

التناسب التشريعي بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)

الباحثة زينب عبد الكاظم

أ.م.د. عماد فاضل ركاب

حسن

كلية القانون/جامعة البصرة

ملخص

يحظى قانون ضريبة الدخل بأهمية كبيرة من بين قوانين الضرائب المباشرة الأخرى (ضريبة العقار والعرضات)، كون ضريبة الدخل تمثل مصدراً مهماً من مصادر تمويل الخزنة العامة، لذلك لابد من ضمان لدفع هذه الضريبة من المكلف، وتُعدّ الجزاءات الضمان الأساسي لاحترام القانون ودفع الضريبة من قبل المكلف، إلا أن وجود الجزاءات لا يعني شيئاً، إن لم تكن متناسبة ومتلائمة مع شخص الجاني وظروف جريمته، وهو ما يقتضي من المشرع استخدام عدة طرق لتحقيق التناسب بين الجرائم التي نص عليها في قانون ضريبة الدخل وعقوبتها، وهو ما يسمى (بالتناسب التشريعي).

Legislative Proportionality Between Criminalization and Punishment in the
Income Tax Act Iraqi
(Comparative study)

Abstract

Enjoys the Income Tax Act of great importance, among other direct tax laws (and Land Property Tax), the fact that the income tax is an important source of public treasury financing, so it has to be a guarantee of payment of this tax from the taxpayer, and the sanctions are the basic guarantee for the respect of the law and pay the tax by the designate, but the presence of sanctions does not mean anything, that were not proportionate and compatible with the offender and the circumstances of his crime, which requires the legislature to use several ways to achieve proportionality between the crimes provided for in and punishable by the Income tax Act, which is called (legislative proportionately).

المقدمة:

لم تعد الدولة في ظل مفهومها الحديث مقتصرة على وظائف الدولة الحارسة، إذ اتسعت وظائفها ومهامها وأخذت تلج في مختلف ميادين الحياة الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي أدى إلى زيادة أعبائها المالية، فكان لزاماً عليها أن تستخدم سلطتها السياسية والقانونية من أجل مدّ خزانتها بالأموال اللازمة لمواجهة تلك الأعباء، وتتعدد الموارد المالية التي تعتمد عليها الدول في تشييد أساس نظامها المالي، إلا أنه تبرز من بين تلك الموارد المالية الضرائب كونها واحدة من أبرز أدوات السياسة المالية التي تحقق عن طريقها الدولة أهدافاً متعددة تتجاوز الهدف المالي لها.

ومن أجل ذلك باتت تشريعات الضرائب تحتل مكانة مرموقة على صعيد النظام القانوني للدولة، وتعدّ ضريبة الدخل محل الدراسة إحدى أهم أنواع الضرائب المباشرة في العراق فضلاً عن ضريبتَي العقار والعرضات، وقد نُظمت أحكامها بقانون جاء تحت عنوان قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، إذ حددت فيه كيفية فرضها وطرق جبايتها، ولغرض حماية هذه المصلحة فقد لجأ المشرع إلى الحماية الجزائية لضمان تطبيق أحكامه وعدم مخالفتها.

أولاً: أهمية البحث:

لا يختلف اثنان على أنّ الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل لها من التأثير ما يمس كيان الدولة المالي وحقوق الأفراد على حد السواء، لذلك فإن عدم وضع العقوبات متناسبة مع خطورتها، يؤدي إلى ازديادها ومن ثم تأثيرها على مالية الدولة العامة.

لذلك فإن اهتمامنا في هذه الدراسة يأتي انطلاقاً من الأهمية التي يحظى بها قانون ضريبة الدخل من بين تشريعات الضرائب المباشرة الأخرى، (ضريبة العقار والعرضات) كون ما ينظمه هذا القانون من ضريبة هي (ضريبة الدخل) إنما تمس شريحة واسعة من الأشخاص ومن ثم فإن حصيلتها تمثل مصدراً مهماً من مصادر تمويل الخزانة العامة، لذلك فإن التلاعب بهذا الدين الذي يُعد مالياً عاماً يسلب في الحقيقة حق الدولة في دعم ميزانيتها ومن ثم الأضرار بمقومات التنمية الاقتصادية، فضلاً عن كون الضرائب أداة من أدوات السياسة المالية للدولة تحقق عن طريقها مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ولكي تتوصل الدولة إلى تحقيق هذه الوظائف للضريبة كان لابد من توفير ضمانات لدفعها من قبل المكلف، وتعدّ الجزاءات هي الضمان الأساسي لاحترام القانون إلا أنّ وجود الجزاءات لا يعني شيئاً إن لم تكن، متناسبة ومتلائمة مع شخص الجاني وظروف جريمته، وهو ما أصبح يعرف اليوم بمبدأ (التناسب) الذي استقر في الفكر القانوني والواقع العملي .

ويكتسب البحث في موضوع تناسب العقاب مع التجريم، أهمية خاصة ولاسيما في ظل السياسة الجنائية الحديثة التي أضحت تركز على تحقيق وظائف العقاب ولاسيما هدفي الإصلاح والعدالة، وهي أهداف لا يمكن تحقيقها ما لم تكن العقوبة متناسبة مع الجرم المقترف.

ثانياً: مشكلة البحث:

إذا كان المشرع العراقي قد شعر بخطورة الأفعال التي تهدد اقتصاد الدولة وضرورة التصدي لها فكانت أول خطوة له في هذا المجال هو سد الفراغ التشريعي وتجريم هذه الأفعال، وذلك بإصدار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، إلا أن هذه الخطوة وكأي خطوة أولى غير كافية لتحقيق أهداف المشرع من التجريم، نظراً لخطورة الجرائم الضريبية التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول، وتزايد حالات ارتكابها مقارنة بالعقوبات المقررة لها، لذا فإن مشكلة البحث تتجسد بعدم تناسب العقاب مع التجريم الضريبي، بالقدر الذي يمنع ارتكابها أو يحد منها على أقل تقدير.

ثالثاً: منهج البحث:

ننطلق في البحث من خلال استقراء نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته عامة والنصوص ذات التكاليف الجزائي خاصة تأصيلاً وتحليلاً ونقداً بهدف تحديد مواطن النقص والقصور التي تشوب التنظيم في القانون العراقي، مع اعتماد الدراسة المقارنة أيضاً من خلال الإشارة إلى موقف قانون ضريبة الدخل المصري والأردني والفرنسي بغية الوصول إلى رؤى جديدة يمكن الأخذ بها من قبل المشرع العراقي.

رابعاً: هيكلية البحث:

بغية الإلمام بموضوع الدراسة من جميع جوانبه فقد أثرنا تقسيم البحث إلى مبحثين، خصصنا أولهما لمفهوم مبدأ التناسب، وتطرقنا في ثانيهما إلى طرق التناسب التشريعي بين التجريم والعقاب الضريبي، يعقب ذلك خاتمة تمثل تدويناً لأهم النتائج التي توصلنا إليها وأهم المقترحات والتوصيات.

المبحث الأول

مفهوم مبدأ التناسب

هناك العديد من التعريفات لمبدأ التناسب، والتي من خلالها يمكن استنتاج أهم المعايير التي يقوم عليها هذا المبدأ، لذلك سنسلط الضوء على مفهوم مبدأ التناسب في مطلبين، نتناول في المطلب الأول تعريف التناسب والمعايير التي يقوم عليها هذا المبدأ، أما المطلب الثاني فنخصصه لبحث مدى التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي.

المطلب الأول

تعريف التناسب وتحديد معياره

لبيان المقصود بمبدأ التناسب لابد من أن نعرض أولاً لمعناه اللغوي، ثم نحدد ثانياً معناه الاصطلاحي ليتجسد لنا بناءً على ذلك مفهومه العام، ثم نستخلص أهم المعايير التي يقوم عليها هذا المبدأ.

الفرع الأول

تعريف التناسب

لغرض معرفة المعنى الاصطلاحي للتناسب لابد لنا من تحديد معناه اللغوي أولاً.

أولاً: التناسب لغة

بالبحث في قواميس اللغة العربية نجد أن لفظ التناسب مشتق من أصل كلمة (نسب)، والنسب يعني القرابة، وانتسب وانتسب، أي ذكر نسبه، وناسبه أي شاركه في نسبه^(١). وناسب مناسبة، ماثلة وشاكلة ولائمة، وتناسباً أي تماثلاً وتشاكلاً، واستنسب الشيء وجده مناسباً ملائماً، والنسب القرابة، وإيقاع التعلق والارتباط بين شيئين، والتماثل بين علاقات الأشياء والكميات. والنسبة تعني الصلة، والتناسب التشابه^(٢).

أما في اللغة الانكليزية فقد وردت كلمة (Proper) بمعنى الملائمة^(٣)، في حين تشير قواميس اللغة الفرنسية إلى أن كلمة تناسب (Laproporionnalite) تعني في فحواها، العلاقة أو الصلة بين شيء وآخر أو بين أجزاء بعضهما البعض، أو بينهما وبين الكل. كما تعني أيضاً في إحدى استعمالاتها اللغوية جعله متناسباً أو متكافئاً^(٤).

مما تقدم يتضح لنا أن تعبير التناسب في اللغة يمكن استخدامه للدلالة على أكثر من معنى، وإن كان يجمع بينها أنها تعبر جميعاً عن علاقة ما، أو رابطة معينة بين شيئين أو أمرين، تتصف بالمماثلة أو التكافؤ أو الملائمة.

ثانياً: التناسب اصطلاحاً

للتناسب في الاصطلاح عدة معانٍ، فمنهم من عرفه بأنه تعبير عن صلة تتسم بالتوافق أو التوازن بين شيء وآخر، في إطار العلاقات المعتادة التي يفترض أن تكون عليها تلك الصلة^(٥). ووفقاً لتعريف آخر فهو يعني وجود ملائمة ظاهرة بين الفعل ونوع الجزاء الموقع على مرتكبه^(٦). ويعرف أيضاً بأنه توافق الإجراء

(١) ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف للنشر، القاهرة، ص ٤٤٠٥.

(٢) إبراهيم مذكور، المعجم الوجيز، وزارة التربية والتعليم، مجمع اللغة العربية، مصر، ١٩٩٩، ص ٦٢١.

(٣) حارث الفاروقي، المعجم القانوني، مكتبة لبنان، بيروت، ص ٥٦١.

(٤) د. سهيل إدريس، ود. جبور عبد النور، قاموس المنهل (عربي - فرنسي)، دار العلم للملايين، بيروت، ط ١٠، ١٩٨٩، ص ٨٣٥.

(٥) المستشار د. خليفة سالم الجهمي، الرقابة القضائية على التناسب بين العقوبة والجريمة في مجال التأديب، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٩٥.

(٦) د. عادل الطباطبائي، الرقابة القضائية على مبدأ التناسب بين العقوبة التأديبية والمخالفة الوظيفية، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة (٦٠)، العدد (٣)، ١٩٨٢، ص ٨٨.

المتخذ مع سبب القرار^(١). كما يعرف التناسب بمفهومه العام بأنه: العلاقة بين شيئين معبر عنها بصورة رمزية^(٢).

وفي ضوء التعريفات المتقدمة يمكن تحديد معنى التناسب في الاصطلاح القانوني بوجه عام بأنه تعبير عن الصلة التوافقية بين حالة معينة وأخرى مناظرة لها نتيجة توازن مقبول بينهما. فالتناسب يقوم أساساً على وجود علاقة منطقية بين شيئين يعبر عنها بالتماثل أو التكافؤ، وهو لن يكون إلا نسبياً حين يتعلق الأمر بإقامة علاقة مقارنة بين قيم مختلفة.

إذن فالتعريف العام للتناسب يدور حول عنصرين، أحدهما ثابت يشتمل على العلاقة بين طرفي قياس، والآخر متغير يتمثل في مدى أو درجة العلاقة بين هذين الطرفين، ومن ثم يمكن الكشف عن عدة صور للتناسب يكون فحواها مختلفاً، ولكن تبقى هناك خاصية مشتركة تجمع بينهما تتمثل في وجود علاقة تلازم منطقية تقود إلى تصور مجرد إيجابي للتناسب كالمعقولة والتوازن والتناغم والانسجام، أو تصور مجرد سلبي كالمفرط والمغالي فيه والمتجاوز للحد، وبين هذين التصورين تتجسد أسقف التناسب بمعناه النسبي وليس الدقيق والمطلق^(٣).

أما في المجال العقابي فالتناسب يعني أن يكون العقاب متلائماً مع الظروف الشخصية للجاني، والظروف الموضوعية للجريمة لكي تأتي العقوبة ثمارها وتحقق وظائفها^(٤).

وهذا يعني أن العقوبة يجب أن تكون متناسبة وحالة الجاني وظروف جريمته، إذ ليس للمشرع أن يعترف بعقوبة قاسية تجرح الشعور العام، إذ هي عند ذلك سوف لن تعبر عن فكرة الجزاء العادل كما استقرت في أذهان الناس، بل لتثير الإشفاق على المحكوم عليه، وقد عبرت محكمة التمييز العراقية عن مضمون مبدأ التناسب في قراراً لها جاء فيه (ولا ينبغي أن تكون العقوبة هينة بحيث لا يؤبه بها، ولا تكون قاسية بغير مبرر، إذ لا فائدة من عقوبة غير رادعة)^(٥). والقرار أعلاه يوضح مضمون مبدأ التناسب محل البحث^(٦).

ومن مقتضيات مبدأ التناسب أن تكون العقوبة قابلة للتجزئة (divisible) أو كما عبر عنها البعض وجوب أن تكون العقوبة مرنة، بحيث يمكن تحديد مقدارها بما يتناسب مع جسامة الجريمة ودرجة خطورة الجاني^(٧)، على أن لا يفهم أن التناسب يعني المساواة المثلية بين ألم الجريمة والعقوبة، إنما تعني فقط إنزال إنزال ألم بالجاني يتناسب مع الشر الذي أحدثته الجريمة ولو لم يمس هذا الإيلام ذات الحق الذي وقعت الجريمة اعتداءً عليه، فجريمة القتل على سبيل المثال وان ترتب عليها حرمان المجنى عليه من الحق في الحياة، إلا أن العقوبة التي توقع على الجاني قد لا تؤدي إلى المساس بحقه في الحياة في الحياة، إنما تقتصر على المساس بحقه في الحرية^(٨).

(١) مايا محمد نزار، الرقابة القضائية على التناسب في القرار الإداري، ط ١، المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠٠١، ص ٦٥.

(٢) د. خليفة سالم الجهمي، مصدر سابق، ص ٩٥.

(٣) د. خليفة سالم الجهمي، مصدر سابق، ص ٩٥، ٩٦.

(٤) د. عمار عباس الحسني، التفريد العقابي في القانون العراقي والمقارن، بحث منشور في مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، النجف الأشرف، ٢٠٠٩، ص ٧٩.

(٥) قرار محكمة التمييز رقم ١٦٣٦ في ١٩٧١/٧/٢٨ نقلاً عن د. فخري الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، العاتك، بغداد، ٢٠١٠، ص ٣٧٣.

(٦) وتجدر الإشارة إلى أن أهمية مبدأ التناسب قد تعاضمت في الدراسات العقابية إلى حد صيرورته أحد موجهات السياسة الجنائية الرشيدة، إذ كلما تناسبت العقوبة المقررة مع الجرم المرتكب كلما زاد ذلك من القيمة الاقتناعية للقاعدة الجنائية بما يكفل تحقيقها لوظيفية الردع المرجوة منها، ولمبدأ التناسب بين الجريمة والعقوبة أهمية متنامية في فرنسا وصلت إلى حد اعتباره من ضمن لوازم مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، وقد أشار إعلان حقوق الإنسان والمواطنة الصادر في فرنسا سنة ١٧٨٩ إلى مبدأ التناسب في مادته الثامنة إذ يؤكد نص هذه المادة وجوب ألا تتضمن القاعدة المجرمة سوى العقوبات الضرورية، أي تلك العقوبات اللازمة والمتناسبة مع خطورة السلوك غير المشروع، والمصلحة المعتدى عليها، وذلك بقدر ما أصابها من ضرر أو ما تعرضت له من خطر، أو بالنظر إلى ما وقع من الفاعل من خطأ، واستناداً إلى مبدأ التناسب المشار إليه في المادة المذكورة أعلاه، فقد قرر المجلس الدستوري في فرنسا اعتبار بعض النصوص القانونية مخالفة للدستور على أساس عدم تناسب الجزاء على ما وقع من مخالفة للقانون، Conseil Constitutionnel 18-19 Janvier, 1970, Note French الإداري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٦٢.

