**https://utq.edu.iq/thiqar UTjlaw@utq.edu.iq**

الجرائم الضريبية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982

م . نبراس عبد الكاظم وني أ. د. ناصر كريمش خضر

**جامعة ذي قار / كلية القانون**

Naser.aljorany@gmail.com nibrasweni@gmail.com

**مستخلص البحث:**

 تعد الضرائب أحدى أهم الوسائل التي يمكن أن تلجأ اليها الدول لتغطية نفقاتها العامة ، لذا تسعى دائماً على تنظيم أحكامها بموجب تشريعات داخلية تسنها تتضمن أليات أستحصالها وشروطها وبنفس الوقت تحدد الجزاءات المناسبة في حال تخلف المكلفين بإدائها عن واجباتهم المحددة في هذه التشريعات وهو مايعد من صور الجرائم في أطار التشريعات الضريبية ، وهذا هو نهج المشرع العراقي في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982 ، حيث تضمنت نصوصه كل مايتعلق بضريبة الدخل من أحكام من حيث الشروط والإستحقاق والإستيفاء وفي مقابل ذلك حددت الجزاءات الضريبية عند مخالفة الأشخاص المكلفين بإداء ضريبة الدخل عن القيام بذلك ، هذه المخالفات التي يمكن أن تتخذ صورة الجريمة الضريبية الإيجابية عند قيام المكلف وفقاً لأحكام هذا القانون بالقيام بما منع القانون عن القيام به أو قد تكون في صورة الجريمة الضريبية السلبية عند أمتناع المكلف عن القيام بما أمر القانون القيام به .

**المقدمة:**

لم تعد وظيفة الدولة مقتصرة على ما تقوم به بصفتها دولة حارسة وأنما أتسعت وظائفها ومهامها وأخذت تتدخل في مختلف ميادين الحياة الأقتصادية والأجتماعية ، الأمر الذي أدى الى زيادة أعبائها المالية ، من أجل ذلك كان لزاماً عليها أن تلجأ الى أستخدام سلطاتها السياسية والقانونية من أجل مد خزانتها بالأموال اللازمة لمواجهة تلك الأعباء ، وتعدد صور الموارد المالية التي يمكن ان تعتمد الدولة عليها الدولة في بناء نطامها المالي ، ولعل أهم هذه الصور هي ( الضرائب ) ومن تطبيقاتها في العراق ضريبة الدخل محل الدراسة والتي نظمت أحكامها بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982 ، حيث نظمت في هذا القانون طرق فرضها على المكلفين وطرق جبايتها ومن ثم ومن أجل حماية المصلحة المقررة في ظل نصوص هذا القانون لجأ المشرع الى تقرير الحماية الجزائية لها من خلال تحديد صور الافعال التي تعد مخالفتها جرائم يعاقب عليها القانون وتحديد الجزاءات الجنائية و غير الجنائية التي نص عليها المشرع الضريبي بنصوص صريحة .

**أهمية البحث:**

 لا خلاف على أن الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل لها من الأثر ما يمس كيان الدولة المالي ومصالح الأفراد على حد سواء ، لذلك فأن عدم وضع العقوبات لهذه الجرائم يؤدي الى أزدياد أرتكابها ومن ثم تأثيرها سلباً على مالية الدولة العامة.

لذلك فأن أهتمامنا في هذه الدراسة يأتي من الأهمية التي يحتلها قانون ضريبة الدخل في العراق من حيث ما ينظمه هذا القانون والمحل الذي تقع عليه الضريبة فيه ( الدخل ) ومساس

ذلك بمصالح شريحة واسعة من الأشخاص ، فضلاً عن ما تناولته نصوص هذا القانون من صور للجرائم الضريبية وماقررته من عقوبات لهذه الجرائم .

**أشكالية البحث :**

 يلاحظ أن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل قد أقر بخطورة الأفعال التي يمكن أن ترتكب خلافا لأحكام القانون وما تشكله من تهديد لأقتصاد الدولة لذا فقد نص على عدد من العقوبات لهذه الجرائم ، الأ أن ما يمكن ملاحظته في هذا الصدد هو عدم كفاية هذه العقوبات لتحقيق الغاية من التجريم وذلك بالنظر الى خطورة هذه الجرائم التي أصبحت تهدد أقتصاديات الدولة وتزايد حالات أرتكابها مقارنة بالعقوبات المقرره لها .

**منهج البحث :**

يرتكز البحث على أستقراء نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113 ) لسنة 1982 ، تحليلاً ونقداً بهدف تحديد مواطن النقص التي تشوب التنظيم القانوني الضريبي في العراق مع الأستشهاد ببعض نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 المعدل .

**هيكيلية البحث :**

بغية الإلمام بموضوع الدراسة فقد أثرنا تقسيم البحث الى مبحثين نتناول في المبحث الأول ماهية الجريمة الضريبية وفيه مطلبين المطلب الأول تعريف الجريمة الضريبية وفي المطلب الثاني أنواع الجرائم الضريبية ، أما المبحث الثاني فسيكرس للدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية والجزاءات الضريبية وينقسم الى مطلبين يخصص المطلب الأول للدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية أما المطلب الثاني منه فسيفرد لبيان الجزاءات الضريبية .

يعقب ذلك خاتمة تتضمن تدويناً لأهم النتائج والتوصيات التي توصلنا أليها من خلال هذا البحث .

