

## نظام التجريم والعقاب في التشريعات الضريبية

م.م. صدى ايراهيم جبار

م.م. اشراق محمود شكر

ashraq.mahmoud@alrasheedcol.edu.iq

كلية الرشيد الجامعة

### الخلاصة:

لجأت اغلب التشريعات الضريبية الى ترسيخ علاقة الادارة الضريبية والمكلف بدفع دين الضريبة أثناء ربطها؛ وذلك من خلال حماية المكلف بالضريبة، وبالمقابل فرضت نفس النصوص القانونية التزاما على عاتق المكلف، والتي ترتب عقوبات جنائية وجزائية، جراء سعى المكلفين بدفع دين الضريبة الى التملص من ادائها لعدة اعتبارات من اهمها غياب ثقافة المواطنة من سلوك المكلف التي تقتضي تحمل الاعباء العامة والتضامن من اجل المصلحة العامة للأفراد.

### Abstract:

Most tax legislation has established the relationship of the tax administration and the person charged with paying the tax debt while linking it; And by protecting the taxpayer, and in return, the same legal texts imposed an obligation on the taxpayer, Which arranges punitive and penal penalties, As a result of those charged with paying the tax debt seeking to evade its performance for several considerations, the most important of which is the absence of a culture of citizenship from the behavior of the taxpayer, which requires bearing public burdens and

### المُقَدِّمة:

#### أولاً- موضوع البحث

تعد الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة، وبما انها تمثل اقتطاعا جبريا لجزء من اموال المكلفين الخاضعين لها دون مقابيل مباشر. لذا فإن غالباً ما يميل المكلف الى الاحتفاظ بثرواته ودخله من اجل عدم مشاركته بها. لذلك يسعى المكلف الى اخفاء مصادر دخله وما يدره عليه من أرباح بقصد التهريب من الضريبة.

بناءً على مبدأ الشرعية فقد نص قانون العقوبات العراقي على انه: ( لا جريمة ولا عقوبة الا بنص)، يهدف المشرع الى تجريم بعض الافعال \_سواء كانت ايجابية ام سلبية \_ وتحديد عقوبتها من اجل المحافظة على استمرارية مورد الضريبة.

يستهدف نظام التجريم والعقاب حماية خزينة الدولة، إذ أن المصلحة المعتبرة في التجريم هي خزينة الدولة بالنظر إلى كون الجريمة تمثل اعتداءً عليها في أهم مورد من إيراداتها، وبالتالي فإن أي اعتداء عليها يعني انقاص هذه الموارد وتعريض الخزينة العامة للضرر، فكان لا بد من مواجهة الفعل بتجريم جنائي واسباغ الحماية الجنائية للخزينة العامة، وهذا كان واضحاً من خلال موقف المشرع العراقي في

الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى تقرير عقوبة لو جريمة تتمثل بالعقوبات سالبة للحرية أو بعقوبات مالية.

#### ثانياً- أهمية البحث:

تؤثر ارتكاب الجرائم سلباً على الدولة والفرد لا يقل تأثيره عن الجرائم الأخرى المعروفة في اطار قانون العقوبات سواء كان ذلك التأثير من حيث المصلحة المعتدى عليها ام من حيث النتائج المترتبة على النشاط غير الشرعي الذي يأتيه الافراد خلافا للقانون.

لذا فإن اهتمامنا في هذه الدراسة سيكون منصبا على بحث الخصوصية على مستوى التجريم والعقاب الذي رصده المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل كون ما يتضمنه هذا القانون من ضريبة تمس فئة واسعة من الافراد ومن ثم حصيلتها تعد موردا مهما من مصادر تمويل الخزانة العامة فإن التلاعب بهذا الدين والذي يعد مالا عاما يسلب في الحقيقة حق الدولة في ميزانيتها ومن ثم الاضرار بمقومات التنمية الاقتصادية.

#### ثالثاً- مشكلة البحث:

شعر المشرع العراقي بخطر الافعال التي تهدد اقتصاد الدولة ، والتصدي لها فكانت الخطوة الاولى له هو سد الفراغ التشريعي وتجريم هذه الافعال ومن خلال اصدار قانون خاص بالضرائب ، وبالرغم من هذه الخطوة الا انها غير كافية لتحقيق غاية المشرع من التجريم ؛ نظرا لخطرة هذه الجرائم على اقتصاد الدولة، وتزايد حالات ارتكابها .

#### رابعاً- منهجية البحث:

فرضت علينا طبيعة دراسة هذا الموضوع ضرورة اتباع المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص التشريعية الضريبية المتعلقة بالتجريم والعقاب وما يترتب عليها من اجراءات وبيان مواضع النقص والغموض فيها.

#### خامساً- هيكلية البحث:

نتناول دراسة هذا الموضوع في مبحثين، إذ يتضمن المبحث الاول نظام التجريم في تشريعات الضرائب المباشرة وغير المباشرة . بينما نعرض في المبحث الثاني نظام العقاب .

#### المبحث الأول

##### نظام التجريم في تشريعات الضرائب المباشرة وغير المباشرة

يقرر المشرع حماية جنائية للضرائب تنص عليها التشريعات الضريبية، وتتمثل هذه التشريعات بالضرائب المباشرة (ضريبة الدخل والعقار)، وغير المباشرة (الكمارك والمبيعات).

وعليه سنبين التجريم في تشريعات الضرائب من خلال مطلبين وفق الآتي:

#### المطلب الأول

##### الجرائم الضريبية في تشريعات الضرائب المباشرة

وتشمل هذه الحالة قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار، وسنبينها وفق الآتي:

أولاً: قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

حرص المشرع على أن يكون المكلف صادقاً بشأن البيانات التي يدلي بها؛ للمحافظة على حقوق الخزينة العامة، ولكي تقوم العلاقة بين المكلف والسلطة المالية على الثقة والمصارحة وليس على المراوغة والمماطلة، وقد بين الفصل الثامن والعشرون من هذا القانون جرائم الاخلال بأحكام هذا القانون والعقوبات المترتبة على تلك الجرائم، وذلك في المواد (٥٦-٥٩) فالمادة (٥٦) عددت جملة من الأفعال تعد

مخالفات ورتبت عليها عقوبات، منها ما ورد في الفقرة (١) التي نصت على أنه: "من لم يقم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات إلى السلطة المالية..."، أما الفقرة (٣) فقد جرّم مخالفة أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبية الدخل، وهذه الأحكام والالتزامات نص عليها نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبية الدخل رقم (٢) لسنة (١٩٨٩)، إذ أن الفقرة (٤/٥٦م) جرّمت الأمتناع أو التأخير في تقديم الإقرار<sup>(١)</sup> بدون عذر مشروع، وجاء التجريم هنا؛ وذلك لأهمية الإقرار المُقدم من المكلف في تقدير مبلغ الضريبة بالشكل الصحيح.

