

# التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

رسالة تقدم بها

معتز علي صبار الدليمي

إلى

مجلس كلية الحقوق، جامعة النهرين

وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون

بإشراف

أ.د. عوض فاضل إسماعيل الدليمي

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة والتشريع المالي

2004م

1425هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَاسْتَعِينُوا بِالصَّبْرِ وَالصَّلَاةِ إِنَّهَا لَكَبِيرَةٌ إِلَّا عَلَى الْخَاشِعِينَ﴾

صدق الله العظيم

(البقرة: 45)

(

قال العماد الاصفهاني

(إنني رأيت انه لا يكتب إنسان كتاباً في يومه إلا قال في غده: - لو غير هذا

لكان أحسن , ولو زيد هذا لكان يستحسن , ولو قدم هذا لكان

أفضل , ولو ترك هذا لكان أجمل , وهذا من أعظم العبر , وهو دليل على

استيلاء النقص على جملة البشر)

معجم الأدباء

# الإهداء

إليك يا بلدي . . . العراق الحبيب

إليك يا أمي وأبي . . . براً وإحساناً

إليكم أخوتي وأخواتي . . . حباً واعتزازاً وتقديراً

اهدي جهدي هذا

## شكر وتقدير

﴿رَبِّ أَوْزُرْ عَنِّي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، محمد ﷺ وعلى اله وصحبه وبعد.  
إن واجب العرفان بالجميل يتطلب مني أن أقدم جزيل شكري وخالص تقديري إلى أستاذي العزيز، الأستاذ الدكتور عوض فاضل إسماعيل لما أبداه من سعة بال ومساهمة فعالة في إشرافه على هذه الرسالة، مكان لملاحظاته القيمة وأرائه السديدة، إلى جانب الخلق النبيل، ابلغ الأثر في إنجازها وإخراجها بالصورة التي هي عليها، فأسأل الله تعالى أن يمن عليه بالصحة والعافية، والدرجات العلى، أنه سميع عليم.  
كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذي في كلية الحقوق-جامعة النهريين-كافة الذين نهلنا منهم العلم والمعرفة، فجزاهم الله عنا خير الجزاء.  
كما اشكر جميع موظفي مكتبة كلية الحقوق-جامعة النهريين-والمكتبة المركزية-جامعة بغداد، ومكتبة المعهد القضائي، والأخ منذر في مكتبة العربي لما تحمله من جهد في طباعة الرسالة.  
وأقدم شكري الجزيل إلى جميع أختوتي وزملائي في الدراسة، والى كل من أرشدني وساعدني ولو بكلمة.  
وأخيراً أتقدم بكل ما يمكن أن يوجد من جزيل شكر، وعظيم عرفان وامتنان إلى جميع أفراد عائلتي العزيزة لما تحملوه من اجلي، إلى أن أوصلوني إلى هذه المرحلة، فلهم الحب والاعتزاز جميعاً.

## إقرار المشرف

أشهد بان إعداد هذه الرسالة الموسومة بـ(التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم-162-لسنة 1959 المعدل) جرى تحت إشرافي في كلية الحقوق-جامعة النهرين، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون.

التوقيع:

الأستاذ المشرف

د.عوض فاضل إسماعيل الدليمي

التاريخ: / / 2004م

## إقرار المقوم اللغوي

أشهد بان إعداد هذه الرسالة الموسومة بـ( التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم-162-لسنة 1959 المعدل) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها أخطاء لغوية وتعبيرية، وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة قدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع:

الأستاذ

د.محي هلال السرحان

التاريخ: / / 2004م

## إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناء على التوصيات المقدمة من قبل المشرف والمقوم اللغوي أرشح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الأستاذ

د. إبراهيم طه الفياض

التاريخ: / / 2004م

### إقرار لجنة المناقشة

نشهد إننا أعضاء لجنة المناقشة قد اطلعنا على الرسالة الموسومة بـ(التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم-162-لسنة 1959 المعدل) وناقشنا الطالب معترز علي صبار في محتوياتها وكل ماله صلة بها ونرى إنها جديرة لنيل درجة الماجستير في القانون.

التوقيع:

عضو اللجنة:

التاريخ: / / 2004م

التوقيع:

عضو اللجنة:

التاريخ: / / 2004م

التوقيع:

رئيس اللجنة:

التاريخ: / / 2004م

التوقيع:

عضو اللجنة (المشرف):

التاريخ: / / 2004م

صدقت الرسالة من قبل مجلس كلية الحقوق-جامعة النهرين في جلسته المنعقدة بتاريخ:

/ / 2004م

د.غازي فيصل مهدي

عميد كلية الحقوق-جامعة النهرين

## المحتويات

الصفحة	الموضوع
	المقدمة
	الفصل الأول:- التعريف بالالتزام الضريبي والجريمة -المخالفة- الضريبية
	المبحث الأول:- ماهية الالتزام الضريبي
	المطلب الأول:- تعريف الالتزام الضريبي
	المطلب الثاني:- مضمون الالتزام الضريبي وأشكاله
	الفرع الأول:- مضمون الالتزام الضريبي
	الفرع الثاني:- أشكال الالتزامات الضريبية
	أولاً:- الالتزامات الايجابية
	ثانياً:- الالتزامات السلبية
	المطلب الثالث:- الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية
	الفرع الأول:- الالتزامات الأصلية والتبعية
	الفرع الثاني:- موقف الفقه من الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية
	المطلب الرابع:- التمييز بين الالتزام الضريبي والالتزامات الأخرى في إطار القانون الخاص
	المبحث الثاني:- التعريف بالجريمة -المخالفة- الضريبية
	المطلب الأول:- مفهوم الجريمة -المخالفة- الضريبية
	المطلب الثاني:- الطبيعة القانونية للجريمة -المخالفة- الضريبية
	المطلب الثالث:- أنواع الجرائم -المخالفات- الضريبية
	المطلب الرابع:- أركان الجريمة -المخالفة- الضريبية
	الفرع الأول:- الركن المادي

	أولاً:- النشاط الجرمي
	ثانياً:- النتيجة الجرمية
	ثالثاً:- علاقة السببية

الصفحة	الموضوع
	الفرع الثاني:- الركن المعنوي
	أولاً:- العلم
	ثانياً:- الإرادة
	المطلب الخامس:- تمييز الجريمة -المخالفة- الضريبية وغيرها من الجرائم
	الفرع الأول:- تمييز الجريمة -المخالفة- الضريبية عن الجريمة الجنائية
	الفرع الثاني:- تمييز الجريمة -المخالفة- الضريبية عن الجريمة التأديبية
	الفرع الثالث:- تمييز الجريمة -المخالفة- الضريبية عن الجريمة المدنية
	المطلب السادس:- شرعية الجريمة -المخالفة- الضريبية
	الفرع الأول:- قانونية الضريبة
	أولاً:- مضمون مبدأ قانونية الضريبة
	ثانياً:- مبررات مبدأ قانونية الضريبة
	الفرع الثاني:- نتائج مبدأ شرعية الجريمة -المخالفة- الضريبية
	أولاً:- القانون المكتوب المصدر الوحيد للتجريم الضريبي
	ثانياً:- سريان النصوص القانونية الجزائية في قانون ضريبة العقار بأثر فوري
	أ. الأثر المباشر لقانون ضريبة العقار
	ب. سريان النصوص القانونية الجزائية بأثر مباشر
	الفصل الثاني:- سياسة التجريم في قانون ضريبة العقار
	المبحث الأول:- تجريم الأفعال المنطوية على نشاط ايجابي
	المطلب الأول:- جريمة -مخالفة- تقديم معلومات أو بيانات كاذبة
	الفرع الأول:- ماهية البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها للسلطة المالية
	أولاً:- طبيعة البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها إلى السلطة المالية

	ثانياً:- المسؤول عن تقديم البيانات والمعلومات الضريبية
	ثالثاً: الجهة التي تقدم إليها البيانات والمعلومات الضريبية

الصفحة	الموضوع
	الفرع الثاني:- أركان جريمة -مخالفة- تقديم بيانات أو معلومات كاذبة
	أولاً:- الركن المادي
	أ.تقديم بيانات كاذبة
	ب.تضمن التقرير الضريبي بيانات أو معلومات كاذبة
	ثانياً:- الركن المعنوي
	أ.العلم
	ب.الإرادة
	المطلب الثاني:- جريمة -مخالفة- منع لجان التقدير من القيام بعملها
	الفرع الأول:- التعريف بلجان التقدير
	أولاً:- كيفية تشكيل لجان التقدير
	ثانياً:- إجراءات لجان التقدير
	ثالثاً:- واجبات لجان التقدير
	رابعاً:- الاعتراض على التقدير
	خامساً:- الطبيعة القانونية للجان التقدير
	الفرع الثاني:- أركان جريمة -مخالفة- منع لجان التقدير من القيام بعملها
	أولاً:- الركن المادي
	ثانياً:- الركن المعنوي
	أ.العلم
	ب.الإرادة
	المبحث الثاني:- تجريم الأفعال المنطوية على نشاط سلبي
	المطلب الأول:- جريمة -مخالفة- الإخلال بواجب تقديم المعلومات والأوراق

	الضريبية
	الفرع الأول:- الركن المادي

الصفحة	الموضوع
	الفرع الثاني:- الركن المعنوي
	أولاً:- العلم
	ثانياً:- الإرادة
	المطلب الثاني:- جريمة -مخالفة- الإخلال بواجب تقديم التقارير الضريبية
	الفرع الأول:- التعريف بالتقارير الضريبية
	أولاً:- مفهوم الإقرار الضريبي
	ثانياً: أهمية الإقرار الضريبي
	ثالثاً:- المسؤول عن تقديم الإقرار الضريبي
	رابعاً:- شروط تقديم الإقرار
	خامساً:- ميعاد تقديم الإقرار الضريبي
	سادساً:- اللغة التي يحزر بها الإقرار الضريبي
	سابعاً:- مكان تقديم الإقرار الضريبي
	الفرع الثاني:- أركان جريمة -مخالفة- الإخلال بواجب تقديم التقارير الضريبية
	أولاً:- الركن المادي
	ثانياً:- الركن المعنوي
	أ. العلم
	ب. الإرادة
	المطلب الثالث:- جريمة -مخالفة- الإخلال بواجب التبليغ
	الفرع الأول:- الركن المادي
	الفرع الثاني:- الركن المعنوي
	أولاً:- العلم

	ثانياً:- الإرادة
	المطلب الرابع:- جريمة مخالفة- الإخلال بواجب تسديد دين الضريبة

الصفحة	الموضوع
	الفرع الأول:- تعريف بالتزام الوفاء بدين الضريبة
	أولاً:- تعريف الالتزام بتسديد دين الضريبة
	ثانياً:- موعد تنفيذ الالتزام بتسديد دين الضريبة
	ثالثاً:- محل أداء الالتزام بتسديد دين الضريبة
	رابعاً:- طرق تسديد دين الضريبة
	الفرع الثاني:- أركان جريمة مخالفة- الإخلال بواجب تسديد دين الضريبة
	أولاً:- الركن المادي
	ثانياً:- الركن المعنوي
	أ. العلم
	ب. الإرادة
	الفصل الثالث:- سياسة المشرع العقابية
	المبحث الأول:- ماهية العقاب الضريبي
	المطلب الأول:- مفهوم العقاب -الجزاء- الضريبي
	المطلب الثاني:- طبيعة العقاب الضريبي
	المبحث الثاني:- أنواع الجزاءات في قانون ضريبة العقار
	المطلب الأول:- الجزاءات التي تفرضها المحاكم المختصة
	الفرع الأول:- الجزاءات السالبة للحرية
	أولاً:- لمحة عن الجزاءات السالبة للحرية في إطار قانون ضريبة العقار
	ثانياً:- دور السلطة المالية في الجزاءات السالبة للحرية
	ثالثاً:- الجزاءات السالبة للحرية والشخص المعنوي
	1. مفهوم الشخص المعنوي وخصوميته

	2.مدى جواز مسالة الشخص المعنوي عن الدين الضريبي
	3.كيفية تطبيق العقوبة السالبة للحرية -الحبس- على الشخص المعنوي

الصفحة	الموضوع
	الفرع الثاني:- الغرامة
	المطلب الثاني:- الجزاءات التي تفرضها السلطة المالية
	الفرع الأول:- الإضافة إلى مقدار الضريبة
	الفرع الثاني:- مضاعفة الضريبة
	الفرع الثالث:- التكييف القانوني للجزاءات المالية التي تفرضها السلطة المالية
	المبحث الثالث:- العود إلى الجريمة -المخالفة- الضريبية
	المطلب الأول:- مفهوم العود وأنواعه
	الفرع الأول:- مفهوم العود وخصوصيته في القانون الضريبي
	الفرع الثاني:- أنواع العود
	المطلب الثاني:- شروط العود إلى الجريمة -المخالفة- الضريبية في إطار قانون ضريبة العقار
	الخاتمة
	قائمة المصادر

## المقدمة

- توطئة
- أهمية الدراسة
- فرضية الدراسة
- أسباب اختيار الدراسة
- معوقات الدراسة
- منهجية الدراسة
- خطة الرسالة

## توطئة

حظيت الضريبة ولا تزال بمكانة خاصة بين الموارد المائية للدولة، إذ تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية للدولة، لكونها تشكل مصدراً أساسياً من مصادر تمويل الخزينة العامة، تعتمد عليها الدولة في سد نفقاتها من جهة، ووسيلة تستخدمها الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها من جهة أخرى.

ولكن في الوقت الذي تحتل فيه الضريبة مكانة مهمة بالنسبة للدولة من حيث كونها مورداً مالياً رئيسياً، فإنها تمثل اقتطاعاً جبرياً لجزء من أموال المكلفين الخاضعين لها دون مقابل مباشر لدفع الضريبة، لذلك فإن بعض المكلفين يميل إلى الاحتفاظ بثروته ودخلة دون أن تشاركه الدولة فيها، فيسعى إلى إخفاء مصادر دخلة وما تدره عليه من أرباح بقية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً، الأمر الذي يدفع بالمشرع الضريبي ومن أجل المحافظة على انسيابية مورد الضريبة وديمومته إلى مقابلة سلوك المكلفين - المخالف - بوسائل ردع تحول بين هذا النوع من المكلفين وبين ما يرمون التوصل إليه - التهرب من الضريبة - فيجزم أفعالاً معينة إيجابية أو سلبية تمثل أخلاقاً بأداء الالتزامات الضريبية وخرقاً لأحكام القانون الضريبي يترتب عليها تعريض المصلحة الضريبية - للدولة للخطر أو الضرر، ويقرر العقاب لكل من يقتربها، ووسيلة المشرع في ذلك هي النصوص القانونية الجزائية.

## أهمية الدراسة

تكمن أهمية دراسة موضوع التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار بالآتي:

1. بيان مدى خطورة ارتكاب الجرائم- المخالفات- الضريبية وما تعكسه من آثار سلبية على مصلحة الخزينة العامة, وتقليل موارد الدولة المالية وما يترتب عليها من أضرار بمصلحة الفرد والمجتمع والدولة على حد سواء, إذ إن فقدان الدولة لجزء من مواردها المالية سينعكس بالضرورة على قدرتها في تلبية الخدمات المالية.
2. بيان النهج الذي اتبعه المشرع العراقي في تجريم الأفعال التي تشكل إخلالاً بأداء الالتزامات الضريبية التي تضمنها قانون ضريبة العقار, والتي تمثل في الوقت ذاته مخالفات لإحكام القانون, وبيان طبيعة هذا التجريم-المخالفات-.
3. بيان مسلك المشرع الضريبي في العقاب ضد من يمارس سلوكاً مخالفاً لإحكام القانون, وتحديد أصناف العقوبات التي حددها القانون لمرتكبي الجرائم- المخالفات- الضريبية وبيان طبيعتها.

### فرضية الدراسة

أن أحكام التجريم والعقاب في إطار القانون الضريبي وان لم تكن بمعزل عن المبادئ العامة للقانون، تتمتع بذاتية خاصة تميزها عن أحكام التجريم والعقاب في إطار قانون العقوبات، ويرجع هذا التمييز إلى عدة أمور هي:-

1. أن الجريمة-المخالفة-الضريبية تمثل اعتداء على المصلحة الضريبية-المالية- للدولة، وهي تقع بمخالفة أحكام القانون الضريبي، بالإخلال بأداء الالتزامات الضريبية سواء كانت الايجابية منها أو السلبية، في حين أن الجريمة العادية الواردة في قانون العقوبات تقع بانتهاك مبادئ المجتمع ونواميسه واخلاقه0
2. أن الأثر الخاص والمباشر الذي يترتب على وقوع الجريمة-المخالفة-الضريبية هو تعريض المصلحة الضريبية-المالية-للدولة للخطر أو الضرر بفقدانها لجزء من مواردها المالية، في حين أن الآثار التي تترتب على وقوع الجريمة العادية الواردة في القانون العقوبات هي الأضرار بمصلحة الأفراد والدولة.
3. نظراً لخصوصية المصلحة موضوع الحماية من قبل القانون الضريبي-مصلحة الخزينة العامة- نجد المشرع الضريبي خرج عن الإطار التقليدي للتجريم والعقاب الذي رسمه قانون العقوبات، فيجرم أفعالاً معينة ايجابية أو سلبية لكونها تشكل انتهاكاً لإحكام القانون الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى يمنح سلطة توقيع العقاب ضد المخالف-مرتكب الجريمة الضريبية- لأكثر من جهة-الأولى قضائية تتمثل بالمحاكم المختصة، والثانية تتمثل بالسلطة المالية، وقد جعل للأخيرة سلطة تقديرية أحياناً في فرض العقاب وأوجب عليها أحياناً أخرى.

### أسباب اختيار الدراسة

من الأسباب التي دعتنا إلى بحث هذا الموضوع بالإضافة إلى أهمية هي عدم وجود دراسة متخصصة على حد علمنا لبحث النواحي الجنائية في قانون ضريبة العقار العراقي، إذ إن أغلب المصادر الموجودة في المكتبة العراقية وهي قليلة جداً قد تناولت الموضوع بصورة غير معمقة، إذ تقتصر هذه الدراسة على ذكر الأفعال الجرمية التي يشكل القيام بها من قبل المكلف مخالفات لإحكام القانون دون الخوض في تفاصيل هذه الأفعال وملابساتها من ناحية، وتعداد للعقوبات التي قررها المشرع الضريبي من ناحية أخرى، ولهذا كانت هذه الدراسة محاولة لبحث الموضوع بحثاً موسعاً ومتخصصاً.

### معوقات الدراسة

1. افتقار المكتبات العراقية خصوصاً والعربية عموماً إلى دراسة متكاملة ومتخصصة في هذا الموضوع-التجريم والعقاب الضريبي-تغني الباحثين وتحيطهم علماء بجميع الملابس ذات العلاقة.

2. انعدام التطبيقات العملية والأحكام القضائية على حد علمنا في الدوائر الضريبية-الهيئة العامة للضرائب وبعض فروعها، والمحاكم المتخصصة-المتعلقة بالتجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار، إذ لم نجد قراراً-حكماً-قضائياً مسجلاً بحسم دعوى ضريبية تتعلق بضريبة العقار، فالجرائم-المخالفات-الضريبية وان وجدت فيتم حسمها قبل أن ترفع إلى القضاء.

## منهجية الدراسة

تم بحث الموضوع وفق أسلوب يتجلى من خلال النقاط الآتية

1. بيان منهج المشرع الضريبي في قانون ضريبة العقار فيما يتعلق بتحديد الأفعال التي تشكل جرائم-مخالفات-ضريبية-وتحديد طبيعة هذه الأفعال, ونوع الجرائم-المخالفات-الضريبية ضمن القانون-سياسة التجريم الضريبي، وبيان أنواع العقوبات التي قررها المشرع الضريبي بحق مرتكبي الجرائم-المخالفات-الضريبي, وتحديد طبيعة هذه العقوبات وهدفها- سياسة المشروع العقابية.

02 الاستناد إلى القواعد العامة في قانون العقوبات ذات الصلة بموضوع التجريم والعقاب.

03 استعراض الآراء الفقهية وما أدلت به من وجهات نظر متباينة, وبيان الراجح منها من المرجوح مع الأدلاء بالرأي الذي نراه صحيحاً, بالإضافة إلى مواقف الهيئة العامة للضرائب في بعض المسائل التي لم ينص المشرع عليها صراح.

## خطة الدراسة

تتكون هذه الدراسة من ثلاثة فصول تناولنا فيها الموضوع حسب الخطة الآتية:

**الفصل الأول:** التعريف بالالتزام الضريبي والجريمة - المخالفة - الضريبية, ينقسم هذا الفصل الأول على مبحثين, خصصنا المبحث الأول لبحث ماهية الالتزام الضريبي, وبيننا فيه تعريفه ومضمونه, وأشكال الالتزامات الضريبية وطبيعتها القانونية, وما يتميز به الالتزام الضريبي عن غيره من الالتزامات الأخرى في إطار القانون الخاص.

أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه التعريف بالجريمة - المخالفة - الضريبية, بتحديد مفهومها وطبيعتها, وبيان أركانها, وما تتميز به عن غيرها من الجرائم, ومن ثم بيان شرعيتها - قانونيتها-.

**الفصل الثاني:** - سياسة التجريم في قانون ضريبة العقار

يتكون هذا الفصل من مبحثين, يتناول المبحث الأول تجريم الأفعال المنطوية على نشاط ايجابي, أما المبحث الثاني فيتناول تجريم الأفعال المنطوية على نشاط سلبي.

**الفصل الثالث:** - سياسة المشرع العقابية

تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث حُصص المبحث الأول لبيان ماهية العقاب الضريبي بتحديد مفهومه وطبيعته, وحُصص المبحث الثاني لمبحث أنواع الجزاءات في قانون ضريبة العقار, أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه التعريف بالعود إلى الجريمة- المخالفة- الضريبية من خلال بيان مفهومه وأنواعه وشروطه.

## الفصل الأول

### التعريف بالالتزام الضريبي والجريمة - المخالفة - الضريبية

تمهيد وتقسيم :-

إن البحث في موضوع الجريمة (المخالفة) الضريبية والوقوف على تعريفها, وطبيعتها يتطلب منا أن نتطرق إلى ماهية الالتزام الضريبي, باعتباره النتيجة المترتبة على الرابطة أو العلاقة القانونية التي تقيمها القوانين الضريبية بين المكلف - الطرف السلبي - فيها والدولة - الطرف الايجابي, الذي بمخالفته تقع الجريمة الضريبية.

ولأجل استكمال التعرف على الجريمة (المخالفة) الضريبة لا بد لنا أن نبين أركانها, وما تتميز به عن غيرها من الجرائم, ومدى ما تتمتع به من استغلالية, تجعلها تنفرد بأحكام خاصة تخرجها عن الإطار التقليدي للتجريم والعقاب الذي يحكم الجرائم العادية. لذا سنتناول بحث مواضيع هذا الفصل وفق التقسيم الآتي:

المبحث الأول:- ماهية الالتزام الضريبي.

المبحث الثاني:- التعرف بالجريمة ( المخالفة) الضريبية.

## المبحث الأول

### ماهية الالتزام الضريبي

تقيم القوانين الضريبية رابطة قانونية بين المكلف والدولة، تنشئ على عقابها جملة التزامات تقع على عاتق المكلف، وهي تسمى بالالتزامات الضريبية، ولأجل التعرف على ماهية الالتزامات الضريبية، يجب علينا أن نبين ابتداء ما المراد بالالتزام الضريبي؟ ومن ثم بيان الطبيعة القانونية للالتزام الضريبي وما يتميز به عن غيره من الالتزامات، وهذا ما سنتناوله في المطالب الأربعة التالية:

**المطلب الأول: تعريف الالتزام الضريبي**

**المطلب الثاني: مضمون الالتزام الضريبي وأشكاله**

**المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للالتزام الضريبي**

**المطلب الرابع: التمييز بين الالتزام الضريبي وغيره من الالتزامات**

## المطلب الأول

### تعريف الالتزام الضريبي

لم تتضمن التشريعات الضريبية تعريفاً محدداً للالتزام الضريبي، لذا يتحتم علينا الرجوع إلى القواعد العامة في القانون المدني لبيان مفهوم الالتزام بصورة عامة، ومن ثم بيان مفهوم الالتزام الضريبي.

يعرف الالتزام (الحق الشخصي) في القانون المدني بأنه (رابطة قانونية ما بين شخصين دائن ومدين يطالب بمقتضاها الدائن المدين بان ينقل حقاً عينياً أو أن يقوم بعمل أو أن يمتنع عن عمل) (1).

فإذا كان هذا معنى الالتزام بمفهومه العام في القانون المدني، يمكننا بيان مفهومه في القانون الضريبي أو كما يسمى (بالالتزام الضريبي)، الالتزام الضريبي قبل كل شيء هو واجب مفروض على كل أفراد المجتمع الخاضعين للضريبة بنص القانون لتحقيق غايات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية (2).

ويعبر عن الالتزام الضريبي بأنه رابطة قانونية أو علاقة مديونية، ما بين الطرفين، دائن الإدارة الضريبية (السلطة المالية) ومدين (المكلف) يلتزم بمقتضاها المدين - المكلف - بأداء مبلغ نقدي معين لصالح الدائن - الإدارة الضريبية - مع القيام بكل ما يوجبه القانون من الالتزامات تتعلق بتحديد المبلغ تحديداً دقيقاً وتحصيله تحصيلاً كاملاً، كالتزام المكلف بالقيام بعمل معين،

مثل تقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية، أو الالتزامات بالامتثال عن عمل معين كالامتثال عن استعمال الغش والاحتيال أو الامتثال عن تقديم معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة (3).

1. انظر □ الفقرة (1) من المادة (69) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل.
  2. بالإضافة إلى ذلك إن الهدف الذي تسعى إليه الدول من وراء فرض الضريبة هو إمداد الخزينة العامة بالإيرادات اللازمة بهدف إشباع الحاجات العامة وتحقيق الصالح العام. انظر - J.La feriver et M. waline Traite elementaire descience et legislation financiers pairs. Librairie general et jurisprudence, 1952- 222.
  3. انظر □ حسين خلاف □ الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية □ القاهرة □ 1966 صفحة 141.
- ويعد الالتزام بدين الضريبة من أهم الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتق المكلف، وهو التزامه الرئيسي، أما التزاماته الأخرى فكلها تصب في خدمة الالتزام بدين الضريبة، كالتزام المكلف بتقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية، تمكيناً للإدارة الضريبة من تقدير الدخل الخاضع للضريبة، وتحديد دين الضريبة فيه(1).
- ويعرف الالتزام بدين الضريبة بأنه التزام قانوني يفرض على الشخص عندما تتوافر لديه مجموعة من الأموال تشكل وعاء للضريبة، بأداء مبلغ نقدي، تحدده القواعد القانونية. إلى الدولة في الزمان والمكان والكيفية التي يحددها القانون(2).

## المطلب الثاني

### مضمون الالتزام الضريبي وأشكاله

ليبيان مضمون الالتزام الضريبي وتحديد أشكاله، سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، نكرس الفرع الأول لمضمون الالتزام الضريبي، أما الفرع الثاني فيدور حول أشكال الالتزام الضريبي.

1. انظر- د. محمد سعيد فرهود- علم المالية العامة. السعودية، معهد الإدارة العامة، 1403 صفحة 271.
2. انظر □ كمال عبد الرحمن الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة العدد (2) السنة 1996 المطبعة القانونية صفحة 7.

## الفرع الأول

### مضمون الالتزامات الضريبية

تقسم الالتزامات الضريبية من حيث مضمونها إلى قسمين:

القسم الأول:- التزامات بعمل: وتشمل الالتزامات التي يتطلب تنفيذها قيام المكلف أو من يمثله قانونياً بعمل مادي ملموس، كالتزام بتوريد الضريبة خلال المدة المحددة والوفاء بها<sup>(1)</sup>، والالتزام بالقيام بأعمال أخرى، كالتزام بتقديم الإقرار الضريبي<sup>(2)</sup>، والالتزام بتقديم البيانات والمعلومات والأوراق الضريبية<sup>(3)</sup>، والالتزام بأخطار السلطة المالية عن حالة العقار وما يطرأ عليها من تغيير<sup>(4)</sup>، وإن أحجام المكلف عن القيام بأداء هذه الالتزامات إنما يؤدي إلى تحقيق المخالفات الضريبية.

القسم الثاني:- التزامات بامتناع عن عمل: وتشمل الالتزامات التي يتطلب تنفيذها امتناع المكلف أو من يمثله قانونياً عن مباشرة أعمال معينة، كالتزام بعدم تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو ناقصة إلى السلطة المالية<sup>(5)</sup>، والالتزام بعدم إعاقة لجان الكشف من القيام بعملها<sup>(6)</sup>، وإن عدم التزام المكلف بالامتناع عن القيام بأي من هذه الأعمال إنما يمثل انتهاكاً لإحكام القانون الضريبي على النحو الذي يؤدي إلى إدخال المكلف (المخالف) في دائرة التجريم وفرض العقاب عليه<sup>(7)</sup>.

1. انظر المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي (162) لسنة 1959 المعدل.
2. انظر □ الفقرة (3) من المادة (29) من القانون سالف الذكر.
3. انظر □ الفقرة (1) من المادة (13) من القانون سالف الذكر.
4. تنظر □ الفقرة (1) من المادة (7) من القانون سالف الذكر.
5. انظر □ الفقرة (4) من المادة (24) والفقرة (3) من المادة (30) من القانون سالف الذكر.
6. انظر □ الفقرة (2) من المادة (30) من القانون سالف الذكر.
7. انظر □ المادة (30) من القانون سالف الذكر.

## الفرع الثاني

### أشكال الالتزام الضريبي

يمكن تقسيم الالتزامات الضريبية إلى التزامات ايجابية وأخرى سلبية, نتناولها في النقطتين التاليتين:-

#### أولاً:- الالتزامات الايجابية

يراد بالالتزام الايجابي ذلك الالتزام الذي يتطلب تنفيذه قيام المدين أو من يحل محله, بعمل معين أو بتقديم شيء<sup>(1)</sup>, ويقصد بالقيام بعمل - قيام المكلف (المدين) أو من يمثله قانونياً بعمل معين لصالح الدائن, الإدارة الضريبية (السلطة المالية).

أما الالتزام - بتقديم شيء - فيقصد به نقل الحق العيني من المدين إلى الدائن, ومن أهم الالتزامات الضريبية الايجابية التي تقع على عاتق المكلف في إطار قانون ضريبة العقار ما يلي:-

**الالتزام الأول:-** الالتزام بتسديد الضريبة في أوقاتها المحددة:- يفرض المشروع الضريبي على المكلفين كافة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين, خاضعين للضريبة الأساسية أو الإضافية المفروضة بموجب أحكام قانون ضريبة العقار<sup>(2)</sup>, تسديدها خلال المدة المحددة للوفاء بها<sup>(3)</sup>, وان إخلال المكلف أو من يمثله قانوناً بأداء هذا الالتزام, إنما يمثل مخالفة لإحكام القانون الضريبي, يعاقب عليها المشرع بجزاءات مالية, ما لم يكن هذا الإخلال لعذر مشروع<sup>(4)</sup>.

1. انظر □ د.حسن علي الذنون, النظرية العامة للالتزامات, بلا مكان طبع, 1996 ص18.
2. انظر □ المادة(2) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
3. انظر □ المدة المحددة للوفاء لضريبة العقار بنوعيتها □ الأساسي والإضافية □ المادة (21) من القانون سالف الذكر.
4. انظر □ تفصيل هذا الالتزام المطلوب الرابع المبحث الثاني الفصل الثاني من هذه الرسالة.

**الالتزام الثاني:-** الالتزام بتقديم الإقرار<sup>(1)</sup>:- الزم المشروع الضريبي المكلف الذي يخضع للضريبة الإضافية المفروضة بموجب أحكام قانون ضريبة العقار, أن يقدم إلى السلطة المالية تقريراً ضريبياً سنوياً يحتوي على المعلومات التي تطلبها السلطة المالية خلال المدة من الأول من كانون الثاني حتى نهاية حزيران من السنة التالية لسنة نشوء الدخل<sup>(2)</sup>. ولأهمية الإقرار في تقدير الدخل نجد المشرع يعاقب من يتخلف أو يمتنع عن تقديم الإقرار خلال المدة المحددة بدون عذر مشروع بعقوبات مالية, وأخرى سالبة للحرية تفرض من قبل المحاكم الجزائية<sup>(3)</sup>.

**الالتزام الثالث :-** الالتزام بإبلاغ السلطة المالية عن حالة العقار:- أوجب المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار على المكلف, أن يخبر السلطة المالية عن بعض الأمور التي تطرأ على العقار وهي تتمثل بالاتي:-

1. على المكلف إخبار السلطة المالية تحريراً عن عقاره إذا بقى خالياً مدة ثلاث اشهر فأكثر بصورة مستمرة, وان يخبرها أيضاً في حالة إشغال العقار الذي سبق أن ادعى خلوه, و إلا فان عدم قيام المكلف بأداء هذا الالتزام يعد انتهاكاً لإحكام القانون الضريبي الأمر الذي يؤدي إلى وقوعه تحت طائلة العقاب<sup>(4)</sup>.

2. على المكلف بدفع الضريبة إخبار السلطة المالية عن الأمور التالية:

**الأمر الأول:-** عن أي عقار منح الإعفاء من الضريبة بموجب المادتين الثالثة والرابعة من القانون, ثم استعمل هذا العقار بصورة لم يعد معها يشمل الإعفاء, وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الاستعمال.

1. انظر □ لمزيد حول هذا الموضوع المطلب الثاني المبحث الثاني الفصل الثاني من هذه الرسالة.
2. انظر □ بشأن تحديد المكلف الخاضع للضريبة الإضافية, الفقرة (2) من المادة (2) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل, النافذ.
3. انظر □ الفقرة (4) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ. سالف الذكر □ سيتم مناقشة ذلك لاحقاً
4. انظر □ الفقرة (5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

**الأمر الثاني:-** عن كل تغيير في بدل الإيجار خلال شهر من تاريخ حصول التغيير في البديل<sup>(1)</sup>. وتجدر, الإشارة هنا إلى التغيير الذي يطرأ على بدل الإيجار ويجب إبلاغ السلطة المالية عنه, هو التغيير الذي يبلغ مقداره 10% فأكثر من مقدار بدل الإيجار<sup>(2)</sup>, ويفرض المشرع العراقي على المكلف الذي يمتنع عن القيام بأداء هذا الالتزام, عقوبة مالية تفرض من قبل السلطة المالية<sup>(3)</sup>.

**الالتزام الرابع:-**الالتزام بتقديم التسهيلات لموظفي الإدارة الضريبية: يفرض القانون الضريبي على المكلف وعلى كل من لديه معلومات تهم الإدارة الضريبية, التزاماً بتقديم المعلومات والأوراق الضريبية التي تطلبها منه لجان التقدير أو التدقيق أو ديون ضريبة العقار, والسماح لهم بالإطلاع على الأوراق التي تتطلبها أعمال التقدير والتدقيق وغيرها, والمثول أمام الإدارة الضريبية للإجابة عن جميع الاستفسارات أن تطلب الأمر ذلك.

كما يلتزم المكلف أيضاً بالسماح لموظفي الإدارة الضريبية بدخول العقار للكشف عليه ومعرفة أحواله في سبيل التوصل إلى تقدير إيراد العقار الذي يمثل الدخل الخاضع للضريبة<sup>(4)</sup>, وقد اعتبر المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار الامتناع عن القيام بالتسهيلات المذكورة أنفاً أو بعقوبات مالية وأخرى سالبة للحرية تفرض من قبل المحاكم الجزائية<sup>(5)</sup>.

1. انظر- الفقرة (1) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ
2. انظر- الفقرة (2) من المادة (7) من تعليمات وزارة المالية رقم (7) لسنة 1961
3. انظر- الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ
4. انظر- الفقرة (2) من المادة (13) من القانون سالف الذكر
5. انظر- الفقرة (1-2) من المادة (30) من القانون سالف الذكر

### ثانياً:- الالتزامات السلبية

يراد بالالتزام السليبي، الالتزام الذي يتطلب تنفيذ امتناع المدين عن عمل كان يمكنه القيام به لولا وجود هذا الالتزام<sup>(1)</sup>، ومن أهم الالتزامات الضريبية السلبية في إطار قانون ضريبة العقار، الالتزام بالامتناع عن تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة، إذ فرض المشرع الضريبي على المكلف التزاماً بالامتناع عن إتيان أي عمل من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليهم كلاً أو جزءاً، ومن أهم صور المحظورات بموجب هذا الالتزام ما يأتي:-

1. قيام المكلف بتزويد لجان التقدير أو التدقيق أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة - كاذبة أو ناقصة- وهو على علم بذلك، بحيث إذا اعتمد تلك المعلومات جاءت الضريبة المقدرة اقل من الضريبة المستحقة عليه، وقد عاقب المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار من يرتكب هذا الفعل بعقوبات مالية وأخرى سالبة للحرية<sup>(2)</sup>، وكذلك الحال في قانون ضريبة الدخل العراقي<sup>(3)</sup>.

2. قيام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي متضمناً معلومات غير صحيحة أو كاذبة، بحيث يؤدي الاعتماد على الإقرار الذي يقدمه المكلف في تقدير إيراده إلى تقليل مقدار الدخل، بقصد

التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه كلاً أو بعضاً، وقد منح المشرع السلطة المالية صلاحية التحقق من صحة المعلومات التي أدرجها المكلف في إقراره، وأجاز لها في حالة إعطاء المكلف المعلومات غير صحيحة في إقراره، أن تفرض عليه عقوبات مالية (عقوبات ضريبية) بنسبة مئوية من مقدار الضريبة المستحقة عليه<sup>(4)</sup>.

1. انظر □ د. حسن علي الذنون، المرجع السابق صفحة 18.
2. انظر □ الفقرة (3) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
3. وذلك بموجب المادة (57) من قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل.
4. انظر □ الفقرة (4) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

## المطلب الثالث

### الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية

نحاول في هذا المطلب أن نجيب عن السؤال الآتي: أتكون الالتزامات الضريبية من طبيعة قانونية واحدة، أم أن بعض منها التزامات أصلية وبعضها الآخر التزامات تبعية؟ بغية الإجابة على هذا السؤال، لا بد لنا أن نبين ما المراد بالالتزامات الأصلية والتبعية، وما هو موقف الفقه من الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية.

## الفرع الأول

### الالتزامات الأصلية والتبعية

أولاً: الالتزامات الأصلية:-

**الالتزام الأصلي:** هو الالتزام الذي لا يتوقف فرضه ووجوده على التزام آخر، وإنما يكون مستقلاً في قيامه، وغير مستند في نشوئه على التزام آخر<sup>(1)</sup>، ومن الالتزامات الضريبية الأصلية التي تقع على عاتق المكلف المخاطب بأحكام القانون الضريبي، الالتزام بدين الضريبة، والالتزام بتقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية، والالتزام بالامتناع عن استخدام الغش والاحتيال

بقصد التهرب من أداء الضريبة، فهذه كلها التزامات أصلية، لا تستند في نشوئها على التزام آخر، ولا يتوقف قيامها على توافر التزام آخر.  
ثانياً: الالتزامات التبعية:-

**الالتزام التبعية:** هو الالتزام الذي يعتمد في وجوده وقيامه على التزام آخر، بحيث لا ينهض الالتزام التبعية إلا بتوفر التزام آخر يستند عليه وهو الالتزام الأصلي<sup>(2)</sup>، لذلك إذا وجد التزامان أحدهما أساساً للآخر، كان الأول التزاماً ألياً والثاني التزاماً تبعياً، مثال ذلك التزام المدين بالتعويض عن الضرر الناجم بعدم القيام بتنفيذ الالتزام تنفيذاً عينياً، إذ يكون الالتزام التبعية- الالتزام بالتعويض - ناشئاً تبعاً لالتزام أصلي - تنفيذ الالتزام تنفيذاً عينياً- ومستنداً إليه. الواقع أن لهذا التقسيم أهميته، حيث أن الالتزام التبعية يرتبط بالالتزام الأصلي من حيث قيامه وانقضاؤه، وهو يدور معه وجوداً وعدماً، وصحة وبطلاناً، ما لم ينص القانون أو يقض الاتفاق بغير ذلك.

---

1. انظر □ د. عبد المجيد الحكيم، عبد الباقي البكري، محمد طه البشير، الموجيز في نظرية الالتزام، في القانون المدني العراقي، الجزء(1) مصادر الالتزام 1980 صفحة 14.

2. انظر □ عبد المجيد الحكيم وعبد الباقي البكري، محمد طه البشير، المرجع السابق صفحة 14.

## الفرع الثاني

### موقف الفقه من الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية

تفرق الفقه بصدد الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية إلى اتجاهين:  
الاتجاه الأول: يرى أن الالتزامات الضريبية الأصلية تتمثل بالالتزام بدين الضريبة وحده، سواء كانت مفروضاً على المكلف ذاته أو على غيره ممن أوجب عليه القانون استقطاع الضريبة من دخل المكلف وتوريدها على الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>، إضافة إلى ما يتبع هذا الالتزام من ضمانات، كالغرامات الضريبية التي تفرض عند الإخلال بأداء الالتزام بدين الضريبة، فأنها تعتبر التزامات أصلية، أما الالتزامات الأخرى غير الالتزام بدين الضريبة فإنها تعتبر التزامات تبعية أو ثانوية<sup>(2)</sup>.

إلا أن هذا الرأي منتقد فعلى الرغم من أهميته الالتزام بدين الضريبة باعتباره الالتزام الرئيسي مقارنة بالالتزامات الضريبية الأخرى والتي وجدت في الأساس لضمان تنفيذ الالتزام بدين الضريبة وحمايته نجد انه لا يمكن التسليم بان الالتزام بدين الضريبة هو الالتزام الأصلي الوحيد، وان الالتزامات الأخرى هي الالتزامات التبعية، إذ بينا أن الالتزامات التبعية هي

الالتزامات التي ترتبط في وجودها بالتزامات أخرى أصلية بحيث يتوقف خلقها على نشوء التزامات أصلية، وهذا ما لا ينطبق على الالتزامات الضريبية الأخرى التي يفرضها القانون الضريبي غير الالتزام بدين الضريبة، إذ قد يلتزم المكلف بتقديم الإقرار مثلاً عن سنته المالية دون أن ينشأ الالتزام بدين الضريبة كون أرباحه لا تتجاوز السماحات القانونية، هذا من ناحية، ومن ناحية ثانية قد ينقضي الالتزام بدين الضريبة عن طريق الوفاء مثلاً، لكن مع ذلك يبقى المكلف ملتزماً بدفع جزاء مالي معين، نتيجة مخالفته لبعض أحكام القانون الضريبي<sup>(3)</sup>.

1. وفق ما يعرف بأسلوب الحجز عند المنبع ويراد به أن تجبى الضريبة من الدخل قبل وصوله إلى صاحبه، فصاحب الدخل لا يدفع الضريبة بنفسه بل يتولى دفعها عنه الشخص أو الجهة التي يستلقي إيراده منها وقد اخذ به المشرع في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، انظر □ المادة (25) منه.

2. انظر □ احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاصة في الجرائم الضريبية والنقدية، ط1 مكتبة النهضة المصرية، 1960 صفحة 106 □ انظر الفقرة (1) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي (162) لسنة 1959 المعدل.

3. انظر □ حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة □ المرجع السابق صفحة 145.

**الاتجاه الثاني:** - يذهب إلى أن الالتزامات الضريبية جميعها من طبيعة واحدة، فهي تهدف إلى تحقيق الغاية من القانون الضريبي وهي تحصيل الضريبة المستحقة على المكلف تحصيلاً كاملاً، سواء ما كان يهدف منها إلى التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة أو إلى تقدير وعاء الضريبة تقديراً دقيقاً أو ما يهدف إلى تحصيل مقدار الضريبة، إن جميع هذه الالتزامات تهدف إلى حماية المصلحة الضريبية للدولة<sup>(1)</sup>، ونحن بدورنا نرى أن الالتزامات الضريبية كلها من طبيعة واحدة، وهي التزامات أصلية.

## المطلب الرابع

### التمييز بين الالتزام الضريبي والالتزامات الأخرى في إطار القانون الخاص

يعد الالتزام بالضريبة بوصفه التزاماً بين الدولة ممثلة بالسلطة المالية، والمكلف له طبيعته الخاصة، كما أن له أساس الخاص وغايته المتميزة، باعتباره احد التزامات القانون العام، فهو يفرض وينظم بقانون مستقل له ذاتية خاصة<sup>(2)</sup>، كما انه مقرر لمصلحة شخص عام، ويراد من فرضه تحقيق مصلحة مالية عامة، وبذلك فهو يتميز عن الالتزامات الخاصة الناشئة عن العقود مثلاً، إذ ينشأ الالتزام في الأخيرة عن اتحاد إرادة الأطراف المتعاقدة، وما دور القانون

فيها إلا لتنظيم وحماية هذه الإرادة<sup>(3)</sup>, وبإمكانها إنتاج أثارها ما دامت إرادة صحيحة تبتغي تحقيق مصالح مشروعة, إضافة إلى ذلك فإن الالتزام الخاص ومهما كان مصدره فإنه يهدف إلى تحقيق مصلحة خاصة<sup>(4)</sup>.

- 
1. انظر □ احمد فتحي سرور, قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية المرجع السابق صفحة (106-107).
  2. انظر □ كمال عبد الرحمن الجرف, مصدر الالتزام بدفع الضرائب المرجع السابق صفحة 7.
  3. يعد القانون احد مصادر الالتزام المباشر التي تشير إليها التشريعات المدنية, إضافة إلى ذلك فإنه يعد في الوقت ذاته مصدراً غير مباشر لمصادر الالتزام الأخرى من خلال تنظيم الأحكام الخاصة بتلك المصادر. فإذا كان مصدر الالتزام معين العقد, فإن القانون سيكون بمثابة المصدر غير المباشر الذي ينظم أحكام هذا العقد, فمثلاً تتولى المواد من (73-183) من القانون المدني العراقي (40) لسنة 1951 تنظيم أحكام العقد- انظر كمال عبد الرحمن الجرف المرجع السابق صفحة 7.
  4. إن لكل التزام مصدر سواء كان الالتزام خاضعاً لإحكام القانون الخاص أو القانون العام, وهذه المصادر كما وردت في القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل في العقد, الإرادة المنفردة, الكسب بلا سبب, العمل الغير المشروع, والقانون, انظر □ المواد من (73-245) من القانون سالف الذكر.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن الالتزام بدين الضريبة هو التزام شخصي, يمثل علاقة بين شخصين هما الشخص العام ممثل بالدولة المكلف- المدين- بمبلغ الضريبة. لذلك لا يمكن أن يقال عن هذا الالتزام انه وارد على المال موضوع الضريبة, فهو رابطة قانونية<sup>(1)</sup> بين شخصين يلتزم احدهما بأداء مبلغ الضريبة لصالح الآخر, أي سلطة يمنحها القانون لشخص إزاء آخر, وليس سلطة لشخص على مال معين أو ذمة مالية معينة, فالالتزامات الضريبية جميعها شخصية, أما ما يقال بصدد تقسيم الضرائب إلى ضرائب شخصية وأخرى عينية, فلا علاقة له برابطة الالتزام هذه<sup>(2)</sup>.

1. وذلك باعتبار الالتزام بدين الضريبة ثمرة بعلاقة قانونية بين المكلف- والدولة تنتدفي عندها صفة التعاقدية :- د. محمد حسن الوادي, زكريا احمد عزام , المالية العامة والنظام المالي في الإسلام , ط1 , عمان, دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة, 2000, صفحه 50.

2. يقصد بالضريبة الشخصية هي تلك التي يراعي في فرضها ظروف المكلف الشخصية والعائلية, مثلها الضريبة المباشرة ( ضريبة الدخل ) أما الضريبة العينية فيتم فرضها دون الأخذ بنظر الاعتبار ظروف المكلف الشخصية أو أعباءه العائلية, مثلها الضريبة غير المباشرة ( الضريبة على الاستهلاك والإنفاق): انظر- د. عادل فليح العلي ود. طلال محمود كداوي. اقتصاديات المالية العامة, الكتاب 2, الموصل, مديرية دار الكتب والنشر عام 1989 صفحه 97 .

## المبحث الثاني

### التعريف بالجريمة (المخالفة) الضريبية

بدءاً وقبل الولوج بالبحث في موضوع الجريمة (المخالفة) الضريبية لابد من التأكيد على أمرين:-

**الأمر الأول:** إن موضوع التجريم في نطاق التشريع الضريبي لم ينل النصيب الوافي من الدراسة والبحث, لا من قبل كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي, ولا من قبل شراح القانون الجنائي, ويتجلى هذا الأمر بوجه خاص من خلال استقراء الفقه العراقي.

