدمة ضد الأحكام والقرارات الصادرة في الدعاوى الجزائية وفقًا للقانون، وهو ما نصت عليه المادة (١٣) من قانون التنظيم القضائي (٢) .

ويُشكّل مجلس الهيئة الجزائية وفقًا لقانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة (١٩٧٩) المعدل وقانون مجلس القضاء الأعلى، حيث يترأسها رئيس محكمة التمييز الاتحادية أو أحد نوابه، وتتألف عادة من خمسة قضاة تمييزيين، ويشمل اختصاصها النظر في الطعون المقدمة ضد الأحكام الصادرة عن محكمة الجنايات لمكافحة الفساد في قضايا الأموال العامة وقضايا كبار المسؤولين، وفي حال وجود تنازع في المبادئ القانونية، يمكن إحالة الدعوى إلى الهيئة العامة لمحكمة التمييز (٣) فعلى سبيل المثال، في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية، وبعد صدور الأحكام من محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية بحق عدد من المتهمين، جرى الطعن بتلك الأحكام أمام محكمة التمييز الاتحادية باعتبارها الجهة القضائية العليا المختصة بنظر

(١) عبد الأمير العكيلي ، شرح قانون اصول المحاكمات الجزائية ، ج٢، مصدر سابق ، ص٢٢٧ .
(٢) تنص المادة(١٢) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة (١٩٧٩) على أن (محكمة التمييز هي الهيئة القضائية العليا التي تمارس الرقابة القضائية على جميع المحاكم ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وتتألف من رئيس وخمسة نواب للرئيس وقضاة لا يقل عددهم جميعا عن ثلاثين ويكون مقرها في بغداد) .
(٣) تنص المادة (١٣) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة (١٩٧٩) على أن (اولاً - تكون هيئات محكمة التمييز كما يلي :١ الهيئة العامة :- تتعقد برئاسة رئيس محكمة التمييز الاتحادية ، او اقدم نوابه عند غيابه او وجود مانع قانوني من اشتراكه وعضوية نوابه وقضاة المحكمة العاملين فيه... ب الهيئة الموسعة وتتكون من اولاً - الهيئة الموسعة الجزائية :- تتعقد برئاسة رئيس محكمة التمييز او اقدم نوابه عند غيابه او وجود مانع قانوني من اشتراكه وعضوية ما لا يقل عن ستة من قضاتها... ج الهيئة المدنية وتختص بالنظر في الاحكام والقرارات الصادرة في الدعاوى المدنية والمواد المتفرقة الاخرى الصادرة وفقا لأحكام القانون. د هيئة الاحوال الشخصية وتختص بالنظر في الاحكام والقرارات الصادرة من محاكم الاحوال الشخصية طبقا لأحكام القانون. هـ - ملغاة و الهيئة الجزائية وتختص بالنظر في الاحكام والقرارات الصادرة في الدعاوى الجزائية وفقا لأحكام القانون...) .
(٤) تنص المادة(١٣) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة (١٩٧٩) على (اولاً - تكون هيئات محكمة التمييز كما يلي... و - الهيئة الجزائية وتختص بالنظر في الاحكام والقرارات الصادرة في الدعاوى الجزائية وفقا لأحكام القانون...).

الطعون الجزائية، أما إذا كان الحكم صادراً عن محكمة الجناح، فإن الطعن يُقدّم أمام محكمة الاستئناف بصفتها التمييزية (١).

وتستنتج الباحثة أنه على الرغم من عدم وجود نص قانوني خاص، إلا أنه يمكن تطبيق المبادئ العامة في هذا المجال، فإذا كان موضوع الدعوى يتعلق بالاستيلاء على الأموال العامة والتي تُعد الأمانات الضريبية جزءاً منها فإن الأحكام الصادرة عن محاكم الجنايات، بعد استكمال التحقيقات من قبل الجهات المختصة، تُطعن أمام محكمة التمييز مباشرة. ووفقاً لأحكام القانون، فإن قضايا الفساد المالي تُنظر أمام محاكم الجنايات المختصة بقضايا النزاهة، وهي محاكم ذات اختصاص خاص تعمل بالتنسيق مع هيئة النزاهة، وتكون الأحكام الصادرة عن هذه المحاكم قابلة للطعن أمام محكمة التمييز الاتحادية، وهي أعلى سلطة قضائية تتولى مراجعة الأحكام من حيث صحة الإجراءات وتطبيق القانون، وترى الباحثة أنه رغم اختصاص محكمة التمييز بالنظر في هذه الطعون، إلا أن الأمر يستدعي تعزيز استقلاليتها ورفع كفاءتها، باعتبار أن فعالية الطعن تتوقف بدرجة كبيرة على حيادية القضاء واستقلاله عن أي تأثيرات سياسية.

الفرع الثاني

إجراءات الطعن في أحكام جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

يقصد بإجراءات الطعن مجموعة القواعد أو الخطوات القانونية التي ينظمها القانون لتمكين الأطراف المتضررة من الاعتراض على حكم قضائي صدر بحقهم، وذلك أمام جهة قضائية أعلى مختصة (٢).

ويشترط في الحكم حتى يكون قابلاً للطعن، سواء أمام محكمة النقض أو التمييز، توافر جملة من الشروط، أهمها، أن يكون الحكم صادر في الجنايات أو الجناح فيعد هذا شرطاً أساسياً لخضوع الحكم للطعن (٣)، ويجب أن يكون الحكم قطعي فلا

(١) محكمة التمييز الاتحادية العدد : ٧١/٧٣/٧٥/الهيئة الجزائية/ ٢٠٢٥ لتسلسل : ٢٤٥٢/٢٤٥١/٢٤٥٠
محكمة التمييز الاتحادية (تشكلت الهيئة الجزائية في محكمة التمييز الاتحادية بتاريخ ١٠/٢/٢٠٢٥ م برئاسة نائب وعضوية القضاة المأذونين بالقضاء باسم الشعب وصدرت القرار الآتي: ... قررت محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية بالدعوى المرقمة ١٥٢/ج.م/٢٠٢٤ بتاريخ ٢٥/١١/٢٠٢٤ تجريم المتهمين المذكورين أعلاه وفق احكام المادة ٣١٦/الشق الأول من قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل وبدلالة مواد الاشتراك ٤٧ و٤٨ و٤٩ عن جريمة قيامهم بتسهيل الاستيلاء على مبالغ الامانات الضريبية العائدة الى الهيئة العامة للضرائب بتنظيم معاملات صرف غير اصولية ...) .

(٢) د. أمال عبد الرحيم، شرح قانون الإجراءات الجنائية، مصدر سابق، ص ٩٤٠.
(٣) د. أحمد فتحي سرور الوسيط في الإجراءات الجنائية، ج٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٢٠٥.

يجوز الطعن في الأحكام الصادرة قبل الفصل في الدعوى والحكم الفاصل في الدعوى هو الحكم الذي يُنهي النزاع بين الخصوم في موضوع الدعوى ولا يبقى بعده شيء أمام المحكمة للفصل فيه، أي هو الحكم الذي يُنهي النزاع أمام محكمة معينة، لكنه لا يزال قابلاً للطعن أمام جهة قضائية أعلى كالاستئناف أو التمييز (١) ، كما يجب أن يكون الحكم منهيًا للخصومة، والحكم المنهي للخصومة هو الحكم الذي تصدره المحكمة ويؤدي إلى إنهاء الدعوى أمامها ، أي هو الحكم الموضوعي الفاصل في أصل الحق هو الذي يُفصل في موضوع الدعوى نفسها (٢) .

أما بخصوص الأشخاص الذين يملكون حق الطعن، فقد قرر التشريع الفرنسي هذا الحق لكل ذي مصلحة، كالنيابة العامة أو المتهم أو المدعي بالحق المدني أو المسؤول المدني (٣) وفي التشريع المصري نصت المادة (٣٠) من قانون حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض رقم (٥٧) لسنة (١٩٥٩) على حق النيابة العامة، والمحكوم عليه، والمسؤول المدني، والمدعي بالحق المدني في الطعن أمام محكمة النقض (٤) ، أما التشريع العراقي، فقد اتفق مع المشرع المصري في هذا الجانب، حيث منح حق الطعن أمام محكمة التمييز لكل من الادعاء العام والمتهم والمشتكي والمدعي المدني والمسؤول المدني (٥) .

وفيما يتعلق بمدد الطعن، فقد حددها المشرع الفرنسي بخمسة أيام من تاريخ صدور الحكم المطعون فيه (٦) ، بينما جعل المشرع المصري مدة الطعن أمام محكمة النقض أربعين يوماً في جميع الأحكام سواء في الجنايات أو الجرح، وسواء أكانت صادرة في الدعوى الجنائية أم المدنية، ويبدأ حساب المدة من اليوم التالي لصدور الحكم، فإذا صادف عطلة رسمية امتد الأجل إلى أول يوم عمل تالٍ، كما فرّق المشرع المصري

(١) د. نبيل مدحت سالم ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، مصدر سابق ، ص ٤٨٤ .
(٢) د. مأمون سلامة ، الإجراءات الجنائية في التشريع المصري ، ج ٢ ، دار النهضة العربية القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص ٥٥٨ .

(٣) تنص المادة (٦٠٩) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن (يجوز لأي طرف له مصلحة في الطعن بالنقض حتى ولو لم يفيد خصمه الحكم الذي يضره) .

(٤) المادة (٣٠) من قانون حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض رقم (٥٧) لسنة (١٩٥٩) (لكل من النيابة العامة والمحكوم عليه والمسؤول عن الحقوق المدنية والمدعي بها الطعن أمام محكمة النقض) .

(٥) تنص المادة (٢٤٩) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على (١) - لكل من الادعاء العام والمتهم والمشتكي والمدعي المدني والمسؤول مدنيا ان يطعن لدى محكمة التمييز في الاحكام والقرارات والتدابير الصادرة من محكمة الجرح او محكمة الجنايات في جنحة او جناية اذا كانت قد بنيت على مخالفة للقانون او خطأ في تطبيقه او تأويله او اذا وقع خطأ جوهري في الاجراءات الاصولية او في تقدير الادلة او تقدير العقوبة وكان الخطأ مؤثرا في الحكم).

(٦) تنص المادة (٥٦٨) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن (لدى المدعي العام وجميع الأطراف خمسة أيام واضحة بعد اليوم الذي كان فيه القرار المطعون فيه أعلن الاستئناف في النقض) .

بين الحكم الحضوري والغيابي، إذ يبدأ ميعاد الطعن في الحكم الحضوري من تاريخ صدوره، أما في الحكم الغيابي فيبدأ من تاريخ انقضاء ميعاد (١) .

أما المشرّع العراقي فقد حدد مدة الطعن بالتمييز في المادة (٢٥٢) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) المعدل، فجعلها (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ بالحكم، أو من تاريخ صدور الحكم الحضوري، وإذا كان الحكم غيابياً، فتبدأ المدة من تاريخ التبليغ بالحكم الغيابي أو بعد الاعتراض عليه (٢) .

يتم تقديم الطعن بمذكرة الطعن التي تتضمن الأوجه القانونية للطعن، والتي تُعرف باسم أوجه النقض، ويُقيد الطعن لدى قلم محكمة النقض، ويُسجّل في سجل خاص يقوم المسجل بأخبار رئيس المحكمة أو الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف بتقديم هذا الطلب الحكم أو الحكم غير قابل للتنفيذ، ويرسله إلى رئيس الغرفة الجنائي بالإضافة إلى بعثة الحكم أو الحكم وبيان الاستئناف يبت رئيس الدائرة الجنائية في الطلب بأمر في غضون ثمانية أيام من الاستلام من هذا الملف إذ رفض الطلب يجب على مقدم الطلب في النقض إخطار المدعي العام والأطراف الأخرى برسالة مسجل مع طلب الإقرار بالاستلام، في غضون ثلاثة أيام (٣) .

وفي التشريع المصري، نظم المشرّع كيفية تقديم الطعن من خلال المادة (٣٤) من قانون حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض، ويبدأ الإجراء بتقديم الطعن إلى المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه، لتقوم هذه المحكمة بدورها بإحالاته إلى مكتب النيابة العامة المختص، ويجوز للمتهم نفسه تقديم الطعن، كما يجوز ذلك للمحكوم عليه إذا كانت العقوبة المقضي بها سالبة أو مقيدة للحرية (٤) .

(١) تنص المادة (٣٤) من قانون حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض رقم (٥٧) لسنة (١٩٥٩) على أن (يحصل الطعن بتقرير من تاريخ فلم كتاب المحكمة التي اصدرت الحكم في ظرف اربعين يوما من تاريخ الحكم الحضوري او من تاريخ انقضاء المعارضة او من تاريخ الحكم الصادر في المعارضة ...) .

(٢) تنص المادة (٢٥٢) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على (١ - يحل الطعن بعريضة تقدم من المميز او من ينوب عنه قانونا الى المحكمة الجزائية التي اصدرت الحكم او الى اي محكمة جزائية اخرى او الى محكمة التمييز راسا خلال ثلاثين يوما تبدأ من اليوم التالي لتاريخ النطق بالحكم اذا كان وجاهيا او من تاريخ اعتباره بمنزلة الحكم الوجيه ان كان غيابيا ...) .

(٣) تنص المادة (٥٧٨) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١) يناير (١٩٥٩) على أن (يجب على مقدم الطلب في النقض إخطار استئنائه إلى المدعي العام والأطراف الأخرى برسالة مسجل مع طلب الإقرار بالاستلام، في غضون ثلاثة أيام). المادة (٥٧٩) (يحق للطرف الذي لم يتلق الإشعار المنصوص عليه في المادة ٥٧٨ الاعتراض على الحكم الصادر من قبل محكمة النقض، عن طريق الإعلان إلى قلم المحكمة التي أصدرت القرار، في غضون خمسة أيام الإخطار المنصوص عليه في القسم ٦١٤). المادة (٥٨٤) (يجوز لمقدم الطلب في النقض، إما عن طريق تقديم إعلان أو في غضون الأيام العشرة التالية، تقديم، في قلم المحكمة الذي أصدر القرار المطعون فيه، موجز، موقع من قبله، يحتوي على وسائله النقض).

(٤) د. حسن صادق المرصفاوي، المرصفاوي في أصول الإجراءات الجنائية ج ٢، دار المعارف الاسكندرية، ص ٨٦٠ .

وبعد تقديم الطلب رسمياً، تبدأ النيابة العامة في مباشرة إجراءات الطعن من خلال مراجعة الملف وإحالته إلى محكمة النقض، وهي الجهة القضائية العليا المختصة بنظر هذا النوع من الطعون، ويُشترط لانعقاد المحكمة انعقاداً صحيحاً توافر مجموعة من الضمانات الشكلية، أهمها حضور النيابة العامة في الجلسة ووجود كاتب المحكمة، إذ إن هذه الإجراءات تهدف إلى إضفاء المشروعية على جلسات المحكمة (١)، أما من حيث طبيعة نظر الطعن أمام محكمة النقض، فإن المحكمة لا تعيد مناقشة موضوع الدعوى أو الوقائع المثارة أمام محكمة الموضوع، بل تقتصر ولايتها على الجانب القانوني فقط، فهي تبحث في مدى التزام المحكمة التي أصدرت الحكم بالقانون وصحة تطبيقه على الوقائع المطروحة أمامها، فضلاً عن التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعتها المحكمة.

ومن ثم، فإن محكمة النقض تعد محكمة قانون لا محكمة موضوع، وعند انتهاء المحكمة من دراسة أوراق الدعوى وتدقيق أسباب الطعن، تصدر حكمها إما بقبول الطعن أو برفضه، فإذا رأت أن الحكم المطعون فيه قد صدر متفقاً مع صحيح القانون والإجراءات، فإنها تقضي برفض الطعن. أما إذا تبين لها أن هناك خطأ في تطبيق القانون أو قصوراً في التسبيب، فإنها تقضي بقبول الطعن ونقض الحكم، وقد يترتب على ذلك إما إحالة القضية إلى محكمة أخرى لإعادة نظرها وفق ما تقرره محكمة النقض، أو تصحيح الخطأ مباشرة إذا كان يتعلق بمسألة قانونية بحتة لا تحتاج إلى إعادة نظر موضوع الدعوى (٢).

في التشريع العراقي، نظم المشرع إجراءات الطعن بطريق التمييز من خلال قانون أصول المحاكمات الجزائية، حيث حدّد مدة زمنية لتقديم الطعن مقدارها ثلاثون يوماً تبدأ من تاريخ التبليغ بالحكم إذا كان غائبياً، أو من تاريخ صدور الحكم إذا كان حضورياً، ويتم تقديم الطعن إما بعريضة مباشرة إلى محكمة التمييز، أو إلى المحكمة التي أصدرت الحكم لتتولى بدورها إحالته إلى محكمة التمييز (٣).

(١) تنص المادة (٣٦) من قانون من قانون حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض رقم (٥٧) لسنة (١٩٥٩) على أن (إذا لم يكن الطعن مرفوعاً من النيابة العامة او من المحكوم عليه بعقوبة مقيدة للحرية يجب لقبوله ان يودع رافعه خزينة المحكمة التي اصدرت الحكم مبلغ خمسة وعشرين جنيهاً على سبيل الكفالة) .

(٢) د. احمد فتحي سرور ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، مصدر سابق ، ص ١٢٣٩ .

