تفعيل الردع الضريبي
في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢
المعدل

المدرس الدكتور

علي هادي عطية الحلالي

كلية القانون / جامعة ذي قار

المدرس الدكتور

ميثم حنظل شريف

كلية القانون / جامعة ذي قار

المقدمة

أظهر التنظيم العقابي في قانون ضريبة الدخل قصوراً في تحقيق الردع الخاص والعام ، حيث لم يستطع كبح جماح الخطورة الإجرامية على المصلحة الضريبية ، مما أسفر عن وجود دعوات كثيرة لتشديد العقاب بغية تحقيق الردع الضريبي المطلوب .

ومن النقطة المتقدمة ينطلق هذا البحث محاولاً إيجاد نوع جديد من الردع يتم فرضه جنباً إلى جنب مع العقوبات الضريبية الأخرى .

إن إتباع نظام التدابير الاحترازية المقترح تبنيه في هذا البحث يسد النقص والقصور في النظام العقابي في قانون ضريبة الدخل ، ويحقق الردع في معناه الخاص والعام ، وفضلاً عن هذا وذاك يسعى إلى إصلاح المكلف المخالف واستئصال خطورته على المصلحة الضريبية ، كون العقوبات في الوقت الحاضر هي لإصلاح المخالف للقانون وليس لمجرد الإيلام البدني والمادي .

إن المصلحة الضريبية (محل الحماية) تفرض إتباع نظام عقابي متطور وفعال يأخذ بمفهوم متكامل للسياسة الجنائية الحديثة ، والتي تتألف من العقوبة والتدبير الاحترازي بدلاً من حصر الردع بفرض العقوبة فقط كما منصوص عليه قانوناً ومعمولاً به من قبل السلطة المالية .

كما يهدف البحث إلى تحقيق الردع بحق المكلف المسجل (المكلف الذي لديه إضبارة في إحدى دوائر الضريبة) ، والمكلف غير المسجل (الذي ليس لديه إضبارة في إحدى دوائر الضريبة) على حد سواء خصوصاً أن الواقع التطبيقي يفرض العقوبة على المكلف المسجل فقط مما يشكل انتهاكاً لمبدأ عمومية الضريبة .

لذا تألفت الدراسة من ثلاثة فصول ، فصل تمهيدتناول التنظيم العقابي في قانون ضريبة الدخل، أما الفصل الأول فقد خصصناه لبحث مفهوم التدابير الاحترازية وشروط تطبيقها في قانون ضريبة الدخل ، في حين تضمن الفصل الثاني التدابير الاحترازية الملائمة في قانون ضريبة الدخل .

الفصل التمهيدي
واقع التنظيم العقابي في قانون ضريبة الدخل

إن سن أي قانون يستلزم بالضرورة معالجة الحالات المتوقعة لإنتهاكه ، و يحاول المشرع حينها تحديد العقاب الذي يراه ملائماً لحماية المصلحة القانونية التي يرمي إلى حمايتها .
وقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ نص على التنظيم العقابي حيث بين الجرائم الضريبية والعقوبات المترتبة عليها مما يوجب تحديد مفهوم الجريمة الضريبية ، ثم بيان التنظيم العقابي المقرر لها .

المبحث الأول
مفهوم الجريمة الضريبية

عرفت الجريمة الضريبية تعريفات عدة ، فقد عرفها بعضهم بأنها " كل نشاط إيجابياً كان أم سلبياً ينطوي على إهدار المصلحة الضريبية أو تعريضها للخطر يرتب له القانون جزاءً جنائياً ، والمقصود من المصلحة الضريبية كل عبء ضريبي يحميه جزاء جنائي "[١] .
وعرفها آخرون بأنها " إعتداء على حق الخزانة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب إذا رصد القانون لهذا الإعتداء عقوبة جنائية "[٢] .
و يتضح من أغلب التعاريف[٣] بأن الجريمة الضريبية اعتداء على مصلحة ضريبية إذا قرر المشرع جزاءً جنائياً لها .
تقوم الجريمة الضريبية على الأركان الثلاثة الآتية:-
الركن الأول :- الركن المادي ، ويعني كل نشاط إيجابياً كان أم سلبياً يصيب مصلحة ضريبية .
الركن الثاني :- القصد الجنائي ، وهو توجيه المكلف إرادته الحرة المختارة نحو الفعل قاصداً النتيجة الحاصلة .
الركن الثالث :- الركن الخاص ، ويتمثل بالعبء الضريبي .
ومن جانب آخر فإن الفقه العراقي يشير إلى أن هناك فرقاً بين الجرائم الضريبية ذات الطابع الجنائي ويحددها بالجرائم التي قرر لها القانون عقوبتي الحبس أو الغرامة أو بكلتا العقوبتين ، وبين الجرائم الضريبية البحتة التي تمس نشاط الإدارة الضريبية وتتعلق بإخلال

---

١)عبد الفتاح الصيفي . قانون العقوبات الضريبي ،[دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦١ ، ص٣٩ .

٢)البشري الشوربجي . جرائم الضرائب والرسوم ،ط /١ ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة ، بلا سنة نشر ، ص٢٤ .

٣)بهذا المعنى عبد الستار فاضل . الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل العراقي ، بحث منشور في مجلة الرافدين ، المجلد السابع ، كانون الثاني ،مطبعة الموصل ،١٩٨٥ ، ص٨٣ .

المكلفين بالإلتزامات التي رسمها القانون وفرضها عليهم ولها صلة بمقدار دين الضريبة المستحقة[١].

