



## الأساس القانوني للجزاءات الضريبية وفعاليتها

م.د. مروان محمود رؤوف البرزنجي

أ.د. سعد عطية حمد الجبوري

جامعة كركوك - كلية القانون والعلوم السياسية

### The legal basis of tax penalties and their effectiveness

Doctor teacher. Marwan Mahmood Rauf AL-Barzanji

Prof. Dr. Saad Attieh Hamad Al-Jubouri

University of Kirkuk - College of Law and Political Science

المستخلص: لأجل الوصول إلى فكرة استقلالية القانون الضريبي وذاتية بنيانه اضحى لزاماً البحث في تأصيل ذلك الفرع المهم من فروع القانون العام وقد تكشف لنا بما لا يقل الشك ان قانونية هذا الفرع لا يمكن تجاهلها او الحديث بغير ذلك إذ لا يمكن فرض أي تكليف ضريبي او الاعفاء منه او جبايته او تعديله إلا بقانون اجمع عليه حاموا بنيان الدولة وكيانها - السلطة التأسيسية المؤسسة - وبعد ذلك وبكل يقين الفينا ان تلك الاستقلالية تكللت بذاتية الجزاء الذي افرد له المشرع العراقي فسحة تعلت بما لا يقبل الخروج عنها حينما وضع عقوبات اخذت مأخذها في كل واقعة تنكب فيها احكام تضاعيف نصوصها القانونية في كل مخالفة او أخرى. إن تشعب وتشتت القواعد القانونية المالية وتاثرها ضمن فروع القانون، فضلاً عن قيام المشرع بإصدار العديد من التشريعات المالية لمواكبة التطورات الاقتصادية والمالية، قد دفعت بفقهاء وكتاب القانون المالي بالمناداة بضرورة افرغ تلك القواعد في قالب قانوني موحد ومستقل اسوة بأقرانه من فروع القانون الأخرى (كالمدني والجنائي) مثلاً. الكلمات المفتاحية: الضريبة، الأساس، الجزاء.

**Abstract:** In order to arrive at the idea of the independence of tax law and the subjectivity of its structure, it has become necessary to research the foundation of this important branch of public law, and it has revealed to us beyond doubt that the legality of this branch cannot

be ignored or talked about otherwise, as it is not possible to impose any tax obligation or be exempted from it or It can be levied or amended except by a law unanimously agreed upon by those who protected the structure of the state and its entity – the founding constituent authority – and after that, with all our certainty, that independence was crowned by the nature of the penalty to which the Iraqi legislator allocated an expanse that increased beyond what it was not acceptable to deviate from when he established penalties that took their consequences in every incident in which judgments were imposed. Doubling its legal texts for every violation or other .The multiplicity and dispersion of financial legal rules and their dispersion within branches of law, in addition to the legislator’s issuance of many financial legislations to keep pace with economic and financial developments, have prompted jurists and financial law writers to call for the necessity of emptying these rules into a unified and independent legal template similar to its counterparts from other branches of law (such as civil and criminal) For example. **Keywords:** tax, basis, penalties.

#### المقدمة

من المسلمات أن القوانين الضريبية أضحت الركن الحصين الذي ما انفكت عنه الدول في عصرنا اليوم العمل على تعظيم شأنها بعدّها ركناً وملاذاً في تسيير امورها كيما تقوم شاخصة سليمة متعافية في أداء واجباتها التي أمست أساس نجاحها، إذ أن الالتزامات التي القيت على عاتقها (دولة الخدمات) هي المعيار الذي يحدد نجاح الدولة من عدمه في عالم اليوم. وإن المشرع العراقي في القوانين الضريبية ركز بالدرجة الأولى على الجزاءات المالية دون

اللجوء إلى الجزاءات السالبة للحرية ك(السجن والحبس) إلا في حالات نادرة اذا ارتكب المكلف جريمة الغش والتزوير الذي يجعل المشرع فرض جزاءات سالبة للحرية وأن لا سبيل لمواجهة المخالفات الجسيمة الا بهذا الجزاء الأخير، وهنا يبرز ذاتية القانون الضريبي واستقلالها كون لا مثل لها في فروع القوانين الأخرى التي اغلبها تركيز على الجزاءات السالبة للحرية الشديدة (كالإعدام، السجن، الحبس)، والسبب في ذلك أن الجرائم المالية ومنها الضريبية تمس حقوق الدولة المالية والاقتصادية ولا تؤثر على السخط الاجتماعي أو تفويض العدالة في المجتمع. فضلاً عن ذلك وللقانون الضريبي ذاتية اخرى تهدف الجزاءات فيها إلى حماية المصالح الاقتصادية والمالية للخرينة العامة للدولة من خلال الزام الفرد المكلف بأداء الالتزام المفروض عليه تجاه الإدارة

أولاً: أهمية الدراسة: تظهر أهمية الدراسة في جدوى القوانين المالية في الوصول إلى النتائج المرضية في سلامة تطبيق الجزاءات المالية التي تقرر على المكلفين في القوانين الضريبية، مثل على ذلك قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، وقانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ، وقانون ضريبة العرصات العراقي رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ، وقانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل النافذ عموماً. ولا يختلف أثنان على أن الجرائم المالية ومنها الضريبية التي يرتكبها المكلف خلافاً لأحكام القانون الضريبي لها من التأثير ما يمس كيان الدولة المالي وحقوق الأفراد على حد سواء، لذلك فإن عدم وضع الجزاءات الملائمة والمتناسبة مع خطورتها يؤدي إلى ازديادها؛ لأنها لا تكون رادعة وزاجرة فضلاً عن تأثيرها على المالية العامة للدولة.

