



Tikrit University Journal for Rights

Journal Homepage : <http://tujr.tu.edu.iq/index.php/t>



Tax Fraud in The Effective Iraqi Income Tax Law

Dr. Lanja Salih Hama Tahir

Al-Qalam Universtiy College, Kirkuk, Iraq

Lanja.tahir@alqalam.edu.iq

Article info.

Article history:

- Received 3 July 2022
- Accepted 29 Sept 2022
- Available online 1 Dec 2022

Keywords:

- Tax Frau
- Consequential Contribution.
- Public Trust.
- Participation In Fraud.
- Criminal And Financial Penalty.

Abstract: Public trust constitutes the mainstay of circulation and dealing of all kinds, and perhaps the most prominent crimes that undermine public trust are forgery crimes. The behavior of the dependent contribution (participation) in tax fraud of all kinds is the public confidence that is supposed to exist in dealing with documents, and then anyone who dares to violate this confidence must be punished, and among the basic documents available at the present time are the tax documents that have gained much scope today. From transactions in society, especially financial transactions and the circulation of funds, and the speed and ease of their movement in order to serve them, and in view of the protected interest in the crimes of consequential contribution to tax fraud, we find that the legislator singled out this type of documents with a high degree of protection in order to avoid harming them as they constitute a source of financing the general budget. And the forgery committed against them has a special nature that derives from the nature of the tax documents themselves. in committing and treating it.

التزوير الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ

م.د. لنجه صالح حمه طاهر
كلية القلم الجامعة، كركوك، العراق
Lanja.tahir@alqalam.edu.iq

معلومات البحث :

تواريخ البحث:

- الاستلام : ٣ / تموز / ٢٠٢٢
- القبول : ٢٩ / ايلول / ٢٠٢٢
- النشر المباشر : ١ / كانون الأول / ٢٠٢٢

الكلمات المفتاحية :

- التزوير الضريبي.
- الجزاء المالي.
- الثقة العامة.
- توجه المشرع في الجزاء المالي.

الخلاصة: تشكل الثقة العامة العصب الاساس للتداول والتعامل بكل انواعه، ولعل ابرز ما يمس الثقة العامة هو التزوير، ومن بين اهم واخطر انواع التزوير هو التزوير الضريبي كون ضرره يمتد الى الخزينة العامة للبلاد، لذلك نجد ان الحكمة الاساس التي على اساسها تولى المشرع رصد الجزاء المناسب للتزوير الضريبي بكل انواعه هي الثقة العامة التي يُفترض توافرها في التعامل بالمحركات، ومن ثم ان كل من يتجرأ على المساس بهذه الثقة لابد من عقابه، ومن بين المحركات الأساسية المتوافرة في الوقت الحاضر هي المحركات الضريبية التي حازت اليوم مجالاً كبيراً من التعاملات في المجتمع لاسيما التعاملات المالية وتداول الأموال وسرعة وسهولة تحركها بما يخدم التعامل لها، وبالنظر للمصلحة. المحمية في جرائم المساهمة التبعية في التزوير الضريبي نجد أنَّ المشرع قد خصَّ هذا النوع من المحركات بدرجة عالية من الحماية تجنباً للمساس بها كونها تشكل مصدراً من مصادر تمويل الموازنة العامة، والتزوير الواقع عليها يحمل طبيعة خاصة مستمدة من طبيعة المحركات الضريبية ذاتها، لذلك نجد ان الامر تطلب ملاحقة المشرع لظواهر التزوير الضريبي ومعالجتها.

© ٢٠٢٢، كلية الحقوق، جامعة تكريت

المقدمة :

مما لا شك فيه أنَّ التزوير الضريبي من اخطر ما يخل بالتداول داخل المجتمع كيف لا وهو من اكثر عوامل هدم الثقة العامة في احدى اهم المؤسسات والإيرادات الداعمة لموازنة الدولة الا وهي الضريبة، وقد يتم التزوير الضريبي بفاعل واحد أو بمساهمة شخص أو مجموعة من الاشخاص يهيؤون الظروف المناسبة لعمل التزوير الضريبي فتأتي مساهمتهم تبعية لسلوك الفاعل (التزوير الضريبي)، لذلك هي تهدد استقرار المعاملات لاسيما الضريبية منها من ثم لها اضرار جسيمة، وإزاء ذلك فإن القانون هدف إلى منع هذه الاضرار من خلال إيجاد السبل المناسبة بمنع كل سلوك يعرض المصالح المحمية فيها أو الحقوق المتعلقة بها للخطر بشكل يضمن فيه الثقة العامة في المجتمع ويؤمن حصيلة الدولة من الإيرادات المتأتية منها.

أولاً: أهمية البحث: تتأتى أهمية البحث من خلال ما تمثله الضريبة من أهمية في تكوين موارد الدولة المالية لذا فإن أي خلل في تحصيله لابد وان يربك موازنة الدولة ولو في جانب من جوانبها لذا فان

استشرت وسائل الغش والخداع والتزوير واتخذت كأساس للتعامل مع السلطة المالية فإن هذا سيشكل خرقاً للقواعد القانونية المنظمة لجباية الضرائب بكافة أنواعها وأشكالها، الأمر الذي يخل بالثقة العامة من المواطنين لاسيما المكلفين منهم بدفع الضريبة، مما يدفعهم الى الامتناع عن دفع الضرائب او على الأقل التكاسل عن الدفع او التأخر فيها، وبالتالي التأثير على حصيلة الدولة من الضريبة والاضرار بالخرينة العامة.