(٣) تنص المادة (٢٥٢) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (١ - يحل الطعن بعريضة تقدم من المميز او من ينوب عنه قانوناً الى المحكمة الجزائية التي اصدرت الحكم او الى اي محكمة جزائية اخرى او الى محكمة التمييز راساً خلال ثلاثين يوماً تبدأ من اليوم التالي لتاريخ النطق بالحكم اذا كان وجاهياً او من تاريخ اعتباره بمنزلة الحكم الوجيه ان كان غائبياً. ب - اذا كان المميز سجيناً او موقوفاً او محجوزاً جاز تقديم العريضة بواسطة المسؤول عن ادارة السجن او الموقوف او محل الحجز. ج - تشمل عريضة

وقد ألزم المشرع أن تتضمن عريضة الطعن بيانات جوهرية محددة، مثل اسم المميز والمميز عليه، وخلاصة الحكم المطعون فيه، وتاريخ صدوره، واسم المحكمة التي أصدرته، فضلاً عن بيان أسباب الطعن بشكل واضح ودقيق، وتحديد المطالب النهائية من الطعن، وبعد تسلّم العريضة، تلتزم المحكمة التي أصدرت الحكم بإرسال إضبارة الدعوى كاملة إلى محكمة التمييز فوراً، سواء عند تقديم العريضة لديها أو بناءً على طلب محكمة التمييز^(١)، وبعد ذلك تتولى محكمة التمييز إرسال نسخة من عريضة الطعن وأسباب الطعن إلى الجهات المعنية خلال مدة عشرين يوماً من تاريخ وصول الملف إليها^(٢).

وبعد استكمال هذه الإجراءات الشكلية، تبدأ محكمة التمييز بتدقيق الأوراق للتأكد من صحة تطبيق النصوص القانونية وصحة الإجراءات المتبعة، وعند انتهاء التدقيق، تصدر المحكمة قرارها الذي قد يأخذ أحد عدة اتجاهات فقد تقرر تصديق الحكم إذا تبين لها أنه صحيح ومتفق مع أحكام القانون، وبذلك يصبح الحكم باتاً ونهائياً غير قابل للطعن مرة أخرى، أما إذا رأت المحكمة أن الحكم المطعون فيه يشوبه خطأ قانوني، فإنها قد تقرر نقضه كلياً أو جزئياً، فإذا كان الخطأ مقتصرًا على جزء محدد من الحكم، فإنها تنقضه جزئياً وتحيله إلى المحكمة لإعادة النظر فيه في ضوء ملاحظاتها القانونية^(٣).

=الطعن على اسم المميز والمميز عليه و خلاصة الحكم وتاريخه واسم المحكمة التي اصدرته والاسباب التي يستند اليها في الطعن ونتيجة المطالب. د - يجوز للمميز ان يبدي اسباب الطعن في عريضة مستقلة او يقدم اسبابا جديدة الى ما قبل الفصل فيه ولجميع الخصوم ان يقدموا لوائح بأقوالهم وطلباتهم) .

(١) تنص المادة(٢٥٣) من قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي رقم (١)يناير(١٩٥٩) (على المحكمة التي اصدرت الحكم او القرار المميز ان ترسل اضبارة الدعوى الى محكمة التمييز فور تقديم عريضة الطعن اليها او فور طلب محكمة التمييز ذلك منها مع مراعاة احكام الفقرة (ج) من المادة ٢٤٩).

(٢) تنص المادة (٢٥٥) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) على أن (ترسل محكمة التمييز اضبارة الدعوى فور وصولها اليها بمقتضى المادة ٢٥٤ الى رئاسة الادعاء العام مرفقا بها اسباب الطعن والعرائض واللوائح المقدمة من الخصوم لتقديم مطالعتها وطلباتها حول الحكم او القرار خلال عشرين يوما من تاريخ وروده اليها).

(٣) تنص المادة(٢٥٩) من قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣)لسنة (١٩٧١) على (١ - لمحكمة التمييز بعد تدقيق اوراق الدعوى ان تصدر قرارها فيها على احد الوجوه الاتية :- ١ - تصديق الحكم بالإدانة والعقوبات الاصلية والفرعية واية فقرة حكمية اخرى ٢ - تصديق الحكم بالبراءة او الصلح او عدم المسؤولية او القرار بالأفراج او اي حكم او قرار اخر في الدعوى. ٣ - تصديق الحكم بالإدانة مع تخفيف العقوبة. ٤ - تصديق الحكم بالإدانة مع اعادة الاوراق لإعادة النظر مرة واحدة في العقوبة بغية تشديدها. ٥ - اعادة الاوراق الى المحكمة مرة واحدة لإعادة النظر في الحكم بالبراءة بغية ادانة المتهم. ٦ - نقض الحكم الصادر بالإدانة والعقوبات الاصلية والفرعية واية فقرة حكمية اخرى وبراءة المتهم او الغاء التهمة والافراج عنه واخلاء سبيله. ٧ - نقض الحكم الصادر بالإدانة والعقوبة و اعادة الاوراق الى المحكمة لإجراء المحاكمة مجددا كلا او جزءا. ٨ - نقض الحكم الصادر بالبراءة او الصلح او عدم المسؤولية او القرار بالأفراج او اي حكم او قرار اخر في الدعوى و اعادة الاوراق لإجراء المحاكمة او التحقيق القضائي مجددا...) .

وفيما يتعلق بقضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية، فقد تم الطعن في قرار محكمة الجنايات المختصة بمكافحة الفساد أمام الهيئة الجزائية في محكمة التمييز الاتحادية، وبالفعل، نظرت الهيئة الجزائية في محكمة التمييز الاتحادية في الطعون المقدمة، وذلك استناداً إلى صلاحيتها القانونية في تدقيق الأحكام الصادرة عن محاكم الجنايات من حيث سلامة التطبيق القانوني والإجراءات المتبعة وصحة التكييف القانوني للوقائع، دون إعادة بحث الوقائع من جديد، وبحسب ما جرى فعلياً، فإن بعض الأحكام تم تصديقها، في حين أعيدت بعض القضايا لاستكمال التحقيق أو تصحيح الإجراءات، لا سيما في ما يتعلق بمتهمين آخرين لم تكتمل بحقهم التحقيقات أو ما زالوا متوارين عن الأنظار، وهو ما أدى إلى استمرار فتح الملف قضائياً وعدم غلقه بشكل نهائي حتى الآن. وبذلك، فإن تدخل محكمة التمييز لم يكن لإعادة المحاكمة من جديد، وإنما لممارسة دورها الرقابي القانوني على أحكام محكمة الجنايات، بما ينسجم مع أصول المحاكمات الجزائية ومبدأ التقاضي على درجتين^(١).

حيث ترى الباحثة، في ضوء هذا القرار، أن تصديق محكمة التمييز على الحكم الصادر بحق أحد المتهمين بالسجن لمدة ست سنوات عن جريمة تسهيل الاستيلاء على الأمانات الضريبية يثير إشكالية جوهرية تتعلق بعدم تناسب العقوبة مع جسامة الفعل المرتكب وخطورته على المال العام، وكان من الأجدر تشديد العقوبات بحق جميع المتورطين، نظراً لطبيعة الجريمة وآثارها العميقة في تقويض الثقة العامة بالمؤسسات المالية والإدارية للدولة، ويكشف هذا الواقع عن حاجة ملحة إلى تطوير آليات التنفيذ والمتابعة القانونية، بما يضمن عدم إفلات مرتكبي جرائم الفساد المالي

(١) محكمة التمييز الاتحادية ، العدد : ٧١/٧٣/٧٥/الهيئة الجزائية/٢٠٢٥ لتسلسل : ٢٤٥٢/٢٤٥١/٢٤٥٠ محكمة التمييز الاتحادية (تشكلت الهيئة الجزائية في محكمة التمييز الاتحادية بتاريخ ١٠/٢/٢٠٢٥ م برئاسة نائب وعضوية القضاة المأذونين بالقضاء باسم الشعب وصدرت القرار الآتي: ... قررت محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية بالدعوى المرقمة ١٥٢/ج.م/٢٠٢٤ بتاريخ ٢٥/١١/٢٠٢٤ تجريم المتهمين المذكورين أعلاه وفق احكام المادة ٣١٦/الشق الأول من قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل وبدلالة مواد الاشتراك ٤٧ و ٤٨ و ٤٩ مله عن جريمة قيامهم بتسهيل الاستيلاء على مبالغ الامانات الضريبية العائدة الى الهيئة العامة للضرائب بتنظيم معاملات صرف غير أصولية ... لدى التدقيق والمداولة وجد ان الطعون التمييزية مقدمة ضمن المدة القانونية قرر قبولها شكلا ولتعلقها جميعا بذات الموضوع قرر توحيدها ونظرها معا وعند عطف النظر على القرارات التي اصدرتها محكمة جنايات (مكافحة الفساد المركزية) بتاريخ ٢٥/١١/٢٠٢٤ في الدعوى المرقمة ١٥٢/ج.م/٢٠٢٤ باستثناء قرار فرض عقوبة السجن (لمدة ست سنوات) بحق المتهمين (ا، ح و س ع ، و ض ، ع) كانت المحكمة المذكورة قد راعت عند إصدارها تطبيق القانون تطبيقا صحيحا ولموافقة القرارات لقانون قرر تصديقها اما بشأن العقوبة المقضي بها عن المجرمين المذكورين انفا وفق المادة (٣١٦/ الشق الأول) من قانون العقوبات وبدلالة مواد الاشتراك فقد وجد بانها خفيفة ولا تتناسب مع وقائع الجريمة وظروف ارتكابها ودورهم الرئيسي في تسهيل ارتكاب الجريمة قرر إعادة الدعوى الى محكمتها للنظر في العقوبة بغية تشديدها بحق المتهمين المذكورين أعلاه وابلغها الى الحد المناسب وصدر القرار بالاتفاق في (١٠/٢/٢٠٢٥).

من المساءلة والعقاب، إذ يتضح أن الإجراءات التحقيقية والقضائية قد اتسمت بالبطء والتراخي، الأمر الذي أسهم في تمكين بعض المتهمين من تهريب الأموال أو الهروب خارج البلاد، فضلاً عن ضعف فاعلية إجراءات استرداد الأموال المتحصلة من الجريمة.

ويُعزى ذلك، جزئياً، إلى قصور التنسيق مع الجهات المالية الدولية المختصة، فضلاً عن عدم كفاية العقوبات المقررة أو ضعف تطبيقها على نحو يحقق الردع العام والخاص، كما أن التأخير في حسم الطعون أمام محكمة التمييز أسهم في إطالة أمد الفصل في القضايا، وأضعف الأثر الردعي للأحكام الصادرة، بما يستوجب إعادة النظر في آليات التقاضي والتنفيذ في الجرائم ذات الطابع المالي الجسيم .

المطلب الثاني

وسائل مكافحة جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية

تُعد الأمانات الضريبية جزءاً أساسياً من منظومة القوانين المالية للدولة ، وأن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية لا تقتصر آثارها على الخسائر المالية التي قد تكبدها الخزينة العامة، بل تتجاوز ذلك إلى المساس بثقة المواطنين في السياسة المالية في مؤسسات الدولة عموماً، مما يستدعي تطوير وسائل الوقاية من هذه الجريمة ومكافحتها على المستويين التشريعي والتطبيقي من خلال تكوين جهات رقابية تختص بالرقابة على الجهات الضريبية لتلافي وقوع الجرائم المالية ومنها الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، وذلك عبر وسائل قانونية مختلفة لهذه الجهات ، ويهدف هذا المطلب إلى بيان أبرز الوسائل القانونية المعتمدة في التصدي لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، وذلك من خلال بيان الجهات القانونية التي منحها القانون الحق في الرقابة ، وبيان الوسائل السابقة التي تتخذها هذه الجهات للحد من هذه الجريمة ومختلف الجرائم الأخرى التي يمكن أن تقع على المال العام .

لذا سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نتناول في الفرع الأول الجهات الرقابية المسؤولة عن مراقبة الأمانات الضريبية ، وفي الفرع الثاني سنتناول التدابير الوقائية لمنع التلاعب في الأمانات الضريبية .

الفرع الأول

الجهات الرقابية المسؤولة عن مراقبة الأمانات الضريبية

الرقابة هي عملية فحص وتحليل كيفية استخدام الأموال في الجهات و المؤسسات الحكومية المختلفة ، للتأكد من أنها تأخذ وتصرف بشكل مطابق للقانون ، واللوائح، ولمنع الفساد (١) ، وتقوم الرقابة على مجموعة من المبادئ الأساسية، أهمها مبدأ المساءلة إذ يتحمل كل مسؤول نتائج قراراته وإجراءاته، ومبدأ الاستقلالية في الجهات الرقابية يجب أن تكون مستقلة عن الجهات التي تراقبها لضمان موضوعية الرقابة، والدقة والموضوعية وهو ما يميز الرقابة المالية لضمان تقييم الأداء المالي بدقة (٢)، وتنقسم الرقابة إلى نوعين رئيسيين وهما رقابة سابقة تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال، بحيث لا يُصرف أي مبلغ أو يُتخذ أي إجراء إلا بموافقة الجهة الرقابية، ورقابة لاحقة بعد انتهاء العمليات المالية، من خلال مراجعة السجلات والدفاتر لكشف المخالفات المالية ومعالجتها (٣) .

فالجهات التي تتولى الرقابة تختلف باختلاف الدول ، ففي فرنسا ، تختص الوكالة الفرنسية لمكافحة الفساد بالرقابة على الجهات المختلفة لمنع حدوث الفساد المالي ومنها الاستيلاء على الأمانات الضريبية ، وذلك من خلال اتخاذ التدابير القانونية والمالية ، وتعد هذه الوكالة هيئة مستقلة مرتبطة بوزارة العدل ويترأسها قاضي لمدة (٦) سنوات غير قابلة للتجديد بموجب مرسوم جمهوري ولا يجوز عزل الرئيس إلا بناء على طلبه أو لوجود سبب أو خرق خطير جسيم ، وتتألف الوكالة من لجنة جزائية تضم اثنين من مستشاري الدولة يعينهما نائب رئيس مجلس الدولة، ومستشارين لمحكمة النقض يعينهما الرئيس الأول لمحكمة النقض ، ومستشارين رئيسيان لمحكمة مراجعي الحسابات يعينهما الرئيس الأول لمحكمة نفيها وتعيين أعضاء اللجنة بموجب مرسوم لمدة خمس سنوات، وعدد من المناوبين، يعين رئيس اللجنة من بين أعضائها بالطريقة نفسها (٤).

(١) حسام احمد محمود ، تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والادارية في ضبط الاداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية - فلسطين (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية في غزة ، ٢٠١٦ ، ص ٢٥ .

(٢) بن زيدي و قالون جيلالي ، دور الرقابة المالية الادارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر ، بحث منشور على مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد ٥ ، العدد ١ ، ٢٠١٨ ، ص ٤٦٥ .

(٣) د. محمد خير العكام ، الرقابة المالية ، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، ٢٠١٨ ، ص ٢٤ .

(٤) تنص المادة (٢) من القانون رقم (٢٠١٦-١٦٩١) المؤرخ (٩) ديسمبر (٢٠١٦) بشأن الشفافية ومكافحة الفساد وتحديث الحياة على أن (يرأس الوكالة الفرنسية لمكافحة الفساد قاض خارج التسلسل الهرمي للنظام القضائي يعين بموجب مرسوم من رئيس الجمهورية لمدة ست سنوات غير قابلة للتجديد. لا يمكن فصله إلا بناء على طلبه أو في حالة وجود عائق أو في حالة حدوث خرق خطير. لا يتلقى القاضي الذي يرأس الوكالة أو يطلب تعليمات من أي سلطة إدارية أو حكومية في ممارسة المهام المذكورة في ٣ و ٤ من المادة ٣. لا يمكن أن يكون عضوا في لجنة الجزاءات أو يحضر جلساتها. تضم الوكالة لجنة جزاءات مسؤولة عن نطق العقوبات المشار

إلى جانب ذلك ، يوجد ديوان مراجعي الحسابات ، الذي يتألف من رئيس أول و رؤساء الغرف والمستشارين الرئيسيين ، ويشارك فيه مراجعو الحسابات ومستشارو الاستفتاء لأداء مهام خاصة، لأداء واجبات المحكمة (١) فيتولى هذا الديوان العديد من الاختصاصات منها تدقيق الحسابات العامة للدولة والسلطات المحلية وتقييم فعالية وكفاءة العامة وإصدار تقارير عامة تُنشر للرأي العام والبرلمان وحق إحالة المخالفات الكبرى للنيابة العامة عند وجود شبهات فساد (٢) .

وفي مصر، يختص الجهاز المركزي للمحاسبة بالرقابة ولمنع الفساد والتلاعب بالأموال العامة ، ويعد هذا الجهاز جهة رقابية مستقلة، يتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويختص بالرقابة على الأموال العامة والتأكد من استخدامها بطريقة مطابقة للقانون (٣)، يتم تعيين رئيس الجهاز وفقاً لقانون الجهاز المركزي للمحاسبة رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨)، بقرار من رئيس

=إليها في المادة ١٧ الرابعة. تتألف لجنة الجزاءات من ستة أعضاء: ١- اثنان من مستشاري الدولة يعينهما نائب رئيس مجلس الدولة؛ ٢- مستشاران لمحكمة النقض يعينهما الرئيس الأول لمحكمة النقض؛ ٣- مستشاران رئيسيان لمحكمة مراجعي الحسابات يعينهما الرئيس الأول لمحكمة مراجعي الحسابات. يتم تعيين أعضاء اللجنة بموجب مرسوم لمدة خمس سنوات. يعين رئيس اللجنة من بين أعضائها، بنفس الطريقة. يتم تعيين المناوبين بنفس الطريقة. في حالة التعادل، يكون لرئيس اللجنة صوت حاسم ، القاضي الذي يرأس الوكالة وأعضاء لجنة العقوبات ملزمون بالسرية المهنية. يحدد مرسوم في مجلس الدولة شروط عمل الوكالة وكذلك إجراءات تعيين أعضاء لجنة الجزاءات، من أجل ضمان التمثيل المتوازن بين النساء والرجال لكل فئة من الفئات المدرجة في ١ إلى (٣).