(٧) د. فخري الحديثي، مصدر سابق، ص ٣٧٣.

(٨) د. عادل يحيى، مبادئ علم العقاب، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٤٩.

وتجدر الإشارة إلى أن فكرة التناسب تدين في ظهورها إلى الشريعة الإسلامية الغراء، إذ تجسدت هذه الفكرة في الشريعة الإسلامية منذ بزوغ فجر الإسلام وقبل أن تهتدي إليها القوانين الوضعية منذ زمن بعيد، إذ أرشد الله تعالى عباده بأن يكون العقاب مماثلاً للعدوان أي عادلاً لا غلوا فيه تطبيقاً لقوله تعالى ((فإن عاقبتم فعاقبوا بمثل ما عوقبتم به))^(١) وقوله تعالى ((وجزاء سيئة سيئة مثلها))^(٢) وغير ذلك من الآيات الكريمة وقواعد الشريعة الإسلامية السمحاء كقاعدة لا ضرر ولا ضرار، وقاعدة الضرورة تقدر بقدرها.

وتتجلى فكرة التناسب في الشريعة الإسلامية من خلال تطبيقها في ميدان العقوبات التعزيرية التي يترك أمر تقديرها للقاضي بما يتناسب مع الجريمة والجاني والمجنى عليه والزمان والبيئة، فيجتهد في ذلك ويختار الأنسب - كما وكيفاً - والأقرب إلى تحقيق الغاية المطلوبة من العقوبة.

ومن المسلم به أن مبدأ التناسب أصبح اليوم من أهم خصائص العقوبة في التشريعات الجنائية الحديثة، ويعني كما بينا سابقاً أن تكون العقوبة متناسبة مع الجريمة، إذ أن هذا التناسب هو الذي يجعل من الأولى جزاءً عادلاً للثانية، كما أنه أي (التناسب) هو الذي يجعل العقوبة صالحة لتحقيق الأغراض المراد تحقيقها كالردع العام والخاص وإرضاء العدالة وتهذبة شعورها الكامن في النفس البشرية لكل عضو من أعضاء المجتمع^(٣).

وفي ضوء استعراض التعريفات المختلفة لمبدأ التناسب في إطار قانون العقوبات وفروع القانون الأخرى، يمكن أن نستخلص تعريفاً لمبدأ التناسب بين الجريمة والعقوبة في إطار قانون ضريبة الدخل بأنه (الملائمة التي تتخذها الجهة المختصة بين جسامة الجريمة الضريبية وخطورتها على مالية الدولة من جهة والعقوبة المقررة لها من جهة أخرى).

الفرع الثاني

معيار التناسب

بما أن العقوبة من صور الجزاء فوضع طبيعى إلا يلحق هذا الجزاء إلا بمن ثبتت مسؤوليته عن جريمة وقعت فعلاً، فالجريمة إذن تنزل من العقوبة منزلة الفعل من رد الفعل، وطبيعى أن يتناسب رد الفعل مع الفعل ذاته.

في الحقيقة أن موضوع وضع معيار محدد للتناسب يواجه صعوبات عديدة لأن تحديده أمر لا يخلو من الدقة نظراً لتعدد الاعتبارات التي يجب مراعاتها للقول بالتناسب من عدمه. لهذه الأسباب تعددت المعايير التي يمكن الأخذ بها لتحقيق هذا التناسب، فثمة معيار موضوعي، وآخر شخصي، وثمة معيار مختلط يجمع بين المعيارين السابقين معاً مع التنسيق بينهما وفق خطة علمية^(٤).

أولاً: المعيار الموضوعي للتناسب

مقتضى هذا المعيار أن يكون هناك تناسب بين الألم الذي تنطوي عليه العقوبة وجسامة النتيجة المترتبة على الفعل الإجرامي، ويفترض هذا التناسب قيام صلة بين سلوك الجاني وبين النتيجة الجرمية^(٥).

إذن وفقاً للمعيار الموضوعي فإن العقوبة يجب أن تكون متناسبة مع درجة جسامة ماديّات الجريمة بصرف النظر عن نصيب إرادة الجاني من الخطأ وهذه نتيجة منطقية لوظيفة العقوبة كجزاء رادع فيه زجر للجاني، وهذا يعني أن جسامة العقوبة وفقاً للمعيار الموضوعي يجب أن تطرد مع جسامة الجريمة إعمالاً لمبدأ العدالة الذي هو الجزاء الحق للخير أو الشر، فالعقوبة هي الجزاء العادل للمجرم عن جريمته،

(١) سورة النحل، الآية (١٢٦).

(٢) سورة الشورى، الآية (٣٨).

(٣) حسن بن محمد التويجري، مبدأ تناسب العقوبة مع الجريمة في الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة نايف العربية، ٢٠١٠، ص ١٠٢.

(٤) د. عادل يحيى، مصدر سابق، ص ٥٠.

(٥) د. فهد يوسف الكساسبة، وظيفة العقوبة ودورها في الإصلاح والتأهيل، ط ١، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، ٢٠١٠، ص ٥٢.

وبالتالي يجب أن تلحق به ألماً يتناسب مع ما يسببه من ضرر للنظام القانوني، وقد كان التناسب في أول الأمر أخلاقي ثم تحول إلى تناسب اجتماعي وتطور أخيراً إلى تناسب قانوني^(١).

يرجع الفضل في ظهور هذا المعيار إلى فقهاء المدرسة التقليدية إذ تركزت دراستهم على الجريمة دون المجرم، لافتراضهم أن المجرم هو شخص سوي في جميع الأحوال ولا يفقد سويته إلا إذا نقص إدراكه أو اختياره، وبما أنه كذلك ففانون العقوبات تقتصر دراسته على الجريمة دون المجرم، وملائمة العقوبة (تناسبها) يتحدد نوعاً ومقداراً على ضوء جسامة الجريمة، فكلما كانت الجريمة جسيمة كانت العقوبة شديدة دون اعتبار لظروف الجاني^(٢).

إلا أن الأخذ بهذا المعيار أدى إلى نتائج غير مقبولة فالفعل الجسيم في ظل هذا المعيار يرتب عقوبة شديدة ولو كان حظ فاعله من الخطأ ضئيلاً، في حين أن الفعل التافه لم يكن ليستأهل سوى عقوبة بسيطة ولو انطوى على درجة خطأ وإثم كبير في حق فاعله^(٣)، وذلك لأن فقهاء المدرسة التقليدية أقاموا أسس التجريم والعقاب على قواعد موضوعية بحتة لم يراع فيها شخصية الجاني والظروف التي دفعته إلى الانحراف وارتكاب الجريمة^(٤).

ثانياً: المعيار الشخصي للتناسب

إذا كان التناسب وفقاً للمعيار الموضوعي يقوم على أساس جسامة الفعل المادي، فإن التناسب في ظل المعيار الشخصي مبناه خطورة الجاني متمثلاً فيما صدر عنه^(٥).

فالمعيار الشخصي لا يكتفي بقيام رابطة السببية المادية بين السلوك والجاني نفسه، وبالتالي فإن قوام المعيار الشخصي هو الركن المعنوي للجريمة^(٦).

يرجع الفضل في ظهور هذا المعيار إلى المدرسة الإيطالية الوضعية التي اهتمت بدراسة شخصية الجاني وظروفه المختلفة، إذ يرى أصحابها أن الشخص لا يرتكب الجريمة إلا نتيجة لعوامل داخلية وخارجية، مما يعني وجوب مسائلته في ضوء هذه الظروف، لأن سلوكه يكشف عن مدى خطورته الإجرامية على المجتمع^(٧).

إذن فأساس المسؤولية الجنائية لدى أنصار هذه المدرسة هي الخطورة الإجرامية^(٨). لذلك يذهب أنصار المدرسة الإيطالية الوضعية إلى أن العقوبة يجب ألا تكون متناسبة مع جسامة الفعل إنما مع مدى الخطورة التي يكشف عنها سلوك الجاني، لكي تحقق العقوبة أهدافها.

وقد تبلورت فكرة الخطورة الإجرامية وتعددت صورها حتى أصبحت نواة لنظرية الركن المعنوي التي تعد أحد أهم نظريات قانون العقوبات، وعلى هذا فلم يعد مقبولاً في النظم القانونية المعاصرة أن يقرر المشرع عقوبة شديدة متى كان حظ الجاني من الخطأ ضئيلاً (أي غير ذي خطورة إجرامية)، وذلك بصرف النظر عن جسامة الفعل المادي^(٩)، على اعتبار أن تلك التشريعات أصبحت تدرك أن الجانب النفسي الذي يربط الجريمة بفاعلها لا يقل أهمية عن الجانب المادي، وأن ثمة عوامل نفسية قد تزيد أو تنقص من درجة جسامة ماديات الجريمة، وقد ترتب على ذلك أن العقوبة في التشريعات الحديثة أصبحت تدور بين حدين أعلى وأدنى حتى يتمكن القاضي من تحديد أفضل نقاط التوازن بين الجريمة بجانبها المادي

(١) د. نادرة محمود سالم، السياسة الجنائية المعاصرة ومبادئ الدفاع الاجتماعي من منظور إسلامي مع تطبيقات الشريعة الإسلامية في مكافحة الجريمة، الناشر النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة، ص ٤٢.

(٢) د. فهد يوسف الكساسبة، مصدر سابق، ص ١١٢.

(٣) د. طارق عبد الوهاب سليم، المدخل إلى علم العقاب الحديث، السنة الأولى، ص ١٧٧.

(٤) د. عمر خوري، السياسة العقابية، ط ١، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٣٣.

(٥) د. علي عبد القادر الفهوجي ود. فتوح عبد الله الشاذلي، علم الإجرام وعلم العقاب، مطابع السعدني، ٢٠٠٧، ص ٤٣.

(٦) د. فهد يوسف الكساسبة، مصدر سابق، ص ٣٥.

(٧) د. فهد يوسف الكساسبة، مصدر نفسه، ص ١١٢-١١٣.

(٨) انقسم الفقه إلى اتجاهين في تعريف الخطورة الإجرامية الاتجاه الاجتماعي والاتجاه النفسي، فقد عرفها الفقيه رفايلي جاروفالو بأنها ((أهلية المجرم الجنائية ومدى تجاوبه مع مجتمعه)) فتقدير مدى توفر الخطورة يجب أن يجري وفقاً لمدى تحقق الأهلية الجنائية ومدى توفر الأحوال الاجتماعية التي يمكن أن يفترض أنها سوف توقف خطورته. أما أنصار المذهب النفسي فركزوا على الجانب النفسي للجاني وعرفوها بأنها: حالة نفسية تتكون لدى الشخص نتيجة لعوامل داخلية وخارجية تجعله أكثر ميلاً لارتكاب الجريمة في المستقبل. لمزيد من التفصيل راجع د. محمد شلال حبيب، الخطورة الإجرامية، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون والسياسة، ١٩٨٠، ص ٢٧-٢٨.

(٩) د. طارق عبد الوهاب سليم، مصدر سابق، ص ١٧٧-١٧٨.

والنفسى من جهة والعقاب من جهة أخرى، أي بعبارة أخرى حتى يتمكن القاضي من تحديد القدر المناسب من إيلام العقوبة والصورة المناسبة من المعاملة العقابية للمحكوم عليه^(١).

ثالثاً: المعيار المختلط للتناسب

هذا المعيار تبنته المدارس التوفيقية التي حاولت التوفيق بين المعيار الموضوعي (جسامة الجريمة) الذي أخذت به المدرسة التقليدية، والمعيار الشخصي (شخص المجرم وخطورته الإجرامية) الذي أخذت به المدرسة الوضعية، وذلك من خلال الجمع بين المعيارين السابقين، بحيث تتناسب العقوبة طوراً مع جسامة الفعل المادي وطوراً آخر مع درجة الخطأ (الخطورة الإجرامية) الذي يكشف عنه سلوك الفاعل، وذلك من خلال منح القاضي سلطة تقديرية في فرض العقوبة المتناسبة مع جسامة الجريمة وخطورة الفاعل في نطاق الحدود القانونية^(٢).

لذلك فليس هناك ما يمنع من الأخذ بالمعيارين السابقين معاً في ظل تشريع واحد بحيث تتناسب العقوبة طوراً مع جسامة الفعل وطوراً آخر مع درجة الخطورة التي يكشف عنها سلوك الفاعل، ذلك لأنه إذا كان للتناسب المادي أهميته الخاصة على اعتبار أن غالبية التشريعات تعتمد عليه في تصنيف العقوبات، فإن للتناسب الشخصي دوره الهام كذلك، إذ إن التعمق في إدراك الصلة النفسية بين الفاعل وقدر الخطورة التي تنطوي عليها نفسيته قد يؤدي إلى تعديل في مفهوم المعاملة العقابية، ومؤدى ذلك إنجاح المعاملة العقابية وتحقيقها للهدف المنشود ألا وهو إصلاح الجاني وتقويمه^(٣).

وفي إطار الجريمة الضريبية يبدو للوهلة الأولى أن المعيار الموضوعي المتمثل بمدى جسامة الجريمة وخطورتها على مصلحة الدولة المالية، هو المعيار الذي يجب الاستناد عليه للقول بتناسب العقوبة من عدمه، على أساس أن الجاني لا يحمل خطورة كتلك التي يحملها الجاني وفق أحكام قانون العقوبات^(٤)، إلا أننا في الواقع لا يمكن أن نأخذ بالمعيار الموضوعي منفرداً، خاصة في حالات عودة الجاني إلى ارتكاب الجريمة أكثر من مرة دون أن يردعه العقاب فهو يكشف عن خطورة إجرامية لا يمكن إهمالها، ومعاملته على قدم المساواة مع المخالف للمرة الأولى لا يكون من العدالة بشيء.

أخيراً وبناء على المعايير التي طرحها الفقه لتحديد التناسب بين التجريم والعقاب، نرى أن المعيار المختلط هو الأقرب إلى تحقيق العدالة وذلك من خلال ملائمة العقوبة وإعطاء القاضي سلطة تقديرية لفرض العقوبة المناسبة والقائمة على الأخذ بشخصية الجاني ودرجة خطورته من جهة، وجسامة الجريمة ومدى خطورتها على المصلحة المحمية من جهة أخرى.

المطلب الثاني

مدى التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي

إن فرض الجزاء في أي تنظيم قانوني يهدف إلى حماية مصلحة يراها المشرع جديرة بذلك، ومن هذا المنطلق فالمشرع الضريبي عندما أورد في نصوص قانون ضريبة الدخل مجموعة من الجزاءات القانونية فإنه يهدف من ذلك حماية مصلحة معينة، وهي مصلحة الدولة المالية المتمثلة بضمان حقوقها وعدم إهدارها.

وحماية لمصلحة الخزينة العامة فقد خصص العقوبات الضريبية لتحقيق هذا الغرض، ولكن السؤال الذي يُثار هنا هل العقوبات التي أوردتها المشرع الضريبي العراقي متناسبة مع الجريمة الضريبية^(٥) أم لا؟

(١) د. نادرة محمود سالم، مصدر سابق، ص ٣٨.

(٢) د. فهد يوسف الكساسبة، مصدر سابق، ص ١١٣.

(٣) د. طارق عبد الوهاب سليم، مصدر سابق، ص ١٧٨.

(٤) تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الخطورة الإجرامية في قانون ضريبة الدخل يختلف عن المفهوم العام للخطورة الإجرامية في قانون العقوبات وذلك لاختلاف طبيعة المصلحة التي يهدف كل قانون إلى حمايتها وهذا ما يؤدي بدوره إلى اختلاف في طبيعة الالتزامات الملقاة على عاتق المخاطبين بأحكامه، فإذا كان الجاني يعدّ ذي خطورة إجرامية في إطار قانون العقوبات لكونه أكثر ميلاً إلى ارتكاب الجريمة، فإن الجاني (المكلف) في إطار قانون ضريبة الدخل يكون ذي خطورة إجرامية ضريبية عند تكرار ارتكاب الجرائم الضريبية، أي أنها تكشف عن استعداد نفسي لدى المكلف على تكرار مخالفة الالتزامات التي يفرضها قانون ضريبة الدخل (كتكرار احتياله الضريبي أو تزويره)، وهذا يبرهن عن انحراف خطير في سلوكه لكونه لم يردع من العقوبة التي فرضت عليه.

(٥) وتشمل الجريمة الضريبية الأفعال التي نصت عليها المواد (٤٥ و ٥٦ و ٥٧ و ٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢.

لا؟ للإجابة عن هذا السؤال لابد لنا من تقسيم هذا المطلب إلى فرعين مستقلين، نبحث في الأول مدى تناسب العقوبات الجنائية مع التجريم الضريبي، ونتناول في الثاني مدى تناسب العقوبات غير الجنائية مع التجريم الضريبي.

