



Al-rafidain of Law (ARL)

ISSN: 1819-1746

E-ISSN: 2664-2778

<https://alaw.uomosul.edu.iq>



Additional guarantees of the tax penalty

Yassin Abdel Aziz Abdullah¹

Ministry of Justice/Notary Public Department

yassin.201wp101@student.uomosul.edu.iq

Zainab Munther Jassim²

College of Law/ University of Mosul

zainabmjassim75@gmail.com

Article information

Article history

Received 13 February, 2023

Revised 12 March, 2023

Accepted 13 March, 2023

Available Online 1 June, 2025

Keywords:

- Guarantees of tax punishment
- Tightening of tax penalties
- Complementary penalties in the income tax law
- Tax returns

Correspondence:

Yassin Abdel Aziz Abdullah

yassin.201wp101@student.uomosul.edu.iq

Abstract

Tax legislation has increasingly focused on stipulating certain basic guarantees necessary to achieve adequate tax revenue during the process of determining income tax, collecting it, and transferring it to the public treasury. To this end, the tax administration has been granted broad powers, including the imposition of stricter tax penalties on taxpayers. The severity of the penalty is considered one of the most important guarantees established by tax legislation to safeguard the state's interest in collecting tax debts. These guarantees include those that are standard and necessitated by the existence of tax penalties, deriving from the general principles governing the imposition of taxes, as well as those specifically enacted by the legislator to ensure the state's right to impose tax punishment. Hence arises the concept of additional guarantees for the tax penalty.

Doi: 10.33899/arlj.2023.138337.1240

© Authors, 2025, College of Law, University of Mosul This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>).

الضمانات الإضافية للعقوبة الضريبية

ياسين عبد العزيز عبد الله

زينب منذر جاسم

وزارة العدل / دائرة كاتب العدل

كلية الحقوق / جامعة الموصل

المستخلص

معلومات البحث

تاريخ البحث

الاستلام ١٣ شباط، ٢٠٢٣

التعديلات ١٢ آذار، ٢٠٢٣

القبول ١٣ آذار، ٢٠٢٣

النشر الإلكتروني ١ حزيران، ٢٠٢٥

الكلمات المفتاحية

- ضمانات العقوبة الضريبية

- تشديد العقوبات الضريبية

- العقوبات التكميلية وقانون ضريبة

الدخل

- العود الضريبي

ازداد اهتمام التشريعات الضريبية بالنص على بعض الضمانات الأساسية والتي تعد ضرورية من أجل تحقيق وفرة الحصيلة الضريبية عند تحديد ضريبة الدخل وتحصيلها وتوريدها إلى الخزينة العامة، لذا فقد منحت الإدارة الضريبية صلاحيات واسعة من أجل ذلك ، ومن هذه الصلاحيات هي التشديد في العقوبة الضريبية على المكلف، إذ يعد التشديد في العقوبة من أهم الضمانات التي تنص عليها التشريعات الضريبية لحماية لمصلحة الدولة في اقتضاء دين الضريبة ، وإن هذه الضمانات فيها ما هو عادي ويقتضيه وجود العقوبة الضريبية وهي تستمد من المبادئ العامة التي تحكم فرض الضريبة ومنها ما يرتئي المشرع اللجوء اليه لضمان حق الدولة في العقاب الضريبي، ومن هنا جاءت فكرة الضمانات الإضافية للعقوبة الضريبية .

القدمة

تعمل بعض التشريعات الضريبية الخاصة بتشريعات الضرائب المباشرة على تشديد العقوبات الضريبية على المكلفين الذين يرتكبون بعض الجرائم التي تمتاز بخطورتها ويعد هذا التشديد من أهم ضمانات التنفيذ في المجال الضريبي ويفرض هذا التشديد على مرتكبي الأفعال التي تمثل سلوكيات غير قانونية يرتكبها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة عن طريق إخلاله العمدي والغير العمدي في تنفيذ كل أو بعض الالتزامات الضريبية .

فقد يتخذ التشديد في فرض العقوبة صوراً مختلفة، فبعض التشريعات تضاعف العقوبات السالبة للحرية والبعض الآخر يضاعف العقوبات المالية أو الغرامة الضريبية أو السالبة للحرية في حالة عودة المكلف لارتكابه الجريمة الضريبية وتشريعات أخرى تفرض عقوبات تبعية أو إجراءات أخرى تواجه بها الخطورة الإجرامية لدى المكلفين المخالفين، وهذا التشدد في العقوبة يعد من أهم الضمانات التي يحاط بها الالتزام الضريبي .

أولاً / أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من ما لموضوع العقوبة الضريبية من أهمية وتأثير مباشر على الالتزام الضريبي للمكلف الذي يلجأ الى تنفيذ التزاماته الضريبية خشية التعرض لها لذا فإن العقوبة بحد ذاتها تعد من اهم الضمانات التي يحاط بها الالتزام الضريبي لكنها قد يستهين بها المكلف المخالف الامر الذي يقتضي كبح جماحه بضمانات تحول دون ذلك.

ثانياً / مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في ندرة الدراسات التي تختص بضمانات العقوبة الضريبية في القانون العراقي بالإضافة إلى ضعف الضمانات عند التطبيق الفعلي للعقوبة، لذا كان لا بد من وجود ضمانات قوية تكفل حق الدولة في العقوبة وحق المكلف في عدم التعسف بالعقوبة عند فرضها عليه .

