

## **The role of sanctions in the face of tax crimes**

**Dr. Eid Nassr–Allah Harira**

**Former Lecturer at the Faculty of Law, Uruk University, Iraq - Member of the Egyptian Society for Economics and Legislation**

**Abstract:** Our current research aims to confront tax crimes through penalties as a comparative study in three sections. In the first section, we presented what the tax and criminal penalties are. The first requirement is to define the tax paid by the financier or the taxpayer, whether a natural or legal person, as it is used as a tool to direct the economy in the state and social centers. For individuals and their failure to pay them affects both tax and social justice and will be pursued by the criminal penalty, whether penalties or precautionary measures in kind, which is what we discussed in the second requirement, the concept of criminal penalties. As for the second topic, criminal penalties in tax legislation, we presented in the first requirement the original penalties for tax or basic crimes as Law No. 157 of 1981 amended by Law No. 187 of 1993 Income Tax Law, or imprisonment and a fine or one of them, Law No. 91 of 2005 and its amendments Income Tax Law, and Law No. 206 of 2020 And its amendments are the Unified Tax Procedures Law, and there are non-major consequential penalties that are not signed alone as a compensation for the crime, and complementary penalties as a secondary sanction for the crime in the first requirement. Tax Law The first requirement is non-criminal penalties in the Egyptian tax law in accordance with the aforementioned Law 91 of 2005, and the second requirement is non-criminal sanctions in the Iraqi tax legislation No. 113 of 1982 in force.

**key words :** The importance of taxes - the role of administration - the original punishment - the measure in kind - the Iraqi legislation, the financial authority.

**Citation:** Eid Nassr–Allah, The role of sanctions in the face of tax crimes, The International Journal of Advanced Research on Law and Governance, Vol.4, Issue 2, 2022.

© 2022, Eid N, licensee The Egyptian Knowledge Bank (EKB). This article is published under the terms of the EKB which permits non-commercial use, sharing, adaptation of the material, provided that the appropriate credit to the original author(s) and the original source is properly given.

## دور الجزاءات إزاء مواجهة الجرائم الضريبية

الدكتور: عيد نصر الله سعد سيد حريرة

مدرس بكلية القانون جامعة أروك بالعراق سابقاً - عضو الجمعية المصرية للاقتصاد والتشريع

### الملخص:

يهدف بحثنا الراهن إلى مواجهة الجرائم الضريبية من خلال الجزاءات كدراسة مقارنة وذلك في ثلاثة مباحث، تعرضنا في المبحث الأول لماهية الضريبة والجزاءات الجنائية، المطلب الأول التعريف بالضريبة التي يدفعها الممول أو المكلف، وفي المطلب الثاني مفهوم الجزاءات سواء الجنائية أو التي تطبقها الإدارة الضريبية وفقاً للقانون، أما المبحث الثاني الجزاءات الجنائية في التشريع الضريبي تعرضنا في المطلب الأول للعقوبات الأصلية للجرائم الضريبية كالسجن وفقاً لقانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993، والحبس والغرامة أو إحداهما بالقانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته قانون ضريبة الدخل، والقانون رقم 206 لسنة 2020 وتعديلاته قانون الاجراءات الضريبية الموحدة المصري، ويوجد عقوبات تبعية غير رئيسية لا توقع بمفردها، وعقوبات تكميلية بمثابة جزاء ثانوي في المطلب الأول، أما المطلب الثاني أوضحنا التدابير الاحترازية العينية في مواجهة الجرائم الضريبية حسب نوع المخالفة، وأما المبحث الثالث تعرضنا للجزاءات غير الجنائية في القانون الضريبي المطلب الأول الجزاءات غير الجنائية في القانون الضريبي المصري وفقاً لقانون 91 لسنة 2005 سالف الذكر، والمطلب الثاني الجزاءات غير الجنائية في التشريع الضريبي العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ. وفي نهاية البحث أوردنا خاتمة تتضمن أهم النتائج، وأبرز التوصيات الكفيلة بتحقيق الاهداف المرجوة من وراء الاقدام على هذا البحث.

### الكلمات الافتتاحية

أهمية الضرائب - دور الإدارة - العقاب الأصلي - التدبير العيني - التشريع العراقي، السلطة المالية.

## المقدمة

- نصت الدساتير على أن فرض الضرائب يكون بموجب قانون (1) وذلك لما لها من أهمية قصوى؛ باعتبارها أداة اقتصادية ومالية واجتماعية حيث تعمل على توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الخطط التنموية والمستدامة وتمثل العمود الفقري للموازنة العامة في معظم الدول.

ولا شك أن معظم الدول تهدف إلى الوصول لهذه التنمية من خلال عدة محاور منها الحفاظ على الكيان المالي للدولة وأغراض اجتماعية واقتصادية " كما أن الميزانية العامة في مصر أصبح من أكبر ما تعتمد عليه هي تلك الضرائب، وأي تعدي من جانب أي شخص على هذا الدخل يعتبر تعدياً على الأمن القومي للبلاد مما يستوجب صده " (2). فالضريبة فريضة مالية أولاً " والمال يعد عصب الإدارة الحديثة كما أنه عماد الحياة الخاصة للأفراد " (3) وتعد الضريبة كذلك خير الممكنات لتغطية النفقات العامة من – وجهة نظرنا – وأية تقصير في السياسات الضريبية سوف يؤثر سلبياً على كافة الأغراض السابق الإشارة إليها.

فالهدف من فرض الضريبة أولاً وأخيراً هو الصالح العام وقد قضت المحكمة الدستورية العليا " بأن الاموال التي تحصلها الدولة من الضرائب العامة وثيقة الاتصال بوظائفها الحيوية وبصفة خاصة ما تعلق منها بتأمين مجتمعها " (4)

لذلك ينبغي أن يؤدي المكلف بالضريبة حق الدولة عليه طواعية ، وإذ لم يؤديه ، فإن الإدارة الضريبية عليها أن تتخذ إجراءات معينة إزاء من تقاعس عن أداء الضريبة في ميعادها كلياً أو جزئياً ، ومن ثم فإن الجزاء الجنائي لا بد أن يلاحقه سواء عقوبة أو تدبير احترازي ، وهذه الجزاءات تطبقها محكمة الموضوع، وقد تطبقها الإدارة الضريبية بموجب نص قانوني.

وقد عنيت التشريعات الجنائية بحماية المصلحة الضريبية من الاعتداء عليها؛ باعتبار أن الجرائم الضريبية هي جرائم مالية وذلك من خلال وضع نصوص التجريم ووضع عقوبات جنائية بحتة تتمثل في عقوبات أصلية وتبعية وتكمليه في قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، وقانون الاجراءات الضريبية الموحدة رقم 206 لسنة 2020 وتعديلاته ، وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة

(1) المادة 38 من دستور 2014 المصري، تقابل المادة 28 دستور 2005 عراقي.

(2) أ. د فتحي سرور ، سياسة التجريم والعقاب في إطار التنمية ، المجلة القومية للدفاع الاجتماعي، 1981، عدد 12، ص32

(3) أ. د رأفت فودة، دروس في القانون الإداري، طبعة 1994، مكتبة النصر، جامعة القاهرة ، ص 152.