ومن جانبنا فإننا لا نميل إلى مناقشة الرأي الفقهي المتقدم حتى لا نبتعد عن مشكلة البحث بقدر ما نبين أن القانون الضريبي يتمتع بذاتية واستقلال لذا فأن المشرع الضريبي حر باختياره التسمية التي تلائم حماية المصلحة القانونية التي يبتغي حمايتها ، وتحديد العقوبة التي يراها مناسبة تبعاً لذلك هذا من جانب ، ومن جانب آخر فإن الرأي الفقهي أعلاه يستند إلى إختلاف العقوبة والسلطة المختصة بإيقاعها ، فعقوبة الحبس تفرض من قبل المحاكم المختصة ، أما العقوبات الأخرى فتوكل مهمة إيقاعها للسلطة المالية لذا فإن ما يهمنا ضمن نطاق هذا البحث هو أن الجريمة الضريبية – مهما تعددت مسمياتها وعقوباتها – فإنها فعل إيجابي أو سلبي يمس مصلحة ضريبية لكونه يهدف إلى التخلص من أداء الضريبة كلاً أو جزءاً .

١)أ.د. عوض فاضل إسماعيل . موقف المشرع العراقي من التكرار ألجرمي (العود) في قانون ضريبة الدخل ، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول ،ج٢ ، ٢٠٠١ ، ص١٧ وما بعدها .

المبحث الثاني
العقاب الضريبي في قانون ضريبة الدخل

حدد المشرع الضريبي مجموعة من العقوبات التي تفرض على المكلفين والتي قد تفرض بحكم من المحكمة تارة ، أو قد تفرض بدون حكم من المحكمة تارة أخرى على وفق ما سنبينه في الفقرتين الآتيتين :

أولاً:- العقوبات التي تفرض بحكم من المحكمة المختصة

وهي العقوبات التي حددها المشرع (**الحبس أو الغرامة**) أو بكلتاهما ، والتي تفرض من قبل المحاكم المختصة كما في جرائم التزوير الضريبي[١]، أو جريمة الاحتيال الضريبي[٢]، إذ حدد المشرع عقوبة الحبس لكلتا الجريمتين و عدهما من الجنح[٣].

ويمكن أن نتسائل هل أن عقوبة الحبس تلائم ما أراد المشرع الضريبي حمايته من مصلحة ضريبية ؟

قبل الإجابة نرى أن عقوبة الحبس المحددة للجريمتين أعلاه تفرض على المكلف المسجل من دون أن تفرض على المكلف غير المسجل لأن هاتين الجريمتين لا تقعان إلا من المكلف الذي لديه إضبارة ضريبية ويريد التخلص من أداء الضريبة كلاً أو جزءاً فضلاً عن كونه معروف العنوان وسهولة تنفيذ العقوبة عليه .

ويعد هذا التمييز في المعالجة العقابية عيباً تشريعياً فضلاً عن كونها ميزة غير مبررة ممنوحة من المشرع للمكلف غير المسجل تتنافى مع مبدأ عمومية الضريبة ، لذا يجب أن يتم تلافي هذا العيب التشريعي بأن ينص على عقوبة أخف بالنسبة للمكلف المسجل الذي يخالف أحكام القانون الضريبي كأن تكون الغرامة ، وينص على عقوبة أكثر شدة بالنسبة للمكلف غير المسجل كأن تكون السجن أو الحبس ، إذ يمكن تصور ارتكاب المكلف غير المسجل لجريمة تزوير ضريبي (مثلاً) بأن يعمد إلى تزوير براءة ذمة لغرض صرف مستحقات مالية من جهة حكومية معينة .

المهم أننا نرى أن عقوبة الحبس تحقق إيلام بدني بالمكلف المخالف ، ولا ريب أنها تحقق قدراً معيناً من الردع الموجه ضد الخطورة الإجرامية الضريبية ، بيد أننا نرى أن عقوبة الحبس لا توصل إلى حماية – أكيدة – للمصلحة الضريبية محل الحماية ، كون أن حبس المكلف سوف يعطل مصدراً للدخل يرفد الخزينة بالإيرادات الضريبية بسبب انقطاع مصدر الدخل – بسبب حبسه - ، إذ لا يجوز قانوناً فرض الضريبة على مصدر الدخل بعد إنقطاعه

---

١)أنظر : المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

٢)أنظر :المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

٣)أنظر: المواد (٨٨) و(٨٩) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ التي بينت معنى الحبس بأنه :" إيداع المحكوم عليه في إحدى المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض المدة المقررة في الحكم ".

هذا من جانب ، ومن جانب آخر إن تكاليف حبس المكلف التي تدفعها الدولة تضر بلا ريب بالخزينة العامة كونها تشكل قناة من قنوات الإنفاق العام .

وحدد المشرع عقوبة الغرامة بوصفها عقوبة جنائية أصلية في المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل تفرضها المحكمة المختصة على المكلف المرتكب إحدى صور المخالفات الضريبية الواردة في فقراتها (١) و (٢) و (٣) على وفق نسبة معينة[١].

