

جريمة عدم أداء ضريبة

الدخل في العراق

(دراسة مقارنة)

رسالة تقدمت بها

لمى عامر محمود ناجي

إلى مجلس كلية القانون - جامعة بابل

كجزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون العام

بإشراف

الأستاذ المساعد

كمال عبد حامد

الأستاذ الدكتور

حسن عودة زعال

٢٠٠٣م

١٤٢٤هـ

Crime of Non – Taxation paying in Iraq
A Comparative study

By
Luma Amer Mahmud Naji

A Thesis Submitted to
To the Council of College of Law , University of
Babylon In partial Fulfillment of the Requirement
for the Degree of Master in public Law

Supervised by

Prof.Dr.
Hassan Awda Za'al

Assist .Prof.Dr.
Kamal Abd Hamed

A.H.

A.C.

محتويات الرسالة

رقم الصفحة	الموضوع
٢-١	المقدمة
٤٤-٣	الفصل الأول : ماهية ضريبة الدخل
١٢-٤	المبحث الأول : التعريف بضريبة الدخل
١٠-٤	المطلب الأول : تعريف الدخل
٦-٥	الفرع الأول : التعريف الإقتصادي للدخل
٧-٦	الفرع الثاني : تعريف الدخل في الفقه الضريبي
١٠-٨	الفرع الثالث : موقف بعض التشريعات من تعريف الدخل
١٢-١٠	المطلب الثاني : مفهوم ضريبة الدخل
١٠	الفرع الأول : المفهوم اللغوي لضريبة الدخل
١٢-١١	الفرع الثاني : مفهوم ضريبة الدخل إصطلاحاً
١٩-١٢	المبحث الثاني : خصائص دين الضريبة
١٤-١٣	المطلب الأول : دين الضريبة محمول لا مطلوب
١٨-١٤	المطلب الثاني : دين الضريبة ممتاز
١٩-١٨	المطلب الثالث : دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره
٤٤-١٩	المبحث الثالث : أداء ضريبة الدخل و ضماناتها
٣٤-٢١	المطلب الأول : طرق تحصيل دين الضريبة
٢٥-٢٢	الفرع الأول : الدفع المباشر
٢٩-٢٦	الفرع الثاني : طريقة الأقساط
٣٤-٢٩	الفرع الثالث : الحجز عند المنبع
٤٤-٣٥	المطلب الثاني : ضمانات تحصيل دين الضريبة
٣٧-٣٥	الفرع الأول : الحجز الإداري الإحتياطي
٤٠-٣٧	الفرع الثاني : الحجز الإداري التنفيذي
٤٢-٤٠	الفرع الثالث : منع المكلف من السفر
٤٣-٤٢	الفرع الرابع : منع واسطة النقل من مغادرة الحدود
٤٤-٤٣	الفرع الخامس : إيقاف معاملات المكلفين
٤٤	الفرع السادس : مكافأة المخبرين
١٠٥-٤٥	الفصل الثاني: أركان جريمة عدم الأداء وأحكامها العامة
٨٤-٤٥	المبحث الأول : أركان الجريمة
٧١-٤٦	المطلب الأول : الركن المادي
٦٥-٤٧	الفرع الأول : السلوك الإجرامي
٦٩-٦٥	الفرع الثاني : النتيجة الجرمية
٧١-٦٩	الفرع الثالث: علاقة السببية

٨٤ - ٧١	المطلب الثاني: الركن المعنوي
٧٦-٧٢	الفرع الأول : ماهية القصد الجرمي
٨٤- ٧٦	الفرع الثاني : القصد الجرمي في جريمة عدم الأداء
١٠٥-٨٤	المبحث الثاني : الأحكام العامة لجريمة عدم الأداء
٩٨-٨٥	المطلب الأول : الإشتراك
٩٠-٨٥	الفرع الأول : الإشتراك وفقاً للأحكام العامة في قانون العقوبات
٩٧-٩٠	الفرع الثاني : الإشتراك في القوانين الضريبية
١٠٥- ٩٨	المطلب الثاني : الشروع
١٠١- ٩٩	الفرع الأول : الشروع وفقاً للأحكام العامة في قانون العقوبات
١٠٥-١٠١	الفرع الثاني : الشروع في جريمة عدم الأداء
١٤٢ - ١٠٦	الفصل الثالث : عقوبة جريمة عدم الأداء وإنتفائها
١٢٥- ١٠٧	المبحث الأول : عقوبة جريمة عدم الأداء
١١٨ - ١٠٨	المطلب الأول : العقوبة العادية
١٢٥ - ١١٨	المطلب الثاني : العقوبة المشددة
١٤٢- ١٢٥	المبحث الثاني : انقضاء الإلتزام بتنفيذ العقوبة
١٢٨-١٢٥	المطلب الأول : وفاة المتهم
١٣٣- ١٢٩	المطلب الثاني : التسوية الصلحية
١٣٨-١٣٣	المطلب الثالث: التقادم
١٤٢- ١٣٩	المطلب الرابع : العفو
١٤٩- ١٤٣	الخاتمة
١٦١- ١٥٠	المصادر

إقرار الأستاذ المشرف

أشهد بأن إعداد هذه الرسالة والموسومة (جريمة عدم أداء ضريبة الدخل في العراق -دراسة مقارنة) والمقدمة من قبل (لمى عامر محمود ناجي) قد جرى تحت إشرافي في كلية القانون / جامعة بابل ، وهي جزء من متطلبات الحصول على درجة (ماجستير) في القانون العام.

التوقيع :

الدكتور:حسن عودة زعال

التاريخ: ٢٠٠٣ / ٧ /

التوقيع:

الدكتور: كمال عبد حامد

التاريخ: ٢٠٠٣ / ٧ /

بناءً على التوصيات المتوفرة أرشح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع :

الدكتور كاظم عبد الله الشمري

معاون العميد للدراسات العليا

التاريخ: ٢٠٠٣ / ٧ /

قرار لجنة المناقشة

نحن أعضاء لجنة المناقشة نشهد بأننا قد اطلعنا على هذه الرسالة والموسومة بـ (جريمة عدم أداء ضريبة الدخل في العراق - دراسة مقارنة) والمقدمة من قبل الطالبة (لمى عامر محمود ناجي) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وكل ماله علاقة بها ، ونرى انها جديرة بالقبول لنيل درجة الماجستير في القانون العام.

التوقيع :

الدكتور : حسين درويش ديكان
معهد بابل التقني
عضواً

التوقيع :

الدكتورة : إسراء محمد علي سالم
جامعة بابل - كلية القانون
عضواً

التوقيع

الدكتور : جمال إبراهيم عبد الحسين
جامعة بغداد - كلية القانون
رئيساً

التوقيع :

الدكتور : حسن عودة زعال
جامعة بابل - كلية القانون
المشرف عضواً

صدقت من قبل مجلس كلية القانون بجامعة بابل

الأستاذ الدكتور
حسن عودة زعال
عميد كلية القانون - جامعة بابل
٢٠٠٣ / /

شكر وتقدير

لايسعني وأنا أنتهي من كتابة السطور الأخيرة من هذه الرسالة ، إلا أن أتقدم بوافر الشكر والإمتنان لأستاذي المشرفين كلاً من الأستاذ الدكتور حسن عودة زعال والدكتور كمال عبد حامد لتفضلهما بالإشراف على هذه الرسالة ، ولتوجيهاتهما السديدة التي أخرجت الرسالة بهذه الصورة .

ويسرني أن أعبر عن شكري لأساتذتي في كلية القانون كافة ، وأخص بذلك من كانت لهم المساهمة القيمة في تقديمنا لهذا البحث في صورته النهائية ، وذلك من خلال مساهماتهم بالسؤال ، ومحاولة تذليل العقبات أمامنا ، وتوفير بعض المصادر المهمة من مكتباتهم الشخصية . فجزيل الشكر والإمتنان إلى الدكتور جعفر الياسين والدكتور محمد علي سالم والدكتور حكمت عبد الرزاق والدكتور رافع خضر صالح والدكتورة إسراء محمد علي سالم والأستاذ عباس علي محمد والأستاذ منصور حاتم .

ومن الواجب تقديم الشكر للست إبتهاال سامي لتفضلها بتصحيح الرسالة لغوياً . ولايفوتني أن أتقدم بالشكر والتقدير لجميع زملائي في الدراسات العليا وإلى موظفات مكتبة كلية القانون/جامعة بابل وإلى موظفات المكتبة المركزية وأخص منهم بالذكر الست ناهدة والست زينب .

وأخيراً أسجل شكري للسيدة كوثر عبد الحسين لجهودها في طباعة وإخراج هذه الرسالة بشكلها النهائي.

الباحثة



الإهداء

إلى..... نهرىّ الحب
والحنان.
إلى..... ينبوعيّ العطاء.
إلى..... شجرتين
وارفتيّ الظلال .
أمي..... أبي..... براؤ وإحساناً.
إلى أختي وأخي..... حباً
وإعتزازاً.

أهدي إليهم جميعاً جهدي العلمي المتواضع
في هذه الرسالة.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

**مَنْ ذَا الَّذِي يُقْرِضُ اللَّهَ قَرْضًا حَسَنًا
فِيُضَعِفَهُ لَهُ أَضْعَافًا كَثِيرَةً.**

صدق الله العظيم

سورة البقرة (٢٤٥)

Abstract

Rate (Max) is not something new in the human history and man society . Since human societies were formed and since the early states were founded , man had already Known maxis.

Since then , the states began to be responsible for working out all general services and fulfilling all the essential needs for society to guarantee its existence and development . this caused to prepare the finonual in comes to perform those needs and services.

Human laws and legislation's had guaranteed the legal authority to impose maxis and vats under the power of the law. Thus ; the debts incurred by the maxis ,which are imposed by the finocial authorities , one considered to be argent problem .

It is so because these maxis , they say , are cut off from the individual's profits for nothing . so some people try not to pay this imposed debt in time . As result ; the central financial authority would not stay silent ; but it hurry to get its rights back by all means -Moreover ; the law decides the punishment that help to maintain (get back) those financial rights and also to stop other from doing so .

Thus , such crime should be raised and advocated to judges , lawyers and men of justice also to the workers who work in the financial authority so that they could be aware of such crimes and to let them deal with them.

This will let criminals avoid such crimes and not to consider such deeds as crimes .

This subject has already been discussed in three chapters (sections) .The first chapter deals with the core of the income rate itself . It includes three axes : the first is about how to identify (recognize) the in com rates, The second about the

characteristics of the rate debt and the third about the ways of maintaining those debts and how to ensure the project to get them back .

The second chapter deals with the atmospheres (all aspects) of the crime .The third chapter deals with the decided punishments on the crime and the causes of them.

This chapter is divided into two sections : the first deals with the judgement , whereas the second section deals with the causes that lead to finishing judgement.

المقدمة

نشأت الضريبة منذ القدم بوصفها مصدراً لإيرادات الدولة ، والغرض من فرضها وجبايتها هو الحصول على الأموال لتغطية النفقات العامة .

وبعد أن أصبحت الدولة متدخلة ، وهجرت نظرية الدولة الحارسة ، أصبح للضريبة شأن في إقتصاد الدولة وتسيير مرافقها على أتم وجه ، فشرعت القوانين لتحصيل دين الضريبة ، وتحديد المكلفين الملزمين بأدائها . وعليه أصبحت الضريبة أداة تخدم السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة ، وغدا النظام القانوني الضرائبي بما ينطوي عليه من قواعد من المسائل التي يحرص المواطن على متابعتها والإهتمام بها .

إلا أن التشريعات الضريبية تختلف من بلد إلى آخر ، فتكون قوانين الضرائب في الدول المتقدمة واضحة في تبيان الدخل الخاضعة للضريبة من ناحية ، والنسب المقررة عليها ، ومن ناحية أخرى ، أن هناك إرتفاعاً في مستوى الوعي الضريبي للمكلفين ، إذ تعمل الإدارة الضريبية على تعريف المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية ، كما تعمل على مساعدتهم عند أدائهم الضريبي وإستيفاء إجراءاتها الأصولية كافة ، مما يجعل من المكلف راضياً بها وطائعاً في تسديدها ، وبالأوقات التي تحددها القوانين .

أما في البلدان النامية فإن الإرتباك في العمل الضريبي هو الميزة البارزة ، سواء أكان ذلك الإرتباك على مستوى التشريع نتيجة لتعدد الثغرات التي تتخلل النصوص القانونية ، أم على مستوى التطبيق العملي نتيجة لضعف كفاءة الإدارة الضريبية ، هذا فضلاً عن تدني الثقة بين المكلفين والسلطة المالية ، ورغبة المكلف في الإحتفاظ بأمواله لنفسه بدلاً من التنازل عنها للدولة ، إعتقاداً منه أن المنفعة التي تعود عليه من دفع الضريبة لاتعادل المنفعة التي يحصل عليها نتيجة الإحتفاظ بأمواله ، لاسيما أن المواطنين جميعاً يستفيدون من خدمات الدولة بصرف النظر عن القيام بأداء الضريبة . مما يجعل عدم الأداء ظاهرة يتلمسها العاملون في هذا المجال .

وتأسيساً على ما تقدم ، ولأجل تحصيل دين الضريبة فقد أوضحت التشريعات أن عدم أداء دين الضريبة أو التلاعب في مقداره أو إستعمال أساليب التحايل أو العُش التي تحصل من المكلف من أجل عدم أدائه أو إنقاصه بما لا يتناسب ودخله ، جريمة نصّ عليها وعلى عقوبتها .

ولأجل تسليط الضوء على هذه الجريمة وتبيان أركانها العامة والخاصة ، وهل تسري عليها الأحكام العامة في قانون العقوبات أم أن لها أحكامها الخاصة ، ومعرفة العقوبة المقررة لها ، لذا تمّ اختيارها لتكون موضوعاً للبحث .

لأنه من الضروري إيضاح هذه الجريمة لكل من رجال القضاء ، وموظفي السلطة المالية ، والمكلفين ليتعرفوا على حدودها والأفعال التي تدرج تحت مفهومها ، لكي يتجنب المكلف الفعل المجرّم ، ولايقضي القاضي بما لايعد جريمة ، ويقف رجال السلطة المالية على معالمها ، كي لايشغل القضاء بما لايعد فعلاً مجرماً ، وذلك نظراً لأهميتها الإقتصادية ، ومايستلزمه الأمر من ضمان موارد مستمرة لخزانة الدولة .

إذ إن حدوث خلل في الحصول على هذه الموارد يؤدي إلى تصدع كبير في النسيج المالي للدولة ، ومن ثمّ إلحاق الضرر بالمجتمع ككل ، وخاصة بعد أن برز دور الضرائب في تمويل الخزانة بعد توقف أهم مصدر لتمويلها وهو النفط بسبب الحصار الذي إستمر منذ آب ١٩٩٠ .

ولغرض إيجاد الحلول المناسبة التي لم يرد بشأنها نص في قانون ضريبة الدخل الحالي ، كان لابدّ من الإستعانة بالقوانين الأخرى مثل القانون المدني وقانون التنفيذ وقانون تحصيل الديون الحكومية وقانون العقوبات وقانون أصول المحاكمات الجزائية .

أما أهم الصعوبات التي واجهتني عند إعداد البحث ، فعلى الرغم من أن موضوع (الضرائب) يحثل أهمية كبيرة ، كونه يشكل العمود الفقري لميزانية الدولة ، إلا أن فقهاء القانون المالي في العراق لم يولوا جريمة عدم أداء الضريبة الإهتمام الذي تستحقه ، كما أنها لم تكن محل

إهتمام فقهاء القانون الجنائي ، وذلك لأنَّ الجريمة تخضع للأحكام العامة في قانون العقوبات في حالة عدم وجود نص خاص في قانون ضريبة الدخل .

من جهة أخرى ، فإنَّ الصعوبة أيضاً كانت في عدم إمكانية الحصول على قرارات قضائية بشأن الجريمة ، وذلك لأنَّ الإتجاه المعمول به في قانون ضريبة الدخل هو منح السلطة المالية صلاحية إجراء التسوية الصلحية وقبل إصدار الحكم لإسقاط العقوبات السالبة للحرية التي تختص المحاكم بفرضها ، فضلاً عن قلة المصادر الحديثة التي تتناول الموضوع بسبب ظروف الحصار .

ولغرض دراسة الجريمة فإننا سنقسم البحث على ثلاثة فصول ، يتناول الفصل الأول ماهية ضريبة الدخل ، من خلال التعريف بضريبة الدخل وبيان خصائص دين الضريبة محل الجريمة ، ثم تحديد طرق أداء الضريبة والإجراءات التي تتخذها السلطة المالية لمنع ارتكاب الجريمة ، أمَّا الفصل الثاني ، فيتناول أركان جريمة عدم الأداء وأحكامها العامة ، إذ يتم تحديد الأركان التي يستلزمها قيام الجريمة ، وبيان مدى خضوع جريمة عدم الأداء للأحكام العامة في قانون العقوبات ، ويتم التطرق إلى عقوبة الجريمة وأسباب انتفائها في الفصل الثالث ، وذلك من خلال بيان العقوبة المقررة للجريمة ، وتحديد الأسباب التي تحول من دون تنفيذها .

الفصل الأول

ماهية ضريبة الدخل

الضريبة على الدخل هي إحدى أنواع الضرائب المباشرة . وقد ظهرت الحاجة إلى فرض هذا النوع من الضرائب ، نتيجة للتطور التجاري والصناعي ، إذ ظهرت أنواع جديدة من الثروة كالأسهم المالية ، فكان من غير الممكن أن تخضع للضرائب القديمة التي تفرض على الأملاك العقارية^(١).

ولم تظهر الضريبة بالصورة التي هي عليها الآن ، وإنما سبقتها مراحل عديدة إستغرقت سنوات طويلة . إذ إنَّها بدأت في أول الأمر بشكل ضريبة تفرض على الرؤوس وتطورت إلى أن إنتهت بالضريبة على الدخل .

فرضت هذه الضريبة لأول مرة في إنكلترا سنة ١٧٩٩ بصورة مؤقتة لدرء الأزمات السياسية والمالية وتمويل الحرب ، ثم أصبحت هذه الضريبة مستمرة في سنة ١٨٤٢^(٢).

وبعد العراق في مقدمة الدول العربية في تطبيق ضريبة الدخل ، إذ فرضت لأول مرة بموجب القانون رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ ، وتأثر هذا القانون كثيراً بالقانون الإنكليزي^(٣) . أمَّا في الأردن فصدرت أول التشريعات في مجال الضريبة على الدخل في عام ١٩٣٣^(٤) ، وكان مسابراً لإتجاهات المشرع الضريبي الإنكليزي^(٥) . في حين فرضت الضريبة على الدخل في مصر لأول مرة بموجب القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ ، إلا أن هذا التشريع كان متأثراً بالقوانين الفرنسية^(٦).

مما تقدم ، يلاحظ أنَّ لضريبة الدخل مكانة متميزة في جميع الأنظمة الضريبية ، إذ لا يخلو أي نظام ضريبي من النص عليها ، وذلك لملاءمتها لجميع الظروف التي تمر بها الدولة ، فضلاً عن ذلك ، وفرة الحصيلة الضريبية المتأتية من هذا النوع من أنواع الضرائب ، إذ يشكل دين الضريبة الجزء الغالب من إيرادات الدولة ، وما يترتب على ذلك من ضرورة دخول هذه الإيرادات الخزانية العامة في المقدار والوقت المحدد لها ، لكي تتمكن الدولة من مواجهة النفقات العامة . وهذا يتطلب من السلطة المالية إتباع الطرق الملائمة لكل نوع من أنواع هذه الضريبة ، من أجل تحصيل هذا الدين ، فضلاً عن ذلك ، إحاطة عملية التحصيل هذه بالضمانات التي تكفل الحصول على هذا الدين بسرعة .

وتأسيساً على ذلك ، سوف يتم تقسيم هذا الفصل على ثلاثة مباحث يتعلق الأول بالتعريف بضريبة الدخل ، والمبحث الثاني يتعلق بخصائص دين الضريبة ، أمَّا المبحث الثالث فيتعلق بطرق أداء ضريبة الدخل وضماناتها .

(١) د. عبد الحكيم الرفاعي ، علم المالية العامة ، بغداد : مطبعة التقيض الأهلية ، ١٩٤٤ - ١٩٤٥ ، ص ٧٤.

(٢) د. عادل الحياي ، الضريبة على الدخل العام (دراسة مقارنة) ، القاهرة : مطابع مؤسسة الأهرام ، ١٩٦٨ ، ص ٣.

(٣) د. صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والإقتصادية ، القاهرة : المطبعة العالمية ، ١٩٦٥ ، ص ٧٣-٧٤.

(٤) موفق سمور علي المحاميد ، الطبعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى ، عمّان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠١ ، ص ٣١.

(٥) د. يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية في بعض البلدان العربية ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٥ ، ص ٣٤.

(٦) د. صالح يوسف عجيبة ، المصدر السابق ، ص ٧٤ .

المبحث الأول

التعريف بضريبة الدخل

من أجل الإحاطة بتعريف ضريبة الدخل ، يتوجب علينا تقسيم هذا المبحث على مطلبين ، نحدد في أولهما معنى الدخل ، أمّا المطلب الثاني فنخصصه لبيان مفهوم ضريبة الدخل .

المطلب الأول

تعريف الدخل^(١)

لأد لنا إبتداءً من تحديد معنى الدخل الخاضع للضريبة ، وذلك لأمرين: أولهما حتى لا تفلت بعض الدخول من الخضوع للضريبة ، والآخر حتى لا تخضع للضريبة بعض الأموال التي لا تعد دخلاً^(٢) . إلا أنّ المختصين لم يتفقوا على وضع تعريف محدد للدخل ، فاختلّف معنى الدخل لدى الإقتصاديّين عنه لدى الفقه المالي ، وذلك كل حسب حاجته إلى التعريف . وفي هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى التعريف الإقتصادي للدخل ، وتعريف الفقه الضريبي للدخل ، وذلك في الفرعين الآتيين :

الفرع الأول

التعريف الإقتصادي للدخل

إنّ المتغيرات الإقتصادية نوعين : هما التيار والرصيد^(١) ، وما يهم البحث هنا هو التيار ، وذلك لأنّ الدخل الخاضع للضريبة هو تيار يقاس خلال مدة محددة من الزمن . وقد أورد الإقتصاديون تعاريف للدخل لاقت بعضها المعارضة لأنّها لا تناسب الأغراض الضريبية ، ولاقى البعض الآخر القبول . إذ عرّف الإقتصادي فيشر الدخل بأنّه الإشباعات المتدفقة خلال مدة محددة من الزمن^(٢) . ولاقى مفهوم الدخل هذا معارضة معظم الإقتصاديّين ، وذلك لأنّ الدخل عنده تيار من الإشباعات ، وعليه فإنّه يعدّ الإستهلاك دخلاً ، وليس الإدخار ، كما أنّه لا تعدّ دخلاً الأرباح المعاد إستثمارها ،

(١) الدخل لغة هو ما دخل على الإنسان من ضيعته ، وهو خلاف الخرج . لويس معلوف ، المنجد في اللغة والإعلام ، الطبعة ٢٣ ، دار المشرق ، بيروت : المطبعة الكاثوليكية ، ١٩٨٦ ، ص٤٤٩ .

وهو إيراد يحصل عليه الإنسان من عمله أو ماله ، كزراعة أو صناعة أو تجارة أو فوائد أو إيداعات في المصارف . جماعة من كبار اللغويين العرب ، المعجم العربي الأساس ، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٩ ، ص٤٢٢ .

(٢) د. عادل فليح العلي بطلال محمود كاوي ، إقتصاديّات المالية العامة ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل : مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٨٩ ، ص١٠٩ .

(١) التيار : هو مقياس لقيمة متغير معين خلال فترة محددة من الزمن .

أما الرصيد : فهو مقياس لمقدار شيء معين في لحظة زمنية معينة . د. عبد المنعم السيد علي ، مدخل في علم الإقتصاد ، الجزء الثاني ، بغداد : طبع بمطابع الموصل مديرية مطبعة الجامعة ، ١٩٨٤ ، ص٩-١٠ .

(٢) د. عبد الحكيم الرفاعي ، المصدر السابق ، ص٧٥ .

الدخل

وذلك لأنها لم تستخدم في الإستهلاك ، فضلاً عن ذلك ، يعدُّ دخلاً إهلاكاً رأس المال الثابت ، وهذا يعني وجود دخل محقق حتى وإن كانت نتائج المشروع خسارة لا ربح^(٣) .
 أمّا الأستاذ الفريد مارشال يرى إنَّ الدخل هو (ذلك النهر المتدفق من السلع الإقتصادية خلال فترة زمنية محددة) . فالدخل حسب وجهة النظر هذه يكون مساوياً للإستهلاك مضافاً إليه الإِدخار ، وبذلك فهو يشمل العناصر الجديدة للثروة ، مضافاً إليها المنافع المتحققة من إستخدام تلك الثروة ، فضلاً عن ، المنافع التي لها قيمة سوقية التي تكون مستمدة من مصادر قد لا تعدُّ ثروة . ولاقى هذا التعريف ترحيباً لدى الكثير من الإقتصاديين ، إذ يعدُّ مناسباً لأغراض الضرائب^(٤) .

الفرع الثاني

تعريف الدخل في الفقه الضريبي

إنَّ معنى الدخل في نطاق المالية العامة تتنازعه نظريتان ، وهما نظرية المصدر (النظرية التقليدية) ونظرية زيادة القيمة الإيجابية (النظرية الحديثة) .
 فمعنى الدخل تبعاً لنظرية المصدر هو المبالغ النقدية التي تتدفق بصورة دورية خلال مدة زمنية محدّدة ، والتي يمكن إستهلاكها من دون المساس برأس المال^(١) . هذه النظرية تشترط في الدخل شروطاً أساسية وثانوية ، إذ تتمثل الأساسية منها في الدورية والإنتظام^(٢) ، أمّا الثانوية تتمثل ببقاء مصدر الدخل^(٣) ، الذي يستوجب صيانتها وإدامته لإستمراره ، كما يشترط في الدخل أن يكون نقدياً أو قابلاً للتقدير بالنقود^(٤) . وعليه ، فالأرباح التي تنجم عن مضاربة عارضة في البورصة ،

(٣) د. أحمد حافظ الجعوني ، إقتصاديات المالية العامة (دراسة في الإقتصاد العام) ، الطبعة الأولى ، القاهرة : دار العهد الجديد ، ١٩٦٧ ، ص ٧٥ .

(٤) المصدر نفسه ، ص ١٧٦-١٧٧ .

(١) د. طارق الحاج ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، الأردن : مطابع الأرز ، ١٩٩٩ ، ص ٥٩ .

(٢) تعني أن يحصل المكلف في أوقات محددة وبصورة منتظمة على دخله ، مثال ذلك الراتب الذي يتقاضاه الموظف كل شهر والثمار التي تحملها الأشجار كل عام . د. فاضل شاكر الواسطي ، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة المعارف ، ١٩٧٣ ، ص ١٩٦ .

(٣) لا يقصد به البقاء المطلق على المدى الطويل ، وإنما البقاء النسبي بشكل يفنى بعد مدة طالت أم قصرت ، فقد ذهب القانون المدني في التفرقة بين الثمار والنتاج إلى تقسيم الثمار على ثمار طبيعية وهي التي تنتج بطبيعتها من دون تدخل الإنسان كصوف الاغنام ، وثمار مدنية التي يتم الحصول عليها نتيجة إستغلال الشيء كفوائد السندات ، وثمار صناعية وهي التي تكون من صنع الإنسان كالمحاصيل الزراعية . أمّا المنتجات فهي ما تنتج عن الأصل وتؤدي إلى انقاص قيمته مثل منتجات المناجم .

أمّا في القانون الضريبي فإنَّ صفة الدورية للدخل تستوجب إستهلاك الدخل من دون المساس بالمصدر ، وبناءً عليه ، فلا تعدُّ منتجات المناجم من قبيل الدخل .

نستنتج من ذلك ، عدم تطابق مبادئ كل من القانونين الضريبي والمدني ، وذلك يعود إلى إستقلال القانون الضريبي ، كما أنَّ هدفه من تحديد معنى الدخل هو إخضاعه للضريبة ، بينما يهدف القانون المدني من تحديد الدخل إلى تنظيم العلاقة بين الأفراد والأشياء . د. يونس أحمد البطريق . حامد دراز ، النظم الضريبية ، مكان الطبع بلا : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ١٩٨٣ ، ص ١١-١٢ .

(٤) دلاور علي . د. محمد طه بدوي ، أصول القانون الضريبي ، الإسكندرية : دار المعارف ، سنة الطبع بلا ، ص ٢٤٩ .

الدخل

وكذلك الزيادة في القيمة الرأسمالية التي يحصل عليها من بيع العقار لاتعدّ دخلاً لإنعدام صفة الدورية^(٥).

أمّا نظرية زيادة القيمة الإيجابية ، فأخذت بالمفهوم الواسع للدخل ، إذ عتت ، كل زيادة في ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي خلال مدة زمنية محدّدة دخلاً خاضعاً للضريبة ، ولا يهّم إن الحصول عليه قد تمّ بصورة دورية أو بصورة عرضية^(١) . وعلى ضوء ذلك تعدّ الأموال التي يحصل عليها المكلف بصورة إستثنائية كالإرث ، والوصية ، والهبة^(١) ، وجوائز اليانصيب شأنها شأن الدخل المنتظمة^(٢).

وهنا يثار السؤال الآتي ، وهو بأي النظريتين تأخذ النظم المالية ؟ يرى جانب من الفقه إنّ التشريعات الضريبية تختار بين هذين التعريفين ، وذلك تبعاً لحاجتها إلى الإيرادات العامة ، فعندما تكون في حاجة إلى زيادة إيراداتها فإنّها تأخذ بالمعنى الواسع للدخل ، وذلك بإسقاط شرط الدورية والإنتظام^(٣).

وقد تأخذ بالمعنى الضيق للدخل فمثلاً تقوم بإعفاء دخول سندات بعض القروض العامة من الخضوع للضريبة ، وذلك تشجيعاً للإكتتاب بتلك القروض^(٤).

في حين يرى آخرون إنّ النظم المالية هجرت المفهوم الضيق للدخل ، وأخذت بالمفهوم الواسع ، وذلك لما فيه من تحقيق لمبدأ العدالة بأن تفرض الضريبة على الدخل الذي يتلقاه المكلف بصفة دورية والدخل الذي يحصل عليه بصفة عارضة . فضلاً عن ذلك ، فإنّ تحوّل الدولة من حارسة إلى متدخلة في جميع النواحي ، يتطلب حصولها على موارد مختلفة ، وهذا يتم بفرض الضريبة على جميع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف سواء أكانت دورية أم عرضية^(٥).

الفرع الثالث

(٥) د. فاضل شاكر الواسطي ، المصدر السابق ، ص ١٩٧.

(١) د. أعاد علي حمود ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الثالثة ، مكان الطبع بلا : مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٠ ، ص ١٣١.

(١) هناك خلاف حول مسألة إخضاع هذه الأموال لضريبة الدخل ، فيرى أصحاب الرأي المعارض إنّ هذه الأموال عارضة تحتاج إلى قواعد خاصة لتنظيمها وإنّ إدراج هذه القواعد ضمن قواعد ضريبة الدخل سوف يؤدي إلى صعوبات كثيرة من الناحية الإدارية . كما أنّ الضريبة تفرض على كل زيادة في المقدرة الإقتصادية للمكلف ، وإنّ حصول الورثة على هذه الأموال لم ينتج عنه تحسن في مركزهم الإقتصادي ، بل إنهم فقدوا مصدراً من مصادر دخلهم ، ويترتب على ذلك إهدار لمبدأ توزيع العبء الضريبي. ونتيجةً لهذه الأسباب توصل أصحاب هذا الرأي إلى عدم جواز إخضاع الأموال التي يتلقاها المكلف بشكل أرباح قدرية إلى قواعد تنظيم الدخل المكتسبة، لذلك جرى العمل في جميع الدول على إخضاع هذه الأموال إلى قواعد خاصة لإعتبارات عملية، أمّا من الوجهة الإقتصادية ، فإنّ هذه الأموال تعدّ دخلاً .د. عادل الحياي ، المصدر السابق ، ص ٢٣ .

(٢) د. عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ، الكتاب الثاني ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة العاني ، ١٩٧٢ ، ص ٢٣.

(٣) د. رفعت المحجوب ، الإيرادات العامة ، مكان الطبع بلا : دار النهضة العربية ، ١٩٧١ ، ص ٨٩.

(٤) د. محمد وديع بدوي ، دراسات في المالية العامة ، مصر : دار المعارف ، ١٩٦٦ ، ص ١٣١ .

(٥) د. عادل الحياي ، المصدر السابق ، ص ٢٧ .

موقف بعض التشريعات من تعريف الدخل

إنّ تحديد معالم الدخل ومحتواه من الأمور الضرورية في الحياة العملية ، إذ من خلاله يمكن معرفة خضوع هذا الدخل للضريبة أم لا . ومن مفهوم المخالفة ، ففي حالة عدم تحديد معالم الدخل فإنّ كل مسألة لم يخصصها القانون بالذكر ، يتطلب الأمر الرجوع فيها إلى أحكام القضاء وتفسيرات الفقهاء ، وبناءً على ما تقدم ، أصبح من الضروري تحديد معالم الدخل في كل الدول^(١) . من خلال الإطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، يُلاحظ أنّ المشرّع أورد الدخل على أنّه (الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون)^(٢) .

ومن خلال هذا النص يتبين أنّ المشرّع لم يحدد معالم الدخل بل إكتفى بالقول بأنّه الإيراد الصافي والإحالة إلى المادة الثانية للتعرف على مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ، إذ عدّهذه المصادر وتشمل^(٣) :-

- ١- أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والإلتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها ، إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف .
 - ٢- الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة عن إحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات .
 - ٣- بدلات إيجار الأراضي الزراعية .
 - ٤- الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ولو مرة واحدة بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشبوع وتصفية الوقف والمساحة^(٤) .
 - ٥- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الإستراتيجي والمختلط .
 - ٦- كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق .
- من خلال ما تقدم ، يُلاحظ أنّ المشرّع أخضع للضريبة الإيرادات التي تتصف بالدورية ، مثل الأجور والمرتبات ، وإشترط الإحتراف لإخضاع بعض الأرباح ، وشمل كذلك الإيرادات التي تحصل بصفة عارضة . أي أنّه أخذ بالنظريتين وإن كان يميل باتجاه نظرية زيادة القيمة الإيجابية . وقد وجّه الكتاب إنتقاداً إلى المشرّع العراقي ، وذلك لإيراده الفقرة (٦) بعد أن عدّ مصادر الدخل الخاضعة للضريبة . ونؤيد ما ذهب إليه أصحاب هذا الرأي ، ويا حبذا لو يلغي مشرّعنا هذه الفقرة ، لأنّه في حالة وجود مصدر دخل يراد إخضاعه للضريبة يمكن النص عليه في القانون . ولم يختلف موقف المشرّع الأردني كثيراً عن موقف المشرّع العراقي ، إذ إنّهُ لم يضع تعريفاً محدداً وواضحاً للدخل ، إذ عرّفه بأنّه (ما يتبقى من الدخل الإجمالي بعد إجراء التنزيلات والإعفاءات وفقاً لأحكام هذا القانون)^(١) .

وأدرج في المادة (٣) من القانون تعداد للدخول التي تخضع للضريبة . ومن خلال الإطلاع عليها ، يُلاحظ أنّ المشرّع فرض الضريبة على أرباح أو مكاسب أي عمل أو مهنة^(٢) ، وعلى الفوائد والعمولات والخصميات وفروقات العملة...^(٣) . وهذا يعني أنّه أخذ بنظرية زيادة القيمة

(١) صادق محمد حسين الحسني ، ضريبة الدخل ، الطبعة الثالثة ، بغداد : مطبعة أوفسيت نديم ، ١٩٧٨ ، ص ٧٥ .

(٢) الفقرة (٢) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

(٣) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٤) الغيت الفقرة (٤) بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٢٠ بتاريخ ٢٧/٦/٢٠٠٢ . المنشور في جريدة الوقائع العراقية العدد ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨ .

(١) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .

(٢) البند (١) الفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٣) البند (٣) الفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

الدخل

الإيجابية، كما أنه فرض الضريبة على الدخل التي تتصف بالدورية، إذ أخضع للضريبة الرواتب والأجور...^(٤).

وإتخذ المشرع المصري موقفاً مشابهاً للتشريعات المذكورة سابقاً، فاعتمد النظريتين في فرض الضريبة، فأخضع للضريبة الإيرادات التي تتصف بالدورية والانتظام، مثلاً شمل بالضريبة الرواتب وما في حكمها والماهيات والأجور والإيرادات المترتبة مدى الحياة...^(٥). كما أخضع للضريبة الإيرادات التي لا تتصف بالدورية والانتظام، إذ تسري ضريبة الدخل على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة^(٦). أمّا المشرع اليمني فلم يحدد هو الآخر تعريفاً للدخل، واكتفى بحصر الدخل الخاضع للضريبة بأنه (الدخل الصافي بعد إستنزاع ما نص عليه هذا القانون من حد أدنى أو تكاليف أو إعفاءات)^(٧). إذ أخضع الإيرادات التي تتصف بالدورية والانتظام إلى الضريبة والتي تفرض على دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين المتأتية من الرواتب والأجور وما في حكمها^(٨). وكذلك تفرض الضريبة على الدخل التي لا تتصف بالدورية والانتظام، مثل الفوائد والخصميات والعمولات^(٩).

من خلال ما تقدم، يمكن القول إن جميع التشريعات المذكورة لم تضع تعريفاً للدخل الخاضع للضريبة، كما أنها لم تقتصر على الأخذ بنظرية المصدر أو بنظرية زيادة القيمة الإيجابية في إخضاع الدخل للضريبة، وإنما أخذت بكلا النظريتين ولكن بدرجات متفاوتة، إلا أنها تميل إلى الأخذ بالمفهوم الواسع للدخل، وذلك لجمع المزيد من الإيرادات للخزينة العامة.

المطلب الثاني

مفهوم ضريبة الدخل

لتحديد المعنى القانوني لضريبة الدخل، كان لزاماً علينا أن نتعرض لبيان ضريبة الدخل في معناها اللغوي. وتأسيساً على ذلك، نعد لتعريف ضريبة الدخل في اللغة، ثم نخرج إلى تعريفها اصطلاحاً، وذلك في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول

المفهوم اللغوي لضريبة الدخل

المقصود بالضريبة واحدة الضرائب التي تؤخذ في الارصاد والجزية ونحوها، ومنها ضريبة العبد وهي غلته، أي ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه.

(٤) البند (٢) الفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون ضريبة الأردني.

(٥) الفقرة (١) من المادة (٤٩) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل.

(٦) المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل المصري.

(٧) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١.

(٨) المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل اليمني.

(٩) المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل اليمني.

الدخل

ويقال ضرب على العبد الأتاة ضرباً : أي بمعنى أوجبها عليه^(٤) .
وبما أنه سبق أن تمّ توضيح معنى الدخل على أنه ما يحصل عليه الإنسان من عمله أو ماله ،
وعليه فإنّ ضريبة الدخل هي مبالغ تحصلها الدولة كرسوم على الدخول .

الفرع الثاني

مفهوم ضريبة الدخل اصطلاحاً

من خلال الإطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي والتشريعات المقارنة ، يُلاحظ
أنّ التشريعات الضريبية لم تورد تعريفاً لضريبة الدخل ، بل إكتفت بإيراد مصادر الدخل الخاضعة
للضريبة .

إذ إنّ مسألة تحديد مضمون ومعالم الدخل الخاضع للضريبة مسألة صعبة ، كما أنه يتغير بتغير
ظروف وعوامل متعددة سياسية وإقتصادية وإجتماعية وفنية^(١) ، فضلاً عن ذلك ، فإنّه ليس من
شأن المشرّع أن يورد تعريفاً لضريبة الدخل ، وإّما يعود أمر ذلك إلى الفقه .
أمّا على صعيد الفقه ، فقد إتجه كتاب المالية العامة والتشريع المالي مشارب شتى لتعريف
ضريبة الدخل .

إذ عُرّفت ضريبة الدخل على أنّها (الفرائض المالية التي تتخذ من الدخل وعاءً لها سواء أكان
هذا الدخل دورياً أم عرضياً)^(٢) . أي أنّها المبالغ النقدية التي تفرض على الدخل المتجدد ، سواء
فرضت على كل مصدر من مصادر الدخل ، أي سواء إتخذت صورة ضريبة نوعية أم صورة
ضريبة عامة على مجموع دخل الشخص .

وكذلك عُرّفت بأنّها (الضريبة المفروضة في الغالب على مجموع دخل الأموال المنقولة لأنّ
الدخل المستمد من العقارات المبنية يخضع لضريبة العقار والدخل الناجم عن إستغلال الأراضي
الزراعية يخضع لضريبة الأراضي الزراعية)^(٣) . إلّا أنّ هذا التعريف تعرّض للنقد ، لأنّ
الضريبة على الدخل تفرض على الدخول الناجمة عن كسب العمل وأرباح المهن ولا تقتصر على
دخل الأموال المنقولة . فضلاً عن ذلك ، فإنّه تخضع لضريبة الدخل الأرباح الناجمة عن التصرف
بملكية العقار كالبيع والهبة ... الخ ، وكذلك الأرباح الناجمة عن التصرف بملكية الأراضي
الزراعية أو إيجارها . ولا تخضع لضريبة الأرض الزراعية الأرباح الناجمة عن إستغلال
الأراضي الزراعية^(٤) . ونتفق مع ما ذهب إليه أصحاب هذا الرأي ، وذلك لأنّه سبق أن تمّ القول إنّ
المشرّع الضريبي حدّد في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل
مصادر الدخول التي تفرض عليها الضريبة ، وهو بذلك لم يقصر فرض الضريبة على دخل
الأموال المنقولة . فضلاً عن ذلك ، أورد في الفقرة (٦) من المادة (٢) : تفرض الضريبة على كل
مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأيّة ضريبة في العراق .

كما عُرّفت ضريبة الدخل على أنّها (الضريبة المفروضة على الأرباح الناجمة عن التصرف
بالأموال غير المنقولة وحقوق التصرف فيها من عقارات أو أراضي ، وكذلك الأرباح الناجمة عن
كسب العمل والمهن الحرة من رواتب ومخصصات وغيرها ، والتي يتسلمها المكلف من القطاع
الخاص ، وبدل إيجار الأراضي الزراعية ، وكل ربح ينجم للشخص لم يخضع لضريبة أخرى
خلال فترة معينة عرفها القانون بالسنة التقديرية ، بعد حسم التكاليف والسماحات القانونية .

(٤) جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور الأفريقي ، لسان العرب ، المجلد الثاني ، بيروت : دار صادر للطباعة
والنشر ، ١٩٥٦ ، ص ٦١٠ .

(١) صادق محمد حسين الحسني ، المصدر السابق ، ص ٧٤ .

(٢) د. عبد العال الصكبان ، المصدر السابق ، ص ٢٣١ .

(٣) د. صالح يوسف عجينة ، المصدر السابق ، ص ٧٣ .

(٤) هشام صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، بغداد : مطبعة الجاحظ ، ١٩٨٩ ، ص ٥ .

الدخل

الإعفاءات الشخصية^(١). نستخلص من هذا التعريف ، أنّ ضريبة الدخل ، هي الضريبة المفروضة على مصادر الدخل الواردة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل النافذ . وفي ضوء ما تقدم ، يمكن أن نستخلص تعريفاً لضريبة الدخل على أنّها إقتطاع نقدي جبري من الدخل الناجم عن التصرف برأس المال المنقول ، وغير المنقول .

المبحث الثاني

خصائص دين الضريبة

يتميز دين الضريبة بطبيعة خاصة فرضتها طريقة تحديده ، فهو ينشأ بالإرادة المنفردة من جانب الدولة ، إذ تتمتع بسلطات واسعة في فرض الضريبة ، لكي تتمكن من الحصول على الأموال اللازمة لتسيير المرافق العامة^(٢) . كما أنّ تمتع القانون الضريبي بذاتية تشريعية وقانونية وعلمية أثر على دين الضريبة^(٣) ، إذ جعلت لهذا الدين طبيعة متميزة في صور مختلفة . لذلك سوف نخصص مطلباً مستقلاً لكل خاصية من خصائص هذا الدين .

المطلب الأول

دين الضريبة محمول لا مطلوب

القاعدة العامة في دين الضريبة وخلافاً لغيره من الديون^(١) ، أنّه محمول لا مطلوب ، أي على المكلف أن يسعى لتسديد مبلغ الضريبة إلى الإدارة الضريبية في ميعاد إستحقاقها من تلقاء نفسه ، من دون أن تكون هي ملزمة بالسعي إليه لإستحصال مبلغ الضريبة منه^(٢) . والقصد من هذه القاعدة هو تحصيل الضريبة في المواعيد المقررة لها في التشريعات الضريبية ، ومنع المكلف من محاولة تسويق تأخره في دفع الضريبة ، نظراً لضرورة تدفق الحصيلة الضريبية إلى الخزنة في المواعيد المحددة قانوناً ، إذ يتوقف عليها سير المرافق العامة^(٣) . لكن هذا لا يمنع الإدارة الضريبية من أن تسعى بنفسها إلى المكلف في مقره ، كي تطالبه بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه . وهي إن تقوم بهذا الإجراء بقصد التسهيل على المكلفين ، من دون أن تكون ملزمة بذلك قانوناً^(٤) . إلاّ أنّه في حالات إستثنائية يصبح دين الضريبة مطلوباً ، إذ يسعى

(١) المصدر نفسه ، ص ٥ .

(٢) قدرى نيقولا عطية ، تحديد دين الضريبة ، مجلة قضايا الحكومة ، العدد الأول ، السنة الثانية ، مصر : مطبعة مصطفى البابي الحلبي وأولاده ، ١٩٥٨ ، ص ٢٧ .

(٣) قدرى نيقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبي ، مكان الطبع بلا ، ١٩٦٠ ، ص ١٥٩ .

(٤) القاعدة المعمول بها في نطاق القانون الخاص بصدد الديون التي يكون منشؤها العقد يلتزم فيها الدائن بمطالبة مدينه بالوفاء بالدين . قدرى نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص ١٦٧ .

(٢) د. عادل الحيايلى ، المصدر السابق ، ص ٥٤٣ .

(٣) قدرى نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص ١٦٦ .

(٤) د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل ، القاهرة : دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ ، ص ٢٥٦ .

الدخل

تمثل عن الإدارة الضريبية إلى المكلف لتحصيل مبلغ الضريبة وهذا يحدث في المناطق التي لا توجد فيها دائرة لجباية الضريبة^(٥).

وعند الإطلاع على قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، يُلاحظ أنه لم يتضمن نصاً خاصاً يؤكد على هذه القاعدة ، وإنما يفهم ذلك من بعض النصوص التي وردت على الملزم بدين الضريبة أن يقوم بتسديده إلى السلطة المالية ، مثال ذلك نص المشرع (تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع أي شيء منه إلى أصحاب الأسهم وتعتبر الشركة ومديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة ودفعها إلى السلطة المالية ...)^(٦).

ولم يشر المشرع الأردني كذلك إلى هذه القاعدة . وخلافاً لذلك أكد المشرع المصري على هذه القاعدة ، من خلال النص عليها في قانون الضريبة الموحدة ، إذ جاء فيه (يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحة الضرائب وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين)^(٧).

وسار المشرع اليمني على خطا المشرع المصري ، إذ أورد لهذه القاعدة نصاً في قانون ضريبة الدخل اليمني جاء فيه (دين الضريبة واجب الأداء لمصلحة الضرائب غير احتياج إلى مطالبة)^(٨).

وبناءً على ذلك ، يمكن القول إنَّ تمتع القانون الضريبي بذاتية كاملة أدت إلى أن يكون دين الضريبة محمولاً لا مطلوباً^(٩) ، وذلك لأهمية هذا الدين . وهذا ما أكدته بعض التشريعات الضريبية^(٤) ، من خلال إحتوائها على نصوص توجب الوفاء بدين الضريبة في المواعيد المقررة قانوناً ، من دون حاجة إلى مطالبة الإدارة الضريبية بذلك .

وبما حذا لو إنَّ مشرعنا العراقي يورد نصاً صريحاً ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل يؤكد فيه على أنَّ دين الضريبة واجب الأداء في مقر الهيئة العامة للضرائب .

المطلب الثاني

دين الضريبة دين ممتاز

يقصد بالإمتياز هو الحق الذي يمنحه القانون للدائن إستناداً إلى صفة دينه ، وبموجبه يستطيع أن يستوفي دينه متقدماً على غيره من الدائنين^(٥) .

وعرّف القانون المدني الإمتياز بأنَّه (أولوية في الإستيفاء لدين معين مراعاة لسبب هذا الدين ، ولا يكون للدين إمتياز إلا بمقتضى نص في القانون)^(٦) . وعليه من غير الممكن الإتفاق بين الدائن والمدين على جعل ديناً ما ديناً ممتازاً ، وذلك لأنَّ القانون هو الذي يقرر الإمتياز لدين ما آخذاً بالحسبان صفة الدين لا الدائن .

ولجأت التشريعات الضريبية إلى جعل دين الضريبة ديناً ممتازاً ، لتضمن الحصول عليه نظراً لصفة هذا الدين وأهميته في تسيير المرافق العامة .

(٥) د.صالح يوسف عجيبة ، المصدر السابق ، ص ٥٦٢-٥٦٣ .

(٦) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٧) المادة (١٦٤) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٨) المادة (١٠٣) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٩) قدرتي نيقولا ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص ١٦٧ .

(٤) أورد المشرع الضريبي الفرنسي نص تأكيداً لهذه القاعدة في التقنين العام للضريبة في المادة (١٦٨٠) .

J. la Ferriere et M. Waline , Legislation Financiere, Librairie generale et de jurisprudence , paris , ١٩٥٢ , p. ٣٥٧-٣٥٨ .

(٥) محمد كامل مرسي باشا ، شرح القانون المدني الجديد ، الطبعة الثانية ، مكان الطبع بلا : مطبعة الرغائب ، ١٩٥١ ، ص ٥٠٦ .

(٦) المادة (١٣٦١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ .

الدخل.....

ومن خلال الإطلاع على قانون ضريبة الدخل ، يلحظ أنه لم تتم الإشارة إلى أن دين الضريبة ديناً ممتازاً إلا أن القانون المدني نصَّ على أن (المبالغ المستحقة للخزينة من ضرائب ورسوم ونحوها لها حق إمتياز ... ، وتستوفى من أموال المدين بعد المصروفات القضائية وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو موثقاً برهن)^(١). ومن خلال هذا النص، يتبين أن المشرع جعل إمتياز المبالغ المستحقة للخزينة يرد على جميع أموال المدين من منقولات وعقارات ، إذ يعطي الحق للسلطة المالية بالتقدم لإستيفاء دينها بعد المصروفات القضائية ، فضلاً عن حق السلطة المالية في تتبع أموال المكلف (المدين) وتمتد آثار الإمتياز والتتبع إلى كافة أموال المدين الموجودة تحت يده ، أو التي يتصرف فيها بعد إستحقاق دين الضريبة وقبل التنفيذ الجبري عليه^(٢).

ولم يقتصر إيراد النصوص التي تحدد الديون الممتازة على القانون المدني ، بل يرد ذكرها أيضاً في القوانين الخاصة ، ومن هذه القوانين قانون التنفيذ ، فموجب هذا القانون لايعد الدين ممتازاً إلا إذا وجد نصاً . إذ عُدديون الدولة والقطاع الإشتراكي ديوناً ممتازة من الدرجة الأولى ، أي أنها تستوفى قبل أي دين حتى ولو كان ممتازاً أو موثقاً برهن^(٣) . هذا يعني أن للخزينة الحق في أن تتقدم على الدائنين الآخرين في إستيفاء دينها أولاً ، حتى وإن كانت الديون الأخرى ممتازة . إلا أن ذلك يتعارض مع ما نصت عليه المادة (١٣٧٠) من القانون المدني ، والتي عتت الضرائب من الديون الممتازة ، ولكنها تأتي بعد المصروفات القضائية التي يتم إنفاقها لمصلحة جميع الدائنين في حفظ أموال المدين وبيعها وتوزيعها .

إلا أن العمل يجري على جعل دين الضريبة ممتازاً من الدرجة الأولى ، أي أنه يتقدم على بقية الديون الممتازة وحتى المصروفات القضائية ، وذلك إستناداً إلى نص الفقرة (٢) من المادة (١٢٨) من قانون التنفيذ ، التي تنص على أنه (يقضي قانون التنفيذ بعدم العمل بأي نص يتعارض وأحكامه)^(٤) .

ولو حصل الدائن العادي بطريقة ما على دينه من أموال المدين المثقل بدين الضريبة ، فلا يترتب على ذلك سقوط دين الضريبة ، وإنما يصبح الدائن العادي مسؤولاً قبل الخزينة العامة عن دين الضريبة^(٥) .

ومن القوانين الخاصة الأخرى التي عتت دين الضريبة ديناً غير عادي قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ ، وهو القانون الذي يتولى تحصيل الضرائب ، والمبالغ الإضافية ، والغرامات المترتبة عليها إستناداً إلى نص المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، إذ يتم إتباع إجراءات معينة لغرض الحصول على هذا الدين . وتبدأ هذه الإجراءات بإصدار المكلف بدفع الضريبة خلال مدة عشرة أيام تبدأ من اليوم التالي لإصداره^(١) . وإذا لم يدفع المكلف الضريبة بعد إنتهاء المدة يحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة . إلا أنه تتوقف هذه الإجراءات أو تتأجل فيما لو قدم المكلف أو من يمثله تسوية مقبولة وفي أية مرحلة^(٢) . أمّا إذا لم يتقدم المكلف بهذه التسوية فيتم بيع أمواله بالمزايدة العلنية ، وتستوفي الخزينة العامة المبالغ المستحقة لها من أثمانها^(٣) ، وهذه دلالة واضحة على أن حق الخزينة في الحصول على

(١) المادة (١٣٧٠) من القانون المدني العراقي .

(٢) د. السيد عطية عبد الواحد ، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، الإيمان للطباعة ، ١٩٩٥ ، ص ٥١٦ .

(٣) مدحت المحمود ، شرح قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ ، بغداد : مطبعة الأعلام ، ١٩٩٢ ، ص ٢٩٣ .

(٤) المادة (١٢٨) من قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ .

(٥) د. صالح يوسف عجينة ، المصدر السابق ، ص ٥٦٥ .

(١) المادة (٣) من قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ .

(٢) المادة (٥) من قانون تحصيل الديون الحكومية .

(٣) المادة (٧) من التعليمات عدد (٩) لسنة ١٩٧٨ الصادرة إستناداً إلى أحكام المادة الخامسة عشرة من قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ .

الدخل

دين الضريبة ، يبقى حتى بعد أن تقوم دائرة التنفيذ ببيع أموال المدين وتوزيع أثمانها على الدائنين^(٤).

بعد أن تمّ عرض إمتياز دين الضريبة يتبادر هنا ثمة تساؤل ، هل أنّ إمتياز دين الضريبة عام أو خاص^(٥) ؟

عند الرجوع إلى الأحكام العامة في القانون المدني وإستناداً إلى المادة (١٣٧٠) المذكورة سابقاً ، نجد أنّ المبالغ المستحقة للخزانة ومن ضمنها دين الضريبة ، جعل لها إمتيازاً يرد على جميع أموال المدين من منقولات وعقارات ، كما أنّ المشرّع أبقى المبالغ المستحقة للخزانة العامة من التسجيل ، إذا وردت على عقار ، وإنّ هذا مقرر لحقوق الإمتياز العامة^(٦). فضلاً عن ذلك ، منح المشرّع الخزانة العامة حق الأولوية ، وحق التتبع للحصول على دين الضريبة وهي

تقترب بذلك في حق الإمتياز الخاص ، وإن كان حق الإمتياز الخاص يرد على مال منقول أو عقار معين^(١).

في ضوء ما تقدم ، يمكن القول إنّ إمتياز المبالغ المستحقة للخزانة لا يمكن وصفها إمتيازاً عاماً ، لأنه وإن كان يقترب منه في بعض الأحكام ، فإنّه يبتعد عنه في أحكام أخرى ، وكذلك لا يمكن وصفه إمتيازاً خاصاً ، لأنّه وإن أخذ ببعض أحكامه فإنّه يبتعد في أحكام أخرى ، لذلك يمكن القول إنّ إمتياز دين الضريبة ذو طبيعة خاصة .

أمّا التشريع الأردني فلم يتضمّن نصاً يشير صراحة إلى إمتياز دين الضريبة على أموال المدينين والمبالغ الأخرى أو الأموال الملتزمين بتوريدها للخزانة ، إلا أنّ القانون المدني الأردني في المادة (١٤٣٣) نص على ((١) للضرائب والرسوم ... المستحقة للحكومة إمتياز بالشروط المقررة في القوانين... (٢) تستوفى هذه المستحقات من ثمن الأموال المتعلقة بالإمتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر عدا المصروفات القضائية)^(٧) . ويتضح من هذا النص إمتياز دين الضريبة ، وهذا يمنح الإدارة الضريبية الحق في إستيفاء دينها بالتقدم على الدائنين الآخرين بعد المصروفات القضائية ولها الحق في تتبعه في أي يد يكون .

وعلى خلاف المشرّع العراقي والأردني ، نصّ المشرّع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل (تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزانة بحكم

(٤) قرار محكمة التمييز الصادر في ١٩٥٥/١/١٧ . الذي جاء فيه (رجحان الضريبة - ضريبة الدخل - على سائر الديون الأخرى لكونه ديناً ممتازاً ، وإن ما يتمتع به دين الضريبة من امتياز ليس بقاصر على المعاملات) . د. صالح يوسف عجينة ، المصدر السابق ، ص ٥٦٤ .

(٥) يقصد بالإمتياز العام أنّ الدائن صاحب حق الامتياز يتقدم على الدائنين الآخرين في الحصول على دينه من جميع أموال المدين من منقولات وعقارات . أمّا الدائن صاحب الإمتياز الخاص ، فيتقدم على بقية الدائنين للحصول على دينه من مال معين ، كأن يكون منقولاً أو عقاراً . إستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (١٣٦٣) من القانون المدني العراقي.

(٦) نصت الفقرة (٢) من المادة (١٣٦٥) من القانون المدني العراقي على أنّ (حقوق الإمتياز العامة ولو كان محلها عقاراً ، لا يجب فيها التسجيل ، ولا يثبت فيها حق التتبع ، ولا حاجة للتسجيل أيضاً في حقوق الإمتياز العقارية الضامنة لمبالغ مستحقة للخزينة) .

(١) قدرني نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص ١٩٢ .

كذلك قرار محكمة النقض المصري رقم (٢٩) في ١٩٥٩/١/٢٢ لسنة ٢٤ قضائية . الذي جاء فيه (إنّ دين الضريبة مضمون بحق امتياز يرد على كافة أموال المدين من منقول ، وبأن حق الإمتياز يخولها حق تتبّع أموال المدين في أي يد كانت) . أنور العمروسي ، منازعات الضرائب والدمغة ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا : دار الفكر الحديث للطبع والنشر ، ١٩٦٧ ، ص ١٩ .

(٢) محمد وحيد الدين سوار ، شرح القانون المدني الأردني الحقوق العينية التبعية ، عمان : مكتبة دار الثقافة ، ١٩٩٥ ، ص ٣١٤ - ٣١٥ .

الدخل.....

القانون^(٣). هذا النص دليل واضح على إمتياز دين الضريبة ويكون للخزانة العامة الحق في الحصول عليه من جميع أموال المكلف .
وسلك المشرع اليمني المنهج نفسه الذي سارَ عليه المشرع المصري ، إذ أورد نصاً في قانون ضريبة الدخل اليمني ، يشير فيه صراحةً إلى إمتياز دين الضريبة ، إذ نصَّ على أن (دين الضريبة ممتاز ...)^(٤) .
بعد أن تمَّ الإطلاع على موقف التشريعات من إمتياز دين الضريبة ، نتقدم بدعوة مشرِّعنا العراقي إلى إيراد نص خاص يتضمن إمتياز دين الضريبة ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل ، كما فعل المشرع المصري واليمني ، نظراً لأهمية هذا الحق بوصفه ضماناً من ضمانات تحصيل دين الضريبة .