ثانياً: مشكلة الدراسة: تكمن مشكلة الدراسة حول التباين في التشريعات المالية إذ دأبت التشريعات العراقية على تشتت القوانين المالية وعدم صحتها في مدونة واحدة مما عكس سلباً على سلامة الهدف والغاية منها وبذلك وجدنا أن إبراز القوانين المالية في دراسة مستفيضة قد يكون جزءاً من الحلول والتي نأمل أن يكون لها تطبيقاً عملياً فضلاً عن التفاته تشريعية في قابل الأيام كيما تعلق التشريعات المالية وتأخذ مداها وأهميتها التي تستحق.

ثالثاً: **هدف الدراسة:** إن الهدف من هذا الدراسة يتحدد في توضيح وتحليل القوانين الضريبية ودراسة نصوصها على وجه الخصوص، وتوحيد الرؤى التشريعية في إبراز مدونة خاصة بالقوانين المالية وإيجاد الحلول الواقعية للمشاكل التي يعاني منها بلدنا اليوم في مجال العملي فضلاً عن كسب عين الرضى للمكلفين بتنفيذ هذه القوانين، فضلاً عن إبراز الأهمية القصوى للقوانين المالية وجدوى الجزاءات التي اقراها المشرع .

رابعاً: **سبب اختيار موضوع الدراسة:** يعد موضوع الأساس القانوني للجزاءات الضريبية من اهم المواضيع التي أصبحت الشغل الشاغل لفكر الكثير من فقهاء القانون المالي في الوقت الحالي، فهو من المواضيع التي ينهض عليها القانون المالي على أساس انه يشكل محوراً وركيزة أساسية لجميع الأفكار التي يقوم ويستند عليها هذا القانون خاصة لتدعيم أحكام التشريعات الخاصة التي استلزم التطور التقني في جميع المجالات (الصناعية والاقتصادية والاجتماعية) إصدارها حتى يتواءم القانون مع التغير الاجتماعي.

خامساً: **منهجية الدراسة:** نعتمد في دراسة هذا الموضوع على المنهج التحليلي واستخلاص النتائج للنصوص القانونية في التشريع العراقي ومقارنتها مع النصوص المشابهة لها في قوانين عراقية أخرى، واعتماد المصادر القانونية الأولية المتعلقة بالموضوع، للوصول إلى تفصيل أحكام القانون المالي، بتحليل مفردات الموضوع في التشريع والقضاء العراقي، لبيان الثغرات الموجودة في التشريع العراقي بصدد الموضوع واقتراح أفضل الحلول والمقترحات لتلافيها

ثامناً: **هيكلية الدراسة:** بغية الإلمام بجميع الجوانب اقتضى موضوع الدراسة اعتماد خطة تنبثق من حقيقته وترمي الى معالجة جوانب الجزاءات الضريبية في حدود المشكلات المطروحة، فارتأينا تقسيم الدراسة الى مقدمة ومبحثين اثنان وخاتمة، سنبعث في المبحث الأول فاعلية الجزاءات الضريبية في القانون العراقي من خلال مطالبين اثنان، نبين في المطلب الأول فاعلية الجزاءات العقابية السالبة للحرية، ونتطرق في المطلب الثاني عن فاعلية الجزاءات الضريبية غير السالبة للحرية، أما المبحث الثاني فسنتناول فيه فاعلية الجزاءات الضريبية (زيادة مبلغ الضريبة)، من خلال مطالبين اثنان نخصص المطلب الأول لفاعلية المبلغ الإضافي (الزيادة)،

ونعرض في المطلب الثاني فاعلية مضاعفة مبلغ الضريبة، وأخيراً سنختم الدراسة بخاتمة نوجز فيها الاستنتاجات التي سنتوصل إليها، فضلاً عن أهم المقترحات.

**المبحث الاولفاعلية الجزاءات الضريبية في القانون العراقي** فرض المشرع العراقي مجموعة من الجزاءات على من ينتهك القوانين الضريبية ويخالف الالتزامات الواجبة عليه، ولقد عالج المشرع العراقي الجزاءات الضريبية المالية بأسلوب خاص يحقق معه مصلحة الخزينة العامة وحمايتها، ولأن الجرائم الضريبية ترتكب بدافع الطمع والريخ غير المشروع فكان من المناسب أن تكون الهيمنة لعقوبة تصيب الجاني في ذمته المالية<sup>(١)</sup>.

