

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية

((دراسة مقارنة))

| | |
|-------------------------------------|-------------------------------|
| احمد خلف حسين الدخيل | د. صباح مصباح محمود |
| مدرس المالية العامة والتشريع المالي | أستاذ القانون الجنائي المساعد |
| جامعة تكريت / كلية القانون | جامعة تكريت / كلية القانون |

المخلص

بغية تحقيق أهداف القانون الضريبي كان لا بد من وجود جزاء قانوني يفرض على من يخالف أحكامه وباعتبار الجزاءات المالية هي المفضلة في هذا المضمار على أساس أنها تقابل بالضد الفائدة التي يرجو مرتكب المخالفة الحصول عليها، فقد اخذ المشرع الضريبي في العراق وفي غيره من الدول بهذه الجزاءات. إلا أن الخلاف احتدم بين الفقه كما في القضاء حول الطبيعة القانونية لكل نوع من هذه الجزاءات ما رتب نتائج مختلفة ومتعددة للأخذ بها.

وقد كان هذا البحث محاولة للوصول إلى التكييف الحقيقي لهذه الجزاءات فانتهى إلى أن الغرامة الضريبية التي يوقعها القضاء إلى جانب الغرامة الجنائية والتي تتحدد بما لا يقل عن نسبة معينة من مبلغ الضريبة ولا تزيد عن مقدار معين منها لا تعدو أن تكون جزاء ضريبي خاص باعتبار أن هذا التكييف وحده الذي يستطيع أن يفسر جميع أحكام هذا الجزاء والنتائج المترتبة عليه، فيما خلص البحث إلى أن عقوبة مضاعفة الضريبة هي عقوبة تبعية تلحق قانوناً المحكوم عليه بالحبس دون الحاجة إلى النص عليها في الحكم، أما الغرامة الضريبية المفروضة من قبل السلطة المالية (الإدارة الضريبية) فهي جزاءات إدارية بحتة، ولا تخرج الغرامات الضريبية المقضي بها بمفردها (أو مع الحبس) من قبل لجان الاستئناف أو المحاكم المختصة في العراق عن كونها غرامات جنائية صرفة.

المقدمة

لا يخفى مدى الأهمية الكبرى التي تحضى بها الضرائب في دولة اليوم من حيث كونها مورداً مهماً من موارد الخزينة العامة للدولة من جهة وباعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية تحقق عن طريقها الدولة مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى.

ولكي تتوصل الدولة إلى إنجاز تلك الأهداف ولأنه وبالمقابل جُبلت النفس البشرية على حب المال واكتنازه وعدم التفريط به، قال تعالى في سورة آل عمران الآية (١٥) ((زين للناس حب الشهوات من النساء والبنين والقناطير المقنطرة من الذهب والفضة والخيل المسومة والأنعام والحرث ذلك متاع الحياة الدنيا والله عنده حسن المآب)) كان لا بد من ضمان دفع الضريبة من قبل المكلف بها، وبما أن فرض الضريبة يكون بقانون وباعتبار أن الضمان الأساسي لاحترام القانون هو وجود الجزاء المفروض على من يخالفه فرضت الدولة مجموعة من الجزاءات القانونية على من يخالف قواعد القانون الضريبي منها جزاءات مقيدة للحرية وأخرى مالية وحيث أن هناك شبه اتفاق لدى الفقه على أن أفضل الجزاءات للجرائم المالية هي الجزاءات المالية التي تقابل بالصد الفائدة التي كان يربو مرتكب المخالفة الحصول عليها فقد أخذ المشرع بهذه الجزاءات أكثر من غيرها.

بيد أن الخلاف قد ثار في الفقه كما في القضاء حول الطبيعة القانونية للجزاءات المالية التي تفرضها القوانين الضريبية، فهل هي تتدرج تحت العقوبات الجنائية البحتة؟ أم هي لا تعدو أن تكون تعويضاً مدنياً؟ أم هي ذات طبيعة مختلطة؟ أم أنها ذات طبيعة خاصة تفرضها ذاتية القانون الضريبي؟ وعلى الرغم من أن هناك الكثير من الدراسات التي حاولت معالجة هذه الإشكالية غير أن النتائج التي توصلت إليها كانت متباينة إلى حد تكاد لا تتفق دراستان منها على رأي واحد، وربما يعود السبب إلى تباين اختصاصات من تولى إجراء تلك الدراسات، فعندما يتناولها المختص بالقانون الجنائي يرجح في الجزاءات المالية كفة الطبيعة الجنائية، فيما يرجح فيها المختص بالقانون المدني جانب التعويض المدني، أما المختص بالقانون الضريبي فيرى فيها طبيعة خاصة

تفرضها ذاتية القانون الضريبي، وإزاء هذا التباين وجدنا من الضروري الخوض في غمار هذا الموضوع لنحاول جاهدين دون تعصب لاختصاص بعينه أن نتعرف على الطبيعة القانونية الصحيحة لتلك الجزاءات في ضوء دراسة فقهية قانونية مقارنة.

وقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة مطالب، خصص الأول للحديث عن الجرائم والعقوبات الضريبية ليكون كتمهيد لدراسة طبيعة الجزاءات الضريبية، فيما خصص الثاني للطبيعة القانونية للغرامة الضريبية المقضي بها من قبل المحكمة إلى جانب الغرامة الجنائية، في حين أفرد الثالث للكلام عن الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية الأخرى، نسأل الله أن يوفقنا في عملنا هذا ويفيد منه عباده أنه نعم المولى ونعم المجيب.

الباحثان

المطلب الأول

الجرائم والعقوبات الضريبية

ينظم قانون العقوبات في سبيل ضمان تحقيق المصلحة العامة القواعد التي تحدد الأفعال التي تشكل جرائم في حق المجتمع بالإضافة إلى العقوبات التي توقع على مرتكبيها، غير أن قانون العقوبات ليس هو بالقانون الوحيد الذي يضم الأفعال المجرمة والعقوبات التي تقابلها فهناك الكثير من القوانين، وبغية ضمان تطبيق قواعدها، تحدد بعض الأفعال التي تعدها جرائم وتحدد لها بالمقابل جزاءات تضمن تطبيقها، ومن هذه القوانين القانون الضريبي الذي ينظم بعض القواعد التي تضمن تحقيق المصلحة الضريبية المتمثلة في التحقق من توافر شروط خضوع المكلف للضريبة وتقديرها عليه وضمن دفعها للخزينة العامة للدولة وسنأخذ هنا قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل كنموذج للقوانين الضريبية، حيث سنقسم هذا المطلب إلى فرعين نخصص الأول للجرائم الضريبية والثاني للعقوبات الضريبية.

الفرع الأول

الجرائم الضريبية

خصص مشرع قانون ضريبة الدخل النافذ فصله الثامن والعشرين والذي يضم المواد (٥٦ - ٥٩ مكررة) للجرائم والعقوبات الضريبية حيث حدد مجموعة من الأفعال التي اعتبرها جرائم ويمكننا أن نلخصها بالنقاط التالية :-

أولاً: جريمة عدم القيام بالواجبات الضريبية.

يفرض قانون ضريبة الدخل مجموعة من الواجبات على المكلفين بالضريبة وعلى غيرهم من الأشخاص وذلك في مواد متفرقة منه غير أن جل هذه الواجبات كان في الفصول (١٠ - ١٤) منه ناهيك عن الواجبات التي تفرضها الأنظمة الصادرة بموجب هذا القانون ونذكر على سبيل المثال لا الحصر بعض هذه الواجبات :-

١. على المستخدم (بكسر الدال) اقتطاع الضريبة المستحقة على مستخدميه (بفتح الدال) عما يدفعه لهم من مبالغ نتيجة عملهم لديه^(١).
٢. على كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص ناقص الأهلية أو فاقدتها أن يقوم بتقدير الضريبة عن أموال ذلك الشخص وتوريدها للسلطة المالية^(٢).
٣. يعد مدير الشخص المعنوي أو محاسبه أو أحد كبار موظفيه مسؤولاً عن جميع الواجبات المكلف بها الشخص المعنوي المكلف بالضريبة^(٣).

هذا غيض من فيض من الواجبات التي فرضها المشرع الضريبي على الشخص مكلفاً كان أم غير مكلف بالضريبة، ولكي يضمن المشرع القيام بتلك الواجبات أعتبر عدم القيام بإحداها أو الامتناع أو حتى مجرد التأخر في تقديم بيانات أو معلومات كان من الواجب عليه قانوناً تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام القانون جريمة ضريبية مادية لم يتطلب فيها سوى توافر الركن المادي المتمثل بعدم القيام بأحد الواجبات الضريبية دون اشتراط توافر الركن المعنوي لدى مرتكبها^(٤).

ثانياً : جريمة إفشاء أسرار المكلف.

منح المشرع الضريبي العراقي للسلطة المالية ممثلة بالمخمين الحق بطلب أية بيانات أو معلومات من أية دائرة من دوائر الدولة الرسمية وشبه الرسمية أو حتى الأفراد عندما ترى أن تلك المعلومات ضرورية لتقدير الضريبة والوصول إلى الوعاء الحقيقي لها على مكلفٍ ما كما خولها سلطة التحري والبحث والتحقق عن دخل المكلف ومعرفة مصادره في محل وجودها عن طريق الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والحسابات التي بحوزة المكلف دون أن يكون لهذا الأخير الامتناع عن تقديمها مما يجعل أسرار المكلف في متناول يد ومعرفة موظف السلطة المالية المسؤول عن تقدير الضريبة عليه (المخمن) الذي قد تسول له نفسه إفشاء أسرار العمل تلك للمنافسين ما قد يتسبب في خسارة المكلف^(٥).

وقد تنبه المشرع لمثل هذه الحالة وأراد حماية مصلحة المكلف فعد كل من يطلع أو يعلم أو يكون بحوزته أية أوراق أو مستندات أو وثائق أو دفاتر أو حسابات أو أية معلومات أخرى مسؤولاً عن حفظ أسرارها وعدم إفشاءها أو تبليغها للغير كلاً أو جزءاً بدون إذن مسبق من السيد وزير المالية وبعبارة أخرى فإن إفشاء مضمونها أو تبليغها للغير يعد جريمة مادية تتحقق بمجرد ارتكاب ذلك السلوك^(٦).

ثالثاً : جريمة عدم تطبيق نظام مسك الدفاتر التجارية

يفرض نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ المعدل لإغراض ضريبية الدخل مجموعة من الواجبات على بعض التجار يتعلق البعض منها بمسك أنواع معينة من الدفاتر التجارية كدفتر اليومية ودفتر الأستاذ والدفاتر المخزنية وغيرها ويتعلق البعض بأصول مسك هذه الدفاتر كأن تكون خالية من كل شطب أو حك أو تحشية أو فراغ، فيما يتعلق البعض الآخر منها بالفترة الواجب الاحتفاظ بها كأن تكون مدة سبع سنوات من انتهاء السنة الحسابية التي تعود لها والمكتسبة تقديراتها الدرجة القطعية أو الحصول على موافقة السلطة المالية وذلك بطلب تحريري لإتلافها قبل إنتهاء تلك الفترة^(٧).

ولغرض ضمان التزام التاجر بالواجبات أعلاه فقد عد المشرع الضريبي العراقي كل مخالفة لتلك الواجبات جريمة من الجرائم المادية التي لا يتطلب لتحقيقها أن

تكون إرادة مرتكبها آثمة، فيستوي أن تكون غايته هي التهرب الجزئي أو الكلي من الضريبة أو التخلص من دين مدني لأحد الدائنين بل حتى لو كان لا يعلم أساساً بأن فعله يشكل جريمة فإن كل ذلك لا يؤثر على قيامها وعلى مسؤولية المخالف عنها^(٨).