(4) نقلاً موسوعة المستشار عبد الفتاح مراد .

1982 النافذ وتعديلاته، ويوجد تدابير عينية لم يتضمنها كلاً من المشرع الضريبي المصري ولا العراقي تكمن في الغلق، وقف الشخص المعنوي أو حله، والمنع من ممارسة بعض المهن، وكذلك جزاءات غير جنائية تضمنها التشريعين- سالف الذكر- تقوم بها الإدارة الضريبية في حالة مخالفة التزامات معينة. أهداف الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال إلقاء الضوء على النقاط الآتية:

- 1- مدى أهمية الضرائب لذاتها للكيان المالي للدولة وكذلك دورها في المجتمع.
- 2- التعرف على آراء الفقهاء ورجال القانون حول موضوع دور الجزاءات إزاء الجرائم الضريبية.
- 3- المواجهة الجنائية وغيرها في مواجهة الجرائم الضريبية في التشريع الجنائي المصري والعراقي والفرنسي. إشكالية الدراسة:
  - تكمن إشكالية الدراسة في الإجابة علي السؤال الآتي:
  - ما هو دور الجزاءات إزاء الجرائم الضريبية في مصر والعراق؟
  - وتوضح الإجابة علي الاشكالية الرئيسية من خلال محاولة الإجابة علي الأسئلة الآتية:
    - ما مدي اهمية مواجهة الجرائم الضريبية ؟
    - ما هي العقوبات المقررة لهذه الجرائم في ضوء القانون المصري والعراقي؟
    - هل يكتفى المشرع بعقوبة أصلية للجريمة أم يتطلب وجود عقوبة اخرى؟
    - هل يوجد جزاءات غير جنائية تطبقها السلطة المالية؟ وما الوضع بالنسبة للتدابير الاحترازية العينية؟

منهج البحث:

سوف نتبع أكثر من منهج ،سوف نستخدم المنهج التحليلي الذي نسعى من خلاله لاستعراض القواعد القانونية المرتبطة بموضوع البحث دور الجزاءات إزاء الجرائم الضريبية كدراسة مقارنة. وسوف نستخدم المنهج المقارن الوصفي باعتبار انه من الطرق العلمية لجمع المعلومات. وسوف نستخدم المنهج المقارن للوقوف على التشريعات المقارنة للوصول الى أفضل السبل لمعالجة إشكالية البحث.

### خطة البحث:

للاوصول الى الهدف المنشود من هذا البحث نقسم خطته على النحو التالي:

المبحث الاول: ماهية الضريبة والجزاءات الجنائية

المطلب الاول: التعريف بالضريبة.

المطلب الثاني: مفهوم الجزاءات الجنائية .

المبحث الثاني: الجزاءات الجنائية في القانون الضريبي على الجرائم الضريبية :

المطلب الأول: العقوبات الاصلية للجرائم الضريبية في التشريع المصري والعراقي

المطلب الثاني: التدابير العينية في مواجهة الجرائم الضريبية.

المبحث الثالث: الجزاءات غير الجنائية في القانون الضريبي :

- المطلب الأول: الجزاءات غير الجنائية في القانون الضريبي المصري.

- المطلب الثاني: الجزاءات غير الجنائية في التشريع الضريبي العراقي.

## المبحث الاول

### ماهية الضريبة والجزاءات الجنائية

تقسيم:

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالضريبة في القانون الوضعي وذلك في المطلب الاول، وكذلك مفهوم الجزاءات الجنائية وذلك في المطلب الثاني المطلب الاول التعريف بالضريبة

تعد الضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد أو الممول جبرا للدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية ؛ مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذا الدفع (5) .

وقد عرفها البعض الآخر أنها مبلغ نقدي تقتطعه الدولة جبرا بشكل مباشر من ثروة الأفراد بصفة نهائية وبدون مقابل ؛ طبقاً للمقدرة التكلفة لكل فرد ، لتغطية النفقات العامة ، ولتحقيق أغراض التدخل بالنفع العام في المجالات الاقتصادية والاجتماعية(6).

وعرفها البعض كذلك بالنظر لخصائصها بأنها فريضة مالية ، يدفعها الأفراد جبرا للدولة بصفة نهائية ، دون مقابل خاص ؛ مساهمة منه في الأعباء العامة وتحقيق النفع العام(7) .  
ورأى آخر أنها مبلغ من المال تفرضه السلطة العامة على الممولين بحسب مقدرتهم التكلفة، وبصفة نهائية، بدون مقابل مباشر من أجل تغطية النفقات العام أو تحقيق الاهداف التي تحددها السلطة العامة(8).

فالضرائب لا تقوم بموجب اتفاق بين الممول والدولة ، كما لا تستند لرباط تعاقدية ، لأن الضريبة تحدد بمقتضى قوانين تنطوي على قواعد أمر لا يجوز الاتفاق على مخالفتها(9).

(5) نقلا عن د/عبد الله الصعدي - علم المالية العامة 2007 - دار النهضة العربية ص37.

(6) أ.د/عبد الحفيظ عيد - المالية العامة - دار النهضة ص 180.

(7) أ.د/عبد الباسط وفا - سياسات وأدوات المالية العامة خال من سنة النشر - دار النهضة العربية ص197.

(8) L. philip.Finances publiques.troisieme edition.CUJS.n746.p320.

مشار اليه د/محمد وديع عبد المنعم جرائم التهرب من الضريبة العامة علي المبيعات ص10

(9) مجلة التشريع المالي والضريبي ، العدد 339 - مايو/أغسطس 2004 ص109 - طعن رقم 5183 لسنة 62 م جلسة 6 يوليو 2006.

وكذلك تعد من القواعد الأمرة المتعلقة بالنظام العام<sup>(10)</sup> .

ووفقاً لما سبق تجمع معظم التعريفات أن الضريبة :

1- مبلغ مالي ، فلا تؤدي عينا.

2- هذه الضريبة تفرض بمقتضى قانون صادر من السلطة المختصة، وتحصل من الممول سواء أكان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً<sup>(11)</sup> دون مقابل .

كما أنها تسدد رغماً عنه ، فلا تتوقف على إرادته ، على اعتبار أنها مظهر لسيادة الدولة علي إقليمها .

### المطلب الثاني ماهية الجزاءات

تمهيد وتقسيم:

- أشرنا سابقاً أن الممول أو المكلف عليه أن يؤدي الضرائب المستحقة طواعية الى الدولة، أما الممول غير الملتزم فإن الجزاء الجنائي سوف يلاحقه ، الامر الذي يعني أنه لا بد من تلازم بين الجريمة والجزاء الجنائي فلا جريمة بدون جزاء جنائي<sup>(12)</sup> ويعرف هذا الاخير أنه " الاثر الذي يرتبه القانون على وقوع

<sup>(10)</sup> الطعن رقم 6210 لسنة 67 ق جلسة 15مايو سنة 2004 ، طعن رقم 5037 لسنة 64 ق جلسة 24 يتاير 2008 أحكام النقض في خمس سنوات د/ عبد الكريم محمد السروي ، أحمد محمد البلتاجي .

