

## تهرب الشركة من الضريبة

Doi:10.23918/ilic8.31

م.م. كاسترو سالم اكرم  
قسم القانون، كلية القانون، جامعة تيشك الدولية، أربيل، إقليم كردستان، العراق  
[Kastro.salim@tiu.edu.iq](mailto:Kastro.salim@tiu.edu.iq)

ا.م.د. عبدالباسط كريم مولود  
قسم القانون، كلية القانون، جامعة تيشك الدولية، أربيل، إقليم كردستان، العراق  
[Abdulbasit.Kareem@tiu.edu.iq](mailto:Abdulbasit.Kareem@tiu.edu.iq)

## The company evade paying tax

Asst. Prof. Dr. Abdulbasit kareem

Asst. Lect. Kastro Salim

Law department, Faculty of Law, Tishk International University, Erbil- Iraq

## المخلص

كانت الضريبة و لا تزال مصدر من مصادر الإيرادات السيادية العامة لدى الدول، لها أهمية لا تختلف عن الإيرادات الأخرى التي تدخل في الخزنة العامة للدولة و هي محل اهتمام معظم دساتير دول العالم و لها تشريعات خاصة تنظم احكامها من حيث فرضها و تقديرها و الطعن امام الجهات المختصة، و هذا دليل على مدى اهميتها كأيراد عام، حيث اصبحت الدول تستخدمها في اطار تحقيق اهداف السياسة و الاقتصادية، وبما ان الشركات كأداة قانونية لها أهمية كبرى و سيطرة كبيرة على النشاط الاقتصادي في كثير من الدول و تأثيرها على مصالح المواطنين والاقتصاد الوطني تدخل المشرع لتنظيم تأسيس الشركات كمشروع تجاري جماعي في اطار قانوني وباشكال متعددة. وقد تناولنا في البحث مدى الملائمة والتطابق بين قانون ضريبة الدخل النافذ و قانون شركات العراقي النافذ من حيث انواع الشركات والدخل الخاضع للضريبة وحمايتها جنائياً.

الكلمات المفتاحية: الشركة ، التهرب الضريبي ، الحماية الجنائية ، شركات الاموال ، شركات الاشخاص.

## Abstract

The tax was and remains a source of public sovereign revenues for countries. It has an importance that is no different from other revenues that enter the state's public treasury. It is the subject of concern for most of the world's constitutions and has special legislation that regulates its provisions in terms of its imposition, discretion, and appeal before the competent authorities. This is evidence of its importance as public revenue, as countries have begun to use it within the framework of achieving political and economic goals, and since companies are a legal tool that has great importance and great control over economic activity in many countries and their impact on the interests of citizens and the national economy, the legislator intervened to regulate the establishment Companies as a collective commercial project in a legal framework and in multiple forms. We discussed in the research the extent of suitability and conformity between the applicable income tax law and the Iraqi companies' law in terms of types of companies, taxable income, and their criminal protection.

**Keywords:** company, tax evasion, criminal protection, financial companies, Individual companies.

## المقدمة

تحتل الضرائب في العراق مكانة بارزة من بين الإيرادات العامة كما هو الحال في اغلب دول العالم، وهي وسيلة يمكن اعتماد أموالها في أداء الدولة لوظائفها اليومية و تمويل مشاريعها و مرافقتها العامة لتقديم أفضل الخدمات لعموم افراد المجتمع من جهة ، و باعتبارها مورداً مهماً من موارد الخزنة العامة للدولة من جهة أخرى ، بحيث توفر للدولة الاموال اللازمة لتغطية نفقاتها لتحقيق اهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و غير ذلك من الاهداف.

ان المكلف دائماً يشعر بنقل العبء المالي خصوصاً عند فرضها بمعدلات ضريبية مرتفعة او تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه او يشعر بفقدان العدالة في توزيع العبء المالي ، و هذا الامر يؤدي الى عدم أداء الضريبة كلياً او جزئياً عن طريق استخدام وسائل متنوعة، و بالتالي هذا الامر ينعكس سلبياً في تدني حجم الإيرادات الحكومية.