رابعاً : جريمة التأخر في تقديم تقرير أو حسابات الدخل

علمنا في البند أولاً من هذا الفرع أن المشرع الضريبي العراقي فرض مجموعة من الواجبات كان جلها على غير المكلفين بضريبة الدخل، كما علمنا بأن عدم القيام بها يشكل جريمة وفقاً لإحكام الفقرة (١) من البند أولاً من المادة (٥٦) من القانون، لنأتي الآن ونقول بأنه فرض واجباً آخر خاص بالمكلفين أو الذين تعتقد السلطة المالية خضوعهم للضريبة وهو تقديم تقرير وحسابات عن مقدار الدخل إلى السلطة المالية في موعد محدد كي يتسنى لها تقدير الضريبة عليه^(٩).

وأطلاقاً من مبدأ احترام الواجبات التي يفرضها القانون الضريبي فقد عد المشرع العراقي مجرد تأخر المكلف بدون عذر مشروع في تقديم تقرير أو حسابات الدخل في الموعد المعين جريمة مادية مقترنة بجزاء مالي محدد مدفوعاً بالرأي الذي يذهب إلى أن ذلك يؤدي إلى تأجيل موعد دفع الضريبة وهو شكل من أشكال التهرب الضريبي الذي يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة جزئياً، خاصة في أوقات التضخم حيث تتآكل قيمة الضرائب كلما تأخر المكلف في دفعها لانخفاض قيمة النقد^(١٠).

خامساً : جريمة إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة

بلا شك إن أي تغيير في الحقائق المدونة في التقارير المقدمة من قبل المكلف أو غيره سيؤدي إلى تعقيد مهمة السلطة المالية في الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة وبالتالي إفلات الكثير من المكلفين من دفع الضريبة، الأمر الذي دفع بالمشرع الضريبي العراقي إلى تجريم ذلك في الفقرة الأولى من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ والتي تنص على أنه ((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 ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبالغ مما دفع عنها).

ويتحليلنا لنص المادة المذكورة في أعلاه نجد أن هذه الجريمة من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر ركنين أولهما مادي يتحقق عند أعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة كأن يدرج في تقرير الدخل أنه لم يمارس أية مهنة خلال السنة المالية أو أن يدرج نفقات وهمية من أجل تنزيلها من الوعاء الضريبي أو أن يقوم بعدم التصريح بالديون المستوفاة التي أعتبرت متعذرة التحصيل في السنوات السابقة في تقريره الضريبي ليفلت من إخضاعها للضريبة لهذا العام علماً بأن الركن المادي للجريمة يستوي ارتكابه من قبل المكلف بالضريبة أو غيره نظراً لعمومية النص، أما الركن المعنوي والذي يأخذ صورة القصد الجنائي في هذه الجريمة فيتحقق بعلم الجاني أنه يقدم بيانات غير حقيقية أو ناقصة مع انصراف إرادته إلى حدوث النتيجة الجرمية وهي تضليل السلطة المالية غير أن القصد العام هذا لا يكفي وحده لتحقق الركن المعنوي للجريمة بل يتطلب قصداً خاصاً وهو اتجاه إرادة الجاني إلى الحصول على تخفيض أو سماح أو تنزيل من مقدار الضريبة المفروضة دون اشتراط تحقق ذلك فعلاً، وهذا ما يفهم من صراحة نص الفقرة الأولى من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ سابقة الذكر.

وينتقد البعض^(١١) بحق ابتعاد المشرع الضريبي العراقي في المادة (٥٧) بفقرتيها الأولى والثانية عن الصياغة القانونية السليمة البعيدة عن التكرار والإطناب غير المبرر حيث كرر المشرع في الفقرة الثانية من هذه المادة نفس عبارات الفقرة الأولى بإعداد أو تقديم بيان كاذب أو ناقص مما أسهم في إنضاج أو زيادة الاختلافات المتعلقة بالتفرقة بين الفقرتين بالقول أن هناك جريمتين في نفس المادة الأولى عمدية جاءت بها الفقرة الأولى والثانية مادية جاءت بها الفقرة الثانية لخلوها من عبارتي (عن علم) و(قاصداً)، إلا أننا لا نتفق مع هؤلاء فيما يرونه بتفضيل قيام المشرع بتجريم الاشتراك في هذه الجريمة صراحة حيث نرى أنه كان حرياً به الأكتفاء بالقواعد العامة في المساهمة التبعية، كما لا نتفق معهم فيما يرونه في تفسير نص الفقرة الأولى من ذات المادة بأنها تخص التهرب الجزئي من الضريبة فقط دون التهرب الكلي حيث نرى أن النص كافي

لشمول حالتى التهرب الكلى والجزئى على حد سواء وحسبنا دليلاً على ذلك عبارة ((... قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح...)) حيث أن السماح قد يستغرق الضريبة بأكملها.

سادساً : جريمة استعمال الغش أو الاحتيال الضريبي

لا يكتفى البعض من المكلفين وغير المكلفين للتخلص من الضريبة كلاً أو جزءاً بإدراج معلومات وهمية أو إخفاء معلومات أخرى ضرورية للوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة بل يستعمل الغش والاحتيال للتهرب من الضريبة وقد تنبه المشرع إلى مثل هذه الطرق فعدّها من الجرائم الضريبية التي عاقب عليها بأقصى العقوبات الضريبية، غير أن المشرع لم يبين ما المقصود بالغش أو الاحتيال المجرم ضريبياً بل ترك الأمر لتقدير القضاء الذي بالتأكد سيعود إلى القواعد العامة في القانون المدني وقانون العقوبات التي ترشدنا إلى أن الغش هو وسائل خداع إيجابية أو سلبية أما الاحتيال فهو مجموعة من الوقائع المادية التي تحيط بالإقرار وتسندة بحيث تؤدي إلى الاطمئنان إلى ما فيه من بيانات مثل دعم البيانات الكاذبة الواردة في التقرير ببعض الأعمال الاحتيالية كاصطناع قوائم شراء بصفقات وهمية أو قوائم مصروفات غير قانونية أو إتلاف قوائم بيع وشراء^(١٢).

وبشيء من التأمل في نص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ التي جرمت هذا الفعل يتجلى لنا أن هذه الجريمة عمدية تتكون من ركنين الأول مادي يتمثل بقيام الفاعل بإحدى طرق الغش أو الاحتيال المفصلة أعلاه والثاني معنوي يتمثل بالقصد الجنائي العام وهو انصراف إرادة الجاني وعلمه إلى حصول النتيجة الجرمية وهي تضليل السلطة المالية والقصد الجنائي الخاص المتمثل باتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كلاً أو جزءاً بغض النظر عن صفة الفاعل سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بالضريبة وذلك لعمومية النص^(١٣).

وحسناً فعل المشرع إذ لم يورد في نص المادة (٥٨) موضوع البحث معاقبة المساهم التبعية في هذه الجريمة مكتفياً بالقواعد العامة للمساهمة التبعية في قانون العقوبات التي يمكن تطبيقها في هذا المجال^(١٤).

سابعاً : جريمة التأخر في دفع الضريبة

وفيما لو تركنا جانباً الفصل الثامن والعشرين المخصص للجرائم والعقوبات الضريبية وأنتقلنا إلى المادة (٤٥) من ذلك القانون لرأينا أن المشرع قد أورد فيها جريمة أخرى هي جريمة التأخر في دفع الضريبة عن المدة المحددة لها، إذ أعتبر المشرع منطلقاً من مبدأ أن التأخير في دفع الضريبة نوع من أنواع التهرب الضريبي الجزئي الذي يؤخر حصول الخزينة على مستحقاتها أول بأول أعتبرها جريمة ضريبية غير عمدية تتحقق بمجرد تأخر المكلف عن دفع الضريبة خلال المدة المحددة قانوناً، غير أن المشرع أجاز للسيد وزير المالية أو من يخوله أن يعفي المكلف من عقوبة هذه الجريمة كلاً أو جزءاً إذا أقتنع بأن التأخير كان بسبب الغياب عن العراق أو المرض المقعد عن العمل أو أي سبب قهري آخر.

ومن الجدير بالذكر أن هذه الجريمة تختلف عن سابقتها بأنها جريمة مكلفين، فلا يتصور أن يتأخر غير المكلف عن دفع الضريبة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يبدو هذا الحكم جلياً من نص المادة (٤٥) والمادة السابقة لها.

الفرع الثاني

العقوبات الضريبية

بادئ ذي بدء لابد من التذكير هنا أن المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ منعت المحاكم من سماع أية دعوى تتعلق بتقدير وفرض وجباية الضريبة أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون، بيد أن المشرع أبقى على اختصاص المحاكم بالنظر في الجرائم الضريبية التي تحال إليها من قبل السلطة المالية أو لجان الاستئناف

لتصدر فيها أحكاماً قضائية قابلة للطعن بها وفقاً لإحكام قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ النافذ.

وبإمعان النظر في نصوص قانون ضريبة الدخل يتبين لنا أنه تضمن مجموعة من العقوبات الضريبية، وهذه العقوبات لا تتعدى أنواع ثلاثة وهي زيادة الضريبة والغرامة والحبس وهذا ما سنحاول تفصيله في النقاط الثلاث التالية:-

أولاً:- عقوبة زيادة الضريبة

بعد التطورات الاقتصادية التي مر بها العراق منذ بداية تسعينات القرن المنصرم وحالة التضخم التي لازمت الاقتصاد العراقي والتي أدت إلى انخفاض قيمة النقود بشكل متسارع وكبير ما جعل الاكتفاء بالعقوبات البدنية والسالبة للحرية مسألة بعيدة عن المنطق ولما توتى أكلها بالتزام المكلف بإحكام قانون الضريبة، ومن ثم كان لابد من اللجوء بل والتركيز على العقوبات المالية بهدف ضمان التنفيذ الكامل لقانون الضريبة، غير أن العقوبات المالية أثبت الكثير منها عدم جدواه في ظل ظروف الاقتصاد التضخمية حيث أن المكلف الذي يرتكب إحدى المخالفات الضريبية وتفرض عليه عقوبة الغرامة على سبيل المثال ما عليه سوى أن يتأخر بأية وسيلة كانت عن تنفيذ هذه الغرامة لمدة (٦) أشهر فقط حتى يجد بعد انتهاء هذه المدة أن دفع الغرامة أتفه ما يكون قياساً بالفائدة التي أستطاع أن يجنيها بالتوصل عن تنفيذ الالتزامات المالية التي كانت واجبة عليه خلال تلك الفترة، فما كان من المشرع إلا أن يجد حلاً لمثل هذه الإشكالية وبالتأكيد فأن الحل سيكون بزيادة مقدار الضريبة بنسبة معينة ما يضمن مواجهة الترددي المتسارع لقيمة النقود في البلد فضلاً عن قوة الردع التي تشكلها هذه العقوبة حيث تقابل بالضد ما كان يبغيه المخالف من عدم الالتزام بإحكام القانون من منافع مالية.