المطلب الثالث

دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره

إنَّ من الأصول الضريبية السائدة مبدأ الدفع أولاً ثم الإسترداد. أي يجب على المكلف أن يقوم بدفع مبلغ الضريبة المفروضة عليه أولاً ، ثم يعارض في طريقة فرض الضريبة أو مقدارها أمام الجهة المختصة إدارية أو قضائية^(١) . وكان الغرض من تقرير هذا المبدأ هو تمكين الخزانة العامة من تحصيل دين الضريبة بدون تلكؤ ، ولكي لا يتخذ المكلف من الإعتراض ذريعة لتأجيل تسديد مبلغ الضريبة الواجبة عليه .

فإذا أراد المكلف أن يعترض فله ذلك بعد أن يقوم بتسديد الضريبة ، إذ إنَّ المعارضة في القانون الضريبي غير موقفة للوفاء بالضريبة ، كي تتمكن الدولة من الحصول على إيراداتها بالمقدار المعين والوقت المحدد . وبذلك فإنَّ هذا المبدأ يخالف القاعدة المعمول بها في نطاق القانون الخاص والتي تجعل المعارضة موقفة للتنفيذ^(٢) .

وأخذت معظم التشريعات الضريبية بهذا المبدأ ، وعند الإطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل يُلاحظ أنَّ مشرِّعنا العراقي أكد على هذا المبدأ من خلال نصه على أن (لا ينظر في إعتراض المكلف ما لم يدفع الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الإعتراض ...)^(٣) ، وفي هذا النص دلالة واضحة على أنَّ المكلف الذي لا يقتنع بتقدير السلطة المالية يجوز له الإعتراض بعد دفع مبلغ الضريبة ، وهذا يعني أنَّ المشرِّع الضريبي يقدِّم مصلحة الخزانة العامة على مصلحة المكلف المعترض .

وسار المشرع الأردني على نهج المشرع العراقي ، إذ أوجب على المكلف الذي لم يقتنع بالتقدير الأولي الذي يقوم به مقدر الضريبة أن يدفع على الحساب ما يعادل الضريبة التي يعترف بها على وفق الفقرات ج ، د ، هـ من المادة (٣١) ، والتي تنص على (جـ - على المعترض أن يدفع على الحساب عند تقديم إعتراضه مبلغاً يعادل الضريبة التي يسلم بها في لائحة الإعتراض .
د - عند تطبيق أحكام الفقرة (ج) من هذه المادة يؤخذ بعين الإعتبار أي مبلغ كان المعترض قد دفعه على حساب السنة أو السنوات المعترض عليها ...

(٣) الفقرة (١) من المادة (١٦٤) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٤) المادة (١٠٣) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(١) د. مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع العراقي (دراسة مقارنة) ، القسم الأول ، مكان الطبع بلا ، ١٩٩٧ ، ص ٢٠ .

(٢) قدرني نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص ١٧١ .

(٣) الفقرة (٣) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

الدخل

هـ- يرد الإعتراض إذا لم يتم دفع المبلغ المنصوص عليه في الفقرة (ج) من هذه المادة^(١).
 أما موقف المشرع المصري فهو لا يختلف عن سابقه ، إذ نصّ (للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بخضم الضريبة ...)^(٢). وفي هذا النص دلالة واضحة على أنّ المكلف غير المقتنع بمقدار الضريبة المفروضة عليه ، يجب أن يقوم أولاً بأدائها ثم له أن يعترض خلال مدة شهر من تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة .
 كذلك جاء في التشريع اليمني على (المكلف المعترض أن يدفع عند تقديمه اعتراضه مبلغ يعادل الضريبة التي يوافق عليها في مذكرة الاعتراض وعلى مصلحة الضرائب رفض الاعتراض إذا لم يتم دفع المبلغ)^(٣).
 كان هدف التشريعات الضريبية التي أكدت على هذا المبدأ هو تحقيق صالح الخزانة العامة ، والتي لم تجعل لإرادة المكلف أثراً في تحصيل مقدار الضريبة ، إذ يتم الوفاء بكامل مبلغ الضريبة من دون أن يتوقف ذلك على عدم منازعة المكلف في تحصيلها^(٤).

المبحث الثالث

أداء ضريبة الدخل وضماناتها

لكي يقوم المكلف بدفع دين الضريبة لا بدّ أن يكون هذا الدين ناشئاً في ذمته ، فصدور قانون الميزانية السنوي لا يترتب عليه نشوء دين الضريبة في ذمة أحد ، وإنّما يتضمن ترخيصاً لمصلحة الضرائب لكي تقوم بجباية الضرائب من الملزمين بدفعها^(٥).
 كما أنّه لا يعني صدور قانون بضريبة معينة ، لكي يصبح بعض الأفراد خاضعين للضريبة ، وإنّما يعني إصدار مجموعة القواعد العامة التي تعمل على تحديد وعاء الضريبة ، وطرق تقديرها ، وتحصيلها ، ويقضي بضرورة توافر واقعة معينة يحدد شروطها لنشوء الإلتزام الضريبي . وإتفق الفقهاء على أنّ العلاقة بين الخزانة والمكلف لا تتم إلا بتوافر الواقعة المنشئة للضريبة^(١) ، وأنّ تحديد الواقعة المنشئة للضريبة له أهمية كبيرة ، فضلاً عن أنّها تعمل على خلق دين الضريبة ، فإنّها تحدد النظام القانوني لها من حيث السعر وقواعد الربط والتحصيل^(٢).
 إلا أنّ هناك من يرى إنّ تحديد الواقعة المنشئة لا يكفي لخلق دين الضريبة بل لا بدّ من صدور قرار بقيمة الضريبة ، لكي ينشأ هذا الدين في ذمة المكلف .
 إلا أنّ الرأي الراجح في الفقه يرى ، أنّه على الرغم من أهمية هذا القرار في تحديد دين الضريبة ، إلا أنّه ليس له أثر في خلق هذا الدين ، لأنّه بمجرد تحقق الواقعة ينشأ الدين في ذمة المكلف^(٣).

(١) وليد زكريا صيام. حسام الدين مصطفى الخدّاش ، الضرائب ومحاسبتها ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، ١٩٩٤ ، ص ٢٦٨-٢٦٩ .
 (٢) المادة (٦٥) من قانون ضريبة الدخل المصري .
 (٣) الفقرة (ج) من المادة (٦٩) من قانون ضريبة الدخل اليمني .
 (٤) قدرني نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص ١٧١ .
 (٥) د. حسين خلاف ، المصدر السابق ، ص ١٥٢ .
 (١) د. يونس أحمد البطريق ، إقتصاديات المالية العامة ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٥ ، ص ١٤٢ .
 (٢) د. حسن عواضة ، المالية العامة (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى ، بيروت : دار الطليعة ، ١٩٦٧ ، ص ٤٧٤ .
 (٣) د. محمد وديع بدوي ، المصدر السابق ، ص ١١٤ .

الدخل

وبناءً على تحقق دين الضريبة وتمهيداً لتحصيله لا بد من إتخاذ مجموعة من الإجراءات لحصر المادة الخاضعة للضريبة وتقديرها من أجل الوصول إلى المبلغ المستحق على المكلف دفعه^(٤). ويعد تقدير الضريبة من أهم الإجراءات والتي تتم أماً بالإتفاق مع المكلف ويسمى بالتقدير الإتفاقي أو بدون موافقته ، ويسمى بالتقدير الإداري . وتختلف الأنظمة الضريبية في إعتماها على هذه الأساليب ، كما أنّها تتفاوت من حيث دقتها وملاءمتها^(٥). بعد أن يتم تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها من قبل المكلف ، يتم تحصيل دين الضريبة ، وتعد عملية التحصيل النتيجة النهائية لوضع القوانين الضريبية موضع التنفيذ وتتمثل في حصول الخزانة العامة على مبالغ الضرائب المفروضة بمقتضى التشريع المالي في الدولة^(٦). ونظراً لأهمية دين الضريبة في تسيير المرافق العامة ، لذلك يستوجب إستعمال أفضل الأساليب لتحصيل هذا الدين ، كما أنّه يجب إتخاذ الوسائل والإجراءات اللازمة لضمان حصول الخزانة العامة على دينها في الوقت المحدد قانوناً . ومن أجل الإحاطة بعملية تحصيل دين الضريبة ، إرتأينا تقسيم هذا المبحث على مطلبين يتم التطرق في المطلب الأول إلى طرق تحصيل دين الضريبة ، وفي المطلب الثاني يتم تناول ضمانات تحصيل هذا الدين.

المطلب الأول

طرق تحصيل دين الضريبة

تتبع الإدارة الضريبية طرق مختلفة لتحصيل الضرائب إلا أنّه يجب أن يتم تحصيل الضريبة في الوقت والكيفية الملائمة للمكلف ، والتي يرجح فيها أن تكون أمواله حاضرة . كما أنّه يجب الإقتصاد في تكاليف التحصيل ، وذلك لأنّ إرتفاع تكاليف التحصيل تؤدي إلى إنخفاض الحصيلة الضريبية^(٧). إنّ المتعارف عليه قديماً ، أنّه يتم تحصيل الضريبة من قبل جهة غير رسمية ، إذ يقوم أحد الأفراد بتحصيل الضريبة لحسابه مقابل دفع مبلغ محدد من المال إلى الدولة . إلا أنّ هذه الطريقة قد هُجرت من قبل الدول ، لما فيها من سلبيات منها قلة المبالغ التي تحصل عليها الخزانة بالمقارنة مع الأموال التي يحصل عليها الملتزم بتحصيل الضريبة ، كذلك إتباع الملتزم بتحصيل الضريبة أساليب القهر والتعسف تجاه المكلفين بدفع الضريبة^(٨). أمّا في الوقت الحاضر ، فعهدت الثول إلى الإدارة المالية مهمة تحصيل الضريبة ، ففي العراق يتم تحصيل ضريبة الدخل من قبل الهيئة العامة للضرائب وفروعها المتمثلة بدوائر ضريبة الدخل في المحافظات^(٩). وكذلك فعل المشرّع الأردني إذ عهد تحصيل الضريبة إلى دائرة ضريبة الدخل في الأردن^(٤). وتعد مصلحة الضرائب هي الجهة المسؤولة عن تحصيل دين الضريبة في كل من مصر^(٥) ، واليمن^(٦) .

(٤) د. حسين خلاف ، المصدر السابق ، ص ٢٠٧.

(٥) للمزيد حول طرق التقدير أنظر : هشام صفوت العمري ، المصدر السابق ، ص ١٠١ - ١١٣.

(٦) د. حسن أحمد غلاب ، الأصول العلمية للضرائب ، القاهرة : مطبعة المدني ، ١٩٧٧ ، ص ١٥٠.

(٧) برتسيام كيغام ، ملحق تشريعات الضرائب ، جامعة حلب ، ١٩٦٥-١٩٦٦ ، ص ٢٤.

(٨) د. السيد عبد المولى ، المالية العامة ، مكان الطبع بلا : الطبع والنشر دار الفكر العربي ، سنة الطبع بلا ، ص ٣٠٢ .

(٩) هاشم الجعفري ، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، الطبعة الثالثة ، بغداد : مطبعة سلمان الأعظمي ، ١٩٦٧-١٩٦٨ ، ص ٣٧٨.

الدخل

ويتم تحصيل الضريبة بأساليب متعددة ، إذ تقوم الإدارة الضريبية بإختيار الأسلوب الذي يناسب كل ضريبة ، ويحد من حساسية المكلف تجاه الضريبة^(١). وسوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى بحث هذه الأساليب .

الفرع الأول

الدفع المباشر

يقصد به أن يبادر المكلف عند تحقق الدخل أو الربح وقبل أن يتم التصرف فيه بتسديد مبلغ الضريبة الذي تقرر في ذمته إلى السلطة المالية في المواعيد المحددة قانوناً^(٢) ، أي لايحوز إجبار المكلف على دفع مبلغ الضريبة قبل حلول موعد إستحقاقها .
 إلا أنه يجب أولاً أن يبلغ المكلف تحريراً^(٣) ، بدفع الضريبة مع تحديد مقدارها وتعيين تاريخ إستحقاقها ، ويعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع^(٤).
 ويتم الوفاء بدين الضريبة من قبل المكلف (المدين الأصلي) بمبلغ الضريبة أو من يمثله قانوناً . ولا تبرا ذمة المكلف وتنتفي عنه صفة المديونية ، إلا بعد أن يقوم بتسديد كامل الدين الذي تقرر في ذمته^(٥).

ويستوفى دين الضريبة أما عن طريق الدفع النقدي أو عن طريق الدفع العيني . وكان الدفع العيني هو السائد في الماضي ، إذ يرى جانب من الفقه إن هذه الطريقة تتميز بالبساطة والوضوح ، وذلك لأنها لا تثير إحتكاكاً بين السلطة المالية والمكلفين ، فضلاً عن أنها لا تتطلب جهازاً إدارياً كبيراً يشرف على تقدير الوعاء . ولكن في الوقت نفسه هي غير ملائمة لجميع أنواع الدخول ، فهي ملائمة للإنتاج الزراعي ، إلا أنها غير ملائمة لدخول ذوي المهن الحرة .
 أما في العصر الحديث فقد إتجهت الدول إلى تفضيل طريقة الدفع النقدي ، نتيجة لإنتشار إستعمال النقود ، كما أنها أسهل في فرض الضريبة وجبايتها^(٦) ، إلا أنه لا يشترط في التسديد النقدي أن يتم بنقود ورقية أو معدنية ، إذ إنّه بالإمكان أن يتم السداد بشيكات أو حوالات البريد^(٧) ، إلا أن المتعارف عليه أن يتم تسديد مبلغ الضريبة نقداً.

(٤) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها (دراسة تحليلية مقارنة) ، عمان ، النشر بدعم من الجامعة الأردنية، ١٩٨٦ ، ص ٣٧ .

(٥) د. أحمد بديع بليخ ، التشريع الضريبي ، الضرائب على الدخل ، الإسكندرية : دار نشر الثقافة ، ١٩٨٧ ، ص ٢٧٣ .

(٦) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٧) د. يونس أحمد البطريق . د. حامد عبد المجيد دراز ، المصدر السابق ، ص ٧٢ .

(١) د. سعدي بسيسو ، موجز علم المالية العامة ، بغداد : مطبعة التقيض ، ١٩٥٠ ، ص ٢٤٥ .

(٢) للمزيد من المعلومات حول طرق التبليغ : د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل : دار الكتب للطباعة والنشر ، سنة الطبع بلا ، ص ٢٥١-٢٥٢ . كذلك د. عادل أحمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري ، الإسكندرية : دار الجامعة الجديد للنشر ، ١٩٩٩ ، ص ٣٠٦-٣٠٧ . كذلك المادة (٢٥) من قانون ضريبة الدخل الأردني . كذلك المادة (٨٦) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٣) حسن عتاي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة عصام ، ١٩٨٨ ، ص ٢٤٣ .

(٤) د. حسين خلاف ، المصدر السابق ، ص ٢٥٥ .

(٥) د. عبد العال الصكبان ، المصدر السابق ، ص ٢٨٥ .

(٦) د. طاهر الجنابي ، المصدر السابق ، ص ١٤٩ .

الدخل.....

وأوجب المشرّع الضريبي على المكلف أداء مبلغ الضريبة في التاريخ المحدد لها قانوناً ، وذلك لكي تتمكن الدولة من مواجهة النفقات العامة . أمّا في حالة تأخر المكلف عن أداء الضريبة المفروضة ، تفرض عليه مبالغ فضلاً عن مبلغ الضريبة الواجب دفعها كغرامات أو فوائد على التأخير ، ويتم تحديد الغرامات والفوائد من قبل المشرّع الضريبي ^(١) . وتستحق المبالغ الإضافية من تاريخ إنتهاء الميعاد المحدد لأداء دين الضريبة حتى تاريخ أدائها^(٢) .

وأكد مشرّعنا العراقي على أن يقوم المكلف أو من يمثله قانوناً بدفع مبلغ الضريبة في المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ ، كما أنه أشار إلى كيفية تسديد الضريبة في حالة إفتراق الزوجين ، أو عجز الزوج لسبب من الأسباب عن الوفاء بمبلغ الضريبة ، إذ يصبح كل من الزوجة والأولاد في وضع يحتم عليه أن يبدد مبلغ الضريبة من أمواله بنسبة ما يصيبه من مجموع مبلغ الضريبة المستحقة عليه ، وعلى الزوج ، مع الأخذ بنظر الإعتبار دخل كل منهم إلى مجموع دخل العائلة .

كذلك يتم دفع الضريبة من مال الأرملة أو المطلقة عن دخلها ودخل أولادها الذين هم تحت وصايتها ، وإذا ثبت عجزها عن دفع مجموع مبلغ الضريبة فيتم الحصول على مبلغ الضريبة من دخل الأولاد بالقياس إلى مجموع الضريبة المفروضة ^(٣) .

وفي حالة عدم أداء المكلف مبلغ الضريبة في الموعد المحدد له نصّ المشرّع على أنه (إذا لم تدفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ التبليغ يضاف إليها ٥ % من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع خلال واحد وعشرين يوماً بعد إنقضاء المدة الأولى...)^(٤) .

وتّم تعديل المبلغ الإضافي بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١١٣ في ١٩٨٨/١/٣٠ ^(٥) ، الذي جاء فيه تحل فائدة ٩% محل الغرامة المفروضة بالمادتين (٤٥) و (٤٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، والفائدة التي تفرضها كل من الهيئة العامة للضرائب ، ودائرة الضمان الإجتماعي عن تأخير تسديد مبلغ الضريبة أو حصة العمال من الأرباح ^(٦) .

ومنح المشرّع الوزير أو من يخوله إعفاء المكلف عن دفع المبلغ الإضافي كله أو جزء منه إذا إقتنع بأن تأخر المكلف عن دفع مبلغ الضريبة يرجع لكونه خارج العراق أو بسبب مرضه أو بسبب قهري آخر .

وأخذ المشرّع الأردني بهذه الطريقة لتحصيل دين الضريبة ، إذ أوجب على كل مكلف أن يقوم بدفع مبلغ الضريبة المفروضة عليه في المواعيد المحددة ، أمّا إذا لم يتم تحديد موعد معين لدفعها فتدفع خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ إشعار التقدير في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع للسنة اللاحقة ^(٧) .

وقّم المشرّع الأردني حوافز مادية للمكلف تدفعه على تقديم الكشف وتسديد الضريبة في وقت مبكر ، وبناءً على ذلك يكون الحق للمكلف بالحصول على تنزيل قدره (٦%) من مقدار الضريبة

(١) خالف المشرّع الضريبي ما معمول به في نطاق القواعد المدنية من إتفاق الطرفين على بيان التعويض وتحديد مقداره وشروط إستحقاقه . قدرتي نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، ص١٦٩ .

(٢) قدرتي نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص١٦٨ .

(٣) حسن عكلي الدجيلي ، المصدر السابق ، ص٢٥١ .

(٤) المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٥) القرار منشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد ٣١٨٩ في ١٩٨٨/٢/١٥ .

(٦) الكتاب السنوي ، الهيئة العامة للضرائب ، ١٩٨٨ ، ص٧٦ .

(٧) فؤاد توفيق ياسين . أحمد عبد الله درويش ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ١٩٩٦ ، ص٣٠١ .

الدخل

المستحقة إذا تمّ دفعها خلال الشهر الأول التالي لإنهاء سنته المالية وتنزيل قدره (٤%) إذا تمّ التسديد خلال الشهر الثاني، وتنزيل قدره (٢%) إذا تمّ التسديد خلال الشهر الثالث^(١). وبالمقابل رتب المشرّع الضريبي غرامات على المكلف إذا تأخر عن تسديد الضريبة في الأوقات المحددة قانوناً، إذ يضاف مبلغ (١.٥%) من مقدار الضريبة غير المدفوع عن كل شهر تأخير ويتم تحصيل هذا المبلغ وجبايته وفقاً لأحكام القانون المتعلقة بتحصيل وجباية الضريبة^(٢). وإعتمد المشرّع المصري طريقة الدفع المباشر، فمثلاً لتحصيل دين الضريبة المتحققة على دخل القيم المنقولة الأجنبية، ألزم المشرّع المستفيد الذي يحصل بنفسه على دخل ما يملكه من قيم مالية أجنبية بدفع الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب خلال مدة خمسة عشر يوماً من تسلمه الإيراد، ويفترن سداد الضريبة ببيان كل من الإيرادات التي تم أداء الضريبة عنها ومصادرهما^(٣). وكذلك الحال فيما يتعلق بالضريبة المستحقة على فوائد الديون المطلوبة للأفراد إذ أوجب المشرّع على الدائن إذا كان مقيماً في مصر والدين ثابت بمقتضى عقد رسمي سواء أكان محرراً في مصر أم في الخارج، أن يقوم بدفع الضريبة إلى مأمورية الضرائب خلال (١٥) يوماً من تاريخ دفع كل أو بعض الفوائد^(٤). وحدّ المشرّع مقابل تأخير بواقع ١% عن كل شهر تأخير حتى تاريخ السداد^(٥).

أمّا المشرّع اليمني فقد أوجب على المكلفين أداء الضريبة المقدمة من واقع الإقرار أو المبالغ المستحقة، وأن تدفع طبقاً للربط المقدم في المواعيد المحددة^(٦)، على أن يتم تحصيل الضريبة في موعد لا يتجاوز (٢٠) يوماً من تاريخ التبليغ^(٧). ويتشابه المشرّع اليمني مع المشرّع الأردني فيما ذهب إليه من إجراء تنزيلات من قيمة الضريبة المفروضة في حالة أدائها قبل الموعد المحدد لها، وذلك لتحفيز المكلفين على دفع الضريبة. فقد منح المشرّع اليمني المكلف تنزيلاً مقداره (٤%) إذا قام بتسديد الضريبة خلال شهر يناير، وتنزيلاً مقداره (٣%) إذا قام بتسديد الضريبة خلال شهر فبراير، وتنزيلاً مقداره (٢%) إذا قام بتسديد الضريبة خلال شهر مارس^(٨). ويتشابه المشرّع اليمني مع المشرّع الأردني في مقدار الغرامة التي تفرض في حالة تأخر المكلف عن الأداء في الموعد المحدد، والتي مقدارها (١.٥%) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير ويطبق لتحصيل هذا المبلغ أحكام القانون الخاص بتحصيل الأموال العامة^(٩). وبعد أن إطلعنا على موقف التشريعات محل البحث من حيث إنّ جميعها تأخذ بهذه الطريقة في التحصيل وتوجب على المكلف أداء الضريبة في المواعيد المحددة في قوانينها الخاصة، كما أنّها جميعاً تفرض غرامات وإن كانت تختلف في نسبتها من مقدار الضريبة المفروضة. نتقدم بدعوة مشرّعنا العراقي إلى الأخذ بما سار عليه المشرّعان الأردني واليمني، وذلك بمنح المكلفين تنزيلات بنسب معينة من قيمة الضريبة في حالة قيامهم بأداء الضريبة قبل الميعاد المحدد

(١) د. محمد أبو نصار. محفوظ مشاعلة. فراس عطا الله الشهبان، الضريبة ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق في قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته لغاية ١٩٩٦، الطبعة الأولى، مكان الطبع بلا، ١٩٩٦، ص٢٤.

(٢) عليان الشريف، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن، الطبعة الأولى، عمان: مكتبة دار الهلال، ١٩٩٦، ص٢٠٨.

(٣) د. منصور أحمد البيديوي، في المحاسبة الضريبية، مكان الطبع بلا: الدار الجامعية، ٢٠٠٠، ص٩٦.

(٤) محمد حسن الجزيري، ضريبة الدخل في التشريع المصري، الطبعة الخامسة، مكان الطبع بلا: مكتبة الإنجلو مصرية، ١٩٥٤، ص١٥٨.

(٥) المادة (١٧٢) من قانون ضريبة الدخل المصري.

(٦) الفقرة (أ) من المادة (٩٤) من قانون ضريبة الدخل اليمني.

(٧) المادة (٩٦) من قانون ضريبة الدخل اليمني.

(٨) الفقرة (ب) من المادة (٩٤) من قانون ضريبة الدخل اليمني.

(٩) الفقرة (أ) من المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدخل اليمني.

الدخل.....

لها قانوناً ، الأمر الذي يحفز المكلفين على الأداء الضريبي ، ومن ثمّ المساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية .

الفرع الثاني

طريقة الأقساط

الأصل هو أن يتم أداء دين الضريبة دفعة واحدة ، وإنّ تقسيط الضريبة المستحقة عملية جوازية ولا يوجد شرط في القانون يجعلها عملية وجوبية . ويتمّ إتباع هذه الطريقة رغبة من الإدارة الضريبية في تبسيط الإجراءات والتخفيف على المكلفين لكي يتمكنوا من الإيفاء بالتزاماتهم تجاهها^(١) .

إلاّ أنّه من غير الممكن أن يتمّ تحصيل الضريبة بهذه الطريقة بناءً على إتفاق بين المكلف والسلطة المالية ، وذلك لأنّ الأصل عدم جواز تقسيط مستحقات الخزّانة العامة إلاّ بنص القانون ، نظراً لما في طبيعتها الخاصة من معاني الفرض والسيادة^(٢) . لذلك لجأت أغلب التشريعات الضريبية إلى النص على تسديد الضريبة على أقساط في قوانينها الضريبية ، لما في ذلك من تخفيف العبء الضريبي على المكلفين ، وفي الوقت نفسه حصول الخزّانة على مستحقاتها .

ويتمّ تحصيل الضريبة بهذه الطريقة بناءً على طلب تحريري يتقدم به المكلف إلى الإدارة الضريبية مبيّناً الأسباب التي تمنعه من دفع الضريبة دفعة واحدة ، وللإدارة الضريبية قبول الطلب أو رفضه^(٣) . إلاّ أنّ هناك من يعيب هذه الطريقة من طرق التحصيل ، ويسوّغ وجهة نظره هذه بما يأتي :-

- ١- إنّ الأخذ بطريقة التقسيط هو مخالفة صريحة لمبدأ تكافؤ الفرص ، إذ إنّ الدولة تمكن بعض المكلفين من إستغلال أموالها من دون البعض الآخر ، وذلك بإبقاء دين الضريبة في يد كل مكلف يمنح هذا الإمتياز ، في حين لاتعطي من خزانتها بعض المال إلى مواطن لتنمية نشاطه ولكنه غير خاضع للضريبة .
 - ٢- تتعارض طريقة التقسيط مع الأهداف المرجوة من فرض الضريبة ، إذ إنّها تفرض لتحقيق أهداف إجتماعية وإقتصادية ، فتقسيط دين الضريبة هو مجرد وسيلة لتحديد دين الضريبة ومن ثمّ الإنتظار لمدة من الزمن للحصول على هذا الدين .
 - ٣- إنّ الأخذ بهذه الطريقة يمنع الدولة من الحصول على دين الضريبة فوراً ، لتقوم بإنفاقه بما يتوافق مع فلسفتها السياسية ، وبخاصة في الدول التي لديها قطاع عام واسع^(٤) .
- ويمكن الرد على أصحاب هذا الرأي ، أنّ عجز المكلف عن أداء الضريبة دفعة واحدة وما يترتب على ذلك من إضعاف المركز المالي للمكلف ، يحتم على السلطة المالية تقسيط دين الضريبة . هذا من جهة ، ومن جهة أخرى أنّ السلطة المالية لاتمنح هذا الإمتياز لجميع المكلفين ، فالأصل أنّه على المكلف دفع الضريبة دفعة واحدة ، إلاّ أنّ الإستثناء هو تقسيط الضريبة في حالة ما إذا كانت هناك أسباب جدية تدعو للتقسيط بشرط أن تفتتح بها السلطة المالية .
- ومنح مشرّعنا العراقي في المادة (٤٦) السلطة المالية رخصة تقسيط مبلغ الضريبة ، وذلك بناءً على طلب تحريري يتقدم به المكلف ، إذا وجدت أسباباً تسوّغ ذلك ، فإذا إقتنعت السلطة المالية بأسباب المكلف يتمّ تبليغه تحريراً بمقدار كل قسط وتاريخ إستحقاقه ، لكي يقوم بدفعها في أوقاتها المعينة وبمقاديرها المحددة^(٥) .

(١) د. محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان ، المصدر السابق ، ص ٢٢٨ .

(٢) كرم صادق ، التحصيل والحجز الإداري ، الطبعة الثانية ، مطبعة الفجالة الجديدة ، ١٩٦٢ ، ص ٢١١ .

(٣) د. عبد القادر حلمي ، الضريبة العامة على الإيراد ، الطبعة الأولى ، القاهرة : مكتبة النهضة العربية ، ١٩٥٩ - ١٩٦٠ ، ص ٢٥٣ .

(٤) د. عادل الحيايي ، المصدر السابق ، ص ٥٤٣ - ٥٤٤ .

(٥) د.مدحت عباس أمين ، المصدر السابق ، ص ٢٠٩ .

الدخل

إلا أنه في حالة تأخر المكلّف عن دفع أحد الأقساط خلال (٢١) يوماً من تاريخ إستحقاقه ، تصبح جميع الأقساط واجبة الدفع وهذا ما أكدّه المشرّع في الفقرة (٢) من المادة (٤٦) والتي نصت على (إذا قسطت الضريبة ولم يدفع المكلّف أحد الأقساط خلال (٢١) يوماً من تاريخ إستحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع بصورة تلقائية وبدون حاجة إلى إنذار مع مراعاة ما جاء في المادة الخامسة والأربعين من القانون). وهذا يعني إذا تأخر المكلّف عن دفع أحد الأقساط مدة (٢١) يوماً يجب عليه دفع جميع الأقساط ، فضلاً عن الفائدة المنصوص عليها في المادة (٤٥) من قيمة الضريبة المستحقة عليه .

بناءً على ما تقدم ، إن أداء المكلّف لدين الضريبة على أقساط يعتمد على قناعة السلطة المالية ، ولكن نتساءل ما هي محددات هذا القناعة ؟

فالملاحظ إنّ المشرّع لم يشر إلى أية محددات في هذا الإطار ، إذ ترك الأمر للسلطة المالية ، وهذا ما أدى إلى كثير من السلبات من الناحية العملية ، فيكون لمدير الفرع سلطة الموافقة على طلب المكلّف بتقسيم الضريبة إذا إقتنع بالأسباب المقدمة ، وقد تكون المحاباة والعلاقات الشخصية بين المكلّف ومدير الفرع هي الأساس في قبول التقسيط . فضلاً عن ذلك ، أنّ التوسع بهذه الطريقة يؤدي إلى تأخر حصول الخزّانة على الإيرادات اللازمة لتسيير المرافق العامة في المواعيد المحددة لها قانوناً .

وأعتمد المشرّع الأردني هذه الطريقة من طرق التحصيل إذ نصّ في المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل على أنّه (يجوز للمدير أن يصدر تعليمات يسمح بموجبها بدفع الضريبة على أقساط) ، وأنّ تقسيط مبلغ الضريبة يتم بناءً على طلب من المكلّف^(١) ، ويتم تقسيط الضريبة المستحقة إستناداً إلى المادة (٣) من تعليمات رقم (٩) لسنة ١٩٩٦ ، إذ يتم التفرقة بين المكلّف الذي قدم كشافاً سنوياً بدخله والمكلفين الآخرين . فالمكلّف الذي قّم كشافاً سنوياً بدخله تقسط الضريبة على أساس دفع (٢٥ %) منها عند الموافقة على التقسيط ويقسط باقي مبلغ الضريبة على أقساط شهرية لا تزيد على ستة أو على عدد من الأقساط تنتهي بإنتهاء السنة أيهما أكثر . أمّا باقي المكلفين فتقسط على أساس دفع (٥٠ %) من مقدار الضريبة عند الموافقة على التقسيط ، أمّا الباقي فيقسط على أقساط شهرية لا تزيد على ستة أقساط أو عدد من الأقساط الشهرية التي تنتهي بإنتهاء السنة أيهما أقل .

فضلاً عن ذلك ، أجازت التعليمات تقسيط ضرائب السنوات السابقة إذا وجدت أسباب معقولة إستناداً إلى الفقرة (ب) من التعليمات ، إلا أنّه في حالة تخلف المكلّف عن تسديد أي قسط في التاريخ المحدد له ، تعد جميع الأقساط غير المدفوعة واجبة الدفع بتاريخ التخلف^(٢) .
وفعل المشرّع الأردني خيراً بتمييزه في نسبة القسط الذي يتم دفعه عند الموافقة على طلب التقسيط بين المكلّف الذي قّم كشافاً عن غيره ، لأنّ في ذلك تشجيعاً للمكلفين على تقديم الكشوفات عن دخولهم .

ومنح المشرّع المصري مصلحة الضرائب الحق في الموافقة على طلب المكلّف بتقسيم مبلغ الضريبة الواجب دفعه . وإشترط ألاّ تتجاوز مدتها عدد السنوات الضريبية التي إستحققت فيها الضريبة . وأخذ المشرّع المصري بنظر الإعتبار فيما إذا طرأت ظروف سواء أكانت عامة أم خاصة بالمكلّف تمنعه من دفع مبلغ الضريبة المقسط ، إذ أجاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من ينوب عنه الموافقة على زيادة مدة التقسيط على ألاّ تتجاوز مثلي عدد السنوات التي إستحققت عنها الضريبة^(٣) .

(١) عليان الشريف ، المصدر السابق ، ص ١٩٩ .

(٢) عبد الحليم كراجه ، هيثم العبادي ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، عمان : مطابع الأرز ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٥٨ .

(٣) المادة (١٠٨) من قانون ضريبة الدخل المصري .

الدخل

وفي حالة صدور عدة قرارات تقسيط للمكلف ، أو إذا إستحقت عليه ضرائب عن سنوات أخرى ففي هذه الحالة يجب توحيد قسط الضريبة بقرار يصدره رئيس مصلحة الضرائب أو من ينييه مع مراعاة المدة المقررة للتقسيط في المادة (١٠٨) .

ويتفق المشرّع المصري مع المشرّع الأردني والمشرّع العراقي فيما إذا تأخر المكلف عن أداء قسط واحد حل سداد بقية الأقساط .

وإذا كان المشرّع المصري قد منح رئيس مصلحة الضرائب أو من ينييه سلطة الموافقة على تمديد أو زيادة مدة دفع الأقساط ، فإنّه في الوقت نفسه منحه سلطة إلغاء قرار التقسيط ، فيما إذا تبين له أنّ حقوق الخزانة معرضة للضياع أو إذا وجدت أسباب تدعو إلى ذلك^(١) .

أمّا المشرّع اليمني فقد منح مصلحة الضرائب الحق في تقسيط الضريبة على أقساط شهرية أو ربع سنوية ، بشرط ألا تتجاوز سنة، وسار المشرّع اليمني على نهج المشرّع المصري ضماناً لتحصيل دين الضريبة التي تدفع على أقساط ، فيما إذا طرأت ظروف عامة أو خاصة تمنع المكلف من تسديد القسط ، فأجاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه تقسيطها بحسب ما تحدده اللائحة^(٢) .

وتشجيعاً للمكافئين على تسديد مبلغ القسط قبل حلول موعده منح المشرّع المكلف الذي يقوم بتسديد أقساط الضريبة المقدمة من واقع الإقرار خصماً مقداره (٤%) إذا تمّ تسديدها خلال شهر يناير ، وخصم مقداره (٣%) إذا تمّ تسديدها خلال شهر فبراير، وخصم مقداره (٢%) إذا تمّ التسديد خلال شهر مارس^(٣) .

بعد أن تمّ الإطلاع على موقف التشريعات محل البحث والتي أخذت جميعاً بهذه الطريقة من طرق التحصيل ، يُلاحظ أنّ مشرّعنا العراقي لم يحدد مواعيد دفع الأقساط كما فعلت التشريعات، بل ترك تحديد ذلك إلى السلطة المالية ، كما أنّه لم يأخذ بعين الاعتبار حالة تعرض المكلف لظروف تمنعه من سداد مبلغ القسط في موعده ، كما فعل المشرّع المصري واليمني . فياحبذا لو يأخذ مشرّعنا العراقي بذلك ضماناً لتحصيل دين الضريبة.

الفرع الثالث

الحجز عند المنبع

بموجب هذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند نقطة تحقق الدخل وقبل تسليم قيمة الدخل له^(٤) . وتنطوي هذه الطريقة على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة معينة ، إذ يخصم مبلغ الضريبة ويسددها إلى الخزانة بمجرد إتمامه أداء دخل معين . وتختلف العلاقة التي تربط بين المكلف والشخص الثالث ، فقد تكون مثلاً علاقة تبعية كما هو الحال في الدخل من الأجور والمرتبّات ، وقد تكون علاقة دين كحالة الشراكة الموزعة لأرباح الأسهم التي تعد بمثابة مديناً للمستفيد . ويترتب على ذلك أنّ السلطة المالية تواجه شخصين مختلفين ، وهما المكلف الحقيقي والمكلف بتحويل الضريبة ودفعها إلى الخزانة^(١) .

إنّ المبالغ المدفوعة بالإستناد إلى هذه الطريقة قابلة للتغيير فيما بعد ، وذلك لأنّ السلطة المالية تقوم بحسابه المكلف في نهاية السنة المالية . فإذا وجدت أنّ المبالغ المدفوعة عن طريق الحجز

(١) د. السيد عطية عبد الواحد ، المصدر السابق ، ص ٤٨٣ .

(٢) المادة (٩٧) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٣) الفقرة (ب) من المادة (٩٤) من قانون ضريبة الدخل اليمني.

(٤) د. عبد المنعم فوري وآخرون ، النظم الضريبية ، الإسكندرية : المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، ١٩٧٠ ، ص ١٦٤ .

(١) موفق سمور علي المحاميد ، المصدر السابق ، ص ٥٦ .

الدخل

عند المنبع مساوية إلى مبلغ الضريبة تماماً ، فإن الأمر يعد منتهياً . أمّا إذا وجدت إن المبالغ المدفوعة تزيد على مبلغ الضريبة ، فإن للمكلف الحق في إسترداد الفرق ، وذلك باللجوء إلى السلطة المالية . أمّا إذا وجدت إن المبالغ المدفوعة تنقص عن مبلغ الضريبة ففي هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع الفرق بينهما^(٢)

ولجأت أغلب التشريعات الضريبية إلى هذه الطريقة من طرق التحصيل مع الإختلاف في التفاصيل ، نظراً لما تتسم به من مميزات لكل من المكلف والسلطة المالية .

ففيما يتعلق بالسلطة المالية ترى إن هذه الطريقة من أفضل طرق التحصيل ، وذلك لأنها تمكن الخزانة من الحصول على مبلغ الضريبة بمجرد تحقق الدخل ، ويترتب على ذلك عدم تراكم الضريبة المستحقة . وتعد هذه الطريقة من أفضل الوسائل لمنع التهرب عن دفع الضريبة ، وذلك لأن الشخص الذي يدفع الضريبة ليست له مصلحة في التهرب منها وفي الوقت نفسه ، فإن صاحب الدخل لن تتاح له فرصة التهرب .

فضلاً عن أنها تقضي على المنازعات الضريبية التي تحدث بين المكلف والسلطة المالية عند إتباع طرق التحصيل الأخرى^(٣) ، وفي الوقت نفسه فإنها طريقة سهلة وبعيدة عن التعقيد ، وذلك لأن الشخص الذي يتولى دفع الدخل للمكلف يقوم بتسديد الضريبة ، وهي بذلك لا تستلزم تكاليف باهظة^(٤) .

أمّا مميزات هذه الطريقة للمكلف فإنها تقلل من فرص لجوء المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة ومن ثم تعرضه للمساءلة القانونية ، وذلك لأنه يتسلم دخله بعد أن يتم إستقطاع الضريبة المفروضة عليه ، فضلاً عن ذلك ، فإنه يخفف من حدة حساسية المكلف تجاه الضريبة ، لأنه يؤديها من دون الإحتكاك بالسلطة المالية^(٥) .

على الرغم من محاسن هذه الطريقة من طرق التحصيل ، فإنها لم تسلم من الإنتقاد ، إذ يرى أصحاب هذا الرأي إن ما يعيب هذه الطريقة هو وجود الشخص الثالث الذي يقوم بإستقطاع مبلغ الضريبة مباشرة من المكلفين ، ودفعه إلى السلطة المالية ، فقد يكون غير ملم بقوانين الضرائب وأحكامها ، مما يترتب على ذلك إحتمال عدم توفيقه في تقدير قيمة الضريبة التي يجب عليه إستقطاعها ، ومن ثم دفعها إلى السلطة المالية ، فضلاً عن ذلك ، فإن هذه الطريقة لا تمكن المكلف من التعرف على حقيقة الدخل الذي يحصل عليه^(١) .

للرد على أصحاب هذا الرأي أن الشخص الثالث الذي يقوم بإستقطاع الضريبة من دخل المكلف ودفعها إلى دائرة ضريبة الدخل ، لا بد أن يكون ملماً بتعليمات وقانون ضريبة الدخل ، لأنه يكون هو المسؤول عن تحصيلها ، كما أنه يمكن الإستفسار من دائرة ضريبة الدخل بشأن الأمور التي لا علم له بها .

أمّا فيما يتعلق بعدم علم المكلف بقيمة الدخل الذي يحصل عليه ، فيمكن القول إن المشرع أوجب على الشخص المسؤول عن دفع الضريبة نيابة عن المكلف ، أن يقدم له حساباً عن مقدار الضريبة المدفوعة ونسبتها والمبلغ الصافي المتبقي^(٢) .

وأخذ مشرعنا العراقي بطريقة الحجز عند المنبع بوصفها طريقة من طرق التحصيل في أكثر من حالة ، إذ ألزم المشرع شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة ومديريها بإقتطاع مبلغ الضريبة ، ودفعها إلى السلطة المالية قبل دفع أية أرباح إلى أصحاب الأسهم^(٣) .

(٢) المصدر نفسه ، ص ٥٧ .

(٣) د. محمد ابو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله الشهبان ، المصدر السابق ، ص ٢٣ .

(٤) د. صالح يوسف عجينة ، المصدر السابق ، ص ٥٦٧ .

(٥) د. عبد المنعم فوزي وآخرون ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، الأسكندرية : توزيع المعارف ، سنة طبع بلا ، ص ٢٣٤ .

(١) د. عبد المنعم فوزي وآخرون ، النظم الضريبية ، المصدر السابق ، ص ١٩٥ .

(٢) المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٣) المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

الدخل

كذلك عند حل الشركة وتصفيتها أوجب المشرّع على المصفي والأعضاء المؤسسين دفع الضريبة عن كل مبلغ يصيب المساهم زيادة على قيمة أسهمه قبل توزيع الأرباح ، ولاتتم التصفية إلا بموافقة السلطة المالية^(٤).

وأوجب المشرّع على كل رب عمل أن يقوم بإقتطاع مبلغ الضريبة وإستحصالها وتوريدها للسلطة المالية مخصومة مما يدفعه لمستخدميه من مبالغ نقدية ، أو عينية ، أو رواتب تقاعدية ، وذلك إعتباراً من بداية السنة التقديرية بالصورة التي يعينها الوزير . كما أعطى القانون الحق لرب العمل أن يزيد أو يخفض مقدار الأقساط التي يقطعها وفقاً لتعديل الزيادة أو النقص في مقدار الضريبة ، التي يجب إستيفاؤها خلال السنة التقديرية ، وإنّ ربّ العمل ملزم بتسليم هذه الضريبة وإن لم يتم بإستقطاعها ويحق له الرجوع بعد ذلك بما دفعه على العاملين لديه .

وإذا تأخر عن تسليمها في أوقاتها المعينة أي خلال (٢١) يوماً فيلزم بدفع مبلغ الضريبة والمبالغ الإضافية المترتبة على ذلك التأخير^(٥).

ونصّ القانون على إتباع طريقة الحجز عند المنبع أيضاً للفوائد والتخصيصات السنوية والرواتب التقاعدية المدفوعة إلى أشخاص غير مقيمين ، فأوجب على المدين الذي يدفع فوائد سندات دينه أو قروضه ونحوها نقداً أو قيداً بالحساب إلى دائنين يقيمون خارج العراق أن يستقطع مبلغ الضريبة من هذه الفوائد ويدفعها إلى السلطة المالية . وهذا ينطبق على من يقوم بدفع تخصيصات سنوية أو رواتب تقاعدية وما إليها إلى أشخاص يسكنون خارج العراق .

وأوجب القانون على الشخص الذي يقوم بدفع الضريبة نيابة عن غير المقيم في العراق أن يقدم له في كل مرة يدفع الضريبة بياناً خطياً يتضمن :

- ١- المبلغ المستحق دفعه.
- ٢- سعر الضريبة ومقدارها على ذلك المبلغ .
- ٣- المبلغ الصافي الذي دفعه^(١).

وإنّ حكم هذه المادة ما هو إلا تطبيق للفقرة (٢) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، والتي تنص على أنّ (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه) .

وجعل المشرّع المقيم في العراق هو المسؤول عن دفع الضريبة المستحقة على الدخل الناشئ في العراق لشخص غير مقيم أمر ضروري لضمان تحصيل دين الضريبة ، وذلك لأنّ دين الضريبة يختلف عن الديون العادية ، لأنّ مسائل الضرائب من النظام العام ، وعليه فلا تلتزم أية دولة بتحصيل الضريبة لحساب دولة أخرى^(٢).

كما أعطى القانون لكل شخص مسؤولاً عن دفع الضريبة نيابة عن شخص آخر ، أن يقوم بإستقطاع مبلغ الضريبة من المبالغ النقدية التي يستلمها نيابةً ودفعها إلى السلطة المالية . ويصبح حينئذ مصوناً من الملاحقة عما دفعه من المبالغ^(٣).

يُلاحظ أنّ المشرّع لم يحدد أي المبالغ النقدية التي يستلمها النائب ليستقطع منها الضريبة فقد يستلم النائب مبالغ معفاة من الضريبة ، ولاندري لماذا تناسى مشرّعنا أنّ ينص على أنّ المبالغ التي يتم إستقطاع الضريبة فيها تعد من الدخول الخاضعة للضريبة .

وأوجب القانون في المادة (٢٣) على الشخص المسؤول عن دفع الضريبة نيابة ، أن يقدم لمن ناب عنه حساباً عن مقدار الضريبة المدفوعة ، ونسبتها والمبلغ الصافي المتبقي .

(٤) المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٥) المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(١) الفقرة (١ ، ٢) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) د. عبد القادر حلمي ، المحاسبة الضريبية المبادئ العامة ، مكان الطبع بلا : مطبعة دار التأليف ، ١٩٦٨ ، ص ٢٠ .

(٣) المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

الدخل

واعتد المشرع الأردني الحجز عند المنبع طريقة من طرق تحصيل الضريبة للدخول المورد إلى الخارج ، كما جاء في المادة (١٨) من قانون ضريبة الدخل الأردني ، إذ أوجب على الشخص الذي يدفع دخلاً غير معفي من الضريبة إلى شخص غير مقيم أن يخصم ١٠% من الدخل الذي يدفعه ، ويقدم بياناً بنسختين يتضمن مقدار الدخل والمبلغ المخصوم ، يسلم إحداهما إلى الشخص غير المقيم والأخرى إلى دائرة ضريبة الدخل ، وأن يقوم بدفع الضريبة خلال شهر من تاريخ الخصم .

كما أنه عد الوكيل القانوني أو الوكيل التجاري أو الشريك لمكلف غير مقيم مسؤولاً بالنيابة عنه ، للقيام بكل الإجراءات التي ينص عليها قانون ضريبة الدخل^(١) .

كما ألزم المشرع الضريبي الأردني الشخص المسؤول عن دفع رواتب أو أجور أو مخصصات أو علاوات غير معفاة من الضريبة ، أن يقوم بإستقطاع مبلغ الضريبة وتوريدها إلى دائرة الضريبة شهرياً مع كشف بالمبالغ التي تم خصمها . وحرصاً على تطبيق هذه النصوص ، نصّ المشرع على أن عدم إقتطاع مبلغ الضريبة من قبل الشخص المسؤول عن إقتطاعها ، يجعل منها كما لو كانت مستحقة عليه^(٢) .

وكما هو الحال في التشريع العراقي في حالة التأخر في دفع الضريبة عن الموعد المحدد لها ، إذ أوجب المشرع الأردني أن يتم دفع الضريبة ، فضلاً عن مبلغ يعادل (١.٥%) من مقدار الضريبة غير المدفوع عن كل شهر تأخير^(٣) .

وأخذ المشرع المصري بطريقة الحجز عند المنبع لتحصيل إيرادات رؤوس الأموال المنقولة كقاعدة عامة ، إذ يقوم المدين (شركة أو هيئة) بحجز ما يكون عليه دفعه من الإيرادات التي تسري عليها الضريبة سواء أكان المستفيد مقيم أم غير مقيم وتوريدها إلى مصلحة الضرائب ، وأخرج عن هذه القاعدة الإيرادات الناتجة عن القيم المنقولة الأجنبية . كما أنه تسري طريقة الحجز عند المنبع حتى لو تمت التوزيعات في صورة عينية ، فيستوفي المدين الضريبة من صاحب الشأن ولها في سبيل هذا حق الحبس قانوناً^(٤) .

إذ ألزم المشرع كل بنك أو شركة يحصل على مبالغ هذه الإيرادات أن يقوم بحجز نسبة تعادل (٣٢%) منها ، ويقوم بدفعها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال (١٥) يوماً الأولى من كل شهر .

وإستخدمت طريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للمرتبات والأجور والمعاشات ، إذ ألزم المشرع في المادتين (٧٠ ، ٧١) أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الدخل الخاضع للضريبة ، بإستقطاع مبلغ الضريبة ممن يكون عليهم دفعها وتوريدها خلال (١٥) يوماً الأولى من كل شهر إلى مأمورية الضرائب المختصة^(١) .

وفي حالة تأخر المكلف بإستقطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزانة ألزمه المشرع المصري بدفع مقابل تأخير مقداره (١%) عن كل شهر تأخير ، وتحسب من نهاية المهلة المحددة للدفع حتى تاريخ الدفع مع جبر كسور الشهر والجنيه إلى شهر وجنيه كامل^(٢) .

فضلاً عن ذلك ، أوجب المشرع المصري على جهات معينة مثل أقلام كتاب المحاكم بجميع أنواعها ودرجاتها ومأموريات الشهر العقاري بالتحصيل لحساب الضريبة عن كل معاملة أو طعن

(١) فؤاد توفيق ياسين ، أحمد عبد الله درويش ، المصدر السابق ، ص ٣٠٩ .

(٢) المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٣) المادة (٣٨) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٤) د. منصور أحمد البديوي ، المصدر السابق ، ص ٩٤ .

(١) محمد بدران ، مجموعة قوانين الضرائب في مصر ، المجلد الأول ، الطبعة الرابعة ، مكان الطبع بلا : طبع بمطابع شركة الإعلانات الشرقية ، ١٩٨٨ ، ص ٤١ .

(٢) الفقرة (٢) من المادة (١٧٢) من قانون ضريبة الدخل المصري .

الدخل

، وكذلك ألزم كل مستشفى بتحصيل مبلغ من المال يتم تحديده من وزير المالية من كل طبيب عند إجرائه عملية جراحية لحسابه الخاص^(٣).
وأخذ المشرع اليمني بهذه الطريقة في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات ، إذ يقوم المكلف بإستقطاعها بتوريد مبلغ الضريبة مصحوباً بكشف إلى مصلحة الضرائب شهرياً ، ويكون هو المسؤول عن دفعها في حالة تأخره^(٤).
وكذلك يتم خصم (١٠ %) من الدخل غير المعفى من الضريبة المدفوع إلى شخص غير مقيم ، ويورد إلى مصلحة الضرائب خلال (١٥) يوماً من تاريخ الخصم مصحوباً ببيان بنسختين أحدهما إلى مصلحة الضرائب والآخر إلى المستفيد^(٥).
ولم يختلف المشرع اليمني عن التشريعات السابقة في إضافة مبلغ إلى الضريبة في حالة تأخره عن الدفع إذ حدَّ المشرع اليمني هذه الإضافة بنسبة (١.٥ %) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير^(٦).
مما تقدم يلاحظ ، أنَّ جميع التشريعات المقارنة أخذت بهذه الطريقة ، نظراً لأهميتها ، إذ أنَّها تعد ضمانات من ضمانات تحصيل دين الضريبة .

المطلب الثاني

ضمانات تحصيل دين الضريبة

يشكل دين الضريبة ، كما تمَّ ذكره ، الجزء الغالب من إيرادات الدولة ، وإنَّ من الضروري وصول هذا الدين إلى الخزانة العامة في الوقت المحدد لتتمكن من تسيير المرافق العامة . وحتى تحصل الدولة على حقها بسرعة ومن دون مشقة ، لابدَّ أن تتضمن القوانين الضريبية على الضمانات التي تكفل حصولها على حقها .
فخلو القوانين الضريبية من الضمانات الفعالة يعني القضاء على كل مجهودات الإدارة الضريبية من الألف إلى الياء ، فقد تكون هذه الضمانات في صورة عقوبات وجزاءات^(١) ، وقد تكون في صورة قرارات وأوامر إدارية ، أو في صورة حقوق ينص عليها القانون الضريبي^(٢).
وفي هذا المطلب سيجري بيان هذه الضمانات.

الفرع الأول

الحجز الإداري الإحتياطي

في البداية لابدَّ من معرفة ما يقصد بالحجز ، فالمقصود بالحجز هو وسيلة لإرغام المدين على الوفاء بالحقوق ، بمقتضاها يتم التنفيذ بواسطة السلطة العامة على أموال المدين والتي يجيز القانون التنفيذ عليها ، إذ تحجز وتباع وتسدد حقوق الدائنين من ثمنها^(٣).

(٣) موفق سمور علي المحاميد ، المصدر السابق ، ص ٥٩.

(٤) الفقرة (ج) من المادة (٩٤) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٥) المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٦) الفقرة (أ) من المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(١) سوف يتم بحثها في الفصل الثالث من الرسالة .

(٢) د. حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الإسكندرية : الدار الجامعية ، ١٩٩٩ ، ص ٢١٦.

(٣) مدحت المحمود ، المصدر السابق ، ص ١٧٦ .

الدخل

ونظراً لضرورة الحصول على دين الضريبة في الموعد المحدد له قانوناً ، إتجه المشرع الضريبي منذ البداية إلى إتخاذ الإجراءات التي تكفل الحصول على هذه الضرائب في أوقاتها المقررة ، ومن بين هذه الإجراءات ، منح المشرع السلطة المالية الحق في إجراء الحجز الاحتياطي (التحفظي) على أموال المكلف إذا تبين لها أنّ حقوق الخزانة معرضة للضياع^(٤) . فالحجز التحفظي هو إجراء يتخذ للحفاظ على أموال المدين خشية قيامه بتهريب أمواله ، أو التصرف فيها إضراراً بالدائنين^(٥) ، ويتم إتخاذه كخطوة سابقة على تحصيل الضريبة ، ويكون الحجز لفترة مؤقتة تنتهي فعلاً بالمطالبة بمبلغ الضريبة . فإذا قام المكلف بدفع مبلغ الضريبة يرفع الحجز ، أمّا إذا لم يتم بتسديد مبلغ الضريبة أمكن رفع الحجز الاحتياطي والانتقال إلى إجراء الحجز التنفيذي على أمواله^(١) .

وأشار المشرع العراقي إلى ذلك ، إذ نصّ على أنّ (للوزير أو من يخوله أن يحجز الأموال التي يحاول صاحبها إخفاءها أو تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز ، إلا بتقدير الضريبة وجبايتها أو تقديم كفيل ملئ تعهد بدفعها)^(٢) .

من هذا النص يُلاحظ أنّ المشرع الضريبي منح الوزير أو من يخوله سلطة إصدار أمر الحجز التحفظي إذا تبين أنّ المكلف يحاول تهريب أمواله أو إخفاءها لكي لا يتم تحصيل الضريبة منه ، ولم يجز المشرع رفع الحجز إلا في حالتين :-
الحالة الأولى : هو أن يتم تقدير الضريبة وجبايتها .

الحالة الثانية : هو أن يقدم المكلف كفيل ملئ يضمن سداد دين الضريبة .
وبما أنّ هذا الحجز هو إجراء احتياطي تلجأ إليه الإدارة الضريبية لضمان إستيفاء الضريبة ، فإنّه يتم تحصيلها من المكلف وفقاً للطرق الاعتيادية التي نصّ عليها قانون ضريبة الدخل^(٣) .
أمّا التشريع الأردني فلا توجد فيه إشارة إلى إمكانية القيام بحجز أموال المكلف حجزاً احتياطياً خشية تعرض حقوق الخزانة العامة للضياع .

في حين نصّ المشرع المصري على أنّه (إذا تبين لمصلحة الضرائب إن حقوق الخزانة معرضة للضياع ، فلرئيسها استثناءً من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية المشار إليه أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضرائب ... ولا يجوز بغير قرار من وزير المالية توقيع الحجز على أموال الممول السائلة المودعة لدى البنك إذا كانت له أموال أخرى تكفي لسداد دين الضريبة)^(٤) . من خلال نص هذه المادة يُلاحظ أنّ المشرع المصري على خلاف المشرع العراقي أعطى لرئيس مصلحة الضرائب سلطة إصدار الحجز الاحتياطي ، ويشترط لإصدار هذا الحجز أن تكون هناك أسباب جدية يرجع تقديرها إلى مصلحة الضرائب ، على أن يتم الحجز قبل صدور قرار فرض الضريبة بشكل نهائي وأن يتم الحجز أولاً على الأموال العقارية ثم المنقولات وبالقدر الذي يكفي لسداد دين الضريبة وفي أي يد كانت^(٥) .

وجعل المشرع مسألة رفع الحجز متعلقاً بتحقيق إحدى الحالات الآتية :-
الحالة الأولى : بصدور قرار من المحكمة المختصة .
الحالة الثانية : بصدور قرار من رئيس مصلحة الضرائب .

(٤) عبد القادر حلمي ، الضريبة العامة على ...، المصدر السابق ، ص ٢٥٥ .

(٥) د نبيل إسماعيل عمر ، إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية ، الإسكندرية : مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٠ ، ص ٢٧٦ .

(١) محمد سعيد عبد السلام ، دراسة في مقدمة علم الضريبة ، الطبعة الثانية ، مصر : دار المعارف ، ١٩٦٨ ، ص ١٢٨ .

(٢) المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٣) حسن عّليّ الدجيلي ، المصدر السابق ، ص ٢٥٠ .

(٤) المادة (١٧١) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٥) د. منصور أحمد البيديوي . د. محمد رشيد الجمال ، دراسات في المحاسبة الضريبية ، مكان الطبع بلا : الدار الجامعية ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٧٨ .

الدخل

الحالة الثالثة : فتتمثل بإنقضاء أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز من دون إخطار المكلف بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة .

ولإيقاع الحجز التحفظي على أموال المكلف السائلة في البنوك يشترط المشرع أن يتم سداد دين الضريبة من الأموال العقارية والمنقولة والأموال وأسهم وسندات ... تحت التحصيل على أساس المعلومات المتوافرة لدى المأمورية وقت إيقاع الحجز التحفظي ، ثم تقوم المأمورية بإيقاع حجز تحفظي على أموال المكلف السائلة المودعة لدى البنوك من دون حاجة إلى إستصدار قرار من وزير المالية . وتقوم بتحريات جديدة عن أموال المكلف قبل الحجز التكميلي حتى لا يتمكن المكلف سئ النية من صرف أمواله السائلة قبل أن تتمكن الإدارة الضريبية من توقيع الحجز على تلك الأموال ، لعدم وجود أموال عقارية أو منقولة تفي بدين الضريبة . ويجوز رفع الحجز على أمواله السائلة في حالة تقديم المكلف طلب رفع الحجز التحفظي ، وذلك لوجود أموال عقارية ومنقولة لديه (١)

أما المشرع اليمني فأجاز للنيابة العامة إيقاع الحجز التحفظي على ما يساوي مبلغ الضريبة المستحقة فقط ، ويتم ذلك بناءً على طلب من رئيس مصلحة الضرائب أو من يخوله ، ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا بعد صدور قرار رفع الحجز من المحكمة المختصة (٢) .
بعد أن تمّ الإطلاع على موقف التشريعات محل البحث يمكن القول إنّه كان من الأفضل لو حدّد مشرّعنا العراقي مدة لرفع الحجز كما فعل المشرّع المصري ، من دون أن يترك أمر رفع الحجز إلى تقدير الضريبة وجبايتها ، والذي قد يستغرق مدة طويلة .

الفرع الثاني

الحجز الإداري التنفيذي

الحجز التنفيذي هو نظام قانوني الغاية منه الحفاظ على المال تمهيداً لبيعه وسداد حقوق الدائنين (٣) .

وأجاز المشرّع الضريبي إتباع إجراءات الحجز التنفيذي ، حماية لمصالح الدولة وضماناً لتحصيل دين الضريبة ، نظراً لما تتميز به هذه الإجراءات عن إجراءات الحجز القضائي من سرعة وفعالية (١) .