**الأمر الثاني:** إن المشرع الضريبي العراقي يستخدم مصطلح (المخالفة الضريبية) ويقصد به مصطلح (الجريمة الضريبية)<sup>(1)</sup> المستخدم في قانون العقوبات, عاماً إن مصطلح (الجريمة) في قانون عقوبات العراقي يشمل الجنائيات والجنح والمخالفات<sup>(2)</sup>. وعليه فإننا سنتناول مواضيع هذا المبحث وفق التقسيم الآتي:

**المطلب الأول:** مفهوم الجريمة (المخالفة) الضريبية

**المطلب الثاني:** الطبيعة القانونية للجريمة (المخالفة) الضريبية

**المطلب الثالث:** أنواع الجرائم (المخالفات) الضريبية

- المطلب الرابع:** أركان الجريمة ( المخالفة) الضريبية
- المطلب الخامس:** تمييز الجريمة ( المخالفة) الضريبية عن غيرها من الجرائم.
- المطلب السادس:** شرعية الجريمة (المخالفة) الضريبية

- 
1. انظر الفقرة(2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي. رقم 162 لسنة 1959 المعدل.  
انظر □ قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم( 5) في 1999/1/23 منشور بالوقائع العراقية، العدد 3759 في 1999/2/1.  
2. انظر- المادة (23) من قانون العقوبات العراقي رقم( 111) لسنة 1969 المعدل.

## المطلب الأول

### مفهوم الجريمة (المخالفة) الضريبية

تعرف الجريمة بوجه عام بأنها (فعل غير مشروع ايجابياً كان أو سلبياً يصدر عن إرادة إجرامية يفرض له القانون جزاء جنائياً)<sup>(1)</sup>.

أما بشأن الجريمة الضريبية، فقد قيلت آراء عدة بصدد تعريفها، فقد عرفها بعض الكتاب (بأنها تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة)<sup>(2)</sup> وقد انتقد هذا التعريف، لكونه يقصر معنى المخالفة الضريبية على مخالفة النصوص التي تهتم بتحديد وعاء الضريبة فقط، على الرغم من عدم اقتصار النصوص الضريبة على تحديد وعاء الضريبة فقط، وإنما تمتد إلى تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها.

وعرفها آخرون بأنها (كل تصرف أو فعل يؤدي إلى مخالفة أحكام قانون الضريبة سواء كان مرتكب هذه التصرفات المكلف بدفع الضريبة أم الموظف المكلف بتقديرها وتحصيلها أم الشخص الذي ينظم سجلات المكلف بدفعها)<sup>(3)</sup>. وقد انتقد هذا التعريف من ناحيتين:

**الأولى:** تتمثل بحصره لارتكاب المخالفة بأشخاص محددين هم (الموظف, المكلف, منظم السجلات) في حين أن المخالفة (الجريمة) قد تقع من غير هؤلاء, فقد تقع ممن يعمل بمعية المكلف مثل المحاسب في الشركة.

**الثانية:** انه يقصر الفعل الذي يشكل المخالفة الضريبية على مخالفة أحكام القانون الضريبية فقط, في حين أن الفعل قد يخالف أحكام القانون الضريبي أو يخالف الأنظمة الصادرة بموجب (4).

---

1. انظر □ فخري عبد الرزاق الحديثي, شرح قانون العقوبات, القسم العام, مطبعة الزمان بغداد, 1992 صفحة 11, كذلك الفقرة (4) من المادة (19) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.

2. انظر □ احمد فتحي سرور, قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية المرجع العراقي صفحة 35.

3. انظر □ نائل عبد الرحمن صالح, ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها, عمان, 1986, صفحة 41.

4. مثل مخالفة نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (2) لسنة 1985, منشور بالوقائع العراقية, العدد (3030) في 1985/1/28, ونظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (9) لسنة 1994 المنشور بالوقائع العراقية, العدد (3533) في 1994/10/24.

وعرفت أيضاً بأنها (اعتداء على حقوق الخزينة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب, إذ رصد القانون لهذا الاعتداء عقوبة جنائية)<sup>(1)</sup>. أو إنها (كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية, يقرر القانون على ارتكابه عقاباً)<sup>(2)</sup>.

من كل ما تقدم يمكننا القول بان الجريمة الضريبية هي (كل فعل أو امتناع يتضمن اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة, صادر عن شخص طبيعي أو معنوي قرر له المشرع جزاء - عقاباً - معيناً).

## المطلب الثاني

### الطبيعة القانونية للجريمة (المخالفة) الضريبية

نتيجة للتطور الكبير والمستمر في مختلف جوانب الحياة, انبرت اتجاهات فقهية جديدة في التجريم خارجة عن الإطار التقليدي الذي رسمه قانون العقوبات, الذي يجرم كل فعل يشكل انتهاكاً لمبادئ المجتمع وقيمه ونواميسه وأخلاقه.

إذ أن هناك بعض الأفعال أصبحت تشكل جرائم منصوصاً عليها في متون القوانين الوضعية، منها القوانين الضريبية دون أن يكون لهذه الأفعال مساس بقواعد الأخلاق ونواميس المجتمع، من ذلك المخالفات الضريبية الأمر الذي يدعو إلى التساؤل عن طبيعة هذه المخالفات. لا شك أن الإجابة عن هذا السؤال تقودنا إلى التمييز بين الجرائم الطبيعية والجرائم القانونية أو المصطنعة<sup>(3)</sup>، فالجرائم الطبيعية هي ما يتعارض مع أهداف الجماعة البشرية وغاياتها، وتشكل انتهاكاً لمبادئ المجتمع وقيمه السائدة، وتمس نواميسه وأخلاقه<sup>(4)</sup>، مما يولد في نفوس أفراد الجماعة رد فعل جماعي بضرورة توقيع جزاء عادل ينطوي على الم يحق بالمجرم بما يشكل ردعاً له وزجراً للغير، مثل جرائم القتل والسرقة والاحتيايل<sup>(5)</sup>، ويدخل هذا النوع من الجرائم ضمن إطار التجريم التقليدي الذي رسمه قانون العقوبات.

1. انظر-البشري الشوريحي. جرائم الضرائب والرسوم. ط1، دار الجامعات المصرية، صفحة 24
  2. انظر-احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية، المرجع السابق صفحة 35
  3. انظر-رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، ط2، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1968 ص12 فحة، انظر كذلك عبد الفتاح الصيفي، القاعدة الجنائية، الشركة الشرقية للنشر والتوزيع، بيروت، 1967، صفحة 82-85
  4. انظر-أمال عبد الرحيم عثمان، قانون العقوبات القسم الخاص في جرائم التموين، دار النهضة العربية، 1969، صفحة 37
  5. انظر-احمد محمد خليفة، النظرية العامة للتجريم، ط1، القاهرة دار المصارف بمصر 1959، صفحة 16
- غير أن هناك أفعالاً معينة (إيجابية أو سلبية) جرمها المشرع ورصد العقاب لمن يقوم بها على الرغم من عدم تعارض هذه الأفعال مع قواعد الأخلاق أو المساس بها، من ذلك الأفعال التي تشكل مخالفات للواجبات التي يفرضها القانون الضريبي<sup>(1)</sup>، سواء كانت هذه الأفعال ايجابية أو سلبية<sup>(2)</sup>، وإذ نتكلم عن طبيعة المخالفة الضريبية نجد أن المشرع الضريبي العراقي قد جرم ذلك النوع من الأفعال رغم عدم تعارضها مع القواعد الأخلاقية، وإنما لكون ارتكابها ينطوي على إلحاق الضرر بمصلحة الدولة الضريبية- المالية- واضفى عليها خصوصية أخرجتها بطبيعتها عن الإطار التقليدي للتحري الذي رسمه قانون العقوبات وقرر لمرتكبها - المخالف- جزاءات خاصة<sup>(3)</sup>، مانحاً السلطة المالية المختصة، سلطة ممارسة الواجبات المناط إليها القيام بها لغرض تحقيق الأهداف التي رسمها القانون.
- وعليه فإن الجرائم (المخالفات) الضريبية تعد من الجرائم القانونية المصطنعة نتيجة للتدخل التحكمي للدولة التي جرمتها بواسطة التشريعات الضريبية، وليست من الجرائم الطبيعية<sup>(4)</sup>، لان ارتكابها لا يترتب عليه سوى الإخلال بالمصلحة الضريبية -المالية- للدولة.

من هذا المنطلق يمكننا القول بان الجرائم (المخالفات) الضريبية هي (جريمة) ذات طبيعة قانونية خاصة مستمدة من طبيعة المصلحة موضوع الحماية (مصلحة الخزينة العامة) من جهة، ومن طبيعة القانون المقررة بموجبه (القانون الضريبي) من جهة أخرى.

1. انظر □ د. فخري عبد الرزاق الحديثي، قانون العقوبات، الجرائم الاقتصادية، بغداد المكتبة الوطنية، لسنة 1981 صفحة 5.
2. إذ نجد أن المشرع الضريبي، قرر مجموعة من الأوامر والنواهي، وأوجب على كل مكلف أو من له علاقة بدخله الالتزام بها. واعتبر من يخالفها مرتكباً لفعل جرمي يستوجب العقاب. سواء كان هذا الفعل ايجابياً مثل (تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات يتطلبها القانون. استعمال وسائل الغش والاحتيال) أو سلبية مثل (الامتناع أو التأخر في تسديد الضريبة إلى السلطة المالية أو الامتناع أو التأخر في تقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية)
3. انظر □ محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج 1، ط 1، القاهرة، 1979، صفحة 18
- انظر كذلك مروان إبراهيم نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لإحكام قانون ضريبة المدخل النافذ، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة النهريين و كلية الحقوق، 2000، صفحة 45.
4. انظر- د. أمال عبد الرحيم عثمان، المرجع السابق صفحة 38.

### المطلب الثالث

#### أنواع الجرائم (المخالفات) الضريبية

لكل قانون التزامات معينة يجب على الشخص المخاطب بموجب أحكام هذا القانون القيام بها بأوامرها ونواهيها، والقانون الضريبي شأنه شأن القوانين الأخرى يتضمن قواعد قانونية توجب على المكلفين المخاطبين بموجب أحكامه القيام بالواجبات التي يفرضها عليهم، بالمقابل هناك نصوص أخرى تحضر على المكلفين القيام بأعمال معينة تشكل انتهاكاً لإحكام القانون الضريبي، ومن المخالفة للالتزامات التي يتضمنها القانون الضريبي بأوامره ونواهيها وتتحقق المخالفات الضريبية، التي يمكن تقسيمها تبعاً لخطورتها الإجرامية ونوعية الجزاء (العقوبة) المقرر عنها إلى نوعين هما:-

- جرائم (مخالفات) ضريبة بحتة
- جرائم (مخالفات) ضريبة جنائية

## أولاً: جرائم (مخالفات) ضريبية بحتة

وهي عبارة عن مخالفات لإحكام بعض النصوص القانونية الضريبية، التي لا تبلغ إلى مستوى الجرائم الجنائية من حيث خطورتها، ولا تعد أفعالاً غير مشروعة مدنياً، وإنما يغلب عليها الطابع الضريبي البحت<sup>(1)</sup>، كمخالفة عدم توريد الضريبة<sup>(2)</sup> أو عدم تبليغ السلطة المالية عن حالة العقار وما يطرأ عليها من تغيير خلال المواعيد المحددة قانوناً<sup>(3)</sup>،

---

1. انظر □ عثمان سلمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير، مقدمة إلى

جامعة النهرين، كلية الحقوق، 2000، صفحة 48

2. انظر □ المادة(22) من قانون ريبية العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

3. انظر □ البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (1) من المادة (7) من القانون سالف الذكر.

ولا يستطيع المكلف نفي مسؤوليته عن هذه الجرائم - المخالفات - إلا في حالة القوة القاهرة، وجزاء هذه المخالفات غرامة ضريبية تأخذ شكل إضافة ضريبية بنسبة مئوية معينة إلى مقدار الضريبة الأصلية<sup>(1)</sup>، أو مضاعفة الضريبة الأصلية المتحققة على المكلف وتفرض من قبل السلطة المالية المختصة<sup>(2)</sup>،

## ثانياً: جرائم (مخالفات) ضريبية جنائية

وهي المخالفات التي تبلغ في خطورتها مبلغ الجرائم الجنائية الواردة في قانون العقوبات العام من حيث الجزاء المقرر لها، وهو الحبس أو الغرامة، ويتم فرضها من قبل المحاكم الجزائية المختصة وهذه الجرائم هي نوع من الجرح الضريبية<sup>(3)</sup>، كمخالفات الامتناع أو التأخر في تقديم التقارير الضريبية أو الامتناع أو التأخر في تقديم المعلومات أو الأوراق الضريبية أو تزويد السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة أو منع لجان التقدير أو الأشخاص المفوضين من

الكشف على العقار<sup>(4)</sup>، وتتحقق هذه المخالفات شأنها شأن بقية الجرائم الأخرى بتوافر ركنيها المادي والمعنوي.

## المطلب الرابع

### أركان الجريمة (المخالفة) الضريبية

اشرنا إلى أن المخالفة الضريبية هي (الجريمة) شأنها شأن بقية الجرائم الأخرى، لا تتحقق ما لم تتوافر أركانها، ومن دون توافر هذه الأركان لا يمكن القول أننا بصدد (جريمة) كما وصفها نص التجريم<sup>(5)</sup>.

ولأجل تحديد أركان المخالفة الضريبية، لا بد من الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات، ما دام المشرع الضريبي لم يورد نصاً خاصاً يحدد بموجبه أركان هذه الجريمة.

1. انظر □ المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
2. انظر □ البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (2) من المادة (7) من القانون سالف الذكر.
3. تنص المادة (26) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل على أن (الجنحة هي الجريمة المعاقب عليها بإحدى العقوبات التاليتين : 1- الحبس الشديد أو البسيط أكثر من ثلاثة اشهر إلى خمس سنوات 2- الغرامة
4. انظر □ المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.
5. انظر □ البشري الشوريجي، المرجع السابق، صفحة 37، انظر كذلك احمد فتحي سرور، المرجع السابق، صفحة 104.

وكحال أية جريمة فان (المخالفة الضريبية) تنطوي على ركنين هما<sup>(1)</sup>: الركن المادي، والركن

المعنوي وهذا ما سنتناوله في الفرعين التاليين:-

**الفرع الأول:- الركن المادي**

**الفرع الثاني:- اركان المعنوي**

## الفرع الأول

### الركن المادي

يعرف الركن المادي بأنه (سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون، أو الامتناع عن فعل أمر به القانون)<sup>(2)</sup>، في الركن المادي إذا هو جوهر الجريمة الذي يخرجها إلى حيز الوجود، وينقلها من عالم الأفكار إلى عالم الوجود المادي<sup>(3)</sup>، والذي يتحقق بارتكاب المكلف سلوكاً إجرامياً يخالف ما أمر به القانون أو ما نهى عنه<sup>(4)</sup>.

ويتكون الركن المادي للجريمة (المخالفة) الضريبية من ثلاث عناصر هي :-

**أولاً:-** النشاط الإجرامي

**ثانياً:-** النتيجة الجرمية

**ثالثاً:-** العلاقة السببية

---

1. في حين يرى جانب من الفقه وجود ركن ثالث (للمخالفة الضريبية) وهو المكون الشرعي أو القانوني (ركن مفترض) يتمثل في العبء الضريبي، أضر في ذلك أحمد فتحي سرور، المرجع السابق صفحة (55). كذلك اليشري الشوريحي المرجع السابق، صفحة 38.

2. انظر- المادة (28) من قانون العقوبات العراقي، رقم (111) لسنة 1969 المعدل.

3. انظر- نائل عبد الرحمن، المرجع السابق، صفحة 63 .

4. انظر- عوض محمد، قانون العقوبات، القسم العام، الإسكندرية، دار الجامعة المصرية للطباعة والنشر، 1987 صفحة 54.

**أولاً:-** النشاط الإجرامي

يتجسد النشاط الإجرامي في الجريمة (المخالفة) الضريبية بالفعل الذي يصدر عن المكلف (المخالف) - (إيجابياً كان أم سلبياً)، ويمثل اعتداءً على المصلحة الضريبية للدولة<sup>(1)</sup>.

إن هذا النشاط المادي هو الذي يهتم به المشرع، إذ من خلاله تتجسد مادية المخالفة، ويمكن وقت ذلك تجريم ذلك السلوك ومجازات مرتكب ذلك النشاط<sup>(2)</sup>، وتتجسد مادية الأفعال الجرمية وفقاً لنصوص قانون ضريبة العقار بما يلي:-

1. الامتناع أو التأخر في تقديم المعلومات أو الأوراق التي تطلبها اللجان أو السلطة المالية<sup>(3)</sup>.

2. الامتناع أو التأخر في تسديد الضريبة خلال المدة القانونية<sup>(4)</sup>.

3. الامتناع أو التأخر في تقديم التقارير الضريبية<sup>(5)</sup>.

4. منع لجان الكشف عن القيام بعملها<sup>(6)</sup>.

5. تقديم بانة أو معلومات كاذبة<sup>(7)</sup>.

6. الامتناع أو التأخر في إبلاغ السلطة المالية عن التغيير الذي يطراً على العقار (8).  
ويلاحظ أن النشاط الإجرامي في الجريمة (المخالفة) الضريبية قد يتم في صورة عمل ايجابي أو سلبي وذلك حسب نوعية المخالفة وعلى النحو الآتي:  
اولاً: النشاط الايجابي- ويتجسد بعمل مادي ملموس يأتيه الشخص ابتغاء أمر غير مشروع, حيث يتم هذا النشاط عن طريق أفعال إرادية تنصب فيها إرادة الفاعل باتجاه تحقيق النتيجة الجرمية<sup>(9)</sup>, والمتمثلة هنا بالاعتداء على حقوق الخزينة العامة, حيث أن القانون الضريبي قرر مجموعة من النواهي الزم المكلف أو من له علاقة بدخله عدم مخالفتها و إلا عد مخالفاً بأحكام هذا القانون, ووفقاً لإحكام القانون الضريبي فإن المخالفات

1. انظر □ احمد فتحي سرور المرجع السابق صفحة 108.

2. مروان ابراهيم نعمة, المرجع السابق صفحة 47.

3. انظر □ الفقرة (1) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

4. انظر □ الفقرة (1) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي (162) لسنة 1959 المعدل.

5. انظر □ الفقرة (4) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي (162) لسنة 1959 المعدل.

6. انظر □ الفقرة (4) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار النافذ.

7. انظر □ الفقرة (3) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار النافذ.

8. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار النافذ.

9. انظر □ د. أكرم نشأت إبراهيم, القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن, ط1, بغداد مطبعة الفتیان, 1998, صفحة 169.

التي تتم بنشاط ايجابي يمكن تصورها في أمرين:

**الأمر الأول:-** تقديم - المكلف - بيانات أو معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات أو بيانات يتطلبها القانون.

**الأمر الثاني:-** استعمال وسائل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة.

**ثانياً: النشاط السلبي:-** ويقصد به إحجام الشخص - المكلف - عن القيام بعمل ايجابي, تنفيذاً للالتزامات المفروضة بموجب النصوص الضريبية<sup>(1)</sup>, فمن المعلوم أن نصوص القانون الضريبي تقرر التزامات بحق مخاطبيها, فإن امتنع احدهم عن مباشرتها, شكل سلوكه هذا, النشاط السلبي, باعتباره عنصراً من عناصر الركن المادي (المخالفة الضريبية) كالإخلال بواجب أداء الضريبة خلال الموعد المحدد قانوناً أو الإخلال بواجب تقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية, سواء أكان هذا السلوك امتناعاً تاماً أم تأخراً عن أداء الالتزامات<sup>(2)</sup>, ويتضح

من استقراء نصوص القانون الضريبي أن المشرع قد ألزم المكلف أو من له علاقة بدخله  
بجملة التزامات واعتبر من يخالفها مرتكباً لفعل جرمي بقوله (لم يتم بالواجبات المترتبة عليه  
وفق أحكام هذا القانون)<sup>(3)</sup>

- 
1. انظر □ احمد فتحي سرور قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية. المرجع السابق صفحة 111.
  2. انظر □ مروان إبراهيم نعمة، المرجع السابق صفحة 48.
  3. انظر □ البند (1) الفقرة (أولاً) من المادة (56) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

### ثانياً: - النتيجة الجرمية

تعد النتيجة الجرمية العنصر الثاني من عناصر الركن المادي-للجريمة-وتتمثل بالأثر المترتب  
على النشاط الإجرامي<sup>(1)</sup> المتجسد بالاعتداء على المصلحة الضريبية-المالية-للدولة في  
ارتكاب المخالفات الضريبية.

لاشك في أن هدف النصوص الضريبية الجزائية هو حماية المصلحة الضريبية للدولة (مصلحة  
الخزينة العامة) فالمشرع الضريبي لا يهتم فقط وهو بصدد التجريم والعقاب بالأفعال التي  
تصيب المصلحة الضريبية للدولة بالضرر، بل يأخذ كذلك بنظر الاعتبار ما يهدد هذه  
المصلحة بالخطر، لدرء ما قد يصيبها من ضرر<sup>(2)</sup>، لذا تقسم الجرائم الضريبية من حيث  
النتيجة إلى قسمين:-

#### 1. جرائم الضرر

## 2. جرائم الخطر

**القسم الأول:-** جرائم الضرر: وهي الجرائم التي يكون من نتائجها إلحاق ضرر مادي له مظهر خارجي ملموس بالحق الذي يحميه القانون<sup>(3)</sup>، ويتمثل هذا الحق في إطار القانون الضريبي، بالمصلحة الضريبية للدولة، فوقوع الجريمة-المخالفة- الضريبية يترتب عليه إصابة الخزينة العامة بالضرر مثل (استعمال الغش أو الاحتيال) للتخلص من أداء الضريبة.

**القسم الثاني:-** جرائم الخطر: وهي الجرائم التي تعرض المصلحة التي يحميها القانون (مصلحة الخزينة العامة) للخطر دون أن تلحق الضرر بها، بمعنى أن فعل المكلف - المخالف- وقف عند حد تهديد المصلحة الضريبية - المالية - بالضرر دون وقوه فعلاً<sup>(4)</sup>، وقد جرم المشرع مثل هذه الحالات لتفادي الأضرار بالخزينة العامة، ولاحظ أن عدداً مهماً من الجرائم- المخالفات الضريبية التي يعاقب عليها القانون الضريبي هي من قبل هذا النوع (جرائم الخطر) وهذه إحدى خصائص القانون الضريبي<sup>(5)</sup>.

1. انظر □ د. أكرم نشأت إبراهيم، المرجع السابق صفحة 170.

2. فنجد مثلاً إن البند (2) من الفقرة (أولاً) من المادة(56) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل:- يعاقب المكلف لمجرد أن وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو نسخ منها تخص بدخل شخص آخر أو إعطائها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها إن لم يفوضه الوزير بيانها له.

3. انظر □ د. أكرم نشأت إبراهيم، المرجع السابق صفحة 171.

4. انظر □ عثمان سليمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، المرجع السابق صفحة 52.

5. انظر □ احمد فتحي سرور، المرجع السابق، صفحة 119.

### ثالثاً:- علاقة السببية

لكي يقوم الركن المادي (للجريمة) لا بد من وجود علاقة تربط بين السلوك الإجرامي، والنتيجة الجرمية (النتيجة الضارة) المترتبة عليه<sup>(1)</sup>، أي أن تنسب هذه النتيجة إلى سلوك، فلا يسال الشخص عن جريمة لم تكن نتيجة لسلوكه الإجرامي<sup>(2)</sup>،

والعلاقة السببية أهمية قانونية، فهي التي تربط بين عنصري الركن المادي، الأول (النشاط الإجرامي) والثاني (النتيجة الجرمية) فتقيم بذلك وحدته وكيانه، فتجعل منه فكراً وظاهرة قانونية متماسكة العناصر<sup>(3)</sup>، وبانتفاء علاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الجرمية لا يتحقق الركن المادي (للجريمة) لفقدان احد عناصره<sup>(4)</sup>، مما يترتب عليه اقتصار مسؤوليته مرتكب السلوك عن الشروع في الجريمة العمدية، أما إذا كانت الجريمة غير عمدية، فلا يسال إطلاقاً، إذ لا شروع في الجرائم غير العمدية<sup>(5)</sup>، أما بالنسبة للمخالفات الضريبية فان العلاقة السببية

تتحقق تلقائياً فيها، بوقوع السلوك الإجرامي الذي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالخزينة العامة، أو تعريضها للخطر الذي يهدد باحتمال وقوع الضرر، الذي جرمه المشرع للحيلولة دون وقوع الضرر فعلاً، إذ أن مرتكب هذا النوع من المخالفات دائماً ما يكون على علم، بأن نتيجة نشاطه إجرامي، هو الإضرار بالمصلحة الضريبية- المالية- للدولة.

- 
1. انظر □ محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات، القسم العام، ط10، دار النهضة العربية، 1983، صفحة 286.
  2. انظر □ الفقرة (أولاً) من المادة (29) من قانون العقوبات العراقي، رقم (111) لسنة 1969 المعدل.
  3. انظر □ محمود نجيب الحسني، علاقة السببية في قانون العقوبات، دار النهضة العربية، 1983، صفحة 5.
  4. انظر □ أكرم نشأت إبراهيم، المرجع السابق، صفحة 172.
  5. انظر □ علي حسين الخلف- د. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، بغداد، 1982، صفحة 141.

## الفرع الثاني

### الركن المعنوي

يشترط لقيام الجريمة (المخالفة) الضريبية التي يتوافر إلى جانب ركنها المادي، ركن المعنوي، وهو ما يسمى بالقصد الجنائي الذي عرفه قانون العقوبات بأنه (توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة، هادفاً إلى النتيجة الجريمة التي وقعت أو أية نتيجة جرمية أخرى)<sup>(1)</sup>.

إن الركن المعنوي هو رابطة بين إرادة الفاعل المدركة وبين فعله الذي يجرم القانون نتيجته<sup>(2)</sup>، ويتمثل بانصراف نية الفاعل (المكلف) إلى مخالفة النصوص القانونية، لما تأمر به أو تنهى عنه<sup>(3)</sup>، ويشترط لقيام هذا الركن توافر عنصرين هما:-

- العلم

- الإرادة

## أولاً: العلم

يراد به علم الفاعل بان التصرف الذي اقترفه حرمه القانون (جرمه) ورصد جزاء لمن يقوم به (4)، أي انه يعلم بموضوع المصلحة المعتدى عليها، وان سلوكه قد جرمه القانون (5).

---

1. انظر- الفقر (1) من المادة (33) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.

2. انظر □ البشري الشوريحي، المرجع السابق، صفحة 38.

3. انظر □ عوض محمد، المرجع السابق، صفحة 201.

4. انظر □ نائل عبد الرحمن صالح، المرجع السابق، صفحة 79.

5. انظر- محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات، المرجع السابق، صفحة 432.

أما في إطار القانون الضريبي، وما ينشئه من علاقة بين السلطة المالية (ممثلة بالإدارة الضريبية) الطرف الايجابي في هذه العلاقة، وبين المكلف (شخص طبيعي أو معنوي) الطرف السلبي فيها<sup>(1)</sup>، يفترض أن يعلم كل طرف من أطراف هذه العلاقة ماله من حقوق وما عليه من التزامات، قررت ضمن نصوص هذا القانون، أي أن المكلف أو من له علاقة بدخله يجب أن يكون عالماً بمدى مشروعية النشاط الذي يمارسه من عدمه، وعلمه هذا أمر مفترض لا يقبل إثبات العكس إلا في حالة القوة القاهرة<sup>(2)</sup>.

غير أن بعض الفقه يذهب إلى القول بأنه يتعذر غالباً العلم بالقوانين التي تجرم أفعالاً لا تخل بقواعد الأخلاق ونواميس المجتمع، وإنما تهدف إلى تنظيم مصلحة معينة تختلف تبعاً لاختلاف الزمان أو المكان، من ذلك قوانين الضرائب، التي تهدف إلى تنظيم المصلحة المالية للدولة (مصلحة الدولة الضريبية) والتي يكون من العسير إثبات العلم بها<sup>(3)</sup>.

ورغم وجهة هذا الرأي فإننا نورد الملاحظتين الآتيتين:-

**الملاحظة الأولى:-** إن من المبادئ الأساسية في التشريع، أن العلم بالقانون مفترض في حق كل إنسان، فرضاً لا يقبل إثبات العكس، لذا فإن عدم العلم بالقوانين الضريبية لا يعتبر عذراً يمنع المسؤولية عن المخالف، لا سيما وإنها قوانين مكتوبة معلنة شأنها شأن القوانين الأخرى

**الملاحظة الثانية:-** إن مخالفة أحكام قوانين الضرائب تمثل اعتداءً على مصلحة المجتمع ومصلحة الدولة على حد سواء، ذلك لأن الإخلاء بأداء الالتزامات الضريبية يؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة المالية، وبالتالي يؤثر ذلك على قدرتها على تلبية الخدمات العامة وعندها يضر المجتمع بأسره، وهذا ما يمثل اعتداءً ضد الدولة والمجتمع معاً.

1. فالعلاقة القانونية بين المكلف والسلطة المالية هي علاقة تنظيمية وليست علاقة تعاقدية، لأنها غالباً غير متساوية، إذ تكون للسلطة المالية الكلمة العليا في تنظيم هذه العلاقة، وتتميز أيضاً بتنظيمات القانون الإداري لما تتمتع به السلطة المالية من امتيازات في وضع شروط هذه العلاقة، انظر- د. إبراهيم طه الفياض، محاضرات في القانون الإداري، ألقيت على طلبة البكالوريوس، كلية النهرين للحقوق، للعام الدراسي (1999-2000) غير منشورة.

2. تنص الفقرة (1) من المادة (37) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل على انه (ليس لأحد أن يحتج بجهله بأحكام هذا القانون أو أي قانون آخر ما لم يكن قد تعذر علمه بالقانون الذي يعاقب على الجريمة بسبب قوة قاهرة

3. أكرم نشأت إبراهيم، القواعد العامة في قانون العقوبات، المرجع السابق صفحة 277.

### ثانياً:- الإرادة

لا يكفي لقيام الركن المعنوي (القصد الجنائي) للجريمة توافر العلم فقط، بل لابد من اقتران ذلك العلم بالإرادة، ويراد بها قدرة الإنسان على توجيه نفسه إلى القيام بعمل معين أو الامتناع عنه<sup>(1)</sup>.

والقانون لا يعتد بالإدارة ما لم تتوافر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية التي قوامها الإدراك، أي قدرة الشخص على فهم ماهية أفعاله وتقدير نتائجها<sup>(2)</sup>، إذ إن من القواعد العامة المقررة في قانون العقوبات، إن الجريمة لا تقع قانونياً ما لم تتوافر الإرادة الآتية لدى الجانب، إلا أن الإرادة لا تعد أئمه، إلا إذا توافر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية، بحيث تصدر الإرادة (حرة مختارة) عن ارتكاب الفعل المحرم، ولهذا يصف البعض (القصد الجنائي) بأنه ركن المسؤولية الجنائية<sup>(3)</sup>.

ويلاحظ أن الفاعل في المخالفات الضريبية، وبحكم علاقته الضريبية بالدولة، لا يمكن أن يباشر الالتزامات الضريبية ما لم تتوافر لديه الأهلية القانونية اللازمة لمباشرة تلك

الالتزامات (الأهلية الضريبية) التي تتفق مع أحكام أهلية الأداء, وهي صلاحية الشخص لممارسة جميع أنواع التصرفات القانونية, النافعة نفعاً محضاً, أو الدائرة بين النفع والضرر, أو الضارة ضرراً محضاً<sup>(4)</sup>, وهي اللازم توافرها في الطرف السلبي في العلاقة الضريبية (المكلف) لمباشرة الالتزامات الضريبية بنفسه, فإذا لم تتوافر لديه هذه الأهلية سقط عنه عبء مباشر تلك الالتزامات, وتبعاً لذلك, لا يسأل عن مباشرة الالتزامات الضريبية سوى الممثل القانوني لناقص أهلية ومن في حكمه<sup>(5)</sup>, هذا عن الفاعل الأصلي.

1. انظر- محمود محمود مصطفى, شرح قانون العقوبات, قسم العام, ط8, دار النهضة العربية, 1969, صفحه 396.
2. انظر- علي حسين خلف- سلطان الشاوي, المرجع السابق, صفحه 149
3. انظر- علي حسين خلف- سلطان الشاوي, المرجع السابق, صفحه 150
- انظر- محمود نجيب حسني, النظرية العامة للقصد الجنائي, ط2, دار النهضة العربية, القاهرة, 1974, صفحه 12
4. انظر- د.عبد المجيد الحكيم □ عبد الباقي البكري □ محمد طه البشير, الموجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي, ج1, مصادر الالتزام, 1980, المرجع السابق, صفحه 64
5. احمد فتحي سرور, المرجع السابق, صفحه 198.

أما عن الشريك, فلا يشترط لمسؤوليته غير بلوغه سن التمييز الجنائي, وهو إتمام تسع سنوات وقت ارتكاب الجريمة<sup>(1)</sup>, وعلة ذلك هو أن الشريك في المخالفة الضريبية هو غير المكلف, وبالتالي فلا يشترط لمسؤوليته بلوغه الأهلية القانونية اللازمة لمباشرة الالتزامات الضريبية (أهلية الأداء)<sup>(2)</sup>.

والسؤال الذي قد يثور هنا هو:- هل يعتد بالباعث على ارتكاب المخالفات الضريبية ؟ يعرف الباعث بأنه: العامل النفسي الدافع إلى إتيان فعل معين, مصدره إحساس الجاني أو مصلحته<sup>(3)</sup>, والواقع إن الباعث لا يعتد به عادة في المخالفات الضريبية, فهو ليس ركناً من أركانها, ولا يؤثر على قيامها, سواء كان يقصد به التهرب من أداء الضريبة أو مجرد المماطلة والتعنت<sup>(4)</sup>, ثم إن التشريعات الضريبية هي التشريعات موضوعية (مالية), ليست لها علاقة بالحالة الحسية أو الذهنية التي تدور في ذهن الشخص المخالف, هذا من جانب, ومن جانب آخر, نجد أن قانون العقوبات العراقي قد نص على انه (لا يعتد بالباعث

على ارتكاب الجريمة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>(5)</sup>, وما دام قانون ضريبة العقار العراقي لم ينص على اخذ الباعث بنظر الاعتبار في المخالفات المرتكبة خلافا لا حكمه, فهو إذا لا يعتد به في المخالفات الضريبية.

- 
1. تنص الفقرة (1) من المادة (47) من قانون رعاية الأحداث رقم (76) لسنة 1983 المعدل على انه (لا تقام المدعوى الجزائية على من لم يكن وقت ارتكاب الجريمة قد أتم التاسعة من عمرة )
  2. انظر- احمد فتحي سرور , المرجع السابق , صفحة 198
  3. انظر- فخري عبد الرزاق الحديثي, شرح قانون العقوبات , القسم العام , المرجع السابق , صفحة 288
  4. انظر- حسن صادق المرصفاوي, التجريم في تشريعات الضرائب, ط1, الإسكندرية, دار المعارف, 1963, صفحة 145
  5. انظر- المادة (38) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل

## المطلب الخامس

### تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن غيرها من الجرائم

إذا كانت الجريمة (المخالفة) الضريبية هي كل فعل الو امتناع يقع من المكلفين المخاطبين بأحكام القانون الضريبي, ويمثل انتهاكاً للنصوص القانونية التي تتضمنها التشريعات الضريبية, فأنها تتشابه مع غيرها من الجرائم التي فيها خرق للقواعد القانونية, وعليه لا بد لنا من تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن غيرها من الجرائم القانونية, وسوف نقتصر على بعض تلك الجرائم, وعلى النحو الآتي:-

الفرع الأول:- تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة الجنائية.

الفرع الثاني:- تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة التأديبية.

الفرع الثالث:- تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة المدنية.

## الفرع الأول

### تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة الجنائية

تعرف الجريمة الجنائية بأنها كل فعل أو امتناع عن فعل صادر عن شخص مسؤول، ويقرر له القانون عقاباً جنائياً<sup>(1)</sup>، وتتميز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة الجنائية في خمس نواح:

**الناحية الأولى:** - بينا عند مناقشة الطبيعة القانونية للجريمة (المخالفة) الضريبية، إن قانون العقوبات العام يجرم الأفعال المحددة فيه لأنها تتعارض مع أهداف الجماعة البشرية وغاياتها، وتشكل انتهاكاً لمبادئ المجتمع وقيمة السائدة، وتمس نواميسه وأخلاقه، بينما المشروع الضريبي يعد فعلاً معيناً (إيجابية أو سلبية) جرائم (مخالفات) ماسة بأحكام وقواعد التشريعات الضريبية وقواعدها، على الرغم من عدم تعارض هذه الأفعال مع القواعد الأخلاق أو المساس بها، وعليه فإن الجرائم الجنائية أغلبها جرائم طبيعية، إما الجرائم (المخالفات) الضريبية فهي جرائم مصطنعة أو قانونية<sup>(2)</sup>.

---

1. انظر - د. غالب الداودي، شرح قانون العقوبات العراقي، القسم العام، ط1، دار الطباعة الحديثة، البصرة، 1968 صفحة 185.

2. انظر - المبحث الثاني، المطلب الثاني من هذا الفصل.

**الناحية الثانية:** - إذا كانت الجرائم الجنائية في قانون العقوبات العام تقسم إلى جنایات وجنح ومخالفات على أساس نوع العقوبة المقررة لكل جريمة<sup>(1)</sup>، فإن الجرائم (المخالفات) الضريبية يمكن تقسيمها إلى نوعين من الجرائم، تبعاً لنوع الجزاء المقرر لها:-

1. جرائم (مخالفات) ضريبة بحتة<sup>(2)</sup>.

2. جرائم (مخالفات) ضريبة جنائية<sup>(3)</sup>.

**الناحية الثالثة:** - يكون جزاء الجرائم الجنائية عادة عقوبة جنائية تفرضها المحاكم المختصة، وهذه العقوبة أما أن تكون مالية أو سالية الحرية أو بدنية أو في صورة تدابير احترازية، بينما الجزاءات الضريبية فهي متنوعة حسب جسامة الجريمة (المخالفة) وخطورتها، فقد تكون العقوبة

سالبة للحرية, أو مالية, وسواء كانت الأخيرة تفرضها المحاكم المختصة أو تفرضها السلطة المالية<sup>(4)</sup>.

**الناحية الرابعة:-** إذا كانت تحريك الدعوى الجنائية في إطار قانون العقوبات العام أمراً منوطاً بالادعاء العام<sup>(5)</sup>, فإن تحريكها في إطار التشريعات الضريبية منوطاً بالسلطة المالية حصراً, فهي لها حق تقرير أما إذا كانت تحريك الدعوى ضد المكلف (المخالف) يحقق مصلحة الخزينة العامة أم لا, ودليل ذلك ما جاء به قانون الضريبة الموحدة المصري بالقول (تكون إحالة الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون النيابة العام بقرار من وزير المالية ولا ترفع الدعوى العمومية عنها إلا بطلب منه)<sup>(6)</sup>.

- 
1. انظر □ المواد (23, 24, 25, 26, 27) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1959 المعدل.
  2. انظر □ الفقرة (1) من المادة (7) والفقرة (1) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
  3. انظر □ المادة (30) من القانون سالف الذكر.
  4. انظر □ عثمان سلمان غيلان, المرجع السابق صفحة 54.
  5. انظر □ د. أكرم نشأت إبراهيم, الدعوى الجنائية بحث منشور في مجلة الشرطة, العدد (3-4) 1960 صفحة 24- انظر □ المادة (12) من قانون الادعاء العام العراقي رقم (159) لسنة 1979 المعدل بشأن صلاحية الادعاء العام في تحريك المدعى الجزائية.
  6. انظر □ المادة (191) من قانون ضريبة الموحدة المصري رقم (157) لسنة 1981, المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993.

**الناحية الخامسة:-** إذا كانت الدعوى الجزائية في قانون العقوبات العام لا يجوز النزول عنها إلا استثناءً, فإن اغلب التشريعات الضريبية تجيز للإدارة الضريبية إجراء الصلح من المخالف لأحكام القانون, وذلك استناداً إلى مبدأ الحرية الإدارية الضريبية في تحريك الدعوى الجزائية ضد مرتكب الجرائم (المخالفات) الضريبية.

وقد أجاز المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل للأداء الضريبة أجزاء الصلح مع المكلف (المخالف), إذ نص على أنه (لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية في الأفعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين من القانون قبل إقامة الدعوى لدى

المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها, وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني

### تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة التأديبية

تعرف الجريمة التأديبية بأنها كل فعل يعد إخلالاً بواجبات الوظيفة أو المهنة أو الهيئة التي ينتسب إليها فاعله أو مساساً بالهيئة والاحترام اللازمين لهؤلاء الأعضاء بحكم صفتهم هذه, والذي يستوجب عقوبات تأديبية<sup>(2)</sup>, وبذلك تختلف هذه الجريمة عن الجريمة (المخالفة) الضريبية من أربع زوايا:

#### الزاوية الأولى:-

ترتكب الجرائم التأديبية من قبل الموظفين أو الأشخاص اللذين يشغلون وظائف أو يمتحنون مهناً معينة, بينما ترتكب الجرائم (المخالفات) الضريبية من قبل المكلفين المخاطبين بأحكام القانون الضريبي, سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين.

---

1. انظر □ الفقرة (1) من المادة (59) مكررة, من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ.

2. انظر □ سلطان الشاوي وعلي حسين الخلف, المرجع السابق, صفحة 135.

#### الزاوية الثانية:-

تشكل الجرائم التأديبية اعتداء يرتكبه الموظف على القوانين المتعلقة بالمهن والوظائف, ومن الأمثلة عليها ما يقع من الموظف من أفعال تشكل خروجاً على مقتضى الواجبات في الأعمال الوظيفية<sup>(1)</sup>, بينما تمثل الجرائم (المخالفات) الضريبية اعتداء على المصلحة المالية للدولة (مصلحة الخزينة العامة) وتعرضها للضرر أو الخطر.

#### الزاوية الثالثة:-

إن جزاء الجرائم التأديبية هو جزاء تأديبي إداري كالإنذار أو التوبيخ أو الفصل أو قطع الراتب أو العزل ويصدر به قرار إداري<sup>(2)</sup>، في حين إن جزاءات الجرائم (المخالفات) الضريبية قد تكون جنائية كعقوبات الحبس والغرامة اللتين تفرضهما المحاكم المختصة<sup>(3)</sup>، أو جزاءات ضريبية بحتة ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض، أو جزاءات ضريبية غير عقابية.

### الزاوية الرابعة:-

إن الجرائم التأديبية غير واردة على سبيل الحصر، وإنما يترك تقديرها للسلطات التأديبية، فمثلاً يجوز أن يعاقب موظف بسبب فعل ارتكبه بالفصل، وإن يعاقب موظف آخر بسبب نفس الفعل بقطع الراتب أو توجيه توبيخ إليه حسب ظروف الجريمة وأحوال المخطئ<sup>(4)</sup>، إلا أن أغلب التشريعات الحديثة أخذت تحدد العقوبات التأديبية، بينما الجرائم (المخالفات) الضريبية فأنها محددة في صلب القوانين الضريبية، وذلك انسجاماً مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، فلا يمكن معاقبة المكلف لمجرد مخالفته لا حكام القانون، إلا إذا كان سلوكه منصوصاً على تجريمه في ذلك القانون باعتباره سلوكاً محظوراً يترتب على القيام به استحقاق المخالف للجزاء، الذي يكون محددًا أيضاً من حيث النوع والمقدار والكيفية التي يفرض فيها<sup>(5)</sup>.

1. انظر- فخري عبد الرزاق الحديثي. شرح قانون العقوبات، القسم العام، المصدر السابق صفحة 15

2. انظر- غالب الداودي، المرجع السابق، صفحة 189

3. انظر- المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

4. انظر- غالب الداودي، المرجع السابق صفحة 189

5. انظر- احمد فتحي سرور- قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، المرجع السابق صفحة 57

## الفرع الثالث

### تمييز الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة المدنية

تعرف الجريمة المدنية بأنها كل فعل ينشئ عنه ضرر للغير ويوجد التعويض عن هذا الضرر<sup>(1)</sup>، وبهذا تختلف الجريمة (المخالفة) الضريبية عن الجريمة المدنية في خمس نقاط:-

#### النقطة الأولى:

إن جزاء الجريمة المدنية هو تعويض مدني، يدفعه من تسبب بإحداث الضرر للغير، وهذا التعويض يختلف ارتفاعاً وانخفاضاً بحسب جسامة الضرر نفسه<sup>(2)</sup>، بينما جزاء الجريمة

(المخالفة) الضريبية هو الحبس أو الغرامة اللذين تفرضهما المحاكم المختصة<sup>(3)</sup>, أو الغرامة الضريبية التي تفرضها السلطة المالية<sup>(4)</sup>.

### النقطة الثانية:

بينما لا بد من وقوع أصيب المجني عليه لقيام الجريمة المدنية, نجد أن المشرع الضريبي يعاقب على الأفعال التي تعرض المصلحة التي يحميها القانون الضريبي ( مصلحة الخزينة العامة) للخطر, ويعدها جرائم, دون أن تلحق ضرر بها.

### النقطة الثالثة:

بينما تضر الجريمة المدنية بمصالح الأفراد وحقوقهم الفردية, تضر الجريمة (المخالفة) الضريبية بالمصلحة الضريبية - المالية - للدولة, سواء كان الضرر حقيقياً أو محتملاً<sup>(5)</sup>.

---

1. انظر □ غالب الداودي, المرجع السابق صفحة 190.

2. انظر □ د. فخري عبد الرزاق الحديثي, شرح قانون العقوبات, القسم العام, المرجع السابق صفحة 16.

3. انظر □ المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

4. انظر □ البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (2) من المادة (7) والفقرة (1) من المادة (22) والفقرة (4) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

5. انظر □ عثمان سلمان غيلان, المرجع السابق صفحة 55.

### النقطة الرابعة:

إن الأفعال الضارة التي تكون الجرائم المدنية ليست محددة في طلب القانون على سبيل الحصر, ولا يمكن حصرها إطلاقاً, لأن كل من يسبب للغير ضرراً يلزم بالتعويض<sup>(1)</sup>, في حين إن الأفعال المكونة للجرائم (المخالفات) الضريبية محددة في طلب النصوص التشريعية الضريبية.

### النقطة الخامسة:

تتحقق الجريمة المدنية بمخالفة الفرد للالتزامات المدنية سواء كانت عقدية أو تقصيرية<sup>(2)</sup>, بينما تتحقق الجريمة (المخالفة) الضريبية, بمخالفة المكلف لإحكام القانون الضريبي.

- 
1. انظر □ سامي النصراوي. المبادئ العامة في قانون العقوبات, ج1, ط1, بغداد مطبعة دار السلام, 1977 صفحة 112.
  2. انظر □ د.حسن علي الذنون, المبسوط في المسؤولية المدنية, بغداد, شركة التايميس للطبع والنشر, 1991 صفحة 14 □ انظر □ عثمان سلمان غيلان المرجع السابق صفحة 55.

## المطلب السادس

### شرعية الجريمة (المخالفة) الضريبية

إن مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات هو من المبادئ الأساسية التي تضمنتها اغلب التشريعات الجنائية<sup>(1)</sup>, ونصت عليه اغلب الدساتير<sup>(2)</sup>, إذ يعد هذا المبدأ واحد من أهم الضمانات التي تحمي الحرية الشخصية من التعسف الذي قد يقع من السلطات العامة في الدولة<sup>(3)</sup>. وبمقتضى هذا المبدأ إن أي فعل أو امتناع عن فعل لا يعد جريمة إلا إذا ورد نص تشريعي بتجريمه, وفرض عقوبة على مرتكبه, فتحديد الأفعال التي تعد جرائم, وتحديد العقوبات المقررة

لها تدخل في سلطة المشرع وحده، فلا تملك أية جهة أخرى تجريم ما لم يرد نص بتجريمه أو توقيع عقوبة لم يرد بها نص، كما أن القياس في مجال التجريم والعقاب غير جائز<sup>(4)</sup>، وعليه فإن المصدر الوحيد للتجريم هو النص التشريعي<sup>(5)</sup>، والتشريعات الضريبية شأنها شأن التشريعات الأخرى من حيث خضوعها لهذا المبدأ، إذ يرى بعض الفقه أن الجريمة (المخالفة) الضريبية لا تتمتع بذاتية خاصة بالنسبة لخضوعها لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، وإن شأنها شأن الجريمة العادية في خضوعها لهذا المبدأ<sup>(6)</sup>، وعلية فإن الجريمة (المخالفة) الضريبية التي تقع بمخالفة الالتزامات الضريبية، وهي التزامات قانونية أيضاً يفرضها القانون الضريبي على المكلفين بالضريبة، وتضر بالمصلحة الضريبية للدولة، لا يمكن معاقبة مرتكبها، بمخالفته لإحكام هذا القانون، ما لم يوجد نص قانوني يجرم فعل المكلف (المخالف) باعتباره، فعلاً محظوراً، يترتب على القيام به إدخال مرتكبه في دائرة التجريم، وفرض العقاب عليه، والذي يكون محددًا أيضاً بموجب نص القانون من حيث نوعه ومقداره والجهة التي تتولى فرضه.