<sup>(11)</sup> يعرف الشخص الطبيعي أنه الممول الفرد الذي يخاطبه القانون بأحكامه ، عند اكتسابه الاهلية القانونية ، و الشخص الاعتباري فهو كائن يعترف فيستطيع ان يكتسب الحقوق ويتحمل الواجبات ويبرم التصرفات بواسطة شخص مسؤول عنه كالشركات التجارية ، د مصطفى عبد القادر - الضريبة علي ارباح الاشخاص الاعتبارية - شركة القصر للطباعة والدعاية - طبعة 2006 ص47.

- الشخص الاعتباري تكتل أو تجمع من الاشخاص أو الاموال التي يعترف لها القانون بالشخصية القانونية وبالكيان المستقل ، ويعتبر كالشخص الطبيعي من حيث أهليته لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات ، وهذا الشخص متعدد الاشكال الوزرات العامة والمصالح المستقلة والجمعيات والنقابات وكل الاشخاص أو الاموال يعترف لها القانون بالشخصية المعنوية - لمزيد ينظر في ذلك د سمير عالية ، الوسيط في شرح قانون العقوبات ، القسم العام ( معاملة -تطبيقه-نظرية الجريمة - المسؤولية - الجزاء) دراسة مقارنة ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ط1 ، 2010 ص 345 وما بعدها . ،

<sup>(12)</sup> أ .د محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، الطبعة السادسة ، 1989 ص 42.

الجريمة وثبوت نسبتها للمتهم ، وقد كانت العقوبة تمثل الصورة الوحيدة للجزاء إلى أن ظهرت التدابير الاحترازية على أثر التقدم الذي احرزته الدراسات الجنائية حول اغراض الجزاء الجنائي<sup>(13)</sup>.

1- ولم يتعرض المشرع الجنائي لتعريف العقوبة كغيره من التشريعات وقد عرفها البعض " أنها الجزاء القانوني الذي يفرضه المشرع على من يرتكب فعلاً يعتبر جريمة ولم يتم توقيعه من الهيئة القضائية إلا وفقاً لإجراءات محددة قانوناً<sup>(14)</sup>.

كما يرى البعض أنها تعد ايلام مقصود من أجل الجريمة ويتناسب معه (15)، ونؤيد ما ذهب إليه البعض " أنها جزاء يقرره القانون ويوقعه القاضي بمقتضى حكم صادر من محكمة مختصة على شخص مسؤول جنائياً عن جريمة معينة<sup>(16)</sup>. فهذا الأخير يحتوى على عدة ضمانات، أن الجزاء يقرره القانون وفقاً لمبدأ الشرعية الجنائية فلا يبتدعه القاضي ، ويوقع بموجب حكم صادر من محكمة مختصة وفى ذلك ضمانات هامة لتحقيق العدالة ، وتوقع على الشخص المسؤول جنائياً وفقاً لمبدأ شخصية العقوبة.

وقد أكد المجلس الدستوري الفرنسي أنه لا يجوز توقيع إلا بالنظر إلى الظروف الخاصة بكل قضية ، وبدون ذلك فإن شخصية العقوبة تكون قد أضررت<sup>(17)</sup> الأمر الذي يعني أن شخصية العقوبة لا بد أن تكون محل مراعاة باعتبارها خصيصة من الخصائص.

2- أما التدابير الاحترازية فهي من الجزاء الجنائية وتكمن في مجموعة من الاجراءات يقررها القانون ، والتدابير بشكل عام تواجه خطورة في شخص المجرم لذلك ما يهمننا في مجال البحث التدابير العينية باعتبار أنها تقع على اشياء لا على اشخاص كما في الجرائم الاقتصادية ، وهذه الاخيرة تعد أصلاً جرائم مالية لعظم ارتباطها بالكيان المالي للدولة ، ويوجد جزاءات اخرى تطبقها الادارة الضريبية، وهو ما سوف نناقشه في حينه.

<sup>(13)</sup> أ. د. شريف سيد كامل ، مرجع سابق ، ص 827 .

<sup>(14)</sup> أ. د. أمال عثمان - النظريات المعاصرة للعقوبة - المجلة الجنائية القومية - المجلد التاسع عشر - العدد الاول والثاني ص 233

<sup>(15)</sup> أ. د. محمود كبيش - مبادئ علم العقاب - دار النهضة العربية - 2001 ص 26

<sup>(16)</sup> أ. د. محمود محمود مصطفى - قانون العقوبات القسم العام دار النهضة العربية 1983 ص 555 وما بعدها ،

<sup>(17)</sup> Stephane Detraz; Infractions fiscales et douanieres, RSC 2011 p624

## المبحث الثاني

### الجزاءات الجنائية في القانون الضريبي المصري والمقارن

تقسيم :

تضمن المشرع الضريبي سواء في مصر أو في التشريعات المقارنة على عقوبات أصلية وغير أصلية، كما أن الصورة الأخرى للجزاء تكمن في التدابير الاحترازية كما أشرنا، والتي لم تتناولها بعض التشريعات.

وسوف نقسم هذا المبحث الى مطلبين:

- المطلب الأول: العقوبات الاصلية للجرائم الضريبية في التشريع المصري والعراقي.
- المطلب الثاني: التدابير العينية في مواجهة الجرائم الضريبية.

### المطلب الاول

#### العقوبات الاصلية للجرائم الضريبية في القانون المصري والعراقي.

العقوبات الاصلية وغير الاصلية لمواجهة الجرائم الضريبية.

#### أولاً: العقوبات الاصلية

- عرفت محكمة النقض المصرية العقوبات الاصلية أنها " العقاب الاصلية أو الاساسي المباشر للجريمة التي تقع منفردة بغير أن يكون العقاب عليها معلقاً على الحكم بعقوبة اخرى<sup>(18)</sup>.
- وهذه العقوبة لا تتم إلا إذا تضمنها حكم قضائي يبين مقدارها وماهيتها وذلك في الحدود التي ينص عليها قانون العقوبات ، أما خلاف ذلك إذ لم يتضمن النص العقوبة المقررة علي القاضي أن يخلي سبيله<sup>(19)</sup>، ويعاقب قانون الضريبة علي الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته بالحبس أو الغرامة على بعض الجرائم مثل جريمة المحاسب بالمادة (132) ، وجريمة التهرب الضريبي بالمادة (133) <sup>(20)</sup> وعقوبة الغرامة تعد عقوبة بديلة غير أن بعض التشريعات كالتشريع العراقي قد عاقب بالحبس فقط ولا يوجد لها عقوبة بديلة

(18) نقض 17 مارس 1959 ، مجموعة احكام النقض السنة العاشرة رقم 37 ص32 ، نقض 16 نوفمبر 1995 مجموعة احكام النقض س46

رقم 181 ص 1302

(19) استاذنا الدكتور احمد عوض بلال - النظرية العامة للجزاء - دار النهضة العربية 1995 ص322.