ثالثاً / فرضيات البحث: يقوم البحث على فرضية مفادها

- ١- مدى إمكانية اخضاع المكلف المخالف لضمان تنفيذ عقوبات إضافية أو عقوبات تكميلية تتناسب مع الخطورة الإجرامية للإفعال التي يأتي بها المكلف.
- ٢- إمكانية الرجوع إلى قانون العقوبات كبديل لتطبيق العقوبات الأشد.
- ٣- مدى صلاحية العقوبات التكميلية والتبعية كضمانة إضافية للعقوبة الضريبية .

رابعاً / منهجية البحث

بغية تحقيق هدف البحث سيتم اعتماد الأسلوب التحليلي الذي يعتمد دراسة النصوص القانونية بالإضافة إلى اعتماد المنهج المقارن الذي يقوم على استقصاء مواقف بعض الدول العربية كمصر والأردن نماذج حفظت حق الدولة بالعقاب بإضافة عدد من الضمانات التي لم يعمل بها المشرع العراقي .

خامساً / هيكلية البحث

بغية الوصول إلى هدف البحث فسيتم تقسيمه إلى مطلبين، تتناول في الأول الضمانات التي تنطوي على تشديد العقوبة الضريبية أما المطلب الثاني فنتناول فيه العقوبات التكميلية والتبعية والتدبير الاحترازي كضمانات إضافية للعقوبة .

المطلب الأول

الضمانات التي تنطوي على تشديد العقوبة الضريبية

تناولت القوانين الضريبية مجموعة من التصرفات سواء كانت إيجابية أم سلبية وعدتها جرائم وعينت العقوبات المقررة لها، والأصل أن المشرع يحدد جزاءً للجريمة التي ارتكبتها المتهم لأول مرة والهدف منها هو ردع الجاني“ حتى لا تسول له نفسه العودة إلى ارتكاب الجريمة مرة ثانية وهو ما يحقق الردع الخاص، وعليه قد لا تحقق العقوبة الأولى هدفها في منع المتهم من ارتكاب الجريمة فيقع في أهواء الجريمة عن طريق العودة إلى ارتكاب الجريمة مرة ثانية، ولذلك يتجه المشرع إلى تشديد العقوبة عليه بوصفه خطراً على المجتمع ولقابليته بالاعتیاد على الإجرام وهذا الإجراء يعد من أهم ضمانات العقوبة في المجال الضريبي، وقد لا يرى المشرع في هذا الإجراء ما يكفي لردع المكلف فيعتمد الى الاستعانة بما يقرره قانون العقوبات من عقوبات أشد بهذا الخصوص، ولكن هل توجه المشرع العراقي والتشريعات محل المقارنة إلى الأخذ بهذه الضمانات أم أن هناك توجه آخر يدعو إلى التعديل؟ هذا التساؤل سوف نحاول الإجابة عنه ضمن هذا المطلب في فرعين أحدهما يتناول العود الضريبي أما الثاني فيتعلق بتشديد العقوبات من خلال الرجوع للقوانين الأخرى وكالاتي :

الفرع الأول

العود الضريبي

أولاً: مفهوم العود الضريبي

يعد العود من الظروف المشددة للعقوبة على اعتبار أن الجاني لم يرتدع من العقوبة التي فرضت عليه لارتكابه الجريمة للمرة الأولى ومن ثم توجب التشريعات تشديد العقوبة عليه لعدّه خطراً على المجتمع“ كونه يصبح معتاداً على الإجرام، وفي الجرائم الضريبية عدت بعض التشريعات ومنها التشريعات محل المقارنة العود من الظروف المشددة للعقاب التي ترمي إلى عدم تكرار المكلفين الجريمة الضريبية“ لما لها من ضرر على الاقتصاد الوطني ومن هنا جاءت فكرة اعتباره من الضمانات الإضافية للعقوبة في مجال ضريبة الدخل والعود بشكل عام يقصد به حالة ارتكاب المجرم لجريمة تالية بعد سبق صدور حكم فضلاً

عن توافر الشروط المطلوبة في كل من الحكم والجريمة ^(١)، وعرف بأنه ارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائياً عن جريمة سابقة. ^(٢)

أما العود من ناحية الشخص القائم به فقد عرف بأنه حالة الشخص الذي يرتكب جريمة جديدة بعد سبق الحكم عليه بعقوبة في جريمة أو جرائم أخرى ^(٣)، والأصل أن العود نوعان: ^(٤)

- عود بسيط، وعود متكرر ويكون العود بسيطاً إذا كان قد صدر ضد المتهم حكم نهائي بعقوبة واحدة وقبل أن يرتكب آخر جريمة، أما العود المتكرر فهو يتحقق حينما تتضاعف العقوبات المحكوم بها، ثم يقوم الجاني بارتكاب جريمة تالية من نفس الجرائم التي حكم عليه من أجلها، وينبثق عن العود المتكرر صورة أخرى من العود وهي الاعتياد على الإجرام وإن يكون فيه المتهم عائداً عوداً متكرراً، ويبين في ذات الوقت عن إمكانية الإقدام على ارتكاب جرائم في المستقبل.
- ويمكن أن يكون العود عاماً حيث يمكن أن يتحقق بمجرد عودة الجاني لارتكاب جريمة لاحقة بعد صدور حكم بات عن الجريمة السابقة، وقد يكون العود خاصاً حيث يلزم

(١) د. عبد القادر عودة، التشريع الجنائي الإسلامي مقارناً بالقانون الوضعي، (ط١)، المجلد الأول، دار الكتب العلمية، بيروت | ٢٠٠٥)، ص ٦٢٢؛ وللمزيد من التفصيل ينظر المادة (١٣٩) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ والتي نصت على (يعتبر عائداً: أولاً من حكم عليه نهائياً لجناية وثبت ارتكابه بعد ذلك وقبل مضي المدة المقررة لرد اعتباره قانوناً جنائية او جنحة)

(٢) د. علي حسين خلاف، د. سلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، (مطبوعة الرسالة، الكويت | ١٩٨٢)، ص ٤٤٨.