إلا أنّه لا بدّ من الإشارة إلى أنّه لا يمكن إتباع إجراءات التنفيذ ، إلا في حالة توافر شروط معينة في الحق موضوع المحرر التنفيذي ، وهذه الشروط تتمثل بأن يكون الحق معلوماً أي محددًا تحديداً نافياً للجهالة ، وأن يكون الحق الذي يتضمنه السند متحقق الأداء غير معلق على شرط ، كما أنّه يجب أن يكون الحق غير مخالف للنظام العام والآداب (٢) .

وبما أنّ جميع هذه الشروط متوافرة في الحق محل التنفيذ ألا وهو دين الضريبة ، فإذا إمتنع المكلف عن دفع الضريبة الواجبة الأداء فللسلطة المالية الحق في الشروع بإجراءات التنفيذ .

وفي ظل قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، فإنّ إمتناع المكلف عن أداء الضريبة في موعدها المحدد ، يصار إلى تحصيل الضريبة والمبالغ الإضافية وفقاً إلى قانون تحصيل الديون الحكومية (٣) ، وبمقتضى هذا القانون يقوم الموظف المختص بتطبيقه بإنذار المكلف

(١) د. السيد عطية عبد الواحد ، المصدر السابق ، ص ٦١٧ .

(٢) المادة (٩٩) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٣) د. نبيل إسماعيل عمر ، المصدر السابق ، ص ٢٧٦ .

(٤) د. السيد عبد المولى ، المصدر السابق ، ص ٣٠٤ .

(٥) للمزيد حول الموضوع أنظر : مدحت المحمود ، المصدر السابق ، ص ٤٠-٤٣ .

(٦) المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

الدخل

بضرورة تسديد الضريبة خلال عشرة أيام ، تبدأ من اليوم التالي لتبليغه بالإنداز (٤) . فإذا إنتهت هذه المدة ولم يدفع المكلف الضريبة يصدر الموظف قرار بحجز أموال المدين المنقولة بما فيها أرصده وودائعه لدى المصارف بما يعادل مقدار الدين ، فإن لم تكن تكفي يحجز على أمواله غير المنقولة بما يعادل الدين (٥) أمّا إذا كانت هذه الأموال حجزت من جهة أخرى ، فيتم وضع حجز ثانٍ عليها ويوضع ختم الدائرة الحاجزة ، أي ضريبة الدخل بجانب ختم الدائرة الحاجزة الأولى (٦) . أمّا في حالة إدعاء أحد الأشخاص إن ملكية هذه الأموال تعود إليه ، فعليه أن يراجع الموظف المختص بتطبيق القانون خلال ستة أيام من تاريخ تبليغه بوضع الحجز ، وذلك لإثبات إدعائه ، وعلى الموظف أن يبيت في الطلب خلال أربعة أيام . أمّا إذا لم يبيت في الطلب المقدم خلال هذه المدة فيعد الطلب مرفوضاً (٧) .

ولكن أجاز القانون وقف هذه الإجراءات أو تأجيلها وفي أية مرحلة من مراحلها ، فيما إذا تقدم المكلف (المدين) بتسوية مقبولة ، أو بضمانات كافية لتسديد الدين (٨) . أمّا إذا لم يتم بهذه الخطوة فيتم بيع أموال المكلف المنقولة خلال ثلاثة أيام من تاريخ إيقاع الحجز عليها وفقاً لأحكام قانون التنفيذ وعن طريق المزايمة العلنية .

أمّا إذا كانت أموال المكلف المنقولة غير كافية لسداد دين الضريبة يتم بيع أمواله غير المنقولة لإستيفاء دين الضريبة (٩) .

واعتمد التشريع الأردني الحجز الإداري التنفيذي ضماناً ، لتحصيل دين الضريبة . إذ أوجب في المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني على المقدر تبليغ المكلف بدفع الضريبة خلال مدة يعينها ، فإذا لم يتم المكلف بدفعها خلال هذه المدة يشرّع المقدر بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به ، إذ يمارس المقدر جميع الصلاحيات المقررة للحاكم الإداري (١٠) . ولم يختلف المشرّع المصري عن سابقه ، إذ نصّ في المادة (١٦٦) على أن (يكون لمصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية ...) من خلال هذا النص يتبين لنا أنّ المشرّع الضريبي المصري منح مصلحة الضرائب الحق في إيقاع الحجز التنفيذي على أموال المدين بقيمة الضريبة المستحقة من واقع الإقرار ، إذا لم يتم المكلف بدفعها في الموعد المحدد لها قانوناً من دون حاجة إلى إصدار تنبيه أو إتخاذ أي إجراء ، وذلك لأنّ إقرار المكلف يعد سنداً للتنفيذ .

ولا يقتصر إيقاع الحجز التنفيذي على ما لم يؤدّ من الضرائب المستحقة من واقع الإقرار في المواعيد القانونية ، بل يتم إيقاع الحجز التنفيذي في حالة إذا ما قصرت الشركة أو المكلف الملتزم بحجز مقدار الضريبة وتوريدها في المواعيد القانونية . وفي هذه الحالة يجب على المأمورية المختصة ، وبالرجوع إلى الإقرارات والوثائق والبيانات المقدمة من قبل المكلف ، أن تقوم بتحديد قيمة الضريبة المستحقة حتى إنقضاء المواعيد المحددة لها قانوناً ، وذلك يتم بالرجوع إلى الإقرارات والبيانات المقدمة من قبل المكلف ، بعد ذلك يتم إصدار قرار إداري بقيمة الضريبة التي لم يتم توريدها ، موقفاً من أحد الموظفين الذين يحق لهم توقيع الأوراد ، ويعد هذا القرار سنداً تنفيذياً .

ويتم تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى وفقاً لأحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري ، إذ يتم إيقاع الحجز على جميع أموال المكلف أيّاً كان نوعها (١١) .

(٤) المادة (٣) من قانون تحصيل الديون الحكومية .

(٥) الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون تحصيل الديون الحكومية .

(٦) الفقرة (٤) من المادة (٦) من قانون تحصيل الديون الحكومية .

(٧) الفقرة (١) من المادة (٧) من قانون تحصيل الديون الحكومية .

(٨) الفقرة (٢) من المادة (٥) من قانون تحصيل الديون الحكومية .

(٩) الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون تحصيل الديون الحكومية .

(١٠) فؤاد توفيق ياسين . أحمد عبد الله درويش ، المصدر السابق ، ص ٣١٦ .

(١١) د. السيد عطية عبد الواحد ، المصدر السابق ، ص ٥٩٥ .

الدخل

أمّا المشرّع اليمني فقد منح النيابة العامة حق توقيع الحجز التنفيذي على أموال المدين بما يساوي المبلغ المستحق ، بناءً على طلب من مصلحة الضرائب ، كذلك أجاز إيقاع الحجز التنفيذي على ما للمدين لدى الغير من نقود وأوراق مالية وغيرها سواء أكانت مستحقة أم لا . وأوجب على المحجوز لديه أن يقوم بتوريد ما في ذمته إلى الخزّانة أو أن يقدم إقراراً يتضمن أسباب الدين ، وكل ماله من أوراق وبيانات مؤيده له ، على أن يتم ذلك خلال (١٥) يوماً من تاريخ تلقيه إعلاناً إدارياً بذلك ، أي تليغه بواسطة مصلحة الضرائب^(١) . ويتم تحصيل كافة الضرائب وفقاً لقانون تحصيل الأموال العامة^(٢) .

من خلال ما تقدم ، يُلاحظ أنّ جميع التشريعات محل البحث ومن أجل الحصول على الضرائب في المواعيد المحددة لها ، وعلى وجه السرعة أجازت اللجوء إلى إجراءات التنفيذ الإداري وإقتضاء مالها من مستحقات جبراً عن المدين الذي إمتنع عن الوفاء ، وذلك عن طريق تمكين مندوبيها ، ومن دون حاجة لإستصدار حكم قضائي بالمديونية ، بل إكتفت بما لها من سلطة في إصدار أمر بالحجز وفاءً لدينها^(٣) .

الفرع الثالث

منع المكلف من السفر

يعد منع المكلف من السفر ضماناً من الضمانات التي تتخذها الإدارة الضريبية لسداد دين الضريبة .

وبما أنّ هذا الإجراء يمس الحرية الشخصية للمكلف (المدين) ، ومن ثم الحريات العامة للمجتمع ، لذلك يجب عدم اللجوء إليه إلاّ بأضيق نطاق ، وذلك لتحقيق الهدف المرجو منه ، وهو الحيلولة من دون فرار المكلف وتعطيل الحصول على دين الضريبة^(٤) .

وأكد المشرّع العراقي على هذا الإجراء ، إذ نصّ على (إذا إقتنعت السلطة المالية بأنّ أحد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة أو التي تفرض عليه أصالة أو نيابة كلها أو جزءاً منها ، فلها أن تطلب إلى الجهات المختصة تأخيره أو منعه من السفر مبينة هويته وإن الضريبة مستحقة أو قد تستحق عليه ، وعلى الجهات المختصة أن تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق ، إلاّ بعد دفع الضريبة أو تقديم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع ذلك الخطر)^(١) . منح المشرّع الضريبي في هذا النص السلطة المالية الحق في منع أو تأخير سفر المكلف إلى خارج العراق ، إذا إقتنعت بأنّ الغاية من سفر المكلف هو عدم أداء الضريبة المفروضة كلها أو جزءاً منها ، سواء أكان المكلف مسؤولاً عن دفع الضريبة أصالة عن نفسه أم نائباً عن شخص آخر .

إلاّ أنّه يُلاحظ أنّ المشرّع علق الموضوع على قناعة السلطة المالية ، وسبق القول إنّ هذا الإجراء يمس حرية الشخص ، لذلك يجب على السلطة المالية أن تبني قناعتها على مؤشرات صحيحة وأكيدة ، قبل أن تلجأ إلى تقديم طلب إلى الجهات المختصة بمنع الشخص من السفر أو تأخيره .

ومن خلال نص المادة أعلاه يُلاحظ أنّ المشرّع يشمل المكلف الذي تكون ضريبته واجبة الأداء ، وتستحق عليه ضريبة .

(١) المادة (١٠٠) قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٢) المادة (١٠١) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٣) د. السيد عطيه عبد الواحد ، المصدر السابق ، ص ٥٩٧ .

(٤) مدحت المحمود ، المصدر السابق ، ص ١٦٣ .

(١) المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

الدخل

وطبقاً لذلك ، فإنَّ الشخص الخاضع للضريبة حتى يستطيع مغادرة العراق ، لا بدَّ له من الحصول على شهادة براءة ذمّة من السلطة المالية تعنون إلى مديرية الجوازات تؤكد على أدائه دين الضريبة . أمّا في حالة كون الضريبة غير واجبة الأداء كأن تكون غير مقدرة ، فعلى الشخص الذي يريد السفر أن يتقدم بكفيل ضامن يلتزم بأحكام الكفالة خلال مدة وجود المكلف خارج العراق وتسقط كفالته بعودته من الخارج^(٢) .

أمّا المشرّع الأردني فقد أجاز للمقدر بأن يقوم بتقدير دخل أي شخص على وشك مغادرة المملكة نهائياً قبل نهاية السنة ، ويتم فرض الضريبة الواجبة عليه عن الأيام السابقة ، ويبلغ بذلك خطأً ، إذ يتم تحصيل الضريبة المستحقة عليه خلال (١٠) أيام من تاريخ تبليغه .

كذلك أجاز المشرّع للمدير أن يطلب من السلطات المختصة عدم السماح بمغادرة المكلف المملكة إلى أن يتم تسوية قضيته ، أو يقدم كفالة لضمان دفع الضريبة . كما أنّ لرئيس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير إصدار الأوامر التي يراها مناسبة لتحصيل الضريبة المفروضة على المكلفين ، ومن ضمن هذه الأوامر منع المتخلفين منهم من السفر خارج المملكة^(٣) .

وأكد المشرّع اليمني على كل شخص يرغب بمغادرة البلاد بصورة نهائية أن يحصل قبل سفره على وثيقة من مصلحة الضرائب تؤيد براءة ذمته من كافة الضرائب المستحقة عليه وفقاً لأحكام هذا القانون ، أو أن يقدم ضماناً كافياً تقبله المصلحة ويخضع لهذا الحكم المكلفين غير المقيمين الذين يرغبون في مغادرة البلاد^(١) . أمّا التشريع المصري فلم نجد فيه إشارة مماثلة لهذا الإسلوب .

الفرع الرابع

منع واسطة النقل من مغادرة الحدود

إنفرد المشرّع العراقي بوسيلة تضمن تنفيذ الإلتزام بأداء الضريبة المفروضة على وسائط النقل التي يكون صاحبها أو مستأجرها ساكناً خارج العراق ، أي غير مقيم في العراق ، والتي تعادل (٧.٥ %) من مجموع المبلغ الذي يمكن أن يتسلمه أو يستحقه صاحب واسطة النقل أو مستأجرها^(٢) .

إذ نصَّ (للسلطة المالية أن ترسل شهادة إلى موظفي الهيئة العامة للكمارك أو أي موظف آخر مخول إعطاء تصريح الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي تأخر دفعها مدة تزيد على ثلاثة أشهر من إستحقاقها وأسماء المكلفين بدفعها وعلى الموظف الذي يتلقى تلك الشهادة أن لا يسمح بخروج واسطة النقل من أية مدينة أو ميناء في العراق إلى أن تدفع الضريبة المذكورة^(٣) . في هذا النص دلالة واضحة على منع واسطة النقل سواء كانت برية أم بحرية أم نهريّة من مغادرة الحدود الدولية للقطر .

ولكي تتمكن السلطة المالية من القيام بما أوجب عليها المشرّع القيام، بالأمر التالية :-

- ١- إرسال السلطة المالية شهادة تتضمن الضريبة الواجبة الأداء إلى الهيئة العامة للكمارك .
- ٢- أن تكون الضريبة قضي على ميعاد أدائها ثلاثة أشهر .
- ٣- أن تتضمن الشهادة أسماء المكلفين بدفع الضريبة .

(٢) د.مدحت عباس أمين ، المصدر السابق ، ص ٢٢٠ .

(٣) المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(١) المادة (١٠٧) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٢) الفقرة (١) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل .

(٣) الفقرة (٣) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

الدخل

إلا أنه وجه الإنتقاد إلى هذه الوسيلة ، إذ إنَّ المشرِّع إشتراط مرور مدة ثلاثة أشهر على تاريخ إستحقاق الضريبة حتى تتمكن السلطة المالية من استخدام حقها في المنع ، وهذا يعني أنَّ واسطة النقل التي لم يدفع الضريبة عنها لمدة أقل من ثلاثة أشهر لا يجوز منعها من السفر ، وبذلك منح المشرِّع الضريبي الفرصة لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة بأن يغادر الحدود الدولية في مدة تقل عن ثلاثة أشهر من تاريخ إستحقاق الضريبة^(٤) .

ونحن بدورنا نؤيد ما ذهب إليه أصحاب هذا الرأي ، ونقدم بدعوة مشرِّعنا العراقي إلى إلغاء مدة الثلاثة أشهر التي إشتراطها لمنع واسطة النقل من مغادرة الحدود ، وأن يكون مجرد عدم أداء الضريبة في موعد إستحقاقها سبباً لمنع مغادرة واسطة النقل الحدود .

الفرع الخامس

إيقاف معاملات المكلفين

أوجد المشرِّع الضريبي وسيلة أخرى لضمان تحصيل دين الضريبة وهي توقيف معاملات المكلفين ، وإنفرد بهذه الوسيلة أيضاً التشريع الضريبي العراقي من دون غيره من التشريعات محل البحث . إذ نصَّ على أنَّ (للسلطة المالية أن توقف إجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح بإجرائها من قبل الدوائر الأخرى ، حتى يتم دفع الضريبة أو التأمينات التي قد تتحقق عنها)^(١) .

ويلاحظ من خلال هذا النص أنَّ المشرِّع إشتراط توقيف المعاملات التي لها علاقة بالضريبة من دون غيرها من المعاملات .

والمقصود بالمعاملات المتعلقة بالضريبة هي التي ينشأ عنها دخل أو ربح كالمعاملات الخاصة بنقل ملكية العقارات^(٢) .

غير أنَّ إيقاف معاملات المكلف لن يستمر ، إذ يستأنف إجراء المعاملات العائدة للمكلف بعد حصوله على شهادة براءة ذمة من دائرة الضريبة نتيجة قيامه بدفع الضريبة أو دفع التأمينات التي قد تتحقق عنها .

وحسناً فعل المشرِّع العراقي في النص على مثل هذا الأسلوب لمنع التهرب من دفع الضريبة ، ونرى إنَّه كان من الأفضل كذلك لو نصَّ المشرِّع على عقوبات للموظف الذي يعمل على إنجاز مثل هكذا معاملات قبل أن يسدد المكلف مبلغ الضريبة وحصوله على براءة الذمة .

فضلاً عن ما تقدم ، ولضمان استيفاء الضريبة من المقاولين منح المشرِّع السلطة المالية الحق في أن تطلب من أية دائرة من دوائر الدولة والقطاع الإشتراكي والمختلط أو أي شخص إستقطاع نسبة مئوية لا تتجاوز (١٠ %) من المبالغ المتحققة للمتعهدين أو غيرهم المرتبطين معهم ، ولا تدفع لهم المبالغ المستقطعة إلا بعد تأييد براءة ذمتهم من قبل دائرة ضريبة الدخل ، كما أنَّ لها أن تطلب تحويل المبالغ المستقطعة إليها^(١) .

الفرع السادس

(٤) د. صالح يوسف عجينة ، المصدر السابق ، ص ٥٧٤ .

(١) الفقرة (٣) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) د. صالح يوسف عجينة ، المصدر السابق ، ص ٥٧٢ .

(١) د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل : المطبعة بلا ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٤٦ .

مكافأة المخبرين

يهدف ضمان حق الدولة في إستيفاء الضريبة أعطى المشرع وزير المالية الحق في مكافأة من يدلي بمعلومات أو بيانات تؤدي إلى الكشف عن المبالغ التي يراد إخفاءها من الخضوع للضريبة ، إذ نصّ على (كل من قدم إلى السلطة المالية معلومات حقيقية شفويّاً أو خطياً كان أحد المكلفين قد أخفاها أو يحاول إخفاءها فأدى ذلك إلى تقدير الضريبة وفرضها أو زيادتها بمنح مكافأة نقدية يعين الوزير مقياسها بتعليمات على أن لا تتجاوز ٣٠ % من الضريبة المتحققة بسبب هذا الإخبار ويعتبر الإخبار مع إسم صاحبه من الأمور السرية المنصوص عليها في المادة الثالثة والخمسين من هذا القانون)^(٢).

وقد نصّ المشرع اليمني أيضاً على هذه الضمانة في المادة (١٠٩) من قانون ضريبة الدخل اليمني ، إذ حدّد المكافأة على ألا تتجاوز (١٠ %) من قيمة الضريبة التي إستحققت على المبالغ المخفاة ، وفي نفس الوقت عاقب المشرع المخبر بالحبس مدة لا تقل عن سنة أشهر ولا تزيد عن سنتين أو بغرامة لا تقل عن (١٠٠٠٠٠) ريال ولا تزيد عن (٥٠٠٠٠٠) ريال إذا ثبت أنّ المعلومات التي أدلى بها كاذبة .

(٢) المادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

الفصل الثاني

أركان جريمة عدم الأداء وأحكامها العامّة

لا يكفي للفرد أن يتسم بالخلق الشخصي الذي يتحقق بالإستقامة ، وإنّما يجب أيضاً أن يتوافر لديه الخلق الإجتماعي ، وهو ما يتطلب منه أن تكون أفعاله مطابقة لمقتضيات الخير الإجتماعي ، فيقوم بالوفاء بالإلتزامات التي يقتضيها التضامن الإجتماعي ، وكيفما تكون طبيعة المجتمع ، فمن القواعد الإنسانية ، هو أن يساهم جميع الأفراد في تحمل الأعباء العامّة أي أن يساهموا في نفقات الحياة الملائمة للمجتمع ، وذلك بأداء الضريبة المفروضة عليهم .

إلّا أنّ قلة الوعي الضريبي وشعور المكلف بأنّ الدولة تقطع جزءاً من دخله من دون مصلحة مباشرة له ، تدفعه في بعض الأحيان إلى عدم القيام بالإلتزام المفروض عليه كلاً أو جزءاً .

وعليه جرّم المشرّع الضريبي فعل المكلف هذا ، لأنّ في ذلك إعتداءً على حق يحميه القانون ، ويتمثل في حق الدولة في الحصول على الضريبة ، ورتب على ذلك مجموعة جزاءات .

ومن أجل الإحاطة بهذه الجريمة سوف يتم بحث هذا الفصل في مبحثين ، يتم التطرق في المبحث الأول إلى أركان الجريمة ، أمّا المبحث الثاني فسيتم التطرق فيه إلى الأحكام العامّة لجريمة عدم الأداء .

المبحث الأول

أركان الجريمة

لقيام أية جريمة لابدّ من تحديد أركانها العامّة ، إذ إنّها تعدّ العناصر التي يقوم عليها كيان الجريمة ، فإذا تخلف أحد هذه العناصر لا يكون للجريمة أية وجود^(١) .

وهنا يتبادر السؤال الآتي ، هل يكتفى بالأركان العامّة في جريمة عدم الأداء ، أم أنّ الطبيعة الخاصة لهذه الجريمة تستلزم توافر أركان خاصة ؟

هناك إتجاه يرى إنّ الطبيعة الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي تقتضي أن يكون للجرائم الواقعة عليه ثلاثة أركان ، وهي ركن مفترض يتمثل بالعبء الضريبي ، وركن مادي يتمثل بأي فعل سواء أكان إيجابياً أم سلبياً يهدد المصلحة الضريبية أو يعرضها للخطر ، وركن ثالث وهو الركن المعنوي ، الذي يمثل الرابطة بين إرادة الفاعل المدركة ، وبين الفعل الذي يجرمه القانون^(٢) .

ولكن وجود عبء ضريبي أو ضريبة مفروضة لا يُعدّ ركناً في الجريمة ، بل هي أمر مفترض ، إذ لا تقع الجريمة ما لم تكن هناك ضريبة مفروضة . وعليه فإنّ لقيام الجرائم الواقعة على القانون الضريبي يستلزم ، الأركان العامّة نفسها اللازمة لقيام الجرائم العادية .

إذن لابدّ من توافر ركنين لكي يقوم كيان الجريمة ، وهما الركن المادي والركن المعنوي ، وإذا تخلف أي منهما ينفي حصول الجريمة .

(١) د. ماهر عبد شويش الدرّة ، الأحكام العامّة في قانون العقوبات ، الموصل : مطبعة دار الحكمة للطباعة والنشر ، ١٩٩٠ ، ص ١٨٠ .

(٢) عبد الستار فاضل ، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل ، مجلة تنمية الراقدين ، المجلد السابع ، العدد (١٣) ، كانون الثاني ، ١٩٨٥ ، ص ٨٤ .

وبناءً على ما تقدم ، سوف يتم تقسيم هذا المبحث على مطلبين ، يتم تناول الركن المادي للجريمة في المطلب الأول . أمّا في المطلب الثاني فسوف يتم تناول الركن المعنوي للجريمة .

المطلب الأول

الركن المادي

هو فعل خارجي له طبيعة مادية ملموسة تدركه الحواس ، يترجم ما يدور من أفكار ومعتقدات في فكر الإنسان بشكل نشاط خارجي ملموس^(٢) ، إذ إنّه يمثل الوجه الظاهر للجريمة، وبه يتحقق إعتداء الفاعل على المصلحة المحمية قانوناً^(٣) .

إذ عرّف المشرّع العراقي الركن المادي^(٤) في المادة (٢٨) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل على أنّه (سلوك إجرامي بإرتكاب فعل جرمه القانون أو الإمتناع عن فعل أمر به القانون) . ومن خلال هذا النص يتبين أنّ الركن المادي للجريمة هو كل نشاط سواء أكان إيجابياً أم سلبياً ، مخالفاً للقانون ، وبما أنّنا بصدد البحث في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، فإنّ الركن المادي يتحقق فيها بمخالفة الأشخاص المخاطبين بالقانون الضريبي أحد الإلتزامات الضريبية وهو الإلتزام بأداء الضريبة .

ولا نكون أمام جريمة تامة إلاّ بتحقق جميع عناصر الركن المادي ، والتي تتمثل بالسلوك الإجرامي، والنتيجة الإجرامية ، والعلاقة السببية التي تربط بين السلوك والنتيجة^(٥) . وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب في الفروع الثلاثة الآتية .

الفروع الأول

السلوك الإجرامي

وهو العنصر الأول من عناصر الركن المادي لأية جريمة من الجرائم . ويتمثل بالنشاط الذي يصدر عن الشخص المخاطب بأداء الضريبة ، والذي يشكل إعتداءً على المصلحة الضريبية للدولة^(٦) .

إذ إنّ المشرّع لايتدخل بالتجريم والعقاب ، ما لم يكن واضعاً في حسبانته الأفعال المادية التي تضر أو تهدد بالضرر المصلحة المراد حمايتها^(٧) . فقد عرّف المشرّع العراقي الفعل في الفقرة (٤) من المادة (١٩) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل بأنّه (كل تصرف جرمه القانون سواء أكان إيجابياً أم سلبياً كالترك والإمتناع ما لم يرد نص على خلاف ذلك) . ومن خلال هذا النص يتضح أنّ الفعل هو كل عمل يصدر عن الجاني مخالفاً لما أمر به القانون سواء أكان إيجابياً أم سلبياً .

(٢) د. نظام توفيق المجالي ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، النظرية العامة للجريمة دراسة تحليلية في أركان الجريمة ، الكتاب الأول ، مكان الطبع بلا : مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ١٩٩٨ ، ص٢٦٨ .

(٣) د. فخري عبدالرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام ، بغداد : مطبعة الزمان ، ١٩٩٢ ، ص١٧٧ .

(٤) وعلى خلاف ذلك لم يرد المشرّع الأردني واليمني والمصري تعريفاً للركن المادي للجريمة .

(٥) د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي، المصدر السابق ، ص١٧٧ .

(٦) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية ، الطبعة الأولى ، القاهرة : مكتبة النهضة العربية ، ١٩٦٠ ، ص١١٣ .

(٧) د. مأمون محمد سلامة ، قانون العقوبات القسم العام ، القاهرة : دار غريب للطباعة ، ١٩٧٩ ، ص١١٣ .

العامّة.....

وعليه فإنّ المشرّع لا يعاقب على النوايا الأثمة التي تتواجد داخل النفس البشرية ، ما لم تخرج إلى حيز الوجود بشكل سلوك مادي^(٤) ، أي أنّ السلوك أمر ضروري لتحقيق الركن المادي للجريمة سواء أكانت تامة أم غير تامة ولا توجد الجريمة من دونها^(٥) .
وبما أنّ هذه الجريمة يتحقق ركنها المادي بإتباع المكلف بأداء الضريبة نشاطاً سلبياً أو إيجابياً بعد تحقق الضريبة وقبل تقديرها ، وعليه سوف يتم التطرق إليهما .

أولاً : النشاط السلبي

يتمثل النشاط السلبي بالإمتناع عن فعل إيجابي يفرضه القانون^(١) ، أو هو إجماع الإرادة عن القيام بالتزام معين كان من الواجب على المكلف القيام به^(٢) .

إذ ألزم المشرّع المخاطبين بالقانون الضريبي أداء مبلغ الضريبة في الموعد المحدد له قانوناً .
ومن خلال الإطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، يُلاحظ أنّ المشرّع حدّد من يقع على عاتقهم القيام بهذا الواجب وهم كالاتي :

- ١- المكلف بالضريبة :- أوجب المشرّع الضريبي على المكلف الذي يتم تبليغه بمقدار الضريبة وتأريخ إستحقاقها من قبل السلطة المالية^(٣) أداء الضريبة خلال (٢١) يوماً ، وإذا لم تدفع خلال هذه المدة يضاف إليها (٥%) من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع خلال (٢١) يوماً بعد إنقضاء المدة الأولى . هذا فضلاً عن الفائدة المصرفية التي تفرض على مبلغ الضريبة من تاريخ إستحقاقها^(٤) .
- ٢- مدير الشركة :- يعد مدير الشركة مسؤولاً عن أداء الضريبة إلى السلطة المالية ، والتي يتم قطعها عند تحقق الضريبة على دخل الشركة وقبل دفع أي شئ منه إلى أصحاب الأسهم^(٥) .
- ٣- مصفي الشركة :- ألزم المشرّع مصفي الشركة والأعضاء المؤسسين أداء الضريبة المستحقة إلى السلطة المالية من المبالغ التي يحصل عليها المساهم زيادة عن قيمة أسهمه الأصلية^(٦) .
- ٤- المستخيم :- ألزم المشرّع المستخيم (بكسر الدال) بقطع الضريبة المستحقة على مستخدميه (بفتح الدال) من المبالغ النقدية والعينية والرواتب التقاعدية التي يدفعها لهم وأن يقوم بأداء مبلغ الضريبة في بداية السنة التقديرية وبالصورة التي يعينها الوزير^(٧) .
- ٥- الشخص المقيم :- أوجب المشرّع على الشخص المقيم في العراق ، الذي يستحق عليه مباشرة أو بالنيابة عن غيره مبلغ لشخص أو أشخاص في خارج العراق سواء تمّ دفعه نقداً أو قيداً بالحساب أن يؤدي الضريبة إلى السلطة المالية ، بشرط أن يكون هذا المبلغ المستحق عن فوائد

(٤) د. ضاري خليل محمود ، الوجيز في شرح قانون العقوبات القسم العام ، بغداد : دار القادسية للطباعة ، ١٩٨٢ ، ص ٦٦ .

(٥) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية في القانون الأردني ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا : دار الفكر للنشر والتوزيع ، ١٩٩٠ ، ص ٩٧ .

(٦) د. عدنان الخطيب ، موجز القانون الجزائي (المبادئ العامة في قانون العقوبات) ، مكان الطبع بلا : مطبعة جامعة دمشق ، ١٩٦٣ ، ص ٣٦١ .

(٧) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية في القانون الأردني ، المصدر السابق ، ص ٩٧ .

(٣) المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٤) المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٥) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٦) المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٧) المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

العامّة.....

- السندات والرهنيات والقروض والودائع والسلف أو عن التخصيصات السنوية أو الرواتب التقاعدية ، أو الدفعات السنوية الأخرى^(١) .
- ٦- الولي والوصي والقيم والحارس القضائي :- ألزم المشرّع الولي والوصي والقيم والحارس القضائي ، وكل من يتولى إدارة أموال أو أعمال تعود لشخص فاقد الأهلية بأداء الضريبة إلى السلطة المالية^(٢) .
- ٧- الوارث :- أوجب المشرّع على الوارث ومن إنتقلت إليه التركة أو من تولى توزيعها أداء الضريبة من مال التركة ، وفي حدودهما فيما إذا كانت الضريبة لم تفرض على دخله في السنة التقديرية الأخيرة أو خلال خمس سنوات سبقتها ، أي أنه تتم معاملة المتوفى وكأنه على قيد الحياة^(٣) .
- يُلاحظ من خلال ما تقدم ، أنّ الإلتزام بأداء الضريبة ، لا يقع على عاتق المكلف الخاضع للضريبة فقط ، إذ إنّ ليس الطرف السلبي الوحيد في العلاقة الضريبية التي تنشئ هذا الإلتزام ، بل أنّ الطرف السلبي في هذه العلاقة يشمل المكلف الخاضع للضريبة ومن ألزمهم القانون بحجز الضريبة عند المنبع والممثل القانوني لعديم الأهلية والوارث والنائب ، إذ ألزمهم القانون جميعاً أداء الضريبة إلى السلطة المالية في الميعاد المحدد قانوناً^(٤) .
- فإذا إمتنعت الجهة المكلفة بأداء الضريبة عن مباشرة هذا الإلتزام ، وذلك بإتخاذ موقفاً سلبياً إتجاهه يكفي لتحقق الفعل الإجرامي^(٥) . كما تقع الجريمة أيضاً عند التأخر في الأداء عن الموعد المحدد قانوناً^(٦) .
- وهذا ما سار عليه المشرّع الأردني والمصري واليمني^(٧) .
- وبناءً على ما تقدم ، فإنّ هذه الصورة من الجريمة تعُدّمن الجرائم السلبية ، وذلك إستناداً إلى النشاط السلبي المرتكب .

ثانياً : النشاط الإيجابي

هو كل تصرف إرادي يستخدم فيه الشخص أحد أجزاء جسمه لإحداث أثر في العالم الخارجي بطريقة مادية ملموسة^(١) ، وإنّ مضمون هذا التصرف هو مخالف لما أمر به القانون .

إذ توجب التشريعات الضريبية على المكلف تقديم بيانات أو معلومات قد تتعلق بوعاء الضريبة أو تاريخ نشوئها أو إستحقاقها أو حالة المكلف الإجتماعية متوخياً بذلك قول الصدق من جانب المكلف ، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من التوصل إلى تقدير الضريبة وفرضها بشكل صحيح على المكلف^(٢) .

(١) المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٣) المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٤) إذ إنّ دين الضريبة محمولاً لالمطلوب . أنظر الفصل الأول ، المبحث الثاني ، المطلب الأول .

(٥) البشري الشوربجي ، جرائم الضرائب والرسوم ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، ١٩٧٢ ، ص ٢٠٥ .

(٦) د. محمد عوض الأحول ، إنقضاء سلطة العقاب بالتقادم ، رسالة دكتوراه قدمت إلى كلية الحقوق بجامعة القاهرة ، ١٩٦٤ ، ص ٢٠٢ .

(٧) المادة (٣٨) من قانون ضريبة الدخل الأردني . المادة (١٧٢) من قانون ضريبة الدخل المصري . الفقرة (أ) من المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(١) د. أكرم نشأت إبراهيم ، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة الفتيان ، ١٩٩٨ ، ص ١٦٩ .

(٢) د. عبد الحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ، الإسكندرية : منشأة المعارف ، ١٩٩٧ ، ص ٧٧٣ .

العامّة.....

وهذا ما سار عليه المشرّع العراقي إذ منح السلطة المالية الحق في أن تطلب من المكلف الخاضع للضريبة أو تعتقد بخضوعه أن يقدم تقريراً عن دخله خلال (٢١) يوماً من تاريخ تبليغه بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً أم غير مسجل في دوائر ضريبة الدخل^(٣).

ولم يكتفِ المشرّع بطلب هذه التقارير من المكلف ذاته ، بل أوجب على كل مستخدم (بكسر الدال) تقديم تقرير إلى السلطة المالية خلال مدة معينة يتضمن :

- ١- أسماء مستخدميه و عناوينهم والرواتب والمخصصات وكذلك المبالغ التي تدفع لهم .
- ٢- أسماء و عناوين الذين يتقاضون منه أو بوساطته رواتب تقاعدية ومخصصات وما في حكمها ومقدارها^(٤) .

وكذلك أوجب المشرّع على الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، تزويد السلطة المالية بصورة من الشهادة التي تعطى لحاملي الأسهم ، والتي تتضمن حصة الربح المدفوعة لكل منهم ومقدار الضريبة الذي نزلته أو يحق لها تنزيلها من حصة الربح^(٥) .

كما أنّه في حالة وجود عمل تجاري بين شخص مقيم وآخر غير مقيم ، فقد ألزم المشرّع الشخص المقيم بتقديم التقارير أو البيانات عن ذلك العمل ، بأن نصّ على أنّه (إذا ظهر للسلطة المالية بأنّ مقدار المكاسب والأرباح الحقيقية العائدة لشخص غير مقيم وخاضع للضريبة بإسم المقيم ... ، فإنّ أحكام هذا القانون المتعلقة بتقديم التقارير أو البيانات من قبل الأشخاص الموكلين عن غيرهم تشمل كذلك وجوب تقديم التقارير ، أو البيانات من قبل المقيم عن العمل التجاري الذي يقوم به غير المقيم بنفس الطريقة المتبعة من قبل أشخاص نائبين عن أشخاص محجوز عليهم أو أشخاص غير مقيمين ...)^(١) .

كذلك أوجب المشرّع على كل شخص في العراق مهما كانت صفته ممن : ١- يتسلمون ربحاً أو دخلاً تتناوله أحكام هذا القانون ويعود لشخص آخر . ٢- يدفعون لشخص آخر أو لأمره أو يسجلون لحسابه ربحاً أو دخلاً نظير مما تقدم ، وإن كان واجب الدفع خارج العراق . أن يزود السلطة المالية في خلال (٢١) يوماً من تاريخ التسلم أو الدفع أو التسجيل بتقرير يحتوي على :-

- أ- بيان حقيقي صحيح بكل الربح والدخل المذكورين .
- ب- إسم وعنوان الشخص الذي يعود إليه الربح والدخل المذكورين ، وللسلطة المالية أن تطلب تلك المعلومات بإخطار تحريري من أي شخص آخر^(٢) . من خلال هذا النص ، يُلاحظ أنّ المشرّع ألزم أي شخص في العراق أياً كانت صفته ، تسلم دخل أو ربح خاضع لضريبة الدخل يعود لشخص آخر ، أو يدفع لشخص آخر ، أو يسجل لحسابه ربحاً وإن كان واجب الدفع خارج العراق ، أن يتقدم بتزويد السلطة المالية خلال (٢١) يوماً من تاريخ تسلم الربح بتقرير صحيحة عن الدخل والربح ، وإسم وعنوان الشخص الذي يعود عليه الربح .

أمّا فيما يتعلق بالتقارير والبيانات الخاصة بالمشاركة ، والتي تبين دخل المشاركة وحصة كل شريك وعنوانه ، فقد ألزم المشرّع الشريك المتقدم في المشاركة أو من ينيبه الشركاء بذلك ، إذ نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل (على الشريك المتقدم في المشاركة أو من ينيبه الشركاء عنهم أن يهيئ ويقدم تقريراً إلى السلطة المالية يبين فيه دخل المشاركة وحصة كل شريك وعنوانه مشفوعاً بصورة الحساب ، كما أنّ عليه القيام بتقديم كافة المستندات والسجلات والبيانات التي تطلبها منه السلطة المالية) .

(٣) الفقرة (١) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٤) الفقرة (١) من المادة (١٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٥) الفقرة (٣) من المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(١) الفقرة (٣) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

العامّة.....

ومن خلال النصوص المذكورة ، يمكن القول إنّ المشرّع الضريبي ألزم المكلف أو نائبه أو الغير كرتب العمل أو مدير الشخص المعنوي بتقديم الإقرارات أو البيانات أو المعلومات إلى السلطة المالية ، على أن تكون متضمنة أرقاماً أو معلومات صحيحة لغرض تنفيذ القانون .
ويتحقق النشاط الجرمي بمخالفة من ألزمهم القانون بهذا الواجب ، وذلك بإرتكاب فعل مادي إيجابي مجرم قانوناً^(٣) ويتحقق ذلك بإحدى الصورتين الآتيتين :-

١ - تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة .

هي الصورة الأولى التي يتحقق بها السلوك الإيجابي المكون لجريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، ويتمثل بالإدلاء بمعلومات أو بيانات مغايرة للحقيقة ، سواء تتعلق بالأرباح التي يحصل عليها أو طبيعة العمل الذي يمارسه أو عدد الأشخاص الذين يعملون لديه ومقدار الرواتب التي يدفعها إليهم . وسبق أن بينا أنّ تقديم هذه البيانات والمعلومات لا يتم قولاً وإنما عن طريق إدراجها ، أو تضمينها في الإقرار الذي يقدم إلى السلطة المالية ، وذلك لغرض تنفيذ القانون .
وبما أنّ الإقرار الذي يقدم إلى السلطة المالية ، هو محرر عرفي يصدر عن طرف واحد ويتضمن بياناً أو مجموعة من بيانات التي تتعلق بالمركز القانوني للمقر من دون أن تمس المركز القانوني للغير^(١) ، إذ إنّها لا تقيد إلا من صدرت عنه وتكون عرضة لمراجعة وتمحيص الغير^(٢) . لذلك لا يمكن اعتبار ما يتضمنه الإقرار من بيانات كاذبة تزويراً ، وذلك لأنّ التزوير هو كذب يقع في محرر يمس المركز القانوني للغير^(٣) ، إلا أنّ المشرّع قد خرج عن هذا الأصل ، وعدّ تغيير الحقيقة في الإقرارات الضريبية تزويراً ، إذ ألقى على المكلفين إلزام الصدق فيما يدلون به من بيانات تقديراً لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم وإقتناع بالإلتزامات الضريبية^(٤) . وقد عرّف التزوير فقهاً بأنه (تغيير الحقيقة في محرر بإحدى الطرق التي بينها القانون تغييراً من شأنه إحداث الضرر)^(٥) .

ولكن عند الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، فإننا لم نجد فيه ما يشير إلى مفهوم التزوير الضريبي^(٦) إلا أنّه عرّف التزوير في قانون العقوبات في المادة (٢٨٦) على أنّه (هو تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر آخر بإحدى الطرق المادية والمعنوية التي بينها القانون ، تغييراً من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو شخص من الأشخاص)^(٧) ، ومن خلال هذا النص يُلاحظ إنّ التزوير هو كذب مكتوب في محرر يجب أن يتم بإحدى الطرق المادية أو المعنوية التي حددها القانون ، إذ إنّ التزوير من الجرائم محددة الوسيلة ، فإذا لم يتم بإحدى هاتين الطريقتين لا يعدّ تزويراً . وقد عدّ المشرّع الجنائي طرق التزوير المادي والمعنوي في المادة (٢٨٧) من قانون العقوبات .

(٣) د. عدنان الخطيب ، المصدر السابق ، ص ٣٦١ .

(١) د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، القاهرة : المطبعة العالمية ، ١٩٧٢ ، ص ٢٩٤ .

(٢) البشري الشوربجي ، المصدر السابق ، ص ٢٥٤ .

(٣) د. محمد زكي ابو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، بيروت : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ١٩٨١ ، ص ١٠٢ .

(٤) د. أحمد فتحي سرور ، المصدر السابق ، ص ٣٥٠ .

(٥) البشري الشوربجي ، المصدر السابق ، ص ٢٥٤ .

(٦) كذلك لم ترد إشارة إلى مفهوم التزوير الضريبي في التشريع الأردني والمصري واليمني .

(٧) يقابل المادة (٢٦٠) في قانون العقوبات الأردني رقم (١٦) لسنة ١٩٦٠ والتي تنص على أنّ (التزوير ، هو تحريف مفتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بهما نجم أو يمكن أن ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي) . في حين لم يرد في قانون العقوبات المصري واليمني توضيحاً لمفهوم التزوير .

العامّة.....

أمّا في إطار قانون ضريبة الدخل فقد نصّ المشرّع الضريبي في المادة (٥٧) على أنّه (يعاقب بالحبس مدة ... 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 أو تنزيل من مقدار الضريبة 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 إشتراك في ذلك) . يُلاحظ من خلال إستعراض هذا النص أنّ السلوك الإجرامي يتحقق بإدراج بيانات أو أرقام أو معلومات لا أساس لها من الصحة في الإقرارات الضريبية أو الأوراق الضريبية التي يجب أن تقدم إلى السلطة المالية ، وعليه فلا يقع التزوير الضريبي إذا كان قد تمّ إدراج البيانات الكاذبة في إقرارات لن تقدم إلى السلطة المالية ، ويؤكد ذلك نص المشرّع في الفقرة (١) من المادة (٥٧) قدّم عن علم ...، إذن يشترط المشرّع الضريبي للعقاب على التزوير الضريبي أن يتم إستعمال المحرر المزور ، ولكن عاد المشرّع في الفقرة (٢) من المادة (٥٧) وعاقب بالعقوبة نفسها على مجرد إعداد التقارير أو البيانات الكاذبة ، من دون أن يشترط تقديمها إلى السلطة المالية وهذا واضح من الفقرة (٢) من أعد أو قدم حساباً من خلال ما تقدم ، يمكن القول إنّ التزوير الضريبي يقع بمجرد إعداد الإقرارات الكاذبة حتى ولو لم تقدم هذه الإقرارات إلى السلطة المالية ، وبذلك لم يخرج المشرّع الضريبي عمّا هو معمول عليه في جريمة التزوير المنصوص عليها في قانون العقوبات ، إذ يعاقب المشرّع على التزوير حتى ولو لم يتم إستعمال المحرر المزور .

إنّ تجريم المشرّع الضريبي لمجرد إعداد إقرارات تتضمن بيانات غير صحيحة من قبل من ألزمهم القانون بإعداد هذه الإقرارات ، وذلك للحد من إعداد مثل هكذا إقرارات ، إذ إنّ الغاية من إعدادها ، هو الحصول على تخفيض أو سماح من مقدار الضريبة المفروضة عند تقديم هذه الإقرارات إلى السلطة المالية ، لكي يتم تقدير الضريبة على أساس البيانات غير الصحيحة .

وبما أنّ الغاية من الإعداد والتقديم واحدة ، وعاقب المشرّع على الفعلين بالعقوبة نفسها ، لذلك نرى من الضروري دعوة مشرّعنا الضريبي إلى إعادة النظر في صياغة المادة (٥٧) ، بحيث تكون كالآتي يعاقب بالحبس من أعد أو قدم عن علم بيانات أو معلومات أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب ... أو استرداد مبلغ مما دفع عنها .

كذلك يتحقق السلوك الإجرامي بإغفال بعض البيانات التي يجب تثبيتها في الإقرار (المحرر) توصلاً إلى تغيير الحقيقة فيه ^(١) ، ولكن يرى جانب من الفقه أنّ إغفال أو ترك ذكر بعض البيانات لا يعد تغييراً للحقيقة ، فالتغيير يقتضي عملاً إيجابياً من جانب القائم به . وعليه فإنّ من يترك شيئاً كان من الواجب عليه ذكره ، لا يقوم بأي سلوك إيجابي . إلا أنّ هذا الرأي يجب ألا يؤخذ على إطلاقه ، إذ يجب ألا يقتصر النظر على الجزء الذي حصل تركه ، بل ينظر إلى ما كان يجب أن يتضمنه المحرر بأكمله ، فإذا ترتب على إغفال ذكر بعض البيانات إلى جعل مضمون المحرر مختلفاً عما يجب أن يكون عليه ، يعدّ الإغفال تزويراً ^(٢) .

من خلال ما تقدم ، يمكن القول إنّ السلوك الإجرامي فضلاً عن كونه يتحقق بالفعل الإيجابي الذي يتمثل بالإعداد أو التقديم أو التضمين للمعلومات غير الصحيحة ، فإنّه يتحقق أيضاً بمجرد عدم ذكر المعلومات الصحيحة .

وبذلك فإنّ المشرّع الضريبي وضع أنموذجاً خاصاً للتزوير الضريبي يتمثل في الصور التي أوردها في المادة (٥٧) .

(١) د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، الطبعة الثامنة ، القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، ١٩٨٤ ، ص ١٥٥ .

(٢) نقض (٤) فبراير ١٩٣٥ ، مجموعة القواعد القانونية جـ ٣ ، ص ٤١٧ رقم ٣٢٨ . أشار إليه ، د. عوض محمد ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، الإسكندرية : دار المطبوعات الجامعية ، ١٩٨٥ ، ص ٢٠٦ .

العامّة.....

ولكن بمقارنة الصور التي أوردها المشرّع الضريبي بطرق التزوير المنصوص عليها في المادة (٢٨٧) من قانون العقوبات ، نجد إنّها تنطوي تحت طريقتين من طرق التزوير المادي، التي تتمثل بالبندين (هـ ، هـ) من الفقرة (٢٨٧) من قانون العقوبات (٣) ، فضلاً عن ذلك ، فإنّه يتم بإحدى طرق التزوير المعنوي التي نص عليها المشرّع في قانون العقوبات في البند (هـ) من الفقرة (٢) من المادة (٢٨٧) ، التي تنص على (... تحريف الحقيقة في محرر أو إغفال ذكر بيان فيه حال تحريره فيما أعد لإثباته) .

وهنا يرد ثمة تساؤل فيما لو ارتكب السلوك الإجرامي بأي صورة من صور التزوير الأخرى الواردة في المادة (٢٨٧) من قانون العقوبات ، فهل ، يتم محاسبة مرتكب الفعل الجرمي وفقاً للمادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل ؟

في الواقع ومن خلال الإطلاع على نص المادة (٥٧) يفهم منها ، أنّ المشرّع الضريبي قد وضع نصاً خاصاً يبين فيه الأفعال التي تحقق التزوير الضريبي على سبيل الحصر .

ولكن أرى إنّه بالإمكان ارتكاب الفعل الجرمي ، وذلك عن طريق إتباع طرق التزوير الأخرى الواردة في المادة (٢٨٧) من قانون العقوبات ، مثلاً وضع ختم مزور أو تغيير أمضاء أو عن طريق الحصول بطريق المباغطة أو الغش على أمضاء أو بصمة . إذ يترتب على أي فعل من الأفعال المذكورة سابقاً تغيير الحقيقة في محرر ، فضلاً عن ذلك ، فإنّ نية مرتكب الأفعال هو الحصول على تخفيض من مقدار الضريبة . لذلك أرى إنّ ما أورده المشرّع في المادة (٥٧) من أفعال كان على سبيل المثال .

وإذا أورد المشرّع العراقي بعض صور التزوير في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل ، فإنّ المشرّع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل نصّ في المادة (١٨٢) على أنّه (يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن (٥٠٠) جنيه ولا تزيد عن (١٠٠٠) جنيه كل من ذكر عمداً بيانات غير صحيحة في إقراره الثروة) . فالسلوك الإجرامي يتحقق بإدلاء بيانات غير صحيحة في الإقرارات ، إذ يتم تغيير الحقيقة بإحدى طرق التزوير المادي أو المعنوي التي نصّ عليها قانون العقوبات بوصفه القانون العام .

ولكن لا يعاقب المشرّع المصري على مجرد إعداد البيانات غير الصحيحة ، وإنّما يشترط أن يتم تقديمها إلى الإدارة الضريبية ، وأن يتم تقدير الضريبة على أساس ما يشوبها من خطأ^(١) . وعليه فإنّ المشرّع المصري اختلف مع المشرّع العراقي الذي يعاقب على الإعداد والتقديم .

أمّا المشرّع الأردني فقد أورد ضمن المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل تعديلاً للأفعال التي يترتب على القيام بأي واحد منها تحقق السلوك الإجرامي ، وهذه الأفعال هي :

أ- تقديم كشف غير صحيح ، وذلك بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل مما يؤثر على الضريبة بشكل ملموس .

ب- إدراج البيانات والقيود الصورية في الكشوفات والبيانات المقدمة .

ج- إعداد أو حفظ أو السماح بحفظ حسابات أو قيود صورية أو مزورة أو تزويرها أو إخفاء أي دخل أو تهريبه .

هـ- إعطاء المعلومات والبيانات غير الصحيحة تلقائياً أو بعد إستجواب^(١) .

(٣) ينص البند (هـ) من الفقرة (١) من المادة (٢٨٧) على (إجراء أي تغيير بالأضافة أو الحذف أو التعديل أو بغير ذلك في كتابه المحرر أو الأرقام أو الصور أو العلامات أو أي أمر آخر مثبت فيه .

أمّا البند (هـ) من الفقرة (١) من المادة (٢٨٧) ينص على (اصطناع محرر أو تقليده) .

(١) د. عبد الحميد الشواربي ، المصدر السابق ، ص ٧٧٣ - ٧٧٤ .

(١) جهاد سعيد خصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، ١٩٩٩-٢٠٠٠، ص ٤٤٥ .

العامّة.....

ويلاحظ من خلال إستعراض هذه الأفعال ، أنّ المشرّع الضريبي الأردني يتفق مع المشرّع المصري في أنّه لا يعاقب على مجرد التزوير في البيانات والكشوفات ، وإنّما يشترط إستعمال هذه البيانات والكشوفات ، وهذا واضح من عبارة تقديم في الفقرة (أ) ، والبيانات المقدمة في الفقرة (ب) ، وإعطاء المعلومات والبيانات غير الصحيحة في الفقرة (هـ) إلاّ أنّه عاقب في الفقرة (جـ) على إعداد أو حفظ سجلات غير صحيحة كل شخص طبيعي أو معنوي ألزمه قانون التجارة أو قانون الشركات بإعداد دفاتر أو مسك سجلات رسمية تتضمن نشاطه المهني ، والتي تبين كافة الدخول التي حصل عليها والتكاليف التي تحملها^(٢) .

فضلاً عن ذلك ، يشترط المشرّع الأردني للعقاب في حالة كون السلوك الإجرامي متحقق عن طريق إغفال ذكر دخل أو جزء منه أو إنقاص أو حذف دخل حصل عليه ، أن يترتب على الإغفال فرق كبير في مقدار الضريبة التي يجب أن يتم أدائها فيما لو قدّم إقراراً يتضمن بيانات صحيحة وعن جميع مصادر دخله الخاضع للضريبة .

إذ أوجب المشرّع الأردني ألاّ يتجاوز الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة بعد إخفاء ذكر دخل ما وما كان يجب أن يدفعه من الضريبة بصورة صحيحة على (٢٥٠) دينار فيما يخص المكلف العادي ، و (٥٠٠) دينار فيما يخص الشركات . أمّا إذا كان الفرق بسيطاً بين مقداري الضريبة ، أي لا يتجاوز النسب التي تمّ تحديدها ، فيتم تنبيه المكلف إلى عدم جواز تكرار ذلك .

وقد سار في الإتجاه نفسه المشرّع الفرنسي ، إذ إشتراط ألاّ يتجاوز الجزء الذي لم يتم ذكره في الكشف الضريبي عن (١٠ %) من الدخل الخاضع للضريبة أو (١٠٠) فرنك^(٣) ، في حين يعاقب المشرّع العراقي في حالة إخفاء ذكر بعض الدخول مهما كان الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة ومقدار الضريبة التي كان من الواجب دفعها في ما لو لم يتم الإخفاء .

وكان موقف المشرّع اليمني مماثلاً لموقف المشرّع الأردني ، إذ أورد تعديداً لتلك الأفعال التي أشار إليها المشرّع الأردني ، وذلك في المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني ، والتي يتحقق بها السلوك الإجرامي .

كما أورد المشرّع الأردني واليمني ضمن الأفعال التي تحقق السلوك الإجرامي والمعاقب عليها إشارة واضحة إلى التزوير المرتكب سواء من قبل المكلف بمسك الدفاتر التجارية أو سجلات محاسبية ، أو قيام المكلف بتكليف الغير للقيام بتدوين قيود صورية ، التي ينتج عنها إنخفاض في مقدار الضريبة الواجبة عليه .

ولكن لم نجد ضمن المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي ما يشير صراحة إلى تضمين الدفاتر التجارية بيانات غير صحيحة من قبل المكلفين بمسك الدفاتر بالإستناد إلى نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ، على الرغم من أنّ المشرّع العراقي الجنائي قد أشار إلى ذلك في المادة (٢٩٦) من قانون العقوبات ، والتي تنص على (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على مائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين من كان مكلفاً قانوناً بأن يمسك دفاتر أو أوراقاً خاضعة لرقابة السلطات العامة ، فدون فيها أموراً غير صحيحة أو اغفل تدوين أموراً صحيحة فيها وكان من شأن ذلك خدع السلطات المذكورة وإيقاعها في الغلط) . فياحبذا لو يشار إلى ذلك في التشريع الضريبي ضمن المادة (٥٧) منه .

من خلال كل ما تقدم ، يمكن القول إنّ السلوك الإجرامي لجريمة عدم أداء ضريبة الدخل يتحقق عندما يقوم من ألزمهم القانون بتزويد السلطة المالية بمعلومات وبيانات كاذبة أو تضمينها في الإقرارات المستخدمة أو بإخفاء معلومات أو بيانات عن مصادر دخله ، لكي لا تتمكن السلطة المالية من التعرف على حقيقة المركز المالي للمكلف سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً ، ومن ثمّ الحصول على منفعة ضريبية غير مشروعة ، تتمثل بالحصول على خفض أو سماح من مقدار الضريبة المفروضة .

(٢) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل وأحكامها والجرائم الواقعة عليها ، المصدر السابق ، ص ٧٤ .

(٣) المصدر نفسه ، ص ٦٦-٦٧ .

العامّة.....

والأمثلة على ذلك كثيرة ، كقيام شركة ما بإدراج مبالغ في الإقرار الذي يقدم إلى السلطة على أساس أنّه تمّ إنفاقها لدراسة الأوضاع الإقتصادية في المجتمع ، في حين أنّ هذه المبالغ تمّ إنفاقها على رحلة سياحية قام بها أحد أفراد عائلة في الشركة^(١) .

وقد يدعي أحد المكلفين بأنّه متزوج وله أولاد لغرض الحصول على سماحات ، ولكن في الحقيقة هو غير متزوج^(٢) . أو قيام المكلف بتقديم براءة ذمة غير صادرة من أحد فروع الهيئة العامة للضرائب ، وذلك لغرض الحصول على إعفاء^(٣) . أو أن يقدم المكلف ميزانية للسنة التقديرية ، لتقدير الضريبة عن أرباح تعهداته ، ويذكر فيها أرقاماً لا تمثل مقدار السلف الحقيقية التي تسلمها عن هذه التعهدات^(٤) .

(١) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها ، المصدر السابق ، ص ٦٨ .

(٢) د. صالح يوسف عجينة ، المصدر السابق ، ص ٥٩٥ .

(٣) قرار محكمة جنبايات ديالى رقم ٥٢٢/ج/٢٠٠٠ في ٢٠٠١/٤/١٥ (غير منشور) .

(٤) قرار محكمة جنح الرصافة رقم ٣٦٥/ح/١٩٨٨ في ١٩٨٨/٥/٢٣ . أورده طالب نور عبود الشرع ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٠ ، ص ٦٣ .

..... العامة

ويعدُّ السلوك الإجرامي متحققاً ، بقيام المكلف بتقديم معلومات غير صحيحة إلى السلطة المالية عن حقيقة دخله الخاضع للضريبة ، حتى وإن كان المكلف يتمتع بإعفاء ، فالقانون الضريبي توحي الصدق من جانب المكلف في كل ما يقدمه إلى السلطة المالية من بيانات أو معلومات سواء تعلقت بدخله أو حالته الإجتماعية ، لذلك (قررت محكمة إستئناف بغداد بصفتها التمييزية ، بأنَّ الشركة ملزمة بتقديم حساباتها الختامية على وفق نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ، حتى وإن كان دخلها معفى من الضريبة قانوناً ، ولا يوجد مسوّغ لتقديم معلومات كاذبة عن الدخل بحجة أنّه معفى إذا كان القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٩٢ لم يعف الشركة من تقديم تلك الحسابات ، لذلك نقضت قرار محكمة جنح الرصافة الذي ألغى التهمة الموجهة إلى المتهم المدير المفوض للشركة وفق المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل والإفراج عنه)^(١) .

الإلّا أنّه لا تتحقق الجريمة فيما إذا قُدمت معلومات كاذبة عن علم إلى السلطة المالية ، إعتقاداً بأنّها تؤدي إلى خفض مقدار الضريبة ، ثم يظهر أنّ هذه الدخول غير خاضعة للضريبة . فعلى سبيل المثال قيام أحد المكلفين بتقديم بيانٍ بمقدار دخله من جميع المصادر ، الإلّا أنّه يلجأ عمداً إلى عدم ذكر الفوائد التي حصل عليها من صناديق التوفير ومن السندات التي يمتلكها ، وذلك لغرض تخفيض مقدار الضريبة ، ثم يظهر أنّ فوائد صناديق التوفير معفاة من ضريبة الدخل ، كما أنّ السندات التي يمتلكها ، هي سندات حكومية وهي الأخرى معفاة من ضريبة الدخل)^(٢) .

٢- إستعمال الغش أو الإحتيال :-

وهي الصورة الثانية من صور النشاط الإيجابي ، التي يتحقق بها السلوك الإجرامي ، إذ نصت المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على أنّه (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنّه إستعمل الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها) . وبما أنّ النص القانوني هو تعبير عن الإرادة الحقيقية للمشرّع ، فمن خلال الإطلاع على نص هذه المادة يتبين أنّ السلوك الإجرامي يتمثل بإستعمال الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة . ولكن يُلاحظ أنّ المشرّع قد أورد نصاً مطلقاً من دون أن يحدد معنى ما يقصد بكل من اللفظيين ، أو ماهي وسائل الغش أو الإحتيال التي يمكن أن تستعمل للتخلص من أداء الضريبة المفروضة .