**المبحث الأول**

**ماهية الجريمة الضريبية**

 للإحاطة بماهية الجريمة الضريبية سوف نقسم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في المطلب الأول تعريف الجريمة الضريبية وفي المطلب الثاني أنواع الجريمة الضريبية وعلى النحو الآتي :

**المطلب الأول**

**تعريف الجريمة الضريبية**

عرفت الجريمة الضريبية بتعاريف عدة ، فهناك من عرفها بأنها " تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً أو أمتناعاً لتحديد وعاء الضريبة " وعرفت بأنها " كل نشاط ايجابياً كان أم سلبياً ينطوي على أهدار لمصلحة ضريبية أو تعرضها للخطر يرتب له القانون جزاء جنائياً ، والمقصود من المصلحة الضريبية كل عبء ضريبي يحميه جزاء جنائي " كما عرفت بأنها " كل سبيل يلجأ اليه الممول أو غيره أبتغاء ضياع حق الخزينة في أقتضاء الضريبة عليه فيقصد به الأضرار بالدولة وتبعاً الأضرار بمصلحة الجماعة ويستوي أن تكون الغاية منه التخلص من الضريبة كلها أوبعضها ". كما عرفت بأنها " كل تصرف أو فعل يؤدي الى مخالفة احكام قانون الضريبة سواء كان مرتكب هذه التصرفات المكلف بدفع

الضريبة او الموظف بتقديرها وتحصيلها أو الشخص الذي ينظم سجلات المكلف لدفعها " (1) ، وعرفها البعض بأنها " كل عمل أو أمتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على أرتكابه عقابا" (2) **.**

من خلال التعاريف السابقة الذكر للجريمة الضريبية يمكننا أن نضع تعريف لها بالقول بأنها كل سلوك أيجابياً كان أو سلبياً يرتكب مخالفة لأحكام قانون الضريبة ويرتب القانون جزاءاً جنائياً له .

**المطلب الثاني**

**أنواع الجرائم الضريبية**

 بالأطلاع على نصوص القوانين الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ وقانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 المعدل ، نجد أن المشرع قد قرر مجموعة من النواهي والزم المخاطب بها عن الامتناع عن فعلها ، كما قرر مجموعة من الأوامر وألزم المخاطب بالقيام بها وبالتالي فأن القيام بما نهى المشرع عنه والامتناع عن ماأمر المشرع به يشكل الجريمة الضريبية بنوعيها الجريمة الضريبية الأيجابية والجريمة الضريبية السلبية وهذا ماسنتولى بيانه في هذا المطلب :

**الفرع الأول**

**الجرائم الضريبية الأيجابية**

 يكون التصرف ايجابياً حينما يكون أمر القانون نهياً عن فعل معين (3) . وطبقاً لأحكام القانون الضريبي فأن الجرائم الضريبية التي تنطوي على نشاط أيجابي هي مانصت عليه المادتان (57 و58 ) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982 حيث نصت المادة (57) في الفقرة الاولى منها على ( من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها ... ( كما نصت المادة (58) على ( ... أستعمل الغش أوالأحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها ) .

يتضح من نصوص هذه المواد أن الجرائم الايجابية تتخذ أربعة صورهي : تقديم المكلف لبيانات أو معلومات كاذبة وتضمين بيانات او معلومات كاذبة في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة وأخفاء معلومات يتطلبها القانون وأستعمال الغش والأحتيال الضريبي .

أما المشرع المصري فقد نص في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 المعدل على صور الجرائم الضريبية في المواد (41 ، 44 ) منه ومن خلال استقراء هاتين المادتين وجدنا بأن الجرائم الأيجابية تتمثل بتقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة أذا ظهرت فيهازيادة لا تجاوز 10%عما ورد بالأقرار ، خصم الضريبة كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم ، أسترداد الضريبة أو محاولة أستردادها كلها أو بعضها دون وجه حق ، تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها ، تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات أذا ظهرت فيهازيادة لا تجاوز 10%عما ورد بالأقرار. وهذا ماسنتناوله من خلال بيان الركن المادي والركن المعنوي لصور الجرائم

 الضريبية الأيجابية في التشريع العراقي ومايقابلها من صور لهذه الجرائم في التشريع المصري .

**أولاً : الركن المادي :**

عرف قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (111) لسنة 1969 الركن المادي في المادة (28) منه ( الركن المادي للجريمة سلوك أجرامي بأرتكاب فعل جرمه القانون .... )وبذلك تقوم الجريمة الضريبية بكل نشاط يأتيه المكلف ويكون خاضعاً لنص تجريمي في القانون الضريبي **.** لقد أوجب المشرع الضريبي على المكلفين أو من ينوب عنهم بتقديم تقاريرالى السلطة المالية عن مايتحقق من دخل (4) ، كما اعطى القانون للسلطة المالية أن تطلب ممن هو خاضع للضريبة أو تعتقد بخضوعه للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله خلال المدد المحددة في هذا القانون . وعليه أذا ماقام المكلف أو من ينوب عنه بتقديم تقارير او معلومات كاذبة فأن الركن المادي لهذه الجريمة يتحقق وتعتبر الجريمة قائمة .

 أما الصورة الثانية للجريمة الضريبية التي ترتكب بسلوك أيجابي هي حالة قيام المكلف بتقديم حسابات أو تقارير بشأن دخله فيلجأ الى تضمين هذه الحسابات أو التقارير معلومات كاذبة عن دخله كأن يزيد المكلف بماتحمله من تكاليف عما هو أنفقه فعلاً .