ومن هذا المنطلق فقد دأب مشرعا الضريبي مسائراً بقية التشريعات الحديثة بفرض عقوبة زيادة الضريبة في غير محل من قانون ضريبة الدخل نورد بعضها في أدناه :-

أ . أوجب المشرع على السلطة المالية أن تفرض على المكلف من غير فروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق الذي يرتكب جريمة التأخر في تقديم تقرير أو حسابات

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

الدخل عن المواعيد المحددة مبلغاً إضافياً بنسبة ١٠% من مقدار الضريبة المتحققة عليه شرط أن لا يزيد ذلك المبلغ عن (٥٠٠) ألف دينار، غير أن المشرع راعى في ذلك بعض الظروف التي قد يمر بها المكلف وتمنعه من الالتزام بواجب تقديم تقرير الدخل في الموعد المحدد وهي الغياب عن العراق وعدم وجود وكيل عنه في القطر أو المرض المقعد عن العمل أو أي سبب قهري آخر تقتنع به السلطة المالية التي لها بعد هذه القناعة أن تعفي المكلف من فرض ذلك المبلغ الإضافي^(١٥)، أما إذا كان المخالف هو فرع لإحدى الشركات الأجنبية العاملة في العراق فأن العقوبة ستكون مبلغ إضافي قدره (١٠) آلاف دينار مما يوحي بأن المشرع العراقي فضل فروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق على المكلفين من غير العراقيين دونما مبرر وكنا نفضل على الأقل المساواة بينهما.

ب . كما أوجب المشرع العراقي على السلطة المالية مضاعفة الضريبة على الدخل موضوع الدعوى في جرمي إعداد أو تقديم بيانات ناقصة أو كاذبة واستعمال الغش أو الاحتيال الضريبي أو بأي منهما بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية^(١٦).

ومن الثابت أن المساهم التبعي في الجريمة يعاقب بذات العقوبة المقررة للفاعل الأصلي فيها ما لم يكن هناك نص يقضي بخلاف ذلك^(١٧)، وبما أن المشرع الضريبي لم ينص على ما يخالف الأحكام أعلاه لذا وجب أن يتساوى الفاعل الأصلي والمساهم التبعي في هذه العقوبة، غير أنه إذا كان الشريك سواء كان إشتراكه بالتحريض أو الاتفاق أو المساعدة ليس مكلفاً بالضريبة فلا يعاقب بهذه العقوبة على عكس مما لو كان هذا الشريك مكلفاً بالضريبة^(١٨)، وذلك بالاعتماد على نص المادة (٥٩) حيث يفهم منه مضاعفة الضريبة دون أن يكون فيه معنى تغيير المكلف بها أو تحميل غيره جزءاً من تلك الضريبة حتى لو كان شريكاً معه في الجريمة عندما نصت على أنه ((على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى ---- بعد اكتساب الحكم فيها الدرجة القطعية)). ويبدو لنا أن المشرع لم يكن موفقاً بحكمه هذا وكان الأجدر

به تحميل الشريك غير المكلف جزء من هذه العقوبة المالية وعدم الاكتفاء بفرض العقوبة السالبة للحرية عليه.

ج - وفي محاولة أخرى لإجبار المكلف على دفع الضريبة في مواعيدها المحددة فقد أقر المشرع الضريبي العراقي أن يضاف إلى الضريبة المقدرة نسبة ٥% منها إذا لم يتم دفعها خلال مدة (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ وتضاعف النسبة المضافة فتصبح ١٠% إذا لم يتم دفع الضريبة خلال مدة (٢١) يوماً ثانية تبدأ بانتهاء المدة الأولى (١٩).

غير أن بعض المكلفين قد يتمادى في التأخر في دفع الضريبة لأنه يعلم جيداً أن التأخر مدة (٤٢) يوماً والتأخر لمدة سنة أو سنتين سوف تكون عقوبته واحدة وهي إضافة ١٠% من مقدار الضريبة المقدرة وسقوط أجال الأقساط غير المستحقة مما يدفعه إلى التأخر أكثر فأكثر مستغلاً ظروف التضخم في الاقتصاد فتنبه المشرع لهذه الإشكالية وتمكن من حلها بالقرار رقم (٣٠٧) لسنة ١٩٨٤ الذي فرض على المكلف الذي يتأخر عن تسديد دين الضريبة فائدة مصرفية عن كل يوم تأخير بالإضافة إلى النسبة المضافة وهي ٥% و ١٠% حسب التفصيل السابق (٢٠).

وقبل أن ننتقل إلى عقوبة الغرامة نود التذكير بأن عقوبة زيادة الضريبة بأشكالها وصورها المختلفة التي أوردناها فيما مر من هذه النقطة تكون السلطة المختصة بإيقاعها هي السلطة المالية وبذلك يكون قرار زيادة الضريبة قراراً إدارياً ويترتب على ذلك أن المكلف لن يستطيع أن يطعن في هذا القرار أمام المحاكم بسبب المنع الوارد في المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل سيئة الصيت وإنما يكون له فقط أن يطعن بهذا القرار بالاعتراض أمام نفس السلطة التي أصدرته ومن ثم الاستئناف أمام لجان الاستئناف وفي النهاية التمييز أمام الهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب (٢١).

ثانياً :- عقوبة الغرامة

وفقاً للمادة (٩١) من قانون العقوبات العراقي النافذ فإن الغرامة هي إلزام المحكوم عليه بدفع المبلغ المعين في الحكم إلى الخزينة العامة للدولة، ومن ثم فإن الغرامة قد تكون عقوبة أصلية مباشرة وقد تكون عقوبة أصلية اختيارية^(٢٢). وبالعودة إلى أحكام قانون ضريبة الدخل النافذ نجد أن المشرع العراقي جعل الغرامة في المواقع التي أختارها فيها عقوبة أصلية مباشرة وذلك في موضعين نذكرهما في أدناه :-

أ . عاقب المشرع الضريبي العراقي على جرمي عدم الالتزام بالواجبات الضريبية وإفشاء أسرار المكلفين السابق تفصيلهما في الفرع السابق من هذا المطلب بعقوبة الغرامة التي لا تقل عن (١٠٠) دينار ولا تزيد على (٥٠٠) دينار وهي عقوبة تافهة وبسيطة لا تتناسب مطلقاً والآثار الخطرة التي يتركها ارتكاب مثل هذه الجرائم بما تؤدي إليه من تهرب ضريبي أو في أقل تقدير تقلل من الوعي الضريبي لدى المكلفين^(٢٣).

وعلى النقيض من عقوبة زيادة الضريبة فإن المحاكم هي المختصة بإيقاع مثل هذه العقوبة بعد إحالة الفاعل إليها من قبل السلطة المالية ويترتب على ذلك أن المحكوم عليه يستطيع سلوك طرق الطعن المحددة في قانون أصول المحاكمات الجزائية^(٢٤).

ب . لم يكتفي المشرع العراقي بالغرامة المحددة كعقوبة لضمان تطبيق أحكام القانون الضريبي بل أستخدم أيضاً عقوبة الغرامة النسبية التي تعرفها المادة (٩٢) من قانون العقوبات العراقي النافذ بقولها ((الغرامة النسبية يحكم بها بالإضافة إلى العقوبة الأصلية بنسبة تتفق مع الضرر الناتج عن الجريمة أو المصلحة التي حققها أو أرادها الجاني من الجريمة ----)). ومع إن ما يفهم من هذا التعريف إن الغرامة النسبية لا تكون إلا عقوبة أصلية اختيارية^(٢٥)، غير أن المشرع الضريبي العراقي خرج عن هذه القاعدة وجعل هذه العقوبة عقوبة أصلية لجريمة عدم تطبيق نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل، حيث خولت المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ لجان الاستئناف بالنظر في المخالفات المرتكبة ضد نظام مسك الدفاتر التجارية، وجاءت الفقرة الثالثة من البند أولاً من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل

فعاقت المخالف لإحكام النظام بالغرامة النسبية التي تتراوح بين ١٠% - ٢٥% من الدخل المقدر قبل أن يجري تنزيل السماحات القانونية.

ومن هنا يلاحظ أن المشرع ترك للجان الاستئناف سلطة تقديرية واسعة لتفريد العقوبة على المخالف حسب خطورته الإجرامية وحسب نوع المخالفة التي ارتكبها والأضرار المترتبة عليها، ويذكر أنه إذا لم يبادر المكلف بدفع الغرامة النسبية تستبدل الغرامة بالحبس حسب أحكام قانون العقوبات^(٢٦) على أن السلطة المختصة بإبدال الغرامة بالحبس هي المحاكم وليس لجان الاستئناف التي حدد المشرع اختصاصها بفرض الغرامة فقط دون الحبس^(٢٧).

ثالثاً: - عقوبة الحبس

الحبس هو إحدى العقوبات السالبة للحرية وتعرف بأنها وضع المحكوم عليه في أماكن خاصة المدة المحددة في الحكم والتي لا تقل عن (٢٤) ساعة ولا تزيد على خمس سنوات وهو نوعان بسيط لا تقل مدته عن (٢٤) ساعة ولا تزيد على سنة والثاني شديد لا تقل مدته عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على خمس سنوات^(٢٨).

وقد أخذ المشرع الضريبي العراقي بهذه العقوبة في موضعين حدد فيها السلطة المختصة بإيقاعها وهي المحاكم دون لجان الاستئناف والسلطة المالية وذلك للنتائج الخطيرة التي تترتب على تطبيقها وهي سلب حرية المحكوم عليه بل أن المشرع عندما منح لجان الاستئناف صلاحية فرض غرامة نسبية على المخالفين لنظام مسك الدفاتر التجارية لم يمنحها سلطة إبدال الغرامة بالحبس عند عدم التزام المحكوم عليه بتنفيذها لنفس السبب علماً بأن إحالة الفاعل إلى المحاكم المختصة يتم إما عن طريق السلطة المالية أو لجان الاستئناف حسب الأحوال والموضعين هما :-

أ. قرر المشرع الضريبي العراقي معاقبة مرتكب جريمة إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة بالحبس البسيط (٢٤ ساعة - سنة) وذلك إيماناً منه بخطورة هذه الجريمة على عمل السلطة المالية بما فيها من تشويه للحقائق التي توصل إلى الوعاء الحقيقي الذي يمثل ضالة المشرع المنشودة^(٢٩).

ومع إننا لا نميل إلى استخدام العقوبات السالبة للحرية في مواجهة الجرائم الضريبية بل إلى العقوبات المالية الأكثر ملائمة للخطورة الإجرامية لدى الفاعل غير إننا نتفق ومسلك المشرع في هذه العقوبة على اعتبار أنه لم يكتفي بها في هذه الجريمة وإنما فرض بالإضافة إليها عقوبة مضاعفة الضريبة المقدرة على المكلف بعد اكتساب الحكم فيها الدرجة القطعية.

ولعل من المفيد بيان أن عقوبة الحبس البسيط هنا تطبق على المساهم الأصلي والتبعية على حد سواء وبغض النظر عن كون أي منهما مكلف بالضريبة من عدمه ودون الحاجة إلى النص على ذلك في متن القانون الضريبي وإنما بالاعتماد على القواعد العامة في قانون العقوبات.

ب . وتنبه المشرع إلى جريمة أكثر خطورة وهي جريمة إستعمال الغش أو الاحتيال الضريبي فقرر لها عقوبة أكثر شدة وهي الحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين لكل من يستعمل الغش أو الاحتيال لتضليل السلطة المالية وإرباك عملها في تقدير الضريبة^(٣٠)، ويقال في هذه العقوبة ما قيل في سابقتها من حيث الاتفاق ومسلك المشرع وانطباقها على المساهم الأصلي والتبعية سواء بسواء.

ويجدر بنا التذكير في هذا المجال أنه وباعتبار هذه العقوبة تقضي بها المحكمة المختصة فأن قواعد الطعن في قانون أصول المحاكمات الجزائية تكون هي السارية المفعول وبالتالي يستطيع المحكوم عليه أن يسلك أيّاً من الطرق التي كفلها هذا القانون.