ثانياً: مشكلة البحث: تتجلى مشكلة البحث في كونه يناقش جزئية غاية في الاهمية الا وهو التزوير الضريبي والجزاء المالي الذي قرره المشرع له، إلا ان الجزاء المقرر لهذا التزوير بحاجة لنقاش وبحث مطول كونه لا يتناسب وحجم الضرر المترتب على سلوك التزوير، لذلك فإن "قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ" قد استشعر خطورة هذا السلوك فتصدى له بالتنظيم في نصوصه وأورد جزاءً مالياً في نصوص خاصة وبين فيه طرق وقوع هذا التزوير وعقوبتها، ذلك ان هذه الظاهرة اخذت تتسع وتتزايد وضحى بعضاً من المكلفين يتوسل بالتزوير الضريبي ويتخذة كوسيلة للتهرب من دفع الضريبة بل انها بلغت حداً أصبحت فيه عدم الثقة هي السمة الأساسية التي تسود العلاقة ما بين المكلف والسلطة المالية.

ثالثاً: فرضية البحث: تنبثق فرضية البحث من أهميته والمشكلة التي يناقشها لعل اهمها انه لماكان المكلف يشعر بأن الضريبة تتطوي على التعرض لأمواله التي غالباً ما يأتي بها بعد عناء فيحاول بين تارة واخرى منع المساس بأمواله بشتى الطرق ومنها التزوير الضريبي، لي طرح لنا التساؤل الآتي: هل كان الجزاء المالي كافياً لردع مرتكب التزوير الضريبي؟ وهل وضع المشرع العراقي التنظيم القانوني الخاص بهذا النوع من التزوير في قانون ضريبة الدخل ام لا؟ فضلا عن ذلك نتساءل هل بالإمكان الاكتفاء بنوع واحد من الجزاء -المالي- والاستغناء عن الجزاء السالب للحرية؟.

رابعاً: منهجية البحث: يعتمد البحث على المنهج التحليلي الاستقرائي للنصوص القانونية ذات الصلة بموضوع البحث في "قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل" فضلاً عن قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل للتعرف عليها واستنباط الاحكام الخاصة بالجزاء المالي في جريمة التزوير الضريبي منها.

خامساً: هيكلية البحث: انطلاقاً من اهمية البحث ومشكلته والتساؤلات التي طرحناها في الفرضية سنقسم البحث الى مبحثين، نُخصص الأول منه لمفهوم التزوير الضريبي وذلك في مطلبين نتناول في المطلب الأول تعريف التزوير الضريبي أما الثاني فسنبين فيه وسائل التزوير الضريبي، أما المبحث الثاني

فسنخصصه لمعرفة توجه المشرع الضريبي في الجزاءات المترتبة على التزوير الضريبي وذلك في مطلبين، يكون الأول منه للجزاء السالب للحرية والثاني للجزاء المالي، ثم نختم دراستنا بخاتمة نبين فيها أهم ما توصلنا اليه من استنتاجات وما نراه ضرورياً من مقترحات.

المبحث الاول

ماهية التزوير الضريبي

يعد التزوير الضريبي احد وسائل التهزب الضريبي وهي صورة من صور الجرائم المالية التي تؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة، كما أنها احدى الجرائم الضريبية التي تشكل اعتداءً على الخزينة العامة، ولمعرفة ماهية التزوير الضريبي سنقسم هذه المبحث الى مطلبين نُخصص الأول منه لتعريف التزوير الضريبي ثم نحث الجهود لبيان وسائل التزوير الضريبي وذلك في المطلب الثاني وكما يأتي:-

المطلب الأول / تعريف التزوير الضريبي

لتعريف التزوير الضريبي ينبغي علينا ابتداءً أن نعرف التزوير بشكل عام لنتمكن من الوصول الى تعريف التزوير الضريبي باعتباره صورة من صور التزوير المتعددة، ففيما يخص تعريف التزوير نجد أن هناك تعريفات متعددة ومتنوعة له ما بين الفقه والتشريع، ومن ضمن التعريفات الفقهية للتزوير ذاك الذي عرفه بأنه "تغيير الحقيقة في محرر وبقصد جنائي وباحدى الطرق التي بينها القانون تغييراً من شأنه ان يسبب ضرراً"^(١).

نستنتج من هذا التعريف أن التزوير لا يعدو ان يكون كذباً في جوهره، وهذا ما دفع بعض الفقهاء^(٢) الى نقده وعده تعريفاً معيباً معللين ذلك بالقول "أنه يرمي بامتداد جريمة التزوير الى تغيير الحقيقة في جميع أنواع المحررات والصحيح أن المشرع لم يجرم فعل التزوير الا اذا وقع على نوع من المحررات يشملها القانون بحمايته وهي التي تنبعث منها الثقة العامة"، كما أنه أضاف شرطاً جديداً لتجريم التزوير وهو الضرر^(٣)، والتزوير يعتبر من جرائم الخطر لا الضرر^(٤).

أمّا عن تعريف المشرع للتزوير: فقد اهتم القانون بالتزوير فنجد له مكاناً بارزاً في ثنايا أي قانون عقابي كونها تمثل خطورة متعاطمة وازاء كل هذا تدخل المشرع ليتناول هذه الجريمة بالتنظيم فوجدت

(١) د. محمود ابراهيم اسماعيل، شرح قانون العقوبات المصري في جرائم الاعتداء على الاشخاص وجرائم التزوير، دار الفكر العربي، القاهرة، ص ٢١٨.