الفرع الأول

مدى تناسب العقوبات الجنائية مع التجريم الضريبي
يلاحظ أن المشرع العراقي رصد عقوبتي الحبس والغرامة الجنائية اللتين تفرضهما المحكمة المختصة لبعض الجرائم الضريبية كجريمتي التزوير والاحتيال الضريبي، لذلك سنبين في هذا الفرع مدى تناسب هذه العقوبات مع الجرائم الضريبية.

أولاً: مدى تناسب عقوبة الحبس مع التجريم الضريبي

أقر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل (الحبس) جزاءً بحق من يثبت إدانته بارتكاب أحد الأفعال المعاقب عليها بموجب المادة (٥٧ و ٥٨) منه، والجرائم التي عاقب عليها المشرع بالحبس هما جريمتا التزوير الضريبي والاحتيال الضريبي، إذ عاقب من يرتكب جريمة التزوير الضريبي بموجب المادة ٥٧ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل التي نصت على ما يلي (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتي : ١- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها. ٢- من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك).

ويلاحظ أن نص هذه المادة ترد عليه أكثر من ملاحظة أهمها ((إن جريمة التزوير الضريبي من الجرائم الخطرة التي لا تناسبها العقوبة التي فرضها المشرع الضريبي وهي الحبس مدة لا تزيد عن سنة، إذ أن هذه المدة قصيرة جداً وغير كافية لتحقيق أغراض العقاب واستئصال الخطورة الإجرامية للجاني، والدليل على صحة ما ذهبنا إليه يتضح عند مقارنة عقوبة جريمة التزوير المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل مع العقوبة المقررة في قانون العقوبات التي قد تصل إلى (١٥) سنة، ومن ثم اتجاه المشرع العقابي يكشف لنا عن مدى خطورة جريمة التزوير وخطورة فاعلها، لذلك كان الأجدر بالمشرع الضريبي، أن يغلظ من عقوبة جريمة التزوير الضريبي إذ أنه بهذه العقوبة البسيطة غير الرادعة يكون قد سهل الطريق للمكلف على العودة إلى ارتكاب الجريمة مرة أخرى مادام العقاب لا يحقق له أي ردع يذكر))^(١).

ولم يقصر المشرع الضريبي عقوبة الحبس على جريمة التزوير الضريبي، إنما عاقب على الاحتيال الضريبي وبموجب المادة ٥٨ منه (....) بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها).

إذ نلاحظ أن العقوبة المقررة لجريمة الاحتيال هي الحبس مدة لا تقل عن ثلاثة شهور ولا تزيد عن سنتين، على الرغم من أن البعض^(٢) ذهبوا إلى أن جريمة الاحتيال الضريبي تُعد من أخطر الجرائم الضريبية مقارنة مع صور الجرائم الضريبية الأخرى، لأن الغش والاحتيال ينطوي في حقيقته على تزوير وخداع للسلطة المالية وإذا ما نظرنا إليه من باب المصلحة الضريبية لوجدناه يحتاج إلى عقوبة أشد^(٣).

فالعقوبة المشار إليها أعلاه لا تناسب يُذكر بينها وبين الجرم المرتكب سواء استناداً إلى المعيار الموضوعي أم المعيار الشخصي للتناسب، نظراً لأن المشرع عندما يضع عقوبة للجريمة يجب أن يضع في اعتباره تناسبها مع درجة جسامة الماديات الجرمية، التي تتحدد بأمرين: أولهما: هو مقدار الأهمية الاجتماعية للحق المعتدى عليه فكلما ازداد الحق أهمية ازداد عقاب الجريمة التي تقوم بالاعتداء عليه^(٤)،

(١) أحمد حمد الله أحمد، مصدر سابق، ص ٣١٤.

(2) Lisa Marriott, Tax crime and punishment in New Zealand British tax review, Issue (5), 2012, P 1.

(3) Peter Bloch, Criminal prosecution of tax fraud cases, without edition, New York, 2013, P 2.

(٤) د. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات القسم العام، م ٢، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص ١٠٧٧.

ولو طبقنا هذا المبدأ على الجريمة الضريبية لوجدناها تشكل اعتداء على حقوق الخزانة العامة للدولة عن طريق أحد أهم إيراداتها وهي الضرائب^(١)، وثانيهما: هو مدى جسامته الاعتداء عليه (جسامته الاعتداء على الحق)، وهذه تتحدد بالنظر إلى مقدار خطورة وسيلته، ويفسر ذلك في إطار الجريمة الضريبية بسلوك المكلف لطرق التزوير والاحتيايل للتهرب من الضريبة، فكلما ازداد المجهود الجرمي والإصرار على المضي فيه يفترض ان يشتد تبعاً لذلك العقاب ليوافق الخطورة الإجرامية التي يكشف عنها سلوكه هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أنه لا مقارنة تذكر بين عقوبة جريمة الاحتيايل المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل وعقوبة جريمة الاحتيايل المنصوص عليها في المادة (٤٥٩) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل، التي جعلت العقوبة هي الحبس مطلقاً تاركة للمحكمة سلطة تقديرية في فرض العقوبة المتناسبة حسب خطورة الجريمة من جهة وظروف الجاني من جهة أخرى. على الرغم من أن الاحتيايل الضريبي أخطر من جريمة الاحتيايل في قانون العقوبات.

مما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد أن الفقه قد انقسم ما بين مؤيد ومعارض للنص على العقوبات السالبة للحرية في إطار الجرائم الاقتصادية ومنها الجرائم الضريبية.

ذهب البعض إلى تبرير النص على العقوبات السالبة للحرية في إطار قانون ضريبة الدخل إلى القول ان المشرع الضريبي يلجأ إلى العقوبات السالبة للحرية في حالات مواجهة المصالح الضريبية للمساس الخطير بها فهي بمثابة وسيلة يلجأ إليها للتعبير عن اللوم القانوني المنظم والموجه ضد المخالف لدفعه إلى عدم مخالفة أحكام القانون ومن ثم عدم الإضرار بالمصلحة العامة^(٢).

في حين ذهب آخرون^(٣) إلى أن عقوبة الحبس وإن كانت تلحق بإيلاام بدني بالمكلف، ولا ريب أيضاً أنها تحقق قدراً معيناً من الردع الموجه ضد الخطورة الإجرامية الضريبية، بيد أنها لا توصل إلى حماية – أكيدة – للمصلحة الضريبية محل الحماية، وذلك للعديد من الأسباب أهمها إن عقوبة الحبس غير متناسبة مع المصلحة التي يراد حمايتها وهي المصلحة الضريبية، والتي تخلص إلى تغذية الخزانة الضريبية بالأموال، وهذه الحماية لمصلحة الخزانة العامة تستوجب وضع عقوبات تتفق مع طبيعة تلك الجرائم. فالأساس في فرض العقوبات في قانون ضريبة الدخل العراقي هو النفعية، وهذا يدل على اعتماد المشرع حماية مصلحة الإدارة الضريبية وقبلها مصلحة الخزينة العامة للدولة في نطاق النصوص العقابية – لقانون ضريبة الدخل – وخير دليل على ذلك هو منح المشرع للإدارة سلطة إجراء التسوية الصلحية كبديل للعقوبات السالبة للحرية، وذلك لأن نتيجة التسوية ستكون مضاعفة الضريبة المستحقة إلى مثليها، وكل هذا يصب في مصلحة الخزينة العامة للدولة.

وهذا الاتجاه لقانون ضريبة الدخل العراقي لا يختلف عن باقي القوانين الضريبية محل المقارنة، إذ عُدَّ كتاب المالية العامة في مصر أن السياسة العقابية التي تناولها المشرع الضريبي مرت بأكثر من مرحلة، إذ كان يقتصر ابتداءً على مفهوم النفعية كغرض أساسي لإيقاع الجزاء الضريبي من خلال العمل على تعويض الخسائر التي تلحق بالخزينة العامة عند عدم دفع مبالغ الضريبة، لذلك تركزت العقوبات في ذمة المكلف المالية لا في شخصه، ولكن في مرحلة لاحقة اتجه المشرع الضريبي نحو مبدأ العدالة والذي يعد الضريبة التزاماً ذا طبيعة أخلاقية واجتماعية وهذا الالتزام تطبيقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي الذي تقوم عليه النظم الضريبية المعاصرة وان الإخلال بهذا المبدأ يوجب العقاب مع الأخذ بالاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، وبذلك تحول المشرع الضريبي المصري من النفعية المطلقة إلى مراعاة العدالة في فرض العقوبات، كما هو الحال بالنسبة للمشرع الفرنسي الذي اتجه نحو مراعاة العدالة في فرض العقوبات من خلال التمييز بين الفعل المرتكب بحسن نية أو سوء نية (القصد) وأثر ذلك في العقوبة المقررة لكل حالة سواء كانت مالية أم سالبة للحرية^(٤).

(1) Joel Slemrod, tax avoidance, evasion and administrative, 3edition, 2002, P 24.

(٢) د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، ط٢، القاهرة، ١٩٧٣، ص٣٦.

(٣) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص٢٧؛ د. طارق عيد الوهاب سليم، مصدر سابق، ص٢٥٦؛ د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط١، ٢٠٠٨، ص٢١٧.

(٤) د. قيس حسن البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، ط١، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٥، ص٢٥٩.

ويستطرد أنصار الرأي المعارض للعقوبات السالبة للحرية في إطار الجرائم الضريبية في ذكر عيوبها، إذ ذهبوا إلى القول أن عقوبة الحبس وإن كانت تلحق ألماً بالجاني إلا أنه كان الأجدر بالمشروع عدم اللجوء إليها لأنها تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة عن طريق غير مباشر لأن حبس الجاني يؤدي إلى انقطاع مصدر دخله مما يحبس عن الخزينة العامة مصدر من مصادر تغذيتها بالأموال^(١)، بل قد تضرر الخزينة بطريق مباشر لأن المحبوس يكلف الدولة الكثير من النفقات في سبيل معيشتة وحراسته، إضافة إلى الآثار السيئة للعقوبات السالبة للحرية قصيرة المدة المتمثلة باختلاط الجاني بغيره من المحبوسين الذين هم أكثر تمسكاً منه على الإجرام، لذلك كان الأولى بالمشروع اللجوء إلى الجزاء الإداري في معالجة هذه الجرائم كفرض غرامة إدارية أو غلق المؤسسة أو المحل أو إلغاء رخصة مزاولة النشاط فهذه الأخيرة تنتم غالباً بالردع المناسب والفعال أكثر مما يحققه الحبس القصير المدة^(٢).

ونرى بدورنا وجهة المبررات التي استند إليها أصحاب الرأي المعارض للعقوبات السالبة للحرية، والأفضل لدينا تقييد نطاق فرضها على حالات الانتهاك الخطير للمصلحة الضريبية خاصة جرائم التزوير والاحتيال والعودة إلى ارتكابها لأكثر من مرة، إذ تكشف العقوبات المالية في مثل هذه الحالات عن عدم فاعليتها وتفصح عن مدى أهمية العقوبات السالبة للحرية.

ثانياً: مدى تناسب عقوبة الغرامة الجنائية مع التجريم الضريبي

لما كانت الغرامة جزاءً مالياً من نفس جنس الجريمة الضريبية يتوسل المشروع من اللجوء إليها حماية التشريعات الضريبية، فهي تُعد من الوجهة الفنية والعلمية من أنسب العقوبات للجرائم الضريبية^(٣) لانسجام طبيعتها مع طبيعة المصلحة التي شرعت هذه العقوبات لحمايتها، لذا نجد أن غالبية الشراح يحذون الأخذ بالغرامة ويفضلون حلولها محل العقوبة السالبة للحرية كلما أمكن ذلك خاصة فيما يتعلق بجرائم الأموال^(٤).

فالمكلف عندما يرتكب الجريمة الضريبية إنما يهدف - بالدرجة الأساس - إلى التخلص من دين الضريبة، لذلك فمن الطبيعي أن يركز المشروع في الجزاء على هذا العنصر المالي للجاني حتى يكون أبلغ في ردعه وأجدي في زجره، وهي بذلك تنسجم وقدرة الجاني المالية وفي الوقت ذاته لا تؤدي إلى انقطاع مصدر دخله كالعقوبات السالبة للحرية ولا تشكل عائقاً له عن مباشرة نشاطه فيحقق المشروع العقابي الضريبي مقصوده في تغذية الخزينة الضريبية بالأموال من دون حرمانها مصدراً من مصادر هذه الأموال الفعلية والحقيقي إلا وهو المكلف^(٥).

وفي إطار قانون ضريبة الدخل العراقي، نجد أن المشروع الضريبي عاقب بالغرامة التي تفرضها المحكمة المختصة بموجب المادة (٥٦/أ) التي نصت على ما يلي (أولاً - يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية: ١- من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجب أو امتنع أو تأخر في تقديم بيان أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون مع مراعاة الفقرة ٣ من هذه المادة ٢- من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطاه أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير بيانها له..).

(١) د. طالب نور الشرع، مصدر سابق، ص ٢١٧.

(٢) د. أيمن رمضان الزيني، العقوبات السالبة للحرية القصيرة المدة وبدائلها، ط ٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٠٦؛ د. طارق عبد الوهاب سليم، مصدر سابق، ص ٢٥٦. د. طالب نور الشرع، مصدر سابق، ص ٢١٨.

(3) Lars P. Feld, Fridrich Schneider, ET, Tax evasion black activities empirical, Paper prepared for the annual congress of the international institute of public finance, 2007, P:1.

(٤) د. علي حسين الخلف ود. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، المكتبة القانونية، بغداد، ص ٤٣٠؛ د. فخري الحديثي، مصدر سابق، ص ٤٢٤.

(٥) د. طالب نور الشرع، مصدر سابق، ص ٢٢٠.

الواقع ان هذه الغرامة ظلت لفترة طويلة لم تستطع ان تحقق أياً من أغراض العقوبة، نظراً إلى بساطة قيمتها مقارنة مع جسامه الفعل المرتكب وتأثيره على مصلحة الدولة المالية، بل بالعكس يمكن ان تشكل دافعاً للعودة إلى ارتكاب الجريمة مرة أخرى^(١).

أما الغرامات التي تفرضها لجان الاستئناف ذات الاختصاص القضائي بموجب المادة (٥٦/أولاً/٣) بقولها (٣-) تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار). فهي تُعدّ غرامة نسبية ذات حد أدنى ثابت، وحد أعلى نسبي يتراوح بمقدار معين حدده النص.

ويُعدّ هذا الأسلوب في تحديد الغرامة بحدين أعلى أو أدنى نسبين مع وضع مبلغ نقدي ثابت لا يتم تجاوزه سواءً بالزيادة أم النقصان أفضل من الغرامة ذات الحد الثابت لأنه يمنح الجهة المختصة بفرض الغرامة الضريبية سلطة تقديرية واسعة في اختيار مبلغ الغرامة المناسبة ما بين هذين الحدين النسبيين. ومع ذلك فأننا نتفق مع الرأي الذي يذهب إلى القول بأن هذه الغرامة وبحدّها الأدنى لا تتناسب مطلقاً والآثار الخطرة التي يتركها ارتكاب مثل هذه الجرائم على الاقتصاد الوطني^(٢)، لذا نجد من الضروري أن يعيد المشرع النظر في نسب الغرامة وتحديد حدّها الأدنى الذي لا يتجاوز ٥٠٠ دينار، ورفعها إلى الحد الذي يجعلها متناسبة مع خطورة الجريمة على المصلحة محل الحماية، خاصة وان تلك النسب لم يتم تعديلها منذ صدور القانون عام ١٩٨٢ رغم التغيرات العديدة التي طرأت على العملة.

الفرع الثاني

مدى تناسب العقوبات غير الجنائية مع التجريم الضريبي لم يكتف المشرع الضريبي بالجزاءات الجنائية كوسيلة لإلزام المكلفين بأوامر ونواهي الإدارة الضريبية، بل عمد إلى العقوبات غير الجنائية كوسيلة لتحقيق الردع الضريبي، وتأتي هذه العقوبات ممثلة بالغرامة الضريبية التي تفرضها السلطة المالية بصورة إضافات قانونية (سواء تمثلت بالزيادة أم مضاعفة الضريبة أو فوائد التأخير) إلى مقدار الضريبة الأصلية نتيجة عدم تسديد الضريبة في المواعيد المحددة أو عدم تقديم التقارير والمستندات والمعلومات المطلوبة إلى السلطة المالية.