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

(٤) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، (ط١)، دار النهضة العربية، القاهرة | ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦)، ص ١٧٧

لتحققه أن يكون هناك تشابه أو تماثل بين الجريمة التي حكم عليه من أجلها وبين الجريمة اللاحقة.

- ومن الممكن أن يكون العود مؤقتاً عندما يشترط القانون وقوع الجريمة الثانية خلال مدة معينة أي بعد الحكم النهائي من أجل الجريمة السابقة، ويمكن أن يكون العود مؤبداً حيث يعد الجاني عائداً إذا ارتكب جريمة تالية مهما بعد الزمن بينها وبين الحكم السابق.

والعود في الجريمة الضريبية هو ارتكاب المكلف جريمة ضريبية بعد الحكم عليه نهائياً بجريمة ضريبية سابقة، وأن الأحكام الخاصة بالعود الضريبي هي ذات الأحكام المتعلقة بالعود بشكل عام مع الأخذ بعين الاعتبار الذاتية الخاصة للقانون الضريبي التي فرضت بعض الاختلاف في تنظيم بعض أحكامه، أما شروط العود الضريبي هي:^(١)

١- إن شرط توافر العود في الجريمة الضريبية يتطلب أن يكون المكلف مرتكب جريمة من ذات الجريمة السابقة بمعنى أن المكلف المرتكب جريمة عادية لا يعدّ عائداً للجريمة الضريبية على اعتبار أن الجرائم الضريبية لها استقلاليتها وخصوصيتها التي فرضتها ذاتية القانون الضريبي، وهذا الأمر يعني أن العود الضريبي هو من النوع الخاص كونه يشترط التماثل بين الجرائم الضريبية المرتكبة وهو يكاد يكون قاعدة في العود الضريبي.^(٢)

(١) رفل حسن حامد، جزاءات إخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة -دراسة مقارنة،

(رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل|٢٠٠٣)، ص١٦٩، ١٧٠.

(٢) عبد الستار حمد أنجاد الجميلي، "العود في الجرائم الضريبية"، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، (٢٠٢٠)، ص١٤٣.

٢- إن من شروط العود في قانون العقوبات أن تكون العقوبة السابقة جنائية بصرف النظر فيما إذا كانت سالبة للحرية أم كانت غرامة أما إذا كانت العقوبة صادرة بتدبير احترازي فلا يصح أن توصف كسابقة في العود.^(١)

وإن العود في الجرائم الضريبية يستوجب أن يكون الحكم الصادر عن الجريمة السابقة من اختصاص المحكمة الاستئنافية أو من اختصاص المحاكم الجنائية المختصة (جناح جنائيات) أو أن يكون من اختصاص السلطة المالية^(٢)، سواء كانت العقوبة غرامة أصلية أو بديلة أو إضافية أو أن تكون عقوبة سالبة للحرية، وهذا ما تقر به ذاتية القانون الضريبي وانفراده عن بقية فروع القانون العام والخاص، ومنها القانون الجنائي. أما إذا كانت الإجراءات تفضي إلى تدابير احترازية فلا يصح وضعها كسابقة للعود.^(٣)

٣- طبقاً لقانون العقوبات المصري فإن حالة العود لا تتحقق إلا عندما يكون الحكم حائز حجية الشيء المحكوم فيه نهائياً، وهذا يتم بإحدى طرق الطعن أو انتهاء المواعيد المقررة بالطعن، وكذلك الحال بالنسبة للجرائم الضريبية حيث أن العود لا يتحقق إلا إذا حاز الحكم حجية الشيء المقضي فيه.

٤- يجب أن تكون الآثار القانونية للحكم السابق قائمة ولم تنقض سواء عن طريق العفو الذي جعل الفعل مباح أو عن طريق رد اعتبار قانوني أو قضائي.

٥- أن يرتكب المكلف الجريمة الضريبية خلال مدة زمنية محددة تحددها تشريعات الضرائب المباشرة.

(١) أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية، (مكتبة النهضة العربية، ط١/١٩٦٠)، ص٢٢٥.

(٢) د. عوض إسماعيل الدليمي، موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي (العود) من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، (بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي العلمي الأول، صادر عن الهيئة العامة للضرائب، قسم الإحصاء والبحوث، وزارة المالية، بغداد | ٢٠٠١)، ص٩.

(٣) د. رفل حسن حامد محمد، مصدر سابق، ص١٧١.

وإن العود في الجرائم الضريبية هو مؤقت“ لأنه لا يستلزم لعدّ الجاني عائداً أن تكون الجريمة الضريبية الجديدة وقعت خلال مدة معينة من وقوع الجريمة السابقة وقد أكد هذا التوجه قانون ضريبة الدخل المصري عندما اشترط لتفعيل أحكام العود ارتكاب الجريمة الضريبية خلال مدة ثلاث سنوات من تاريخ صدور الحكم البات بالجريمة السابقة.^(١)

ويلاحظ أن المشرع العراقي لم ينظم العود في الجرائم الضريبية والسبب في ذلك “هو عدم وجود تنظيم بأحكام العود في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، في حين أخذ به كل من المشرع المصري الذي اتجه إلى تشديد العقاب في حالة العود بموجب نص المواد (١٣٥، ١٣٣، ١٣٢) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمشرع الأردني الذي شدد العقوبة في حالة العود وتكرار الجرائم الضريبية في المواد (٦٤، ٦٦/ الفقرة ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل النافذ أما عن أوجه التشديد فسوف نعرض لها ضمن الفقرة الآتية :