(١) تنص المادة (L112-1) من قانون الاختصاصات المالية المعدل في (٢٣ مايو (٢٠٢٤) على أن يتكون ديوان مراجعي الحسابات من الرئيس الأول ورؤساء الغرف والمستشارين الرئيسيين ومستشاري الاستفتاء كما يشارك مراجعو الحسابات والمستشارون الرئيسيون والمستشارون الاستدعاءات في مهمة خاصة في أداء واجبات المحكمة. وفقاً للمادة ١١ من المرسوم رقم ٧٠٢-٢٠٢١ المؤرخ ٢ يونيو ٢٠٢١... المادة (L112-2) (يمارس النائب العام منصب المدعي العام في محكمة مراجعي الحسابات ومحكمة الاستئناف المالية والتشكيلات المشتركة بين الولايات القضائية المذكورة في المادة (L. 141-13)) (إنه يضمن تطبيق القانون إنه يبدأ ويمارس العمل العام. وهو يضمن الممارسة السليمة للوزارة العامة في غرف الحسابات الإقليمية والإقليمية واتساق العمل العام في الإقليم. يقوم بتوجيه وتنسيق عمل المدعين العاميين الماليين. تحقيقاً لهذه الغاية، يرسل لهم التعليمات. في أداء واجباته، يجوز أن يمثل النائب العام أو يساعده قاض واحد أو أكثر من قضاة المدعي العام عندما يشمل التشكيل المشترك أعضاء غرف الحسابات الإقليمية فقط، يجوز للمدعي العام أن يعهد بممارسة الوزارة العامة إلى ممثل عن مكتب المدعي العام في غرفة إقليمية لمراجع الحسابات يساعد المدعون العامون الماليون، الذين يمثلون مكتب المدعي العام أمام غرف المحاسبة الإقليمية والإقليمية، النائب العام في ممارسة وظائفه القضائية).

(٢) تنص المادة (L111-2) من قانون الاختصاصات المالية المعدل في (٢٣ مايو (٢٠٢٤) على أن (من خلال ضوابطه، يتحقق ديوان مراجعي الحسابات من الوثائق وعلى الفور من انتظام الإيرادات والنفقات الموضحة في الحسابات ويضمن الاستخدام السليم للاعتمادات والصناديق والأوراق المالية التي تديرها الخدمات والهيئات الخاضعة لاختصاصه، تدخل هذه الأحكام حيز التنفيذ في اليوم التالي لنشر المرسوم في مجلس الدولة المتعلق بالجزء التنظيمي من قانون المحاكم المالية في الجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية، وفي موعد لا يتجاوز ١ يوليو ٢٠١٧).

(٣) تنص المادة (١) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبة رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨) المعدل على أن (- الجهاز المركزي للمحاسبة هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية، وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون، كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة، وذلك على النحو المبين في هذا القانون) .

الجمهورية، دون تدخل البرلمان في عملية التعيين، لم يحدد القانون شروطاً دقيقة للتعين، إلا أنه عادةً ، يجب أن يكون مشهوداً له بالنزاهة والاستقلالية، وأن يكون قد شغل مناصب رقابية أو قضائية لمدة لا تقل عن أربع سنوات، كما يتمتع رئيس الجهاز بحصانة وظيفية لضمان أداء مهامه، إلا أن قانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٩٨)، المعدل لبعض أحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨)، نص في المادة (٢٠) على أن القواعد المقررة في قانون محاكمة الوزراء تسري على اتهام ومحاكمة رئيس الجهاز^(١) ويؤدي هذا الجهاز دوراً محورياً في تعزيز الشفافية المالية ومكافحة الفساد وحماية المال العام^(٢) .

أما في العراق ، فقد نص المشرع على الجهات المسؤولة عن الرقابة على المال العام، وفي مقدمتها ديوان الرقابة المالية، يتألف الديوان من المجلس ورئيس الديوان ونائبين للرئيس ودوائر متخصصة^(٣) ، ويتكون المجلس من رئيس الديوان ونواب الرئيس والمدراء العامين للدوائر، وتنعقد جلساته مرة واحدة على الأقل شهرياً، بحضور ما لا يقل عن ثلثي أعضائه، ويتخذ قراراته بأغلبية الحاضرين، وعند تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس^(٤) ، يشغل رئيس الديوان منصباً بدرجة وزير ويتمتع بكافة صلاحيات وزير المالية، ويشترط القانون أن يكون الرئيس عراقياً، غير محكوم عليه بجناية غير سياسية أو جنحة مخلة بالشرف، وغير مشمول بإجراءات المساءلة والعدالة، حاصلًا على شهادة عليا في اختصاصات ذات صلة مباشرة بمهام الديوان، وله ممارسة فعلية في ميدان اختصاصه لا تقل عن خمس عشرة سنة،

(١) تنص المادة (٢٠) من قانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٩٨) بشأن تعديل بعض أحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨) على أن (- يصدر بتعيين رئيس الجهاز قرار من رئيس الجمهورية لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد لمدة أو مدد أخرى مماثلة متضمنا معاملته المالية، ويعامل من حيث المعاش وفقا لهذه المعاملة ولا يجوز إعفاء من منصبه، ويكون قبول استقالته بقرار من رئيس الجمهورية وتسرى في شأن اتهام ومحاكمة رئيس الجهاز القواعد المقررة في قانون محاكمة الوزراء) .

(٢) تنص المادة (٤) من قانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٩٨) بشأن تعديل بعض أحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨) على أن يختص الجهاز أيضا بفحص ومراجعة أعمال و حسابات أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء و يبلغ الجهاز نتيجة فحصه إلي الجهات طالبة الفحص .ولمجلس الشعب أن يكلف الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص نشاط إحدى المصالح الإدارية أو أي جهاز تنفيذي أو إداري أو إحدى الهيئات أو المؤسسات العامة أو إحدى شركات القطاع العام أو الجمعيات التعاونية أو المنظمات الجماهيرية التي تخضع لإشراف الدولة أو أي مشروع من المشروعات التي تسهم فيها الدولة (...).

(٣) تنص المادة (١٩) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على أن (يتكون الديوان من المجلس ورئيس الديوان ونواب الرئيس ودوائر الديوان) .

(٤) تنص المادة (٢٠) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على (اولا : يتألف المجلس من رئيس الديوان رئيسا ونواب رئيس الديوان والمدراء العامين لدوائر الديوان اعضاء . ثانيا : ينعقد المجلس مرة واحدة في الشهر على الاقل بدعوة من رئيسه او ثلث اعضائه ويكتمل النصاب بحضور ما لا يقل عن ثلثي اعضائه. ثالثا : يتخذ المجلس قراراته بأغلبية عدد الاعضاء الحاضرين وعند تساوي الاصوات يرجح الجانب الذي صوت معه الرئيس وتدون الاقلية مخالفتها (...).

وأن يتمتع بأعلى معايير السلوك الأخلاقي، وألا يكون قد شغل منصب رئيس الديوان لفترتين متتاليتين أو غير متتاليتين، وألا ينتمي لأي حزب أو جهة سياسية (١) .

ويتم تعيين رئيس الديوان من خلال لجنة يشكلها البرلمان مكونة من تسعة أعضاء من هيئة النزاهة، واللجنة القانونية، واللجنة المالية، ويُنتخب بالأغلبية المطلقة لمدة أربع سنوات قابلة للتמיד مرة واحدة، ويعين نائباً الرئيس بذات الطريقة ولمدة أربع سنوات(٢).

ويتولى الديوان مهام الرقابة وتدقيق حسابات وأنشطة الجهات الخاضعة للرقابة، والتحقق من سلامة التصرف بالأموال العامة، وفاعلية تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات، بما يشمل فحص وتدقيق معاملات الإنفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوز الاعتمادات المقررة، وضمان استخدام الأموال في الأغراض المخصصة لها، ومنع الهدر أو التبذير أو سوء التصرف، وتقويم مردوداتها، وتقديم الدعم الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية والتنظيمية(٣)، وكذلك منح المشرع العراقي لهيئة النزاهة صلاحيات واسعة في مجال الرقابة على المال العام التي تعد الأمانات الضريبية جزءاً منها، وذلك من خلال وجود دوائر تتولى القيام بالرقابة على اختلاف أنواعها، بما يعزز حماية المال العام ومكافحة الفساد المالي والإداري (٤).

(١) تنص المادة (٢٣) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على أن يشترط فيمن يرشح لتولي منصب رئيس الديوان : اولاً : ان يكون عراقياً وغير محكوم عليه بجناية غير سياسية او جنة مخلة بالشرف . ثانياً : ان لا يكون مشمولاً بإجراءات المساءلة والعدالة . ثالثاً : حاصلًا على شهادة عليا في الاختصاصات ذات الصلة المباشرة بمهام الديوان وله ممارسة فعلية في ميدان اختصاصه ضمن الحكومة او القطاع العام مدة لا تقل عن خمس عشر سنة . رابعاً : ان يتسم بأعلى معايير السلوك الاخلاقي والنزاهة والامانة خامساً : ان لا يكون قد راس الديوان لفترتين متتاليتين او غير متتاليتين . سادساً : ان يكون مستقلاً ولا ينتمي لأي حزب او جهة سياسية) .

(٢) د. ماهر صالح علاوي وماجد جاسم محمد ، اختصاصات هيئات الرقابة المستقلة بمكافحة الفساد المالي والإداري في العراق (دراسة مقارنة) ، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ، العدد ٨ ، ص ٥ .

(٣) تنص المادة (٦) قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على أن يقوم الديوان بالمهام التالية:-
اولاً : رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الاموال العامة وفاعلية تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات على ان يشمل ذلك :- ١ - فحص وتدقيق معاملات الانفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوزها الاعتمادات المقررة لها في الموازنة واستخدام الاموال العامة في الاغراض المخصصة لها وعدم حصول هدر او تبذير او سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها . ب - فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق جباية الموارد العامة للتأكد من ملائمة الاجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها . ج - ابداء الراي في القوائم والبيانات المالية والتقارير المتعلقة بنتائج الاعمال والايضاح المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما اذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية . ثانياً : رقابة تقويم الاداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان . ثالثاً : تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والادارية وما يتعلق بها من امور تنظيمية وفنية . رابعاً : تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الاهداف المرسومة للدولة والالتزام بها . خامساً: اجراء التحقيق الاداري في الامور التي يطلب مجلس النواب اجراء التحقيق فيها) .

(٤) تنص المادة(١٠) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على (ثالثاً : دائرة الرقابة : يرأسها مدير عام حاصل في الاقل على شهادة جامعية اولية في القانون ، وتتولى القيام بالواجبات اللازمة لملاحقة تقديم تقارير الكشف عن الذمم المالية ، ومراقبة سلامة وصحة المعلومات المقدمة فيها ، وتدقيق توضح اموال المكلفين بتقديمها بما لا يتناسب مع مواردهم ، واعداد لائحة السلوك . رابعاً : دائرة التعليم

فتعد دائرة الوقاية إحدى الدوائر الرئيسية في هيئة النزاهة الاتحادية، وهي تقوم بدور وقائي في مكافحة الفساد، حيث تهدف إلى منع وقوع الفساد قبل حدوثه، من خلال تعزيز مبادئ الشفافية، والمساءلة، والنزاهة في مؤسسات الدولة، تعمل الدائرة على تطوير النظام الإدارية في القطاع العام، والعمل على كشف الخلل الذي قد يؤدي إلى الفساد، ثم وضع الآليات والخطط الوقائية التي تسهم في معالجتها ، كما تهدف إلى بث الوعي عند الموظفين والمواطنين، ونشر ثقافة النزاهة في المجتمع ويتولى رئاسة هذه الدائرة مدير عام حاصل على شهادة جامعية أولية في القانون (١) .

وأيضاً الدائرة القانونية التي تُعدُّ إحدى الدوائر الرئيسية في هيئة النزاهة الاتحادية في العراق، فيرأس الدائرة القانونية مدير عام حاصل على شهادة جامعية أولية في القانون على الأقل، وتضم الدائرة مجموعة من المستشارين القانونيين والمحامين المتخصصين في مجالات القانون المختلف ، ولهذه الدائرة العديد من الاختصاصات منها اقتراح القوانين للقضاء على الفساد المالي كما تمتلك الحق في أبداء الرأي في القضايا والمسائل (٢) وتمتلك هيئة النزاهة صلاحية القيام بأي عمل لمنع التلاعب بالأمانات الضريبية وأيضاً لها حق التعاون مع ديوان الرقابة المالية من خلال التنسيق بين الهيئة والديوان لتبادل المعلومات والبيانات المتعلقة

=والعلاقات العامة : يرأسها مدير عام حاصل في الاقل على الشهادة الجامعية الاولى في الاختصاصات التربوية او الاعلامية ، وتتولى القيام بما هو ضروري ومناسب لتنمية ثقافة النزاهة والاستقامة والشفافية والخضوع للمساءلة واشاعة التعامل المنصف ، واحترام القانون ، من خلال اعداد مناهج تعليمية لتعزيز السلوك الاخلاقي في مجال الخدمة العامة بالتعاون مع المؤسسات التعليمية (...).

(١) تنص الفقرة (ثالثاً) من المادة (١٠) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (دائرة الوقاية يرأسها مدير عام حاصل في الاقل على شهادة جامعية اولية في القانون ، وتتولى القيام بالواجبات اللازمة لملاحقة تقديم تقارير الكشف عن الذمم المالية ، ومراقبة سلامة وصحة المعلومات المقدمة فيها ، وتدقيق تضخم اموال المكلفين بتقديمها بما لا يتناسب مع مواردهم ، واعداد لائحة السلوك) .

(٢) اياد حكيم طارش السعداوي ، الدور المشترك بين هيئة النزاهة الاتحادية والمحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي والاداري في العراق، بحث منشور في مجلة الشرائع للدراسات القانونية ، المجلد ٣، العدد ٢، ٢٠٢٣ ، ص ٣٨٨ .

بالمخالفات أو شبهات فساد (١)، مما يخلق نظاماً رقابية مميزاً يسعى للحد من الفساد المالي (٢).

ونظراً لطبيعة عمل الهيئة العامة للضرائب ، كونها الجهة المسؤولة عن تحصيل الضرائب وإدارة الأموال الضريبية ، فقد منحها المشرع العراقي الحق بالرقابة واتخاذ الإجراءات الضرورية عند وجود شبهة فساد مالي ، فالهيئة بمثابة جهاز حكومي يتبع وزارة المالية مسؤول عن تنظيم مسألة الضرائب ومنها الأمانات الضريبية ، وبالتالي فهي الجهة الاولى التي تكشف عن الفساد المالي والتلاعب بالأمانات الضريبية، باعتبارها الجهة المسؤولة عن إدارة وتنفيذ السياسة الضريبية. ويشمل هذا الحق التحقق من صحة الإقرارات الضريبية، ومتابعة آلية جباية الضرائب، والتأكد من عدم وقوع مخالفات أو تجاوزات تؤدي إلى الاستيلاء على الأمانات الضريبية، كما تمثل الرقابة التي تمارسها الهيئة وسيلة وقائية تحد من التهرب الضريبي وإساءة استغلال الوظيفة العامة، وتساهم في صيانة المال العام وتحقيق العدالة الضريبية (٣).

وكما تُشكّل المادتان (٨) و(١٤) من قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب إطاراً رقابياً متكاملًا يهدف إلى إحكام السيطرة على حركة الأموال ومنع استغلال المؤسسات المالية في تمرير الأموال غير المشروعة، ولا سيما تلك المتعلقة بالأمانات الضريبية، فالمادة (٨) أسست مكتب مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب بوصفه جهة مركزية مستقلة تتمتع

(١) تنص المادة(٣) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن تعمل الهيئة على المساهمة في منع الفساد ومكافحته ، واعتماد الشفافية في ادارة شؤون الحكم على جميع المستويات ، عن طريق... ثالثا : تنمية ثقافة في القطاعين العام والخاص تقدر الاستقامة والنزاهة الشخصية واحترام اخلاقيات الخدمة العامة ، واعتماد الشفافية والخضوع للمساءلة والاستجواب ، عبر البرامج العامة للتوعية والتثقيف . رابعا : اعداد مشروعات قوانين فيما يساهم في منع الفساد او مكافحته ورفعها الى السلطة التشريعية المختصة عن طريق رئيس الجمهورية او مجلس الوزراء او عن طريق اللجنة البرلمانية المختصة بموضوع التشريع المقترح . خامسا : تعزيز ثقة الشعب العراقي بالحكومة عبر الزام المسؤولين فيها بالكشف عن ذممهم المالية ، وما لهم من أنشطة خارجية واستثمارات وموجودات وهبات او منافع كبيرة قد تؤدي الى تضارب المصالح ، بإصدار تعليمات تنظيمية لها قوة القانون بما لا يتعارض معه ، وغير ذلك من البرامج ...) .

(٢) د. ماهر صالح علاوي و ماجد جاسم محمد ، اختصاصات هيئات الرقابة المستقلة بمكافحة الفساد المالي الإداري في العراق ، مصدر سابق ، ص ١٩ .

(٣) تنص المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل على (١) – للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه مبينا اسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه ان يقدم الى السلطة المالية الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لأثبات اعتراضه (...)، ووضحت المادة (٤٢) من قانون رقم(٢٣) لسنة (٢٠٢١) الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠٢١ (... والهيئة العامة للضرائب تزويد وزارة التجارة بقاعدة البيانات المتوفرة لديهم بشأن اصحاب القطاع الخاص) ، كما اشارت اليها تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين الجهات العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة (٢٠٠٨) في المادة(٣) (تلتزم جهات التعاقد بما يأتي :- اولاً- مطالبات التعاقد معهم من المقاولين تقديم ما يؤيد تسجيلهم في الهيئة العامة للضرائب او احد فروعها اذا كان العقد بمبلغ (٥٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار او اكثر ويعد ذلك احد شروط التعاقد. ثانياً-ارسال نسخة من الإحالة الى الهيئة العامة للضرائب او احد فروعها الذي اصدر كتاب التأييد مع مراعاة النموذج رقم(١)الملحق بهذه التعليمات...).

بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري، وتتولى مهمة الإشراف العام على تنفيذ أحكام القانون، ومتابعة العمليات المالية المشبوهة، وتحليلها، وإحالتها إلى الجهات المختصة، مما يجعله الجهة العليا المختصة بالرقابة والتحليل المالي (١).

في حين جاءت المادة (١٤) لتُكمل هذا الإطار الرقابي من خلال إلزام المؤسسات المالية بإنشاء تشكيل إداري خاص داخلها يُعنى بمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، ويتولى تنفيذ التعليمات الصادرة عن المكتب المختص، ومتابعة العمليات المالية المشبوهة، والإبلاغ عنها في الوقت المناسب (٢).