1. ومنها قانون العقوبة العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل في المادة (1) منه

2. ومنها دستور جمهورية العراق الصادر في 16/تموز/1970 في المادة (35) منه

3. انظر-د-فخري عبد الرزاق الحديثي، شرح قانون العقوبات، القسم العام، المرجع السابق 51.

4. انظر-غالب الداودي، المرجع السابق صفحة(26-27)

5. انظر-سامي النصراوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، ج1، المرجع السابق صفحة 17

6. انظر-احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، المرجع السابق صفحة 56.

إن خضوع الجريمة (المخالفة) الضريبية لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، يوجب علينا أن نبحث أولاً مبدأ قانونية الضريبة، وذلك لارتباط مبدأ الشرعية في قانون العقوبات الضريبي، بمبدأ قانونية الضريبة، ومن ثم نبين النتائج المترتبة على خضوع الجريمة (المخالفة) الضريبية لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، على النحو الآتي:

#### الفرع الأول:- قانونية الضريبة

#### الفرع الثاني:- نتائج مبدأ شرعية الجريمة

## الفرع الأول

### قانونية الضريبة

لمبدأ قانونية الضريبة أهمية كبيرة، تتجلى في إن عدم الأخذ به يتيح أمام السلطة التنفيذية المجال، في أن تفرض ما تشاء من الضرائب، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء المالية على كاهل المواطنين، هذا من ناحية، من ناحية أخرى التشديد الذي أوردته الدساتير على ضرورة تطبيق المبدأ المذكور بحرفتيه دون التوسع فيه، وعلية نبين في هذا المطلب مضمون مبدأ قانونية الضريبة، ومبررات الأخذ به، وعلى النحو الآتي:

أولاً:- مضمون مبدأ قانونية الضريبة

ثانياً:- مبررات مبدأ قانونية الضريبة

### أولاً:- مضمون مبدأ قانونية الضريبة

يراد بقانونية الضريبة هو أن الضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى ولا تجبى إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية في الدولة، بحيث لا يمكن للسلطة التنفيذية أن تقوم بفرض أي ضريبة من خلال سلطتها اللائحية، وهذا المبدأ هو احد المبادئ الدستورية المهمة<sup>(1)</sup>، الذي يعد ضماناً يقف صاداً يصد كل السبل أمام السلطة التنفيذية عند محاولتها زيادة الأعباء المالية على المواطنين.

---

1. انظر- المادة (119) من الدستور المصري الحالي الصادر عام 1971، انظر كذلك المادة (35) من دستور جمهورية العراق الصادر في 16 تموز 1970.

وفي العراق نجد أن الدساتير قد أقرت مبدأ قانونية الضريبة على نحو صريح منذ أول دستور تشهده الدولة العراقية-وهو القانون الأساسي، إذ تضمن هذا القانون في تضاعيفه نصوصاً تضمنت جوهر مبدأ قانونية الضريبة<sup>(1)</sup>، وقد درجت الدساتير اللاحقة على إقرار هذا المبدأ، وأخرها الدستور الحالي، الذي نص على ما يأتي (... ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون)<sup>(2)</sup>.

أما بصدد ضريبة العقار الحالية فقد نُضمت بتشريع خاص-أعمالاً للمبدأ الدستوري- قانونية الضريبة-حدد كيفية فرضها، ومقاديرها<sup>(3)</sup>، وطرق جبايتها<sup>(4)</sup>، وأقام هذا القانون رابطة أو علاقة

قانونية بين المكلف بالضريبة والدولة ممثلة بالسلطة المالية، فرض بموجبها على عاتق المكلف بالضريبة جملة التزامات-إيجابية أو سلبية-تأكيداً للمصلحة الضريبية للدولة، ورعاية للدين الضريبي، وحماية لتلك المصلحة، وضماناً لتنفيذ تلك الالتزامات، لجأ مشروع ضريبة العقار، إلى تحديد الأفعال المحظور القيام بها، والتي تمثل مخالفات للالتزامات الضريبية التي قررها القانون الضريبي، وفيها إهدار للمصلحة الضريبية للدولة بتعريضها للضرر أو الخطر، ويترتب على القيام بها إدخال مرتكبها في دائرة التجريم، بنصوص قانونية صريحة<sup>(5)</sup>، وقرر أيضاً العقوبات التي تفرض على من يمارس سلوكاً محظوراً، ومخالفاً لإحكام القانون الضريبي بموجب نصوص قانونية صريحة أيضاً، حدد فيها نوع الجزاء ومقداره والكيفية التي يفرض فيها، والجهة المختصة بتوقيعه<sup>(6)</sup>، وكل هذا يعد تطبيقاً لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات.

1. انظر-المواد (91،92،90،91،11) من القانون الأساسي العراقي الصادر عام 1925

2. انظر-المادة (35) من دستور جمهورية العراق الصادر في 16/تموز/1970

3. انظر-المادة (2) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

4. انظر-المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ سالف الذكر

5. انظر-المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

6. انظر-البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (2) من المادة (7) والفقرة (1) من المادة (22) والفقرة (4) من المادة

(29) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

## ثانياً: - مبررات مبدأ قانونية الضريبة

إضافة إلى ما سبق ذكره بشأن أهمية مبدأ قانونية الضريبة، هناك مبررات أخرى تقف وراء التمسك به، يمكننا أن نبين بعضها فيما يلي:-

### المبرر الأول:-

إن فرض الضريبة يمثل اهم مظاهر ممارسة الدولة الحديثة لسيادتها على رعاياها، وما يوجد على إقليمها<sup>(1)</sup>، وهذا ما جعلها تتطوي على عنصر الإكراه والإجبار في فرضها وتحصيلها،

وما دامت الضريبة تمثل احد مظاهر ممارسة السيادة في الدولة، فان ذلك يستوجب من الدولة أن تستخدم من تنظيمها أهم وسائل ممارسة السيادة التي تتمثل بالقانون، وبذلك أصبحت السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصيل في تقرير شؤون الضرائب بما تسنه من تشريعات<sup>(2)</sup>.

### المبرر الثاني:-

إن أداء الضرائب لا سيما في العصر الراهن هو من الأمور التي فرضتها متطلبات بقاء كيان الدولة المالي، وان تحمل أعضاء المجتمع لهذا الالتزام ينصب في المحصلة النهائية في حماية كيان المجتمع من ناحية ودفع عجلة التقدم في الدولة باتجاه الرقي والازدهار من ناحية أخرى، وما دام فرض الضرائب يتم عن طريق الدولة، فان ذلك يستوجب منها إن تقوم بتنظيمه عن طريق نصوص قانونية أعمالاً للمبدأ الدستوري الذي مؤاده أن الضرائب لا تفرض ولا تجبى ولا تعدل ولا تلغى إلا بالقانون.

---

1. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في التشريعات الضريبية، المرجع السابق صفحة 49

2. انظر- نافع اسعد سلمان الطيار، انقضاء الالتزام بدين الضريبة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهرين 2003 صفحة 31

### المبرر الثالث:-

تعد الضريبة إحدى أهم أدوات السياسة، تستخدمها الدولة في التأثير على الحياة الاقتصادية لتحقيق مقاصدها، إذ أن فرض الضريبة وتحديد سعرها ينطوي على آثار هامة، على المتغيرات الاقتصادية كمستوى العمالة والادخار والاستثمار، وهذا يتطلب أن تتم مناقشة فرض الضريبة من جميع جوانبها، وهذا يستوجب أن تختص السلطة التشريعية بمجالسها النيابية في فرض الضريبة عن طريق التشريع، وان تمتع السلطة التنفيذية عن ممارسة هذا الاختصاص لما يمتاز به عملها بالسرعة وعدم التعمق في مناقشة ما تنوي القيام به، الأمر الذي يؤدي إلى

استحالة تحقيق النتائج المتوخاة من فرض الضرائب، وقد يؤدي بالتالي إلى الأضرار بالمجتمع بدل تحقيق مصلحته (1).

#### المبرر الرابع:-

إن مبدأ الفصل بين السلطات يبرر اختصاص السلطة التشريعية بسن القانون الضريبي، وذلك استناداً إلى أن تختص كل سلطة من سلطات الدولة الثلاث (التشريعية، التنفيذية، القضائية) باختصاص معين دون أن تشاركها فيه سلطة أخرى، وتطبيقاً لهذا المبدأ أن تختص السلطة التشريعية بفرض الضريبة بما تسنه من تشريعات وتنظم مختلف جوانبها، وإن تختص السلطة التنفيذية ما تقره (2) هذه التشريعات.

### الفرع الثاني

#### نتائج مبدأ شرعية الجريمة (المخالفة) الضريبية

إن التسليم بأن الجريمة (المخالفة) الضريبية لا تختلف عن الجريمة العامة، في خضوعها لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، وإنها لا تتمتع بذاتية خاصة في ما يتعلق بخضوعها لهذا المبدأ، يترتب عليه نتائج معينة نبينها فيما يلي:-

أولاً:- القانون المكتوب المصدر الوحيد للتجريم الضريبي

ثانياً:- سريان النصوص القانونية الجزائية في قانون ضريبة العقار بأثر مباشر

---

1. انظر- المراسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، بيروت، الدار الجماعية ، 2001 صفحة 27  
2. انظر □ د. سعد عبد الجبار العلوش، محاضرات في القانون الدستوري، أقيمت على طلب البكالوريوس، في كلية الحقوق ، جامعة النهرين للعام 1998 - 1999

#### أولاً:- القانون المكتوب المصدر الوحيد للتجريم الضريبي

ويراد بذلك أن التشريع، أي القانون المكتوب الصادر عن السلطة التشريعية هو المصدر الوحيد للتجريم والعقاب الضريبي، أي المصدر الوحيد لقانون العقوبات الضريبي، فلا تقع الجريمة (المخالفة) الضريبية لمجرد مخالفة المكلف قواعد التشريع الضريبي، بإخلاله بأداء الالتزامات الضريبية التي يفرضها القانون، سواء كان سلوكه (المخالف) امتناعاً تاماً عن أداء الالتزام الضريبي أو تأخراً في أدائه، ما لم يكن منصوصاً على تجريم هذا السلوك باعتباره سلوكاً

محظوراً يترتب على القيام به وقوع الجريمة (المخالفة) الضريبية بنصوص قانونية صريحة، ولا يمكن توقيع العقاب على المخالف، لارتكابه فعلاً محظوراً، ما لم يكن العقاب أيضاً محدداً بدورة تحديداً دقيقاً من حيث النوع والمقدار والجهة المختصة بفرضه.

أن التسليم بأن القانون المكتوب هو المصدر الوحيد للتجريم الضريبي، يعني أن الجريمة (المخالفة) الضريبية لا تقع بمخالفة قواعد العرف أو الأخلاق أو قواعد العدالة، وأن كان يرى بعض الفقه بإمكانية اعتبار العرف مصدراً من مصادر القانون الضريبي، في حالة النص على ذلك، ومن شأن الأخذ بالعرف كمصدر للقانون الضريبي، أن يؤثر بطريق غير مباشر في توافر الجريمة (المخالفة) الضريبية، حيث يعتبر سبباً من أسباب الإباحة في حال عدم صلاحيته، باعتباره مصدراً للتجريم، وذلك لا يتعارض مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، باعتبار أن الإباحة هي الأصل وأن التجريم هو الاستثناء، وعليه يجب تحديد التجريم بنصوص مكتوبة دون الإباحة (1).

أن القانون المكتوب لا يقتصر باعتباره مصدراً للتجريم الضريبي فحسب، وإنما هو مصدر قانون الضريبة ذاته، حيث أضحى المبدأ المستقر عليه هو أن الضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون - مبدأ قانونية الضريبة - ويؤكد ذلك ما ورد في أحد الأحكام القضائية إذ جاء فيه (العلاقة بين الممول والخزانة العامة مستمدة من حكم القانون والالتزام بأداء الضريبة تكليف قانوني) (2).

---

1. انظر - احمد فتحي سرور. قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، المرجع السابق صفحة 61-62، انظر أيضاً،

حسن صادق المرصفاوي. التجريم في التشريعات الضريبية، مرجع سابق صفحة 49

2. حكم صادر من محكمة استئناف مصر، بتاريخ 1945/1/25، انظر - عبد الرحمن الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام

الضرائبية، ط1، الإسكندرية، دار الجامعات المصرية، 1961 صفحة 297

وهو ما أكده أيضاً القضاء العراقي في أحد أحكامه، إذ جاء فيه (لا يجوز فرض نسب معينة من الضريبة واستيفائها من الدائنين وتحديد الإعفاءات منها بتعليمات وإنما يتم ذلك بتشريع) (1). وهذه دلالة واضحة وصريحة على أن المصدر الوحيد الذي ينظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والدولة هو القانون، وهو المصدر الوحيد أيضاً للتجريم والعقاب الضريبي.

ثانياً: - سريان النصوص القانونية الجزائية في ضريبة العقار بأثر مباشر

لبيان كيفية سريان النصوص القانونية الجزائية بأثر مباشر, لابد لنا أولاً من توضيح فكرة سريان النصوص القانونية الضريبية, وعلى النحو الآتي:

1. الأثر المباشر لقانون ضريبة العقار
2. سريان النصوص القانونية الجزائية في قانون ضريبة العقار بأثر مباشر

### 1. الأثر المباشر لقانون ضريبة العقار

من المبادئ القانونية المستقر عليها مبدأ (الأثر المباشر للقانون) أو ما يسمى بمبدأ (عدم رجعية القوانين) والقوانين الضريبية شأنها شأن بقية القوانين الأخرى, تسري بأثر مباشر على الوقائع المستقبلية, ولا يجوز رجعتها على الوقائع الماضية إلا بوجود نص قانوني يقرر ذلك صراحة, وقد أكد الدستور العراقي هذا المبدأ, إذ نص على انه (ليس للقوانين اثر رجعي إلا إذا نص على خلاف ذلك, ولا يشمل هذا الاستثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية)<sup>(2)</sup>, يتبين من هذا النص إن الأثر المباشر للقانون هو الأصل وما الرجعية إلا الاستثناء, لا تطبق إلا إذا نص القانون على ذلك, ومع ذلك أكد المشروع الدستوري على أن هذا الاستثناء لا يشمل القوانين الضريبية وقوانين الرسوم المالية, أي أن لهذا القوانين أثراً مباشراً فقط, وقد أكد على مبدأ الأثر المباشر للقانون الضريبي المشرع الضريبي نفسه, حيث نص في قانون ضريبة العقار على أن (يلغى قانون ضريبة الأملاك

---

1. قرار مجلس شورى الدولة رقم 17 / 1996 □ عدد 5 / 6 - بتاريخ 11/7/1996, غير منشور, نقلاً عن مروان إبراهيم نعمة, المرجع السابق صفحة 14

2. انظر □ الفقرة (ب) من المادة (67) من دستور جمهورية العراق الصادر في 16 / تموز / 1970.

رقم 17 لسنة 1940 وتعديلاته ويبقى نافذاً بالنسبة للقضايا التي وقعت أثناء مدة تنفيذه)<sup>(1)</sup> ونص أيضاً على أن (ينفذ هذا القانون اعتباراً من أول نيسان سنة 1960)<sup>(2)</sup> في حين أن هذا القانون, أي قانون ضريبة العقار الحالي, كتب في اليوم السادس من شهر تشرين الأول سنة 1959, ونشر في الجريدة الرسمية في 9/11/1959<sup>(3)</sup> ومن هنا يتضح أن لا رجعية لإحكام قانون ضريبة العقار.

### 2. الأثر المباشر لنصوص قانون ضريبة العقار الجزائية

إن من مقتضيات مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات هو تطبيق النصوص القانونية الجزائية بأثر مباشر، ولما كانت الجريمة (المخالفة) الضريبية تخضع لهذا المبدأ، فيقتضي ذلك عدم الخروج على مبدأ لا جريمة ولا عقوبة بغير نص، باعتبار إن الخروج على هذا المبدأ يعرض الاستقرار والأمن القانوني للاضطراب<sup>(4)</sup> و لذا فإن مبدأ (الأثر المباشر للقانون) أو مبدأ (عدم رجعية القانون) يطبق على إطلاقه على النصوص القانونية الجزائية التي يتضمنها القانون الضريبي، وهذا تطبيق أيضاً للمبدأ الدستوري الذي يشدد على عدم رجعية النصوص الجزائية، وقوانين الضرائب والرسوم المالية<sup>(5)</sup>.

وهنا يطرح السؤال الآتي:- هل يمكن تطبيق القانون الضريبي الجديد المتضمن نصوصاً قانونية جزائية بأثر رجعي إذا كان أصح للمخالف، أسوة بما هو مستقر عليه في معظم التشريعات الجنائية؟

---

1. انظر-المادة (35) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

2. انظر-المادة (36) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

3. انظر-الوقائع العراقية، العدد 256 في 1959/11/9

4. منذر كمال عبد اللطيف، السياسة الجنائية في قانون العقوبات العراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، 1977 صفحة 48

5. انظر-الفقرة (ب) من المادة (67) من دستور جمهورية العراق الصادر في 16/تموز/1970

إن من ضمن ما يتميز به قانون العقوبات الضريبي<sup>(1)</sup> هو عدم التزامه بتطبيق قاعدة القانون الأصح للمتهم، ويراد بها انه في حالة وجود تنازع قوانين جزائية من حيث الزمان، فيطبق القانون الأصح (الأخف) للمتهم، ذلك لان هذه القاعدة هي مقررة في الأساس لمصلحة الأفراد، إلا أن هذه القاعدة لا تجد لها تطبيقات في إطار التجريم والعقار الضريبي، ويرجع ذلك إلى طبيعة المجال الذي تتولى تنظيمه وهو اقتصاد الدولة، والضريبة، إضافة إلى ذلك ما للأمر من تأثير في حياة المجتمع، ثم إن تطبيق هذه القاعدة على النصوص الجزائية الضريبية قد يشجع على ارتكاب الجرائم (المخالفات) الضريبية<sup>(2)</sup>.

1. يعرف قانون العقوبات الضريبي بأنه (مجموعة النصوص المبينة لجرائم وعقوبات قصد بها حماية المصلحة الضريبية للدولة، أي مصلحة الخزانة في قيام المكلف بالأعباء الضريبية من ضريبة ورسم حتى يتسنى للدولة بدورها إن تباشر نشاطها في خدمة المجموع) - انظر البشري الشوريحي المرجع السابق صفحة 24، إلا أن هذا التعريف منتقد من حيث انه يوسع نطاق قانون العقوبات الضريبي بحيث يشمل إضافة إلى الجرائم والعقوبات التي تتضمنها القوانين الضريبية كل الأعباء المالية الأخرى التي تقرها الدولة على المكلفين من ضريبة ورسم.

ويمكن تعريف قانون العقوبات الضريبي بأنه مجموعة النصوص القانونية التي تحدها الأفعال □ المخالفات- التي تعتبر انتهاكاً لإحكام القانون الضريبي وتقرر لها عقوبات حماية لمصلحة الخزينة العامة وان مجموع هذه النصوص يشكل قانوناً له خصوصيته في مبادئه وأحكامه خلافاً لما هو سائد في نطاق قانون العقوبات العام.

2. انظر □ نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل والجرائم الواقعة عليها، المرجع السابق صفحة 43-44

- عادل احمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، المرجع السابق صفحة 549.

- مروان إبراهيم نعمة، المرجع السابق صفحة 61-62

ومما يؤكد حجتنا أعلاه من إن المشرع الأردني قد نص في المادة (47) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل بالقانون رقم (14) لسنة 1959.

على انه (إذا كان أي فعل من الأفعال المنصوص عليها في هذا الفصل يشكل جريمة معاقباً عليها لعقوبة اشد في أي قانون آخر، فتطبق على مرتكبه أحكام ذلك القانون) وهذه دلالة واضحة على عدم تطبيق قاعد القانون الأ صلح لامتهم في مجال التجريم الضريبي، رغم اعتبارها قاعدة مألوف العمل بها في القوانين العقابية.

## الفصل الثاني

### سياسة التجريم في قانون ضريبة العقار

بيننا عند مناقشة مفهوم الجريمة (المخالفة) الضريبية بأنها تتمثل بالاعتداء على المصلحة الضريبية - المالية - للدولة، ويقع هذا الاعتداء عند مخالفة الالتزامات الضريبية، التي يفرضها القانون الضريبي على المكلف، بمقتضى العلاقة التي تقوم بينه وبين الدولة ممثلة- بالسلطة المالية- فالجريمة الضريبية تفترض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين المكلف-

المخالف-والدولة، ويكون المكلف الطرف السلبي في هذه العلاقة، وعندئذ يقع على عاتقه التزام ضريبي يتمثل بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل، وبمخالفته هذه الالتزامات تقع الجريمة- المخالفة-الضريبية<sup>(1)</sup>.

إن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار، قررت التزامات، وأوامر ينبغي على من يخاطب بها أداؤها، كما قرر أيضاً نواهي يقتضي على كل من تمسه أحكام القانون الضريبي تجنبها، لذا فإن ارتكاب الشخص المخاطب بأحكام قانون ضريبة العقار أية مخالفة لهذه الأوامر والنواهي يؤدي إلى إدخال فعله في دائرة التجريم التي رسمها المشرع الضريبي، ومن هنا يمكن القول إن تجريم الأفعال يكون أما بارتكاب الشخص-المخالف-فعلاً ايجابياً بممارسه نشاط أو القيام بعمل يجرمه القانون أو فعلاً سلبياً بعدم القيام بالالتزامات المقررة في القانون، وعليه فإننا سنتناول بحث الأفعال المخالفة لإحكام قانون ضريبة العقار العراقي في المبحثين التاليين.

**المبحث الأول:- تجريم الأفعال المنطوية على نشاط ايجابي**

**المبحث الثاني:- تجريم الأفعال المنطوية على نشاط سلبي**

---

1. انظر-المادة (7) والفقرة (1) من المادة (22) والفقرة (4) من المادة (29) والمادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

## المبحث الأول

### تجريم الأفعال المنطوية على نشاط ايجابي

حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار مجموعة من النواهي، والزم المكلف عدم مخالفتها، وإلا عد مخرلاً بأحكام القانون وادخل فعله في دائرة التجريم، وإخلال المكلف هنا يتجسد بفعل ايجابي أي بممارسة سلوك يجرمه القانون، وإن مظهر السلوك الذي يشكل في حقيقته النشاط الإجرامي في الجريمة-المخالفة-الضريبية، يتمثل في العمل الذي يصدر عن الناجي-المخالف- مشكلاً اعتداءً على المصلحة الضريبية للدولة- مصلحة الخزينة العامة -

يأتي بصور متعددة تختلف باختلاف الجرائم الضريبية، وتتجسد الجرائم -المخالفات- الضريبية التي تقع بنشاط ايجابي في قانون ضريبة العقار، بتقديم بيانات أو معلومات كاذبة<sup>(1)</sup>، وهذا ما سنتناوله في المطلب الأول، ومنع لجان التقدير من القيام بعملها<sup>(2)</sup>، وهو موضوع المطلب الثاني.

## المطلب الأول

### جريمة (مخالفة) تقديم بيانات أو معلومات كاذبة

أوجب المشرع الضريبي على المكلفين تقديم التقارير والبيانات والمعلومات الضريبية المتعلقة بإيراد المكلف إلى السلطة المالية، إذ من خلال هذه التقارير والبيانات والمعلومات يمكن للسلطة المالية تقدير إيراد المكلف وتحديد الضريبة، وهنا يكون على المكلفين الالتزام بتقديم هذه البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية بشكل صحيح لا يشوبها كذب، إذ أن تقديم بيانات أو معلومات غير صحيحة إلى السلطة المالية، أو تضمينها في التقارير الضريبية يعد تغييراً للحقيقة<sup>(3)</sup>، وإخلاقاً بأحكام القانون

1. انظر- الفقرة (3) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

2. انظر- الفقرة (2) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

3. يراد بتغيير الحقيقة إنشاء حقيقة مخالفة أو تحريف حقيقة قائمة. وبالتالي فان الحقيقة الزائفة هي التي ستمثل في المحرر الذي يتضمن البيانات والمعلومات الكاذبة

-انظر معوض عبد التواب- الوسيط في شرح جرائم التزوير والتزييف وتقليد الأختام-شركة الأمل للطباعة والنشر والتوزيع-القاهرة- 1988 صفحة 22

الضريبي<sup>(1)</sup>، سواء تعلق هذه البيانات أو المعلومات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها، حيث نجد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار يجرم هذا الفعل ويعاقب مرتكبه، إذ ينص القانون على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه... كل من:-2-زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك)<sup>(2)</sup>، ولغرض بيان الجريمة (المخالفة) وتقصي إبعادها فإننا سنتناولها في فرعين نخصص الأول لبيان ماهية البيانات والمعلومات المطلوبة،

أما الفرع الثاني فنكرسه لبيان أركان هذه الجريمة-المخالفة-وعلى النحو الآتي :-

الفرع الأول:- ماهية البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها إلى السلطة المالية

الفرع الثاني:- أركان جريمة (مخالفة) تقديم بيانات أو معلومات كاذبة

## الفرع الأول

### ماهية البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها إلى السلطة المالية

نبين في هذا الفرع طبيعة البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها إلى السلطة المالية, ومن هو المسؤول عن تقديمها, ومن ثم الجهة التي تقدم إليها هذه البيانات والمعلومات, وعلى النحو الآتي:-

**أولاً:-** طبيعة البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها إلى السلطة المالية.

**ثانياً:-** المسؤول عن تقديم البيانات والمعلومات الضريبية.

**ثالثاً:-** الجهة التي تقدم إليها البيانات والمعلومات الضريبية.

---

1. يعرف القانون الضريبي بأنه ذلك القانون الذي يحدد الأشخاص الذي ينبغي عليهم دفع الضريبة بسبب امتلاكهم الأموال أو

تحصيلها أو القيام ببعض الأعمال. وهذا القانون هو الذي ينشئ قاعدة موضوعية بالمعنى الدقيق انظر لمزيد من التفصيل

-I trotobus la nature juridique du contentieux fiscal en droit français mélanges Maurice hauriou , paris, librairie du recueil sirey,p,743 .

2. انظر-الفقرة (3) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

### أولاً:- طبيعة البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها إلى السلطة المالية

نص قانون ضريبة العقار العراقي على انه (... وللجان أن تطلب من أي شخص من ذوي العلاقة الحضور أمامها للاستيضاح ولها أن تطلب أيضاً إبراز أية أوراق مما لها علاقة بمعاملاتها...ولهم كذلك أن يطلبوا من الساكنين بيان معلومات متعلقة بالعقار المذكور)<sup>(1)</sup>, يتضح من هذا النص إن القانون أجاز للسلطة المالية أن تطلب من المكلف أو من شخص له علاقة بالعقار أو من ساكني العقار بيان المعلومات والأوراق الضريبية متعلقة بالعقار حصراً, مما يعني أن للجان التقدير أن تستنهم من المكلف أو من أي شخص له علاقة بالعقار - مستأجراً كان أو شاغلاً العقار - عن كل ما له علاقة بموضوع التقدير, وعلى المكلف الالتزام

بتقديم هذه المعلومات والبيانات والأوراق التي تروم لجان التقدير الإطلاع عليها, وان يلتزم قول الصدق فيما يقدمه من معلومات أو بيانات شريطة أن تكون المعلومات والبيانات المطلوبة من المكلف أو غيره لها صلة مباشرة بالعقار متعلقة بموضوع التقدير, أما إذا كانت المعلومات والبيانات والأوراق المطلوب من المكلف بيانها ليست لها علاقة بعمل لجان التقدير أو السلطة المالية وخارجة عن نطاق عمل الإدارة الضريبية فان طلبها يكون غير مشروع ومن ثم فان امتناع المكلف عن تقديمها لا يشكل فعلاً جرمياً معاقباً عليه لان ذلك من حقه .  
يستخلص مما تقدم أن البيانات والمعلومات التي يجب تقديمها إلى السلطة المالية هي البيانات والمعلومات الضريبية التي تتعلق بالعقار موضوع التقدير حصراً<sup>(2)</sup>.

- 
1. انظر- الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
  2. انظر- الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

### ثانياً:- المسؤول عن تقديم البيانات والمعلومات الضريبية

هنا نميز بين أمرين:-

#### الأمر الأول: تتعلق بالبيانات والمعلومات التي يتضمنها التقرير الضريبي

أوجب المشرع الضريبي على المكلف الذي يخضع للضريبة الإضافية, أي المكلف الذي يزيد دخله من عقاراته على (750,000) سبعمئة وخمسون ألف دينار أن يقدم تقريراً سنوياً إلى السلطة المالية يحتوي على المعلومات التي تعين بتعليمات تصدر عن السلطة المالية خلال مدة محددة<sup>(1)</sup>, وتشمل (رقم العقار - تسلسل الطابو - موقع العقار - نوع العقار وأوصافه - إيراد العقار السنوي المقدر - إيراد العقار من عقار مشترك), يستدل من النص الذي اقر الالتزام

بتقديم الإقرار, والذي يفرض على المكلف بدفع الضريبة تقديمه- الإقرار - إلى السلطة المالية, إن الشخص المسؤول عن صحة البيانات والمعلومات التي يتضمنها التقرير الضريبي هو الشخص نفسه المكلف بتقديم الإقرار إلى السلطة المالية وهو المكلف<sup>(2)</sup> بدفع الضريبة ذاته.

**الأمر الثاني:- يتعلق بالبيانات والمعلومات والأوراق الضريبية التي تطلبها اللجان أو السلطة المالية**

بين المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار بان للجان التقدير أن تطلب من أي شخص من ذوي العلاقات بالعقار الحضور أمامها للاستيضاح منه, ولها أيضاً أن تطلب من ساكني العقار بيان المعلومات المتعلقة بالعقار<sup>(3)</sup>, أي أن المشرع في هذه الحالة لم يقصر واجب تقديم البيانات والمعلومات الضريبية على المكلف بدفع الضريبة فحسب, وإنما نص على إلزام أي شخص من ذوي العلاقة بالعقار- مستأجراً كان أو شاغلاً للعقار- تقديم البيانات والمعلومات الضريبية التي تطلبها من لجان التقدير, على أن يلتزم قول الصدق في ما يقدمه من معلومات, وبالتالي فإن المسؤولية عن صحة هذه المعلومات لا تقتصر على المكلف فحسب, وإنما تشمل المكلف وكل شخص له علاقة بالعقار, ومما يؤكد قولنا هذا أن المشرع الضريبي, قرر توقيع العقار على كل من يزود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة أي انه جعل الأمر مطلقاً أو لم يقصره على المكلف فحسب<sup>(4)</sup>.

1. انظر- الفقرة(3) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

2. انظر □ تفصيل ذلك في المبحث الثاني من هذا الفصل.

3. انظر □ الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

4. انظر □ الفقرة (3) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

### **ثالثاً:- الجهة التي تقدم إليها البيانات والمعلومات الضريبية**

أما عن الجهة التي تقدم إليها البيانات والمعلومات والأوراق الضريبية فهي تتمثل بالاتي:  
**الحالة الأولى:-** فيما يخص البيانات والمعلومات والأوراق الضريبية التي تتعلق بالضريبة الأساسية, فيجب تقديمها إلى الدائرة الضريبية التي يقع العقار ضمن منطقتها, إذ أن مبلغ الضريبة الأساسية وما يتعلق بها من بيانات أو معلومات أو أوراق يجب تقديمها إلى الدائرة الضريبية التي يقع العقار الخاضع لهذه الضريبة ضمن منطقة أعمالها, إذ ينص قانون ضريبة العقار على أن (تستوفى الضريبة الأساسية على قسطين متساويين... ويجري الاستيفاء في الدوائر المتخصصة التي يقع العقار في منطقتها)<sup>(1)</sup>.

**الحالة الثانية:** - فيما يخص البيانات والمعلومات والأوراق الضريبية التي تتعلق بالضريبة الإضافية, فيحق للمكلف تقديمها إلى الدوائر الضريبية التي يقع ضمن منطقتها محل إقامته أو عمله أو في المحافظة التي تقع فيها أكثر عقارات<sup>(2)</sup>, إذ بينت التعليمات المالية بأن يتم جمع إيراد عقارات المكلف واحتساب الضريبة الإضافية واستيفائها من قبل الدائرة الضريبية المقدم إليها تقرير ضريبة العقار الإضافية, ويحق للمكلف تقديم التقرير الضريبي عن الضريبة الإضافية إلى الدائرة الضريبية التي يقع محل عمله ضمن منطقتها أو تلك التي يسكن فيها أو التي تقع أكثر عقاراته ضمن منطقة أعمالها<sup>(3)</sup>.

## الفرع الثاني

### أركان جريمة (مخالفة) تقديم بيانات أو معلومات كاذبة

لا تقوم الجريمة - المخالفة - ما لرم يتوافر ركنها المادي والمعنوي, وهذا ما نبينه في الآتي:-

**أولاً: الركن المادي**

**ثانياً: الركن المعنوي**

---

1. انظر □ الفقرة (1) من المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

2. انظر - الفقرة (2) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

3. انظر □ البند (أ- ب) من الفقرة (4) من المادة (2) من التعليمات المالية لوزارة المالية عدد/7 لسنة 1961 المعدل

- انظر □ تفصيل ذلك في المبحث الثاني في هذا الفصل.

**أولاً: الركن المادي**

يعرف الركن المادي للجريمة بأنه (... سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون أو الامتناع عن فعل أمر به القانون)<sup>(1)</sup>, وبما أن الجريمة - المخالفة - موضوع البحث تنطوي على فعل ايجابي, لذلك فهي تقع تحت مفهوم الشق الأول من هذا التعريف, ويتحقق الركن المادي للجريمة - المخالفة - الضريبية موضوع البحث عند توافر إحدى الحالتين التاليتين.

**الحالة الأولى:-** تقديم بيانات أو معلومات كاذبة

**الحالة الثانية:-** تضمين التقرير الضريبي بيانات أو معلومات كاذبة

**الحالة الأولى:-** تقديم بيانات أو معلومات كاذبة

في هذه الحالة يعتمد المكلف - المخالف - على تزويد السلطة المالية بمعلومات وبيانات تأمل من خلالها هذه السلطة التعرف على حقيقة مركز المكلف المالي، بيد أن المعلومات المقدمة تتصف بأنها كاذبة أو غير صحيحة، يروم صاحبها من تقديمها التهرب من الضريبة، كحال المكلف الذي تطلب منه السلطة المالية أو لجان التقدير تقديم معلومات عن عقار ه خلال إحدى السنوات المالية، فيبلغ السلطة المالية أو لجان التقدير كذباً بان هذا العقار غير مشغول ولا ينتفع منه بأية صورة كانت بهدف الحصول على إعفاء من الضريبة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المكلف ملزوم بتقديم المعلومات الصحيحة إلى السلطة المالية، وان كان العقار مشمولاً بالإعفاء من الضريبة، لان القانون لرم يعف المكلف من تقديم تلك المعلومات في حالة كون العقار معفى من الضريبة هذا من ناحية، ومن ناحية ثانية لا يوجد مسوغ قانوني لتقديم معلومات كاذبة عن عقاره بحجة انه معفى من الضريبة (2).

إن الفاعل الأصلي للجريمة في هذه الحالة وهو الذي يرتكب الفعل الجرمي المتمثل بتقديم بيانات أو معلومات كاذبة، لا يشترط أن يكون مكلفاً بالضريبة وإنما قد يكون شخصاً آخر لا يحمل صفة المكلف كساكن العقار مثلاً يقدم على ارتكاب الجريمة - المخالفة - الضريبية بغية تحقيق المنفعة للمكلف، ولهذا نجد المشرع الضريبي يعاقب كل شخص أدلى بالمعلومات أو البيانات الكاذبة، حيث نص القانون على أن (يعاقب ... كل من:- زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك)(3).

1. انظر □ المادة (28) من قانون العقوبات العراقي رقم(111) لسنة 1969 المعدل.

2. انظر □ البند (أ-ب) من الفقرة (5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

3. انظر □ الفقرة (3) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

### الحالة الثانية:- تضمين التقرير الضريبي بيانات أو معلومات كاذبة

غالبا ما تعتمد السلطة المالية على التقارير المقدمة من قبل المكلفين لتحديد الدخل الخاضعة للضريبة، ذلك أن المكلف هو الأعلم بطبيعة إيراده ومقدار ما لديه من موارد، ولكن يحدث أحيانا أن يلجأ المكلف إلى تضمين تقريره الضريبي معلومات كاذبة لا أساس لها من الصحة للحصول على منفعة ضريبية غير مشروعة.

ومن الأمثلة على هذه الحالة قيام المكلف الخاضع لضريبة العقار الإضافية بتقديم تقرير عن إيراده من عقاراته عن إحدى سنوات التقدير، إلا انه اغفل متعمداً ذكر احد عقاراته الذي يدر عليه إيراداً، بهدف التقليل من مبلغ الضريبة، لكن يظهر للسلطة المالية فيما بعد من خلال

التحريير إن هذا الشخص أدرج في تقريره معلومات كاذبة عما يملكه من عقارات خاضعة للضريبة، فعمل المكلف في هذه الحالة يعد عملاً جرمياً معاقباً عليه (1). وتجدر الإشارة هنا إلى أن التقرير الضريبي الذي يجب على المكلف الخاضع لضريبة العقار تقديمه، يتعلق بضريبة العقار الإضافية حصراً، وإن الشخص الملزم بتقديمه هو المكلف ذاته(2).

### ثانياً:- الركن المعنوي

كما بينا أنفاً يشترط لقيام الجريمة -المخالفة- الضريبية أن يتوافر إلى جانب ركنها المادي، ركن معنوي، وبما أن جريمة تقديم بيانات أو معلومات كاذبة من الجرائم العمدية -جنحة عمدية- لا بد من التساؤل عن القصد الجنائي اللازم توافره فيها، بعبارة أخرى أيكفي لقيامها توافر القصد الجنائي العام المطلوب في اغلب الجرائم العمدية أم لا بد من اقترانه بقصد خاص؟ إن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار لم يشترط صراحة لقيام الركن المعنوي للجريمة -المخالفة- موضوع البحث، أن يقترن القصد الجنائي العام فيها بقصد خاص -التخلص من أداء الضريبة كلاً أو بعضاً- وإنما يكفي لقيامها توافر القصد الجنائي العام الذي يتحقق باقتران عنصره العلم والإرادة وهذا ما سنبحثه فيما يلي:-

1. انظر □ الفقرة(4) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

2. انظر □ الفقرة (3) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

- انظر □ تفصيل أكثر عن هذا الموضوع □ المبحث الثاني من هذا الفصل.

### أ. العلم

### ب. الإرادة

### أ. العلم بالجريمة -المخالفة- الضريبية

يتطلب لقيام القصد الجنائي العام اللازم توافره في الجريمة-المخالفة- موضوع البحث، إن يكون المكلف -المخالف- عالماً بان ما يمارسه من سلوك- تقديم بيانات أو معلومات غير صحيحة أو كاذبة- هو سلوك جرمه القانون وعاقب عليه، إذ نجد أن المشرع العراقي في قانون

ضريبة العقار نص على أن (يعاقب .. كل من:- زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك)<sup>(1)</sup>.  
وان مثل هذا العلم هو أمر مفترض أساساً<sup>(2)</sup>, وعليه لا بد أن يكون لدى المكلف تصور مسبق عن مدى مشروعية النشاط الذي يقدم عليه من عدمه, وإلا فإن عدم العلم بالقانون لا يعد عذراً ينفى عنه المسؤولية<sup>(3)</sup>, إلا إذا اثبت المكلف -المخالف- عدم علمه بالقانون نتيجة قوة قاهرة<sup>(4)</sup>.

---

1. انظر الفقرة (3) من المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

2. انظر □ الفرع الثاني المطلب الرابع المبحث الثاني الفصل الأول من هذه الرسالة

3. انظر □ محمود نجيب حسني, شرح قانون العقوبات, القسم العام, ط5, دار النهضة العربية, 1982 صفحة 581.

4. انظر □ الفقرة (1) من المادة(37) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (111) لسنة 1959 المعدل.

### ب.إرادة ارتكاب الجريمة -المخالفة- الضريبية

لكي يسأل المكلف -المخالف- جنائياً في إطار الجريمة -المخالفة- الضريبية موضوع البحث، لابد أن تكون إرادته- الحرة المختارة- قد اتجهت إلى تقديم تلك البيانات والمعلومات الكاذبة إلى السلطة المالية، مع توقعه حدوث النتيجة المحظورة، تعريض المصلحة الضريبية للدولة للخطر أو الضرر<sup>(1)</sup>،

إن الحرية والاختيار-الإرادة- في ارتكاب الجريمة الضريبية هي أمر مفترض ما دام المكلف- المخالف- هو إنساناً واعياً ومدركاً لتصرفاته وأفعاله، وعليه فإن عبء الإثبات يقع على عاتقه،

في أن يثبت كون إرادته لم تكن حرة أو مختارة في ارتكاب السلوك الذي يشكل مخالفة لإحكام القانون الضريبي-تقديم بيانات أو معلومات كاذبة-بجميع طرق الإثبات، إذ أن حرية الإرادة والاختيار هي قرينة غير قطعية قابلة لإثبات العكس<sup>(2)</sup>.  
فإذا اقترن العلم مع الإرادة -الحررة المختارة- قام القصد الجنائي العام اللازم توافره لقيام الجريمة -المخالفة- الضريبية موضوع البحث.

## المطلب الثاني

### جريمة -مخالفة- منع لجان التقدير من القيام بعملها

بين قانون ضريبة العقار أن تتولى لجان التقدير، تقدير القيمة الايجارية للعقار، كخطوة سابقة لفرض الضريبة عليه، إذ نص القانون على أن (تتولى تقدير إيراد العقارات السنوي لجان تقدير تؤلف من مراكز المحافظات والاقضية والنواحي)<sup>(3)</sup>، وولاية اللجان فيما يتعلق بالتقدير ولاية أصلية ثابتة لها، لكونها الهيئة المختصة بالتقدير ابتداءً.

---

1. تنص المادة (34) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل على أن (تكون الجريمة عمدية إذا توافر القصد

الجرمي لدى فاعلها وتعد الجريمة عمدية كذلك: ب-إذا توقع الفاعل نتائج إجرامية لفعله فأقدم عليه قابلاً للمخاطرة بحدوثها)

2. انظر-نائيل عبد الرحمن صالح، المرجع السابق صفحة 50

-انظر-عبد الستار فاضل، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد 13،

المجلد 7، كانون الثاني 1985 صفحة 87

3. انظر-المادة (12) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

وبغية قيام لجان التقدير بعملها على أحسن وجه أجاز لها القانون أن تتحرى عن العقار موضوع التقدير، بان تطلب من أي شخص آخر له علاقة بالعقار الحضور أمامها للاستيضاح منه، ولها كذلك أن تطلب إبراز أية أوراق لها علاقة بمعاملاتها، كما لها أيضاً حق الدخول إلى العقار، حيث نص قانون ضريبة العقار على انه (... وللجان أن تطلب من أي شخص من ذوي العلاقة الحضور أمامها للاستيضاح ولها أن تطلب أيضاً إبراز أية أوراق مما لها علاقة بمعاملاتها كما أن لها أو لأي شخص من بين أعضائها تفوضه حق الدخول بصحبة المختار أو شخصين معروفين من المحلة أو القرية في الأوقات المناسبة من النهار في أي

عقار كائن في منطقتهم للكشف عليه، على أن يخبروا ساكنيه ويراعوا في ذلك راحتهم ولهم كذلك أن يطلبوا من الساكنين بيان المعلومات المتعلقة بالعقار المذكور<sup>(1)</sup>. ونظراً لأهمية عمل لجان التقدير بالنسبة للسلطة المالية، من أجل التوصل إلى تقدير إيرادات العقارات السنوي على وجه الحقيقة، وفرض الضريبة عليه، نجد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار، يجرم كل فعل يؤدي إلى إعاقة أو منع اللجان (لجان التقدير) من القيام بعملها المتمثل بالكشف على العقار، ويحدد عقاباً معيناً لمرتكبه<sup>(2)</sup>.

ولغرض الاحاطة بهذا الموضوع سنتناول هذه الجريمة (المخالفة) في الفرعين التاليين:-

**الفرع الأول:-**التعريف بلجان التقدير

**الفرع الثاني:-**أركان جريمة (مخالفة) منع لجان التقدير من القيام بعملها.

---

1. انظر الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

2. انظر-الفقرة (2) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

## الفرع الأول

### التعريف بلجان التقدير

إذا كانت لجان التقدير هي الجهة التي تتولى تقدير - تخمين - القيمة الايجارية للعقارات, فما هي كيفية تشكيلها؟ وما هي إجراءاتها؟ وكيف يتم الاعتراض على تقديراتها؟ وما هي الطبيعة القانونية لهذه اللجان ؟ هذا ما نبينه في النقاط الآتية:-

**أولاً:-** كيفية تشكيل لجان التقدير

**ثانياً:-** إجراءات لجان التقدير

ثالثاً: - واجبات لجان التقدير

رابعاً: - الاعتراض على التقدير

خامساً: - الطبيعة القانونية للجان التقدير

أولاً: - كيفية تشكيل لجان التقدير

أوضحت التعليمات المالية بان تتكون لجان التقدير في اوقات وأمكنة معينة, تعلن للجمهور ما يدور في جلساتها, كلما دعت الحاجة إلى ذلك<sup>(1)</sup>, وأجاز القانون لوزير المالية أو من يخوله أن يؤلف لجاناً بالعدد الذي يراه مناسباً, على أن تتكون كل لجنة كما يأتي:-

1. في مراكز المحافظات والاقضية من:-

أ. موظف مالي - رئيساً

ب. موظفين اثنين ويكون احدهما مقرراً للجنة - عضوين

2. في مراكز النواحي:-

أ. مدير الناحية او مامور المال - رئيساً

ب. موظفين اثنين ويكون احدهما مقرراً للجنة - عضوين<sup>(2)</sup>

---

1. انظر- الفقرة(2) من المادة(2) من تعليمات وزارة المالية عدد(7) لسنة 1961 المعدل.

2. انظر- الفقرة(1) من المادة(12) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

ويكتمل نصاب الجلسة في اجتماع لجان التقدير بحضور جميع الأعضاء - وهما الرئيس - وعضوين اثنين وجميعهم من موظفي الدولة<sup>(1)</sup>.

أما عن كيفية اتخاذ القرارات فهي تتخذ بالإجماع (بالاتفاق) أو بأكثرية الآراء, وإذا تساوت يرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس<sup>(2)</sup>.

وأجاز المشرع في قانون ضريبة العقار للوزير أو من يخوله إضافة خبير أو أكثر إلى أي من اللجان التي يشكلها, بصفة عضوا فيها, إذا دعت الحاجة إلى ذلك<sup>(3)</sup>.

## ثانياً: - إجراءات لجان التقدير

تقوم لجان التقدير بوظائف متعددة الهدف منها إعداد القائمة النهائية بالتقديرات الخاصة بالقيمة الايجارية للعقارات, تمهيدا لفرض الضريبة عليها, ولكي تقوم اللجان بوظيفتها على أكمل وجه, رسم لها القانون إجراءات معينة تحدد بالخطوات الآتية:

1. للجان أن تطلب من أي شخص من ذوي العلاقة الحضور أمامها, للاستيضاح, أو أن تطلب منه إبراز أية أوراق لها علاقة بإجراءاتها.
2. كما أن لها أو لأي شخص تفوضه من بين أعضائها حق الدخول في الأوقات المناسبة من النهار في أي عقار كائن في منطقتهم للكشف عليه على أن يخبروا ساكنيه بذلك ويراعوا في ذلك راحتهم ولهم كذلك أن يطلبوا من الساكنين بيان المعلومات المتعلقة بالعقار المذكور(4).
3. ينظم رئيس لجنة التقدير بعد انتهاء التقدير في كل منطقة محضراً بذلك, يخبر فيه السلطة المالية في مركز المحافظة أو القضاء ختام أعمال التقدير, كما توضح قوائم التقدير في الدوائر المالية ليطاع عليها المكلفين (5).

---

1. انظر- الفقرة(2) من المادة(12) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

2. انظر- الفقرة(1) من المادة(13) من قانون سالف الذكر.

3. انظر- الفقرة (3) من المادة (12) من قانون سالف الذكر.

4. انظر- الفقرة(1) من المادة(13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

5. انظر- الفقرة(2) من المادة(13) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

4. تبليغ نتائج التقدير إلى كل من المكلف والسلطة المالية كتابية, ولهما حق الاعتراض على التقدير خلال مدة خلالها ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ, وإذا تعذر معرفة محل إقامة المكلف, فيبلغ عندئذ مستأجر العقار أو شاغله وتلصق صورة من نتائج التقدير على جهة العقار الخارجية عند مدخله (1), وفي حالة امتناع المكلف أو شاغل العقار عن التبليغ بتذكرة التقدير فعلى المبلغ أن يبين في ورقة التبليغ امتناع الشخص المراد تبليغه عن التبليغ بحضور شاهدين يوقعان معه, ويعتبر الشخص الممتنع عن التبليغ في هذه الحالة مبلغاً (2).