(20) ( يراعى أن المشرع الضريبي المصري ألغى المادتين ( 132 ) ( 133 ) من قانون 91 لسنة 2005 قانون ضريبة الدخل بموجب القانون رقم 206 لسنة 2020 قانون الاجراءات الضريبية الموحدة ولا يوجد ما يقابلها ويعد ذلك فراغ تشريعي.

- يكون التهرب الضريبي من دفع الضريبة بقصد سيئ جريمة يتم ملاحقتها أمام المحاكم الجنائية ...، وقد ورد النص على جريمة التهرب الضريبي بنص عام رئيسي هو المادة (1741) من قانون الضرائب العامة الفرنسي والذي ينص على أن: دون مساس بالنصوص الخاصة الواردة في هذا التقنين يعاقب أي شخص من تهرب عمداً أو شرع في التهرب عمداً... يعاقب بالغرامة 375 الف يورو والسجن خمس سنوات استقلالا عن أي جزاءات ضريبية أخرى<sup>(21)</sup>.

والملاحظ على هذه المادة أن المشرع الفرنسي يعاقب على هذه الجريمة بالسجن والغرامة معاً ، الأمر الذي يعني أن الغرامة ليست عقوبة بديلة مع السجن ، كما أن هذه العقوبات سالف الذكر مستقلة عن أية جزاءات ضريبية أخرى.

وهذا المسلك لم ينتهجه المشرع الضريبي المصري.

أ- الحبس كعقوبة بديلة

أفادت المادة (132) من القانون سالف الذكر يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة الف جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد اقرار ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة إذا ارتكب احد الافعال الاتية 1- اخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات .....  
2- اخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل.....وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا.

وكذلك تنص المادة (133) من ذات القانون يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنين وبغرامة تعادل مثل الضريبة بموجب هذا القانون أو بأحدي هاتين العقوبتين ، ويعتبر الممول متهربا باستعمال إحدى الطرق الاتية .....والحبس هو وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية المدة المحكوم بها ، ولا يجوز أن تنقص عن أربع وعشرين ساعة ولا تزيد عن ثلاث سنوات إلا في الاحوال الخاصة المنصوص عليها قانونا ، ويجب علي القاضي أن يحكم بالحبس مع الشغل كلما كانت العقوبة المحكوم سنة فاكثر ، وكذلك الاحوال المعنية<sup>(22)</sup>، ففي هذه الجرائم يعاقب عليها بالحبس كعقوبة بديلة ، وكذلك في التشريع العراقي يصبح كذلك متي لم يتم دفع الغرامة المفروضة

---

Christian Lopez , Droit , fiscal penal L,G,D,J , 1 ére éd, 2011<sup>(21)</sup>  
p.41.

(22) يراجع في ذلك المادة 18 ، 20 عقوبات مصري

من قبل اللجان الاستئنافية نتيجة اخلال المكلف بأحكام مسك الدفاتر التجارية ، فالقانون اعطى هذه اللجان صلاحية احالة القضية للمحكمة المختصة لأبدال الغرامة بالحبس<sup>(23)</sup>.

ب- الحبس كعقوبة أصلية

-عاقب المشرع العراقي بالحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الافعال الاتية : 1- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً الحصول علي خفض أو سماح تنزيل من مقدار الضريبة تفرض عليه أو علي غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها<sup>(24)</sup>.

- كما عاقب أيضا علي عقوبة التهرب الضريبي بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها<sup>(25)</sup>. وهذه العقوبة سالفه الذكر ليست عقوبات بديلة كما انتهج المشرع الضريبي المصري لذلك نأمل من هذا الاخير أن يسلك ما انتهجه المشرع العراقي وجعل الحبس كعقوبة أصلية باعتبار أن هذه الجريمة لها تأثيرها علي جميع الاغراض مالية واقتصادية واجتماعية ، فالممول احتال على الخزنة وسرق المجتمع مما أثر علي الكيان المالي للدولة وجعلها لا تقوم بالدور المنوط به من أداء النفقات والخدمات والمنافع للمجتمع لذلك نرى تطبيق الحبس كعقوبة اصلية وهو ما انتهجه المشرع الفرنسي.

أي ضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في قانون الدخل ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف الذي ثبت قيامه بممارسات الغش والاحتيال<sup>(26)</sup> وذلك سواء في قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، أو قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ .  
- كما أن العقوبة يجب أن تتناسب مع الجريمة ، فلا فائدة من عقوبة غير رادعة ولا من قسوة لا تبررها مصلحة المجتمع<sup>(27)</sup>.

<sup>(23)</sup> ينظر في ذلك المادة (39) فقرة 2 قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

(3) ينظر في ذلك المادة (57) فقرة أولي من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

(25) ينظر في ذلك المادة 58 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

<sup>(26)</sup> موقع على شبكة الانترنت في 7/7/ 2021 - [www.researchgate.net/publication/337156599](http://www.researchgate.net/publication/337156599)

(27) أ . د محمود محمود مصطفى - قانون العقوبات القسم العام طبعة 1983 ص475.

- فالعقوبة على التهرب ينبغي أن تكون شديدة حتى يدرك الجميع مدى أهمية تلك التشريعات الضريبية وعلاقتها المباشرة بالكيان المالي للدولة<sup>(28)</sup>.
- والملاحظ علي قانون الضريبة على الدخل أنه لم يتضمن أية احكام عن العود ، لذلك يتم الرجوع للأحكام العامة في قانون العقوبات وفقاً للمادة 49 من قانون العقوبات المصري<sup>(29)</sup>.
- غير أن الفقرة الاخيرة من المادة ( 133 ) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته أفادت أنه في حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا، الامر الذي يعني أن عقوبة الحبس لم تعد عقوبة بديلة مع الغرامة في هذه الحالة.
- أما في التشريع الفرنسي فإن من الخصائص الرئيسية على الجزاءات الجنائية هي البحث عن الأثر الرادع من خلال مدة العقوبة الجنائية في المواد الضريبية ، التي يمكن أن تقود إلى عقوبات السجن النهائي... وتضاعف عقوبة السجن والغرامة في حالة العود من ناحية حدها الاقصى<sup>(30)</sup>.
- الغرامة كعقوبة أصلية
- هي التي نص عليها قانون العقوبات كعقوبة أصلية ، أو كعقوبة تبعية ، وفي كلا النوعين تخضع لمبدأ الشرعية الجنائية ، فلا غرامة بدون نص<sup>(31)</sup> وفقاً لذلك نص عليها المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، وقانون الاجراءات الضريبية الموحدة رقم 206 لسنة 2020 وتعديلاته ، وكذلك قانون الجمارك رقم 166 لسنة 1963.

---

<sup>(28)</sup> وذلك في غير الظروف الراهنة التي اجتاحت العالم بأسره ألا وهي جائحة كورونا لذلك منعاً للاختلاط وتفشي الوباء ينبغي على المحاكم تطبيق الغرامة أما في غير هذه الظروف نرى تطبيق الحبس كعقوبة رادعة.