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية القضائية

تناولنا في المطلب السابق أنواع الجرائم والعقوبات الضريبية التي فرضها المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ ولم نلاحظ فيها عقوبة الغرامة الضريبية التي يوقعها القضاء إلى جانب إحداها كما هو الحال في القانون الفرنسي وقانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٨ المعدل والقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ والقانون رقم ٦١٣ لسنة ١٩٥٥ التي يلاحظ على بعض نصوصها^(٣١) إنها

فرضت عقوبة الغرامة الضريبية وأطلقت عليها في البداية الزيادة ومن ثم التعويض الذي لا يقل عن مقدار معين ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة بالإضافة إلى عقوبة الغرامة الجنائية المحددة، ما أثار خلافاً شديداً بين الفقه والقضاء على حد سواء حول الطبيعة القانونية لهذه العقوبة فهل هي تعويض مدني أم عقوبة جنائية بحتة أم غيرها من الأوصاف؟ ولم يحل هذا الخلاف حتى اليوم مع أنه مر على بدئه قرابة قرن من الزمان.

ومن هنا رأينا ضرورة الخوض في غمار هذه الإشكالية مع خلو تشريعنا الضريبي العراقي من نص مماثل، وذلك لأهمية هذا الموضوع في تفسير الطبيعة القانونية للعقوبات الأخرى المفروضة بالقانون العراقي والتي ستكون محور بحثنا وتحليلنا في المطلب الثاني وسنعمد هنا إلى عرض وتحليل كل رأي من الآراء التي قيلت في الطبيعة القانونية لهذه العقوبة لننتهي إلى إيراد رأينا الخاص في الموضوع وذلك في الفروع السبعة الآتية :-

الفرع الأول

الغرامة الضريبية تعويض مدني

- يرى قسم كبير من الفقه إن الغرامة الضريبية لا تعدو أن تكون نوع من أنواع التعويض المدني، حيث يترتب على ذلك النتائج التالية (٣٢):-
١. جواز الحكم بها على عديم الأهلية مع أنه غير مسؤول جزائياً.
 ٢. تلحق المحكوم به أثناء حياته وتلحق ورثته بعد وفاته باعتبارها ديناً مدنياً لا علاقة له بقاعدة شخصية العقوبة.
 ٣. لا يعتد فيها بقاعدة القانون الأصلح للمتهم.
 ٤. عدم جواز الحكم بوقف تنفيذها.
 ٥. إمكانية التصالح بشأنها مع المحكوم عليه.
 ٦. لا يؤخذ فيها بالأعذار المخففة ولا بالظروف المشددة.
 ٧. يصح التضامن بين المحكوم عليهم بها في حالة تعددهم.

٨. لا يجوز تنفيذ الحكم بها بالإكراه البدني على المحكوم عليه.
 ٩. تتقدم بتقادم الضريبة.
 - ١٠- لا يسجل الحكم بها في سجل السوابق القضائية للمحكوم عليه.
- ويسوق أصحاب هذا الرأي^(٣٣) الأدلة التالية كتبرير ودعم لرأيهم :-
١. لا مانع وفقاً لقواعد قانون العقوبات من الجمع بين عقوبة الغرامة الجنائية والتعويض المدني في حين من غير المعقول وجود حكم يجمع بين عقوبتين من نفس النوع وبالتالي فإن الغرامة الضريبية ما دامت ليست غرامة جنائية فهي بالتأكيد ستكون تعويض مدني.
 ٢. استعمال المشرع لفظ الزيادة أو التعويض يفيد اتجاه نية المشرع نحو اعتبار هذه الغرامة تعويضاً مدنياً وليس نوعاً من أنواع الغرامات النسبية التي يمكن الجمع بينها وبين الغرامات الجنائية البحتة.
 ٣. أن منح سلطة إصدار الحكم بهذه العقوبة للمحكمة الجزائية لا ينفي عنها صفة التعويض بالاعتماد على القواعد العامة في قانون العقوبات التي تقرر أن الدعوى الضريبية هي دعوى مدنية تابعة للدعوى الجزائية الأصلية.
 ٤. أعطى المشرع للإدارة الضريبية سلطة إعطاء الضوء الأخضر للنيابة العامة بمباشرة الدعوى نيابة عنها.
 ٥. خول المشرع الإدارة الضريبية ممثلة بوزير المالية سلطة التصالح مع الفاعل على دفع الضريبة التي تأخر في دفعها.
 ٦. أقر المشرع الضريبي بأن المبالغ المستوفاة من هذه الغرامة الضريبية تذهب إلى مصلحة الضرائب مما يؤكد أنها تعويض مدني ليس إلا ولو قصد غير ذلك لذهبت حصيلتها إلى الخزينة العامة للدولة.
- بيد أن هذا الرأي تعرض لعدة انتقادات نجملها فيما يلي^(٣٤) :-
١. أن التعويض يجب أن لا يكون أكبر من الضرر الحقيقي وهذه الصفة غير متوفرة في الغرامة الضريبية.

٢. أن العلاقة بين الدولة والمكلف بالضريبة ليست علاقة تعاقدية بقدر ماهي علاقة من علاقات القانون العام.
٣. أن استعمال المشرع لوصف الغرامة الضريبية بالتعويض لا يسبغ عليها وصفاً دقيقاً بالضرورة، فالعبرة بعناصر الشيء وليس بالتسمية التي يطلقها عليه المشرع.
٤. أوجب المشرع على القاضي الحكم بالغرامة الضريبية دون تدخل الإدارة الضريبية في الدعوى بل دون أن يتوقف ذلك على إثبات الضرر كما هو الحال في دعوى التعويض المدني.
٥. إن تخصيص حصيلة هذه الغرامة لمصلحة الإدارة الضريبية لا يجعل منها تعويضاً مدنياً حيث لا يغير ذلك من وصفها إذا ما علمنا بأن المشرع يستطيع أن يخصص أي نوع من الإيرادات لجهة معينة.
٦. خلافاً للتعويضات المدنية يجوز اللجوء في تحصيلها (وفقاً لرأي النيابة العامة في مصر) إلى وسائل الإكراه البدني.

الفرع الثاني

الغرامة الضريبية عقوبة جنائية بحتة

- رأي آخر حاول تفسير الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية مؤكداً بأنها لا تعدو أن تكون عقوبة جنائية بحتة وبالتحديد هي نوع من أنواع الغرامات النسبية ويترتب على الأخذ بهذا الرأي النتائج التالية :-
١. عدم جواز الحكم بها على الصغير الذي لم يبلغ سن المسؤولية الجزائية ومن في حكمه.
 ٢. يعتد فيها بمبدأ شخصية العقوبة وعليه ففي حالة وفاة المتهم أو المحكوم عليه بها تتوقف الإجراءات القانونية ولا يلاحق الورثة بمبلغها على الترتيب.
 ٣. يعتد فيها بمبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص فلا يجوز القياس عليها.
 ٤. يحكم تقادمها بقانون أصول المحاكمات الجزائية (قانون الإجراءات الجنائية في مصر)
 ٥. تسجل الأحكام الصادرة بها في سجل السوابق القضائية للمحكوم عليه.

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

٦. لا يجوز الحكم بها مباشرة على الشخص المعنوي.
٧. عدم إلزام إدارة الضريبة (مصلحة الضرائب) بإثبات وجود الضرر.
٨. لا يجوز التصالح بشأنها مع المحكوم عليه وإنما تطبق عليها قواعد العفو العام والخاص.
٩. يجوز الحكم بوقف تنفيذها.
- ١٠ - يجوز الأخذ فيها بالأعدار المخففة أو الظروف المشددة للعقوبة.
- ١١ - يتم تنفيذها بالإكراه البدني.....الخ من الأحكام المنطبقة على العقوبات الجنائية البحتة.

ويدعم أصحاب هذا الرأي رأيهم بالأدلة التالية^(٣٥) :

١. إمكانية الطعن بالحكم الصادر بها بطريق إعادة النظر مما يؤكد جنائيتها.
 ٢. أن القضاء الجنائي هو المختص بإصدار الحكم فيها.
 ٣. أن النيابة العامة هي الجهة الوحيدة المخولة صلاحية المطالبة بمبالغ هذه العقوبة.
 ٤. لا ينفي وصفها بالعقوبة الجنائية تخصيص حصيلة هذه العقوبة لجهة معينة كمصلحة الضرائب.
 ٥. إمكانية النص صراحة في القانون على بعض أحكام العقوبات كوقف التنفيذ والقانون الأصلح للمتهم.
 ٦. وجوب الحكم بها من قبل المحكمة الجنائية ومن تلقاء نفسها ودون الحاجة إلى تطلب إثبات ركن الضرر.
 ٧. عدم جواز الحكم بها إلا إذا تعين مقدارها فيه.
 ٨. يتم تحصيلها باستخدام وسائل الإكراه البدني عند تعذر التحصيل الطوعي أو الإداري.
 ٩. إمكانية الجمع بين الغرامة المحددة كعقوبة أصلية والغرامة النسبية كعقوبة تكميلية.
- غير أن هذا الرأي لم يسلم كسابقه من النقد فقد وجهت إليه سهام النقد التالية^(٣٦)

-:

١. عدم جواز الجمع بين عقوبتين من نوع واحد في الحكم على جريمة واحدة سواء كانت العقوبات جميعها أصلية أو بعضها أصلي والآخر تكميلي أو تبعي ومن هنا تنتفي

عنها الصفة العقابية إذا ما علمنا بأن المشرع لا ينص على هذه الغرامة إلا مرادفة للغرامة العقابية المحددة، أما القول بإمكانية الجمع بين الغرامة الجنائية المحددة كعقوبة أصلية والغرامة النسبية التي تمثلها هنا الغرامة الضريبية كعقوبة تكميلية مردود عليه أن استعمال المشرع للفظ الزيادة أو التعويض ينفي مثل هذا الرأي لأنه ومع تحفظنا على التسميات التي يطلقها المشرع غير أننا يجب قدر الإمكان أن نأخذ بنظر الاعتبار نية المشرع عندما نفسر القاعدة القانونية.

٢. أن تحديد مقدار هذه الغرامة الضريبية بما يتناسب وما لم يتم دفعه من الضريبة يعزز بل يؤكد نفي كونها عقوبة جنائية بحتة فلو كانت كذلك لأخذ المشرع في تقديرها بالأساس بالخطورة الإجرامية للفاعل.

٣. إخضاع هذه الغرامة لمبدأ التضامن بين المحكوم عليهم يقوي إنكار صفتها العقابية.

٤. جواز التصالح بشأنها مع المتهم أو المحكوم عليه بها.

٥. عدم تطبيق الأعذار المخففة والظروف المشددة فيها.

٦. عدم تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم بشأنها.

٧. عدم جواز وقف تنفيذها.

الفرع الثالث

الغرامة الضريبية جزاء مختلط

حاول جانب آخر من الفقه والقضاء التوفيق بين الرأيين السابقين بالقول بأن الغرامة الضريبية ليست سوى جزاء مختلط يحمل بين طياته معنى كل من العقوبة الجنائية والتعويض المدني على اعتبار أن النظر الجلي في هذه الغرامة يظهر أنطباق بعض أحكام العقوبات الجنائية وبعض أحكام التعويضات المدنية عليها.

ومن الجدير بالذكر أن الفضل يعود في هذا الرأي إلى محكمة النقض الفرنسية التي كانت أول من قرر الطبيعة المختلطة لهذا الجزاء وتبعتها محكمة النقض المصرية وسار على ذلك جانب كبير من الفقه في كل من فرنسا ومصر^(٣٧).