## ثالثاً:- واجبات لجان التقدير

يمكن تحديد واجبات لجان التقدير بالنقاط الآتية:

1. تقدير الإيراد السنوي أو القيمة الايجارية للعقار<sup>(3)</sup>.
2. تعيين تاريخ إكمال البناء للعقارات المشيدة حديثاً<sup>(4)</sup>.
3. تعيين نوعية إشغال العقار كان يكون للسكن أو للإيجار.
4. تثبيت أوصاف العقار كان يكون داراً أو مقهى أو مخزناً<sup>(5)</sup>.
5. تثبيت مدة خلو العقار<sup>(6)</sup>.
6. التأكد من كون العقار مهتماً أو غير صالح للانتفاع به لأي سبب<sup>(7)</sup>.
7. تنظيم محضر بعد انتهاء التقدير في كل منطقة.
8. وضع قوائم التقدير في الدوائر المالية ليطلع عليها المكلفين<sup>(8)</sup>.
9. تبليغ نتائج التقدير إلى كل من المكلف والسلطة المالية<sup>(9)</sup>.

---

1. انظر- الفقرة(1) من المادة (14) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر

2. انظر- الفقرة (3) من المادة(14) من تعليمات وزارة المالية عدد(7) لسنة 1961 المعدل

3. انظر- الفقرة (1) من المادة(5) والمادة(12) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

4. انظر- البند(ب) من الفقرة(4) من المادة (4) من تعليمات وزارة المالية عدد(7) لسنة 1961 المعدل

5. انظر □ الفقرة (1) من المادة (29) من تعليمات وزارة المالية عدد(7) لسنة 1961

6. انظر- البند(و) من الفقرة (5) من المادة (4) من تعليمات وزارة المالية عدد(7) لسنة 1961

7. انظر- البند(ب) من الفقرة(4) من المادة (4) من تعليمات وزارة المالية عدد(7) لسنة 1961

8. انظر- الفقرة (2) من المادة (13) من قانون ضريبة القار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

9. انظر- الفقرة (1) من المادة (14) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

## رابعاً:- الاعتراض على التقدير

تعطي معظم التشريعات الضريبية للمكلف والسلطة المالية الحق بالاعتراف على قرارات لجان التقدير, لدى جهة أخرى يحددها القانون, باعتبار أن القرارات لجان التقدير, قرارات إدارية غير نهائية. وتجدر الإشارة إلى انه مهما اختلفت مسميات الجهات التي تحددها التشريعات الضريبية للنظر في الاعتراض على قرارات لجان التقدير<sup>(1)</sup>, فان الغاية من إعطاء حق الاعتراض سواء للمكلف أم للسلطة المالية, هو ضمان عدالة تقدير وعاء الضريبة, والوصول إلى قيمة ايجارية حقيقية للعقارات بمختلف أنواعها.

أما عن موقف قانون ضريبة العقار العراقي, فقد أوجب المشرع الضريبي تبليغ نتائج التقدير لكل من المكلف والسلطة المالية كتابة<sup>(2)</sup>, لذلك على لجان التقدير أن تبلغ المكلف والسلطة المالية بجمع الأمور المتعلقة بالعقار, والغاية من التبليغ هو تمكين المكلف والسلطة المالية من معرفة قرارات لجان التقدير والتأكد من مدى صحتها ودقتها, ومدى تطابقها مع القانون, ومن ثم الانتقال إلى مرحلة الاعتراض عليها, وهو حق أعطاه القانون للمكلف والسلطة المالية على حد سواء, حيث نص القانون على انه (يحق للمكلف والسلطة المالية طلب إعادة النظر في التقدير الذي أجرته لجان التقدير لدى لجان التدقيق في مركز القضاء المختص ...)<sup>(3)</sup>, ولجان التدقيق هي لجان إدارية تؤلف بمقتضى قرار إداري صادر عن وزير المالية أو من يخوله, تتولى النظر في الاعتراض المقدم ضد قرارات لجان التقدير سواء من المكلف أو من السلطة المالية<sup>(4)</sup>

1. أطلق قانون العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 على الجهة التي تتولى النظر في الاعتراضات المقدمة ضد قرارات لجان التقدير تسمية (لجان التدقيق) انظر المادة (15) من القانون المذكور.
2. انظر- الفقرة (1) من المادة (14) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
3. انظر- المادة (15) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
4. تنص المادة (ذ5) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 على ما يلي (... ويؤلف الوزير أو من يخوله لجان التدقيق على الوجه الآتي :-

أ. في أقضية مراكز المحافظات من :- موظف مالي □ رئيسا, موظف-عضو, خبيرين في العقارات-عضوين

ب. في سائر الاقضية من :- القائمقام أو موظف مالي-رئيسا, موظف مالي □ عضو, خبيرين في العقارات □ عضوين

أما عن الشروط الواجب توافرها في الاعتراض, فقد حددها قانون ضريبة العقار بالآتي:-

1. يقدم طلب الاعتراض إلى لجنة التدقيق عن طريق السلطة المالية خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ التقدير, مع ملاحظه أن يوم التبليغ ل يحسب ضمن المدة (1).

2. يجب أن يحتوي الطلب المقدم على تاريخ التبليغ والمعاملات المتعلقة بالعقار وبالتقدير وأسباب الاعتراض, فمثلا يجب أن يحتوي الطلب على - رقم العقار وموقعه - وأوصافه

- الغرض المعد لأجله, ألا يراد السنوي المقدر, وبيان الحجج والأسانيد التي تدعم وجهة نظر المعترض (2).

3. يجب حصر الاعتراض عن عقار واحد, وذلك بهدف التسهيل على لجنة التدقيق لمراجعة عملية التقدير (التخمين) ومعرفة مواطن الخطأ فيها (3).

4. تسديد نصف الضريبة المستحقة على العقار المعترض على تقديره خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسجيل الاعتراض, وإلا أهمل الاعتراض وأصبح بذلك قرار لجنة التقدير نهائياً, ويستثنى من ذلك ما يلي:-

أ. الاعتراض بكون العقار غير موجود أو أنه مهدوم

ب. الاعتراض المتعلق بإخضاع عقار للضريبة في الوقت الذي يكون فيه مشمولاً بالإعفاء (4), كأن يكون دار سكن وكانت لجنة التقدير قد أخضعت للضريبة سهواً (5). فإذا توافرت الشروط أعلاه في طلب الاعتراض يحال إلى لجنة التدقيق بعد تزويدها بالمعلومات اللازمة كافة - كمقدار التقدير المعترض عليه وتاريخ التبليغ وسائر الإيضاحات الأخرى, وإذا كان الاعتراض مقدماً من قبل السلطة المالية, ترسل نسخة منه للمكلف للإطلاع عليه, ونسخة للجنة التقدير المعترض على قرارها, وبعد استكمال الإجراءات كافة المشار إليها أنفاً, تنتظر لجنة التدقيق مدة عشرة أيام قبل النظر في الاعتراض, بغية تمكين المكلف من بيان وجهة نظره, بكتاب يرسله إلى لجنة التدقيق (6).

---

1. انظر- الفقرة (1) من المادة (17) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

2. انظر- الفقرة (2) من المادة (17) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

3. انظر- الفقرة (3) من المادة (17) من تعليمات وزارة المالية عدد / لسنة 1961

4. انظر □ د. طاهر الجنابي, علم المالية العامة والتشريع المالي المرجع السابق صفحة 275.

5. انظر □ الفقرة (1) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

6. انظر □ الفقرة (3-4) المادة (17) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

كما بين قانون ضريبة العقار العراقي أيضاً بأنه على لجان التدقيق حين النظر في طلبات الاعتراض أن تسمع أقوال الأشخاص ذوي الخبرة بأمور العقار, وتجري التحقيقات, وتطلب الأوراق التي تراها لازمة في عملها, فتقوم بالكشف على العقار, موضوع الاعتراف, ولها أن ترى الاعتراف أو إحداث تغيير في التقدير, وعليها أيضاً إن تبلغ قرارها إلى المكلف والسلطة المالية, وعند إذ يعمل بتقدير لجنة التدقيق ابتداءً من تاريخ التقديم المعترض عليه (1). يتبين

مما تقدم، إن لجان التدقيق تمتلك صلاحية كاملة للبت في قرار لجنة التقدير، وعليه يمكن تقسيم صلاحيات لجان التدقيق على النحو الآتي:-  
رفض الاعتراض المقدم من قبل المكلف أو السلطة المالية وتأييد قرار لجنة التقدير المعترض عليه أو تعديل قرار لجنة التقدير أو إلغائه.  
أما عن طبيعة قراراتها، فهي قرارات نهائية فيما يتعلق بالمسائل المتعلقة بالتقدير.

#### خامساً:- الطبيعة القانونية للجان التقدير

يتم تشكيل لجان التقدير بقرار إداري صادر عن جهة إدارية -وزير المالية- أو من يخوله، حيث نص قانون ضريبة العقار على أن (يؤلف الوزير أو من يخوله لجاناً بالعدد الذي يراه مناسباً....)(2)، ويلاحظ كذلك من خلال الإطلاع على النص القانوني المتعلق بكيفية تشكيل لجان التقدير، إن المشرع الضريبي منح وزير المالية أو من يخوله صلاحية تكون هذه اللجان، على أن تكون اللجان مؤلفة من ثلاث أعضاء سواء في مركز المحافظات والاقضية أو النواحي(3)، وجميع هؤلاء الأعضاء هم موظفون تابعون للحكومة (موظفون إداريون).  
- أما عن صلاحيات لجان التقدير فقد حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار مهام هذه اللجان بنصوص صريحة وهي مهام إدارية أيضاً، إذ نص القانون على أن (تتولى تقدير إيرادات العقارات السنوي لجان تقدير تؤلف في مركز المحافظات والاقضية والنواحي)(4)،  
- مما تقدم يتضح أن لجان التقدير هي لجان ذات طبيعة إدارية صرفه لها خصوصية معينة من حيث التشكيل والصلاحيات.

- 
1. انظر □ المادة(18) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959
  2. انظر □ الفقرة(1) من المادة (12) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
  3. ويلاحظ أن المشرع أجاز لوزير المالية أو من يخوله إضافة خبير أو أكثر إلى أي من اللجان التي يشكلها ويكون عضواً فيها. انظر □ الفقرة(3) من المادة (12) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.
  4. انظر □ المادة(12) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

### الفرع الثاني

#### أركان جريمة (مخالفة) منع لجان التقدير من القيام بعملها

لا يصح الكلام عن الجريمة (المخالفة) ما لم يتوافر ركنها المادي والمعنوي وفي هذا الإطار سنبحث هذين الركنين في النقطتين الآتيتين:-

أولاً: - الركن المادي

ثانياً: - الركن المعنوي

أولاً: - الركن المادي

يتجسد النشاط المادي المكون لهذه الجريمة (المخالفة) موضوع البحث، بقيام المكلف بمنع احد أو كل أعضاء لجنة التقدير المؤلفة بمقتضى أحكام القانون (1)، أو الأشخاص الموظفين من قبل هذه اللجان عن القيام بعملهم، المتمثل بإجراء الكشف على العقار (2)، إذ بين القانون بان هذه اللجان أو لأي شخص من أعضائها مفوض من قبلها، الدخول إلى العقار للكشف عليه، على أن يكون بصحبة المختار أو شخصين معروفين في المحلة أو القرية، في الأوقات المناسبة من النهار، في المنطقة التابعة لهم على أن يخبروا ساكنيه ويراعوا في ذلك راحتهم، ولهم كذلك أن يطلبوا من الساكنين في العقار بيان المعلومات المتعلقة بالعقار الذي يسكنوه، ولهم أيضاً أن يطلبوا من أي شخص من ذوي العلاقة بالعقار المعني بالكشف، الحضور أمام اللجنة للاستيضاح منه عن العقار المذكور، وللجان أن تطلب إبراز أية أوراق لها علاقة بالمعلومات المتعلقة بالعقار الذي تجري عليه الكشف، ويترتب على ما تقدم أن المكلف لا يسأل عن منع اللجان من دخول العقار إذا ما كانت بمفردها، أي بدون صحبة مختار المحلة أو القرية أو شخصين معروفين فيهما، لان اللجنة في هذه الحالة تكون قد خالفت ما اشترطته قانون لجواز دخول العقار الذي تروم الكشف عليه (3)، كما انه لا يسأل أيضاً إذ ما حال دون دخول اللجنة أو الشخص المفوض من

1. انظر □ الفقرة (2) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي (162) لسنة 1959 المعدل.

2. انظر □ الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

- انظر □ د. طاهر الجنابي علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر جامعة الموصل بلا سنة طبع صفحة 723

3. انظر □ الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي (162) لسنة 1959 المعدل.

قبلها إلى العقار، في أوقات الليل أو في وقت متأخر من النهار، إذ أن القانون أجاز للمكلف منع لجان التقدير أو عدم التعاون معها لإنجاز مهامها المتعلقة بالكشف على العقار في حال عدم مراعاتها لما اشترطه القانون سواء ما يتعلق بنصاب هذه اللجان أو ما يتعلق بالوقت الذي تجري فيه الكشف على العقار (1).

ولكي يسأل المكلف عن هذه الجريمة (المخالفة)، يشترط أن يكون قد اخطر مسبقاً بقدوم اللجنة لإجراء الكشف على العقار الذي يسكنه، رغم إن القانون لم يحدد طريقة معينة لإخطاره بذلك، فهو يصح بأية طريقة خطية كانت أو شفوية<sup>(2)</sup>.

كما أن المكلف يسأل أيضاً عن جريمة (مخالفة) منع لجان التقدير من إجراء الكشف في حاله امتناعه عن تقديم المعلومات لها، فيما يخص العقار موضوع الكشف، وللجنة أن تستوضح من المكلف أو من أي شخص من ذوي العلاقة عن كل ماله علاقة بالعقار، من خلال توجيه الأسئلة إليه، وليس للمكلف الحق في أن يمتنع عن الإجابة عما يوجه إليه من أسئلة، متى ما كانت متعلقة بموضوع الكشف، أما إذا لم تكن متعلقة بالعقار موضوع الكشف فيجوز للمكلف الامتناع عن الإجابة عليها، إذ لا يجوز للجنة أن تستفهم عن الأمور التي لا تتعلق بالكشف، وإلا فأنها تكون قد خرجت عن إطار المهام التي أنيطت بها، وخالفت أحكام القانون، ولذلك فإن امتناع المكلف عن الإجابة عما يوجه إليه من أسئلة لا تتعلق بموضوع الكشف، لا يشكل فعلاً جرمياً معاقباً عليه لأن ذلك من حقه<sup>(3)</sup>.

وتجدر الإشارة هنا إلى إن كل ما تقدم لا يقتصر تطبيقه على المكلف بدفع الضريبة فحسب، وإنما يشمل المكلف وغيره<sup>(4)</sup>، (أي كل شخص من ذوي العلاقة كالمستأجر أو الشاغل) إذ ليس بالضرورة أن يقوم المكلف بدفع الضريبة بارتكاب الجريمة (المخالفة) موضوع البحث.

---

1. انظر-الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

2. إذ تنص الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر على (كما أن لها (اللجنة) أو لأي شخص من بين أعضائها تفوضه حق الدخول بصحبة المختار أو شخصين معروفين من المحلة أو القرية ... في أي عقار كائن في منطقتهم للكشف عليه على أن يخبروا ساكنيه..).

3. تم الحصول على بعض معلومات هذا الموضوع من قسم العقار، في الهيئة العامة للضرائب، بغداد

4. وبشان المكلف بدفع الضريبة تنص الفقرة (1) من المادة (10) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل على أن (تفرض الضريبة على صاحب العقار أو على صاحب الإجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل، أما إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكن والإسكان فيعتبر المرتهن مكلفاً بدفع الضريبة).

وهنا يثور التساؤل:- ماذا لو قام غير المكلف بدفع الضريبة بارتكاب جريمة (مخالفة) منع لجان التقدير من القيام بعملها؟ علماً أن قانون الضريبة العقار أجاز للجان أن تطلب من أي شخص من ذو العلاقة أو من ساكني العقار بيان المعلومات المتعلقة بموضوع الكشف

(1).

الواقع أن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار لم يحدد صفة الشخص الذي يتطور وقوع الفعل الجرمي منه، المكون لجريمة (مخالفة) إعاقة أو منع اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه، وإنما سوى بهذا الشأن بين المكلف بدفع الضريبة وغيره، إذ نص على أن يعاقب كل من يمارس سلوكاً يتحقق بوقعه الركن المادي للجريمة (المخالفة) موضوع البحث (2).

### ثانياً: - الركن المعنوي

لا يمكن التحدث عن الجريمة-المخالفة-الضريبة موضوع البحث، ما لم يقترن ركنها المادي، بالركن المعنوي، أي بتوافر القصد الجنائي لدى الفاعل-المخالف-بعنصرية العلم والإرادة.

فالمسؤولية الجنائية هنا تقوم متى ما أخل المكلف عن علم، بالواجب القانوني المنصوص عليه في قانون ضريبة العقار، وإن إخلاله بهذا الواجب ناجم عن حرية واختيار (3). لذلك فالركن المعنوي لهذه الجريمة-المخالفة-يكفي لقيامه مجرد العلم والإرادة، دون اشتراط توافر القصد الجنائي الخاص، وهذا ما سنبحثه فيما يلي:-

أ. العلم

ب. الإرادة

- 
1. انظر-الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
  2. حيث تنص المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم ... كل :-2- منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقاً لنص المادة الثالثة عشرة من هذا القانون).
  3. تعد هذه الجريمة-المخالفة- من حيث نوعها من جرائم الجنب على أساس نوع العقوبة المقررة لها ومقدارها , إذا ما أخذنا بنظر الاعتبار تقسيم الجرائم الواردة في قانون العقوبات □ إذ تنص المادة (26) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل على أن (الجنحة هي الجريمة المعاقب عليها بأحد العقوبتين التاليتين :-1. الحبس الشديد أو البسط أكثر من ثلاثة اشهر إلى خمس سنوات -2. الغرامة).
- انظر □ الفقرة (2) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل .
- أ. العلم:-

إن جريمة (مخالفة) منع لجان التقدير من القيام بعملها لا تقوم ما لم يكن الفاعل -المخالف- عالماً بالواجب القانوني القاضي بالسماح للجان الكشف أو الأشخاص المفوضين من قبلها

بدخول العقار<sup>(1)</sup>, ويعلم بان ما يمارسه من سلوك -منع اللجان أو إعاقتها من القيام بعملها- يمثل مخالفة لإحكام قانون ضريبة العقار رصد المشرع لها جزاء جنائياً<sup>(2)</sup>.  
وان علم -المخالف- بواجب الامتناع عن إعاقة أو منع اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار هو أمر مفترض<sup>(3)</sup>, ما لم يثبت المخالف عكس ذلك بجميع طرق الإثبات.

#### ب. الإرادة:-

يتحتم لقيام الجريمة -المخالفة- الضريبية موضوع البحث, أن تكون الفاعل -المخالف- الآثمة قد اتجهت إلى ممارسة السلوك الإجرامي, إعاقة أو منع اللجان أو الأشخاص المفوضين من قبلها من دخول العقار للكشف عليه<sup>(4)</sup>, مع إدراك هذا التصرف والعلم بعدم مشروعيته لمخالفة لإحكام القانون الضريبي, ومع ذلك يرتكبه عن حرية واختيار.  
إلا انه إذا اثبت مرتكب الجريمة -المخالفة- الضريبية موضوع البحث وجود سبب معقول يبرر إخلاله بالتزامه الضريبي, ستنقضي مسؤوليته الجنائية, كان يثبت انه لم يتم إخطاره بقدوم اللجنة أو أي شخص من أشخاصها مفوض من قبلها للكشف على العقار بأية طريقة<sup>(5)</sup>, ورغم ذلك يبقى القول الفصل في تقدير توافر القصد الجنائي من عدمه, لقاضي الموضوع يستخلصه من سائر الظروف المحيطة بالقضية.

- 
1. انظر □ الفقرة(1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959معدل.
  2. انظر □ الفقرة(2) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر
  3. انظر □ الفرع الثاني المطلب الرابع المبحث الثاني الفصل الأول من هذه الرسالة
  4. انظر □ الفقرة(2) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959معدل.
  5. انظر □ الفقرة(1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر

### المبحث الثاني

#### تجريم الأفعال المنطوية على نشاط سلبي

قرر المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار جملة التزامات, يجب على المكلف المخاطب بموجب إحكامه القيام بها, إذ مت خلالها تتمكن السلطة المالية من تقدير دخول المكلفين الخاضعين للضريبة, ومن ثم تحصيل دين الضريبة من تلك الدخول.

إن هذه الالتزامات التي نص عليها قانون ضريبة العقار تتمثل أولاً:- بتقديم المعلومات والأوراق الضريبية التي تتعلق بعمل لجان التقدير أو ديون ضريبة العقار متى طلبتها منه (1), ثانياً:- تقديم التقرير الضريبي السنوي خلال المدة المعينة لتقديمه (2), ثالثاً:- أداء الضريبة المحقة على المكلف خلال المدة المحددة للوفاء بها (3), رابعاً:- تبليغ السلطة المالية عن التغيرات التي تطرأ على العقار (4), وإن أي تصرف مغل بأداء أي من هذه الالتزامات, إنما يمثل انتهاكاً لأحكام القانون, مما يؤدي إلى إدخال الفاعل في دائرة التجريم وفرض العقاب عليه, ونشاط المكلف (المخالف) هنا هو نشاط سلبي, يتجسد بإحجامه عن القيام بالالتزامات المفروضة عليه بموجب نصوص القانون, سواء كان هذا النشاط امتناعاً تاماً أو تأخراً عن أداء الالتزام, الأمر الذي يؤدي بالمشرع الضريبي إلى تجريم هذا النشاط ورصد العقاب لمن يغتفره, وعليه فإننا سنبحث هذه الجرائم (المخالفات) في المطالب الأربعة التالية:-

**المطلب الأول:- جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم المعلومات ولوراق الضريبية**

**المطلب الثاني:- جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم التقارير الضريبية**

**المطلب الثالث:- جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب التبليغ**

**المطلب الرابع:- جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تسديد دين الضريبة**

---

1. انظر-الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

2. انظر-الفقرة (3) من المادة (29) من قانون سالف الذكر.

3. انظر-الفقرة (1-2) من المادة (21) من قانون سالف الذكر.

4. انظر-البند (أ) من الفقرة (5) من المادة (4) ولفقرة (1) من المادة (7) من قانون سالف الذكر.

## المطلب الأول

**جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم المعلومات والأوراق الضريبية**

الزم قانون ضريبة العقار العراقي المكلف المخاطب بموجب أحكامه، تقديم المعلومات الضريبية المتعلقة بالعقار الخاضع للضريبة إلى لجان التقدير أو ديون ضريبة العقار، وإبراز أية أوراق لها علاقة بمعاملاتها متى طلبها الديوان أو لجان التقدير منه<sup>(1)</sup>، إذ نص قانون ضريبة العقار على (... وللجان أن تطلب من أي شخص من ذوي العلاقة ... إبراز أية أوراق مما لها علاقة بمعاملاتها ... ولهم كذلك أن يطلبوا من الساكنين بيان المعلومات المتعلقة بالعقار)<sup>(2)</sup>، يتبين من هذا النص أن القانون أجاز للجان التقدير أن تطلب من أي شخص من ذوي العلاقة بالعقار (ساكن العقار مثلاً)، الحضور أمامها للاستيضاح، ولها أن

---

1. يراد بضريبة العقار بأنها الضريبة الأساسية والإضافية المفروضة على دخل المكلف من مجموع عقاراته، ودخل المكلف العقاري هو مجموع الإيراد السنوي للمكلف الناجم من عقاراته المستغلة اقتصادياً في العراق عدا دار السكن، وإيراد العقار هو بدل إيجاد العقار الفعلي أو المخمن الناجم من العقارات والعرضات المشيدة وهو دخل المساطح من العقارات المبينة على عرصات مستأجرة، يملكها المكلف في العراق عدا دار سكناه خلال السنة التقديرية، انظر الفقرات (8-9) من المادة (1) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

أما عن نشأة ضريبة العقار، فقد عرفت هذه الضريبة منذ الحكم العثماني، إذ فرضت السلطة العثمانية ضريبة تعرف بضريبة الأملاك عام 1839 على القيمة الرأسمالية للعقار، أما بدل الإيجار فقد فرضت عليه ضريبة على القيمة الإيجارية ثم صدر قانون المسقفات عام 1907 وذل نافذاً حتى صدور قانون ضريبة الأملاك رقم (49) لسنة 1923، وفي عام 1927 صدر قانون آخر يعرف بقانون ضريبة الأملاك رقم (35) لسنة 1927 واستمر العمل به حتى صدور قانون آخر بنفس الاسم سنة 1940 وأجريت عليه تعديلات عدة، وأخيراً صدر القانون رقم (162) لسنة 1959 ونفذ فيه 1960/4/1 وما يزال ساري المفعول حتى الآن رغم التعديلات الكثيرة التي أجريت عليه. انظر- استأذنا الدكتور- عوض فاضل إسماعيل الدليمي، محاضرات في التشريع الضريبي ألقيت على طلبة الدكتوراة، القسم العام كلية الحقوق □ جامعة النهدين (2002-2003) غير منشورة. انظر كذلك طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي □ المرجع السابق صفحة 258.

2. انظر □ الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

تطلب إبراز الأوراق المتعلقة بإجراءاتها التي تتمثل عادة بعقد الإيجار المبرم بين المؤجر (صاحب العقار) والمستأجر في سبيل التوصل إلى تقدير إيراد المكلف من عقاراته وتحديد دين الضريبة فيه، ولجان التقدير أيضاً أن تطلب من ساكني العقار بيان المعلومات المتعلقة بالعقار الذي يسكنونه والتي تدور عادة حول مدة الإيجار، ومقدار بدل الإيجار المتفق عليهما بين المؤجر والمستأجر، وأجور الطاقة الكهربائية، والماء وأي طرفين يتحملهما (المؤجر أم المستأجر) وإذا ما رفض المكلف<sup>(1)</sup>، بيان المعلومات التي تطلبها منه لجان التقدير، أو تقديم الأوراق الضريبية التي تتعلق بإجراءاتها والتي تؤدي الإطلاع عليها، خلال المدة المعينة له لتقديمها بدون عذر مشروع، فإنه يكون بذلك قد اخل بأداء الواجب القانوني (تقديم المعلومات وإبراز الأوراق الضريبية)<sup>(2)</sup> وان إخلال المكلف بأداء هذا الواجب، إنما يمثل مخالفة لإحكام قانون ضريبة العقار، كونه يؤدي إلى إعاقة عمل لجان التقدير في التوصل إلى تقدير إيراد المكلف من عقاراته المتمثل ببديل إيجار العقار<sup>(3)</sup>، وتحديد دين الضريبة فيه، الأمر الذي يترتب عليه الإضرار بمصلحة الدولة الضريبية، لذلك نجد المشرع الضريبي يجرم سلوك المكلف (المخالف) امتناعه أو تأخره عن تقديم المعلومات وإبراز الأوراق الضريبية التي تطلبها منه لجان التقدير أو ديوان ضريبة

1. تنص الفقرة (7) من المادة (1) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل على أن (المكلف كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا القانون). وعند الرجوع للتعليمات المالية الصادرة عن وزارة المالية بالعدد / 7 / لسنة 1961، نجد أن المكلف هو صاحب العقار أو الجهة المكلفة قانوناً باستقطاع الضريبة. وصاحب العقار في القانون هو: - أ. المالك: - وهو من سجل العقار باسمه في دائرة التسجيل العقاري □ انظر المادة (508) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل.

ب. متولي الوقف  
ج. وازع اليد، كالقيم والوصي ومديرية أموال القاصرين  
د. صاحب الإجارة الطويلة  
هـ. المساح  
و. الشريك في العقار إذا كان شاغلا له  
ز. المستأجر شخصا طبيعيا أو معنويا

2. انظر □ الفقرة (1) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.  
3. ويراد بإيراد المكلف العقاري (دخل المكلف العقاري) بدل إيجار العقار الفعلي أو المخمن الناجم من العقارات والعروض المشيدة، وهو دخل المساح من العقارات المبنية على عرصات مستأجرة، التي يملكها المكلف في العراق عدا دار سكناه خلال السنة التقديرية. انظر الفقرة (8-9) من المادة (1) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ، سالف الذكر □ انظر د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، المرجع السابق صفحة 258.

العقار<sup>(1)</sup>, ويعاقب عليه, حيث نص على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أما المحاكم ... كل من :- 1. رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له دون عذر مشروع)<sup>(2)</sup> وحيث إننا سنبحث هذه الجريمة (المخالفة) في إطار تجريمي, لذا سنتناولها في الفرعين التاليين:-

**الفرع الأول:- الركن المادي**

**الفرع الثاني:- الركن المعنوي**

## الفرع الأول

### الركن المادي

يتمثل الركن المادي للجريمة (المخالفة) موضوع البحث, في حصول إخلال من قبل المكلف أو ممن له علاقة بنشاطه في الواجبات التي رسمها القانون الضريبي, والتي تتمثل بتقديم المعلومات وإبراز الأوراق الضريبية التي تطلبها منه لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار خلال المدة المحددة له<sup>(3)</sup>, وإخلال المكلف بأداء هذا الواجب يتجسد أما برفضه أصلاً عن تقديم المعلومات التي تطلب منه أو إبراز الأوراق التي تود لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار الإطلاع عليها, أو بتأخره عن تقديم تلك المعلومات وإبراز الأوراق الضريبية المطلوبة منه عن المدة المعينة له لتقديمها, بدون عذر مشروع, وبذلك فإن إخلال المكلف بأداء هذا الالتزام, إنما يمثل جريمة (مخالفة) لإحكام قانون ضريبة العقار, ونشاط المكلف (المخالف) في هذه الجريمة (المخالفة) وهو نشاط سلبي, يتجسد بالامتناع أو التأخر عن أداء

---

1. ديوان ضريبة العقار هو عبارة عن هيئة يؤلفها وزير المالية ببيان يصدره وينشر في الجريدة الرسمية, إذ نص قانون ضريبة العقار العراقي, رقم (162) لسنة 1959 المعدل في المادة (20) علي ما يلي :-

1.أ. يؤلف وزير المالية ببيان يصدره وينشره في الجريدة الرسمية ديوان ضريبة العقار على النحو الآتي :

أولاً:- قاض من الصنف الأول يرشحه وزير العدل □ رئيساً

ثانياً:- مهندس معماري أو مدني لا تقل درجته عن الدرجة الثانية من الدرجات الوظيفية □ عضواً

3. موظف مالي لا تقل درجته الوظيفية عن درجة مدير □ عضواً

ويكتمل النصاب القانوني لجلسات الديوان بحضور جميع أعضائه وتتخذ قراراته باتفاق الآراء أو بالأكثرية وإذا تساوت الآراء فيرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس. انظر الفقرة(2) من المادة سالف الذكر

2. انظر- الفقرة(1) من المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ, سالف الذكر

2. انظر- الفقرة(1) من المادة(13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل, النافذ

الواجب القانوني (تقديم المعلومات والأوراق الضريبية) بدون أن يكون هناك سبب مشروع<sup>(1)</sup>، والمشرع الضريبي لم يحدد العذر أو السبب الذي بتوافره تنتفي مسؤولية المكلف (المخالف) في حالة إخلاله بأداء واجب تقديم المعلومات والأوراق الضريبية، لذلك يبقى أمر تقديره متروكا لقاضي الموضوع عند نظرة في الدعوى.

وينبغي الإشارة هنا إلى أن الامتناع أو التأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق الضريبية الذي يتحقق بوقوع الركن المادي للجريمة (المخالفة) موضوع البحث، لا ينطبق إلا على من يحوز المعلومات والأوراق الضريبية (سواء كان المكلف أو من له علاقة بنشاطه) المراد الإطلاع عليها من قبل لجان التقدير أو ديون ضريبة العقار وقت طلبها منه<sup>(2)</sup>، إذ انه يشترط لوقوع الامتناع أو التأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق الضريبية، أن تكون هذه المعلومات أو الأوراق بحوزة المكلف (المخالف) عند امتناعه أو تأخره عن تقديمها خلال المدة المحددة له وهو أمر مفترض، وعليه يكون عبء الإثبات ملقى على عاتق الفاعل (المخالف)، في أن يثبت كون أن المعلومات أو الأوراق المطلوبة منه لم تكن بحوزته خلال المدة المحددة له لتقديمها إلى لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار بطرق الإثبات كافة.

ولا يشترط لوقوع الامتناع أو التأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق الضريبية، أخطار المكلف مسبقا لتقديمها، وإنما يجب عليه تقديمها عندما تطلبها منه لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار، وذلك لافتراض علم المكلف بكافة الواجبات القانونية التي يفرضها عليه قانون ضريبة العقار، ومنها واجب تقديم المعلومات وإبراز الأوراق الضريبية، التي يجب عليه أدائها، إذ أن المكلف يعتبر مبلغا بوجوب أداء هذه الواجبات، اعتبارا من تاريخ إعلان السلطة المالية عن بدأ إجراء التقدير العام الذي يكون نافذا لمدة خمس سنوات<sup>(3)</sup>.

---

1. انظر- الفقرة(1) من المادة(30) من القانون سالف الذكر

2. انظر- احمد فتحي سرور. قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية. المرجع السابق ص161

3. هذا ما يجري عليه العمل في الهيئة العامة للضرائب. مقابلة خاصة للباحث مع مدير قسم العقار.

كذلك تنص الفقرة (1) من المادة(5) من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل على ( ... ويعلن التاريخ الذي يبدأ به التقدير العام ويكون هذا التقدير نافذا لمدة خمسة سنوات ... )

وهنا يثور السؤال الآتي: هل يعتبر إخلالاً يتحقق بوقوعه الركن المادي للمخالفة موضوع البحث، امتناع أو تأخر المكلف عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق الضريبية التي تطلبها منه لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار بحجة عدم إخطاره مسبقاً بتقديمها؟

الواقع أن قانون ضريبة العقار لم يشترط صراحة إخطار المكلف مسبقاً لتقديم المعلومات المتعلقة بالعقار أو إبراز الأوراق الضريبية التي تطلبها منه لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار بالتحديد، وإنما يجب عليه تقديمها عندما تطلبها منه اللجان أو الديوان خلال المدة المعينة له لتقديمها، وذلك لافتراض علم المكلف بما يفرضه عليه القانون الضريبي من واجبات، وهذا ما تفترضه العلاقة الضريبية أساساً، إضافة لذلك فإن إعلان السلطة المالية عن تاريخ بدء التقدير العام، يعتبر تليغاً للمكلف عما ستقوم به السلطة المالية من إجراءات، ومنها طلب المعلومات والأوراق الضريبية التي تخص العقار من المكلف أو ممن له علاقة بنشاطه، والتي يجب عليه تقديمها للجان التقدير متى طلبتها منه، وعليه فإن امتناع المكلف أو تأخره عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق الضريبية، بحجة عدم إخطاره مسبقاً لتقديمها، يعد إخلالاً بأداء الواجب الذي يفرضه القانون الضريبي، والذي يتحقق بوقوعه الركن المادي للمخالفة موضوع البحث.

من جانب آخر، قيام المكلف (المخالف) بتقديم المعلومات المتعلقة بالعقار أو إبراز الأوراق الضريبية التي تطلبها منه لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار، بعد انتهاء المدة المعينة له لتقديمها، بدون عذر مشروع، لا يحول دون وقوع النشاط الجرمي (الامتناع أو التأخر) المكون للركن المادي للمخالفة موضوع البحث، مادام قد فوت على الإدارة الضريبية المنفعة المتوخاة من الحصول على تلك المعلومات أو الإطلاع على الأوراق الضريبية المتعلقة بالعقار، التي تتمثل في تقدير إيراد العقار وتحديد دين الضريبة فيه، ثم إن الركن المادي للمخالفة موضوع البحث يتحقق بمجرد التأخر في تقديم تلك المعلومات والأوراق عن المدة المحددة لتقديمها ما لم يكن التأخر لعذر مشروع<sup>(1)</sup>.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن امتناع المكلف أو تأخره، عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي لا تخص العقار، ولا تتعلق بالمعاملات التي تجري عليه، لا يشكل إخلالاً بأداء الواجب الذي فرضه القانون (تقديم المعلومات والأوراق الضريبية)<sup>(2)</sup>.

1. انظر □ الفقرة(1) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

1. انظر □ الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، النافذ.

وهنا يطرح سؤال آخر:- ما هي طبيعة المعلومات والأوراق التي أجاز قانون الضريبة العقار، للجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار التي تطلبها من المكلف؟ بحيث يشكل امتناعه أو تأخره عن تقديمها، أخلاقاً بأداء الواجب القانوني الذي يجرمه المشرع الضريبي ويعاقب عليه (1).

أجاز قانون ضريبة العقار العراقي للجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار، إن تطلب من المكلف أو من أي شخص من ذوي العلاقة بنشاطه (سكن العقار مثلاً) تقديم المعلومات المتعلقة بالعقار، كمدة الإيجار ومقدار بدل الإيجار المتفق عليهما بين المؤجر والمستأجر، أو إن تطلب إبراز أية أوراق مما لها علاقة بمعاملات المتعلقة بالعقار، كعد إيجار المبرم بين المؤجر و المستأجر، وعليه فإن ليس للجان أو ديوان إن تطلب من المكلف، تقديم معلومات أو أوراق لا تخص العقار ولا تتعلق بمعاملات، وألاً فأنها تكون بطلبها هذا قد تجاوزت حدود المهام التي أنيطت بها، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن للمكلف الحق بان يتمتع عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي لا تتعلق بالعقار، كامتناعه عن تقديم معلومات أو أوراق شخصية لا علاقة لها بعمل الإدارة الضريبية، دون إن يشكل هذا الامتناع أخلاقاً بأداء الواجب القانوني (تقديم معلومات وإبراز الأوراق الضريبية).

بالمقابل فإنه ليس للمكلف، إن يتمتع أو يتأخر عن تقديم المعلومات أو الأوراق المتعلقة بالعقار، التي تطلبها منه لجان التقدير أو ديوان ضريبة العقار عن المدة المعينة له بدون عذر مشروع وألاً فإن امتناعه أو تأخره عن تقديمها خلال المدة المعينة له بدون عذر مشروع، إنما يشكل مخالفة لأحكام القانون الضريبي، يعاقب المشرع في قانون ضريبة العقار، حيث نص علا إن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه إمام المحاكم بغرامة لا تتجاوز مقدارها مائة دينار أو بالحبس لمدة لا تزيد عن ستة اشهر أو بتلك العقوبتين كل من:- 1- رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع) (2) وقانون ضريبة العقار لم يحدد طبيعة العذر الذي بتوافره تنتفي مسؤولية المكلف الذي يتمتع أو يتأخر عن أداء هذا الواجب، لذلك فهو أمر متروك لقاضي الموضوع.

1. انظر-الفقرة (1) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، النافذ.

2. انظر-الفقرة (1) من المادة (30) من قانون سالف الذكر.

## الفرع الثاني

### الركن المعنوي

لكي تقوم الجريمة -المخالفة- موضع البحث, لابد من اقتران ركنها المادي, بركن معنوي يتحقق بتوافر القصد الجنائي العام بعنصريه العلم والإرادة الحرة المختارة. والقصد الجنائي هنا يفترض افتراضاً ولكنه قابل لإثبات العكس, إذ إن للمكلف-المخالف- أن يثبت عدم توافر القصد الجنائي بكل طرق الإثبات المختلفة, وعلية فإننا سنبين عنصري القصد الجنائي وهما:-

**أولاً. العلم:-** ويعني هنا بوصفه عنصراً من عناصر - القصد الجنائي- هو علم-المخالف- المكلف أو من يقوم مقامه, بان ما يمارسه من سلوك, الامتناع أو التأخر عن التقديم المعلومات أو إبراز الأوراق الضريبية التي تطلبها منه لجان التقدير أو ديون ضريبة العقر خلال المدة المحددة له لتقديمها, قد جرمه المشرع وحدد عقاباً جزائياً لمن يقترفه, وذلك لأنه يمثل إخلالاً بأداء الالتزام الذي فرضه القانون الضريبي.

**ثانياً. الإرادة:-** وتتجسد الإرادة هنا بوصفها العنصر الثاني من عناصر القصد الجنائي, بانصراف إرادة المكلف- المخالف- الحرة المختارة, إلى إتيان السلوك المادي للمخالفة موضوع البحث, وهو الامتناع أو التأخر عن تقديم المعلومات وإبراز الأوراق الضريبية خلال المدة المحددة لتقديمها.

---

1. انظر- الفقرة(1) من المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

## المطلب الثاني

### جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم التقارير الضريبية

فرض المشرع الضريبي في قانون ضريبة العقار العراقي على المكلف، أن يقدم إلى السلطة المالية تقريراً (إقراراً) ضريبياً سنوياً يحتوي على البيانات والمعلومات التي تطلبها منه، حيث نص القانون بان (على كل مكلف بموجب هذا القانون يزيد دخله من عقاراته على (750,000) سبعمئة وخمسين ألف دينار، أن يقدم تقريراً سنوياً إلى السلطة المالية، يحتوي على المعلومات التي تعين بتعليمات، وذلك خلال المدة من الأول من كانون الثاني حتى نهاية حزيران من السنة التالية لسنة نشوء الدخل)<sup>(1)</sup>، يتبين من هذا النص، إن المشرع الضريبي قد أوجب على كل مكلف (شخص طبيعي أو معنوي) خاضع للضريبة بموجب نصوص قانون ضريبة العقار، ويزيد دخله من عقاراته على (750,000) سبعمئة وخمسين ألف دينار، أي انه يخضع للضريبة الإضافية، إضافة للضريبة الأساسية، المفروضة بموجب نصوص قانون ضريبة العقار<sup>(2)</sup>، أن يقدم إلى السلطة المالية تقريراً ضريبياً سنوياً خلال المدة من كانون الثاني حتى نهاية حزيران من السنة التالية لسنة نشوء الدخل (السنة التقديرية) على أن يحتوي على المعلومات التي تعين بتعليمات من قبل السلطة المالية، والتي تشمل ( اسم المكلف وعنوانه، رقم التقرير الضريبي وتاريخ تقديمه، الدائرة الضريبية المقدم إليها التقرير، رقم العقار وتسلسله في الطابو، موقع العقار، نوع العقار وأوصافه، إيراد العقار السنوي المقدر، إيراد العقار من عقار مشترك إن وجد) إذ أن من خلال هذا التقارير المتضمنة للمعلومات سالف الذكر، المتعلقة بإيراد المكلف من عقاراته تتمكن السلطة المالية (الإدارة الضريبية) من تقدير إيراد المكلف السنوي المتمثل ببديل إيجار العقار، وتحديد دين الضريبة فيه، وإن إخلال المكلف بأداء هذا الالتزام، بتأخره أو امتناعه عن تقديم التقرير الضريبي بدون عذر مشروع، إنما يشكل مخالفة لإحكام القانون الضريبي، الأمر الذي يترتب عليه الأضرار بمصلحة الدولة الضريبية (مصلحة الخزينة العامة)، مما دفع بالمشرع الضريبي في قانون ضريبة العقار، وحماية لمصلحة الخزينة العامة إلى التجريم فعل المكلف المخالف (الامتناع أو التأخر) وفرض العقاب

1. انظر- الفقرة(3) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

2. انظر- الفقرة(2) من المادة(2) من القانون سالف الذكر

علية<sup>(1)</sup>, ونظراً لأهمية هذا الالتزام وماله من دور في عمل الإدارة الضريبية فغي تقدير أيراد المكلف, وتحديد دين الضريبة فيه, فأنا سنبحثه في فرعين:

**الفرع الأول:-** التعريف بالتقرير (الإقرار) الضريبي

**الفرع الثاني:-** أركان جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم التقارير الضريبية

## الفرع الأول

### التعريف بالتقرير الضريبي

أن التقارير الضريبية التي يجب على كل مكلف يخضع للضريبة الإضافية المفروضة بموجب نصوص قانون ضريبة العقار<sup>(2)</sup>, تقديمها إلى السلطة المالية خلال المدة من الأول من كانون الثاني وحتى نهاية حزيران من السنة التالية لسنة نشوء الدخل, أي السنة التقديرية للمكلف, يجب أن تحتوي على المعلومات التي تطلبها السلطة المالية كافة, التي تعكس واقع النشاط المالي خلال السنة المنصرمة (سنة نشوء الدخل).

وتعد التقارير الضريبية من الوسائل المهمة التي تستعين بها الإدارة الضريبية في التعرف على الوضع المالي للمكلف, ومن ثم تقدير دخلة وتحديد دين الضريبة فيه, ونظراً لأهمية الالتزام بتقديم التقرير الضريبي, فإن المشرع الضريبي أدخل المخل بأداء هذا الالتزام في دائرة التجريم وفرض العقاب عليه, لذلك فأنا سنبحث تحت هذا العنوان النقاط التالية:

**أولاً:-** مفهوم التقرير (الإقرار) الضريبي

**ثانياً:-** أهمية الإقرار الضريبي

**ثالثاً:-** المسؤول عن تقديم الإقرار الضريبي

**رابعاً:-** شروط تقديم الإقرار

**خامساً:-** ميعاد تقديم الإقرار

**سادساً:-** اللغة التي يحرر بها الإقرار

**سابعاً:-** مكان تقديم الإقرار

---

1. نصت المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم بغرامة لتتجاوز مقدارها

مائة دينار أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة اشهر أو بكلتا العقوبتين كل من :- 4- تأخر أو امتنع عن تقديم التقرير السنوي

المنصوص عليه في الفقرة 3, من المادة 29 بدون عذر مشروع

2. انظر □ الفقرة (2) من المادة (2) من القانون سالف الذكر

## أولاً: - مفهوم الإقرار الضريبي

يعرف الإقرار بأنه: - تسليم شخص عن قصد بأثر قانوني يسري عليه, أو بالواقعة القانونية التي يترتب عليها هذا الأثر في مواجهته<sup>(1)</sup>.

ويعرف بعضاً آخر الإقرار بأنه: - بيان كتابي من المكلف بالمجموع الكلي للإيراد الصافي الذي حصل عليه خلال المدة التي يحددها القانون<sup>(2)</sup>.

وهناك من يعرف الإقرار بأنه: - بيان يقدمه المكلف إلى الإدارة الضريبية, يقر فيه بشؤونه الضريبية التي تساعد الإدارة على تعرف مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه<sup>(3)</sup>.

ويمكن تعريف الإقرار بأنه: - بيان ينطوي على المعلومات التي يدلى بها المكلف شخصياً أو من قبل شخص مخول قانوناً, عن مصدر أو مجموع مصادر دخله المتعددة, يلتزم بتقديمه خلال فترة زمنية معينة أمام الإدارة الضريبية المختصة, يساعد الإدارة الضريبية على تحديد الشخص الخاضع للضريبة وتقدير دخله.

وفي العراق تعتمد الهيئة العامة للضرائب الأنموذج التالي للإقرار.

---

1. انظر □ جلال علي العدوي, أصول أحكام الالتزام والإثبات , مركز الدلتا للطباعة الإسكندرية 1996 صفحة 327

2. انظر □ د. محمد طه بدوي, محمد حمدي النشار, أصول التشريع الضريبي, دار المعارف, القاهرة صفحة 768

3. انظر □ احمد فتحي سرور, قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية, المرجع السابق صفحة 355

## جمهورية العراق

استمارة ض,ع,1  
تقرير ضريبة العقار الإضافية  
للسنة ..... التقديرية  
اسم المكلف:-  
عنوان المكلف:-  
تاريخ تقديم الإقرار:-  
رقم التقرير:-

إلى مديرية ضريبة عقار .....

عملاً بأحكام المادة التاسعة من قانون تعديل ضريبة العقار رقم 16 لسنة 1961 أدرج أدناه جميع المعلومات عن العقار التي للمكلف في جميع أنحاء العراق بما في ذلك العقارات المشتركة والموقوفة حسب التفاصيل المدرجة أدناه.