وتتحقق الصورة الثالثة لهذه الجرائم عندما يقوم المكلف بأخفاء المعلومات التي يلزمه القانون بتقديمها الى السلطة المالية كأن يخفي المكلف انقطاع علاقته بزوجته ويستمربالتمتع بالسماحات القانونية المقرره له بسبب قيام هذه العلاقة (5).

أما الصورة الأخيرة للجريمة الضريبية الأيجابية فقد أفرد لها نص المادة (58) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والتي تتمثل بقيام المكلف بأستعمال الغش أوالأحتيال الضريبي للتخلص من أًداء الضريبة كلاً أو بعضاً ، ويتحقق الركن المادي في هذه الجريمة عند قيام المكلف بالضريبة بكل نشاط ينطوي على الغش أوالأحتيال من أجل التخلص من أداء الضريبة الملزم بها قانوناً .

هذا وقد تتداخل هذه الجريمة مع ماذكر من جرائم بموجب (الفقرة الأولى من المادة 57 ) من قانون ضريبة الدخل العراقي وهي ( تقديم المكلف لبيانات أو معلومات كاذبة وتضمين بيانات او معلومات كاذبة في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة وأخفاء معلومات يتطلبها القانون ) أذ مثل هذه الافعال قد تنطوي على مفهوم الغش أو الأحتيال ، الا أن التمييز بينهما يكمن في اقتران الافعال الجرمية في المادة (58) بمظاهر خارجية يلجأ اليها المكلف لأسناد كذبه من أجل أخداع السلطات المالية وبالتالي التهرب من أداء الضريبة كلها أو بعضها كأن يدعم المكلف كذبه بالتزوير في محرررسمي أوعادي من أجل اضفاء الصفة المشروعة على ماقدمه من معلومات كاذبة وأظهارها على أنها معلومات حقيقية ومن امثلة هذه الجريمة قيام المكلف بتزوير براءة ذمة من أداء الضريبة (6).

**ثانياً : الركن المعنوي :**

يتحقق الركن المعنوي في الجرائم الضريبية بصورة القصد الجنائي ، وقد عرف قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 النافذ القصد الجنائي بموجب المادة (33) الفقرة (1) التي نصت على أن ( القصد الجنائي هو توجيه الفاعل أرادته الى أرتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً الى النتيجة الجرمية التي وقعت أو أي نتيجة جرمية أخرى ) .

وقد عد المشرع الضريبي الجرائم الواردة في المادة (57 ) الفقرة (1) من قبيل الجرائم العمدية عندما نص على ( من قدم على علم .... أوضمنها .... أو أخفى .... قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو أسترداد مبلغ مما دفع عنها ) . يتضح من نص هذه المادة أنه يشترط لتحقق المسؤولية الجزائية للجاني عن هذه الجرائم أن يتوافر لديه القصد الجنائي العام الى جانب القصد الجنائي الخاص ، يتمثل القصد العام بتحقق عنصريه العلم والارادة ، علم من قبل المكلف بأنه يرتكب فعلاً يجرمة القانون وأنصراف أرادته الى القيام بهذا الفعل . أما القصد الخاص لهذه الجرائم فيتمثل بأنصراف أرادة مرتكب هذه الأفعال الى غش الأدارة الضريبية ، فأرتكاب الجاني للأفعال الوارده في المادة (57 ) لا عقاب عليه ، اذ لابد لتحقق مسؤولية الفاعل أن تقترن هذه الافعال بتمويه الادارة الضريبية وأيقاعها في الغلط (7). أما القصد الجنائي في الجريمة الضريبية المنصوص عليها في المادة (58) من قانون ضريبة الدخل العراقي فيتمثل بالقصد العام بعنصريه العلم والارادة ، فضلاً عن توفرالقصد الخاص وهو أنصراف ارادة وعلم الجاني الى التخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب القانون كلها أو بعضها .

وفي رأينا أن القصد الجنائي الخاص يكاد يكون منتفي فيما ذكر من جرائم وبصورة خاصة في جرائم المادة (58) أذ أن غاية المكلف من ارتكاب مثل هذه الافعال هو التخلص من الالتزام بدفع الضريبة وهذه الغاية هي ماتحقق النتيجة في القصد الجنائي العام وذلك بأنصراف ارادة الجاني الى الفعل والى تحقيق نتيجة هذا الفعل والتي تتحقق في ظل هذه الجريمة بالتخلص من أداء الضريبة .

**الفرع الثاني**

**الجرائم الضريبية السلبية**

مثلما ترتكب الجريمة الضريبية بنشاط أيجابي وهذا ما بيناه فيما سبق من البحث يمكن أن ترتكب أيضاً بنشاط سلبي يأتية المكلف أو من ينوب عنه وبالتالي تتحقق مسؤوليته الجزائية عنه ، سواء كان هذا النشاط السلبي في صورة الأمتناع عن القيام بالواجبات التي يفرضها القانون الضريبي أو في صورة التأخرعن القيام بها .