وقد رتب أنصار ومؤيدي هذا الرأي على الأخذ به نتائج عدة هي^(٣٨) :-

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

أولاً :- النتائج المستخلصة من الصفة العقابية للغرامة الضريبية هي :-

1. الالتزام بمبدأ الشرعية (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص).
2. لا يلاحق فيها الورثة بعد وفاة المحكوم عليه وقبل التنفيذ.
3. القضاء الجنائي هو المختص بإيقاعها.
4. تتقدم فيها الدعوى والعقوبة وفقاً لقانون أصول المحاكمات الجزائية.
5. الأحكام الصادرة فيها تسجل ضمن السوابق القضائية للمحكوم عليه.
6. عدم جواز الحكم بها مباشرة على الشخص المعنوي.
7. عدم وجوب إثبات الضرر من قبل الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب).
8. يطبق بشأنها العفو العام.

ثانياً :- النتائج المستخلصة من صفة التعويض فيها وهي :-

1. إمكانية الحكم بها ضد الأشخاص غير المسؤولين جزائياً لانعدام التمييز.
2. لا يؤخذ فيها بالأعذار المخففة أو الظروف المشددة للعقوبة إلا بنص خاص.
3. وجوب جمعها عند تعدد الجرائم.
4. عدم جواز إيقاف تنفيذها.
5. لا تسري بشأنها قاعدة القانون الأصلح للمتهم.
6. لا تتعدد بتعدد المساهمين أصليين كانوا أم تبعيين.
7. جواز الصلح فيها مع المحكوم عليه. وعلى الإجمال تتلخص هذه النتائج بأنه يطبق في هذا الجزاء القواعد الإجرائية الجنائية إلا ما تعارض منها مع فكرة التعويض فيما تطبق بشأنه القواعد الموضوعية الخاصة بالتعويض المدني.

وقد عزز أصحاب هذا الرأي رأيهم بالاستناد إلى الأدلة الآتية^(٣٩) :-

1. أن القواعد الخاصة بتقرير الغرامة الضريبية غريبة بعض الشيء عن القانون الجنائي مما دفع القضاء الفرنسي إلى وصفها بالتعويض المدني المتضمن فكرة العقوبة.

٢. أن وجود حق المصالحة الممنوح للإدارة الضريبية على المحكوم عليه يؤكد ابتعاد هذا الجزاء عن صفة العقوبة الجنائية البحتة واختلاطه بالتعويض.
٣. أن الأصل في الغرامة أنها عقوبة ولكن المشرع عندما يصفها بالتعويض أو الزيادة فإنه يضيف عليها صفة الاختلاط أو بالأحرى يغلب فيها صفة التعويض على العقوبة.
- وبالرغم من أن هذا الرأي يمثل غالبية الفقه والقضاء فقد انهالت عليه بمجرد ظهوره أوجه النقد التي نذكر منها (٤٠):-
١. أنه رأي تحكمي يجمع بين وظيفتين متناقضتين هما العقوبة والتعويض في جزاء واحد.
 ٢. يؤخذ عليه تعويله الكبير على ما تنتهي إليه أحكام القضاء التي لا تعدو أن تكون آراءً متناغمة مع صياغة النصوص التشريعية.
 ٣. أنه ينشأ جزاءً جديداً لا وجود له هو الجزاء المختلط يضاف إلى الجزاءين المعروفين، التعويض والعقوبة.
 ٤. يؤخذ عليه أيضاً تشدده دونما مبرر مع المحكوم عليه بهذا الجزاء مقارنة بعتاة المجرمين من خلال عدم تطبيق الأعذار المخففة عليه.
 ٥. ينتهي الأخذ به إلى نتائج غامضة فلم يستطع أصحاب هذا الرأي سواء الذين غلبوا صفة التعويض على صفة العقوبة أو العكس أن يحدد مدى هذا التغليب.
 ٦. لم يحدد ضابط دقيق لتطبيق أحكام العقوبة وآخر لتطبيق أحكام التعويض المدني في هذا الجزاء مما يجعل هذا الجزاء مطاطاً يختلف حسب رؤى القضاء.

الفرع الرابع

الغرامة الضريبية جزاء إداري

وتزعم فالين رأياً آخر ينظر إلى الغرامة الضريبية على أنها نوع من أنواع الجزاءات الإدارية التي تضمن حسن سير عمل الإدارة الضريبية ويترتب على الأخذ بهذا الرأي النتائج التالية (٤١) :-

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

١. لا يعتد فيها بقاعدة لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص وإنما يجوز القياس عليها في التجريم والعقاب.
٢. لا يعتد فيها بتخصيص عقوبة معينة لجريمة معينة وإنما قد يعاقب على الفعل الواحد بأكثر من جزاء إداري.
٣. يجب أن تكون غاية الدعوى التأديبية وعقوبتها حماية مصالح طائفة معينة (محامين / أطباء / عمال... الخ) وليس حماية المصالح العامة.
٤. عدم جواز توكيل محامي عن المتهم في هذه الجرائم إلا إذا نص على ذلك صراحة.
٥. الجهة المختصة بتقرير مثل هذا الجزاء هي الإدارة في الأصل.
٦. لا تلازم بين الدعوى والعقوبة الجنائية من جهة والدعوى والجزاء الإداري من جهة أخرى عندما يشكل الفعل الواحد جريمة جنائية وخطأ تأديبي في ذات الوقت.
٧. لا يوقع مثل هذا الجزاء إلا على أعضاء طائفة أو فئة معينة.

ولتبرير الأخذ بهذا الرأي أورد أنصاره الأدلة الآتية (٤٢) :-

١. أن تخويل القضاء سلطة الحكم بالغرامة الضريبية لا يقدر من إدارية هذا الجزاء حيث يعود السبب في ذلك إلى خطورة مثل هذه الجزاءات وسهولة الحكم بها تبعاً للدعوى الجنائية وأن الأمر في النهاية يعود إلى القضاء باعتباره المرجع الأخير لجميع الجزاءات بما له من ولاية عامة.
٢. أن أبعاد الإدارة عن الفصل في مثل هذه الأفعال يرجع إلى رغبة المشرع في إبعاد الخصم عن موقع القاضي في الخصومة.
٣. أن عدم انطباق هذه الجزاءات إلا على فئة معينة من المواطنين هم المكلفين بالضريبة لما يعزز كون الجزاء المفروض هو جزاء إداري.

ومثله مثل الآراء السابقة تعرض هذا الرأي باعتباره أوهن الآراء لعدة انتقادات

نجمها فيما يلي (٤٣) :-

١. يؤخذ عليه خلطه بين الغرامة الضريبية المقضي بها من قبل القضاء في الدعوى الجنائية من جهة والغرامة الإدارية المفروضة من قبل الإدارة الضريبية من جهة أخرى.
٢. عدم تمييزه بين الوظيفة القضائية التي بمقتضاها تقضي المحكمة الجنائية في الغرامة الضريبية من جهة وبين وظيفتها الولائية.
٣. لا توقع الجزاءات الإدارية إلا على ذوي الصفة العمومية ولا صفة عمومية للمكلف بالضريبة.
٤. كما يؤخذ عليه إغفاله للفوارق الكبيرة بين القانون الإداري والتشريع المالي.

الفرع الخامس

الغرامة الضريبية ضريبة إضافية

- وأخطت البعض من الفقه والقضاء (كمحكمة شبين الكوم الابتدائية) خطأ مختلفاً عما سبقها من آراء حين وصفوا الغرامة الضريبية بأنها ضريبة إضافية مفروضة بقوة القانون^(٤٤).
- وتترتب نتائج عدة على الأخذ بهذا الرأي نوردها في أدناه^(٤٥) :-
١. أن مبلغ الغرامة الضريبية يستحق على المكلف بمجرد حصول الواقعة المنشئة له وهي الفعل الإجرامي المحدد بالقانون دون الحاجة إلى صدور حكم قضائي بذلك.
 ٢. أن مبلغ الغرامة الضريبية دين ممتاز.
 ٣. أن مبلغها دين محمول غير مطلوب وبالتالي وجب على المذنب أن يسعى إلى الإدارة الضريبية لدفع مبلغه دون الحاجة إلى مطالبته بذلك.
 ٤. أن مبلغها واجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره.
 ٥. لا يجوز المقاصة بين مبلغ الغرامة الضريبية وأي دين آخر.
 ٦. يحتاج مبلغ الغرامة الضريبية ذاته إلى جزاءات خاصة تكفل الوفاء به.
- غير أن هذا الرأي يمكن انتقاده بالقول :-

١. أن الغرامة الضريبية لا تنشأ في ذمة المحكوم عليه إلا بصدور حكم من المحكمة الجنائية على العكس من دين الضريبة^(٤٦).
٢. لا يجوز للسلطة المالية (مصلحة الضرائب) التصالح بشأن دين الضريبة مع المكلف بها في حين يجوز التصالح في الغرامة الضريبية مع المحكوم عليه.
٣. قلة بل انعدام الأسانيد القانونية التي أوردها أصحاب هذا الرأي مما يؤكد عدم صحة ما انتهى إليه.
٤. مع أن الأخذ بهذا الرأي يفسر التزام القاصر ومن في حكمه بالغرامة الضريبية إلا أنه يبقى عاجزاً عن تفسير ملاحقة الورثة بدين الضريبة بعد وفاة المحكوم عليه.

الفرع السادس

الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص

- إن الرأي الأخير الذي تناول الطبيعة القانونية للغرامات الضريبية المقضي بها من قبل المحكمة الجنائية إلى جانب الغرامة الجنائية وصف هذا الجزاء بأنه جزاء ضريبي خاص تفرضه ذاتية القانون الضريبي على أساس أن الأخذ بهذا الرأي ينتهي إلى النتائج التالية والتي تتوافق والأهداف التي ابتغاها المشرع الضريبي^(٤٧) :-
١. تصبح الغرامة الضريبية حقاً مكتسباً للخزينة العامة بمجرد مخالفة أحكام القانون الضريبي.
 ٢. لا يطبق بشأنها القانون الأصلح للمتهم.
 ٣. تلزم وعلى حد سواء البالغ والقاصر.
 ٤. يلاحق فيها الورثة فيلزموا بدفعها من التركة عند وفاة المحكوم عليه.
 ٥. باعتبارها مقررة لمواجهة التهرب الضريبي جاز الجمع بينها وبين الغرامة الجنائية.
 ٦. تقضي بها المحكمة من تلقاء نفسها دون الحاجة إلى طلب.
 ٧. يفترض فيها الضرر ولا تلزم الإدارة الضريبية بإثباته.
 ٨. تستخدم في تحصيلها طرق الإكراه البدني.
 ٩. يجوز التصالح بشأنها مع المحكوم عليه.

١٠- عدم جواز إرجاء الوفاء بها ولا حتى وقف تنفيذها.