وبهذا الصدد فإننا نرى إن عقوبة الغرامة أراد بها المشرع معنى العقوبة الجنائية البحتة ، ولم تحمل معنى الإيلام والتعويض أي لم تحمل الطبيعة المختلطة[٢] ، وذلك لأن التعويض يكون مقابل ضرر ويقاس بقدره ، أي أن التعويض يجب أن يختلف بحسب جسامة الضرر ، ولا يقدح في هذا الرأي القول أن الضرر مفترض قد أصاب الخزينة العامة هذا من جهة ، ومن جهة ثانية فأن المشرع الضريبي قد حدد مقدار الغرامة بنسبة معينة على المكلفين جميعهم – من المسجلين وغير المسجلين – مما يتعارض مع مبدأ تفريد العقاب ، وعدم تحقيق العدالة الضريبية ، فضلاً عن ضعف الردع الضريبي المطلوب لحماية المصلحة الضريبية محل الحماية ، إذ طالما تساوى المكلف المتمتع بكفاية مالية مع المكلف متوسط الدخل بنسبة مبلغ الغرامة فإن الأمر لا يعدو أن يكون ميزة غير مبررة ممنوحة للمكلف الأول دون الثاني بالرغم من إن جريمة الأول بأغلب الأحوال أكثر جسامة من جريمة المكلف الثاني .

استنادا لما تقدم نرى أن تترك للمحكمة المختصة سلطة تحديد مقدار مبلغ الغرامة بما يتناسب مع الحالة المادية والاجتماعية للمحكوم عليه وما أفاده من مخالفته الضريبية أو كان يتوقع إفادته منها وظروف ارتكابها[٣] ، أو يتم تحديد حدين (أعلى وأدنى) للغرامة يجعل للقاضي السلطة في فرضها بين هذين الحدين .

ثانياً:- العقوبات التي تفرض بدون حكم من المحكمة المختصة

أورد المشرع عقوبات أخرى ترك مهمة فرضها إلى السلطة المالية دون قرار من المحكمة المختصة أخذت بعضها معنى الغرامة أو إلزام المكلف بدفع مبلغ معين[٤].

كما نص المشرع على عقوبات أخرى تحمل معنى التدابير الاحتياطية وتنطوي على ضمان تحصيل الضريبة مستقبلاً كالحجز الإحتياطي[١] والمنع من السفر[٢] وحضر تسيير المعاملات[٣].

---

١)أنظر المادة (٩١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ التي بينت معنى الغرامة بأنها :" إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم .." .

٢)بخلاف ما يراه أستاذنا الدكتور عوض فاضل إسماعيل من أن عقوبة الغرامة تجمع بين التعويض والعقاب ، وهذه الصفة المختلطة تتناسب مع طبيعة المخالفة الضريبية التي تقرر عنها .. لمزيد من التفصيل أنظر : أ.د . عوض فاضل إسماعيل ، المصدر السابق ، ص٢٤ .

٣)أسوة بما تبناه مشرع قانون العقوبات أنظر : المادة (٩١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ .

٤)على سبيل المثال العقوبة الواردة في المادة (٤٥) وكذلك البند (٤) من الفقرة (أولاً) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ ، وكذلك الفائدة المصرفية المفروضة بموجب القرار (٣٠٧) لسنة ١٩٨٤ النافذ .

من خلال هذا الإستعراض السريع لواقع النظام العقابي في قانون ضريبة الدخل نلاحظ أن مجمل العقوبات على المكلفين المسجلين فقط ، وإن كانت في مفهومها العام لا تفرق بين **المكلف المسجل** و**المكلف غير المسجل** ، بيد أن الإدارة الضريبية في العراق تفرض العقاب **على المكلف المسجل** – الملتزم إلى حد معين – وتترك المكلف غير المسجل – غير الملتزم نهائياً- هذا من جهة ، ومن جهة ثانية فإن التنظيم العقابي لا يحقق الردع الضريبي المطلوب بمعناه العام والخاص[٤]، وعلى فرض أنه يحقق قدراً من الردع الضريبي الخاص فأنه لا يوصل حتماً إلى تحقيق الردع الضريبي العام ، ومن جانب آخر فأن تطبيق النظام العقابي الراهن قد أظهر قدرة بعض المكلفين على التخلص من تنفيذ بعض العقوبات أو حتى عدم المبالاة في تنفيذها.

إن كل هذه الأسباب المتقدمة تدعو إلى إضافة نوع جديد من العقاب يستجيب إلى الأساليب الجديدة والمتنوعة في التهرب الضريبي من جهة ، وإلى سعي سياسة العقاب الحديثة إلى إصلاح المكلفين المخالفين الذين يمتلكون خطورة إجرامية ضريبية وذلك بعلاجها كون العقوبة في النظم القانونية المعاصرة تهدف إلى الإصلاح بقدر سعيها إلى الإيلام والقسر إن لم يكن أكثر من ذلك ، وفضلاً عن هذا وذاك فإن العقوبة يجب أن توجه ضد المكلفين عموماً سواء أكانوا مسجلين أم غير مسجلين ، مع ضرورة الدعوة إلى تبني نظام عقابي يحقق الردع الضريبي بمعناه العام والخاص على حد سواء .

إن النظام العقابي الذي نسعى إلى تبنيه وإدخاله في النظام العقابي الحالي ليكون رافداً من الروافد الساعية إلى تحقيق الردع الضريبي العام والخاص هو نظام التدابير الإحترازية ، إذ ما دام العقاب عن الجرم لا يحقق الردع بشكله الكامل فإن الأفضل إيجاد وسائل أو طرائق جديدة وفاعلة باتجاه تفعيل الردع الضريبي .

---

٥)المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

١)المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

٢)الفقرة (٣) من المادة (٢٨) من القانون نفسه .