وتُعدّ الغرامة الضريبية واحدة من أنجح الوسائل التي يلجأ إليها المشرع الضريبي لحماية التشريعات الضريبية نظراً لفعاليتها وقيمتها العقابية العالية، فضلاً عن أنها تحقق القصد الحقيقي للمشرع الضريبي من تجريم الأفعال الماسة بأحكامه وهو (النفعية) أي حماية المصلحة الضريبية للدولة وتجنّبها أية خسارة في مواردها المالية^(٣).

إضافة إلى مزايا أخرى للغرامة الضريبية نابعة من كونها مبلغاً من المال تتمثل بقابلية الغرامة الضريبية للانقسام والتجزئة، ومن ثم تمكن الجهة المختصة بفرضها من تفريدها وجعلها متناسبة^(٤). كما إنها اقتصادية لا تكلف الدولة نفقات بسبب تحصيلها وجبايتها^(٥). فضلاً عن قابلية الغرامة للرد عند فرضها فرضها خطأ، ومن ثم يمكن تدارك الخطأ الذي قد يحدث عند تطبيقها^(٦).

أما مزايا الغرامة الضريبية النابعة من طبيعة المخالفة الضريبية، فتتمثل بانها تُعدّ العقوبة المناسبة والملائمة للجرائم التي يكون الباعث على ارتكابها الطمع والجشع والاستيلاء على الأموال بغير وجه

(١) مروان إبراهيم نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ١٨٣؛ د. صباح محمود ود. أحمد خلف حسين، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد ٢، المجلد ١٤، ٢٠٠٧، ص ١٣.
(٢) صبا فاروق خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية مالية، العدد ٦، ٢٠١١، ص ١٢.

(3) Phyllis Lai Lan Mo, Tax Avoidance and Anti-Avoidance measures in major developing economics, Praeger, Westport CT, 2003, P 77.

(٤) عثمان سلمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريعات الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ٣٤.

(٥) د. عبود علوان منصور، جرائم التهريب الكرمي في العراق، ط ١، بلا مطبعة، بغداد، ص ١٥٩.

(٦) د. علي حسين الخلف ود. سلطان الشاوي، مصدر سابق، ص ٤٢٩؛ د. ماهر عبد شويش، الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الحكمة للطباعة، ١٩٩٠، ص ٤٧٢.

حق^(١). كما أنها من الجزاءات التي لا يمكن الاعتياذ عليها، وهي بذلك تمثل خير وسيلة لمحاربة الإجرام بخلاف العقوبات السالبة للحرية.

أما مزايا الغرامة النابعة من ذاتية التشريع الضريبي فينضوي تحت هذه الفقرة ما يأتي:
أولاً: مادامت التشريعات الضريبية تهدف إلى جباية الموارد المالية للخزينة فهذا يقتضي أن تكون جزاءات تلك التشريعات مالية نابعة من ذاتية التشريع الضريبي وخصوصيته، وبهذا تكون الغرامة إحدى الوسائل التموينية غير المباشرة للدولة، تحصل عليها جراء ارتكاب المخالفات الضريبية^(٢).

ثانياً: صلاحية الغرامة للتطبيق على الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء، بل إن الغرامة هي الجزاء الملزم للجرائم الواقعة من قبل الشخص المعنوي حسب الرأي الراجح^(٣).

ثالثاً: كذلك ليس من المصلحة اللجوء إلى العقوبات السالبة للحرية، لأن العقوبات الأخيرة تسلب المكلف حرية ومن ثم مصدر دخله الذي يخضع للضريبة، وهذا يعني حرمان الخزنة العامة من أهم مورد لها وهو الضريبة التي تحصل عليها من المكلفين، على عكس الغرامة الضريبية التي تشكل إحدى البدائل التي يمكن أن تحل محل العقوبات السالبة للحرية.

لكن وعلى الرغم من المزايا السالفة الذكر للغرامة والتي لا يمكن إنكارها فقد يقال إن الغرامة الضريبية تُعد من الأعمال التشريعية التي صاغها الإنسان لذلك فهي تنطوي على عيوب شأنها شأن الجزاءات الأخرى، وأهم تلك العيوب:

أولاً: يؤخذ على الغرامة أنها غير عادلة، إذ يكون أثرها شديد على الفقير ضئيلاً على الغني^(٤)، ولكن ولكن هذا الانتقاد لا يجد له محلاً مقبولاً في التشريعات الضريبية التي تحدد الغرامة تحديداً نسبياً يأخذ بنظر الاعتبار المال موضوع الجريمة بحيث يأخذ مقدار الغرامة نسبة مئوية من الدين الضريبي الذي حاول المكلف التهرب منه بغير وجهه حق لذا فإنها تراعي قدرته المالية، أما الغرامة الضريبية ذات الحد الثابت فقد أعطى القانون للجهات المختصة بفرضها صلاحية واسعة من حيث جعل الغرامة جزاءً مالياً متناسباً مع الحالة الاقتصادية والاجتماعية للمكلف المخالف^(٥).

ثانياً: ينسب إلى الغرامة الضريبية على اختلاف أنواعها، أنها تخرج عن مبدأ شخصية العقوبات، لأنها لا تصيب المكلف المخالف وحده بل يمتد أثرها ليشمل أشخاصاً آخرين لا علاقة لهم بالمخالفة^(٦)، إلا أن هذا القول مردود عليه من منطلق أن الغرامة الضريبية ليست عقوبة جنائية بحته حتى تخضع لمبدأ شخصية العقوبات، وإنما هي جزاء ضريبي له بعض الصفات الخاصة، مقرر أصلاً رعاية للدين الضريبي وحماية لحقوق الخزنة من أي ضرر قد يصيبها جراء المخالفات الضريبية^(٧)، ثم أن مبدأ شخصية العقوبات في القوانين الجنائية هو مبدأ نسبي وليس مطلقاً^(٨).

ثالثاً: أما العيب الجوهرى الذي ينال من الغرامات عموماً ومنها الغرامة الضريبية على وجه الخصوص فهو انخفاض مستوى فعاليتها في أوقات ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض قيمة النقود تبعاً لمستوى التضخم النقدي السائد في البلد وهذه ظاهرة تكاد تكون عامة لاسيما في الدول النامية. وهذا القول أيضاً تم دحضه على أساس أن الانخفاض في قيمة الغرامات لا يشمل الغرامة الضريبية ذات الحد النسبي إذ أن قيمتها تتناسب مع مقدار الضرائب، ومن ثم لا توجد خشية من انخفاض قيمتها العقابية، ولكن

(١) د. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج ١، ط ١، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، ١٩٧٩، ص ١٦٥.

(٢) قدري نيقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، ١٩٦٠، ص ٢٨.

(٣) مروان إبراهيم نعمه، مصدر سابق، ص ١٧٨.

(٤) د. فخري الحديثي، مصدر سابق، ص ٤٢٣.

(٥) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ٣٦.

(٦) د. علي حسين الخلف ود. سلطان الشاوي، مصدر سابق، ص ٤٢٩.

(٧) قد تختلط الغرامة الضريبية مع بعض الجزاءات ذات الطبيعة المالية (كالغرامة الجنائية) وهذا ما يقتضي بنا التمييز بينها وبينها منعاً للالتباس الذي قد يقع، إذ أن هناك العديد من أوجه الاختلاف بينهما أهمها: أن الغرامة الجنائية تفرض من قبل المحكمة المختصة في حين أن الغرامة الضريبية تفرض من قبل السلطة المالية، وكذلك إقرار التشريعات الضريبية المقارنة لمبدأ التضامن في مجال الغرامة الضريبية كالتشريع المصري والفرنسي وهو أمر غير وارد في نطاق قانون العقوبات العام الذي يقصر التضامن على الغرامة الجنائية النسبية فقط، وأخيراً في الوقت الذي تطبق على الغرامة الجنائية القواعد العامة في قانون العقوبات، نجد أن الغرامة الضريبية تطبق عليها القواعد الواردة في التشريع الضريبي.

(٨) د. فخري الحديثي، مصدر سابق، ص ٤٢٣.

هذا الانتقاد يجد تطبيقاً له في الغرامات الضريبية ذات الحد الثابت الواحد، لذلك نجد العديد من التشريعات تعتمد إلى إعادة النظر في مقدار الغرامات بين فترة وأخرى لتكون متناسبة مع جسامة المخالفات الضريبية وظروفها وشخصية المجرم وحالته المالية والاجتماعية.

رابعاً: يؤخذ على الغرامات أيضاً أنها غير مؤكدة: بمعنى أنها قد لا تطبق في بعض الأحوال، إذ يتعذر تحصيلها فيما لو أعسر المخالف مما يؤدي إلى استبدالها بسلب الحرية، ولكن هذا الانتقاد يتعذر القبول به إذ لا يتصور إفسار المكلف بالضريبة الملزم بأداء الغرامة الضريبية مادام له مصدر لتكوين الدخل الذي يخضع للضريبة، وحتى لو افترضنا ذلك جدلاً فإن استبدال الحبس بالغرامة الضريبية لا يشمل كل الغرامات إنما بعضها وفي حدود وشروط محدودة وضيقة^(١).

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي نجد أن المشرع فرض عقوبة الغرامة الضريبية في أكثر من موضع سنبيين مدى تناسبها مع الجرائم الضريبية تبعاً:

اولاً- الغرامة الضريبية التي تفرضها الجهات الإدارية بموجب المادة (٥٦/الفقرة أولاً/البند ٤) بنسبة ١٠% من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد عن خمسمائة دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يتمتع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية ٥/٣١ من كل سنة^(٢). يلاحظ على نص هذه المادة أنَّ تحديد الحد الأعلى لمبلغ الغرامات بـ ١٠% من الضريبة المحتسبة بما لا يزيد عن خمسمائة ألف دينار، قد لا يحقق الغرض من تلك العقوبة لأنها أي (العقوبة) يراد لها أن تكون أداة لردع المكلف المخالف ومن خلاله لبقية المكلفين والأهم من ذلك تحقيق العدالة، إذن فكيف نضمن تحقيق هذه الأهداف إذا كانت الغرامات محددة (أن لا تتجاوز مبلغاً معيناً) خاصة إذا ما علمنا أنَّ حجم المخاطر المحتملة ترتبط بمقدار الجزاء الذي يجب أن يفوق العوائد التي يحققها المكلف.

ثانياً- كما أخذ المشرع العراقي بالغرامة الضريبية ذات الحد الثابت الواحد بموجب المادة (٥٦/البند ثانياً) من قانون ضريبة الدخل التي نصت على ما يأتي ((تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً قدره عشرة آلاف دينار على كل فرع لشركة أجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان))^(٣). في الواقع ان هذه الغرامة بحدها الثابت الواحد تسلب الجهة المطبقة لها من كل سلطة تقديرية لجعلها عقوبة تتناسب مع جسامة المخالفة الواقعة وظروف المخالف وشخصيته.

ثالثاً- وأخيراً فقد منح المشرع الإدارة الضريبية وبموجب المادة (٥٩) سلطة مضاعفة الضريبة على الدخل موضوع الدعوى بعد اكتساب الحكم للدرجة القطعية^(٤)، وهي غرامة ضريبية ذات حد نسبي واحد يتوقف تحديد مقدارها على مقدار الضريبة موضوع المخالفة والتي تمثل الفائدة التي حققها المخالف أو أراد تحقيقها وهي بالمثل تعبر عن الضرر المحتمل الناتج عن تلك المخالفة.

في حقيقة الأمر، أنَّ تحديد الغرامة الضريبية بموجب حدود ونسب له جانب كبير من الأهمية، لأنه يجعل الغرامة الضريبية متناسبة مع جسامة المخالفة المرتكبة من حيث ما تلحقه بالخرينة العامة من ضرر من جراء التهرب الضريبي، وكذلك يُعدُّ وسيلة ردع فعالة لكونها تمس روح الطمع والجشع لدى المخالفين، كما أنها تواكب التغيرات المستمرة في قيمة العملة وتحافظ على قيمتها العقابية^(٥).

لكن ومن جانب آخر ان جعل الغرامة بحد نسبي واحد يسلب الجهة المطبقة من كل سلطة تقديرية إزاء اختيار المبلغ الواجب فرضه على المخالف، بما يتناسب مع جسامة المخالفة ودرجة خطورتها فالجهة

(١) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ٣٦.

(٢) نصت المادة (٥٦/أولاً/٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على ان (تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (١٠ %) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (٥٠٠. ٠٠٠) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم او الذي يتمتع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية ٥/٣١ من كل سنة او الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف ان التأخير كان لعذر مشروع).

(٣) المادة (٥٦/ثانياً) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) نصت المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على ما يلي (على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية).

(٥) د. محمد علي الدقاق، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، مطبعة المعالي، بغداد، ١٩٥٧، ص ١٠٨.

المختصة لا تجد مفراً إلا بفرض هذه الغرامة وبحددها النسبي الواحد، دون أن يكون لها القدرة على تفريدها بما يتناسب مع جسامة المخالفة وظروف المخالف الشخصية والتدرج ما بين حديدها لاختيار المبلغ المناسب لفرضه^(١). فالغرامة الضريبية عندما ترد بحد نسبي واحد لا تُعير أهمية لدرجة الخطأ والخطورة الإجرامية للمخالف بقدر ما تهتم بالجانب الموضوعي للمخالفة، لذا نجد لها محددة تحديداً قاطعاً وفقاً لضوابط مادية بحته^(٢)، الأمر الذي يقتضي وضع حدود نسبية عليها ودنيا لتمكين الجهة المختصة من فرض العقوبة المتناسبة لا مع درجة جسامة الجريمة فقط بل مع درجة الخطأ والخطورة الإجرامية للجاني.

على أي حال وبعد أن تناولنا بالبحث النصوص التي تقضي بفرض الغرامة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي وبينا مدى تناسبها مع ما يقع من مخالفات لأحكام قانون ضريبة الدخل نخلص إلى أنه للغرامة الضريبية مزايا تطغى على عيوبها والتي لم تقلل من أهميتها وفعاليتها، فهي جزاء مالي يترتب على مخالفة أوامر المشرع ونواحيه متناسب من حيث الطبيعة مع الجرم الضريبي، وإن كان بحاجة إلى بعض التعديلات من جانب المشرع خاصة فيما يتعلق بمبالغ هذه الغرامات التي سوف نبينها في موضعها من البحث.

المبحث الثاني

طرق التناسب التشريعي بين التجريم والعقاب الضريبي^(٣)

إن المشرع في الأصل عندما يقرر العقوبة جزاءاً للجريمة لا يقصد منها الانتقام من الجاني بقدر ما يكون الغرض منها هو ردعه وزجر غيره، ولكن قد لا تحقق العقوبة الضريبية أغراضها في منع الجاني (المكلف) من ارتكاب الجريمة مجدداً فيقع في هاوية الجريمة بالعودة إلى ارتكابها مرة أخرى أو قد تثير العقوبة سخرية غيره من المكلفين فيقدمون على الإجرام، لذا فلا أهمية لشق التجريم بدون وضع جزاء يتناسب مع هذه الجرائم وخطورتها على المصلحة العامة.

وهذا ما يقتضي من المشرع الضريبي العمل على تحقيق التناسب والتناسق بين الجرائم التي نص عليها قانون ضريبة الدخل وعقوبتها، سواء كان ذلك بإعادة النظر بالعقوبات الواردة في القانون أم إضافة عقوبات جديدة تشكل رادعاً للمخالف وغيره في الوقت نفسه حتى يتحقق ما يعرف بالتناسب التشريعي، وذلك وفقاً لمقاييس معينة وفي ظل فلسفة العقاب السائدة، وفي ضوء الظروف الاجتماعية والاقتصادية، وفقاً لما يراه المشرع مناسباً لذلك^(٤).

لذلك سنوضح دور المشرع في تحقيق التناسب من خلال تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين مستقلين نوضح في الأول دور المشرع في تحقيق التناسب عن طريق تعديل العقوبات الواردة في القانون، ثم نوضح في الثاني دور المشرع في تحقيق التناسب عن طريق استحداث أحكام جديدة.

المطلب الأول

تعديل العقوبات الواردة في القانون

كما وضعنا سابقاً أن مسلك المشرع العراقي كان قد اتسم بالقصور في بعض المجالات مما أدى إلى جعل العقوبات غير متناسبة مع الجرم الضريبي، وهذا يعني أن مسلكه العقابي ما يزال يحتاج إلى بعض اللمسات لتقويم بعض النصوص ذات التكليف الجزائي النازمة لأحكام قانون ضريبة الدخل، ولكي تكون هذه النصوص ناجحة في تشييد صرح قانوني سليم ومنيع لهذا النظام القانوني، فلا بد من بعض اللمسات التشريعية التي تكفل تحقيق التناسب المنشود من هذا البحث، لاسيما في ظل البيئة السياسية والاجتماعية والمالية والاقتصادية السائدة في العراق، خصوصاً بعد ظهور الحاجة الملحة إلى فتح أبواب إيرادية ناجعة ومتجددة لتمويل الخزنة العامة.