ومن خلال أستقراء قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في المواد ( 14، 16، 17، 19، 20، 24 ) وجدنا أن هناك مجموعة من الالتزامات التي أوجب القانون على المكلف أو من ينوب عنه القيام بها ، وأن عدم القيام بها أو التأخر في أدائها يشكل الجريمة الضريبية السلبية وتتمثل هذه الجرائم ب( الأخلال بواجب قطع الضريبة وأدائها للسلطة المالية ، الأخلال بواجب تقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية ، الأخلال بنظام الدفاتر التجارية ، التأخر في تقديم البيانات أو المعلومات ) . أما الجرائم الضريبية السلبية في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 المعدل فقد وردت الأشارة أليها في المواد ( 15، 16، 41 ،44 ) من هذا القانون . وللأحاطة بالجرائم الضريبية السلبية في القانون العراقي ومايشابهها في القانون المصري ، سنتناول بيان الركن المادي والمعنوي لهذه الجرائم .

**أولاً : الركن المادي :**

عرف قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (111) لسنة 1969 الركن المادي في المادة (28) منه ( الركن المادي للجريمة سلوك أجرامي .... أو الأمتناع عن فعل أمر به القانون )وبذلك

تقوم الجريمة الضريبية السلبية بكل سلوك في صورة أمتناع او تأخير عن تنفيذ التزام يفرض القانون واجب القيام به ويكون خاضعاً لنصوصه التجريمية .

 ألزم المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي المكلف أو من ينوب عنه بقطع الضريبة وأدائها الى السلطة المالية ، وقد ورد هذا الالزام في نصوص متفرقة منها نص المادة (14) التي تضمنت الزام الشركات ومديروها بقطع الضريبة المستحقة على الدخل المتحقق لها ودفعها الى السلطة المالية .

 كما أوجب القانون في المادة (16) على مصفي الشركة والأعضاء المؤسسين عند تصفية الشركة دفع الضريبة المستحقة عن المبلغ الذي يصيب المساهم زيادة عن قيمة أسهمه الأصلية المدفوعة . وفي نص المادة (17 ف 1) وتحت عنوان ( واجبات المستخدمين عمن في خدمتهم ) الزم المشرع المستخدم (بكسر الدال) أن يقطع الضريبة المستحقة على مستخدميه ( بفتح الدال ) مما يدفعه لهم أو لمن يقوم مقامهم من المبالغ النقدية والعينية والرواتب التقاعدية وما في حكمها الخاضعة للضريبة ويدفعها الى السلطة المالية .

 وفي المادة (19/ ف1) ألزم المشرع الضريبي الشخص المقيم في العراق بدفع الضريبة المستحقة على المبالغ العائده لشخص أو أشخاص خارج العراق على أن يكون هذا المبلغ المستحق عن : 1- فوائد السندات والرهنيات والقروض والودائع والسلفات 2- التخصيصات السنوية أو الرواتب التقاعدية أو الدفعات السنوية الأخرى .

كما فرض القانون على كل شخص يتولى أدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر (كالحارس القضائي والأمين والولي والوصي والقيم ) أن يلتزم بتقدير الضريبة ودفعها عمن ينوب عنه . وبموجب المادتين (44 و45 ) من القانون ألزم المشرع المكلف بدفع الضريبة المستحقة خلال مدة (21) يوم من تاريخ تبليغه خطياً من قبل السلطة المالية .

كما يعتبر الوارث ومن انتقلت اليه التركه أو تولى توزيعها مسؤولاً بموجب المادة ( 24) من القانون عن متطلبات تقدير الضريبة التي تترتب على المتوفي ودفعها من مال التركه .

وفي أطارالألتزام بواجب تقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية ألزم القانون بموجب المادة (15 / ف 2 و 3 ) الشركات ذات المسؤولية المحدودة بتزويد السلطة المالية بصورة من الشهادات التي توزعها الشركة على حاملي الأسهم وهذه الشهادات تبين مقدار حصة الربح المدفوعة لكل حامل سهم ومقدار الضريبة الذي نزلته الشركة أو الذي يحق للشركة تنزيله من حصة الربح لكل حامل سهم . كذلك نصت المادة (26 / ف3) على الزام الشريك المتقدم (8) في المشاركة أو من ينيبه الشركاء عنهم بتهيأة وتقديم تقريرا الى السلطة المالية يبين فيه دخل المشاركة وحصة كل شريك وعنوانه مشفوعا بصوره الحساب ، كما الزمه القانون بتقديم كافة المستندات والسجلات والبيانات التي تطلبها منه السلطة المالية . أما المادة ( 27 / ف2 ) فقد تضمنت الزام كل شخص مسجل او غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة ان يقدم تقريرا عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية أو خلال 21 يوم من تاريخ تبليغه خطياُ بذلك من قبل السلطة المالية . كما الزمت نفس المادة ( ف 4 ) المستخدم ( بفتح الدال ) أن يقدم بواسطة المستخدم ( بكسر الدال ) تقريرا بما عنده من دخل غير الرواتب والمخصصات خلال المدد المحدده بموجب هذه المادة والمذكورة أعلاه .