وتترتب على ذلك تساؤلات عديدة ، هل أنّ لكل من اللفظيين مفهوماً واحداً ، أو أنّ لكل منهما مفهوماً يختلف عن الآخر ؟ هل يقصد بالإحتيال الوارد في هذه المادة هو الإحتيال الذي نصّ عليه المشرّع في قانون العقوبات ؟

قبل الإجابة عن هذه التساؤلات يتعين البحث عن المعنى اللغوي لكل من اللفظيين .

يرد معنى إستعمال الغش بأنّه (زين له غير المصلحة مظهرأ خلاف ما يُظمر)^(١) ، ويراد بذلك أن يُظهر المخاطب بالقانون الضريبي أموراً مغايرة للحقيقة من شأنها التأثير في السلطة المالية وحملها على تصديقه .

أمّا معنى الإحتيال فيراد به (إستعمال الحيلة في تصريف الأمور)^(٢) ، ويرد المعنى كذلك على أنّه (أتى بالحيلة وإستعملها)^(٣) ، أي أن يلجأ المخاطب بموجب القانون الضريبي إلى التمويه

(١) قرار محكمة جنح الرصافة المرقم ٨٨١ / ح / ٩٧ في ١١/٢٣ / ١٩٩٧ ، أورده طالب نور عيود الشرع ، المصدر السابق ، ص ٦٣ .

(٢) د. صالح يوسف عجيبة ، المصدر السابق ، ص ٥٩٥ - ٥٩٦ .

(٣) المطبعة الكاثوليكية ش م ل ، المنجد في اللغة والاعلام ، الطبعة الثلاثون ، بيروت : دار المشرق ، ١٩٨٨ ، ص ٥٥٢ .

وكذلك جماعة من كبار اللغويين العرب ، المصدر السابق ، ص ٨٩٤ .

(٢) جماعة من كبار اللغويين العرب ، المصدر السابق ، ص ٣٧١ .

(٣) المطبعة الكاثوليكية ش م ل ، المصدر السابق ، ص ١٦٣ .

العامّة.....

وتضليل السلطة المالية وإيقاعها بالغلط ، وذلك بإستعمال وسائل الحيلة للتخلص من أداء الضريبة كلاً أو بعضاً .

من خلال ما تقدم ، يمكن القول إنَّ المراد بكلا المعنيين هو خداع السلطة المالية وإيقاعها بالغلط للتخلص من أداء الضريبة .

أمّا البحث عن مفهوم الغش أو الإحتيال إصطلاحاً ، فبدءاً يتعين التطرق إلى مفهوم كل من الغش والإحتيال تشريعياً وفقهياً.

فعلی صعيد التشريع وردت عدة مفاهيم للغش والإحتيال ، فقد نظمَ المشرّع الجنائي الغش في المعاملات التجارية إذ نصَّ على (يعاقب بالحبس ... كل من تسبب في إرتفاع أو إنخفاض أسعار السلع أو الأوراق المالية المعدة للتداول أو إختفاء سلعة من السلع المعدة للإستهلاك بإذاعته عمداً وقائع مختلفة أو أخباراً غير صحيحة أو إدعاءات كاذبة أو بإرتكاب أي عمل ينطوي على غش أو تدليس)^(٤) . كما نصَّ على أنه (يعاقب بالحبس مدة ... من غش متعاقداً معه في : حقيقة بضاعته أو طبيعتها أو صفاتها الجوهرية أو العناصر الداخلة في تركيبها أو نوع البضاعة أو مصدرها في الأحوال التي يعتبر فيها ذلك سبباً أساسياً في التعاقد أو كان الغش في عدد البضاعة أو مقدارها أو مقياسها أو كيلها أو وزنها أو طاقتها أو كان في ذاتية البضاعة إذا كان ما سلم منها غير ما تم التعاقد عليه)^(٥) .

ونظّم المشرّع الجنائي جريمة الإحتيال إذ نصَّ على (يعاقب بالحبس كل من توصل إلى تسلم أو نقل حيازة مال منقول مملوك للغير لنفسه أو إلى شخص آخر وذلك بإحدى الوسائل التالية :

أ- بإستعمال طرق إحتيالية . ب- بإتخاذ إسم كاذب أو صفة غير صحيحة أو تقرير أمر كاذب عن واقعة معينة متى كان من شأن ذلك خدع المجني عليه وحمله على التسليم)^(١) . ويُلاحظ من خلال هذا النص أنّ المشرّع لم يضع تعريفاً للإحتيال ، بل إكتفى بتعداد وسائل الإحتيال . كذلك يرتبط بمفهوم الغش والإحتيال ما أشار إليه المشرّع العراقي في القانون المدني في المواد (١٢١ - ١٢٤) وهو الغبن والتغريب ، الذي أطلقت عليه بعض التشريعات لفظ التدليس . وهو أحد عيوب الإرادة الذي يترتب عليه عدم نفاذ العقد ، نتيجة إستعمال طرق إحتيالية لخداع المتعاقد والتأثير في رضاه)^(٢) .

من خلال ما تقدم ، نعتقد أنّ مفهوم الغش أو الإحتيال الواردة في المادة (٥٨) يختلف عن مفهومها في التشريعات المذكورة سابقاً ، وذلك للطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية .

أمّا على صعيد الفقه ، فقد ذهب جانب من الفقه الضريبي إلى أنّ مفهوم الغش الضريبي يختلف عن مفهوم الإحتيال ، إذ يقصد بالغش الضريبي لجوء المكلف إلى إخفاء جزء كبير من أمواله الخاضعة للضريبة عن أعين السلطة المالية^(٣) ، ويكون بأشكال وصور مختلفة ليس من السهولة تحديدها . والأمثلة على ذلك كثيرة كقيام المكلف بتقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد سجلات مزيفة أو أن يكتم المكلف عمله التجاري^(٤) .

وبناءً على ما تقدم ، فإنَّ أصحاب هذا الرأي يعد الغش الضريبي هو كل تصرف سواء كان إيجابياً أم سلبياً يؤدي إلى الفرار من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، و عليه فلتجريم الغش الضريبي

(٤) المادة (٤٦٦) من قانون العقوبات العراقي .

(٥) المادة (٤٦٧) من قانون العقوبات العراقي .

(١) المادة (٤٥٦) من قانون العقوبات العراقي .

(٢) د. منذر الفضل ، النظرية العامة للإلتزامات في القانون المدني (دراسة مقارنة) ، الجزء الأول ، مصادر الإلتزام ، الطبعة الأولى ، بغداد: مكتبة الرواد للطباعة ، ١٩٩١ ، ص ١٦٦ .

(٣) د. عوف محمود الكفراوي ، التهريب الضريبي وأثاره (دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي) ، الإقتصاد الإسلامي ، المجلد (٢١) ، العدد (٢٤٣) ، ٢٠٠١ ، ص ١٠ .

(٤) د. حسن عواضة ، المصدر السابق ، ص ٤٨٥ .

العامّة.....

يجب أن تتحقق الوسيلة والغاية أي أن يتم تقدير الضريبة وجبايتها بناءً على هذا الغش. أمّا الإحتيال فيقصد به ما يحيط بالإقرار من وقائع مادية والتي تهدف إلى إيهام وتضليل السلطة المالية وإيقاعها بالغلط ، وعليه فالإحتيال ليس غاية وإنما هو وسيلة فقط ، لذلك يرى أصحاب هذا الرأي إلى أنه يكفي لتجريم الإحتيال تحقق الوسيلة فقط (١) .

في حين يرى جانب آخر من الفقه أنه لا يوجد فرق بين الغش والإحتيال ، ويسوّغ وجهة نظره هذه على أساس أنّ الإحتيال ما هو إلا نوع من الخداع أو الغش ، وما الغش إلا لون من الإحتيال أو الخداع ، وعليه فإنّ كلاً من الغش أو الإحتيال هما وجهين لعملة واحدة وهي التخلص من أداء الضريبة ، ولا يمكن تجريم الغش أو الإحتيال ما لم يتولد عنهما ضرر الإفلات من أداء الضريبة (٢)

وإذا كان لا بدّ من تقييم وجهتي النظر نحن نتفق مع الرأي الذي يرى إنّ مفهوم الغش يختلف عن مفهوم الإحتيال ، إذ ليس كل غش يشكل جريمة إحتيال ، وإنّما يمكن أن يكون الغش وسيلة يدعم بها الجاني إدعاءاته الكاذبة ، إذ يعدّ استعمالاً لطرق إحتيالية . فضلاً عن ذلك ، فإنّ الجريمة في حالة إستعمال الغش تقع نتيجة قيام الجاني بفعل مادي قد يكون إيجابياً أو سلبياً . أمّا الإحتيال فإنّ الجريمة تكون مركبة ، أي أنّها تقع من جراء قيام الجاني بفعلين يعتبر كل منهما جزءاً من النشاط الإجرامي (٣) .

وعليه ليس من العيب أن أورد المشرّع لفظ الغش أو الإحتيال في النص الوارد في المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل . ولكن النتيجة المترتبة على إستعمال أي من الوسيلتين تضليل السلطة المالية وإيقاعها بالغلط للتخلص من أداء الضريبة .

كما يُلاحظ من خلال الإطلاع على نص المادة (٥٨) أنّ المشرّع الضريبي لم يحدد وسائل الغش أو الإحتيال التي تتحقق بها الجريمة ، وإنّما أورد النص مطلقاً ليشمل جميع أساليب الغش أو الإحتيال التي يترتب عليها إيقاع السلطة المالية بالغلط ، وإنّ ذلك ليثير صعوبات لما يخصّ تحديد الوسيلة التي تتحقق بها الجريمة .

وبالرجوع إلى قانون العقوبات بوصفه القانون العام الذي يجب الرجوع إليه في حالة وجود نقص في القانون الخاص ، نجد أنّ المشرّع قد ذكر في المادة (٤٥٦) وسائل الإحتيال على سبيل الحصر ، والتي تتمثل بإستعمال طرق إحتيالية ، وإتخاذ إسم كاذب أو صفة كاذبة ، وتقرير أمر كاذب . أي أنّ جريمة الإحتيال تقع بإتخاذ الجاني أية وسيلة من هذه الوسائل ، وقد تقع بإستخدام الجاني أكثر من وسيلة من هذه الوسائل . إلا أنّ الجريمة لا تقع إذا إستخدم الجاني وسيلة إحتيال لم يرد ذكرها ضمن هذه الوسائل (١) .

وإذا كان الإحتيال الضريبي يقوم على أساس إستعمال الجاني لوسائل الخداع ، وذلك لإيقاع السلطة المالية بالغلط ، فإنّ هذه الوسائل تكون في إطار إستعمال طرق إحتيالية ، وتقرير وقائع كاذبة .

ولكن ماذا يقصد بالطرق الإحتيالية ؟

لم يبين المشرّع الجنائي ما يقصد بالطرق الإحتيالية ، إلا أنّ الفقه عزّف الطرق الإحتيالية بأنّها (كل كذب تدعمه مظاهر خارجية يكون من شأنها إيهام المجني عليه بأمر معين من الأمور التي حدّها القانون) . أي أنّ الطرق الإحتيالية تتميز بالكذب ، فهي تقوم بتغيير الحقيقة ، وذلك بجعل

(١) د. أحمد ثابت عويضة ، المحاماة ، ص ١٦٨ ، هامش رقم (١) أشار إليه د. حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا : دار المعارف ، ١٩٦٣ ، ص ١٤٧ .

(٢) البشرى الشوربجي ، المصدر السابق ، ص ٢٤٣ .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات (القسم العام) ، النظرية العامة للجريمة ، القاهرة : مطبعة الإستقلال الكبرى ، ١٩٧٢ ، ص ٣٣٦ .

(١) د. ماهر عبد شويش الدرّة ، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص) ، الموصل : مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٨٨ ، ص ٣٣١ .

العامّة.....

واقعة كاذبة في صورة واقعة صحيحة . إلاّ أنّه لا تتحقق الطرق الإحتيالية بمجرد الإدعاءات الكاذبة ، بل لابدّ أن يقترن بمظاهر خارجية تعطيه لون الحقيقة وتبعث المجني عليه على تصديقه^(١)

وهنا يتبادر السؤال الآتي ، هل يتعين أن تصل طرق الإحتيال الضريبي إلى مرتبة الطرق الإحتيالية المكونة لجريمة الإحتيال المنصوص عليها في قانون العقوبات ؟ للرد عن هذا التساؤل ، يمكن القول إنّهُ لم يكن للفقّه موقف موحد ، إذ ذهب البعض إلى أنّه لا يشترط أن تصل طرق الإحتيال الضريبي إلى مرتبة الطرق الإحتيالية في جريمة الإحتيال المنصوص عليها في قانون العقوبات ، إذ يكفي مجرد تقديم بيانات كاذبة في الإقرارات . ويسوّغ أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم هذه ، على أساس إختلاف غاية المشرّع في كل من النصين ، إذ يهدف المشرّع إلى ضمان تحصيل الضريبة في الإحتيال الضريبي ، بينما تكون غاية المشرّع في جريمة الإحتيال العادية هو حماية ثروة الأفراد^(٢) ، فضلاً عن ذلك ، فإنّ ما يحدثه الإحتيال الضريبي من آثار ضارة بالإقتصاد الوطني تجعل العقاب فيه على مجرد الكذب في الإقرارات ، أي لا يشترط أن يتأيد الكذب بمظاهر خارجية^(٣) .

في حين ذهب آخرون إلى أنّه يجب أن تصل الطرق الإحتيالية في جريمة الإحتيال الضريبي إلى مرتبة الطرق الإحتيالية في جريمة الإحتيال^(٤) .

وإذا كان لا بدّ من تقييم هذين الرأيين فإنّنا نقول بصحة الرأي الأخير ، أي أن يكون الكذب مدعماً بمظاهر خارجية ، وذلك لأنّ المشرّع عاقب في المادة (٥٧) على مجرد إعداد أو تقديم بيانات أو إقرارات كاذبة أو إخفاء معلومات ، فمن غير المعقول أن يخصص المشرّع نصاً مستقلاً عن النص السابق ليعاقب بعقوبة أشد على الفعل نفسه ألا وهو التزوير أو الكذب في الإقرارات . إذن لابدّ أن يكون الكذب المعاقب عليه في المادة (٥٨) معززاً بمظاهر خارجية يدعم بها إدعاءاته الكاذبة ، لحمل السلطة المالية على تصديقها وإيقاعها بالغلط .

إذ تعد المظاهر الخارجية وسائل إقناع تحيط بالكذب وتؤيده ، ولا يمكن تحديدها على سبيل الحصر ، إذ إنّها تتجدد وتتطور تبعاً لتطور الحياة^(٥) . والأمثلة على المظاهر الخارجية التي يدعم الجاني بها كذبه كثيرة ، ومنها قيام صاحب المعمل في نهاية السنة بجرد موجوداته من المواد المصنعة ، فيخفي جزءاً كبيراً منها ، وذلك لبيعها والحصول على الربح الخالي من أي ضريبة مدفوعة عنه^(٦) . أو أن يقوم المكلف بتقديم وصولات مزورة لتأييد إدعاءاته الكاذبة ، ومن قبيل إستعمال الحيلة للتخلص من أداء الضريبة أن يقدم أحد المكلفين طلباً يبين فيه توقف المشروع ، وعند إجراء الكشف يتبين أنّه جعل موظف السلطة المالية يطّلع على مشروع متوقف عن العمل .

وبعد إستعراضنا لصور النشاط الإيجابي التي يتحقّق بها السلوك الإجرامي لجريمة عدم أداء ضريبة الدخل . لابدّ من الإشارة إلى أنّه من الناحية العملية يجري العمل في الهيئة العامة على تكييف الأفعال الواردة في المادة (٥٧) على أنّها إعداد بيانات أو تقديم معلومات كاذبة أو إخفاء . فمثلاً لو أقر أحد المكلفين بأنّ ليس لديه إلاّ بيت واحد ، وبعد مدة يتضح أنّ لديه بيتاً آخر ، أو يأتي أحد المكلفين إلى أحد فروع الهيئة ويتحاسب ضريبياً على أساس أنّ لديه سيارة بيكب واحدة ، ثم بعد مرور سنة مثلاً يظهر ، بأنّ لديه سيارة أخرى لم يذكرها ، فيتم إحالة الجريمتين على المادة (٥٧) على أساس إخفاء معلومات ، وليس على أساس تزوير ضريبي ، إذ لا يرون أنّ هناك تغييراً

(١) المصدر نفسه ، ص ٣٣١ .

(٢) د. حسن صادق المرصفاوي ، المصدر السابق ، ص ١٤٧ .

(٣) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها ... ، المصدر السابق ، ص ٧٤ .

(٤) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم ... ، المصدر السابق ، ص ٣٠٧ .

(٥) أياد حسن عباس ، جريمة الإحتيال في القانون العراقي (دراسة مقارنة) ، بغداد : مطبعة عصام ، ١٩٨٨ ، ص ٧٧ .

(٦) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها ... ، المصدر السابق ، ص ٧٥ .

العامّة.....

للحقيقة في المحررات العرفية . أمّا من يرتكب تزويراً في محرر رسمي كتزوير براءة ذمة أو إستشهاد صادر عن دائرة التسجيل العقاري فيتم تكييف الواقعة على أساس إستعمال الغش أو الإحتيال وفقاً للمادة (٥٨) (٣) .

ولكن تفسير السلطة المالية للتزوير لا ينسجم مع مفهوم التزوير في قانون العقوبات ، إذ عرّف التزوير في المادة (٢٨٦) على أنّه (تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو محرر آخر بإحدى الطرق المادية والمعنوية التي يبينها القانون تغييراً من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو بشخص من الأشخاص) . وعليه فإنّ تغيير الحقيقة في أي محرر أو وثيقة هو تزوير ، وسبق أن ذكرنا ، أنّ المشرّع منح الإقرارات الفردية صفة المحرر أو المستند ، لذلك كان من الأجدر بالمشرّع أن يورد في المادة (٥٧) عبارة من زور لكي يتم تكييف أي تزوير يرتكب وفقاً للمادة (٥٧) . وعليه لا يمكن إخضاع التزوير في المحررات الرسمية إلى المادة (٥٨) ، وإن كان هناك تشابه بين الفعلين إذ إنّ كل منهما يقوم على الكذب إلاّ أنّه في التزوير يجب أن يتم في المحرر بينما في الإحتيال يمكن أن يتم شفويّاً . إلاّ أنّه يتم الإستعانة بالتزوير أو إصطناع فواتير لتأييد وتعزيز الكذب في الإحتيال .

ولم يختلف المشرّع الضريبي الأردني والمشرّع اليمني عن المشرّع العراقي في إيراد نصاً مطلقاً من دون أن يحدد ماهي الأساليب الإحتيالية التي يمكن أن يرتكبها المكلف ، وذلك للتخلص من دفع الضريبة . فضلاً عن ذلك ، إعتبر المشرّع الأردني واليمني المكلف فاعلاً للجريمة حتى في حالة قبوله إستعمال أساليب الحيلة والخديعة ، إذ نصت الفقرة (هـ) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني من (لجأ إلى أية حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز إستعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور) (١) .

أمّا المشرّع المصري فهو على خلاف التشريعات المذكورة سابقاً ، إذ حرص على تحديد الطرق الإحتيالية بإخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة أي لايقوم السلوك الإجرامي ما لم يكن الجاني قد إستعمل إحدى الطرق الإحتيالية الآتية :-

- ١- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالإستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب .
- ٢- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم ورود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب .
- ٣- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل إنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .
- ٤- توزيع أرباحه على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح .
- ٥- إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .
- ٦- إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة .

ويلاحظ أنّ الطرق الإحتيالية التي حدّها المشرّع الضريبي المصري تدور جميعاً حول فكرة بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة (١) .

من خلال ما تقدم ، يُلاحظ أنّ المشرّع المصري لم يتطلب قدراً من الإحتيال غير مباشرة أحد الأفعال التي حدّها القانون . ويحمد المشرّع المصري في مسلكه هذا ، إذ إنّهُ يمكّن العاملين على تطبيق القانون من تكييف الفعل المرتكب على أنّه جنائية تهرب فيما إذا كان يشكل أحد الأفعال

(٣) في لقاء مع الأستاذ عامر محمد جاسم الخبير في الهيئة العامة للضرائب في ٢٠٠٢/٧/٣ .

(١) تقابلها الفقرة (د) من المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(١) د. السيد عبد المولى ، الضرائب على الدخل ، مكان الطبع بلا : دار الفكر العربي ، ١٩٨٣ ، ص ٥٢٢-٥٢٣ .

العامة.....

المحددة قانوناً . إلا أن تحديد المشرع للأفعال التي تشكل الجريمة تدفع إلى ارتكاب الجريمة عن طريق القيام بأفعال غير منصوص عليها ، لكي لا يقع الجاني تحت طائلة العقاب .

الفرع الثاني**النتيجة الجرمية**

تمثل النتيجة الجرمية العنصر الثاني من عناصر الركن المادي ، ويقصد بها الأثر الذي يترتب على الفعل الجرمي ، والذي يقصده القانون بالعقاب^(٢) . وينظر إليها على أنها العدوان الذي ينال الحق أو المصلحة التي يقرر لها القانون الحماية^(٣) . وإستناداً لما تقدم ، فإنَّ للنتيجة مدلولين ، أحدهما مادي والآخر قانوني ، سوف يتم التطرق إلى كل منهما .

أولاً : - المدلول المادي للنتيجة

يقصد بالمدلول المادي للنتيجة كل تغيير يحدث في العالم الخارجي كأثر مباشر ملموس للسلوك المجرم منفصل عنه ومرتبطة به برابطة السببية^(٤) . وعليه فإنَّ النتيجة وفقاً للمدلول المادي تعدُّ عنصراً أساسياً من عناصر النموذج القانوني للركن المادي^(٥) ، وهي بذلك تنفصل عن السلوك وتكون أثراً مترتباً عليه . وهذا يعني أنَّ النتيجة وفقاً لمدلولها المادي لا تعدُّ عنصراً أساسياً في جميع الجرائم ، وذلك لأنَّ هناك من الجرائم يتحقق ركنها المادي بمجرد أن يصدر الفعل الجرمي عن الجاني . وبناءً على ما تقدم ، يمكن تقسيم الجرائم إستناداً إلى المدلول المادي للنتيجة على جرائم مادية وجرائم شكلية .

الجرائم المادية هي الجرائم التي يُعدُّ تحقق النتيجة فيها عنصراً لازماً لإكمال الركن المادي ، إذ لا تعدُّ الجريمة تامة إلا إذا وقعت النتيجة التي نصَّ عليها القانون ، والتي قد تكون حدثاً طبيعياً أو نفسياً أو جسمانياً^(١) . ولكن تخلف النتيجة المادية لايؤدي إلى إفلات الجاني من العقاب وإنما يصبح مسؤولاً وفقاً لأحكام الشروع .

وتعدُّ جريمة عدم أداء ضريبة الدخل من طائفة الجرائم المادية عندما ترتكب بإستعمال الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة ، إذ إنَّ الأثر المترتب على إستعمال المخاطب بأداء الضريبة أساليب الغش أو الإحتيال هو التخلص من أداء الضريبة المفروضة قانوناً كلها أو بعضها . وهذا يعني أنَّ التخلص من أداء الضريبة ليست غاية بحد ذاتها في نفس المخاطب بأداء الضريبة ، بل نتيجة لأبدمن وقوعها^(٢) ، وعليه يمكن القول ، إنَّ جريمة عدم أداء ضريبة الدخل لاتقوم ، ما لم يتم التخلص كلياً أو جزئياً من الضريبة المفروضة قانوناً ، وأن يكون هذا التخلص بسبب إستعمال المخاطب بالقانون الضريبي لأساليب الغش أو الإحتيال^(٣) .

(٢) د. ماهر عبد شويش ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ١٩٢ .

(٣) د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام ، المصدر السابق ، ص ١٨٩ .

(٤) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية ... ، المصدر السابق ، ص ٩٨ .

(٥) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ... ، المصدر السابق ، ص ٣٥٠ .

(١) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ١٢٦ .

(٢) البشري الشوربجي ، المصدر السابق ، ص ٢٤٣ .

(٣) حسن عكوش ، جرائم الأموال العامة والجرائم الإقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا : دار الفكر الحديث للطباعة والنشر ، ١٩٧٠ ، ص ٤٥٠ .

..... العامة

ويمكن إستخلاص ذلك من نص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل ، التي نصت على أن) يعاقب بالحبس مدة ... من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه إستعمل الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلاً أو بعضاً^(٤) .

ومما يؤكد على أن وقوع هذه الجريمة رهن بنتيجتها ألا وهي التخلص من بعض أو كل مقدار الضريبة المفروضة عليه ، نجد أن المشرّع الضريبي في المادة (٥٩) أوجب على السلطة المالية مضاعفة الضريبة على الدخل موضوع الدعوى في المادة (٥٨) بعد إكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية ، ويقصد بالضريبة على الدخل موضوع الدعوى ، هي مقدار الضريبة التي تمّ التخلص منه بإستعمال الغش أو الإحتيال .

كذلك أورد المشرّع المصري نصاً مماثلاً في حالة الحكم بالإدانة في جريمة التهرب من أداء الضريبة بإستعمال طرق إحتيالية ، يقضي بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة^(١) ، إذ إنّه لا يمكن تحديد ما لم يؤد من الضريبة إلا من خلال ضبط نتيجة هذه الجريمة ، وهي عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها^(٢) .

من خلال ما تقدم ، يمكن القول إنّ المشرّع الضريبي قرر جزاءً مالياً يتحدد مقداره على أساس نتيجة الجريمة ، فضلاً عن الجزاء الجنائي المقرر للجريمة والذي يتمثل بالحبس لمدة لاتقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين .

أمّا الجرائم الشكلية فهي الجرائم التي يكتمل ركنها المادي بمجرد صدور الفعل سواء كان إيجابياً أو سلبياً ، وذلك لحدوث نتيجته تلقائياً بوقوع الفعل^(٣) . وعليه فإنّ الجرائم الشكلية ليس لها نتائج مادية ، وبذلك لا يمكن البحث عن الشروع فيها ، فضلاً عن ذلك ، لا يمكن الكلام عن العلاقة السببية في هذه الجرائم لأنّها تربط بين النشاط والنتيجة المادية .

وتعدّ جريمة عدم أداء ضريبة الدخل من طائفة الجرائم الشكلية عندما تتحقق نتيجة إتخاذ المخاطب بأداء الضريبة موقفاً سلبياً ، يتمثل بالإمتناع عن أداء الضريبة في الميعاد المحدد قانوناً .

ثانياً :- المدلول القانوني للنتيجة

النتيجة وفقاً لهذا المدلول هي حقيقة قانونية تمثل إعتداءً على حق أو مصلحة يحميها القانون^(٤) . وعليه فإنّ النتيجة بهذا المعنى هي شرط ضروري ولازم في جميع الجرائم سواء أكانت جرائم مادية أم جرائم شكلية ، إذ إنّ النتيجة بمفهومها القانوني تتحقق بمجرد ارتكاب السلوك ، وعليه فهي لاتعد عنصراً متميزاً عن السلوك وإنّما هي صفة فيه^(٥) .

لذلك فإنّ المشرّع يجرم السلوك الإنساني حمايةً للمصلحة التي يحميها القانون من الضرر أو التهديد بالضرر .

(٤) وهذا ما أكد عليه المشرّع الأردني في الفقرة (٤) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل . والمشرّع اليمني في الفقرة (٤) من المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل . والمشرّع المصري في المادة (١٧٨) من قانون ضريبة الدخل ، إذ إنّ المخاطب بالقانون الضريبي يلجأ إلى إستعمال الخداع أو الطرق الإحتيالية بهدف التخلص من دفع الضريبة أو تخفيض مقدارها .

(١) د. السيد عيد المولى ، الضرائب...، المصدر السابق ، ص ٥٢٣ .

(٢) البشرى الشوربجي ، المصدر السابق ، ص ٢٤٥ .

(٣) د. سامي النصراري ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة دار السلام ، ١٩٧٧ ، ص ٢١٩ .

(٤) د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، الطبعة الثامنة ، القاهرة : لجنة التأليف والترجمة والنشر ، ١٩٦٩ ، ص ٢٧٩ .

(٥) Delogu (T.) la culpabilité dans la theorie generale, de L'infraction cours , dactyl ,Univeriste du caire (١٩٥٢) , p.٩١ .

..... العامة

وما تجدر الإشارة إليه ، أنّ النتيجة بمفهومها القانوني لا يقتصر تحققها في الجريمة التامة سواء كانت جريمة شكلية أو جريمة مادية ، وإنّما تتحقق أيضاً في الجريمة الناقصة ، إذ توجد فيها النتيجة بمفهومها القانوني وتتمثل بالخطر الذي يتسببه الفعل الإجرامي بالحق محل الحماية الجنائية^(١) . وإستناداً إلى المفهوم القانوني للنتيجة قسمَ الفقه الجرائم على جرائم ضرر وجرائم خطر . إذ يقصد بجرائم الضرر ، هي الجرائم ذات الضرر الفعلي المؤكد على الحق محل الحماية القانونية ، وغالباً ما يكون للضرر أثر ملموس في العالم الخارجي كإزهاق روح إنسان في جريمة القتل^(٢) . ولكن المعيار المميز لجريمة الضرر هو النص القانوني الذي يورده المشرّع . فإذا رتب المشرّع على سلوك الجاني نتيجة معينة تعد الجريمة من جرائم الضرر ، وبخلاف ذلك فالجريمة من جرائم الخطر .

وعليه ، فإنّ جريمة عدم أداء ضريبة الدخل تعد من جرائم الضرر ، فيما إذا ارتكبت بإستعمال الغش أو الإحتيال . إذ إنّ المشرّع قد رتب نتيجة معينة وهي التخلص من أداء الضريبة المفروضة ، وهذه النتيجة تؤدي إلى ضرر الإفلات من الضريبة . إذ يتحقق هذا الضرر إذا ما أفلحت أساليب الغش أو الإحتيال في خداع السلطة المالية وإيقاعها في الغلط عند تقدير الضريبة أو تقرير الإعفاء منها^(٣) .

في حين إشتراط المشرّع الأردني واليميني تحقق النتيجة الضارة للعقاب على تقديم كشف غير صحيح ، وذلك بأن أغفل المكلف أو أنقص أو حذف منه أي دخل . وما يؤكد ذلك ، ذكر المشرّع عبارة (أثر على مقدار الضريبة بشكل ملموس)^(٤) .

أمّا جرائم الخطر يقصد بها الجرائم ذات الضرر المحتمل ، أي الضرر الذي يهدد المصلحة التي يحميها القانون في نص التجريم ، فبعاقب المشرّع على النتيجة الخطرة تقادياً لحدوث الضرر^(٥) . ولقد لجأت التشريعات في مجال الجرائم الإقتصادية إلى العقاب على أغلب التصرفات التي تشكل خطراً كبيراً على الإقتصاد الوطني^(٦) . وإذ إنّنا بصدد البحث عن جريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، التي تعد جزءاً من الجرائم الإقتصادية ، لذلك يرى جانب من الفقه أنّه يكفي لقيام الجريمة تزوير المخاطب بموجب القانون الضريبي الإقرارات أو الأوراق الضريبية التي يجب أن تقدم إلى الإدارة الضريبية^(٧) .

وما يؤكد ذلك عقاب المشرّع في المادة (٥٧) على مجرد إعداد البيانات الكاذبة أو تضمين الإقرار ببيانات غير صحيحة أو إخفاء معلومات كان من الواجب ذكرها ، من دون إشتراط تحقق النتيجة ، وهذا يفهم من خلال ذكره عبارة قاصداً الحصول على تخفيض . وكذلك عاقب المشرّع المصري على مجرد تقديم الإقرارات المزورة إلى الإدارة الضريبية من دون إشتراط تحقق النتيجة الضارة^(٨) .

أمّا المشرّع الأردني واليميني فقد عاقبا على إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري^(٩) . وكذلك على إعداد أو حفظ دفاتر مزورة للتخلص من دفع الضريبة أو الحصول على تخفيض أو سماح^(١٠) ، أو إعطاء بيانات غير صحيحة^(١١) . وهذا يعني إنّهما عاقبا على تحقق النتائج الخطرة .

(١) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ١٢٧ .

(٢) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ١٩٤ .

(٣) د. عبد الحميد الشواربي ، الجرائم المالية والتجارية ، مكان الطبع بلا : دار المطبوعات الجامعية ، ١٩٨٦ ، ص ٣٥٩ .

(٤) الفقرة (أ) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني . الفقرة (أ) من المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٥) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون ... ، المصدر السابق ، ص ٣٥٦ .

(٦) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية .. ، المصدر السابق ، ص ٩٨ .

(٧) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية ... ، المصدر السابق ، ص ٣٥٣ .

(٨) المادة (١٨٢) من قانون ضريبة الدخل المصري .

الفرع الثالث

علاقة السببية

إنّ وقوع السلوك الإجرامي من الجاني سواء كان قد تمّ بصورة فعل أو إمتناع وترتب النتيجة الضارة لا يكفي لقيام الركن المادي للجريمة ، بل لابدّ من وجود رابطة تثبت أنّ هذا السلوك هو الذي أدى إلى إحداث هذه النتيجة^(٥) .

وعليه فإنّ لقيام الركن المادي للجريمة لابدّ من تحقق ثلاثة عناصر ، وهي السلوك الإجرامي والنتيجة الجرمية ورابطة السببية التي تربط بين السلوك والنتيجة .

فرابطة السببية هي رابطة موضوعية تُستمد من قوانين الحياة وطبائع الأشياء مهما قيل في رسم حدودها ، ومهما تباينت الآراء في تقديرها ، فهي طريق ممدود يربط بين عدة مواقع برباط تقديري مستمد من المواقع الفعلية لها أو لا يربط بحسب ما يقرره الواقع ، من دون أن يكون لنية الجاني دخل فيه^(٦) .

أيّ يتم الرجوع في تقديرها إلى توافر الرابطة بين النتيجة المطلوب العقاب عليها وبين نشاط الجاني بصرف النظر عن توقعه حدوث هذه النتيجة أو لا . وبناءً على ما تقدم ، يمكن القول إنّ الرابطة السببية ، هي عامل مشترك في الجرائم العمدية والجرائم غير العمدية .

وبما أنّ الرابطة لا تقوم إلاّ بين السلوك والنتيجة غير المشروعة التي يعتد بها المشرّع في التكوين القانوني للجريمة ، فإنّه لا يمكن البحث عنها فيما إذا تواجد السلوك وإنّنت النتيجة^(٧) .

وإستناداً إلى تقسيم الفقه للجرائم تبعاً لنتيجتها ، فإنّه تبرز أهمية بحث رابطة السببية في الجرائم المادية ، وفقاً للمدلول المادي للنتيجة ، وذلك لأنّها تعبر عن العلاقة بين سلوك الجاني ونتيجته الجرمية . وكذلك تبرز أهمية البحث عن رابطة السببية في جرائم الضرر وفقاً للمدلول القانوني للنتيجة ، إذ إنّها تُقيم وحدة الركن المادي وكيانه ، فضلاً عن ذلك ، فإنّها تعمل على إستبعاد كل نتيجة لا ترتبط بالفعل إرتباطاً سببياً ، حتى وإن كان الفعل غير مشروع ، ويتوافر لدى مرتبكه الركن المعنوي المتطلب لقيام الجريمة ، أي بعبارة أخرى أنّها تؤدي إلى الحد من نطاق المسؤولية الجنائية .

وقد ظهرت عدة نظريات وتعدّلت الآراء التي تبحث في العلاقة بين الفعل والنتيجة ، والتي لا مجال لذكرها في هذا الصدد^(٨) .

وفيما يخصّ التشريع الضريبي ، لم يخرج المشرّع الضريبي عن القواعد العامة التي تضمنها قانون العقوبات ، ففي جريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، تبرز أهمية بحث رابطة السببية ، كما

(٥) الفقرة (ب) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني . الفقرة (ب) من المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٦) الفقرة (ج) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني . الفقرة (ج) من المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٧) الفقرة (هـ) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني . الفقرة (هـ) من المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٨) د. كامل السعيد ، الأحكام العامة للجريمة في قانون العقوبات الأردني (دراسة تحليلية مقارنة) ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨١ ، ص ١٦٦ .

(٩) د. رؤوف عبيد ، السببية الجنائية بين الفقه والقضاء (دراسة تحليلية مقارنة) ، الطبعة الرابعة ، القاهرة : مطبعة الإستقلال الكبرى ، ١٩٨٤ ، ص ١١٤-١١٥ .

(١٠) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٣٥٩ .

(١١) للمزيد حول العلاقة السببية . د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة ..، المصدر السابق ، ص ١٩٥-٢٠٥ .

العامة.....

ذكرنا سابقاً في الجرائم المادية وفقاً للمدلول المادي للنتيجة ، وجرائم الضرر وفقاً للمدلول القانوني للنتيجة . إذ تكون السببية عنصراً موضوعياً قائماً بذاته لازماً لربط السلوك بالنتيجة المعاقب عليها^(٣) .

ويتضح هذا من خلال صياغة المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل (من إستعمل الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة كلاً أو بعضاً) أي أنّ تكون نتيجة إستعمال المخاطب بالقانون الضريبي لوسائل الغش أو الإحتيال هو التخلص من أداء الضريبة المفروضة كلاً أو بعضاً . وعليه تكمن رابطة السببية في إيقاع السلطة المالية في الغلط الذي يترتب على إستعمال الجاني الغش أو الإحتيال ، الذي يتم تحت تأثيره التخلص من أداء الضريبة .

أمّا إذا لم يسفر إستعمال الجاني لأساليب الغش أو الإحتيال إلى إيقاع السلطة المالية في الغلط إنقطعت رابطة السببية .

وعليه يمكننا القول إنّه لتتحقق رابطة السببية في جريمة عدم الأداء ، لا بدّ من أن يتم إيقاع السلطة المالية في الغلط نتيجة إستخدام أساليب الغش أو الإحتيال ، وأن يتم التخلص من أداء الضريبة المفروضة نتيجة وقوع السلطة المالية بالغلط .

أمّا فيما يتعلق بجرائم الخطر ، فلا مجال لبحث علاقة السببية في هذا النوع من الجرائم ، إذ إنّ العلاقة السببية تكون بين السلوك والنتيجة القانونية ، إذ إنّها تقوم بمجرد وقوع السلوك ، وذلك لأنّ الضرر المادي محتمل .

المطلب الثاني**الركن المعنوي**

لا تكتمل الجريمة كحقيقة قانونية واقعة بمجرد إسناد العمل المادي المخالف للقانون سواء كان فعلاً أم إمتناعاً إلى شخص معين ، بل لا بدّ من أن يكون هذا العمل صادراً عن إرادة إنسانية واعية^(١) ، أي أنّ تكون هناك علاقة ذات طبيعة نفسية تربط بين ماديات الجريمة وشخصية الجاني ، فضلاً عن العلاقة المادية ، وتتمثل هذه العلاقة النفسية بالركن المعنوي^(٢) .

إذن يمكن القول إنّ جوهر العلاقة النفسية هي الإرادة الإنسانية الواعية ، التي تكون صادرة عن إنسان آدمي أراد العمل المادي المكون للجريمة ، أي أنّ يتمتع بالملكات الذهنية والنفسية التي تجعله ذا قدرة على إدراك طبيعة وخطورة الفعل الذي يقوم به . فضلاً عن ذلك ، تمتعه بحرية الإختيار ، أيّ تكون له القدرة على توجيه نفسه على القيام بفعل معين أو إمتناع عن فعل معين بإرادته^(٣) .

وبما أنّ هذه الإرادة قد إتجهت إلى فعل غير مشروع ، فهي إرادة أئمة وتكون محلاً لمساءلة قانونية .

وعليه ذهب البعض إلى وصف الركن المعنوي بأنّه ركن المسؤولية الجزائية ، إذ يشترط لقيام هذا الركن أن يصدر العمل المادي المكون للجريمة من إنسان مسؤول لتمتعه بملكتي الإدراك والإختيار . وفي حالة عدم تحقق أحد هذين الشرطين يترتب على ذلك عدم تحقق الركن المعنوي للجريمة .

(٣) د. رؤوف عبيد ، المصدر السابق ، ص ١١٤ .

(١) د. عبد المهيم بكر سالم ، القصد الجنائي في القانون المصري والمقارن ، مكان الطبع بلا ، ١٩٥٩ ، ص ٣ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، النظرية العامة للقصد الجنائي (دراسة تأصيلية مقارنة للركن المعنوي في الجرائم العمدية) ، الطبعة الثالثة ، مكان الطبع بلا : مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعيين ، ١٩٨٨ ، ص ٨ .

(٣) د. علي حسين الخلف ، الوسيط في شرح قانون العقوبات العراقي (القسم العام) ، الجزء الاول ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة الزهراء ، ١٩٦٢ ، ص ٢٤٤-٢٤٥ .

العامّة.....

وبناءً على ما تقدم ، تنتفي المسؤولية الجنائية للمصاب عقلياً (المجنون) والصغير دون سن التمييز ^(١) ، وذلك لعدم قدرته على إدراك الفعل الذي يقوم به ، وكذلك تنتفي المسؤولية الجنائية لمن يُكره أو تضطره الظروف على ارتكاب الجريمة ، وذلك لأنه يفقد حرّيته في الاختيار ^(٢) . وتتخذ الإرادة الآثمة إمّا صورة الخطأ في الجرائم غير العمدية أو صورة القصد الجنائي في الجرائم العمدية .

وبما أنّ جريمة عدم أداء ضريبة الدخل من الجرائم العمدية ^(٣) ، لذلك فإنّ الركن المعنوي فيها يتمثل بالقصد الجرمي . وفي هذا المطلب سوف يتم بحث القصد الجرمي على فرعين ، يتم التطرق إلى ماهية القصد الجرمي في الفرع الأول ، والقصد الجرمي في جريمة عدم الأداء في فرع ثانٍ .

الفرع الأول

ماهية القصد الجرمي

تتطلب دراسة ماهية القصد الجرمي التطرق أولاً إلى تعريف القصد الجرمي ، وعناصر القصد الجرمي ثانياً .

أولاً :- تعريف القصد الجرمي

وضع الفقه القانوني تعاريف عديدة للقصد الجنائي ، منهم من ذهب إلى أنّه (معرفة الفاعل أنّه يرتكب فعلاً ممنوعاً) ، ومنهم من يرى أنّه (علم بعناصر الجريمة وإرادة متجهة إلى تحقيق هذه العناصر أو قبولها) ^(١) .

وعلى الرغم من إختلاف الصيغ التي عرّف بها الفقهاء القصد الجنائي إلا أنّها جميعاً إنصبت في معنى واحد ، يتمثل في إتجاه إرادة الفاعل إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة ، عالماً أنّ هذا الفعل محلاً للوم القانون ^(٢) .

من خلال ما تقدم ، يمكن القول إنّ القصد الجنائي يتكون من عنصرين وهما ، إرادة ارتكاب سلوك إجرامي معين والنتيجة المترتبة عليه ، والعلم بأنّ السلوك المرتكب مجرم قانوناً .

(١) إختلفت التشريعات الجزائية في تحديد سن التمييز ، فذهبت بعض التشريعات إلى إعتبار سن التمييز تسع سنوات ومن هذه التشريعات ، المشرّع العراقي ، إذ نصت المادة (٤٧) من قانون رعاية الأحداث العراقي على أنّه (لا تقام الدعوى الجزائية على من لم يكن وقت ارتكاب الجريمة قد أتم التاسعة من عمره) ، في حين نصّ قانون العقوبات في المادة (٦٤) منه على أنّه (لا تقام الدعوى الجزائية على من لم يكن وقت ارتكاب الجريمة قد أتم السابعة من عمره) ، إلا أنّ هذه المادة أصبحت ملغاة بفاذ قانون رعاية الأحداث رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٣ ، إذ نصت المادة (١٠٨) منه على أن (تطبق أحكام قانون العقوبات وقانون أصول المحاكمات الجزائية فيما لم يرد به نص لهذا القانون بما يتلائم وطبيعة وأسس وأهداف قانون رعاية الأحداث) .

في حين ذهبت تشريعات أخرى إلى إعتبار سن التمييز سبع سنوات ومن هذه التشريعات المادة (٦٤) من قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة ١٩٣٧ المعدل والمادة (٣١) من قانون العقوبات اليمني رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ .

(٢) د. ضاري خليل محمود ، المصدر السابق ، ص ٧٤ .

(٣) إذ نصت المادة (٣٤) من قانون العقوبات على أنّه (تكون الجريمة عمدية : أ- إذا فرض القانون أو الإتفاق واجباً على شخص وإمتنع عن أدائه قاصداً إحداث النتيجة الجرمية التي نشأت مباشرة عن هذا الإمتناع . ب- إذا توقع الفاعل نتائج إجرامية لفعل فأقدم عليه قابلاً للمخاطرة بحدوثها) .

(١) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٣٠٠ .

(٢) د. محمود نجيب حسني ، النظرية العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٩ . وكذلك د. عدنان الخطيب ، محاضرات عن النظرية العامة في القانون السوري ، القاهرة : مطبعة نهضة مصر ، ١٩٥٧ ، ص ١٦٣ . وكذلك د. أحمد بهنسي ، المسؤولية الجنائية في الفقه الإسلامي ، القاهرة : دار القلم ، ١٩٦١ ، ص ٤٧ .

..... العامة

ولم يقتصر توضيح معنى القصد الجرمي على شرّاح القانون ، بل بَنى المشرعون مفهوم القصد الجرمي ومنهم مشرّعنا العراقي ، إذ نصت الفقرة (١) من المادة (٣٣) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل على أنّ (القصد الجرمي هو توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً إلى نتيجة الجريمة التي وقعت أو أية نتيجة جرمية أخرى)^(٣)

أمّا المشرّع الأردني فقد أورد لفظ النية للتعبير عن القصد الجنائي ، وبَنى مفهوم النية في المادة (٦٣) من قانون العقوبات الأردني على أنّها (إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها القانون) . ومن خلال إستعراضنا لهذه النصوص ، يُلاحظ أنّ معنى القصد الجرمي في التشريع لا يختلف عن المعنى الذي وضعه شرّاح القانون ، وإنّ كان هناك إختلاف بينهما فهو إختلاف في الصياغة فقط .

في حين خالف المشرّع المصري التشريعات السابقة من حيث عدم وضعه تعريفاً للقصد الجنائي تاركاً أمر تحديد معناه للفقهاء .

ومن خلال إطلاعنا على تعريف القصد الجنائي فقهاً وتشريعاً ، يتبين أنّ القصد الجنائي يمثل العمود الفقري في القانون الجنائي ، وذلك لأنّه الأصل في صور الإثم ، إذ لا يمكن للقانون أن يتجاهل من يعبث بأوامره ونواهيه خاصة ، إذا كان هذا الشخص عالماً بأنّ ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون ، كما أنّه يكون عالماً بما يترتب عليها من نتائج جرمية ، وعلى الرغم من ذلك يقوم بها . وهذا يدل على أنّ تقصد هذا الشخص عدم الإهتمام بأحكام القانون مساوية إلى نزعه إلى العدوان ، وعليه فإنّ القانون يلحق به من الجزاء ما يتلاءم في شدته مع خطورته النفسية .

ثانياً : - عناصر القصد الجرمي

لقيام القصد الجرمي لابدّ من توافر عنصرين وهما العلم والإرادة . إذ يترتب على إنتفاء أحدهما إنتفاء القصد الجرمي .

١ - العلم :

هو أحد عناصر القصد الجرمي ، ويعدّ من أبرز ما يميز الجرائم العمدية عن الجرائم غير العمدية . ويقصد بالعلم ، هو حالة ذهنية نفسية قائمة على نشوء علاقة بين واقعة ما وبين النشاط الذهني لشخص من الأشخاص . فتغدو هذه الواقعة عنصراً من عناصر الخبرة الذهنية التي يختزنها الشخص ، بشكل يستطيع الإستعاضة بها في حكمه على الأشياء ، وفي تحديد كيفية تصرفه أزاء الظروف المحيطة به^(١) . أيّ هو إحاطة الذهن بالشيء وإدراك حقيقته^(٢) .

وعليه ينبغي أن يحيط الجاني علمه بكل الوقائع ذات الأهمية القانونية في تكوين الجريمة ، فينصرف علم الجاني إلى السلوك الإجرامي الذي يأتيه سواء أكان الفعل إيجابياً أم سلبياً . أي يعلم أنّه يرتكب فعلاً غير مشروع معاقب عليه قانوناً ، كما ينبغي أن يحيط الجاني علمه بالحق المعتدى عليه . فإن لم يكن يعلم إنّ الفعل معاقب عليه ينتفي خضوعه للعقاب ، وذلك لعدم وجود صلة نفسانية وروحية تربط بينه وبين الفعل^(٣) .

كذلك ينبغي أن ينصرف علم الجاني إلى النتيجة المترتبة على السلوك الذي إنتهجه ، وعليه ينتفي القصد الجرمي فيما إذا توافر جهل أو غلط في النتيجة نفسها ، فمثلاً من يطلق رصاصة على

(٣) تقابلها المادة (٩) من قانون العقوبات اليمني .

(١) د. محمود نجيب حسني ، النظرية العامة...، المصدر السابق ، ص ٤٩ .

(٢) د. عوض محمد ، المصدر السابق ، ص ٢٤٩ .

(٣) د. مصطفى العوجي ، النظرية العامة للجريمة في القانون اللبناني ، الطبعة الثانية ، بيروت ، ١٩٧٩ ، ص ٣٣٠ .

العامة.....

طائر بقصد قتله ، فتصيب أحد الأشخاص وتقتله ، وتكون النتيجة وفاة إنسان ، لم يعلم بها الجاني فينتفي القصد الجرمي ، ولكن هذا لايعني عدم مساءلته نهائياً ، بل يسأل عن قتل خطأ^(٤) .
وهنا ثمة سؤال يطرح نفسه هل ينتفي القصد الجرمي فيما لو كان هناك غلط في موضوع النتيجة ؟

للرد عن هذا التساؤل ، لابد من الإشارة إلى أن الغلط في موضوع الجريمة لا يعدّ عنصراً أساسياً لقيام النتيجة ، فمثلاً في جريمة القتل ينصرف علم الجاني إلى أن الجريمة تقوم على إزهاق روح إنسان حي ، فإذا أخطأ الجاني في توجيه الفعل ، وقتل عمداً شخصاً آخر ، فإن القصد الجرمي لاينتفي ، وذلك لأن النتيجة قد تحققت وإن اختلف موضوعها ، ويسأل الجاني في هذه الحالة عن الشروع في قتل فيما يخص الجريمة التي خابت بسبب توجيه الفعل ، كما يسأل عن جريمة قتل عمداً^(١) .

فضلاً عن ذلك ، يلزم لتوافر القصد الجرمي علم الجاني بالعلاقة السببية ، بغض النظر عن نوع التسلسل السببي^(٢) .

فيتطلب قيام القصد الجرمي في بعض الجرائم أن يتوافر لدى الجاني العلم بصفة معينة في المجني عليه ، فضلاً عن أنه قد يتطلب المشرع صفة معينة في الجاني يترتب على إنتفائها إنتفاء القصد الجرمي^(٣) .

فضلاً عن ذلك ، يلزم أن ينصرف علم الجاني إلى الظروف المشددة التي تعد من أركان الجريمة ، إذ ينطوي على عدم العلم بها إنتفاء القصد الجرمي . أمّا فيما يخص الظروف المشددة التي يقتصر أثرها على تغيير العقوبة التي تفرض على الجاني تخفيفاً وتشديداً ، فإن عدم العلم بها لا يؤثر في توافر القصد الجرمي^(٤) .

٢- الإرادة:-

لا يكفي العلم لقيام القصد الجرمي ، بل لابد من توافر عنصر ثانٍ وهو الإرادة ، وتعرّف الإرادة على أنها نشاط نفسي يستعين بها الإنسان في التأثير على ما يحيط به من أشخاص وأشياء ، إذ إنها تعد بمثابة الباعث لإتيان الأفعال التي يترتب عليها آثاراً مادية تشبع حاجات الإنسان المتعددة^(٥) .
وإستناداً إلى هذا العنصر من عناصر القصد الجرمي ينبغي أن تنصرف الإرادة إلى العناصر المكونة للواقعة الإجرامية ، إذ لابد من أن تتجه إرادة الفاعل إلى إتيان السلوك وإلى إرادة النتيجة الإجرامية المترتبة على السلوك فيما يخص الجرائم التي لا تكون تامة إلا بتحقيق نتائجها . أمّا الجرائم التي يكتفي فيها المشرع بالسلوك من دون تطلب نتيجة معينة ، فإنه يستلزم إنصراف الإرادة إلى السلوك الإجرامي فقط^(١) .

ولا يكفي ارتكاب الفاعل للجريمة بصورة إرادية ، إذ إن القانون لا يعتد بالإرادة المتجهة إلى مخالفة أوامره ونواهيه ، مالم يكن متمتعاً وقت ارتكاب الجريمة بالقدر اللازم من الإدراك أو التمييز لفهم ماهية أفعاله ، كي يتمكن من تقدير النتائج المترتبة عليها^(٢) .

الفهم الثاني

(٤) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ... ، المصدر السابق ، ص ٤٦٧ .

(١) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٢٧٤ .

(٢) د. ماهر عبد شويش الذرة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٣٠٢ .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ... ، المصدر السابق ، ص ٤٧٠ .

(٤) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٢٧٥ .

(٥) د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام ، المصدر السابق ، ص ٢٨٧ .

(١) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٣٠٣ .

(٢) محسن خليل ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة العاني ، ١٩٧٤ ، ص ١٥٢ .

القصد الجرمي في جريمة عدم الأداء

يعد القصد الجنائي نقطة الارتكاز في دراسة شخصية المجرم^(٣) ، وعليه فهو عنصر يثار بحثه في جميع الجرائم العمدية سواء أكانت تامة أم في مرحلة الشروع . إلا أن هناك بعض الجرائم العمدية لا يكفي فيها توافر القصد الجنائي العام ، بل لابد من أن يقترن القصد العام بقصد خاص . ومادامنا في هذا الفرع بصدد البحث عن القصد الجنائي في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، وذلك بوصفها من الجرائم العمدية ، فيأتري هل يكفي القصد العام لتحقيق هذه الجريمة ، أم لابد من أن يقترن القصد العام بقصد خاص لتحقيق الجريمة ؟

أولاً : القصد العام

يعد القصد العام ركناً أساسياً في جميع الجرائم العمدية ، إذ تكفي أغلب الجرائم العمدية به . وبما أن الأصل في الجرائم أن تكون عمدية ، والإستثناء هو أن تكون الجرائم غير عمدية ، لذلك فالقاعدة المستقرة في القانون هو أن يسكت الشارع عن بيان صورة الركن المعنوي في جريمة ما عندما تتطلب القصد الجرمي . أمّا في حالة الخروج عما هو مستقر عليه في القانون فإنّ المشرّع يلزم بالتصريح عن صورة الركن المعنوي ، أي في حالة الجرائم غير العمدية والجرائم متعدية القصد^(٤) .

وبما أن جريمة عدم الأداء من الجرائم العمدية ، لذلك يستلزم لقيام ركنها المعنوي توافر القصد الجرمي لدى فاعلها ، سواء إتجهت إرادة فاعلها إلى القيام بالنشاط السلبي أو الإيجابي المعاقب عليه قانوناً مع علمه بذلك . أي أن القصد العام في الجريمة يقوم على أساس توافر عنصري القصد وهما العلم والإرادة .

١ - العلم:

لتوافر القصد الجنائي في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل يجب أن يكون الجاني عالماً وقت ارتكابه لجريمة عدم الأداء بكل الأركان والعناصر اللازمة لتحقيقها .

فعند إتجاه إرادة الطرف السلبي في العلاقة الضريبية إلى الإمتناع عن أداء الضريبة ، ينبغي أن يعلم الطرف السلبي أن الواجب القانوني يُلزمه بأداء الضريبة في الموعد المحدد قانوناً ، فضلاً عن ذلك ، يعلم بأنّه في إستطاعته القيام بأداء الضريبة في الموعد الذي حدده القانون .

كذلك عندما تتجه إرادة الطرف السلبي في العلاقة الضريبية إلى ارتكاب الجريمة ، وذلك بإتخاذ أي صورة من صور النشاط الإيجابي المتمثل بالمواد (٥٧ ، ٥٨) ، ينبغي أن يعلم الجاني أنه يقوم بالإدلاء ببيانات أو معلومات مغايرة للحقيقة أو أنه يخفي معلومات أو أنه إستعمل مختلف أساليب الخداع التي يكون من شأنها إيقاع السلطة المالية في الغلط .

فضلاً عن ذلك ، ينبغي أن يكون الجاني على علم بالمعلومات أو البيانات الصحيحة ، إذ ينتفي خضوعه للعقاب لو كان جاهلاً للحقيقة .

وبناءً على ما تقدم ، يتحقق القصد الجرمي لدى كل من ساهم في إعداد أو تقديم البيانات الناقصة أو الإقرارات غير الصحيحة إذا كان عالماً بالفعل الذي يقوم به أو متعمداً القيام به سواء أكان محاسباً أم رب عمل ، وتقدير ذلك يعود لقاضي الموضوع يستخلصه من الظروف المحيطة بالقضية .

ويترتب على ذلك إنتفاء القصد الجرمي فيما إذا ثبت أن إعتد المحاسب للإقرار المزور عائداً إلى خطأ مهني ، ويكفي مساءلته مهنياً أو أدبياً . وكذلك ينتفي القصد الجرمي لرب العمل فيما إذا

(٣) د. عبد المهيم بكر سالم ، المصدر السابق ، ص ٦ - ٧ .

(٤) د. محمود نجيب حسني ، النظرية العامة ... ، المصدر السابق ، ص ١٠ .

..... العامة

كان الإقرار الذي تمّ تقديمه إلى السلطة المالية يتضمن أخطاءً مادية غير مقصودة من جانبه تتعلق بإيرادات العاملين لديه ، والتي كان قد ترتّب عليها التخلص من الضريبة كلاً أو جزءاً^(١) . إلاّ أنّه لا تنتفي مسؤولية الجاني لجهله بالقانون الضريبي ، إذ إنّ العلم به مفترض^(٢) . غير أنّ هناك رأي يذهب إلى أنّ القانون الذي يجرّم سلوكاً منافياً لقواعد الأخلاق ، يكون فيه الحق محل الإعتداء واضح ، ولذلك فمن السهل إثبات مسألة العلم به . ولكن في بعض القوانين، ومنها قوانين الضرائب يكون من الصعب إثبات العلم بها ، وذلك لأنّها تجرّم أنماطاً من السلوك لا تخل بقواعد الأخلاق ، فضلاً عن ذلك ، فإنّ ظاهرها لا يتسم بالعدوان . إذ إنّها تستهدف تنظيم بعض المصالح والضبط داخل المجتمع تبعاً لسياسة معينة وتختلف باختلاف الزمان والمكان^(٣) . إنّ هذا الرأي محل نظر ، إذ إنّ القانون الضريبي شأنه شأن قانون العقوبات والقوانين الأخرى ، لا يكون نافذاً في حق الكافة إلاّ بنشره في الجريدة الرسمية ، فإذا تمّ نشره قام إفتراض قاطع على العلم به ، وإنّ العلم بالقانون وبكل ما يدخل عليه من تعديل مفروض على كل إنسان^(٤) . فضلاً عن ذلك ، فإنّ ما تقوم به الهيئة العامة للضرائب في الوقت الحاضر بإستخدام وسائل الإعلام المرئية لغرض توعية المكلفين بأهمية أداء الضريبة ، وحمل المكلفين على فهم المبادئ الأساسية في التشريع الضريبي ، وذلك من خلال المجلة المرئية للضريبة . فضلاً عن ذلك ، يمكن للمكلفين الإستفسار عن أيّ غموض يتعلّق بالتشريع الضريبي عن طريق الخدمة الهاتفية ، إذ يمكن للمكلف الإتصال بالهيئة العامة للضرائب للإستفسار عن أية نقطة غامضة ، فمثلاً في حالة صدور قرار بالإعفاء من الضريبة فإنّ بإمكان المكلفين التعرف على ماهية القرار وهل يشملهم أم لا ، وماهي الإجراءات التي يمكن إتخاذها لشمولهم بهذا القرار ... إلخ . وعليه فإنّ العلم بهذا القانون مفترض غير قابل لإثبات العكس .