وقد عاقب المشرع في القوانين الضريبية على الكذب في التقارير اللازمة لبيان مركز المكلف، والقى على عاتق الخاضعين للضريبة واجب الصدق فيما يدلون به من بيانات لاقتناعه اليقيني بضرورة أن تكون الرابطة الضريبية بين السلطة المالية والمكلفين قائمة على التقاوم والمصارحة والإيمان بعدالة الالتزامات الضريبية<sup>(٢)</sup>، ويتحقق الركن المادي في الجريمة الضريبية المنصوص عليها في المادة (٥٧) يتحقق بتوافر واحدة من الحالات الثلاث الآتية:

الحالة الأولى: تقديم بيانات أو معلومات كاذبة، ففي هذه الحالة يقدم المكلف على تزويد السلطة المالية ببيانات أو معلومات تأمل من خلالها الوقوف على حقيقة مركز المكلف المالي، لكن هذه المعلومات غير صحيحة وكاذبة قصد صاحبها من خلالها التهرب من الضريبة.

الحالة الثانية: تضمين التقرير أو الحساب معلومات كاذبة تتمثل بقيام المكلف بتضمين تقريره الضريبي معلومات كاذبة لا أساس لها من الصحة للحصول على منفعة ضريبية غير مشروعة<sup>(٣)</sup>، مثل قيام المكلف بإدراج نفقات صورية بقصد طرحها من الإيرادات الاجمالية ومن ثم تخفيض مقدار الضريبة المستحقة، وقيامه بتغيير حالته الاجتماعية من اعزب إلى متزوج وله أولاد بقصد الحصول على سماحات قانونية.

ونلاحظ أنه في الحالة الأولى تكون المعلومات المقدمة إلى السلطة المالية ليس لها نصيب من الصحة ولا تعدو أن تكون كذباً خالصاً، أما في الحالة الثانية يقدم المكلف الحساب أو التقرير الضريبي الذي يعكس ما لديه من خسائر وارباح، لكنه يقوم بتضمين التقرير أو الحساب معلومات غير صحيحة<sup>(٤)</sup>. الحالة الثالثة: اخفاء معلومات واجبة البيان ففي هذه الحالة يعمد المكلف إلى عدم اظهار بيانات محددة تعد لازمة لإخضاع دخله للضريبة، فهو لا يفصح عن كامل دخله الذي تحقق لديه<sup>(٥)</sup>، ومثال ذلك عندما ينجح المكلف في استيفاء الديون التي عدت متعذرة التحصيل في السنوات السابقة وجرى خصمها من الدخل الاجمالي، إلا أن المكلف يتستر على الديون المستوفاة ولا يصرح بها في تقاريره الضريبية للحيلولة دون خضوعها للضريبة<sup>(٦)</sup>.

مما سبق نلاحظ لم يكن المشرع العراقي موقفاً في صياغته القانونية لهذه المادة، فنلاحظ التكرار المبالغ فيه والتشابه في الأفعال الذي لا مبرر له، وكان الأولى بالمشرع أن يدمج الفقرتين في فقرة واحدة. كما قصر النص على الحالات التي تؤدي إلى التخلص الجزئي من الواجب الضريبي وتغاضي عن الحالات التي تؤدي إلى التخلص الكلي من الواجب الضريبي.

أما بالنسبة للجريمة التي تضمنتها المادة (٥٧) فنتحقق من خلال الإدلاء ببيانات كاذبة أو ناقصة أو اخفاء معلومات صحيحة، والتكليف القانوني لهذه الجريمة تعد جريمة تزوير؛ وذلك لأن تغيير الحقيقة من قبل المكلفين وبشأن دخله السنوي يكون أساساً في تقدير ضريبة الدخل أو الإيراد الذي تفرض عليه يعد تزويراً، فالوقائع المكونة لها نجد أنها غير مشروعة في نظر القواعد الجزائية الواردة في قانون ضريبة الدخل، ويتم ذلك من خلال أن هذه الوقائع تقع تحت طائلة نص من القواعد الجزائية الواردة في هذا

القانون، بمعنى التحقق من مدى توافق الواقعة الفعلية مع الواقعة الإنموزجية التي افترضها المشرع، فإذا ما تطابقتا يمكن القول بوجود الجريمة ضمن نصوص القانون المنصوص عليها فيه.

أما الفقرة (٥٧/٢) فقد جرم فعل التحريض أو الاشتراك بهذه الجريمة، فقد نصت على أنه: "من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً يجب اعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشرك في ذلك"، والركن المادي لهذه الجريمة يتكون من (التحريض - المساعدة)، أما الاتفاق فلم ينص عليه المشرع رغم أنه يعد طريقة مستقلة قائمة بذاتها عن التحريض والمساعدة ونصت عليه العديد من القوانين الضريبية<sup>(٧)</sup>، إلا أن عدم النص عليها لا يعفي المتق من العقاب؛ وذلك بالرجوع إلى أحكام القواعد العامة الواردة في قانون العقوبات طبقاً للمادة (٢/٤٨)<sup>(٨)</sup>، من قانون العقوبات العراقي، وأن التجريم في هذه المادة لا يقتصر على الشريك والفاعل الأصلي<sup>(٩)</sup>.

أما المادة (٥٨) من القانون نفسه فقد اختصت ببيان جرائم الغش والأحتيال للتهرب من الضريبة اللازمة بموجب هذا القانون، فقد نصت على أنه: "... من يثبت عليه أمام المحاكم أنه استعمل الغش والأحتيال وللخصل من اداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها"، ولم يحدد المشرع الضريبي المقصود بالغش والأحتيال، وبالرجوع للقواعد العامة في قانون العقوبات العراقي فهي لا تسعنا في هذا المجال لأنها تتعلق بالغش في المعاملات التجارية، أما الغش والأحتيال الضريبي فهما يتميزان بطبيعة خاصة، وتعتقد أن الغش والأحتيال الضريبي يتجسدان من خلال تبني المكلف الكتب المصحوب بالمظاهر الخارجية والمتمثلة بالتزوير بالمحركات الرسمية أو العادية أو اصطناع هذه المحركات بما يؤدي إلى تخصل المكلف من دفع الضريبة. أي إن المكلف في هذه الجريمة يستعين بإحدى الطرق الاحتيالية لتعزيز ادعاءاته الكاذبة، أي يستخدم أساليب التضليل لتأييد اقراره المزور.

ومما تقدم نستنتج أن جريمة الغش والأحتيال تختلف عن الجريمة السابقة والمتمثلة بالإدلاء بمعلومات كاذبة أو تضمينها في تقرير حساب أو اخفاء معلومات لأن هذه الجريمة الأخيرة تتطلب لقيام الركن المادي توافر الكذب المجرد دون اشتراط لجوء المكلف إلى استعمال المظاهر الخارجية، ونلاحظ هنا أن المشرع الضريبي قد وسع نطاق التجريم ليشمل مختلف الجرائم الضريبية قاصداً بذلك توفير الحماية الكافية للخرينة العامة، وموضحاً سياسته في التجريم في سبيل تحقيق الفاعلية للنظام الضريبي من خلال تلك السياسة.

ثانياً: الحماية المقررة في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩

بينت المادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار الجرائم الضريبية التي يرتكبها المكلفون خلافاً لأحكام هذا القانون، كما وبينت ذات المادة العقوبات المفروضة على تلك الجرائم، والمشرع في ضريبة العقار قد بين جملة أفعال سلبية وإيجابية تعد جرائم ضريبية، تنطوي هذه الأفعال بمجملها على ضرر بحقوق الخزينة العامة، وكانت غاية المشرع من تجريم تلك السلوكيات بهدف الحماية لحقوق الخزينة من الاعتداء عليها بواسطة الجرائم الضريبية، أي إن الغاية من التجريم هي المحافظة على حقوق الخزينة العامة.