وبما أن الجزاء هو عقوبة توقعها السلطة المختصة على من يرتكب جريمة من الجرائم التي حددها القانون، وبعبارة أخرى هو القرار الذي يوقع من قبل السلطة المختصة بعد إصدار الحكم ليصيب كل من يخالف نص قانوني معين، لتحقيق الغايات المرجوة من العقوبة والمتمثلة بالردع العام<sup>(٢)</sup>.

ومن خلال النظر في نصوص القوانين الضريبية (قانون ضريبة الدخل، قانون ضريبة العقار، قانون ضريبة العرصات) يتبين أن المشرع العراقي قد أورد مجموعة من الجزاءات القانونية في نصوصها والتي تهدف إلى حماية المصلحة المالية للدولة المتمثلة بضمان حقوقها وعدم إهدارها، وأن هذه الجزاءات لا تتعدى ثلاثة أنواع، ندرسها من خلال ثلاث المطالب، وكما يأتي:

**المطلب الاول: فاعلية الجزاءات العقابية السالبة للحرية (الحبس)** يعدّ الحبس هو إحدى الجزاءات العقابية السالبة للحرية ويقصد به وضع المكلف المحكوم عليه في المؤسسات العقابية المخصصة خلال المدة المحددة في الحكم والتي لا تقل عن (٣) أشهر ولا تزيد على (السنين) في قانون ضريبة الدخل العراقي<sup>(٣)</sup>، أما في قانون ضريبة العقار تكون الحبس لمدة لا تزيد على

(١) عبود علوان منصور، جرائم التهريب الكمركي في العراق (دراسة مقارنة)، ط١، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠٢، ص ١٥٦.

(٢) د. طارق عبد الوهاب سليم، المدخل إلى علم العقاب الحديث، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٩٨.

(٣) المادة (٥٨،٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٦) أشهر<sup>(١)</sup>، وفيما يخص قانون ضريبة العرصات فأنها لا يتطرق إلى عقوبة الحبس وإنما اكتفى بالغرامة فقط<sup>(٢)</sup>. غير أن المشرع قد أقره هذا النوع من الجزاءات في القانون الضريبي وعدّها وسيلة للتعبير عن اللوم القانوني والموجه ضد المكلف المخالف لدفعه إلى عدم مخالفة أحكام القانون الضريبي وعدم الأضرار بالمصلحة الضريبية للدولة التي تعرضها للخطر<sup>(٣)</sup>.

هذا وقد أخذ المشرع العراقي في القانون الضريبي بعقوبة الحبس في موضعين حدد فيها السلطة المختصة بإيقاعها وهي المحاكم ولجان الاستئناف والسلطة المالية وذلك للنتائج الخطيرة التي تترتب على تطبيقها وهي سلب حرية المحكوم عليه، وإن المشرع عندما منح لجان الاستئناف صلاحية فرض غرامة نسبية على المخالفين لنظام مسك الدفاتر التجارية لم يمنحها سلطة تبديل الغرامة بالحبس عند عدم التزام المحكوم عليه بتنفيذها لذات السبب علماً بأن إحالة المكلف المخالف إلى المحكمة المختصة يتم إما عن طريق السلطة المالية أو لجان الاستئناف حسب الأحوال ويمكن اجمال موضعي الحبس في الحالتين الاتيين، وكما يأتي:

١. قرر المشرع العراقي في القانون الضريبي معاقبة مرتكبي جريمة إعداد أو تقديم بيانات ناقصة أو كاذبة يعاقب بالحبس البسيط (٢٤ ساعة - سنة)، إيماناً من المشرع بخطورة الجريمة على عمل السلطة المالية بما فيها من تشويه للحقائق التي توصل إلى الوعاء الحقيقي الذي يمثل هدف المشرع المنشودة<sup>(٤)</sup>.

٢. وقد تنبّه المشرع إلى جريمة أكثر خطورة وهي جريمة استعمال الغش أو الاحتيال الضريبي فقرر لها عقوبة أكثر شدة وهي الحبس مدة لا تقل عن (ثلاثة) أشهر ولا تزيد على (السنين) لكل من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال لتضليل السلطة المالية

(١) المادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ.

(٢) المادة (٨) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ.

(٣) د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٣، ص٣٦.

(٤) المادة (٥٨،٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ؛ والمادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ والتي تنص على أن: «يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم... بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر...».

وإرباك عملها في تقدير الضريبة<sup>(١)</sup>، وهذه العقوبة طبقها المشرع على المساهم الأصلي والتبعي سواء بسواء<sup>(٢)</sup>.

وجدير بالذكر أن هذه العقوبة تقضي بها المحكمة المختصة وتخضع لقواعد الطعن في قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي النافذ، وبالتالي يستطيع المحكوم عليه أن يسلك أياً من الطرق التي كفلها هذا القانون<sup>(٣)</sup>.