### توقيع المكلف

الملاحظات	إيراد العقار من عقار مشترك		إيراد العقار السنوي المقدم		نوع العقار وأوصافه	موقع العقار المحلة	تسلسل الطابو	رقم العقار
	دينار	فلس	دينار	فلس				

## ثانياً: - أهمية الإقرار الضريبي<sup>(1)</sup>

يعد الإقرار الضريبي احد أهم وسائل التقدير المعتمدة من قبل السلطة المالية (الإدارة الضريبية) فهو سهل عملية فحص الضريبة وتحققها, كما يستعان به في تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة, وتقدير الدخل الخاضع للضريبة, ثم تحديد دين الضريبة<sup>(2)</sup>, لذا يجدر بالمكلف أن يقدم تقريراً شاملاً عن جميع الدخول التي حصل عليها خلال السنة المنصرمة, من خلال إدراج المعلومات التي تطلبها السلطة المالية, على النحو الذي يتيح للإدارة الضريبية تحديد الشخص الخاضع للضريبة وربطها عليه, ونظراً لهذه الأهمية (للتقرير الضريبي) فقد أوجب المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار على كل مكلف يخضع للضريبة الإضافية المفروضة بموجب أحكام هذا القانون, أي المكلف الذي يزيد دخله من عقاراته على (750,000) سبعمئة وخمسين ألف دينار<sup>(3)</sup>, أن يلتزم بتقديم التقرير (الإقرار) الضريبي السنوي عن عقاراته التي تدر عليه دخله والتي تخضع للضريبة, محتويًا على المعلومات الواجب إدراجها فيه والتي تعين من قبل السلطة المالية وتشمل (اسم المكلف وعنوانه, تاريخ تقديم التقرير الضريبي ورقمه, الدائرة الضريبية المقدم إليها التقرير, رقم العقار وتسلسله في الطابو, موقع العقار, نوع العقار وأوصافه, إيراد العقار السنوي, إيراد العقار من عقار مشترك).

يضاف إلى ذلك أن الإقرار الذي يقدمه المكلف يمثل الأسلوب الأمثل الذي يمكن الركون إليه لتحديد مقدار الدخل المتحقق للمكلف خلال فترة زمنية معينة, ومن ثم فرض الضريبة على الوعاء الحقيقي, ذلك لان المكلف اقدر من غيره في معرفة حالته المالية وما يحصل عليه من إيرادات<sup>(4)</sup>.

---

1. وردت عبارة تقرير في قانون ضريبة العقار العراقي في حين يستخدم قانون الضريبة المصري مصطلح الإقرار والمصطلحان يشيران إلى

معنى واحد

2. انظر □ عبد القادر حلمي, الضريبة العامة على الإيراد, القاهرة, دار النهضة العربية, 1962 صفحة 207

3. انظر □ الفقرة(3) من المادة(29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

4. انظر □ عادل الحيايبي, الضريبة على الدخل العام, مطابع مؤسسة الأهرام, 1968 صفحة 447

هذا متى ما صدق المكلف فيما يقدمه من أقرار محتوي على المعلومات التي تطلبها منه السلطة المالية, إذ أن عدم قيام المكلف بأدراج المعلومات الصحيحة عن مدخولاته في إقراره يخدم مصلحته بالدرجة الأولى, وذلك من خلال تقليل قيمة المادة الخاضعة للضريبة<sup>(1)</sup>.

وهنا يثور السؤال الآتي:- هل من المتصور أن الإدارة الضريبية بجمع ما يدلي به المكلف من معلومات في إقراره عن مدخولاته الخاضعة للضريبة بشكل مطلق ؟

الواقع أن قيام المكلف الخاضع للضريبة بتقديم أقرار عن مدخولاته, يحتوي على المعلومات المطلوبة منه, لا ينبغي تسليم الإدارة الضريبية بصحة كل ما هو مدون في هذا التقرير من معلومات, بل تكون للإدارة الضريبية السلطة الكاملة في قبول التقرير الضريبي بعد الاقتناع بما ورد فيه من معلومات أو رفضه, لذلك ليس كل ما يدلي به المكلف في تقريره يكون مقبولاً من قبل السلطة المالية, بل أن هذا التقرير يخضع لعمليات الفحص والتدقيق والمراجعة من قبل السلطة المالية, وإذا ما اقتنعت بما ورد في التقرير من معلومات فأنها تقوم بتحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة على أساسه, أما إذا لم تقتنع السلطة المالية<sup>(2)</sup>, بالمعلومات الواردة في التقرير الذي قدمه المكلف, فلها أن ترفضها وتجري التقرير على وفق ما يتوافر لديها من معلومات حول أيراد المكلف, فتقوم بتقدير دخلة وتحديد دين الضريبة على أساسه<sup>(3)</sup>, على أن تأخذ بنظر الاعتبار ما يلي:-

أ.مميزات العقار, كالموقع والمساحة ومواده الإنشائية وحالته الحاضرة والحديقة والمشمات الأخرى الملحقة به وأفضلية العرصة المشيد عليها العقار على غيره.

ب.الغرض الذي يستعمل العقار من اجله.

ج.بدل الإيجاز السنوي عن عقار مماثل له في نفس المحلة<sup>(4)</sup>.

---

1. انظر □ د.محمود رياض عطية, موجز في المالية العامة, دار المعارف بمصر, 1969, صفحة 253

2. جاء في الفقرة(13) من المادة(1) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل. على أن (السلطة المالية- الموظف أو مجموعة الذين يخولهم الوزير الصلاحيات بموجب هذا القانون) وهو ذات التعريف في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل. انظر □ الفقرة (13) من المادة (1) منه.

3. انظر □ أنور محمد شلبي, حسن فايز فهمي, الضريبة على إيرادات القيم المنقولة فقهاً وقضاً وتطبيقاً, ط1, بلا سنة طبع ص162

- كذلك □ د. السيد عبد المولى, المالية العامة, مطبعة القاهرة والكتاب الجامعي, 1977 صفحة 279

4. انظر □ الفقرة (1) من المادة (6) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ, سالف الذكر

**ثالثاً:- المسؤول عن تقديم الإقرار الضريبي**

بيناً أن مفهوم الإقرار هو عبارة عن بيان ينطوي على المعلومات التي يدلي بها المكلف أو من يمثله قانوناً، والتي تعينها السلطة المالية بما تصدره من تعليمات، وقد يلزم القانون الضريبي المكلف بدفع الضريبة شخصياً بتقديمه إلى السلطة المالية<sup>(1)</sup>، وقد يكلف القانون شخصاً آخر<sup>(2)</sup>، بأن يقدم تقريراً ضريبياً، يتضمن معلومات عن كل أو بعض من مصادر دخل احد الأشخاص الذين يرتبط معهم بعلاقة معينة يتم من خلاله تحديد وعاء الضريبة،

- 
1. انظر-الفقرة(3) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، انظر كذلك الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
  2. كالإلزام صاحب العمل بتقديم إقرار عن أعماله، إذ جاء في المادة (18) من قانون ضريبة الدخل سالف الذكر بأنه:
    1. على كل مستخدم-بكسر الدال-أن يقدم تقريراً إلى السلطة المالية خلال المدة التي تعينها في الطلب يتضمن ما يأتي:-
      - أ. أسماء مستخدميه وعناوينهم والرواتب والمخصصات والمبالغ التي تدفع لهم
      - ب. أسماء وعناوين الذين يتقاضون منه بواسطته رواتب تقاعدية ومخصصات وما حكمها ومقدارها.
    2. يعتبر مدير الشخص المعنوي أو احد كبار موظفيه الذي يتولى إدارته مستخدماً-بكسر الدال-لأغراض هذه المادة.
  - الزم الشخص الذي يتولى إدارة ومراقبة أموال شخص آخر بأن يقدم تقريراً عن الأموال العائدة لذلك الشخص والتي تدخل ضمن وعاء ضريبة الدخل، إذ جاء في المادة (20) من ذات القانون بان على (كل من يتولى إدارة ومراقبة أموال وأعمال تعود لشخص آخر كالحارس القضائي (السنديك) والأمين والوالي والوصي والقيم مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عن من ينوب عنه بعين الطريقة وينفس المقدار الذي يكون فيه ذلك الشخص خاضعاً للضريبة لو لم يكن فاقداً للأهلية).
  - والإلزام الورثة بتقديم إقراراً عن أموال مورثهم، حيث نصت المادة (24) من القانون سالف الذكر بأنه (إذا مات شخص ولم تفرض الضريبة على دخله في السنة التقديرية الأخيرة أو خلال خمس سنوات سبقتها يعتبر الموارث او من انتقلت إليه التركة أو تولى توزيعها مسؤولاً عن متطلبات تقدير الضريبة التي تترتب على المتوفي ودفعها من مال التركة وفي حدودها ويعامل كما لو كان المتوفي على قيد الحياة).

وقانون ضريبة العقار العراقي شأنه شأن القوانين الضريبية الأخرى، أوجب على المكلف الذي يخضع لإحكامه، بان يقدم إلى السلطة المالية تقريراً ضريبياً يحتوي على المعلومات التي تعينها، وهو يتعلق بالضريبة الإضافية حصراً، ويجب تقديمه من قبل المكلف ذاته أو من يمثله قانوناً، إذ نص القانون بأنه (على المكلف بموجب هذا القانون يزيد دخله من عقاراته على (750,000) سبعمئة وخمسين ألف دينار، أن يقدم تقريراً سنوياً إلى السلطة المالية يحتوي على المعلومات التي تعين بتعليمات، وذلك خلال المدة من الأول من كانون الثاني حتى نهاية حزيران من السنة التالية لسنة نشوء الدخل<sup>(1)</sup>).

أن واجب تقديم التقرير الضريبي عن الضريبة الإضافية، الذي يجب أدائه من قبل المكلف نفسه، لا يتوقف أدائه على طلب من قبل السلطة المالية، وإنما يجب على المكلف تقديم التقرير عندما يتحقق له دخل يزيد على الإعفاء الشخصي للدخل العقاري ومقداره (750,000) ألف دينار، على أن يحتوي على المعلومات إلى تعينها السلطة المالية، وخلال المدة المحددة لتقديمه.

#### رابعاً: - شروط تقديم الإقرار

أوجب المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار على المكلف الذي يخضع للضريبة الإضافية المفروضة بموجب أحكامه، أن يقدم إقراراً ضريبياً عن الإيرادات المتحققة له، على أن يستوفي الإقرار الشروط التي فرضها القانون وهي تتلخص بالاتي:-

**الشرط الأول:-** أن يقدم الإقرار من قبل المكلف نفسه أو من يمثله قانوناً، إذ نص القانون بأنه "على كل مكلف بموجب هذا القانون يزيد دخله من عقاراته على (750,000) سبعمئة وخمسين ألف دينار، أن يقدم تقريراً سنوياً إلى السلطة المالية...<sup>(2)</sup>، يتضح من هذا النص بان الإقرار يجب أن يقدم من قبل المكلف بدفع الضريبة، وعليه لا يعتد بالإقرار المقدم من قبل شخص آخر غير المكلف، ولا يعتبر تقديم الإقرار من قبل شخص آخر غيره تنفيذاً للواجب القانوني (تقديم التقارير الضريبية) ولا يعفى المخالف من الجزاء المقرر للإخلال بأداء هذا الواجب<sup>(3)</sup>.

1. انظر-الفقرة (3) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

2. انظر-الفقرة (3) من المادة (29) من القانون سالف الذكر

3. انظر-الفقرة (4) من المادة (30) من القانون سالف الذكر

**الشرط الثاني:-** أن يكون الإقرار مشتملاً على البيانات والمعلومات التي تطلبها السلطة المالية، والتي تعين بما تصدره من تعليمات.

**الشرط الثالث:-** أن يصدر الإقرار بإرادة سليمة خالية من العيوب<sup>(1)</sup>.

**الشرط الرابع:-** أن يكون مضمون الإقرار مطابقاً لواقع نشاط المكلف المالي، بحيث يجب على المكلف أن يلتزم الصدق فيما يدلى به من بيانات أو معلومات في إقراره الضريبي، وهذا الواجب يتفق مع منطق التشريع الضريبي في الاعتماد على الإقرار باعتباره من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة<sup>(2)</sup>.

### **خامساً:- ميعاد تقديم الإقرار الضريبي**

من خلال الإطلاع على النصوص القانونية التي تضمنها قانون ضريبة العقار العراقي، يتضح لنا إنها أوجبت على المكلف الذي خضع للضريبة الإضافية المفروضة بموجب نصوص هذا القانون<sup>(3)</sup>، إن يقدم تقريراً ضريبياً سنوياً، خلال مدة محددة من الأول من كانون الثاني حتى نهاية حزيران من السنة التالية لسنة نشوء الدخل، أي خلال المدة من 1-1-30-6 من السنة التقديرية للمكلف<sup>(4)</sup>، وفي حالة امتناع المكلف أو تأخره عن التقديم التقرير (الإقرار) الضريبي خلال المدة المحددة قانوناً لتقدمه، فإنه يعد مخالفاً بأداء الواجب القانوني (واجب تقديم الإقرار الضريبي)، الأمر الذي يترتب عليه إدخال المكلف (المخالف) في دائرة التجريم، وفرض العقاب عليه، ما لم يكن الامتناع أو التأخر عن تقديم الإقرار لعذر مشروع<sup>(5)</sup>.

---

1. وتطبق بهذا الشأن القواعد العامة الواردة في القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1959 المعدل، وذلك لخلو التشريع الضريبي من نص يعالج هذا الموضوع، وطبقاً للقواعد العامة يعتبر الإقرار المقدم عن إرادة معيبة باطلاً. وذهبت إلى ألعنا ذاته محكمة استئناف المنصورة في قرارها الصادر في 19/2/1951 القاضي بان (الإقرار الذي اقتنصه مأمور الضرائب اقتناصاً من الممول لا يمكن اعتباره ملزماً للممول ويجب استبعاد كل ما رتب عليه) مشار إليه في محمد عبد الحميد السكري، مبادئ ألقاض في الضرائب، مطبعة الجريدة المصرية 1ذ955 صفحة 217.

2. انظر-احمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بموجب الإقرار في ضريبة الإرباح التجارية، بحث منشور في مجلة المحاماة، العدد (1،2)، السنة (28) 1947 الصفحة (160).

3. انظر-الفقرة (2) من المادة (2) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

4. انظر-الفقرة (3) من المادة (29) من قانون سالف الذكر.

5. انظر-الفقرة (4) من المادة (30) من قانون سالف الذكر.

وتجدر الإشارة إلى إن المشرع الضريبي لم يحدد طبيعة العذر المشروع الذي تنتفي بتوافره مسؤولية المكلف، المخل بواجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة قانوناً، لذلك فإن تحديد مشروعية العذر من عدمه هي مسألة تقديرية متروكة لقاضي الموضوع.

#### سادساً: - اللغة التي يحزر بها الإقرار الضريبي

إما فيما يخص اللغة التي يجب إن يحزر بها الإقرار الضريبي، فيشترط في الإقرار إن يرد باللغة الرسمية التي تحزر بها المستندات والأوراق الرسمية في البلاد، وهي بطبيعة الحال اللغة العربية عندنا، وطبقاً لذلك فإن الإقرار يجب إن يقدم باللغة العربية، فعند تقديم المكلف لإقراره الضريبي يجب إن يرد باللغة العربية، وفي حالة تقديمه باللغة الأجنبية، فيجب أن ترفق به ترجمة باللغة العربية (1).

وهنا يطرح السؤال الأتي: - إذا ما قدم الإقرار باللغة الأجنبية، فهل يعتبر الإقرار كأنة لم يقدم ؟

وبالتالي تقوم مخالفة الإخلال بواجب تقديم التقرير الضريبي 0

بيناً أن الإقرار يجب أن يرد باللغة العربية، وعليه لا يمكن اعتبار الإقرار المقدم بلغة أجنبية قد استوفى شروطه الجوهرية ولا يمكن التسليم بصحته، فدوائر الدولة الرسمية لا تقر مثل هذا التعامل بغير اللغة العربية، ولا يمكنها قبول مستند أو وثيقة أو أقرار محرر بلغة أجنبية، وخاصة إذا كان ذا أهمية مثل التقرير الضريبي، وعليه فإن الإقرار في هذه الحالة كأنة لم يقدم، وبالتالي تقوم جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم التقرير الضريبي.

---

1. نص على هذا الشرط في المادة (7) من دستور جمهورية العراق لسنة 1970، التي عدت اللغة العربية هي اللغة الرسمية. كذلك أوجب المشرع العراقي في قانون الحفاظ على السلامة اللغة العربية رقم (14) لسنة 1977 المعدل، بان تدون المحررات المقدمة إلى الدوائر الحكومية باللغة العربية، فإذا كانت المحررات مدونة باللغة الأجنبية وجب إن ترفق بها ترجمتها العربية، حيث نصت المادة (4) من على انه (يجب إن يحزر باللغة العربية ما يأتي: - أولاً: - الوثائق والمذكرات والمكاتبات وغيرها التي تتقدم إلى الدوائر الرسمية ومنها المصالح والمؤسسات والشركات العامة، وإذا كانت هذه المحررات باللغة الأجنبية وجب إن ترفق بها ترجمتها العربية) نشر هذا القانون في الوقائع العراقية عدد (2578) في 16/5/1977.

-انظر-عماد الدين ناصر-التشريعات الضريبية في الجمهورية العربية المتحدة و اثر القوانين الاشتراكية عليها، 1966 صفحة 510-511.

### سابعاً:- مكان تقديم الإقرار الضريبي

إما فيما يتعلق بالدائرة الضريبية التي يجب أن يقدم إليها الإقرار، الواقع أن قانون ضريبة العقار العراقي لم يحدد صراحة الدائرة الضريبية التي يجب أن يقدم إليها الإقرار، إلا أن ما يجري عليه العمل في الدوائر الضريبية، هو أن يتم جمع إيرادات عقارات المكلف واحتساب الضريبة الإضافية واستيفائها من قبل الدائرة الضريبية المقدم إليها تقرير ضريبة العقار الإضافية<sup>(1)</sup>، وقانون ضريبة العقار ينص على أن (تستوفى الضريبة الإضافية في النصف الأول من السنة المالية التالية للسنة المتحققة فيها الضريبة، ويحق للمكلف دفع هذه الضريبة في محل إقامته أو عمله أو في المحافظة الذي تقع فيه أكثر عقاراته)<sup>(2)</sup>.

يفهم مما تقدم، بأنه يحق للمكلف أن يقدم الإقرار عن ضريبة العقار الإضافية إلى الدائرة الضريبة التي يقع محل عمله ضمن منطقتها أو الدائرة الضريبية التي يقع مسكنه ضمن منطقة أعمالها أو الدائرة الضريبة التي تقع أكثر عقاراته ضمن منطقة أعمالها، وذلك اتساقاً مع قاعدة الملائمة التي تحكم فرض الضرائب<sup>(3)</sup>.

وهنا يطرح السؤال الآتي:- هل يترتب على تسليم الإقرار إلى غير الدائرة المختصة مكانياً، نتيجة مفادها أن يكون الإقرار حكمه العدم، وبالتالي تقع المخالفة موضوع البحث؟

إن الإقرار يجب أن يتم تسليمه إلى الدائرة الضريبة المختصة<sup>(4)</sup>، وهي الدائرة التي يقع ضمن منطقتها محل عمل المكلف أو الدائرة التي يقع مسكنه ضمن منطقة أعمالها، أو الدائرة التي تقع أكثر عقارات المكلف ضمن منطقة أعمالها، فإذا ما قام المكلف بتسليم الإقرار إلى غير الدائرة المختصة، فإن الإقرار يكون حكمه العدل، أي كأنه لم يقدم وعندئذ تقع المخالفة، ويستوجب توقيع الجزاء على المكلف، وذلك لان تسليم الإقرار

1. انظر-البند(أ) من الفقرة (4) من المادة (2) من التعليمات المالية لتنفيذ قانون ضريبة العقار العراقي الحالي. عدد (7) لسنة

1961 مع كافة التعديلات التي طرأت عليها، وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب قسم العقار والعرضات

2. انظر-الفقرة (2) من المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ

3. يقصد بقاعدة الملائمة أن تتلاءم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين. من حيث اختيار الوعاء وأسلوب تحديده وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها، غير أن هذا لا يعني أن تتسبب التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلف بضرر في مالية الدولة.

-انظر د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، المرجع السابق صفحة 142

إلى غير الدائرة المختصة، لا يحقق الغاية المتوخاة منه، وهو حصول الإدارة الضريبية على المعلومات التي طلبتها من المكلف، والتي يفترض أن تعكس واقع النشاط المالي للمكلف، والتي تعتمد عليها الإدارة الضريبية كأحد وسائل التعرف على إيراد المكلف، وتحديد الدخل الخاضع للضريبة<sup>(1)</sup>.

أما الفقه فقد افترق بصدد هذه الحالة إلى اتجاهين:-

اتجاه يرى أن المكلف الذي يقدم الإقرار إلى غير الدائرة المختصة مكانيا قد وقع في خطأ، خاصة إذا ما كان الاختصاص المكاني قد تغير دون أن يعلم المكلف مثلاً، وإلا فما مصلحة المكلف الذي يقدم تقريراً محتويًا على جميع المعلومات المطلوبة منه إلى غير الدائرة المختصة، ويرى بان على الدائرة غير المختصة أن تحيل الإقرار المسلم إليها إلى الدائرة المختصة<sup>(2)</sup>، وهو الأقرب إلى الواقع.

أما الاتجاه الآخر فيرى إن الإقرار المقدم لغير الدائرة الضريبية المختصة، كأنه لم يقدم، ويترتب عليه وقوع المخالفة الضريبية (الإخلال بواجب تقديم الإقرار)<sup>(3)</sup>.

إلا أن ما يؤخذ على هذا الرأي انه ينطوي على قسوة قانونية، إذ يساوي بين المكلف الذي قدم الإقرار، وبين من لم يقدمه، وبالتالي إدخاله دائرة التجريم ووقوعه تحت طائلة العقاب، لذلك فإن الرأي الراجح هو الذي يرى أن على الدائرة غير المختصة عندما تتسلم تقريراً ضريبياً لا يدخل ضمن اختصاصها أن تحيله إلى الدائرة المختصة أو أن تخطر المكلف صاحب الإقرار، بان الإقرار المقدم إليها لا يدخل ضمن اختصاصها، فإذا ما أبلغته بذلك ولم يقم صاحب الإقرار بأداء ما يلزم، أي تسلم الإقرار من الدائرة غير المختصة وتسليمه إلى الدائرة صاحبة الاختصاص، فعندئذ تكون الجريمة (المخالفة) موضوع البحث قد وقعت وتحقق ركنها المادي مما يستوجب توقيع الجزاء على المخالف<sup>(4)</sup>.

1. هذا ما يجري عليه العمل في الهيئة العامة للضرائب، مقابل خاصة للباحث مع مدير قسم العقار .

2. انظر-د.حسن صادق المرصفاوي، المرصفاوي في قانون الكسب غير المشرع، مطبعة الجيزة، الإسكندرية بلا سنة طبع صفحة

149، كذلك المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، المرجع السابق صفحة 123

3. انظر-عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الإيرادات، المرجع السابق، صفحة 218

4. انظر-حسن صادق المرصفاوي التجريم في تشريعات الضرائب، المرجع السابق صفحة 123

## الفرع الثاني

### أركان جريمة (مخالفة) الإخلاء بواجب تقديم التقارير الضريبية

إن الجريمة (المخالفة) موضوع البحث شأنها شأن (الجرائم) الأخرى، يتطلب وقوعها توافر ركنيها، المادي (الامتناع أو التأخر عن تقديم التقرير الضريبي السنوي) والمعنوي (اتجاه إرادة الفاعل عن علم إلى مخالفة الواجب الذي فرضه القانون بحرية واختيار) وهذا ما سنبحثه فيما يلي:-

أولاً:- الركن المادي

ثانياً:- الركن المعنوي

### أولاً:- الركن المادي لجريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم التقارير الضريبية

أوجب قانون ضريبة العقار على كل مكلف (شخص طبيعي أو معنوي) أن يقدم إلى السلطة المالية تقريراً ضريبياً سنوياً يحتوي على المعلومات التي تطلبها منه، خلال مدة محددة من الأول من كانون الثاني حتى نهاية حزيران من السنة التالية لسنة نشؤ الدخل، أي خلال المدة من 1-1-30-6 من السنة التقديرية للمكلف<sup>(1)</sup>، فإذا لم يقدم المكلف التقارير (الإقرار) الضريبي خلال المدة المحددة قانوناً لتقديمه، أي امتنع أصلاً عن تقديمه أو التأخر في تقديمه، فإنه يكون قد اخل بأداء هذا الواجب (تقديم الإقرار الضريبي) وإخلاله هذا إنما يشكل نشاطاً سلبياً، يتحقق بوقوع الركن المادي للمخالفة موضع البحث، وهو الامتناع أو التأخر عن تقديم التقرير الضريبي، هذا ما لم يكن الامتناع أو التأخر لعذر مشروع، وهو أمر متروك لقاضي الموضوع.

ولا يشترط المشرع الضريبي طريقة خاصة لتقديم الإقرار، إذ يكفي أن يتم تسليمه باليد أو رسالة بطريق البريد المسجل أو العادي، لأن ما يهم المشرع هو حصول الإدارة الضريبية على الإقرار، محتوياً على المعلومات التي تطابق واقع نشاط المكلف، ومتضمناً جميع البيانات المطلوبة من المكلف، وخلال المدة المحددة قانونياً لتقديمه، وذلك من أجل التوصل إلى تقدير دخل المكلف الحقيقي، الخاضع للضريبة لكي يتسنى للإدارة الضريبية بعد ذلك تحديد الضريبة فيه<sup>(2)</sup>.

1. انظر-الفقرة (3) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ

2. انظر-البشري الشوريحي, جرائم الضرائب والرسوم, المرجع السابق صفحة 40

### ثانياً:-الركن المعنوي لجريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تقديم التقارير الضريبية

إن المخالفة الضريبية موضوع البحث شأنها شأن (الجرائم) الأخرى, لا يكفي لقيامها بوصفها (جريمة) ومسألة مرتكبها (المخالف) عنها جنائياً, توافر ركنها المادي فحسب, بل لا بد أن يقترن ذلك الركن, بركن معنوي, يتجسد بإرادة آثمة لدى (الفاعل) بمخالفة الواجب الذي يفرضه القانون (تقديم التقرير الضريبي) بغية تحقيق مصلحة غير مشروعة, يترتب عليها الأضرار بمصلحة الدولة الضريبية, وحيث أن هذه المخالفة هي من (الجنح) فإنها تقوم متى ما انصرفت إرادة الفاعل (المخالف) إلى مخالفة واجب تقديم الإقرار, مع علمه بان ما يقوم به من نشاط (الامتناع أو التأخر) إنما يمثل خرقاً لواجب نص عليه القانون, فيرتكبه المخالف رغم ذلك عن حرية واختيار.

لذلك فالركن المعنوي لهذه المخالفة بوصفها (جريمة) سلبية يتحقق بتوافر القصد الجنائي العام, الذي يكفي لقيامه اقتران العلم بالإرادة, وهذا ما سنبحثه فيما يلي:-

أ. العلم

ب. الإرادة

أ. العلم:-

ويقصد به علم الفاعل في أن ما يأتيه من نشاط, الامتناع أو التأخر عن تقديم التقرير الضريبي, إنما يمثل إخلالاً بالواجب القانوني الذي يلزم المكلف, بان يقدم إلى السلطة المالية تقريراً ضريبياً سنوياً, يحتوي على المعلومات التي تطلبها منه, ويعلم بان هذا النشاط (الامتناع أو التأخر) يمثل مخالفة لإحكام قانون ضريبة العقار.

ب. الإرادة:-

لكي يقوم الركن المعنوي للمخالفة, لا بد من أن يقترن (العلم) بالإرادة, ويراد بذلك أن المكلف (المخالف) قد قام بهذا النشاط (الامتناع أو التأخر عن تقديم التقرير الضريبي) عن حرية واختيار, وهذا العنصر (الحرية والاختيار) هو أمر مفترض بالمكلف, ما دام واعياً ومدركاً لما

يقوم به من تصرفات في إطار واجبات قانون ضريبة العقار, لذا فان عبء إثبات العكس يقع على عاتق المكلف (المخالف) بجميع طرق الإثبات.

### المطلب الثالث

#### جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب التبليغ

لكل قانون التزامات معينة على من يخاطب بأحكام هذا القانون الالتزام بها, بغية تحقيق الغايات التي شرع هذا القانون من اجلها, وقانون ضريبة العقار العراقي مثله مثل القوانين الأخرى, تضمن التزامات تتمثل بأوامر ونواه يجب على المكلفين بموجب أحكامه الائتثار بها, ومن هذه الالتزامات واجب قيام المكلف<sup>(1)</sup>, بإبلاغ السلطة المالية عن الأمور الآتية:-

**الأمر الأول:-** إبلاغ السلطة المالية عن أي عقار منح الإعفاء بموجب أحكام قانون ضريبة العقار<sup>(2)</sup>, ثم استعمل بصورة لم يعد يشمل الإعفاء, وذلك خلال شهر واحد من تاريخ استعماله.  
**الأمر الثاني:-** إبلاغ السلطة المالية عن كل التغييرات في بدل إيجار خلال شهر واحد من تاريخ حصول التغيير في البديل<sup>(3)</sup>.

**الأمر الثالث:-** إخبار السلطة المالية عن إشغال العقار الذي سبق أن ادعى المكلف بخلوه<sup>(4)</sup>. إن القيام بهذه الواجبات إنما يمكن السلطة المالية من التعرف على إيراد المكلف, وتحديد دين الضريبة على النحو الذي يخدم المصلحة الضريبية للدولة, وعليه فان عدم قيام المكلف بأداء هذا الواجب-إبلاغ السلطة المالية-يشكل سلوكاً سلبياً-ويعد إخلالاً بأداء الالتزامات التي نص عليها قانون ضريبة العقار, مما يترتب عليه من إلحاق الضرر بمصلحة الخزينة العامة الأمر الذي دفع المشرع الضريبي إلى أن يجرم الفعل الذي يمثل إخلالاً بأداء هذا الواجب, ويحدد العقاب لمن يمارسه<sup>(5)</sup>, وعليه فإننا سنتناول هذه الجريمة (المخالفة) في الفرعين التاليين:-

**الفرع الأول:-**الركن المادي

**الفرع الثاني:-**الركن المعنوي

---

1. تعرف الفقرة (7) من المادة (1) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل (المكلف- كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا القانون)

2. انظر-المواد (2-3) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

3. انظر-الفقرة (1) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

4. انظر-البند (أ) من الفقرة (5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر  
5. انظر-الفقرة (2) من المادة (7) والبند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة  
1959 المعدل

## الفرع الأول

### الركن المادي

يتحقق الركن المادي للجريمة -المخالفة- الضريبية موضوع البحث في الحالات الثلاثة الآتية:-

**الحالة الأولى:-** إجمام المكلف بدفع الضريبة عن إبلاغ السلطة المالية عن أي عقار سبق إن منح الإعفاء بموجب أحكام قانون ضريبة العقار, لاعتبارات -اجتماعية, اقتصادية, سياسية(1)- ثم طرأ تغيير بطريقة استعماله بصورة لم يعد معها هذا العقار مشمولاً بالإعفاء, ولذلك الانتفاء سبب إعفاءه, إذ يجب على المكلف إخبار السلطة المالية عن هذا العقار الذي لم يعد مشمولاً بالإعفاء القانوني من الضريبة لاستعماله بطريقة معينة, كأن يكون العقار الذي يملكه المكلف مشمولاً بالإعفاء التام من الضريبة المفروضة بموجب أحكام قانون ضريبة العقار لأنه قد تبرع بمنافع هذا العقار لأحد الدوائر الرسمية والمؤسسات الخيرية والعلمية المعترف بها قانوناً, وهو مشغول من قبل إحدى هذه الدوائر(2), إلا انه ما لبثت أن تغيرت طريقة استعمال هذا العقار على النحو الذي لم يعد يشمل الإعفاء المقرر لمصلحة هذه الدوائر, كأن يكون صاحب العقار قد اجر العقار للجهة التي سبقت وان تبرع لها بمنافع هذا العقار والمشغول من قبلها, فهنا يجب على المكلف أن يخبر السلطة المالية عن تغيير طريقة استعمال العقار بصورة تجعله خاضعة للضريبة بعد أن كان معفى منها, على أن يقوم المكلف بإخبار السلطة المالية بذلك خطياً وخلال شهر واحد من حصول التغيير في طريقة استعمال العقار, وإلا فان قعود المكلف عن إخبار السلطة المالية بذلك يمثل إخلالاً يتحقق بوقوعه الركن المادي للجريمة - المخالفة- الضريبية موضع البحث(3)

1. انظر □ المواد (3-4) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

2. تنص المادة (3) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر على أن (يعفى من الضريبة إعفاء تاماً ما يلي: - العقارات المتبرع بمنافعها للدوائر الرسمية وشبه الرسمية والمؤسسات والخيرية والعلمية المعترف بها قانوناً بشرط أن تكون مشغولة من قبل هذه المدوثر والمؤسسات).

3. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل النافذ.

الحالة الثانية:- امتناع المكلف عن إبلاغ السلطة المالية عن كل تغيير يحل في بدل إيجار العقار, إذ أوجب قانون ضريبة العقار على المكلف دفع الضريبة إبلاغ السلطة المالية عن كل تغيير يحصل في بدل إيجار العقار خلال شهر من تاريخ حصول التغيير في البديل<sup>(1)</sup>, وعد المكلف الذي يمتنع عن القيام بهذا الواجب مخالفاً لإحكام القانون ومستحقاً العقاب الذي رصده المشرع جزاء للإخلال بهذا الواجب<sup>(2)</sup>.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التغيير الذي يحصل في بدل إيجار العقار يكون بسبب إحداث تغيير على العقار يترتب عليه حصول تغيير في البديل, وعليه يجب على المكلف أن يخبر السلطة المالية تحريراً وخلال شهر واحد من تاريخ انتهاء التغيير في العقار, الذي ترتب عليه حصول زيادة في بدل الإيجار, وسواء جرى ذلك التغيير من قبل صاحب العقار أو من قبل المستأجر, على أن يبين ماهية التغيير ونوعه<sup>(3)</sup>.

وهنا يثور التساؤل الآتي:- ما هو التغيير الذي ينبغي على المكلف التبليغ عنه؟

إن التغيير الذي يحصل في العقار والذي ينبغي على المكلف إخبار السلطة المالية عنه, هو التغيير الذي يترتب عليه حصول زيادة في بدل إيجار العقار بنسبة (100%) فأكثر, وما يعتبر من قبيل التغيير الذي يجب إخبار السلطة المالية عنه, يتمثل في بيان طابق أو أكثر فوق العقار أو تشييد غرف إضافية, وكذلك توحيد الشقق في العمارات أو إفرازها أن كانت موحدة وتبديل أوضاع الدور والحوانيت والمخازن وفتح واجهات تجارية لها, وكذلك تجزئة الخانات والعلاوي أو إضافة مشتملات في الدور ونحو ذلك من التغييرات التي تؤدي إلى زيادة في بدل الإيجار<sup>(4)</sup>, فإذا لم يتم المكلف بإخبار السلطة المالية تحريراً عن أي تغيير من هذه التغييرات التي جرت على العقار خلال شهر واحد من تاريخ انتهاء أو حصول التغيير, فإنه يكون بذلك قد اخل بالتزام من الالتزامات التي فرضها عليه قانون ضريبة العقار, الأمر الذي يؤدي إلى إدخال فعله في دائرة التجريم وفرض العقاب عليه<sup>(5)</sup>.

1. انظر □ البند (ب) من الفقرة(1) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

2. انظر □ الفقرة (2) من المادة(7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
3. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من تعليمات وزارة المالية عدد/7/ لسنة 1961 المعدل
4. انظر □ الفقرة (3) من المادة (7) من تعليمات وزارة المالية عدد/7/ لسنة 1961 المعدل
5. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم(162) لسنة 1959 المعدل

الحالة الثالثة:- بين قانون ضريبة العقار بان على المكلف (صاحب العقار) الذي سبق أن ادعى بخلو عقاره على النحو الذي يعفى معه من الضريبة عن مدة الخلو, وهو العقار الذي يبقى خاليا مدة ثلاثة اشهر فأكثر بصورة مستمرة<sup>(1)</sup>, أن يخبر السلطة المالية عند إشغال العقار الذي ادعى بخلوه, إذ نص القانون على(... وان يخبر السلطة المالية بإشغال العقار المدعى بخلوه (...)<sup>(2)</sup>, و إلا فان قعود المكلف عن إخبار السلطة المالية عند إشغال العقار الذي سبق أن ادعى بخلوه يعد انتهاكا لإحكام القانون الضريبي, ويشكل مخالفة رصد المشرع لمرتكبها جزاء معيناً<sup>(3)</sup>.

## الفرع الثاني

### الركن المعنوي

يتحقق الركن المعنوي للجريمة -المخالفة- موضوع البحث بتوافر القصد الجنائي العام, الذي يتمثل بانصراف إرادة المكلف- المخالف- عن علم إلى مخالفة ما تأمر به نصوص قانون ضريبة العقار, وذلك بإحجامه عن القيام بواجب تبليغ السلطة المالية عن التغيرات التي تطرأ على حالة العقار<sup>(4)</sup>, وعلية فان عناصر القصد الجنائي هي:-

أولاً. العلم

ثانياً. الإرادة

أولاً. العلم:- ومؤدي هذا العلم هو أن يكون المكلف-المخالف- عالماً بان قعوده عن إخبار السلطة المالية بما تأمر به نصوص قانون ضريبة العقار, إنما يمثل سلوكاً مخالفاً لإحكام القانون الضريبي يعاقب عليه المشرع<sup>(5)</sup>, لنا يترتب عليه من إخفاء لحقيقة إيراد المكلف الأمر الذي يؤدي إلى الأضرار بمصلحة الخزينة العامة.

1. نص قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر في البند(أ) من الفقرة(5) من المادة(4) على انه( إذا بقي العقار خاليا مدة (3) ثلاثة اشهر فأكثر بصورة مستمرة, يعفى من الضريبة عن مدة الخلو التي لا تزيد على(6) ستة اشهر. وعلى صاحب العقار أن يقدم أخباراً تحريريًا بخلو عقاره.. وان يخبر السلطة المالية بإشغال العقار المدعي بخلوه).

2. انظر-البند(أ) من الفقرة(5) من المادة(4) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر

3. انظر-البند(ب) من الفقرة(5) من المادة(4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

4. انظر-البند(أ) من الفقرة(5) من المادة(4) والفقرة(1) من المادة(7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

المعدل

5. انظر-البند(ب) من الفقرة(5) من المادة(4) والفقرة(2) من المادة(7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

**ثانياً. الإرادة:-** وتتمثل بتوجيه الفاعل -المكلف- إرادته الحرة المختارة إلى ارتكاب مخالفة الإخلال بواجب التبليغ, بامتناعه عن إخبار السلطة المالية عن تغيير طريقة استعمال العقار الذي سبق إن منح الإعفاء بموجب أحكام قانون ضريبة العقار<sup>(1)</sup>, على النحو الذي لم يعد معها مشمولاً بذلك الإعفاء وعن أي تغيير يحصل على العقار يترتب عليه حصول زيادة في بدل الإيجار, خلال شهر واحد من تاريخ تغيير طريقة استعمال العقار أو من تاريخ انتهاء التغيير فيه<sup>(2)</sup>, أو بامتناعه عن إخبار السلطة المالية عن حالة العقار الذي يبقى خالياً مدة ثلاث اشهر فأكثر أو عند إشغال العقار المدعي بخلوه<sup>(3)</sup>.

1. انظر □ المواد (3-4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

2. انظر □ المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

3. انظر □ الفقرة (5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

## المطلب الرابع

### جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تسديد دين الضريبة

فرض المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار، ضريبة معينة<sup>(1)</sup>، يجب على المكلف الذي يخضع لإحكام هذا القانون أدائها خلال المدة المحددة قانوناً للوفاء بها، إذ نص القانون على أن:

1. تفرض وتستوفى ضريبة عقار أساسية مقدارها (10%) عشرة من المئة من الإيراد السنوي لجميع العقارات

2. تفرض وتستوفى ضريبة عقار إضافية على ما يزيد على (750,000) سبعمئة وخمسين ألف دينار من مجموع دخل المكلف من عقاراته بما فيه حصته الارتزاقية من العقارات الموقوفة<sup>(2)</sup>، ويعد هذا الواجب من أهم واجبات المكلف التي قررها المشرع الضريبي، وإن عدم الالتزام بأداء هذا الواجب سواء بالامتناع أو التأخر في أدائه يمثل نشاطاً سلبياً يعطي الطابع

1. يراد بها ضريبة العقار الأساسية والإضافية المفروضة بموجب نص المادة (2) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل. وتتميز هذه الضريبة بالخصائص الآتية: -

أ. ضريبة مباشرة على دخل الكليّة العقارية: - أي إنها ليست مفروضة على ملكية العقارات وإنما على الإيراد الناتج من تلك العقارات

ب. ضريبة مفروضة على الدخل المقدر: - أي أنها تفرض على الدخل المقدر من قبل السلطة المالية، ويأخذ المشرع بطريقة التقدير المباشرة للقيمة العمومية للعقار أرضاً وبناءً ويبقى هذا التقدير سارياً لمدة خمس سنوات لاحقة

ج. ضريبة مفروضة على الدخل الصافي وليس على الدخل الإجمالي وإن كان المشرع يأخذ بمبدأ القيمة العمومية للعقار في تقدير وعاء الضريبة ألا أنه يقرر خصماً قدره (10%) من الإيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار □ انظر-الفقرة (3) من المادة سالف الذكر

د. ضريبة عينية لا تهتم بالظروف الشخصية للمكلف. كما لا تفرق بين المكلف الطبيعي والشخصي المعنوي هـ. ضريبة سنوية تحصل مقدماً، فلا ينضر في تحصيلها لحين قبض الدخل فعلاً للمطالبة بالضريبة، وإنما تحصل مجزأة إلى جزئين متساويين وعي تجزئة نصف سنوية ولا تغير هذه التجزئة من كونها ضريبة سنوية مفروضة على أساس الدخل السنوي

و. إنها ضريبة مزدوجة: - حيث تفرض ضريبة أساسية بسعر نسبي قدره (10٪) على الإيراد السنوي الناتج من عقارات المكلف ويخضع هذا الإيراد إلى ضريبة إضافية بسعر تصاعدي على ما زاد من هذا الإيراد على (750,000) ألف دينار  
2. انظر □ المادة (2) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

الملموس للركن المادي للجريمة (المخالفة) موضوع البحث, ويمثل مخالفة لأحكام قانون ضريبة العقار يترتب عليه الأضرار بالمصلحة الضريبية للدولة, الأمر الذي أدى بالمشرع الضريبي, وحماية بمصلحة الخزينة العامة في اقتضاء مبلغ الضريبة خلال المواعيد المحددة قانوناً إلى إن يجرم أي سلوك يخل بأداء هذا الواجب, ويحدد عقاباً معيناً لمرتكبه (1),  
وبغية توضيح هذا الموضوع سنبحث الجريمة-المخالفة-موضوع البحث في فرعين نبين في الفرع الأول التعريف بالالتزام بدين الضريبة, إما الفرع الثاني فنخصصه لبيان أركان الجريمة-المخالفة-موضوع البحث.

**الفرع الأول:-** التعريف بالتزام الوفاء بدين الضريبة

**الفرع الثاني:-** أركان جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تسديد دين الضريبة

---

1. انظر-الفقرة (1) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

## الفرع الأول

### التعريف بالالتزام الوفاء بدين الضريبة

يقتضي الوقوف على التعريف بهذا الالتزام بيان الأمور الآتية:-

أولاً:- تعريف الالتزام بتسديد دين الضريبة

ثانياً:- موعد تنفيذ الالتزام بتسديد دين الضريبة

ثالثاً:- محل أداء الالتزام بتسديد دين الضريبة

رابعاً:- طرق تسديد دين الضريبة

### أولاً:- تعريف الالتزام بتسديد دين الضريبة

بيننا أنفاً عند مناقشة تعريف الالتزام الضريبي أن الالتزام بتسديد دين الضريبة هو التزام قانوني يفرض على الشخص عندما تتوافر لديه مجموعة من الأموال تشكل وعاء للضريبة, بأداء مبلغ نقدي, تحدد القواعد القانونية, إلى الدولة في الزمان والمكان والكيفية التي يحددها القانون<sup>(1)</sup>.

فالالتزام بتسديد دين الضريبة هو التزام دستوري فرضته معظم الدساتير, يلتزم بموجبه الطرف السلبي في العلاقة الضريبية-المكلف- بإعطاء شيء لصالح الطرف الايجابي في تلك العلاقة-الدولة-دون أن يقابله التزام يقع على عاتق الطرف الثاني-الدولة-يلزمه بإعطاء شيء أو القيام بعمل معين لصالح الطرف الأول-المكلف-<sup>(2)</sup>, ويعتبر الالتزام بدين الضريبة الغاية الأساسية من فرض الضرائب, إضافة إلى الاعتبارات الأخرى-السياسية والاقتصادية والاجتماعية<sup>(3)</sup>.

1. انظر-كمال عبد الرحمن الجرف. مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، المرجع السابق صفحة (7) انظر كذلك المبحث الأول الفصل الأول من هذه الرسالة

2. انظر-نافع اسعد سلمان الطيار. المرجع السابق صفحة (12)

3. انظر-د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي دمشق، مطبعة جامعة دمشق، 1975 صفحة 206

### ثانياً:- موعداً تنفيذ الالتزام بتسديد دين الضريبة

تقرر التشريعات الضريبية موعداً محددًا لاستحقاق الضريبة، ينبغي على المكلف أن يبادر خلاله إلى تسديد الضريبة المترتبة بذمته، وقد نظم المشرع العراقي مواعيد استحقاق ضريبة العقار-الأساسية والإضافية، حيث أوجب على السلطة المالية تبليغ المكلف خطياً بدفعها معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها على أن يتم دفع الضريبة من قبل المكلف إلى الدائرة المالية (الضريبية) المختصة المبينة في أخطار الدفع الموجه إلى المكلف من قبل السلطة المالية في المواعيد التي حددها المشرع<sup>(1)</sup>، وعلى النحو الآتي:-

1. بالنسبة للضريبة الأساسية:- بين قانون ضريبة العقار بان تستوفي الضريبة الأساسية على قسطين متساويين (دفعتين نصف سنوية) يستحق دفع القسط الأول منها في اليوم الأول من شهر كانون الثاني، أي في 1/1 من كل سنة ويستحق القسط الثاني منها في اليوم الأول من شهر تموز من ذات السنة (السنة التقديرية)<sup>(2)</sup>، والى جانب ذلك يحق للمكلف دفع كل مبلغ الضريبة المستحقة عليه مرة واحدة عند تبليغه بأخطار الدفع<sup>(3)</sup>.

2. بالنسبة للضريبة الإضافية:- بين قانون ضريبة العقار بان تستوفي الضريبة الإضافية- بقسط واحد- في النصف الأول من السنة المالية التالية للسنة المتحققة فيها الضريبة، أي إنها يجب أن تدفع خلال النصف الأول من السنة التالية لسنة نجوم الدخل، أي الستة الأشهر الأولى من السنة التقديرية للمكلف، ويحق للمكلف دفع هذه الضريبة في الدائرة الضريبية التي يقع محل إقامته أو عمله ضمن منطقة أعمالها في المحافظة التي تقع فيها أكثر عقاراته<sup>(4)</sup>. وتجدر الإشارة إلى أنه يجوز تقسيط الضريبة المستحقة على المكلف بأقساط شهرية يتفق عليه مع السلطة المالية، وعند تأخره عن دفع احد الأقساط المستحقة خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح جميع الأقساط مستحقة الأداء بدون حاجة إلى إنذار<sup>(5)</sup>.

1. انظر-المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

2. انظر-الفقرة (1) من المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

3. انظر-الفقرة (1) من المادة (21) من تعليمات وزارة المالية عدد/7 لسنة 1961 المعدل

4. انظر-الفقرة (2) من المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

5. انظر-الفقرة (2) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

### ثالثاً:- محل أداء الالتزام بتسديد الضريبة

تقضي القاعدة العامة بان دين الضريبة محمول لا مطلوب, ومفادها انه بعد تحقق دين الضريبة أي تحديد مقدار دين الضريبة واجب التسديد, وإبلاغ السلطة المالية المكلف بمبلغ هذا الدين, ينبغي على المكلف أن يسعى إلى الإدارة الضريبة المختصة بتحصيل مبلغ الضريبة من تلقاء نفسه لسداد دين الضريبة الذي بذمته دون الحاجة إلى مطالبته أو سعي الإدارة الضريبة وراء المكلف, إذ أن دين الضريبة ليس ديناً عادياً بحيث يسعى الدائن إلى مطالبة المدين بالوفاء بالدين الذي يكون مصدره العقد مثلاً<sup>(1)</sup>, وإنما هو عبء اجتماعي يؤدي للخزانة العامة لمصلحة المجتمع<sup>(2)</sup>.

إن هذا الأصل مقرر لمصلحة الخزانة العامة لدحض أي حجة يستند إليها المكلف في تبرير تأخره أو مماطلة في دفع دين الضريبة, نظراً لكون الإيرادات الضريبية تشكل مورداً رئيسياً لتغطية النفقات الحكومية وبالتالي أهمية تدفقها إلى الخزانة العامة في المواعيد المقررة قانوناً<sup>(3)</sup>, كذلك إن تطبيق هذه القاعدة ينطوي على الاقتصاد في نفقات الإدارة الضريبية وتحصيل دين الضريبة وهو ما ينسجم مع قاعدة الاقتصاد<sup>(4)</sup>.