فنصت هذه المادة على جملة أفعال سلبية أو إيجابية يقوم بها المكلف فتعد جرائم ضريبية وهذه تتمثل بما يأتي: "١- رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع.

٢- منع اعضاء اللجان أو الاشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقاً لنص المادة الثالثة عشرة من هذا القانون.

٣- من زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك.

٤- من تأخر أو امتنع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في المادة (٣/٢٩) بدون عذر مشروع".

### المطلب الثاني

#### الجريمة الضريبية في تشريعات الضرائب غير المباشرة

وتشمل هذه التشريعات قانون الكمارك وضريبة المبيعات العامة، وسنيناها وفق التفصيل الآتي:

أولاً: الجرائم الضريبية في قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤<sup>(١٠)</sup> المعدل

بين المشرع في هذا القانون الجرائم الضريبية ، والتي تتمثل بأفعال إيجابية وسلبية تنطوي على مخالفة أوامر المشرع ونواهيه وتتمثل هذه الجرائم بما نص عليه الباب الخامس عشر تحت عنوان الجرائم الكمركية والذي تضمنت سبعة فصول كل فصل منها اختص ببيان جرائم معينة، فالفصل الأول اختص ببيان جرائم التهريب في المواد (١٩١-١٩٦) ، وجاءت المادة (١٩١) معرفة بالتهريب<sup>(١١)</sup>، أما الفصل الثاني فجاء تحت عنوان الجرائم الخاصة ببيانات الوضع في الاستهلاك في المادة (١٩٧) ، وجاء الفصل الثالث بعنوان الجرائم المتعلقة ببيانات التصدير وتصاريح الإصدار الكمركي في المواد (١٩٨-٢٠٠) ، في حين جاء الفصل الرابع بعنوان الجرائم المرتبطة بالأوضاع المتعلقة للرسوم في المواد (٢٠١-٢١٠)، وأتى الفصل الخامس بعنوان الجرائم المتعلقة ببيان الحموله المانيفيست في المواد (٢١١-٢١٣)، أما الفصل السادس فقد جاء بعنوان الجرائم المتعلقة بالتجول والحيازة في المادة (٢١٤)، وجاء الفصل السابع والأخير بعنوان جرائم متفرقة من المادة (٢١٥-٢٢٨) فالمشرع في ضريبة الجمارك بين الجرائم الضريبية في باب كامل تضمنت سبعة فصول في المواد من (١٩١-٢٢٨)، كل فصل اختص ببيان جرائم معينة، فالفصل الأول بين خمسة عشر جريمة تهرب في (١٩٢) تراوحت ما بين افعال سلبية وإيجابية، بعضها تنطوي على الغش والاحتيال مثل عدم التوجه بالضائع عند الإدخال إلى اقرب مكتب كمركي وعدم اتباع الطرق المحددة في هذا القانون أو تفريغ البضائع وتحميلها بطرق مخالفة للقانون أو تقديم مستندات وقوائم مزورة ومعلومات غير صحيحة وغيرها من الجرائم الأخرى، أما الفصل الثاني فبين الجرائم المتعلقة ببيانات الوضع في الاستهلاك تصاريح الإدخال الكمركية فبين في المادة (١٩٧) البيانات المخالفة للقانون، أما الفصل الثالث فبين الجرائم التي تقع في تلك البيانات خلافاً لأحكام هذا القانون وذلك في المواد من (١٩٨-٢٠٠)، أما الفصل الرابع فبين الجرائم المتعلقة بالرسوم وكل ما ينطوي على مخالفة أحكام هذا القانون بصور وأفعال متعددة ومختلفة منها الجرائم المتعلقة بالسيارات والبضائع أو نقل المسافرين أو مخالفة أحكام المستودعات أو مخالفة أحكام القوانين والأنظمة الكمركية في المناطق الحرة وغيرها من الجرائم الأخرى، أما الفصل الخامس فبين جرائم تتعلق بحموله المانيفيست في المواد (٢١١-٢١٣) فبين هذا الفصل صور مختلفة للجرائم الكمركية منها النقص غير المبرر عما ادرج في بيان الزيادة او الحموله غير المبررة عما ادرج، في ذلك البيان، أو وجود من بيان حمولة أو عدم تأشير بيان الحموله أو إغفال ما يجب ادراجه، أما الفصل السادس من هذا الباب ، اختص هذا الفصل ببيان الجرائم المتعلقة بالتجول والحيازة في المادة (٢١٤) مثل الحيازة والنقل بصورة غير قانونية أو مغادرة السفن والطائرات بغير ترخيص أو رسو السفن والطائرات في غير الأماكن المحددة لها، أما الفصل السابع والأخير من هذا القانون فبين جرائم مختلفة في المواد (٢١١، ٢٨، ٥٢)، مثل اعاقه موظفي الجمارك عن القيام بواجباتهم أو عدم الاحتفاظ بالسجلات، للتهرب أو محاولة التهرب من إجراء المعاملات الكمركية وغيرها من الجرائم التي بينها هذا الفصل.<sup>(١٢)</sup>

١- الجرائم الضريبية في قانون ضريبة المبيعات

تعد ضريبة المبيعات من الضرائب العامة التي تفرض على انتاج السلع والخدمات وتفرض في مرحلة بيع السلعة أو الخدمة، إلا ان المشرع العراقي جعلها هنا من الضرائب الخاصة التي تُفرض على الخدمات المقدمة من الفنادق والمطاعم فقط<sup>(١٣)</sup>، ويتم فرضها أما بموجب قوانين مؤقتة وهي قوانين الموازنة العامة، أو بموجب قوانين دائمة وذلك بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧، وقد حدد هذا القرار الضريبة في الفقرة أولاً بسعر نسبي مقداره (١٠%) من قيمة جميع الخدمات التي تقدمها<sup>(١٤)</sup>، وكان آخر تعديل عليها بالمادة (١٨/أولاً/ب) إذ نصت على أنه: "تسري أحكام ضريبة المبيعات المنصوص عليها بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧ على الخدمة في المطاعم والفنادق كافة."<sup>(١٥)</sup>

وقد جرم المشرع عدم قيام المرافق السياحية والتي تتمثل بالفنادق والمطاعم الممتازة والأولى المشمولة بأحكام هذا القرار قيامها باصدار قوائم تُثبت فيها أقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة، وتسلم تلك القوائم إلى الهيئة العامة للضرائب خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق فيه الضريبة، وهذا التجريم يأتي من كون المشرع الضريبي قد لزم المصالح السياحية المتضمنة بأحكام هذه التعليمات مسك السجلات اللازمة لتعيين مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة وتكون هذه السجلات تابعة لرقابة الهيئة العامة للضرائب وتدقيقها.<sup>(١٦)</sup>

أما التعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٧ الخاصة بإستيفاء ضريبة المبيعات، فقد جعلت الهيئة العامة للضرائب هي الجهة المسؤولة عن عملية جباية الضريبة واستيفائها، وتقوم بمتابعة السجلات التي تمسكها المرافق السياحية، كما ألزمت هذه التعليمات المرافق السياحية بمسك سجلات تجارية خاضعة لرقابة الهيئة العامة للضرائب وتدقيقها.