وعليه يتبين لنا ، إن مكتب مكافحة غسل الأموال يُعد جهة رقابية مساندة لهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية، وله دور محوري في كشف المخالفات المتعلقة بصرف الأمانات الضريبية، ولا سيما عند وجود شبهات تتعلق بضخامة المبالغ أو عدم تناسبها مع النشاط الحقيقي للجهات المستفيدة. ويتبين للباحثة مما تقدم اختلاف هيئات الرقابة في فرنسا ومصر والعراق، نتيجة التباين في النظم القانونية وأساليب مكافحة الفساد في كل دولة. ففي العراق، فيشرف ديوان الرقابة المالية الاتحادي على مكافحة الفساد المالي، وهو هيئة مستقلة، إلا أن فعاليته العملية تتأثر أحياناً بالضغوط السياسية. كما منح المشرع العراقي هيئة النزاهة صلاحيات محددة بموجب القانون، بالتعاون مع الجهات الأخرى، للحد من الفساد والكشف عن التلاعب المالي، بما يسهم في الحد من وقوع جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية وغيرها من الجرائم التي تمس المال العام، وتلعب الهيئة العامة للضرائب دوراً رقابياً متخصصاً في مجال الإيرادات الضريبية، من خلال التحقق من صحة الإقرارات الضريبية ومتابعة الأمانات الضريبية، لضمان حماية المال العام ومنع وقوع الجرائم المالية، بما فيها جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية.

إلا أن الواقع العملي في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية (سرقة القرن) يكشف عن قصور واضح في أداء هذا الجهاز لدوره الرقابي المفترض إذ لم يُسجل أي تدخل فعّال من قبل مكتب مكافحة غسل الأموال لرصد أو تحليل العمليات المالية الضخمة التي جرت عبر

(١) تنص المادة (٨) من قانون مكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب رقم (٣٩) لسنة (٢٠١٥) على (اولا - يؤسس في البنك مكتب يسمى (مكتب مكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب) بمستوى دائرة عامة يتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي و الاداري ، و يمثله مدير عام المكتب او من يخوله . ثانيا - يدير المكتب موظف بعنوان مدير عام حاصل على شهادة جامعية اولية في الاقل و من ذوي الخبرة و الاختصاص و له خدمة فعلية لا تقل عن (١٥) خمس عشرة سنة ، و يعين وفقا للقانون . ثالثا - يعاون المدير العام موظف بعنوان معاون مدير عام) .

(٢) تنص المادة (١٤) من قانون مكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب رقم (٣٩) لسنة (٢٠١٥) على أن (يستحدث في المؤسسات المالية تشكيل اداري خاص في مكافحة غسل الاموال و تمويل الارهاب يتولى متابعة تنفيذ احكام هذا القانون و التعليمات الصادرة بموجبه) .

المصارف، على الرغم من أن المبالغ المصروفة بلغت تريليونات الدينانير، وهي بطبيعتها تُعد من العمليات عالية الخطورة التي تستوجب الإبلاغ الفوري والتدقيق المشدد وفقاً لأحكام القانون. كما لم يُلاحظ قيام المكتب باتخاذ إجراءات وقائية أو تحذيرية، أو إصدار تقارير اشتباه بشأن هذه العمليات، الأمر الذي يشير إلى تعطل آليات الرقابة أو عدم تفعيلها بالشكل المطلوب وعليه، فإن غياب الدور الفعلي لجهاز مكافحة غسل الأموال وتراخي المؤسسات المالية الرقابية الأخرى في أداء واجباتها القانونية يشكل إخلالاً جسيماً بمبدأ الوقاية من الجرائم المالية، ويُعد أحد الأسباب الرئيسة التي مكنت من وقوع جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية واستمرارها دون كشف مبكر، وهو ما يستوجب المساءلة القانونية والإدارية، فضلاً عن إعادة تقييم فعالية الإطار الرقابي القائم، وتؤكد الباحثة على ضرورة إعادة النظر في النصوص القانونية المنظمة للرقابة المالية، بما يجعلها أكثر وضوحاً وفاعلية للحد من فرص ارتكاب هذه الجرائم.

الفرع الثاني

الإجراءات الوقائية لمنع التلاعب في الأمانات الضريبية

تعد التدابير الوقائية جزءاً أساسياً من النظام القانوني، حيث تهدف إلى تعزيز الشفافية والنزاهة في القطاعين العام والخاص، وتركز هذه التدابير على منع وقوع الفساد المالي قبل حدوثه، وليس مجرد معالجته بعد وقوعه، ويمكن تقسيم هذه التدابير الوقائية على النحو الآتي :

أولاً : الإجراءات الإدارية

هي مجموعة من الإجراءات التنظيمية والإدارية التي تهدف إلى تنظيم العمل، وتحقيق الشفافية، والحد من إساءة استخدام السلطة أو الاستيلاء على المال العام، وتُضم هذه التدابير مجموعة من الإجراءات لتقوية النظام الإداري وتعزيز آليات الرقابة الذاتية وضمان توزيع الوظائف بين أكثر من موظف لتجنب تركيز السلطة بيد شخص واحدة (١).

وهذه الإجراءات تعتمد على مجموعة من المبادئ الأساسية، أبرزها الشفافية المالية، وهي الإفصاح الواضح والدقيق عن المعلومات المالية المتعلقة بالإيرادات والمصروفات، بطريقة تمكن أصحاب المصلحة من الوصول إليها ومراقبة الأداء المالي للمؤسسات أو الدولة، تكمن أهمية الشفافية في تعزيز ثقة الجمهور بالمؤسسات الحكومية، والكشف عن أي تلاعب أو تضليل في البيانات المالية، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية، وتحقيق العدالة في توزيع الإنفاق العام، وتمكين الأجهزة الرقابية والمواطنين من متابعة الأداء المالي للجهات

(١) د. فلاق محمد و د. حدو سميرة، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي والإداري، بحث منشور في مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جزائر، المجلد ١ العدد ١، ٢٠١٥، ص ١١.

الإدارية (١)، ومبدأ المساءلة المالية الذي يتمثل بمجموعة عملية إلزام الجهات أو الأفراد المسؤولين عن إدارة المال العام بتقديم تقارير دقيقة عن أعمالهم، وتحميلهم المسؤولية عن أفعالهم، تُعد المساءلة عنصرًا أساسيًا في الإدارة الوقائية من الفساد المالي، حيث تضمن الاستخدام الأمثل للموارد، والكشف عن حالات التلاعب بالمال العام، ومحاسبة المسؤولين (٢). في فرنسا، تتولى الوكالة الفرنسية لمكافحة الفساد بموجب المادة (٣) من القانون رقم (٢٠١٦-١٦٩١) المؤرخ (٩) ديسمبر (٢٠١٦) بشأن الشفافية ومكافحة الفساد وتحديث الحياة الرقابة والإشراف على الجهات المختلفة، ونشر المعلومات للمساعدة في منع وكشف الفساد، ولها صلاحية إصدار توصيات للجهات القانونية لمنع المخالفات (٣)، وفي مصر أشار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨) المعدل إلى إمكانية إصدار لائحة خاصة بقرار من رئيس الجمهورية بناءً على اقتراح رئيس الجهاز، تتضمن قواعد تنظم شؤون العاملين بالجهاز، ويمكن اعتبار هذا الإجراء جزءًا من التدابير الوقائية التي يتخذها الجهاز لمنع حدوث جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية (٤).

أما في العراق، فقد نصت المادة (١٦) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على محاسبة الجهات أو الأفراد عند ظهور مخالفات مالية، سواء كانت إدارية أو

(١) تنص المادة (٦) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على أن (يقوم الديوان بالمهام التالية:- اولا : رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الاموال العامة وفاعلية تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات على ان يشمل ذلك :- ا - فحص وتدقيق معاملات الانفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوزها الاعتمادات المقررة لها في الموازنة واستخدام الاموال العامة في الاغراض المخصصة لها وعدم حصول هدر او تبذير او سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها ب - فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق جباية الموارد العامة للتأكد من ملائمة الاجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها . ج - ابداء الراي في القوائم والبيانات المالية والتقارير المتعلقة بنتائج الاعمال والاوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما اذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية ...).

(٢) د. فلاح محمد و د. حدو سميرة ، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي والاداري ، مصدر سابق ، ص ١٢ .

(٣) تنص المادة (٣) من القانون رقم (٢٠١٦-١٦٩١) المؤرخ (٩) ديسمبر (٢٠١٦) بشأن الشفافية ومكافحة الفساد وتحديث الحياة على أن (الوكالة الفرنسية لمكافحة الفساد ١- يشارك في التنسيق الإداري، ويركز وينشر المعلومات للمساعدة في منع وكشف وقائع الفساد، والتأثير على البيع، والرشوة، وأخذ المصالح غير القانونية، واختلاس الأموال العامة والمحسوبة وفي هذا السياق، يقدم الدعم لإدارات الدولة والسلطات المحلية وأي شخص طبيعي أو اعتباري؛ ٢- يضع توصيات لمساعدة الكيانات القانونية بموجب القانون العام والخاص على منع وكشف أعمال الفساد، والتأثير على البيع، والرشوة، وأخذ المصالح غير القانونية، واختلاس الأموال العامة، والمحسوبة...).

(٤) تنص المادة (٢٩) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨) المعدل على أن (تنظم شؤون العاملين بالجهاز لائحة خاصة تصدر بقرار من رئيس الجمهورية بناءً على اقتراح رئيس الجهاز وتتضمن قواعد منح المرتبات والتعويضات والإعانات والمكافآت التي تنقرر على خزانة الدولة، وجميع القواعد المتعلقة بشؤونهم).

جنائية أو تنظيمية، وذلك بالاستناد إلى سلوك الفاعل (١) ، ويتم ذلك من خلال إلزام الجهات المختصة بالرقابة بالإبلاغ عن أي جريمة يشتبه في وقوعها، لاتخاذ التدابير القانونية اللازمة لمعالجتها (٢).

ثانياً: الإجراءات الفنية

يقصد بالتدابير الإلكترونية الإجراءات التي تُستخدم من خلالها التكنولوجيا لتعزيز الكفاءة والفاعلية في منع الفساد المالي، وتُعد وسيلة استراتيجية فعّالة للوقاية، وتمثل تطوراً مهماً في الإدارة العامة الحديثة نظراً للتطور الذي شهدته مختلف جوانب الحياة، ويجب استخدام هذه التقنيات وفق تشريعات ملزمة وإرادة سياسية حقيقية، وبخاصة تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة، بما في ذلك الإنترنت، لتقديم الخدمات الإدارية والمالية بشكل رقمي، بهدف رفع كفاءة الأداء، وتسهيل الإجراءات، وتحقيق الشفافية (٣).

وأشار القانون العراقي في الفقرة (اولا) من المادة (٣) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة (٢٠١٢) إلى حق ديوان الرقابة المالية في استخدام الوسائل من خلال تكون دائرة مختصة وهي دائرة الشؤون الفنية التي تختص و الدراسات الفنية و القيام بالمهام الفنية و المهنية التي تطلبها أعمال الرقابة و مهمة البحث في وسائل تطوير العمل الرقابي و زيادة فاعليته، ورفع مستوى أداء، واتخاذ الإجراءات المطلوبة لتنفيذه، ووضع معايير ومؤشرات لتقويم الأداء العام (٤).

ونصت الفقرة (سادسا) من المادة (٣) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية على مركز الحاسبة الالكترونية حيث أن هذا الجهاز يتولى العديد من المهام منها اعداد وتطوير

(١) تنص المادة (١٥) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على أن (لرئيس الديوان ان يطلب من الوزير او من رئيس الجهة الخاضعة للرقابة اولا : احالة الموظف المسؤول عن المخالفة الى التحقيق وله ان يطلب سحب يده . ثانيا : اقامة الدعوى المدنية فيما ينشئ للدولة من حقوق عن المخالفات المالية . ثالثا : تضمين الموظف الاضرار التي تكبدتها الجهة الخاضعة للرقابة) .

(٢) تنص المادة (١٦) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) على أن (يلتزم الديوان بأخبار الادعاء العام او هيئة النزاهة او الجهات التحقيقية المختصة كل حسب اختصاصه لكل مخالفة مالية يكتشفها اذا ما شكلت جريمة) .

(٣) رانية هدار ، دور الادارة الالكترونية في مكافحة ظاهرة الفساد الاداري ، بحث منشور في المجلة الجزائرية للأمن والتنمية ، العدد ٩ ، ٢٠١٦ ، ص ٢٤١ .

(٤) تنص (اولا) من المادة (٣) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة (٢٠١٢) على أن (تتولى دائرة الشؤون الفنية و الدراسات القيام بالمهام الفنية و المهنية التي تطلبها اعمال الرقابة و مهمة البحث في وسائل تطوير العمل الرقابي و زيادة فاعليته و رفع مستوى أداء و اعداد الخطة السنوية للديوان و اتخاذ الاجراءات المطلوبة لتنفيذها و الاسهام في وضع معايير مؤشرات تقويم الاداء العام ، و تمارس مهامها من خلال الاقسام الاتية : اولا- الدراسات الفنية و البحوث و يتولى ما يأتي : أ- اعداد ادلة العمل الرقابي و برامج الرقابة و التدقيق و النظم المحاسبية و متابعة تطويرها ب- المساهمة في دراسة و تطوير القواعد و الادلة و المعايير المحاسبية و الرقابية ...و- اتخاذ الاجراءات اللازمة للاستعانة بالفنيين و الخبراء من خارج الديوان وفقا لمتطلبات عمل الديوان للإسهام في اعداد الدراسات و البحوث الفنية و تقويمها (...) .

وتشغيل النظم والبرامج الالكترونية الخاصة بالشؤون الإدارية والفنية والمالية للديوان لغرض تأمين السرعة والدقة في تقديم البيانات والمعلومات والعمل على ابتكار التطبيقات الحديثة الجاهزة للأنظمة ذات العلاقة من أجل تأهيل العاملين في الديوان وخارجه على آلية استخدام الحاسوب والبرامج الالكترونية الحديثة المتعلقة بالجوانب المالية والرقابية وغيرها (١)، ويشير النظام الداخلي أيضاً في الفقرة (سابعاً) من المادة (٣) إلى التدقيق الإلكتروني كأحد الإجراءات الرقابية، حيث يشمل تدقيق الأنظمة الإلكترونية وقواعد البيانات في الجهات الخاضعة للرقابة التي تستخدم الحاسوب في تنظيم حساباتها وأنشطتها، وتقويم أداء مراكز الحاسبة في هذه الجهات، وتقديم الدعم للهيئات الرقابية في عمليات الرقابة والتدقيق، وفحص كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتمد على الحاسوب في تنفيذها (٢).

ثالثاً : الإجراءات الرقابية التدقيقية

الرقابة التدقيقية هي مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى فحص وتحليل وتقييم العمليات المالية والإدارية داخل المؤسسة، للتأكد من مدى التزامها بالقوانين واللوائح والسياسات، للكشف عن أي أخطاء أو تجاوزات أو مؤشرات فساد محتملة، وتهدف الرقابة التدقيقية الكشف المبكر عن التلاعب من خلال تدقيق السجلات والبيانات المالية والإدارية، بما يتيح تقديم المعلومات بشكل يضمن الحد من التلاعب ويزيد من الكفاءة الادارية (٣)، تنص المادة (L111-2) من قانون الاختصاصات المالية المعدل في (٢٣) مايو (٢٠٢٤) في فرنسا على سلطة

(١) تنص (سادساً) من المادة (٣) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة (٢٠١٢) على أن (مركز الحاسبة الالكترونية ويتولى ما يأتي : أ - اعداد وتطوير وتشغيل النظم والبرامج الالكترونية الخاصة بالشؤون الادارية والفنية والمالية للديوان ومكنتها على الحاسبة الالكترونية بهدف تأمين السرعة والدقة في تقديم البيانات والمعلومات والعمل على تنفيذ التطبيقات الحديثة الجاهزة للأنظمة ذات العلاقة ب - المساهمة في تدريب العاملين في الديوان وخارجه على آلية استخدام الحاسوب والبرامج الالكترونية الحديثة المتعلقة بالجوانب المالية والرقابية . ج - فحص ونصب وصيانة الحواسيب والاجهزة الالكترونية الأخرى المستخدمة في عمل الديوان . د - تأمين وصيانة الشبكة الالكترونية الخاصة بالديوان والمستخدم في الاتصالات الهاتفية ونظام الارشفة الالكترونية والدوائر التلفزيونية المغلقة . هـ - تنظيم وادارة البريد والموقع الالكتروني الخاص بالديوان . و - استحداث مواقع ومراكز البريد الالكترونية لتشكيلات الديوان وفقاً لضرورات العمل فيها....).

(٢) تنص الفقرة (سابعاً) من المادة (٣) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة (٢٠١٢) على أن (الرقابة والتدقيق الإلكتروني ويتولى ما يأتي : أ - رقابة وتدقيق الأنظمة الإلكترونية وقواعد البيانات في الجهات الخاضعة للرقابة التي تستخدم الحاسوب أو المكننة في تنظيم حساباتها ونشاطاتها . ب - الاسهام في تقويم اداء مراكز الحاسبة في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وفقاً لمتطلبات العمل الرقابي . ج - مساعدة هيئات الرقابة في اجراء عمليات الرقابة والتدقيق وفحص كفاءة انظمة الرقابة الداخلية التي تعتمد الحاسوب في تنفيذها وبالتنسيق مع الفرق والهيئات الرقابية وبناء على طلبها . د - تطبيق المعايير الدولية والاطر الخاصة بتقنية المعلومات وتطبيقاتها في الجهات الخاضعة للرقابة التي تستخدم الحاسوب او المكننة في تنظيم حساباتها ونشاطاتها....).

(٣) صبرينة العايب و احمد بوراس ، دور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي ، بحث منشور على مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد ١٥ ، ٢٠٢٢ ، ص ٢٣٣ .