(١) د. أكرم نشأت إبراهيم، الحدود القانونية لسلطة القاضي الجنائي في تقدير العقوبة، مكتبة دار النشر والتوزيع، عمان - الأردن، ١٩٩٨، ص ١٠٠.

(٢) أيدن قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي المقارن، رسالة ماجستير كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٧٩، ص ١٧٧.

(٣) ونقصد بطرق التناسب التشريعي الوسائل التي يحقق بها المشرع التناسب بين التجريم والعقاب، وبالتالي يخرج من نطاق البحث الوسائل التي يقررها المشرع ويستعملها القضاء أو السلطة المالية في تحقيق التناسب.

(٤) د. عمار الحسني، مصدر سابق، ص ٩٤.

لذا وضمناً للالتزام بأحكام التشريعات الضريبية كان لزاماً على التشريعات الأخيرة فضلاً عن تضمينها نصوصاً تجرم المساس بأحكامها ان ترتب على مخالفته إجراءات عقابية تتناسب وخطورة تلك الجرائم على المصلحة الضريبية محل الحماية^(١).

((ففيما يتعلق بالعقوبات الجنائية وتحديد عقوبة (الحبس) ذهب المؤيدين للعقوبات السالبة للحرية إلى ضرورة رفع السقف الزمني لها لتصبح أكثر ردةً للمكلف المخالف ولغيره إذا ما فكر الإقدام على ارتكاب الجريمة مرة أخرى، إذ إنها وبالصورة التي بينها سابقاً سوف لن تحقق أي ردع للمكلفين بل قد تثير مساوئ أكثر من كونها وسيلة للردع والزجر، وكان الأولى بالمشروع الضريبي أن يحذو حذو المشرع العقابي فيما يتعلق بعقوبة جرمي التزوير والاحتيال الضريبي))^(٢)، ونعتقد من جانبنا ان هذا الأمر يحتاج إلى إعادة نظر بالنصوص العقابية المتضمنة عقوبات سالبة للحرية من قبل المشرع الضريبي وتقييد نطاق فرضها على الانتهاكات الخطيرة للمصلحة الضريبية لجعلها متناسبة مع خطورة الجريمة من جهة، وطبيعة المصلحة محل الحماية من جهة أخرى، وذلك لأن أهمية الضرائب كإيراد عام، وما يترتب على تعطيل دفع دينها، وعلاقتها بالتنمية في أية دولة ومحاسن دفعها بشكل منتظم يحتم وضع عقوبة منسجمة مع المصالح محل الحماية، لأجباره على عدم مخالفة نصوص التشريع الضريبي واحترام التزاماته تجاه القانون.

أما فيما يتعلق بعقوبة الغرامة الواردة في المادة (٥٦/أولاً) من القانون التي منح المشرع سلطة فرضها للمحكمة المختصة، ولكي نكون أمام عقوبة فعالة وراذعة للمكلفين المخالفين فيجب على المشرع الاتجاه إلى تعديل مبالغ تلك الغرامات لتواكب التغيرات العديدة التي طرأت على العملة في العراق، مع ضرورة جعل المدى واسعاً بين الحد الأعلى والأدنى للغرامة، ورفع الحد الأعلى لها لمنح القاضي سلطة تقديرية واسعة في فرض عقوبة متناسبة^(٣).

أما عقوبة الغرامة التي تفرضها لجان الاستئناف ذات الاختصاص القضائي ونظراً للانتقادات التي تعرضت لها مبالغ هذه الغرامات وتحديد حدّها الأدنى يكون الأجدر بالمشروع الضريبي إعادة النظر بتلك المبالغ بما يكفل تناسبها مع الوضع الاقتصادي الحالي، وذلك في سبيل تعزيز فعالية تطبيق هذا النظام الذي يفضي إلى تقديرات دقيقة وحقيقية لدخول المكلفين المشمولين به^(٤).

أما فيما يتعلق بالعقوبات غير الجنائية فقد بدا لنا واضحاً أن المشروع لم يوفق بتقديرها جيداً، إذ جاء بغرامات ضريبية بسيطة جداً ويمكن لأي مكلف دفعها دون شعوره بدفع غرامة قياساً بحجم المنافع التي تعود عليه جراء ارتكاب الجريمة الضريبية، وهذا ما تسبب في ضعفها وفقدان تأثيرها العقابي. لذلك نقترح ان يكون التحديد الكمي^(٥) للغرامات الضريبية سواء كان كمياً ثابتاً أم نسبياً ما بين حدين أدنى وآخر أعلى من أجل منح الجهات المختصة بفرضها سلطة تقديرية واسعة لاختيار المبلغ المناسب للغرامة بما يتناسب مع جسامة المخالفة المرتكبة وظروف المخالف.

ففيما يخص الغرامة الضريبية ذات الحد الثابت الواحد التي أخذ بها المشرع الضريبي في المادة (٥٦/ثانياً) والتي بيّنا أوجه الانتقاد الموجهة إليها سابقاً، فيجد عدم اللجوء إلى هذا النوع من التحديد الثابت ذي الحد الواحد بل لا بد من جعله بحدين أدنى وأعلى حتى تتمكن الجهة المختصة بفرضها من التدرج ما بين هذين الحدين تحقيقاً لفكرة التناسب بين المخالفة الحاصلة ودرجة الجزاء المقرر عنها، وقد سارت على هذا النهج التشريعات الضريبية محل المقارنة إذ استبعدت هذا النوع من الغرامة الضريبية ذات الحد الواحد^(٦).

(1) James Coffield, the tax gatherers, first published, London, Hachiman, 1960, P 50.

(٢) أحمد حمد الله أحمد، التزوير الضريبي في العراق، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد ١، المجلد ١، ٢٠٠٨، ص ٣١٤.

(٣) أيّد قادر، مصدر سابق، ص ٤٥؛ مروان إبراهيم نعمه، مصدر سابق، ص ١٨٣.

(٤) د. محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، كلية القانون، ٢٠٠٢، ص ٢١٨.

(٥) يراد بالتحديد الكمي هو تعيين مقدار الغرامة الضريبية وحدودها والمبلغ الواجب فرضه عن كل جريمة.

(٦) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ١١٩.

أما فيما يتعلق بالتحديد الكمي النسبي^(١) والذي أخذ به المشرع الضريبي في مواضع متعددة بينها سابقاً وهي نص المادة (٥٦/أولاً/٤) إذ فرض غرامة ضريبية بحددين أحدهما ثابت والآخر نسبي، والمادة (٥٩) فرض بموجبها غرامة ضريبية ذات حد نسبي واحد بصورة (مضاعفة الضريبة)، في هذا الصدد نثني على مسلك المشرع العراقي في جعل هذا التحديد مقصوراً على الغرامات التي تفرضها السلطة المالية (الزيادة - مضاعفة الضريبة) وذلك لتعلق مقدار هذه الغرامات بمبلغ الضريبة الأصلي الواجب دفعه للخزانة العامة. ولكن لكي لا يقل مبلغ الغرامة الضريبية في الحالات التي يكون مقدار الضريبة موضوع الدعوى ضئيلاً فقد ذهب البعض^(٢) إلى وجوب وضع حد ثابت لا تقل الغرامة بكل الأحوال عنه، ويراعى فيه التناسب مع المستوى العام للأسعار السائد في البلد.

مع ضرورة رفع الحد الأعلى للغرامة الواردة في المادة (٥٦/أولاً/٤) الذي لا يتجاوز (٥٠٠) ألف دينار لتقوية الفرصة على المكلفين من الاستفادة من القصور الذي يعاني منه الحد الأعلى^(٣) لغرض جعلها جزاءً ناجعاً يحقق ردع للمكلف وزجر لغيره إذا ما دفعته قلة مبالغ الغرامات إلى الإقدام على مخالفة التزاماته الضريبية أو العودة إلى ارتكاب الجريمة مرة أخرى. على اعتبار أن عدالة الغرامة تقتضي أن تتغير مع تغير قيمة الأموال السائدة قدر الإمكان ويكون ذلك بواسطة أوامر وتعليمات السلطة المالية، والتغير في قيمة الغرامات يمكن حدوثه من وقت إلى آخر أما بالزيادة أو النقصان مع الأخذ بنظر الاعتبار الضرر الناتج عن الفعل الإجرامي، ودرجة خطورة الجريمة^(٤).

المطلب الثاني

استحداث أحكام جديدة

لا يقتصر دور المشرع في تحقيق التناسب على تعديل العقوبات الواردة في القانون، إنما يمكن للمشرع تحقيق التناسب عن طريق إضافة أحكام جديدة وعدم الاقتصار على الجزاءات التقليدية الواردة في القانون، لذا سنبحث في هذا الفرع دور المشرع من خلال ثلاثة محاور هي، العود في الجريمة الضريبية، والعقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي في إطار قانون ضريبة الدخل، فضلاً عن التدابير الملزمة للقانون الأخير لجعل العقوبة المنصوص عليها فيه متناسبة مع جسامة الجريمة وخطورتها على المصلحة محل الحماية.

الفرع الاول

العود في الجريمة الضريبية

اهتمت التشريعات الجنائية ببحث موضوع العود في الجرائم بالتفصيل الذي يبين كيفية اعتبار الجاني عائدًا، وعدت العود في الجريمة ظرفاً مشدداً للعقوبة نظراً لأن الجاني لم يرتدع من العقوبة التي فرضت عليه لارتكابه الجريمة في المرة الأولى، ومن ثم وجب تشديد العقوبة عليه بوصفه خطراً على المجتمع لقابليته بالاعتiad على الإجرام. وفي الجرائم الضريبية ظلت مشكلة اعتiad الجاني في ارتكاب الجريمة

(١) ويقصد بها أن يعين المشرع الضريبي الغرامة كنسبة مئوية ترتبط بعلاقة متناسبة بالدين الضريبي موضوع المخالفة كأن تحدد الغرامة في بعض المخالفات على شكل إضافات قانونية إلى مقدار الضريبة الأصلية والغرامة بهذه الصورة تشكل نسبة مئوية من الدين الضريبي محل المخالفة في كلا الحدين أو أحدهما وهذه النسبة تتماشى مع الضرر الحاصل أو الفائدة التي حققها المخالف أو أراد تحقيقها، ولا يمكن تحديد هذه الغرامة سلفاً بشكل دقيق لكونها تتوقف في تحديد مبلغها على مقدار الدين الضريبي محل المخالفة، وهذه المسألة تختلف باختلاف دخول وثروات المكلفين والضرائب الثابتة في دمتهم. راجع د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد ٢، ١٩٦٩، ص ٤٤٠.

(٢) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ٢٠١.

(٣) وجدت من خلال الاطلاع على أضرار أحد المكلفين لدى زيارة الهيئة العامة للضرائب أن المكلف تأخر عن تقديم تقريره الضريبي في ٢٠١١/٥/٣١، ثم أتضح بعد تقديمه أن الضريبة المترتبة على أرباح مقاولاته الخاضعة للضريبة ١٠,٠٠٠,٠٠٠ مليون دينار وبما أنه متأخر عن تقديم التقرير في الموعد القانوني فسوف يتعرض لمبلغ إضافي بموجب المادة (٥٦/أولاً/٤) بنسبة (١٠%) من مبلغ الضريبة على أن لا يزيد على (٥٠٠) ألف دينار، وأن نسبة ١٠% من مبلغ الضريبة المترتبة عليه كانت ١٠,٠٠٠,٠٠٠ مليون دينار وبما أنها تزيد عن الحد الأعلى البالغ ٥٠٠ ألف دينار بموجب نص المادة أعلاه فقد فرضت الهيئة ٥٠٠ ألف دينار فقط كمبلغاً إضافياً وأسقطت ما زاد عنها لكونه يزيد عما هو محدد بموجب النص القانوني. قرار الهيئة العامة للضرائب رقم (٣١٦)، ٢٠١١، غير منشور. علماً أن السلطة المالية لم تحل المكلف إلى المحكمة المختصة وفقاً للمادة (٥٦/أولاً/١) نظراً لأن الدعوى في الجريمة الضريبية لا تحرك إلا من قبل السلطة المالية ممثلة بالوزير أو من يخوله، إنما اكتفت بفرض المبلغ الإضافي وفقاً لما ورد في القرار المذكور.

(٤) علي جبار شلال، التهرب الكمركي وأثارها القانونية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية القانون، ١٩٧٩، ص ١٦٠.

الضريبية تأخذ حيزاً كبيراً من اهتمام الفقهاء، لذلك سوف نحاول في هذا الفرع بحث موضوع العود في الجرائم الضريبية بالتفصيل مع بيان موقف المشرع الضريبي العراقي منه مقارنة مع القوانين الأخرى. لقد خطت أقلام الفقه تعريفات عديدة لحالة العودة إلى الجريمة، وهذه التعريفات جميعاً تدور حول أن العود إلى الجريمة يعني بشكل عام ((حالة ارتكاب المجرم لجريمة تالية بعد سبق صدور حكم فضلاً عن توافر الشروط المطلوبة في كل من الحكم والجريمة))^(١).

وقد عرف الفقه الفرنسي العود من ناحية الشخص القائم به على أنه ((حالة الشخص الذي يرتكب جريمة جديدة بعد سبق الحكم عليه بعقوبة عن جريمة أو جرائم أخرى))^(٢). ولم يعرف قانون العقوبات العراقي النافذ العود إلا أنه بين أحكامه في المادة (١٣٩) من القانون الأخير^(٣).

ولما كانت الجريمة الضريبية تتميز بطبيعتها الخاصة لذلك فللعود في نطاقها مفهوماً خاصاً ينسجم مع خصوصية الجرائم الضريبية وذاتية التشريع الضريبي، مقتضاه وجوب تشديد العقاب على المكلف المخالف عند تقدير العقوبة سواء أكانت سالبة للحرية أم مالية، وسواء كانت الأخيرة تفرضها المحكمة المختصة أم السلطة المالية.

وقد ذهب البعض إلى أن أحكام العود في التشريع الضريبي لا تقتصر على الجناح الضريبية فقط إنما يجب ان تشمل المخالفات الضريبية أيضاً نظراً لأن العود قد يكون له أثر في بعض التشريعات الضريبية من حيث تغيير الوصف القانوني للمخالفة وذلك بتشديد التكييف القانوني للمخالفة الضريبية^(٤).

وبالرجوع إلى نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فإننا لا نجد أي إشارة للعود في الجريمة الضريبية، إذ لم يورد المشرع الضريبي العراقي ما يفيد تشديد العقوبات المقررة بحق المكلف المخالف عند تكرار ارتكاب الجريمة الضريبية مجدداً سواء تلك المعاقب عليها بالحبس أو بالغرامة.

وعند تطبيق المبادئ العامة للعود في قانون العقوبات على الجرائم الضريبية، يتضح أن العود في الجرائم الأخيرة هو عود خاص ومؤقت، فكونه خاصاً أي أنه يشترط لاعتبار المكلف عائداً تماثل الجريمة الضريبية التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها، أما توقيته فيأتي من أنه يلزم لاعتبار الجاني عائداً أن تكون الجريمة الضريبية الجديدة وقعت خلال مدة معينة من وقوع الجريمة السابقة^(٥)، وهنا يخضع كقاعدة عامة فيما لم يرد بشأنه نص إلى حكم المادة (١٣٩) سالف الذكر^(٦). وبشكل عام يشترط لاعتبار الجاني عائداً في الجريمة الضريبية توفر أربعة شروط أساسية:

- ١- صدور حكم بات سابق للإدانة في جريمة ضريبية.
- ٢- أن يصدر الحكم من محكمة عراقية مختصة.
- ٣- أن يكون من مكلف كامل الأهلية وخاضع للضريبة.
- ٤- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة السابقة التي تم الحكم فيها^(٧).

(١) د. عبد القادر عودة، التشريع الجنائي الإسلامي مقارناً بالقانون الوضعي، ط١، المجلد الأول، دار الكتب العلمية، بيروت، ٢٠٠٥، ص ٦٢٢.

(٢) د. علي عبد القادر القهوجي، شرح قانون العقوبات القسم العام، دراسة مقارنة، منشورات دار الحلبي، بيروت، ٢٠٠٢، ص ٨١٧.