---

1. إذ أن القاعدة المعمول بها في نطاق القانون الخاص بصدد الديون التي يكون مصدرها العقد, يلتزم فيها الدائن بمطالبة الوفاء بالدين في محل المدين-انظر-الفقرة(1) من المادة (69) من القانون المدني العراقي رقم(40) لسنة 1951 المعدل, انظر كذلك, قدرني نقولاً عطية, ذاتية القانون الضريبي, المرجع السابق صفحة 166

2. انظر-علي غني, الالتزامات المكلفين تجاه السلطة المالية وضمانات تنفيذها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل-رسالة ماجستير كلية الحقوق-جامعة النهرين 2003 صفحة 84

3. انظر-محمد علوم محمد, الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المباشرة. رسالة دكتوراه, كلية الحقوق, جامعة النهرين, 2002 صفحة 161

4. ويقصد بهذه القاعدة تامين سهولة التطبيق ومرونته. وان تتجنب معوقات الروتين والتعقيد. مما يحمل الإدارة المالية نفقات باهظة في سبيل تحصيل الضرائب.

-انظر- طاهر الجنابي، علم المالية العامة التشريع المالي، المرجع السابق صفحة 142

وقد لجا المشرع الضريبي في بعض القوانين إلى الإشارة صراحة إلى وجوب العمل بمقتضى تلك القاعدة<sup>(1)</sup> ونجد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار قد فنن هذا الأصل رعاية لمصلحة الخزنة العامة، حيث أوجب على المكلف أن يقوم بأداء دين الضريبة في مقر الإدارة الضريبية، إذ نص القانون(على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خصيصا بدفع الضريبة معينه مقدارها وتاريخ استحقاقها ويتم الدفع من قبل المكلف إلى الإدارة المالية المختصة المبنية في أخطار الدفع)<sup>(2)</sup>.

إذا كان ما تقدم هو الأصل فانه لا يوجد ما يمنع السلطة المالية قانونا من أتباع سبيل الاستثناء للسعي إلى المكلف لاستيفاء مبلغ دين الضريبة، كما في الأقاليم النائية حيث لا توجد دوائر ضريبية في تلك الأقاليم يسعى إليها المكلف لتسديد ما بذمته من دين، لذا ينتدب احد الموظفين المختصين لتحصيل دين الضريبة<sup>(3)</sup>.

#### رابعاً: - طرق تسديد دين الضريبة

تتباين التشريعات الضريبية في رسم طريقة استحصال دين الضريبة تبعاً لنوع الدخل أو الطرف الملتمزم بالدفع أو لأسباب أخرى يسعى المشرع في نهايتها التوصل إلى الأسلوب الامثل في الجباية، وعن منهج المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار، فقد جعل الوفاء بدين الضريبة المفروضة على إيراد العقار يتم على شكل أقساط، وذلك من باب التيسير على المكلفين وإشعارهم بعدم عبئها عليهم، وذلك على النحو الآتي:

أ. بالنسبة للضريبة الأساسية.

ب. بالنسبة للضريبة الإضافية.

---

1. فقد ذهب المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل إلى تقنين هذا الأصل إذ جاءت المادة (14) من القانون المذكور ما يلي (تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع أي شيء منه إلى أصحاب الأسهم ويعتبر الشركة ومديرها بالذات مسؤولين ماليا عن قطع الضريبة ودفعها للسلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المقتضية وكافة الأمور الواجب القيام بها عملاً بأحكام هذا القانون).

وكذلك المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل الموحد المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 وذلك في المادة (164) منه بقولها (ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحة الضرائب وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين). وهذه دلالة واضحة على أن دين الضريبة محمول لا مطلوب.

2. انظر-المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

3. انظر-صالح يوسف عجينة, المرجع السابق صفحة 562

-انظر-محمود رياض عطية, موجز في علم المالية العامة, المرجع السابق صفحة 291

### أ. بالنسبة للضريبة الأساسية

قرر المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار أن تتم جباية ضريبة العقار الأساسية على شكل اقتصاد, إذ نص القانون على أن (تستوفي الضريبة الأساسية على قسطين متساويين....)(1), يتضح من هذا النص أن المشرع الضريبي العراقي يقر مبدأ التقسيط في استيفاء دين الضريبة, وذلك من باب التيسير على المكلف إذ لا يرى ضرراً في قبول مبدأ التقسيط من خلال توزيع مبلغ الضريبة على شكل أقساط تسدد على فترات زمنية -قسطين أو دفعتين متساويتين نصف سنوية- إضافة إلى أن أسلوب التقسيط في تسديد دين الضريبة هو خير عون للمكلف, إذ أن اقتطاع كامل مبلغ الضريبة دفعة واحدة قد يؤثر في مستوى الإشباع الضروري للحاجات الاستهلاكية أو يقود إلى نقص في الاستثمارات المطلوبة وهي أمور غير مستساغة(2). وعلى الرغم مما تقدم فإنه يحق للمكلف دفع كامل مبلغ الضريبة الأساسية مرة واحدة عند تبليغه بأخطار الدفع (3).

### ب. بالنسبة للضريبة الإضافية

بين المشرع الضريبي بأن تتم جبايتها على شكل قسط واحد يدفع خلال النصف الأول من السنة المالية التالية للسنة التي تحققت فيها الضريبة(4) بمعنى أن يدفع كامل مبلغ الضريبة الإضافية المتحققة على المكلف على شكل قسط واحد, أي دفعة واحدة نصف سنوية, إذ بينت التعليمات المالية بأن (تستوفي الضريبة الإضافية بقسط واحد خلال ستة اشهر من السنة التالية للسنة التي تحققت فيها الضريبة...)(5).

---

1. انظر □ الفقرة(1) من المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

2. انظر □ علي غني, التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية وضمانات تنفيذها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة

1982, المرجع السابق صفحة 88

3. انظر □ الفقرة (4) من المادة (41) من تعليمات وزارة المالية عدد/7 لسنة 1961 المعدل

4. انظر □ الفقرة (2) من المادة(21) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

5. انظر □ الفقرة (5) من المادة (21) من تعليمات وزارة المالية عدد/7/لسنة 1961 المعدل

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار إضافة لإقراره مبدأ التقسيط في استيفاء دين الضريبة<sup>(1)</sup>, أجاز للمكلف أن يطلب تقسيط الضريبة المستحقة عليه - أي تقسيط تسديد الضريبة - بإقساط شهرية يتفق عليها مع السلطة المالية على أن يلتزم -المكلف- في دفع الأقساط خلال المواعيد التي تحددها السلطة المالية, و إلا فان تأخره عن دفع احد الأقساط المستحقة خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح جميع الأقساط مستحقة الأداء بدون الحاجة إلى إنذار<sup>(2)</sup>.

## الفرع الثاني

### أركان جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب تسديد دين الضريبة

لا تقع الجريمة -المخالفة- موضوع البحث ما لم يتحقق ركنها المادي والمعنوي, وعليه فإننا سنبحث كلاً من هذين الركنين في ما يلي:-

أولاً:- الركن المادي

ثانياً:- الركن المعنوي

أولاً:- الركن المادي

يتحقق الركن المادي للجريمة -المخالفة- الضريبة موضوع البحث, بإخلال المكلف أو من يمثله قانوناً بأداء الواجب القانوني الذي يمثل بأداء الضريبة الأساسية والإضافية المفروضة بموجب أحكام قانون ضريبة العقار<sup>(3)</sup>, خلال المواعيد المحددة, إذ يحدد القانون مواعيد معينة يجب أن تدفع خلالها ضريبة العقار -الأساسية والإضافية- بحيث يجب على المكلف الذي تتحقق عليه الضريبة أن يؤديها خلال المدة المحددة<sup>(4)</sup>, على أن يتم تبليغه

---

1.المقرر بموجب الفقرتين (1) و (2) من المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

2. انظر □ الفقرة (2) من المادة(22) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

3. انظر □ المادة (2) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

4. انظر بشأن مواعيد تسديد الضريبة بنوعيتها الأساسية والإضافية المادة(21) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر خطأً من قبل السلطة المالية بموجب دفع الضريبة مقدارها وتاريخ استحقاقها, فإذا ما امتنع أو تأخر المكلف عن أداء مبلغ الضريبة في الميعاد القانوني, وسواء ورد هذا الامتناع أو تأخر على الضريبة كلها أو بعضها, إنما يمثل سلوكه -الامتناع أو التأخر عن أداء مبلغ الضريبة- إخلالاً بأداء الالتزام الضريبي<sup>(1)</sup>, وتحقق بوقوعه الركن المادي للجريمة -المخالفة- موضوع البحث.

### ثانياً:- الركن المعنوي

يتطلب وقوع جريمة (مخالفة) الإخلال بواجب أداء الضريبة, اقتران ركنها المادي بركن معنوي, وهو الذي يتحقق بعلم المكلف -المخالف- بالواجب الذي فرضه القانون -واجب أداء الضريبة-<sup>(2)</sup>, وتجاه إرادته إلى الامتناع عن أداء هذا الواجب<sup>(3)</sup>.

ويلاحظ أن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار لم يشترط توافر القصد الجنائي الخاص بوقوع الجريمة (المخالفة) موضوع البحث, لذلك فإنها تقع بتحقيق القصد الجنائي العام, بتوافر عناصره العلم والإرادة والتي سنبحثها فيما يلي:-

أ.العنصر الأول: العلم:- ويراد به أن يكون الفاعل (المخالف) على علم بان القانون أوجب عليه أداء الضريبة المستحقة عليه خلال المدة المحددة للوفاء بها, ويعلم بان امتناعه عن أداء هذا الواجب خلال المدة المحددة قانوناً, يشكل مخالفة لإحكام قانون ضريبة العقار<sup>(4)</sup>.

ب.العنصر الثاني:الإرادة:- لكي يتحقق القصد الجنائي العام لا بد من اقتران عنصر العلم بعنصر الإرادة, وفي إطار الجريمة (المخالفة) موضوع البحث, لا بد من أن يكون المخالف قد وجه إرادته الآثمة إلى الامتناع أو التأخر عن تنفيذ الواجب القانوني- أداء الضريبة خلال المدة المحددة- بحرية واختيار. ومع ذلك يبقى أمر تقدير توافر القصد الجنائي من عدمه متروكا لقاضي الموضوع.

1. انظر □ المادة(22) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

2. انظر □ المواد (2-21) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدلة

3. انظر □ الفقرة (1) من المادة (24) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل

4. انظر □ الفقرة (1) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

## الفصل الثالث

### سياسة المشرع العقابية

بيننا عند مناقشة التجريم الضريبي إن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار, يعد أفعالاً معين (جرائم) مخالفة لأحكام القانون الضريبي ومبادئه, وفيها أضرار بالمصلحة الضريبة للدولة (مصلحة الخزينة العامة), لذلك نجده يمنع المكلفين من القيام بأفعال معينة, يشكل وقوعها مخالفات لإحكام القانون الضريبي<sup>(1)</sup>, ويوجب عليهم القيام بأفعال أخرى تمنع وقوع تلك المخالفات<sup>(2)</sup>, ووسيلة المشرع الضريبي في ذلك هي النصوص القانونية الجزائية -المجربة-. ولكن التجريم الضريبي وحده غير كافٍ لإلزام المكلف بتلك الأوامر والنواهي التي يوجبها عليه القانون الضريبي, لذلك لا بد من وسيلة أخرى تكمل عنصر التجريم وتعمل على تحقيق الغرض ذاته (حماية المصلحة الضريبية- المالية - للدولة) وهذه الوسيلة هي العقاب الضريبي, حيث نجد أن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار, قد وضعت تدابير عقابية بشكل جزاءات بحق كل شخص - مكلف بموجب أحكامه - يمارس نشاطاً أو سلوكاً يمثل انتهاكاً لإحكام قانون ضريبة العقار<sup>(3)</sup>.

ولكن ما المقصود العقاب الضريبي, وما هي طبيعته؟ وما هي أنواع الجزاءات في قانون ضريبة العقار العراقي, وما هو اثر عودة المكلف المخالف إلى الجريمة - المخالفة- الضريبية؟

يمكننا الإجابة عن هذه الأسئلة في ثلاث مباحث, نبين في المبحث الأول مفهوم العقاب الضريبي وطبيعته, أما المبحث الثاني فيتناول أنواع الجزاءات في قانون ضريبة العقار, وفي المبحث الثالث نبحث العود إلى الجريمة - المخالفة- الضريبية.

---

1. مثال ذلك تقديم بيانات أو معلومات غير صحيحة, وكذلك منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه. انظر المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

2. مثال ذلك تقديم التقارير الضريبية- الفقرة (3) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر- وكذلك تسديد الضريبة خلال الموعد المحدد للوفاء بها انظر الفقرة (1) من المادة (22) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر  
3. انظر □ البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (2) من المادة (7) والفقرة (1) من المادة (22) والفقرة (4) من المادة (29) والمادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ سالف الذكر

## المبحث الأول

### مفهوم العقاب الضريبي وطبيعته

نبحث في المطلب الأول مفهوم العقاب الضريبي، وفي المطلب الثاني نحدد طبيعة العقاب الضريبي.

## المطلب الأول

### مفهوم العقاب الضريبي

يراد بالعقوبة لغة الجزاء: أي المكافئة على الشيء أو العقوبة<sup>(1)</sup>، ويقال جزى الرجل يجرى جزاء بكذا وعلى كذا: أي كافاه ومنعه.

أما في الاصطلاح القانوني فان العقوبة هي الجزاء الذي يقرره القانون قبل من يخرج على أحكام تحقيقاً لمصلحة المجتمع<sup>(2)</sup>، تنفيذاً لحكم قاضي على من يمارس سلوكاً مخالفاً لإحكام القانون، ولمنع ممارسة هذا السلوك مرة أخرى من قبل المكلف نفسه أو غيره<sup>(3)</sup>، وتمثل العقوبة الأثر المترتب على المخالفة على القواعد القانونية<sup>(4)</sup>.

والعقوبة من حيث كونها جزاء تنطوي على الألم الذي يحيق بالمخالف<sup>(5)</sup>، والذي يفرضه القضاء عن طريق الانتقاص من حقوقه أو مصالحه، لمخالفته أحكام القانون بأوامره ونواهيه إذ أن وجود القواعد القانونية لا يستقيم عموماً بانعدام الجزاء<sup>(6)</sup>.

---

1. انظر □ المنجد الأبجدي □ ط1- دار المشرق بيروت 1967 صفحة 3، 5 □ وانظر كذلك العلامة ابن منظور ( جمال الدين محمد بن مكرم بن علي الأنصاري) لسان العرب المحيط- المجلد الأول □ دار لسان العرب □ بيروت □ بلا سنة طبع صفحة 456.

2. انظر □ سلطان الشاوي، علي حسين الخلف- المبادئ العامة في قانون العقوبات □ المرجع السابق صفحة 405 □ وكذلك د. أكرم نشأت إبراهيم □ القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن المرجع السابق صفحة 298.
3. انظر □ محمود نجيب حسني، أغراض العقوبة الجزائية □ بلا مطبعة □ 1976 صفحة 64.
4. انظر □ رميس بهام المرجع السابق صفحة 46.
5. انظر- عباس الحسني، شرح قانون العقوبات العراقي الجديد- ط2- مطبعة الإرشاد بغداد- 1972 صفحة 242.
6. انظر □ سلطان الشاوي، علي حسين الخلف- المرجع السابق صفحة 405

أما العقوبة في التشريع الضريبي فهي أيضاً بمثابة اثر يرتبه القانون الضريبي على من يمارس سلوكاً مخالفاً لإحكامه بأوامره ونواهيه لضمان المصلحة الضريبية للدولة وحمايتها (مصلحة الخزينة العامة) وقانون ضريبة العقار العراقي كغيره من التشريعات الضريبية جاء متضمناً للعديد من العقوبات، تفرض على من يجترح سلوكاً مخالفاً لإحكامه، سواء كان هذا السلوك ايجابياً أو سلبياً، وهي تختلف من حيث شدتها بحسب طبيعة المخالفة المرتكبة، ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي:-

### 1. الجزاءات الضريبية الجنائية

### 2. الجزاءات الضريبية غير العقابية

### 3. الجزاءات الضريبية البحتة

1. **الجزاءات الضريبية الجنائية:-** وتتمثل بعقوباتي الحبس والغرامة اللتين تفرضهما المحكمة المختصة عن بعض المخالفات الضريبية ذات الطبيعة الجنائية<sup>(1)</sup>، وهي من اشد العقوبات وأخطرهما في التشريع الضريبي من حيث أثارها القانونية، لما يترتب عليها من إلحاق الأذى بالمخالف سواء في حرته بالنسبة للعقوبة السالبة للحرية أو اقتطاع جزء من أمواله في العقوبة المالية (الغرامة) وهي تعمل على تحقيق الردع الضريبي في الحيلولة دون الإقدام على مخالفة النصوص القانونية الضريبية سواء من قبل المكلف نفسه أو غيره<sup>(2)</sup>.

1. نصت المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم بغرامة لا تتجاوز مقدارها مائة دينار أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين كل من :-  
أ. رفض أو تأخر عن تقديمك المعلومات أو إبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع.  
ب. منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقاً لنص المادة (13) من هذا القانون.  
ج. زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك  
د. تأخر أو امتنع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في الفقرة (3) من المادة (29) بدون عذر مشروع)
2. محمود نجيب حسني، أغراض العقوبة الجزائية، المرجع السابق صفحة 64

**2. الجزاءات الضريبية غير العقابية:-** وهي الجزاءات التي يقرها القانون الضريبي كأثر مترتب على مخالفة نصوصه القانونية والتي تهدف إلى أعمال شق التكليف القانوني الذي تم خرقه بسبب المخالفة المرتكبة<sup>(1)</sup>، ومن هذه الجزاءات عدم تمشية المعاملات التي لم تدفع عنها الضرائب<sup>(2)</sup>، وكذلك منع المكلف من السفر إلى خارج البلاد<sup>(3)</sup>، وكذلك منع وسائل النقل أيضاً من السفر إلى خارج البلاد وعدم السماح لها بذلك إلا بعد دفع الضريبة<sup>(4)</sup>.

**3. الجزاءات الضريبية البحتة:-** وهي الجزاءات التي يقرها المشرع الضريبي عن بعض المخالفات الضريبية ذات الطابع المادي وهي جزاءات ذات طبيعة مختلطة تنطوي على فكرة العقوبة والتعويض<sup>(5)</sup>، وتأتي بصورة غرامة ضريبية تفرض من قبل السلطة المالية المختصة بصورة إضافة قانونية إلى مقدار الضريبة الأصلية أو بصورة مضاعفة مبلغ الضريبة نتيجة عدم تسديدها خلال المواعيد المحددة للوفاء بها<sup>(6)</sup>، أو عدم تبليغ السلطة المالية عن حالة العقار وما يطرأ عليها من تغيير<sup>(7)</sup>،

1. انظر-عثمان سلمان غيلان، المرجع السابق ص 61.
2. انظر-المادة (24) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل النافذ.
3. انظر-المادة (15) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ.
4. انظر-الفقرة (3) من المادة (50) من قانون ضريبة الدخل سالف الذكر.
5. سنين ذلك في ما بعد بالتفصيل
6. انظر-المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
7. انظر-البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (1) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

## المطلب الثاني

### طبيعة العقاب الضريبي

ليان طبيعة العقاب الضريبي لابد من التعرف على الغرض الذي يتوخى القانون الضريبي تحقيقه، إذ أن القانون بوجه عام يهدف إلى تحقيق احد غرضين أو كليهما، المصلحة الاجتماعية وتأكيد العدالة، فإذا ما اثر تحقيق احد الغرضين على الآخر (المنفعة الاجتماعية وتأكيد العدالة) فإنه يتسم بطابع الغرض الذي يبتغي تحقيقه<sup>(1)</sup>، ولكن ما هو موقع قانون ضريبة العقار العراقي من ذلك، وبعبارة أخرى، أينبغي المشرع في قانون ضريبة العقار تحقيق المصلحة المالية للدولة (مصلحة الدولة الضريبية) وحمايتها بما يتضمنه القانون من نصوص جزائية، أي تحقيق الهدف النفي للعقوبة؟ أم انه يهدف إلى تحقيق مبدأ العدالة، بمعاقبة كل من يخالف القواعد القانونية التي وضعتها الجماعة والتي بخرقها يتحقق الخروج على أهداف الجماعة البشرية وغايتها؟ أم انه يهدف إلى تحقيق المبدئين معاً؟

بعيداً عن الخوض في البحث في ما ذهب إليه كل من المدرسة التقليدية و المدرسة التقليدية الجديدة أو المدرسة الوضعية، أو المدارس الوسيطة بين المدرسة التقليدية والمدرسة الوضعية، وما نتج عنه من ظهور اتجاهات فلسفية تقين العقوبة على أسس مختلفة، أخلاقية أو اجتماعية أو نفعية أو على أساس من العدالة<sup>(2)</sup>، سنقتصر على بيان المبدئين اللذين أقيمت كل من هذه النظريات والمذاهب على أحدهما أو على خليط منها وهما:

**الاتجاه الأول:**-ويؤسس العقوبة على فكرة ( المنفعة الاجتماعية) أي انه لا يجوز تجريم غير الأفعال التي من شأنها المساس أو الإخلال بنظام الجماعة وأمنها، بصرف النظر عن فكرة المساس بالأخلاق من عدمها، وعليه فان الهدف من العقوبة هو المحافظة على كيان الجماعة وضمان بقائها واستمرارها،

1. انظر- احمد فتحي سرور، المرجع السابق ص 23

2. يعد (مونسكيو) من أوائل المفكرين الذين هاجموا قسوة العقوبات وتحكم القضاة في تقديرها ودعا إلى ضمان حرية المواطن ومساواته أمام القانون. وطالب باعتدال العقوبات وتناسبها مع الجرم. في كتابه (روح القوانين) الصادر عام 1748، وكذلك الفقيه (فولتير) في كتابه (ثمن العدالة والإنسانية) الصادر عام 1777، والذي عبر فيه عن سخطه على تحكم القضاة وتباين إحكامهم والتناقض والتعسف في الأحكام، وكذلك الفقيه (جان جاك روسو) الذي عرض في كتابه الصادر عام 1762 فكرة الأساس التعاقدي لحق العقاب، والتي تقضي بان حق الدولة في التجريم والعقاب هو مجموع حقوق الأفراد في المدافع عن أنفسهم وأموالهم. تنازلوا عنها للسلطة الممثلة لهم وهي (الدولة) وبالتالي أباح للدولة حق العقاب عن كل ما يمس هذا العقد 0  
-انظر- د. أكرم نشأت إبراهيم، السياسة الجنائية، دراسة مقارنة، ط 2، 1999، ص 62-64.

لذا فان العقوبة تحدد من خلال النظر إلى جسامة الجريمة والغاية منها<sup>(1)</sup>.

**الاتجاه الثاني:-** ويؤسس العقوبة على فكرة (العدالة المطلقة) أي على أساس أن في توقيع العقوبة على مرتكب الجريمة ما يحقق العدالة بين أفراد الجماعة، بغض النظر عن المنفعة التي عليهم من جراء توقيع العقوبة، وتتحقق العدالة بتعادل أذى العقوبة من أذى الجريمة، وبالتالي فان هذا الاتجاه يحدد العقوبة على أساس جسامة الجريمة والغاية منها<sup>(2)</sup>.

أما موقف قانون ضريبة العقار من هذين المبدأين النفعية والعدالة، فمن خلال ملاحظة نصوص القانون، نجد أن المشرع الضريبي قد انتهج مسلكاً وسطاً يجمع فيه بين النفعية والعدالة من تغليب النفعية، فهو من جانب يريد أن يضمن استمرار تدفق عائدات الضريبة إلى الخزينة العامة، فعمد إلى فرض جزاءات مالية في مواضع عديدة<sup>(3)</sup>، يبلغ مقدار البعض منها ضعف الضريبة المتحققة على المكلف (اصل الدين) في حالة مخالفته لبعض أحكام القانون إذ نص على انه (إذا تبين أن العقار المدعى بخلوه لم يكن خالياً أو إذا اشغل العقار المدعى بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك، فلها أن تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية علاوة على الضريبة المتحققة في الحال الأولى، وما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ إشغال العقار وتاريخ إطلاع السلطة المالية في الحالة الثانية)<sup>(4)</sup>.

---

1. تزعم هذا الاتجاه الفقيه الإيطالي (سيزاري بكاريا) والذي استوحى مبادئ وراء (مونتسكو، ورسو) في تخطيط القواعد الجوهرية لمذهبه في الفقه الجنائي في كتابه (الجرائم العقوبات) عام 1764، الذي أقام العقوبة على أساس الغاية منها، ومن المنادين بهذا الاتجاه أيضاً الفقيه الإنكليزي (جيرمي بنتام) في كتابه (أصول الشرائع) عام 1780، الذي أقام العقوبة على أساس المنفعة

الاجتماعية وحماية كيان المجتمع ، وكذلك الفقيه الألماني (فويرباخ) الذي استعان بنظرية الإكراه النفسي لدى الجاني لتحقيق غرض العقوبة المتمثل بالردع العام

-انظر-د.أكرم نشأت، السياسة الجنائية، المرجع السابق ص65-71.

2.تزعّم هذا الاتجاه الفيلسوف الإيطالي (عمانوئيل كنت) الذي نادى باستبعاد فكرة المنفعة الاجتماعية وإحلال العدالة المطلقة محلها كأساس وغرض للعقاب.

-انظر-د.أكرم نشأت، السياسة الجنائية، المرجع السابق ص72.

-للمزيد عن هذا الموضوع انظر-عثمان سلمان غيلان، المرجع السابق ص63-64.

3.انظر-المادة (7) والفقرة (1) من المادة (22) والفقرة (4) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي.

4.انظر-البند(ب) من الفقرة (5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ.

ويعاقب المشرع أيضا بجزاءات مالية يبلغ مقدارها ضعف الضريبة الأساسية المتحققة على المكلف عن السنة المالية، في حالة إخلاله بواجب تبليغ السلطة المالية عن بعض التغيرات التي تطرأ على العقار، ويعاقب بمثلها عند العود إلى ارتكاب المخالفة ذاتها (1).  
ونجده في جانب آخر قد عمد إلى تقرير العقوبة السالبة للحرية (الحبس)(2)، وهذا الأمر ينطوي على محاولة لإصلاح الجاني أو تهيئته (3) كما أن المشرع الضريبي يشدد العقوبة في حالة العود الخاص إلى ارتكاب المخالفات الضريبية، وهو ظرف يتعلق بالمخالف ولا يتعلق بدرجة جسامته المخالفة(4) يضاف إلى ذلك أن المشرع الضريبي يؤسس المسؤولية عن المخالفات الضريبية على الركن المعنوي لدى المخالف، لا على مجرد الركن المادي المتمثل بالإخلال بأداء الالتزامات الضريبية الذي يترتب عليه إلحاق الضرر بالخزينة العامة أو تعريضها للخطر(5).

من كل ما تقدم يتبين أن المشرع الضريبي في قانون ضريبة العقار، وقف موقفاً وسطاً بين الاتجاهين النفعية والعدالة مع تغليب النفعية بعض الشيء.

1. انظر - الفقرة(2) من المادة (7) من القانون سالف الذكر

2. انظر- المادة(30) من القانون سالف الذكر

3. انظر- مروان إبراهيم نعمة, المرجع السابق صفحة 173

4. احمد فتحي سرور, المرجع السابق صفحة 28

5. احمد فتحي سرور, المرجع السابق صفحة 28

## المبحث الثاني

### أنواع الجزاءات في قانون ضريبة العقار

يفرض قانون ضريبة العقار مجموعة من الجزاءات المتنوعة على عدم القيام بإجراءات معينة<sup>(1)</sup>, أو على الإخلال بأداء الالتزامات التي ينص عليها, بممارسة سلوك أو نشاط يمثل مخالفة لإحكامه<sup>(2)</sup>, لذلك فإن الجزاءات التي يقرها قانون ضريبة العقار, هي وسيلة يضعها المشرع لضمان تطبيق أحكام هذا القانون, إذ أن القواعد القانونية لا يستقيم وجودها وتطبيقها عموماً بانعدام الجزاء<sup>(3)</sup>, وقانون ضريبة العقار كغيره من القوانين جاء متضمناً للعديد من الجزاءات بهدف خلق شعور لدى المكلفين بضرورة احترام أحكامه ومبادئه وأداء ما يقرره من الالتزامات, وإن هذه الجزاءات الضريبية تختلف من حيث شدتها بحسب نوعية الجريمة-المخالفة-المرتكبة ضد النصوص القانونية, ويمكن تصنيف الجزاءات التي قررها المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار إلى جزاءات سالبة للحرية وجزاءات مالية, وبناء على ذلك فإننا سنبحث هذه الجزاءات في مطلبين.

نناقش في المطلب الأول الجزاءات التي تفرضها المحاكم المختصة, في حين نتناول في المطلب الثاني الجزاءات التي تفرضها السلطة المالية.

### المطلب الأول

#### الجزاءات التي تفرضها المحاكم المختصة

نبين في هذا الموضوع من البحث نوعين من الجزاءات التي تتولى فرضها المحاكم الجزائية المختصة بحق مرتكبي الجرائم-المخالفات-الضريبية, تجاه أحكام قانون ضريبة العقار,

وتتمثل هذه الجزاءات بالآتي:-

## الفرع الأول:-الجزاءات السالبة للحرية

### الفرع الثاني:-الغرامة

1. مثال ذلك عدم قيام المكلف بإبلاغ السلطة المالية عن أي عقار منح الإعفاء بموجب أحكام قانون ضريبة العقار ثم استعمل هذا العقار بصورة لم يعد معها يشملها الإعفاء وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الاستعمال, وعن كل تغيير في بدل إيجار العقار خلال شهر من تاريخ حصول التغيير في البديل, انظر-المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل.
2. مثال ذلك الامتناع أو التأخر عن تقديم التقرير الضريبي السنوي, انظر-الفقرة (4) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر وكذلك تزويد لجان التقدير بمعلومات غير صحيحة, انظر-الفقرة (3) من المادة (30) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر
3. انظر-عدنان الخطيب, المبادئ العامة في مشروع قانون العقوبات الموحد, ح1, دمشق مطبعة جامعة دمشق, 1961, صفحة 5

## الفرع الأول

### الجزاءات السالبة للحرية

قرر المشرع العراقي عقوبة-الحبس-جزاء بحق مرتكبي الجرائم-المخالفات-الضريبية ذات الطبيعة الجنائية, المرتكبة ضد أحكام قانون ضريبة العقار<sup>(1)</sup>, إمعاناً منه في التسديد ضد مرتكبي هذه الجرائم, لما تنطوي عليه من خطورة في تعريض مصلحة الخزينة العامة للخطر, وفي هذا الإطار فإننا سنتناول بحث هذا النوع من الجزاءات وفق التقسيم الآتي:-

أولاً:- لمحة عن الجزاءات السالبة للحرية في إطار قانون ضريبة العقار

ثانياً:- دور السلطة المالية في الجزاءات السالبة للحرية

ثالثاً:- الجزاءات السالبة للحرية والشخص المعنوي

### أولاً:- لمحة عن الجزاءات السالبة للحرية في إطار قانون ضريبة العقار

اقر المشرع الضريبي العراقي-الحبس-جزاءً بحق من يثبت إدانته بارتكاب احد الأفعال المعاقب عليها بموجب أحكام قانون ضريبة العقار, حيث نص على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم... بالحبس لمدة لا تزيد على ستة اشهر....كل من)<sup>(2)</sup>.

وتمتاز عقوبة الحبس هذه بأنها ذات طبيعة جزائية, وذلك لكونها تجمع كل صفات العقوبات الجزائية وخصائصها بخضوعها لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات ومبدأ قضائية العقوبة, فهي لا توقع إلا بموجب حكم جزائي صادر عن محكمة مختصة<sup>(3)</sup>, إذ أن عقوبة الحبس هي من أهم العقوبات وأخطرها في التشريع الضريبي, يترتب عليها قضاء المحكوم عليه, المدة المحكوم بها

في إحدى المنشآت العقابية المخصصة لهذا الغرض، وقد حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار عقوبة الحبس لمدة لا تزيد في كل حال من الأحوال على ستة

1. انظر-المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي (162) لسنة 1959 المعدل  
2. تنص المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم... بالحبس لمدة لا تزيد على ستة اشهر.. كل من :-أ.رفض أو تأخر عند تقديم المعلومات وإبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع ب.منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقاً لنص المادة (13) من هذا القانون ج.تأخر أو امتنع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في الفقرة (3) من المادة (29) بدون عذر مشروع)

3. انظر-نشأت احمد الحديثي، العقوبات السالبة للحرية قصيرة المدة وبدائلها، بغداد □ دار الحرية للطباعة 1988 صفحة 19 شهر، وبذلك فإن الجرائم-المخالفات-الضريبية تعد من الجنح<sup>(1)</sup>.

وطبقاً لنصوص قانون العقوبات العراقي فإن الحبس هو (إيداع المحكوم عليه في إحدى المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض المدة المقررة في الحكم)<sup>(2)</sup> مما يعني أن الحبس ينطوي على سلب حرية المحكوم عليه وابتعاده عن الحياة الاجتماعية العادية، ويكون خاضعاً وقتذاك للنظام المطبق في المنشآت المودع فيها طول مدة الحكم.

إن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار اخذ بعقوبة الحبس، كعقوبة أصلية تخييرية تحكم بها المحكمة المختصة لوحدها أو الجمع بينهما وبين عقوبة الغرامة، حسب طبيعة الجريمة - المخالفة- الضريبية وظروف المخالف وشخصيته، بحيث يكون للقاضي سلطة تقديرية في اختيار إحدى العقوبتين، العقوبة السالبة للحرية أو عقوبة الغرامة أو الجمع بينهما<sup>(3)</sup>.

إن تقرير المشرع الضريبي لهذا النوع من الجزاءات في قانون ضريبة العقار، يأتي بمثابة وسيلة لجا إليها للتعبير عن اللوم القانوني المنظم والموجه ضد المكلف-المخالف- لدفعه إلى عدم مخالفة أحكام القانون الضريبي، وبالتالي عدم الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة أو تعريضها للخطر<sup>(4)</sup>.

وعلى الرغم من فعالية الجزاءات السالبة للحرية المتمثلة بالحبس، بما تلحقه من أذى - بالمخالف بسلب حريته وإبعاده عن الحياة الاجتماعية العادية، فإننا نرى بان من الأجدر للمشرع الضريبي أن لا يلجا إلى مثل هذه الجزاءات أو على الأقل عدم التشديد فيها في مجال التجريم والعقاب الضريبي أو قصرها على حالات معينة تدل على خطورة فاعلها مثل-الغش والاحتيال- ما دامت المصلحة التي يهدف القانون الضريبي حمايتها بتقريره لهذه الجزاءات هي

المصلحة الضريبية للدولة التي تخلص إلى تغذية الخزينة العامة بالموارد المالية، إذ إن الجزاءات السالبة للحرية وإن سببت ألماً يحيق بالجاني إلا إنها تضر مصلحة الخزينة العامة بطريقة غير مباشرة، إذ إن إبعاد المكلف -المخالف- بالحبس عن الحياة

1. تنص المادة (26) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل بان (الجدحة هي الجريمة المعاقب عليها بإحدى العقوبتين التاليتين: - 1. الحبس الشديد أو البسيط أكثر من ثلاث اشهر إلى خمس سنوات. 2. الغرامة)
2. انظر □ المادتين (88-89) من قانون العقوبات العراقي النافذ سالف الذكر
3. انظر □ المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل
4. انظر □ محمود نجيب حسني، علم العقاب، ط2، القاهرة، بلا مطبعة، 1973 صفحة 36

الاجتماعية العادية يؤدي إلى تعطيل مصدر من مصادر تغذية الخزينة العامة بالأموال، بل إن حبس المكلف -المخالف- قد يضر بالخزينة العامة ضرراً مباشراً، إذ أن المكلف المدين -المخالف- يودع في السجن يشكل عبئاً مما تحمله من نفقات في سبيل معيشته وحراسته<sup>(1)</sup>، لذا من الأفضل الأخذ بالغرامة كجزء عن مخالفة أحكام القانون الضريبي وإحلالها محل الجزاءات السالبة للحرية كلما أمكن ذلك.

#### ثانياً: - دور السلطة المالية في الجزاءات السالبة للحرية

يتمثل دور السلطة المالية في الجزاءات الجنائية -الجزاءات السالبة للحرية والغرامة- التي تفرضها المحاكم المختصة، بأحكام الشخص -المخالف- لإحكام قانون ضريبة العقار إلى المحاكم الجنائية المختصة<sup>(2)</sup>، لارتكابه احد الأفعال المنصوص عليها في هذا القانون، بوصفها جرائم من طبيعة جنائية يتم الفصل فيها من قبل المحاكم الجنائية المختصة<sup>(3)</sup>، بحيث إذا اكتشفت السلطة المالية إن مخالفة ضريبية قد ارتكبت من قبل شخص مكلف ضد أحكام قانون ضريبة العقار، حدد المشرع الضريبي الجهة صاحبة الاختصاص في النظر في مثل هذه الجرائم وتوقيع العقاب على مرتكبها -بالجهة القضائية- فإنها -السلطة المالية- تحيل ذلك المكلف -المخالف- إلى المحكمة المختصة لمعاقبته وفقاً لإحكام القانون<sup>(4)</sup>، وحسب الأحوال فيما إذا كان المخالف شخصاً طبيعياً أو معنوياً، فبالنسبة للشخص الطبيعي يتم إحالته شخصياً إلى المحاكم، أما بالنسبة للشخص المعنوي فإنه يحال إلى المحكمة المختصة ممثلاً بمديره المفوض<sup>(5)</sup>.

1. انظر □ رنا إبراهيم العطور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، مطابع الشمس، عمان 1993، صفحة 193
2. انظر □ الفقرة (2) من المادة (30) من تعليمات وزارة المالية عدد/7 لسنة 1961 المعدل
3. انظر □ المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل
4. ويعاقب الشخص □ المخالف- في هذه الأحوال بإحدى العقوبات الجنائية □ لحبس أو الغرامة أو بكليهما- المقررة في المادة (30) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر.
5. انظر □ تفصيل ذلك لاحقاً

### ثالثاً:- الجزاءات السالبة للحرية والشخص المعنوي

إن المشرع العراقي عندما اقر عقوبة الحبس، بوصفها جزاء يفرض على مرتكبي الجرائم - المخالفات- الضريبية ذات الطبيعة الجنائية المرتكبة خلافاً لإحكام قانون ضريبة العقار<sup>(1)</sup>، فإنه شمل بهذه العقوبة -الحبس- جميع الأشخاص المخاطبين بموجب أحكام هذا القانون سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين<sup>(2)</sup>، ولا خلاف بشأن إمكانية تطبيق عقوبة الحبس على الشخص الطبيعي، ولكن الصعوبة إذا ما كان -المخالف- شخصاً معنوياً، الأمر الذي يدعوا إلى التساؤل الآتي:-

كيف يتم تطبيق عقوبة الحبس إذا كان المدعي عليه في الدعوة الجزائية الضريبية شخصاً معنوياً؟

بغية الإجابة عن هذا التساؤل ينبغي لنا أولاً إعطاء فكرة موجزة عن مفهوم الشخص المعنوي وخصوصيته في التشريع الضريبي، وبيان مدى مسؤوليته عن الدين الضريبي، وأخيراً نوضح كيفية التعامل مع الأشخاص المعنويين عند إحالته إلى القضاء من قبل السلطة المالية بوصفه مدعي عليه لارتكابه احد الأفعال المعاقب عليها بالحبس.

### 1. مفهوم الشخص المعنوي وخصوصيته

يراد بالشخص المعنوي<sup>(3)</sup>، مجموعة من الأشخاص أو الأموال تنشأ بموجب القانون لتحقيق غرض معين، وتمنح الشخصية المعنوية بالقدر اللازم لتحقيق ذلك الغرض<sup>(4)</sup>، وليس للشخص المعنوي ذاتية مادية ولكن القانون ينظر إليه ويعامله كما لو كان شخصاً حقيقياً فيقرر له حقوق ويفرض عليه واجبات أو التزامات<sup>(5)</sup>.

1. انظر □ المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل
  2. يراد بالشخص في قانون ضريبة العقار الشخص الطبيعي أو المعنوي، انظر- الفقرة (14) من المادة(1) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
  3. ويطلق عليه البعض تسمية الشخص الاعتباري أو المجازي أو القانوني أو المثالي أو الوهمي □ ألا أن التسمية السائدة هي تسمية الشخص المعنوي □ انظر- غازي فيصل، الشخصية المعنوية وتطبيقاتها في التشريع العراقي- رسالة ماجستير □ جامعة بغداد 1985 صفحة 7
  4. انظر □ شاب توما منصور، القانون الإداري، ج1، ط2، بغداد مطبعة سليمان الاعظمي، 1975، 1976 صفحة 70
  5. انظر □ البشري الشوريحي، المرجع السابق صفحة 70
- إما في إطار القانون الضريبي فإن مفهوم الشخص المعنوي له طبيعة خاصة تتسع مع طبيعة القانون الضريبي وأهدافه، ومؤكدة لذاتيته واستقلاليته، فليس بالضرورة أن تظل الهيئة التي اكتسبت الشخصية المعنوية في ظل قانون آخر محتقظة بها في ميدان القانون الضريبي الذي قد لا يعترف لها بتلك الشخصية<sup>(1)</sup>.

## 2. مدى جواز مسألة الشخص المعنوي عن الدين الضريبي

الأصل أن القواعد القانونية ومنه القواعد القانونية الضريبية تتجه بالخطاب التكليفي إلى الأشخاص الذين يكونون أهلاً لتحمل مضمون الالتزامات الضريبية بما تتطوي عليه من أوامر ونواه، مما يعني أن الشخص الطبيعي هو مناط الالتزام بأحكام القوانين ما دام يتمتع بعنصري الإدراك والإدارة متمثلة بالأهلية القانونية التي تمكنه من الالتزام بالقوانين<sup>(2)</sup>.

وفي حقيقة الأمر أن مسألة فرض الضريبة على الشخص المعنوي كانت قديماً مدار خلاف فقهي وعموماً هنالك اتجاهات في هذا الصدد:-

**الاتجاه الأول:-** يرى عدم جواز فرض الضريبة على الشخص المعنوي وقصر هذه المسألة على الأشخاص الطبيعيين فقط.

**الاتجاه الثاني:-** يذهب إلى أن الضريبة تقرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء<sup>(3)</sup>.

---

1. انظر □ صادق محمد حسين الحسني، ضريبة الدخل، بغداد، مطبعة الزمان، 1974 صفحة 25- ويحدد قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل في الفقرة(5) من المادة(1) الشخص المعنوي بأنه ( كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون

شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة ) وقد حددت الفقرة(6) من المادة (5) الشركات التي تمنح الشخصية المعنوية بالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحددة فقط. وهذا يعني أن المشرع في قانون ضريبة الدخل قد اقتصر في منح الشخصية المعنوية على شركات الأموال دون شركات الأشخاص (المشاركات) كالشركات التضامنية. إذ أن المشرع عامل المشاركات معاملة الأشخاص الطبيعية ضريبياً من حيث تطبيق السعر وتقدير الوعاء ومنح السمحات. أما في قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل فلم يرد تعريف للشخص المعنوي وإنما اكتفى المشرع بالقول أن الشخص في إطار قانون يراد به الشخص الطبيعي والمعنوي.

– انظر □ الفقرة(14) من المادة(1) منه.

2. انظر □ احمد فتحي سرور, قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية, المرجع السابق صفحة 168 □ 169

3. انظر- محمد علوم محمد, موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات □ رسالة ماجستير المرجع السابق صفحة 14 وما بعدها.

أما في الوقت الحاضر فان من الأمور المسلم بها هو إخضاع الشخص المعنوي للضريبة مثله مثل الشخص الطبيعي, بحيث يكون طرفاً مديناً في رابطة الالتزام بدين الضريبة باعتباره أهلاً لتحمل الالتزامات القانونية الضريبية, وهذا ما نلمسه في مواقف اغلب التشريعات المعاصرة, حيث تتجه لإلقاء عنصر التكليف القانوني على الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء<sup>(1)</sup>, بذلك فان إخضاع الشخص المعنوي للضريبة يعني تحمله التزامات قانونية ضريبية تتضمن أوامر ونواهي, يجب عليه الالتزام بها, وادؤها على أكمل وجه, بما يحقق غاية المشرع الضريبي من إخضاع الشخص المعنوي للضريبة التي تتحقق بتحصيل المبالغ الضريبية التي تستحق في ذمته عما يحققه من أرباح, و إلا فان إخلال- الشخص المعنوي بأداء الالتزامات الضريبية يترتب عليه قيام مسؤوليته الجنائية<sup>(2)</sup>, الأمر الذي يدخله في دائرة التجريم الضريبي ويعرضه للعقوبات التي قررها المشرع الضريبي بما فيها العقوبات السالبة للحرية.

---

1. مثال ذلك قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل إذ تنص الفقرة (7) من المادة (1) منه على أن (المكلف كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا القانون) ثم حددت الفقرة(14) من المادة (1) الشخص بأنه (الشخص الطبيعي والمعنوي) كما إشارة الفقرة (8) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي 113 لسنة 1982 المعدل على أن (المكلف كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون) وعرفت الفقرة (4) من المادة (1) منه الشخص بأنه (الشخص الطبيعي أو المعنوي)

2. اختلف الفقه الجنائي بشأن تقرير المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي إلى اتجاهين الاتجاه الأول:- ينكر مسؤولية الشخص المعنوي جنائياً ويستند في ذلك إلى حجج يمكن تلخيصها بالاتي:- الحاجة الأولى:- إن الأساس في قيام المسؤولية الجنائية هو توافر حرية الإرادة والاختيار وهذه الصفة لا توجد إلا بالنسبة للشخص الطبيعي- الحاجة الثانية:- إن تقرير المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي تتعارض مع قاعدة شخصية العقوبة والتي يراد بها ألا يتعدى اثر العقوبة إلى غير من صدرت ضده وهو من ثبت ارتكابه للفعل المخالف للقانون. وعليه فان القول بمسؤولية الشخص المعنوي جنائياً مخالفة لتلك

القاعدة لان توقيع العقوبة على الشخص المعنوي سوف يتعدى أثرها إلى المساهمين، ذلك لان مصلحة هؤلاء تتحقق بوجود الشخص المعنوي وديمومته واستمرار نشاطه وتحقيق الغاية من وجوده ومن ثم فرض العقوبات على الشخص المعنوي ينعكس سلباً على مصلحة المساهمين خصوصاً إذا علمنا أن اغلب العقوبات التي تفرض عليه هي عقوبات مالية.

الاتجاه الثاني هو الراجح يقر بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وينطلق من حيث أن نصوص التجريم الضريبي يخاطب بها المشرع أشخاصاً لهم إرادة قانونية ويقر هذا الاتجاه بان للشخص المعنوي إرادة قانونية حقيقية كإرادة الإنسان وبغض النظر عن كونها إرادة جماعية أو إرادة ممثلة للشخص الطبيعي. انظر هذه الآراء في محمود الهمشري، المسؤولية الجزائية عن عمل الغير، ط1، بلا مكان طبع 1969، ص 439-440، فخري عبد الرزاق الحديشي، الجرائم الاقتصادية، المرجع السابق، صفحة 172، رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام في التشريع العقاري، ط4، دار الفكر العربي، 1979، صفحة 592، حسن صادق المرصاوي، التجريم في التشريعات الضريبية المرجع السابق 111، يحيى احمد موافي، الشخص المعنوي موسوعة الفقه والقضاء، بلا سنة، صفحة 292.

### 3:- كيفية تطبيق العقوبة السالبة للحرية-الحبس-على الشخص المعنوي

لا توجد صعوبة تذكر بشأن إمكانية تطبيق الجزاءات المالية على الشخص المعنوي، ولكن الصعوبة تظهر في مدى إمكانية تطبيق الجزاءات السالبة للحرية-الحبس- إذ يستحال تطبيق عقوبة سالبة للحرية على الشخص المعنوي لأنه ليس له كيان مادي، لذلك فان القانون يستوجب وجود من يمثل الشخص المعنوي للقيام بالتصرفات القانونية<sup>(1)</sup>، الأمر الذي يدعو إلى بيان موقف المشرع العراقي في التعامل في هذه المسألة.

لقد سكت المشرع الضريبي العراقي عن بيان هذه المسألة، لذلك لا بد من الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات العراقي التي تقر المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم التي يرتكبها ممثل الشخص المعنوي باسمه أو لحسابه، ولا تفرض على الشخص المعنوي عقوبة سوى الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة، وإذا كانت عقوبة الجريمة غير الغرامة أبدلت بالغرامة، مع عدم الإخلال بالعقوبة المقررة لمرتكب الجريمة من الأشخاص الطبيعية<sup>(2)</sup>، إذ يقضي قانون العقوبات (الأشخاص المعنوية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية وشبه الرسمية مسؤولة جنائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلاؤها لحسابها أو بأسمها، ولا يجوز الحكم عليها بغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانوناً، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بالغرامة، ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون)<sup>(3)</sup>.