ان الشركة باعتبارها الكيان القانوني للمشروع التجاري والاقتصادي تضطلع بدور كبير في تحقيق مشاريع اقتصادية كبيرة ويشكل الدخل الضريبي عن نشاطاتها جانباً كبيراً في إيرادات الدولة ويساعد ذلك في النهوض بالاقتصادي الوطني ، لذا فان بيان الثغرات القانونية في قانون الشركات العراقي مقارنة بالالتزامات القانونية على المكلف بدفع الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، أمراً مهماً و ضرورياً في تكامل القانونين اعلاه ولاسيما في الجوانب المتعلقة بأرباح الشركات والتي على أساسها تنظم وتستقطع الضريبة وفي كل نوع من انواع الشركة ووفق القواعد القانونية المنظمة لذلك .

والذي يهمنا في هذا المجال هو الضمانات الحقيقية التي تؤمن دفع الضريبة بشكل منتظم و دقيق في مواعيدها المقررة قانوناً و تحديداً في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. و لعل من ابرز و اهم هذه الضمانات و اكثرها تأثيراً على مركز المكلف المالي و البدني هي العقوبات المقررة مقابل المخالفة لنصوص و احكام منصوص عليها في قانون ضريبة الدخل فهي تأمين فعلي لدفع الضريبة على الدخل وردع المكلف المخالف و زجر غيره وما في ذلك من اصلاح له و لغيره و بالتالي حماية حق الدولة و المجتمع ، وهي الوسيلة الفعالة لشعور

المكلف بضرورة احترام نصوص القانون الضريبي فلولاً هذه العقوبات لما كان هنالك التزام بدفع مبلغ الضريبة و فقا للأوضاع القانونية المقررة لها.

#### أولاً - اشكالية البحث:

تكمّن اشكالية البحث في القصور والتباين لأحكام النصوص التي تضمن محاسبة و معاقبة المكلف المخالف جزائياً، وكذلك الحال في بيان الأساس القانوني في فرض الضريبة على الشركات، حيث ان بعض نصوص التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل يشوبها الغموض و انها قد تؤدي الى عدم تحقيق اهداف المشرع من حيث توفير الحماية الجنائية لمصلحة الدولة هذا من جهة ، ومن جهة اخرى ان عدم اداء الضريبة في وقتها المحدد من قبل المكلف بالضريبة يؤدي الى اضرار بالخيرينة المالية للدولة ، و هذا ينعكس سلبياً على وضع الاقتصادي و الاجتماعي في المجتمع، إضافة الى ذلك ان وجود التباين بين قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل و قانون ضريبة الدخل العراقي (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل من حيث تحديد انواع الشركات الخاضعة للضريبة يشكل اشكالية تستدعي دراستها.

#### ثانياً - فرضية البحث:

فرضية البحث تقوم على أساس أن النصوص المتعلقة بالجرائم و العقوبات في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، يشوبها قدر من الغموض و الثغرات و يتطلب تعديلاً لحماية الذمة المالية للدولة او بالاحرى لحماية المصلحة الدولة و بالتالي لحماية مصلحة المجتمع، وان هذه الفرضية تقوم ايضاً في ثانيا القواعد القانونية الواردة في قانون الشركات العراقي النافذ مقارنة بقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بخصوص الاحكام العقابية و تحديد نوع الشركة الخاضعة للضريبة حسب طبيعة تكوين رأس مالها.

#### ثالثاً - أهمية البحث:

تعتبر الضرائب من الإيرادات المالية المهمة للدولة و التي تغتني معها الميزانية العامة، لذا فإن أي عارض يصيبها يؤدي الى تصدع كبير في النسيج المالي ، ومن ثم الحاق الضرر بالمجتمع، و خاصة بعد أن برز دور الضرائب في تمويل الخزانة بعد توقف أهم مصدر لتمويلها وهو النفط، بسبب نزول سعرها في السوق العالمي من جهة ، و وجود حالة الحرب ضد الارهاب من جهة اخرى حيث تأثر سلباً على الدولة ومن ثم تأثيرها سلبياً على المجتمع ، نتيجة ازدياد النفقات العامة و انخفاض حاد من الإيرادات العامة. لذلك ان الضرائب تعد من اهم الإيرادات العامة لتمويل الخزينة العامة لدولة حتى تستطيع القيام بمهامها و تقديم الخدمات العامة للمجتمع و تبرز أهميتها من خلال الاهداف التي تسعى الى تحقيقها من اقتصادية و اجتماعية و قانونية و سياسية.