ثانياً: أثر العود الضريبي كضمانة إضافية للعقوبة في ضريبة الدخل

يظهر أثر العود كضمانة إضافية للعقوبة في مجال ضريبة الدخل من خلال الآثار التي يترتبها في تشديدها والتي بالإمكان إن اخذت في التشريعات محل المقارنة أحد الاشكال الآتية:^(٢)

١- مضاعفة العقوبة

ويتمثل في تشديد الحد الأقصى للعقوبة المقررة للجريمة وقد عد البعض التشديد في العود الضريبي وجوبياً“ بسبب جسامة الجريمة الضريبية لحمايتها المصلحة العامة في حين لا يعده البعض كذلك وإنما يعطيه حكم العود الوارد في قانون العقوبات المصري على أساس أن المشرع لم يتخذ موقفاً واضحاً إزاء وجوب التشديد في العقوبات وبالتالي هو يعد من النوع الجوازي، وإن هذا الرأي محل نظر ذلك أن صيغ العبارات المتعلقة بالعود سواء

(١) المادة ١٣٥ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ.

(٢) د. فوزية عبد الستار، شرح قانون العقوبات، القسم العام، (دار النهضة العربية، القاهرة)

١٩٨٧، ص ٦٤ .

في القوانين التي تشكل القواعد العامة وكذلك في قوانين ضريبة الدخل هي ذاتها مما يعني إن احتمال الجواز هو أكبر من الوجوب في القانونين.^(١)

وقد أخذت التشريعات الضريبية محل المقارنة بهذا الأثر من خلال أسلوب مضاعفة العقوبة الضريبية سواء كانت عقوبة مالية أو سالبة للحرية فقد ضاعف المشرع المصري عقوبة الغرامة التي حددها بين (٢٠٠٠ و ١٠٠٠٠٠) آلاف جنيه مصري في حالة الجرائم المتعلقة بالامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي والتخلف عن تقديم البيانات والمعلومات أو عدم تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.^(٢)

كما أخذ به المشرع الأردني عندما ضاعف عقوبة الغرامة التي حددها بين (٢٠٠ و ٥٠٠) دينار أردني في حالة ارتكاب المكلف أفعال الامتناع الضريبي متى تكررت هذه الأفعال.^(٣)

٢- الجمع بين عقوبتين

توجه المشرعان المصري والأردني إلى الجمع بين عقوبتي الحبس والغرامة كأسلوب لتشديد العقوبة في حالة العود الضريبي، إذ توجه المشرع المصري إلى الجمع بين عقوبتي الغرامة والحبس من خلال الحكم بهما معا في حالة الجرائم المرتكبة من المحاسبين المخالفين

(١) للتفصيل في هذه الآراء ينظر: حسني الجندي، مصدر سابق، ص ١٨٥؛ رفل حسن حامد، مصدر سابق، ص ١٦٨؛ عبد الستار حمد الجميلي، مصدر سابق؛ ص ١٤٢؛ أحمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٢٢٤.

(٢) ينظر المادة ١٣٥ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ.

(٣) ينظر المادة ٦٤/ب من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل النافذ.

لأحكام قانون ضريبة الدخل المصري في حالة العود^(١)، كما أنه أقر نفس الحكم بالنسبة لجرائم التهرب الضريبي المرتكبة من المكلفين في حالة العود الضريبي.^(٢)

وما يؤخذ على موقف المشرع المصري هذا أنه اغفل أن الحكم المقرر أصلاً هو الحبس والغرامة، فهو قد جمع بينهما في إحدى الحالتين وجاء بالتخيير في الحالة الثانية، الأمر الذي يثير التساؤل حول نطاق العود والذي يفترض أن يكون ضمن الحالة الثانية^(٣) لأنه جاء بالجمع ابتداءً ثم التخيير لاحقاً، وكان الأجدر بالمشرع المصري أن يرفع حدي العقوبة طالما أنه اختار الجمع بين الحبس والغرامة ابتداءً.

أما عن المشرع الأردني فقد كان أكثر توفيقاً من نظيره المصري بهذا الخصوص^(٤) لأنه جاء بحكم جمع فيه بين العقوبتين (الحبس والغرامة التي تعادل مثل الفرق الضريبي) في حالات التهرب الضريبي متى تكررت الأفعال التي تشكل جرائم للتهرب الضريبي حسب قانون ضريبة الدخل الأردني، لكنه تميز عن المشرع المصري في الأخذ بالعود المتكرر عندما تدرج في فرض عقوبة العود المشددة بحسب عدد مرات تكرار الفعل إلى حد أربع مرات ولما زاد عن ذلك.^(٥)

(١) حددت المادة ١٣٢ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ العقوبة بالحبس والغرامة التي لا تقل عن ١٠.٠٠٠ ألف ولا تزيد عن ١٠٠.٠٠٠ ألف جنيه مصري أو بإحدى هاتين العقوبتين.

(٢) حددت المادة ١٣٣ من القانون نفسه العقوبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز الخمس سنوات والغرامة التي تعادل مثل الضريبة التي لم يتم ادائها أو بإحدى هاتين العقوبتين.

(٣) حددت المادة ٦٦/ب من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل النافذ الية تشديد العقوبة كالاتي:

١- الحبس مدة لا تقل عن أربعة أشهر ولا تزيد على سنة واحدة في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الثانية.

٢- الحبس مدة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد على سنتين في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الثالثة.

٣- الحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تزيد على ثلاث سنوات في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الرابعة وما يليها.