(٣) نصت المادة (١٣٩) من قانون العقوبات على ما يأتي يعتبر عائداً: أولاً: من حكم عليه نهائياً لجناية وثبت ارتكابه بعد ذلك وقيل مضي المدة المقررة لرد اعتباره قانوناً جنائية أو جنحة. ثانياً: من حكم عليه نهائياً لجنحة وثبت ارتكابه بعد ذلك وقيل مضي المدة المقررة لرد اعتباره قانوناً أية جنائية أو جنحة مماثلة للجنحة الأولى. وتعتبر الجرائم المبينة في بند واحد من كل من البنود التالية متماثلة لغرض تطبيق أحكام هذه الفقرة: ١- جرائم الاختلاس والسرقة والاحتيال وخيانة الأمانة واغتصاب الأموال والسندات والتهديد وإخفاء الأشياء المتحصل من هذه الجرائم أو حيازتها صورة غير مشروعة. ٢- جرائم القذف والسب والإهانة وإفشاء الأسرار. ٣- الجرائم المتعلقة بالأداب العامة وحسن الاخلاق. ٤- جرائم القتل والإيذاء العمد. ٥- الجرائم العمدية التي بضمها باب واحد من هذا القانون. ثالثاً: لا يعتد بالحكم الأجنبي في تطبيق أحكام هذه المادة إلا إذا كان صادراً في جرائم تزيف أو تقليد أو تزوير العملة العراقية أو الأجنبية.

(٤) عثمان سلمان، مصدر سابق، ص ١٥٤-١٥٥.

(٥) للتفاصيل حول العود الخاص والمؤقت راجع د. أحمد محمود عبد العال، العود والاعتياذ على الإجراء، ط١، دار النهضة العربية، ٢٠٠١-٢٠٠٢، ص ٢٠١-٢٠٦.

(٦) عبد الستار حمد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، ٢٠١٠، ص ١١٣-١١٤.

(٧) عبد الستار حمد الجميلي، مصدر سابق، ص ١٤٤.

وقد ظلت مشكلة اعتياد الجاني في ارتكاب الجريمة الضريبية تأخذ حيزاً كبيراً من اهتمام الباحثين ففي الوقت الذي دعا فيه البعض إلى ضرورة تشديد العقاب على المكلف وبصورة صريحة في قانون ضريبة الدخل، لما لهذا التشديد من أثر في تحقيق أغراض العقوبة في الردع الاجتماعي، خاصة وأن عودة المكلف المخالف إلى ارتكاب الفعل المعد كجرم ضريبي يدل على عدم اهتمامه بالعقوبة التي فرضت عليه وعدم احترامه للقانون الضريبي بشكل صريح^(١)، نجد أن البعض الآخر قد ذهب إلى عدم تأييد فكرة تشديد العقاب على المكلف العائد بشكل صريح في قانون ضريبة الدخل، نظراً لأنه يمكن الاستشفاف بأن العود معاقب عليه استناداً إلى القواعد العامة في قانون العقوبات أي استناداً إلى نص المادة (١٣٩) من قانون العقوبات العراقي، إذ عدّوا الجرائم الواردة في نص المادة جرائم متماثلة لغرض تطبيق أحكام العود، على اعتبار أن المشرع العقابي عدد تلك الجرائم على سبيل المثال لا الحصر، وقد أورد جريمة الاحتيال والسرقة والجرائم العمدية التي يضمها باب واحد من قانون العقوبات وبناءً على ذلك ذهبوا إلى أنه يمكن إدراج بعض الجرائم الضريبية العمدية ضمن هذا الباب^(٢).

ومقارنة مع القوانين الأخرى فقد نظم المشرع المصري أحكام العود في الجرائم الضريبية بشكل صريح وواضح في قانون ضريبة الدخل النافذ، إذ أشارت المادة (١٣٢) من القانون الأخير. على أنه ((في حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً))، أي تشدد العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة من خلال معاقبة الجاني بعقوبتي الحبس والغرامة معاً، بعد إن كانت العقوبة عن الجرم المرتكب لأول مرة الحبس أو الغرامة بحيث يسلب المشرع الضريبي من القاضي سلطته التقديرية عند تكرار ارتكاب الجريمة ويلزمه بالحكم بالعقوبتين معاً بعد أن كان يخيره بين الحبس أو الغرامة. ودرجت على ذلك المادة (١٣٣) من القانون نفسه إذ عاقبت بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد عن خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون وفي حالة العود يحكم بالعقوبتين معاً^(٣).

وكذلك الحال بالنسبة للمادة (١٣٥) التي جاء فيها ((يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب فعل من الأفعال المنصوص عليها في المادة أعلاه)، ثم أشار في نهاية المادة (وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات)).

يتبين مما تقدم أن العود في قانون ضريبة الدخل المصري هو من نوع العود البسيط الخاص، يترتب على توافره تشديد العقوبة المقررة للجريمة الجديدة بمضاعفة قدر العقوبات السالبة للحرية والمالية، على أن تُعدّ الجريمة الضريبية سابقة في العود العام إذا ارتكب الجاني بعدها جريمة عادية وفقاً للمادة (٢/٤٩) من قانون العقوبات المصري مع أن الحكم السابق في جريمة عادية لا يعتد به في احتساب العود الضريبي^(٤).

وعلى النهج نفسه سار المشرع الضريبي الأردني إذ نصت المادة (٥٣/أ) على ((أن تفرض بقرار من المدير غرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار عند ارتكاب المخالفات المنصوص عليها في هذه المادة، ثم أشارت الفقرة (ب) من المادة نفسها على أن تضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة (أ) في حالة التكرار)).

أما المادة (٥٥) التي عاقبت بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد على عشرة آلاف دينار على كل من تهرب أو حاول التهرب من الضريبة أو ساعد أو حرض غيره على التهرب بأن أتى أي فعل من الأفعال المنصوص عليها في هذه المادة، ثم أشارت الفقرة (ب) من المادة نفسها على أنه في حالة تكرار ارتكاب أي فعل من الأفعال الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة تصبح عقوبة الحبس سنتين كحد أدنى بالإضافة إلى عقوبة الغرامة^(٥).

(١) د. قيس حسن البداري، مصدر سابق، ص ٢٦٢؛ شهلاء جمعه، التهرب الضريبي واثره في قيام المسؤولية الجزائية، رسالة ماجستير، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠٠٣، ص ١٤٩.

(٢) عبد الستار الجميلي، مصدر سابق، ص ١٤٥.

(٣) د. محمد دويدار ود. أسامة الفولي، النظام الضريبي والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، بلا مكان نشر، ٢٠٠٤، ص ٢٠٩.

(٤) د. حسن الجندي، مصدر سابق، ص ١٨٤.

(٥) المواد (٥٣ و ٥٥) من قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة ٢٠١٣.

ولم يخرج قانون الضرائب الفرنسي عن ما ذهبت إليه القوانين محل المقارنة من حيث موقفه من العود (التكرار الجرمي)، إذ ذهب المشرع الضريبي الفرنسي إلى تشديد العقوبة عند عودة المكلف المخالف لارتكاب الجريمة الضريبية خلال خمس سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الضريبية السابقة والتي صدر بحق مرتكبها حكم نهائي فيها، إذ عاقب المشرع الفرنسي مرتكب جريمة التهرب الضريبي للمرة الأولى بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، وفي حالة التكرار فإنه يرفع عقوبة الحبس من أربع إلى عشر سنوات إذا ما ارتكب المكلف الفعل نفسه خلال خمس سنوات^(١). وهذا يعني أن العود في القانون الفرنسي هو عود خاص ومؤقت لأنه محدد بمدة زمنية محددة بموجب القانون.

أما الحالة الأخرى التي نص عليها القانون الضريبي الفرنسي والتي بمقتضاها يشدد العقاب عند العودة على ارتكابها تتحقق عدد مخالفة الأشخاص الملزمين بحجز مبالغ الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية ففي هذه الحالة تفرض عقوبة الحبس مدة سنة وغرامة مالية قدرها خمسة وعشرون ألف فرنك، فإذا ما ارتكب الجريمة مجدداً خلال مدة خمس سنوات تزداد عقوبة الحبس من سنة إلى سنتين وترتفع الغرامة إلى خمسين ألف فرنك فرنسي^(٢).

إذن وبعد البحث في ظرف العود في الجريمة الضريبية وتوضيح مدى أهميته في تحقيق التناسب، فإننا نحبذ لو يأخذ المشرع الضريبي العراقي بما أخذت به التشريعات محل المقارنة من تشديد للعقوبات الضريبية في حالة التكرار الجرمي سواء كانت العقوبات مالية أم سالبة للحرية بصورة صريحة في قانون ضريبة الدخل، وجعل التشديد وجوبياً بدل من الاعتماد على القواعد العامة الواردة في قانون العقوبات التي تعد العود ظرفاً مشدداً اختيارياً متروكاً للسلطة التقديرية للقاضي في تشديد العقاب من عدمه، نظراً لأن الأسلوب الذي اعتمدته المشرع الضريبي العراقي في قمع الجرائم الضريبية سواء بالنص على عقوبات غير رادعة أو من حيث عدم تشديد العقاب على المكلف العائد يكون قد ترك الباب مفتوحاً أمام المكلف المتهرب في ارتكاب فعله لأكثر من مرة دون أن تكون هناك أية عقوبة مشددة لردعه وزجره هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن اعتبارات العدالة تقتضي وجود تمايز في فرض العقوبة بين الذي يرتكب الجريمة للمرة الأولى وبين الذي يعتاد على ارتكابها لأكثر من مرة.

وهذا ما يقتضي من المشرع اتباع سياسة عقاب جديدة تشكل ردعاً للمكلف وزجراً لغيره، بدلاً من فرض عقوبات بسيطة تكاد تكون رمزية لا تجدي نفعاً في مكافحة الأجرام^(٣).

لذلك نجد من الضروري تذييل نص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل عبارة ((وفي حالة العود يعاقب بالحبس والغرامة معاً)). إضافة إلى إدراج فقرة ((وفي حالة العود تضاعف عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة (٥٧) من القانون)). على أن تنص المادة (٥٨) ((وفي حالة العود تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة)).

الفرع الثاني

العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي
حرص المشرع الضريبي في بعض القوانين محل المقارنة على أن يكمل السلطات الاستثنائية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية لمواجهة حالات التهرب من دفع الضريبة من قبل المكلفين من خلال النص على مجموعة من العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي (كعقوبات تبعية أو تكميلية) تفرض على جانب العقوبة الأصلية يحقق بمقتضاها المشرع أغراضاً متفاوتة تتراوح بين ضمان احترام المكلفين للالتزامات المفروضة عليهم في التشريع الضريبي من جهة، وصولاً إلى ردع وعقاب المكلفين المتهربين من جهة أخرى^(٤).

وتهدف القسوة النسبية في العقوبات الضريبية إلى ردع المكلفين المتهربين من أداء دين الضريبة وذلك حتى يتمكن المجتمع من توفير الإيرادات اللازمة لتغطية احتياجاته في ظل نظام تكافلي بين أفراد

(١) شهلا جمعة، مصدر سابق، ص ١٣٢.

(٢) د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي (العود) في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، المؤتمر الضريبي الأول، بغداد، ٢٠٠١، ص ١٧.

(3) Alex Reskolnikov, crime and punishment in taxation, Columbia law review, vol (106) issue (3) 2006, P 569.

(٤) د. أحمد جمال الدين موسى، القانون الضريبي المصري (قانون الضريبة على الدخل)، ط ١، ك ١، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨، ص ٣٤٧.

مهما تفاوتت قدراتهم المالية، لذلك لابد من جعل العقوبة المترتبة على ارتكاب الجريمة أكثر ردةً للجاني حتى لا يعود إلى درب الجريمة مرة أخرى^(١). وإذا ما تجاوزنا الهدف المالي للضرائب نجدها تحقق أهداف أخرى اجتماعية واقتصادية بل وحتى سياسية نتيجة كون الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية والاقتصادية. وكل هذا يقتضي أخذ المخالفين بالشدة لضمان تحقيق تلك الأهداف^(٢).

ومن خلال مراجعة أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي نجده لم ينص على أي عقوبة من العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي التي تؤثر في مصلحة المكلف الاقتصادية ومكانته الاجتماعية، والمقصود بذلك العقوبات التبعية والتكميلية التي تنص عليها القوانين العقابية مثل الحرمان من بعض المزايا والحقوق ونشر الحكم وغيرها من تلك العقوبات التي تشكل أساساً بالمكانة الاقتصادية والاجتماعية للمكلف.

وبالرجوع إلى القوانين الضريبية محل المقارنة نجد ان القانون الفرنسي والمصري قد أخذ بهذا النوع من العقوبات، إذ عدت المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري الجرائم الضريبية من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة ويترتب على ذلك مجموعة من الآثار التي تنحو نحو العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي، والتي تتمثل بعدم قبول الترشيح في عضوية المجالس التشريعية المحلية، والحرمان من العضوية في أي من النقابات والاتحادات العامة، الحرمان من تولي الوظائف الحكومية أو وظائف القطاع العام^(٣).

ومتفقاً مع اتجاه المشرع المصري جاء المشرع الفرنسي مضمناً قانون الضرائب عقوبات إضافية وتبعية ذات طابع اقتصادي واجتماعي إضافة إلى العقوبات المالية والسالبة للحرية التي بينها سابقاً، إذ قضى المشرع الفرنسي بنشر الحكم الصادر بحق المكلف المخالف في الصحف اليومية بشرط أن تكون من الصحف الواسعة الانتشار لكي يحقق الغرض من العقوبة^(٤).

ومما تجدر الإشارة إليه ان هذه العقوبة تتوقف في إنتاج آثارها على طبيعة المجتمع الذي حصلت فيه الجريمة الضريبية، نظراً لأن مواقف المجتمعات من المتهربين من الضريبة مختلفة، فعلى حين ينظر إليهم بامتناع واحتقار في بعض المجتمعات، إذ ليس هناك ما هو أقسى على الشخص من أن يعلم الناس بأنه محكوم عليه بجريمة تهرب ضريبي، نجد أن مجتمعات أخرى وعلى الرغم من وجود نصوص قانونية تعد الجريمة الضريبية من الجرائم المخلة بالشرف إلا أنها لا تنتظر إلى سلوكهم بأنه سلوك غير شريف أو يلوث السمعة ويهز الاعتبار، وهذا ما دفع البعض إلى القول ان جرائم التهرب الضريبي ناشئة عن أزمة وعي لدى الأفراد بضرورة مساهمتهم في تحمل جزء من الأعباء العامة^(٥).

أما العقوبات التبعية التي تلحق المحكوم عليه عن جريمة تهرب ضريبي في فرنسا، بحكم القانون ودون اشتراط ان يتم النص عليها في الحكم الصادر من المحكمة الجزائية، فقد حددتها المادة (١٧٤٥) من قانون الضرائب الفرنسي بمجموعة من العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي وتتمثل بالمنع من المشاركة في المشاريع والأعمال التي تعرضها الدولة في المناقصات الخاصة بالمشاريع العامة، والاستبعاد من عضوية اللجان الضريبية التي تأخذ بنظر الاعتبار إضافة أشخاص ذوي خبرة عملية والذين يثبت لم بحقهم ارتكاب جرائم تحايل ضريبي، والحرمان من الحصول على الامتيازات الضريبية المقررة كما في الإعفاءات الضريبية أن ثبت ارتكاب جريمة الاحتيال الضريبي ويحاسب المكلف عن الضرائب التي أعفي من أدائها إلى جانب دفع فائدة شهرية قدرها (٧,٥%) من تاريخ وقوع الجريمة^(٦).

مما تقدم نجد ان المشرع الفرنسي والمصري قد تفوق على المشرع العراقي والأردني فيما يتعلق بالنص على العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي التي تمس سمعة المكلف ومكانته الاجتماعية

(1) Varma Kimberly, Doob Anthony, Detering Economic crimes: The case of Tax Evasion, Canadian Journal of Criminology, vol (40), issue (2), 1998, P 2.

(2) James Kirbride, Abimbola A. Olowofoyeku, the law and theory of income tax Liverpool. Academic press, 2002, P 28.

(٣) د. إبراهيم طنطاوي، الحماية الجنائية لايرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، ص ١٢٨.

(٤) د. قيس حسن البداري، مصدر سابق، ٢٦٥.

(5) Robert W. McGee. The ethics of tax evasion, without place, 2012, P 451.

(٦) المادة (١٧٤٥) من قانون الضرائب العام في فرنسا لسنة ١٩٩٧.