(٢) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠٠، ص ١٤٣.

(٣) طالب نور الشرع، المصدر ذاته أعلاه، ص ١٤٣.

(٤) د. فوزية عبدالستار، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، ط ٥، مطابع دار الكتاب العربي، القاهرة، ص ٨٩.

لها مكاناً في "قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل" حيث عالج المشرع هذه الجريمة في الفصل الثالث من الباب الخامس والخاص بالجرائم المخلة بالثقة العامة في المواد ٢٨٦-٢٨٩، وعرفه بأنه "تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند او وثيقة او أي محرر اخر باحدى الطرق المادية او المعنوية التي بينها القانون تغييراً من شأنه احداث ضرر بالمصلحة العامة او بشخص من الأشخاص"^(١).

أمّا فيما يخص التزوير الضريبي؛ فتوجد هناك تعريفات متعددة له إذ يعرفه البعض بأنه "سلوك إيجابي او سلبي يتم من خلال تزوير الإقرار الضريبي ومرفقاته وغيرها من الأفعال المشابهة له والتي من شأنها ان تؤثر على الإيرادات الضريبية"^(٢).

كما ويعرف التزوير الضريبي بأنه: "الجريمة التي يعمد فيها المكلف بدفع الضريبة الى تغيير الحقيقة في الإقرار الضريبي بإحدى الطرق التي بينها القانون"^(٣).

أما "قانون ضريبة الدخل النافذ" فلم يعرف التزوير الضريبي ولم يتطرق الى موضوع التزوير بشكل مباشر بيد أنه يمكن الاستناد الى المادة (٥٧ و ٥٨) منه كأساس لجريمة التزوير الضريبي على اعتبار أن هاتين المادتين قد تناولتا "الجرائم الضريبية التي تتحقق من خلال تقديم معلومات او بيانات كاذبة او تضمينها في الإقرار الضريبي أو اخفاءها واستعمال وسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة وهذه الأفعال تدخل جميعها ضمن طائفة أعمال التزوير"، وعلى الرغم من اتجاه السلطة المالية في العراق صوب التمييز بين جريمة تقديم معلومات وبيانات كاذبة وجريمة الغش والاحتيال الضريبي حيث عدت الأخيرة من جرائم التزوير على اعتبار أنها لا تقع إلا في محررات رسمية وأن الأولى لا تقع إلا في المحررات العادية^(٤)، بيد أن القواعد العامة تعتبر كل فعل من شأنه أن يغير الحقيقة ويزيفها تزويراً، والأفعال التي حددتها المادتين تعد تزويراً كونها أفعال تعمل على تغيير الحقيقة وتزييفها، وعليه يمكن القول بأن جريمة تقديم معلومات وبيانات كاذبة (م ٥٧) وجريمة الغش والاحتيال الضريبي (م ٥٨) هي من

(١) المادة (٢٨٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ النافذ.

(٢) نهى عمر حسين دعباس: جريمة التزوير الضريبي واثرها على الإيرادات العامة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠١٧، ص ١٨.

(٣) احمد حمد الله احمد: جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي، بحث منشور في مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، ع ١٤، المجلد ١١، حزيران ٢٠٠٨، ص ٢٩٠.

(٤) د. حيدر وهاب عبود العنزي، الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث منشور في وقائع أعمال المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج ٢/ محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١، ٦٠-٦١.

جرائم التزوير الضريبي، وعلى ذلك يمكننا من جانبنا أن نعرف التزوير الضريبي على أنه: كل فعل إيجابي أو سلبي ينطوي على تحريف متعمد للحقيقة بقصد التخلص من أداء الضريبة بصورة كلية أو جزئية.

وبهذا يمكن أن نقول أن جرائم التزوير الضريبي استناداً الى التعريف الذي أوردناه تتمثل بالآتي^(١):-

- ١- "تقديم معلومات أو بيانات كاذبة في تقرير أو حساب أو بيان الى الدائرة الضريبية".
- ٢- إخفاء معلومات أو بيانات واجبة الذكر في التقرير أو الحساب.
- ٣- تضمين "معلومات أو بيانات كاذبة في الحساب أو التقرير الضريبي"، وكل ذلك بقصد الحصول على تخفيض أو تنزيل أو سماح لتقليل مقدار الضريبة المفروضة.
- ٤- "استعمال الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة" بشكل كلي أو جزئي.

المطلب الثاني / وسائل التزوير الضريبي

ذكر المشرع في المادة (٥٧) من "قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل" مجموعة من الطرق التي بواسطتها يمكن ان تقع جريمة التزوير الضريبي، ولنا ان نتسأل هل ان التزوير في الاقرارات الضريبية يقتصر على الحالات التي ذكرها المشرع الضريبي أم يمكن ان يقع بأحدى الطرق التي نص عليها قانون العقوبات العراقي؟

فبالرجوع للمادة (٥٧) من "قانون ضريبة الدخل العراقي" نرى انه اورد تعديلاً لاساليب التزوير وهذا التعداد جاء على سبيل المثال لا الحصر، ولما كانت الطرق والاساليب التي يتم فيها التزوير والتي تصدى المشرع في قانون العقوبات العراقي النافذ لذكرها ذات مفهوم واسع فاننا نرى انه كما يقع التزوير الضريبي بأحدى الطرق التي نص عليها "قانون ضريبة الدخل" يقع كذلك بأحدى الطرق التي نص عليها قانون العقوبات أذ ان هذا الاخير يعتبر القانون العام الذي يرجع اليه عند كل نقص.