#### رابعاً - هدف البحث:

يهدف البحث الى دراسة الجانب الموضوعي للجرائم و العقوبات في قانون ضريبة الدخل النافذ، وذلك من خلال تحديد مواقع القوة والضعف في هذه النصوص و تسليط الضوء على الثغرات و النواقص القانونية في تلك العقوبات ان وجدت ، ومن جانب آخر نسلط الضوء على هذه الجريمة (عدم اداء ضريبة الدخل) و نبين أركانها العامة والخاصة ، ونبحث في مدى امكانية تطبيق الاحكام العامة عليها المنصوص في قانون العقوبات العراقي ، إضافة الى معرفة العقوبة المقررة لها، كما يهدف البحث الى دراسة مدى التطابق والانسجام بين قانون الشركات العراقي النافذ وقانون ضريبة الدخل النافذ بخصوص فرض الضريبة على الشركات بقدر تعلق الامر بالجانب القانوني المتمثل بانواع الشركات والارباح الصافية الخاضعة للضريبة مع بيان الأساس القانوني في ذلك .

#### خامساً - نطاق البحث:

يشير العنوان الى جريمة عدم اداء ضريبة الدخل في العراق ، فان هذا يعني اننا نستعين بالنصوص القانونية في التشريعات الوطنية ، حيث ينحصر مضمون البحث في اطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ ، على اعتبار انه يشكل النظام القانوني للضريبة في الدولة ، مع استعانتنا بقانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ النافذ . وقانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

#### سادساً - منهج البحث:

يغية الوصول الى تحقيق هدف البحث نلجأ الى استخدام الاسلوب التحليلي للقوانين محل البحث.

#### سابعاً - هيكل البحث:

لدراسة هذا الموضوع المهم فقد أرتأينا أن نقسم هذا البحث الى مبحثين، يتضمن المبحث الاول اطار القانوني لخضوع الشركات للضريبة، ونخصص المبحث الثاني لدراسة الحماية الجنائية للضريبة المستحقة على الشركات. ونختتم البحث بخاتمة تتضمن اهم الاستنتاجات والمقترحات. ومن الله التوفيق.

### المبحث الاول

#### الاطار القانوني لخضوع الشركات للضريبة

نتطرق في هذا المبحث الى الشركة كاطار قانوني لمشروع تجاري وإقتصادي تتجمع فيها رؤوس أموال لتحقيق إيرادات عن المشاريع الاقتصادية التي تحققها والاساس القانوني في فرض الضريبة عليها ومن خلال مطلبين وكالاتي :

#### المطلب الاول

##### الشركة كاطار قانوني لمشروع تجاري وإقتصادي

صفة التاجر ليست وفقاً على الاشخاص الطبيعيين ، بل تلحق كذلك بعض الكيانات القانونية التي تلعب – بما تتمتع به من شخصية معنوية – على مسرح الحياة القانونية والاقتصادية نفس الدور الذي تقوم به الافراد ، هذه الكيانات القانونية هي الشركات التجارية<sup>(١)</sup> وأهمية هذه الشركات لا تنكر اذ انها تضطلع باعتبارها تجميعاً لجهد الافراد ومدخراتهم بالمشروعات الاقتصادية الكبرى التي يعجز المرء بمفرده عن تحقيقها مهما بلغت قدراته وامكانياته، مما جعلها الاداة المثلى للنهوض الاقتصادي. بل ولقد تفاقمت هذه الاهمية لدرجة اصبحت معها هذه الشركات وعلى وجه الخصوص شركات المساهمة ذو هيمنة كبيرة على النشاط الاقتصادي وقدرتها على تحقيق مشاريع كبيرة و بفوائد و ارباح عالية يشكل الدخل الضريبي جانباً كبيراً منها<sup>(٢)</sup>.

(١) ينظر : د. محمد فريد العريني ، الشركات التجارية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٣ ، ص ٧.

(٢) اكثم الخوالي ، قانون التجارة اللبناني المقارن ، ج٢ ، الشركات التجارية ، دار النشر و مكان النشر غير معروف، ١٩٦٨ ، ص ٢.