هذا وأن الجزاءات الضريبية البحتة لا تقتصر على الحبس والغرامة فقط، بل تشمل المصادرة أيضاً<sup>(٤)</sup>، حيث يمكن أن يحكم على المكلف أو على مرتكبي الجريمة بمصادرة أمواله بعدها عقوبة بحتة، كما لو قامت شركة بمحاولة التهرب الضريبي أو إذا ارتكب أي شخص معنوي جريمة ضريبية، ويتبين هنا أن المشرع العراقي لم ينص على عقوبة المصادرة بل أقتصر فقط على عقوبتي الحبس والغرامة وقد خلا منها القانون الضريبي<sup>(٥)</sup>.

**المطلب الثاني: فاعلية الجزاءات الضريبية غير السالبة للحرية:** لم يعرف المشرع العراقي في القوانين الضريبية (الغرامة) وإنما من خلال الاطلاع على قانون العقوبات العراقي تبين بأن المادة (٩١) منه عرفت الغرامة بأنه: «الزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى الخزينة العامة للدولة المبلغ المعين في الحكم...»، والالتزام بالغرامة معناه قيام علاقة دائنيه بين الدولة والمحكوم

(١) المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

(٢) المادة (٥٣) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ، للمزيد ينظر: د. سعد عطية حمد الموسى ود. ذوالفقار علي رسن، مسؤولية مدير المشروع الاقتصادي في الجريمة الاقتصادية، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مج ٥، ع ١٦، ٢٠١٦، ص ٢٦٨.

(٣) الباب الثاني (التمييز) من الكتاب الرابع (طرق الطعن في الأحكام) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل النافذ .

(٤) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ١٩٥.

(٥) المواد (٥٦، ٥٧، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ؛ والمادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ؛ والمادة (٨) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ .

عليه تنشأ باكتساب الحكم الدرجة القطعية فتكون الدولة دائنة والمحكوم عليه مديناً<sup>(١)</sup>، هذا وقد تكون الغرامة عقوبة أصلية<sup>(٢)</sup>.

وتعد الغرامة من أهم الجزاءات انتشاراً وقد تزايدت أهميتها في التشريعات المالية الحديثة سواء كجزاءات أصلية خاصة في الجرائم ذات الطابع المالي والاقتصادية، أو كجزاءات بديلة للعقوبات السالبة للحرية، وتشكل الغرامة مدخول هاماً يمكن من خلاله معالجة الكثير من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية<sup>(٣)</sup>.

هذا ومن خلال تمحيص دقيق لأحكام قانون ضريبية (الدخل والعقار والعرصات) العراقي نجد إن المشرع العراقي أختار الغرامة كعقوبة أصلية مباشرة تفرض من المحكمة المختصة<sup>(٤)</sup>، في موضعين وهي:

١. عاقب المشرع العراقي في القانون الضريبي المكلف الذي لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق القانون ومن وجدت لديه معلومات أو بيانات أو تقارير تختص بدخل شخص آخر بعقوبة الغرامة لا تقل عن (٥٠,٠٠٠) خمسون ألف دينار ولا يزيد على (٢٠٠,٠٠٠) مئتي ألف دينار<sup>(٥)</sup>، وهي بذلك عقوبة بسيطة لا تتناسب مع الآثار الخطرة التي تتركها ارتكاب مثل هذه الجريمة.

(١) د. فخري الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، العاتك لصناعة الكنب، بيروت، سنة نشر بلا، ص ٤٢٠.  
(٢) د. ماهر عبد شويش، الأحكام العامة في قانون العقوبات، مطبعة دار الحكمة للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٠، ص ٤٧٢ - ٤٧٤.

(٣) د. نوزاد احمد ياسين الشواني، إشكالية تطبيق العقوبات البديلة (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة دهوك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، مج ٢٢، ع ١، ٢٠١٩، ص ٢٣٨.

(٤) المادة (٥٦/أولاً) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ؛ تقابلها المادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ؛ والمادة (٨) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ.

(٥) المادة (٢) من قانون رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨ (تعديل الغرامات الواردة بقانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل والقوانين الخاصة الأخرى) تنص على أنه: (( يكون مقدار الغرامات المنصوص عليها في ... كالاتي : أ. في المخالفات مبلغاً لا يقل عن (٥٠,٠٠٠) خمسون ألف دينار ولا يزيد على (٢٠٠,٠٠٠) مئتي ألف دينار... ))، نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد (٤١٤٩) في ٢٠١٠/٤/٥.

٢. أستخدم المشرع العراقي في القانون الضريبي الغرامة النسبية كعقوبة أصلية<sup>(١)</sup>، اختيارية وجعلها المشرع عقوبة أصلية لجريمة عدم مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل وخول المشرع العراقي لجان الاستئناف بالنظر في مخالفات عدم مسك الدفاتر التجارية<sup>(٢)</sup>، ونجد أن المادة (٥٦/٣) من القانون نفسه عاقب فيها المكلف المخالف بالغرامة النسبية التي تتراوح بين (١٠% - ٢٥%) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات القانونية.