وعليه فإنّ التزوير الضريبي يمكن ان يقع بأحدى الطرق التي بينها المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل المار ذكرها أنفأ والتي هي^(٢):-

- ١ - تقديم بيانات أو معلومات كاذبة: تتمثل هذه الوسيلة بأرتكاب المكلف لجريمة التزوير الضريبي عن طريق تزويد السلطة المالية بمعلومات او بيانات تأمل السلطة من خلالها التعرف على حقيقة مركز

^(١) د. صباح مصباح محمود و احمد خلف حسين الدخيل: الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية((دراسة مقارنة))،

بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والإنسانية، المجلد ١٤، ع ٢، س ٣، ٢٠٠٧، ص ٤٤٩.

^(٢) ينظر المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

المكلف المالي؛ ولكن هذه المعلومات في حقيقتها هي معلومات تتصف بالكذب وعدم الصحة يقصد من خلالها المكلف عدم دفع الضريبة بصورة كاملة عن طريق حصوله على تخفيض أو سماح أو تنزيل من مبلغ الضريبة المفروضة عليه كحال المكلف الذي تطلب منه السلطة المالية تقديم معلومات أو بيانات عن نشاطه الممارس خلال احدى السنوات المالية فيبلغ السلطة المالية كذباً بأنه متوقف عن ممارسة نشاطه ولم يمارس اية مهنة خلال تلك السنة^(١).

٢- "تضمنين بيانات او معلومات كاذبة في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة": تعتمد السلطة المالية بصورة عامة على التقارير المقدمة من قبل المكلفين لتحديد مقادير الدخل الخاضعة للضريبة ذلك ان المكلف هو أدرى الناس بطبيعة وعائه الضريبي ومقدار ماله من موارد ولكن يحدث أحياناً ان يلجأ المكلف لادراج بيانات في الاقرار او الحساب الذي قدمه وذلك بتضمينه معلومات لأساس لها من الصحة^(٢)، ومن الامثلة على هذه الحالة قيام المكلف بأدراج نفقات صورية بقصد طرحها من الإيرادات الاجمالية ومن ثم تخفيض مقدار الضريبة المستحقة او قيام المكلف بتغيير حالته الاجتماعية من اعزب الى متزوج وله اولاد بقصد الحصول على سماعات قانونية^(٣).

ومن هنا يتضح لنا الفرق بين هذه الطريقة وسابقتها فالمكلف في الطريقة الثانية يقدم التقرير او الحساب الضريبي الذي يعكس ما لديه من ارباح او خسائر الا انه يشوه مصداقية هذا التقرير أو الحساب من تضمينه معلومات غير صحيحة اما في الطريقة الاولى والتي سبق عرضها فالمعلومات المقدمة الى السلطة المالية ليس لها نصيب من الصحة ولا تعدو ان تكون كذباً خالصاً.

٣- إخفاء معلومات اوجب القانون بيانها: في هذه الحالة لا يفصح المكلف عن كامل دخله الذي تحقق له وحصل عليه بل يعتمد الى اظهار بيانات محددة تعتبر لازمة لاختصاص دخله الى الضريبة، ومن الامثلة على اخفاء المعلومات حالة ما إذا نجح المكلف في استيفاء الديون التي عدت متعذرة

(١) ينظر د. أحمد خلف حسين الدخيل ود. صباح مصباح محمود: الاشتراك بالجرائم الماسة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والإنسانية، المجلد، ٩٤، السنة ٣، ٢٠١١، ص ٣٠.

(٢) د. صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٥، ص ٥٩٦.

(٣) د. احمد الدخيل ود. صباح مصباح، مصدر سابق، ص ٤١.

التحصيل في السنوات السابقة وجرى خصمها من الدخل الاجمالي الا ان المكلف يتستر على الديون المستوفاة ولا يصرح بها في تقاريره الضريبية للحيلولة دون خضوعها للضريبة^(١).

والحال كذلك اذا كان للمكلف مصدران او اكثر من مصادر الدخل الا انه لا يصرح الا عن مصدر دخل واحد لكي تكون ايراداته التي تدخل في وعاء الضريبة اقل من الايرادات الحقيقية^(٢).

والان قد يتبادر الى الذهن حول ما قيل أنفأ سؤالاً مفاده هو هل ان الركن المادي لجريمة التزوير الضريبي لا يقع الا بنشاط ايجابي ألا وهو اعداد او تقديم بيان كاذب مخالف للحقيقة أم أنه بالإمكان أن يقع بسلوك سلبي كما هو موضح في الطريقة الثالثة؟

في الحقيقة ان الموقف السلبي أي السكوت عن التصريح عن مصادر الدخل الحقيقي في الاقرار الضريبي يندرج تحت نص التجريم وذلك من خلال عبارة المشرع "أخفاء معلومات كان يجب عليه تقديمها"^(٣) وهذا التغيير يتفق مع هدف المشرع من وجوب تقديم الاقرار وفي ضرورة تمثيله لصورة صادقة لمدخلات المكلف وعلى هذا فان عدم عرض الحقيقة قد يفوت عرض المشرع ومن ثم يستوي ان يتحقق ذلك بموقف ايجابي يذكر فيه غير الحقيقة او بموقف سلبي بالسكوت عن ذكر البيانات او المعلومات التي تساعد الادارة الضريبية وتمكنها من الوصول الى هدفها وهذا يطابق ما اورده المشرع في قانون العقوبات عند تعداده لطرق التزوير المعنوي في المادة (٢٨٧/٢) اذ ذكر في الفقرة (د) عبارة "او اغفال ذكر بيان فيه حال تحريره فيما اعد لاثباته".