ونظراً لأهمية الدور الذي تقوم به الشركات و سيطرتها على الجانب الهام من النشاط الاقتصادي في كثير من الدول وتأثيرها بالتالي على مصالح المواطنين والاقتصاد الوطني ، فلذلك تدخل المشرع لتنظيم تأسيس الشركات كمشروع تجاري جماعي في إطار قانوني وبأشكال متعددة لمراقبة نشاطها على النحو الذي يكفل حماية مصالح المواطنين والاقتصاد الوطني وزيادة الدخل من خلال الأنشطة المتعددة للشركات وهذه الزيادة في الدخل الناتجة عن ارباح الشركات تتطلب تدخل المشرع لتنظيمها لحماية المصلحة الجماعية المتمثلة بالمساهمين في هذه الشركات وما يخص منها وعبر مقاييس ضريبية للدخل العام<sup>(١)</sup>. ويتدخل المشرع في قانون الشركات بفرض واجبات عديدة على الشركة بعد تأسيسها وحصولها على الشخصية المعنوية ، وينظم إدارة الشركات ومن يجوز له إدارتها ، وهو فوق كل ذلك يضع الاحكام الخاصة بتوزيع الارباح على الشركاء ، كما يبين كيفية تصفية الشركة اذا كفت عن ممارسة نشاطها<sup>(٢)</sup>.

إن الشركة ومن خلال النظر اليها كمشروع اقتصادي يتجسد في كونها شخصاً معنوياً مستقلاً عن الأشخاص المكونين لها وتكتسب شخصية قانونية معنوية مستقلة عند إكمال الشروط القانونية المطلوب في تأسيسها وتترتب على ذلك ذمة مالية مستقلة واهلية القيام بالتصرفات القانونية من أجل تحقيق أهداف المشروع الاقتصادي الذي من أجله تم تأسيسها والذي يعتبر الأساس في قيام الشركة بنشاطها التجاري بشكل جماعي من خلال المؤسسين والقائمين عليها ولكنه تبقى الهيمنة في السيطرة على إدارة الاموال وتوجيهها بهدف تحقيق أهداف المشروع التجاري الجماعي كونها أي الشركة تعني عقد تأسيسها والشخص المعنوي الذي يتولد عنه<sup>(٣)</sup> تكاملها في وضع برامج وخطط لتحقيق أهدافها.

لاشك ان الشركات عندما تعمل على انجاز المشاريع الاقتصادية من خلال تجميع رؤوس اموال جماعية ، فإنها تلعب دوراً كبيراً في مجالات التنمية المختلفة<sup>(٤)</sup>، ومن بين هذه المجالات دعم الاقتصاد الوطني كونها وعاءً ضريبياً قانونياً تساهم في تقوية إيرادات الدولة، وكذلك مساهمتها في الناحية الاجتماعية في مجالات حماية البيئة وتقديم خدمات متنوعة التي تنعكس ايجابياً في النهاية لمصلحة النمو الاقتصادي<sup>(٥)</sup>، تعاطفت أهمية الشركات في عصرنا الحالي وتخطى بعضها حدود الدول أطلقت عليه الشركات متعددة الجنسيات لتنفيذ مشاريع اقتصادية كبيرة وفي بلدان مختلفة نتيجة ضخامة رأس مالها والتي تجاوزت ميزانية بعض الشركات ميزانية بعض الدول<sup>(٦)</sup>، وهكذا وصل الأمر في عصرنا هذا الى تغلغل الشركات ومشاريعها التجارية والاقتصادية المتعددة في مختلف ميادين الحياة ، واصبحت من البليات المساهمة في تنظيم عالم المال والاعمال وتوجيه الاستثمار نحو بيئة آمنة ومنتجة و باتت تسهم في صنع القرارات السياسية والاقتصادية كونها اداة قانونية واقتصادية مهمة لتحقيق اهدافها و غايتها الاقتصادية والتجارية.

تعتبر الشركة أداة قانونية لممارسة النشاط التجاري ، اذ عرفت المادة (٤/أولاً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل الشركة بانها (عقد يلتزم به شخصان أو اكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال او عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح او خسارة ..) و وفقاً للمادة (٢٣) من القانون اعلاه فالشركة مؤسسة في العراق تعد عراقية و تخضع لجميع القوانين العراقية ومنها قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

ان القانون العراقي يعتمد على المعيار الموضوعي ، فان الشركة المؤسسة في العراق تعد تجارية وتكتسب صفة التاجر اذا كانت تمارس على سبيل الاحتراف احد الاعمال التجارية الواردة في قانون التجارة العراقي<sup>(٧)</sup>، والشركات بصورة عامة تقسم الى شركات الاشخاص وشركات الاموال، فتقوم شركات الاشخاص على الاعتبار الشخصي للشركاء فيها ، في حين تقوم شركات الاموال على الاعتبار المالي للشركة ، وتتميز شركات الاموال عن شركات الاشخاص من حيث محدودية مسؤولية المساهمين عن ديون الشركة ، وحرية التصرف باسهمهم فيها ، وعدم تأثير اشهار افلاس الشركة على اشهار افلاس المساهمين فيها<sup>(٨)</sup>.