مما تقدم يتبين أن ضريبة المبيعات تم فرضها بموجب القرار (٣٦) لسنة ١٩٩٧ وقد بينت تعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٧ كيفية تنفيذ هذا القرار، وبين هذا القرار الجهات المشمولة بأحكامه وهي الفنادق والمطاعم من الدرجتين الممتازة والأولى، والزمها بمسك السجلات تُثبت فيها مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة وحدد مدة تسليمها للهيئة العامة للضرائب كونها الجهة الرقابية وعند عدم الالتزام بتلك المدة يعد فعلها جريمة فرض له عقاباً مناسباً، كذلك جرم فعلها عند عدم دفع الضريبة اساساً يجبرها بدفع مبالغ الضريبة والفائدة المترتبة عليها.

أما بالنسبة لضريبة المبيعات المقررة بموجب قوانين مؤقتة، فقد ضمنها قوانين الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥ و ٢٠١٦ و ٢٠١٩، وأبرز أنواع ضريبة المبيعات وبخاصة تلك الواردة في موازنة ٢٠١٥ في المادة (٣٣) فقد نصت على أنه: "تفرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة ٢٠% من قيمة الكارت وبنسبة (١٥%) على شراء السيارات بكافة انواعها وتذاكر السفر و(٣٠%) على السكاكر والمشروبات الكحولية، وعلى وزارة المالية اصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق، وآخر تعديل عليها بموجب المادة (١٨/أولاً/أ) على أنه "استمرار فرض ضريبة المبيعات على خدمة تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة(٢٠%) (عشرين من المئة) وتقيد ايراداتها ايراداً نهائياً للخزينة العامة ويخضع المخالف للأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، ثانياً: يفرض رسم مطار بمبلغ مقطوع مقداره (٢٥٠٠٠) دينار (خمسة وعشرون الف دينار) للتذكرة الواحدة عن (السفر الخارجي) وبمبلغ مقداره (١٠٠٠٠) دينار (عشرة الاف دينار) عن (السفر الخارجي) في جميع المطارات العراقية وتقيد ايرادا للخزينة العامة."<sup>(١٧)</sup>

وقد استمر فرض ذات النسبة فيما يتعلق بضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠%) من قيمة الكارت، وفرض ضريبة المطار ببلغ مقطوع مقداره (١٥٠٠٠) للذكورة الواحدة في جميع المطارات العراقية السفر الخارجي وتفيد ايراداً للخزينة العامة.<sup>(١٨)</sup> واستمر فرض ذات النسبة في قانون الموازنة للسنة التي تلتها، وذلك بموجب المادة (٢٣)<sup>(١٩)</sup>، وفرض مبلغ مقداره (١٠٠٠٠٠) للسفر الداخلي في جميع المطارات العراقية وتفيد ايراداً للخزينة العامة. كما استمر فرض ضريبة المبيعات على خدمة تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠%) وتفيد ايراداً للخزينة.<sup>(٢٠)</sup>

## المبحث الثاني

### نظام العقاب

بنظرة دقيقة لنصوص التجريم والعقاب في تشريعات الضرائب المختلفة يتضح لنا سياسة المشرع الجنائية الضريبية، وتعد الأخيرة الوسيلة الفعالة التي يستخدمها المشرع لتحقيق الفاعلية للنظام الضريبي، وذلك من خلال تجريم الأفعال المضرة بحقوق الخزينة وفرض عقاب مناسب لتلك الأفعال وذلك بحسب جسامته الفعل ، وفي إطار تشريعات الضرائب تكون الجزاءات المالية هي المفضلة لأنها تعوض الخزينة عما فقدته من موارد بسبب الجرائم الضريبية ، ولأنه يعد جزء رادع للمكلفين؛ لأنه جزء من جنس العمل، ولأن المكلف يفضل عقوبة الحبس على دفع الأموال، لذلك ارتأى المشرع الضريبي فرض جزاءات مالية في مختلف تشريعات الضرائب ، غاية في نهاية الأمر تحقيق الفاعلية للنظام الضريبي. وعليه سنبين الجزاءات السالبة للحرية والجزاءات المالية في كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

### المطلب الأول

#### نظام العقاب في الضرائب المباشرة

من أبرز النماذج التي تم دراستها من تشريعات الضرائب المباشرة هي ضريبة الدخل والعقار، واستكمالاً لذلك سنبين أهم الجزاءات السالبة للحرية والمالية في الضرائب المباشرة .  
أولاً: الجزاءات السالبة للحرية  
نص المشرع العراقي على جزاءات سالبة للحرية كعقوبة للجرائم الضريبية، وغاية المشرع من النص على هذه الجزاءات لتفعيل جانب الردع في العقوبة من خلال الإيلاء الذي تنطوي عليه العقوبة، فتزجر المكلف المتهرب وغيره من المكلفين الآخرين، وتتمثل الجزاءات السالبة للحرية في ظل تشريعات الضرائب المباشرة ما يلي:

١- الجزاءات السالبة للحرية في تشريع ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢

وردت الجزاءات السالبة للحرية في هذا القانون في نطاق من قانون ضريبة الدخل في موضعين هما المادة (٥٧) والمادة (٥٨) فقط، حيث تنص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراق على أنه: "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية: ١- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقريراً أو حساب أو بيان بشأن الضريبة...". كما نصت المادة (٥٨) على أنه: " يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تقرر بموجب هذا القانون كلها أو بعضها."

٢- الجزاءات السالبة للحرية في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩

نص المشرع على عقوبة الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام هذا القانون وذلك في المادة (٣٠) منه التي نصت على أنه: "يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم ... أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة اشهر أو بكلتا العقوبتين كل من...."، جعلت هذه المادة العقوبة الحبس على الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام هذا القانون ، فجعلت عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على ستة اشهر، أي أن المشرع اكتفى بعقوبة الحبس البسيط دون الشديد.

ثانياً: الجزاءات المالية في الضرائب المباشرة

إن الجزاءات المالية هي الجزاءات المفضلة في مجال الضرائب، وذلك لأنها تفوق في الأثر المترتب عليها ما قد يترتب على الجزاءات السالبة للحرية من آثار سواء تعلقت تلك الآثار بحقوق الخزينة أم بتفعيل جانب الردع في العقوبة العام أم الخاص.

١- الجزاءات المالية في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

بين قانون ضريبة الدخل النافذ في الفصل الثامن والعشرون الجرائم وعقوباتها ، فبالاطلاع على نص المادة (٥٦)، من قانون ضريبة الدخل العراقي نجد أن المشرع الضريبي قد فرض الغرامة الضريبية كعقوبة اصلية منفردة كونها هي العقوبة الوحيدة المترتبة على بعض المخالفات الضريبية والتي تتمثل بما ورد بالفقرة (أولاً) من المادة اعلاه والتي تنص على أنه: "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات التالية:...."، وتفرض هذه العقوبة على المخالفات الضريبية والتي تكون غالباً قليلة الأهمية مثل الجرح الضريبية البسيطة، وإن جعل الغرامة الضريبية كعقوبة أصلية منفردة عن بعض الجرائم الضريبية ذات الصبغة الجنائية، هو اتجاه سليم ندعو إلى التوسع في تطبيقه في مجال تشريعات الضرائب عن بعض الجرح الضريبية البسيطة كونها تعد وسيلة اذار وتبويه للمخالفين بوجوب احترام أحكام القانون، بخلاف الجرح الخثرة التي تستوجب جعل الغرامة عقوبة رديفة مع العقوبة السالبة للحرية.