وأخيراً بعد البحث في ظرف العود في الجريمة الضريبية فإننا نرجو من المشرع الضريبي العراقي أن يأخذ بما أخذت به تشريعات الدول محل المقارنة من تشديد للعقوبات الضريبية في حالة التكرار الجرمي سواء كانت عقوبات سالبة للحرية أو عقوبات مالية وبصورة واضحة وصريحة في قانون ضريبة الدخل " لأن الأسلوب الذي اعتد به المشرع الضريبي العراقي في ردع الجرائم الضريبية سواء كان ذلك بالنص على عقوبات غير رادعة أو من حيث عدم تشديد العقوبة على المكلف العائد يكون قد ترك الباب أمام المكلف المتهرب لارتكاب فعله لأكثر من مرة من دون أن تكون هناك أية عقوبة مشددة تردعه وتزجره، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن للعدالة الضريبية اعتبارات تقتضي وجوب تمايز بين فرض العقوبة وبين من يرتكب الجريمة لأول مرة، وبين الذي يعتاد على ارتكابها لأكثر من مرة.

ولذلك نجد أنه من الضروري تعديل نص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي بإلحاق عبارة " وفي حالة العود يعاقب بالحبس والغرامة معاً " فضلاً عن إدراج فقرة " وفي حالة العود تضاعف عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة (٥٧) من القانون " وعلى أن تنص المادة (٥٨) " وفي حالة العود تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة ".

كما أنه يمكن تطبيق العود على الجرائم التي ترتكب بعد الجريمة الأولى حتى وإن لم ينص عليها في أي قانون خاص طالما أن تنظيم العود مدرج في قانون العقوبات العام وعدم وجود أي تقييد في قانون خاص آخر لذا فبالإمكان تطبيق العود على الجرائم وإن تماثلت حكماً.^(١)

الفرع الثاني

تشديد العقوبات الضريبية بالرجوع للقوانين الأخرى

لم تكتفِ التشريعات الضريبية بما أوردته من عقوبات ضريبية في قانون ضريبة الدخل فضلاً عن ذلك استعانت بما تقره القوانين الأخرى من عقوبات أشد بهذا الخصوص، الأمر الذي وفر ضمانات إضافية للعقوبة في مجال ضريبة الدخل وإن هذا التوجه أخذت به التشريعات محل المقارنة دون التشريع العراقي.

(١) عبد الستار حمد أنجاد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ١٤٣.

فقد توجه المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل الموحد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ إلى الأخذ بالعقوبات الأشد التي ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر يمكن أن يعاقب على الجرائم التي نص عليها هذا القانون ضمن نص المادة ١٣١ من هذا القانون، وهذا يعني أنه يتوجب على قاضي الموضوع الرجوع إلى العقوبة الأشد عند التطبيق، وإن كانت موجودة ضمن نصوص قانون العقوبات والقوانين الأخرى إن وجدت، لكن التساؤل الذي يثور هو الكيفية التي يحدد بها القاضي العقوبة الأشد ويتبع النصوص التي تقرر عقوبات أقل؟

إن الإجابة عن هذا التساؤل والحكم بالعقوبة الأشد تكون بالرجوع إلى القواعد الآتية: ^(١)

١- يتم التقدير على أساس النظر إلى نوع العقوبة على حسب نوعها طبقاً لترتيب العقوبات التي يتضمنها قانون العقوبات على أساس أن الإحالة بدأت به كأساس لتحديد العقوبة الأشد. ^(٢)

٢- إذا اجتمعت عقوبتان أحدهما سالبة للحرية والأخرى مالية، فإن الأولى تكون هي العقوبة الأشد التي يحكم بها، وإن اتحدت العقوبتان درجة ونوعاً، وهنا يتعين المقارنة بينهما على أساس الحد الأقصى للعقوبة الأصلية دون الاعتداد بالحد الأعلى.

٣- إذا نص القانون على عقوبتين أصليتين من الجرائم المرتبطة، كان الاعتبار بالحد الأقصى للعقوبة الأعلى درجة ولو كانت العقوبة الأدنى درجة مقيدة بحد أدنى، ذلك أن العقوبة الأعلى درجة تمثل أقصى حد يمكن الوصول إليه في تهديد الجاني في حين العقوبة الأدنى درجة تمثل أقصى ما يأمله المكلف من رحمة بيد أنه يظل معرضاً لتطبيق الحد الأقصى للعقوبة الأعلى درجة، ومن ثم كان تيقن درء ذلك الخطر أولى من التعلق بمجرد الأمل محل نظر.

(١) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مصدر سابق، ص ١٨٧.

(٢) وهنا يرجع إلى أحكام المواد من ١٠-١٢ من قانون العقوبات المصري النافذ رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) والمعدل بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٣.

٤- إذا تماثل الحد الأقصى للعقوبتين كانت العبرة بالحد الأدنى الأكبر، وإن اتحدتا في الدرجة والنوع وفي منح الخيار للقاضي في توقيع أحدهما كالحبس أو الغرامة أو كليهما.

٥- وإن القاضي عندما يقدر العقوبة يطبق المعايير الآتية: ^(١)

أ- العبرة بالعقوبة الأصلية المقررة ولا عبرة بما قد يوجد معها من عقوبات تبعية أو تكميلية أو تدابير احترازية.

ب- تحدد العقوبة الأشد على اساس مجردة أي أن يقارن القاضي بين النصوص المطبقة على الجرائم المختلفة ويطبق النص الذي يحتوي على العقوبة الأشد سواء من حيث مدتها، وإذا كانت العقوبات محل المقارنة متساوية من حيث الحد الأقصى، فإن العقوبات الأشد هي التي يكون حدها الأدنى أكثر ارتفاعاً، كما أن الغرامة المرتفعة القدر أشد من الغرامات الأخرى المقررة للجريمة الأقل شدة ولو كانت تخيرية مع الحبس.