٣)الأمر الذي دعا الفقه العراقي – بحق – إلى دعوة المشرع إلى تبني نظام العود (التكرار الجرمي).. أنظر أ.د. عوض فاضل إسماعيل ، المصدر السابق ، ص٩ وما بعدها ، ويذكر إن المشرع العراقي قد تبنى نظام العود لأول مرة في القانون رقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١ المعدل لقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ في المادة (٤) منه ، التي ألغت المادة (٧) من القانون كما نصت على نظام العود ومضاعفة الضريبة الأساسية عن المدة التي لم يدفع المكلف فيها الضريبة أسوة بما أعتمده المشرع المصري أنظر الباب العاشر (العقوبات) المواد (١٨٤) و(١٨٧) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ .

الفصل الأول
مفهوم التدابير الاحترازية وشروط تطبيقها في قانون ضريبة الدخل

إن اقتراح تطبيق التدابير الإحترازية الواردة في قانون العقوبات والملائمة لقانون ضريبة الدخل يوجب تحديد مفهومها في المبحث الأول ثم بيان شروط تطبيقها في المبحث الثاني .

المبحث الأول
مفهوم التدابير الاحترازية

لم يعرف قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ النافذ التدابير الإحترازية ، ولكن الفقه القانوني قدم بعض التعريفات لها ، فقد عرفها الفقه العراقي بأنها" إجراء أو طائفة من الإجراءات التي يحددها المشرع لمواجهة خطورة إجرامية تنطوي عليها شخصية مرتكب الجريمة لتدرأها عن المجتمع "[١]، كما عرفت بأنها " إجراءات واقية تتخذ ضد من تعد حالته خطرة على المجتمع "[٢].

في حين عرفها الفقه القاني المصري بأنها " مجموعة من الإجراءات تواجه خطورة إجرامية كامنة في شخص مرتكب الجريمة لتدرأها"[٣].

وهكذا فان التعريفات جميعها تركز على أن هدف التدابير الاحترازية هو وضع حد للخطورة الإجرامية متى ما لم تف العقوبة بهذا الهدف للقصور الوارد في العقوبات المفروضة أو عدم إمكانية إيقاع العقاب أو لتشبع المجرم بالخورة بالرغم من فرض العقوبة عليه وبالتالي يشترط لإيقاع التدابير الاحترازية أن يكون هناك جريمة وقعت من الجاني وأن حالته مازالت خطرة على المجتمع أي أن ارتكاب الجريمة وخطورة المجرم هي الشروط العامة لايقاع التدابير الاحترازية فضلاً عن الشروط الخاصة التي يتطلبها القانون لإيقاع كل تدبير على حده .

وعلى ضوء ما تقدم نجد أن العقوبة والتدبير يشتركان بأن كليهما يجب أن ينص عليه القانون لغرض مكافحة الجريمة بيد انهما مختلفان من حيث أن التدبير ينطوي على الخشية من وقوع الجريمة بالمستقبل بسبب خطورة شخص المجرم في حين أن سبب العقوبة هو

---

١)د. فخري ألحديثي . شرح قانون العقوبات – القسم العام –، مطبعة الزمان / بغداد ، ١٩٩٢ ، ص٥١٢ .

٢)د. محسن ناجي . الأحكام العامة في قانون العقوبات – شرح على متون النصوص الجزائية – ط١ ، مطبعة العاني /بغداد ، ١٩٧٤ ، ص٤٥ .

٣)د.محمد نجيب حسني .شرح قانون العقوبات– القسم العام–، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص٩٣٤ .

ارتكاب الفرد فعلاً يعده القانون جريمة فضلاً عن ان العقوبة تعني ايلام الجاني عما اقترفه بالماضي في حين أن التدبير هو علاج واعادة تربية ومنع ارتكاب جريمة مستقبلاً[١].

ويتجلى السؤال عما اذا كان بالامكان الأخذ بنظام التدابير الاحترازية في قانون ضريبة الدخل استنادا لمفهومها المتقدم ؟

من ناحيتنا فإننا نجيب على هذا التساؤل بالايجاب مستندين إلى الأسباب الآتية :-

أولاً:- ان النظام العقابي الضريبي – بحسب ما مر ذكره – يعاني من قصور ، و نظام التدابير الاحترازية يهدف إلى سد النقص التشريعي أو القصور الوارد فيه ، ولا يقدح في هذا القول ان بامكان المشرع الضريبي تبني نظام العود لأن العقوبة العنيفة كثيراً ما تدفع إلى التمادي باقتراف الجرائم الضريبية .

ثانياً:- ان العقوبة – البسيطة أو الشديدة – لا تعالج الخطورة الاجرامية ، ولا تحمل معنى الاصلاح، ولا يمكن تطبيقها الا بعد ارتكاب الجريمة الضريبية ، فضلاً عن عدم كفايتها لوحدها في تحقيق الردع .

ثالثاً:-إن التدابير الاحترازية اصبحت في الوقت الحاضر وسيلة ثانية في السياسة الجنائية بجانب العقوبة في مكافحة الجريمة .

رابعاً:- إن تبني نظام التدابير الاحترازية وفرضها بحق المكلفين المخالفين لقانون ضريبة الدخل – على وفق الشروط التي سوف نتناولها لاحقاً- لا يتعارض مع أي نص في قانون ضريبة الدخل ، فضلاً عن أن المصلحة الضريبية جديرة بالحماية بالوسائل كافة ، خصوصاً تلك الوسائل التي لا تميل إلى الإيلام الجسدي (الحبس) أو المادي (الغرامة) بل تميل إلى إصلاح المكلف ونزع الخطورة لديه لكي لا يعاود ارتكاب الإخلال بأحكام التشريع الضريبي .