الشركة ورغم اعتبار انها بمثابة الاطار القانوني للمشروع إلا أن تحديد ماهيتها القانونية مثار خلاف فقهي بين كونها تخضع لفكرة العقد أو فكرة النظام<sup>(٩)</sup> وإزاء الانتقادات الموجهة لفكرتي العقد والنظام، ظهر اتجاه اخر ، يتبناه غالبية الفقه حالياً<sup>(١٠)</sup>، مؤداه أن الشركة ليست سوى اداة فنية قانونية ترصد لخدمة المشروع، فهي بمثابة الاطار الذي يقفل المشروع، باعتباره وحدة اقتصادية ، الى الوجود القانوني ويجعله صالحاً لاكتساب الحقوق والتحمل بالالتزامات. ويقوم هذا الاطار ، الذي يرسم المشرع أشكاله، على عناصر مختلفة بعضها ذو صفة تشريعية والبعض الاخر ذو صفة عقدية، ويختلف الدور الذي يلعبه كل من هذين النوعين من العناصر بحسب شكل الاطار الذي ارتضاه الافراد لمشروعهم الاقتصادي.

## المطلب الثاني

### الاساس القانوني في فرض الضريبة على الشركات

لم تعد اهداف السياسة المالية مجرد الحصول على الإيرادات لتغطية نفقات وبمعزل عن مراعاة ظروف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ولاهمية ذلك ألزم الدستور العراقي لعام (٢٠٠٥) وفي المادة (٢٨) منه بان (لا تفرض الضرائب والرسوم و لاتعدل و لا تجبى و لايعفى منها الا بقانون) ، وفي نفس السياق يؤكد المشرع الدستوري في المادة (٢٥) على قيام الدولة باصلاحات اقتصادية وفق اسس اقتصادية حديثة وبما يضمن استثمار كامل موارده ، وتنويع مصادره ، وتشجيع القطاع الخاص وتنميته ، ولكن ان قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل صدر باكثر من عقدين من الزمن قبل الدستور العراقي لذا يتطلب الأمر مراجعة شاملة

(١) ينظر : د.محسن شفيق، الوسيط في القانون التجاري ، ج١، دار النشر غير متوفر ، القاهرة ، ١٩٧٥، ص ٣٢٦.

(٢) هاني محمد دويدار ، قانون المشروع الرأسمالي ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية، مصر، ١٩٩٦، ص ١٤.

(٣) ينظر : د.مصطفى كمال طه ، الشركات التجارية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ١٩٨٨، ص ١٣.

(٤) ينظر : د.باسم محمد صالح و د.عدنان احمد ولي العزاوي ، القانون التجاري ، الشركات التجارية ، بيت الحكمة، بغداد ، ١٩٨٩، ص ١٠.

(٥) ينظر : د.حسين توفيق فيض الله و د.دانا حمة باقي عبدالقادر و د.زالة سعيد يحيى الخطاط ، المصدر السابق، ص ١٥.

(٦) حسب احصائيات عام ٢٠١٩ تجاوزت القيمة الورقية لشركة (Apple) (٩٦١) مليار دولار امريكي ، وشركة (Microsoft) (٩٤٦) مليار دولار و شركة (Facebook) (٥١٢) مليار دولار. ينظر : المصدر الاعلاه نفسه، ص ٢١.

(٧) لتفصيل ذلك تنظر المادتان (٥٠٦) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٨) للمزيد من التفاصيل حول هذه الشركات ينظر : د.حسين توفيق فيض الله و د.دانا حمة باقي عبدالقادر و د.زالة سعيد يحيى الخطاط ، شرح قانون الشركات العراقي و تعديلاته ، مطبعة يادكار – السليمانية ، ٢٠٢١، ص ص ٨٧-٨٨.

(٩) مراد منير فهم ، نحو قانون واحد للشركات ، تقنين الشركات ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٩٩، ص ١٣٠.

(١٠) اكتم الخوالي ، المصدر السابق ، ص ١٢.