المبحث الثاني

توجه المشرع في الجزاء المترتب على التزوير الضريبي

سنتطرق في هذا المبحث لموقف المشرع في "قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ" من جريمة التزوير الضريبي الذي تراوح بين الجزاء السالب للحرية والجزاء المالي؛ فعلى الرغم مما للجزاء السالب للحرية من اهمية وسطوة في نفس مرتكب هذا التزوير بيد ان الجزاء المالي له وقعه الكبير في نفس مرتكبه أيضاً ، وبغية الاكتمال بهذا الموضوع سنعمد الى تقسيم المبحث الى مطلبين، نخصص الاول منه للجزاء السالب للحرية، أما الثاني فسُنْصِّصه للجزاء المالي وكما يأتي:-

^(١) نصت الفقرة (٥) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي ((.....ان ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها)).

^(٢) حيدر وهاب، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ٦١.

^(٣) المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

المطلب الأول / الجزء السالب للحرية

عاقب المشرع في "قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ" مرتكب جريمة التزوير الضريبي بعقوبة الحبس وهي عقوبة سالبة للحرية لانه استشعر خطورة هذا النوع من التزوير، ولم يعرف عقاباً انجع من هذه العقوبة له، إذ ان ارتكاب هذا السلوك يدل على خطورة واحترافية مرتكبها بأساليب تتعلق بالتزوير الضريبي فيكون الجزء السالب للحرية اكثر وقعاً في نفسه، وهذا ما أكدته المادة (٥٧) من "قانون ضريبة الدخل النافذ" الذي نص على أنه: يعاقب مرتكب جريمة التزوير الضريبي عن طريق تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان أو اخفى معلومات بعقوبة الحبس لمدة لا تزيد على سنة^(١)، أما اذا ارتكب الفاعل التزوير عن طريق استعمال الغش والاحتيال فيعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين حسب نص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ"، وتسري نفس العقوبة على الشريك مع مراعاة سلطة القاضي في تفريد العقاب بين الحدين الأعلى والأدنى وبما يتفق وظروف الفاعلين، إذ يمكن للقاضي أن يخفف عقوبة الجاني إذا ما كانت ظروفه تستدعي الرأفة به فله أن ينزل بالعقوبة الى الحد الأدنى، أي يستطيع القاضي أن يفرد العقوبة ويحكم بها على الفاعل استناداً الى ظروفه بحيث تكون عقوبة الجاني أشد من الشريك أو أخف منه وكل حسب ظروفه^(٢).

ويلاحظ ان المشرع قد اقتصر العقوبة على الحبس فقط ولم يضيف الى النص عقوبة السجن، وقد يبرر الامر بأن المشرع الضريبي لا يريد التركيز على العقوبات السالبة للحرية كثيراً بل يتجه نحو تحقيق مصالحه عن طريق فرض العقوبات المالية التي تضمن الموارد المالية للدولة علاوة على ماينطوي عليه من جزاء او عقاب لمرتكب الفعل المخالف..

ولكن تجدر الإشارة الى أنَّ جريمة التزوير الضريبي من الجرائم الخطرة والتي لا تتناسب مع العقوبة التي فرضها المشرع وهي عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على سنة، إذ ان جريمة التزوير الضريبي من الجرائم الخطرة وكان الاجدر بالمشرع ان يحيل عقوبة التزوير الضريبي الى نصوص قانون العقوبات العراقي او ان يغلط العقوبة في نص المادة (٥٧) من "قانون ضريبة الدخل" حتى يكون ذلك رادعاً للمخالف خاصة اذا علمنا ان عقوبة الحبس في هذه المادة هو جزاء اصيل وليس بديلاً.

^(١) ينظر المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

^(٢) د. احمد الدخيل ود.. صباح مصباح، مصدر سابق، ص ٤١.

ومن الجدير بالذكر أن المادة المذكورة أعلاه قد ساوت في العقوبة بين الفاعل الأصلي والشريك؛ فتكون عقوبة الشريك هي الحبس لمدة لا تزيد على سنة واحدة أيضاً وذلك استناداً الى نص الفقرة الثانية من المادة (٥٧) من "قانون ضريبة الدخل التي نصت على: يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه.....أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك"^(١)، سواء أكانت مساهمة الشريك بالمساعدة عن طريق تقديم العون للمكلف الضريبي في تقديم معلومات أو بيانات كاذبة، كأن يقوم شخص باعطاء تعليمات وارشادات الى المكلف، توضح له كيفية اعداد او تقديم التقارير والمعلومات والبيانات المزورة او الناقصة وكيفية التخلص من الصعوبات التي تعترض تنفيذ ذلك^(٢)، أم عن طريق التحريض في كل ما من شأنه دفع الفاعل على ارتكاب الجريمة سواء اكان ذلك بهدية او وعد او وعيد او ارشاد او أي اسلوب يدفع الفاعل على ارتكاب الجريمة كالنصيحة اذا ما افرغت باسلوب مقنع مؤثر على تفكير من وجهت اليه ويتعين ان يكون التحريض مباشراً بان ينصب على ارتكاب الجريمة أي على امر تعين الجريمة^(٣)، ومثاله الشخص الذي يحبذ فكرة الجريمة الى المكلف ويبرر دوافعها ويهون عواقبها وينفي اثارها فيندفع المكلف من جراء التأثير النفسي الصادر من المحرض الى اعداد او تقديم المعلومات الكاذبة او الناقصة، كالأب الذي يقنع المكلف بالضريبة مستغلاً ما يكن له من حب واحترام بأن بإمكانه التخلص من دفع الضريبة كلاً أو جزءاً من خلال تقديم تقرير يتضمن بيانات كاذبة بأن يزيد من حجم الخسائر ويقلل من حجم الأرباح، أو أن يحرضه على أن يصرح بأن الدخل الذي حققه أقل مما ذكره في البيان الذي قدمه باستخدام الغش والاحتيال الضريبي لاقتناع السلطة المالية.