---

١)لمزيد من التفصيل أنظر:د. محمد شلال حبيب . التدابير الاحترازية– دراسة مقارنة –، ط١، الدار العربية للطباعة والنشر /بغداد،١٩٧٦،ص١١–٢٨ .

المبحث الثاني

شروط تطبيق التدابير الاحترازية[١]

إذا كنا قد انتهينا إلى ضرورة تبني نظام التدابير الاحترازية لمواجهة الخطورة الاجرامية الموجهة ضد أحكام قانون ضريبة الدخل ، فان التدابير الاحترازية لا يمكن تطبيقها إلا في شروط معينة[٢]تتلخص بما يلي :

أولاً :- الجريمة الضريبية السابقة

بموجب هذا الشرط يقتضي أن يكون المكلف قد ارتكب جريمة ضريبية سابقة ، مما عده قانون ضريبة الدخل جرائم ضريبية .

إن شرط ارتكاب جريمة سابقة هو ضمان يستهدف احترام حرية الأشخاص لأنه يمنع إنزال التدابير الاحترازية بحقهم على مجرد الظن بكونهم يحملون خطورة إجرامية على المصلحة الضريبية – محل الحماية - ، فضلاً عن كون هذا الشرط ضمانة لإعمال مبدأ الشرعية الذي يخضع له فرض التدابير الاحترازية[٣].

ثانياً:- الخطورة الإجرامية

تعرف الخطورة الإجرامية بأنها " احتمال ارتكاب المجرم جريمة تالية "[٤] واحتمالية ارتكاب جريمة تالية لها مقدمات ، وهذه المقدمات تتصل بحالة المجرم وماضيه وسلوكه الحاضر وظروف الجريمة وبواعثها ويقوم الاحتمال على دراسة هذه المقدمات بالنسبة إلى مجرم معين ومن ثم التساؤل عما إذا كان من شأن هذه المقدمات أن تؤدي إلى ارتكاب جريمة في المستقبل[٥]، كما إن احتمال ارتكاب الجريمة يجب أن يكون احتمالاً جدياً مبنياً على أسباب مبررة لذلك على المحكمة عند الحكم بإيقاع التدبير أن تبين الأسباب التي استندت إليها في فرضه.

استناداً إلى ذلك فأن شرط ارتكاب جريمة ضريبية سابقة لا يكفي لوحده لإثبات الخطورة الإجرامية للمكلف بالرغم من أنها وسيلة أساسية للكشف عن تلك الخطورة ، بل إن على السلطة المالية في حالة ايقاع أي تدبير احترازي – من التدابير التي سنقترحها لاحقاً – أن

---

١)هناك شروط عامة للتدابير الاحترازية وشروط خاصة لها يتميز بها كل تدبير عن غيره ، وسوف نتناول الشروط العامة التي تشترك فيها التدابير كافة .

٢)ذكرتها المادة (١٠٣) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ والتي تشير إلى عدم جواز إيقاع تدبير من التدابير التي نص عليها القانون إلا في حالة ثبوت ارتكاب الشخص جريمة وأن حالته تعد خطرة على سلامة المجتمع .

٣)مثلما تبنى ذلك قانون العقوبات أنظر : المادة(١٠٣) من قانون العقوبات العراقي رقم(١١١)لسنة١٩٦٩المعدل النافذ .

٤)د. محمود نجيب حسني . شرح قانون العقوبات – القسم العام – ، المصدر السابق ، ص٩٨٨ .

٥)د. فخري ألحديثي ، المصدر السابق ، ص٥١٥ .

تثبت تحقق الخطورة الإجرامية مستعينة بذلك باضبارة المكلف التي تبين تكرار المخالفات الضريبية له وجسامتها والعقوبات المفروضة عليه إلى غير ذلك من أدلة الإثبات .

الفصل الثاني
التدابير الاحترازية الملائمة لقانون ضريبة الدخل

يتناول هذا الفصل أهم التدابير الاحترازية الملائمة لقانون ضريبة الدخل والتي تتناسب مع طبيعة الجرائم الضريبية لغرض تفعيل الردع الضريبي (العام والخاص) وصولاً إلى حماية المصلحة الضريبية فضلاً عن شمول المكلفين غير المسجلين بأساليب الردع الضريبي ، خصوصاً أن الادارة الضريبية تسعى نحو تطبيق العقوبات الواردة في القانون بحق المكلفين المسجلين فقط ..

عليه سوف نقسم هذا ال إلى مباحث ثلاثة : نتناول في المبحث الأول التدابير الاحترازية السالبة للحقوق ، في حين سيتضمن المبحث الثاني سوف يتضمن التدابير الاحترازية المادية أما المبحث الثالث فسيخصص لضمانات المكلفين في فرض التدابير الاحترازية .

المبحث الأول
التدابير الاحترازية السالبة للحقوق

تتعدد التدابير الاحترازية السالبة للحقوق إلى أنواع عدة من أهمها اسقاط الولاية أو الوصاية أو القوامة في التحاسب الضريبي ، و حظر ممارسة العمل ، والتي سنستعرضها تباعاً :-

أولاً :- اسقاط الولاية أو الوصاية أو القوامة في التحاسب الضريبي

يعني إسقاط الولاية أو الوصاية أو القوامة في قانون العقوبات عن المحكوم عليه : هو حرمانه من ممارسة هذه الحقوق على غيره سواء تعلقت بالنفس أو المال[١]. والولي هو الأب ثم المحكمة[٢] ،أما الوصي فهو من يختاره الأب ثم من تنصبه المحكمة على أن تقدم الأم[٣]، أما القيم هو من يتولى شؤون المكلف في حالات العته أو السفه أو الغيبة أو الفقدان[٤].