<sup>(29)</sup> تقابل المادتين ( 139 ، 140 ) من قانون العقوبات العراقي .

<sup>(30)</sup> Christian lopez , Droit pénal fiscal LGDJ, 1<sup>ère</sup> éd 2012, p202 ، الضريبي 203، القانون الجنائي 203، ( طباعة المكتبة العامة للقانون والقضاء 2012 )

<sup>(31)</sup> [www.facebook.com › sarahebrahim1992127 › posts](https://www.facebook.com/sarahebrahim1992127/posts) -

- انواع الغرامات في القانون - الاستاذة سارة ابراهيم في 2021/7/5 ، يراجع في ذلك المادة ( 135 ، 135 مكررا ) من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، المادة (122) من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963.

وقد عرف المشرع المصري الغرامة أنها " الزام المحكوم عليه بأن يدفع لخزانة الحكومة المبلغ المقدر في الحكم " وأضافت الفقرة الثانية من هذه المادة " ولا يجوز أن تقل الغرامة عن مائة جنيه ولا يزيد حدها الأقصى في الجرح علي خمسمائة جنية ، وذلك مع عدم الاخلال بالحدود التي يسبغها القانون لكل جريمة<sup>(32)</sup>. والغرامة تعد العقوبة المالية الوحيدة الاصلية في القانون المصري<sup>(33)</sup>.

ويظهر ذلك جليا في عقوبة بعض الجرائم الضريبية علي سبيل المثال لا الحصر فقد حكم بها كعقوبة أصلية في المادة ( 135 ) ، ( 135 ) مكرر<sup>(34)</sup> من القانون سالف الذكر وذلك في جريمة عدم الاخطار عن النشاط في الميعاد ، عدم اخطار المصلحة بقيمة السلع والمنتجات ، حيث تناولت المادة سالفه الذكر عقوبة عدم الاخطار في الميعاد بحد أدنى خمسة الاف جنية وحد أقصى عشرون ألف جنيه<sup>(35)</sup> وكذلك في جريمة عدم تقديم الاقرار الضريبي لمدة تتجاوز ستين يوما من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة حيث عاقب عليها القانون رقم 206 لسنة 2020 المعدل بالقانون رقم 211 لسنة 2020 قانون الاجراءات الضريبية الموحدة بغرامة لا تقل عن خمسين الف جنيه ولا تجاوز مليوني جنيه، وقد تكون الغرامة عقوبة أصلية اختيارية وذلك متى تم النص عليها كعقوبة اختيارية يحكم بها بدلا من الحبس أو معه كما في العود وهو ذكرناه سابقا.

أما عن الغرامة في التشريع العراقي كقاعدة عامة فقد نصت المادة (91) من قانون العقوبات علي أن " لا يقل مبلغ الغرامة عن نصف دينار ولا يزيد عن خمسمائة دينار ما لم ينص القانون علي خلاف ذلك وتعد الغرامة عقوبة مقررة في الجنايات والجرح والمخالفات " وهي كعقوبة أصلية مقررة في الجرح والمخالفات<sup>(36)</sup>، أما في الجنايات فلا تكون الغرامة أصلية<sup>(37)</sup> الامر الذي يعني أن الغرامة إما أن تكون عقوبة أصلية مباشرة وذلك متى كانت العقوبة الوحيدة للجنحة أو المخالفة أو أن تكون عقوبة أصلية اختيارية وذلك متى تم النص عليها في القانون كعقوبة اختيارية يحكم بها مع الحبس أو بدلا عنه أو أن تكون عقوبة تكميلية وذلك

---

(32) مادة (22) قانون عقوبات مصري ، تقابل مادة ( 91 ) عقوبات عراقي.

(33) يراجع في ذلك أ د مأمون سلامة – القسم العام ، ص 663.

(34) مضافة القانون رقم 53 لسنة 2014 المعدل لقانون ضريبة الدخل أنف الذكر ، يراعى أن قانون الاجراءات الضريبية الموحدة رقم 206 لسنة 2020 ألغى المادة ( 135 ) عدا الفقرة الثالثة وفقا لصريح نص المادة الرابعة من القانون سالف الذكر .

(35) ينظر في ذلك القرار بقانون رقم 53 لسنة 2014 الصادر في 60/30 / 2014 .

(36) المواد 26 ، 27 عقوبات عراقي.

(37) المادة (92) فقرة 2 عقوبات عراقي.

في حالة إذا تم النص عليها بالإضافة للعقوبة الأصلية " وتختلف الغرامة كعقوبة عن بعض الالتزامات المالية الأخرى كالتعويض المدني والغرامة المدنية والغرامة التأديبية ؛ باعتبار أن الغرامة الجنائية تدفع لخزانة الدولة ويقتصر الالتزام بها على الجاني وحده ولا يتوقف توقيها على حدوث ضرر فعلي بالحق الذي يحميه القانون بخلاف التعويض المدني الذي يستحق للمضور من الجريمة بهدف جبر الضرر " (38).

وقد خول المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المحاكم المختصة واللجان الاستئنافية جزاءات مالية لمن خالف الالتزامات الضريبية على النحو التالي:

أ – جزاءات مالية تقضيها المحكمة المختصة فقد أفادت المادة (56) من القانون سالف الذكر أولاً : يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحكمة ارتكابه المخالفات الآتية : 1- من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات للسلطة المالية كان يجب عليه تقديمها .... 2- من وجدت لديه أو أطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو إعطائها أو أبلغها لغير من فوض بإعطائها أو أفشى مضمونها 3- تفرض علي مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر لأغراض الضريبة ب- الجزاءات المالية التي تفرضها لجان الاستئناف فقد أفادت المادة (39) / 2 مع مراعاة ما ورد في الفقرة (1) من المادة السابعة والخمسين تخول لجنة الاستئناف النظر في المخالف المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر ..فقانون الضريبة علي الدخل فرض غرامة بنسبة من 10% و 25% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً علي ألا يقل مبلغ الغرامة عن (500) دينار وهي التي تطبقها اللجان الاستئنافية (39).

وتجدر الإشارة إلى أن هذه العقوبة تفرض بجانب العقوبة المقررة التي تفرضها المحاكم المختصة والتي تم ذكرها في المادة 56 / اولاً من ذات قانون الضريبة رقم 113 لسنة 1982 بشأن قانون ضريبة الدخل العراقي .

---

(38) أ . د شريف سيد كامل قانون العقوبات القسم العام مرجع سابق ص942.

(39) المادة 56 / أولاً (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

ثانياً : العقوبات غير الاصلية

تعد العقوبات التبعية عقوبات غير رئيسية للجريمة ، ومن ثم لا توقع بمفردها للجريمة، لكنها تتبع عقوبة أصلية معينة ومن أمثلتها المادة 25 من قانون العقوبات المصري<sup>(40)</sup> .