وقد أستدل أصحاب هذا الرأي بعدة أدلة لدعم وتعزيز رأيهم بما يتناغم وما يبتغيه القانون الضريبي من رعاية لدين الضريبة بغرض حماية حقوق الخزنة وهذه الأدلة هي (٤٨) :-

١. أن السبب الحقيقي في عدم الاتفاق على الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية يعود إلى تهرب كل من المشرع والفقهاء والقضاء من الاعتراف بخصوصية القانون الضريبي واستقلاله عن كل من القانون الخاص وبقية فروع القانون العام الذي ينتمي إليه.
٢. أن الأخذ بالرأي الغالب الذي يؤيده القضاء في كل من فرنسا ومصر والذي يصف الغرامة الضريبية بأنها جزاء مختلط يعترف ضمناً بعدم صحة الآراء السابقة وبعدم صحة رأيه أيضاً خاصة أنه لم يضع ضابطاً دقيقاً في تطبيق حكم من أحكام العقوبة أو أحكام التعويض دون غيره.
٣. أن ذاتية القانون الضريبي واستقلاله في تنظيم المراكز القانونية للمكلفين هو الضابط الوحيد الذي يفسر الأحكام الخاصة بهذه الجزاءات والتي تختلف في مجملها دون جزئياتها عن أحكام الجزاءات المدنية والجنائية في فروع القانون الأخرى.

غير أن احتدام الرأي حول طبيعة هذا الجزاء جعلت البعض يوجه إليه الانتقادات التالية (٤٩) :-

١. ليس من مقتضى حكمة المشرع الضريبي في المحافظة على حقوق الخزينة العامة أن يؤدي إلى وصف الغرامة الضريبية بوصف جديد هو أنها جزاء ضريبي خاص ذلك أن هذا الجزاء يمكن إدراجه تحت أحد الجزاءين المعروفين المدني أو الجنائي.
٢. حتى لو سلمنا جدلاً بذاتية القانون الضريبي فأن ذلك لا يعني أن جميع الجزاءات المستخدمة لضمان تحصيل دين الضريبة هي جزاءات ضريبية خاصة، فلا يغير من وصف الجزاء استخدامه في قانون آخر غير قانونه الأصلي وإلا لماذا لا يتحول الحبس المستخدم في القانون الضريبي إلى حبس ضريبي على غرار ما حدث للغرامة.

الفرع السابع

الرأي الخاص بالباحثين

بعد عناء عرض الآراء المختلفة المتعلقة بطبيعة الغرامة الضريبية المفروضة من قبل القضاء لا نرى من مناص من تأييد الرأي الأخير منها والذي انتهى إلى أن الغرامة الضريبية تشكل جزءاً ضريبياً خاصاً فهذا الوصف وحده الذي استطاع أن يفسر النتائج التي انتهى إليها مؤيدوه في حين لاحظنا أن بقية الآراء وإن استطاعت تفسير بعض النتائج المترتبة على الحكم بالغرامة الضريبية فأنها بقيت عاجزة عن تفسير نتائج وأحكام أخرى لا يمكن تفسيرها مطلقاً إلا بالأخذ بالوصف الأخير، ناهيك عن أن الانتقادات الموجهة إلى هذا الرأي لم تكن انتقادات جوهرية ويمكن الرد عليها بسهولة فالقول بأنه ليس من مقتضى حكمة التشريع الضريبي وتحقيق أهدافه إضفاء وصف جديد على جزء معين يمكن وصفه بالتعويض أو العقوبة مردود عليه بأن القانون يتطور بتطور المجتمع ويرافقه بالتأكيد تطور عناصر القاعدة القانونية وبالتحديد منها عنصر الجزاء الذي كان منشأه الأول هو التعويض حيث يقول ليزيه في كتابه (منشأ فكرة العدالة) أنه ((من المحتمل جداً أن الشعوب القديمة لم تعتبر الجريمة أكثر من فعل مادي ضار يفتح باباً للتعويض)) لينتهي إلى تأكيد أن كلمة عقوبة كانت تعني عند اليونانيين (poena) تعويض أو غرامة تدفع في حالة ارتكاب جريمة القتل^(٥٠)، غير أن التطور الذي لحق بالمجتمع والذي ألقى بضلاله على القواعد القانونية أفرز نوعاً جديداً من الجزاء وهو العقوبة إلى جانب النوع الأول وهو التعويض ومن ثم لا نرى من ضير في ظهور جزاء من نوع جديد وهو الجزاء الضريبي الخاص إذا ما اقتضت الضرورة ذلك ولا نجد ضرورة أكثر من هذه التي لم يستطع وصف الغرامة الضريبية فيها بالعقوبة الجنائية أو بالتعويض المدني أو بكلاهما أن يحيط بكل أحكام الغرامة الضريبية وبالتالي لا يمكن إدراجه ضمن أحد نوعي الجزاء السابقين.

أما القول بأن ذاتية القانون الضريبي لا تعني أبداً أن جميع الجزاءات المفروضة لحماية حقوق الخزانة هي جزاءات ضريبية خاصة فلا يغير من وصف الجزاء استخدامه

في قانون آخر غير قانونه الأصلي وإلا لوجدنا أن هناك حبس ضريبي إلى جانب الحبس الجنائي المعروف حيث نرد على ذلك بأن إطلاق وصف الجزاء الضريبي الخاص على الغرامة الضريبية لم يكن لمجرد أنها وردت في القانون الضريبي بل لأننا لا نجد في قواعد القانون الجنائي ولا في قواعد القانون المدني من جزاءات ما يسعنا في هذا المجال ويتناسب والأحكام الخاصة بالغرامة الضريبية مدار البحث ما دفعنا إلى البحث عن وصف دقيق لهذا الجزاء فكانت الإجابة بالعودة إلى خصوصية هذا الجزاء النابعة من كونه جزاء ضريبي ولا محل بعد ذلك للتساؤل عن سبب عدم وجود حبس ضريبي على غرار الغرامة الضريبية ذلك أن القواعد العامة في الحبس الجنائي كافية وتتفق مع أحكام بل ومع أهداف وغايات القانون الضريبي.

المطلب الثالث

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية الأخرى

لا زال أماننا الكثير من الجزاءات المالية الضريبية التي تحتاج بدورها إلى تحديد لطبيعتها القانونية وسنعرض لهذه الجزاءات التي أخذ بها المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لنقسمها حسب الجهة التي تتولى تقديرها وذلك في فروع أربعة نخصص الأول لمضاعفة الضريبة قانوناً والثاني للغرامة المفروضة من قبل الإدارة والثالث للغرامة التي تتولى فرضها لجان الاستئناف لنتهي في الرابع إلى تناول طبيعة الغرامة المفروضة من قبل القضاء وكما يلي :-

الفرع الأول

مضاعفة الضريبة قانوناً

تنص المادة ٥٩ من قانون ضريبة الدخل النافذ على أنه ((على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم فيها الدرجة القطعية)).

ويفهم من هذه المادة كما سبق التفصيل أنه بعد ثبوت أي من جريمتي إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة أو استعمال الغش أو الاحتيال الضريبي على المكلف بالضريبة وصدور حكم من المحكمة المختصة بالحبس الشديد أو بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على سنتين للجريمة الأولى والثانية بالتعاقب وصدور الحكم باتاً سواء بسبب انتهاء مدد الطعن فيه أو باستنفاد هذه الطرق بمضاعفة الضريبة محل الدعوى في كل من الجريمتين السابقتين دون أن يكون لها أية سلطة تقديرية في تحديد المبلغ الإضافي فهو محدد قانوناً بمبلغ مساوي لمبلغ الضريبة.

وقد ذهب البعض^(٥١) إلى القول بان هذا الجزاء ليس سوى ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية يقررها القانون الضريبي على مخالفة بعض أحكامه ذلك أن دور السلطة المالية في تقريرها لا يعدو أن يكون مجرد دور تنفيذي كاشف لحق الدولة في هذه الضريبة.

غير أن هذا الرأي محل نظر فمن ناحية نرى انه تلقف رأي بعض الفقه المصري^(٥٢) في تفسيره لطبيعة الجزاء الوارد في المادة الأولى من القانون رقم ٤٧١ لسنة ١٩٥٢ قبل تعديلها والخاصة برخص الأجهزة اللاسلكية التي كانت تنص على ((زيادة الرسم المقرر على الجهاز إذا لم يسدد في الميعاد القانوني)) دون الأخذ بنظر الاعتبار الاختلاف بين النصين حيث أن النص المصري فيه عبارة (زيادة الرسم) في حين أن النص العراقي فيه عبارة (على السلطة المالية مضاعفة الضريبة) مما يوحي بان الأولى نوع من أنواع الضرائب الإضافية في حين أن الثانية هي نوع من أنواع الجزاءات القانونية، ومن ناحية أخرى فأن القول بان مضاعفة الضريبة هي ضريبة إضافية يجعل المبلغ الإضافي جزء من الضريبة الأساسية وبالتالي لا يكون من صلاحية السلطة المالية التصالح بشأنها في حين أن الثابت أن المشرع العراقي منح في المادة (٥٩ مكررة) من قانون ضريبة الدخل النافذ للسلطة المالية ممثلة بالوزير أو من يخوله المصالححة مع المكلف في شأن هذا الجزاء لذا نرى أنه يشكل نوع من أنواع العقوبات التبعية وحسبنا دليلاً على ذلك أنها تلحق المحكوم عليه بقوة القانون كنتيجة للحكم عليه بإحدى العقوبتين الأصليتين الواردتين في المادتين (٥٧ و ٥٨) ودون الحاجة إلى النص عليها في الحكم

الذي يصدر بالعقوبة الأصلية وأنها لا يمكن فرضها بمفردها أي بمعزل عن العقوبات الأصلية التي تلحقها.

الفرع الثاني

الغرامة الضريبية المفروضة من قبل الإدارة

رأينا فيما سبق مجموعة من الغرامات الضريبية التي تتولى فرضها السلطة المالية، منها ما كان بشكل مبلغ محدد يفرض على مرتكب فعل معين كفرض مبلغ (١٠) آلاف دينار غرامة على كل فرع شركة أجنبية عاملة في العراق يتأخر عن تقديم تقرير أو حساب الدخل مصدق من قبل ديوان الرقابة المالية خلال المواعيد المحددة ما لم يكن التأخير بعذر مشروع يقتنع به الديوان، ومنها ما كان بشكل نسبة مئوية من مبلغ الضريبة المقدرة وبحدود (٥٠٠) ألف دينار على المكلف الذي يتأخر في تقديم تقرير أو حساب الدخل خلال المواعيد المحددة ما لم يكن التأخير بعذر مشروع تقتنع به السلطة المالية، ومثالها الأخر إضافة نسبة ٥% ومن ثم ١٠% من مقدار الضريبة إذا لم تدفع خلال الـ (٢١) يوم الأولى والـ (٢١) يوم الثانية التالية للتبليغ^(٥٣).

وقد ثار الخلاف حول تحديد طبيعة هذه الغرامات، حيث ذهب البعض إلى أنها غرامات جنائية بالاعتماد على أن الأصل في الغرامات أنها جنائية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك غير أن هذا الرأي محل نظر باعتبار أن الغرامات الجنائية تقضي بها المحكمة الجنائية حصراً. وذهب البعض الأخر إلى القول بأن الجزاءات لا تعد جنائية إلا إذا كان لا يتصور صدورهما إلا من المحكمة الجنائية وما دامت هذه الجزاءات تفرضها الإدارة فهي بالتأكيد جزاءات غير جنائية ومن ثم فهي غرامات إدارية تعد بمثابة تعويض مدني للخزانة العامة وتخلو تماما من فكرة العقوبة^(٥٤).