أما في الفقرة (ثانياً) من ذات المادة فنجد أن المشرع الضريبي قد فرض عقوبة الغرامة كعقوبة أصلية حيث تكون الجرائم المرتكبة فيها تصنف بأنها جرائم ضريبية بحتة. اما في الفقرة (ثالثاً) من ذات المادة فنجد أن العقوبة المفروضة تكون غرامة ضريبية تفرضها المحاكم بصورة أصلية، وإلى جانبها غرامة ضريبية تفرضها الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، وتتراوح ما بين (١٠%-٢٥%) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على ألا يقل مقدارها عن خمسمائة دينار وتفرض عن أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل، وتكون هذه الغرامة عقوبة تكميلية للجزاء الاصلي<sup>(١)</sup>، وهي الغرامة الضريبية المفروضة بموجب الفقرة (أولاً) من ذات المادة، وبالتالي فإن المشرع الضريبي يجمع بين الجزاءين عن جريمة واحدة، وينبغي في هذا الصدد الإشارة إلى قانون تعديل الغرامات رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨ ، قانون معدل لمبالغ الغرامات الواردة في قانون العقوبات القوانين الأخرى، إذ أصبحت مبالغ الغرامات في قوانين الضريبة والقوانين الأخرى لا تتوافق مع قيمة النقد العراقي، إذ أن من أهم غايات التشريعات الردع عن ارتكاب الافعال المضرة بالمجتمع، ونظراً للتغيير الكبير في قيمة النقد الجديدة لا تحقق هذه الغاية، ومبلغ الغرامات المفروضة بموجب المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل هو مبلغ لا يساوي شيئاً وفقاً لقيمة النقد الجديدة حتى أنه لا يعتبر عقاب، وبما أن الجريمة المرتكبة هي من نوع الجنحة فهي تخضع لمبلغ الغرامة الواردة في المادة (٢) الفقرة (ب) من قانون تعديل الغرامات والتي نصت في الجرح مبلغاً لا يقل عن (٢٠٠٠٠١) منتي الف دينار وواحد ولا يزيد عن (١٠٠٠٠٠٠) مليون دينار، من أجل حماية هذا القانون من المخالفات، ولأجل اضافة ردع عقابي اضافي،



وأن هذا الاتجاه في العقوبات يعود حكمه إلى تقرير المشرع الضريبي بأن بعض المخالفات تستوجب مضاعفة العقاب عند ارتكابها، بحيث لا تكفي العقوبة التي تفرضها السلطة المالية كجزاء لها، بل لابد من أن تقتزن بعقوبات ضريبية ذات صفة جنائية تحقيقاً للردع الضريبي.

وفي الواقع أن تلك الغرامات الضريبية التي تفرضها السلطة المالية كعقوبة أصلية عن بعض الجرائم التي فيها اهدار للمصلحة الضريبية للدولة لا تشكل جرائم جنائية تعبر عن خطورة إجرامية معتبرة لدى مرتكبيها، وإنما هي مجرد مخالفات لأحكام التشريع الضريبي، فمن المفيد معاقبة مرتكبيها بجزاءات مالية، تعد وسيلة انذار وتنبية للمخالفين بوجوب احترام تلك التشريعات بما تنطوي عليه من أوامر ونواهي وإلا تعرضوا لهذه الغرامة والتي تأتي إضافية فضلاً عن مقدار الضريبة الأصلية.

ونحن نميل إلى التوسع في اللجوء إلى مثل هذه الغرامة التي ترد كعقوبة أصلية؛ لما تتمتع به من مزايا وملاصمتها لطبيعة المخالفات الضريبية التي تقرر عنها، ويمكن اللجوء إلى عدة وسائل يمكن من خلالها جعل هذه الغرامة عقوبة أصلية ملائمة حتى في حالة العود إلى ارتكاب الجرائم الضريبية لتكون فعالة في تحقيق الردع.

## ٢- الجزاءات المالية في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩

من خلال تفحص نص المادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار النافذ، نجد أن المشرع الضريبي قد اعتمد في تشريعات الضرائب المباشرة على العقوبات المالية، وهي الغرامة الضريبية التي تفرضها المحاكم بصورة أصلية، فهذه العقوبة تفرض على الجرائم الضريبية ذات الطابع الجنائي التي تتم عن خطورة إجرامية معتبرة لدى مرتكبيها، فيكون الجزاء الضريبي ذو الطابع العقابي خير سلاح للكفاح ضد تلك المخالفات. ويعدل كذلك الغرامات الواردة في قانون ضريبة العقار وفقاً للمادة الثالثة من قانون تعديل الغرامات وذلك بحسب نوع الجريمة وبما أن الجريمة في المادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار هي من نوع جنحة فتسري عليها احكام المادة (٢/ب) من قانون تعديل الغرامات (٢٢).

ونلاحظ من المادة أعلاه فرض عقوبة مالية وهي الغرامة وعقوبة سالبة للحرية وهي الحبس ونص على الحكم بإحدهما أو كلاهما وذلك بحسب الجرم المرتكب المبين في بنود هذه المادة، فالمشرع زواج ما بين عقوبتي الحبس والغرامة وهذا يوضح سياسة المشرع العقابية في تفعيل احكام هذا القانون.

## المطلب الثاني

### نظام العقاب في الضرائب غير المباشرة

ونبينها وفق التفصيل الآتي:

أولاً: الجزاءات السالبة للحرية في تشريعات الضرائب غير المباشرة

فيما يلي نبين اهم الجزاءات السالبة للحرية في ظل تشريعات الضرائب غير المباشرة في العراق

#### ١- الجزاءات السالبة للحرية في قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل

من خلال قراءة الباب الخامس عشر من هذا القانون الذي تضمن جرائم التهرب وعقوباتها، نلاحظ أن المشرع الضريبي قد أوضح سياسته العقابية في هذا المجال والتي تمثلت بأنها سياسة عقاب مالية، وذلك من النصوص التي تضمنتها فصول هذا الباب والتي اقتصرت على الجزاءات المالية، فيما عدا مادة واحدة فرض فيها المشرع عقوبة سالبة للحرية وهي المادة (١٩٤) والتي نصت على أنه: "أولاً: مع عدم الاخلال بأية عقوبة أشد تقضي بها القوانين النافذة يعاقب عن التهريب وما في حكمه وعلى الشروع في أي منها بما يأتي: أ-الحبس لمدة لا تقل عن شهر واحد ولا تزيد على خمس سنوات..."، فهذه هي المادة الوحيدة التي نص فيها قانون الكمارك على عقوبة سالبة للحرية، و تلاحظ من المدة المحددة انها تبدأ

بالحبس البسيط وتنتهي بالحبس الشديد من خلال عبارة ( خمس سنوات )، وازضافة لهذه العقوبة نظمت المادة عقوبة مالية، يجوز الحكم بإحداهما أو كلاهما وذلك بحسب الحالة، فهذه العقوبات هي عقوبة جريمة التهريب الكمركي أو جريمة الشروع في التهريب أو ما يعد في حكم التهريب، أي إن المشرع عاقب على مجرد الشروع بالجريمة، وكذلك عاقب على الأفعال التي تعد في حكم التهريب، وهذا التنوع في السلوكيات الجزمية قابله المشرع بتنوع العقوبات التي أما تكون حبس أو غرامة أو كلاهما، فجعل العقوبة تقدر على أساس سياسة الفعل وما ينطوي عليه من ضرر.