ومصالحة الاقتصادية ومن ثم تشكل عقاباً متناسباً مع خطورة الجرائم الضريبية على مالية الدولة العامة وتشكل رادعاً يمنع المكلف من الأقدام على ارتكاب الجرائم الضريبية، فضلاً عن أنها تشعر غير المكلفين ممن تسول لهم أنفسهم ارتكاب جريمة مستقبلاً بخطورة الآثار المترتبة على الإقدام على خطوة كهذه. لذلك فإننا نحبذ لو يأخذ المشرع العراقي بهذا النوع من العقوبات مثل الحرمان من الإعفاء الذي يمنح للمكلف بموجب نصوص قانون ضريبة الدخل لأنه بفعله هذا يثبت عدم استحقاقه الإعفاءات الممنوحة له قانوناً إضافة إلى العقوبات التبعية والتكميلية^(١) التي أخذت بها القوانين محل المقارنة.

الفرع الثالث

التدابير الاحترازية

تقوم السياسة الجنائية الحديثة اليوم على أساس استخدام وسيلتين في التصدي للجريمة ومكافحة الإجرام وهما العقوبة والتدابير الاحترازية، ومن المسلم به أن هذه السياسة تلجأ لاستخدام التدابير الاحترازية في المجالات التي لا تجدي فيها العقوبة نفعاً في مكافحة الجريمة ولهذا فالوسيلتان تكملان بعضهما بعضاً ولا تغني أحدهما عن الآخر.

لذا فإن اقتراح تطبيق التدابير الاحترازية الواردة في قانون العقوبات والملائمة لقانون ضريبة الدخل، يوجب علينا تحديد تعريفها ثم بيان الشروط الواجب توافرها لتطبيق التدابير في نطاق قانون ضريبة الدخل، ثم نبحث أنواع التدابير الملائمة لقانون ضريبة الدخل العراقي.

أولاً- تعريف التدابير الاحترازية وشروط تطبيقها في قانون ضريبة الدخل

لم يعرف قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ النافذ التدابير الاحترازية ولكن الفقه القانوني أورد العديد من التعريفات لها، ومنها ان التدابير هي ((إجراء أو مجموعة من الإجراءات التي يحددها المشرع لمواجهة خطورة إجرامية تنطوي عليها شخصية مرتكب الجريمة لتدراها عن المجتمع))^(٢).

يتضح من التعريف المتقدم ان الهدف من التدبير الاحترازي هو وضع حد للخطورة الإجرامية ما لم تقف العقوبة بهذا الهدف للقصور الوارد في العقوبات عليه، أو عدم إمكانية إيقاع العقاب، أو لتثبيع المجرم بالخطورة بالرغم من فرض العقوبة عليه، ومن ثم يشترط إيقاع التدابير الاحترازية ان تكون هناك جريمة وقعت من الجاني وأن حالته مازالت خطرة على المجتمع، فارتكاب الجريمة وخطورة المجرم هي الشروط العامة لإيقاع التدابير الاحترازية.

وبعد العرض البسيط لتعريف التدابير الاحترازية فالسؤال الذي يتجلى هنا عما إذا كان بالإمكان الأخذ بنظام التدابير الاحترازية في قانون ضريبة الدخل استناداً إلى مفهومها المتقدم أو لا؟ أجاب البعض^(٣) عن هذا السؤال بالإيجاب مستندين في ذلك إلى إن النظام العقابي الضريبي يعاني قصوراً واضحاً ومن ثم فتطبيق نظام التدابير الاحترازية يهدف إلى سد النقص التشريعي والقصور الوارد فيه. بالإضافة إلى إن التدابير الاحترازية أصبحت في الوقت الحاضر وسيلة ثانية في السياسة الجنائية الحديثة بجانب العقوبة في مكافحة الجريمة، إضافة إلى أن تبني هذا النظام لا يتعارض مع أي نص قانوني في قانون ضريبة الدخل، فضلاً عن أن المصلحة الضريبية جديرة بالحماية بالوسائل كافة، خصوصاً تلك التي تميل إلى إصلاح المكلف لكي لا يعاود الإخلال بأحكام التشريع الضريبي.

إذن إذا كنا قد انتهينا إلى ضرورة تبني نظام التدابير الاحترازية لمواجهة الخطورة الإجرامية الموجهة ضد أحكام قانون ضريبة الدخل، فإن تلك التدابير لا يمكن تطبيقها إلا وفقاً لشروط معينة تلخص فيما يأتي:

(١) هناك مجال لتطبيق عقوبة الحرمان من بعض الحقوق والمزايا عند الحكم مدة تزيد على سنة في جريمة الاحتيال الضريبي بالرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات وتحديد المادة (١٠٠) التي أجازت للقاضي عند الحكم مدة تزيد عن سنة ان يحكم فضلاً عن ذلك بعقوبة تكميلية كالحرمان من المزايا والحقوق المبينة في المادة الأخيرة وهي ١- تولي بعض الوظائف والخدمات العامة. ٢- حمل أوسمة وطنية أو أجنبية. ٣- حمل السلاح.

(٢) د. فخري الحديثي، مصدر سابق، ص ٥١٢.

(٣) د. علي هادي، ود. ميثم حنظل، تفعيل الردع الضريبي في قانون ضريبة الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق جامعة النهرين، ٢٠٠٧، ص ٩.

١- **الجريمة الضريبية السابقة:** يشترط معظم الفقه^(١) لإنزال التدبير الاحترازي وقوع جريمة سابقة، إذا بموجب هذا الشرط يقتضي ان يكون المكلف قد ارتكب جريمة ضريبية سابقة من الجرائم المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل.

٢- **الخطورة الإجرامية:** تعرف الخطورة الإجرامية بأنها: احتمال وقوع جريمة جديدة من ذات الجاني مستقبلاً^(٢). فارتكاب الشخص للجريمة يشكل احتمالاً جدياً لأقدامه على اقتراف جريمة أخرى، والاحتمال يعني توقع ما سيتم في المستقبل بخصوص وقوع جريمة من قبل مرتكب الجريمة السابقة، ويستنتج هذا الاحتمال من سائر الظروف الشخصية والموضوعية لمرتكب الجريمة، من حالته وماضيه وسلوكه الحاضر وظروف الجريمة وبواعثها فهذه العوامل قد تصلح لتكون بداية لتسلسل سببي قد ينتهي بارتكاب جريمة^(٣).

واستناداً إلى ما تقدم فشرط ارتكاب جريمة ضريبية سابقة لا يكفي لوحده لإثبات الخطورة الإجرامية للمكلف، بالرغم من أنها الوسيلة الأساسية للكشف عن تلك الخطورة، بل يجب على السلطة المالية في حالة إيقاع أي تدبير احترازي أن تثبت تحقق الخطورة الإجرامية مستعينة بذلك بأضبارة المكلف التي تبين تكرار المخالفات الضريبية وجسامتها والعقوبات المفروضة عليه إلى غير ذلك من أدلة الإثبات.

ثانياً- التدابير الملزمة لقانون ضريبة الدخل العراقي

سنتناول ضمن هذا المحور من البحث أهم التدابير الملزمة لقانون ضريبة الدخل، والتي تتناسب مع طبيعة الجرائم الضريبية لغرض تحقيق الردع الضريبي العام والخاص وصولاً إلى حماية أكيدة للمصلحة الضريبية. عليه سنبحث التدابير السالبة للحقوق، ثم التدابير الاحترازية المادية في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

١- **التدابير السالبة للحقوق:** تتعدد التدابير الاحترازية السالبة للحقوق إلى أنواع عدة أهمها:

أ- **إسقاط الولاية والوصاية والقوامة في التحاسب الضريبي:** ويعني إسقاط الولاية والوصاية والقوامة في التحاسب الضريبي حرمان الولي أو الوصي أو القيم من ممارسة هذه السلطة على غيره سواء تعلقت بالنفس أم المال^(٤).

في الواقع ان التزام الولي أو الوصي أو القيم بمباشرة الالتزامات الضريبية هو أمر مقرر بحكم القواعد العامة في القانون المدني، ومع ذلك فقد اتجهت بعض التشريعات الضريبية إلى تقرير مسؤولية الولي والوصي والقيم في أداء الواجبات الضريبية التي تقع في الأصل على المكلف بالضريبة ومثالها (م/٢٠) و(م/٢١) و(٢٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

وبالرجوع إلى المادة (٢٠) نجدها تنص على ما يأتي ((كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر كالحارس القضائي (السنديك) والأمين والولي والوصي والقيم مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عن ينوب عنه بعين الطريقة وب نفس المقدار الذي يكون فيها ذلك الشخص خاضعاً للضريبة لو لم يكن فاقداً الأهلية)).

أما المادة (١/٢١) فقد أشارت إلى ما يأتي ((يكون الشخص غير المقيم في العراق عرضة لتقدير وفرض الضريبة ويكون خاضعاً لها باسم أمينه أو وصيه أو لجنته أو باسم أي مفوض أو تاجر بالعمولة أو وكيل أو حارس قضائي أو رئيس شعبة أو مدير شركة سواء كانوا يتسلمون الدخل أم لا بعين الطريقة وب نفس المقدار كما كانت تقدر على غير المقيم أو كان مقيماً في العراق ويتسلم ذلك الدخل فعلاً، ويكون غير المقيم عرضة لتقدير الضريبة وخاضعاً لها عن أي دخل ناجم أو مستحصل بواسطة تفويض أو تجارة بالعمولة أو وكالة أو حراسة قضاء رئاسة شعبة...)).

(١) د. محمد محمد مصباح القاضي، التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية الوضعية والشرعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٥٨؛ د. كمال السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩، ص ٦٥٤.

(٢) د. رمسيس بهنام، علم الوقاية والتجريم، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٦، ص ٩٩.

(٣) د. فخري الحديثي، مصدر سابق، ص ٥١٦.

(٤) د. فخري الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص ٥٢٦. ويقصد بالولي هو الأب، أما الوصي فهو من يختاره الأب ثم من تنصبه المحكمة على أن تقدم الأم على غيرها، أما القيم فهو من يتولى شؤون المكلف في حالات عته أو السفه أو الغيبة أو فقدان. د. عبد المجيد الحكيم، ود. محمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، ١، مكتبة السهوري، ١٩٨٠، بغداد، ص ٦٦، ٦٧.

في حين نصت المادة (٢٣) على ((كل شخص مسؤول عن دفع الضريبة نيابة عن شخص آخر أن يستقطع من النفود التي تسلمها بالنيابة مقدراً كافياً لدفع تلك الضريبة ويكون مصوناً من الملاحقة عما دفعه من المبالغ وفقاً لأحكام هذا القانون على أن يقدم لمن ناب عنه حساباً عن مقدار الضريبة المدفوعة ونسبتها والمبلغ الصافي المتبقي له))^(١).

إذن مما تقدم يتضح ان كلاً من الولي والوصي والقيم ومن ذكر بالمواد أعلاه يلتزمون بالالتزامات كلها التي يفرضها قانون ضريبة الدخل على المكلف الأصلي، ومن ثم فإذا ما ارتكب أي من هؤلاء جريمة ضريبية تستوجب عقوبته بإحدى العقوبات الضريبية وثبتت للسلطة المالية من خلال تصرفاته أنه يحمل خطورة بوسائل الإثبات كافة، فنرى من الضروري إنزال تدبير إسقاط الولاية أو الوصاية أو القوامة، أي عدم قبول ولايته أو وصايته أو قوامته في إجراء التحاسب الضريبي مستقبلاً، خاصة وأنه أثبت بتصرفه أنه غير جدير لأن يكون ولياً أو وصياً أو قيماً أو نائباً، أو كما عبر عنها بعض الفقهاء بأنه لم يعد محلاً للثقة في رعاية شؤون الأصل بحيث لا يستبعد ان يستغل سلطته ويتصرف مجدداً خلافاً للغرض من الولاية والوصاية والقوامة^(٢).

ب- حضر ممارسة العمل: عرفت المادة (١١٣) من قانون العقوبات هذا التدبير بأنه ((الحرمان من حق مزاولة مهنة أو حرفة أو نشاط صناعي أو تجاري أو فني تتوقف مزاولته على إجازة من سلطة مختصة قانوناً))^(٣).

وتبدو العلة من إنزال هذا التدبير هي منع المكلف من العمل فعمله هو الدافع الذي يحركه لارتكاب الجرم الضريبي، لذلك فإن منعه من العمل لفترة شهر أو شهرين يستأصل فكرة ارتكاب الجريمة الضريبية مستقبلاً، خاصة وأنه سيشعر بأنه مهدد بانقطاع مصدر دخله هذا من جهة، ومن جهة ثانية سيؤثر هذا التدبير في باقي المكلفين الذين يفكرون بمحاولة ارتكاب جريمة ضريبية في ثني عزمهم عن ذلك خصوصاً إن هذا التدبير وما يحققه من علانية قد تعجز عن تحقيقه العقوبة غير المنشورة أو غير المعلنة للعامة، ومن ثم سيحقق هذا التدبير الردع العام فضلاً عن تحقيقه للردع الخاص. لكن ينبغي الإشارة إلى أن فرض هذا التدبير على المكلفين يجب ان يكون قصير المدة لسببين الأول: كونه يهدد مصدر يتعيش منه المكلف ومن ثم يجب عدم استمراره لفترة طويلة، أما الثاني فإن إنزال هذا التدبير يكون على مصدر الدخل الذي يرفد الخزينة العامة بالإيرادات، لذلك فإن فرضه لفترة طويلة يؤدي إلى انقطاعه ومن ثم عدم خضوع المكلف للضريبة لعدم وجود وعاء لضريبة الدخل^(٤).

٢- التدابير الاحترازية المادية: تتنوع التدابير الاحترازية المادية إلى أنواع عدة كالتعهد بحسن السلوك، وغلق المحل، فضلاً عن وقف الشخص المعنوي وحله، التي سنوردها بالشرح تباعاً.

أ- التعهد بحسن السلوك: ويقصد به إلزام المحكوم عليه بأن يسلك سلوكاً حسناً بصفة عامة ينأى فيه عن ارتكاب الجرائم أيّاً كانت أو يتجنب جريمة معينة يخشى إقدامه عليها^(٥).

إذن يتضح من هذا التعريف ان موضوع التعهد هو التزام المحكمة عليه سلوكاً حسناً بصورة عامة يبتعد به عن ارتكاب الجرائم، فإذا التزم هذا السلوك ولم يرتكب جريمة خلال مدة التعهد تقرر المحكمة رد المبلغ المحدد في التعهد أو ما يقوم مقامه لمن أداه، أما إذا لم يلتزم يصبح مبلغ التعهد إيراداً للخزينة العامة. ويبدو ان علة التعهد بحسن السلوك تكمن في خلق دوافع نفسية تثني المكلف عن ارتكاب الجرائم الضريبية فهي توجد له مصلحة مادية تحفزه على اتباع سلوك لا يتعارض مع القانون، تتمثل تلك المصلحة في استرجاع المبلغ المودع مع التعهد (الذي يكون المكلف أمنه عند كتابة التعهد)، وخشية ضياعه في حالة مخالفة التعهد مما يلحق به ضرراً مادياً. وهكذا يمكن إلزام المكلف الذي ارتكب جريمة ضريبية سابقة وتوجد أدلة على توافر خطورة إجرامية تدفعه إلى ارتكاب جريمة ضريبية تالية بتقديم تعهد بحسن السلوك

(١) المواد (٢٠، ٢١، ٢٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) د. فخري الحديثي، مصدر سابق، ص ٥٢٦.

(٣) المادة (١١٣) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٤) د. علي هادي ود. ميثم حنظل، مصدر سابق، ص ١٢.

(٥) المادة (١١٨) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.

مضمونه (عدم ارتكاب جريمة ضريبية خلال فترة معينة) كما يلزم بإيداع مبلغاً معيناً على سبيل الضمان يرد له إذا أحسن السلوك خلال الفترة المحددة بالتعهد ويخسره إذا خالف مضمون التعهد^(١).