أم يكون بأن يتفق الفاعل الأصلي مع الشريك على تقديم بيانات ومعلومات كاذبة أو اخفاءها بغية التخلص من دفع الضريبة أو تقليلها، فالاتفاق لا يتم بمجرد التوافق في الآراء ووجهات النظر بل بنبغي أن يتخذ طابع العرض من الفاعل الأصلي والقبول من الشريك، لذا يتخذ الاتفاق مظهر خارجي ملموس كتابي أو شفوي أو ايمائي^(٤)، مثال ذلك أن يتفق صاحب العمل مع المحاسب في المحل التجاري على تقديم بيانات كاذبة تقلل من أرباح المحل التجاري بهدف تقليل الضريبة المفروضة عليه، أو أن يتفق

(١) ينظر المادة (٥٧) بفقرتها (٢ و١) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٢) د. حيدر وهاب عبود العنزي: التسوية الصلحية في قانون الضريبة على الدخل، ط١، المركز القومي للاصدارات القانونية، مصر، ٢٠١٦، ص ٩٢.

(٣) د. قيس لطيف التميمي، شرح قانون العقوبات العراقي، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٩، ص ٢٤٤.

(٤) د. أحمد خلف حسين الدخيل ود. صباح مصباح محمود، مصدر سابق، ص ٣٠.

معه على اخلاء المحل من نصف بضاعته عند الكشف عليه لاقتناع السلطة المالية أقل مما ذكر في البيان عن طريق الغش والاحتتيال^(١).

المطلب الثاني / الجزء المالي

رأينا فيما سبق وفق ما وضعناه في المطلب السابق ان عقاب مرتكب جريمة التزوير الضريبي هي الحبس قد تصل الى سنة أو تكون أقل حسب نوعية الفعل المرتكب فيما إذا كان عن طريق "تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان أو اخفى معلومات أو عن طريق استعمال الغش والاحتتيال" وفق التفصيل الذي ذكرناه في المطلب السابق.

أما فيما يخص الجزء المالي فكل ما تفعله السلطة المالية في هذا الخصوص هو مضاعفة الضريبة المفروضة في حال اذا كان الشريك مكلفاً بدفع الضريبة بشرط اكتساب الحكم الصادر فيها درجة البتات^(٢)، أما اذا لم يكن مكلفاً فيعاقب بعقوبة الحبس وحدها وذلك استناداً الى أحكام المادة (٥٩) من القانون والتي نصت "على السلطة المالية ان تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في احدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية".

ومضاعفة الضريبة المفروضة على المكلف هو جزاء مالي يدخل في طائفة الغرامات أي العقوبات المالية.

مما تقدم نرى ان العقوبة الواردة في المادتين (٥٧ و ٥٨) هي عقوبة الحبس وهي عقوبة "سالية للحرية" ذات طبيعة جزائية ذلك لكونها تجمع صفات العقوبة الجزائية وهي لا تصدر الا بموجب حكم جزائي صادر من محكمة مختصة^(٣)، ويلاحظ اقتصار العقوبة على الحبس فقط ولم يضاف المشرع الى النص عقوبة السجن وقد يبرر الامر بأن قانون ضريبة الدخل العراقي لايريد التركيز على "العقوبات السالية للحرية" كثيراً بل يتجه نحو تحقيق مصالحة عن طريق فرض العقوبات المالية التي تضمن الموارد المالية للدولة، علاوة على ما ينطوي عليه من جزاء او عقاب لمرتكب الفعل المخالف، وانطلاقاً من هذا المبدأ أوردت المادة (٥٩) مكررة من القانون، طريقة لعدم إقامة الدعوى الجزائية أو ايقافها ان كانت قد

(١) د.علي عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات، القسم الخاص، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٢، ص ٢٠١.

(٢) د.صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٥، ص ٤٤.

(٣) د.عوض محمد، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٥، ص ٢٤٨.

أقيمت بشرط ألا يكون قد صدر فيها حكم من المحكمة المختصة ضد مرتكب الفعل المخالف أو شريكه في المادتين (٥٧ و ٥٨) عن طريق عقد تسوية صلحية بين الأطراف المعنية كوسيلة للتخلص من الجزاء الجنائي وتبديله بوسيلة أخرى وفقاً للشروط التالية:

١- تقديم طلب تحريري بالتسوية من مرتكب الجريمة فاعلاً أصلياً كان أم شريكاً أو من يمثله قانوناً إلى وزير المالية أو من يخوله.

٢- أن يقدم الطلب قبل أن تُصدر المحكمة المختصة قرارها بشأن الدعوى محل التسوية.