يتبين مما تقدم من استحالة تطبيق عقوبة-الحبس-على الشخص المعنوي دفعت إلى إحلال عقوبة الغرامة محل عقوبة الحبس، فعندما تحيل السلطة المالية الشخص المعنوي إلى القضاء ممثلاً بمديره المفوض، لارتكابه جريمة-مخالفة-ضريبية يعاقب عليها القانون الضريبي بعقوبة

سالبة للحرية، فإن القاضي هما يضطر أن يلجأ إلى القواعد العامة في قانون العقوبات التي تقضي بإحلال عقوبة الغرامة محل عقوبة الحبس.

1. وهذا ما تؤكد القواعد العامة في القانون المدني، إذ تنص الفقرة (1) من المادة (48) من القانون المدني العراقي على أن (يكون لكل شخص معنوي ممثل عن إرادته...).

2. انظر- باسل عبد اللطيف محمد، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية القانون، 1978 صفحة 291

3. المادة (80) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.

ولكن يلاحظ من النص أعلاه أن المشرع لم يعد مسؤولية مرتكب الجريمة شخصياً - الشخص الطبيعي ممثل الشخص المعنوي- عن الجريمة التي ارتكبها، إذ أخضعه للعقوبة المقررة قانوناً لتلك الجريمة بما فيها العقوبة السالبة للحرية، ألا أن ما يجري عليه التطبيق العيني أن ترفع الدعوى الجنائية المتعلقة بالجرائم -المخالفات- الضريبية التي يكون فيها المدعى عليه شخصاً معنوياً، على الشخص الطبيعي ممثل الشخص المعنوي بصفته الوظيفية، ثم تفرض على الشخص الطبيعي بالتضامن مع الشخصي المعنوي عقوبة الغرامة<sup>(1)</sup>، أي عدم تطبيق العقوبة السالبة للحرية وإنما تحل العقوبة المالية -الغرامة- محلها.

## الفرع الثاني

### الغرامة

يعاقب المشرع العراقي بالغرامة التي لا تزيد على (100) دينار كل شخص يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكابه إحدى الجرائم -المخالفات- الضريبية التي بينها قانون ضريبة العقار<sup>(2)</sup>.

وتعرف الغرامة في التشريع العقابي بأنها (إلزام محكوم عليه بان يدفع إلى الخزينة العامة المبالغ المعينة في الحكم)<sup>(3)</sup>.

ويعرف بعض الفقه الغرامة بأنها إلزام المسؤول عن الجريمة بدفع مبلغ من النقود يقرره الحكم القضائي إلى خزانة الدولة وبمجرد صدور الحكم القضائي للغرامة تنشأ علاقة دين، والمدين فيها المحكوم عليه والدائن هو الدولة<sup>(4)</sup>.

1. وفي هذا الاتجاه سار القضاء العراقي في قراراته المتعلقة بضريبة الخل ومنها قرار رقم (881/ج/97) في 12/4/1998 إذ جاء فيه (حكمت المحكمة على المكلف (س) إضافة لشركته (س) المحدودة بغرامة قدرها ألف دينار لمخالفته نص المادة (75) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل بدلالة المادة (8) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.

2. انظر المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

3. انظر-المادة (91) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل، النافذ.

4. انظر- محمود نجيب حسني، دروس في العقوبة، المطبعة العالمية، القاهرة، 1937، صفحة 61.

أن الالتزام بالغرامة معناه قيام علاقة دائنية بين المحكوم عليه، المدين -المكلف المخالف- والدولة الدائنة بمبلغها<sup>(1)</sup>، تنشأ عند اكتساب الحكم بالغرامة الدرجة القطعية، ومضمون هذه العلاقة هو التزام المحكوم عليه بأداء مبلغ الغرامة إلى الخزينة العامة للدولة بوصفها غرامة من طبيعة جنائية، تحدد بموجب نص قانوني، يبين الفعل المستوجب للجزاء بها، ويحدد نوعها ومقدارها، وتفرض بموجب حكم قضائي يصدر عن محكمة مختصة<sup>(2)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الغرامة المفروضة بموجب نصوص قانون ضريبة العقار، هي عقوبة أصلية تخييرية، إذ نص عليها القانون كعقوبة اختيارية، بحيث منح القاضي المختص سلطة تقديرية في أن يحكم بها وحدها أو مع العقوبة السالبة للحرية (الحبس) وعلى سبيل التخيير، وحسب طبيعة الجريمة -المخالفة- الضريبية وظروف المخالف وشخصيته<sup>(3)</sup>، والمخالفات التي تكون عقوبتها الغرامة المفروضة من قبل المحاكم المختصة -الجهات القضائية- هي الجرائم -المخالفات- التي تبلغ من حيث خطورتها مبلغ الجرائم الجنائية -الجنح- ألا أنها متأثرة بخصوصية القانون الضريبي واستقلاله.

أن عقوبة الغرامة المقررة بموجب نصوص قانون ضريبة العقار التي تفرض من قبل المحاكم الجنائية المختصة على مرتكبي المخالفات الضريبية، هي غرامة محددة تحديداً كمياً ثابتاً، إذ أن المشرع الضريبي قام بتعيين الحد الأعلى للغرامة وهو (100) دينار<sup>(4)</sup>، أما حدها الأدنى فلم يتناوله بالتحديد، تاركاً أمر تحديده للقواعد العامة الواردة في قانون العقوبات التي تعين هذا الحد<sup>(5)</sup>، وبهذا يكون للغرامة الضريبية المفروضة من قبل المحاكم المختصة حدان، حد أدنى وارد في قانون العقوبات، وحد أعلى وارد في قانون ضريبة العقار<sup>(6)</sup>.

1. انظر- محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، القاهرة، دار النهضة العربية، 1976 صفحة 796

2. انظر- المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.
3. فيما إذا كان المخالف شخصاً طبيعياً أو معنوياً. إذ لا يمكن أن تفرض على الأخير غير عقوبة الغرامة.
4. انظر- المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم(162) لسنة 1959 المعدل.
5. إذ تنص المادة(91) من قانون العقوبات العراقي رقم(111) لسنة 1969 المعدل على (... ولا يقل مبلغ الغرامة عن نصف دينار ولا يزيد على خمسمائة دينار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك).
6. تنص المادة(3) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر على ما يلي (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم بغرامة لا تتجاوز مقدارها مائة دينار .... كل من ....).
- إن الغرامة بوصفها جزاء تعد من انساب الجزاءات للجرائم -المخالفات- الضريبية, وذلك لانسجامها مع طبيعة المصلحة التي شرعت هذه الجرائم والعقوبات لحمايتها, وهي المصلحة المالية للدولة, إذ إن المكلف عندما يرتكب المخالفة الضريبية إنما يهدف إلى التخلص من أداء مبلغ الضريبة كلاً أو بعضاً, لذلك فالأجدر بالمشرع الضريبي أن يركز في الجزاء على العنصر المالي للمكلف -المخالف- حتى يكون ابلغ في رده, لما في ذلك من إيلا م له عن طريق اقتطاع جزء من أمواله, وهي في ذات الوقت لا تشكل عائناً له عن مباشرة نشاطه, الذي ينعكس سلباً على المصلحة الضريبية للدولة في حالة سلب حرية المكلف, ولذلك فان غالبية الفقهاء يحذون الأخذ بالغرامة كجزء عن ارتكاب الجرائم -المخالفات- الضريبية<sup>(1)</sup>, وذلك لسهولة تنفيذها فضلاً عن عدم احتياج النفقات التي تستلزمها تنفيذ العقوبة السالبة للحرية - الحبس<sup>(2)</sup> إضافة لانسجامها مع طبيعة المصلحة التي شرعت من اجل حمايتها.
- والسؤال الذي يطرح هنا:- هل الغرامة المقررة بموجب نصوص قانون ضريبة العقار, التي تفرض من قبل المحاكم الجزائية المختصة تحقق الغرض الذي شرعت من اجله؟
- الواقع أن هذه الغرامة التي لا يزيد مقدارها على (100) دينار لا تستطيع أن تحقق أيأ من أغراض العقوبة التي شرعت من اجلها, والتي تتمثل في ردع المكلف -المخالف- وزجر من يقتدي به, وذلك بسبب بساطة قيمتها مقارنة بجسامة المخالفة المقررة لها, وقياساً بالوضع الذي يمر به البلد من ارتفاع المستوى العام للأسعار (التضخم) وما يصاحبه من انخفاض في قيمة النقود, فان مقدار الغرامة المقررة بموجب نصوص قانون ضريبة العقار التي تفرض من قبل المحاكم الجزائية عن الجرائم -المخالفات- ذات الطبيعة الجنائية أي -جنحاً<sup>(3)</sup>, يعد مبلغاً ضئيلاً جداً لا يمثل جزاء رادعاً لمن يخالف أحكام القانون الضريبي, لذلك كان الأجدى بالمشرع الضريبي وتماشياً مع هذه الأوضاع (انخفاض قيمة النقود نتيجة التضخم), لجعل الغرامة, جزاء رادعاً لكل من يمارس سلوكاً يشكل انتهاكاً لإحكام القانون الضريبي ومبادئه, أن

يتجه إلى جعل المدى واسعاً بين الحد الأعلى والأدنى للغرامة مع رفع الحد الأعلى للغرامة، وذلك لمنح القاضي سلطة تقديرية واسعة لمواجهة الظروف المختلفة.

1. انظر- احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد2، السنة 30 يونيو، 1969 صفحة 437، البشري الشوري، المرجع السابق صفحة 61، حسن صادق المرصفاوي، التجريم في التشريعات الضريبية، المرجع السابق صفحة 104.
2. انظر- ماهر عبد شويش الدرة، الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الحكمة، الموصل، 1990 صفحة 472.
3. انظر- المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، كذلك المادة(26) من قانون العقوبات العراقي رقم(111) لسنة 1969 المعدل

بقي لنا أن نتساءل عن الطبيعة القانونية للغرامة التي تفرضها المحاكم الجزائية المختصة؟

اختلف الفقه حول الطبيعة القانونية للغرامة التي تفرضها المحاكم الجزائية المختصة.

ذهب بعض الفقه إلى اعتبار تلك الغرامة من قبيل الغرامات الجنائية الخالصة، لكونها تملك خصائص الغرامات الجنائية، بخضوعها مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات ومبدأ قضائية العقوبة<sup>(1)</sup>.

إلا إن ما يؤخذ على هذا الرأي، هو انه لا يملك التسليم به على إطلاقه ذلك إن الغرامة المقررة بموجب أحكام القانون الضريبي وان كانت تفرض من قبل المحاكم الجنائية المختصة فإنها تختلف عن الغرامة الجنائية المقررة بموجب أحكام قانون العقوبات العام من ناحيتين:-

**الناحية الأولى:-** بينما يجيز قانون العقوبات العام الصلح مع المتهم والصفح عنه في بعض الجرائم الجنائية المعاقب عنها بالحبس أو الغرامة<sup>(2)</sup>، نجد إن التشريع الضريبي لا يجيز تطبيق الصلح الضريبي - التسوية الصلحية- إلا في حالة العقوبات السالبة للحرية<sup>(3)</sup>، وهذه إحدى خصائص الغرامة الضريبية.

**الناحية الثانية:-** إذا كان الأصل في تحريك الدعوى الجنائية المتضمنة إيقاع العقوبة بالجاني فيما يخص الغرامة والجزاءات الأخرى من صلاحيات الادعاء العام<sup>(4)</sup>، فإن هذا الأصل مقيد في إطار التشريع الضريبي، إذ إن ما يجري عليه لدى المحاكم العراقية المختصة هو عدم قبول الدعوى الجزائية المتعلقة بالجرائم - المخالفات- الضريبية المتضمنة إيقاع العقوبة بالمكلف- المخالف- سواء كانت الغرامة أو العقوبة السالبة للحرية، الأبناء على طلب تحريري تتقدم به السلطة المالية المختصة<sup>(5)</sup>.

1. انظر- البشري الشوريحي، المرجع السابق ص60 ، وللمزيد انظر- عثمان سلمان غيلان، المرجع السابق ص88
  2. انظر- بشأن إحكام الصلح الجنائي المواد (194-198) وإحكام الصلح الجنائي المواد(338-341) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (23) لسنة 1971 المعدل.
  3. مثال ذلك المادة (59/مكررة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل
  4. انظر □ بشأن صلاحيات الادعاء العام العراقي المادة(12) من قانون الادعاء العام رقم(159) لسنة 1979 المعدل.
  5. انظر- المادة (12) من قانون الادعاء العام العراقي سالف الذكر
- ويذهب بعض آخر إلى اعتبار هذه الغرامة التي تفرضها المحاكم المختصة هي من الغرامات الضريبية التي تجمع بين فكريتي العقوبة والتعويض، فهي من جانب عقوبة لأنها تفرض بحق من يرتكب مخالفة ضد إحكام القانون الضريبي، وفي جانب آخر هي تعويض للخرينة العامة عما أصابها من ضرر نتيجة المخالفة<sup>(1)</sup>.
- إلا إن هذا الرأي منتقد أيضاً كون يجمع بين التعويض والعقوبة في جزاء واحد، في حين إن القانون يتضمن جزاء من نوع واحد، وهذا الجزاء إما إن يكون جزاءً مدنياً يتخذ شكل التعويض وإما إن يكون جزاءً جنائياً يتخذ شكل عقوبة.
- إما عن رأينا في موضوع الطبيعة القانونية للغرامة التي تفرضها المحاكم الجزائية المختصة، فنقول أن لهذه الغرامة طبيعة جنائية ولكن من نوع خاص وذلك للأسباب التالية:-
1. إن الجهة التي تتولى فرض هذه الغرامة هي محكمة جنائية، وتختص الأخيرة بفرض العقوبات الجنائية فقط.
  2. إن عقوبة الغرامة المقررة بموجب إحكام قانون ضريبة العقار هي عقوبة أصلية تخيريته، إذ منح المشرع الضريبي الجهة القضائية-المحكمة المختصة- التي تقضي بها، سلطة تقديرية في إن تحكم بالغرامة لوحدها أو مع العقوبة السالبة للحرية-الحبس<sup>(2)</sup>.
  3. ويمكن إن تؤخذ الغرامة صورة العقوبة البديلة وذلك عندما يكون المحكوم عليه-المكلف المخالف-في الدعوى الضريبية شخصاً معنوياً قد حكم بعقوبة الحبس، ولكن استحالة تطبيق هذه العقوبة على الشخص المعنوي تضطر القاضي إن يلجا إلى القواعد العامة الواردة في قانون العقوبات التي تقضي بإحلال عقوبة الغرامة محل عقوبة الحبس المقررة للشخص المعنوي<sup>(3)</sup>.

1. انظر-البشري الشوري، المرجع السابق، صفحة 91، عبد الحميد الشورابي ونبيل لطفي خاطر، موسوعة الضرائب الفقه □  
القضاء، التشريع، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1997، صفحة 759.
2. انظر كذلك عبد الحميد الشورابي، الجرائم المالية والتجارية، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1986، صفحة 420، والغرامة من وجه النظر الضريبية هي جزء مالي يتخذ صورة مبلغ نقدي تفرضه المحاكم الجنائية أو السلطات الإدارية عن بعض المخالفات التي تنطوي على اعتداء على المصلحة المالية للدولة □ انظر-احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، المرجع السابق، صفحة 439.
3. انظر-المادة (80) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل
4. لا يمكن القول بان هذه الغرامة تنطوي على فكرة التعويض بحجة عدم إمكانية تطبيق بعض القواعد الجنائية العامة عليها-التسوية الصلحية، القانون الأصلح للمتهم، إذ أن عدم تطبيق مثل هذه القواعد على هذا النوع من العقوبات، جعلها تتميز بطبيعة خاصة، إن الطبيعة الجنائية الخاصة للغرامة الضريبية التي تفرضها المحكمة المختصة نابعة من كون الهدف منها، ضمان تحصيل الضرائب، فهي ليست مقصودة لذاتها وإنما هي وسيلة ردع وإيلاء إضافة إلى كونها أداة لإصلاح الجاني<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثاني

### الجزاء التي تفرضها السلطة المالية

جعل المشرع الضريبي للسلطة المالية مكنة إيقاع جزاءات مالية في حالات معينة، ضد من يمارس سلوكا مخالفا للواجبات المنصوص عليها في قانون ضريبة العقار العراقي<sup>(2)</sup>، والجزاءات التي تفرضها السلطة المالية تعد من الجزاءات الضريبية التي فرضتها ذاتية القانون الضريبي لكي يحقق الغرض الرئيسي منه وهو مد الخزينة العامة بالموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العانة عن طريق فرض الضرائب، وبالتالي فإن تلك الجزاءات تهدف إلى ضمان تحديد دين الضريبة وتحصيله في المواعيد المحددة قانونا، وتعويض الخزينة العامة عن الأضرار التي تلحقها جراء التهريب من الضريبة<sup>(3)</sup>، وهذا النوع من الجزاءات مقررة عن الجرائم-المخالفات-الضريبية ذات الطابع الضريبي البحت، وتفرض أما بشكل إضافة إلى مقدار الضريبة-اصل الدين-<sup>(4)</sup> أو بشكل مضاعفة الضريبة<sup>(5)</sup>، وعلية فإننا سنبحث هذه الجزاءات في الفروع الثلاثة الآتية:-

1. انظر- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، المرجع السابق صفحة 102
- انظر- كذلك، قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاته-ط1- القاهرة- بلا مطبعة-1960 صفحة 192
2. انظر- البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (2) من المادة (7) والفقرة (1) من المادة (42) والفقرة (4) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل
3. انظر- قدرى نقولا عطية، المرجع السابق صفحة 201
4. انظر- الفقرة (1) من المادة (22) والفقرة (4) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
5. انظر- البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) والفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
- الفرع الأول:- الإضافة إلى مقدار الضريبة**
- الفرع الثاني:- مضاعفة الضريبة**
- الفرع الثالث:- التكييف القانوني للجزاءات المالية التي تفرضها السلطة المالية**

## الفرع الأول

### الإضافة إلى مقدار الضريبة

استعمل المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار لفظ الإضافة إلى الضريبة، بشكل نسبة مئوية من مقدار الضريبة المتحققة على المكلف وهي جزء اصلي تفرضه السلطة المالية على المكلف المخالف لأحكام القانون، ومن استقراء نصوص قانون ضريبة العقار يمكن ملاحظة مواطن هذه الجزاءات في الحالتين التاليتين.

**الحالة الأولى:-** نص قانون ضريبة العقار على انه:-

أ. إذا لم تدفع الضريبة الأساسية خلال السنة المالية يضاف إليها (10%) من مقدارها عن كل سنة أو جزء منها يزيد على نصف السنة.

ب. إذا لم تدفع الضريبة الإضافية خلال المدة المقررة لتسديدها وفق الفقرة (2) من المادة (21) من القانون<sup>(1)</sup>، يضاف إليها (10%) من مقدارها على كل سنة أو جزء منها يزيد على نصف السنة<sup>(2)</sup>.

ولبيان كيفية تطبيق هذه الإضافة القانونية نورد المثال التالي:-

إن المكلف (س) تحققت عليه ضريبة أساسية مقدارها (100) ألف دينار، وضريبة إضافية مقدارها (50) ألف دينار، وتم تبليغه من قبل السلطة المالية بوجوب دفع الضريبة المتحققة عليه، مع بيان مقدارها وتاريخ استحقاقها، إلا أن المكلف قد تأخر عن تسديد الضريبة المتحققة

عليها كلها خلال سنتها المالية<sup>(3)</sup>، فهنا تفرض عليه إضافة مالية مقدارها 10% من اصل الدين الضريبي المتحقق عليه،

1. تنص الفقرة (1) من المادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 المعدل على أن (تستوفى الضريبة الإضافية في النصف الأول من السنة المالية التالية للسنة المتحققة فيها الضريبة ويحق للمكلف دفع هذه الضريبة في محل إقامته أو عمله أو في المحافظة التي تقع فيها أكثر عقاراته).

2. المادة (22) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

3. انظر-مواعيد تسديد ضريبة العقار بنوعيتها الأساسية والإضافية مادة (21) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر-وليزيد من التفصيل انظر-الرابع المبحث الثاني الفصل الثاني

ويتم حسابها على النحو الآتي:-

الأساسية، أما الإضافة التي تفرض على مبلغ الضريبة الإضافية فيتم حسابها بنفس الطريقة وعلى النحو الآتي:-

$$5000 = 100/10 \times 50,000$$

هذا في حالة تأخر المكلف عن دفع كل مبلغ الضريبة الأساسية والإضافية خلال سنتها المالية، أما في حالة قيام المكلف بدفع نصف مبلغ الضريبة فان الإضافة القانونية البالغة 10% تحتسب على النحو الآتي:-

$$5000 = 100/10 \times 50,000$$
$$2500 = 100/10 \times 25,000$$

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الإضافة إلى مقدار الضريبة التي تفرض عند الإخلال بواجب تسديد الضريبة الإضافية خلال مواعيدها المحددة قانوناً لا تطبق بحق الدوائر الرسمية عند تأخرها في تسديد الضريبة خلال مواعيدها المحددة<sup>(1)</sup>.

الحالة الثانية:- جاء في قانون ضريبة العقار ما يلي (على السلطة المالية أن تتحقق مكن صحة التقارير والبيانات المقدمة أليها من المكلف، وفي حالة إعطائه معلومات غير صحيحة فلها أن تفرض عليه إضافة قدرها 10% مكن مقدار الضريبة ...)<sup>(2)</sup>.

1. تنص الفقرة(4) من المادة(22) من التعليمات وزارة المالية عدد/7/ لسنة 1961 المعدل على (لا تفرض الإضافة المفروضة في الفقرة(2) من المادة(22) على الدوائر الرسمية وشبه الرسمية عند تأخرها عن تسديد الضريبة في مواعيدها المحددة) وإضافة القانونية المقررة بموجب الفقرة(2) من المادة(22) من التعليمات هي الإضافة التي تفرض في حالة الإخلال بواجب تسديد الضريبة الإضافية والبالغ مقدارها 10٪ من مقدار الضريبة المتحققة على المكلف.

–وقد ورد كذلك لفظ الإضافة إلى مقدار الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم(113) لسنة 1982 المعدل-انظر المادة(45) والبنود(4) من الفقرة(1) من المادة(56) والفقرة(2) من المادة(56) من القانون سالف الذكر.

2. انظر- الفقرة(4) من المادة(29) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم(162) لسنة 1959 المعدل.

يتبين من هذا النص إن الإضافة القانونية البالغة 10% من مقدار الضريبة المتحققة على المكلف, تطبق في حالة اكتشاف السلطة المالية, إن المكلف الخاضع للضريبة الإضافية وهو المكلف الذي يزيد دخله من عقاراته على (750,000) ألف دينار, والذي يجب عليه أن يقدم إلى السلطة المالية تقريراً ضريبياً يحتوي على المعلومات التي تعينها السلطة المالية<sup>(1)</sup>, قد أعطى معلومات غير صحيحة, أي أدرج في تقريره الضريبي معلومات كاذبة<sup>(2)</sup>, فللسلطة المالية هنا أن تفرض عليه إضافة مالية قدرها 10% من مقدار الضريبة الإضافية المتحققة عليه.

ولبيان كيفية تطبيق هذه الإضافة القانونية نورد المثال التالي:-

قدم المكلف (س) إلى السلطة المالية تقريراً ضريبياً يحتوي على المعلومات التي طلبتها منه, لأن لديه دخلاً من عقاراته يزيد على (750,000) ألف دينار وبذلك فإنه يخضع للضريبة الإضافية المفروضة بموجب أحكام قانون ضريبة العقار<sup>(3)</sup>, إلا أن السلطة المالية وعند التحقق من صحة المعلومات المقدمة إليها من قبل المكلف والمدرجة في التقرير الضريبي الذي قدمه إليها, ومن خلال الكشف على العقار, والأخذ بنظر الاعتبار ميزات العقار (مساحة العقار وموقعه, بدل الإيجار لعقار مماثل له في المنطقة نفسها)<sup>(4)</sup>, تبين لها بان مقدار البدل المدرج في التقرير المقدم إليها من قبل المكلف لا يطابق واقع العقار وما يتمتع به من مزايا, أي أن المكلف أعطى معلومات غير صحيحة في تقريره الضريبي, فهنا يكون للسلطة المالية صلاحية فرض إضافة قانونية على المكلف -المخالف- قدرها 10% من مقدار الضريبة الإضافية

المتحققة عليه(5), والبالغة (200,000) ألف دينار, وعليه يتم حساب الإضافة القانونية المقررة بموجب أحكام قانون ضريبة العقار على النحو الآتي:-  
 $20,000 = 100 / 10 \times 200,000$  ألف دينار مبلغ الإضافة القانونية.

1. انظر □ الفقرة (3) من المادة(29) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر
2. انظر لمزيد من التفصيل حول جريمة □ مخالفة- تقديم بيانات أو معلومات كاذبة, المطلب الأول المبحث الأول الفصل الثاني من هذه الرسالة
3. انظر □ الفقرة (2) من المادة (2) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

## الفرع الثاني

### مضاعفة الضريبة

يقضي المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار بمضاعفة الضريبة المستحقة بذمة عن بعض الأفعال التي يعدها القانون الضريبي جرائم -مخالفات- ضريبية<sup>(1)</sup>. وهي تتمثل في الحالتين التاليتين.

**الحالة الأولى:-** بين قانون ضريبة العقار أنه 0 إذا تبين أن العقار المدعى بخلوه لم يكن خالياً أو إذا أشغل العقار المدعى بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك, فلها أن تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية علاوة على الضريبة المتحققة في الحالة الأولى, وما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ أشغال العقار وتاريخ إطلاع السلطة المالية في الحالة الثانية,<sup>(2)</sup>.

الواقع أن هذه حالة تنطوي على شقين:-

**الشق الأول:-** يتعلق بالعقار المدعى بخلوه:- أي أن المكلف اخبر السلطة المالية تحريراً بخلوه عقاره, بحيث ادعى بان العقار غير مشغول ولا ينتفع منه بأي صورة كانت<sup>(3)</sup>, وبذلك يكون العقار معفى من ضريبة العقار بنوعيتها الأساسية والإضافية عن مدة الخلو, إذ نص قانون ضريبة العقار على انه (إذا بقي العقار خالياً مدة(3) ثلاثة اشهر فأكثر بصورة مستمرة, يعفى من الضريبة عن مدة الخلو التي لا تزيد على (6) ستة اشهر)<sup>(4)</sup>.

ألا انه يتبين للسلطة المالية أن العقار الذي يدعي المكلف بخلوه لم يكن خالياً، فللسلطة المالية هنا الحق بان تفرض على المكلف-المخالف- غرامة ضريبية تأخذ شكل مضاعفة الضريبة، بما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية، إضافة إلى اصل الدين (الضريبة المتحققة عليه أصلاً)، إذ نص قانون ضريبة العقار على (...فلها أن تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية علاوة على الضريبة المتحققة في الحالة الأولى)<sup>(5)</sup>.

1. انظر هذه الجرائم-المخالفات-المطلب الثالث المبحث الثاني الفصل الثاني من هذه الرسالة.  
2. انظر- البند (ب) من الفقرة (5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل - ورد أيضاً لفظ مضاعفة الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل. انظر- المادة(59) منه  
3. انظر- الفقرة(1) من المادة(3) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر  
4. انظر- البند(أ) من الفقرة(5) من المادة(4) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر  
5. انظر- البند(ب) من الفقرة(5) من المادة (4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل  
**الشق الثاني:-** يتعلق بإشغال العقار الخالي: يعاقب المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار، المكلف في حالة امتناعه عن إخبار السلطة المالية بإشغال العقار الذي سبق إن ادعى بخلوه، إذ منح المشرع السلطة المالية صلاحية بان تفرض عليه غرامة ضريبية، بشكل مضاعفة للضريبة، بما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية المتحققة عن المدة التي تقع بين تاريخ إشغال العقار وتاريخ إطلاع السلطة المالية، إذ نص القانون على انه (إذا اشغل العقار المدعى بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك فلها أن تفرض عليه... ما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ إشغال العقار وتاريخ إطلاع السلطة المالية في الحالة الثانية)<sup>(1)</sup>.

**الحالة الثانية:-** استعمل المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار لفظ المضاعفة أيضاً عندما قضى ( يعاقب كل من خالف أحكام الفقرة(1) من هذه المادة بدفع مثل الضريبة الأساسية التي تحققت عن المدة التي لم يخبر عنها، ويعاقب بمثلها عند العودة إلى المخالفة ذاتها)<sup>(2)</sup>. ومفهوم هذا النص هو أن تضاعف الضريبة الأساسية التي تحققت عن المدة التي لم يخبر عنها المكلف عن حالة العقار الذي سبق أن منح الإعفاء بموجب أحكام قانون ضريبة العقار<sup>(3)</sup>، ثم استعمل بطريقة لم يعد معها يشمل الإعفاء، وذلك لانتهاء الاعتبارات (الاجتماعية، الاقتصادية و السياسية) التي منح الإعفاء على أساسها، وكذلك تضاعف الضريبة الأساسية التي تحققت عن المدة التي لم يخبر عنها المكلف، في حالة امتناعه عن

إخبار السلطة المالية عن كل تغيير يطرأ على العقار يترتب عليه زيادة بنسبة (10%) في بدل إيجار, وذلك خلال شهر من تاريخ تغيير طريقة استعمال العقار أو من تاريخ حصول التغيير على العقار, وعند عودة المكلف -المخالف- إلى ارتكاب المخالفة ذاتها الامتناع

1. انظر □ البند (ب) من الفقرة(5) من المادة(4) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

2.تنص المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر على ما يلي :-

1. على المكلف بدفع الضريبة أن يبلغ السلطة المالية.0

أ. عن أي عقار منح الإعفاء بموجب المادتين الثالثة والرابعة من القانون ثم استعمل بصورة لم يعد يشملها الإعفاء. وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الاستعمال □ ب. عن كل تغيير في بدل الإيجار خلال شهر واحد من حصول التغيير في البديل). انظر مزيد من التفصيل حول هذا الموضوع المطلب الثالث المبحث الثاني الفصل الثاني من هذه الرسالة.

3. انظر □ المواد (3-4) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

عن إخبار السلطة المالية عن التغييرات التي تطرأ على العقار<sup>(1)</sup> - فإنه يكون ملزماً بدفع غرامة ضريبية بشكل مضاعفة الضريبة- يبلغ مقدارها مثلي -ضعفي- الضريبة الأساسية التي تحققت عن المدة التي لم يخبر عنها في الحالتين السابقتين<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثالث

#### التكليف القانوني للجزاءات المالية التي تفرضها السلطة المالية

لم يحدد المشرع العراقي الطبيعة القانونية لهذه الجزاءات, إضافة إلى أن القضاء العراقي اغفل ذلك.

وقد اختلف الفقه حول الطبيعة القانونية للجزاءات التي تفرضها السلطة المالية. فقد رأى بعضهم:- أن هذه الجزاءات هي تعويض مدني للخرينة العامة عن الأضرار الحقيقية أو المحتملة التي تلحق بها من جراء المخالفات الضريبية, إلا أن ما يؤخذ على هذا الرأي, هو إن التعويض المدني يجب أن لا يتجاوز حدود الضرر, بحيث يكون مرتبطاً بمقدار الضرر الحقيقي الحاصل, ويعمل على تغطيته, في حين أن مقدار الجزاءات المالية الضريبية قد يتجاوز مقدار الضرر الحاصل فعلاً, إضافة إلى انه يفرض عن الأضرار الحقيقية أو المحتملة التي تلحق بالخرينة العامة من جراء المخالفات الضريبية هذا من ناحية.

من ناحية أخرى فان العلاقة الضريبية بين الدول (الطرف الايجابي) والأشخاص الطبيعية أو المعنوية (الطرف السلبي) فيها, هي ليست علاقة تعاقدية, بل هي من علاقات القانون العام

(علاقة تنظيمية)<sup>(3)</sup>. ويرى بعض آخر أن هذه الجزاءات هي ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية بسبب قيام المكلف بمخالفة أحكام القوانين الضريبية بهدف التخلص من

---

1. انظر □ تفصيل هذه الجريمة □ المخالفة- في المطلب الثالث المبحث الثاني الفصل الثاني.

2. انظر- الفقرة(2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر.

3. انظر □ احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، المرجع السابق صفحة 280

- البشري الشوريجي، المرجع السابق صفحة 62

- رمسيس بهنام، المرجع السابق صفحة 369

- المرصفاوي، التجريم في التشريع الضريبي، المرجع السابق صفحة 170

- حسين خلاف، الوجيز في تشريع الضرائب، 1957 صفحة 273

أداء الضريبة كلاً أو بعضاً<sup>(1)</sup>، وهناك من يرى أن المضاعفة الواردة في أحكام قانون ضريبة العقار العراقي<sup>(2)</sup>، وهي بمثابة زيادة في الضريبة بقوة القانون، وهي ضريبة إضافية يقرها القانون الضريبي على مخالفة بعض أحكامه<sup>(3)</sup>.

إلا أن هذا الرأي قد انتقد من حيث أن دين الضريبة ينشأ بذمة المكلف بقوة القانون، بمجرد حصول الواقعة المنشئة للضريبة<sup>(4)</sup>، إما قرار السلطة المالية في تحديد مقدار الدين الضريبي فهو مجرد قرار كاشف عن هذا الدين، ويحدد مقداره وفقاً للقانون ولا ينشئه، في حين أن الجزاءات المالية تفرضها السلطة المالية عن بعض المخالفات الضريبية، وفي قانون ضريبة العقار فإنها تفرض بصورة أصلية بوصفها جزاء عن بعض المخالفات المرتكبة خلافاً لإحكامه<sup>(5)</sup>.

ويذهب رأي آخر إلى الجزاءات المالية التي تفرضها السلطة المالية هي جزاءات ضريبة فرضتها ذاتية القانون الضريبي، رعاية للدين الضريبي، تفرض على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي، بقصد ضمان تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً وتحصيله كاملاً وتعويض الخزينة العامة عن الأضرار التي تلحق بها من جراء المخالفات الضريبية، لذلك قامت هذه الجزاءات على أسس ضريبية بحتة، الغرض الرئيسي للقانون الضريبي، وهو ردف الخزينة العامة بالموارد المالية<sup>(6)</sup>، وقد انتقد هذا الرأي بالقول أنه ليس للتشريع الضريبي ذاتية مستقلة، إضافة إلى أنه يؤدي إلى تحويل جزاءات جنائية يستعين بها المشرع الضريبي للعقاب على المخالفات الضريبية- كالحبس والغرامة- إلى جزاءات ضريبية من حيث الطبيعة.

1. انظر-البشري الشوريحي، المرجع السابق صفحة 60.

2. يراد بها المضاعفة الواردة في الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ.

3. انظر-ايدن خالد قادر، المرجع السابق صفحة 114

4. تعرف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها (الحدث الذي يتوقف عليه نشوء دين الضريبة في ذمة المكلف الذي يجب عليه إن يؤديه إلى الخزينة العامة بمجرد نشوئه بصرف النظر عن القرار الذي تصدره السلطة المالية في تحديد مقدار هذا الدين، فالقرار يأتي لاحقاً وكاشفاً لدين الضريبة ولا ينشئه، وبالنسبة لضريبة العقار العراقي فان الواقعة المنشئة لها هي تملك الشخص الطبيعي او المعنوي لعقار مسقف في العراق أو في حكم العقار المسقف) انظر-طاهر الجنابي، المرجع السابق صفحة 60، وكذلك هشام صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج1، ط2، 1988 صفحة 169

5. انظر-المادة (7) والفقرة (1) من المادة (22) والفقرة (4) من المادة (29) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ

6. انظر.قدري نقولا عطية، المرجع السابق صفحة 103-201

إلا أن الرأي الغالب في الفقه وهو ما نؤيده، يذهب إلى أن للجزاءات المالية-الغرامة الضريبية<sup>(1)</sup>- التي تفرضها السلطة المالية طبيعة مزدوجة، فهي ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض، وان اختلفوا في تغليب إحدى الصفتين (العقوبة والتعويض) على الأخرى<sup>(2)</sup>، إلا أن الصفة الغالبة عليها هو رجحان صفتها التعويضية لذلك فهي (تعويض عقابي).

لذلك فان الأحكام العقابية التي تتعلق بالقوانين الضريبية قد تتميز عن قانون العقوبات العام، من حيث إنها تجمع بين بعض أحكام العقوبة والتعويض، فالقانون الضريبي يصور العقوبة الضريبية على نحو خاص، فهي عقوبة من جهة، من حيث أنها تؤلم المكلف-المخالف- لإحكام القانون الضريبي، باقتطاع جزء من أمواله، وهي من جهة أخرى تجر الضرر الذي لحق بالخبزينة العامة، وهذه الطبيعة المزدوجة أملتتها ذاتية القانون الضريبي.

لذلك فان جدوى الجزاء في القانون الضريبي يتمثل أو لا لدرء الخطر وجبر الضرر الذي يلحق مصلحة الخزينة العامة، وثانياً ردع مرتكب المخالفة الضريبية وتقويم سلوكه.

1. إن اصطلاح الغرامة الضريبية ليس اصطلاحاً تشريعياً ولكنه من ابتداء الفقه للدلالة على نوع متميز من الجزاءات التي توجد في القوانين الضريبية، انظر-البشري الشوريحي، المرجع السابق صفحة60

2. انظر-احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية المرجع السابق ص205-206، البشري الشوريحي، المرجع السابق، صفحة 61-62، كذلك محمود إبراهيم إسماعيل شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات-القاهرة 1959 ص 667 . وقد ذهب بهذا الاتجاه القضاء المصري.انظر- نقض مصري في 26/مارس(آذار) سنة 1963 منشور في مجموعة أحكام النقض الجنائية، السنة (14) ص249 وكذلك نقض 20/ديسمبر(كانون الأول) سنة 1965 منشور في مجموعة أحكام المنقض الجنائية السنة (16) صفحة937 .

### المبحث الثالث

#### العودة إلى الجريمة-المخالفة- الضريبية في قانون ضريبة العقار

يعد العود من الظواهر الخطيرة على امن المجتمع ونظامه، إذ أن المجرم-المخالف- الذي يرتكب الجريمة-المخالفة- ويحكم عليه بسببها، وتنفذ العقوبة بحقه ثم يعود لارتكاب الجريمة - المخالفة- ثانياً يفصح ذلك عن ميله إلى الإجرام واستهانته بالعقاب ما دام لم يرتدع من الأحكام التي سبق صدورها بحقه، لذلك يرى بعض الفقهاء إن الحكم السابق يعد بمثابة الأساس القانوني الذي يقوم عليه نظام العود<sup>(1)</sup>، والعود بوصفه نظاماً قانونياً كان ولا يزال يحظى باهتمام الفقهاء، كونه يمثل خرقاً للنظام القانوني مما يتطلب البحث عن سبيل قويم وصارم لتحاويه، ولهذه الاعتبارات دأبت التشريعات الجنائية عموماً ومنها التشريع الضريبي على العناية بهذا المظهر من مظاهر الإجرام ومعاملة المجرمين -المخالفين- الذين يتوافر لديهم هذا الظرف معاملة خاصة من حيث تشديد العقاب عليه، ولبيان أحكام العود إلى الجريمة - المخالفة- الضريبية، فإننا سنبحث ما يلي:-

**المطلب الأول:- مفهوم العود وأنواعه**

**المطلب الثاني:- شروط العود إلى الجريمة -المخالفة- الضريبية في إطار قانون ضريبة العقار**

### المطلب الأول

## مفهوم العود وأنواعه

نبين في هذا المطلب مفهوم العود وخصوصيته في القانون الضريبي وهو ما نتناوله في الفرع الأول في حين نخصص الفرع الثاني لبيان أنواع العود.

---

1. انظر-رسميس بهنام-النظرية العامة للقانون الجنائي-1965 صفحة 110

- أكرم نشأت إبراهيم-القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن-المرجع السابق صفحة 372

-باسم محمد شهاب-تعدد الجرائم وأثره في العقاب- رسالة ماجستير- كلية القانون- جامعة بغداد-1994-صفحة 36

## الفرع الأول

### مفهوم العود وخصوصيته في القانون الضريبي

دأبت التشريعات الجنائية عموماً ومنها التشريع الضريبي على عدم إعطاء تعريف محدد للعود في نصوص القانون، وإنما يكتفي القانون بتحديد شروط توافر حالة-ظرف- العود مع اختلاف فيما بين التشريعات في هذا التحديد<sup>(1)</sup>، تاركاً-القانون- للفقه والقضاء استخلاص ما يحقق مفهوم العود وتعريفه.

أما على صعيد الفقه فقد وردت تعاريف عدة للعود، فهناك من يعرفه بأنه(حالة الشخص الذي يعود إلى ارتكاب جريمة بعد سبق الحكم عليه نهائياً في جريمة أخرى)<sup>(2)</sup> ويعرفه آخرون بأنه (رجوع الشخص إلى الأجرام بعد سبق الحكم عليهم نهائياً في جريمة أو جرائم أخرى)<sup>(3)</sup>. بينما يعرفه آخرون بأنه (حالة خاصة يتميز بها المجرم الذي ارتكب جريمة بعد حكم نهائي صدر عليه لجريمة سابقة)<sup>(4)</sup>.

وما يلاحظ على هذا التعريف إنها تكاد تكون متشابهة بتعبير مشترك بينهما هو ارتكاب جريمة جديدة بعد سبق الحكم نهائياً في جريمة أخرى.

1. فمثلا قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 أورد نظاما خاصا للعود في المواد (104-184-187-190) وقد نصت الفقرة (12) من المادة (187) على أن (يعاقب بغرامة- لا تقل عن مئة جنيه ولا تتجاوز خمسمائة جنيه- في حالة مخالفة الفقرة (3) من المادة (32) والمادة (91)). وتضاعف العقوبة في حالة العود خلال ثلاث سنوات) وكذلك قانون ضرائب الخل اليمني رقم (31) لسنة 1991 □ نظم العود تنظيما خاصا حيث حدد في المادة (90) منه مجموعة من الأفعال التي تعتبر جرائم ضريبية وحدد عقوبة مرتكب تلك الأفعال وعقوبة من يعاود ارتكابها، ثم جاء في عجز المادة المذكورة ما يلي (.. يعاقب عند إدانته عن كل جرم... بالحبس .. أو بغرامة ... وتضاعف العقوبة في حالة العود أو التكرار).

2. انظر- محمد زكي أبو عامر- د. علي عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات- القسم العام- بيروت-الدار الجامعية-1984 ص360

3. انظر- د. مصطفى كامل، شرح قانون العقوبات- القسم العام- ط1- بغداد- مطبعة المعارف-1949 صفحة 276

4. انظر- عدنان الخطيب- موجز القانون الجزائي- المبادئ العامة في قانون العقوبات- الكتاب الأول- دمشق 1963 صفحة 700 □  
وللمزيد انظر- د. مأمون محمد سلامه- قانون العقوبات- القسم العام- ط3- دار الفكر العربي- القاهرة-1982-1983 □ صفحة 64، د. احمد فتحي سرور □ شرح قانون العقوبات □ القسم العام ج1- القاهرة- النهضة العربية-1981، صفحة 789.

ويعتبر العود من الظروف المشددة العامة التي تقتضي تشديد عقوبة الجريمة، ذلك لان مرتكب الجريمة سبق أن حكم عليه في جريمة سابقة ونال عنها عقوبة إلا إنها لم تكن كافية لردعه وإصلاحه، كما أن المجرم -المخالف- لأول قد ينم فعله عن احتمال خطورته على مصلحة المجتمع ونظامه بينما المجرم-المخالف-العائد للجريمة-المخالفة-يؤكد خطورته على مصلحة المجتمع وأمنه، الأمر الذي يقتضي معاملة المجرمين-المخالفين-العائدين معاملة خاصة من حيث تشديد العقاب عليهم<sup>(1)</sup>.

ويلاحظ إن أحكام العود في القواعد العامة تطبق على الجنايات والجنح فقط، دون أن تسري على المخالفات وذلك لقلّة خطورتها<sup>(2)</sup>.

أما في نطاق التشريع الضريبي فان للعود مفهوما خاصا ينسجم مع خصوصية الجرائم-المخالفات-الضريبية واستقلالية القانون الضريبي، وهذا ما نجده في مسلك المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار، حيث ضمن نصوص هذا القانون أحكاماً خاصة بالعود، فهو ظرف مشدد للعقوبة وجوبا، بمعنى وجوب تشديد عقوبة الجريمة-المخالفة-بحق المخالف عند العود، إذ نص القانون على أن (يعاقب كل من خالف أحكام الفقرة (1) من هذه المادة بدفع مثل الضريبة الأساسية التي تحققت عن المدة التي لم يخبر عنها ويعاقب بمثلها عند العود إلى المخالفة ذاتها)<sup>(3)</sup>.

ويلاحظ أن عقوبة الجريمة -المخالفة- الضريبية التي أوجب القانون تشديدها-ضعفين-عند العود إلى ارتكاب المخالفة الضريبية هي عقوبة مالية تفرض من قبل السلطة المالية<sup>(4)</sup>، بمعنى أن الجريمة-المخالفة-الضريبية التي شملها المشرع الضريبي بأحكام العود هي من الجرائم-

المخالفات-الضريبية البحتة وهذه إحدى خصائص القانون الضريبي, وما يتضمنه من جرائم-  
مخالفات-تتميز بطبيعة خاصة عن بقية الجرائم وذلك نظرا لخصوصية المصلحة موضوع  
الحماية التي تهدرها تلك الجرائم-المخالفات-وهي مصلحة الخزينة العامة.

1. انظر- محمود محمود مصطفى-شرح قانون العقوبات-القسم العام-ط10-المرجع السابق صفحة 670

2. انظر- المادة (139) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل

3. انظر- الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

4. انظر- الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي سالف الذكر

## الفرع الثاني

### أنواع العود

إن للعود أنواعاً متعددة ينبغي بيانها من اجل تحديد نوع العود الضريبي الذي اقره المشرع  
العراقي في قانون ضريبة العقار من بين تلك الأنواع, وينقسم العود عموماً إلى ثلاثة أقسام,  
فهو ينقسم من حيث اشتراط المماثلة من عدمها إلى عود عام وعود خاص, وينقسم من حيث  
الزمن الذي يفصل بين الجريمتين-المخالفتين-إلى عود مؤقت وعود مؤبد, كما ينقسم من حيث  
الجرائم-المخالفات-المتطلب توافر الحكم البات -النهائي- فيها قبل ارتكاب الجريمة الجديدة -  
اللاحقة- إلى عود بسيط وعود متكرر, وسنبحث هذه الأنواع تباعاً فيما يلي:-

### أولاً:- العود العام والعود الخاص

يراد بالعود العام, العود الذي لا يشترط فيه التماثل أو التشابه بين الجريمتين, الأولى التي  
صدر بصدها الحكم السابق, والثانية التي يثار بشأنها العود, سواء من حيث الوصف او  
النوع, ومثالها أن يرتكب شخص جريمة قتل ويحكم عليه بسببها ثم يعود ويرتكب جريمة  
سرقة(1).

أما العود الخاص فلكي يتحقق ينبغي أن تتماثل أو تتشابه الجريمة المحكوم بها نهائياً-الجريمة  
السابقة- مع الجريمة الجديدة-الجريمة اللاحقة-, بمعنى آخر لا يتوافر العود الخاص إلا إذا  
كانت الجريمتان-السابقة واللاحقة-من النوع ذاته أو من أنواع متشابهة(2), وهذا ما يشترطه  
المشرع العراقي إذ نجد أن العود في أحكام قانون ضريبة العقار لا يتحقق إلا إذا كانت

الجريمتان-المخالفتان-السابقة التي صدر بصدها حكم سابق نهائي-بات-والجريمة-  
المخالفة-اللاحقة التي يثار بصدها العود من ذات النوع، وهي من الجرائم-المخالفات-  
الضريبية البحتة التي يكون الفصل فيها من قبل السلطة المالية<sup>(3)</sup>.