فضلاً عن أنّ أداء الضريبة واجب وطني ، وعلى جميع المكلفين أدائها بوازع من ضميرهم ، وذلك لأنّ الإخلال بهذا الواجب تترتب عليه الإضرار بالخزانة العامة ، ومن ثمّ عجز الدولة عن تغطية نفقاتها العامة ، وهذا ينعكس بقوة على التنمية الإقتصادية وعلى البنية الأخلاقية للمجتمع . فمنذ أن بدأ العدوان الثلاثيني الجائر عام ١٩٩١ ، وتوقف تمويل الخزانة من أهم مصدر وهو النفط ، شهدت الضريبة في منتصف التسعينيات تطوراً واضحاً من حيث التحصيل . إذ إزدادت من خلال فرض ضرائب جديدة وزيادة أسعار الضرائب الموجودة ، ومحاسبة المخالفين لقانون الضريبة ، وذلك لتأمين الحاجات الإنسانية الأساسية والخدمات والمتطلبات الضرورية ، وعليه فإنّ عدم أداء الضريبة يمثل جريمة مرتكبة بحق الشعب ومصالحه وطموحاته .

٢ - الإرادة

لا يكفي عنصر العلم المذكور سابقاً لتحقق القصد الجرمي في جريمة عدم الأداء ، بل لا بدّ من أن يقترن العلم بعنصر الإرادة .

وإستناداً إلى هذا العنصر من عناصر القصد الجرمي يجب أن تتجه إرادة الفاعل إلى إتيان السلوك الإجرامي ، الذي يتمثل في صورة النشاط السلبي ، أيّ أن تتجه إرادته إلى مخالفة ما أمر به القانون ، وذلك بالإمتناع عن أداء الضريبة المفروضة في الموعد المحدد لها قانوناً . وبما أنّ الجريمة تقع بمجرد إمتناع من ألزّمهم القانون عن أداء الضريبة في الموعد المحدد أو التأخير في الأداء عن الموعد المحدد ، فإنّ القصد الجنائي يتوافر ، متى إتجهت الإرادة إلى تحقيق السلوك الإجرامي ألا وهو الإمتناع عن الأداء .

(١) عبد الستار فاضل ، المصدر السابق ، ص ٩٠ .
 (٢) البشري الشوربجي ، المصدر السابق ، ص ٧ .
 (٣) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٢٧٧ .
 (٤) البشري الشوربجي ، المصدر السابق ، ص ٧ .

..... العامة

ويتحقق القصد الجرمي باتجاه إرادة الفاعل إلى إتيان السلوك الإجرامي ، الذي يتمثل في صورة النشاط الإيجابي ، أي الصور الواردة في المواد (٥٧ ، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل ، وذلك بأن تتجه الإرادة الأثمة إلى إعداد أو تقديم بيانات كاذبة مزورة أو إخفاء معلومات كان من المفروض ذكرها ، مع إرادة النتيجة المحتملة ، ألا وهي تعريض المصلحة الضريبية للخطر.

أو أن تتجه إرادة الفاعل إلى استعمال الغش أو الإحتيال ، فضلاً عن إرادته للنتيجة المتمثلة في إيقاع السلطة المالية في الغلط والتخلص من أداء الضريبة .

وإذ يشترط للقول بأنَّ الجاني قد ارتكب جريمة ما بإرادته الحرة ، أن يكون مدركاً لأعماله وتصرفاته ، فإنَّه لا مجال لبحث هذا الشرط في مجال جريمة عدم الأداء ، وذلك لأنَّ الطبيعة الخاصة لهذه الجريمة تقتضي أن يكون الجاني هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية . وإنَّ تحديد الطرف السلبي في العلاقة أمر يتكفل به القانون الضريبي ، إذ لا يمكن مباشرة الإلتزامات الضريبية إلا ممن توافرت لديه الأهلية الضريبية اللازمة^(١) .

وعليه فإنَّ من أزمهم القانون بهذه الإلتزامات ، كالممثل القانوني لناقصي الأهلية أو النائب يتمتعون بالقدر الكافي من الإدراك لفهم ماهية أفعالهم ، ومن ثمَّ فهم أهلٌ للمساءلة الجنائية ، فيما إذا إتجهت إرادتهم إلى مخالفة أوامر القانون ونواهيه .

وبناءً على ما تقدم ، فإذا إتجهت إرادة من لا يتمتع بالأهلية اللازمة لمباشرة الإلتزامات الضريبية إلى عدم أداء الضريبة المفروضة عليه ، فلا يقال إنَّ إنتفاء مسؤوليته الجزائية تعود إلى عدم تمتعه بالأهلية القانونية ، وإنما على أساس أنه لم يكن أصلاً مكلفاً بمباشرة هذا الإلتزام الضريبي^(٢) .

أمَّا المشترك مع الطرف السلبي في ارتكاب جريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، فيجب أن يتمتع بقدر من الإدراك لفهم ماهية الأفعال التي يشترك بها . وعليه فلا يمكن مساءلة من يشترك في إعداد أو تقديم بيانات غير صحيحة ، إذا كان مجنوناً أو معتوهاً أو صغيراً غير مميز^(١) .

ولا يكفي هذا العنصر من عناصر القصد الجرمي أن يكون مرتكب الجريمة مدركاً لماهية الأفعال التي يقوم بها ، بل لا بدَّ من أن تكون إرادته حرة في تبنيها للنشاط المكون للجريمة سواء أكان سلبياً أم إيجابياً .

وعليه فإنَّ حرية الإختيار في ارتكاب الجريمة حالة مفترضة ، ما دام الطرف السلبي في العلاقة الضريبية مدركاً وواعياً لحقيقة الأفعال التي يقوم بها ، وعليه يقع إقامة الدليل على إنتفاء إرادته في إختيار السلوك المكون للجريمة^(٢) .

وهنا يثور التساؤل الآتي ، هل يستطيع التاجر أن يدفع ارتكابه لجريمة عدم أداء الضريبة ، وذلك بسبب وجوده في حالة الضرورة ، إذ إنَّ أدائه لمبلغ الضريبة سوف يؤدي إلى إشهار إفلاسه بطريقة التقصير؟

للرد عن هذا التساؤل ، لا بدَّ من ملاحظة أنَّ القانون إشتراط في حالة الضرورة أن يكون هناك تناسبٌ بين الفعل المكون للجريمة مع الخطر المراد دفعه ، وهنا من الأجدر المقارنة بين المصلحة المعتدى عليها وهي مصلحة الدولة في الحصول على الضريبة بوصفها من أهم إيراداتها

(١) لقد حدَّ القانون الضريبي الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ، وهم من يقع على عاتقهم الإلتزام بأداء الضريبة في الموعد المحدد . انظر: الفصل الثاني ، المبحث الأول ، المطلب الأول ، الفرع الأول ، أولاً .

كما حدَّ القانون من يقع على عاتقهم إعداد وتقديم الإقرارات أو البيانات إلى الإدارة الضريبية ، انظر : الفصل الثاني ، المبحث الأول ، المطلب الأول ، الفرع الأول ، ثانياً .

(٢) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم ... ، المصدر السابق ، ص ١٦٨ .

(١) سبق وأن ذكرنا أنَّ المشدِّع في قانون العقوبات قد حدَّ سن المساءلة الجزائية .

(٢) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها ... ، المصدر السابق ، ص ٨٠ .

..... العامة

والمصلحة المراد حمايتها ، وهي المصلحة الفردية . وعليه فإنَّ الأجر بالرعاية هي مصلحة الدولة ، وبذلك لا تتوافر أركان جريمة الضرورة ، ومن ثمَّ يسأل التاجر عن جريمته^(٣) .
بناءً على ما تقدم ، فإنَّه لقيام القصد العام في جريمة عدم الأداء لا بدَّ من توافر عنصري القصد معاً ، وهما العلم والإرادة .

ولكن يُلاحظ أنَّ المشرِّع الضريبي قد نصَّ في الفقرة (١) من المادة (٥٧) (من قدم عن علم) ، وهو بذلك قد أشار إلى ضرورة توافر أحد عنصري القصد ألا وهو العلم من دون الإشارة إلى العنصر الآخر وهي الإرادة ، وهذا غير ممكن ، وعليه ندعو إلى حذف عبارة عن علم أو إضافة كلمة وإرادة بحيث يصبح النص من قَم عن علم وإرادة .

ثانياً : القصد الخاص

لا يكفي المشرِّع في بعض الجرائم العمدية بتوافر القصد العام لقيام الجريمة ، بل يشترط توافر عناصر إضافية جوهرية يطلق عليها القصد الخاص .
إذ يشترط أن يكون مرتكب الجريمة مدفوعاً إلى ارتكابها بباعث خاص ، أو بقصد تحقيق غاية معينة^(١) .

ويراد بالباعث بأنَّه (العامل النفسي الدافع إلى إتيان فعل معين ، مصدره إحساس الجاني أو مصلحته)^(٢) . أيَّ أنَّه يمثل رغبة الجاني .
وقد أورد المشرِّع الأردني تعريفاً للباعث على أنَّه (العلة التي تحمل الفاعل على الفعل أو الغاية القصوى التي يتوخاها)^(٣) ، في حين لم يورد المشرِّع العراقي والمصري واليميني نصاً يوضح فيه مفهوم الباعث .

أمَّا الغاية فهي تختلف عن الباعث ، إذ إنَّها تمثل الغرض البعيد الذي يرمي إليه الجاني متوسلاً بجريمته^(٤) . وقد عرَّف جانب من الفقه الغاية بأنَّها المنفعة المتحققة نتيجة للنشاط الذي قام به الجاني^(٥) . وعليه يمكن القول إنَّ الغاية هي وسيلة لإشباع حاجة الباعث التي تسعى إلى تحقيقها بالنشاط الذي قام به الجاني .

والواقع إنَّ مسألة تحديد نوع القصد اللازم لقيام الركن المعنوي للجريمة ، أي هل يكفي لقيام الجريمة قصد عام ، أم يشترط لقيامها أن يكون هناك قصد خاص إلى جانب القصد العام هي مسألة ليست سهلة ، وهي محل خلاف بين الفقهاء .

الإلَّا أنَّ السائد في الفقه لحل هذا الخلاف ، يتم الإستعانة بثلاثة معايير ، إذ يتمثل المعيار الأول بصريح النص ، والمعيار الثاني بمضمون النص ، أمَّا المعيار الثالث فيستند إلى طبيعة الجريمة^(٦) .

والسؤال الذي يطرح نفسه ، هل يكفي لقيام الركن المعنوي في جريمة عدم الأداء تحقق القصد العام أم يشترط وجود قصد خاص إلى جانب القصد العام ؟

في الواقع إنَّ القصد الجنائي العام يكفي لقيام الركن المعنوي في جريمة عدم الأداء عند إتجاه إرادة الجاني إلى الإمتناع عن أداء الضريبة ، إذ تُعدُّم الجرائم السلبية ، والتي يكفي لقيام ركنها المعنوي علم الجاني أنَّ إرادته قد إتجهت إلى مخالفة الواجب الذي فرضه القانون^(١) .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم ... ، المصدر السابق ، ص ١٩٠ .

(١) د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام ، المصدر السابق ، ص ٢٨٨ .

(٢) د. عبد المهيم بكر سالم ، المصدر السابق ، ص ٢٦٩ .

(٣) الفقرة (١) من المادة (٦٧) من قانون العقوبات الأردني .

(٤) د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام ... ، المصدر السابق ، ص ٢٨٨ .

(٥) د. حسنين إبراهيم صالح عبيد ، القصد الجنائي الخاص (دراسة تحليلية تطبيقية) ، الطبعة الأولى ، القاهرة :

دار النهضة العربية ، ١٩٨١ ، ص ٢٥ .

(٦) د. عبد المهيم بكر سالم ، المصدر السابق ، ص ٢٩٤ .

..... العامة

أمّا عند ارتكاب الجاني للنشاط الإيجابي بصورتيه ، سواء بالإدلاء ببيانات أو معلومات غير صحيحة ، أو إخفائها ، أو بإستعمال العِش أو الإحتيال ، فقد اختلف الفقه بشأن القصد الذي يتطلبه ركنها المعنوي .

إذ يرى جانب من الفقه إنّ التشريعات الضريبية تغلب عليها الصفة الموضوعية وعليه ، فلا تعدد هذه التشريعات بالباعث ، وذلك لأنّ الباعث يتعلق بالجانب الشخصي^(١) . ويرى جانب آخر من الفقه إلى أنّه يكفي القصد العام لتحقيق الركن المعنوي للجريمة ، وذلك لأنّ إدراك الجاني بأنّ ما قام به من نشاط من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة المفروضة قانوناً . إذ يعتقد أصحاب هذا الرأي أنّ الباعث على الفعل هو التخلص من أداء الضريبة ، وإن كان يصرف الفكر إلى نية خاصة ، إلاّ أنّه لا يمكن تصور الفصل بين إستعمال الطرق الإحتيالية عنها^(٢) .

في حين يرى جانب آخر من الفقه أنّه يشترط توافر قصد خاص إلى جانب القصد العام لقيام الركن المعنوي في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل عند إتجاه إرادة المكلف إلى ارتكاب الجريمة سواء بالإدلاء ببيانات غير صحيحة أو بإستعمال العِش أو الإحتيال^(٣) .

وإذا كان لا بد من تأييد أحد هذه الآراء ، فلا بد من القول بصحة وجهة نظر الرأي الأخير ، إذ إنّ الباعث في جريمة عدم الأداء هو رغبة الأفراد في الإحتفاظ بأموالهم والتمتع بمنافعها بدلاً من تسليمها إلى الدولة عن طريق الضرائب فيلجأ من ألزمهم القانون إلى تقديم بيانات أو معلومات غير صحيحة ، وذلك لغرض الحصول على تخفيض أو سماح أو إسترداد ما دفع من مبلغ الضريبة . فالنص التشريعي هو الذي يشير إلى وجود القصد الخاص ، وذلك من خلال عبارة قاصداً الحصول على تخفيض أو سماح . ولكن يُلاحظ أنّه في الفقرة الثانية من المادة (٥٧) أنّنا لم نجد فيها ما يشير إلى إستراط المشرّع توافر قصد خاص إلى جانب القصد العام ، وهذا يعني إكتفاء المشرّع في الفقرة المذكورة بالقصد العام لقيام الركن المعنوي للجريمة .

إلاّ أنّ المشرّع قد شمل الفقرتين بالعقوبة نفسها ، على الرغم من أنّه إستلزم قصداً خاصاً في الفقرة (١) وإكتفى بالقصد العام في الفقرة (٢) .

من خلال ما تقدم ، ندعو مشرّعنا إلى إعادة النظر في صياغة المادة (٥٧) بفقرتيها ، إذ من الأفضل أن يقوم المشرّع بدمج الفقرتين معاً .

وفيما يخص تحقق الركن المعنوي للجريمة بإستعمال الجاني لوسائل الخداع المختلفة ، فقد إستلزم المشرّع توافر قصد خاص إلى جانب القصد العام . فالباعث على الجريمة يدفع الجاني إلى إستعمال مختلف وسائل الخداع ، والتي يترتب عليها إيقاع السلطة المالية في الغلط ، وذلك للتخلص من أداء الضريبة كلاً أو جزءاً .

وفيما يخص المشرّع المصري ، فقد إكتفى بالقصد العام لقيام الركن المعنوي في الجريمة عند ارتكابها عن طريق الإدلاء ببيانات كاذبة ، وهذا واضح من خلال نص المادة (١٨٢) من قانون ضريبة الدخل المصري ، التي تنص على أنّه (يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن ٥٠٠ جنيه ولا تزيد على ١٠٠٠ جنيه كل من ذكر عمداً بيانات غير صحيحة في اقرار الثروة) . إذ إنّ كلمة عمداً التي أوردها المشرّع تشير إلى أنّه يكفي لتحقيق الركن المعنوي توافر القصد العام .

أمّا عندما تنتج إرادة الجاني إلى إستعمال الطرق الإحتيالية فيستلزم المشرّع المصري توافر قصد خاص إلى جانب القصد العام لقيام الركن المعنوي ، ويتمثل بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، أيّ حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على الضريبة^(٤) .

(١) د. حسن صادق المرصفاوي ، المصدر السابق ، ص ١٥٤ .

(٢) د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الإقتصادية ، الطبعة الثانية ، بغداد : مطبعة التعليم العالي ، ١٩٨٧ ، ص ١٥٠ .

(٣) د. حسن صادق المرصفاوي ، المصدر السابق ، ص ١٥٥ .

(٤) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم ... ، المصدر السابق ، ص ٣٥١ ، ص ٣١٧ .

(٥) د. عبد الحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ... ، المصدر السابق ، ص ٧٦٧ .

..... العامة

أمّا المشرّع الأردني فيستلزم توافر قصد خاص إلى جانب القصد العام ، وذلك لقيام الركن المعنوي في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، سواء قّم الجاني أو أعد بيانات أو معلومات مزورة أو إستعمل أية حيلة أو خدعة للتخلص من أداء الضريبة كلاً أو جزءاً . ويفهم ذلك من خلال نص المشرّع في المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل ، إذ تنص على (كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب بأن أتى قصداً أيّ فعل من الأفعال التالية أ..... ب..... ج..... د..... ه.....) ، إذ إنّ نية الجاني في كل فعل من الأفعال الواردة في النص تتمثل بالتخلص من أداء الضريبة أو الحصول على تخفيض من مقدار الضريبة .

كما أنّه يمكن إستنتاج توافر القصد الخاص لدى مرتكب الجريمة من إخفائه المتكرر لجزء من دخله وإدعائه بقلّة موارده على الرغم من وجود فارق كبير بين الدخل الذي يدعي الحصول عليه ونفقاته الكبيرة ، أو إمتناع المكلف الذي ألزمه القانون بمسك دفاتر أو سجلات محاسبية عن إمساك مثل هذه الدفاتر ، لكي يتم تقدير الضريبة ضمن الحدود الدنيا ، أو الحصول على إعفاء كلي من أداء الضريبة . وعليه ، فعلى المحكمة الجزائية أن تستند إلى وقائع مادية حقيقية واضحة لانتير أيّ لبس أو غموض للقول بتوافر القصد الخاص (١) .

ولم يختلف المشرّع الضريبي اليمني عن المشرّع الضريبي الأردني ، وذلك بإشتراط توافر القصد الخاص إلى جانب القصد العام في جميع الأفعال التي وردت في المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني ، والتي يترتب على إرتكابها التخلص كلاً أو جزءاً من أداء الضريبة أو الحصول على تخفيض أو سماح .

المبحث الثاني

الأحكام العامة لجريمة عدم الأداء

يتميز القانون الضريبي بكونه قانوناً مستقلاً يتمتع بمكنة تنظيم مراكزه على وفق مبادئه ، من دون الخضوع في ذلك للأحكام المقررة سواء في نطاق القانون العام أو في نطاق القانون الخاص . وإنّ الذاتية الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي تعد الضابط الذي يجب الإهتمام به في تحديد أحكامه (١) .

إذ نظّم القانون الضريبي القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشأة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها ، فضلاً عن القواعد التي تنص على الجرائم الضريبية والعقوبات المقررة لها ، وذلك لضمان تحقيق مصلحة الدولة الضريبية (٢) .

وما دنا في نطاق البحث عن جريمة ضريبية ، ثمة سؤال يطرح نفسه ، هل أنّ للجرائم في تشريعات الضرائب ذاتية خاصة ، أي مستقلة في أحكامها عن القواعد العامة التي تنظم العقوبة والجريمة أيّاً كان نوعها ؟

إنّ هذه المسألة محل خلاف بين الفقهاء ، إلّا أنّ الرأي الغالب يذهب إلى أنّ وضع أحكام عامة للجرائم الضريبية لا يعني الخروج عن الأحكام العامة في قانون العقوبات . وإنّما يجب الرجوع إلى الأحكام العامة الواردة في قانون العقوبات كلّما خلت الأحكام العامة للجرائم الضريبية من نص خاص في مسألة معينة ، ما دامت هذه الأحكام لا تتعارض مع المبادئ الرئيسية التي يقوم عليها القانون الضريبي (٣) .

(١) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها ... ، المصدر السابق ، ص ٨١ .

(٢) قدرني نيقولا عطية ، ذاتية القانون ... ، المصدر السابق ، ص ٣١ .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، عمان ، ١٩٩٨ ، ص ٣ .

(٤) د. حسن صادق المرصفاوي ، المصدر السابق ، ص ٤٢-٤٣ .

..... العامة

وفي هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى بحث مدى خضوع أو عدم خضوع جريمة عدم أداء ضريبة الدخل للقواعد ذات الصلة العامة التي يجب مراعاتها بصدد النماذج المختلفة للجرائم ، وذلك في مطلبين ، يتم التطرق في المطلب الأول إلى الإشتراك ، أمّا المطلب الثاني فسوف يتم التطرق فيه إلى الشروع.

المطلب الأول**الإشتراك**

يقصد بالإشتراك هو ارتكاب المساهم في الجريمة لسلوك لا ينطبق مع السلوك غير المشروع المنصوص عليه بالقاعدة التجريمية الواردة في القسم الخاص في قانون العقوبات . ولكي ينال العقاب هذا السلوك ، لا بد من أن يكون تابعاً ومرتبباً بسلوك آخر غير مشروع يحقق النموذج التشريعي للجريمة ، فضلاً عن ذلك ، يجب أن تكون إرادة المساهم متجهة لتحقيق الجريمة^(١) . وهذا يعني أنّ الجريمة المرتكبة قد برزت إلى حيز الوجود نتيجة تعاون عدة أشخاص وبأدوار مختلفة .

وتتبادر هنا ثمة تساؤلات ، هل بالإمكان أن تبرز إلى حيز الوجود جريمة عدم أداء ضريبة الدخل نتيجة تعاون عدة اشخاص ، يقوم كل منهم بدور مختلف عن الآخر ، وهل يخضع الإشتراك في ارتكاب هذه الجريمة للأحكام العامة في قانون العقوبات ، أم أنّ الطبيعة الخاصة لهذه الجريمة تستوجب خروجاً عن الأحكام العامة ؟

إنّ الإجابة عن هذه التساؤلات ، تتم من خلال الفرعين الآتيين ، إذ يتم التطرق في الفرع الأول إلى الإشتراك وفقاً للأحكام العامة في قانون العقوبات ، أمّا الفرع الثاني سوف يتم التطرق فيه إلى الإشتراك في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل .

الفرع الأول**الإشتراك وفقاً للأحكام العامة في قانون العقوبات**

نظم المشرع العراقي أحكام الإشتراك في ارتكاب الجريمة في المادة (٤٨) من قانون العقوبات ، وقد عرّف الشريك على أنّه (يعد شريكاً في الجريمة : ١- من حرض على ارتكابها فوقت بناء على هذا التحريض . ٢- من إتفق مع غيره على ارتكابها فوقت بناء على هذا الاتفاق . ٣- من أعطى الفاعل سلاحاً أو آلات أو أي شئ آخر مما إستعمل في ارتكاب الجريمة مع علمه بها أو ساعده عمداً بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها)^(١) . من خلال ما تقدم ، يمكن القول إنّ المشرع قد حدّد الصور التي يمكن أن ينشغل منها سلوك الشريك ، وذلك بأن يتم بإحدى وسائل الإشتراك ، وهي التحريض أو الاتفاق أو

(١) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٢٤٣ .

(١) تقابلها المادة (٤٠) من قانون العقوبات المصري . أمّا المشرع اليمني فقد عرف الشريك في المادة (٢٣) من قانون العقوبات اليمني رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ بأنه (من يقدم للفاعل مساعدة قد تكون سابقة على التنفيذ أو معاصرة له ، وقد تكون لاحقة متى كان الإتفاق عليها قبل ارتكاب الجريمة . أمّا المساعدة اللاحقة التي لم يتفق عليها قبل ارتكاب الجريمة كالإخفاء فبعاقب عليها كجريمة خاصة) .

أمّا المشرع الأردني ، فقد اختلفت عن التشريعات السابقة ، إذ أطلق مصطلح الشريك على من يقوم بقصد مشترك مع عدة أشخاص بالأعمال التنفيذية للجريمة ، أمّا النشاط الثانوي أو المساهمة التبعية في الجريمة فيتمثل بنشاط كل من المحرض والمتدخل . وقد وضع المشرع في المادة (٨٠) من قانون العقوبات الأردني مفهوم كل منهما والتي

العامّة.....

المساعدة . وبذلك فإنّ نشاط الشريك يكون نشاطاً ثانوياً لا يتضمن تنفيذاً للفعل المكون للجريمة ، وإنّ ما يقوم به من نشاط غير مجرّم ، إلاّ أنّه يستمد تجريمه بالنظر لإرتباطه بالفعل الأصلي المعاقب عليه (٢) .

وعليه فإنّ لقيام الإشتراك لابدّ من توافر ثلاثة أركان وهي كالآتي :-

١- **الركن الشرعي** : يتمثل الركن الشرعي في الإشتراك بوقوع سلوك غير مشروع من الفاعل الأصلي للجريمة ، إذ لا يمكن اعتبار سلوك الشريك غير مشروع في حد ذاته في اللحظة التي بوشر فيها ، وإنّما يستمد عدم مشروعيتها في اللحظة التي يرتكب فيها الفاعل السلوك غير المشروع (٣) .

وعليه فلا تقوم جريمة الشريك ما لم يشكل سلوك الفاعل جريمةً معاقباً عليها في القانون ، كما لو إنفقت جريمة الفاعل بسبب توافر سبب من أسباب الإباحة ، كاستعمال حقه في الدفاع الشرعي ، أو كون الجريمة من جرائم الإعتياد ولم يشترك الشريك إلا بفعل واحد فيها (٤) .

ومّا تجدر الإشارة إليه ، هو أنّه يجب أن يبقى السلوك الذي صدر عن الفاعل معاقباً عليه حتى يصدر حكم بعقوبة الشريك . إذ قد يزول المصدر الذي يستمد منه سلوك الشريك عدم مشروعيته كما لو صدر قرار عفو شامل ، أو في حالة تقادم الدعوى الجنائية المرفوعة ضد فاعل الجريمة أو في حالة صدور قانون أصلح للمتهم ، إذ يترتب على محو الصفة غير المشروعة لسلوك الفاعل وقبل صدور حكم على الشريك إلى محو جريمة الشريك (١) .

إلاّ أنّه لا تنتفي مسؤولية الشريك فيما إذا كان الفاعل غير معاقب لأسباب عديدة كإنتفاء القصد أو إنعدام أهليته الجنائية أو لتوافر سبب من أسباب إمتناع العقاب (٢) .

وهنا ثمة سؤال يطرح نفسه هل يعاقب الشريك فيما إذا أوقف سلوك الفاعل أو خاب أثره لأسباب لا دخل لإرادته فيها ؟

في الواقع ما دام الفاعل قد بدأ بتنفيذ السلوك غير المشروع والذي يستمد منه فعل الشريك عدم مشروعيته ، فلا يشترط إتمامه لكي يعاقب الشريك ، وذلك لأنّ توقفه كان لأسباب خارجة عن إرادته . وبناءً على ما تقدم ، فإنّه يكفي لمعاقبة الشريك أن يكون الفاعل الأصلي معاقباً على الشروع في ارتكاب الجريمة .

أمّا إذا عدل الفاعل عن ارتكاب الجريمة بإرادته ، فهل يمتد عدوله إلى الشريك ؟ كانت هذه المسألة محل خلاف الفقهاء ، إذ يرى جانب من الفقه ومنهم بيتيول ومانزليني وآخرون ، إنّ عدول الفاعل الإختياري يعد من الأسباب الشخصية لإمتناع العقاب . وعليه فإنّه يسري في حق الفاعل

نصت على (١- أ- يعد محرضاً من حمل أو حاول أن يحمل شخصاً آخر على ارتكاب جريمة بإعطائه نقوداً أو بتقديم هدية له أو بالتأثير عليه بالتهديد أو بالحيلة والخديعة أو بصرف النقود أو بإساءة الأستعمال في حكم الوظيفة .
٢- يعد متدخلًا في جنائية أو جنحة : أ- من ساعد على وقوع جريمة بإرشاداته الخادمة لوقوعها . ب- من أعطى الفاعل سلاحاً أو أدوات أو أي شيء آخر مما يساعد على إيقاع الجريمة . ج- من كان موجوداً في المكان الذي ارتكب فيه الجرم بقصد إرهاب المقاومين أو تقوية تصميم الفاعل الأصل أو ضمان ارتكاب الجرم المقصود . د- من ساعد الفاعل على الأفعال التي هيأت الجريمة أو سهلتها أو أتمت ارتكابها . هـ- من كان متفقاً مع الفاعل أو المتدخلين قبل ارتكاب الجريمة وساهم في إخفاء معالمها أو تخبئة أو تصريف الأشياء الحاصلة بارتكابها جميعها أو بعضها أو إخفاء شخص أو أكثر من الذين اشتركوا فيها عن وجه العدالة . و- من كان عالماً بسيرة الأشرار الجنائية الذين دأبهم قطع الطرق وارتكاب أعمال العنف ضد أمن الدولة أو السلامة العامة أو ضد الأشخاص أو الممتلكات وقدم لهم طعاماً أو مأوى أو مختبئاً أو مكاناً للإجتماع) .

(١) د. علي عبد القادر قهوجي ، قانون العقوبات القسم العام ، مكان الطبع بلا : الدار الجامعية ، ١٩٨٨ ، ص ٢٨٦ .

(٢) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٢١١ .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ، ، المصدر السابق ، ص ٥٦٧ .

(٤) المصدر نفسه ، ص ٥٦٧-٥٦٨ .

(٥) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٤٤٠ .

..... العامة

فقط ولا يستفيد منه الشريك . في حين يرى جانب آخر من الفقه ومنهم جارو ورو إنَّ عدول الفاعل الإختياري ينفي الصفة غير المشروعة عن أفعال البدء بالتنفيذ التي أرتكبت بوصفها شروعاً ، وبذلك ينتفي أحد عناصر الشروع وتنتفي بذلك جريمة الشروع . وعليه فبعُدول الفاعل فإنَّ الشريك لا يعاقب على الإشتراك ، ما لم يشكل فعله جريمة مستقلة^(٣) .

٢- **الركن المادي** : يتمثل الركن المادي في الإشتراك بثلاثة عناصر ، أولهما السلوك الذي يقع من الشريك ، إذ حدَّ المشرِّع نطاق الإشتراك ، وذلك بأن يتحقق بإحدى الوسائل التي نصت عليها المادة (٤٨) ، وهي التحريض والإتفاق والمساعدة .

ويمكن تقسيم هذه الوسائل على نوعين ، يتمثل النوع الأول منها على أنَّها وسائل معنوية يقتصر تأثيرها على نفسية الفاعل ومعنوياته ، إذ يضم هذا النوع وسيلتي التحريض والإتفاق.

إذ يقصد بالتحريض (خلق فكرة الجريمة لدى شخص ثم تدعيمها كي تتحول إلى تصميم على إرتكابها)^(٤) ، وعليه فإنَّ هذه الوسيلة من وسائل الإشتراك تؤدي إلى نتيجتين ، الأولى نفسية وتتمثل في إتخاذ الفاعل لقرار إرتكاب الجريمة ، ولا يؤثر في ذلك كون المحرض صاحب الفكرة الإجرامية أو دوره يقتصر على التصميم . والأخرى مادية تتمثل بإرتكاب الفاعل للجريمة^(٥) .

وقد اختلفت التشريعات فيما يخص التحريض ، فذهب البعض منها إلى وصفه صورة مستقلة للمساهمة الجنائية كالتشريع الأردني . إلا أنَّ الكثير من التشريعات عتت التحريض صورة من صور الإشتراك كالمشرِّع العراقي في المادة (١/٤٨) والمشرِّع المصري في المادة (١/٤٠) . وقد جاءت هذه النصوص مطلقة لم تحدد الوسائل التي يلجأ إليها المحرض لتحقيق مأربه^(٦) ، وبناءً على ذلك ، فإنَّه يترك الأمر للقاضي للقول بتوافر التحريض أو لا . إلا أنَّ الرأي الغالب في الفقه يرى إنَّ التحريض يكون في صورة هدية أو وعيد أو مخادعة أو صولة أو دسياسة أو إستعمال ما للمحرض من سلطة أو صولة^(٧) .

ولمَّا كان الأصل هو إعتبار التحريض وسيلة من وسائل الإشتراك ، إلاَّ أنَّه في حالات إستثنائية وردت على سبيل الحصر ، عدَّ المشرِّع العراقي والمصري التحريض جريمة مستقلة قائمة بذاتها ، إذ تعد الجريمة قد تمت بمجرد التحريض حتى وإن لم تقع الجريمة المحرَّض عليها^(٨) .

أمَّا الإتفاق فهو الوسيلة الثانية من وسائل الإشتراك ، أشار إليها المشرِّع العراقي في المادة (٢/٤٨) ، كما أشار إليها المشرِّع المصري في المادة (٢/٤٠)^(٩) .

إذ يقصد بالإتفاق هو (إتحاد الإرادات على إرتكاب الجريمة)^(١٠) . وبما أنَّ الإتفاق في جوهره ، هو من مخبات الصدر ودخائل النفس ، فلا بدَّ من أن يكون له مظهر مادياً ، وهذا المظهر يستمد من وسائل التعبير عن الإرادة ، إذ إنَّ هذه الوسائل تكون في صور مختلفة فمن الممكن أن تكون قولاً أو كتابة أو إيماءة^(١١) .

وتختلف هذه الوسيلة من وسائل الإشتراك عن التحريض ، وذلك لأنَّ كلاً من المتفقين مقتنع بفكرة الجريمة . وبناءً على ذلك ، فإنَّ إرادتهما تكون بالمستوى نفسه . ويعد كذلك إتفاقاً على إرتكاب الجريمة ، فيما إذا نشأت فكرة الجريمة عند أحدهم ولاقت قبولاً فورياً عند طرحه الفكرة

(٣) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٤٤٣ - ٤٤٤ .

(٤) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٢٦٢ .

(٥) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون ... ، المصدر السابق ، ص ٥٥٦ .

(٦) علخلاف المشرِّع الأردني إذ حدَّ وسائل التحريض على سبيل الحصر في المادة (١/٨٠) ، وإنَّ تحديد المشرِّع لوسائل التحريض له آثار سلبية ، إذ يدفع المحرضون إلى إتباع وسائل لم ينص عليها المشرِّع لكي لاتقع تحت طائلة العقاب .

(٧) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة ، المصدر السابق ، ص ٢٦٦ .

(٨) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٢١٤ .

(٩) لم يشير إلى هذه الوسيلة من وسائل الإشتراك كل من المشرِّع الأردني واليمني .

(١٠) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٤٢٨ .

(١١) د. سامي النصر واي ، المصدر السابق ، ص ٢٧٢ .

العامّة.....

على بقية المتفقين . أمّا في التحريض فإنّ إرادة المحرّض تعلو إرادة المحرّض ، إذ يلجأ المحرّض إلى نقل فكرة الجريمة إلى الفاعل وإستمالته إلى ارتكاب الجريمة^(١) .

أمّا النوع الثاني من وسائل الإشتراك فهي الوسائل المادية ، والتي تؤثر في فاعلية العمل المادي الصادر عن مرتكب الجريمة ، فضلاً عن تأثيره على نفسيته^(٢) ، ويمثل هذا النوع من وسائل الإشتراك المساعدة ، إذ إنّها تعني مد يد العون أيّاً كانت صورته للفاعل ، وذلك على النحو الذي يسهل له ارتكاب الجريمة^(٣) . وقد أشارت إلى هذه الوسيلة من وسائل الإشتراك المادة (٣/٤٨) من قانون العقوبات ، إذ أوردت بعض صور المساعدة على سبيل المثال لا الحصر^(٤) ، فهي تختلف باختلاف ظروف كل جريمة وملابساتها . وإنّ عدم حصر المشرّع لوسائل المساعدة يجعل أمر تحديدها لتقدير القاضي فهو الذي يحدد ما يعد من الأعمال من قبيل المساعدة وما لا يعد .

وتكون المساعدة كما بينت المادة (٣/٤٨) إمّا في الأعمال المهيئة أو المعاصرة للجريمة ، أو قد تكون المساعدة في الأعمال المتممة للجريمة.

وإنّ بتحديد المشرّع لوسائل الإشتراك على سبيل الحصر ، ألزم القاضي عند إصدار حكم بإدانة متهم بالإشتراك في جريمة ما ، أن يبين وسيلة الإشتراك والعناصر التي إستخلص منها وجوده ، وبعكس ذلك يكون حكمه معيباً يستوجب النقض .

ولا يمكن أن يتحقق الركن المادي للإشتراك بمجرد أن يصدر عن الشريك السلوك الذي يتخذ إحدى صور الإشتراك ، بل لا بدّ من ارتكاب الفاعل للجريمة نتيجة للتحريض أو الإتفاق أو المساعدة المقدمة من قبل الشريك .

ولإكتمال الركن المادي يجب إثبات توافر علاقة سببية بين سلوك الشريك والنتيجة الإجرامية المتمثلة بإرتكاب الفاعل للجريمة ، أيّ أنّ الجريمة قد وقعت بناءً على التحريض أو الإتفاق أو المساعدة التي قدمت^(٥) .

٣- الركن المعنوي : إنّ إتخاذ الشخص لسلوك يندرج ضمن أحد وسائل الإشتراك المنصوص عليها على سبيل الحصر ، وإرتكاب الفاعل للجريمة بناءً على إتخاذ الشريك لذلك السلوك لا يكفي لتحقيق الجريمة ، بل لا بدّ من أن يكون الشريك قاصداً للإشتراك في الجريمة من خلال السلوك الذي إتخذه سواء أكان بالتحريض أم بالإتفاق أم بالمساعدة ، أي أن يتوافر لدى الشريك عنصري القصد ، ألا وهما العلم والإرادة . وذلك بأن يعلم إنّ ما يقع منه من سلوك يتجه إلى الإشتراك في الجريمة مدركاً للنتيجة المترتبة على نشاطه ساعياً إلى تحقيقها . فمثلاً من يعطي سلاحاً نارياً لشخص آخر يتعين أن يعلم بإتجاهه إلى ارتكاب جريمة قتل به ، أمّا إذا إنتفى علمه بذلك فلا يعد شريكاً في الجريمة التي وقعت^(١) .

وفضلاً عن عنصر العلم ، يلزم أن تكون إرادة الشريك تتصرف نحو الإشتراك في هذا السلوك وإرادة النتيجة غير المشروعة . وبناءً على ما تقدم ، فإنّ لقيام الإشتراك لا بدّ من تحقق الركن

(١) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الاحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٢٦٩ .

(٢) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون ... ، المصدر السابق ، ص ٥٥٥ .

(٣) أستاذنا محمد علي سالم ، الإشتراك بالمساعدة وأثره في العقاب ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة بجامعة بغداد ، ١٩٧٩ ، ص ٢٣ .

(٤) يتفق المشرّع اليمني مع المشرّع العراقي على ذكر هذه الوسيلة من وسائل الإشتراك الجرمي مع عدم تحديد وسائلها على سبيل الحصر ، على خلاف المشرّع الأردني الذي حدّد وسائلها على سبيل الحصر .

(٥) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٢١٦ .

(١) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الاحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٢٧٨ .

العامّة.....

المعنوي شأنه في ذلك شأن أي جريمة ، وبذلك فإنّ الإشتراك لا يخرج عن القواعد العامة التي تحكم التجريم في القانون الجنائي .

الفرع الثاني**الإشتراك في القوانين الضريبية**

بدءاً لابدّمن الإشارة إلى أنّ القانون الضريبي يضع نوعاً من التنظيم الخاص يُخضع له الأشخاص المخاطبين بالقانون الضريبي ، الذين يمثلون الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ، ولا يجوز للإدارة الضريبية ولا للأشخاص بالإتفاق فيما بينهم أن ينقلوا عبء هذا الإلتزام إلى شخص آخر ، لكي يعد طرفاً سلبياً . وعليه فإنّ الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ألزمه القانون للقيام بعمل أو بالإمتناع عن عمل .

وبما أنّ الواجبات الضريبية الجنائية لا يتوجه بها القانون إلّا لمن كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية^(٢) . لذلك فإنّ الجريمة ترتكب نتيجة الإخلال بهذا الإلتزام من قبل الطرف السلبي ، الذي ينفرد وحده في إتخاذ موقفاً سلبياً ينجم عنه عدم الأداء في الموعد المحدد قانوناً ، أو يتخذ سلوكاً إيجابياً كإعداد أو تقديم البيانات الكاذبة أو إخفاء المعلومات التي كان من الواجب الإدلاء بها بإستعمال العُش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة ، وعليه يعدّفاعلاً للجريمة .

إذ إنّ جريمة عدم الأداء هي من الجرائم التي تقتضي وصفاً معيناً في الفاعل ، كما هو الحال في جريمة الرشوة أو الإختلاس ، التي لا يرتكبها إلّا موظف . ويعد هذا الوصف ركناً من أركان الجريمة ، وهذا يعني أنّه لو إنتفى هذا الوصف لدى مرتكبها فقد تخلف أحد أركان الجريمة^(١) .

وبناءً على ما تقدم ، فإنّ لقيام هذه الجريمة لابدّمن صدور السلوك غير المشروع وفقاً للنموذج التشريعي للجريمة ممن له صفة الطرف السلبي في العلاقة الضريبية . ولكن هذا لا يمنع من أن يشترك مع الفاعل أشخاص آخرون لا يحملون هذه الصفة ، إذ يكفي لتحقيق الإشتراك وقوع فعل غير مشروع من الفاعل . أمّا من لا يتوافر فيهم هذا الوصف فإنّه يمكن أن يكون شريكاً في الجريمة عندما يساهم فيها بأيّ وسيلة من وسائل الإشتراك مع الطرف السلبي^(٣) .

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل ، يُلاحظ أنّ المشرّع قد نصّ على الإشتراك الجرمي في الفقرة (٢) من المادة (٥٧) إذ نصّ على (يعاقب بالحبس .. من أعد أو قدم .. أو ساعد أو حرض أو إشتراك في ذلك) . ومن خلال هذا النص يُلاحظ أنّ المشرّع قد حصر وسائل الإشتراك بالمساعدة والتحريض فقط .

وعلى الرغم من أنّ المشرّع لم يحدد طبيعة وشكل المساعدة كوسيلة من وسائل الإشتراك في نطاق الجرائم الضريبية ، إلّا أنّه يمكن تصورها مثلاً بالمساعدة في إعداد البيانات أو الإقرارات المزورة ، أو بالإرشاد وبتعزيز المكلّف على إعداد وتقديم الإقرارات الكاذبة ، وذلك لغرض الحصول على خفض أو سماح من مقدار الضريبة المفروضة .

فيحدث مثلاً أن يطلب المكلّف من وكيله جرد محتويات محله ، وذلك لإستيفاء البيانات اللازمة للإقرار بأرباحه فيقدم هذا الوكيل عمداً بيانات غير صحيحة ليتم تدوينها في الإقرار الذي يتقدم به

(٢) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص ... ، المصدر السابق ، ص١٣٩-١٤٠ .

(١) د.سامي النصر اوي ، المصدر السابق ، ص٢٥٥ .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم .. ، المصدر السابق ، ص١٥٢ .

العامّة.....

المكلف إلى السلطة المالية بعد علم المكلف بذلك^(٣) ، أو أن يقوم ربُّ العمل المكلف بحجز قيمة الضريبة من أموال العاملين لديه وتقديم المعلومات التي تتعلق بهم إلى السلطة المالية ، فيقوم بالإدلاء ببيانات غير صحيحة بشأن أجور العمال ومخصصاتهم ، أيّ يخطر السلطة المالية بمبالغ تسري عليها الضريبة أقل مما في حوزته إليهم ، وذلك لغرض تخفيض مقدار الضريبة المفروضة عليه^(١) . وقد لا يستطيع المكلف مراجعة دائرة الضريبة ، فيلجأ إلى تكليف شخص للقيام بمتابعة المعاملة ، فيقوم بذكر بيانات غير صحيحة أو تقديم إستشهاد مزوراً أو براءة ذمة مزورة على أساس أنّها صادرة من أحد فروع الهيئة . وغالباً ما يكون هذا الشخص معقّباً ، كقيام المكلف (س) بتكليف المعقّب (ص) على إكمال معاملات بيع العقار من إجراءات نقل الملكية ودفع ضريبة الدخل ومصاريف التسجيل العقاري ، فيقوم المعقّب بتزوير إستشهاد صادر من دائرة التسجيل العقاري ، وذلك لغرض التهرب من ضريبة الدخل^(٢) .

ومن قبيل المساعدة في تقديم بيانات غير صحيحة أو إقرارات مزورة ، كقيام المعقّب (س) بتزوير براءة ذمة على وصف أنّها صادرة من أحد فروع الهيئة العامة للضرائب ، التي تمّ تقديمها لإجراء معاملة بيع سيارة حمل ، وعند حصول الشك لدى دائرة المرور ومخاطبة فرع الهيئة الصادر عنها كتاب براءة الذمة ، قام المعقّب (س) بتزوير كتاب صحة صدور عن فرع الهيئة المخاطب^(٣) .

وتحصل المساعدة أيضاً في إعداد وتقديم البيانات غير الصحيحة من قبل المحاسبين ، إذ قد يلجأ أحد المكلفين والذي لا يملك الخبرة الكافية لتنظيم سجلاته الحاسبية إلى الإستعانة بالمحاسب لتنظيم سجلاته الحاسبية وتحت إشرافه ، سواء أكان المخاطب بأداء الضريبة شخصاً طبيعياً أم معنوياً . وصورة المساعدة التي يقوم بها المحاسب ، تتمثل بإرشاد الطرف السلبي في العلاقة الضريبية إلى الطرق التي تؤدي إلى تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه أو إعداده السجلات بطريقة غير قانونية بشكل يصعب إكتشافها^(٤) .

وقد تكون الإستعانة بالمحاسبين إستناداً لواجب قانوني ، وذلك لفحص المعلومات المحاسبية الناتجة عن مسك الدفاتر التجارية وسجلات الشركات ، وإنّ لهذا الفحص أهمية ، إذ يتم في الغالب الإعتماد عليه في تقدير الضريبة من قبل القائم بالتقدير^(٥) .

إذ أوجب مشرّعنا العراقي في الفقرة أولاً من المادة (٧) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ على المكلفين المنصوص عليهم ضمن هذه الفقرة ، مسك الدفاتر التجارية والمستندات المبينة في نظام مسك الدفاتر التجارية ، وأن يتم تدقيق الحسابات الختامية وتصديقها من قبل مراقب الحسابات ، ومن ثمّ تقمّ إلى مركز الهيئة العامة للضرائب أو فروعها المسجلين فيها .

وقد سار المشرّع المصري في الإتجاه نفسه ، إذ أوجب إعتماد الإقرارات الضريبية التي تلتزم بتقديمها سنوياً المنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إلى الإدارة الضريبية ، من قبل أحد المحاسبين أو المتمرين أو مساعدي المحاسبين المقيدين بأحد جداول السجل العام طبقاً لأحكام القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١ . ويعدّ هذا الإعتماد لازماً لصحة وفاء المكلف بالتزامه بتقديم الإقرار أو الحسابات أو الدفاتر أو التقارير وفقاً لأحكام القانون^(١) .

(٣) المصدر نفسه ، ص ١٥٤ .

(١) عبد الستار فاضل ، المصدر السابق ، ص ٨٩-٩٠ .

(٢) قرار محكمة جنايات البياع المرقم ٦٢٦ /ج/ ٢٠٠١ في ٢٩/٩/٢٠٠١ - (غير منشور) .

(٣) قرار محكمة جنايات كربلاء المرقم ١٣ /ج/ ٢٠٠١ في ٦/٦/٢٠٠١ - (غير منشور) .

(٤) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها ... ، المصدر السابق ، ص ١٠٤ .

(٥) المصدر نفسه ، ص ١٥٤ .

(١) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص ... ، المصدر السابق ، ص ١٥٤ .

العامّة.....

وتكون المساعدة التي يبديها مراقب الحسابات إمّا بإرشاد المكلف إلى إتباع طرق معينة من شأنها أن تؤدي إلى تخفيض مقدار الضريبة المفروضة عليه ، أو إسترداد مبلغ من الضريبة المفروضة ، أو قد يقوم مراقب الحسابات بتصديق الإقرارات التي تتضمن بيانات غير صحيحة أو ناقصة ، مع عدم الكشف عمّا يتضمنه هذا الإقرار من مخالفة للإلتزام الضريبي .

وفيما يخصّ التحريض وهي الوسيلة الثانية من وسائل الإشتراك التي نصّ عليها قانون ضريبة الدخل ، فلم يختلف مشرّعنا الضريبي عن المشرّع الجنائي في عدم تحديده لصور التحريض^(١) . وبما أنّ الكلام بصدد التحريض على إعداد أو تقديم بيانات أو إقرارات غير صحيحة ، فإنّ هذا التحريض غالباً ما يحصل ممن له سلطة على الفاعل كأن يكون موظفاً أو رب عمل .

كقيام موظف السلطة المالية بإستغلال نفوذه وتشجيع المكلف على التلاعب بدفاتره وسجلاته التي يجب أن تقدم إلى السلطة المالية ، فنشاط المحرّض يتجه إلى نفسية المكلف ويدفعه إلى تقديم بيانات غير صحيحة أو ناقصة بناءً على هذا التحريض .

ولا ندري لماذا تناسى مشرّعنا ذكر الإتفاق وهي الوسيلة الثالثة من وسائل الإشتراك إلى جانب المساعدة والتحريض . فلو إتفق شخص مع المكلف على إصطناع فواتير من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المفروضة عليه ، فيحررها ومن ثم يتقدم بها المكلف إلى السلطة المالية ، ألا يعدّ هذا إتفاقاً على ارتكاب الجريمة ؟ لاشك إنّ القانون يمتد ليعاقب مثل هذا الشخص حتى وإن لم ينص على العقاب على الإتفاق كوسيلة من وسائل الإشتراك ، وإن كان من الأفضل أن يورد ذكر هذه الوسيلة .

وهنا نتساءل هل يقتضي لملاحقة من يشترك في ارتكاب الجريمة ، الإستعانة بالقواعد العامة الواردة في قانون العقوبات أم أنّ الطبيعة الخاصة للقانون الضريبي تستوجب الخروج عن القواعد العامة ؟

أمام مطالبة الفقه القانوني الجزائري الدولي وتوصيات المؤتمر الدولي السادس لقانون العقوبات في البند الثالث ، بالتوسع في فكرة الفاعل وأشكال المساهمة الجنائية في نطاق الجرائم الإقتصادية، والتي تعدّ الجرائم الضريبية جزءاً منها تشمل كل شخص إشتراك في ارتكابها ، وأن تكون مسؤوليتهم متساوية بغض النظر عن طبيعة الدور الذي مارسه كل منهم في إخراج الجريمة إلى حيز الوجود^(١) . لذلك نهجت معظم التشريعات هذا الإتجاه ومنها المشرّع العراقي ، إذ لم يميز بين الفاعل والشريك من حيث المسؤولية الجنائية في الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل ، إذ نصت (يعاقب بالحبس... من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو إشتراك في ذلك) .

ولكن من خلال إستعراضنا لهذا النص ، يلاحظ أنّه يثير لبساً لمستخدميه ، إذ إنّ المشرّع قد أورد وسيلتين من وسائل المساهمة التبعية ، وهي المساعدة والتحريض إلى جانب المساهمة التبعية (إشتراك) . كما ذكر صور المساهمة الأصلية إلى جانب وسائل المساهمة التبعية ، وبعبارة أخرى يمكن القول إنّ المشرّع في هذا النص قد خلط بين صور المساهمة الجنائية .

فضلاً عن ذلك ، فإنّ ذكر المشرّع لتعبير إشتراك بعد أن عدّ وسيلتين من وسائل الإشتراك محل نظر ، فهل كان يقصد به الإشتراك في الإعداد والتقديم ، أيّ يقتصر على وسيلة الإشتراك الثالثة الإتفاق ، التي لم يذكرها المشرّع ، أم أنّ ذكر المشرّع لتعبير إشتراك تزيّد لاسمّوخ له ؟ ولكي لا يقع مثل هذا الإلتباس ، كان الأجدر بالمشرّع أن يكتفي بذكر تعبير إشتراك من دون تعداد لوسائل الإشتراك ، أو أن يذكر وسائل الإشتراك من دون أن يرد بجانبها تعبير إشتراك .

(١) كذلك لم يحدد المشرّع الضريبي المصري والأردني واليميني وسائل التحريض في قانون ضريبة الدخل .

(١) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية ...، المصدر السابق ، ص ١٠٧ .

..... العامة

ويرى جانب من الفقه ، إنَّه مادام المشرِّع لم يميز بين الفاعل والشريك في المسؤولية الجزائية ، فلا أهمية لما أصاب النص من إرتباك في الصياغة القانونية . إذ عدَّ المشرِّع فاعلاً وشريكاً كل من ساهم مباشرة في مخالفة الإلتزام الضريبي ، وذلك بالقيام بأيِّ دور يراه ضرورياً فيه . ويكون الإشتراك الجرمي متوافراً في عملهم ، ما دامت نية المتهمين كانت جماعية وصريحة متجهة إلى مخالفة الإلتزام الضريبي ، ومن ثمَّ يكون فعلهم منطبقاً مع نص التجريم ^(١) .

ومع التسليم بصحة وجهة نظر هذا الرأي ، إذ لم يميز المشرِّع بين الفاعل والشريك في المادة (٢/٥٧) ، إلاَّ أنَّه يميل إلى التشدد في أحكام الإشتراك ، نظراً لما تكشفه المساهمة في مخالفة الإلتزام من خطورة إجرامية كبيرة في شخصية المساهم ، وذلك بوصفها جرائم مستقلة قائمة بحد ذاتها . وبذلك فإنَّ المشرِّع نصَّ على تجريم أفعال الإشتراك مع عدم وقوع فعل غير مشروع من الفاعل ، وبذلك يتكون الركن المادي للجريمة من المساعدة أو التحريض . سواء إرتكبت الجريمة بناءً على التحريض أو المساعدة أولم ترتكب .

وفيما يخص ذكر المشرِّع تعبير إشتراك بعد أن ذكر وسيلتين من وسائل الإشتراك ، فمن غير الممكن القول بأنَّ ذكر المشرِّع لهذا التعبير تزييد ، لأمعنى له . وذلك لأنَّ المشرِّع لا يورد تعبيراً ماعبئاً ، وإذَّما لا بدَّ أن تكون له غاية معينة .

وعليه فقد يكون قصد المشرِّع من ذكر تعبير إشتراك توسيع دائرة العقاب لتشمل من يشترك مع الشريك في إرتكاب الجريمة . فمثلاً لو طلب المكلف من وكيله مساعدته في إعداد بيانات مزورة لغرض تخفيض مقدار الضريبة المفروضة ، فإستعان الوكيل بمحاسب يرشده إلى اتباع طرق قانونية لتخفيض مبلغ الضريبة بشكل يصعب إكتشافها مع علمه أنَّ الغاية من إعداد هذه البيانات هو مخالفة الإلتزام الضريبي ، ألا يسأل هذا المحاسب ؟ ألا يعد شريكاً للشريك حتى وإن لم تكن هناك علاقة مباشرة مع المكلف ؟

كان هذا الموضوع محل خلاف في الفقه الجنائي ، إذ إتجه رأي إلى عدم إعتبار شريك الشريك شريكاً ، وذلك لعدم وجود علاقة مباشرة تربط بين الشريك والفاعل ، وأخذت بهذا الرأي محكمة النقض الفرنسية ^(٢) .

في حين إتجه الرأي الآخر إلى جواز العقاب على الإشتراك في الإشتراك ، ما دامت هناك علاقة بين نشاط الشريك غير المباشر والجريمة التي وقعت ، فيكفي لمساءلة الشريك أن يكون قد ساهم بصورة ما في وقوع الجريمة ، وأخذت محكمة النقض المصرية بهذا الرأي ^(٣) ، ويرى أيضاً هذا الرأي قبولاً في الفقه .

أمَّا في إطار قانون ضريبة الدخل فلا بدَّ من التسليم بالرأي السابق ، إذ لا بدَّ من أن يطال العقاب كلَّ من ساهم في إرتكاب الجريمة بأيِّ صورة من الصور ، إذ سبق إن ذكرنا أنَّ مشرِّعنا قد عدَّ كل من المساعدة والتحريض جريمة مستقلة قائمة بذاتها ، فإنَّ من يشترك مع المساعد أو المحرض على إرتكاب الجريمة بأيِّ صورة من الصور فهو شريك .

لذا يمكن القول إنَّ المقصود من ذكر المشرِّع لتعبير إشتراك ينصرف إلى من يشترك مع المساعد أو المحرض في إرتكاب الجريمة .

بناءً على ما تقدم ، يمكن القول إنَّ المشرِّع الضريبي في المادة (٢/٥٧) قد خرج عن القواعد العامة في قانون العقوبات المنظمة لأحكام الإشتراك .

وإذا كان المشرِّع الضريبي قد وضع إنموذجاً خاصاً للإشتراك في المادة (٢/٥٧) ، فهل هذا يعني عدم إمكانية الإشتراك في صورة النشاط الواردة في المادة (٥٨) وذلك لعدم إيراد المشرِّع لنص يشير إلى ذلك ؟

(١) د. عبد الرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الاقتصادية ، المصدر السابق ، ص ١٤١-١٤٣ .

(٢) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٢١٧ .

(٣) خالد جواد معين الساعدي ، المساعدة وسيلة من وسائل الإشتراك في الجريمة وتطبيقاتها في القضاء العراقي (دراسة مقارنة) ، رسالة مقدمة إلى وزارة العدل ومجلس العدل ، ١٩٩٠ ، ص ٨٥ .

..... العامة

في الواقع إنّ النشاط الإيجابي والمتمثل باستعمال الغش أو الإحتيال يمكن أن يرتكب ممن لا يحمل صفة ، وذلك بالإشتراك بأي وسيلة من وسائل الإشتراك كالمساعدة والتحريض والإتفاق، وإنّ عدم إشارة المشرّع إلى ذلك تعني الإحالة إلى القواعد العامة في قانون العقوبات. أمّا موقف التشريعات الضريبية من الإشتراك الجرمي ، فقد تباينت مواقفها . إذ نحت بعض التشريعات الغربية باتجاه التشدد في أحكام الإشتراك الجرمي الخاصة بالجرائم الضريبية كالتشريع الفرنسي ، إذ تخلى المشرّع الجزائري الضريبي الفرنسي عن الأحكام العامة للإشتراك الجرمي الواردة في قانون العقوبات ، وكيفّ كل وسيلة من وسائل المساهمة التبعية كجريمة مستقلة قائمة بحد ذاتها^(١) .

وفيما يخصّ موقف بعض التشريعات العربية ، فقد ساوى المشرّع المصري والأردني واليميني بين الفاعل والشريك في المسؤولية الجزائية كما فعل المشرّع العراقي .

إذ نصّ المشرّع المصري على أنّه (يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها في المادة السابقة كل من حرض أو إتفق أو ساعد أي ممول على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها)^(٢) . من خلال إستعراض هذا النص يُلاحظ أنّ المشرّع المصري لم يميز في العقاب بين الفاعل (المكلف) ومن يشترك معه بأي وسيلة من وسائل الإشتراك ، سواء بالتحريض أو الإتفاق أو المساعدة على التهرب من أداء الضرائب المفروضة بموجب قانون ضريبة الدخل . ويُلاحظ أنّ المشرّع لم يحدد صور النشاط الإيجابي الذي يتبعه المكلف للتهرب من الضريبة المفروضة بموجب القانون سواء أكانت بتقديم إقرارات أم بيانات مزورة أم باستعمال طرق إحتيالية . فالنص ورد مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه ، ما دام قصد الفاعل والشريك ينصرف إلى غاية واحدة ، ألا وهي التهرب من الضريبة .

وعليه فإنّ المشرّع المصري على خلاف مشرّعنا العراقي ، الذي حصر ذكر وسائل الإشتراك على إعداد وتقديم إقرارات أو بيانات غير صحيحة .

وما تجدر الإشارة إليه أنّ المشرّع الضريبي لم يخرج عن القواعد العامة للإشتراك في قانون العقوبات ، إذ إنّهُ لا يعاقب على الإشتراك إلا إذا توافرت أركان الإشتراك ، والتي تتمثل بوقوع فعل معاقب عليه يصدر من الفاعل ، وأن يرتكب الشريك فعلاً من الأفعال المحددة في القانون كوسيلة من وسائل الإشتراك ، وأن يتوافر قصد الإشتراك لدى الشريك^(٣) .

أمّا المشرّع الضريبي اليميني فقد نصّ على (كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة ، بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال الآتية :-

أ- أقدم إقرار غير صحيح وذلك بأن أغفل ... ب- أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري ... ج- أعد أو حفظ أو سمح ... د- لجأ إلى أية حيلة أو خدعة ... هـ- أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة ... و- أعطى خطياً أي جواب كاذب ... يعاقب عن إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة)^(٤) .