ديوان مراجعي الحسابات الفرنسي، حيث يمنح الديوان الحق في تدقيق ومراجعة الحسابات والوثائق فور انتظام الإيرادات والنفقات، للتأكد من استخدام الأموال العامة بشكل سليم وفق القوانين واللوائح المعمول (١) ، كما أشار القانون العراقي في النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية إلى إنشاء دائرة متخصصة بالتدقيق والرقابة في المادة (٧)، تتكون هذه الدائرة من عدة أقسام، منها قسم التنسيق والشؤون الإدارية، ويُشرف على كل هيئة رقابية موظف لا تقل درجته الوظيفية عن رئيس هيئة، إلى جانب عدد من الموظفين المستوفين للشروط المطلوبة، وتتمثل مهام الدائرة في المساهمة في إعداد خطط العمل الرقابي وضمان تنفيذها وفق متطلبات العمل والقواعد القانونية المعمول بها في مجال الرقابة المالية (٢) .

رابعاً : الإجراءات التدريبية

يقصد بالتدريب مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الجهات المختصة بهدف تنمية وتطوير قدرات العاملين في المؤسسات ، وزيادة وعيهم بالمجال الوظيفي والقواعد القانونية ، ومنحهم صلاحية استخدام أدوات الرقابة والشفافية، بما يسهم في الوقاية من الفساد والحد منه(٣)، وتتنوع أساليب التدريب المهني، فهناك الأسلوب التقليدي القائم على المحاضرات، حيث يقوم المدرب بتقديم المعلومات شفهيًا لمجموعة من المتدربين لنقل المعرفة المرتبطة بمجال العمل (٤)، وهناك أسلوب التدريب بالورشات، الذي يعتمد على التفاعل بين المحاضر والمتدربين ويشمل المحاضرات والعروض التقديمية وورش العمل العملية (٥) ، ويُستخدم أيضًا أسلوب

(١) تنص المادة (L111-2) من قانون الاختصاصات المالية المعدل في (٢٣ مايو ٢٠٢٤) على أن (من خلال ضوابطه، يتحقق ديوان مراجعي الحسابات من الوثائق وعلى الفور من انتظام الإيرادات والنفقات الموضحة في الحسابات ويضمن الاستخدام السليم للاعتمادات والصناديق والأوراق المالية التي تديرها الخدمات والهيئات الخاضعة لاختصاصه).

(٢) تنص المادة (٧) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة (٢٠١٢) على أن (تتكون كل دائرة من دوائر التدقيق المركزية ودوائر التدقيق في المحافظات من التشكيلات الآتية : اولا - قسم التنسيق والشؤون الإدارية ويتولى ما يأتي : أ- تنظيم ومتابعة مراسلات الدائرة الواردة والصادرة وتنظيم مواعيد الاجتماعات والمقابلات الخاصة برئيس الدائرة . ب- توفير مستلزمات الخدمات الإدارية المتعلقة بمراسلات الدائرة والطبع والتجميع والحفظ وتأمين الاتصال والمتابعة الإدارية الفعالة والتنسيق مع الجهات المعنية في كل ما يتعلق بشؤون الدائرة . ج - ادامة نظام المعلومات الخاص بمتابعة الإجراءات المتخذة من الجهات الخاضعة للرقابة . ثانيا - هيئات الرقابة المالية يدير كل هيئة رقابة مالية موظف لا يقل عنونه عن رئيس هيئة ويعاونه عدد من الموظفين ممن تتوفر فيهم الشروط المطلوبة في عمل الرقابة المالية وتتولى المساهمة في إعداد خطط العمل الرقابي وتنفيذها وفقا لمتطلبات العمل الميداني والقواعد والأعراف والمعايير والأدلة المعتمدة في مجال الرقابة المالية...).

(٣) فوزية براح ، التدريب المهني وعلاقته بالدفاعية في العمل حسب نظرية التوقع لفكتور فروم ، مجلة العلوم الانسانية و مجلد ب ، العدد ٤١ ، ٢٠١٤ ، ص ٥٨١ .

(٤) د. عبد الباري ابراهيم ، ادارة الموارد البشرية في القرن الحادي و العشرين ، ط٢ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ٣١٨ .

(٥) اياذ هادي ناجي ، تطور الكفاءات الادارية للحد من الفساد المالي والاداري ، دبلوم عال مهني / ماستر قانون عام ، هيئة النزاهة الاتحادية / مكتب تحقيق بابل ، ص ٢٠٠ .

العرض، الذي يقوم فيه المدرب بإعداد بيانات وعرضها أمام المتدربين لتوضيح موضوع معين أو شرح فكرة محددة، بالإضافة إلى أسلوب عرض الحالة، الذي يقوم على دراسة موقف أو حالة واقعية وتحليلها لتحديد المشكلات والتوصل إلى حلول مناسبة (١)، أما أسلوب المسح الميداني، فهو قريب من أسلوب عرض الحالة، لكنه يتضمن الخروج إلى مواقع العمل أو المؤسسات لتحليل الممارسات والإجراءات بشكل مباشر، مما يمنح المتدربين خبرة عملية وملاحظة مباشرة للمشكلات والحلول (٢) .

وأخيراً، يُستخدم أسلوب المؤتمرات أو الندوات، الذي يقوم على جمع خبراء ومتدربين لمناقشة قضايا مهنية معينة من خلال أوراق عمل، مداخلات وحوارات مفتوحة (٣)، حيث يركز على موضوع محدد ويتضمن عرضاً للمشكلة وتقديم الحلول (٤)، حيث تنص المادة (١٧) من القانون رقم (٢٠١٦-١٦٩١) المؤرخ (٩) ديسمبر (٢٠١٦) الخاص بالشفافية ومكافحة الفساد وتحديث الحياة العامة في فرنسا على إعداد برامج تدريب مهني إلزامي لموظفي القطاعين العام والخاص، وتنظيم ورش عمل سنوية حول أساليب العمل الإداري (٥) .

أما في العراق، فقد أشار قانون هيئة النزاهة في الفقرة (رابعاً) من المادة (١٠) إلى إنشاء دائرة التعليم والعلاقات العامة، برئاسة مدير عام حاصل على الشهادة الجامعية الأولية في الاختصاصات التربوية أو الإعلامية، وتختص هذه الدائرة بتنفيذ الأعمال اللازمة لتنمية ثقافة النزاهة والشفافية واحترام القانون، من خلال إعداد مناهج تعليمية لتعزيز السلوك المهني، ويعد هذا النص إشارة غير مباشرة إلى استخدام أسلوب التدريب كتدبير وقائي للحد من الفساد المالي (٦) ، وبحسب النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية العراقي، فقد نصت الفقرة (رابعاً)

(١) محمد خزن حمود الشرع ، دور التخطيط الاستراتيجي في مكافحة الفساد الاداري والمالي في العراق ، رسالة ماجستير ، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بابل ، ٢٠١٥ ، ص ٢٥ .

(٢) حميد عبد النبي الطائي ، تسويق الخدمات مدخل استراتيجي وظيفي ، دار العقل للطباعة والنشر ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٧٣ .

(٣) اسراء جمعة عبد الحسين، اليات تعزيز ثقافة النزاهة ودورها في مكافحة الفساد ، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات العدد ١٠ ، ٢٠١٧ ، ص ١٥٥ .

(٤) عبد الحكيم احمد الخزامي ، فساد الادارة والايدياع في الاصلاح ، دار الاكاديمية للعلوم ، عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ١٢٥ .

(٥) تنص المادة (١٧) من القانون رقم (٢٠١٦-١٦٩١) المؤرخ (٩) ديسمبر (٢٠١٦) بشأن الشفافية ومكافحة الفساد وتحديث الحياة على (برنامج تدريبي للمديرين التنفيذيين والموظفين الأكثر عرضة لمخاطر الفساد والنفوذ في التجول؛ ٧-نظام تأديبي لمعاقبة موظفي الشركة في حالة انتهاك مدونة قواعد السلوك الخاصة بالشركة...) .

(٦) تنص (رابعاً) من المادة (١٠) من قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) على أن (دائرة التعليم والعلاقات العامة : يراسها مدير عام حاصل في الاقل على الشهادة الجامعية الاولية في الاختصاصات التربوية او الاعلامية ، وتتولى القيام بما هو ضروري ومناسب لتنمية ثقافة النزاهة والاستقامة والشفافية والخضوع للمساءلة واشاعة التعامل المنصف ، واحترام القانون ، من خلال اعداد مناهج تعليمية

من المادة (٣) على إنشاء دائرة التدريب والتأهيل، المكلفة بتدريب وتأهيل العاملين وفق خطط محددة ومؤشرات الأداء المهني ، وتشمل مهام الدائرة تأمين مستلزمات تنفيذ الخطط التدريبية، بما في ذلك إدارة القاعات والمختبرات، والتنسيق مع دوائر التدقيق والأقسام المختصة، والاستعانة بمحاضرين ومدربين من داخل الديوان أو خارجه، مع متابعة البرامج التدريبية داخل العراق وخارجه وتنظيم مشاركة العاملين فيها (١).

واوضحت المادة (٩) في الفقرة السابعة، من قانون رقم (٣٩) لسنة (٢٠١٥) مكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب بان يُلزم القانون الجهة المختصة بتنظيم دورات تدريبية للموظفين العاملين في المؤسسات المالية والجهات ذات الصلة، بهدف تطوير خبراتهم وتعريفهم بأحدث أساليب غسل الأموال وتمويل الإرهاب، وكيفية اكتشافها والتعامل معها قانونيًا ، ويُعد هذا التدريب وسيلة أساسية للوقاية ومنع وقوع المخالفات قبل حدوثها، تُلزم الفقرة الثامنة من المادة (٩) الجهة المعنية بإشعار الجهات الرقابية المختصة عند اكتشاف أي مخالفة لأحكام قانون مكافحة غسل الأموال، سواء من قبل المصارف أو غيرها من الجهات المشمولة بالقانون، وذلك لضمان سرعة التدخل واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة ومنع استمرار المخالفة أو تفاقم آثارها (٢).

وترى الباحثة استنادًا إلى ما تقدم ، كان يتوجب، وفقًا للأصول القانونية والرقابية، عدم صرف أي مبلغ من الأمانات الضريبية إلا بعد التحقق من توافر طلب أصولي صادر من صاحب الأمانة نفسه، والتأكد من صحة المستندات المؤيدة للصرف،

لتعزيز السلوك الاخلاقي في مجال الخدمة العامة بالتعاون مع المؤسسات التعليمية ، ومن خلال الدراسات والندوات والحملات الاعلامية والمؤتمرات وبرامج التدريب او اي نشاط اخر يصب في تحقيق هدف اشاعة ثقافة النزاهة ونبذ ومحاربة الفساد) .

(١)تنص (رابعا) من المادة(٣) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة(٢٠١٢) على (التدريب والتأهيل ويتولى ما يأتي : أ - اعداد الخطط السنوية والاستراتيجية لتدريب وتأهيل العاملين في الديوان وفقا للمؤشرات المتعمدة في الخطة السنوية . ب - تحديد الاحتياجات التدريبية لموظفي الديوان في ضوء عناوينهم الوظيفية والدوائر التي يعملون فيها . ج - تأمين مستلزمات تنفيذ خطط التدريب بما في ذلك ادارة القاعات والمختبرات وتهيئة احتياجاتها بالتنسيق مع دوائر التدقيق والاقسام المختصة في الديوان . د - تنظيم اجراءات الاستعانة بالمحاضرين او المدربين من داخل الديوان او من خارجه . هـ - متابعة البرامج والفرص التدريبية داخل العراق وخارجه وتنظيم مشاركات العاملين في الديوان فيها . و - متابعة التدريب العملي او الميداني في الديوان لطلاب المعاهد والكليات والدراسات العليا . ز - اعداد خطة منح الاجازات الدراسية لموظفي الديوان في ضوء احتياجات الديوان ومتابعة شؤون الموظفين المجازين دراسيا او المقبولين في الدراسة المسائية واتخاذ الاجراءات المناسبة في شأنهم . ح - اعداد وتنظيم برامج لتدريب العاملين في الديوان على الانشطة المتخصصة للجهات الخاضعة لرقابته وبالتنسيق مع تلك الجهات . ط - تنظيم دورات تدريبية لموظفي الدوائر الخاضعة لرقابة الديوان او للعاملين في القطاع الخاص في المجالات المحاسبية والرقابية . ي - ادارة وتنظيم المكتبة في مركز الديوان وتأمين احتياجاتها).

(٢) تنص المادة (٩) من قانون مكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب رقم (٣٩) لسنة (٢٠١٥) على (سابعاً - اعداد دورات تدريبية للموظفين المعنيين لإحاطتهم بالمستجدات في مجال جريمة غسل الاموال و تمويل الارهاب . ثامناً - اشعار الجهات الرقابية او الجهات المختصة الاخرى بإخلاق اي مؤسسة مالية او اعمال و مهن غير مالية محددة بإحكام هذا القانون) .

ومطابقة تاريخ الإيداع مع الجهة المطالبة بالاسترداد، كما كان يتعين على ديوان الرقابة المالية ممارسة رقابة لاحقة وفورية على عمليات الصرف، ولا سيما عند التعامل مع مبالغ كبيرة أو متكررة، مع إعداد تقارير إنذارية مبكرة عند رصد أي خلل أو شبهة مخالفة، وكذلك كان يُفترض بمكتب مكافحة غسل الأموال رصد العمليات غير الاعتيادية الناجمة عن صرف مبالغ طائلة، وإعداد تقارير اشتباه وإحالتها إلى الجهات القضائية المختصة، فضلاً عن التزام المصارف بعدم صرف الصكوك إلا بحضور أصحاب الحقوق شخصياً، وعدم الاكتفاء بالوكالات أو الوسطاء، والإبلاغ عن أي عملية يُشتبه بمخالفتها للتعليمات النافذة، كما كان يتوجب الإشراف المباشر على إجراءات ردّ الأمانات ومنع صرفها دون الحصول على الموافقات الأصولية، ولا سيما بعد صدور كتب رسمية تقضي بذلك.

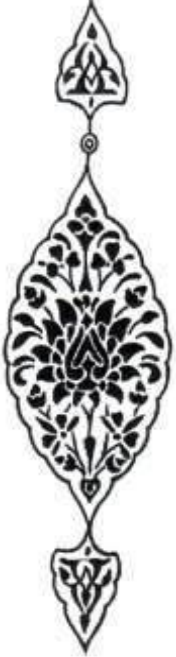
إلا أن الواقع العملي في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية كشف عن مخالفات رقابية جسيمة، تمثلت في غياب الرقابة المسبقة، إذ جرى صرف مبالغ ضخمة دون تدقيق فعلي أو تحقق من أهلية الشركات المستفيدة، رغم حداثة تأسيسها كما جرى تعطيل دور ديوان الرقابة المالية من خلال تجاوزه في مراحل التدقيق، وإعادة ملف الأمانات إلى الهيئة العامة للضرائب خلافاً للأصول المعتمدة.

ويُضاف إلى ذلك تقصير مكتب مكافحة غسل الأموال، حيث لم تُسجّل أي إجراءات رقابية فعالة رغم حجم المبالغ المصروفة، ولم تُقدّم بلاغات اشتباه في حينها، كما خالفت المصارف التعليمات النافذة بصرف الصكوك لوكلاء دون حضور أصحاب الأمانات أو التحقق من مصادر الأموال، في خرق واضح للضوابط المصرفية، فضلاً عن ذلك، شهدت القضية تدخلات إدارية عليا سمحت بتمرير إجراءات الصرف دون سند قانوني، الأمر الذي أسهم في إضعاف منظومة الرقابة واستمرار الجريمة لفترة طويلة .

وعلى الرغم من أن المشرّع العراقي أشار إلى الجهات الرقابية والتدابير التي تتخذها لمنع التلاعب بالأموال العامة إلا أنها تفتقر إلى الشمولية والفاعلية، إذ غالباً ما تكون النصوص القانونية عامة وغير متخصصة، مما يؤدي إلى بطء في كشف الجرائم وتعطيل إجراءات التحقيق والمتابعة، كما يسهم ضعف التنسيق بين الجهات الرقابية والقضائية في هدر الوقت والجهد، ويتيح للمسؤولين عن هذه الجرائم فرصة للإفلات أو إخفاء الأدلة.

لذلك، ترى الباحثة ضرورة إقرار آليات رقابية إلكترونية حديثة تقلل من التدخل البشري وتحد من فرص التلاعب، وتسريع إجراءات التحقيق والمحاكمة عبر تخصيص محاكم أو هيئات قضائية متخصصة. كما تؤكد على تطبيق مبدأ المساءلة الإدارية المبكرة بحق الموظفين المتقاعسين، حتى في غياب دليل جنائي مباشر، باعتباره خطوة وقائية فعّالة ، كما توصي الباحثة بتبني وسائل رقابية حديثة تربط بين الجهات الضريبية والهيئات الرقابية العليا، لضمان فاعلية الخطط الرقابية وتنفيذ النصوص القانونية بشكل صحيح في المجال المهني.

الخاتمة



الخاتمة

تختم هذه الدراسة ببيان أهم الاستنتاجات التي توصلنا إليها ، إلى جانب عدد من المقترحات التي ترمي الباحثة من خلالها إلى تطوير المنظومة القانونية والرقابية بما يحد من جرائم الاستيلاء على الأمانات الضريبية ويعزز كفاءة إجراءات مكافحتها.

أولاً : الاستنتاجات

١- نستنتج أن المشرّع الفرنسي والمصري والعراقي لم يُعرّف الأمانات الضريبية بشكل محدد في التشريعات المالية، إلا أن المشرّع العراقي أشار إليها في بعض النصوص القانونية بشكل غير مباشر، كما أن التشريعات الثلاثة لم تتناول المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية بصورة مستقلة، وبالتالي تخضع هذه الجريمة لأحكام نصوص جريمة الاستيلاء حيث تتضمن العقوبة السجن والغرامة، وتصنّف ضمن الجرائم المخلة بالوظيفة العامة.