٣- تسديد مبلغ قدره "مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى خلال مدة أقصاها عشرة أيام من تاريخ حُصول الموافقة على إجراء التسوية".

٤- أن يوافق وزير المالية على التسوية الصلحية.

فإذا قُدم طلب التسوية وفق الشروط المذكورة في أعلاه ووافق وزير المالية عليه ودفع مرتكب الفعل المبلغ المطلوب تسديده قانوناً، وقفت إجراءات الدعوى إذا كانت قد أقيمت أو يمنع اقامتها إذا لم تقام بعد^(١)، علماً أن التسوية الصلحية تعقد مع الطرف الذي قدم الطلب حصراً فقط فلو قدم الشريك طلب التسوية دون الفاعل تبقى الدعوى مقامة بحق الفاعل الأصلي وتسري التسوية بحق الشريك فقط والعكس صحيح^(٢)، وهذا ما يفهم من الفقرة (٣) من المادة (٥٩) مكررة "يترتب على عقد التسوية.. عدم إقامة الدعوى الجنائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده.."; وهذا يعني أن التسوية تسري على الذي قام بتسديد مبلغ التسوية فقط فهي لا تسري على جميع المساهمين بل على الذي سدد المبلغ فقط. ومن باب العدالة نرى أن تسري التسوية الصلحية بحق الفاعل الأصلي والشريك معاً، فلا يعقل أن يقدم الفاعل الأصلي طلب التسوية وتسري بحقه دون الشريك الذي لولا فعل الفاعل الأصلي لما أصبح شريكاً، ففعل الشريك من فعل الفاعل الأصلي خاصة في حال وجود صلة قرابة بين الفاعل والشريك كالأب الذي يحرض ابنه أو الزوجة التي تتفق مع زوجها؛ فنرى من العدالة أن تسري التسوية بحق جميع المساهمين فاعلين أصليين كانوا أم شركاء.

(١) حيدر وهاب، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، مصدر سابق، ص ٢٠٧

(٢) د. أحمد الدخيل ود صباح مصباح، مصدر سابق، ص ٣٥.

الخاتمة :

ونحن نهم بطي صفحات هذا البحث نخلص لمجموعة من الاستنتاجات والمقترحات يمكن اجمالها بالآتي:

أ- الاستنتاجات

١. ساوى المشرع الضريبي في العقوبة بين الفاعل الأصلي والشريك في التزوير الضريبي حسب نص المادة (٥٧) وهي "الحبس لمدة لا تزيد على سنة واحدة والحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين"؛ مع مراعاة سلطة القاضي في تفريد العقاب بما يلائم ظروف الفاعلين.

٢. من بين الجزاءات المالية للسلطة الضريبية مضاعفة الضريبة المفروضة على المساهم التبعي (الشريك) في جريمة "التزوير الضريبي" إذا كان مكلفاً بدفع الضريبة، على أن يكون الحكم الصادر بحقه مكتسباً درجة البتات.

٣. انطلاقاً من مبدأ المشرع في "قانون ضريبة الدخل" على عدم التركيز على العقوبات السالبة للحرية اتجه المشرع صوب امكانية احداث تسوية صلحية في جريمة التزوير الضريبي والاشتراك فيها عن طريق تقديم طلب تحريري من قبل الفاعل الأصلي أو الشريك الى وزير المالية أو من يخوله استناداً الى نص المادة (٥٩) مكررة.

٤. ان عدم ركون "قانون ضريبة الدخل العراقي" الى قانون العقوبات في تنظيم جريمة التزوير لا يمنع من تطبيق القواعد العامة الواردة بشأن التزوير في قانون العقوبات عند كل نقص.

٥. ان الإقرارات الضريبية هي اقرارات فردية ومع ذلك فأن فعل التزوير يمكن ان يقع وهو خروج عن القاعدة العامة والتي تعتبر ان فعل التزوير لا يمكن ان يقع الا على نوع من المحررات التي يسبغ القانون عليها حمايته.

٦. لم يكتف المشرع في "قانون ضريبة الدخل" بالعقوبة السالبة للحرية والتي قررها في نص المادة (٥٧) منه بل عاقب ايضاً بعقوبة الغرامة التي نص عليها في المادة (٥٩) منه.

ب- المقترحات: نقترح على المشرع العراقي ما يأتي:

١. ان يفرد نصوصاً خاصة تتولى تنظيم التزوير الضريبي ولا يقتصر على نص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل يبين فيها تعريف التزوير الضريبي بدقة ويحدد ملامح هذا النشاط بوضوح.

٢. ان يضاعف المشرع العقوبة على جريمة التزوير الضريبي ونقصد بها العقوبة السالبة للحرية وان يرفع سقف هذه العقوبة لمدة لا تقل على الأقل عن ثلاث سنوات اذ ان مدة العقوبة المقررة في المادة (٥٧) من "قانون ضريبة الدخل" قد لا تكون رادعاً قوياً لينتهي المكلف او من تسول له نفسه ارتكاب هذا الفعل.
٣. وضع تعريف للتزوير الضريبي لنعرفه بأنه "كل فعل إيجابي او سلبي ينطوي على تحريف متعمد للحقيقة بقصد التخلص من أداء الضريبة بصورة كلية أو جزئية".
٤. ان يجعل من صفة المساهم في جريمة التزوير الضريبي إذا ما كان (موظفاً) ظرفاً مشدداً للعقاب لا ينزل به تكييف الجريمة عن الجنائية.
٥. رفع الجزاء المالي للتزوير الضريبي لدرجة يقدرها المشرع تحقق الردع المالي الكفيل بتحقيق حماية أكثر للحصيلة الضريبية وإيرادات الخزينة العامة المتأتية منها.
٦. أن تسري التسوية الصلحية الضريبية بحق الفاعل الأصلي والشريك معاً، فلا يعقل أن يقدم الفاعل الأصلي طلب التسوية وتسري بحقه دون الشريك الذي لولا فعل الفاعل الأصلي لما أصبح شريكاً.