(١) إذ نصت المادة (١٧٧٢) من قانون الضرائب الفرنسي العام على أنّ (كل شخص يقوم بإيداع مبالغ مالية في حسابه الخاص على الرغم من عدم وجود أي حق له في ذلك بهدف مساعدة غيره للتهرب من دفع الضريبة من خلال إخفاء حقيقة وضعه المالي يعاقب بالحبس والغرامة المالية) ، ونصت المادة (١٧٤٣) من القانون نفسه على إنّ (١- كل شخص يساعد غيره على تهريب الأموال دون علم الجهات الضريبية المختصة لكي لا يتم دفع ما يستحق على المكلف من ضرائب على دخله . ٢- يعاقب كل شخص يحاول مساعدة غيره على تهريب أمواله إلى الخارج من خلال لجوئه إلى الأساليب المتعددة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة) .

نقلاً عن د. نائل عبد الرحمن ، ضريبة الدخل أحكامها ... ، المصدر السابق ، ص ٤٨ - ٤٩ .

(٢) المادة (١٧٩) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص ... ، المصدر السابق ، ص ١٥١ ، ١٦١ .

(٤) المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليميني .

العامّة.....

وأورد المشرّع الضريبي الأردني نصاً^(٣) مماثلاً للنص السابق ، ولا يختلف عنه إلا في مدة العقوبة . ومن خلال إستعراضنا للنص ، يُلاحظ أنّ المشرّع عين اليمني والأردني قد أوردتا وسيلتين من وسائل الإشتراك وهما المساعدة والتحريض ، وأوردتا أيضاً تعداداً للأفعال التي يتم بها الإشتراك وعليه فإنّه يمكن الإشتراك في أيّ فعل من الأفعال التي أوردتها هذه المادة ، وعليه يعدّشريكاً من يساعد أو يحرض الفاعل على ارتكاب الجريمة ، فوَقعت بناءً على هذا التحريض أو المساعدة . ولكن المشرّع الأردني جعل من فعل التحريض جريمة مستقلة في قانون العقوبات ، وعليه فإنه يعاقب المحرض حتى وإن لم يرتكب الفاعل الجريمة .

المطلب الثاني

الشروع

تعد الجريمة تامة فيما إذا تحققت جميع العناصر المكونة لها وفقاً للنموذج التشريعي للواقعة . ولكن ما تجدر الإشارة إليه ، أنّ عناصر الجريمة لا تقع دفعة واحدة ، بل أنّها تمر بعدة مراحل ، تتمثل بمرحلة التفكير والتصميم على ارتكاب الجريمة ، ومرحلة الإعداد والتحضير وأخيراً مرحلة تنفيذ الجريمة التي بتمامها تصبح الجريمة تامة^(١) .

ولكن على الرغم من دخول الجريمة في مرحلة التنفيذ ، إلا أنّها قد لا تؤدي إلى تمام الجريمة ، إمّا بسبب عدم إكمال العمل التنفيذي ، أو بسبب عدم تحقق النتيجة غير المشروعة^(٢) ، ويطلق على الجريمة في هذه المرحلة على أنّها في مرحلة الشروع .

وقد اختلف الفقه في مسألة العقاب على الجريمة في هذه المرحلة ، إذ يرى جانب من الفقه عدم العقاب على الشروع ، وذلك لأنّ النصّ التجريمي يعالج الجريمة التامة ، إذ إنّ المشرّع يتطلّب الإضرار الفعلي بالمصلحة محل الحماية الجنائية وأنّ عدم الإضرار بهذه المصلحة يترتب عليه عدم إدراج هذه الأفعال تحت طائلة العقاب .

في حين ذهب جانب آخر من الفقه إلى أنّه يجب العقاب على الشروع ومساواته بالجريمة التامة ، وذلك لأنّ إتجاه إرادة الجاني إلى تعريض المصلحة محل الحماية الجنائية للخطر تعدّ مساوية لإكمال الجريمة^(٣) .

ونظراً لتطرف وجهتي النظر السابقة ، إتجهت التشريعات ومنها المشرّع العراقي إلى العقاب على الشروع ، وذلك نظراً لخطورة الأفعال المرتكبة ، إذ نظمت القواعد العامة في قانون العقوبات تجريم أفعال الشروع والشروط اللازم توافرها للعقاب على الشروع ، وقد ذهبت أغلب التشريعات إلى تقرير عقوبة للشروع أخف من العقوبة المقررة للجريمة التامة^(٤) .

وهنا يبرز ثمة تساؤل ، هل يمكن تصور الشروع في جريمة عدم الأداء ، وفي حالة إمكان حصول الشروع في هذه الجريمة ، هل يخضع للقواعد العامة المنظمة للشروع في قانون العقوبات أم يتم الخروج عنها ؟

للرد عن هذه التساؤلات ، لابدّ لنا أولاً من معرفة شروط الشروع وفقاً للأحكام العامة في قانون العقوبات ، ومن ثم التعرف فيما إذا كان الشروع في جريمة عدم الأداء يخضع للقواعد العامة في

(٣) المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(١) د. ماهر عيد شويش الدرّة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٢٠٦ .

(٢) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون ... ، المصدر السابق ، ص ٣٨١ .

(٣) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٣٦٠ .

(٤) المادة (٣١) من قانون العقوبات العراقي .

..... العامة

قانون العقوبات أم لا . لذلك سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى ذلك في الفرعين الآتيين ، إذ يتم التطرق في الفرع الأول إلى الشروع وفقاً للأحكام العامة في قانون العقوبات ، أمّا الفرع الثاني فيتم التطرق فيه إلى الشروع في جريمة عدم الأداء .

الفرع الأول**الشروع وفقاً للأحكام العامة في قانون العقوبات**

عرّف المشرّع العراقي الشروع بأنه (البدء بتنفيذ فعل بقصد ارتكاب جناية أو جنحة أوقف أو خاب أثره لأسباب لا تدخل لإرادة الفاعل فيها)^(١) . من خلال الإطلاع على هذا النص يمكن القول إنّ لتحقق الشروع لابدّ من توافر ثلاثة أركان ، وإنّ لاشروع بتخلف أيّاً منها وهي كالآتي:

١- البدء بتنفيذ فعل :- ذكرنا فيما سبق ، أنّ الجريمة تمر بعدة مراحل قبل أن تصبح تامة ، وتتمثل هذه المراحل بمرحلة التفكير والتصميم . وهذه المرحلة غير معاقب عليها ، وذلك لأنّ الجريمة فيها مجرد فكرة تدور في ذهن الشخص ، ثم مرحلة التحضير ، وهذه الأخرى غير معاقب عليها ، وذلك لأنّه ليس فيها دلالة قاطعة على ارتكاب الجريمة ، ثم مرحلة التنفيذ التي يعدّ البدء فيها شروعا في ارتكاب الجريمة ، إذ إنّها تعد الركن المادي في الشروع^(٢) .

ولكن يصعب في بعض الأحيان التفرقة بين البدء بالتنفيذ والأعمال التحضيرية ، وقد أثارت هذه المسألة خلافاً بين الفقهاء ، إذ إنقسم الفقه أزاءها على مذهبين هما المذهب المادي والمذهب الشخصي .

فالبدء بتنفيذ الجريمة وفقاً للمذهب المادي يتحقق بتنفيذ الركن المادي للجريمة الموصوف في النموذج التشريعي للجريمة^(٣) . وقد تعرض هذا المبدأ للنقد ، إذ إنّهُ يضيق من نطاق الشروع ، فضلاً عن أنّه لا يوفر الحماية الكافية للمجتمع ، إذ يمكّن المجرمين من الإفلات من العقاب ، على الرغم من ارتكابهم لأفعال تتسم بخطورتها على المجتمع^(٤) .

أمّا مفهوم البدء بالتنفيذ لدى أنصار المذهب الشخصي ، فيكمن في النية الإجرامية للجاني ، وعليه فإنّ هذا المذهب يعتد بإرادة الجاني . إذ يعرف البدء بالتنفيذ بأنّه كل عمل شأنه أن يؤدي حالاً ومباشرة إلى إحداث النتيجة^(١) . وعليه فإنّ البدء بالتنفيذ وفقاً للمذهب الشخصي يعمل على توسيع مفهوم الشروع ، وبالرجوع إلى مفهوم البدء بالتنفيذ لدى المشرّع العراقي والتشريعات المقارنة ، يُلاحظ أنّ جميع هذه التشريعات قد أخذت بالمذهب الشخصي .

٢- قصد ارتكاب جناية أو جنحة :- لإرتكاب الجاني جناية أو جنحة ، لابدّ وأن يتوافر لديه قصد ارتكابها ، وبذلك يشير معنى القصد هنا إلى الركن المعنوي للجريمة . إذ يشترط لإرتكاب جناية أو جنحة أن تتجه إرادة الجاني إلى ارتكابها ، هذا فضلاً عما يجب أن يتمتع به الجاني من الإدراك والتمييز وحرية الاختيار .

وما تجدر الإشارة إليه أنّ إرادة الجاني تتجه نحو تحقيق نتيجة الجريمة وفقاً للنموذج التشريعي وليس إلى مجرد البدء بتنفيذ الفعل^(٢) . ويجب أن ينصرف القصد إلى ارتكاب جناية أو جنحة ، أمّا المخالفة فلا شروع فيها ، وذلك لقلة خطورتها .

(١) الفقرة (١) من المادة (٣٠) من قانون العقوبات العراقي . تقابلها الفقرة (١) من المادة (٤٥) من قانون العقوبات المصري . المادة (٦٨) من قانون العقوبات الأردني . المادة (١٨) من قانون العقوبات اليمني .

(٢) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٣٦٣ .

(٣) د. ماهر عيد شويش الدرّة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٢١٣ .

(٤) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ١٨٣ .

(١) د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ... ، المصدر السابق ، ص ٣٨٤ .

(٢) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٣٧١ .

..... العامة

ويترتب على ما تقدم ، أنه لا يمكن تصوّر الشروع في الجرائم غير العمدية ، ففي هذا النوع من الجرائم لا تصرف إرادة الجاني إلى النتيجة غير المشروعة . فضلاً عن ذلك ، لا يمكن تصور الشروع في الجرائم ذات القصد المتعدي ، أي الجريمة التي تتوافر فيها نتيجتان إحداها بسيطة والأخرى جسيمة^(٣) .

٣-وقف التنفيذ أو خيبة الأثر :- وهو الركن الثالث من أركان الشروع ويتميز بكونه ذا طبيعة مختلطة ، فهو ركن مادي لأنه يوقّر نتيجة لعدم تحقق الجريمة مادياً ، وذلك يرجع لعدم إتمام العمل التنفيذي بعد أن بدأ الجاني بالقيام بكافة التصرفات الرامية إلى تنفيذ الجريمة ، إلا أنه لا يستمر فيها لأسباب خارجة عن إرادته . ويسمى هذا النوع من الشروع ، بالشروع الناقص ، وتسمى الجريمة في هذه الصورة بالجريمة الموقوفة^(٤) .

كما يتوفر الركن المادي باتخاذ الجاني كافة التصرفات التي تهدف لتحقيق نتيجة الجريمة وفقاً للنموذج التشريعي لها ، إلا أنه لا يتحقق لأسباب خارجة عن إرادته ، ويسمى الشروع في هذه الحالة بالشروع الخائب ، أمّا الجريمة فيطلق عليها الجريمة الخائبة^(٥) .

أمّا الركن المعنوي فيتمثل بعدم إرادة الجاني إلى عدم تحقق الجريمة التامة ، وإنّ عدم تمامها يعود لظروف خارجة عن إرادته . ولكن ينبغي هنا التمييز بين هذه الحالة والحالة الثانية التي تتمثل بوقف التنفيذ أو خيبة الأثر لعدول الجاني تلقائياً باختياره عن إتمام تنفيذ الجريمة . إذ يترتب عقاب على الشروع في الحالة الأولى ، أمّا في الحالة الثانية فينتفي العقاب^(٦) .

الفرع الثاني

الشروع في جريمة عدم الأداء

الشروع هو أحد صور النشاط الإجرامي ، إذ لا يستطيع الجاني إتمام جريمته لسبب ما . وهنا يتبادر السؤال الآتي ، هل يعد الجاني في جريمة عدم الأداء شارحاً فيما لو لم يتمكن من إتمام جريمته لسبب ما ؟

عند الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل ، بوصفه قانون ذو طبيعة خاصة ، وإمعان النظر بالنصوص التي تتضمن العقاب على الأفعال التي يترتب على ارتكابها تحقق جريمة عدم الأداء ، فإننا لم نجد فيها نصاً يشير صراحة إلى العقاب على الشروع^(٧) . وفي هذه الحالة ينبغي الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات بوصفه القانون العام الذي ينبغي الرجوع إليه في حالة وجود أي نقص في القانون الخاص .

إستناداً إلى المادة (٣٠) من قانون العقوبات يعاقب على الشروع إذا كان القصد من البدء بفعل ما هو ارتكاب جنائية أو جنحة ، وبما أنّ جريمة عدم أداء ضريبة الدخل هي نوع من الجنح^(٨) لذلك يمكن تصور الشروع فيها .

(٣) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ١٨٦ .

(٤) المصدر نفسه ، ص ١٨٧ .

(٥) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ٣٧٣ .

(٦) د. ماهر عبد شويش الذرة ، الأحكام العامة ، المصدر السابق ، ص ٢١٩ .

(٧) على خلاف المشرّع الأردني إذ نصّ في المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل والمشرّع اليمني إذ نصّ في المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل .

(٨) نصت المادة (٢٦) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل على أنه (تعتبر الجريمة من الجنح إذا كان يعاقب عليها باحدى العقوبتين : ١- الحبس الشديد أو الحبس البسيط أكثر من ثلاثة أشهر إلى خمس سنوات . ٢- الغرامة) .

العامّة.....

وعليه ينبغي الرجوع إلى كل صورة من الصور التي تتحقق بها الجريمة للتعرف فيما إذا كان يتصور الشروع فيها جميعاً أو لا.

ففيما يخص الصورة الأولى التي تتحقق بها الجريمة ، والتي تتمثل بإمتناع المخاطب بالقانون الضريبي عن الأداء . يستبعد تصور الشروع فيها ، وذلك لأنها من الجرائم الشكلية وهي التي لا نتيجة لها ، إذ إنّها تقع بمجرد الإمتناع .

أمّا فيما يتعلق بالصورة الثانية للنشاط التي تتحقق بها الجريمة ، والتي تتمثل بإعداد بيانات كاذبة أو تقديم بيانات غير صحيحة أو تضمينها في إقرار ، فجريمة عدم الأداء في هذه الصورة من جرائم الخطر ، وإنّ السائد في الفقه أنّ هذا النوع من الجرائم غير متصور الشروع فيها ، وذلك لأنها تخلو من النتيجة الضارة التي تعد من العناصر المكونة للشروع ، والتي تختلف لأسباب لادخل لإرادة الجاني فيها^(١) . إذ إنّ النتيجة بمدلولها القانوني تندمج مع السلوك . إذ إنّ الجريمة تقع كاملة بمجرد القيام بالسلوك .

في حين يرى جانب آخر من الفقه ، أنّه كما يمكن تصور الشروع في جرائم الضرر ، فيمكن تصور الشروع في جرائم الخطر ، إذ إنّ النتيجة تقف عند حد تعريض المصلحة المحمية للخطر^(٢) .

ونتفق مع ما ذهب إليه اصحاب الرأي الأول ، إذ لا يمكن تصور الشروع في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل .

أمّا الصورة الثالثة التي تتحقق بها الجريمة ، والتي تتمثل بإستعمال الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة ، فهل يمكن تصور الشروع فيها ؟ أي ، لو لم يتمكن الجاني من التخلص من كل أو بعض الضريبة المفروضة عليه قانوناً ، على الرغم من إستعماله لأساليب الغش أو الإحتيال لأسباب خارجة عن إرادته ، كأن يقوم المكلف بتغيير في وصولات الشراء بقصد تقليل أرباحه التي يتم تثبيتها في الإقرارات التي يجب أن تقدم إلى السلطة المالية^(٣) ، إلّا أنّه قد يكشف ممثل السلطة المالية أثناء الفحص وقيل تقدير الضريبة أنّها غير صحيحة ، فيقوم بتقدير الضريبة تقديرًا صحيحاً ، ومن ثم يؤدي المكلف الضريبة المفروضة عليه على أساس التقدير الصحيح ، هل يعد شروعاً بارتكاب الجريمة ، وذلك بالقياس بجريمة الإحتيال في قانون العقوبات العام ، الذي يعد الجاني قد شرع بارتكاب جريمة الإحتيال إذا لم يتمكن لأسباب خارجة عن إرادته من تحقيق نتيجة الجريمة ، على الرغم من إستعماله لوسائل الخداع^(٤) ؟

نعتقد بإمكانية تصور الشروع في صورة الجريمة هذه ، إذ إنّ الجاني قد بدأ بتنفيذ الفعل إلّا أنّه لم يتمكن من تحقيق النتيجة ، وهي التخلص من أداء الضريبة كلاً أو بعضاً لأسباب خارجة عن إرادته ، وإنّ النتيجة في هذه الصورة مادية منفصلة عن السلوك ، ولا بدّ أن تتحقق لكي تصبح الجريمة تامة .

عند الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل يُلاحظ أنّ المشرّع الضريبي لم ينص صراحة على معاقبة الشروع ، وذلك من خلال النظر إلى المادة (٥٨) من القانون . ولذلك نتساءل هل يمكن تصور الشروع طبقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات ؟

من خلال النظر إلى قيام الجاني بإستعمال طرق إحتيالية ، لغرض عدم أداء الضريبة ، إلّا أنّه لم يستطع ذلك لإكتشاف أمره من قبل السلطة المالية ، يعني هذا عدم تحقق النتيجة من وراء قيامه

(١) د. مأمون محمد سلامة ، المصدر السابق ، ص ١٣٣ .

(٢) د. أحمد فتحي سرور ، أصول القانون ... ، المصدر السابق ، ص ٣٥٦ .

(٣) عبد الستار فاضل ، المصدر السابق ، ص ٩١ .

(٤) د. ماهر عبد شويش الدرة ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، المصدر السابق ، ص ٣٣٤ .

العامّة.....

بالسلوك الإجرامي ، ومن ثمّ تكون أمام حالة شروع طبقاً للقواعد العامّة ، وإستناداً إلى المادة (٣٠) من قانون العقوبات .

وهذا يعني أنّ الجاني قام بالسلوك ، إلاّ أنّه خاب أثره لأسباب خارجة عن إرادته ، ومن ثمّ نكون أمام شروع تام وهي الجريمة الخائبة .

أمّا في التشريع الأردني فقد عدّ المشرّع الضريبي اللجوء إلى أية حيلة أو خدعة جنحة عقوبتها الحبس من إسبوع وحتى سنة (١) ، وبما أنّه لا يمكن العقاب على الشروع في الجنح إلاّ في حالة وجود نص صريح في القانون (٢) . إذن يجب أن ينص المشرّع الضريبي صراحة على الشروع . وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل الأردني، يُلاحظ أنّ المشرّع نصّ في المادة (٤٢) على (كل من تهرب عمدًا أو حاول التهرب ...) ومن خلال هذا النص يتضح أنّ المشرّع وسّع نطاق التجريم إلى المحاولة (٣) ، وهي مرحلة سابقة على الشروع ولا تعد من الأعمال التحضيرية ، وتتحقق بالأعمال التي تبين عزم الجاني على البدء بتنفيذ الجريمة (٤) .

وبما أنّ المشرّع الأردني يأخذ بالمذهب الشخصي في الشروع ، وعليه فإنّ أيّ فعل يقوم به الفاعل سواء كان يشكّل جزءاً من الركن المادي للجريمة أم تمهيداً له يعد بدءاً بالتنفيذ (١) ، فمثلاً قيام المكلف بإستعمال أساليب محاسبيه أو فواتير مزورة ، إذ إنّ قيام المكلف بمثل هذه التصرفات غير القانونية ، لايدّان يكون قاصداً من ورائها عدم الوفاء بالضريبة المفروضة عليه (٢) .

وفضلاً عن ذلك ، ساوى المشرّع الأردني في العقاب على المحاولة والجريمة التامة ، وفي ذلك خروج عن نطاق القواعد العامّة للشروع . ويسوّغ خروج المشرّع عن القواعد العامّة لقانون العقوبات ، على أساس أنّ تأمين وتطبيق ونجاح السياسة الإقتصادية يتم عن طريق تجريم التصرفات والأفعال التي من شأنها إلحاق الضرر بالمجتمع ، وذلك لمنع وقوع الجرائم التي تترتب عليها آثار سلبية بالإقتصاد الوطني ، فضلاً عن ذلك، تبنى المشرّع الإقتصادي فلسفة العقاب على النتائج الضارة والنتائج الخطرة ، في حين إقتصرت قواعد قانون العقوبات في العقاب على التصرفات ذات النتائج الضارة وقلما تعاقب على التصرفات ذات النتائج الخطرة (٣) .

وسلك المشرّع اليمني مسار المشرّع الأردني نفسه ، وذلك بتجريم محاولة التهرب من دفع الضريبة بإستعمال أساليب إحتيالية ، وكذلك ساوى في العقاب بين المحاولة والجريمة التامة (٤) .

أمّا في التشريع المصري ، فقد عدّ المشرّع الضريبي عدم أداء الضريبة بإستعمال طرق إحتيالية جنائية ، إذ عاقب عليها بالسجن (٥) . وعليه فإنّه يمكن تصور الشروع فيها ، إلاّ أنّه لم يورد نصاً

(١) جهاد سعيد خصاونة ، المصدر السابق ، ص ٤٤٧ .

(٢) المادة (٧١) من قانون العقوبات الأردني . وتقابلها المادة (٤٧) من قانون العقوبات المصري .

(٣) ذهبت بعض التشريعات إلى وصف المحاولة والشروع لفظين لمعنى واحد ومن هذه التشريعات ، التشريع الجزائري ، إذ نصت المادة (٣٠) منه على أنّ (كل محاولة لإرتكاب جنائية تبندى بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى إرتكابها ، تعتبر كالجنائية نفسها إذا لم توقف أو يخيب أثرها نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها) . زهرة عاشور مراد ، الجريمة الإقتصادية في التشريع الجزائري (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة ، جامعة بغداد ، ١٩٨٣ ، ص ١٤٧ .

(٤) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية ... ، المصدر السابق ، ص ١٢٤ .

(١) وسار القضاء الفرنسي في الإتجاه نفسه ، إذ ميز بين الأعمال التحضيرية والبدء بالتنفيذ وعدّ الأفعال الواضحة والتي يترتب عليها نتائج فورية ومباشرة ضمن مرحلة التنفيذ ، ومن ثمّ يخضع مرتكبها للعقاب . د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل ... ، المصدر السابق ، ص ٤٦ .

(٢) المصدر نفسه ، ص ٤٦ .

(٣) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية ، المصدر السابق ، ص ١٠٠ .

(٤) الفقرة (٤) من المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

العامة.....

يشير فيه إلى العقاب على الشروع ، ونعتقد أنّ المشرّع قد أراد بذلك إحالة المسألة إلى القواعد العامة في قانون العقوبات .

وقد عدّ المشرّع الضريبي المصري جريمة عدم أداء ضريبة الدخل بتقديم إقرارات مزورة جنحةً ، وبما أنّ المشرّع إشتراط عدم العقاب على الشروع في الجنح إلا بوجود نص خاص في القانون^(١) وإذ إنّ المشرّع الضريبي لم ينص على الشروع ، إذن لا شروع في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل عن طريق تقديم إقرارات مزورة .

وبعد إستعراض موقف مشرّعنا العراقي والتشريعات المقارنة ، ندعو المشرّع العراقي إلى أن يعاقب على الشروع في ارتكاب الجريمة نتيجة إستعمال الشخص وسائل الغش أو الإحتيال ، على أن تكون العقوبة نفسها المقررة للجريمة التامة ، وذلك نظراً لخطورة هذه الجريمة ، وما يترتب على حدوثها من إضرار بالإقتصاد الوطني . وهذا يتم بتعديل نص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل بأن تكون : يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنّه إستعمل الغش أو الإحتيال أو شرع في إستعمالهما للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها .

(٥) المادة (١٧٨) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(١) المادة (٤٧) من قانون العقوبات المصري .

الفصل الثالث

عقوبة جريمة عدم الأداء وإنتفائها

يهدف القانون الضريبي إلى ضمان تحصيل الضريبة المستحقة للخزانة العامة للدولة ، إذ إنَّها تشكل جزءاً من إيرادات الدولة ، لكي تتمكن من تغطية نفقاتها العامة . وعليه فقد منح المشرِّع الضريبي دين الضريبة مكانة خاصة ، إذ تضمَّن القانون الضريبي عدة أوامر ونواهٍ، الغاية منها أداء دين الضريبة . ولاسبيل إلى ذلك ، إلا إذا دعم القانون الضريبي بعقوبات تفرض على من يخالف أحكامه .

ويقصد بالعقوبة هي (الألم الذي ينبغي أن يتحمّله الجاني عندما يخالف أمر القانون أو نهيه ، وذلك لتقويم ما في سلوكه من إعوجاج ، ولردع غيره من الإقتداء به)^(١) . ولا بد من الإشارة إلى أنَّ الألم الذي تنطوي عليه العقوبة يتم تقديره على قدر جسامة الإثم في سلوك الجاني^(٢) ، فضلاً عن ذلك ، فإنَّ ما تنطوي عليه العقوبة من ألم هو الذي يميزها عن غيرها من الوسائل التي تمنع الجريمة^(٣) .

إذ يتحقق هذا الألم بصور مختلفة ، إذ قد يمس الحق في الحرية ، كما هو الحال في عقوبة الحبس ، أو قد يصيب الحقوق المالية للجاني كما في عقوبة الغرامة^(٤) ، أو قد يمس الألم الجانب المعنوي للإنسان كنشر الحكم الصادر بالإدانة ، بوصفها عقوبة تشهيرية^(٥) .

وفي الواقع إنَّ ما تنطوي عليه العقوبة من ألم ، هو جوهر العقوبة ، إذ تنتفي العقوبة بإنتفاء الألم . ولايراد بهذا الألم مجرد إعتداء على حقوق الفرد ، وإنَّما وسيلة لإصلاح وتقويم الجاني ، وذلك لمنعه من ارتكاب الجريمة مرة ثانية . فضلاً عن ذلك ، فإنَّ ما يصيب الجاني من ألم ينصرف أثره إلى غيره من أبناء المجتمع ، مما يساهم في منعهم من القيام بارتكاب ذلك الفعل خوفاً من العقاب ، وبذلك يتحقق الهدف الرئيس من العقوبة ، وهو الردع العام والخاص^(٦) ، الذي يؤدي إلى تحقيق الغاية النهائية للعقوبة ، ألا وهي حماية المصلحة العامة للمجتمع ، إلا أنَّ هناك أسباباً قد تعترض تحقيق هذا الهدف .

وبناءً على ما تقدم ، إرتأينا تقسيم هذا الفصل على مبحثين ، نتناول في المبحث الأول عقوبة جريمة عدم الأداء ، وفي المبحث الثاني أسباب إنقضاء الإلتزام بتنفيذ العقوبة .

المبحث الأول

عقوبة جريمة عدم الأداء

(١) د. رؤوف عبيد ، مبادئ القسم العام في التشريع العقابي ، الطبعة الرابعة ، مكان الطبع بلا : دار الفكر العربي ، ١٩٧٩ ، ص ٧٦٣ .

(٢) د. عبد المنعم العوضي ، المبادئ العلمية لدراسة الإجرام والعقاب ، مكان الطبع بلا : دار الفكر العربي ، ١٩٨٢ ، ص ١٧٤ .

(٣) د. رؤوف عبيد ، مبادئ القسم .. ، المصدر السابق ، ص ٧٦٣ .

(٤) د. محمد شلال العاني . علي حسن طوالبه ، علم الإجرام والعقاب ، الطبعة الأولى ، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ١٩٩٨ ، ص ٢٣٥ .

(٥) د. عبد المنعم العوضي ، المصدر السابق ، ص ١٧٤ .

(٦) الردع العام : يقصد به منع الآخرين من ارتكاب الجريمة ، وذلك نتيجة توقيع العقوبة على الجاني وإعلانها على الكافة . أمَّا الردع الخاص : يقصد به منع الجاني تكرر ارتكاب الجريمة وذلك نتيجة توقيع العقوبة عليه بما تحمله من ألم . المصدر نفسه ، ص ١٧٧-١٧٨ .

وإنتفاؤها.....

يترتب على توافر الأركان القانونية لجريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، وقيام أدلة كافية على ثبوتها ، إنزال العقاب بالجاني ، وذلك بغية زجره وردع غيره ممن تسوّّل له نفسه .
إذ تتنوع وتتباين العقوبة التي تفرض على الأفعال التي ترتكب لتحقيق الجريمة ، فضلاً عن تنوعها ، فإنّ المشرّع قد منح الحق في فرضها إلى أكثر من جهة . إذ لجأت التشريعات الضريبية ، فضلاً عن منح السلطات القضائية الحق في فرض العقوبة ، إلى منح الجهات الإدارية سلطة فرض عقوبات على الأفعال التي تشكل إعتداءً على مصلحة الخزّانة العامة .
ويرى الفقه إنّ هناك عدة أسباب تبرر منح هذه الجهات الحق في فرض العقوبات وهي كالاتي

- ١- من الناحية العملية أنّ الفصل في الوقائع أمام الجهات الإدارية أسرع مما هو عليه الحال أمام المحاكم العادية ، ويترتب على ذلك سرعة إيقاع العقوبة ، لأنّ العقوبة مهما كانت طبيعتها تكون أكثر فاعلية عندما يكون تطبيقها قريباً من وقت الفعل المعاقب عليه^(١) .
- ٢- لضمان تنفيذ القوانين الضريبية وتحقيق المصلحة المالية للدولة ، كان لابدّ من منح الجهة الإدارية التي تكون في مواجهة المخاطبين بنصوص هذا القانون وسائل ضبط ، لكي تتمكن من أداء مهامها^(٢) .
- ٣- إنّ هناك جرائم ترتكب نتيجة مخالفة التزامات فرضها القانون الضريبي ، وتتعلق بدين الضريبة ، كالإمتناع عن أداء دين الضريبة في الميعاد المحدد قانوناً ، أو الأمتناع عن توريد دين الضريبة إلى السلطة المالية ، فإنّ هذه الجرائم ذات طابع ضريبي بحت . لذلك منح المشرّع الجهة الإدارية حق فرض العقوبات المالية عند ارتكابها ، لأنّها الجهة الأكثر صلاحية ودراية بذلك .

وبناءً على ما تقدم ، فقد منح المشرّع العراقي الجهة الإدارية المتمثلة بالسلطة المالية^(٣) ، حق فرض العقوبات المالية . وعليه فإنّ العقوبة الضريبية يتم فرضها من قبل المحاكم المختصة والسلطة المالية .
وسوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى العقوبة المقررة للجريمة ، وذلك على مطلبين ، يتضمّن المطلب الأول العقوبة العادية للجريمة ، التي قررها المشرّع العراقي مع الإشارة إلى التشريعات المقارنة . أمّا المطلب الثاني فيتضمّن العقوبة المشدّدة للجريمة .

المطلب الأول

العقوبة العادية

فرض المشرّع الضريبي عقوبات مختلفة ومتباينة على مرتكب جريمة عدم الأداء بحسب جسامته الفعل المرتكب ، وذلك لغرض ضمان تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً وتحصيله تحصيلاً كاملاً ، فضلاً عن ، تعويض الخزّانة العامة عن الأضرار التي تلحق بها من جراء عدم أداء الضريبة في المواعيد المحددة لها قانوناً .

(١) د. أمال عثمان ، شرح قانون العقوبات الإقتصادي في جرائم التموين ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٣ ، ص ٤٩ .
(٢) د. عوض فاضل إسماعيل ، موقف المشرّع العراقي من التكرار الجرمي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، بحث غير منشور ، ٢٠٠١ ، ص ٣٢ .
(٣) يقصد بالسلطة المالية (موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون) . الفقرة (١٣) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي .

وإنتفاؤها.....

إذ عاقب المشرع بغرامة^(٢) لا تقل عن (١٠٠) دينار ولا تزيد على (٥٠٠) دينار ، إذا ثبت أمام المحكمة المختصة عدم قيام المخاطب بالقانون الضريبي بالواجب المترتب عليه على وفق القانون^(٣) ، والمتمثل بأداء دين الضريبة في الموعد المحدد لها قانوناً . ويُلاحظ أنّ المشرع قد اعتبر الجريمة متحققة ، وعاقب بالعقوبة نفسها عند التأخر في الأداء ، وعند الإمتناع عن الأداء . في حين خول المشرع السلطة المالية في المادة (٤٥) من إضافة (٥ %) من مقدار الضريبة ، ومضاعفة هذا المبلغ إذا لم يدفع خلال (٢١) يوم ، فضلاً عن الفائدة التي تعادل الفائدة المصرفية في السحب على المكشوف .

وبناءً على ما تقدم ، فمن يمتنع عن أداء الضريبة يعاقب بغرامة كعقوبة أصلية يترواح مقدارها بين (١٠٠ – ٥٠٠) دينار ، زائداً بالإضافة والفائدة المصرفية .

وفي الواقع إنّ مقدار الغرامة المفروضة المذكورة سابقاً لاشك أنّها حققت الغاية من فرضها ، فيما يترتب عليها من أذى أو ردع في نفس مرتكب الجريمة ، في الوقت الذي تمّ فيه تشريع قانون ضريبة الدخل عام ١٩٨٢ . أمّا في الوقت الحاضر فإنّ مقدار الغرامة هذه ضئيل جداً ، فلا يحقق بفرضها عنصر الإيلام الذي يجب أن تتضمنه عقوبة الغرامة ، وذلك لأنّ إقتطاع هذا المبلغ من دخل المحكوم عليه لا يترتب عليه أي خلل في وضعه الإقتصادي ، ولكن الذي يُلاحظ أنّ المشرع الضريبي لم يتدخل لتعديل مقدار الغرامات بما يتناسب وتحقيق هدفها في الردع والإيلام ، كما فعل المشرع الجنائي بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١٠٧) في ٢٦/٤/٢٠٠١^(١) ، وذلك لأنّه قد تمّ بموجب الفقرة ثانياً من قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢٠٠) بتاريخ ٢٤/١٢/١٩٩٧^(٢) ، منح لجنة الشؤون الاقتصادية إقتراح تعديل الأجور والغرامات مع مراعاة ظروف الفئات الإجتماعية المختلفة ، ويعتبر قرار اللجنة معدلاً لأحكام التشريعات ، وعليه فلا حاجة لأن يتدخل المشرع الضريبي ، ولكن لا ندري لماذا تناست اللجنة الاقتصادية تعديل مقدار الغرامات الضريبية .

أمّا الأفعال الأكثر جسامة فقد قرر لها المشرع عقوبة الحبس ، التي تعني فقدان المحكوم عليه حريته ، وذلك بإيداعه في إحدى المؤسسات العقابية الفترة التي يتم تحديدها في الحكم الجزائي الصادر بإدانتته ، إذ يتم إخضاعه للنظام المطبق في تلك المؤسسة بغية تأهيله وإصلاحه^(٣) .

(٢) تعرّف الغرامة على أنّها مبلغ من النقود يجب على المحكوم عليه ، دفعة إلى خزينة الحكومة بعد إكتساب الحكم الدرجة القطعية ، ويتم تحديد مقدار مبلغ الغرامة في الحكم . د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٣٢١ . كما عرّفها المادة (٩١) من قانون العقوبات العراقي بأنّها (إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المعين في الحكم) .

(٣) البند (١) الفقرة أولاً من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(١) إذ تمّ بموجب هذا القرار إعادة العمل بعقوبة الغرامة البدلية بعد أن تم إلغاؤها بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٣٠) في ١٧/٣/١٩٩٤ المنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٥٠٣) في ٢٨/٣/١٩٩٤ من قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ والقوانين الخاصة .

وماتجدد الإشارة إليه أنّ قانون ضريبة الدخل وإن كان أحد القوانين الخاصة إلا أنّه لم يكن مشمولاً بهذا القرار ، وذلك لأنّه لم يتضمن النص على الغرامة كعقوبة بدلية .

كما تمّ بموجب القرار المذكور سابقاً إعادة العمل بعقوبة الغرامة بعد أن تم إلغاؤها بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٥) في ١٧/١/١٩٩٨ المنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٧٠٦) في ٢٦/١/١٩٩٨ ، الذي أحل محلها عقوبة الحبس ، على أن لا تزيد على الحبس البسيط لمدة ثلاثة أشهر في المخالفة .

إذ عدلّ مبلغ الغرامة بموجب هذا القرار ١- بما لا يقل عن (١٠٠٠٠) دينار ولا يزيد على (٥٠٠٠٠) دينار في جرائم المخالفات . ٢- لا يقل عن (٥٠٠٠٠) دينار ولا يزيد على (٢٥٠٠٠٠) دينار في جرائم الجنج. القرار منشور في جريدة الوقائع ذي العدد (٣٨٧٧) في ٧/٥/٢٠٠١ .

(٢) القرار منشور في جريدة الوقائع العراقية العدد ٣٧٠٣ الصادر بتاريخ ٥/١/١٩٩٨ .

(٣) فاضل زيدان محمد ، العقوبات السالبة للحرية (دراسة مقارنة) ، مكان الطبع بلا : مطبعة الشرطة ، ١٩٨٢ ، ص ٢٨ .

وإنتفاؤها.....

إذ عاقب المشرع الضريبي بالحبس مدة لا تزيد على سنة ، فيما إذا ثبت أمام المحاكم المختصة القيام بأحد الأفعال الواردة في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل ، التي ينجم عن القيام بها تزوير ضريبي.

ويلاحظ أن المشرع قد أقرَّ عقوبة الحبس كعقوبة أصلية وحدد الحد الأعلى لها من دون ، أن يبين حدها الأدنى ، وكان من الأفضل لو إنَّ المشرع عين الحد الأدنى لها .
في حين عاقب المشرع بعقوبة أشد ، ألا وهي الحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين ، فيما إذا ثبت أمام المحكمة المختصة القيام بسلوك أكثر جسامة من التزوير ، وذلك باستعمال أساليب الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة .
وهنا وضع المشرع للعقوبة السالبة للحرية حد أدنى وأعلى ، كما أنه تشدَّد في هذه العقوبة ، وذلك لجسامة الفعل المرتكب .

وفي حالة إدانة المتهم بإرتكاب جريمة عدم أداء الضريبة ، سواء بإرتكاب أحد الأفعال الواردة في المادتين (٥٧) أو (٥٨) وإكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية ، بفوات المدة ، أو بإستنفاد طرق الطعن القانونية ، أوجب المشرع الضريبي على السلطة المالية مضاعفة الضريبة على الدخل موضوع الدعوى^(١) .

وبناءً على ما تقدم ، فإنَّ هذه العقوبة تفرضها السلطة المالية كعقوبة تبعية وبحكم القانون بعد إكتساب الحكم الصادر من المحكمة الدرجة القطعية . وإنَّ هذه العقوبة تحمل في طياتها معنى العقاب والتعويض ، لإنَّها تعمل على إلحاق الألم والأذى بمرتكب الجريمة نتيجة ما يدفعه من غرامة مالية ، ومن جهة أخرى فهي تعويض للخزانة العامة عما أصابها من ضرر .

ولكن لإدانة المتهم وفقاً للمادة (٥٧) و(٥٨) يتطلب رفع الدعوى الجزائية والسير فيها ومن ثمَّ صدور حكم نهائي فيها ، وهذا يتطلب جهداً ووقتاً طويلاً لحسم القضية . إذ إنَّ القضاء العادي هو الجهة التي تختص بالنظر في الدعاوى الضريبية . فضلاً عن ذلك ، فإنَّ صدور حكم الإدانة ضد المتهم ، الذي يتمثل بعقوبة سالبة للحرية قصيرة المدة مقرررة بموجب المادتين المذكورتين سابقاً ، وما يترتب عليها من ألم وردع للمكلف والآخرين ، تتمخض عنها آثار سلبية من جهة أخرى سواء للمكلف أو لخزانة الدولة .

ففيما يتعلق بالمكلف فإنَّ تنفيذ هذه العقوبة بحقه يؤدي إلى إختلاطه بمن هم أكثر إجراماً ، هذا إلى جانب مساس العقوبة السالبة للحرية بسمعة المكلف ومكانته الإجتماعية .
وفيما يخص الخزانة فإنَّ إيداع المحكوم عليه في المؤسسة العقابية وإنقطاعه عن ممارسة عمله ، يترتب على ذلك عدم إمكانية فرض الضريبة عليه مستقبلاً ، ومن ثمَّ حرمان الخزانة من الحصول على الأموال اللازمة للإنفاق العام .

ونظراً للصعوبات والمساوئ التي تنجم عن تحريك الدعوى والحكم بالعقوبة السالبة للحرية ، لجأ المشرع إلى النص على إمكانية إجراء المصالحة بين السلطة المالية والمكلف فيما يتعلق بالأفعال المنصوص عليها في المادتين (٥٧) و (٥٨) فقط . إذ تتم وفقاً لشروط حددها القانون^(١) .

ينجم عن إجراء المصالحة إنقضاء الدعوى الجزائية في أي مرحلة تكون ، سواء قبل تحريكها أو أثناء القيام بإجراءاتها ، مقابل دفع المكلف مبلغ من المال لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة على الدخل موضوع الدعوى^(٢) .

ومن خلال ما تقدم ، يمكن القول إنَّ المشرع قد أحلَّ عقوبة الغرامة كعقوبة بديلة لعقوبة الحبس الواردة في المادتين (٥٧) و(٥٨) من قانون ضريبة الدخل . إذ تنطوي هذه العقوبة على صفتي الردع والتعويض ، إذ إنَّها تحقق الردع لمرتكب تلك الأفعال ، وتعمل على تزويد الخزانة العامة

(١) المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) سوف يتم بيان شروط الصلح الضريبي في المبحث الثاني من هذا الفصل.

(٣) المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي .

وإنتفاؤها.....

بمبالغ كبيرة تفوق مقدار الضريبة المفروضة . وذلك لأنَّ المشرِّع قد عينَ الحد الأدنى ، بأن لا يقل عن مثلي الضريبة على الدخل .

أمَّا فيما يتعلق بعقوبة الشريك في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل ، فإنَّ المشرِّع الضريبي عاقب الشريك بالعقوبة نفسها المقررة للفاعل الأصلي سواء أكان الشريك مساهماً أصلياً أم مساهماً تبعياً ، إستناداً إلى ما هو مقرر في القواعد العامة في قانون العقوبات (٣) .

ولكن ما تجدر الإشارة إليه ، أنه قد ترتكب الجريمة بالإشتراك مع أحد موظفي السلطة المالية مستغلاً بذلك سلطته أو نفوذه ، وفي هذه الحالة ينبغي على المشرِّع أن يعمل على تشديد العقوبة عند إشتراك الموظف في ارتكابها سواء أكان فاعلاً أصلياً أم مساهماً تبعياً .

ويتبادر هنا ثمة تساؤل ، ألا وهو أنَّ مخالفة القانون الضريبي ، التي تتم بإرتكاب أحد الأفعال الواردة في المادة (٥٧) ، التي تشكل أي منها جريمة تزوير ضريبي أو مخالفة القانون بإستعمال أساليب الغش أو الأحتيال للتخلص من أداء الضريبة قد ترتكب من قبل شركات أو مؤسسات يمنحها القانون الشخصية المعنوية(٤) ، فهل يتم إيقاع عقوبة الحبس الواردة في هاتين المادتين ؟

في البداية وقبل الإجابة عن هذا التساؤل ، لا بد من القول إنَّ إرتكاب الجريمة سواء أكانت جريمة ضريبية أم جريمة منصوصاً عليها في القانون العام ، تتطلب وجود فاعل أصلي للجريمة ، وأن يكون شخصاً طبيعياً يسند إليه إرتكاب الجريمة ، متى كان عاقلاً ومميزاً ويتم إيقاع العقوبة عليه (٥) .

أمَّا الجرائم التي ترتكب بإسم ولصالح الشخص المعنوي ، فهي ترتكب أيضاً من قبل الأشخاص الطبيعيين الذين يعبرون عن إرادة الشخص المعنوي كمديره أو ممثله القانوني ، وذلك لأنَّه عبارة عن حياة ليس لها شخصية ذاتية مادية ، ولكن القانون يعاملها وينظر إليها كما لو كانت شخصاً حقيقياً ، فيقرر لها الحقوق ويفرض عليها الواجبات (١) .

وعليه فإنَّ إرتكاب ممثل أو مدير الشخص المعنوي الجريمة بإسمه أو لصالحه ، تترتب عليه معاقبته بالعقوبة المقررة للجريمة في القانون سواء أكانت ساليةً للحرية أو ماليةً . ولكن هذا لا يحول من دون معاقبة الشخص المعنوي بالعقوبات الملائمة له ، إذ بوسع المشرِّع أن ينص على إستبدال العقوبة غير الملائمة للشخص المعنوي بعقوبة ملائمة له (٢) .

وعند الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل ، يُلاحظ أنَّ المشرِّع فرض في حالة مخالفة أحكام المواد (٥٧) و (٥٨) عقوبة الحبس فقط ، التي يمكن إيقاعها على الشخص الطبيعي من دون أن يردُّ نصاً يستبدل فيه هذه العقوبة بما يلائم الشخص المعنوي . على الرغم من أنَّ المشرِّع قد أورد أكثر من نص يلقي فيه عبء مسؤولية تنفيذ الإلتزامات الضريبية على الشخص المعنوي ومديره أو ممثله القانوني .

وعليه يجب الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات ، إذ نصَّت المادة (٨٠) على أنَّ (الأشخاص المعنوية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية وشبه الرسمية مسؤولة جزائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلاؤها لحسابها أو بإسمها . لا يجوز الحكم بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الإحترازية المقررة للجريمة قانوناً ، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بالغرامة ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون) . من خلال هذا النص يمكن القول لا يمكن الحكم على

(٣) الفقرة (١) من المادة (٥٠) من قانون العقوبات العراقي .

(٤) إحدد المشرِّع الضريبي في الفقرة (٦) من المادة (١) الشركات التي منحها القانون الشخصية المعنوية وتمثل بشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أولها دائرة أو محل مراقبة في العراق .

(٥) د.حسن صادق المرصفاوي ، المصدر السابق ، ص ٥٠ .

(١) البشرى الثوربجي ، المصدر السابق ، ص ٧٠ .

(٢) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ٢٦٦ .

وإنتفاؤها.....

الأشخاص المعنوية إلا بما يلائمها من العقوبات ، التي تتمثل بالعقوبات المالية والتدابير الإحترازية التي تتعلق بالذمة المالية .

إذ يرى جانب من الفقه المؤيد لهذا المبدأ إنّه وإن كان في قانون العقوبات كثير من العقوبات التي لايتلاءم تطبيقها على الأشخاص المعنوية ، فإنّه توجد الكثير من العقوبات التي تحتل مكاناً كبيراً في القوانين المعاصرة ، وذلك لأسباب ترجع في الوقت نفسه إلى إعتبرات عقابية وإعتبرات ضريبية^(٣)

وبناءً على ما تقدم ، فإذا كان المشرّع قد قرر عقوبة الحبس على إرتكاب جريمة معينة فقط ، وتمّ إرتكابها بإسم ولصالح الشخص المعنوي ، فإنّه يتمّ إستبدال عقوبة الحبس بعقوبة الغرامة ، وذلك لعدم ملاءمتها للشخص المعنوي . وإنّ هذا لايمنع من معاقبة ممثله بالعقوبة المقررة للجريمة بوصفه قائماً بالفعل المادي للجريمة أو تمّ بعلمه^(٤) .

وبعد أن أوضحنا العقوبة المقررة للجريمة بموجب قانون ضريبة الدخل ، نلاحظ من حيث التطبيق العملي على أرض الواقع ، أنّ من يحال إلى المحاكم من قبل السلطة المالية يعاقب على وفق القواعد العامة في قانون العقوبات^(٥) ، من دون أن يلاحظ أنّها من الأفعال التي نص فيها القانون على حكم خاص .

لأشك أنّ الفعل الموصوف في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل يندرج تحت الأوصاف التي بيّنها المشرّع في قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل في المادة (٢٨٩) ، ولكنّ المشرّع إحتاط لمثل هذا اللبس ، فقد نصّ في صدر المادة (٢٨٩) من قانون العقوبات (في غير الحالات التي ينص القانون فيها على حكم خاص ...) . إذ إنّ قانون ضريبة الدخل هو قانون خاص ، فقد نصّ فيه على حكم خاص ، لأفعال كانت قد جرمت في قانون العقوبات . ولذلك فإنّ الأفعال المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل تطبق عليها العقوبات الواردة فيه سواء أرتكبت من المكلف أو من الشريك ، وليس العقوبات الواردة في قانون العقوبات .

وكذلك في حالة إشتراك الغير مع المكلف ، كأن يكون وكيلاً مثلاً ، في إرتكاب الجريمة ، فعندما يتقمّ المكلف بطلب عقد التصالح مع السلطة المالية للتخلص من العقوبات السالبة للحرية ، فإنّ الغير يتم معاقبته وفقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات ، وليس على أساس الفقرة الثانية من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل .

ويتضح من الكلام السابق ، أنّه إن دلّ على شيء ، فهو يدل على عدم إمام القضاة بالجرائم التي أوردها المشرّع الضريبي والعقوبات المقررة لها في قانون ضريبة الدخل . وعليه أقترح أن يصار

(٣) د. عبد الرؤوف مهدي ، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الإقتصادية في القانون المقارن ، القاهرة : مطبعة المدني ، سنة الطبع بلا ، ص ٤٩٤ .

(٤) إلا أنّ القضاء في العراق قد سار عكس هذا الإتجاه ، إذ يتم معاقبة الشخص المعنوي وممثله بعقوبة الغرامة في حالة كون العقوبة المقررة للجريمة الحبس . ومنها قرار رقم (٩١/٨٨٩) في ١٢/٤/١٩٩٨ صادر عن جنح الرصافة ، إذ جاء فيه (١ - حكمت المحكمة حضورياً على المدان إضافة لشركة دلنا لإنتاج الشعرية والمعكرونة بغرامة قدرها الف دينار إستناداً للمادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل . وقرار رقم (٤٠٦) لسنة ١٩٩٤ والمادة (٨٠) من قانون العقوبات . ٢- إلزام المدان إضافة لشركته بأن يؤدي ضريبة الدخل . . أورده رائد ناجي أحمد الجميلي ، التهرب الضريبي مع إشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية صدام للحقوق (سابقاً) كلية النهريين (حالياً) ، ص ٢٦٣ .

(٥) قرار محكمة جنبايات البياع رقم ٦٢٦ /ج/ ٢٠٠١ في ٢٩/٩/٢٠٠١ الذي يتحدد ب ١- إدانة المتهم (س) عن جريمة إستعمال تزوير ، والحكم عليه بالسجن لمدة خمس سنوات وشهر وفقاً للمادة (٢٩٨) من قانون العقوبات بدلالة المادة (٢٨٩) .

٢- إدانة المتهم (ص) عن جريمة إستعمال الكتاب المزور والحكم عليه بالحبس لمدة ثلاث سنوات وفقاً للمادة (٢٩٨) من قانون العقوبات بدلالة المادة (٢٨٩) - غير منشور .

وإنفاذها

إلى إعطاء صلاحية قاضي جنح لمدير عام الهيئة العامة للضرائب كما في بعض جرائم الآثار^(١) مثلاً ، كونه الأكثر دراية بأهمية الجريمة الضريبية ، سيما أن قانون ضريبة الدخل قد أجاز لوزير المالية في المادة (٥٩) مكررة منه أن يعقد التسوية الصلحية في الأفعال المنصوص عليها في المواد (٥٧) و (٥٨) من قانون ضريبة الدخل .

وفيما يخص التشريعات المقارنة ، فإن موقف المشرع الأردني لا يختلف عن المشرع العراقي ، إذ منح حق توقيع العقوبة إلى محكمة صلح الجزاء والسلطة المالية ، وقد عدّ الجريمة من نوع الجرائم الجنحية^(٢) . إذ عاقب المشرع بالغرامة كعقوبة أصلية منفردة ، على أن لا تقل عن خمسة دنانير ولاتزيد على خمسين دينار عند عدم أداء المخاطب بالقانون الضريبي الضريبة في الموعد المحدد قانوناً^(٣) .

وسبق أن ذكرنا^(٤) أن المشرع قد عاقب في حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد لها قانوناً بإضافة مبلغ يعادل (١.٥ %) من مقدار الضريبة غير المدفوع عن كل شهر إلى مقدار الضريبة . وعاقب المشرع بالحبس لمدة تتراوح بين إسبوع وسنة أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولاتزيد على خمسمائة دينار كعقوبة أصلية للجريمة ، فيما إذا ارتكبت نتيجة تقديم فواتير مزورة ، أو إخفاء بيانات أو تضمين معلومات غير صحيحة ، أو نتيجة استعمال وسائل إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة^(٥) . ويلاحظ أن المشرع قد ساوى في العقاب ، ولم يراع جسامه الفعل المرتكب في الإحتيال الضريبي عنه في التزوير الضريبي ، وهذا مأخذ على المشرع الضريبي الأردني . كما أنه منح القاضي سلطة تقديرية في إختيار العقوبة الملائمة ، أمّا الحبس أو الغرامة .

ولم يساو المشرع في العقاب على الأفعال التي تنجم عنها الجريمة فقط ، حتى وإن اختلفت في جسامتها ، وإنما ساوى أيضاً بين الجريمة الكاملة والجريمة التي تقف عند حد الشروع ، ويعد ذلك خروجاً عن القواعد العامة في قانون العقوبات^(٦) .

في الحقيقة ومن خلال الإطلاع على العقوبة المقررة للجريمة ، يُلاحظ أن المشرع الضريبي الأردني ، وإن عدّ الجريمة من الجرائم الجنحية ، إلا أنه بالرجوع إلى قانون العقوبات الأردني^(٧) يُلاحظ أن هناك فارقاً كبيراً بين الحدود العامة للغرامة الجنحية ، والحدود الخاصة للغرامة التي حددها المشرع الضريبي .

إن إتجاه المشرع الضريبي الأردني يجعل الحدود الخاصة للغرامة تفوق الحدود العامة وخروجه عن القواعد العامة ، وذلك في المساواة بين الجريمة التامة والشروع ، يرجع إلى أن الجريمة الضريبية هي من الجرائم الإقتصادية ، التي تترتب على حدوثها آثار سيئة على الإقتصاد الوطني ، وتلحق خطورةً وضراً كبيراً بالمجتمع . فحسناً فعل المشرع الأردني لتحقيق الغاية من فرض العقوبة وتحقيق هدفها في الردع والإصلاح.

(١) إذ تمّ بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٤٢) في ١٩٩٥/٤/٢٤ منح المدراء العاميين في بعض الوزارات إختصاص الفصل في الدعاوى الناشئة عن الجرائم المنصوص عليها في القوانين الخاصة . فمثلاً في الفقرة رابعاً من القرار منح المدير العام لدائرة الآثار والتراث في وزارة الثقافة بالفصل في الدعاوى الناشئة عن الجرائم المنصوص عليها في المادتين (٥٥) و (٥٦) من قانون الآثار رقم (٥٩) لسنة ١٩٣٦ .

(٢) جهاد سعيد خصاونة ، المصدر السابق ، ص ٤٤٧ - ٤٤٨ .

(٣) المادة (٤٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٤) الفصل الأول ، المبحث الثالث ، المطلب الأول ، الفرع الأول .

(٥) المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٦) إذ إن المشرع الأردني لا يعاقب على الشروع كالجريمة التامة ، وإنما أجاز للقاضي تخفيف العقوبة التي تفرض على الجريمة التامة في الشروع . المادة (٦٨) والمادة (٧٠) من قانون العقوبات الأردني .

(٧) نصت المادة (٢٢) من قانون العقوبات الأردني أن عقوبة الغرامة في الجنح تتراوح بين (٥) دنانير و (١٠٠) دينار .

وإنتفاؤها.....

وأُتبع المشرّع العقوبة الأصلية المذكورة سابقاً بعقوبة تبعية ، تتمثل بدفع مثلي النقص الذي حدث أو كان سيحدث في مقدار الضريبة^(٣) .

وأجاز المشرّع الضريبي الأردني إجراء المصالحة الضريبية بين المكلف والسلطة المالية ، ومنح الحق في إجرائها لمدير عام دائرة ضريبة الدخل عن الأفعال التي أرتكبت خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في المواد (٤٢ ، ٤٣ ، ٤٤) مقابل دفع غرامة ، لم يتم تحديدها من قبل المشرّع الضريبي .

أمّا فيما يتعلق بعقوبة الشريك في التشريع الضريبي الأردني ، فعاقب المشرّع الشريك بالعقوبة الأصلية نفسها المقررة للفاعل الأصلي^(٤) . أمّا فيما يتعلق بالعقوبة التبعية ، فعلى الرغم من عدم وجود نصّ في قانون ضريبة الدخل يشير إلى تضامن الشريك مع الفاعل الأصلي (المكلف) في دفع مثلي النقص في مبلغ الضريبة ، إلاّ أنّه بالرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات الأردني نصت المادة (٤٦) على تضامن سائر المحكوم عليهم في جريمة واحدة في الإلتزامات المدنية ، وهذا يعني تضامن الشريك مع المكلف في العقوبة التبعية^(٥) .

ولم يختلف موقف المشرّع الضريبي اليمني من العقوبة المقررة للجريمة عن المشرّع الأردني ، فقد عاقب بالغرامة كعقوبة أصلية منفردة ، على أن لا تقل عن ألف ريال ولا تزيد على ألفين ريال على كل من يمتنع عن أداء الضريبة^(١) . وأقرّ المشرّع اليمني بإضافة مبلغ يساوي (١.٥ %) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير^(٢) .

وعاقب المشرّع بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة أو بغرامة لا تقل عن (٥٠ %) ولا تزيد على (١٥٠ %) من الإستفادة الناتجة عن الجريمة^(٣) . سواء نجمت عن إستعمال الحيلة ووسائل الخداع ، أو نجمت عن التزوير الضريبي .

ولم يفرّق المشرّع اليمني أيضاً في العقوبة بين الجريمة التامة والشروع فيها ، ولم يفرّق كذلك بين الفاعل الأصلي والشريك . إلاّ أنّه لم ينص على إمكانية إجراء المصالحة الضريبية بين السلطة المالية والمكلف .

أمّا المشرّع المصري فعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تقل عن (١٠٠) جنيه ولا تتجاوز (٥٠٠) جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين على من يمتنع عن أداء الضريبة في الميعاد المحدد لها قانوناً مع تعويض لا يقل عن ٥٠ % ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة^(٤) . وبذلك اختلف المشرّع المصري عن التشريعات السابقة ، إذ شدّد في العقاب على الإمتناع عن أداء الضريبة .

وفرّق المشرّع المصري في العقوبة على أساس جسامة الفعل المرتكب ، إذ عاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن (٥٠٠) جنيه ولا تزيد على (١٠٠٠) جنيه^(٥) ، فيما إذا كانت الجريمة ناجمة عن التزوير الضريبي .

أمّا إذا ارتكبت الجريمة بإستعمال إحدى الطرق الإحتيالية التي حدّها المشرّع الضريبي ، فجعل المشرّع عقوبتها السجن ، وذلك لجسامة الفعل من دون أن يحدد مدته أو حده الأقصى . وبذلك عدّ المشرّع الجريمة في هذه الصورة من نوع الجنائيات .

(٣) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل ... ، المصدر السابق ، ص ٨٦ .

(٤) المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٥) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل ... ، المصدر السابق ، ص ٩٢ .

(١) المادة (٩١) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٢) الفصل الأول ، المبحث الثالث ، المطلب الأول ، الفرع الأول .

(٣) المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٤) المادة (١٨٤) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٥) المادة (١٨٢) من قانون ضريبة الدخل المصري .

وإنتفاؤها

وبالرجوع إلى قانون العقوبات المصري في المادة (١٦) منه ، نصَّ على أنه لا يجوز أن تنقص مدة السجن عن ثلاث سنوات ولا تزيد على خمس عشرة سنة إلا في الأحوال الخصوصية المنصوص عليها في القانون .