## ٢- الجزاءات السالبة للحرية في ضريبة المبيعات

إن ضريبة المبيعات تم فرضها بقوانين دائمة، وذلك بموجب قرار مجلس قرار قيادة الثورة المنحل رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧، واستناداً لأحكام البند الخامس الذي خول وزير المالية اصدار التعليمات لتسهيل تنفيذ هذا القرار فقد صدرت التعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٧ الخاصة باستبقاء ضريبة المبيعات، وقد بينت المادة السادسة من التعليمات الأخيرة العقوبات التي تفرض في حالة مخالفة أحكام القرار، ومن قراءة نص هذه المادة يتضح بشكل جلي أنها عقوبات مالية فقط.

ثانياً: الجزاءات المالية في تشريعات الضرائب غير المباشرة

نورد الجزاءات المالية في قانوني الكمارك وضريبة المبيعات وكالاتي:

### ١- الجزاءات المالية في قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل

يبين المشرع العراقي في المواد من (١٩١ - ٢٢٨) من قانون الكمارك صور التجريم موزعة على سبعة فصول تحت عناوين مختلفة، وهذا العدد من المواد يوحي بأن المشرع قد شمل صور التجريم المختلفة موسعاً بذلك حمايته لحقوق الخزينة من خلال تجريم مختلف الأفعال وفرض جزاءات قاسية لها، وذلك بحسب جسامة الفعل وما ينطوي عليه من ضرر لحقوق الخزينة العامة، وفيما يلي أهم الجزاءات المالية التي تضمنها هذا القانون منها ما فرضته المادة (١٩٤) من هذا القانون والتي نصت على " أولاً: مع عدم الإخلال بأية عقوبة الشد تقضي بها القوانين النافذة يعاقب عن التهريب وما في حكمه وعلى الشروع في أي منهما مما يأتي: أولاً: غرامة كمركية، تكون بمثابة عوض مدني لإدارة الكمارك، وفق أي من النسب الآتية: ١- ستة أمثال القيمة عن البضائع الممنوعة المعينة. ب- ثلاث أمثال القيمة والرسوم معاً عن البضائع الممنوعة أو الموقوفة أو المحصورة. ثانياً: يجوز الحكم بمضاعفة العقوبات المشار إليها في البندين أ و ب من الفقرة أولاً من هذه المادة عندما يكون المسؤول عن التهريب من ذوي السوابق فيه".

فالنص هنا قد حسم الخلاف حول الطبيعة القانونية للغرامة الكمركية حيث اعتبرها بمثابة عوض مدني لإدارة الكمارك عن الضرر الذي يسببها بسبب ارتكاب جرائم التهريب الكمركي وما في حكمها أو الشروع فيها، كما أنه أخذ بفرض عقوبة وفق نسب معينة من قيمة البضائع المهربة وهي ستة أمثال القيمة عن السلع الممنوعة، وثلاثة أمثال القيمة والرسوم معاً عن البضائع الممنوعة أو الموقوفة أو المحصورة.

وحسناً فعل المشرع العراقي عندما لم يحدد البضائع الممنوعة المعينة في القانون وترك أمر تحديدها إلى التعليمات الإدارية الصادرة عن إدارة الكمارك؛ لأن الضائع تختلف أهميتها من وقت إلى آخر ومن مكان إلى آخر، وحسناً فعل أيضاً بمضاعفة العقوبات في حالة العود لكي يكون الجزاء رادعاً لذوي السوابق من مرتكبي جرائم التهريب الكمركي. لكن هذا المعيار الذي أخذ به المشرع في تحديد الغرامة معيار محل نظر؛ لأنه قدر التعويض تقديراً كمياً بنسبة معينة من قيمة البضاعة دون الالتفات إلى مقدار الضرر، على الرغم من أن التعويض المدني يقدر وفقاً للضرر، فكأنما أخفى طبيعة الغرامة الجزائية على الغرامة الكمركية على الرغم من أنه اعتبرها تعريضاً مدنياً بصريح نص القانون

المذكور اعلاء، وكان من الاجدر به أن يأخذ بنظر الاعتبار مقدار الضرر الحاصل لكي تقدر الغرامة في ضوءه.

أما المادة (١٩٧) فقد فرضت عقوبة الغرامة على البيانات المخالفة للحقيقة، إذ نصت على أنه: "تفرض غرامة لا تقل عن مثلي الرسوم ولا تزيد على أربعة أمثالها عن الجرائم الآتية: أولاً: البيان المخالف في النوع أو المنشأ أو المصدر. ثانياً: البيان المخالف الذي يظهر فيه أن القيمة الحقيقية للبضاعة تزيد نسبة ١٠% عما هو مصرح به. ثالثاً: البيان المخالف الذي يظهر فيه أن وزن البضاعة أو عددها أو قياسها تزيد على ٥% عما هو مصرح به".

أما المادة (٢١٢) من الفصل الخامس نصت على أنه: "تسري على الجرائم المتعلقة ببيان الحمولة أو ما يقوم مقامه فيما يتعلق بالقيمة أو النوع أو بمكان الأحكام المطبقة على الجرائم المتعلقة ببيانات الوضع بالاستهلاك المشار إليها في المادة (١٩٧) من هذا القانون.

كذلك الأمر بالنسبة للمادة (٢١٩) من الفصل السابع فقد عاقبت بالغرامة على التهرب أو محاولة التهرب من اجراء المعاملات الكمركية وعلی أي فعل من شأنه عدم المحافظة على الأختام أو الأزرار أو الرصاص الموضوع على الطرود أو وسائط النقل أو الحاويات بشرط ألا يتسبب ذلك الأمر بنقص في البضائع أو تغيير فيها.

ونلاحظ على أن المواد (١٩٧) و (٢١٩) لم تحسم الطبيعة القانونية للغرامة كما فعلت المادة (٩٤)، الأمر الذي يثير خلافاً حول تحديد الطبيعة القانونية للغرامة المفروضة على الأفعال التي جرمتها في فقراتها الثلاث، فهل تُعد جزءاً جنائياً (عقوبة) أم جزءاً مدنياً (تعويض)، ونلاحظ على صياغة نص المادة أنه حدد حد أقصى وحد أدنى للغرامة وأن هذا التحديد يوحي بأنها جزء جنائي؛ لأن تحديد الحد الأدنى والأعلى لا يكون إلا في عقوبات الجرائم دون التعويض فلا تحدد نصوص القانون التي تنظم التعويض حداً أعلى وحداً أدنى للتعويض كقاعدة عامة مع وجود بعض الاستثناءات، التي لا تحرق المبدأ العام في تقرير التعويض، لأن ما يثبت على خلاف القياس فغيره لا يقاس عليه.

والحقيقة أن طبيعة الغرامة مزدوجة في هذا النص فهي عقوبة تفرض على المكلف لتقديمه بيانات خلافاً للحقيقة من جهة، ومن جهة أخرى تعد تعويضاً مدنياً للإدارة الكمركية عن الضرر الذي يصيبها من خلال تقديم بيانات كاذبة تؤدي إلى هدر مصلحة الخزينة العامة.