هذا وقد ترك المشرع العراقي للجان الاستئناف سلطة تقديرية واسعة في تفريد العقوبات على المكلف المخالف حسب الخطورة الاجرامية وحسب نوع المخالفة المرتكبة والأضرار التي تتجم عنها، وإذا لم تتفع الغرامة تستبدل بالحبس<sup>(٣)</sup>، لكن السلطة التي تستبدل الغرامة بالحبس هي المحاكم وليس لجان الاستئناف لأن الأخيرة حدد المشرع اختصاصها بفرض عقوبة الغرامة دون الحبس<sup>(٤)</sup>. أما فيما يخص قانون ضريبة العقار العراقي فأن المشرع فرض عقوبة الغرامة أصلية وتخيرية أو مع الحبس في حالة مخالفة المكلف أحكام قانون ضريبة العقار، وعاقب المشرع كل من تثبت عليه الجريمة امام المحاكم بغرامة لا تتجاوز مقدارها (٢٠٠,٠٠٠) مني الف دينار<sup>(٥)</sup>، أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين كل من رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو ابراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع، وكل من منع اعضاء اللجان او الاشخاص المفوضين من دخول العقار

(١) المادة (٩٢) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ.

(٢) المادة (٢/٣٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ تنص على أنه: (( ... تخول لجنة الاستئناف النظر في المخالفات المرتكبة خلافا لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٥ لسنة ١٩٥٧ وتعديلاته أو أي نظام آخر يحل محله والمحاللة اليها من قبل السلطة المالية وفرض الغرامات المنصوص عليها في النظام وعند عدم دفع الغرامات تحال القضية الى المحكمة المختصة لأبدال الغرامة بالحبس)).

(٣) المادة (٢/٩٣) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ تنص على أنه: (( وإذا كانت الجريمة معاقباً عليها بالغرامة فقط فتكون مدة الحبس الذي تقضي به المحكمة في حالة عدم دفع الغرامة يوماً عن كل خمسين ألف دينار على أن لا تزيد مدة الحبس في جميع الأحوال عن ستة أشهر)).

(٤) د. مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص ٢٠٣.

(٥) المادة (٢) من قانون رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨ (تعديل الغرامات الواردة بقانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل والقوانين الخاصة الأخرى) تنص على أنه: (( يكون مقدار الغرامات المنصوص عليها في ... كالاتي : أ. في المخالفات مبلغاً لا يقل عن (٥٠,٠٠٠) خمسون ألف دينار ولا يزيد على (٢٠٠,٠٠٠) مني ألف دينار... ))، نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد (٤١٤٩) في ٢٠١٠/٤/٥.

للكشف عليه وفقاً لنص المادة الثالثة عشرة من هذا القانون، ومن زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك، فضلاً عن كل من تأخر أو امتناع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في المادة (٣/٢٩) بدون عذر مشروع<sup>(١)</sup>.

وفيما يتعلق بقانون ضريبة العرصات العراقي فإن المشرع عدّ الغرامة هي العقوبة الوحيدة المنصوص عليها في حالة مخالفة أحكام قانون ضريبة العرصات، فقد نصت على أن يعاقب المكلف في الأحوال التالية بغرامة لا تتجاوز (٢٠٠,٠٠٠) مئتي ألف دينار<sup>(٢)</sup>، كل من لم يقدم المعلومات المطلوبة تقديمها بموجب المادة الخامسة من هذا القانون، ومن رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو براز المستندات التي تطلبها منه السلطة المالية أو اللجان، ومن الذي أعاق اللجان أو الأشخاص المفوضين من قبلها من الكشف على العرصة، واخيراً كل من زود السلطة المالية أو اللجان بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك<sup>(٣)</sup>.

**المبحث الثاني: فاعلية الجزاءات الضريبية (زيادة مبلغ الضريبة)** منح المشرع العراقي في القانون الضريبي السلطة المالية (الإدارة الضريبية) فرض الغرامة على المكلف المخالف للالتزامات المفروضة عليه في قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات وتفرض هذه الغرامة إما بشكل مبلغ إضافي (زيادة) أو بشكل مضاعفة مبلغ الضريبة المفروضة على المكلف، وستتناول كل منهما بشيء من التفصيل وكالاتي:

**المطلب الأول: فاعلية المبلغ الإضافي (الزيادة)** تتمثل هذه العقوبة في إضافة مبلغ معين الى مقدار الضريبة المفروضة على المكلف إذا ما أخل بالالتزامات المفروضة عليه، وأن المبلغ الإضافي جاءت في مواضيع عديدة في كل من قانون ضريبة الدخل العراقي، وقانون العفو من العقوبات الضريبية رقم (٩) لسنة ٢٠١٩ النافذ، وكالاتي:

(١) المادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ.  
(٢) المادة (٢) من قانون رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨ (تعديل الغرامات الواردة بقانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل والقوانين الخاصة الأخرى) تنص على أنه: « يكون مقدار الغرامات المنصوص عليها في ... كالاتي : أ. في المخالفات مبلغاً لا يقل عن (٥٠,٠٠٠) خمسون ألف دينار ولا يزيد على (٢٠٠,٠٠٠) مئتي ألف دينار... »، نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد (٤١٤٩) في ٢٠١٠/٤/٥.  
(٣) المادة (٨) من قانون العرصات العراقي رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ.