ت- يكمل هذا المعيار بمعايير أكثر واقعية وهي وجود الظروف المشددة.

ث- يمكن للقاضي تطبيق العقوبات التكميلية المقررة للعقوبة الأقل شدة "لأن هذا النوع من العقوبات يرتبط بطبيعة الجريمة التي تقتضي توقيعها.

ج- التدابير الاحترازية تتقرر للدفاع عن المجتمع ومن ثم يمكن أن تتعدد وتضاف إلى العقوبة الأصلية المحكوم بها.

ومن خلال ما تقدم فإن المشرع إذا رأى ان النشاط المادي الذي قامت عليه الجريمة الضريبية يمكن أن يحقق صورة جريمة أخرى يعاقب عليها القانون بعقوبة أشد، سواء

(١) حسني الجندي، مصدر السابق، ص ١٨٨ .

كانت تلك العقوبة قد وردت في قانون ضريبة الدخل أو أي قانون آخر كقانون العقوبات أو غيره.

وقد توجه المشرع المصري توجهها مماثلاً^(١) لما أخذ به نظيره الأردني عندما أشار إلى إن تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل النافذ لا يحول دون تطبيق أية عقوبة أشد ورد النص عليها في أي تشريع آخر.^(٢)

وإن هذا التوجه من جانب المشرعين المصري والأردني يبدو فيه أنهما قدرا أن العقوبات الواردة في القانون الضريبي قد تكون ضئيلة بالقياس لجسامة الجريمة التي ارتكبت أو حجم الأضرار الناجمة عنها أو الخطر الذي تهدد به الصالح العام أو الحقوق محل الحماية الجنائية، لذلك وفرت هذه الضمانة الإضافية إلى جانب الضمانات الأساسية التي عرضها البحث مسبقاً، وإن وجود هذه الضمانة في هذه التشريعات تعكس القصور الذي اتسم به موقف المشرع العراقي في العديد من المجالات التي جعلت العقوبات الضريبية غير متناسبة مع الجرم الذي ارتكبه المكلف وهذا يعني أن مسلكه في العقاب يحتاج إلى لمسات تقويمية لنصوص التكاليف الجزائي^(٣) لكي تكون هذه النصوص ناجحة في تشديد صرح قانوني سليم ومنيع لهذا النظام وتكفل التناسب الذي يجب الوصول إليه بين الجريمة والعقاب في مجال ضريبة الدخل لا سيما في ظل البيئة السياسية والاجتماعية والمالية والاقتصادية السائدة في العراق، ولاسيما بعد ظهور الحاجة الملحة إلى فتح أبواب إيرادية ناجحة ومتجددة لتمويل الخزينة العامة.^(٤)

ولذا وضماناً للالتزام بأحكام التشريعات الضريبية، فأننا ندعو المشرع العراقي إلى إيراد نصوص مماثلة لتلك التي أوردتها التشريعات محل المقارنة^(٥) لتشديد العقاب والرجوع إلى أحكام قانون العقوبات العراقي^(٦) ضماناً لتناسب إجراءاته العقابية مع خطورة الجرائم على المصلحة الضريبية محل الحماية.

(١) ينظر المادة ٦٨ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل النافذ.

(٢) زينب عبد الكاظم حسن الكناني، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل

- دراسة مقارنة، (رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة البصرة | ٢٠١٤)، ص ١٩٥.

المطلب الثاني

العقوبات التكميلية والتبعية كضمانة إضافية للعقوبة

في ضريبة الدخل

حرصت التشريعات الضريبية ومنها التشريعات محل المقارنة على استكمال السلطات الاستثنائية للإدارة الضريبية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي المرتكبة من المكلفين، وذلك بالنص على مجموعة من العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي كعقوبات تبعية أو تكميلية تفرض الى جانب العقوبة الأصلية.

وتعرف العقوبات التكميلية بأنها تلك العقوبات التي يحكم بها إما بطريق الوجوب أو الجواز إلى جانب الحكم بعقوبة أصلية أخرى فإن كانت وجوبية التزم القاضي بأن ينص عليها في حكم الإدانة وإذا لم يحكم بها كان حكمه معيباً، ويجوز الطعن فيه ومثالها المصادرة والعزل من الوظيفة العامة والوضع تحت مراقبة الشرطة ونشر الحكم.^(١)

أما العقوبة التبعية فهي العقوبة التي تلحق بعقوبة أصلية معينة حتما بقوة القانون وبغير حاجة "لأن ينطق بها القاضي ومن أمثلتها الحرمان من المزايا والحقوق التي ينص عليها القانون، وهي تأتي تبعاً للحكم بعقوبة جنائية وعقوبة مراقبة البوليس وهي تلحق تبعاً للحكم بالسجن المؤبد أو المشدد أو السجن.^(٢)

وتعد هذه العقوبات تكملة لما اتخذ من اجراءات قانونية بحق الجاني عند إدانته وتجريمه، وهي لا يمكن تصورها إلا بوجود قرار الحكم بالإدانة والعقوبة.^(٣)

(١) محمد عبد اللطيف فرج، شرح قانون العقوبات /القسم العام النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، ب.م، ٢٠١٢، ص ٧٩.

(٢) محمد عبد اللطيف فرج، مصدر سابق، ص ٧٩.