أما العقوبة التكميلية فهي جزاء ثانوي للجريمة تتفق مع العقوبات التبعية في أنها لا تأتي بمفردها، بل تابعة لعقوبة أصلية، ولكن تختلف عن العقوبة التبعية لا تلحق بالمحكوم عليه حتما وبقوة القانون ، بل يجب أن ينص عليها القاضي صراحة في حكمه مثل الحرمان من بعض الحقوق والمزايا والمصادرة<sup>(41)</sup>.

وتعتبر الجرائم الضريبية من الجرائم المخلة بالشرف والامانة تحرم مرتكبها من تولي الوظائف العامة وتفقد الثقة والاعتبار.

ويترتب علي وصف الجريمة أنها مخلة بالشرف والامانة عدة نتائج<sup>(42)</sup>:

- 1- حرمان المحكوم عليه من تولي الوظائف الحكومية او وظائف القطاع العام.
- 2- لا يجوز تعيينه وصيا أو قائما.
- 3- لا يقبل دخوله في مناقصة أو مزايده أو ممارسه حكومية.
- 4- لا يجوز قبوله عضوا في أي من النقابات او الاتحادات أو الاندية.
- 5- لا يجوز التحلي بأي رتبة او نيشان
- 6- لا تقبل شهادته الا على سبيل الاستدلال.
- 7- لا يقبل ترشيحه في مجلس النواب او المجالس المحلية .

---

(2) - ا د شريف سيد كامل قانون العقوبات القسم العام - الجزء الثاني ص26  
(1)- أ د على حين الخلف ، د سلطان عبدالقادر الشاوي - المبادئ العامة لقانون العقوبات - بيروت طبعة 2015 ص 436 ، يراجع المواد ( 100 ، 101 ) من قانون العقوبات العراقي النافذ.  
(2)د عبد المولى محمد مرسي - الوجيز في قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 - ص533،، ايضا يراجع المواد: 24، 25 عقوبات مصري والمواد 96، 97 عقوبات عراقي.

غير أن العقوبات التبعية هي حظر المساهمة في أعمال بعض اللجان، مثل حظر إنشاء إدارة جمعية أو مركز مرخص له، تشتمل هذه العقوبات نشر الحكم وإصاقيه، والحظر المؤقت من ممارسة النشاط، ووقف رخصة القيادة، والحرمان من الحقوق المدنية وحقوق الأسرة (43)

### المطلب الثاني التدابير الاحترازية في مواجهة الجرائم الضريبية

- تعرف التدابير الاحترازية أنها جزء جنائي يتمثل في مجموعة من الاجراءات يقرها القانون ويوقعها القاضي علي من تثبت خطورته ؛ بقصد مواجهة هذه الخطورة.(44).

وقد ذهب البعض(45) إلى أن التدابير مجموعة من الإجراءات تقتضيها مصلحة المجتمع في مكافحة الإجرام، لذلك فإن لها طابع الإيجار والقسر .

والتدابير بشكل عام تواجه خطورة في شخص المجرم لذلك ما يهمننا في مجال البحث التدابير العينية باعتبار أنها تقع علي اشياء لا علي اشخاص كما أشرنا سابقا.

وفي القانون الوضعي يوجد عدة انواع من التدابير الاحترازية العينية ، فقد ذهب البعض (46) الى أن التدابير العينية تكمن في الغلق ، ووقف الشخص المعنوي أو حلة ، وعدم ممارسة النشاط.

أ- الغلق وهو جزء عيني ينص عليه المشرع في بعض الجرائم الذي ارتكبت فيه الجريمة ، أو هو حظر مباشرة العمل أو التجارة أو الصناعة أيضا في المكان الذي ارتكبت فيه الجريمة سواء بمعرفة المحكوم عليه أو أحد افراد اسرته أو شخص آخر تم تأجير المكان له.

ولم يتضمن قانون ضرائب الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، ولا قانون الاجراءات الضريبية الموحدة رقم 206 لسنة 2020 وتعديلاته ، ولا قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته أي نص يرتبط بغلق النشاط كتدبير عيني في مواجهة الجرائم الضريبية .

القانون الجنائي الضريبي (43) Christian lopez , Droit pénal fiscal LGDJ, I ére éd 2012, p207

(1) د عبدالله سليمان - النظرية العامة للتدابير الاحترازية - جامعة القاهرة 1982 ص57.

(45) G. Stefaniet. G . levasseur Droit Pénal général dulloz 1978 p.359

د/ محمد مصباح القاضي التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية ، 2008 ، دار النهضة العربية ص 6

(2) د محمد مصباح القاضي- المرجع السابق ، ص47.

ب- المنع من ممارسة بعض المهن:

لم ينص المشرع الضريبي في القوانين- سالفه الذكر - أي شيء يتعلق بوقف النشاط أو منعه فترة من الزمن وخاصة في أنشطة المهن الحرة ، مع العلم أن المشرع الضريبي في قانون القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 نص علي الوقف في المادة 71 منه والتي تتضمن للمحاسب المقيد بجدول المحاسبين والمراجعين متى خالف الالتزام الضريبي يتم وقف نشاطه ، ويعتبر ذلك ردع للمحاسبين غير الامناء ونأمل من المشرعين في كلا من مصر والعراق أن يكون وقف النشاط أو المنع من ممارسة بعض المهن ولا سيما في أنشطة المهن الحرة من الجزاءات الجنائية كتدبير احترازي.

ج- وقف نشاط الشخص المعنوي أو حله:

- أفاد قانون العقوبات العراقي وقف الشخص المعنوي يستتبع حظر ممارسة أعماله التي خصص نشاطه من أجلها ولو كان بإسم آخر ، كما أن للمحكمة أن تأمر بوقف الشخص المعنوي لمدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد عن ثلاث سنوات إذا وقعت جناية أو جنحة من أحد ممثليه أو وكلائه باسم الشخص المعنوي أو لحسابه وحكم عليه من أجلها بعقوبة سالبة للحرية لمدة ستة أشهر فأكثر وإذا ارتكبت الجناية أو الجنحة أكثر من مرة فللمحكمة أن تأمر بحل الشخص المعنوي<sup>(47)</sup> .

- كما يعتبر وقف الترخيص أحد العقوبات الفعالة في ضمان الحصول علي الضرائب في الولايات المتحدة<sup>(48)</sup> ، فوقف الترخيص سواء للشخص الطبيعي أو المعنوي رادع قوي .

" ويجوز الحكم بسحب رخصة القيادة مؤقتاً ، وذلك في الحالات التي يصدر فيها الحكم بالمنع من مزاوله المهنة ، وسحب الرخصة يصبح قطعياً بقوة القانون<sup>(49)</sup> .

ولا يجوز أن يطلب المحكوم عليه ( المدان) إعفائه من نشر العقوبة ويجوز حرمان المدان من ممارسة مهنة صناعية ، تجارية أو مهنة حرة وأن يحكم بذات الشروط بوقف رخصة القيادة لسيارته<sup>(50)</sup>.

---

<sup>47</sup> - ينظر في ذلك المواد (122، 123) من قانون العقوبات العراقي

<sup>48</sup> - ألان تيت - صندوق النقد الدولي - واشنطن 1991 ، حول القيمة المضافة سياسياً وادارياً ، ينظر في ذلك د ناصر محمد عبد العزيز -التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- ص505، "

<sup>(49)</sup> د احمد ماهر عز ، التهرب الضريبي في القانون المصري ، دراسة مقارنة ، 1980 ، رسالة دكتوراه ص 214.