## تهرب الشركة من الضريبة

للقانون المذكور ليكون متفقاً ومنسجماً مع المبادئ الدستورية ذات العلاقة بالحقوق الاقتصادية، وبالرجوع الى قانون ضريبة الدخل المذكور في الاعلاه، نجد ان المادة (١٤) نصت على أنه: (..على ان يدفع الضريبة المستحقة على دخل الشركة قبل دفع اي شيء منه الى اصحاب الاسهم وتعتبر الشركة و مديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة و دفعها للسلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المقتضية و جميع الاعمال الاخرى ذات العلاقة بالموضوع..)، ونصت الفقرة (١) من المادة (٢) على ان الضريبة تفرض على ارباح الاعمال التجارية ، وفي الفقرة (٦) من المادة (١) من نفس القانون بين المشرع الشركة التي تخضع للضريبة بانها الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق او في خارجه وتتعاطى الاعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق ، و بموجب التعديلات التي اجريت على قانون الشركات العراقي بموجب امر سلطة الائتلاف (المنحلة) رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٤ والتعديل الذي صدر بقانون رقم (٢٧) لسنة ٢٠١٩ استحدثت شركتان تكون راسمالهما بالاسهم وهما :

- ١- شركة محدودة المسؤولية يملكها شخص طبيعي او معنوي واحد<sup>(١)</sup>.
- ٢- الشركة القابضة<sup>(٢)</sup>.

يتضح من التعديل اعلاه عدم وجود هاتين الشركتين في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ،لذا نرى بضرورة اضافة الشركتين اعلاه الى المادة (١) الفقرة (٦) منها كونهما من شركات الاموال ويحدد راسمالها بالاسهم تشبيهاً مع ما جاء في المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل النافذ، إضافة الى ذلك فان المشرع يعد حل الشركة او تصفيتها نهائياً بحكم توزيع الارباح فكل مبلغ يصيب المساهم زيادة عن قيمة اسهمه الاصلية المدفوعة يخضع للضريبة عدا الاحتياطات التي سبق و دفعت عنها الضريبة<sup>(٣)</sup> ولا تتم التصفية الا بموافقة السلطة المالية ، فان الشركة عند قيامها او تصفيتها يجب خضوعها للاحكام القانونية وسريان هذه الاحكام على جميع انواع الشركات التي هي متشابهة في طبيعة تكوين رأس مالها والمتمثلة بالاسهم كما الحال في الشركتين المستحدثتين والمشار اليهما اعلاه اضافة الى الشركة المساهمة والشركة المحدودة.

اما بالنسبة للانواع الاخرى من الشركات وخاصة شركات الاشخاص الذي عرفها المشرع في المادة (١) الفقرة (٧) تحت اسم (المشاركة) وحددها بشركات التضامن والتوصية وفقاً لانواع شركات الاشخاص والتي كانت موجودة في قانون الشركات العراقي عند صدور قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في عام ١٩٨٢ ، علماً ان النوع الاخير اي (شركات التوصية) كانت موجودة في قانون شركات العراقي لعام ١٩٥٧ ، وعند صدور قانون الشركات لعام ١٩٨٣ الغيت شركات التوصية، وبالتالي يتطلب الامر تعديل تدخل تشريعي لمعالجة ذلك و الغائها في قانون ضريبة الدخل النافذ.

وفيما تخص الشركة البسيطة ووفقاً للمادة (١٨١) من قانون الشركات الحالي تتكون من عدد من الشركاء لا يقل عن اثنين ولايزيد على خمسة يقدمون حصصاً في رأس المال او يقدم واحد منهم او اكثر عملاً والاخرون مالا، وبذلك هي ايضا شركة ناتجة عن مشاركة اشخاص يتطلب الامر اضافتها الى المادة (١) الفقرة (٧) منها اسوة بشركة التضامن كونها من شركات الاشخاص.

ويقدر دخل المشاركة جملة ويقسم على الشركاء في الشركات التضامنية حسب حصصهم ويفرض الضريبة على الشريك بعد اضافته الى دخل كل منهم من المصادر الاخرى على ان يقرر ذلك في سجلات القانونية والوثائق والمستندات التي تقتنع بها السلطة المالية<sup>(٤)</sup>. الضريبة على ارباح الشركات تختلف حسب كون الشركة تنتمي الى صنف شركات الاشخاص او الى شركات الاموال، فاذا كانت من صنف شركات الاشخاص ، فان الشركة لا تدفع الضريبة بنفسها مباشرة، وانما يقع حساب الارباح و توزيعها بين الشركاء ثم يتحمل كل واحد من الشركاء الضريبة على اجمالي دخله الشخصي كما هو الحال في الشركات التضامنية ، اما اذا كانت الشركة المحققة للربح منتمية لصنف شركات الاموال فانها تخضع للضريبة وتدفعها الشركة بنفسها مباشرة وقبل توزيعها على الشركاء كما هو الحال في الشركات المساهمة او المحدودة.