## ٢ - الجزاءات المالية في ضريبة المبيعات

فرضت ضريبة المبيعات بشكل دائم بدافع قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ م، والذي حددها بسعر نسبي مقداره ١٠% من أقيام جميع الخدمات التي تقدمها، وعلى اثر هذا القرار صدرت تعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٧ الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات، فنصت المادة (٦) من التعليمات الأخيرة على غرامة مالية تتحملها إدارة المرافق السياحية المشمولة بإحكام هذه التعليمات<sup>(٢٣)</sup>، إذ فرضت هذه التعليمات غرامة تتحملها إدارة المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات وفق ما نصت عليه الفقرتين (أ، ب) من المادة (٦)، وتلتزم تلك المرافق بدفع الفائدة المصرفية التي تستوفيه المصارف التجارية على الحساب المكشوف على مبالغ الضريبة التي لم يتم تحويلها للهيئة العامة للضرائب وذلك وفقاً لأحكام الفقرة (أ) نصت المادة السالفة الذكر، أما الفقرة (ب) فألزمتها بدفع مبالغ الضريبة المترتبة والفائدة المصرفية المنصوص عليها في الفقرة (أ)، ومن خلال نص المادة أعلاه تتضح سياسة المشرع العقابية بأنه فضل الجزاءات المالية في هذا الإطار لأنه الجزاء المناسب، ولأن الجهات المشمولة بأحكام هذه التعليمات هي أشخاص معنوية فلا يمكن فرض عليها عقوبات سالبة للحرية.

واخيراً لا بد من ذكر أن المشرع الضريبي العراقي وانطلاقاً من سياسة الاصلاح الجنائي التي باشرتها بعض القوانين المقارنة كون القانون الضريبي هو الميدان الأبرز لهذه الاصلاحات وبالتحديد في مجال الجرائم الضريبية واستبدال الجزاءات الجنائية بأخرى تتوافق وخصوصية واهداف القانون الضريبي وغاياته، وبعيداً عن الخلافات الفقهية حول ايجابية أو سلبية هذه الاصلاحات، فكان أن أوردت المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل طريقة لعدم إقامة الدعوى الجزائية ضد مرتكب الفعل المخالف او شريكه في المادتين (٥٧) و (٥٨) من ذات القانون أو إيقافها إن كانت قد اقيمت ما دام الأمر لم يصل الى اصدار قرار بالحكم من المحكمة المختصة<sup>(٢٤)</sup>، ويشترط لقيام هذه العملية التي اطلق عليها التسوية الصلحية ما يلي:

- ١- ان يقدم طلب التسوية من مرتكب الفعل المخالف (فاعلاً أو شريكاً) أو من يمثله قانوناً دون أن يكون له الحق في العدول عنها.
- ٢- أن يقدم هذا الطلب قبل اصدار المحكمة حكمها في الفعل الذي يشكل جريمة وفقاً للمادة (٥٧) او (٥٨) من القانون
- ٣- أن يوافق وزير المالية على هذه التسوية.
- ٤- أن يتم تسديد مبلغ التسوية الذي لا يقل عن الضريبة المتحققة عن الدخل موضوع الدعوى خلال (١٠) ايام من تاريخ الموافقة.

وبعد أن يتم عقد التسوية الصلحية ودفع مبلغها تترتب عليها نتيجتان هما:

- ١- عدم اقامة الدعوى الجزائية امام المحكمة المختصة على مرتكب هذا الفعل إن لم تكن قد اقيمت أو وقفها أو وقف إجراءاتها إذا كانت قد اقيمت ولم يصدر فيها حكم من المحكمة المختصة، أما بعد صدور حكم من المحكمة فلا يجوز عقد تسوية صلحية
- ٢- استبعاد عقوبة الحبس المقررة بموجب المادتين (٥٧) و (٥٨) من القانون عن من يقدم طلب التسوية الصلحية من المساهمين في الجريمة فاعلين اصليين أم شركاء فيها تبقى الاجراءات بالنسبة للآخرين، ومع ان هذا الحكم لم تقترح به المادة (٥٩) مكرره إلا أنه يتوافق مع المنطق القانوني السليم فمن غير المعقول أن يدفع احد الشركاء مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة عن الدخل موضوع الدعوى ويستفيد من هذا العمل الفعلي الاصيلي فيها والعكس صحيح فلا يعد عقد الفاعل الاصيلي التسوية الصلحية ودفع المبلغ سبباً لاستفادة اي من شركاءه في الجريمة والقول بغير ذلك يجعل من التسوية الصلحية سبباً من أسباب الاباحة مع الفوارق الكبيرة بين الاثنين. كما ان هذا الحكم هو ما يفهم من الفقرة (٣) من هذه المادة التي تنص على أنه يترتب على عقد التسوية الصلحية عدم اقامة الدعوى الجنائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده..... إذ لم يذكر المشرع أن الدعوى لا تقام عن الفاعل وإنما قال بعدم اقامتها على مرتكب الفعل بعد تسديده أي الذي قام بالتسديد فقط.

وكذلك الحال بالنسبة للتسوية الصلحية في الجرائم الكمركية إذ رتب القانون على عقد التسوية الصلحية آثاراً تتمثل بإسقاط العقوبة بنوعيتها والغرامة والحبس ما لم يكن الحكم قد اكتسب درجة البتات، وذلك مقابل مبلغ معين يتفق عليها الطرفان، وصدر التشريع رقم (٩) لسنة ١٩٨٤ حيث نظام جميع الأحكام المتعلقة بالتسوية الصلحية.

**الخاتمة:**

بعد استكمال دراسة بحثنا الموسوم بـ " نظام التجريم والعقاب في الجرائم الضريبية " ، توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات والمقترحات نوجزها فيما يأتي:

#### أولاً- الاستنتاجات:

- ١- لضمان مصلحة الضرائب لدى الخزنة العامة وتقرير الحماية الجنائية للضريبة المفروضة بقوة القانون، اسع القانون عليها حماية جنائية، فإذا كان قانون العقوبات العام يهدف إلى حماية مصالح المجتمع كافة فإن قانون العقوبات الضريبي يهدف إلى حماية المصالح المالية للخزنة العامة لضمان مصلحة الضرائب لدى الخزنة العامة وتقرير الحماية الجنائية للضريبة المفروضة بقوة القانون
- ٢- تتميز الجرائم الضريبية عن غيرها من الجرائم العادية في قانون العقوبات بطبيعة خاصة، يرجع ذلك إلى طبيعة المصلحة محل الحماية التي شرعت هذه الجرائم وهو القانون الضريبي، والذي يتميز عن غيره من القوانين بذاتيته خاصة تجعل منه قانوناً متميزاً ومستقلاً في أحكامه وتطبيقاته.
- ٣- خصوصية الجزاءات التي تفرض ضد من يخالف أحكام قانون ضريبة الدخل، من حيث تعددها " الحبس والغرامة" اللتان تقرضهما المحاكم المختصة، أما الجزاءات التي تقرضها السلطة المالية " الإدارة الضريبية" يمكن إن تفرض بشكل إلى مقدار الضريبة بنسبة مئوية معينة أو بصورة مضاعفة الضريبة.
- ٤- لقد بين المشرع العراقي وعلى اختلاف التشريعات الضريبية الأفعال التي تؤدي إلى الاعتداء على مصلحة الخزينة العامة وبالتالي تشكل جريمة ضريبية ووضع لها الجزاء المناسب.
- ٥- إن أحكام العقوبة الضريبية تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني فالقانون الضريبي قد جعل العقوبة الضريبية على نحو خاص، إذ هي عقوبة من جهة تهدف إلى إيلاء المكلف (الممول) المخالف للقانون الضريبي وهي في ذات الوقت تجبر الضرر الذي أصاب الخزنة العامة، وهذه الطبيعة المزدوجة للعقوبة فرضتها ذاتية القانون الضريبي بقصد تعويض الإدارة الضريبية عن الأضرار التي تلحقها جراء عدم الوفاء بالضرائب في المواعيد المحددة قانوناً حماية لمصالح الخزنة.