---

١)أنظر: المادة (١١١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ .

٢)(٢٧)المادة (٢٧) من قانون رعاية القاصرين رقم (٧٨) لسنة ١٩٨٠ المعدل النافذ .

٣)المادة (٣٤) من قانون رعاية القاصرين نفسه .

٤)الفقرة (٣) من المادة (٩٠) من قانون رعاية القاصرين نفسه .

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل الذي ألزم (الولي والوصي والقيم) بتقدير الضريبة ودفعها عمن ينوب عنه بعين الطريقة وبالمقدار نفسه[١]، أي أنهم يلتزمون بكل أحكام قانون ضريبة الدخل ، وبالتالي فإذا ما ارتكب أي من هؤلاء جريمة ضريبية تستوجب عقوبته بإحدى العقوبات الضريبية وتثبت السلطة المالية أنه يحمل خطورة إجرامية بوسائل الإثبات كافة ، فإننا نرى إنزال تدبير إسقاط الولاية أو الوصاية أو القوامة ، أي عدم قبول ولايته أو قوامته أو وصايته في إجراء التحاسب الضريبي مستقبلاً خاصة وأنه أثبت إساءته للأمانة المكلف بها ، وخطورة على المصلحة الضريبية ، كما ينبغي فرض التدبير نفسه فضلاً عن **إنزال العقوبة المقررة قانوناً على الولي** أو الوصي أو القيم الذي لم يجر التحاسب الضريبي مطلقاً نيابة عن المكلف غير المسجل .

ثانياً:- حظر ممارسة العمل

يعني حظر ممارسة العمل في قانون العقوبات عن المحكوم عليه (الحرمان من حق مزاولة مهنة أو حرفة أو نشاط صناعي أو تجاري أو فني تتوقف مزاولته على إجازة من **سلطة مختصة قانوناً)**[٢] .

وتبدو أن العلة في إنزال هذا التدبير هو منع المكلف من العمل لأن عمله هو الدافع الذي يحركه لارتكاب الجريمة الضريبية ، لذا فان منعه من العمل – لفترة شهر أو شهرين – يستأصل فكرة ارتكاب الجريمة الضريبية مستقبلاً ،خصوصاً وأنه سيشعر بأنه مهدد بانقطاع مصدر دخله . هذا من جهة ، ومن جهة ثانية سيؤثر هذا التدبير في باقي المكلفين الذين يفكرون بمحاولة ارتكاب جرائم ضريبية في ثني عزيمتهم عن ذلك خصوصاً أن هذا التدبير وما يحققه من علانية قد تعجز عن تحقيقه العقوبة غير المنشورة أو غير المعلنة للعامة ، **وبالتالي يحقق هذا التدبير الردع العام فضلاً عن تحقيقه الردع الخاص .**

عموماً فان هذا التدبير الذي يمكن فرضه على المكلف غير المسجل أسوة بالمكلف المسجل يجب أن يكون قصير المدة لسببين : أما الأول : كونه يهدد مصدر يتعيش منه **المكلف ، أما الثاني :** إن إنزال هذا التدبير على مصدر الدخل الذي يرفد الخزينة بالإيرادات الضريبية لفترة طويلة يؤدي إلى انقطاعه وبالتالي إلى عدم خضوع المكلف للضريبة .

---

٥)المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

١)المادة (١١٣) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ

المبحث الثاني

التدابير الاحترازية المادية

تتصف التدابير الاحترازية المادية بطبيعتها المادية ويحق للجهة القضائية فرضها حسب طبيعة الجريمة المرتكبة من المكلف ، وتتنوع هذه التدابير أنواع عدة كالتعهد بحسن السلوك وغلق المحل ووقف الشخص المعنوي ، نوردها بالشرح تباعاً :

أولاً:-التعهد بحسن السلوك

التعهد بحسن السلوك هو: " إلزام المحكوم عليه بأن يسلك سلوكاً حسناً بصفة عامة ينأى فيه عن ارتكاب الجرائم أياً كانت أو يتجنب ارتكاب جريمة معينة يخشى إقدامه عليها "[١].

يتضح أن هذا التدبير الاحترازي يضمن عدم عودة المجرم إلى ارتكاب جريمة ثانية ، من خلال تقديم الشخص تعهداً تحريرياً يتضمن أن يسلك سلوكاً حسناً بعد إنتهاء العقوبة المفروضة عليه عن الجريمة الأولى خلال مدة معينة تتحدد في التعهد ، ولضمان الإيفاء بالتعهد على المتعهد إيداع صندوق المحكمة مبلغاً معيناً يرد إليه بعد انتهاء مدة التعهد إذا التزم بما تعهد به[٢].

ويبدو لنا إن علة التعهد بحسن السلوك تكمن في خلق دوافع نفسية تثني المكلف من ارتكاب الجرائم الضريبية لأنها توجد له مصلحة مادية تحفزه على إتباع سلوك لا يتعارض مع القانون تتمثل تلك المصلحة في إسترجاع المبلغ المودع مع التعهد (الذي يكون قد أمنه المكلف عند كتابة التعهد) وخشيته من ضياعه في حالة مخالفته التعهد مما يلحق به ضرراً مادياً[٣].

وهكذا يمكن إلزام المكلف الذي ارتكب جريمة ضريبية سابقة وتوجد أدلة على توافر خطورة إجرامية تدفعه إلى إرتكاب جرائم ضريبية تالية بتقديم تعهد بحسن السلوك مضمونه " عدم إرتكاب جريمة ضريبية خلال فترة معينة " كما يلزم بإيداع مبلغاً معيناً على سبيل الضمان يسترده إذا أحسن السلوك خلال الفترة المحددة بالتعهد ويخسره إذا خالف مضمون التعهد .