كما أوجبت المادة ( 18) على كل مستخدم ( بكسر الدال ) أن يقدم تقريرا الى السلطة المالية خلال المدة التي تعينها في الطلب يتضمن أسماء وعنوانين مستخدميه والاشخاص الذين يتقاصون منه أو بواسطته والرواتب والمخصصات والمبالغ الأخرى التي تدفع لهم كذلك الزم القانون الشخص المقيم بتقديم التقارير والبيانات المتعلقة بالعمل التجاري الذي يقوم به غيرالمقيم بأعتباره يأخذ حكم النائب عن الشخص غير المقيم (9) . كما أوجب المشرع على كل شخص في العراق ممن يتسلم ربحاً أو دخلاً يخضع لأحكام هذا القانون ويعود لشخص آخر أو يدفع لشخص آخر أو لأمره أو يسجل لحسابه ربحا أو دخلاً نظير ماتقدم وأن كان واجب الاداء خارج العراق أن يزود السلطة المالية تقريرا عن ذلك خلال مدة 21 يوم من تاريخ التسلم أو الدفع أو التسجيل . الأخلال بنظام الدفاتر التجاريةالزم المشرع في قانون ضريبة الدخلالعراقي الكثير من الفئات بمسك الدفاتر والسجلات وفقاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 لأغراض ضريبة الدخل المعدل ، من ذلك ألزام المكلف بموجب المادة (1) من هذا النظام بمسك دفتر اليومية ودفتر الأستاذ والدفاتر المخزنية ومحافظ المراسلات والمستندات الأخرى كما يلتزم بموجب المادة (2) من النظام بتصديق دفتر اليومية من كاتب العدل وسلامتها من كل حك أو تحشية أو فراغ . التأخر في تقديم البيانات أو المعلوماتيلتزم كل شخص بموجب المادة ( 27 ف 2 ) من قانون ضريبة الدخل العراقي مسجل كان أو غير مسجل ويكون له دخل خاضع للضريبة بتقديم تقريرا عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية ، كما اجاز القانون للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريرا عن دخله خلال واحد وعشرون يوماً من تاريخ تبليغه بذلك ***.*** بعد أن بينا الالتزامات الملقاة على عاتق المكلف أو من ينوب عنه في ظل نصوص التشريع الضريبي يمكن القول هنا بأن أمتناع المكلف عن القيام بها أو مجرد التأخر في تنفيذها من شأنه أن يحقق الركن المادي للجريمة الضريبية السلبية وبالتالي يعتبر مخالفها مجرماً وخاضعاً للنصوص التجريمية الواردة في القانون الضريبي وهذا ما قضت به المادة ( 56 / أولا ً/ ف1 ) التي نصت على ( ... من لم يقم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه ... ) .

**ثانياً : الركن المعنوي :**

يتحقق الركن المعنوي في الجرائم الضريبية السلبية شأنها في ذلك شأن الجرائم الضريبية الأيجابية بصورة القصد الجنائي ، أذ يشترط لتحقق المسؤولية الجزائية للجاني عن هذه الجرائم أن يتوافر لديه القصد الجنائي ، والقصد المتطلب هنا هو القصد العام دون أشتراط توفر القصد الخاص ، ويتمثل القصد العام بتحقق عنصريه العلم والارادة ، علم من قبل المكلف بأنه يرتكب فعلاً يجرمة القانون وأنصراف أرادته التي يفترض أن تكون حرة و مختارة الى القيام بهذا الفعل .

**المبحث الثاني**

**الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية والجزاءات الضريبية**

لتسليط الضوء على الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية والجزاءات المقرره قانوناً لهذه الجرائم ، أرتأينا تقسيم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في المطلب الأول منه الدعوى الجزائية ونخصص المطلب الثاني لبيان أهم الجزاءات الضريبية .

**المطلب الأول**

**الدعوى الجزائية**

سنتناول موضوع الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية من خلال بيان كيفية تحريك الدعوى الجزائية في هذه الجرائم ، وكيفية أنقضائها بالتسوية الصلحية وهذا ما نخصص له الفرعين الأتيين .

**الفرع الأول**

**تحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية**

طبقاً للقواعد العامة في قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (23) لسنة 1971 يتم تحريك الدعوى الجزائية بموجب المادة (1) منه بشكوى شفوية أو تحريرية تقدم الى قاضي التحقيق أو المحقق أو الى أي مسؤول في مركز الشرطة أو أي عضو من أعضاء الضبط القضائي ، من المتضرر من الجريمة أو من يقوم مقامه قانوناً أو أي شخص علم بوقوعها .

كما يمكن أن تحرك الدعوى الجزائية بأخبار يقدم الى أي ممن ذكر من قبل الأدعاء العام كل ذلك مالم ينص القانون على خلاف ذلك . أما فيما يتعلق بتحريك الدعوى الجزائية الضريبية فقد أختلفت التشريعات المقارنة في تحديد الجهة التي يحق لها تحريك هذه الدعوى ، فنجد أن المشرع المصري في القانون رقم 157 لسنة 1981 قيد رفع الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية بطلب من وزير المالية وهذا مانصت عليه المادة (191) من القانون أعلاه .

أما بالنسبة لموقف المشرع العراقي من تحديد الجهة التي يحق لها تحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية ، فلم يقيد تحريك هذه الدعوى بجهة معينه دون سواها كما فعل المشرع المصري وبذلك يمكن للأدعاء العام أن يحرك الدعوى الجزائية الضريبية والسير في أجراءاتها . ألا أن الواقع العملي يثبت أن الهيئه العامة للضرائب ممثلة بمديرها العام هي التي تتولى حق تحريك الدعوى الجزائية فيما يرتكب من جرائم ضريبية ولعل ذلك يعود الى قدرة موظفي هذه الهيئة بمايتمتعون به من سلطة التحري والاستدلال على ضبط الجرائم الضريبية ومن ثم يكون للهيئة القدرة على ملائمة تحريك الدعوى أو عدم تحريكها (10) .