١. يفرض المشرع العراقي في القانون الضريبي المبلغ الإضافي (الزيادة) على المكلف في حالة عدم دفع الضريبة في المواعيد المقررة قانوناً، وإذا لم يسدد المكلف دين الضريبة خلال (٢١) يوماً من تاريخ تبليغه بها تفرض عليه عقوبة وهي الغرامة بإضافة مبلغ (٥%) من مقدار الضريبة ويضاعف النسبة الى (١٠%) في حالة عدم تسديده خلال (٢١) يوماً من انقضاء المدة الأولى أي بعد (٤٢) يوماً<sup>(١)</sup>.

هذا وأن المشرع العراقي قد أعطى في قانون ضريبة الدخل صلاحية لوزير المالية أو من يخوله أن يعفى المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسم منه إذا أقتنع أن المكلف تأخر عن الدفع بسبب خارج عن إرادته لغيابه عن العراق، أو إصابة المكلف بمرض أقعده عن العمل، أو أي سبب قهري آخر، فضلاً عن ذلك للوزير أيضاً صلاحية رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعاً في حالة توافر أحد الأسباب المذكورة سابقاً<sup>(٢)</sup>.

٢. هذا وقد فرض المشرع العراقي في القانون الضريبي المبلغ الإضافي بنسبة (١٠%) من الضريبة على أن لا يزيد على (٥٠٠,٠٠٠) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية (٥/٣١) من كل سنة والذي يتسبب في تأخير إنجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف إن التأخير كان لعذر مشروع<sup>(٣)</sup>، لذا فالمشرع هنا حدد المبلغ الإضافي بحد أعلى وأخفق في ذلك إذ أنه قيد صلاحية السلطة المالية في فرض هذه العقوبة وذلك بعدم تجاوزها الحد الأعلى تجاه جميع المكلفين المخالفين ولم يترك لها صلاحية تقدير كل مكلف وظرفه وأسبابه الخاصة.

(١) المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٢) المادة (٤٥) من القانون أعلاه ذاته ؛ تقابلها المادة (١١٠ ، ١١٤) من قانون ضريبة الدخل الموحد في مصر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ ؛ والمادة (١/٣٦) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ النافذ.

(٣) المادة (٤ / ٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ ؛ تقابلها المادة (٢ / ١٣٥) من قانون ضريبة الدخل الموحد في مصر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ ؛ والمادة (٦٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ النافذ.

٣. إن المشرع العراقي أعطى للسلطة المالية صلاحية فرض المبلغ الإضافي (الزيادة) على فروع الشركات الأجنبية في العراق إذا ما تأخرت عن تسديد حساباتها<sup>(١)</sup>، هذا ويلاحظ أن المبلغ الإضافي الوارد في المادة (٥٦/٥) ثانياً) من قانون ضريبة الدخل العراقي لا يحقق الهدف الرادع المتوخى من فرض العقوبة مقارنة مع أرباح الشركات ورأسمالها الكبير الذي يدر أرباح طائلة، فضلاً عن أنه قيد السلطة المالية بتحديد المبلغ وهو (١٠,٠٠٠) دينار عراقي<sup>(٢)</sup>، دون أن يترك لها حرية تقدير مبلغ الضريبة حسب ظروف كل شركة ونشاطها.

٤. الزم المشرع العراقي في قانون العفو الضريبي رقم (٩) لسنة ٢٠١٩ المكلف بعد تقديم طلب الاستفادة من العفو الضريبي تسديد مبلغ الضريبة وأشار الى جزاء عدم قيام المكلف بسداد الضريبة خلال سنة من تاريخ صدور العفو وذلك بإضافة فائدة بنسبة (١٠%)<sup>(٣)</sup>، من المبلغ الذي في ذمة المكلف، وتحسب الفائدة من تاريخ ارتكاب المخالفة ولغاية التسديد، ويتضح من ذلك أن المشرع فرض غرامة بصورة مبلغ إضافي على المكلف الذي أمتنع عن تسديد مبلغ الضريبة بعد مطالبته بالاستفادة من العفو الضريبي وسار المشرع بالاتجاه الصحيح في هذا الأمر إذ إن العقوبة المالية أكثر زجراً من العقوبة السالبة للحرية ومن جانب آخر أن من مصلحة الخزينة العامة تطبيق عقوبة مالية على المكلف المخالف.

ويتضح مما سبق أن المشرع العراقي يعتبر العفو الضريبي عن عقوبة المبلغ الإضافي (الغرامة) وارد بقانون أو تشريع عام ألا وهو قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ويعتبر عفو ضريبي دائم لحالات محددة وفقاً لشرط معينة، وحسناً فعل المشرع العراقي في القانون الضريبي عندما

(١) المادة (٥٦/٥) ثانياً) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.  
(٢) المادة (٢) من قانون رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨ (تعديل الغرامات الواردة بقانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل والقوانين الخاصة الأخرى) تنص على أنه: « يكون مقدار الغرامات المنصوص عليها في ... كالاتي: أ. في المخالفات مبلغاً لا يقل عن (٥٠,٠٠٠) خمسون ألف دينار ولا يزيد على (٢٠٠,٠٠٠) مئتي ألف دينار... »، نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد (٤١٤٩) في ٥/٤/٢٠١٠.  
(٣) المادة (أولاً/ ثانياً) من قانون العفو من العقوبات الضريبية العراقي رقم (٩) لسنة ٢٠١٩ النافذ.