ثانياً:- غلق المحل

إن تدبير غلق المحل[٤] يعني :" حظر مباشرة العمل أو التجارة أو الصناعة نفسها في المحل ذاته سواء كان ذلك بواسطة المحكوم عليه أو أحد أفراد أسرته أو أي شخص آخر يكون المحكوم عليه قد أجر له المحل أو نزل له عنه بعد وقوع الجريمة "[٥].

---

١)د.محمد شلال حبيب ،المصدر السابق ،ص٢٤٥ نقلاً عن أ.د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات اللبناني – القسم العام – ، ص٨٩٦ –٨٩٧ .

٢)نصت المادة (١١٨) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ على هذا التدبير .

٣)أنظر بهذا المعنى : د. فخري ألحديثي ،المصدر السابق ،ص٥٣٣ .

٤)أنظر :المادة (١٢١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١)لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ .

٥)د. فخري ألحديثي ، المصدر السابق ،ص٥٣٤ .

وحظر مباشرة العمل في المحل الذي استخدم في ارتكاب الجريمة وغلقه لا يطال مالك المحل أو أي شخص آخر يكون له حقاً عينياً عليه إذا لم تكن له صلة بالجريمة ، ويعد مالك المحل وصاحب الحق العيني في المحل لا صلة له بالجريمة إذا لم يكن متهماً فيها ويستطيع أياً منهما أن يسترد المحل بطلب يقدمه للمحكمة[١].

وتبدو علة غلق المحل لأن محل المكلف قد هيأ له ودفعه إلى ارتكاب الجريمة ، وهذا يعني إن بقاء استغلاله فيه تكمن به خطورة جريمة على المصلحة الضريبية من شأنها التهديد بوقوع جرائم ضريبية تالية ، لذا فإن هدف هذا التدبير هو مواجهة تلك الخطورة .

إن ارتكاب المكلف جريمة ضريبية تخص مصدر الدخل الناجم عن محله ، وتثبت السلطة المالية أن لديه خطورة إجرامية ، فإن من الضروري استئصال السبب الذي يدعوه إلى ارتكاب جرائم تالية ، وذلك بفرض تدبير غلق المحل لفترة شهر مثلاً ، مما يحقق الردع الخاص والعام من خلال علانية التدبير وعلم العامة به .

ثالثاً :- وقف الشخص المعنوي أو حله

إن تدبير وقف الشخص المعنوي أو حله[٢] يعني إذا ارتكب ممثلو الشخص المعنوي أو وكلائه باسم الشخص المعنوي أو لحسابه جريمة ، فأنه يحظر على الشخص المعنوي ممارسة أعماله التي خصص نشاطه لها خلال مدة معينة دون التعرض لوجوده القانوني ، وإذا تكرر الجرم المرتكب من قبل ممثلي الشخص المعنوي أكثر من مرة فللجهة القضائية أن تأمر بحل الشخص المعنوي .

وقد حصر قانون ضريبة الدخل الشخصية المعنوية بالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة[٣]، كما ألزم المدير و المحاسب و أحد كبار موظفي الشخص المعنوي بالالتزامات المقررة به[٤]، وبهذا فإن إرتكاب أياً من هؤلاء جريمة ضريبية ، مع بقاء الخطورة متوافرة لارتكاب جرائم تالية بأسم الشخص المعنوي مما يوجب فرض تدبير وقف الشخص المعنوي لفترة شهر مثلاً ، فإذا تكررت الجريمة الضريبية يمكن أن يفرض تدبير حل الشخص المعنوي ، وبهذا الشكل يتحقق الردع بمعناه الخاص والعام .

---

١)د. محسن ناجي ، المصدر السابق ،ص٤٨١ .

٢)المواد(١٢٢) و (١٢٣) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ .

٣)الفقرة (٦)من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

٤)المادة (٢٥) من قانون ضريبة الدخل نفسه .

المبحث الثالث
ضمانات المكلفين في فرض التدابير الاحترازية

إن فرض التدابير الإحترازية السابقة إذا ما تبناه مشرع قانون ضريبة الدخل ، أو ما سوف يراه ملائماً في حينه ، لابد أن يحاط بعدد من الضمانات التي يمكن تلخيصها بما يلي :

أولاً:- شرعية التدابير الإحترازية

ساوى قانون العقوبات فرض التدابير الاحترازية مع فرض العقوبات من حيث وجوب توافر الشروط القانونية التي تشترط في إيقاعها ومن أهمها مبدأ المشروعية ، وبالتالي لا يجوز فرض أي تدبير احترازي دون أن ينص عليه القانون ، إذ لا عقوبة ولا تدبير ما لم ينص عليه القانون[١].

ثانياً:- السلطة التي تتولى فرض التدابير الاحترازية

تبين لنا الاختلاف بين العقوبة والتدبير ، بيد أنهما مرتبطان من حيث أن ارتكاب الجريمة هو سبب فرض العقوبة و التدبير فضلاً عن كون الجهة القضائية هي التي تفرض العقوبة وكذلك التدبير في نطاق قانون العقوبات ، إلا إن العقوبات الضريبية تفرض من جهات عدة –كما مر ذكره - لذا نرى أن تناط مهمة فرض التدبير الاحترازي للمحكمة المختصة إذا ما فرضت العقوبة الضريبية من المحكمة ، أما إذا فرضت العقوبة الضريبية من قبل السلطة المالية فإن فرض التدبير يكون من اختصاص السلطة المالية في حين إذا فرضت العقوبة من قبل اللجان الإستئنافية فإن إنزال التدبير الاحترازي يكون معقوداً للجان الإستئنافية بوصفها لجان إدارية ذات إختصاص قضائي[٢].