<sup>(50)</sup> Cass . crim.3Juin 2004 bull.crim no153 نقض جنائي منشور في نشرة أحكام النقض الجنائي.

وفي هذه المضمار نناشد كلا من المشرع الضريبي المصري والعراقي عند مخالفة الالتزامات الضريبية أن يكون للإدارة الضريبية وقف الترخيص أو سحب رخصة القيادة بواسطتها أو مخاطبة الجهات المختصة لعمل ذلك، وهو ما تضمنه التشريع الفرنسي وأن يكون هذا الجزاء حسب كل حالة.

### المبحث الثالث

#### الجزاءات غير الجنائية في القانون الضريبي

تقسيم :

بداية لا يجوز للإدارة أن تفرض جزاء لم يكن منصوصا عليه وفقا لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات ، فالمشرع الضريبي لم يكن يكتفي بفرض جزاءات جنائية أصلية وغير أصلية ، فقد أتى بجزاءات اخري تطبقها الإدارة الضريبية في قانون الضريبية على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، أو قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ وتعديلاته.

وسوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الاول الجزاءات غير الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته. المطلب الثاني قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.

المطلب الاول الجزاءات غير الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته

مدى أهمية الجزاءات غير الجنائية للكيان المالي.

نص القانون الضريبي رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته على بعض الجزاءات التي تطبقها الادارة الضريبية وتكمن فيما يلي:

1- عدم الاخطار بالتوقف عن النشاط في الميعاد.

-فقد الزم قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته الممول الذي توقف عن النشاط كليا أو جزئيا أن يخطر الإدارة الضريبية المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه النشاط ،

وفى حالة عدم الإخطار عن التوقف يحاسب الممول عن سنة ضريبية كاملة (51) ، وذلك لكون الممول تقاعس عن الإخطار في الميعاد فكان على المشرع أن يحاسبه على مخالفته ، ونرى أنه ينبغي على المشرع الضريبي أن يجعل محاسبة النشاط حتى تاريخ التوقف، متى تيقنت الإدارة منه ، من خلال التحريات والمعاینات لوجود ظروف قاهرة حالت دون الإخطار .

#### ثانياً عدم الإخطار بالتنازل عن النشاط في الميعاد

- قد يتنازل الممول عن كل أو بعض المنشأة وعليه أن يخطر الإدارة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصول التنازل ، ويحاسب الممول عن سنة ضريبية كاملة مالم يثبت أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ (52).

- وفي هذه الحالة يتم القاء عبء الإثبات على الممول في حالة أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ أي من تاريخ التنازل.

الزمت المادة (134) من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته أن الشريك مع الممول في الجرائم الضريبية بالتضامن في سداد الضريبة ليس ذلك فحسب والغرامات المقضي بها ، وذلك طبقاً لعوامل الاشتراك النصوص عليها في القواعد العامة أو المنصوص عليها في القانون سالف الذكر (53).

ونرى مع البعض أن هذه الجزاءات تعين الملتزم علي تنفيذ التزاماته الضريبية، والوفاء بالضريبة في المواعيد المحددة قانوناً (54)

تعد كذلك من الجزاءات الادارية- من وجهة نظرنا- والتي تطبقها الادارة الضريبية حفاظاً على حقوق الحزاة العامة وتدعيم الكيان المالي .

(51) المادة 79 من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

(52) المادة (80) من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

(53) تضمنت المادة (92) من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته بشأن قانون ضريبة الدخل أن الصورية ، والتواطؤ من وسائل الاشتراك ، فالصورية يقصد بها تغير الحقيقة ، الممول قد يخفي التصرف مع الغير في صورته الحقيقية ويظهر مستند آخر، أما التواطؤ يظهر في شكل اتفاق بين الممول وشخص آخر وترتبط الضريبة على هذا الأخير.

(54) ينظر في ذلك د ادوارد جرس بشاي - التجريم الضريبي المصري - 1994 - رسالة دكتوراه ص178

المطلب الثاني: الجزاءات غير الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.

-أسند المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، للسلطة المالية أن تتخذ إجراءات ضد من يخالف القوانين الضريبية في حالات بعينها وتوقع غرامات مالية وذلك على النحو التالي:

1- فرض المشرع غرامة مالية في حالة عدم دفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ التبليغ وفق المادة الرابعة والاربعين من القانون أنف الذكر يضاف آليا 5% من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذ لم يدفع خلال واحد وعشرين يوماً بعد انفاذ المدة الاولى، وللوزير أو من يخوله أن يعفي المكلف عن المبلغ الاضافي كله أو جزء منه (55).

ومن الجدير بالذكر أنه صدر قرار عن مجلس قيادة الثورة بفرض فائدة معادلة للفائدة المصرفية السائدة لدى مصرف الرافدين على تسهيلات السحب على المكشوف على رصيد مبلغ الضريبة الدخل من تاريخ تحقق تسديدها وفقاً لقانون ضريبة (56) ، وإذا كان للمشرع أن يعفي المكلف من هذه الغرامة لغيايه عن العراق أو لمرض أقعده عن العمل أو لسبب قهري آخر فليس له اعفائه من الفائدة المعادلة للفائدة المصرفية لعدم وجود نص يبيح ذلك فلا اجتهاد مع صراحة النص القانوني وهي من القواعد الراسخة.

1- تفرض السلطة المالية مبلغاً اضافياً بنسبة 10% من الضريبة المتحققة على ألا تزيد على (500.000) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 31/5 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف أن التأخير لعذر مشروع ، وهذا الامر يتماشى مع مبدأ لا تكليف بمستحيل ، وتفتضيه دواعي العدالة الضريبية. ومن الجدير بالذكر أن هذه الغرامة الضريبية تفرض بجانب الغرامة المفروضة من قبل المحاكم المختصة التي تتراوح من مائة الى خمسمائة دينار (57).

(55) ينظر في ذلك المادة 45 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

(56) قرار مجلس قيادة الثورة رقم 307 لسنة 1984 منشور في الوقائع العراقية عدد 2986 في 1984/3/26 .

(57) يراجع في ذلك المادة 56 / أولاً ، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.

- 2- تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً قدرة عشرة الاف دينار على كل فرع لشركة أجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع ان التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان<sup>(58)</sup>.
- 3- ألزم المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الدرجة القطعية<sup>(59)</sup>.

والحكم الذي يكتسب الدرجة القطعية هو الحكم البات الذي لا يقبل الطعن فيه بالطريق العادي أو بالطريق غير العادي ، وقد أحسن المشرع صنعا بنصه على هذه المادة؛ نظراً لتعاقس المكلف لتركه دعواه فترة كبيرة حتى وصل الحكم للدرجة القطعية ، الامر الذي يعني أن مضاعفه الغرامة في هذه الحالة تحقق الردع العام والخاص على السواء.