وإلى جانب عقوبة السجن يُفرض على مرتكب الجريمة ، تعويض ماليّ يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة المستحقة ، فضلاً عن أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها^(١) . وعدَّ المشرِّع المصري الجريمة من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة ، وذلك في المادة (١٨١) من قانون ضريبة الدخل . ويترتب على ذلك أمور أهمها^(٢) :

- الحرمان من تولي الوظائف الحكومية أو وظائف القطاع الخاص .
 - لا يجوز الترشيح في مجلس الشعب أو المجالس المحلية ، كما لا يجوز ممارسة حق الانتخاب لهذه المجالس .
 - لا يجوز الإنتماء لعضوية أيّ من النقابات أو الإتحادات أو الأندية العامة .
 - عدم جواز دخوله في أية مناقصة أو مزايمة أو ممارسة حكومية للقطاع العام .
 - عدم قبول شهادته إلا على سبيل الإستدلال .
- وحسناً فعل المشرِّع المصري إذ يعد في مسلكه هذا متقدماً على التشريعات المذكورة سابقاً ، إذ إنَّ ارتكاب الجريمة باستعمال طرق إحتيالية على درجة كبيرة من الخطورة لما قد يرتكب من أفعال تنجم عنها الجريمة .
- فضلاً عن ذلك ، فإنَّ هذه الجريمة من الجرائم التي يرتكبها من يتمتع بنفوذ إقتصادي أو إجتماعي ، وعليه فإنَّ وصفها من الجرائم المخلة بالشرف والإعتبار ، وما يترتب على ذلك من أمور تكون نوعاً من الردع للأشخاص الذين تراودهم فكرة ارتكاب هذا الفعل .
- لذلك لجأت بعض التشريعات إلى فرض عقوبات إضافية ، وتقرير عقوبات تبعية لتحقيق هذا الردع^(٣) .
- ولم يختلف المشرِّع الضريبي المصري عن المشرِّع الضريبي العراقي والأردني في إجازة إجراء المصالحة الضريبية بين المكلف والسلطة المالية ، ومنح الحق في إجراء المصالحة الضريبية لوزير المالية أو من ينيبه^(٤) .
- وما تجدر الإشارة إليه ، أنَّ المشرِّع المصري أجاز إجراء المصالحة لجميع الجرائم ، نظراً لما يترتب على هذا الإجراء من نتائج إيجابية ، تتمثل في تزويد الخزنة العامة بمبالغ كبيرة تفرق مقدار الضريبة ، فضلاً عن ذلك ، عامل السرعة وقلة الجهد المبذول لحسم الجرائم الضريبية .

(١) د. عبد الحميد الشواربي ، الجرائم المالية والتجارية ، المصدر السابق ، ص ٣٦١ .

(٢) د. السيد عبد المولى ، الضرائب على الدخل ، المصدر السابق ، ص ٥٢٨-٥٢٩ .

(٣) فقد ذهب المشرِّع الفرنسي بالإضافة إلى فرضه العقوبة الأصلية المقررة للجريمة ، التي تتمثل بالحبس من سنة حتى خمس سنوات ، والغرامة التي تتراوح بين (٥٠٠٠) فرنك إلى (٢٥٠٠٠٠) فرنك ، إلى فرض عقوبات إضافية تشمل نشر الحكم في الصحافة اليومية . المادة (١٧٤١) من قانون ضريبة الدخل الفرنسي ، أو الحرمان من ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرة .

هذا إلى جانب العقوبات التبعية التي تقررها النصوص القانونية ، من دون الحاجة إلى النص عليها في الحكم وهذه العقوبات هي كالاتي :-

□ حرمان مرتكب الجريمة من إمكانية الإستفادة من المشاريع العامة التي تقوم بها الدولة بشكل مباشر أو غير مباشر .

□ عدم جواز الإشتراك في عضوية اللجان الضريبية نصت على ذلك المادة (١٧٥٣) .

□ الحرمان من الإمتيازات الضريبية التي تمنح لبعض الأشخاص ، وذلك لغرض تخفيف العبء الضريبي عليهم في حالة إكتساب الحكم الدرجة القطعية ، وإلزام الأشخاص بدفع سائر الضرائب التي أعفي من أدائها مع فائدة شهرية مقدارها (٧.٥ %) ابتداءً من تاريخ وقوع الجريمة .

د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل ... ، المصدر السابق ، ص ٨٩-٩١ .

(٤) أنظر الموضوع تفصيلاً في المبحث الثاني ، المطلب الثاني من هذا الفصل .

وإنتفاؤها.....

أمّا فيما يتعلّق بعقوبة الشريك ، فقد عاقب المشرّع الشريك بالعقوبة نفسها المقررة للفاعل الأصلي عند الإشتراك في ارتكاب الجريمة بإستعمال الطرق الإحتيالية^(١) . ونصّ المشرّع المصري صراحة على تضامن الشريك مع المكلف في أداء قيمة الضريبة التي لم يتمّ أدائها في المادة (١٧٩) من قانون ضريبة الدخل .

من خلال ما تقدم ، وبعد إستعراض مواقف التشريعات محل البحث ، وما قرّره من عقوبات للجريمة في تشريعاتها ، فإننا ندعو المشرّع الضريبي العراقي إلى تشديد العقوبة الواردة في المادة (٥٨) ، وذلك لخطورة الفعل المرتكب ، فضلاً عن النص على عقوبات إضافية ، مثل نشر الحكم في الجريدة الرسمية والحرمان من ممارسة المهنة مدة من الزمن . لكي تحقق هذه العقوبات الردع للمكلف والآخرين .

المطلب الثاني

العقوبة المشدّدة

لاحظنا فيما سبق ، إنّ المشرّع الضريبي حدّد عقوبة الجريمة إستناداً إلى جسامّة الفعل ، وبصورة خاصة ما تكشف عنه من خطر يهدد مصلحة الخزانة العامة أو ما تحدّثه من ضرر . كذلك لاحظنا أنّ عقوبة الجريمة تصدر من أكثر من جهة ، إذ إنّها تصدر عن المحاكم المختصة ، وعن السلطة المالية .

ونظراً للآثار السلبية الخطيرة التي تنجم عن ارتكاب الجريمة ، على أساس أنّ الجرائم الضريبية تعد جزءاً من الجرائم الإقتصادية ، وما يترتب على ذلك من أضرار بالإقتصاد الوطني ، فإنّ التشريعات الضريبية لم تتضمّن أذاراً مخففة للعقوبة . وإنّما قد تلجأ التشريعات نحو التشديد في العقوبة الضريبية لاتخفيفها .

وهنا يبرز ثمة تساؤل ، ما هي الأسباب التي تدعو إلى تشديد العقوبة ؟

في الواقع أنّ أسباب تشديد العقوبة إمّا أن تكون ذات طبيعة مادية ، أو ذات طبيعة شخصية^(١) ، وعليه يمكن تقسيم هذه الأسباب على ظروف شخصية ، وظروف مادية والعود . وفي هذا المطلب سوف يتمّ التطرق إلى هذه الأسباب .

أولاً : الظروف الشخصية

هي التي تتصل بشخص مرتكب الجريمة ، ومن هذه الظروف صفة الجاني^(٢) ، مثلاً أن يكون موظفاً في الهيئة العامة للضرائب أو إحدى فروعها ، أو مكلف بخدمة عامة ، أو أن ترتكب الجريمة بإستغلال ضعف إدراك المكلف أو كبر سنه .

ولكن من خلال إطلاعنا على العقوبات الواردة في التشريع الضريبي العراقي ، وفي التشريعات المقارنة محل البحث ، لم نجد سوى المساواة في العقاب . وعليه نرى ضرورة أن ينتبه مشرّعنا لذلك ، في سبيل الحد من ارتكاب هذه الجريمة وأثارها السلبية على الخزانة العامة.

ثانياً : الظروف المادية

هي تلك الظروف التي تتصل بالجريمة فتضاعف من جسامتها ، وهذه قد تتعلّق بمكان ارتكاب الجريمة أو زمان ارتكابها أو الوسيلة التي ترتكب بها الجريمة ، أو تعدد المساهمين في ارتكابها^(٣) .

(١) المادة (١٧٩) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٢) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية ...، المصدر السابق ، ص ١٨٦ .

(٣) د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الإقتصادية ، المصدر السابق ، ص ٢٠٣ .

وإنتفاؤها

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل ، يُلاحظ أنه لم يتضمن نصاً على الظروف المادية تُشَدُّ العقوبة على أساسه ، سوى تم اعتبار ظرف الحرب من الظروف المادية المشددة ، إذ صدر قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٩٤٣) في ١٩٨٣/٩/٣ ، الذي نصَّ على مضاعفة العقوبة المنصوص عليها في المادة (٥٨) إذا كان مقدار الضريبة المقصود التخلص منها كلاً أو بعضاً يقل عن خمسين ألف دينار . ويعاقب بالعقوبة المقررة على سرقة أموال الدولة المنصوص عليها في الفقرة (١١) من المادة (٤٤٤) من قانون العقوبات إذا كان مقدار الضريبة المقصود التخلص منها كلاً أو بعضاً خمسين ألف دينار وما زاد على ذلك ، على أن يُعمل بهذا القرار خلال مدة الحرب ولحين إنتهائها (١).

ومن خلال ملاحظة التشريعات المقارنة محل البحث ، لم نجد فيها ما يشير إلى تشديد العقوبة في حالة توافر ظروف مادية، يترتب عليها زيادة الخطورة الإجرامية للجريمة المرتكبة، وكذلك لم تنص على ظروف معينة يتشدد على أساسها حق الدولة في العقاب .

ثالثاً : العود

يقصد به (أن يرتكب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائياً في جريمة سابقة) (٢) . من خلال ما تقدم ، يمكن القول ، إنه حتى يعد الجاني عائداً يفترض أن يرتكب جريمة أخرى بعد صدور حكم نهائي عليه ، أي مكتسب الدرجة القطعية . سواء بإستنفاد طرق الطعن القانونية ، أو بفوات المدة . إن صدور الحكم النهائي المكتسب الدرجة القطعية ، هي نقطة الخلاف الجوهرية بين العود والتعدد (٣) .

ونصت أغلب التشريعات الضريبية (٤) على اعتبار العود على ارتكاب الجريمة ظرفاً يشدُّ العقوبة الضريبية . ويرجع السبب في ذلك إلى قسُل العقوبة السابقة في تحقيق الغرض من فرضها بحق الجاني ، ألا وهو الردع والإصلاح . إلى جانب ذلك فإن تصرف الجاني ينصب عن خطورة إجرامية لديه (٥) .

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي نجده لم يتضمن أية أحكام خاصة بالعود الضريبي . وهذا يعني أن القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات هي الواجبة التطبيق . إذ نصت على أنه (يعدُّ عائداً . أولاً - من حكم عليه نهائياً بجناية وثبت ارتكابه بعد ذلك وقبل مضي المدة المقررة لردِّ إعتباره قانوناً جنابية أو جنحة . ثانياً - من حكم عليه نهائياً بجنحة وثبت ارتكابه بعد ذلك وقبل مضي المدة المقررة لردِّ إعتباره قانوناً أية جنابة أو جنحة مماثلة للجنحة الأولى) (٦) . من خلال ما تقدم ، لكي يعد مرتكب جريمة عدم أداء ضريبة الدخل عائداً ، لا بد من توافر شروط معينة ، وذلك على أساس أن الجريمة هي من نوع جرائم الجح من حيث الجسامه ، وتتمثل هذه الشروط بالآتي :

١ - صدور حكم بات بالإدانة عن جنحة :-

لكي يعد الجاني عائداً ، يجب أن يصدر حكم بات في الإدانة عن جنحة . ولكن يثار هنا ثمة تساؤل ، إذ إننا بصدد البحث عن العود في جريمة ضريبية ، هل يشترط لإعتبار الجاني عائداً أن

(٢) د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية ... ، المصدر السابق ، ص ١٨٦ .

(١) القرار منشور في جريدة الوقائع العراقية ، العدد ٢٩٥٩ في ١٩/٩/١٩٨٣ .

(٢) د. عبد الحميد الشواربي ، أثر تعدد الجرائم في العقاب ، مكان الطبع بلا : مطبعة رويال ، ١٩٨٩ ، ص ١٤ .

(٣) يقصد بالتعدد هو ارتكاب الجاني جرائم متعددة من دون أن يفصل بينها حكم بات . د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الإقتصادية ، المصدر السابق ، ص ٢٠٧ .

(٤) المادة (٩٠) من قانون الدخل اليمني . المادة (١٨٤) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٥) د. عبد الحميد الشواربي ، أثر تعدد الجرائم ... ، المصدر السابق ، ص ١٤ .

(٦) المادة (١٣٩) من قانون العقوبات العراقي .

وإنتفاؤها

يصدر الحكم عن جنحة ضريبية أيضاً ، أم يكفي لإعتبار الجاني عائداً أن يصدر عليه حكم عن جنحة أو جنائية ، حتى وإن كانت من الجرائم العادية ؟

للإجابة على هذا التساؤل ، لا بد لنا من الإشارة إلى أن العود يقسم على نوعين :-
الأول هو العود العام ، ويراد به ارتكاب الجاني جريمة لاحقة لاتماثل الجريمة السابقة ، سواء من حيث النوع أو الطبيعة .

أمّا الثاني فهو العود الخاص ، ويراد به ارتكاب الجاني جريمة لاحقة تماثل الجريمة السابقة ، ولا بد من أن نشير وقبل الإجابة عن التساؤل ، أن المشرع العراقي في قانون العقوبات أخذ بنوعي العود ، العام والخاص في المادة (١٣٩)^(١) .

ولكن سبق أن ذكرنا ، إن جريمة عدم أداء ضريبة الدخل هي من الجرائم الضريبية ، ونظراً للطبيعة الخاصة لهذه الجرائم ، وعليه لكي يعتبر الجاني عائداً يجب أن تكون الجريمة السابقة والألحقة جنحة ضريبية .

٢- صدور حكم من جهة وطنية مختصة :

تقتضي القواعد العامة أن يكون الحكم الصادر بعقوبة جنائية ، وأن تكون العقوبة أصلية . فلا يعتد في العود بالعقوبات التكميلية والتدابير الإحترازية والعقوبات غير الجنائية^(٢) .

ولكن العقوبة التي تفرض على الجرائم الضريبية ، إمّا أن تكون ذات طابع جنائي ، وهي العقوبة التي تصدر من المحاكم المختصة ، أو أن تكون ذات طبيعة مختلطة ، أي تنطوي على التعويض والعقاب ، وهي العقوبة التي تصدر عن السلطة المالية واللجان الإستئنافية .

وفي الواقع إن تطبيق القواعد العامة على الجرائم الضريبية ، يعني إقتصار التشديد على العقوبات الجنائية فقط . ولكن الطبيعة الخاصة لهذه الجرائم ، والآثار السلبية التي تنطوي عليها بوصفها جزءاً من الجرائم الإقتصادية ، يتطلب إستثنائها من القواعد العامة ، وعليه يعتد بالعود في العقوبة الضريبية أياً كانت الجهة التي تصدر عنها .

٣- ارتكاب الجاني جنحة ضريبية جديدة قبل مضي المدة المقررة لرد إعتباره .

لكي يعد الجاني عائداً ، يشترط في القواعد العامة أن ترتكب الجريمة اللاحقة خلال مدة معينة ، وحددت بأن تكون قبل مضي المدة المقررة لرد الإعتبار^(١) . وهذا يعني إن ارتكاب الجريمة بعد إ نقضاء هذه المدة ، لا يجعل من الجاني عائداً .

وحَدَّت المادة (٣٥٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية مدة رد الإعتبار في الجنايات بمضي خمس سنوات على إنقضاء العقوبة الأساسية ، وثلاث سنوات في الجنح .

الإ أن إلغاء المشرع لقانون رد الإعتبار^(٢) ، الذي يترتب عليه تحديد المدة التي يمكن على أساسها إعتبار الجاني عائداً ، أدى إلى إختلاف الرأي حول إمكانية تطبيق نظام العود . إذ إن هناك رأياً يذهب إلى أن بإلغاء قانون رد الإعتبار يمتنع على أساسه تطبيق أحكام العود ، حتى وإن كانت المادة (١٣٩) الخاصة بالعود موجودة من الناحية القانونية^(٣) .

في حين يذهب الرأي الثاني إلى أن إلغاء قانون رد الإعتبار ، لا يعني عدم إمكانية تطبيق أحكام العود . إذ تقوم وجهة نظر الرأي الثاني على أساس ، أن حالة النهوض التي يشهدها قطرنا العراقي

(١) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٤٨٧ .

(٢) د. عبد الحميد الشواربي ، أثر تعدد الجرائم ... ، المصدر السابق ، ص ١٥ .

(٣) هذا يعني إن المشرع العراقي قد أخذ بالعود المؤقت ، مادام إنّه قد تمّ تحديد مدة معينة لإعتبار مرتكب الجريمة عائداً

(٤) ألغي قانون رد الإعتبار بموجب قرار مجلس قيادة الثورة ذي الرقم (٩٩٧) في ١٩٧٨/٧/٣٠ . القرار منشور في جريدة الوقائع العراقية العدد ٢٦٦٧ في ١٩٧٨/٨/٧ .

(٥) د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٤٨٨ .

وإنتفاؤها.....

في كافة الميادين ، والتي تستوجب إستغلال كافة الطاقات البشرية ، دعت إلى إلغاء قانون رد الإعتبار . إذ إن وجود هذه المدد ، يؤدي إلى خسران هذه الطاقات البشرية . وعليه فإن إلغاء القانون كان لأسباب إنسانية وإجتماعية ، أمّا لتطبيق أحكام العود فإن المدد باقية^(٤) . وبناءً على ما تقدم ، أتفق مع وجهة نظر الرأي الثاني ، في إمكانية تطبيق أحكام العود على الرغم من إلغاء قانون رد الإعتبار ، وذلك لأنّ المشرّع لو كان يقصد بإلغائه المادة (٣٥٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، إلغاء تطبيق أحكام العود ، لألغى المادة (١٣٩) كما فعل في المواد (٣٤٢ - ٣٥١) .

ولكن لا أتفق معه في إمكانية الإعتداد بالمدد الواردة في المادة الملغاة على أحكام العود ، وذلك لأنّ المادة قد ألغيت بمددها . لذلك نرى إنّ عدم تحديد المشرّع لمدد معينة ، لكي يتم إعتبار الجاني عائداً متى ما ارتكب جريمته اللاحقة ، أي أن يكون العود مؤبداً . وهذا ما يجري في التطبيق العملي ، إذ لا يصدر أي حكم على المتهم مالم يسأل فيما إذا كان قد سبق الحكم عليه عن جريمة سابقة والإطلاع على صحيفة سوابقه ، ولا يهتم إن كان قد ارتكب الجريمة قبل سنة أو خمس سنوات أو عشر سنوات^(١) .

فضلاً عن ذلك ، فإنّ ما يؤكد على تطبيق أحكام العود على الرغم من إلغاء المدد ، وإعتباره عوداً مؤبداً ، ما نصّ عليه قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢٣٩) لسنة ٢٠٠٢^(٢) ، إذ نصّ في البند أولاً منه (لا يشمل بأي عفو عام أو خاص ، كل من عاد لإرتكاب جريمة من النزلاء والمودعين الذين شملوا بقرار مجلس قيادة الثورة المرقم بـ (٢٢٥) في ١٠/٢٠/٢٠٠٢) .

وبناءً على ما تقدم ، فإذا تمّ إعتبار الجاني عائداً ، نصت المادة (١٤٠) من قانون العقوبات العراقي (يجوز للمحكمة في حالة العود .. أن تحكم بأكثر من الحد الأقصى للعقوبة المقررة للجريمة قانوناً يشترط عدم تجاوز ضعف هذا الحد وعلى أن لا تزيد مدة السجن المؤقت بأي حال من الأحوال على خمس وعشرين سنة ولا تزيد مدة الحبس على عشر سنين ومع ذلك : ١- إذا كانت العقوبة المقررة للجريمة هي السجن المؤقت مطلقاً من أي قيد جاز الحكم بالسجن المؤبد . ٢- إذا كانت العقوبة المقررة للجريمة هي الغرامة جاز الحكم بالحبس) . من خلال هذا النص يتضح أنّ المشرّع أجاز للمحكمة رفع الحد الأقصى للعقوبة المقررة للجريمة في حالة العود على أن لا تتجاوز ضعف هذا الحد . كذلك أجاز تغيير طبيعة العقوبة في حالة العود ، فإذا كانت عقوبة الجريمة غرامة أُبدلت بالحبس .

ولكن ما تجدر الإشارة إليه أنّ المشرّع الإقتصادي والمشرّع الضريبي ، يخرج عن القواعد العامة في التشريعات التي تعتد بالعود كظرف مشدد . وذلك للطبيعة الخاصة لهذه الجرائم ، وللاثار السلبية التي تلحقها بالإقتصاد الوطني .

لذلك إتجهت بعض التشريعات إلى النص على عقوبات إضافية تُفرض في حالة العود إلى جانب العقوبة المقررة في القانون ، كنشر ملخص الحكم في الصحف ، أو إغلاق المحل نهائياً^(٣) ، أو منعه من ممارسة مهنة معينة كوكيل أعمال ، أو مستشار ضريبي ، أو خبير أو مدقق حسابات ، وعند الإقتضاء إغلاق المحل^(٤) .

وقد تنص التشريعات على مضاعفة العقوبة في حالة العود ، وتشمل العقوبة أيّاً كان نوعها ، سواء أكانت سالبة للحرية أم عقوبة الغرامة .

(٤) أستاذنا حسن عودة زعل ، إعطاء شيك بدون رصيد في القانون العراقي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة في جامعة بغداد ، ١٩٨٣ ، ص ١٩٨ .

(١) لقاء مع القاضي سمير علي سليمان المنتدب إلى دائرة الإدعاء العام في بابل .

(٢) القرار منشور في جريدة الوقائع العدد ٣٩٥٦ في ١١/١١/٢٠٠٢ .

(٣) المادة (١٨) من قانون العقوبات الإقتصادي السوري . اشار اليه دنائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الاقتصادية ، المصدر السابق ، ص ١٩١ .

(٤) The Article (١٧٧٢) , Code pratique , Fiscal , Code general des impots , livre des procedures fiscales , directives et autres texte , Editions francis le febvre , paris , ١٩٩٥ , p.٥٦١ .

وإنتفاؤها.....

أما فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية محل البحث ، فلم يرد ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل الأردني ما يشير إلى تشديد العقوبة في حالة العود في ارتكاب الجريمة .
أما المشرع الضريبي اليمني فقد نصَّ على تشديد العقوبة في حالة العود في ارتكاب جريمة عدم الأداء ، عن طريق القيام بالأفعال الإيجابية ، وعاقب بمضاعفة العقوبة المقررة في القانون . إذ سبق أن ذكرنا أنَّ المشرع عاقب عند ارتكاب هذه الجريمة بالحبس مدة لاتقل عن شهر ولا تزيد على سنة أو بغرامة لاتقل عن (٥٠ %) ولا تزيد عن (١٥٠ %) من الإستفادة الناتجة عن الجريمة أو المخالفة^(١) .

ومن خلال ما تقدم ، يتضح لنا أنَّ المشرع اليمني جعل التشديد في العقوبة يشمل كلاً من العقوبتين السالبة للحرية والعقوبة المالية . فضلاً عن ذلك ، فإنَّ المشرع لم يحدد مدة معينة ، يتم خلالها ارتكاب الجاني لجريمته اللاحقة كي يعد عائدًا . يفهم من ذلك ، أنَّ المشرع أراد أن يعد الجاني عائدًا متى ما ارتكب الجريمة مرة ثانية ، أي أنه أراد بذلك أن يكون العود مؤبداً .

أما المشرع الضريبي المصري فقد نصَّ هو الآخر على تشديد العقوبة في حالة العود على ارتكاب جريمة عدم الأداء ، وذلك عند الإمتناع عن الأداء . إذ إنَّ المشرع عاقب عليها بالحبس مدة لاتقل عن شهر ولا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لاتقل عن (١٠٠) جنيه ولا تتجاوز (٥٠٠) جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين فضلاً عن تعويض لا يقل عن (٥٠ %) ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف العقوبة في حالة العود خلال ثلاث سنوات^(٢) .

من خلال ما تقدم ، يتضح أنَّ المشرع عيَّن مدةً معينةً ، وهي ثلاث سنوات إذا تمَّ ارتكاب الجريمة خلالها يعد الجاني عائدًا . أما إذا ارتكبت بعد مرور هذه المدة فلا يعد عائدًا . وعليه فإنَّ المشرع المصري نصَّ على العود المؤقت . فضلاً عن ذلك ، فإنَّ المشرع شمل بالتشديد في حالة العود العقوبة السالبة للحرية وعقوبة الغرامة والعقوبات التعويضية ، وذلك يرجع للطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية .

ولكن المشرع لم يشدد العقوبة في حالة العود بارتكاب الجريمة عن طريق إستعمال الطرق الاحتيالية أو تقديم بيانات مزورة . وهذا مأخذ على المشرع الضريبي المصري ، إذ إنَّ الجريمة عندما ترتكب بإستعمال الطرق الاحتيالية على درجة كبيرة من الخطورة ، وعاقب عليها بالسجن ، في حين لم يشدد من العقوبة في حالة العود على ارتكابها^(٣) .

(١) المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل اليمني .

(٢) المادة (١٨٤) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٣) على خلاف المشرع المصري ذهب المشرع الفرنسي إلى تشديد العقوبة عند العود في ارتكاب جريمة عدم الأداء بإستعمال طرق إحتيالية ، نظراً لخطورة الفعل وآثاره السلبية ، فقد رفع عقوبة الحبس لتصبح من أربع سنوات إلى عشر والغرامة ما بين (١٥٠٠٠ - ٧٠٠٠٠٠) فرنك فرنسي ، إذا ما ارتكب الفعل نفسه خلال خمس سنوات .د. نائل عبد الرحمن ، ضريبة الدخل ...، المصدر السابق، ص ٨٨ .

وبعد أن إستعرضنا موقف مشرّعنا الضريبي العراقي والتشريعات المقارنة ، نتقدم بدعوة المشرّع الضريبي إلى ضرورة النصّ على تشديد العقوبة في حالة العود على ارتكاب الجريمة خلال مدة معينة وهي ثلاث سنوات والنص على عقوبات إضافية تفرض في حالة العود ، مثل منع الجاني العائد من ممارسة المهنة أو منع العائد من إجراء التسوية الصلحية .

المبحث الثاني

إنقضاء الإلتزام بتنفيذ العقوبة

إنّ تنفيذ العقوبة أيّاً كان نوعها سواء أكانت سالبة للحرية أم مالية هو الطريق الطبيعي لإنقضائها وتحقيق الهدف من فرضها .
ولكن قد تعترض الجهات المختصة بتنفيذ العقوبة أسباب تحول من دون تنفيذها للعقوبة بنوعها أو إحداها . وفي هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى هذه الأسباب في أربعة مطالب .

المطلب الأول

وفاة المتهم

تعد وفاة المتهم أحد الأسباب الرئيسية لسقوط الجريمة^(١) ، إذ يترتب على ذلك إنقضاء الدعوى الجزائية^(٢) ، ومن ثمّ إنقضاء العقوبة المقررة قانوناً .
إذ تسقط العقوبة سواء أكانت أصلية أم تبعية أم تكميلية ، وذلك إستناداً إلى المادة (١٥٢) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل^(٣) .
وهنا يرد ثمة تساؤل ، هل أنّ وفاة المتهم المرتكب لإحدى الجرائم الضريبية النتائج نفسها المترتبة على الجرائم الواردة في قانون العقوبات ؟
قبل الإجابة على هذا التساؤل لابدّ من التطرق لنوعي العقوبة الضريبية ، ف فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية ، فإنّ تنفيذها يستوجب أن تتم علمرتكب الجريمة نفسه بوصفه محلاً

للعقوبة ، إستناداً إلى ما تتمتع به العقوبة من صفة شخصية^(٤) .
وبناءً على ما تقدم ، فإنّ وفاة المحكوم عليه تحول من دون تنفيذ العقوبة السالبة للحرية ، وذلك لإنعدام المحلّ ألا وهو المحكوم عليه ، فضلاً عن أنّها ، لاحتقق الغرض من فرضها في إصلاح وتأهيل المتهم^(٥) . وعليه لا يمكن تنفيذها على الورثة إلاّ أنّه ينبغي التفرقة بين حالتين:
الحالة الأولى:- إذا حصلت الوفاة بعد تحريك الشكوى وقبل صدور الحكم بصورة نهائية ، فإنّ الوفاة تمنع السلطة المالية حتى من عقد التسوية الصلحية .
وعليه ، فإنّ حصول الوفاة تسقط الجريمة ويزول كل أثر يترتب عليها .
الحالة الثانية :- إذا حصلت وفاة المحكوم عليه بعد صدور الحكم بصورة نهائية وإكتسابه الدرجة القطعية تسقط العقوبة السالبة للحرية^(٦) .

(١) المادة (١٥٠) من قانون العقوبات العراقي .

(٢) إستناداً إلى المادة (٣٠٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة ١٩٧٢ المعدل .

(٣) إذ نصت المادة (١٥١) في الشطر الثاني منها على أنّه تسقط العقوبة الأصلية والعقوبات التبعية والتكميلية والتدابير الإحترازية بسقوط الحكم لأحد الأسباب المذكورة في الفقرة السابقة وبوفاة المحكوم عليه وبالغفو

(٤) فاضل زيدان ، المصدر السابق ، ص ١٨٠ .

(٥) د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام، المصدر السابق ، ص ٥٠٢ .

أما فيما يتعلق بالبحث عن مدى تأثير وفاة المحكوم عليه على إنقضاء العقوبات المالية الضريبية المتمثلة بالغرامات الضريبية أياً كان نوعها سواء التي يتم فرضها من قبل المحاكم المختصة أو من قبل السلطة المالية أو من قبل اللجان الإستئنافية، فإنَّ إختلاف طبيعة هذه الغرامات يستوجب البحث عن أثر وفاة المتهم على كل نوع من أنواع الغرامات الضريبية.

فيما يتعلق بالغرامة الصادرة عن المحاكم المختصة، فإنَّ هذا النوع من العقوبات المالية ذات طبيعة جنائية، وهنا يثور التساؤل الآتي، هل تسقط هذه الغرامة بوفاة المحكوم عليه؟ إنَّ هذه الغرامة محل خلاف تشريعي وفقهي وقضائي، فعلى صعيد الفقه هناك رأي يذهب إلى أنَّ الغرامة لا تنقضي بوفاة المحكوم عليه، بل تنتقل إلى الورثة وتنقذ في حدود التركة، متى ما كان الحكم الصادر بشأنها نهائياً، إذ تصبح ديناً مديناً.

ويسوّغ هذا الجانب من الفقه رأيهم على أساس أنَّ عقوبة الغرامة لو نفذت قبل وفاة المحكوم عليه، لأدى ذلك إلى انتقاص التركة بقدر مبلغ الغرامة، فضلاً عن ذلك، فإنَّ بإمكان الورثة التنازل عن التركة إذا كان ذلك في صالحهم^(٤).

في حين يرى أصحاب الرأي الثاني ومنهم العلامة (جارو) إنَّ عقوبة الغرامة تنقضي بوفاة المحكوم عليه، إذ يرى أصحاب هذا الرأي إنَّ القول عكس ذلك، معناه هدم لمبدأ شخصية العقوبة، ويسوّغ أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم هذه على أساس أنَّ تنفيذ عقوبة الغرامة على شخص غير مرتكب الجريمة يفقد العقوبة هدفها في الإصلاح والردع. وعليه يجب أن تحول وفاة مرتكب الجريمة من دون تنفيذها^(١).

ونتفق مع ما ذهب إليه أصحاب الرأي الأول من أنَّ الغرامة بعد صدور حكم نهائي فيها تصبح ديناً واجب الأداء يثقل ذمة المحكوم عليه المالية، ويمكن إستيفائه من الورثة وفي حدود التركة. على الرغم من أنَّ في ذلك هدماً لمبدأ شخصية العقوبة، وذلك لضمان تحصيل الغرامة لصالح الخزنة العامة.

أما على صعيد القانون فإننا لم نجد ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل ما يبين أثر الوفاة على تنفيذ عقوبة الغرامة، وهذا يعني أنَّه يتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة في قانون العقوبات، إذ نصَّ المشرِّع العراقي في المادة (١٥٢) على أنَّه (إذا توفى المحكوم عليه قبل صيرورة الحكم نهائياً تسقط الجريمة ويؤول كل أثر لهذا الحكم غير أنَّ لمن تضرر من الجريمة حق إقامة الدعوى أمام المحكمة المختصة. أما إذا توفى بعد صيرورة الحكم نهائياً فتسقط العقوبة والتدابير الإحترازية المحكوم بها فيما عدا العقوبات المالية كالغرامة والرد والتدابير الإحترازية المالية كالمصادرة وإغلاق المحل فإنها تنفذ في تركته في مواجهة ورثته).

من خلال هذا النص، يتضح أنَّ بوفاة المتهم قبل أن يصبح الحكم نهائياً تنقضي الدعوى وتسقط الجريمة، إلا أنَّ وفاة المحكوم عليه بعد صيرورة الحكم نهائياً تحول من دون تنفيذ العقوبات السالبة للحرية فقط والتدابير الإحترازية. أما الغرامة فتتخذ بحق ورثته وفي حدود التركة. وهذا ما هو معمول فيما يخص الجرائم الضريبية، إذ تسقط الجريمة إستناداً إلى المادة (١٥٠) من قانون العقوبات وبذلك تنقضي الدعوى الجزائية فيما إذا كانت قد حركت ضد مرتكب الجريمة الضريبية، كما أنَّه لا يجوز تحريكها في حالة كونها لم تحرك بعد^(٢).

وقد سار المشرِّع المصري في الإتجاه نفسه^(٣). في حين سار المشرِّع الأردني في عكس هذا الإتجاه، إذ نصَّ صراحة على سقوط الغرامة بوفاة المحكوم عليه^(٤).

(٢) الشطر الثاني من المادة (١٥٢) من قانون العقوبات العراقي.

(٤) من هؤلاء الفقهاء جوتاه وفيدال ومافيول... أشار اليهم أيدن خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي المقارن، بغداد: طبع في مطبعة الشرطة، ١٩٨٤، ص ٥١.

(١) المصدر نفسه، ص ٥١-٥٢.

(٢) كتاب الهيئة العامة للضرائب ذي الرقم ٧٠٠٤٥/٥ بتاريخ ٢٨/٣/٢٠٠٠ غير منشور.

(٣) المادة (٥٣٥) من قانون الإجراءات الجنائية المصري لسنة ١٩٥٢ المعدل.

(٤) الفقرة (٢) من المادة (٤٩) من قانون العقوبات الأردني.

ولم يكن موقف القضاء واحداً من سقوط الغرامة بوفاة المحكوم عليه ، إذ لم يجز القضاء الفرنسي تنفيذ الحكم الصادر بالغرامة على الورثة بعد وفاة المحكوم عليه ، وتسويغ ذلك يعود إلى قاعدة شخصية العقوبة^(٥) . أي أنّ الغرامة تسقط بالوفاة .

أمّا في العراق لم نجد تطبيقات قضائية تبين هذه الحالة ، ولكن لا بدّ أن يجري العمل على عدم إنقضائها بوفاة المحكوم عليه إستناداً إلى ما هو مقرر أنّه لا تركة إلا بعد سداد الديون . وكذلك الحال لما يخص القضاء المصري^(١) .

أمّا فيما يتعلق بالغرامة التي تفرضها اللجان الاستئنافية ، فلم يرد ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل ما يشير إلى مدى تأثير وفاة المحكوم عليه عليها . وبذلك يتم الرجوع بشأنها إلى القواعد العامة في قانون العقوبات ، كما هو الحال للغرامة الضريبية التي تفرض من قبل المحاكم .

وفيما يتعلق بالغرامة الضريبية التي تفرض من قبل السلطة المالية ، فإنّ هذه الغرامة إمّا أن تكون بشكل إضافة نسبة معينة إلى مقدار الضريبة الواجبة الأداء أو بشكل فائدة ، أو مضاعفة مقدار الضريبة الواجب أداءه . وبناءً على ما تقدم ، فإنّ مقدار الغرامة التي تفرضها السلطة المالية يتم أداءه عند أداء مقدار الضريبة .

وفي الواقع أنّ التشريعات الضريبية محل البحث ، ألزمت الورثة بأداء الضريبة المستحقة على مورثهم وفي حدود التركة^(٢) . وبما أنّ هذه الغرامة تكون بشكل نسبة من مقدار الضريبة أو بشكل فائدة الخ ، لذلك فإنّ وفاة من فرضت عليه هذه الغرامة لا تحول من دون تحصيلها من الورثة مع مبلغ الضريبة وفي حدود التركة .

فمثلاً في حالة وفاة المحكوم عليه بعقوبة سالية للحرية وقبل صدور حكم نهائي ، يتم معاملة الورثة وكأنّ المتوفى على قيد الحياة . وعليه تتم مطالبة الورثة بأداء الضريبة مع إضافة مبلغ (٥%) أو (١٠%) من مقدار الضريبة مع فائدة معادلة للفائدة المصرفية السائدة وهي (١٧%) من تاريخ ارتكاب الجريمة الضريبية ولغاية التسديد . أمّا في حالة صدور حكم نهائي يطالب الورثة بأداء الضريبة مع الفوائد سابقة الذكر على أن يتم حسابها إلى تاريخ وفاة المكلف .

المطلب الثاني

التسوية الصلحية

ينقضى الإلتزام بتنفيذ العقوبة الضريبية ، فضلاً عن الأسباب العامة بأسباب خاصة ، والسبب الخاص الذي تنقضي به الدعوى الجنائية والعقوبات الضريبية الواردة في القوانين الضريبية هو الصلح الضريبي أو التسوية الصلحية.

ويتبادر هنا ثمة تساؤل ما هو الصلح الضريبي ، الذي يترتب عليه إنقضاء العقوبات الضريبية ؟ لم يضع المشرّع العراقي والتشريعات المقارنة تعريفاً للصلح ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل ، وإنما ترك أمر ذلك للفقهاء.

(٥) د. أحمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، المصدر السابق ، ص ٤٣ .

(١) تأكيداً لما ورد في المادة (٥٣٥) من قانون الإجراءات الجنائية المصري .

(٢) ذهب المشرّع الفرنسي عكس هذا الإتجاه ، فلم يلزم الورثة شخصياً بأداء دين المتوفى في حدود التركة . د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص ، المصدر السابق ، ص ١٣٧ .

إذ وضع الفقه تعريفات مختلفة للصلح الضريبي ، فمنهم من يرى إنَّ الصلح هو (أقرب إلى العقد الرضائي بين طرفيه ، الجهة المختصة من ناحية والمتهم من ناحية أخرى بموجبه تتنازل الجهة المختصة عن طلب رفع الدعوى مقابل دفع المخالف للجعل المحدد في القانون كدفع تعويض معين)^(١) .

وهناك من يرى إنَّ الصلح هو (تعبير عن إرادة فردية ، يتخلى بها الفرد عن الضمانات القضائية التي قررها المشرع بصدد الجريمة التي ارتكبها ، محققاً تخلي الدولة أيضاً عن حقها في العقاب وتنقضي بذلك الجريمة)^(٢) .

يلاحظ من خلال ما تقدم ، إختلاف وجهة نظر الفقه الضريبي لمفهوم الصلح ، هناك من يرى إنَّ الصلح هو عقد ، فهو يتم بمجرد تلاقي الإيجاب بالقبول بين طرفي العقد المتمثل بالمخالف المتصلح والإدارة الضريبية ، وبذلك فهو يخضع لكافة أحكام القانون المدني الخاصة بالعقود . في حين أنَّ هناك جانباً من الفقه يرى إنَّ الصلح تصرفٌ يصدر عن إرادة منفردة تتمثل بإرادة المخالف ، وعليه فلا تعد الإدارة الضريبية طرفاً في هذا التصرف .

وعلى الرغم من إختلاف مفهوم الصلح لدى الفقه الضريبي وإختلاف طبيعته القانونية ، فإنَّ الأمر الذي يهتما والذي يتفق عليه الفقه الضريبي ، هو ما يترتب على القيام بهذا الإجراء بين مرتكب الجريمة وبين الإدارة الضريبية من إنقضاء لحق السلطة بالعقاب وإنهاء الخصومة الجنائية مقابل دفع مبلغ من المال .

إذ نصت معظم التشريعات الضريبية على إمكانية اللجوء إلى الصلح الضريبي بين مرتكبي الجرائم الضريبية والإدارة الضريبية .

فقد نصَّ المشرع العراقي على إمكانية عقد التسوية الصلحية بين مرتكب الجرائم الضريبية والإدارة الضريبية في المادة (٥٩) مكررة ، إلا أنَّ المشرع أجاز قيام الصلح فيما يتعلق بالأفعال الواردة في المواد (٥٧) و (٥٨) من قانون ضريبة الدخل^(١) . أي إقتصر الصلح فيما يخص جريمة التزوير الضريبي وجريمة إستعمال الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة ، ومن ثمَّ فإنَّ المشرع أجاز بعقد التسوية الصلحية إنقضاء العقوبات السالبة للحرية فقط التي تفرضها المحاكم المختصة من دون العقوبات المالية .

وإنَّ تقرير المشرع لهذا النظام للعقوبة السالبة للحرية فقط ، وذلك لتحقيق مصلحة الخزانة العامة وحمايتها ، إذ يدفع مرتكب الجريمة مبلغ من المال بدلاً من أن يصدر ضده حكم بالحبس وما يترتب على هذه العقوبة من مساوئ .

إلا أنَّه لا بد من الإشارة إلى أنَّ إنقضاء العقوبة السالبة للحرية وإنقضاء الدعوى الجزائية عن طريق التسوية الصلحية لا بد أن يتم بشروط حدَّها المشرع الضريبي وهي :-

أولاً : - تقديم طلب تحريري

إشترط المشرع الضريبي لعقد الصلح الضريبي أن يتقدم مرتكب الجريمة الضريبية أو من يمثله قانوناً^(٢) ... كالوكيل مثلاً بطلب تحريري ، وعليه فلا يعتد بالمطالبة بعقد التسوية الصلحية شفويّاً من قبل مرتكب الجريمة .

ثانياً : وقت عقد الصلح

إشترط المشرع أوقاتاً محددة لعقد التسوية الصلحية ، فأما أن يتم قبل تحريك الدعوى الجزائية ، ويترتب على ذلك عدم تحريكها . أو أن يتم تقديم الطلب بعد تحريك الدعوى الجزائية ،

(١) المستشار عدلي حسين ، أحكام الصلح والتنازل ورد المضبوطات في قضايا النقد الأجنبي ، مجلة الأهرام الإقتصادي ، العدد ٨٩٦ ، ١٩٨٦ ، ص ٢٧ .

(٢) د. عبد الحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ، المصدر السابق ، ص ٧٥٤ .

(١) الفقرة (١) من المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) الفقرة (٢) من المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي .

وخلال أية مرحلة من مراحل الدعوى وقبل إصدار الحكم فيها . ولكن إذا ما تم التوقف في إجراءات الدعوى نتيجة تقديم طلب الصلح إلا أنه لم يجر الإتفاق على الصلح بين مرتكب الجريمة والسلطة المالية ، فإنه يتم إستئناف السير في الدعوى الجزائية^(٣٢) .

كما أنه يمكن تقديم طلب الصلح فيما إذا صدر حكم بالإدانة ثم تم نقضه لأسباب تعود إلى أخطاء في إجراءات المحاكمة ، إذ يتم تقديم الطلب خلال مدة نقض الحكم^(٤) .

ثالثاً : الجهة المختصة بعقد التسوية الصلحية

منح المشرّع الضريبي وزير المالية الحق في عقد التسوية الصلحية^(١) . وكان من الأفضل بالمشرّع أن يورد نصاً يمنح بموجبه وزير المالية الحق في أن ينيب غيره كمدراء فروع الهيئة العامة للضرائب في عقد الصلح الضريبي .

رابعاً :- الأفعال التي يمكن عقد الصلح بشأنها

أورد المشرّع الضريبي الأفعال التي يجوز بشأنها إجراء التصالح الضريبي على سبيل الحصر . وتتمثل بالأفعال الواردة في المادتين (٥٧) و (٥٨) من قانون ضريبة الدخل . وهذا يعني إن إجراء المصالحة الضريبية يقتصر على الأفعال التي عاقب عليها المشرّع بعقوبة الحبس . أما الأفعال الواردة في المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل فلا يجوز إجراء المصالحة الضريبية بشأنها .

يسفر عن تحقق تلك الشروط الإتفاق على إجراءات التصالح بين مرتكب الجريمة الضريبية والسلطة المالية ، ويترتب على ذلك دفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة موضوع الدعوى خلال مدة أقصاها عشرة أيام تحتسب من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية^(٢) .

وبناءً على إجراء الصلح بين السلطة المالية والمكلف ينقضي حق الدولة في توقيع العقوبة السالبة للحرية بمرتكب الأفعال الواردة في المادتين (٥٧) و (٥٨) من قانون ضريبة الدخل . وعليه فإنّ بصدور قرار الصلح تنقضي العقوبة السالبة للحرية سواء تمّ الصلح قبل تحريك الدعوى أو في أثناء القيام بإجراءات الدعوى وقبل صدور الحكم فيها . إذ يخلى سبيله إذا كان موقوفاً من جراء إرتكابه أحد هذه الأفعال .

أما إذا كان موقوفاً أو مسجوناً نتيجة إرتكابه جريمة أخرى ، فلا يخلى سبيله حتى وإن صدر قرار الصلح عن الجريمة الضريبية ، وذلك لأنّ كلّ جريمة مستقلة عن الأخرى^(٣) .

وفي الواقع أنّ المشرّع الضريبي أجاز المصالحة الضريبية ، فضلاً عن ذلك ، تعمل الإدارة الضريبية على تشجيع هذا الإجراء ، وذلك لما يترتب على إتخاذه من الحصول على مبالغ كبيرة تفوق مقدار الضريبة المفروضة ، هذا فضلاً عن عامل السرعة في حسم الجريمة مقارنة بحسمها عن طريق الجهات القضائية .

ولكن يتبادر هنا ثمة تساؤل من الأشخاص الذين يحق لهم عقد الصلح الضريبي ، إذ أشار المشرّع في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل إلى أنّ هذه الأفعال ترتكب من قبل المكلف بأداء الضريبة ، كما أنه قد يشترك في إرتكابها أشخاص آخرون كمساهمين أصليين أو تبعيين ؟

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل نجد أنّ المشرّع أورد نصاً مطلقاً (يتم عقد التسوية الصلحية بناءً على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً)^(١) .

من خلال ما تقدم ، يُلاحظ أنّ المشرّع أجاز عقد الصلح الضريبي لمرتكب الفعل المخالف ، ولم يحدد صفته سواء أكان المكلف بأداء الضريبة أم لا . ولكن من الناحية العملية لم تجز السلطة المالية

(٣) د. عادل أحمد حشيش ، المصدر السابق ، ص ٣٢٧ .

(٤) عبد الأمير العكيلي ، دراسة في أصول المحاكمات الجزائية في المحاكمة والحكم وطرق الطعن والتنفيذ ، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة المعارف ، ١٩٧٢ ، ص ١٨٧ .

(١) الفقرة (١) من المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) الفقرة (٤) من المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٣) عبد الأمير العكيلي ، دراسة في أصول ... ، المصدر السابق ، ص ١٨٧ .

(٤) الفقرة (٢) من المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي .

عقد الصلح الضريبي ، إلا للمكلف بأداء الضريبة بوصفه صاحب المصلحة في ارتكاب تلك الأفعال. وعليه فإن إجراء الصلح الضريبي تنفذي العقوبة السالبة للحرية للمكلف بدفع الضريبة فقط ، أما من يشترك في ارتكابها ولا يحمل صفة المكلف ، فلا يحق له عقد الصلح الضريبي . وفي رأينا أن الغاية من حصر الصلح مع المكلف فقط ، هو أن المشرع في قانون ضريبة الدخل ، لم يرد نصاً يشير إلى تضامن من يشترك في ارتكاب الأفعال الواردة في المادة (٥٧) مع المكلف في أداء ما لم يؤدمن الضريبة . وإن حصر الصلح بالمكلف من دون من يشترك معه ، لردع من تسول له نفسه الإشتراك في ارتكاب تلك الأفعال .

وفيما يخص التشريعات المقارنة ، فقد أجاز المشرع الأردني إجراء الصلح الضريبي ، إلا أنه لم يقتصر على الأفعال المعاقب عليها بالعقوبة السالبة للحرية . وإنما أجاز بالصلح إنقضاء العقوبة السالبة للحرية وعقوبة الغرامة للمواد (٤٢ ، ٤٣ ، ٤٤) من قانون ضريبة الدخل . ومنح المشرع الأردني صراحة مدير دائرة ضريبة الدخل إجراء المصالحة من دون أن يحدد مقدار مقابل الصلح^(١) .

وكذلك ذهب المشرع المصري إلى إجازة إجراء الصلح الضريبي لإنقضاء العقوبة السالبة للحرية والغرامة المقررة لما يخص جميع الجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل . إلا أنه فرّق في مقدار مقابل الصلح ، إذا تمّ الصلح قبل رفع الدعوى وفيما إذا تمّ الصلح بعد رفع الدعوى وقبل صدور حكم نهائي.

إذ أجاز الصلح مع المكلف قبل رفع الدعوى مقابل دفع مبلغ يعادل (١٠٠ %) مما لم يؤد من الضريبة ، ويكون المقابل (١٥٠ %) مما لم يؤدمن الضريبة إذا كان الصلح بعد رفع الدعوى وقبل صدور الحكم النهائي .

ونصّ المشرع صراحة على أن تجري المصالحة الضريبية من قبل وزير المالية أو من ينيبه^(١)

وبناءً على ماتقدم ، أقرت هذه التشريعات التصالح في جميع الجرائم الضريبية سواء أكانت العقوبة مالية أم سالبة للحرية ، إذ إنها فضلت دفع المكلف لمقابل الصلح بدلاً من أن يقف موقف المتهم وما إلى ذلك من تأثير على سمعته ومكانته الإجتماعية بخاصة فيما إذا كان مرتكب الجريمة من الأغنياء ، أو ممن لهم مكانة إجتماعية .

فضلاً عن ذلك ، فإن إنقضاء العقوبة الضريبية عن طريق إجراء المصالحة الضريبية لاتعد سابقة في العود للمكلف في التشريعات التي تأخذ بنظام العود في قانونها الضريبي . أما المشرع اليمني فإنه لم يأخذ بنظام المصالحة الضريبية .

بعد أن إطلعنا على الصلح الضريبي كسبب من أسباب إنقضاء العقوبة ، لا بد من أن نشير إلى أن إقرار المشرع لهذا الإجراء ، وإن كان يستند إلى ما يجب أن تقوم العلاقة بين السلطة المالية والمكلفين على التفاهم والإقتناع بعدالة الإلتزامات الضريبية ، فضلاً عن ذلك ، أنها تستند إلى فكرة النفعية^(٢) ، إذ إنه بعقد الصلح تحصل الخزانة على مبالغ كبيرة تفوق مبلغ الضريبة الذي لم يؤد . ولكن فسح المجال أمام المكلف للتخلص من العقوبات السالبة للحرية التي نصّ عليها القانون مقابل دفع مبلغ من المال ، تعطي إنطباعاً بعدم خطورة الأفعال الواردة في المواد (٥٧) و (٥٨) ، ومن ثمّ تكرار ارتكابها .

في الواقع من الضروري ردع المكلف والحد من معاودته ارتكاب تلك الأفعال وعقد الصلح مع السلطة المالية بشأنها . فمثلاً أن يورد المشرع نصاً يلزم فيه السلطة المالية بالإمتناع عن عقد الصلح مع المكلف ، إلا بعد مرور ثلاث سنوات ، إذا كان قد سبق له إجراء الصلح الضريبي.

(١) المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٢) المادة (١٩١) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص.... ، المصدر السابق ، ص ٢٥٩ .

المطلب الثالث

التقادم

يراد بالتقادم هو مضي مدة من الزمن تسقط بعدها الحقوق سواء أكانت في إطار القانون العام أم الخاص إذا لم يطالب بها صاحبها^(٣).

ونصت معظم التشريعات المدنية والعقابية على التقادم، فهو من النظام العام ولا يجوز الإتفاق على مخالفته فيما يتعلق بالمسائل المدنية والعقابية^(١).

وما يهمنا هنا هو التقادم المُسقط للعقوبة، إذ يقصد به مرور المدة القانونية من يوم صدور الحكم من دون تنفيذه على المحكوم عليه^(٢).

ويرجع الأساس الذي يُركز عليه للأخذ بالتقادم المُسقط للعقوبة إلى مسوّغات وإعتبرات عديدة، ولكل من هذه المسوّغات مؤيدين ومعارضين. يتعلق أهمها بمبدأ الإستقرار القانوني الذي يوجب وضع حد للنزاع القائم بين الدولة والأفراد، وذلك لأنّ عدم الأخذ بالتقادم يجعل الأفراد مهددين بتنفيذ العقوبة عليهم حتى وإن مضت مدة طويلة ولم تنفذ بحق المحكوم عليهم، وما يترتب على ذلك من إعاقة نشاطهم في المجتمع^(٣).

ويسوّغ آخرون التقادم على أساس قانون النسيان، إذ إنّ مرور مدة طويلة على ارتكاب الجريمة والعقوبة المقررة لها قد طواها النسيان، فلا توجد مصلحة في إثارة ذكرياتها من جديد^(٤).

ومن الجدير بالذكر، أنّ معظم التشريعات التي تأخذ بفكرة التقادم في قوانينها العقابية تستند إلى الرأي الأخير، إذ إنّ مضي المدة من دون تنفيذ الحكم النهائي الصادر وتعبق من صدر بحقه يعد قرينة على نسيان الجريمة والحكم الصادر فيها.

وفي الواقع أنّ التقادم لا يُقبل إلاّ في العقوبات التي يتطلب تنفيذها أعمالاً مادية على شخص المحكوم عليه أو أمواله، كعقوبة الإعدام والعقوبات السالبة للحرية والغرامة^(٥).

أي تنقضي بالتقادم العقوبات الجنائية التي تتطلب أعمالاً مادية. وهنا يرد ثمة تساؤل هل تنقضي العقوبة الضريبية إذا لم يتم تنفيذها بعد مضي مدة زمنية معينة من تاريخ صدور حكم نهائي أو صدور قرار بفرضها؟

ما من شك أنّ العقوبة الضريبية تتقادم بمرور مدة من الزمن يحددها القانون إذا لم يتم تنفيذها بعد صدورها بحق مرتكب الجريمة الضريبية. ولكن سبق وإن ذكرنا، أنّ العقوبة الضريبية تختلف طبيعتها باختلاف الجهة التي تفرضها، إذ إنّها تكون ذات طابع جنائي فيما إذا صدرت من المحكمة المختصة، وتكون ذات طبيعة مختلطة فيما إذا صدرت عن السلطة المالية واللجان الاستئنافية.

(٣) د. مأمون محمد سلامة، الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الطبعة الثانية، مكان الطبع بلا: مكتبة القاهرة الحديثة، ١٩٧٣، ص ١٩٩.

(١) د. حسن صادق المرصفاوي، أصول الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، مصر، دار المعارف، ١٩٦١، ص ٢١٠. وكذلك:

Gorges Levasseur et Jean-paul Doucet, le droit penal appliques, paris, edition Cujas, ١٩٦٩, p. ٣٧٦.

(٢) د. مأمون محمد سلامة، الإجراءات الجنائية...، المصدر السابق، ص ١٩٩.

(٣) د. مأمون محمد سلامة، الإجراءات الجنائية...، المصدر السابق، ص ٢٠٠. كذلك فاضل زيدان محمد، المصدر السابق، ص ١٨٤.

(٤) د. أكرم نشأت إبراهيم، المصدر السابق، ص ٤٠٢. د. جلال ثروت، قانون العقوبات القسم العام، بيروت: الدار الجامعية، سنة الطبع بلا، ص ٢٨٨.

(٥) د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات القسم العام، المصدر السابق، ص ٦٣٣.

وبما أنّ التقادم المُسقط للعقوبة يقتصر على العقوبات الجنائية التي يصدر بها حكم نهائي^(١) .
وعليه تنقضي العقوبات الضريبية ذات الطابع الجنائي بمرور مدة معينة على تاريخ صدور الحكم فيها .

وبالإطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، لم نجد فيه أية إشارة إلى مدة زمنية معينة تسقط بإنقضائها العقوبة الضريبية ذات الطابع الجنائي سواء أكانت سالبة للحرية أم مالية .

لذلك ينبغي الرجوع إلى قانون العقوبات بوصفه القانون العام الذي يتم الرجوع إليه في حالة وجود نقص في القوانين الخاصة . إلا أنّ المشرّع الجنائي لم يأخذ بفكرة التقادم كسبب من أسباب إنقضاء العقوبة أو الدعوى إلا في قانون رعاية الأحداث^(٢) .

وبناءً على ما تقدم ، لا يعدّ التقادم سبباً من أسباب إنقضاء العقوبة الضريبية ذات الطابع الجنائي في قانون ضريبة الدخل .

أمّا العقوبات ذات الطبيعة المختلطة ، التي تُفرض من قبل السلطة المالية ، فهي تكون بشكل إضافات قانونية إلى مقدار الضريبة التي في ذمة المكلف . وعليه ، فإنّ هذه العقوبة تسقط بسقوط حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة .

ولمّا كان المشرّع الضريبي مقرأً بفكرة التقادم لحق الدولة في إقتضاء دين الضريبة ، إذ نصّ (على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الإخبار التحريري . ولمدة خمس سنوات ماضية بإستثناء السنة التقديرية ، أمّا من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداءً من تاريخ تحقق الدخل ، ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به)^(٣) . من خلال هذا النص ، يتضح أنّ المشرّع قد ميّز بين حالتين ، الحالة الأولى تتمثل بقيام السلطة المالية بتقدير دخل المكلف وفرض الضريبة عليه ، إلا أنّه بعد مرور مدة من الزمن يصل إلى علم السلطة المالية أنّ الدخل قد قدر بأقل من قيمته ، نتيجة قيام المكلف مثلاً بتقديم إقرار ينطوي على معلومات ناقصة ، أو قيام المكلف بتغيير قوائم الشراء لغرض تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر^(٤) .

في هذه الحالة يحق للسلطة المالية الرجوع على المكلف وإجراء تقدير إضافي ، إلا أنّ هذا الحق ليس مطلقاً ، وإتّما مقيد بمضي خمس سنوات بإستثناء السنة التقديرية .

وعليه فإنّه في حالة مرور أكثر من خمس سنوات يسقط حق الدولة في الرجوع على المكلف وإجراء التقدير الإضافي ، تسقط بذلك الغرامة الضريبية التي تفرضها السلطة المالية بسقوط دين الضريبة ، الذي يمتنع على السلطة المالية تقديره .

إلا أنّ ذلك يتعارض مع قرار مجلس شورى الدولة ، الذي يعدّ الضرائب من الأموال العامة التي لا تسقط بالتقادم^(٥) ، وإنّ الذي يتقادم هو التقدير الإضافي وليس مبلغ الضريبة ، وهذا غير ممكن ، فضلاً عن ذلك ، فإنّ هناك نص في قانون ضريبة الدخل يقضي بسقوط هذا الدين خلال مدة معينة ، والمتعارف عليه أنّ الخاص يقيد العام .

أمّا الحالة الثانية وتتمثل بقيام السلطة المالية بفرض الضريبة على الدخل الذي لم يتم تقديره سابقاً مهما طالّت المدة التي نشأ فيها هذا الدخل .

(١) آيدن خالد قادر ، المصدر السابق ، ص ٧٠ .

(٢) عبد الأمير العكيلي . د. سليم حربة ، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية ، الجزء الأول ، بغداد : شركة آياد للطباعة الفنية ، ١٩٨٧ ، ص ٥٨ .

(٣) المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٤) د. عوض فاضل إسماعيل ، التقادم الضريبي المسقط في نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، مجلة دراسات اقتصادية ، العدد الثاني ، السنة الثانية ، صيف ٢٠٠٠ ، ص ٥٥ .

(٥) قرار مجلس شورى الدولة العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٧ بتاريخ ١٩٨٧/٩/٢٧ غير منشور .

وبناءً على ما تقدم ، لاتقادم في دين الضريبة . غير أنّ هناك جانب من الفقه يرى إنّه بالإمكان أن يتقادم دين الضريبة في هذه الحالة ، فيما إذا توافر أحد أسباب شطب الضريبة ، وهي وفاة المكلّف دونما تركة أو إفلاسه أو مغادرته العراق نهائياً دون أن يترك مالاّ فيه أو سوء وضعه المالي أو إصابته بعاهة أو مرض يمنعه من الكسب^(٣) . لكن بالعودة إلى قانون ضريبة الدخل لم نجد فيه نصاً يجيز شطب الضريبة عن المكلّف في حالة توافر أحد الأسباب المذكورة سابقاً . في حين نصّ المشرّع الضريبي الأردني^(٤) وكذلك المشرّع المصري^(٥) على هلاك دين الضريبة في أحوال معينة .