٢- توصلنا إلى أن الاستيلاء على الأمانات الضريبية تُصنّف ضمن الجرائم العمدية، فلا يمكن ارتكابها عن طريق الخطأ، بل يشترط توافر القصد الجنائي لدى الفاعل ، كما تقوم على أساس شخصي وموضوعي ، أي تُقام على الفعل الشخصي للجاني. وأن الضرر الناتج عن الجريمة ليس شرطاً لقيامها، إذ يكفي أن يكون هناك استيلاء أو تصرف غير مشروع بالأموال، كما تخضع هذه المسؤولية لمبدأ المشروعية، فلا يُعاقب الفاعل إلا بموجب نص قانوني صريح يجرم فعل الاستيلاء على الأمانات الضريبية، وتتميز هذه المسؤولية بالطابع القضائي، فلا تترتب عقوبة إلا بقرار صادر عن محكمة مختصة .

٣- يتضح لنا بأن ترتيب المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية على الشخص الطبيعي الذي يجب أن يكون عاقلاً ومدركاً لأفعاله، وأن يكون قد بلغ سن المسؤولية الجزائية (غالبًا ١٨ سنة)، أما الشخص المعنوي، فقد يتحمل المسؤولية عن بعض الجرائم، إلا أن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية لا يمكن تصور وقوعها من قبل الشخص المعنوي، نظرًا لاشتراط صفة الموظف أو المكلف بخدمة عامة، وهي صفة تتوافر فقط للشخص الطبيعي، ومع ذلك لا تكون المسؤولية مطلقة، إذ يمكن أن يُعفى الفاعل من العقوبة عند توافر موانع المسؤولية، مثل انعدام الإرادة أو الإدراك نتيجة الجنون، أو العاهة في العقل ، أو الإكراه، أو السكر ، أو حال الضرورة ، أما صغر السن في التشريعات العامة قد

يُعفي من المسؤولية، إلا أن شرط كون الفاعل موظفًا عامًّا يستلزم بلوغه سن الرشد .

٤- نستخلص أن قيام المسؤولية الجزائية عن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية يقتضي تحقق الجريمة بتوافر أركانها القانونية، ولا سيما الركن المادي المتمثل في السلوك الإجرامي الإيجابي الصادر عن الموظف أو المكلف بخدمة عامة، كفعل الاستيلاء على الأمانات الضريبية أو التصرف فيها على نحو غير مشروع، كما يتطلب ذلك توافر الركن المعنوي، المتمثل في القصد الجرمي، إذ يجب أن يكون الفعل نابعًا عن إرادة واعية ومتجهة إلى تحقيق الاستيلاء أو إجراء تصرف غير مشروع بالأموال محل الأمانة .

٥- لاحظنا أن الصورة الأصلية لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية التي يرتب عليها المسؤولية الجزائية، تتمثل بقيام الجاني بالاستيلاء مباشرة على الأمانات الضريبية، ويُسأل جزائيًا مسؤولية تامة عن الجريمة، ويكفي فعله وحده لإتمامها، ولا يشترط وجود شركاء، وتقع أيضاً بصورة المساهمة الأصلية حيث يمكن أن يشارك شخص آخر في الجريمة بمساهمة مباشرة، وتكون مسؤوليته متساوية مع الفاعل، وتقع الجريمة بالمساهمة التبعية التي تتمثل في التحريض أو الاتفاق أو المساعدة مع الفاعل، ومسؤولية المساهم التبعية لا تتحقق إلا بوجود جريمة مكتملة من الفاعل، كما تعتبر المسؤولية الجزائية عن الاستيلاء على الأمانات الضريبية قائمة أيضاً في حالة الشروع، أي عندما يبادر الفاعل بالفعل الجنائي لاستيلاء الأمانات الضريبية، لكنه لم يتمكن من إتمام الجريمة لسبب خارج عن إرادته ويُعاقب على الشروع بنفس نصوص القانون مع مراعاة تخفيف العقوبة مقارنة بالجريمة المكتملة .

٦- يتضح لنا أن المشرع العراقي لم يُشر بشكلٍ صريحٍ إلى الجهة المختصة بالتحقيق في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية، غير أن هيئة النزاهة الاتحادية تُعدّ الجهة الرئيسية المختصة بالتحقيق في الجرائم المتعلقة بالأموال العامة، بما في ذلك هذه الجريمة سواء ارتكبت من قبل الموظفين أو المكلفين بها وتتولى الهيئة، من خلال مديرية التحقيقات التابعة لها، إجراء التحقيقات الأولية وإحالة نتائجها إلى الهيئة أو إلى القضاء المختص عند الاقتضاء. ويُباشَر التحقيق إمّا بواسطة محقق مختص من الهيئة، أو من قبل قاضي تحقيق محكمة تحقيق النزاهة. إلا أن الواقع العملي في العراق، ولا سيما في قضية الاستيلاء على الأمانات الضريبية، شهد

تدخل جهات متعددة في مسار التحقيق، وهو ما يُعدّ أحد أوجه القصور والمخالفات القانونية التي تستوجب معالجة تشريعية وتنظيمية واضحة لتوحيد جهة الاختصاص وضمان سلامة الإجراءات.

٧- تبين لنا أن المشرع العراقي لم يشر بشكل صريح إلى جهة محددة تختص بالنظر في جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية بمفردها، إلا أن محكمة جبايات مكافحة الفساد في العراق تُعد الجهة القضائية المختصة بالنظر في قضايا الاستيلاء على الأموال العامة، بما في ذلك الأمانات الضريبية، وتقوم المحكمة بفحص الأدلة المستمدة من التحقيقات التي تجريها هيئة النزاهة الاتحادية أو الجهات الرقابية الأخرى، وتحديد مسؤولية المتهمين وفقاً لأركان الجريمة المنصوص عليها في قانون العقوبات العراقي.

٨- يتضح لنا من خلال تحليل الأحكام القضائية المتعلقة بجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية أن الحكم، عند توافر أركان الجريمة وثبوت ارتكاب المتهمين لها، يصدر بالإدانة وفق المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي، التي تقضي بالسجن من أكثر من خمس إلى خمس عشرة سنة إذا كانت الأموال المستولى عليها تخص الدولة أو إحدى مؤسساتها، وتشمل العقوبات كذلك رد الأموال، والغرامات، والفصل من الوظيفة، والغرامة المضاعفة، بحسب جسامة الفعل، أما في حال عدم ثبوت الجريمة، فيُقتضى بإخلاء سبيل المتهم، مع خضوع الأحكام للطعن أمام محكمة التمييز الاتحادية لضمان سلامة التطبيق القانوني، ويُلاحظ عند ربط ذلك بواقع جريمة "سرقة القرن" أن التطبيق العملي واجه قصوراً واضحاً في سرعة حسم القضايا وتنفيذ الأحكام، إذ تمكّن عدد من المتهمين من الهروب خارج العراق أو إخفاء الأموال المستولى عليها قبل صدور قرارات حاسمة، ما أضعف الأثر الردعي للقانون.

٩- لاحظنا بأن المشرع العراقي خص مصلحة الضرائب وهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية الاتحادي وجهات أخرى بالرقابة على عمل الجهات المختلفة لمنع حدوث تلاعب بالأموال العامة ومنها الاستيلاء على الامانات الضريبية ، حيث تتولى هذه الجهات الرقابة والكشف عن التلاعب في هذه الأموال ، وتختلف هذه الجهات باختلاف الدول إلا أنها تشترك في المهام التي تتمثل بتدقيق الحسابات الختامية مراجعة التقارير المالية للهيئات الضريبية ، وكشف أوجه القصور

والمخالفات والتلاعبات وإصدار تقارير دورية ترفع إلى مجلس النواب والجهات التنفيذية ولها في سبيل إداء مهامها اتخاذ التدابير المختلفة للحد من هذه الجريمة .

١٠- يتضح لنا بأن جريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية "سرقة القرن" في العراق، وجريمة تسهيل الاستيلاء على التأمينات الاجتماعية في مصر، أمثلة على إخلال جسيم بمبدأ سيادة القانون وضعف نظام الرقابة المالية والإدارية، مما أدى إلى الاستيلاء على مبالغ ضخمة من المال العام وإضعاف الثقة بالمؤسسات الحكومية. هذا الوضع يفرض تعزيز التشريعات الجزائية الخاصة بحماية الأموال العامة، ومنح الجهات الرقابية صلاحيات إضافية للحد من هذه الجرائم وتشديد العقوبات على الموظفين والمتواطئين.

١١- نستنتج عدم وجود نص قانوني صريح يجرم أو ينظم بعض الأفعال المرتبطة بجريمة سرقة القرن، خاصة فيما يتعلق بآليات استرداد الأموال أو محاكمة بعض الفاعلين، وضمان تنفيذ العقوبة بشكل فراغاً تشريعياً يعيق تحقيق العدالة، وهذا القصور يفتح المجال أمام المتهمين للإفلات من العقاب أو لتخفيف العقوبة.

ثانياً : المقترحات

١- نقترح من المشرع العراقي إضافة نص خاص إلى قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) يجرم الأفعال التي تستهدف الأمانات الضريبية، بحيث يكون النص كالاتي (يُعد مرتكباً لجريمة الاستيلاء على الأمانات الضريبية كل موظف أو مكلف بخدمة عامة يختلس أو يستولي عمداً على أموال محصلة لصالح الخزينة العامة من ضرائب أو رسوم أمانة، أو لم يتم بتوريدها خلال المدة القانونية)، وتكون العقوبة (يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن خمس سنوات ولا تزيد على خمسة عشر سنة كل من استولى عمداً على الأمانات الضريبية وفرض غرامة لا تقل عن ضعف قيمة الأموال المستولى عليها، وإلزام الفاعل برد جميع المبالغ المستولى عليها مع فوائد قانونية (مثلاً: بنسبة ٤-٧% سنوياً) من تاريخ الاستحقاق والحرمان من الإعفاءات الضريبية أو التسهيلات لمدة لا تقل عن ٥ سنوات و المنع من ممارسة أي عمل يتصل بإدارة الأموال العامة أو الضرائب لمدة محددة).

٢- نأمل من المشرع العراقي إضافة فقرة إلى المادة (٣١٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) تُبين فيها حالات تشديد العقوبة على النحو

الآتي (يعد ظرفاً مشدداً إذا كان الفاعل موظفاً أو مكافئاً بتحصيل الضرائب وارتكب الجريمة ضمن شبكة أو تنظيم، أو إذا تجاوزت المبالغ المستولى عليها سقفاً مالياً معيناً (مثل ٥٠٠ ألف دينار أو ما يعادله)، ففي هذه الحالة يعاقب بالسجن أكثر من سبع سنوات إلى خمس عشرة سنة)، مع ذكر حالات تخفيف العقوبة بحيث تكون كالاتي : (يُعفى من العقوبة كل من بادر طوعاً إلى ردّ الأموال أو الأمانات الضريبية المستولى عليها كاملة قبل تحريك الدعوى الجزائية، أما إذا تم ردّ الأموال بعد تحريك الدعوى وقبل صدور الحكم النهائي، تُخفف العقوبة بما لا يقل عن نصف الحد الأدنى المقرر لها) .

٣- نصي المشرع العراقي بإضافة نص قانوني ضمن قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة (٢٠١٩) بالنص الآتي (يُعدّ كل إخلال بواجبات الرقابة المالية أو تجاوز للصلاحيات المحددة قانوناً من قبل الوزير أو أي جهة تابعة له، ولا سيما ما يتعلق بحركة الأموال العامة وتدفعاتها، مخالفة جسيمة تستوجب المساءلة الإدارية والجزائية، ويُسأل عنها كل من تسبب بها أو اشترك فيها أو سهل وقوعها، وفقاً لأحكام القوانين النافذة).

٤- ندعو المشرع إلى إضافة مادة إلى قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) ، يقضي بما يأتي: (يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن سبع (٧) سنوات كل موظف عام استغل سلطته أو نفوذه الوظيفي بما يؤدي إلى الإضرار بالمال العام أو تسهيل الاستيلاء عليه بأي صورة كانت، كما يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاث (٣) سنوات كل من تسبب بإهماله الجسيم في ضياع المال العام، أو من علم بوقوع الجريمة وكان ملزماً قانوناً بالإبلاغ عنها وامتنع عن ذلك دون عذر مشروع).

٥- ندعو المشرع إلى تجريم حالة الاستفادة عمداً من الأموال محل الجريمة، حتى في حالة لم يكن الشخص جزءاً من تنفيذها، من خلال إضافة مادة قانونية إلى قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) نصها كالاتي (كل من استولى أو انتفع بأموال يعلم أنها ناتجة عن جريمة استيلاء يُعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تزيد على سبع سنوات، وغرامة تعادل قيمة الأموال المنتفع بها).

٦- نأمل من المشرع السماح للجهات المختصة بالحجز الفوري على أموال المتهم، كإجراء ضروري للحد من التصرف بهذه الأموال، وتمكين استردادها بمجرد

توافر قرارات قوية، دون انتظار الحكم النهائي، كما يقترح تفعيل خيار التصالح المبكر لإغلاق الدعوى في حال رد الأموال ودفع الغرامة الإضافية للجرائم ذات المبالغ الضئيلة .

٧- ندعو الجهات المختصة إلى تشجيع ثقافة الإبلاغ عن الفساد، من خلال توفير حماية قانونية فعالة للمبلغين، وتقديم مكافآت تحفيزية، وإنشاء نظام بلاغات ضريبي سري وآمن للمواطنين للإبلاغ عن موظفين يتلاعبون بالأمانات الضريبية.

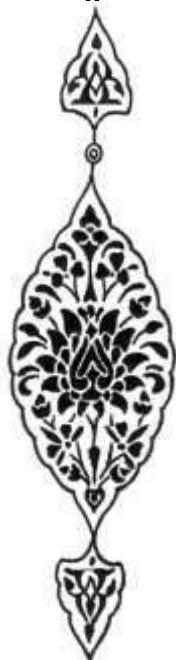
٨- نوصي المشرع بتوفير حملات إعلامية توعوية موجهة للمواطنين لتعريفهم بحقوقهم الضريبية، وآليات الدفع السليم، وطرق التبليغ عن التجاوزات، بما يساهم في الحد من استغلال عدم معرفة المواطنين بحقوقهم .

٩- نرجو توجيه الجهات المعنية لتطوير وحدات التدقيق الداخلية، من خلال ارتباطها بالإدارة العليا مباشرة، والعمل بشكل دوري ومفاجئ، واتخاذ إجراءات توثيق رقمية داخل مكاتب التحصيل الضريبي لضمان منع التلاعب، لما لذلك من أثر في الحد من الاستيلاء على الأمانات الضريبية .

١٠- نقترح على الجهات الإدارية المختصة وضع معايير صارمة لتعيين الموظفين في الوظائف المالية، من خلال اختبارات الكفاءة والنزاهة، واستبعاد من لديهم سوابق تأديبية أو مخالفات في الأمانة المهنية، وإجراء تحريات أمنية وإدارية قبل التعيين أو النقل إلى أقسام التحصيل أو الحسابات، وإلزام الموظف بتوقيع تعهد خطي بالنزاهة والمسؤولية عند مباشرة الوظيفة .

١١- نوصي المشرع والجهات الإدارية ذات العلاقة بتبني آلية مساءلة إدارية صارمة بحق الموظفين المقصرين في أداء واجباتهم، حتى في غياب اشتراك جنائي مباشر، وذلك من خلال عقوبات إدارية متدرجة تبدأ بالتنبيه والإنذار الخطي وحسم الراتب، وصولاً إلى النقل أو الحرمان من الترقية والفصل في حالات الإهمال الجسيم، كما ينبغي تفعيل لجان الانضباط، تحديد مدد زمنية لحسم القضايا، وتعزيز الرقابة الداخلية عبر التدقيق المفاجئ. بالإضافة إلى ذلك، يتعين إلزام الموظف بالتعويض المدني عند ثبوت مسؤوليته عن أضرار مالية، مع إمكانية تجميده وظيفياً مؤقتاً لحين انتهاء التحقيقات .

المصادر والمراجع



المصادر والمراجع

أولاً : كتب معاجم اللغة العربية

- ١- أبين منظور، لسان العرب ، ج ١١ ، ط ٣ ، نشر ادب الحوزة ، قم ، ١٩٩٩ .
- ٢- أبو بكر محمد الرازي ، مختار الصحاح ، دار احياء التراث ، بيروت ، ١٤٠٥ .
- ٣- أحمد بن محمد المقرئ الفيومي ، المصباح المنير ، ط ٣ ، دار المعارف ، القاهرة .
- ٤- أحمد مختار عمر ، معجم اللغة العربية المعاصر، المجلد الاول ، ط ١ ، عالم الكتب ، القاهرة ، ٢٠٠٨ .
- ٥- سعدي ابو حبيب ، القاموس الفقهي ، ط ١ ، دار الفكر ، دمشق ، ١٩٨٢ .
- ٦- لويس معلوف ، المنجد في اللغة العربية ، ط ١٩ ، المطبعة الكاثوليكية ، بيروت .

ثانياً : الكتب القانونية

- ١- أبراهيم عبد القدوس مفضل ، المحاسبة الحكومية ، ط ١ ، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي ، صنعاء ، ٢٠١٣ .
- ٢- د. أحمد الدخيل ، المالية العامة من منظور قانوني ، ط ١ ، مطبعة جامعة تكريت ، ، ٢٠١٣ .
- ٣- أحمد دحان ، المحاسبة الحكومية ، سلسلة كتب صادرة عن المؤسسة العامة للتعليم الهمني والفني بالمملكة العربية السعودية ، بدون سنة نشر .
- ٤- د. أحمد شوقي عمر ، شرح الاحكام العامة لقانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٧ .
- ٥- د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في الاجراءات الجنائية ، ج ١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٥ .
- ٦- د. أحمد فتحي سرور الوسيط في الإجراءات الجنائية ، ج ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٥ .
- ٧- د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .
- ٨- . أحمد فتحي سرور ، الوسيط في شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، دار الاهرامات للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠١٩ .
- ٩- أسامة شاهين و سمير الششتاوي ، الموسوعة الذهبية في قضايا الاموال العامة ، ج ٤ ، ط ١ ، مركز العدالة للمحاماة ، مصر ، ٢٠٠٦ .