أورد عبارة ... أي سبب قهري (آخر) فقد خول السلطة المالية بصلاحيات تقديرية لتقدير أي ظرف خارج عن إرادة المكلف الى جانب الغياب عن البلد والمرض سواء ظرف خاص بالمكلف مثل حجز أو حبس المكلف أو ظرف خاص بالدولة كفرض حظر تجوال وامتناع المكلف عن التسديد أو تأخره بسببه وكل هذه ظروف تندرج تحت مصطلح سبب قهري.

**المطلب الثاني: فاعلية مضاعفة مبلغ الضريبة:** يُعد مضاعفة مبلغ الضريبة جزاءً ضريبياً تفرضه السلطة المالية تبعاً لجزاء جنائي<sup>(١)</sup>، وأن المشرع العراقي منح في قانون ضريبة الدخل العراقي السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية<sup>(٢)</sup>. هذا مما يعني أن المشرع العراقي في القانون الضريبي قد أعطى للسلطة المالية صلاحية فرض عقوبة تبعية بصورة مضاعفة مبلغ الضريبة الى جانب العقوبة الأصلية التي تفرضها المحكمة المختصة وقيد المشرع صلاحية السلطة المالية بفرض تلك العقوبة بصور حكم من محكمة مختصة ومكتسب الدرجة القطعية لكي يتسنى للإدارة فرض هذه الغرامة على المكلف المحكوم عليه. بعد الانتهاء من العقوبات الضريبية المشمولة بقانون العفو من العقوبات الضريبية العراقي رقم (٩) لسنة ٢٠١٩ النافذ اتضح أن المشرع العراقي كان غير صائب وسليم عندما اعتبر الغرامة عقوبة مشمولة بالعفو الضريبي، لأن الغاية من فرض الغرامة في التشريعات الضريبية هو تحقيق الهدف الأساس من الضريبة وهو مد الخزينة العامة بالإيرادات الضريبية التي لا تحصل عليها بسبب التهرب من دفع الضريبة وهي العقوبة الغالبة في القوانين الضريبية ومن أنجع العقوبات الضريبية، لذا كان من الأجدر أن يستثنى المشرع الضريبي في قانون رقم (٩) لسنة ٢٠١٩ الغرامة بنص خاص والتركيز على العقوبات السالبة للحرية، لذا يفضل اللجوء الى الجزاءات المالية كون الجزاءات السالبة للحرية تنطوي على العديد من الآثار

(١) نور عدنان داخل، تفريد العقوبات الضريبية في العراق (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، ٢٠٢٠، ص ١٣٨.

(٢) المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

السلبية على الدولة والمكلف لكونها تقعد المكلف مصدر رزقه وتعطل نشاطه وتكلف الدولة مبالغ مالية بسبب حبس المكلف في المؤسسات الإصلاحية.

## الخاتمة

أولاً: الاستنتاجات: يمكن أجمالاً أهم ما توصلنا إليه من استنتاجات، وكالاتي: -

١. اعترف المشرع العراقي فعلاً بذاتية القانون الضريبي وفاعلية جزاءها اعترافاً صريحاً وافرد لها احكاماً خاصة من خلال تقنين العديد من المبادئ المالية ومنها الضريبية والتي تجعل دين الضريبة والرسوم تفرض بحكم القانون تصدر عن السلطة التشريعية، فضلاً عن المبادأة التي تمنح الإدارة امتيازات وحقوقاً خاصة، وكذلك حدد جهات اختصاص الفصل في المنازعات المالية والضريبية.

٢. دفع فقهاء القانون المالي إلى التعامل مع الجزاءات الضريبية تعاملاتاً خاص كونها تعد ذات الطابع المالي والتي توفر الحماية لصالح الخزينة العامة للدولة باعتبار الجرائم المالية ترتكب دائماً بدافع الطمع والجشع بغية الاثراء على حساب موارد الدولة، وبهذا فقد اقر المشرع العراقي جزاءات تتمتع بذاتية وتميزها عن غيرها من الجزاءات في فروع القوانين الأخرى للمحافظة على حقوق المالية والاقتصادية للخزينة العامة.

٣. إن السلطة المالية تفرض الغرامة والتي عدها ذات طبيعة خاصة ومزدوجة تجمع وظيفتي الجزاء والتعويض في نفس الوقت، وهنا يتضح تمتع القانون المالي باستقلالية وذاتية تامة، والتي تفرض الغرامة الضريبية عن طريق مضاعفة مبلغ الضريبة إلى جانب الغرامة التي تفرضها المحاكم المختصة في القوانين الضريبية العراقي كل من (قانون ضريبة الدخل، قانون ضريبة العقار، قانون ضريبة العرصات).