من خلال كل ما تقدم ، فإنّ حق السلطة المالية يبقى قائماً بفرض الضريبة على الدخل الذي لم يتم تقديره مهما مرت عليه السنين ، غير أنّ ذلك يثير الكثير من الصعوبات التي تحول من دون إمكانية قيام السلطة المالية بواجباتها بسهولة ، مثلاً في حالات الوفاة أو السفر أو الوقوع في الأسر . أمّا فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية المقارنة ، فلم يتضمن القانون الضريبي الأردني والمصري نصوصاً تحدد المدة التي تنقضي فيها العقوبات الضريبية ذات الطابع الجنائي ، وإنّ خلو هذه التشريعات من النص صراحة على ذلك ، تعني الإحالة إلى القواعد العامة في قوانينها العقابية المنظمة لأحكام التقادم .

فقد ذهب المشرّع المصري في المادة (٢٥٨) من قانون الإجراءات الجنائية إلى تحديد مدد التقادم بأن تكون عشرين سنة في الجنايات وخمس سنوات في الجنح ، وستين في المخالفات^(١) . وكذلك حدّ المشرّع الأردني هذه المدد في قانون الإجراءات الأردني في المادة (٣٤٤) بخمس سنوات فيما يخص أية عقوبة مقررة للجنح ، وحددت المادة (٣٤٦) مدة تقادم المخالفة بسنتين^(٢) .

إلاّ أنّه ما تجدر الإشارة إليه ، أنّ هذه المدد التي تمّ تحديدها في التشريعات العقابية قد تنقطع ، أي تسقط المدة التي مضت من دون تنفيذ العقوبة دون أن يستفاد منها المحكوم عليه ، وتبدأ مدة جديدة لغرض تقادم العقوبة .

إذ بيّنت المواد (٥٣٠) و (٥٣١) من قانون الإجراءات المصري أنّ مدة تقادم العقوبة تنقطع باتخاذ أيّ إجراء من إجراءات التنفيذ في مواجهة المحكوم عليه ، أو تصل إلى علمه . كما أنّ مدة التقادم تنقطع فيما إذا ارتكب المحكوم عليه جريمة من نوع الجريمة المحكوم عليها أو مماثلة لها^(٣) .

أمّا العقوبة الضريبية التي تفرض بنسب معينة على مقدار الضريبة أو بشكل تعويض أو إضافات قانونية على مقدار الضريبة الذي لم يؤد ، فإنّ هذه العقوبة تتقادم بتقادم دين الضريبة .

إذ جعل المشرّع المصري المدة التي يسقط فيها حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة خمس سنوات وتبدأ من اليوم التالي لإنهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار^(٤) .

أمّا المشرّع الأردني فقد جعل المدة التي يسقط بها حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة أربع سنوات تبدأ عند انتهاء سنة التقدير^(٥) .

إنّ المدد التي حدّتها التشريعات الضريبية لتقادم حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة هي الأخرى قد تنقطع لأسباب حدّتها التشريعات الضريبية ، وبذلك لا يستفيد المكلّف من المدة التي مضت .

(٣) د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، المصدر السابق ، ص ٤٤٤ .

(٤) البند (٢) الفقرة (ز) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(٥) المادة (١٧٣) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(١) د. أكرم نشأت إبراهيم ، المصدر السابق ، ص ٤٠٢ .

(٢) فاضل زيدان محمد ، المصدر السابق ، ص ١٨٦ .

(٣) د. محمود محمود مصطفى ، قانون العقوبات القسم العام ، المصدر السابق ، ص ٦٣٥ .

(٤) المادة (١٧٤) من قانون ضريبة الدخل المصري .

(٥) د. عوض فاضل إسماعيل ، التقادم الضريبي المسقط ... ، المصدر السابق ، ص ٥٤ .

فقد إختلفت التشريعات في تحديدها لأسباب الإنقطاع ، فذهب المشرع العراقي إلى أن مجرد البدء بإجراء التقدير الإضافي خلال مدة التقادم تقطع سريان التقادم^(١) .
في حين ذهب المشرع المصري إلى أن تقادم حق الدولة في المطالبة بدين الضريبية ينقطع بالأسباب نفسها التي ينقطع بها التقادم الوارد في القانون المدني ، والمتمثلة بالمطالبة القضائية ، والتنبيه ، والحجز ، وأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه في أثناء السير في إحدى الدعاوى ، فضلاً عن ذلك ، ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن صراحة أو ضمناً ، وإلى جانب هذه الأسباب ينقطع التقادم بالإحالة إلى لجان الطعن ، وبالتنبيه على المكلف بأداء الضريبة ، وبالإخطارات كافة^(٢) .

ولمّا كان الأساس الذي يبنى عليه التقادم هو نسيان صاحب الحق المطالبة بحقه ، فإنّ هذا الأساس ينهار فيما إذا ثبت أنّ عدم المطالبة بالحق لا ترجع إلى نسيان صاحب الحق ، وإنّما إلى قوة قاهرة حالت من دون مطالبة صاحب الحق بحقه كنشوب حرب ، أو فيضان . وعليه يتم توقف سريان مدة التقادم خلال فترة القوة القاهرة ، على أن تحسب المدة السابقة لفترة التوقف كمدة لسريان التقادم^(٣) .

بعد أن إطلعنا على التقادم كسبب من أسباب إنقضاء العقوبة ، نتقدم بدعوة المشرع الضريبي إلى ضرورة النص على مدة مناسبة يسقط بعدها حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة وتسقط على أساسه الغرامة التي تفرضها السلطة المالية كإضافة قانونية على مقدار الضريبة ، إذ لا يمكن أن يظل سيف الخزانة العامة مشهوراً ضد المكلف إلى ما لانهاية . إذ يترتب على ذلك صعوبات كثيرة للعاملين على تحصيل دين الضريبة بعد مرور سنوات طويلة ، فضلاً عن ذلك ، فإنّ تحديد المشرع لمدة معينة يتقادم بها دين الضريبة يحثّ العاملين على بذل جهود كبيرة لتحصيل هذا الدين قبل إنقضاء المدة المحددة .

المطلب الرابع

العفو

هو أحد الحقوق التي تمتلكها السلطة وتستعمله حسب رغبتها أو مصلحتها . يراد به (تنازل الهيئة الاجتماعية عن حقوقها كلها أو بعضها المترتبة على الجريمة)^(١) .
وماتجدد الإشارة إليه أنّ العفو هو ليس بالإجراء الحديث ، بل هو معروف ومعمول به في جميع التشريعات القديمة ، إذ يعد أحد أسباب إنقضاء العقوبة^(٢) ، والدعوى الجزائية^(٣) المترتبة على الجريمة .

وبناءً على ماتقدم ، فإنّ العفو على نوعين ، النوع الأول يترتب على صدور الإمتناع عن تنفيذ العقوبة المحكوم بها كلاً أو بعضاً أو إبدالها بعقوبة أخف ، وهو ما يطلق عليه بالعفو الخاص ، وأشارت إلى ذلك الفقرة (١) من المادة (١٥٤) من قانون العقوبات^(٤) .

(١) المصدر نفسه ، ص ٥٨ .

(٢) د. عبد القادر حلمي ، الضريبة العامة ... ، المصدر السابق ، ص ٢٩٠- ٢٩١ .

(٣) فاضل زيدان محمد ، المصدر السابق ، ص ١٨٨ .

(٤) د. عباس الحسني ، شرح قانون العقوبات الجديد ، مكان الطبع بلا ، سنة الطبع بلا ، ص ٣٥٥ .

(١) المادة (١٥١) من قانون العقوبات العراقي .

(٢) المادة (٣٠٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية .

(٤) د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام ، المصدر السابق ، ص ٥٠٥ .

أما النوع الثاني من العفو ، فيترتب على صدوره نسيان أو إسدال الستار على الجريمة ، وبذلك تتعطل الآثار الجزائية المترتبة على الجريمة ومن ثمّ إنقضاء العقوبة ، وهذا ما يطلق عليه بالعفو العام . وقد أشار إلى ذلك المشرّع العراقي في الفقرة (١) من المادة (١٥٣) .

وهنا نتساءل هل تنقضي العقوبة الضريبية أو الجريمة الضريبية بصدور قرار العفو ؟ سبق أن ذكرنا ، أنّ المقصود بالعفو هو تنازل الهيئة الإجتماعية عن حقها في تنفيذ العقوبة ، وأنّ القول بخضوع الجرائم الضريبية أو العقوبات الضريبية لقرارات العفو الصادرة من شأنه أن يتنافر مع عنصر التعويض ، الذي يتضمنه الجزاء الضريبي فضلاً عن عنصر العقوبة . وبناءً على ما تقدم ، يرى جانب من الفقه في حالة خضوع الجرائم الضريبية لقرارات العفو يجب أن ينحصر مداها في حدود العقوبة دون أن تنال من حق الدولة في التعويض^(٥) .

إلّا أنّه في حالة صدور عفو شامل عن الجريمة الضريبية أو عن العقوبة التي تقرر للجريمة الضريبية ، فإنّ ذلك لا يترتب عليه إخلال بحق الدولة في التعويض ، وإنّما يتضمن القرار تنازلاً ضمناً من الدولة عن حقها في التعويض^(٦) . وعليه ذهب معظم الدول إلى إستبعاد دائرة الإستفادة من قرارات العفو في الجرائم الواقعة على ضريبة الدخل^(٧) .

أما المشرّع الضريبي العراقي فإنّه لم يورد ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل ما يشير إلى إنقضاء الجرائم الضريبية أو العقوبة المقررة لها بصدور قرار عفو ، وعليه يتم الرجوع إلى المبادئ العامة . إذ يعدّ المشرّع صدور قرار بالعفو العام مسقط للجريمة والعقوبة^(٨) ، وصدور قرار بالعفو الخاص يسقط العقوبة^(٩) .

وبناءً على ذلك صدرت عدة قرارات عفو ، إذ ألقى المشرّع المخالفين لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل من العقوبات المنصوص عليها في المادتين (٥٧) و(٥٨) ومن الإجراءات المنصوص عليها في المادتين (٥٩) و(٥٩) مكررة ، في حالة مبادرة المخالف إلى إبلاغ السلطة المالية بالمخالفات المرتكبة من قبله خلال (٦) أشهر من تاريخ نفاذ هذا القرار^(٤) .

ولغرض تسهيل تنفيذ أحكام هذا القرار ، أصدرت الهيئة العامة للضرائب تعليمات أو ضوابط لتنظيم العمل بموجبه.

إذ حدّدت التعليمات الأشخاص المشمولين بموجب قرار العفو ، فقد شملت فضلاً عن المكلف المخالف ، الوسيط الذي يثبت ضلوعه من خلال التحقيق الإداري أو من خلال مبادرته بالإبلاغ في ترويج المعاملة موضوع المخالفة . إلّا أنّه يشترط لشموله بقرار العفو حضورهما شخصياً أو من ينوب عنهما قانوناً أمام السلطة المالية وتقديمه طلباً رسمياً .

إلّا أنّ المشرّع إستثنى من الشمول بأحكام القرار ، الموظف المحال إلى القضاء أو الذين يجري التحقيق الإداري معهم بسبب المسؤولية الجزائية أو التقصيرية عن المعاملات موضوع المخالفة^(٥) .

وقرار العفو الخاص بالمخالفات الضريبية شأنه شأن أي قرار عفو عام ، إذ يصح صدوره في أية مرحلة كانت عليها الدعوى ، فإذا كانت الدعوى قد تمّ رفعها وجب على المحكمة أن تقضي

(٥) د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص...، المصدر السابق ، ص ٢٢٠ .

(٦) د. أحمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، المصدر السابق ، ص ٥٣ .

(٧) د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها ...، المصدر السابق ، ص ٤٢ .

(٨) الفقرة (١) من المادة (١٥٣) .

(٩) الفقرة (١) من المادة (١٥٤) .

(٤) الفقرة أولاً قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٥) في ١٩٩٩/١/٢٣ . الخاص بالعفو عن المخالفات الضريبية المنشور

في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٧٥٩) في ١٩٩٩/٢/١ .

(٥) تعليمات صادرة عند الهيئة العامة للضرائب رقم ٣٠١/س٢٩ في ١٩٩٩/٢/٣ .

بسقوطها . أمّا إذا صدر قرار العفو بعد صدور الحكم النهائي أو بعد تنفيذ العقوبة ، فإنّه يمحو أثر الحكم محواً عاماً^(١) .

وإنّ صدور قرار العفو الخاص بالمخالفات الضريبية لا يشمل المخالفات التي لم يصدر بها حكم بات فقط ، بل يشمل المخالفات التي لم تعقد تسوية صلحية بشأنها سواء قدمت طلبات عقد التسوية أو لم تقدم^(٢) .

ولا يشمل القرار المخالفات التي ترتكب خلال مدة نفاذ القرار ، إذ يعتد لتحديد تاريخ المخالفة على تاريخ تقديم المعاملة موضوع المخالفة إلى السلطة المالية^(٣) .

وأصدر المشرّع قراراً رقم (١٥٨) في ٢٨/٩/٢٠٠٠^(٤) خاص بالعفو عن المخالفات الضريبية أيضاً ، إذ تم بموجبه تمديد العمل بالقرار رقم (٥) لمدة سنة تبدأ من تاريخ نفاذ القرار رقم (١٥٨) في ١٦/١٠/٢٠٠٠ .

إذ شمل القرار جميع المخالفات المرتكبة قبل نفاذه بما فيها المخالفات التي ارتكبت في ظل القرار رقم (٥) لسنة ١٩٩٩ وما بعده ولغاية تاريخ نفاذ القرار رقم (١٥٨) لسنة ٢٠٠٠^(٥) .

ويترتب على شمول المكلف بقراري العفو ، المذكورين سابقاً تسديد الضريبة المتحققة في ذمة المكلف ، مضافاً إليها فائدة بنسبة (١٠ %) من مبلغ الضريبة المتحققة وتحتسب ابتداءً من تاريخ ارتكاب المخالفة لغاية تاريخ تسديد الضريبة .

ولا تعفى الجرائم الضريبية إلا بإصدار المشرّع لقرارات عفو خاصة بالجرائم الضريبية ، بل تُشمل أيضاً بأي قرار يصدر بالعفو الشامل ، ما لم يرد نص يستثني بموجبه الجرائم الضريبية .

وعليه فقد شملت الجرائم الضريبية بموجب قراري العفو العام المرقمين بـ (٣٢٤) في ١٥/٨/١٩٩٠^(٦) ، و (٦٨) في ١٣/٣/١٩٩١^(٧) . إذ أعفى المشرّع في هذين القرارين عفواً عاماً

جميع النزلاء والمؤدعين العراقيين ، كما تمّ إيقاف جميع الإجراءات القانونية المتخذة بحق المتهمين ، وذلك في الجرائم كافة ، باستثناء جرائم نصّ عليها في القرارين .

وما من شك بشمول الجرائم الضريبية بقرار العفو الأخير رقم (٢٢٥) في ٢٠/١٠/٢٠٠٢ ، الذي عفا بموجبه عفواً كاملاً شاملاً ونهائياً عن جميع المحكومين سواء كانت أحكامهم حضورية أم

غيابية ، إكتسبت الدرجة النهائية أو لا^(٨) ، كما تمّ إيقاف كافة الإجراءات القانونية بحق مرتكبي الجرائم كافة مهما كان نوعها . إذ شمل هذا القرار جميع المتهمين بإرتكاب الجريمة سواء حركت

الدعوى ضدهم أو لم تحرك ، فالعبرة بتاريخ إرتكاب الجريمة وليس تاريخ تحريك الدعوى .

وقد أصدرت الهيئة العامة للضرائب توجيهات لتطبيق قرار العفو المذكور سابقاً إلى أقسام وفروع الهيئة العامة للضرائب ، إذ اعتبرت تاريخ تقديم الوثيقة المزورة إلى السلطة المالية أو إلى الدوائر الرسمية الأخرى هو تاريخ إرتكاب الجريمة^(٩) .

وكما هو الحال في قرارات العفو السابقة الخاصة بالجرائم الضريبية ، أنّ قرار العفو لا يشمل مرتكب الجريمة الذي قتم طلب التسوية الصلحية وحصلت الموافقة عليها حتى وإن لم يسدد

المبلغ^(١٠) .

(١) د. رؤوف عبيد ، مبادئ القسم العام في التشريع ... ، المصدر السابق ، ص ٨٧٤-٨٧٥ .

(٢) الفقرة رابعا من القرار رقم (٥) في ٢٣/١/١٩٩٩ .

(٣) تعليمات صادرة عن الهيئة العامة للضرائب العدد ٢٩/س/٣٠١ في ٣/٢/١٩٩٩ .

(٤) القرار منشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٨٤٨) في ١٦/١٠/٢٠٠٠ .

(٥) كتاب صادر عن الهيئة العامة للضرائب العدد ٢٩/س/٣٢٩٥ في ٢٥/١٠/٢٠٠٠ .

(٦) المنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٣٢١) في ٢٠/أب/١٩٩٠ .

(٧) المنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٣٤٦) في ٢٥ / آذار / ١٩٩١ .

(٨) القرار منشور في جريدة الوقائع العدد (٣٩٥٤) في ٢٨/١٠/٢٠٠٢ .

(٩) الفقرة أولاً من التوجيهات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب ذي العدد ٢٩/س/٣٩٤ في ٢/شباط/٢٠٠٣ .

(١٠) الفقرة ثانياً ، المصدر نفسه .

.....
 أمّا المكلف المشمول بأحكام هذا القرار ، فعليه دفع مبلغ الضريبة والفائدة المرتبة عليه ، على أن يتم حساب الفائدة وفقاً لقرار مجلس قيادة الثورة رقم (٣٠٧) لسنة ١٩٨٤^(٤) .
 وما تجدر الإشارة إليه أنّ الأثر المرتب على صدور قرار العفو الشامل محو الجريمة وكأنّها لم تكن سواءً تم صدور القرار بعد تنفيذ الحكم أو لم يحكم بعد على المتهم ، ولكن قرار العفو الأخير خرج من حيث الأثر المترتب عليه عن القواعد العامة لقرارات العفو ، إذ عُدَّ سابقة في العود لإرتكاب أية جريمة ، وذلك إستناداً إلى قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢٣٩) في ٣١/١٠/٢٠٠٢ .
 إلاّ أنّه في إطار الجرائم الضريبية لايعُدُّ سابقة في العود ، وذلك لعدم وجود نص كما ذكرنا سابقاً في قانون ضريبة الدخل يعدّ فيه العود في إرتكاب الجريمة ظرفاً مشدداً .

(٤) الفقرة رابعاً ، المصدر نفسه .

المصادر

١- المصادر باللغة العربية

أولاً: الكتب

- ١- د. أمال عثمان ، شرح قانون العقوبات الإقتصادي في جرائم التموين ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٣ .
- ٢- أيمن خالد قادر ، عقوبة الغرامة في القانون العراقي المقارن ، بغداد : طبع في مطبعة الشرطة ، ١٩٨٤ .
- ٣- د. أحمد بديع بليخ ، التشريع الضريبي ، الضرائب على الدخل ، الإسكندرية : دار نشر الثقافة ، ١٩٨٧ .
- ٤- د. أحمد بهنسي ، المسؤولية الجنائية في الفقه الإسلامي ، القاهرة : دار القلم ، ١٩٦١ .
- ٥- د. أحمد حافظ الجعويني ، إقتصاديات المالية العامة (دراسة في الإقتصاد العام) ، الطبعة الأولى ، القاهرة : دار العهد الجديد ، ١٩٦٧ .
- ٦- د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات (القسم العام) ، النظرية العامة للجريمة ، القاهرة : مطبعة الإستقلال الكبرى ، ١٩٧٢ .
- ٧- د. أحمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، عمان ، ١٩٩٨ .
- ٨- د. أحمد فتحي سرور ، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية ، الطبعة الأولى ، القاهرة : مكتبة النهضة العربية ، ١٩٦٠ .
- ٩- د. أعاد علي حمود ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الثالثة ، مكان الطبع بلا: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٠ .
- ١٠- د. أكرم نشأت إبراهيم ، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة الفتيان ، ١٩٩٨ .
- ١١- أنور العمروسي ، منازعات الضرائب والدمغة ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا، دار الفكر الحديث للطبع والنشر ، ١٩٦٧ .
- ١٢- أياد حسن عباس ، الإحتيال في القانون العراقي (دراسة مقارنة) ، بغداد: مطبعة عصام، ١٩٨٨ .
- ١٣- برتسيام كيغام ، ملحق تشريعات الضرائب ، جامعة حلب، ١٩٦٥ _ ١٩٦٦ .
- ١٤- البشري الشوري ، جرائم الضرائب والرسوم ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، ١٩٧٢ .
- ١٥- د. جلال ثروت ، قانون العقوبات القسم العام ، بيروت : الدار الجامعية ، سنة الطبع بلا .
- ١٦- جماعة من كبار اللغويين العرب ، المعجم العربي الأساس ، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ، مكان الطبع بلا، ١٩٨٩ .
- ١٧- جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور الأفريقي ، لسان العرب ، المجلد الثاني ، بيروت: دار صادر للطباعة والنشر ، ١٩٥٦ .
- ١٨- جهاد سعيد خصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني ، الطبعة الأولى : مكان الطبع بلا ، ١٩٩٩ - ٢٠٠٠ .
- ١٩- د. حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الإسكندرية : الدار الجامعية ، ١٩٩٩ .
- ٢٠- د. حسن أحمد غلاب ، الأصول العلمية للضرائب ، القاهرة : مطبعة المدني ، ١٩٧٧ .
- ٢١- د. حسن صادق المرصفاوي ، أصول الإجراءات الجزائية ، الطبعة الثانية ، مصر : دار المعارف ، ١٩٦١ .
- ٢٢- د. حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا : دار المعارف ، ١٩٦٣ .

- ٢٣- حسن عثمي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة عصام ، ١٩٨٨ .
- ٢٤- حسن عكوش ، جرائم الأموال العامة والجرائم الاقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا : دار الفكر الحديث للطباعة والنشر ، ١٩٧٠ .
- ٢٥- د.حسن عواضة ، المالية العامة دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى ، بيروت : دار الطليعة ، ١٩٦٧ .
- ٢٦- د. حسنين إبراهيم صالح عبيد ، القصد الجنائي الخاص (دراسة تحليلية تطبيقية) ، الطبعة الأولى ، القاهرة : دار النهضة العربية ، ١٩٨١ .
- ٢٧- د.حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ .
- ٢٨- د.لاور علي . د. محمد طه بدوي ، أصول القانون الضريبي ، الإسكندرية : دار المعارف ، سنة الطبع بلا .
- ٢٩- د. رؤوف عبيد ، السببية الجنائية بين الفقه والقضاء (دراسة تحليلية مقارنة) ، الطبعة الرابعة ، القاهرة : مطبعة الإستقلال الكبرى ، ١٩٨٤ .
- ٣٠- د.رؤوف عبيد ، مبادئ القسم العام في التشريع العقابي ، الطبعة الرابعة ، مكان الطبع بلا : دار الفكر العربي ، ١٩٧٩ .
- ٣١- د. رفعت المحجوب ، الإيرادات العامة ، مكان الطبع بلا : دار النهضة العربية ، ١٩٧١ .
- ٣٢- د. سامي النصاروي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة دار السلام ، ١٩٧٧ .
- ٣٣- د. سعدي بسيسو ، موجز علم المالية العامة ، بغداد : مطبعة التقيض ، ١٩٥٠ .
- ٣٤- د. السيد عبد المولى ، الضرائب على الدخل ، مكان الطبع بلا : دار الفكر العربي ، ١٩٨٣ .
- ٣٥- د. السيد عبد المولى ، المالية العامة ، مكان الطبع بلا : الطبع والنشر دار الفكر العربي ، سنة الطبع بلا .
- ٣٦- د. السيد عطية عبد الواحد ، شرح أحكام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، الإيمان للطباعة ، ١٩٩٥ .
- ٣٧- صادق محمد حسين الحسني ، ضريبة الدخل ، الطبعة الثالثة ، بغداد : مطبعة أوفسيت نديم ، ١٩٧٨ .
- ٣٨- د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والإقتصادية ، القاهرة : المطبعة العالمية ، ١٩٦٥ .
- ٣٩- د. ضاري خليل محمود ، الوجيز في شرح قانون العقوبات القسم العام ، بغداد : دار الفادسية للطباعة ، ١٩٨٢ .
- ٤٠- د. طارق الحاج ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، الأردن : مطابع الأرز ، ١٩٩٩ .
- ٤١- د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل : دار الكتب للطباعة والنشر ، سنة الطبع بلا .
- ٤٢- د. عادل أحمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري ، الإسكندرية : دار الجامعة الجديد للنشر ، ١٩٩٩ .
- ٤٣- د. عادل الحياي ، الضريبة على الدخل العام (دراسة مقارنة) ، القاهرة : مطابع مؤسسة الأهرام ، ١٩٦٨ .
- ٤٤- د. عادل فليح العلي . طلال محمود كداوي ، إقتصاديات المالية العامة ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل : مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٨٩ .
- ٤٥- د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل ، مكان الطبع بلا ، ٢٠٠٢ .

- ٤٦- د. عباس الحسني ، شرح قانون العقوبات الجديد ، مكان الطبع بلا ، سنة الطبع بلا .
- ٤٧- عبد الأمير العكيلي ، دراسة في أصول المحاكمات الجزائية في المحاكمة والحكم وطرق الطعن والتنفيذ ، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة المعارف ، ١٩٧٢ .
- ٤٨- عبد الأمير العكيلي . د. سليم حربية ، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية ، الجزء الأول ، بغداد : شركة أباد للطباعة الفنية ، ١٩٨٧ .
- ٤٩- د. عبد الحكيم الرفاعي ، علم المالية العامة ، بغداد : مطبعة التفيض الأهلية ، ١٩٤٤-١٩٤٥ .
- ٥٠- عبد الحلیم كراجه . هيثم العبادي ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، عمان : مطابع الأرز ، ٢٠٠٠ .
- ٥١- د. عبد الحميد الشواربي ، أثر تعدد الجرائم في العقاب ، مكان الطبع بلا : مطبعة رويال ، ١٩٨٩ .
- ٥٢- د. عبد الحميد الشواربي ، الجرائم المالية والتجارية ، مكان الطبع بلا : دار المطبوعات الجامعية ، ١٩٨٦ .
- ٥٣- د. عبد الحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ، الإسكندرية : منشأة المعارف ، ١٩٩٧ .
- ٥٤- د. عبد الرؤوف مهدي ، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الإقتصادية في القانون المقارن ، القاهرة : مطبعة المدني ، سنة الطبع بلا .
- ٥٥- د. عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ، الكتاب الثاني ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة العاني ، ١٩٧٢ .
- ٥٦- د. عبد القادر حلمي ، الضريبة العامة على الإيراد ، الطبعة الأولى ، القاهرة : مكتبة النهضة العربية ، ١٩٥٩ - ١٩٦٠ .
- ٥٧- د. عبد القادر حلمي ، المحاسبة الضريبية المبادئ العامة ، مكان الطبع بلا : مطبعة دار التأليف ، ١٩٦٨ .
- ٥٨- د. عبد المنعم السيد علي ، ، مدخل في علم الإقتصاد ، الجزء الثاني ، بغداد : طبع بمطابع الموصل مديرية مطبعة الجامعة ، ١٩٨٤ .
- ٥٩- د. عبد المنعم العوضي ، المبادئ العلمية لدراسة الإجرام والعقاب ، مكان الطبع بلا : دار الفكر العربي ، ١٩٨٢ .
- ٦٠- د. عبد المنعم فوزي وآخرون ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية : توزيع المعارف ، سنة الطبع بلا .
- ٦١- د. عبد المنعم فوزي وآخرون ، النظم الضريبية ، الإسكندرية : المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، ١٩٧٠ .
- ٦٢- د. عبد المهيمن بكر سالم ، القصد الجنائي في القانون المصري المقارن ، مكان الطبع بلا ، المطبعة بلا ، ١٩٥٩ .
- ٦٣- د. عدنان الخطيب ، محاضرات عن النظرية العامة في القانون السوري ، القاهرة : مطبعة نهضة مصر ، ١٩٥٧ .
- ٦٤- د. عدنان الخطيب ، موجز القانون الجزائي (المبادئ العامة في قانون العقوبات) مكان الطبع بلا ، مطبعة جامعة دمشق ، ١٩٦٣ .
- ٦٥- عليان الشريف ، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن ، الطبعة الأولى ، عمان : مكتب دار الهلال ، ١٩٩٦ .
- ٦٦- د. علي حسين الخلف ، الوسيط في شرح قانون العقوبات العراقي (القسم العام) ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة الزهراء ، ١٩٦٢ .
- ٦٧- د. علي عبد القادر قهوجي ، قانون العقوبات القسم العام ، مكان الطبع بلا : الدار الجامعية ، ١٩٨٨ .
- ٦٨- د. عوض محمد ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، الإسكندرية : دار المطبوعات الجامعية ، ١٩٨٥ .

- ٦٩- فؤاد توفيق ياسين . أحمد عبد الله درويش ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، عمان : دار
اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ١٩٩٦ .
- ٧٠- فاضل زيدان محمد ، العقوبات السالبة للحرية (دراسة مقارنة) ، مكان الطبع بلا : مطبعة
الشرطة ، ١٩٨٢ .
- ٧١- د. فاضل شاكر الواسطي ، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة
المعارف ، ١٩٧٣ .
- ٧٢- د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الإقتصادية ، الطبعة الثانية ،
بغداد : مطبعة التعليم العالي ، ١٩٨٧ .
- ٧٣- د. فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، قانون العقوبات القسم العام ، بغداد : مطبعة الزمان ،
١٩٩٢ .
- ٧٤- قدري نيقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبي ، مكان الطبع بلا ، ١٩٦٠ .
- ٧٥- د. كامل السعيد ، الأحكام العامة للجريمة في قانون العقوبات الأردني (دراسة تحليلية مقارنة)
، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨١ .
- ٧٦- كرم صادق ، التحصيل والحجز الإداري ، الطبعة الثانية ، مكان الطبع بلا : مطبعة الفجالة
الجديدة ، ١٩٦٢ .
- ٧٧- لويس معلوف ، المنجد في اللغة والإعلام ، الطبعة ٢٣ دار المشرق ، بيروت : المطبعة
الكاثوليكية ، ١٩٨٦ .
- ٧٨- د. مأمون محمد سلامة ، الإجراءات الجنائية في التشريع المصري ، الطبعة الثانية ، مكان الطبع
بلا : مكتبة القاهرة الحديثة ، ١٩٧٣ .
- ٧٩- د. مأمون محمد سلامة ، قانون العقوبات القسم العام ، القاهرة : دار غريب للطباعة ، ١٩٧٩ .
- ٨٠- د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، الموصل : مطبعة دار الحكمة
للطباعة والنشر ، ١٩٩٠ .
- ٨١- د. ماهر عبد شويش الدرة ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، الموصل : مديرية دار
الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٨٨ .
- ٨٢- محسن خليل ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، الطبعة الأولى ، بغداد : مطبعة العاني ،
١٩٧٤ .
- ٨٣- د. محمد أبو نصار . محفوظ مشاعلة . فراس عطا الله الشهبان ، الضريبة ومحاسبتها بين
النظرية والتطبيق في قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته لغاية ١٩٩٦ ،
الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، ١٩٩٦ .
- ٨٤- د. محمد بدران ، مجموعة قوانين الضرائب في مصر ، المجلد الأول ، الطبعة الرابعة ، مكان
الطبع بلا : طبع بمطابع شركة الإعلانات الشرقية ، ١٩٨٨ .
- ٨٥- د. محمد حسن الجزيري ، ضريبة الدخل في التشريع المصري ، الطبعة الخامسة ، مكان الطبع بلا
: مكتبة الإنجلو المصرية ، ١٩٥٤ .
- ٨٦- د. محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات القسم الخاص ، بيروت : الدار الجامعية للطباعة
والنشر ، ١٩٨١ .
- ٨٧- د. محمد سعيد عبد السلام ، دراسة في مقدمة علم الضريبة ، الطبعة الثانية ، مصر : دار المعارف ،
١٩٦٨ .
- ٨٨- د. محمد شلال العاني . علي حسن طوالبة ، علم الإجرام والعقاب ، الطبعة الأولى ، عمان : دار
المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ١٩٩٨ .
- ٨٩- د. محمد كامل مرسي باشا ، شرح القانون المدني الجديد ، الطبعة الثانية ، مكان الطبع بلا : مطبعة
الزرغائب ، ١٩٥١ .
- ٩٠- د. محمد وحيد الدين سوار ، شرح القانون المدني الأردني الحقوق العينية التبعية ، عمان : مكتبة
دار الثقافة ، ١٩٩٥ .

- ٩١- د. محمد وديع بدوي ، دراسات في المالية العامة ، مصر : دار المعارف ، ١٩٦٦ .
- ٩٢- د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، الطبعة الثامنة ، القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، ١٩٨٤ .
- ٩٣- د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم العام الطبعة الثامنة ، القاهرة : لجنة التأليف والترجمة والنشر ، ١٩٦٩ .
- ٩٤- د. محمود نجيب حسني ، النظرية العامة للقصد الجنائي (دراسة تأصيلية مقارنة للركن المعنوي في الجرائم العمدية) ، الطبعة الثالثة ، مكان الطبع بلا : مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعيين ، ١٩٨٨ .
- ٩٥- د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات القسم الخاص ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، القاهرة : المطبعة العالمية ، ١٩٧٢ .
- ٩٦- مدحت المحمود ، شرح قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ ، بغداد : مطبعة الأقلام ، ١٩٩٢ .
- ٩٧- د. مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع العراقي (دراسة مقارنة) ، القسم الأول ، مكان الطبع بلا ، ١٩٩٧ .
- ٩٨- د. مصطفى العوجي ، النظرية العامة للجريمة في القانون اللبناني ، الطبعة الثانية ، بيروت ، ١٩٧٩ .
- ٩٩- المطبعة الكاثوليكية ش م ل ، المنجد في اللغة والإعلام ، الطبعة الثلاثون ، بيروت : دار المشرق ، ١٩٨٨ .
- ١٠٠- د. منذر الفضل ، النظرية العامة للالتزامات في القانون المدني (دراسة مقارنة) ، الجزء الأول ، مصادر الالتزام ، بغداد : مكتبة الرواد للطباعة ، ١٩٩١ .
- ١٠١- د. منصور أحمد البديوي ، في المحاسبة الضريبية ، مكان الطبع بلا : الدار الجامعية ، ٢٠٠٠ .
- ١٠٢- د. منصور أحمد البديوي . د. محمد رشيد الجمال ، دراسات في المحاسبة الضريبية ، مكان الطبع بلا : الدار الجامعية ، ٢٠٠٠ .
- ١٠٣- موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى ، عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠١ .
- ١٠٤- د. نائل عبد الرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية في القانون الأردني ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا : دار الفكر للنشر والتوزيع ، ١٩٩٠ .
- ١٠٥- د. نائل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها (دراسة تحليلية مقارنة) ، عمان ، النشر بدعم من الجامعة الأردنية ، ١٩٨٦ .
- ١٠٦- د. نبيل إسماعيل عمر ، إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية ، الإسكندرية : مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٠ .
- ١٠٧- د. نظام توفيق المجالي ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، النظرية العامة للجريمة (دراسة تحليلية في أركان الجريمة) ، مكان الطبع بلا : مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ١٩٩٨ .
- ١٠٨- هاشم الجعفري ، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، الطبعة الثالثة ، بغداد : مطبعة سلمان الأعظمي ، ١٩٦٧-١٩٦٨ .
- ١٠٩- هشام صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، بغداد : مطبعة الجاحظ ، ١٩٨٩ .
- ١١٠- وليد زكريا صيام . حسام الدين مصطفى الخداش ، الضرائب ومحاسبتها ، الطبعة الأولى ، مكان الطبع بلا ، ١٩٩٤ .
- ١١١- د. يونس أحمد البطريق ، إقتصاديات المالية العامة ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٥ .

- ١١٢- د. يونس أحمد البطريق ، حامد دراز ، النظم الضريبية ، مكان الطبع بلا : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ١٩٨٣ .
- ١١٣- د. يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية في بعض البلدان العربية ، مكان الطبع بلا ، ١٩٨٥ .

ثانياً : الرسائل الجامعية :

- ١- حسن عودة زعل ، إعطاء شيك بدون رصيد في القانون العراقي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة في جامعة بغداد ، ١٩٨٣ .
- ٢- خالد جواد معين الساعدي ، المساعدة وسيلة من وسائل الإشتراك في الجريمة وتطبيقاتها في القضاء العراقي (دراسة مقارنة) ، رسالة مقدمة إلى وزارة العدل ومجلس العدل ، ١٩٩٠ .
- ٣- رائد ناجي أحمد الجميلي ، التهرب الضريبي مع إشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية صدام للحقوق (سابقاً) كلية النهريين (حالياً) ، ٢٠٠٠ .
- ٤- زهرة عاشور مراد ، الجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة، جامعة بغداد ، ١٩٨٣ .
- ٥- طالب نور عبود الشرع ، الجريمة الضريبية ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٠ .
- ٦- محمد علي سالم ، الإشتراك بالمساعدة وأثره في العقاب ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة بجامعة بغداد، ١٩٧٩ .
- ٧- محمد عوض الأحول ، إنقضاء سلطة العقاب بالتقادم ، رسالة دكتوراه قدمت إلى كلية الحقوق بجامعة القاهرة ، ١٩٦٤ .

ثالثاً : البحوث

- ١- عبد الستار فاضل ، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد السابع ، العدد (١٣) ، كانون الثاني ، ١٩٨٥ .
- ٢- المستشار عدلي حسين ، أحكام الصلح والتنازل ورد المضبوطات في قضايا النقد الأجنبي ، مجلة الأهرام الإقتصادي ، عدد ٨٩٦ ، ١٩٨٦ .
- ٣- د. عوض فاضل اسماعيل ، التقادم الضريبي المسقط في نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، مجلة دراسات اقتصادية ، العدد الثاني ، السنة الثانية ، صيف ٢٠٠٠ .
- ٤- د. عوض فاضل إسماعيل ، موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، بحث غير منشور ، ٢٠٠١ .
- ٥- د. عوف محمود الكفراوي ، التهرب الضريبي وآثاره (دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي) ، الإقتصاد الإسلامي ، المجلد (٢١) العدد (٢٤٣) ، ٢٠٠١ .
- ٦- قدرى نيقولا عطية ، تحديد دين الضريبة ، مجلة قضايا الحكومة ، العدد الاول ، السنة الثانية ، مصر : مطبعة مصطفى البابي الحلبي وأولاده ، ١٩٥٨ .

رابعاً : القوانين

- ١- قانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة ١٩٣٧ المعدل

- ٢- القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ .
 ٣- قانون الإجراءات الجنائية المصري لسنة ١٩٥٢ المعدل
 ٤- قانون العقوبات الأردني رقم (١٦) لسنة ١٩٦٠ المعدل .
 ٥- قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .
 ٦- قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة ١٩٧٢ المعدل .
 ٧- قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ .
 ٨- قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ .
 ٩- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل.
 ١٠- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
 ١١- قانون رعاية الأحداث رقم (٧٦) لسنة ١٩٨٣ .
 ١٢- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .
 ١٣- قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ .
 ١٤- قانون العقوبات اليمني رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ .

خامساً: القرارات

- ١- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٩٤٣) في ١٩٨٣/٩/٣، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٢٩٥٩) في ١٩٨٣/٩/١٩
 ٢- قرار مجلس شورى الدولة رقم (٢٣) في ١٩٨٧/٩/٢٧، غير منشور .
 ٣- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١١٣) في ١٩٨٨/١/٣٠، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣١٨٩) في ١٩٨٨/٢/١٥
 ٤- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٣٢٤) في ١٩٩٠/٨/١٥، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٣٢١) في ١٩٩٠/٢٠/أب
 ٥- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٦٨) في ١٩٩١/٣/١٣، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٣٤٦) في ١٩٩١/٢٥/أذار
 ٦- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٣٠) في ١٩٩٤/٣/١٧، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٥٠٣) في ١٩٩٤/٣/٢٨
 ٧- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢٠٠) في ١٩٩٧/١٢/٢٤، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٧٠٣) في ١٩٩٨/١/٥
 ٨- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٥) في ١٩٩٨/١/١٧، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٧٠٦) في ١٩٩٨/١/٢٦
 ٩- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٥) في ١٩٩٩/١/٢٣، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٧٥٩) في ١٩٩٩/٢/١
 ١٠- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١٥٨) في ٢٠٠٠/٩/٢٨، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٨٤٨) في ٢٠٠٠/١٠/١٦
 ١١- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١٠٧) في ٢٠٠١/٤/٢٦، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٨٧٧) في ٢٠٠١/٥/٧
 ١٢- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١٢٠) في ٢٠٠٢/٦/٢٧، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٩٣٨) في ٢٠٠٢/٧/٨
 ١٤- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢٢٥) في ٢٠٠٢/١٠/٢٠، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٩٥٤) في ٢٠٠٢/١٠/٢٨
 ١٥- قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢٣٩) في ٢٠٠٢/١٠/٣١، المنشور في جريدة الوقائع العدد (٣٩٥٦) في ٢٠٠٢/١١/١١

سادساً : القرارات القضائية

- ١- قرار محكمة جنايات دبالى رقم ٥٢٢/ج/٢٠٠٠ في ١٥/٤/٢٠٠١ غير منشور.
- ٢- قرار محكمة جنايات كربلاء رقم ١٣٠/ج/٢٠٠١ في ٦/٦/٢٠٠١ غير منشور .
- ٣- قرار محكمة جنايات البياح رقم ٦٢٦/ج/٢٠٠١ في ٢٩/٩/٢٠٠١ غير منشور.

سابعاً : التعليمات والمنشورات

- ١- تعليمات عدد (٩) لسنة ١٩٧٨ الصادرة إستناداً إلى أحكام المادة الخامسة عشرة من قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ .
- ٢- تعليمات صادرة عن الهيئة العامة للضرائب رقم ٢٩ س/ ٣٠١ في ٣/٢/١٩٩٩ .
- ٣- توجيهات صادرة عن الهيئة العامة للضرائب ذي العدد ٢٩س/٣٩٤ في ٢/شباط/٢٠٠٣ .
- ٤- الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٨ .
- ٥- كتاب الهيئة العامة للضرائب ذي الرقم ٥ /٧٠٠٤٥ في ٢٨/٣/٢٠٠٠ غير منشور.
- ٦- كتاب صادر عن الهيئة العامة للضرائب رقم ٢٩س/٣٢٩٥ في ٢٥/١٠/٢٠٠٠ .

٢- المصادر باللغة الأجنبية

- ١- Code pratique, Fiscal,Code general des impots, livre des procedures fiscales,directives et autres texte , Editions francis le febvre , Paris , ١٩٩٥ .
- ٢-Delogu(T.)la culpabilite dans la theorie generale , de Linfraction cours, dactyl, Univeriste du caire (١٩٥٢).
- ٣-Goroges Levasseur et Jean –paul Doucet , le droit penal applieques paris , edition cujas , ١٩٦٩.
- ٤- J.la Ferriere et M.Waline , Legislation Financieres, Librairie general et de juris prudance , paris , ١٩٥٢.

الخاتمة

بعد أن تمَّ الإنتهاء من بحث جريمة عدم أداء ضريبة الدخل في قانون ضريبة الدخل العراقي والقوانين المقارنة ، توصلنا إلى مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات وهي كالآتي :

أولاً : الإستنتاجات

١- لم يتضمن قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل نصاً خاصاً يؤكد على أن دين الضريبة محمول لامطلوب ، وهذا ما يساهم في ارتكاب جريمة عدم الأداء في ظل انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى أداء الضريبة بوازع من ضميرهم ، وعلى أساس أنها واجب وطني ، يدفع المكلفين إلى عدم أداء الضريبة في المواعيد المحددة لها قانوناً، ويترتب على ذلك ارتكابه لجريمة عدم الأداء وخضوعه للعقوبة المقررة لها .

٢- نظراً للأهمية التي يتمتع بها محل جريمة عدم الأداء ، ألا وهو دين الضريبة في تسيير المرافق العامة ، فقد وصفته بعض القوانين العراقية كالقانون المدني ، وقانون تحصيل الديون الحكومية وقانون التنفيذ ديناً ممتازاً ، في حين خلا قانون ضريبة الدخل من مثل هكذا نص .

٣- هناك طرق مختلفة تتبعها الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة ، فهي تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة ، التي تضمن حصول الخزانة على الأموال اللازمة لتنفيذ إعمادات الميزانية في الوقت المناسب دون إبطاء . وهي تسعى في الوقت نفسه إلى منع المكلف الخاضع للضريبة من ارتكاب الجريمة ، كأن يتم تحصيل الضريبة فور الحصول على الدخل ، وقبل أن يتم التصرف فيه ، وقد يتم تقسيط مبلغ الضريبة ، أو يتم إحتجاز دين الضريبة قبل أن يحصل عليه المكلف ، وذلك لتخفيف العبء النفسي على المكلف ، وعدم إشعاره بثقل عملية الدفع ، هذا فضلاً عن سرعة هذه الطريقة .

٤- تمّ قانون ضريبة الدخل العراقي بالنص على العديد من الإجراءات التي تتخذها السلطة المالية لضمان وصول دين الضريبة إلى الخزانة العامة في الميعاد المحدد لها قانوناً ، لتتمكن من تسيير المرافق العامة ، ومنع ارتكاب الجريمة .

٥- على الرغم من الطبيعة الخاصة لجريمة عدم أداء ضريبة الدخل إلا أنها لا تختلف عن الجرائم العادية ، إذ يستوجب لقيامها توافر الأركان العادية للجريمة ، وهما الركن المادي ، الذي يتحقق في صورتين ، فهو إما أن يكون في صورة نشاط سلبي يتمثل بالإمتناع عن الأداء في الموعد المحدد أو في صورة نشاط ايجابي ، يتمثل بتقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة ، أو يتمثل بإستعمال أساليب الغش أو الإحتيال . وركن الجريمة الآخر هو الركن المعنوي .

٦- توجهاً للإلتزام الصدق من جانب المكلفين فيما يدلون به من بيانات ، وتقديراً لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم وإقتناع بالإلتزامات الضريبية ، فإنّ ارتكاب الجريمة عن طريق تقديم بيانات أو معلومات كاذبة تشكل تزويراً ضريبياً ، وإن كان الكذب قد تمّ في محرر عرفي .

ولم يخرج المشرّع الضريبي عن ماهو معمول عليه في جريمة التزوير المنصوص عليها في قانون العقوبات ، إذ عاقب على التزوير حتى وإن لم يتم الإستعمال .

٧- لم يحدد المشرّع وسائل الغش أو الطرق الإحتيالية التي يمكن أن تتحقق بها الجريمة ، وإنما أورد نصاً مطلقاً ليشمل بذلك جميع وسائل الغش أو الإحتيال التي يترتب عليها إيقاع السلطة المالية بالغلط للتخلص من أداء الضريبة .

٨- تعد جريمة عدم الأداء من جرائم الخطر عندما ترتكب بإتخاذ نشاط سلبي ، أو بإتخاذ نشاط ايجابي في صورة تقديم إقرارات أو بيانات كاذبة ، إذ يعاقب المشرّع على النتيجة الخطرة تفادياً لحدوث الضرر .

في حين تعد الجريمة من جرائم الضرر فيما إذا أرتكبت نتيجة إستعمال الغش أو الإحتيال ، إذ تعد النتيجة فيها عنصراً لازماً لإكتمال الركن المادي .

٩- لم يخرج المشرع الضريبي في جريمة عدم الأداء عن القواعد العامة في قانون العقوبات ، من حيث إمكانية البحث عن رابطة السببية في الجرائم المادية فقط ، إذ تكون السببية عنصراً موضوعياً قائماً بذاته لازماً لربط السلوك الناجم من إستعمال الغش أو الإحتيال لتحقيق النتيجة المعاقب عليها ، ألا وهي التخلص من أداء الضريبة المفروضة قانوناً ، في حين لا يمكن بحث علاقة السببية في جرائم الخطر .

١٠- تعد الجريمة من الجرائم العمدية ، وأن الركن المعنوي فيها يخضع من حيث المبدأ للأحكام المنصوص عليها في قانون العقوبات ، من حيث العلم بطبيعة التصرف المرتكب والنتيجة الجرمية ، وإرادة ارتكابها .

وقد إكتفى المشرع بتوافر القصد العام لقيام الجريمة عندما ترتكب بإتخاذ الجاني نشاطاً سلبياً ، في حين ذهب المشرع إلى جانب القصد العام عند ارتكاب الجريمة بإتخاذ النشاط الإيجابي .

١١- على الرغم من أن التشريعات الضريبية تتوجه بالواجبات الضريبية الجزائية إلى من كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية ، إلا أن هذا لا يمنع من أن يساهم أشخاص آخرون بدور ثانوي في ارتكابها ممن لا يحملون هذا الوصف ، وذلك بأي وسيلة من وسائل الإشتراك ، على الرغم من أن المشرع في المادة (٥٧) لم يورد إلا وسيلتين من وسائل الإشتراك .

ويلاحظ أن المشرع يميل إلى التشدد في أحكام الإشتراك في الفقرة الثانية من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل نظراً لما تكشفه المساهمة في مخالفة الإلتزام الضريبي من خطورة إجرامية كبيرة في شخصية المساهم ، وذلك بوصفها جرائم مستقلة قائمة بذاتها .

١٢- تؤثر جريمة عدم أداء الضريبة ، بوصفها إحدى الجرائم الإقتصادية على خطط التنمية الإقتصادية ، ولذلك إتجهت أغلب التشريعات إلى المساواة في التجريم والعقاب بين الجريمة التامة والشروع فيها ، بل ومجرد المحاولة ، وفي ذلك خروج عن القواعد العامة في قانون العقوبات . في حين خلا التشريع الضريبي العراقي من مثل هكذا نص ، على الرغم من أنه يمكن تصور الشروع في جريمة عدم الأداء في الصورة الثانية من صور النشاط الإيجابي المتمثل بإستعمال الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة طبقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات ، فيما لو إستعمل الجاني أساليب الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة ، إلا أنه لم يستطع ذلك لإكتشاف أمره من قبل السلطة المالية ، أي أن يخيب أثر سلوكه لأسباب خارجة عن إرادته .

١٣- يلاحظ أن العقوبات التي تفرضها التشريعات الضريبية على مرتكب الجريمة ليس من الضروري أن تصدر من المحاكم لكي تتصف بصفة الجزاء ، إذ تتوفر فيها صفة العقوبة حتى ولو صدرت عن جهة إدارية ، متمثلة بالسلطة المالية .

وقد منحت السلطة المالية هذا الحق لكونها أكثر جهة دراية ، تضمن تنفيذ القوانين الضريبية ، فضلاً عن كونها أسرع في الفصل في الوقائع ، وإيقاع العقوبة مما هو عليه الحال أمام المحاكم العادية .

ويتم فرض العقوبة المقررة للجريمة على مرتكبها سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً ، وتتباين هذه العقوبة بحسب جسامه الفعل المرتكب ، على أن يتم إستبدال العقوبة غير الملائمة للشخص المعنوي بعقوبة ملائمة له وفقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات .

١٤- نظراً لخطورة الجريمة وإضرارها بالإقتصاد الوطني ، فقد عاقب المشرع الشريك بالعقوبة نفسها المقررة للفاعل الأصلي سواء أكان مساهماً أصلياً أم تبعياً وقد تميزت العقوبة المقررة للجريمة بأية صورة من صورها بكونها بسيطة ، ولا تحقق هدفها في الردع والإيلام .

١٥- نظراً للصعوبات والمساوئ التي تنجم عن تحريك الدعوى والحكم بالعقوبة السالبة للحرية ، لجأ المشرع الضريبي إلى إجراء المصالحة بين السلطة المالية والمكلف ، عند ارتكاب الجريمة بأية

صورة من صور النشاط الإيجابي ، على أن يتم هذا الإجراء قبل تحريك الدعوى أو أثناء القيام بإجراءاتها مقابل دفع المكلف مبلغ من المال لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة على الدخل موضوع الدعوى .

١٦- على الرغم من أن القانون قد نصَّ على حكمٍ خاصٍ لكل صورةٍ تتحقق بها الجريمة ، إلا أنه يُلاحظ من ناحية التطبيق العملي ، أن من يحال إلى المحاكم ، من قبل السلطة المالية يعاقب على وفق القواعد العامة في قانون العقوبات .

١٧- لم يورد المشرِّع العراقي الضريبي نصاً يبيِّن العقوبة في حالة العود على ارتكابها .

١٨- تخضع عقوبة الجريمة عند وفاة المحكوم عليه للمبدأ نفسه المعمول به في إطار القواعد العامة لقانون العقوبات ، إذ تسقط العقوبة السالبة للحرية بعد صدور الحكم بصورة نهائية وإكتسابه الدرجة القطعية . أمَّا العقوبات المالية سواء التي تفرض من قبل المحكمة المختصة أو من قبل السلطة المالية ، فإنَّ وفاة من فرضت عليه لا تحول دون تحصيلها من الورثة مع مبلغ الضريبة ، وفي حدود التركة .

١٩- لم يخرج المشرِّع العراقي الضريبي في قانون ضريبة الدخل عمَّا هو معمول عليه في إطار قانون العقوبات العام ، في عدم اعتبار التقادم سبب من أسباب انقضاء العقوبة الضريبية ذات الطابع الجنائي . أمَّا فيما يخص العقوبة الضريبية التي تفرض من قبل السلطة المالية ، فإنَّها تسقط بسقوط دين الضريبة الذي يمتنع على السلطة المالية تقديره بعد مضي خمس سنوات بإستثناء السنة التقديرية .

٢٠- على الرغم من أن المشرِّع الضريبي العراقي لم يورد نصاً يشير فيه إلى إنقضاء العقوبة الضريبية بصدور قرار بالعفو الخاص ، أو إنقضاء الجريمة الضريبية والعقوبة المقررة لها بصدور قرار بالعفو العام ، إلا أنه لم تخرج الجرائم الضريبية والعقوبات المقررة لها من القواعد العامة في قانون العقوبات ، إذ تخضع لقرارات العفو العام ما لم تستثن بنص خاص ، هذا فضلاً عن صدور عدة قرارات عفو خاصة بالجرائم الضريبية.

ثانياً : التوصيات

- ١- نقترح على المشرِّع الضريبي أن يورد نصاً صريحاً ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل يؤكد فيه على أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر الهيئة العامة للضرائب أو إحدى فروعها .
- ٢- نقترح على المشرِّع الضريبي أن يورد نصاً خاصاً يشير فيه إلى أن دين الضريبة ديناً ممتازاً ، وهذا الإمتياز ذو طبيعة خاصة أملت عليه ذاتية القانون الضريبي وإستقلاله .
- ٣- نرى ضرورة أن ينصَّ المشرِّع الضريبي على منح المكلفين تنزيلات بنسب معينة من قيمة الضريبة في حالة قيامهم بأداء الضريبة قبل الميعاد المحدد لها قانوناً ، تشجيعاً للمكلفين على أداء الضريبة ، ومن ثمَّ منعهم من ارتكاب الجريمة .
- ٤- التأكيد على إيراد المشرِّع الضريبي محددات معينة يقوم في ضوئها مدير فرع الهيئة العامة للضرائب بإجازة أداء الضريبة على أقساط ، للحد من التوسع في هذه الطريقة من طرق الأداء

- ، نظراً للسلبات المترتبة عليها من الناحية العملية ، إذ إنَّ التوسع بهذه الطريقة يؤدي إلى تأخر حصول الخزانة العامة على الإيرادات اللازمة لتسيير المرافق العامة في المواعيد المحددة لها قانوناً ، ومن ثمَّ ضياع الحصيلة الضريبية .
- ٥- نرى ضرورة إلغاء مدة (٣ أشهر) الواردة في قانون ضريبة الدخل التي إشتراطها المشرِّع لمنع واسطة النقل من مغادرة الحدود ، وأن يكون مجرد عدم أداء الضريبة في موعد إستحقاقها سبباً لمنع مغادرة واسطة النقل الحدود ، وذلك لأنَّ بقاء المدة المذكورة سابقاً تتيح لمرتكب جريمة عدم الأداء التخلص من الخضوع للعقاب ، حتى وإن كانت بزيادة يوم واحد على المدة المذكورة سابقاً .
- ٦- نقترح على المشرِّع الضريبي إعادة النظر في صياغة المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل ، مادامت الغاية من الإعداد والتقديم للبيانات غير الصحيحة واحدة ، إذ عاقب المشرِّع على الفعلين بالعقوبة نفسها ، وبذلك يكون النص كالاتي (يعاقب بالحبس ... من اعد أو قدم عن علم بيانات أو معلومات أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو اخفى معلومات كان يجب ... أو استرداد مبلغ منا دفع عنها) .
- ٧- ضرورة حذف عبارة (عن علم) الواردة في المادة (٥٧) أو إضافة عبارة (وإرادة) ، إذ لقيام القصد العام لا بد من توافر عنصري القصد العلم والإرادة معاً .
- ٨- ندعو المشرِّع إلى أن يعاقب على الشروع في ارتكاب الجريمة نتيجة إستعمال الشخص وسائل الغش أو الإحتيال ، بالعقوبة نفسها المقررة للجريمة التامة ، نظراً لخطورة الجريمة وإضرارها بالإقتصاد الوطني ، وأن يتم تعديل نص المادة (٥٨) بأن يكون كالاتي : يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة إستعمل الغش أو الإحتيال أو شرع في إستعمالهما للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها .
- ٩- نناشد المشرِّع إلى إعطاء صلاحية قاضي جنح لمدير عام الهيئة العامة للضرائب ، كونه الأكثر دراية بأهمية الجريمة الضريبية ، وذلك نظراً لعدم إلمام القضاة بالجرائم التي أوردتها المشرِّع الضريبي والعقوبات المقررة لها في قانون ضريبة الدخل .
- ١٠- نقترح على اللجئة الإقتصادية التي أوكل إليها مهمة تعديل الغرامات بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢٠٠) في تاريخ ١٢/٢٤/١٩٩٧ ، أن تعدل مقدار الغرامة التي تفرض عند ارتكاب الجريمة باتخاذ نشاطٍ سلبيٍّ ، وذلك لأنها لا تحقق هدفها في الردع والإيلام ، نظراً لإنخفاض قيمة الدينار في الوقت الحاضر بسبب ظروف الحصار ، عن الوقت الذي شرِّع في القانون .
- ١١- من المفروض تشديد العقوبة المقررة للجريمة ، فيما إذا ارتكبت نتيجة إستعمال الجاني لأساليب الغش أو الإحتيال ، هذا فضلاً عن النص على عقوبات إضافية ، مثل نشر الحكم في الجريدة الرسمية والحرمان من ممارسة المهنة مدة من الزمن ، لكي تحقق هذه العقوبات الردع للمكلف والأخرين .
- ١٢- نحذ النص على تشديد العقوبة المقررة للجريمة بأية صورة من صورها ، فيما إذا ساهم في ارتكابها موظفٌ في الهيئة العامة للضرائب .
- ١٣- نقترح إيراد نصٍ يتضمن تشديد العقوبة في حالة العود على ارتكاب الجريمة خلال مدة زمنية وهي ثلاث سنوات ، والنص على عقوبات إضافية تفرض في حالة العود ، مثلاً كمنع الجاني العائد من ممارسة المهنة ، أو منع العائد من إجراء التسوية الصلحية .
- ١٤- نقترح على المشرِّع الضريبي أن يورد نصاً ، يلزم فيه السلطة المالية بالإمتناع عن عقد الصلح مع المكلف ، إلا بعد مرور ثلاث سنوات ، إذا كان قد سبق له إجراء الصلح الضريبي ، وذلك لأنَّ فسح المجال أمام المكلف للتخلص من العقوبات السالبة للحرية التي نصَّ عليها القانون

.....
مقابل دفع مبلغ من المال، تعطي إنطباعاً بعدم خطورتها ، والإستهانة بالأضرار التي تترتب عليها .

١٥-نقترح على المشرّع الضريبي أن لايدع سيف الخزانة العامة مشهراً ضد المكلف إلى ما لانهاية ، وذلك بتحديد مدة مناسبة يسقط بمضيها حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة وتسقط على أساسه الغرامة التي تفرضها السلطة المالية .