في حين ذهب رأي ثالث^(٥٥) إلى اعتبار هذه الغرامات جزاءات ضريبية خاصة تفرضها ذاتية القانون الضريبي ليحقق أغراضه المنشودة على أن هذا الرأي محل نظر أيضاً على أساس أن لا مبرر يدعونا إلى وصف هذه الجزاءات بالجزاءات الضريبية الخاصة مع إمكانية إدراجها ضمن إحدى الجزاءات المعروفة (جنائية، مدنية، إدارية)

فلا ضرورة تدعونا لوصفها بهذا الوصف ناهيك عن التناقض الذي يكتنف آراء أصحاب هذا الرأي فهم من ناحية ينتقدون وصف الغرامات الضريبية المقضي بها من قبل المحكمة الجنائية إلى جانب الغرامة الجنائية بأنها جزاءات ضريبية خاصة على أساس أن ذاتية القانون الضريبي لا تقتضي تغيير وصف جزاء معين في الوقت الذي يصفون فيه جزءاً آخر بنفس الوصف معتمدين الأدلة التي سبق أن وجهوا إليها سهام النقد.

ويشي من التأمل في النصوص القانونية التي فرضت هذه الجزاءات يتبادر إلى ذهننا للوهلة الأولى أن هذه الجزاءات هي ضرائب إضافية تلحق بالضريبة الأصلية حيث نلاحظ في هذه النصوص عبارات (تفرض السلطة المالية مبلغ إضافي بنسبة ١٠%) و (تفرض السلطة المالية مبلغ إضافي قدره (١٠) آلاف دينار) و(يضاف إلى الضريبة ٥% من مقدارها) غير أن هذه الرؤية سرعان ما تتبدد إذا ما علمنا أن المشرع أعطى في البعض منها للسلطة المالية الحق في إعفاء مرتكب الفعل من العقوبة كلاً أو جزءاً ما يتنافى وقاعدة وجوب اقتضاء دين الضريبة أصلية كانت أم إضافية، لنتتهي إلى أن هذه الجزاءات هي غرامات إدارية بالاعتماد على أن الجهة المخولة بإيقاعها هي السلطة المالية (الإدارة) وان هذه القرارات لا يجوز الطعن بها بطرق الطعن الواردة في قانون أصول المحاكمات الجزائية وعدم قابلية هذه الغرامات للاستبدال بالحبس البدلي.

الفرع الثالث

الغرامة الضريبية المفروضة من قبل لجان الاستئناف

لجان الاستئناف هي جهات إدارية منحها القانون سلطات قضائية محدودة^(٥٦) حيث خولها المشرع صلاحية فرض غرامة نسبية تتراوح بين ١٠% - ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات القانونية على كل من يخالف أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل عند إحالته إليها من قبل السلطة المالية.^(٥٧) وبالنظر للسلطة القضائية الممنوحة لهذه اللجان وقابلية مبالغ الجزاءات التي تفرضها للاستبدال بالحبس البدلي عن طريق المحاكم المختصة عند امتناع المحكوم عليه عن دفعها ناهيك عن أن هذه اللجان تنظر استئنافاً في كل القضايا المتعلقة بتقدير الدخل

وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات وجب الاعتراف بجنائية هذه الغرامات النسبية^(٥٨) مع تحفظنا الشديد على مسلك المشرع الضريبي العراقي في منح لجان الاستئناف مثل هذه السلطات ومنع المحاكم من النظر في قضايا ضريبة الدخل.

الفرع الرابع

الغرامة الضريبية المقضي بها من قبل المحكمة حصراً

إن الجزاء المالي الوحيد الذي أعطى فيه مشرع ضريبة الدخل العراقي للمحاكم سلطة القضاء به هو الغرامة التي تتراوح بين ١٠٠ - ٥٠٠ دينار على كل من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب جريمة عدم الالتزام بالواجبات الضريبية أو جريمة إفشاء أسرار المكلف^(٥٩).

ولا خلاف حول اعتبار هذه الغرامة من قبيل الغرامات الجنائية وإمكانية الطعن بها وفقاً لطرق الطعن المحددة في قانون أصول المحاكمات الجزائية.

الخاتمة

ها نحن نصل إلى خاتمة بحثنا هذا ولا يسعنا هنا إلا أن نحدد أهم ما توصلنا إليه من نتائج ونلخص التوصيات التي نتمنى على مشرعنا الضريبي الأخذ بها وكما يلي :-

أولاً :- النتائج

انتهى البحث إلى عدة نتائج أهمها :-

- ١- عد مشرع ضريبة الدخل مجموعة من الأفعال جرائم ضريبية مادية وهي عدم القيام بالواجبات القانونية وإفشاء أسرار المكلف ومخالفة أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية

والتأخر في تقديم تقارير أو حسابات الدخل فيما عد أفعالاً أخرى جرائم ضريبية عمدية تطلب فيها قصداً جنائياً عاماً وأخر خاصاً وهي إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة واستعمال الغش أو الاحتيال الضريبي.

٢- ولكي يضمن المشرع تطبيق واحترام قواعده فرض عقوبات ضريبية على كل من يرتكب إحدى الجرائم الضريبية ولم تخرج هذه العقوبات عن ثلاثة أنواع وهي زيادة الضريبة التي أعطى فيها للإدارة سلطة فرضها على الفاعل والغرامة التي قسم سلطة فرضها بين المحاكم المختصة ولجان الاستئناف والحبس الذي جعل المحاكم المختصة هي السلطة التي تملك فرضه.

٣- لم يجر المشرع الطعن بقرارات فرض عقوباتي زيادة الضريبة والغرامة الصادرة عن السلطة المالية أو لجان الاستئناف إلا وفقاً للطرق الواردة في القانون الضريبي في حين تطبق طرق الطعن الواردة في قانون أصول المحاكمات الجزائية على أحكام الغرامة والحبس الصادرة عن المحاكم المختصة.

٤. أوجد المشرع الضريبي الفرنسي وتبعه المصري نوعاً من الجزاءات الضريبية المالية لا مثيل له في القانون العراقي هو عقوبة الغرامة الضريبية التي يوقعها القضاء إلى جانب الغرامة الجنائية والتي تتحدد بما لا يقل عن نسبة معينة من مبلغ الضريبة ولا تزيد على ثلاثة أمثال ما لم يدفع منها.

٥. وقد اختلف الفقه والقضاء هناك في تحديد طبيعة الجزاء الوارد في الفقرة (٤) فتباينت أوصافهم له بين تعويض مدني خالص وعقوبة جنائية بحتة وجزاء مختلط وضريبة إضافية وجزاء إداري غير أن هذه الأوصاف بقيت عاجزة عن تفسير كل أحكام هذا الجزاء وأن استطاعت تفسير بعضها فأخذنا برأي من يرى انه جزء ضريبي خاص باعتباره الوحيد الذي استطاع تفسير جميع أحكام هذا الجزاء.

٦. إن مضاعفة الضريبة كجزاء مفروض بالمادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لا يعدو أن يكون عقوبة تبعية على اعتبار أن فرضها لا يحتاج إلا إلى صدور حكم من المحكمة المختصة بإحدى العقوبتين الواردتين في المادة (٥٧ أو ٥٨) من ذات القانون واكتساب الحكم درجة البتات.

٧. إن الغرامات الضريبية المفروضة من قبل السلطة المالية تعد جزاءات إدارية.
٨. لا تخرج الغرامات الضريبية المقضي بها من قبل لجان الاستئناف أو المحاكم المختصة في العراق عن كونها غرامات جنائية صرفة.

ثانياً :- التوصيات

- وختاماً بودنا لو أن المشرع الضريبي العراقي يأخذ بالمقترحات التالية التي ترمي في جملتها إلى خدمة أهداف وغايات القانون الضريبي :-
١. إلغاء المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ سيئة الصيت وإعادة الولاية العامة للقضاء على مسائل الضريبة.
 ٢. إعادة صياغة البند أولاً من المادة (٥٦) من ذات القانون لرفع التناقض الوارد فيه عن طريق فصل الفقرتين الثالثة والرابعة منه وجعل كل منها بنداً خاصاً لهذه المادة.
 ٣. مساواة فروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق مع بقية المكلفين في عقوبة جريمة التأخر في تقديم تقرير أو حسابات الدخل وذلك بدمج الفقرة الرابعة من البند أولاً مع البند ثانياً من المادة (٥٦) من القانون.
 ٤. إلغاء التكرار غير المبرر لعبارات إعداد وتقديم البيانات الكاذبة أو الناقصة وإزالة الغموض الذي اكتنف المادة (٥٧) من القانون ذاته الذي أفرزته إضافة المشرع عبارة (عن علم) في الفقرة الأولى منها فقط مما دفع البعض إلى القول بان الجريمة ذاتها تكون مرة عمدية ومرة أخرى مادية لذا يجب إعادة صياغتها بما يضمن الابتعاد عن ذلك.
 ٥. رفع عبارة (أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك) الواردة في عجز الفقرة الثانية من المادة (٥٧) من القانون والاكتفاء بالقواعد العامة للمساهمة التبعية في قانون العقوبات.

٦. تحميل الشريك غير المكلف جزء من عقوبة مضاعفة الضريبة الواردة في المادة (٥٩) من القانون وعدم الاكتفاء بفرض العقوبة السالبة للحرية عليه.

هوامش البحث

- (١) انظر - ف(١) من م (١٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ط١، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨، ص ١٩٣ - ١٩٤.
- (٢) انظر - م(٢٠) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- (٣) انظر - م(٢٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- (٤) انظر ف (١) من البند أولاً من قانون ضريبة الدخل.
- (٥) انظر ف (٢،١) من م (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ. وللمزيد من التفاصيل حول حق الإطلاع راجع هشام صفوت العمري، الضرائب على الدخل، ج١، ضريبة الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩، ص ١٠٥ - ١٠٦.
- (٦) انظر ف(٢) من البند (أولاً) من م (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- (٧) انظر - م (١ - ٥) من نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض قانون ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.
- وانظر في تفصيل هذه الواجبات د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، بلا مكان ولا سنة نشر، ص ٩٥.
- د. لطيف جبر كومانى وعلي كاظم الرفيعي، القانون التجاري، بغداد، ٢٠٠٠، ص ١٩٧ - ٢٠٧.
- (٨) انظر - ف(٣) من البند أولاً من م(٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، القسم الأول، بدون مكان ولا سنة نشر، ص ٢٣٣ - ٢٣٤.
- (٩) انظر - م(٢٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

- وانظر في تفصيل هذا الواجب احمد خلف حسين الدخيل، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى كلية القانون بجامعة الموصل، ١٩٩٧، ص ٨ - ٩.
- (١٠) انظر - ف (٤) من البند (أولاً) من م (٥٦) من قانون ضريبة الدخل.
- البند ثانياً من م (٥٦) من قانون ضريبة الدخل.
- ياسمين الدباغ ود. طلال كداوي، قياس استجابة المكلفين للعقوبات الضريبية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، تموز، ٢٠٠١، ص ٥٠.
- (١١) انظر - مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص ٢٣٤.
- حيدر وهاب العنزي، الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١، ص ٥٢.
- (١٢) انظر - مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص ٢٣٧.
- ولعل من المفيد بيان أن السلطة المالية في العراق قد درجت خطأً على التفرقة بين جريمة إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة وجريمة استعمال الغش والاحتيال الضريبي على أن الأولى تقوم على تغيير الحقيقة في المحررات العادية فيما تكون الثانية على المحررات الرسمية. للمزيد من التفاصيل راجع حيدر وهاب العنزي، مصدر سابق، ص ٦٠ - ٦١.
- (١٣) تنص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ على انه ((يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلاً أو جزءاً)).
- (١٤) انظر المواد (٤٧ - ٥٤) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

(١٥) انظر ف (٤) من البند أولاً من م (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ، ونسجل في هذا المجال تحفظنا الشديد على صياغة المادة (٥٦) التي أورد المشرع في صدر البند أولاً منها عقوبة الغرامة التي تتراوح بين ١٠٠ - ٥٠٠ دينار ليجعلها عقوبة منطبقة على جميع الأفعال الواردة في فقرات هذا البند ثم جاء في الفقرة (٤) منها وحدد عقوبة المبلغ الإضافي مما يؤدي إلى كثرة الاجتهادات ومن ثم وجود عقوبتين لجريمة واحدة فهل يأخذ بهما معاً أم بالعقوبة الأشد أم الأخف وكنا نفضل حسم هذه الإشكالية.