- ١٠- أسعد بن محمد الهويل ، المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الإدارة العامة ، السعودية ، ٢٠١٩ .
- ١١- د. اسعد محمد علي الوهاب ، وطلال محمد علي الججاوي ، أساسيات المحاسبة الحكومية ، دار الكتب ، ٢٠٢٠ .
- ١٢- د. أسعد محمد علي و د. طلال محمد علي الججاوي ، أساسيات المحاسبة الحكومية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، كربلاء ، ٢٠١٢ .
- ١٣- أشرف توفيق شمس الدين ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٤ .
- ١٤- أشرف توفيق شمس الدين ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، ج ١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٢ .
- ١٥- د. السعدي مصطفى السعدي ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، دار النهضة ، القاهرة ، ١٩٦٢ .
- ١٦- د. أمال عبد الرحيم عثمان ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، القاهرة .
- ١٧- د. أمين مصطفى محمد ، علم الجزاء الجنائي بين النظرية والتطبيق ، دار الجامعة الجديد للنشر ، الاسكندرية ، ١٩٩٥ .
- ١٨- أنور العمروسي وأحمد العمروسي ، جرائم الأموال العامة ، دار العدالة ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ١٩- بشري نجم عبد الله و سناء احمد ياسين وسحر طلال ابراهيم ، المحاسبة الحكومية ، الجزء الاول ، ط١ ، الذاكرة للنشر والتوزيع ، بغداد ، ٢٠١٧ .
- ٢٠- د. بكرى يوسف بكرى ، قانون العقوبات القسم العام ، مكتبة الوفاء القانونية ، القاهرة ، ٢٠١٣ .
- ٢١- د. جلال ثروت و د. سليمان عبد المنعم ، أصول المحاكمات الجزائية ، ط١ ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٦ .
- ٢٢- د. جلال ثروت ، نظم القسم العام في قانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ .
- ٢٣- د. جلال مطاوع وسيد احمد عبد العاطي ومحمد هشام الحموي ومحمود عباس حمدي ومحمد عبد العظيم واحمد ابو الوفا ، مقدمة في المحاسبة الضريبية ، القاهرة ، ٢٠١٩ .
- ٢٤- د. جمال ابراهيم الحيدري ، أحكام المسؤولية الجزائية ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٠ .
- ٢٥- د. جمال ابراهيم الحيدري ، شرح أحكام قانون العقوبات القسم الخاص ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٥ .

- ٢٦- د. جمال ابراهيم الحيدري ، علم العقاب الحديث ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٥ .
- ٢٧- د. جمال ابراهيم الحيدري، شرح أحكام القسم الخاص من قانون العقوبات ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٥ .
- ٢٨- جمال محمد مصطفى ، شرح قانون اصول محاكمات جزائية ، مطبعة الزمان ، بغداد ، ٢٠٠٤ .
- ٢٩- د. حسام عبد المجيد ، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، ٢٠١١ .
- ٣٠- د. حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في التشريعات الضريبية ، ط ١ ، دار المعارف ، ١٩٦٣ .
- ٣١- د. حسن صادق المرصفاوي ، الاجرام والعقاب في مصر ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٧٣ .
- ٣٢- د. حسن صادق المرصفاوي ، المرصفاوي في قانون العقوبات القسم الخاص ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، مصر ، ١٩٧٨ .
- ٣٣- د. حسن صادق المرصفاوي ، المرصفاوي في اصول الاجراءات الجنائية ج ١ ، دار المعارف الاسكندرية ١٩٨٢ .
- ٣٤- د. حسن صادق المرصفاوي ، المرصفاوي في اصول الإجراءات الجنائية ج ٢ ، دار المعارف الاسكندرية ١٩٨٢ .
- ٣٥- حميد عبد النبي الطائي ، تسويق الخدمات مدخل استراتيجي وظيفي ، دار العقل للطباعة والنشر ، عمان ، ٢٠٠٦ .
- ٣٦- حنازوقي الصائغ ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ج ١ ، ط ٥ ، بدون دار نشر ، ١٩٨٩ .
- ٣٧- خالد الخطيب ومحمد خالد المهائني ، المحاسبة الحكومية ، ط ١ ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٨ .
- ٣٨- خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية ، اسس المالية العامة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٢٢ .
- ٣٩- رشيد الدقر ، المالية العامة والتشريعات الضريبية ، مطبعة جامعة دمشق ، دمشق ، ١٩٦٢ .
- ٤٠- د. رمسيس بنهام ، قانون العقوبات القسم العام ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، بلا سنه نشر .
- ٤١- د. رمسيس بنهام، النظرية العامة في القانون الجنائي ، ط ٣ ، دار المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٧ .

- ٤٢- رمضان صديق ، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٦ .
- ٤٣- رمضان صديق ، نظرية و قواعد فرض الضريبة مدخل قانون مقارن ، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي ، جامعة حلوان ، ٢٠٢٣ .
- ٤٤- د. سامح السيد جاد ، شرح قانون العقوبات القسم العام، الدار الهندسية الحديثة ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ٤٥- سعدون جايد مشكور وقاسم محمد عبد الله ونجم عبد عليوي ، المحاسبة الضريبية (اظرها القانونية وتطبيقاتها في العراق)، ط١، دار الضياء ، بغداد ، ٢٠١٤ .
- ٤٦- السعدي مصطفى السعدي ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، دار النهضة ، القاهرة ، ١٩٦٢ .
- ٤٧- سعود جايد مشكور العامري و عقيل حميد الحلو ، مدخل معاصر في المالية العامة ، ط٣ ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٢٠ .
- ٤٨- سليم عبد الكريم السلامي و عمار عباي الحسيني ، الجريمة الوهمية دراسة مقارنة في اطار المسؤولية الجزائية ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٧ .
- ٤٩- د. سليمان عبد المنعم ، القسم الخاص من قانون العقوبات ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية، ٢٠٠٢ .
- ٥٠- د. سليمان عبد المنعم ، النظرية العامة لقانون العقوبات ، منشورات الحلبي ، بيروت ، ٢٠٠٣ .
- ٥١- د. سمير عالية ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٩ .
- ٥٢- د. سمير عالية ، الوافي في شرح جرائم القسم الخاص ، ط١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٢٠ .
- ٥٣- سوزي عدلي ناشد ، اساسيات المالية العامة ، ط١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٨ .
- ٥٤- شريف سيد كامل، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- ٥٥- صادق محمد حسنين ، ضريبة الدخل ، ط٤ ، مطبعة جامعة بغداد ، بغداد ، ١٩٧٩ .
- ٥٦- صباح حسن خلف ، مبادئ المالية العامة وتطبيقاتها في العراق ، ط١، مكتبة شمس الأندلس ، بغداد ، ٢٠١٧ .
- ٥٧- د. ضياء عبد الله الجابر وعلي سعد عمران ، المسؤولية الجزائية لعضو مجلس النواب ، منشورات زين الحقوق ، بيروت ، ٢٠١٣ .

- ٥٨- طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠١٥ .
- ٥٩- د. طلال أبو عفيفة ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٢ .
- ٦٠- عباس مفرج الفحل ، الضريبة على الرواتب والاجور والمخصصات ، ط١ ، مكتبة زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٦ .
- ٦١- عبد الامير العكيلي ، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية ، ج ١ ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٥ .
- ٦٢- عبد الامير العكيلي ، شرح قانون اصول المحاكمات الجزائية ، ج ٢ ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٥ .
- ٦٣- عبد الامير العكيلي ود. سليم حربي ، شرح احكام قانون أصول محاكمات جزائية ج ١ ، دار الجامعة العربية للنشر والتوزيع ، بغداد ، ١٩٨٨ .
- ٦٤- د. عبد الباري ابراهيم ، ادارة الموارد البشرية في القرن الحادي و العشرين ، ط ٢ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ .
- ٦٥- عبد الباسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر ، عمان ، ٢٠٠٨ .
- ٦٦- عبد الباسط علي جاسم، الاعفاء من ضريبة الدخل ، ط١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٧ .
- ٦٧- عبد الحكيم احمد الخزامي ، فساد الادارة والايدياع في الاصلاح ، دار الاكاديمية للعلوم ، عمان ، ٢٠٠٩ .
- ٦٨- عبد الرحمن توفيق ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٢ .
- ٦٩- عبد الرزاق الجزار ، التشريع الضريبي في العراق ، الخاص بضريبة الدخل ، دار مطبعة التمدن بغداد ، ١٩٦٠ .
- ٧٠- د. عبد الرؤوف ، شرح القواعد العامة لقانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٩ .
- ٧١- د. عبد الفتاح الصيفي و د. جلال ثروت ، القسم العام في قانون العقوبات ، دار الجامعة ، بيروت ، ٢٠٠٥ .
- ٧٢- د. عبد القادر الشيخ ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، ج ٢ ، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعة ، حلب ، ٢٠٠٦ .
- ٧٣- د. عبد الناصر نور وعليان الشريف ، الضرائب ومحاسبتها ، دار المسرة للطباعة والنشر ، عمان ، ٢٠٠٨ .
- ٧٤- د. عبود السرج ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط ١ ، جامعة دمشق ، ٢٠١٧ .

- ٧٥- علي جعفر ، حماية الاحداث المخالفين للقانون والمعرضين لخطر الانحراف ، مؤسسة المجد ، بيروت ، ٢٠٠٤ .
- ٧٦- د. علي حسين خلف ود. سلطان الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، العاتك للطباعة والنشر ، القاهرة ، ٢٠١٢ .
- ٧٧- د. علي محمد جعفر ، مبادئ المحاكمات الجزائية ، ط ١ ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، القاهرة ، ١٩٩٤ .
- ٧٨- د. عمر سالم ، شرح قانون العقوبات المصري القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٠ .
- ٧٩- عمار فوزي كاظم المياحي وليلى فوزي أحمد ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط ١ ، دار المركز العربي للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠٢٠ .
- ٨٠- د. عوض محمد ، جرائم الاشخاص والأموال ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٧ .
- ٨١- د. عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٠ .
- ٨٢- د. فتوح الشاذلي ، المسؤولية الجنائية، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ .
- ٨٣- د. فتوح عبد الله الشاذلي ، شرح قانون العقوبات القسم العام (الكتاب الثاني)، مطابع السعدني ، القاهرة ، ٢٠٠٤ .
- ٨٤- فتوح عبد الله و د. علي عبد الله القادر القهوجي ، شرح قانون العقوبات القسم العام الكتاب الاول النظرية العامة للجريمة ، مطابع السعدي ، مصر ، ٢٠٠٤ .
- ٨٥- فخري الحديثي و د. خالد الزعبي ، شرح قانون العقوبات القسم العام دار الثقافة للنشر والتوزيع و ط ١ ، عمان ، ٢٠٠٩ .
- ٨٦- فخري عبد الرزاق الحديثي ، المسؤولية الجزائية ، دار السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٧ .
- ٨٧- فهد بن بجاد ، تامين الودائع المصرفية في الأنظمة العربية والاجنبية ، ط ١ ، مركز الدراسات العليا للنشر والتوزيع ، ٢٠١٥ .
- ٨٨- فؤاد الفسفوس ، المحاسبة الحكومية ، ط ١ ، دار كنوز للمعرفة ، عمان ، ٢٠١٠ .
- ٨٩- د. فوزية عبد الستار ، مبادئ علم الاجرام وعلم العقاب ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٨٥ .
- ٩٠- د. فوزية عبد الستار ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٧ .

- ٩١- د. كامل السعدي ، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات ، دائرة المكتبة الوطنية ، عمان ، ١٩٩٨ .
- ٩٢- د. مأمون سلامة ، الإجراءات الجنائية في التشريع المصري ، ج ٢ ، دار النهضة العربية القاهرة ، ١٩٩٢ .
- ٩٣- مأمون محمد سلامة ، قانون العقوبات القسم العام ، ط ٣ ، دار الفكر العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ .
- ٩٤- د. ماهر عبد شويش الدرة ، شرح أحكام قانون العقوبات القسم الخاص ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، ١٩٨٨ .
- ٩٥- د. ماهر محمد موسى ود. ابراهيم محمد علي ود. موسى محمد موسى ، المحاسبة الحكومية ، ط ١ ، الدار الشامية ، عمان ، ١٩٩٨ .
- ٩٦- د. محمد ابو نصار ، محاسبة الضرائب ، ط ٣ ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٩ .
- ٩٧- محمد خير العكام ، الرقابة المالية ، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، ٢٠١٨ .
- ٩٨- د. محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات اللبناني القسم العام ، دار الجامعة ، بيروت ، ١٩٩٨ .
- ٩٩- د. محمد زكي ابو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، ط ٥ ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥ .
- ١٠٠- محمد سلمان سلامة ، الادارة المالية العامة ، ط ١ ، دار المعتر للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٥ .
- ١٠١- محمد عبد الملك المحبشي ، مدخل لدراسة القانون ، ط ١ ، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا ، صنعاء ، ٢٠١٣ .
- ١٠٢- محمد على سالم ، الوجيز في قانون اصول محاكمات جزائية ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٥ .
- ١٠٣- د. محمود نجيب حسني شرح قانون العقوبات القسم العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٢ .
- ١٠٤- د. محمود نجيب حسني ، علم العقاب ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٣ .
- ١٠٥- د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات اللبناني القسم العام ، دار النهضة العربية ، بيروت لبنان ، ١٩٧٥ .
- ١٠٦- د. محمود نجيب حسني ، علاقة سببية في قانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٤ .
- ١٠٧- د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون الاجراءات الجنائية ، ط ٣ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ .

- ١٠٨- د. محمود نجيب حسني ، المساهمة الجنائية في التشريعات العربية ، ط٣ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٢ .
- ١٠٩- د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص (الجرائم المضرة بالمصلحة العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٩٨ .
- ١١٠- د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات اللبناني القسم العام ، ط٣ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ١٩٩٨ .
- ١١١- د. محمود نجيب حسني جرائم الاعتداء على الاموال العامة و ط٣ ، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت ، ١٩٩٨ .
- ١١٢- محمد نذير سنان ، الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل ، ط١ ، مكتبة المحامي نذير سنان ، دمشق ، ٢٠٠٠ .
- ١١٣- د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط٥ ، مطبعة دار الكتب العربي ، القاهرة ، ١٩٦٠ .
- ١١٤- د. مصطفى ابراهيم الزلمي ، موانع المسؤولية الجزائية في الشريعة الاسلامية والتشريعات الجزائية العربية ، ط١ ، احسان للنشر والتوزيع ، طهران ، ٢٠١٤ .
- ١١٥- د. مصطفى العوجي ، المسؤولية الجنائية ، ط١ ، مؤسسة نوفل ، بيروت ، ١٩٨٥ .
- ١١٦- د. منصور رحمانى ، الوجيز في القانون الجنائي العام ، دار العلوم للنشر ، ٢٠٠٦ .
- ١١٧- نبيل اسماعيل عمر ، الوسيط في الطعن بالاستئناف ، دار الجامعة الجديد ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ .
- ١١٨- د. نبيل مدحت سالم ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، ط٤ ، دار الثقافة الجامعية ، القاهرة ، ١٩٩٠ .
- ١١٩- د. نبيل مدحت سالم ، شرح قانون الإجراءات الجنائية ، ج٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ١٢٠- د. نعيم عطية ، المنع من السفر ، ط١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ .
- ١٢١- د. نوري حمه سعيد حيدر ، جرائم الاموال العامة والوظيفة العامة في التشريع الاسلامي والقانون العراقي ، مكتبة زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٤ .
- ١٢٢- د. واثبة داود السعدي ، قانون العقوبات القسم الخاص ، شركة العاتك ، القاهرة ، ١٩٨٩ .
- ١٢٣- د. وضاح سعود العدوان ، موانع المسؤولية الجنائية في القانون الاردني ، عمان .
- ١٢٤- د. ياسر صلاح الفريجات ، المحاسبة في علم الضريبة ، ط١ ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٩ .

ثالثاً : الأطاريح والرسائل

أ- الاطاريح

- ١- أحمد جاد منصور ، الحماية القضائية لحقوق الانسان دراسة خاصة في حرية التنقل والاقامة في القضاء الاداري المصري ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة عين شمس ، ١٩٩٧ .
- ٢- تبناني زواش ربيعة ، التدابير الاحترازية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة منتوري – قسنطينة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، الجزائر ، ٢٠٠٧ .
- ٣- فاهم فتان كالي ، اشكاليات استرداد الاموال المتحصلة من جرائم الفساد المالي ، اطروحة دكتوراه ، مقدمة الى معهد العلمين للدراسات العليا ، ٢٠٢٢ .
- ٤- محسن متروك العنزي ، المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في القانون الجنائي ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة الاردنية ، ٢٠١٥ .
- ٥- محمد آدم أحمد ، الخطأ في الحكم الجنائي وأثاره ، اطروحة دكتوراه ، جامعة النيلين ، السودان ، ٢٠١٩ .
- ٦- محمود هشام رياض ، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي ، اطروحة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، ٢٠٠٠ .
- ٧- معتز علي صابر ، المسؤولية الجزائية عن الدخل غير المشروع ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة الاسلامية في لبنان ، كلية الحقوق ، قسم القانون العام ، ٢٠٢٠ .

ب_ الرسائل

- ١- أبراهيم دري ، حماية الودائع المصرفية ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف ، كلية الحقوق ، ٢٠١٦ .
- ٢- أنقوش سعاد واشعلال صورية ، الركن المعنوي في الجريمة ، رسالة ماجستير ، جامعة عبد الرحمن ميرة – بجاية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم القانون الخاص ، الجزائر ، ٢٠١٧ .
- ٣- أياد هادي ناجي ، تطور الكفاءات الادارية للحد من الفساد المالي والاداري ، دبلوم عال مهني / ماستر قانون عام ، هيئة النزاهة الاتحادية / مكتب تحقيق بابل .
- ٤- بوطالب فاطمة الزهراء ، الجنون مانع من موانع المسؤولية ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، ٢٠١٥ .
- ٥- علي حسين مهاوش ، المسؤولية الجزائية الناشئة عن ممارسة أعمال التخدير الطبية ، رسالة ماجستير ، جامعة ذي قار ، كلية القانون ، ٢٠٢٣ .