(٣) سالم رضوان الموسوي، نشر الاحكام القضائية في وسائل الاعلام، الحوار المتمدن، العدد ١٤٩٢ في ١٧/٣/٢٠٠٦، منشور على الانترنت على الموقع الالكتروني <https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=59781>، تاريخ الزيارة ٢٠٢٢/١٢/٢٨.

وتفرض التشريعات الضريبية هذا النوع من العقوبات " لتحقيق هدفين :^(١)

١- ضمان المشرع احترام المكلفين الالتزامات المفروضة عليهم في التشريع الضريبي وصولاً إلى ردع وعقاب المتهربين منهم وهذا يجعل العقوبة المترتبة على ارتكاب الجريمة أكثر ردةً للجاني " حتى لا يعود إلى درب الجريمة مرة أخرى، ويجعل العقوبات التكميلية والتبعية من أهم الضمانات الإضافية للعقوبة الأصلية.

٢- ضمان توفير الإيرادات اللازمة لتغطية احتياجات المجتمع في ظل نظام تكافلي مهما تفاوتت قدراتهم المالية.

ورغم أهمية هذه الأهداف إلا أن المشرع العراقي لم يأخذ بهذا النوع من العقوبات قانون ضريبة الدخل خلافاً للتشريعات محل المقارنة التي يبدو أنه تنبّهت إلى أهمية واثّر العقوبات التكميلية والتبعية في تحقيق ضمانات إضافية للعقوبات الضريبية، ولهذا جاءت على تضمين قوانينها نصوصاً تتعلق بهذه العقوبات، فقد أخذ بها المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل المصري في المادة ١٣٣ التي عدت جرائم التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة، وهذه العقوبات من المعروف أنها في قانون العقوبات جرائم تنطوي على أفعال تخل باعتبار واحترام وسمعة مرتكبها في الهيئة الاجتماعية " لأنها ترجع إلى ضعف الخلق وانحدار الطبع لديه^(٢)، وتشمل هذه الجرائم السرقة والاختلاس والجرائم المخلة بالشرف كالسرقة والاختلاس والتزوير وخيانة الأمانة والاحتيال والرشوة وهتك العرض والجرائم المماثلة لها.^(٣)

(١) زينب عبد الكاظم حسن الكناني، مصدر سابق، ص ٣٣.

(٢) للتفصيل في تعريف هذه الجرائم ينظر: م. أسامة كريم بدن، السياسة الجنائية في الجرائم المخلة بالشرف في التشريع العراقي، متاح على الانترنت على الرابط الإلكتروني www.researchgate.net. تاريخ الزيارة (٢٠٢٣/١/٨).

(٣) ينظر المادة (٦/أ/٢١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل

وهذا يعني أن المشرع المصري قرن أفعال التهرب الضريبي بالجرائم التي تنطوي على خطورة إجرامية وتكون ذات أثر اجتماعي ولهذا فهي تترتب عليها وفق القوانين آثار اجتماعية معينة هي^(١):

أ- الحرمان من تولي الوظائف الحكومية أو وظائف القطاع العام.

ب- عدم قبول الترشيح في عضوية المجالس التشريعية المحلية.

ت- الحرمان من العضوية في الاتحادات والنقابات.

أما عن المشرع الأردني فقد ألزم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ضمن المادة (٦٦/د/ب) بنشر الأحكام القضائية المكتسبة الدرجة القطعية والصادرة في قضايا التهرب الضريبي بالصحف ووسائل الإعلام بما في ذلك النشر في الوسائل الإلكترونية المتاحة، وهذا يؤكد عدّه جرائم التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة“ ذلك أن عقوبة نشر الحكم هي من العقوبات التي تمس باعتبار المحكوم عليه وتشهر بجريمته وتذيعها على جمهور الناس فتمس سمعته واعتباره وتقلل من الثقة فيه مما ينعكس على مركزه المالي.^(٢)

وإن نجاح هذه العقوبات في تحقيق أثرها كجرائم ماسة بالشرف والامانة وتحقيق غايتها كضمانة للعقاب يتوقف على طبيعة المجتمع الذي حصلت فيه الجريمة“ وسبب ذلك اختلاف موقف المجتمعات من المتهمين من الضريبة فالبعض ينظر اليهم بامتعاض واحتقار ومن ثم يكون الأمر قاسٍ على المكلف عندما يعلم الناس بأنه محكوم عليه في جريمة تهرب ضريبي، في حين أن مجتمعات أخرى وعلى الرغم من وجود مثل هذه النصوص إلا أنها لا تنظر إلى سلوك المكلفين المخالفين على أنه غير شريف أو يلوث لسمعتهم أو يهز اعتبارهم،

(١) رفل حسن حامد، مصدر سابق، ص ١٧٢ .

(٢) محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، (ط٣)، المجلد الثاني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان | ١٩٩٨)، ص ١٠٥ .

وهذا ما دفع البعض إلى القول إن جرائم التهرب الضريبي هي بالأصل منشؤها أزمة وعي لدى الأفراد بأنه هناك ضرورة لمساهمتهم في تحمل جزء من الأعباء العامة في الدولة.^(١)

ومن خلال ما تقدم نجد أن موقف المشرعين المصري والأردني قد تفوقا على مشرعنا العراقي في إيراد هذه العقوبات التي تمس سمعة المكلف ومكانته الاجتماعية، ومن ثم تشكل العقاب المناسب لمواجهة خطورة الجرائم الضريبية على مالية الدولة العامة وفي نفس الوقت رادعاً يمنع المكلف من الإقدام على ارتكاب الجرائم الضريبية، كما أنها تشعر غير المكلفين ممن تسول لهم أنفسهم ارتكاب جريمة مستقبلاً بخطورة الآثار المترتبة على الإقدام باتجاه خطوة كهذه. ولذا فإنه حبذا لو اتبع المشرع العراقي هذا النهج وأخذ بالعقوبات التكميلية والتبعية من خلال إضافة نص جديد إلى قانون ضريبة الدخل النافذ يقرر عقوبة نشر الحكم أو عقوبة الحرمان من بعض الحقوق التي لها علاقة بنشاط المكلف الاقتصادي مثل الحق في الإعفاء أو حرمانه من السماح القانوني أو العقوبات التقليدية التي أخذت بها التشريعات محل المقارنة.