**الفرع الثاني**

**أنقضاء الدعوى الجزائية الضريبية بالتسوية الصلحية**

تنقضي الدعوى الجزائية طبقا للقواعد العامة في قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي أما لأسباب عامة نصت عليها المادة (300) من هذا القانون وهي صدور حكم بات ووفاة المتهم والعفو عن الجريمة ووقف الأجراءات في الدعوى وقفاً نهائياً ، أو لأسباب خاصة وهي الصلح (11) والتنازل (12) . أما الدعوى الجزائية الضريبية فأنها تنقضي بأحد الأسباب العامة لأنقضاء الدعوى الجزائية سابقة الذكر فضلاً عن أمكانية أنقضائها وفي جرائم معينة بالتسوية الصلحية .

**التعريف بالصلح الضريبي وشروطه :**

 عُرف الصلح الجنائي بتعاريف فقهية عدة ، فمنهم من عرفه بأنه ( أجراء يتم أتفاقاً بين الدولة والمتهم أو هذا الأخير والمجني عليه يترتب عليه وقف المتابعة الجنائية قبل المتهم لتسوية النزاع بطريق غير قضائي يجيزه القانون ويحدد شروطه وبغض النظر عن أن يكون هذا الأجراء بعوض أو بدونه ) (13) ، كما عرف بأنه ( تنازل من الهيئة الأجتماعية عن حقها في رفع الدعوى الجزائية على المخالف أذا دفع مبلغاً معيناً في أجل محدد وهو تنازل تبرره المصلحة العامة ) وعرف أيضاً بأنه ( اجراء يؤديه المتهم في الدعوى الجنائية بدفع مبلغ معين الى خزينة الدولة كي يتمكن من تفادي رفع الدعوى الجنائية ضده ) .

أما الصلح الجنائي الضريبي فقد عرف بأنه ( عقد يتم بين طرفين أو أتفاق ارادتين على التزامات معينة ومن ثم لايمكن فرضه على أي من الطرفين لأن هذا من شأنه أن يجعل الأرادة مشوبه بعيب الأكراه الذي يلابس الصلح وتبعا يبطله ، ورضاء الممول بالصلح يفترض تبعاً تسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند اليه لأنه لو كان يعتقد براءته فلا محل أطلاقاً لتصالحه مقابل دفعه مبلغاً معيناً لمصلحة الضرائب ) (14) .

 يشترط لصحة الصلح الضريبي ( التسوية الصلحية ) بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مجموعة من الشروط القانونية التي تضمنتها المادة (59) مكررة وتتمثل بما يأتي :

1. أن يتم عقد التسوية الصلحية من قبل وزير المالية .
2. أن تقتصر التسوية الصلحية على الجرائم الضريبية المحددة في المادتين ( 57 و58 ) من قانون ضريبة الدخل العراقي والتي أشرنا أليها فيما سبق من البحث (15) .
3. أن تتم التسوية بأتفاق الطرفين السلطة المالية ومرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً.
4. يجب تسديد الحد الأدنى من مبلغ التسوية والذي لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى ، خلال مدة أقصاها عشرة أيام أعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية .
5. ان يتم تقديم طلب التسوية الصلحية من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً قبل أقامة الدعوى الضريبية أو خلال النظر فيها .

أما الأثار القانونية المترتبة على قبول التسوية الصلحية في الدعوى الجزائية الضريبية فأنها تختلف فيما أذا كانت الدعوى الجزائية لم تحرك بعد وفي هذه الحالة لا يحق للادارة الضريبية رفع الدعوى الجزائية عما تم التصالح عليه من جرائم .

أما في حالة كون الدعوى الجزائية قد حركت ، فهنا تلتزم سلطة التحقيق بعدم السير في أجراءات الدعوى وأيقاف تلك الاجراءات في أي مرحلة وصلت أليها .

أما اذا حكم على المتهم ( الذي تمت التسوية الصلحية بشأن مخالفته ) بالعقوبة المقرره لمخالفته قانوناً رغم دفعه لمبلغ التسوية جاز له الطعن بالحكم الصادر بالعقوبة ضده .

**المطلب الثاني**

**الجزاءات الضريبية**

تتخذ الجزاءات الضريبية التي يفرضها المشرع على مرتكب المخالفات الضريبية صورتين الجزاءات الضريبية الجنائية والجزاءات الضريبية غير الجنائية ، وهذا ماسنتناوله في هذا المطلب من خلال تقسيمه الى ثلاثة فروع نخصص الفرع الأول للجزاءات الجنائية ونفرد الفرع الثاني للجزاءات غير الجنائية والمتمثلة بالغرامة الضريبية .

**الفرع الأول**

**الجزاءات الجنائية**

 **أولاً : الحبس** (16) **:** أقر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 عقوبة الحبس كجزاء جنائي بحق من يثبت أدانته بأرتكاب أحد الأفعال المعاقب عليها بموجب المادتين (57 و58) منه والتي تتمثل بجريمة التزوير الضريبي وجريمة الأحتيال الضريبي ، أذ عاقب من يرتكب جريمة التزوير الضريبي بموجب المادة (57) والتي نصت على ( يعاقب بالحبس مدة لاتزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أرتكاب أحد الأفعال الآتية .... ) . ولم يقصر المشرع الضريبي عقوبة الحبس على جريمة التزوير الضريبي ، أنما عاقب على الأحتيال الضريبي بموجب المادة (58) منه والتي نصت على

( يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت ..... ) (17) .