ب- غلق المحل: ويقصد به منع المحكوم عليه من ممارسة العمل ذاته الذي كان يمارسه قبل إنزال هذا التدبير، وبما أنه تدبير عيني فهو إذن يقع على العمل ذاته الذي كان يُمارس فيه، بصرف النظر عن الشخص الذي كان يمارس العمل فيه، ومن ثم فإن هذا التدبير لا يطال مالك المحل أو أي شخص آخر له حقاً عينياً عليه إذا لم تكن له صلة بالجريمة، وذلك لأن المحظور هو العمل أو النشاط طالما كان هو سبب الجريمة ومصدر خطر على السلامة العامة^(٢). إذن مما تقدم يمكن استنتاج العلة من التدبير في إطار قانون ضريبة الدخل هي أن المحل هو الذي قد هياً للمكلف ودفعه إلى ارتكاب الجريمة، وهذا يعني أن بقاء استغلاله فيه تكمن به خطورة على المصلحة الضريبية من شأنها التهديد بوقوع جريمة ضريبية تالية، لذلك فإن هدف التدبير هو مواجهة تلك الخطورة. ومن ثم فإذا ما وجدت السلطة المالية أن المكلف لديه خطورة إجرامية (نتيجة لارتكابه جريمة ضريبية سابقة تخص مصدر الدخل عن محله) فإنها من الضروري أن تقوم باستئصال السبب الذي يدعوه إلى ارتكاب جريمة ضريبية تالية، وذلك بفرض تدبير غلق المحل لفترة شهر مثلاً مما يحقق الردع العام والخاص فضلاً عن علانية التدبير وعلم العامة به، إذ تضي هذه التدابير قيمة عقابية لا يستهان بها، لأنها تصيب المكلف بماله الذي أراد زيادته بطريقة غير مشروعة قانوناً، وتنال من إرادته ونزعه الإجرامية، ولهذا قيل بأنها جزاء من جنس العمل^(٣).

٣- وقف الشخص المعنوي وحله: أقر المشرع العقابي مبدأ مسؤولية الأشخاص المعنوية^(٤) جزائياً بموجب المادة (٨٠) من قانون العقوبات، ويستند هذا الاتجاه التشريعي إلى انتشار الأشخاص المعنوية وتحصيلها لأموال كثيرة مما قد يدفع القائمين على إدارة أنشطتها على ارتكاب الجرائم باسم هذه الأشخاص أو لمصلحتها، وإضافة إلى عقوبة الغرامة التي فرضها المشرع العقابي العراقي فقد أجاز أيضاً توقيع التدابير الاحترازية على الشخص المعنوي وقد نصت المادتين (١٢٢-١٢٣) على تدبيرين يتناسبان مع طبيعة الشخص المعنوي وهما وقف الشخص المعنوي وحله. يقصد بوقف الشخص المعنوي أن يحظر على الأخير ممارسة أعماله التي خصص نشاطه لها خلال مدة محددة من الزمن دون التعرض لوجوده القانوني، وينزل هذا التدبير بالشخص المعنوي ولو كان قد تسمى باسم شخص آخر أو أصبح تحت إدارة أخرى.

أما حل الشخص المعنوي فيقصد به إنهاء الوجود القانوني لذلك الشخص، والحل يستتبع تصفية أموال الشخص المعنوي وزوال صفة القائمين على إدارته وتمثيله. إذن مما تقدم يتضح لنا أن تدبير وقف الشخص المعنوي وحله يعني بأنه إذا ارتكب ممثلو الشخص المعنوي أو وكلائه جريمة ضريبية باسم^(٥) ذلك الشخص أو لحسابه فيمكن فرض تدبير يحظر بمقتضاه على الشخص المعنوي ممارسة أعماله لمدة شهر أو شهرين مثلاً، أما في حالة بقاء الخطورة متوفرة لارتكاب جرائم تالية باسمه رغم فرض تدبير الإيقاف عن العمل للمدة المذكورة أعلاه فيمكن في هذه الحالة أن يفرض تدبير حل الشخص المعنوي وإنهاء وجوده القانوني، وبهذا الشكل يتحقق الردع بمعناه العام والخاص لما في التدبير من علانية للكافة^(٦).

الخاتمة

في نهاية هذه الدراسة كان لا بد لنا من وقفه متأملة لعرض أهم النتائج التي توصلنا إليها فضلاً عن توجيه النظر إلى أهم ما يستحق أن يطرح من توصيات ومقترحات قد يحتاج إليها الواقع العلمي والنصوص القانونية الضريبية.

(١) د. علي هادي، ود. ميثم حنظل، مصدر سابق، ص ١٣.

(٢) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم، قانون العقوبات القسم العام النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٢٩٩.

(٣) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ١١٣.

(٤) عرف قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الشخص المعنوي، في الفقرة (٥) من المادة الأولى بانه ((الشخص المعنوي: كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون الشخصية المعنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها، والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة)). وتشير الفقرة السادسة من المادة الأولى إلى ما يأتي ((الشركة: الشركة المساهمة وذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو خارجه أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق)).

(٥) المادة (١٢٢ و ١٢٣) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٦) د. علي هادي ود. ميثم حنظل، مصدر سابق، ص ١٤.

أولاً: النتائج

- ١- ان التناسب يعني الملائمة التي تتخذها الجهة المختصة بين جسامة الجريمة الضريبية وخطورتها على مالية الدولة من جهة والعقوبة المقررة لها من جهة أخرى.
- ٢- للتناسب معيار موضوعي يتعلق بجسامة الجريمة، ومعيار شخصي يتعلق بخطورة الجاني، ومعيار مختلط يجمع بينهما، والمعيار الأخير هو الأرجح في تحديد عقوبة الجريمة الضريبية.
- ٣- لاحظنا أن غالبية العقوبات غير متناسبة مع الجريمة الضريبية، فعلى صعيد الجزاءات المالية نجد إن المشرع فرض غرامات تكاد تكون رمزية وغير متناسبة، الامر الذي يؤدي إلى تشجيع المكلفين على تكرار ارتكاب الجرائم الضريبية، في حين أن الأمر يكون مختلفاً لو كان العقاب أكثر شدة إذ أنه سوف يتردد كثيراً ارتكاب الفعل.
- ٤- أن المشرع لم ينظم أحكام العود في الجرائم الضريبية بصورة صريحة ومستقلة في قانون ضريبة الدخل ومن ثم لم يقض بتشديد العقاب في حالة العود مما ترك الباب مفتوحاً أمام المكلف المتهرب من أن يرتكب فعلة لأكثر من مره دون أن تردعه أية عقوبة، رغم غالبية التشريعات ومنها التشريعات محل مقارنة شددت العقوبات الضريبية في حالة العود كالقانون المصري والأردني والفرنسي.
- ٥- أن المشرع العراقي لم يقض في قانون ضريبة الدخل بفرض أية عقوبة إضافية كالعقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي، التي أخذت بها التشريعات محل المقارنة التي يمكن أن تشكل وسيلة تذكر المتهرب بفعله، وتشعره بجسامة السلوك الذي انتهجه من خلال تأثيرها على مكانته الاقتصادية والاجتماعية.
- ٦- لم نجد في التنظيم القانوني للعقاب الضريبي ما يمنع من الحكم بالتدابير الاحترازية المناسبة جنباً إلى جنب العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، من اجل الوقاية من الجريمة الضريبية قبل وقوعها.

ثانياً: التوصيات

- ١- اعادة صياغة نصوص التجريم والعقاب بأسلوب يوضح الأفعال الضريبية المجرمة توضيحاً كافياً، مع بيان جلي للعقوبات أفضل من تركها كنصوص متفرقة في ثنايا القانون.
- ٢- تقييد نطاق فرض العقوبات السالبة للحرية الواردة في المادتين (٥٨،٥٧) من قانون ضريبة الدخل، على حالات الانتهاكات الخطيرة للمصلحة الضريبية خاصة في الأحوال التي لا تجدي فيها العقوبات المالية نفعاً في مكافحة الإجرام.
- ٣- تعديل نسب ومقادير الغرامات المقررة لمرتكبي الجرائم الضريبية بشكل يحقق النجاعة في فرض مثل هذا النوع من الجزاء، مع التوسع في فرض الغرامات النسبية لكونها العقوبة الأكثر تناسباً مع المصلحة محل الحماية في الوقت الحاضر.
- ٣- نوصي المشرع العراقي أن يفرد نصاً خاصاً يقضي بتشديد العقاب في حالة العود، للضرب على أيدي معتادي ارتكاب الجرائم الضريبية.
- ٤- تضمين النصوص العقابية في قانون ضريبة الدخل بعض العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي كالحرمان من بعض المزايا والنشاطات الاجتماعية التي أخذت بها التشريعات محل المقارنة لتحقيق الردع الاجتماعي العام وليس الخاص فقط.
- ٥- تعديل قانون ضريبة الدخل بالنص على أفضل التدابير الاحترازية وأكثرها ملائمة لذاتية القانون الأخير واستقلاله بغية تحقيق أقصى درجات الحماية الجنائية للمصلحة الضريبية.
- ٧- توعية المكلفين من خلال وسائل الإعلام لتصحيح مفهومهم الخاطئ للضريبة وإشعارهم بالمنفعة المادية والمعنوية التي تعود عليهم من النفقات العامة التي تقوم بها الدولة، وبكلمة موجزة يجب ألفت النظر إلى أن مكافحة الجريمة عمل وطني لا يقتصر القيام به على عناصر العلاقة الضريبية وحدها بل يمتد ليشمل المجتمع بأكمله.

مصادر البحث

أولاً: الكتب

- ١- إبراهيم مذكور، المعجم الوجيز، وزارة التربية والتعليم، مجمع اللغة العربية، مصر، ١٩٩٩.

- ٢-د. إبراهيم طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦.
- ٣-ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف للنشر، القاهرة.
- ٤-د. أحمد جمال الدين موسى، القانون الضريبي المصري (قانون الضريبة على الدخل)، ط١، ك١، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨.
- ٥-د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٦-د. أحمد محمود عبد العال، العود والاعتیاد على الإجرام، ط١، دار النهضة العربية، ٢٠٠١-٢٠٠٢.
- ٧-د. أكرم نشأت إبراهيم، الحدود القانونية لسلطة القاضي الجنائي في تقدير العقوبة، مكتبة دار النشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٨.
- ٨-د. أمين مصطفى محمد، النظرية العامة لقانون العقوبات الإداري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٨.
- ٩-د. أيمن رمضان الزيني، العقوبات السالبة للحرية القصيرة المدة وبدائلها، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.
- ١٠-حارث الفاروقي، المعجم القانوني، مكتبة لبنان، بيروت.
- ١١-د. خليفة سالم الجهمي، الرقابة القضائية على التناسب بين العقوبة والجريمة في مجال التأديب، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٩.
- ١٢-د. رمسيس بهنام، علم الوقاية والتجريم، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٦.
- ١٣-د. سهيل إدريس، ود. جبور عبد النور، قاموس المنهل (عربي - فرنسي)، دار العلم للملايين، بيروت، ط١، ١٩٨٩.
- ١٤-د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط١، ٢٠٠٨.
- ١٥-د. طارق عبد الوهاب سليم، المدخل إلى علم العقاب الحديث، السنة الأولى.
- ١٦-د. عادل يحيى، مبادئ علم العقاب، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.
- ١٧-د. عبد القادر عودة، التشريع الجنائي الإسلامي مقارناً بالقانون الوضعي، ط١، المجلد الأول، دار الكتب العلمية، بيروت، ٢٠٠٥.
- ١٨-د. عبد المجيد الحكيم، ود. محمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، ط١، مكتبة السنهوري، بغداد، ١٩٨٠.
- ١٩-د. عبود علوان منصور، جرائم التهريب الكمركي في العراق، ط١، بلا مطبعة، بغداد.
- ٢٠-د. علي حسين الخلف ود. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، المكتبة القانونية، بغداد.
- ٢١-د. علي عبد القادر القهوجي، شرح قانون العقوبات القسم العام، دراسة مقارنة، منشورات دار الحلبي، بيروت، ٢٠٠٢.
- ٢٢-د. علي عبد القادر القهوجي ود. فتوح عبد الله الشاذلي، علم الإجرام وعلم العقاب، مطابع السعدني، ٢٠٠٧.
- ٢٣-د. عمر خوري، السياسة العقابية، ط١، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٢٤-د. فخري الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، العاتك، بغداد، ٢٠١٠، ص٣٧٣.
- ٢٥-د. فهد يوسف الكساسبة، وظيفة العقوبة ودورها في الإصلاح والتأهيل، ط١، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١٠.
- ٢٦-د. قيس حسن البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، ط١، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٥.
- ٢٧-د. قدري نيقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، ١٩٦٠.
- ٢٨-د. كمال السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، ط١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٩.
- ٢٩-د. ماهر عبد شويش، الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الحكمة للطباعة، ١٩٩٠.
- ٣٠-د. مايا محمد نزار، الرقابة القضائية على التناسب في القرار الإداري، ط١، المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠٠١.

- ٣١- د. محمد دويدار ود. أسامة الفولي، النظام الضريبي والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٤
- ٣٢- د. محمد شلال حبيب، الخطورة الإجرامية، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون والسياسة، ١٩٨٠.
- ٣٣- د. محمد علي الدقاق، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، مطبعة المعالي، بغداد، ١٩٥٧.
- ٣٤- د. محمد مصباح القاضي، التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية الوضعية والشرعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.
- ٣٥- د. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج ١، ط ١، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، ١٩٧٩
- ٣٦- د. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات القسم العام، م ٢، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.
- ٣٧- د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم، قانون العقوبات القسم العام النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.
- ٣٨- د. نادرة محمود سالم، السياسة الجنائية المعاصرة ومبادئ الدفاع الاجتماعي من منظور إسلامي مع تطبيقات الشريعة الإسلامية في مكافحة الجريمة، الناشر النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة

ثانياً: الرسائل والأطاريح

- ٣٩- أيدن قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي المقارن، رسالة ماجستير كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٧٩
- ٤٠- حسن بن محمد التوجيهي، مبدأ تناسب العقوبة مع الجريمة في الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة نايف العربية، ٢٠١٠.
- ٤١- شهلاء جمعة، التهرب الضريبي واثاره في قيام المسؤولية الجزائية، رسالة ماجستير، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠٠٣
- ٤٢- عثمان سلمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريعات الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.
- ٤٣- علي جبار شلال، التهرب الكمركي وأثارها القانونية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية القانون، ١٩٧٩
- ٤٤- د. محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، كلية القانون، ٢٠٠٢.
- ٤٥- مروان إبراهيم نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لاحكام قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠

ثالثاً: البحوث والدراسات

- ٤٦- أحمد حمد الله أحمد، التزوير الضريبي في العراق، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد ١، المجلد ١، ٢٠٠٨.
- ٤٧- د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد، العدد ٢، ١٩٦٩
- ٤٨- صبا فاروق خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية مالية، العدد ٦، ٢٠١١.
- ٤٩- د. صباح محمود ود. أحمد خلف حسين، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد ٢، المجلد ١٤، ٢٠٠٧
- ٥٠- د. عادل الطباطبائي، الرقابة القضائية على مبدأ التناسب بين العقوبة التأديبية والمخالفة الوظيفية، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة (٦٠)، العدد (٣)، ١٩٨٢.
- ٥١- عبد الستار حمد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، ٢٠١٠.

- ٥٢- د. علي هادي، ود. ميثم حنظل، تفعيل الردع الضريبي في قانون ضريبة الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق جامعة النهرين، ٢٠٠٧.
- ٥٣- د. عمار عباس الحسني، التفريد العقابي في القانون العراقي والمقارن، بحث منشور في مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، النجف الأشرف، ٢٠٠٩.
- ٥٤- د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي (العود) في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، المؤتمر الضريبي الأول، بغداد، ٢٠٠١.

رابعاً: التشريعات

- ٥٥- قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.
- ٥٦- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.
- ٥٧- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ٥٨- قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة ٢٠١٣.

سادساً: القرارات

- ٥٩- قرار الهيئة العامة للضرائب رقم (٣١٦)، ٢٠١١ (غير منشور).

سابعاً: المصادر الأجنبية

- 60- Alex Reskolnikov, crime and punishment in taxation, Columbia law review, vol (106) issue (3) 2006.
- 61- James Kirbride, Abimbola A. Olowofoyeku, the law and theory of income tax Liverpool. Academic press, 2002.
- 62- James Coffield, the tax gatherers, first published, London, Hachiman, 1960.
- 63- Joel Slemrod, tax avoidance, evasion and administrative, 3edition, 2002
- 64- Robert W. McGee. The ethics of tax evasion, without place, 2012.
- 65- Lars P. Feld, Fridrich Schneider, ET, Tax evasion black activities empirical, Paper prepared for the annual congress of he international institute of public finance, 2007
- 66- Lisa Marriott, Tax crime and punishment in New Zealand British tax review, Issue (5), 2012.
- 67- Peter Bloch, Criminal prosecution of tax fraud cases, without edition, New York, 2013.
- 68- Phyllis Lai Lan Mo, Tax Avoidance and Anti-Avoidance measures in major developing economics, Praeger, Westport CT, 2003
- 69- Varma Kimberly, Doob Anthony, Deterring Economic crimes: The case of Tax Evasion, Canadian Journal of Criminology, vol (40), issue (2), 1998.