٤. إن الجزاءات المالية المقررة في القوانين الضريبية العراقي النافذ كل من قوانين ضريبة (الدخل، العقار، العرصات، الكمارك) على المكلفين غير مجدية

لأن الجزاءات فيها غير رادعة ومتلائمة مع الجرائم التي يرتكبها المكلف بدفع الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة ظاهرة الجريمة المالية بجميع أنواعها الضريبية.

٥. إن نصوص التجريم والعقاب تشمل جميع المكلفين باختلاف صفاتهم الواردة في القانون المالي ومنها التشريع الضريبي العراقي وهي محددة بنصوص قانونية منها ما ينصرف آثاره إلى المركز المالي ومنها ما هي مقيدة وسالبة للحرية باستثناء الشخص المعنوي الذي تتصرف إليه الغرامة.

ثانياً: المقترحات: توصلنا في ختام هذه الدراسة إلى جملة من المقترحات التي نأمل من المشرع العراقي في القانون المالي والتشريع الضريبي الأخذ بها وهي:

١. ضرورة سد جميع الفراغات التشريعية المالية والضريبية بتشديد الجزاءات على مرتكبي الجرائم الضريبية في القانون المالي والتشريع الضريبي العراقي بدل الجزاءات المقررة فيه على أن يكون ملائمة ومناسبة لها.

٢. تعديل القانون المالي وخصوصاً فيما يتعلق بالجزاءات الضريبية المطبقة والإجراءات المتعلقة بالطعون الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، لأن غالبية الجزاءات تعدّ من الجزاءات الركيكة وغير الكافية ومجدية مع الفعل المخالف، فعلى صعيد الجزاءات المالية نجد أن المشرع فرض غرامات تكاد تكون رمزية وغير متناسبة، مما يؤدي هذا الأمر إلى تشجيع المكلفين على تكرار ارتكاب الجرائم الضريبية وذلك لضعف الجزاءات الرادعة بحقهم.

٣. عدم تقييد نطاق فرض الجزاءات السالبة للحرية الواردة في المادتين (٥٧ ، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، على حالات الانتهاكات الخطيرة للمصلحة الضريبية خاصة في الأحوال التي لا تجدي فيها الجزاءات المالية نفعاً في مكافحة الإجرام.

٤. تشريع قانون مالي موحد في مدونة واحدة يسمى بـ(القانون المالي والتشريع الضريبي في العراق) يتضمن في أحكامه كل القواعد القانونية وإضافة جميع الجرائم التي يرتكبها المكلف والجزاءات بشكل تفصيلي من حيث أنواعها والإجراءات المتبعة في المحاكمة وتنفيذ العقوبة وتوحيد نصوص التجريم والعقاب الجزائي في باب خاص يسمى بـ(الجرائم والجزاءات المالية).

٥. على المشرع أن يشدد من الجزاءات السالبة للحرية من خلال زيادة الحد الأعلى لها وعلى الخصوص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل التي عاقبت على استعمال الغش والاحتيال والذي يكون باستعمال التزوير بالمحررات الرسمية والعادية.

والله الموفق وله الحمد أولاً وآخراً.

قائمة المصادر

القران الكريم

أولاً: الكتب والمؤلفات القانونية:

١. د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
٢. د. طارق عبد الوهاب سليم، المدخل إلى علم العقاب الحديث، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦.
٣. عبود علوان منصور، جرائم التهريب الكمركي في العراق (دراسة مقارنة)، ط١، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠٢.
٤. د. فخري الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، العاتك لصناعة الكتب، بيروت، سنة نشر بلا.
٥. د. ماهر عبد شويش، الأحكام العامة في قانون العقوبات، مطبعة دار الحكمة للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٠.
٦. د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٣.
٧. د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (القسم الأول)، مكان نشر بلا، سنة نشر بلا.
٨. نور عدنان داخل، تفريد العقوبات الضريبية في العراق (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، ٢٠٢٠.



ثانياً: البحوث والدراسات:

١. د. سعد عطية حمد الموسى ود. ذوالفقار علي رسن، مسؤولية مدير المشروع الاقتصادي في الجريمة الاقتصادية، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مج ٥، ع ١٦٤، ٢٠١٦.
٢. د. نوزاد احمد ياسين الشواني، إشكالية تطبيق العقوبات البديلة (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة دهوك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، مج ٢٢، ع ١٩، ٢٠١٩.

ثالثاً: القوانين:

أ. القوانين العراقية:

١. قانون العرصات العراقي رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ.
٢. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ.
٣. قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل النافذ.
٤. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
٥. قانون رقم (٦) لسنة ٢٠٠٨ (تعديل الغرامات الواردة بقانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل والقوانين الخاصة الأخرى)
٦. قانون العفو من العقوبات الضريبية العراقي رقم (٩) لسنة ٢٠١٩ النافذ.

ب. القوانين العربية:

١. قانون ضريبة الدخل الموحد في مصر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ.
٢. من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ النافذ.