#### ثانياً- المقترحات:

- ١- نوصي بوضع تنظيم قانوني خاص يشتمل على جميع الجرائم الضريبية.
- ٢- عند تقدير الغرامة يجب الأخذ بنظر الاعتبار مقدار الضرر الواقع على الخزينة العامة بوصفها تعويضاً مدنياً والتعويض المدني يقدر وفق الضرر الحاصل، أما غض النظر عن هذا الأمر فيعني اضعاف الطبيعة الجنائية للغرامة على الطبيعة المدنية.
- ٣- جعل القضاء هو المرجع الوحيد للنظر في الجرائم الضريبية، وسحب صلاحية السلطة المالية ولجان الاستئناف من هذا المجال.

#### قائمة المصادر والمراجع:

##### أولاً- الكتب:

- ١- صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥.
- ٢- د. رائد ناجي، المالية العامة، العاتك للكتاب، دون ذكر مكان وسنة الطباعة.
- ٣- احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.

### ثانياً- الرسائل والاطاريح:

- ١- د. علي عباس الجنابي: التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين، ٢٠٠٣م.
- ٢- حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.
- ٣- لقاء عبد الستار جيجان العيساوي، جرائم الاقرار الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة تكريت ، ٢٠١١.

### ثالثاً- البحوث

- ١- عبد الستار فاضل، الجرائم العربية في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة تنمية الرافدين، مجلد ٧، العدد ١٣.
- ٢- نظام جبار طالب، نظرات في مزايا التسوية الصلحية العربية(دراسة مقارنة)، بحث منشور في المجلة الصادرة عن المؤتمر العلمي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١.
- ٣- مدحت عباس أمين، العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل، مجلة المالية، العدد الأول والثاني، ١٩٨٩.

### رابعاً- الدساتير والقوانين :

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢
- ٢- قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩.
- ٣- قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- ٤- قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٩.
- ٥- التعليمات الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات رقم (٧) لسنة ١٩٩٧.
- ٦- قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٦.
- ٧- قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٧.
- ٨- قانون الموازنة الاتحادية رقم ٨ لسنة ٢٠١٨.
- ٩- قانون تعديل الغرامات رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨.
- ١٠- تعليمات رقم ٧ لسنة ١٩٩٧.

(١) يعرف الاقرار الضريبي بأنه (تصريح خطي يقدمه المكلف سنوياً ضمن المهل القانونية المحددة في قانون ضريبة الدخل بين فيه الربع الصافي المتحقق خلال السنة السابقة. د. علي عباس الجنابي: التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين، ٢٠٠٣م، ص٥٢.

(٢) د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية، ط١، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٠

(٣) صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥، ص٥٩٦.

(٤) عبد الستار فاضل، الجرائم العربية في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة تنمية الرافدين، مجلد ٧، العدد ١٣، ١٩٨٥، ص٨٨.

(٥) تنص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي على انه: (... أو أخفى معلومات كان يجب بيانها...).

(٦) جاء في الفقرة (٥) من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل النافذ (... ان ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفاء...)

- (٧) حيدر وهاب عبود العنزري، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ٧١.
- (٨) نصت الفقرة (٢) المادة (٤٨) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ (يعد شريكا في الجريمة من اتفق مع غيره على ارتكابها فوفعت بناء على هذا الاتفاق).
- (٩) لقاء عبد الستار جيجان العيساوي، جرائم الاقرار الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة تكريت، ٢٠١١، ص ٢٧-٢٩.
- (١٠) نشر في الوقائع العراقية بتاريخ ١٩٨٤/١/١.
- (١١) وتتص المادة (١٩١) من قانون الكمارك العراقي على أنه: "يقصد بالتهريب إدخال البضائع إلى العراق أو إخراجها منه على وجه مخالف لأحكام القانون دون دفع الرسوم الكمركية أو الضرائب الأخرى كلها أو بعضها أو خلافا لأحكام المنع والتقييد الواردة في هذا القانون والقوانين النافذة الأخرى".
- (١٢) الباب الخامس عشر من قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- (١٣) د. رائد ناجي، مرجع سابق، ص ٢١٠.
- (١٤) نشر قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧م، الوقائع العراقية: العدد ٣٦٧٠ في ١٩/٥/١٩٩٧.
- (١٥) المادة (١٨/أولاً/ب) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٩، الوقائع العراقية: العدد ٤٥٩٢ في ٤/٢/٢٠١٩.
- (١٦) المادة (٦) من التعليمات الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات رقم (٧) لسنة ١٩٩٧.
- (١٧) المادة (١٨/أولاً/أ) وثانياً) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٩، الوقائع العراقية: العدد ٤٥٢٩ في ٤/٢/٢٠١٩.
- (١٨) المادة (٢٤/أ) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٦، الوقائع العراقية، العدد ٤٣٩٤ في ١٨/١/٢٠١٦.
- (١٩) المادة (٢٣/أولاً وثانياً) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٧، الوقائع العراقية، العدد ٤٤٣٠ في ٩/٢/٢٠١٧.
- (٢٠) المادة (١٤١/أولاً) من قانون الموازنة الاتحادية رقم ٨ لسنة ٢٠١٨، الوقائع العراقية، العدد ٤٤٨٥ في ٢/٤/٢٠١٨.
- (٢١) في نفس الاتحاد سار بعض الفقه العراقي الذي عد عقوبة الغرامة المقدرة بموجب البند (٣) من الفقرة (أولاً) من المادة (٥٦) غرامة تكميلية تفرض بالإضافة إلى الغرامة الأصلية، مدحت عباس أمين، العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل، مجلة المالية، العدد الأول والثاني، ١٩٨٩، ص ٤٧.
- (٢٢) ينظر إلى المادة (٢/ب) من قانون تعديل الغرامات رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨ المنشور بالوقائع العراقية العدد ٤١٤٩ بتاريخ ٥/٤/٢٠١٠.
- (٢٣) نصت المادة (٦) من تعليمات رقم ٧ لسنة ١٩٩٧م على أنه "أ- دفع الفائدة المصرفية التي تستوفيه المصارف التجارية على الحساب المكشوف على مبالغ الضريبة المستوفاة غير المحولة للهيئة العامة للضرائب. ب- دفع مبالغ الضريبة المترتبة والفائدة المصرفية المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة في حالة عدم استيفائها للضريبة أصلاً".
- (٢٤) نظام جبار طالب، نظرات في مزايا التسوية الصلحية العربية (دراسة مقارنة)، بحث منشور في المجلة الصادرة عن المؤتمر العلمي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج ٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١، ص ٦٥ وما بعدها.