(١٦) انظر م(٥٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(١٧) انظر ف (١) من م (٥٠) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ النافذ.

ومن الجدير بالذكر أن الفقه الجنائي اختلف حول هذه المسألة، انظر في تفاصيل ذلك د. أكرم نشأت إبراهيم، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن، ط١، مطبعة الفتیان، بغداد، ١٩٩٨، ص ٢٠٣ - ٢٠٥. ود. كامل السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات الأردني، دراسة مقارنة، طباعة المكتبة الوطنية، عمان، ١٩٩٨، ص ٣٥٧ - ٣٥٩.

(١٨) انظر - حيدر وهاب عبود العنزلي، مصدر سابق، ص ٥٩ و ٦١.

(١٩) انظر م (٤٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ، وقد أوردنا هذه العقوبة من ضمن العقوبات الضريبية مع أن المشرع لم يوردها ضمن الفصل الثامن والعشرين المخصص للجرائم والعقوبات الضريبية لان المشرع أورد في هذه المادة جريمة وعقوبة ضريبية.

(٢٠) انظر في تفصيل ذلك د. طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع المالي، بدون مكان ولا سنة نشر، ص ٢٥٤.

(٢١) للمزيد من الإيضاح انظر - احمد الدخيل، مصدر سابق، ص ٥.

- (٢٢) للمزيد من التفاصيل حول مزايا وعيوب الغرامة انظر - د. ماهر عبد شويش الدرة، الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الحكمة للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٠، ص ٤٧٢ - ٤٧٤.
- . د. محمد علي السالم عياد الحلبي، شرح قانون العقوبات، القسم العام، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٧، ص ٤٨٨ - ٤٨٩.
- (٢٣) انظر البند أولاً من م (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ الذي سجلنا تحفظنا على صياغته فيما سبق.
- (٢٤) راجع في هذه الطرق المواد (٢٤٣ - ٢٧٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ المعدل.
- (٢٥) ولا يختلف قانون العقوبات المصري مع نظيره العراقي في هذه الأحكام انظر في تفصيل الغرامة النسبية محمود إبراهيم إسماعيل، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، مطابع دار الهنا، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ٥٥-٥٧.
- (٢٦) انظر ف (١) من م (٩٣) من قانون العقوبات العراقي النافذ.
- (٢٧) انظر د. مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص ٢٠٣.
- (٢٨) انظر المواد (٨٨ و ٨٩) من قانون العقوبات العراقي النافذ.
- (٢٩) انظر م (٥٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- (٣٠) انظر م (٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- (٣١) انظر على سبيل المثال م (٢١) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ وم (٨٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المصريان.
- (٣٢) انظر أيمن خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن، مطبعة الشرطة، بغداد، ١٩٨٤، ص ١١٦.
- د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، بدون مكان نشر، ١٩٦٠، ص ١٩٥.
- (٣٣) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط١، دار المعارف بمصر، ١٩٦٩، ص ١٦٨ - ١٧٢.

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

- (٣٤) د. احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد، ٢٤، س٣٠، ١٩٦٠، ص ٤٤٤ - ٤٤٥.
- (٣٥) من أصحاب هذا الرأي د. محمود محمود مصطفى وسمير الجنزوري ود. احمد ثابت عويضة ويتفق معهم أيمن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١١٨ و ١٢٠. وانظر في هذه الحجج أيضا د. قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ١٩٣.
- (٣٦) انظر حسن صادق المرصفاوي، مصدر سابق، ص ١٦٩.
- احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٤٤٧.
- د. قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ١٩٤.
- (٣٧) ومع أن محكمة النقض المصرية سايرت محكمة النقض الفرنسية في الأخذ بهذا الرأي إلا أنها خالفتها في تغليب معنى العقوبة على معنى التعويض فيه وقد ساير البعض من الفقه رأي محكمة النقض المصرية فيما تماشى رأي البعض الآخر مع رأي القضاء الفرنسي. انظر في تفصيل ذلك د. قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ١٩٩ - ٢٠٠.
- (٣٨) انظر د. محمد علي الدقاق، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٥٧، ص ٥٧ - ٥٨.
- احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٤٥٦ - ٤٧٠.
- (٣٩) انظر في تفصيل ذلك - د. قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ٢٠٠.
- د. محمد علي الدقاق، مصدر سابق، ص ٥٦ - ٥٧.
- (٤٠) انظر في تفصيل ذلك - أيمن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١٢٠.
- د. قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ٢٠٠.
- (٤١) للمزيد من الايضاح انظر - محمود إبراهيم إسماعيل، مصدر سابق، ص ٦٣ - ٦٤.
- محمد علي الدقاق، مصدر سابق، ص ٥٩.
- (٤٢) راجع . احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٤٤٨.
- (٤٣) انظر أيمن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١١٧.

- (٤٤) احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ٤٤٦.
- (٤٥) راجع في تفصيل ذلك د. قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ١٥٩ - ١٩١.
- (٤٦) انظر احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٤٤٦.
- (٤٧) للمزيد من التفصيل انظر د. قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ٢٠٤.
- (٤٨) انظر نفس المصدر السابق، ص ٢٠١ - ٢٠٣.
- ومن المؤيدين لهذا الرأي بالإضافة إلى د. قدرى نقولا عطية د. حبيب المصري -
انظر حسن صادق المرصفاوي، مصدر سابق، ص ١٦٨.
- (٤٩) انظر أيمن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١١٧ - ١١٨.
- (٥٠) انظر في التطور التاريخي للجزاء القانوني د. محمد علي الدقاق، مصدر سابق، ص ١ وما بعدها.
- (٥١) أيمن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١١٤ و ١٢٢.
- (٥٢) د. أحمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٤٤٩.
- (٥٣) راجع الصفحات (٨. ٩) من هذا البحث.
- وانظر م (٤٥) و (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
- ومثال هذه العقوبات في مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ نسبة ١% المفروضة على التأخير في تقديم الإقرار أو سداد أفساط الضريبة.
- (٥٤) انظر في تفصيل هذه الآراء التي تبحث في طبيعة الجزاءات التي فرضها المشرع المصري في المادة ٦ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ والمادة ٢٨ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ والمادة ١٢٤، رابعاً من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٧ التي منحت الإدارة صلاحية فرض غرامات ضريبية، د. احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٤٥٠ - ٤٥٤.
- (٥٥) أيمن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١٢١ - ١٢٢.
- (٥٦) تشكل لجان الاستئناف ببيان يصدره وزير المالية في كل مكان فيه محكمة بداءة برئاسة قاض من الصنف الثاني في الأقل وعضوية اثنين من المختصين بالأمر

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

- المالية بالإضافة إلى أعضاء احتياط بنفس الشروط (م ٣٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ. انظر في تشكيل وطبيعة هذه اللجان كل من :
- احمد الدخيل، مصدر سابق، ص ٣٥.
 - د. مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص ٢٠٢.
 - حيدر وهاب عبود العنزي، نظرة في القضاء الضريبي، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج ٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١، ص ١١٣ - ١١٤.
 - (٥٧) انظر ف (٣) من البند أولاً من م (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
 - (٥٨) ونود في هذا المجال أن نشير إلى أن البعض (إيدن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١١٤ - ١٢٢) يناقض نفسه في وصف هذا الجزاء فتارة يصفه بالغرامة الإدارية وتارة أخرى يصفه بالغرامة الجنائية دونما مبرر.
 - (٥٩) انظر - صدر البند أولاً من (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
 - الصفحة (٣ و ٨) من هذا البحث.

قائمة مصادر البحث

أولاً : الكتب

- ١- إيدن خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن، مطبعة الشرطة، بغداد، ١٩٨٤.
- ٢- د. أكرم نشأت إبراهيم، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن، ط ١، مطبعة الفتیان، بغداد، ١٩٩٨.
- ٣- د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، بلا مكان ولا سنة نشر.
- ٤- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط ١، دار المعارف بمصر، ١٩٦٩.
- ٥- حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ط ١، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨.

- ٦- د. طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع المالي، بدون مكان ولا سنة نشر.
٧. د. كامل السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات الأردني، دراسة مقارنة، طباعة المكتبة الوطنية، عمان، ١٩٩٨.
٨. د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها، بدون مكان نشر، ١٩٦٠.
٩. د. لطيف جبر كوماني وعلي كاظم الرفيعي، القانون التجاري، بغداد، ٢٠٠٠.
١٠. د. ماهر عبد شويش الدرة، الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الحكمة للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٠.
١١. د. محمد علي السالم الحلبي، شرح قانون العقوبات، القسم العام، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٧.
- ١٢- محمود إبراهيم إسماعيل، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، مطابع دار الهنا، القاهرة، بدون سنة نشر.
- ١٣- د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، القسم الأول، بلا مكان ولا سنة نشر.
- ١٤- د. محمد علي الدقاق، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٥٧.
- ١٥- هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على، ج١، ضريبة الدخل، مطبعة الحافظ، بغداد، ١٩٨٩.

ثانيا : البحوث والرسائل الجامعية

- ١- احمد خلف حسين الدخيل، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى كلية القانون بجامعة الموصل، ١٩٩٧.
- ٢- د. احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد، ع٢، س٣٠، ١٩٦٠.

الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ((دراسة مقارنة))

د. صباح مصباح محمود / احمد خلف حسين الدخيل

٣. حيدر وهاب عبود العنزي، الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١.

٤. حيدر وهاب عبود العنزي، نظرة في القضاء الضريبي، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١.

٥- ياسمين الدباغ ود. طلال كداوي، قياس استجابة المكلفين للعقوبات الضريبية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١.

ثالثاً: القوانين والأنظمة والمراسيم

١. مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (٣) لسنة ١٩٥٥.
٢. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
٣. قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٧) لسنة ١٩٨١ المعدل.
٤. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٥- نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل.
٦. جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٠٣٠ في ٢٨ / ١ / ١٩٨٥.

Dr. Sabah Musbah Mahmood / Mr. Ahmed Khalaf Hussein Al-Dikheel
Assistant professor of criminal law Lecturer of public finance and
financial legislation

Iraq / University of Tikrit / Dean Assistant in College of law

Iraq / University of Tikrit / College of law

ABSTRACT

In order to achieve aims of taxable law there must be a legal penalty impose upon those who does not obey its rules. Because the financial penalties are the best here, they are taken by the taxable legislator in Iraq and other states. The difference is increased among jurists as among judicial courts about the legal nature of these penalties which lead to arise differences in results.

This research tries to achieve the correct nature of every kind of those penalties. It discovered that the taxable forfeit, which are decided by the criminal court beside the criminal forfeit and which equal to determinate percent of tax sum, is a special taxable penalty because this nature is the only one which can conclude all rules of this penalty. The research ended to know that the punishment of double of tax is an unoriginal punishment. It discovered that the taxable forfeit which is imposed by financial authority (taxable administrator) is an administrative penalty. Finally, it reached the fact that the taxable forfeit which is decided alone by appeal committees or courts in Iraq is a criminal forfeit.