المهم أن تكون السلطة المالية طرفاً بوصفها مدعي تقع عليها إثبات الخطورة الإجرامية من خلال سيرة المكلف المأخوذة من إضبارته وتكراه المتواصل لإنتهاك القانون الضريبي .

---

١)المادة (١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ وكذلك أنظر : المادة (٥) من قانون العقوبات العراقي ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ .

٢)شكل قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ (مثلما درجت عليه القوانين السابقة) في الفصل الثامن عشر (المواد ٣٧ – ٤٠) لجان الاستئناف وهيئة تمييزية للنظر في الطعون الضريبية ، بعد أن منع المحاكم من النظر في قضايا الضريبة في الفصل السابع والعشرين (المادة ٥٥) ، وما زالت هذه اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي (بموجب تكييف مجلس شورى الدولة لها بقراره المرقم ٩٠/٤٢ في ١٩٩٠/٩/١٧) تعمل رغم صدور القرار (٤٣) في ٢٠٠٣/٢/٢٢ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٣٩٧٢ في ٢٠٠٣/٣/٣ الذي أرجع الولاية العامة للقضاء بحسم المنازعات الضريبية ، لأنه ألغى (المادة ٥٥) من قانون ضريبة الدخل ، وأبقى على المواد (٣٧–٤٠) من القانون نفسه .

ثالثاً:- الطعن في فرض التدابير الإحترازية

إن فرض التدابير الإحترازية تخضع لطرائق الطعن القانوني أسوة بفرض العقوبة الذي يخضع لطرائق الطعن ، وبهذا الصدد نقترح أن ينص المشرع على حق المكلف بالتظلم من فرض التدبير الإحترازي خلال فترة يعينها القانون ، وفي حالة فرض التدبير من قبل اللجان الإستئنافية فيتم التظلم أمام الهيأة التمييزية .

رابعاً:- إكتساب التدابير الإحترازية الدرجة القطعية

إن التدابير الاحترازية التي لم يطعن المكلف بها خلال الفترة التي يحددها المشرع ، أو رد الطعن من الناحية الشكلية كونه مقدم خارج المدة القانونية ، أو رد الطعن من الناحية الموضوعية إذا لم يستطع المكلف أن يدحض أدلة السلطة المالية في كون المكلف قد إرتكب جريمة ضريبية عوقب عليها وتتوافر لديه خطورة إجرامية تدفعه لإرتكاب جرائم لاحقة وذلك كله إستناداً إلى إضبارة المكلف أما إذا كان من غير المسجلين أصلاً أي من المتهربين عن دفع الضريبة فلا يمكن له إثبات عكس ما أثبتته السلطة المالية .

الخاتمة

أولاً: الاستنتاجات

تبينت من خلال البحث الاستنتاجات الآتية :

١- قصور التنظيم العقابي في قانون ضريبة الدخل ، وعدم فاعلية العقاب الضريبي في اجتثاث الخطورة الإجرامية الضريبة ، مما يهدد المصلحة الضريبية باستمرار .

٢- ان عقوبة الحبس لا تحمي المصلحة الضريبي (محل الحماية) ، بل قد تلحق ضرراً بالإيرادات العامة بشكل مباشر من خلال إنقطاع مصدر دخل المكلف المحبوس ، فضلاً عن كونها تؤدي إلى خلق قناة جديدة من قنوات الانفاق العام على السجون والمحكومين المودعين فيها .

٣- إن العقوبة الضريبية – على وفق التطبيق العملي – تفرض على المكلفين المسجلين في إحدى فروع الهيأة العامة للضرائب ولا تفرض على المكلفين غير المسجلين فيها ، مما يتعاض مع مبدأ عمومية الضريبة .

٤-لا يوجد في التنظيم القانوني للعقاب الضريبي في قانون ضريبة الدخل ما يمنع من الأخذ بنظام التدابير الإحترازية جنباً إلى جنب مع العقوبات الضريبية المنصوص عليها .

ثانياً: التوصيات

١- يوصي الباحثان بإتباع نظام التدابير الإحترازية الموجود في قانون العقوبات وفرضه على المكلفين المخالفين مع العقوبات الواردة في قانون ضريبة الدخل بهدف حماية المصلحة الضريبية ، وإصلاح المكلفين ونزع رغبة ارتكاب الجرائم الضريبية لديهم .

٢- إجراء التعديل التشريعي في قانون ضريبة الدخل بالنص على أفضل التدابير الاحترازية وأكثرها ملائمة لذاتية القانون و استقلاله بغية تحقيق أقصى درجات الحماية الجنائية للمصلحة الضريبية .

٣- فرض العقاب والتدابير الاحترازية المقترحة على المكلفين غير المسجلين في إحدى فروع الهيأة العامة للضرائب أسوة بالمكلفين المسجلين .

٤- إتباع سياسة الثواب والعقاب في نطاق فرض الضرائب والحرص على تقديم مزايا أفضل للمكلفين الملتزمين بدفع الضريبة من المكلفين غير الملتزمين .

٩- التعمق في البحث عن الأسباب الاقتصادية والاجتماعية و السياسية والتشريعية وغيرها من الأسباب التي تدفع المكلفين لإرتكاب جرائم ضريبية .