 يلاحظ على نصوص المادتين (57 و58 ) أنها تضمنت النص على عقوبة الحبس كعقوبة جنائية وأنه لاتناسب يُذكر بين مقدار هذه العقوبة وبين جسامة جريمتي التزوير الضريبي والأحتيال الضريبي بأعتبارهما يشكلان أعتداءاً على حقوق الخزانه العامة للدولة والتي من أهم أيراداتها هي الضرائب . أما المشرع الضريبي المصري فقد نص على الحبس كعقوبة جنائية لجرائم التهرب من الضريبة في المادة (43 ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (11) لسنة 1991 المعدل والتي نصت على ( مع عدم الأخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخريعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر .... ) .

**ثانياً : الغرامة الجنائية** (18) **:** تفرض الغرامة كعقوبة جنائية في ظل التشريعات الضريبية ومنها التشريع الضريبي في العراق كعقوبة أصلية وقد يحكم بها كعقوبة منفردة أو الى جانب عقوبة الحبس ، حيث نصت المادة (56 / أولاً ) من قانون ضريبة الدخل على ( يعاقب بغرامة لا تقل عن دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار ....) كما نصت الفقرة ( أولاً / 3 ) من نفس المادة على ( تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10 % و25 % من الدخل المقدر .... ) .

وقد أُقُرت الغرامة كعقوبة جنائية يحكم بها الى جانب العقوبات الغير جنائية في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري حيث نصت المادة (41) على ( يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه فضلاً عن الضريبة والضريبة الأضافية المستحقتين كل من خالف .... ) كما ورد النص عليها بموجب المادة (43) من القانون ذاته كعقوبة تفرض الى جانب عقوبة الحبس أو بمفردها حيث نصت هذه المادة على ( مع عدم الأخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز خمسة الاف جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين .... ) .

**الفرع الثاني**

**الغرامة الضريبية**

تعرف الغرامة الضريبية بأنها ( نوع من الغرامات تنص عليها التشريعات المالية وتحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة من ما لم يؤد من الضريبة يقضي بها فضلاً عن الغرامة الجنائية أو الحبس ) كما عرفت بأنها ( مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه في أحدى الجرائم الضريبية بأدائه الى الخزينة العامة بالنظر الى ما انطوت عليه هذه الجريمة من أعتداء على المصلحة الضريبية للدولة ) (19) . وسميت بالغرامه الضريبية بالنظر الى المصلحة الضريبية التي يتضمنها قانون العقوبات الضريبي ففي هذا النوع من الغرامات لايبغي المشرع مجرد تحقيق معنى العقاب وانما يهدف أضافة الى ذلك تعويض الدولة عما أصاب مصلحتها الضريبية من ضرر (20) . وتتخذ الغرامة الضريبية صوراً عدة بأختلاف التسميات التي تطلق عليها في ظل التشريعات الضريبية فقد تكون في صوره تعويض أو أضافة الى مقدار الضريبة أو مضاعفة الضريبة . وقد فرض المشرع الضريبي العراقي الغرامة الضريبية كجزاء لمخالفة احكامه في المادة ( 56 / اولا /4 ) والمادة (59) من قانون ضريبة الدخل النافذ . وقد أشار المشرع الضريبي المصري الى الغرامة الضريبية في نص المادة (43) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري على ( مع عدم الأخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخريعاقب على التهرب من الضريبة ..... ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الأضافية وتعويض لايجاوز مثل الضريبة ... ) .

**الخاتمة:**

في نهاية هذه الدراسة كان لابد لنا من عرض أهم النتائج التي توصلنا إليها فضلاً عن أبراز أهم مايستحق أن يطرح من توصيات ومقترحات قد يحتاجها الواقع العملي والنصوص القانونية الضريبية .

**أولاً : النتائج :**

1. بعد أن عرضنا لأهم التعاريف الفقهية للجريمة الضريبية توصلنا الى وضع تعريف لها بأنها ( كل سلوك أيجابياً كان أو سلبياً يرتكب مخالفة لأحكام قانون الضريبة ويرتب القانون جزاءاً جنائياً له ) .
2. من خلال دراسة وتحليل نصوص القوانين الضريبية في العراق وجدنا أن الجريمة الضريبية تتخذ صورتين جريمة ضريبية أيجابية وجريمة ضريبية سلبية ، وذلك بالأستناد الى نوع النشاط الجرمي الذي يرتكبه الجاني أذ قد يكون أيجابياً أو سلبياً .
3. تعتبر الجريمة الضريبية من الجرائم العمدية التي تتطلب لقيامها توافر الركن المعنوي المتمثل بالقصد الجنائي سواء كان قصداً عاماً أو قصداً خاصاً في بعض صور هذه الجريمة .
4. لم يحدد المشرع الضريبي الجهة التي لها الحق في تحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية لذا يمكن للأدعاء العام أن يحرك الدعوى الجزائية الضريبية والسير في أجراءاتها ألا أن الواقع العملي يثبت أن الهيئه العامة للضرائب هي التي تتولى تحريك هذه الدعوى .
5. تعتبر التسوية الصلحية أحد الأسباب التي تنقضي بها الدعوى الجزائية الضريبية فضلاً عن أمكانية أنقضائها بالطرق العامة لأنقضاء الدعوى الجزائية .
6. من خلال أستقراء النصوص الضريبية في العراق تبين لنا أن الجزاءات الضريبية التي يفرضها المشرع على مرتكب المخالفات الضريبية تتخذ صورتين الجزاءات الضريبية الجنائية والمتمثلة ب ( الحبس والغرامة ) والجزاءات الضريبية غير الجنائية والمتمثلة ب( الغرامة الضريبية ) .