- ٦- حسام احمد محمود ، تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والادارية في ضبط الاداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية - فلسطين (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية في غزة ، ٢٠١٦ .
- ٧- خالد علي محمد قبلان أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير جامعة عمان العربية كلية الاعمال قسم المحاسبة ، ٢٠١٤ .
- ٨- داليا مجذوب ابراهيم ، موانع المسؤولية الجنائية ، رسالة ماجستير ، جامعة شندي ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ، ٢٠١٦ .
- ٩- رانية خليل حسان ، تطور السياسة الودائع المصرفية فل ظل نظرية إدارة الخصوم ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، ٢٠٠٧ .
- ١٠- محمد خزن حمود الشرع ، دور التخطيط الاستراتيجي في مكافحة الفساد الاداري والمالي في العراق ، رسالة ماجستير ، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بابل ، ٢٠١٥ .
- ١١- معتز حمد ابو سويلم ، المسؤولية الجزائية عن الجرائم المحتملة ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، كلية الحقوق ، ٢٠١٤ .
- ١٢- معروف محمد ، المسؤولية الجزائية للموثق ، رسالة ماجستير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، ٢٠١٩ .
- ١٣- نايت جودي مناد ، النظام القانوني لضمان الودائع المصرفية ، رسالة ماجستير جامعة امحمد بوقرة بومرداس ، كلية الحقوق ، الجزائر ، ٢٠٠٧ .
- ١٤- هناء عبد الجواد علوان ، المسؤولية الجزائية لعضو مجلس البرلمان عن جرائم القذف والسب في التشريع العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون والعلوم السياسية جامعة البصرة ، ٢٠١٦ .

رابعاً: الأبحاث القانونية

- ١- أسراء جمعة عبد الحسين، اليات تعزيز ثقافة النزاهة ودورها في مكافحة الفساد ، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات العدد ١٠ ، ٢٠١٧ .
- ٢- ألهم خزل ناشور ، تحليل هيكل الودائع في الجهاز المصرفي العراقي والعوامل المؤثرة فيه ، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا ، المجلد ١٧ ، العدد ٢٥ ، ٢٠٢١ .

- ٣- أمجد ناظم صاحب ، حجز اموال المتهم والمنع من السفر ، بحث منشور مجلة النزاهة والشفافية للبحوث العلمية .
- ٤- أياد حكيم طارش السعداوي ، الدور المشترك بين هيئة النزاهة الاتحادية والمحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي والإداري في العراق، بحث منشور في مجلة الشرائع للدراسات القانونية ، المجلد ٣، العدد ٢، ٢٠٢٣.
- ٥- بان عبد الكريم عبد العالي ، دور ضريبة الدخل في تحقيق الاهداف الاقتصادية في العراق ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٦.
- ٦- بن زيدي و قالون جيلالي ، دور الرقابة المالية الادارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر ، بحث منشور على مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد ٥ ، العدد ١ ، ٢٠١٨.
- ٧- حسيون عبيد هجيج ، ومحمد حسون عبيد ، هيئة النزاهة ودورها في مكافحة جرائم الفساد ، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث العلمية ، العدد ١١ .
- ٨- رانية هدار ، دور الادارة الالكترونية في مكافحة ظاهرة الفساد الاداري ، بحث منشور في المجلة الجزائرية للأمن والتنمية ، العدد ٩ ، ٢٠١٦.
- ٩- د. زهراء علي محمد ، المسؤولية الجنائية للأحداث في التشريع العراقي ، بحث منشور في مجلة القرار للبحوث العلمية ، العدد ٥ ، المجلد ٢ ، ٢٠٢٤.
- ١٠- زينب اسكندر داغر ، دور هيئة النزاهة في مكافحة جريمة غسيل الاموال ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٣ .
- ١١- د. صبا مصباح محمود و احمد خلف حسين ، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية ، المجلد ١٤ العدد ٢ ، ٢٠٠٧.
- ١٢- صبرينة العايب و احمد بوراس ، دور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي ، بحث منشور على مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد ١٥ ، ٢٠٢٢.
- ١٣- طه السيد احمد الرشيد ، ضوابط التحقيق الابتدائي في قانون الاجراءات الجنائية المصري ، بحث منشور في مجلة الشريعة والقانون ، العدد الرابع والثلاثون ، الجزء الاول ، ٢٠١٩.
- ١٤- طه عمر رشيد ، احكام المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية في التشريع العراقي ، بحث مقدم الى مجلس القضاء الاعلى في اقليم كردستان ، ٢٠٢٤.
- ١٥- عبد الستار حمد انجار ، تقييم النظام الضريبي في العراق ، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية ، العدد ١١٣ ، جامعة كركوك.

- ١٦- عبد السلام لفته سعيد ، تحليل الودائع المصرفية نموذج مقترح ، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد ١١ ، ٢٠٠٦ .
- ١٧- علي عبد العظيم باقر ، دور الاجراءات الضريبية في التهرب الضريبي ، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد جامعة بابل ، العدد ١٥ ، ٢٠١٥ .
- ١٨- د. علي مصطفى الشيخ ، نظرات في تنظيم محكمة النقض الفرنسية واختيار الطعون التي تنظر في المواد غير الجنائية ، بحث منشور ، العدد ٦٦ ، ٢٠١٨ .
- ١٩- عماد يوسف خورشيد وخولة اركان علي ، مسؤولية الموظف الجنائية في قانون هيئة النزاهة العراقي ، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية ، العدد ٢٢ ، ٢٠١٤ .
- ٢٠- د. فلاق محمد و د. حدو سميرة ، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي والاداري ، بحث منشور في مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال ، جزائر ، المجلد ١ العدد ١ ، ٢٠١٥ .
- ٢١- فوزية براح ، التدريب المهني وعلاقته بالدافعية في العمل حسب نظرية التوقع لفكتور فروم ، مجلة العلوم الانسانية و مجلد ب ، العدد ٤١ ، ٢٠١٤ .
- ٢٢- د. ماهر صالح علاوي وماجد جاسم محمد ، اختصاصات هيئات الرقابة المستقلة بمكافحة الفساد المالي والاداري في العراق (دراسة مقارنة) ، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ، العدد ٨ .
- ٢٣- د. محمد السعيد القزعة ، المنع من السفر في المواد الجنائية ، بحث منشور في مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، القاهرة ، المجلد ٧ ، العدد ٢ و ٢٠٢١ .
- ٢٤- د. محمد راشد مانع ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في القانون الكويتي ، بحث منشور في المجلة الفقهية والقانونية ، العدد السابع والثلاثون ، اصدار ابريل ٢٠٢٢ .
- ٢٥- د. محمد عبد الله العاصي ، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، بحث منشور في المجلة القانونية ، المجلد ٧ العدد ٢ ، ٢٠٢٠ .
- ٢٦- د. محمد نجيب حسني ، الخطأ غير العمد في قانون العقوبات ، بحث منشور في مجلة المحاماة ، العددان السادس والسابع ، ١٩٦٤ .
- ٢٧- مرتضى حسين علوان ود. فؤاد عبد المحسن ، تقويم ضريبية الدخل في العراق ودورها في تمويل الموازنة العامة للدولة ، بحث منشور في مجلة جامعة كربلاء العلمية ، المجلد الرابع عشر العدد الرابع ، ٢٠١٦ .

- ٢٨- معيش سفيان ولدرع نبيلة ، النظام القانوني لضمان الودائع المصرفية في ظل النظام القانوني رقم ٢٠٢٠-٠٣ ، في الجزائر ، بحث منشور في المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية ، المجلد ٩ ، العدد ١ و ٢٠٢٤ .
- ٢٩- ميثم غانم جبر ، معراج احمد اسماعيل ، دور هيئة النزاهة في تحريك الدعوة الجزائرية ، بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية ، العدد ١٦ ، ٢٠١٨ .
- ٣٠- هناء حسن سدخان ، العقوبة بين القانون الوضعي والقانون العرفي ، مجلة القادسية للعلوم الإنسانية ، المجلد التاسع عشر ، العدد ١ ، ٢٠١٦ .
- ٣١- وعد هادي وميثم عبد كاظم ، اثر الرصدة الامانات على تمويل المؤسسات الحكومية ودور المحاسب والمدقق الداخلي في تصنيفاتها ، بحث تطبيقي ، جامعة المثلى ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٨ .
- ٣٢- الوليد بن عيسى ، المسؤولية الجزائية الناقصة ، بحث منشور في مجلة الجمعية العلمية القضائية السعودية ، العدد السادس عشر ، ٢٠٢٠ .

خامساً: الدساتير والقوانين

أ- الدساتير

- ١- دستور فرنسا لسنة (١٩٥٨) .
- ٢- دستور جمهورية العراق لعام (٢٠٠٥) .
- ٣- دستور جمهورية مصر العربية لسنة (٢٠١٤) .

ب - القوانين

- ١- قانون رعاية الأحداث رقم (٧٦) لسنة (١٨٩٣) .
- ٢- قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) .
- ٣- قانون قمع التدليس والغش رقم (٤٨) لسنة (١٩٤١) .
- ٤- القانون المدني رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨) .
- ٥- قانون الاجراءات الجنائية رقم (١٥٠) لسنة (١٩٥٠) .
- ٦- قانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) المعدل .
- ٧- قانون حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض رقم (٥٧) لسنة (١٩٥٩) .
- ٨- قانون الإجراءات الجنائية الفرنسي لعام (١٩٥٨) النافذ .
- ٩- قانون تنظيم النيابة الادارية والمحاکمات التأديبية - القانون رقم (١١٧) لسنة (١٩٥٨) .

- ١٠- قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم (١٣) لسنة (١٩٦٨) .
- ١١- قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) .
- ١٢- قانون اصول محاكمات جزائية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) .
- ١٣- قانون السلطة القضائية المصري رقم (٤٦) لسنة (١٩٧٢) .
- ١٤- قانون المرافعات الفرنسي رقم (١١٢٣) لسنة (١٩٧٥) المعدل .
- ١٥- قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة (١٩٧٩) .
- ١٦- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) .
- ١٧- قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة (١٩٨٤) .
- ١٨- قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة (١٩٨٤) .
- ١٩- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨) المعدل .
- ٢٠- قانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٩٨) بشأن تعديل بعض أحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨) .
- ٢١- قانون العقوبات الفرنسي رقم (٩٢ - ٦٨٤) لسنة (١٩٩٢) المعدل .
- ٢٢- قانون التجارة المصري رقم (١٧) لسنة (١٩٩٩) .
- ٢٣- قانون العمل رقم (١٢) لسنة (٢٠٠٣) .
- ٢٤- قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة (٢٠٠٤) .
- ٢٥- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) .
- ٢٦- تعليمات تسهيل تنفيذ احكام قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (١٩) لسنة (٢٠١٠) .
- ٢٧- قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة (٢٠١١) .
- ٢٨- قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة (٢٠١١) .
- ٢٩- النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة (٢٠١٢) .
- ٣٠- تعميم (٣١) يناير (٢٠١٤) بشأن السياسة الجنائية المتعلقة بالمدعي العام المالي .
- ٣١- قانون التقاعد الموحد رقم (٩) لسنة (٢٠١٤) .
- ٣٢- قانون مكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب رقم (٣٩) لسنة (٢٠١٥) .
- ٣٣- القانون رقم (٢٠١٦-١٦٩١) المؤرخ (٩) ديسمبر (٢٠١٦) بشأن الشفافية ومكافحة الفساد وتحديث الحياة .
- ٣٤- قانون الادعاء العام رقم (٤٩) لسنة (٢٠١٧) .

- ٣٥- قانون المخدرات و المؤثرات العقلية رقم (٥٠) لسنة (٢٠١٧) .
 ٣٦- قانون التأمينات الاجتماعية والمعاشات رقم (١٤٨) لسنة (٢٠١٩) .
 ٣٧- قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة (٢٠١٩) المعدل .
 ٣٨- القانون المدني الفرنسي لسنة (١٨٠٤) وفق آخر تعديل سنة (٢٠١٩) .
 ٣٩- قانون الكمارك المصرية رقم (٢٠٧) لسنة (٢٠٢٠) .
 ٤٠- قانون الاختصاصات المالية المعدل في (٢٣) مايو (٢٠٢٤) .
 ٤١- قرار النائب العام رقم (١٢٨٥) لسنة (٢٠٢٤) .

سادساً : الأحكام والقرارات القضائية

- ١- مجلس النواب اللجنة المالية ، إلى وزارة المالية _ مكتب السيد الوزير ، (العدد ٢١٢١ ، لسنة ٢٠٢١) .
 ٢- بيان مجلس القضاء الأعلى ، دائرة شؤون القضاة وأعضاء (العدد/٩٦ /ق/ ٢٠٢١) .
 ٣- و كتاب المدير العام للهيئة العامة للضرائب المرقم (١٠٤٦) في (١/٨ /٢٠٢١) ، وكتاب مكتب رئيس الوزراء المرقم (٣٩٠٧) في (١/٨/٢٠٢١) ، كتاب رئيس اللجنة المالية المرقع (٢١٢١) في (١٣/٧/٢٠٢١) ، وكتاب هيئة النزاهة الاتحادية المرقم (٧٠٧٩) في (٣١/٨/٢٠٢١) .
 ٤- محكمة تحقيق الكرخ الثانية (العدد : ٢٣٧٥ لسنة ٢٠٢٢) .
 ٥- رئاسة محكمة استئناف بغداد الكرخ ، محكمة تحقيق الكرخ الثانية (العدد : ٣٠٩١ لسنة ٢٠٢٢) .
 ٦- تحقيق الكرخ الثانية (العدد : ٣٠٨٩ ، ٢٠٢٢) .
 ٧- كتاب لجنة النزاهة النيابية ذي العدد (م/٧٧/ ١٨) في (٢٦/ ١٠/٢٠٢٢) .
 ٨- محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية (العدد : ١٣٩ /ج ، م/٢٠٢٤ ٢٠٢٤) .
 ٩- محكمة التمييز الاتحادية (العدد : ٧٥/٧٣/٧١ /الهيئة الجزائية/ ٢٠٢٥ لتسلسل : ٢٤٥٠/٢٤٥١/٢٤٥٢) .
 ١٠- مجلس القضاء الأعلى ، محكمة استئناف بغداد/ الكرخ ، محكمة جنايات مكافحة الفساد المركزية العدد (١٢١ /ج.م/٢٠٢٣) التاريخ (١٩/٢/٢٠٢٥) .

سابعاً : مواقع الانترنت

- 1- https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000041477060/?detailType=EXPOSE_MOTIFS&detailId

- 2- https://nazaha.iq/body.asp?field=news_arabic&id=8026
- 3- <https://www.ina.iq/223962--16-.html>
- 4- <https://nrstv.com/AR/detail3/>
- 5- <https://sjc.iq>
- 6- <https://www.ina.iq/176720--.html>
- 7- <https://m.youm7.com/story/2023/10/11/%D8%A8%D8%B9%D8%AF-%D9%82%D9%84%D9%8A%D9%84-%D9%85%D8%AD%D8%A7%D9%83%D9%85%D8%A9-18-%D8%B4%D8%AE%D8%B5%D8%A7-%D8%A8%D8%AA%D9%87%D9%85%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D9%8A%D9%84%D8%A7%D8%A1-%D8%B9%D9%84%D9%89-%D8%A3%D9%85%D9%88%D8%A7%D9%84-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%A3%D9%85%D9%8A%D9%86%D8%A7%D8%AA/6332028>
- 8- <https://www.vetogate.com/4993183>
- 9- <https://khalfelhadth.com/6224>
- 10- <https://ina.iq/ar/local/185426--6-.html>

ثامناً : المصادر الأجنبية

- 1- R. Salleilles: L'individualisation de la peine p
- 2- Garraud: Tr. Théor. et prat. de dr. pén. T. 1 (1913) N 180
- 3- Garçon: op. cit. art. 3 n° 32, Garraud: op. cit. T. 1 n° 227

Abstract

The topic of criminal liability arising from the embezzlement of tax trusts is of significant importance, as it constitutes a crime that undermines public funds and breaches the trust placed in those responsible for collecting them on behalf of the state. Tax trusts refer to the amounts collected from others as income tax, which are supposed to be submitted to the competent tax authorities within a legally prescribed period. Failure to deliver or misappropriation of these funds is considered a punishable offense under the law.

This study aims to discuss the legal and supervisory gaps that have contributed to the spread of this crime, the resulting weakness of penalties and their adequacy, in addition to exploring ways to develop oversight tools and enhance the confidence of both citizens and employees. The study also seeks to understand the criminal liability arising from the embezzlement of tax trusts and to identify shortcomings in the legislative and supervisory system that may facilitate the commission of such crimes. The topic is examined in light of Iraqi law, with reference to certain comparative legislation.

Based on this, the study is divided into three main chapters. The first chapter is dedicated to clarifying the nature of criminal liability for the embezzlement of tax trusts and its subjectivity. The first section discusses the concept of criminal liability for embezzlement and tax trusts, while the second section addresses the subjectivity of criminal liability for the embezzlement of tax trusts

In the second chapter, the substantive provisions of criminal liability for the embezzlement of tax trusts are reviewed in two sections. The first section explains the general foundations of criminal liability for embezzlement of tax trusts, and the second section examines the elements of criminal liability for embezzlement of tax trusts and contributory participation.

The third chapter highlights the procedural provisions of criminal liability for the embezzlement of tax trusts. The first section addresses criminal procedures related to the crime of embezzlement of tax trusts, while the second section is devoted to appeals and legal mechanisms to combat this crime. The study concludes with the key findings and recommendations reached.



University of Karbala
College of Law
Department of public Law

Criminal liability for the seizure of tax trusts
(A Comparative study)

A letter submitted by the student
Zahra Radi Hassan

To the Council of the College of Law / University of Karbala
As a part of the requirements for obtaining a master's degree in public
law

The supervised by
Assist .Prof. Dr. Khaled Majeed Al-Jubouri

1447 A.H.

2026 A.D.