---

(58) ينظر في ذلك المادة 56 / ثانيا من القانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 .  
(59) يراجع في ذلك المادة 59 من القانون سابق الاشارة .

## الخاتمة

يتضح من مجمل ما تم بحثه لموضوع دور الجزاءات إزاء مواجهة الجرائم الضريبية في التشريع المصري والمقارن التوصل إلى أهم النتائج وأبرز التوصيات.

### النتائج:

أولاً: انخفاض الوعي الضريبي لدى المجتمع كله والمكلف ضريبياً على السواء مما يؤثر على الأغراض الاقتصادية والمالية والاجتماعية .

ثانياً : لم يتخذ المشرع الضريبي سواء في مصر أو العراق بعض التدابير العينية كما في الجرائم الاقتصادية كجزاء علي جرائم ضريبية بعينها.

ثالثاً : تلاحظ ضالة الغرامة في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 النافذ مقارنة بالتشريع الضريبي المصري .

رابعاً : عدم توسع المشرع في الجزاءات غير الجنائية التي تطبقها السلطة المالية.

### التوصيات:

1- على المشرع العراقي والمصري تفعيل عقوبة الحبس في جريمة الاحتيال الضريبي في الظروف العادية لتحقيق الردع الخاص والعام على السواء .

2- نوصي بزيادة الوعي الضريبي سواء لدى المكلفين ضريبياً أو المجتمع كله من خلال الاعلام المسموع والمرئي والمقروء، وكذلك عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي الحديثة ، حتى يدرك المجتمع مدي أهمية الضريبة ودورها في المجتمع وإن عدم أداء الضريبة في ميعادها يقابله عدم أداء الدولة للمهام المنوطة بها.

3- نوصي المشرع العراقي بزيادة الغرامات ؛ لكونها ضئيلة القيمة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 ، وذلك حتى تردع المخالف مرتكب الجرائم الضريبية.

- 4- أيضا نوصي كلا من المشرعين المصري والعراقي بإدخال التدابير الاحترازية العينية ضمن الجزاءات التي توقع على مرتكبي الجرائم الضريبية كالمنع من ممارسة بعض المهن لفترة ولاسيما في أنشطة المهن الحرة
- 5- التوسع في الجزاءات غير الجنائية التي تطبقها السلطة المالية ومنها وقف الترخيص لمن خالف الالتزامات الضريبية ، وإلغائه في حالات بعينها ، وسحب رخصة القيادة إن لزم الأمر .

## قائمة المراجع

### 1- المراجع العربية

أولاً: المراجع الشرعية:

- القرآن الكريم خير مصادر الأرض والسماء.

ثانياً المراجع العامة:

- أ د/ احمد فتحي سرور - الوسيط في قانون العقوبات - بدون سنة نشر - دار النهضة العربية
- الوسيط في قانون العقوبات، الطبعة السادسة، دار النهضة العربية، 1981.
- أ د/ احمد عوض بلال - النظرية العامة للجزاء - دار النهضة العربية 1995.
- أ د/ رافت فودة - دروس في القانون الاداري - طبعة 1994 - مكتبة النصر جامعة القاهرة.
- د سمير عالية ، الوسيط في شرح قانون العقوبات ، القسم العام ( معاملة -تطبيقه-نظرية الجريمة - المسؤولية - الجزاء) دراسة مقارنة ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ط1 ، 2010 .
- أ د/ شريف سيد كامل - قانون العقوبات - القسم العام- طبعة 2013 - دار النهضة العربية .
- قانون العقوبات القسم العام - الجزء الثاني- بدون سنة نشر.
- أ د علي حين الخلف ، د سلطان عبدالقادر الشاوي - المبادئ العامة لقانون العقوبات - بيروت طبعة 2015 .
- د عبدالله سليمان - النظرية العامة للتدابير الاحترازية - جامعة القاهرة 1982.
- أ د. محمود محمود مصطفى - قانون العقوبات القسم العام طبعة 1983 .
- أ. د مأمون سلامه، قانون العقوبات، القسم العام، الطبعة الثالثة، 1990، دار الفكر العربي -
- أ. د محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية 1989.
- أ. د محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية 1979
- د محمود كبيش - مبادئ علم العقاب - دار النهضة العربية - 2001 ص26
- 754 .
- د محمد محمد مصباح - التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية - 2008 - دار النهضة العربية.

ثالثاً المراجع المتخصصة

- د سالم حشيش - ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في قانون 91 لسنة 2005 ، مكتبة طنطا.
- د عبد المولى محمد مرسي - الوجيز في قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.
- د/عبد الله الصعيدي - علم المالية العامة 2007 - دار النهضة العربية
- د مصطفى عبد القادر- الضريبة علي ارباح الاشخاص الاعتبارية - شركة القصر للطباعة والدعاية - طبعة 2006 .
- د ناصر محمد عبد العزيز -التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق- بدون سنة نشر
- د هشام محمد البدري - دستورية الجزاءات الضريبية - بدون سنة نشر .

رابعاً: - الرسائل العلمية:

- د /أحمد ماهر عز التهرب الضريبي في القانون المصري - 1980 بدون سنة نشر - رسالة دكتوراه .
- د ادوارد جرس بشاي - التجريم الضريبي المصري - 1994 - رسالة دكتوراه بدون سنة نشر .

خامساً : المجلات والدوريات

- أ. د فتحي سرور - سياسة التجريم والعقاب في إطار التنمية - المجلة القومية للدفاع الاجتماعي -1981 - عدد 12.
- أ. د أمال عثمان - النظريات المعاصرة للعقوبة - المجلة الجنائية القومية - المجلد التاسع عشر - العدد الاول والثاني .
- د / غنيمي عبدالستار غنيمي - العقوبات بالحرمان - دراسة في الفقه الاسلامي ، مجلة البحوث الفقهية والقانونية ، العدد السادس والعشرون 1432 هـ ، 2011 .

سادساً:- الوثائق والكتب القانونية:

- الدستور المصري عام 2012

- الدستور المصري عام 2014
  - الدستور العراقي عام 2005
  - قانون العقوبات المصري الصادر سنة 1937 وفقاً لآخر تعديلات
  - قانون الإجراءات الجنائية رقم 15 لسنة 1950 وفقاً لآخر تعديلاته
  - قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969.
  - قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982
  - قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته
- سابعا: المواقع الالكترونية

[www.facebook.com › sarahebrahim1992127 › posts](https://www.facebook.com/sarahebrahim1992127/posts)

[www.researchgate.net › publication › 337156599](https://www.researchgate.net/publication/337156599)

## 2-المراجع الاجنبية

### المراجع الفرنسية

- 1- Christian Lopez , Droit , fiscal penal L,G,D,J , 1 ére éd, 2011
- 2-Christian lopez , Droit pénal fiscal LGDJ, l ére éd 2012
- 3-L. philip.Finances publiques.troisieme edition.CUJS.n746
- 4- Stephane Detraz; Infractions fiscales et douanieres, RSC 2011.