**ثانياً : التوصيات :**

1. نوصي مشرعنا الضريبي أن ينص على جزاءات جنائية أخرى أضافة الى عقوبتي الحبس والغرامة ، كالحرمان من المزايا والحقوق كحق التوظيف في الوظائف العامة وأو نشر الحكم من أجل أضفاء الردع الكافي على ماينص عليه المشرع من عقوبات ولكي يكون للعقوبة أثراً ملموس في نفس المكلف المخالف .
2. لم يعالج المشرع الضريبي الجزاء الذي يفرض على مرتكب الجريمة الضريبية في حالة العود في أرتكابها ، وبدورنا نقترح على مشرعنا الضريبي أن يشدد العقوبة في حالة أذا ماعاود مرتكب الجريمة الضريبية الى أرتكاب جريمة ضريبة أخرى .
3. نقترح على المشرع الضريبي زيادة الحد الأعلى لعقوبة الحبس لاسيما في الجرائم المنصوص عليها في المادة (58) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ ، والمتمثلة بأستعمال الغش والأحتيال والذي يكون عن طريق التزوير بالمحررات الرسمية والعادية .

 **الهوامش:**

د. طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، ط1، دار وائل ، الأردن، 2008 ، ص 29 ، 30 .

محمد حسين قاسم ، الجريمة الضريبية والقضاء المختص بها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (25) لسنة 1964 ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا – جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2004 ،ص 35 .

د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، شرح قانون العقوبات – القسم العام ، ط2، العاتك ، القاهرة ، 2010 ، ص 178 .

ينظر نص المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113 ) لسنة 1982 المعدل والمادة (16 ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 المعدل .

ينظر الفقرة ( 1،3،7 ) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 .

د. رائد ناجي أحمد ، سياسة التجريم والعقاب في أطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الأنسانية ، المجلد (14) ، العدد ( 6) ، 2007 ، ص516 و517 .

د. طالب نور الشرع ، المصدر السابق ، ص 121 .

تنظر المادة ( 26/ف 4) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ( 113 ) لسنة 1982 في بيان المقصود بالشريك المتقدم .

تنظر المواد ( 21 و 39 ) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

- د. طالب نور الشرع ، المصدر السابق ، ص 192-194 .

- تنظر المواد ( 2 و 194 و 198 ) من قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقي .

- تنظر المواد ( 2 و 9 / ج ) من قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقي .

د. وان عبد الفتاح ، النظام القانوني لأطراف الصلح الجنائي في أطار التشريع العراقي ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، المجلد 6 ، العدد 30 ، 2016 ، ص 612 .

- د. طالب نور الشرع ، المصدر السابق ، ص 198 ، 199 .

- تنظر المواد ( 57 و58 ) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

- تنظر المواد ( 88 و89) من قانون العقوبات العراقي رقم (111 ) لسنة 1969 .

- تنظر المادة (58) من قانون ضريبة الدخل .

- تنظر المادة ( 90 ) من قانون العقوبات العراقي .

- د. أحمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، مجلة القانون والاقتصاد ، ع 2 ، 1960 ،30 ، ص 10 .

- صبا فاروق خضر ، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية ، بحث منشور على شبكة الانترنت ، ص 2 .

**المصادر:**

**أولاً : الكتب :**

1. طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، ط1، دار وائل ، الأردن، 2008
2. فخري عبد الرزاق الحديثي ، شرح قانون العقوبات – القسم العام ، ط2، العاتك ، القاهرة ، 2010 .

**ثانياً : الأبحاث القانونية :**

1. أحمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، مجلة القانون والاقتصاد ، ع 2 ، 1960 .
2. رائد ناجي أحمد ، سياسة التجريم والعقاب في أطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الأنسانية ، المجلد (14) ، العدد ( 6) ، 2007 .
3. صبا فاروق خضر ، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية ، بحث منشور على شبكة الانترنت .
4. وان عبد الفتاح ، النظام القانوني لأطراف الصلح الجنائي في أطار التشريع العراقي ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، المجلد 6 ، العدد 30 ، 2016 .

**ثالثاً : الرسائل :**

1. محمد حسين قاسم ، الجريمة الضريبية والقضاء المختص بها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (25) لسنة 1964 ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا – جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2004 .

**رابعاً : القوانين :**

1. قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 النافذ.
2. قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (23) لسنة 1971 النافذ .
3. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ .
4. قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 .

ـــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــ

**Tax Crimes Under The Iraqi Income Tax Law No (113) For The Year 1982**

**Naser Kramish Khuder Nibras Abdul Kadhim Weni**

**Naser.aljorany@gmail.com****nibrasweni@gmail.com**

**Abstract:**

 Taxes are one of the most important means that countries can resort to to cover their public expenditures, so they always seek to regulate their provisions according to internal legislation enacted that includes mechanisms for their collection and conditions, and at the same time determines the appropriate penalties in the event that those charged with failing to perform their duties specified in these legislations, which is considered one of the forms of crimes Within the framework of tax legislation, and this is the approach of the Iraqi legislator under the effective Iraqi Income Tax Law No. (113 ) of 1982, where its texts included all provisions relating to income tax in terms of conditions, entitlement and fulfillment. Income for doing so, these violations that can take the form of a positive tax crime when the taxpayer, in accordance with the provisions of this law, does what the law prevents from doing, or may be in the form of a negative tax crime when the taxpayer refrains from doing what the law ordered to do.