1. انظر-علي حسين الخلف-د.سلطان عبد القادر الشاوي-المرجع السابق صفحة 448

2. انظر-د.علي راشد-القانون الجنائي-ط2-القاهرة-دار النهضة العربية-1974 صفحة 613

-وقد اخذ المشرع العراقي في قانون العقوبات رقم(111) لسنة 1969 المعدل بالعود العام، ولذلك بموجب المادة (139) والتي مفادها ما يلي □ من حكم عليه نهائياً لجناية وثبت ارتكابه بعد ذلك جنائية أو جنحة أياً كان نوعها وطبيعتها، واخذ أيضاً بالعود الخاص إلى جانب العود العام على من حكم عليه نهائياً لجنحة وثبت ارتكابه بعد ذلك أي جنائية أو جنحة مماثلة للجنحة الأولى. انظر-البندود(1-2) من المادة سالفه الذكر

3. الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل

والتماثل الذي يعد شرطاً أساسياً لتحقيق حالة العود هو على نوعين:-

**النوع الأول:-** تماثل حقيقي يتحقق بوحدة العناصر المكونة لكل من الجريمتين السابقة واللاحقة - مثال ذلك أن يرتكب المخالف الجريمة -المخالفة- الضريبية ويحكم عليه بسببها بحكم نهائي - بات ثم يعود ويرتكب الجريمة -المخالفة- الضريبية نفسها مرة أخرى فهنا ينص القانون على تشديد عقوبة العائد فيكل جريمة -مخالفة على حدة<sup>(1)</sup>، وهذا ما عليه الحال في قانون ضريبة العقار العراقي، إذ يتطلب لقيام حالة العود تماثل الجريمتين -المخالفتين- الجريمة الضريبية السابقة والجريمة الضريبية اللاحقة تماثلاً حقيقياً<sup>(2)</sup>.

**النوع الثاني:-** تماثل حكمي يتحقق باتحاد الجريمتين - السابقة واللاحقة- في طبيعة الحق المعتدى عليه أو الدوافع التي دفعت الفاعل إلى ارتكاب الجريمة<sup>(3)</sup>، مثال ذلك التماثل بين جريمة -مخالفة- ضريبة معينة وأية جريمة -مخالفة- ضريبية أخرى وردت في القانون نفسه لأنها جميعها تهدف إلى حماية مصلحة الخزينة العامة، وعليه فإن الحكم الصادر في واحدة من الجرائم -المخالفات- الضريبية التي وردت في قانون ضريبي معين يعد حكماً نهائياً - سابقة- في العود بالنسبة للجرائم -المخالفات- الضريبية الأخرى التي وردت في القانون ذاته.

- 
1. انظر □ الفقرة(2) من المادة(7) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر
  2. انظر □ علي حسين خلف وسلطان عبد القادر الشاوي □ المرجع السابق صفحة 452
  3. انظر □ علي حسين خلف وسلطان عبد القادر الشاوي □ المرجع السابق صفحة 452
  - انظر □ محمود مصطفى, شرح قانون العقوبات □ القسم العام □ ط10 □ المرجع السابق صفحة 670

### ثانياً: - العود المؤقت والعود المؤبد

يقصد بالعود المؤقت العود الذي يشترط لتحقيقه ارتكاب الجريمة خلال فترة زمنية معينة من الحكم النهائي -البات- الصادر من اجل الجريمة السابقة<sup>(1)</sup>, بعبارة أخرى ارتكاب الجريمة اللاحقة -الجديدة- قبل مضي مدة زمنية معينة من صدور الحكم النهائي -البات- في الجريمة السابقة<sup>(2)</sup>, وهذا ما اخذ به التشريع الضريبي المصري مثلاً حيث نجد أن القانون الضريبي يشترط لتحقيق العود ارتكاب الجريمة -المخالفة- الضريبية اللاحقة قبل مضي مدة زمنية معينة على ارتكاب الجريمة -المخالفة- الضريبية السابقة<sup>(3)</sup>.

أما العود المؤبد فهو العود الذي لا يشترط فيه مدة زمنية معينة بل يعتبر -المخالف- عائداً متى ما ارتكب الجريمة -المخالفة- الضريبية اللاحقة -الجديدة- بعد سبق الحكم عليه نهائياً عن جريمة -مخالفة- سابقة, أي مهما طال الزمن على صدور الحكم النهائي السابق<sup>(4)</sup>, وهذا ما اخذ به المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار حيث لم يشترط مدة زمنية معينة لاعتبار المخالف عائداً, وإنما قضى بتشديد عقوبة العائد دون اشتراط مدة زمنية معينة يرتكب حلال المخالف الجريمة -المخالفة- الضريبية اللاحقة إذ نص القانون على أن (يعاقب .... بدفع مثل الضريبة الأساسية .... ويعاقب بمثلها عند العود إلى المخالفة ذاتها)<sup>(5)</sup>.

1. اخذ المشرع العراقي في قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 المعدل بالعود المؤقت، إذا اشترط لتحقيق حامله العود أن تقع الجريمة الثانية □ اللاحقة- قبل مضي المدة المحددة لرد الاعتبار، إلا أن قرار مجلس قيادة الثورة (المذحل) رقم (997) في 1978/7/30 المنشور في الوقائع العراقية عدد 267 في 1978/8/7 قد ألغى قانون رد الاعتبار رقم (3) لسنة 1967 المعدل، وعليه فإذا ارتكب المخالف جريمة جديدة بعد سبق الحكم عليه عن جريمة سابقة ولم ينقض هذا الحكم لأي سبب من أسباب الانقضاء فإنه يعتبر عائداً.

2. انظر □ د. جلال ثروت □ قانون العقوبات العام □ بيروت بلا سنة طبع □ 267.

3. تنص الفقرة (4) من المادة (187) من قانون الضريبة الموحد المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 على أن (يعاقب بغرامة .. في حالة عدم إمساك الممول الدفاتر التجارية ... وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات).

4. انظر □ جندي عبد الملك □ الموسوعة الجنائية- ج1- صفحة 272.

5. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

### ثالثاً: - العود البسيط والعود المتكرر

يراد بالعود البسيط الرجوع إلى الإجراء بعد سبق الحكم على الجاني -المخالف- نهائياً ولو لمرة واحدة، أي أن العود البسيط يتحقق في حالة سبق الحكم على الشخص -المخالف- نهائياً لمرة واحدة ثم يرتكب مخالفة جديدة<sup>(1)</sup> وهذا ما يأخذ به المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار، إذ أن المخالف يعد عائداً بمجرد ارتكابه مخالفة جديدة بعد سبق الحكم عليه نهائياً عن مخالفة سابقة<sup>(2)</sup>.

أما العود المتكرر فيتحقق في حالة سبق الحكم على الشخص -المخالف- نهائياً في جريمة لأكثر من مرة واحدة<sup>(3)</sup>، بمعنى أن العود المتكرر لا يتحقق إلا إذا ارتكب الشخص -المخالف- جرمته الجديدة التي أثار بصددها العود بعد سبق الحكم عليه نهائياً بعقوبتين أو أكثر<sup>(4)</sup>. مما تقدم يتضح لنا أن نوع العود الذي اقره المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار ينصف بخصائص معينة هي:-

1. انه عود خاص يتطلب لتحقيقه تماثل الجريمة -المخالفة- الضريبية السابقة التي صدر بشأنها حكم نهائي مع الجريمة -المخالفة- الضريبية اللاحقة التي ثار بصددها العود، وهذا التماثل يجب أن يكون تماثلاً حقيقياً، بمعنى إن يرتكب المخالف الجريمة -المخالفة- الضريبية نفسها مرتين أو أكثر يفصل بينهما حكم بات.

2. عود وجوبي، إذ أن القانون جعل تشديد العقوبة في حالة العود أمراً وجوبياً، فعلى الجهة التي تتولى فرض العقوبات الضريبية وهي السلطة المالية في هذه الحالة أن تفرض العقوبات المشددة بمجرد توافر الشروط اللازمة لقيام العود<sup>(5)</sup>.

1. انظر- محمد زكي أبو عامر □ د. علي عبد القادر القهوجي- شرح قانون العقوبات القسم العام □ المرجع السابق صفحة 362 □ انظر كذلك عبد الحميد الشورابي- ظروف الجريمة المشددة والمخففة □ دار المطبوعات الجامعية □ الإسكندرية 1977 صفحة 104.

2. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

3. انظر- نشأت احمد نصيف العود إلى الجريمة- رسالة ماجستير- كلية القانون- جامعة بغداد 1981 صفحة 54.

4. وقد اخذ بالعود المتكرر قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (187) لسنة 1993 إذ جاء في المادة (104) منه ما يلي (...). ويضعف هذا المبلغ الإضافي في حالة تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة، ويزداد إلى ثلاثة أمثاله عند تكرار المخالفة في أي سنة من السنوات التالية للسنة التالية).

5. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

3. عود مؤبد، لا يشترط القانون لتحقيقه ارتكاب الجريمة - المخالفة - الضريبة اللاحقة خلال فترة زمنية معينة<sup>(1)</sup>، وإنما يعتبر المخالف عائداً متى ارتكب الجريمة-المخالفة- الضريبة اللاحقة بعد سبق الحكم عليه نهائياً عن جريمة-مخالفة-ضريبة سابقة.

4. عود بسيط يكفي لتحقيقه ارتكاب المخالف لجريمة - مخالفة - ضريبة لاحقة بعد سبق الحكم عليه نهائياً عن جريمة - مخالفة - ضريبة سابقة ولو لمرة واحدة.

## المطلب الثاني

### شروط العود إلى الجريمة - المخالفة - الضريبة في قانون ضريبة العقار

لكي يعتبر المخالف عائداً إلى الجريمة-المخالفة- الضريبة، يستلزم توافر طائفتين من الشروط، الأولى تتعلق بوجود حكم سابق ضد المخالف، بالإدانة عن جريمة -مخالفة - ضريبة، الثانية تتمثل بارتكاب جريمة-مخالفة- ضريبة جديدة-لاحقة-.

### أولاً:- صدور حكم سابق بالإدانة عن جريمة- مخالفة-ضريبة

يعد الحكم السابق الذي يصدر بإدانة المخالف عن جريمة-مخالفة-ضريبة سابقة بمثابة الأساس القانوني الذي يقوم عليه العود، إذ أن هذا الحكم يعبر عن أن مرتكب الجريمة-مخالفة- الضريبة السابقة لم يرتدع بالعقوبة التي قضى بها ذلك الحكم، ولكي يتحقق العود يجب أن يكون المخالف قد أدين نهائياً بحكم بات عن جريمة -مخالفة- ضريبة سابقة قبل أن يرتكب الجريمة الجديدة -اللاحقة- إذ لا يكفي أن يكون قد ارتكب المخالف جريمة -مخالفة -

جديدة- بعد الجريمة -المخالفة- السابقة دون أن يدان عنها نهائياً، وذلك لان العلة في تشديد العقوبة على العائد تمكن في عدم كفاية العقوبة عن الجريمة -المخالفة- السابقة في تحقيق الردع أو الإنذار من مغبة الإقدام على ارتكاب الجريمة -المخالفة- مرة أخرى<sup>(2)</sup>، إضافة إلى أن المشرع الضريبي يحاول أن يمنع بشدة ارتكاب الجرائم-المخالفات-الضريبية لما تسببه من تعريض الخزينة العامة للخطر أو إصابتها بالضرر<sup>(3)</sup>، ويشترط في الحكم السابق بالإدانة عن الجريمة-المخالفة-الضريبية شروط معينة هي:-

1. انظر- الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار سالف الذكر.

2. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات، القسم العام، ط10، المرجع السابق صفحة 673

3. نائل عبد الرحمن صالح، المرجع السابق صفحة 50-51.

1. أن يكون الحكم السابق صدر بعقوبة عن جريمة-مخالفة-ضريبية.

يجب أن يكون الحكم الذي يعتبر أساساً للعود مشتملاً على عقوبة من العقوبات التي ينص عليها القانون الضريبي، وفي إطار قانون ضريبة العقار فان العقوبة التي يجب أن يشتمل عليها الحكم السابق هي عقوبة مالية ذات صفة تعويضية تجمع بين عنصري العقاب والتعويض<sup>(1)</sup>، هذا من ناحية من ناحية أخرى أن تكون الجريمة التي صدر فيها المكن السابق جريمة-مخالفة-ضريبية نص عليها المشرع في ثنايا القانون الضريبي.

2. أن يكون الحكم السابق نهائياً.

أي أن يكون الحكم السابق حائزاً قوة الشيء المقضي به، فلا يقبل الإلغاء أو التعديل قبل وقوع الجريمة -المخالفة- الثانية -اللاحقة- سواء باستنفاد طرق الطعن أو بفوات المواعيد المقررة للطعن، ولا أهمية فيما إذا تم تنفيذ الحكم فعلاً أو نفذ جزئياً أو لم ينفذ مطلقاً، وعلّة ذلك تكمن في إنذار المخالف قد قام على صدور الحكم وليس على تنفيذ العقوبة التي يقضي بها<sup>(2)</sup>.

ويترتب على ذلك أن المخالف إذا ارتكب الجريمة -المخالفة- اللاحقة أثناء نظر الطعن في الحكم أو خلال فترة سريان ميعاد الطعن لا يعد -المخالف- عائداً، وعلّة ذلك هو أن المشرع لا يفترض أن المخالف قد تلقى إنذاراً حقيقياً إلا إذا كان الحكم نهائياً، كما أن المشرع لا يريد أن يقيم أحكام العود على أساس قابل للزوال، لان الحكم قبل أن يصبح باتاً يكون عرضة للإلغاء أو التعديل فإذا ما الغي أو عدل انتفى احد شروط العود الأمر الذي يصبح فيه تشديد العقوبة بلا محل<sup>(3)</sup>.

3. أن يظل الحكم السابق قائماً حتى ارتكاب الجريمة -المخالفة- الثانية- اللاحقة. إذ أن العود لا يقوم إلا إذا كان الحكم السابق قائماً ومنتجاً لإثارة إلى حين ارتكاب الجريمة - المخالفة- اللاحقة، ذلك لان عدم زوال الحكم السابق هو الشرط الوحيد الذي يبرر القول بان المخالف ارتكب الجريمة -المخالفة- الجديدة متجاهلاً الإنذار الذي وجه إليه، أما في حالة زوال الحكم السابق فلا يمكن أن ينسب إلى المخالف هذا التجاهل<sup>(4)</sup>.

1. انظر □ الفقرة(2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، ونظر فيما يتعلق بالطبيعة القانونية لهذا العقوبة □ الفرع الثالث □ المطلب الثاني □ المبحث الثاني □ من هذا الفصل
2. انظر- علي راشد □ المرجع السابق صفحة 617 □ جندي عبد الملك □ الموسوعة الجنائية □ ج3- صفحة 280
3. انظر □ حسن الفكهاني □ موسوعة الفقه والقضاء للدول العربية □ ج20 □ القاهرة 1977-1978 صفحة 578
4. انظر □ حسن الفكهاني، المرجع السابق صفحة 579

ويعتبر الحكم قائماً من وقت صيرورته باتاً إلى حين ترد عليه حالة من الحالات المنهية لبقائه كالعفو العام وانتهاء مدة إيقاف التنفيذ مثلاً، ففي مثل هذه الحالات يزول الحكم السابق وبالتالي ينقضي العود، أما مجرد سقوط العقوبة سواء بالعفو عنها أو بمضي المدة، فان ذلك لا يؤثر في كون الحكم قائماً، وبالتالي لا يحول دون اعتبار الحكم السابق أساساً للعود، لان اثرهما مقصور على سقوط العقوبة فقط دون أن يمتد إلى الآثار الأخرى<sup>(1)</sup>.

4. أن يكون الحكم السابق صادراً عن جهة وطنية مختصة، لكي يمكن اعتباره أساساً للعود، وقد حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار السلطة المالية إلى جانب المحاكم الجنائية باعتبارها الجهة المختصة بالنظر في الجرائم -المخالفات- الضريبية المرتكبة خلافاً لاحكام القانون، وتحديداً المخالفات الضريبية ذات الطابع الضريبي البحت، وفرض العقوبات المحددة قانوناً بحق مرتكبيها<sup>(2)</sup>، وتكون الأحكام الصادرة عن السلطة المالية أساساً للعود، كما هو الحال بالنسبة للأحكام الصادرة عن المحاكم الجنائية.

ويترتب على ما تقدم إن الأحكام الصادرة عن جهات أجنبية لا يمكن الاعتماد بها كأساس لقيام العود، لان حق الدولة في العقاب يعتبر مظهراً من مظاهر سيادة الدولة إضافة إلى أن هذا الاتجاه يأتي تطبيقاً لقاعدة إقليمية القانون الضريبي التي تقضي بأن يطبق ذلك القانون في إقليم الدولة ولا يتعدى إلى إقليم دولة أخرى، وعليه لا يمكن اعتبار المخالف لإحكام تشريع ضريبي لدولة معينة مخالفاً في الوقت ذاته تشريع ضريبي في دولة أخرى<sup>(3)</sup>.

1. انظر □ المعطي بوعبيد □ دليل القانون الجنائي المغربي □ المعهد الوطني للدراسات القضائية بلا سنة طبع صفحة 138

2. انظر □ الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل

3. انظر □ احمد فتحي سرور- قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية، المرجع السابق صفحة 85

### ثانياً: ارتكاب جريمة-مخالفة-ضريبية جديدة-لاحقة-

إضافة لوجود حكم سابق نهائي بحق مرتكب الجريمة-المخالفة-الضريبية السابقة المنصوص عليها في القانون الضريبي يستلزم العود ارتكاب المخالف جريمة-مخالفة-ضريبية جديدة-لاحقة-للحكم النهائي الصادر بإدانتته عن الجريمة-المخالفة-السابقة، ولكي تعتبر الجريمة-المخالفة-الضريبية اللاحقة شرطاً لتحقيق العود يشترط فيها شروط معينة هي:-

1. أن تكون الجريمة الجديدة جريمة-مخالفة-ضريبية:- بمعنى أن تكون الجريمة-المخالفة-اللاحقة بوصفها شرطاً أساسياً لتحقيق العود جريمة-مخالفة-ضريبية<sup>0</sup>، أي أن يرتكب المخالف جريمة-مخالفة-ضريبية جديدة-ثانية-ينص عليها التشريع الضريبي، بعد صدور حكم نهائي-بات-بحقه عن جريمة-مخالفة-ضريبية سابقة، وفي إطار قانون ضريبة العقار يشترط لتحقيق العود أن تكون الجرائم-المخالفات-الضريبية اللاحقة والسابقة من ذات النوع، أي أن تكون من الجرائم-المخالفات-الضريبية البحتة التي يتم الفصل فيها من قبل السلطة المالية<sup>(1)</sup>.

2. أن يرتكب الجريمة-المخالفة-الضريبية الجديدة والحكم السابق لم تنقض آثاره بمعنى أن ترتكب الجريمة-المخالفة-الضريبية الجديدة-اللاحقة-والحكم السابق-البات-الصادر بحق المخالف عن الجريمة-المخالفة-السابقة قائم منتج لآثاره، أما إذا انقضى الحكم السابق-البات-الصادر عن الجريمة-المخالفة-الضريبية السابقة بأحد أسباب الانقضاء الواردة في القواعد العامة<sup>(2)</sup>، والتي يمكن الأخذ بها في إطار القانون الضريبي فلا يعتبر مرتكب الجريمة-المخالفة-الضريبية-المخالف-عائداً، إذا ارتكب بعد ذلك جريمة-مخالفة-ضريبية جديدة، بل

يجب أن يكون الحكم السابق-البات-قائماً لم تنقض آثاره بأحد أسباب الانقضاء، أما انقضاء العقوبة المحددة في الحكم السابق فإنه لا يؤثر على وجود الحكم الذي يتضمن تلك العقوبة وما يترتب عليه من آثار وأهمها اعتباره أساساً للعود<sup>(3)</sup>.

1. انظر-الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

2. مثل العفو العام-رد الاعتبار-انقضاء مدة وقف التنفيذ-صدور قانون جديد يبيح الفعل المرتكب.

-انظر-المواد (2-153-144-149) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.

-انظر-احمد حبيب السماك، ظاهرة العود إلى الجريمة في الشريعة الإسلامية والفقهاء الجنائي الوضعي 1985 صفحة 406

3. انظر-عدنان الخطيب-موجز القانون الجنائي-المرجع السابق صفحة 756

3. أن تكون الجريمة-المخالفة-الضريبية الجديدة مماثلة للجريمة التي سبق الحكم فيها.

أن من الخصائص التي تتميز بها العود إلى الجريمة-المخالفة-الضريبية هو انه عود خاص، بمعنى انه لا يتحقق إلا إذا ارتكب المخالف جريمة-مخالفة-ضريبية جديدة-لاحقة-تماثل الجريمة-المخالفة السابقة التي صدر بحقه عنها حكم نهائي<sup>(1)</sup>، وقد اشترط المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار أن يكون التماثل لتحقق العود تماثلاً حقيقياً، أي أن يرتكب المخالف الجريمة-المخالفة-الضريبية نفسها مرتين يفصل بينهما حكم بات، وقد حدد المشرع العراقي نوع الجريمة-المخالفة-الضريبية-التي يثار بصدها العود بأنها من الجرائم-المخالفات-الضريبية البحتة، ونص على عقوبة العائد في جريمة-مخالفة-على حدة<sup>(2)</sup>.

1. انظر-البشري الشوريحي-المرجع السابق صفحة 69
2. انظر-الفقرة (2) من المادة (7) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

## الخاتمة

بعد أن أتمنا بحثنا يمكننا أن نخرج بعدد ن الاستنتاجات والمقترحات  
أولاً:-**الاستنتاجات**

1. تميز الالتزام الضريبي عن الالتزامات الأخرى في إطار القانون الخاص، إذ أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون، وان المكلف في مركز تنظيمي في إطار العلاقة الضريبية مما يعني عدم الاعتراف بالمراكز التعاقدية في تحديد دين الضريبة.
2. تميز الجرائم-المخالفات- الضريبية بطبيعة قانونية خاصة عن الجرائم العادية في قانون العقوبات، ويرجع ذلك إلى طبيعة المصلحة موضوع الحماية التي شرعت هذه الجرائم والعقوبات لحمايتها-مصلحة الخزينة العامة-وطبيعة القانون الذي يتضمن هذه الجرائم-المخالفات-القانون الضريبي الذي يتميز هو الآخر بذاتية خاصة تجعل منه قانونا مستقلا ومتميزا في أحكامه وتطبيقاته، إلا أن هذا الأمر لا يعني انه بمعزل عن المبادئ العامة للقانون واستتاده إليها فيما لم يرد به نص وبما ينسجم مع أحكامه.
3. خصوصية الجزاءات الضريبية التي تفرض ضد من يخالف أحكام قانون ضريبة العقار من حيث تعددها-الحبس والغرامة-اللتين تفرضهما المحاكم المختصة، فالحبس يمكن أن يفرض كعقوبة أصلية منفردة تارة، وتارة أخرى بصفته كعقوبة أصلية تخريبية، كجزاء تخريبي مع عقوبة الغرامة، أما الجزاءات التي تفرضها السلطة المالية فيمكن أن تفرض بشكل إضافة إلى

مقدار الضريبة بنسبة مئوية معينة أو بصورة مضاعفة الضريبة، وهي تجمع بين عنصر التعريض وعنصر العقاب.

4. إن تقرير أحكام التجريم والعقاب ضمن نصوص قانون ضريبة العقار هي بمثابة ضمانات لتنفيذ الالتزامات الضريبية الملقاة على عاتق المكلفين بالضريبة بما ينطوي عليه من أوامر ونواه، ولمنع تعريض المصلحة الضريبية -المالية- للدولة للضرر أو الخطر، ولجبر الضرر الذي يصيب هذه المصلحة في حالة وقوعه، وردع مرتكب الجريمة-المخالفة الضريبية وتقويمه، وإن جميع الالتزامات الضريبية هي من طبيعة قانونية واحدة وهي التزامات أصلية، وعلى أي حال يمكن تقسيمها إلى مجموعتين:

**المجموعة الأولى:-** وتضم الأوامر الملقاة على عاتق المكلفين سواء ما يتعلق منها بتوافر الأدلة والمعلومات والبيانات إلى السلطة المالية حول حدوث الواقعة المنشئة للضريبة أو ما يتعلق بتقدير وعاء الضريبة أو ضمان تحصيلها.

**المجموعة الثانية:-** وتشمل النواهي أي الابتعاد عن المحظورات كافة بالامتناع عن إتيان أي فعل يمثل انتهاكا لإحكام القانون الضريبي.

## ثانياً:- المقترحات

### المقترح الأول

تعديل نص الفقرة (1) من المادة (17) من قانون ضريبة العقار العراقي بحيث يكون تقديم الاعتراض-الطعن- على قرارات لجان التقدير من قبل المكلف إلى لجان التدقيق مباشرة خلال المدة المحددة قانوناً وليس عن طريق السلطة المالية.

التبرير:- إن جعل القانون تقديم الاعتراض على قرارات لجان التقدير من قبل المكلف إلى لجان التدقيق عن طريق السلطة المالية قد يدفع بالأخير-السلطة المالية- إلى عدم رفع أو تقديم الاعتراض إلى لجان التدقيق نكاية بالمكلف مما يؤدي إلى الأضرار بمصلحته.

### المقترح الثاني

إعادة النظر في مبلغ الغرامة المقررة لمرتكبي الجرائم-المخالفات-الضريبية التي يتم فرضها من قبل المحاكم المختصة، برفع الحد الأعلى لهذا النوع من الغرامات بحيث يكون للقاضي سلطة تقديرية واسعة في مواجهة الظروف المختلفة من ناحية، ولكي تكون هذه الغرامة ابلغ في ردع المخالف وإصلاحه من ناحية أخرى.

**التبرير:-** إن مقدار الغرامة التي يحددها المشرع العراقي من قانون ضريبة العقار والتي يتم فرضها من قبل المحاكم المختصة هي على قدر كبير من البساطة مقارنة بجسامة الجرائم-المخالفات-الضريبية المقررة لها من جانب، وبالظروف التي يمر بها البلد-حالة التضخم وانخفاض قيمة النقود-من جانب آخر، بحيث لا تشكل هذه الغرامة أثراً رادعاً في نفس مرتكب الجريمة-المخالفة-الضريبية.

### المقترح الثالث

-تعميم أحكام العود الضريبي ضمن نصوص قانون ضريبة العقار العراقي رقم(162) لسنة 1959 المعدل، بحيث ينطبق على جميع الجرائم -المخالفات- الضريبية ضمن القانون وليس على مخالفات محددة.

**التبرير:-** إن تقرير العود إلى الجرائم-المخالفات- الضريبية عموماً يعمل على ردع المخالف عن العود إلى ارتكاب الجريمة-المخالفة-الضريبية، فالمخالف الذي يعلم أن العقوبة الضريبية سوف تشدد عليه إذا عاد إلى ارتكاب جريمة-مخالفة- ضريبية معينة فإنه سوف يرتدع عن معاودة نشاطه المخالف خصوصاً إذا كانت تلك العقوبة رادعة.

### المقترح الرابع

شمول الأفعال الجرمية الواردة في المادة(30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم(162) لسنة 1959 المعدل بالتسوية الصلحية تماشياً مع موقف المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

**التبرير:-**

أ.إن الجرائم-المخالفات-الضريبية المنصوص عليها في المادة (30) من قانون ضريبة العقار مشابهة للجرائم-المخالفات-الضريبية المنصوص عليها في المادتين (57-58) من قانون

ضريبة الدخل، المشمولة بالتسوية الصلحية من حيث شدة الجسامة، إذ يعاقب المشرع الضريبي على هذه الجرائم -المخالفات- الواردة في كلا القانونين بعقوبة الحبس، وهي بذلك تعد نوعاً واحداً من الجرائم وهي الجنح.

ب. إن إقرار التسوية الصلحية أي الاستعاضة عن الجزاءات السالبة للحرية بدفع مبلغ من المال -مقابل الصلح- إنما يؤدي في المحصلة النهائية إلى تحقيق منفعة مالية للدولة وهذا ما ينسجم مع هدف المشرع المالي في فرض الضريبة هذا من ناحية، من ناحية أخرى إن إقرار التسوية الصلحية يخفف من العبء على كل من القضاء والخصوم -المكلف والسلطة المالية- إذ أن اللجوء إلى الصلح بين المتخاصمين -المكلف والسلطة المالية- يسمح بتقليل الدعاوى المقامة أمام القضاء وتجنب إجراءات التقاضي التي تمتاز غالباً بطول إجراءاتها وتعقيدها، وتكاليفها الباهظة، وقد يترتب عليها في النهاية حبس المكلف الذي ينعكس سلباً على مصلحة الدولة المالية.

### المقترح الخامس

وضع نص يقرر المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي صراحة ضمن نصوص قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، وبيان أسلوب إيقاع العقوبة بحقه. التبرير: -وذلك لقطع الخلافات الفقهية الدائرة بشأن مسؤولية الشخص المعنوي جنائياً، ما دام للشخص المعنوي خصوصية معينة ضمن أحكام القانون الضريبي، ولبيان مدى خضوعه للجزاءات الجنائية خصوصاً الجزاءات السالبة للحرية -الحبس-.

## المصادر

### أولاً: - الكتب

1. ابن منظور (جمال الدين محمد بن مكرم بن علي الأنصاري) لسان العرب المحيط-المجلد الأول-دار لسان العرب-بيروت- بلا سنة طبع.
2. د.احمد حبيب السماك-ظاهرة العود إلى الجريمة في الشرعية الإسلامية والفقہ الجنائي الوضعي-بلا مكان طبع-1985
3. د.احمد فتحي سرور-شرح قانون العقوبات-القسم العام ج1-القاهرة-النهضة العربية-1981
4. د.احمد فتحي سرور-قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية-ط1-مكتبة النهضة العربية-1960
5. د.احمد محمد خليفة-النظرية العامة للتجريم-ط1-القاهرة-دار المعارف بمصر-1959
6. د.أكرم نشأت إبراهيم-القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن-ط1-بغداد-مطبعة الفتیان-1998
7. د. أكرم نشأت إبراهيم-السياسة الجنائية-دراسة مقارنة-ط2-بلا مطبعة-1999
8. د.البشري الشوريحي-جرائم الضرائب والرسوم-ط1-الإسكندرية-دار الجامعات المصرية-1972
9. السيد عبد المولى-المالية العامة-مطبعة القاهرة والكتاب الجامعي-1977

10. د. المرسي السيد حجازي-النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق-بيروت-دار الجامعة-  
2001
11. المعطي بوعبيد- دليل القانون الجنائي المغربي-المعهد الوطني للدراسات القضائية بلا  
سنة طبع
12. المنجد الأبجدي-ط1-دار المشرق-بيروت-1967
13. د. أمال عبد الرحيم عثمان-قانون العقوبات-القسم الخاص في جرائم التموين-دار النهضة  
العربية-1969
14. د. أنور محمد شبلي-د. حسين فايز فهمي-الضريبة على إيراد القسيم المنقولة فقهاء وقضاء  
وتطبيقا-ط1-بلا سنة طبع
15. ايدن خالد قادر-عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن-بغداد-مطبعة الشرطة-1984
16. د. جلال ثروت-قانون العقوبات العام-بيروت-بلا مكان طبع-بلا سنة طبع
17. د. جلال علي العدوي-أصول أحكام الالتزام والإثبات-مركز الدلتا للطباعة-الإسكندرية-  
1996
18. جندي عبد الملك-الموسوعة الجنائية-ج(1-3)-دار المؤلفات القانونية-بيروت-بلا سنة  
طبع
19. د. حسن الفكهاني-موسوعة الفقه والقضاء للدولة العربية-ج2-القاهرة-1977
20. د. حسن صادق المرصفاوي-التجريم في تشريعات الضرائب-ط1-الإسكندرية-دار  
المصارف-1963
21. د. حسن صادق المرصفاوي-المرصفاوي في قانون الكسب غير المشرع
22. د. حسن علي الذنون-النظرية العامة للالتزامات-بلا طبع-1976
23. د. حسن علي الذنون-المبسوط في المسؤولية المدنية-بغداد-شركة التايمس للطبع  
والنشر-1991
24. د. حسين خلاف-الأحكام العامة في قانون الضريبة-دار النهضة العربية-القاهرة-1966
25. د. رمسيس بهنام-النظرية العامة للقانون الجنائي-ط2-منشأة المعارف بالإسكندرية-1968
26. د. رؤوف عبيد-مبادئ القسم العام من التشريع العقابي-ط4-دار الفكر العربي-1979
27. رنا إبراهيم العطور-التهرب من ضريبة الدخل-الأردن-مطابع الشمس-عمان-1993
28. سامي النصراوي-المبادئ العامة في قانون العقوبات-ج1-ط1-بغداد-مطبعة دار السلام-  
1977

29. د. شاب توما منصور - القانون الإداري - ج1 - ط2 - بغداد - مطبعة سليمان الاعظمي - 1975-1976
30. صادق محمد حسين الحسني - ضريبة الدخل - بغداد - مطبعة الزمان - 1974
31. د. صادق يوسف عجينه - ضريبة الدخل في العراق - القاهرة - المطبعة العالمية - 1965
32. د. طاهر الجنابي - علم المالية العامة والتشريع المالي - دار الكتب للطباعة والنشر - الموصل - بلا سنة طبع
33. د. عادل احمد حشيش - الوسيط في الضرائب على الدخل - دار الجامعات المصرية - 1988
34. د. عادل الحياضي - الضريبة على الدخل العام - مطابع مؤسسة الأهرام - 1968.
35. د. عادل فليح العلي ود. طلال كداوي - اقتصادية المالية العامة - الكتاب الثاني - الموصل - مديرية دار الكتب والنشر - 1989.
36. د. عباس الحسني - شرح قانون العقوبات العراقي الجديد - ط2 - مطبعة الإرشاد - بغداد - 1972.
37. د. عبد الحميد الشواربي - ظروف الجريمة المشددة والمخففة - دار المطبوعات الجامعية - الإسكندرية - 1977.
38. د. عبد الحميد الشواربي ونبيل لطفي خاطر - موسوع الضرائب - الفقه - القضاء - التشريع - الإسكندرية - منشأة المعارف - 1997.
39. د. عبد الحميد الشواربي - الجرائم المالية والتجارية - الإسكندرية - دار المطبوعات الجامعية - 1986.
40. د. عبد المجيد الحكيم - وعبد الباقي البكري - ومحمد طه البشير - الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي - ج1 - مصادر الالتزام - 1980.
41. د. عبد القادر حلمي - الضريبة العامة على الإيراد - القاهرة - دار النهضة العربية - 1962.
42. د. عبد الفتاح الصيفي - القاعدة الجنائية - الشركة الشرقية - للنشر والتوزيع بيروت - 1967.
43. د. عدنان الخطيب - المبادئ العامة في مشروع قانون العقوبات الموحد - ج1 - دمشق - مطبعة جامعة دمشق - 1961.
44. د. عدنان الخطيب - موجز القانون الجزائي - المبادئ العامة في قانون العقوبات (الكتاب الأول) دمشق - 1963.
45. د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع المالي - دمشق - مطبعة جامعة دمشق - 1975.

46. د. علي حسين الخلف - د. سلطان عبد القادر الشاوي - المبادئ العامة في قانون العقوبات - بغداد - 1982.
47. د. علي راشد - القانون الجنائي - ط2 - القاهرة - دار النهضة العربية - 1974.
48. د. عماد الدين ناصر - التشريعات الضريبية في الجمهورية العربية المتحدة، واثر القوانين الاشتراكية عليها - بلا مطبعة - 1966.
49. د. عوض محمد - قانون العقوبات - القسم العام - الإسكندرية - دار الجامعات المصرية للطباعة والنشر - 1987.
50. د. غالب الداودي - شرح قانون العقوبات العراقي - القسم العام - ط1 - دار الطباعة الحديث - البصرة - 1968.
51. د. فخري عبد الرزاق الحديثي - شرح قانون العقوبات - القسم العام - مطبعة الزمان - الوطنية. 1981.
52. د. فخري عبد الرزاق الحديثي - قانون العقوبات - الجرائم الاقتصادية - بغداد المكتبة الوطنية 1981.
53. د. قدوري انقولا عطية - ذاتية القانون الضريبي - القاهرة - بدون مكان طبع - 1960.
54. د. كمال محمد بدوي - المرجع السابق في تشريعات الضرائب - فقها وقضاء - دار الفكر العربي - بلا سنة طبع.
55. د. كمال عبد الرحمن الجرف - المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية - ط1 - الإسكندرية - دار الجامعان المصرية - 1961.
56. د. مأمون محمد سلامة - قانون العقوبات - القسم العام - ط3 - دار الفكر العربي - القاهرة - 1982.
57. د. ماهر عبد شويش الدرّة - الأحكام العامة في قانون العقوبات - دار الحكمة - الموصل - 1990.
58. د. محمد حسين الوادي - و زكريا احمد عزام - المالية العامة والنظام المالي في الإسلام - ط1 - عمان - دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة - 2000.
59. د. محمد زكي أبو عامر و د. علي عبد القادر القهوجي - قانون العقوبات - القسم العام - بيروت - الدار الجامعية - 1984.
60. د. محمد سعيد فرهود - علم المالية العامة - السعودية معهد الإدارة العامة - 1403.

61. د. محمود طه بدوي-ومحمد حمدي النشار-أصول التشريع الضريبي-دار المعارف-القاهرة-1959.
62. د. محمد عبد الحميد السكري-مبادئ القضاء في الضرائب-مطبعة الجريمة المصرية-1955.
63. د. محمود إبراهيم إسماعيل-شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات-القاهرة-بلا مكان طبع-1959.
64. د. محمود الهمشري-المسؤولية الجزئية عن فعل الغير - ط1 -بلا مكان طبع- 1969.
65. د. محمود رياض عطية-موجز في المالية العامة-دار المعارف بمصر-1969.
66. د. محمود محمود مصطفى-شرح قانون العقوبات-القسم العام-ط8-دار النهضة العربية-1969.
67. د. محمود محمود مصطفى-الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن-ج2-القاهرة 1979.
68. د. محمود محمود مصطفى- شرح قانون العقوبات-القسم العام-ط10-دار النهضة العربية-1983.
69. د. مصطفى كامل-شرح قانون العقوبات-القسم العام-ط1-بغداد مطبعة المعارف 1949.
70. د. معوض عبد التواب-الوسيط في شرح جرائم التزويد والتزييف وتقليد الأختام-شركة الأمل للطباعة والنشر والتوزيع-القاهرة-1988.
71. د. محمود نجيب حسني-دروس في العقوبة-المطبعة العالمية-القاهرة-1973.
72. د. محمود نجيب حسني-علم العقاب-ط2-القاهرة-بلا مطبعة-1973.
73. د. محمود نجيب حسني-النظرية العامة للقصد الجنائي-دار النهضة العربية-القاهرة-1974.
74. د. محمود نجيب حسني-أغراض العقوبة الجزائية- بلا مطبعة-1976.
75. د. محمود نجيب حسني-شرح قانون العقوبات-القسم العام-ط5-دار النهضة العربية-1982.
76. محمود نجيب حسني-علاقة السببية في قانون العقوبات- دار النهضة العربية-1983.
77. نشأت احمد الحديثي-العقوبة السالبة للحرية قصيرة المدة وبدائلها-بغداد-دار الحرية للطباعة-1988.

78. د. نائل عبد الرحمن صالح-ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها-عمان-1986.
79. د. هشام صفوت العمري-اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية-ج1-ط2-بلا مكان طبع-1988.
80. يحيى احمد موافي-الشخص المعنوي-موسوعة الفقه والقضاء-بلا مطبعة-بلا سنة طبع.

### ثانياً: الرسائل الجامعية

1. باسل عبد اللطيف محمد-المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية-رسالة ماجستير-جامعة بغداد-كلية القانون-1978.
2. باسم محمد شهاب-تعدد الجرائم وأثره في العقاب-رسالة ماجستير-كلية القانون-جامعة بغداد-1994.
3. عثمان سلمان غيلان-الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق-رسالة ماجستير-كلية الحقوق-جامعة النهريين 2000.
4. علي غني الجنابي-التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية وضمانات تنفيذها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل-رسالة ماجستير-كلية الحقوق-جامعة النهريين-2003.
5. غازي فيصل-الشخصية المعنوية وتطبيقاتها في التشريع العراقي-رسالة ماجستير-كلية القانون جامعة بغداد-1985.
6. محمد علوم محمد-موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات-رسالة ماجستير-كلية الحقوق-جامعة النهريين-1998.
7. محمد علوم محمد-الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المباشرة-رسالة دكتوراه-كلية الحقوق-جامعة النهريين-2002.
8. مروان إبراهيم نعمة الوائلي-مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لإحكام قانون ضريبة الدخل النافذ-رسالة ماجستير-كلية الحقوق-جامعة النهريين-2000.
9. منذر كمال عبد اللطيف-السياسة الجنائية في قانون العقوبات العراقي رسالة ماجستير-كلية القانون-جامعة بغداد-1977.

10. نافذ اسعد سلمان الطيار-انقضاء الالتزام بدين الضريبة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي-رسالة ماجستير-كلية الحقوق-جامعة النهرين-2003.
- 11.نشأت احمد نصيف-العود إلى الجريمة-رسالة ماجستير-كلية القانون-جامعة بغداد-1981.

### ثالثاً: البحوث

1. احمد ثابت عويضة-جرائم الإخلال بواجب الإقرار في ضريبة الأرباح التجارية-بحث منشور في مجلة المحاماة العدد (1-2) لسنة 1947-28.
2. احمد فتحي سرور-الغرامة الضريبية-مجلة القانون والاقتصاد-العدد (3-4)-يونيو-1969.
3. أكرم نشأت إبراهيم-الدعوى الجنائية بحث منشور في مجلة الشرطة-العدد (3-4)-1960.
4. عبد الستار فاضل-الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل العراقي-مجلة تنمية الرافدين-جامعة الموصل-العدد (13) المجلد (7) كانون الثاني 1985.
5. كمال عبد الرحمن الجرف-مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد-بحث منشور في المجلة إدارة قضايا لحكومة-العدد (2) المطبعة القانونية-1996.

### رابعاً: - المحاضرات

1. إبراهيم طه الفياض - محاضرات غير مطبوعة - في القانون الإداري - أقيمت على طلبة الصف الثاني في كلية الحقوق - جامعة النهرين (1999-2000).
2. سعد عبد الجبار العلوشي - محاضرات غير مطبوعة في القانون الدستوري - أقيمت على طلبة الصف الأول - في كلية الحقوق جامعة النهرين (1998-1999).

3. عوض فاضل إسماعيل الدليمي - محاضرات غير مطبوعة في التشريع الضريبي - أُلقيت على طلبة الدكتوراة - القسم العام - كلية الحقوق - جامعة النهرين (2002-2003)

#### خامساً: - الدساتير

1. القانون الأساسي العراقي الملغي الصادر سنة 1925.
2. الدستور العراقي الصادر في 16/تموز/1970.
3. الدستور المصري الصادر في 11/سبتمبر/1971.

#### سادساً: - القوانين العادية

1. القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل.
2. قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.
3. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
4. قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
5. قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقية رقم (23) لسنة 1971 المعدل.
6. قانون الادعاء العام العراقي رقم (159) لسنة 1979 المعدل.
7. قانون رعاية الأحداث العراقي رقم (76) لسنة 1983 المعدل.
8. قانون ضريبة العقارات المبينة المصري رقم (56) لسنة 1954 المعدل.
9. قانون ضريبة الدخل الموحد المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993.
10. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل بالقانون رقم (14) لسنة 1995.
11. قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (31) لسنة 1991.

#### سابعاً: القرارات

1. قرار مجلس قيادة الثورة - المنحل - رقم 997 لسنة 1978 - الوقائع العراقية العدد 267 في 1978/7/30.
2. قرار مجلس قيادة الثورة - المنحل - رقم 50 لسنة 1999 - الوقائع العراقية العدد 3759 في 1999/2/1.

3. قرار مجلس شوري الدولة العراقية رقم 1996/17 - عدد 6/5 بتاريخ 1996/7/11.

#### ثامناً:- التعليمات

1. تعليمات وزارة المالية رقم (7) لسنة 1961 المعدلة - الخاصة بتنفيذ قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

#### تاسعاً:- المصادر الأجنبية

- 1.I trotobas to nature juridigue du contentieux fiscal endroit francais mélanges Maurice hauriou, paris, libraries du recueil sirey.
- 2.J. La feriver et M. waline jraite element ire descience et legislation financiers paris libraries general et juri sprud ence.

#### ملحق بالرسالة

نظراً لحصول بعض التعديلات على أحكام قانون ضريبة العقار نلحق ما يلي:-  
بناء على السلطات المخولة لـ(بول بريمر) بصفته المدير الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة, وبموجب القوانين والأعراف المتبعة في حالة الحرب وتماشياً مع قرارات مجلس الأمن الدولي ذات الصلة بما فيها القرار رقم 1483 والقرار رقم 1511-2003 تم إصدار ما يلي:-

#### القسم 1

#### تخفيض الضرائب على الأملاك العقارية المستأجرة

يتم تعديل قانون ضريبة الأملاك العقارية - قانون ضريبة العقار العراقي - رقم 162 لسنة 1959 بصيغتها المعدلة فيصبح نصه كما يلي:-

1. يعدل البند رقم (1) من المادة (2) من قانون الضريبة على الأملاك العقارية ليصبح نصه كما يلي:

(تقدر قيمة الضريبة وتجبى بنسبة 10% من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية عدا الدخل من بيع الأملاك بما في ذلك حصص الأشخاص الذين هم على قيد الحياة في تلك الأملاك العقارية)

2. يحذف البند رقم (2) من المادة (2) من القانون ويعاد ترقيم البند (3) من قانون ضريبة الأملاك العقارية ليصبح رقمه (2)

3. يعدل البند رقم (1) من المادة (21) من قانون الضريبة على الأملاك العقارية ليصبح نصه كما يلي:-

(تجبى الضريبة على دفعتين متساويتين تستحق الدفعة الأولى في اليوم الأول من يناير/كانون الثاني من السنة المالية وتستحق الدفعة الثانية في اليوم الأول من يوليو / تموز من السنة المالية، بالنسبة للسنة المالية 2004 تدفع الضريبة مرة واحدة وتستحق في اليوم الأول من يوليو/ تموز 2004 يحق للفرد أن يدفع هذه الضريبة في مكان إقامته أو في مكان عمله أو في المحافظة التي توجد بها معظم أملاكه العقارية، تضاف العائدات من جميع الأملاك إلى بعضها وترفق مع الضريبة عند دفعها استمارة ومذكرة توضح وتبين عملية حساب الضريبة)

4. يحذف البند رقم (2) من المادة (21) من قانون الضريبة على الأملاك العقارية

5. يحذف البند (1ب) من المادة (22) من قانون الضريبة على الأملاك العقارية ويعاد ترقيم البند (1ج) ليصبح رقمه (1ب)

6. يتم تعديل المادة (23) من قانون الضريبة على الأملاك العقارية فيصبح نصها كما يلي:-  
(تجبى الضريبة وفقا لقانون جباية الديون الحكومية المضمون وتعتبر الضريبة دينا على صاحب الأملاك العقارية بضمان الملك العقاري)

## القسم 2

### تعليق ضرائب معينة حتى 31 مارس / آذار 2004

تعلق الضرائب التالية اعتبارا من اليوم الأول من يناير / كانون الثاني 2004 وحتى 31 مارس / آذار 2004:

1. الضريبة على الأملاك العقارية المستأجرة طبقاً للقانون رقم 162 لعام 1959 بصيغته المعدلة قانون ضريبة العقار العراقي النافذ.

### القسم 3

تطبيق الأحكام الواردة في هذا الأمر اعتباراً من السنة المالية 2004 التي تبدأ في اليوم الأول من يناير / كانون الثاني 2004

## Abstract

Tax for financial politics of the state is an important means because it is the basic source to finance the general treasury, on other hand it represents one of appearances of the state in the economical, social and political life in order to fulfil the aims to which it hopes.

There are passive conducts combined with tax crystallize in situations contradicting to tax law. taxes represent a part of money taken compulsory without return. some people tend to practice passive conduct in order not to pay the tax or at least . As a result there must be a fine for such illegal acts for keeping tax source continuous. These cause damages for financial interest of the state. The best way to eliminate these transgressions is disciplinary laws.

This research is divided in to three chapters. Chapter one deals with the commitment and offense in tax and consists of two subjects. The

first one clarifies the commitment in tax and the second deals with the offense in tax.

Chapter two deals with offense in tax law of real estate and consists of two subjects. the first one clarifies the offense of acts in which there are positive activities . The second one clarifies the offense of acts in which there are passive activities.

Chapter three deals with politics of punishment and consists of three subjects. The first one is devoted to clarify tax punishment with its conception and nature. The second one is devoted to search for the kinds of punishment in tax law of real estate. The last one is devoted to detail the tax offense through its conception, kinds and conditions.

REPUBLIC OF IRAQ  
UNIVERSITY OF AL-NAHREN  
COLLEGE OF LAW

# **OFFENSE AND PUNISHMENT IN TAX LAW OF IRAQI REAL ESTAT (NO:162) IN 1959**

**ATHESAIS**

SUBMITTED TO THE COUNCIL OF THE COLLEGE OF LAW-  
UNIVERSITY OF AL-NAHREN IN PARTIAL  
FULFILMENT OF THE REQUIREMENTS FOR THE  
DEGREE OF MASTER IN LAW

**BY**  
**MUAATZ ALI SABBAR AL-DULEIMI**

SUPERVISION  
Dr. AWEDH FADHIL ISSMA'EEL AL-DULEIMI  
(DOCTOR OF ECONOMY AND GENERAL FINANCE AND  
FINANCIAL LEGISLATION)

**2004**