المصادر :

أولاً: الكتب

١. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٥.
٢. د. أحمد فتحي سرور: قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية، ط١، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٦٠.
٣. د. حيدر وهاب عبود العنزي: التسوية الصلحية في قانون الضريبة على الدخل، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، ٢٠١٦.
٤. د. صالح يوسف عجينة: ضريبة الدخل في العراق من الجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٥.
٥. د. علي عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات، القسم الخاص، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٢.
٦. د. عوض محمد: الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٥.

٧. د. قيس لطيف التميمي، شرح قانون العقوبات العراقي، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٩.
٨. د. فوزية عبدالستار: شرح قانون العقوبات القسم الخاص، ط٥، مطابع دار الكتاب العربي، القاهرة، ٢٠١٧.
٩. د. محمود ابراهيم اسماعيل، شرح قانون العقوبات المصري في جرائم الاعتداء على الاشخاص وجرائم التزوير، دار الفكر العربي، القاهرة، بلا ت.

ثانياً: الرسائل والأطاريح

- ١- حيدر وهاب: التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.
- ٢- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠٠.
- ٣- نهى عمر حسين دعباس: جريمة التزوير الضريبي واثرها على الإيرادات العامة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠١٧.

رابعاً: البحوث والدوريات

- ١- د. احمد حمد الله احمد: جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي، بحث منشور في مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، ١٤/ المجلد ١، حزيران ٢٠٠٨.
- ٢- د. أحمد خلف حسين الدخيل ود. صباح مصباح محمود: الاشتراك بالجرائم الماسة في ضريبة الدخل، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والإنسانية، المجلد، ٩٤، السنة ٣، ٢٠١١.
- ٣- د. حيدر وهاب عبود العنزي: الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث منشور في المجلة الصادرة عن المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١.
- ٤- د. صباح مصباح محمود و د. احمد خلف حسين الدخيل: الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والإنسانية، المجلد ١٤، ع٢، السنة ٣، ٢٠٠٧.

رابعاً: القوانين

- ١- قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ النافذ.
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

References :

First: Books

- 1- Abdel Sattar, F. (2017) *Explanation of the Penal Code, Special Section*. 5th Edition, Dar Al-Kitab Al-Arabi Press, Cairo.
- 2- Ajina, S. Y. (165) *Income tax in Iraq from the technical and economic side according to the latest legal amendments*. Cairo, International Press.
- 3- Al-Anzi, H. W. A. (2016) *Conciliation in the Income Tax Law*. 1st Edition, National Center for Legal Publications, Egypt.
- 4- Al-Qahwaji, A. A. Q. (2002) *Penal Code, Special Section*. Al-Halabi Human Rights Publications, Beirut, Lebanon.
- 5- Al-Shara, T. N. (2000) *Tax Crime*. Ph.D. Dissertation, University of Baghdad, College of Law.
- 6- Al-Tamimi, Q. L. (2019) *Explanation of the Iraqi Penal Code*. Dar Al-Sanhouri, Baghdad.
- 7- Daabbas, N, O, H. (2017) *The crime of tax fraud and its impact on public revenues*. M.A. Thesis, College of Secondary Studies, An-Najah National University, Nablus.
- 8- Ismail, M, I. (n.d.) *Explanation of the Egyptian Penal Code in Crimes of Assault on Persons and Crimes of Forgery*. Arab Thought House, Cairo, Bla T.
- 9- Muhammad, A. (1985) *Crimes harmful to the public interest*. University Culture Foundation, Alexandria.

Second: Dissertations and These

- 1- Sorour, A. F. (1960) *The Penal Code for Tax Crimes*. 1st Edition, Al-Nahda Library, Cairo.
- 2- Sorour, A. F. (2015) *Al-Waseet in the Penal Code*. General Section, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo.
- 3- Wahhab, H. (2000) *Conciliation in the Iraqi Income Tax Law*. Master Thesis, College of Law, Al-Nahrain University.

Third: Research and Journals

- 1- Ahmed, A, H. (2008) The Crime of Tax Forgery in Iraqi Law. *Al-Qadisiyah Journal of Law and Political Science*, Volume 1/Volume 1, June 2008.
- 2- Al-Anzi, H, W, A. (2001) Crimes in which the conciliation settlement is accepted. *The magazine issued by the first scientific tax conference of the General Tax Authority*, part 2, tax legislation focus, 2001.
- 3- Al-Dakhil, A, K, H. and Mahmoud, S, M. (2011) Participation in severe crimes in the income tax. *Journal of Tikrit University for Legal and Human Sciences*, Vol. 9, Year 3.
- 4- Mahmoud, S. M. and Al-Dakhil, A, K, H. (2007) The Legal Nature of Tax Financial Sanctions (Comparative Study). *Journal of Tikrit University for Legal and Human Sciences*. Volume 14, Issue 2.

Fourth: Laws

- 1- Iraqi Penal Code No. (111) of 1969 in force.
- 2- Iraqi Income Tax Law No. (13) of 1982 in force.