الخاتمة

بعد البحث لموضوع الضمانات الإضافية للعقوبة الضريبية وتوضيح موقف كل من المشرع العراقي ومواقف التشريعات المقارنة من الأخذ بهذه الضمانات فقد تم التوصل إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات التي نراها ضرورية لاستكمال البحث .

أولاً / الاستنتاجات

١- إن هدف التشديد في العقوبة هو ردع الجاني“ حتى لا تسول له نفسه العودة إلى ارتكاب الجريمة مرة ثانية، فقد لا تحقق العقوبة الأولى هدفها في منع المتهم من ارتكاب الجريمة فيقع في أهواء الجريمة عن طريق العودة إلى ارتكابها مرة ثانية“ لذلك يتجه المشرع إلى تشديد العقوبة عليه بوصفه خطراً على المجتمع.

(١) زينب عبد الكاظم حسن، مصدر سابق، ص ٣٥.

٢- أن المشرع العراقي لم ينظم أحكاماً للعود في الجريمة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ خلافاً للتشريعات محل المقارنة التي عاقبت على حالة العود وشددت العقوبة الضريبية .

٣- أغلب التشريعات الضريبية لم تكتف بالعقوبات الواردة في قانون ضريبة الدخل، وإنما إضافةً لذلك استعانت بما تقره القوانين الأخرى من عقوبات أشد والتي وفرت ضمانات إضافية للعقوبة في مجال ضريبة الدخل .

٤- إن وجود هذه الضمانات في التشريعات محل المقارنة يعكس القصور الذي اتسم به موقف المشرع العراقي في العديد من المجالات والتي جعلت العقوبات الضريبية غير متناسبة مع الجرم الذي ارتكبه المكلف.

ثانياً / المقترحات

١- ندعو المشرع الضريبي العراقي أن يأخذ بما أخذت به تشريعات الدول محل المقارنة من تشديد للعقوبة الضريبية في حالة التكرار الجرمي أو العود، سواء كانت عقوبات سالبة للحرية أو عقوبات مالية بصورة واضحة في قانون ضريبة الدخل من خلال تعديل نص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل بإلحاق عبارة (وفي حالة العود يعاقب بالحبس والغرامة معاً) إضافةً إلى إدراج فقرة (وفي حالة العود تضاعف عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة ٥٧ من القانون) وعلى أن تفندھا المادة (٥٨) (وفي حالة العود تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة)

٢- نقترح على المشرع العراقي الأخذ بالعقوبات التكميلية والتبعية من خلال إضافة نص جديد إلى قانون ضريبة الدخل النافذ يقرر عقوبة نشر الحكم أو عقوبة الحرمان من بعض الحقوق التي لها علاقة بنشاط المكلف الاقتصادي، مثل الحق في الإعفاء أو حرمانه من السماح القانوني أو العقوبات التقليدية التي أخذت بها التشريعات محل المقارنة.

The Authors declare That there is no conflict of interest

References

First / books

- 1 -Sorour. Ahmed, Special Penal Code in Tax and Monetary Offenses, (1st Edition, Al-Nahda Al-Arabiya Bookshop, Cairo| 1960)
- 2 -Odeh. Abdul Qadir, Islamic Criminal Legislation Compared to Positive Law, (1st Edition, Volume 1, Dar Al-Kutub Al-Ilmiya, Beirut| 2005)
- 3 -Khallaf. Ali, & Al-Shawi.Sultan, General Principles in Penal Code, (Al-Resala Press, Kuwait | 1982)
- 4 -Al-Qahwaji. Ali, Explanation of the Penal Code, the General Section (a comparative study), (Al-Halabi Publications, Beirut | 2002).
- 5 -Al-Jundi. Hosni, Criminal Tax Law, Part One,(1st Edition, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo |2005)
- 6 Abd Al-Latif .Muhammad, Explanation of the Penal Code, General Section, (3rd Edition, Volume Two, Al-Halabi Human Rights Publications, Beirut |1998)
- 7- Hosni. Mahmoud, Explanation of the Penal Code, General Section, (3rd Edition, Volume Two, Al-Halabi Human Rights Publications, Beirut |1998)

Second / letters and treatises

- 1- Muhammad. Rafel, Penalties for the taxpayer's breach of his direct tax obligations, Master's thesis, College of Law, University of Mosul | 2003)
- 2-Al-Kinani. Zainab, The proportionality between criminalization and punishment in the income tax law (a

comparative study), (Master's thesis, Faculty of Law, University of Basra| 2014)

Third / Research

- 1 -Al-Jumaili. Abd al-Sattar, Recidivism in Tax Crimes, A(Research published in the Anbar University Journal of Legal and Political Sciences, No. (2), |2020)
- 2 -Salem Radwan Al-Moussawi, Publishing Judicial Rulings in the Media, Al-Hiwar Al-Motamdani, Issue 1492 on 3/17/2006, published on the Internet on the

Website

- <https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=59781>
- 3- Osama Karim Badan, Criminal Policy on Honor Crimes in Iraqi Legislation, available online at www.researchgate.net.