وتجدر الاشارة الى ان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، نظم كيفية فرض الضريبة على مصادر الدخل للشركات ومن مقاييس الضريبة حسب نوع الشركة وفقاً للمادة (١٣) من قانون المشار اليه سلفاً ، وتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع اي شيء منه الى اصحاب الاسهم بالنسبة للشركات المساهمة والشركة محدودة المسؤولية ، وتعتبر الشركة و مديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة و دفعها للسلطة المالية و كافة الامور المطلوب القيام بها<sup>(٥)</sup> وتحققاً لذلك لضمان مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات التي ترد في الحسابات الختامية فان مراقب الحسابات يكون مسؤولاً عن صحتها بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها<sup>(٦)</sup>.

إن المقاييس المعتمدة في قانون ضريبة الدخل النافذ تمتد الى حصص الشركاء في الشركات التي تفرض الضريبة على مشاركتهم حسب الحصص وكذلك حسب الاسهم في الشركة المساهمة والمحدودة<sup>(٧)</sup>، ويؤكد المشرع في هذا الاطار على تثبيت المشاركات بالوثائق والسجلات القانونية او المستندات التي تقتنع بها السلطة المالية منعاً للتهرب الضريبي ، وحتى يكون مقدار الضريبة التي يفرض على المكلف من الشركات حقيقية و واقعية حسب ماهو منصوص عليه في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل النافذ ، تفرض الضريبة على مصادر الدخل وبالصيغة التالية بقدر تعلق الامر بالشركات:

١- ارباح الاعمال التجارية<sup>(٨)</sup> أو التي لها صبغة تجارية.

٢- الارباح الناتجة عن المتاجرة بالاسهم والسندات.

(١) عدلت المادة (٨/ف١/ثانياً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ بموجب الامر رقم (٢٠٠٤/٦٤) امر سلطة الائتلاف المنحلة).

(٢) بموجب المادة (١) من قانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٩ والخاصة بتعديل قانون الشركات العراقي النافذ.

(٣) المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٤) ينظر : المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٥) للمزيد من المعلومات تنظر المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٦) تنظر المواد (١٣٤-١٣٧) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

(٧) تنظر المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٨) تنظر المادة (٥) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل ، بصدد تحديد الاعمال التجارية.

إن الأرباح المشار إليها في الفقرتين (١ و ٢) أعلاه والناتجة عن القيام بالأعمال التجارية تتحقق سواء أقام التاجر باداء هذه الاعمال بصفته الشخصية او من خلال الشخص المعنوي (الشركة) ولضمان تنظيم حرفة التجارة تنظيمياً يتلائم مع واقعها المبني على الائتمان والافصاح وصحة البيانات التي ترفقها الى الجهات المعنية ومنها السلطة المالية ، الزم القانون بان يقوم التاجر بجملة من الواجبات ، نذكرها كما يلي:

- ١- التسجيل في السجل التجاري.
- ٢- إتخاذ اسم تجاري.
- ٣- مسك الدفاتر التجارية.

ومن الفوائد المهمة ذات العلاقة بالضريبة هي ان ما يدون في الدفاتر التجارية للتاجر المنتظمة يحمي التاجر من التقدير الاعباطي غير الدقيق للضرائب المالية المقررة على التاجر قانوناً ، فتحول بذلك دون التقدير الجرافي لهذه الضرائب، كما تفيد الدفاتر التجارية في اثبات المعاملات التجارية والقدرة المالية للتاجر وبيان الحسابات الختامية والميزانية السنوية<sup>(١)</sup> وكل ذلك يكون في خدمة التقدير الضريبي السليم. ان الأرباح الصافية الناتجة من عمليات الشركة والمشار إليها في المادة (٧٣) من قانون الشركات العراقي النافذ لا توزع الا بعد الاستقطاعات القانونية والتكاليف والاستهلاكات اي الإيرادات المالية او المادية المكتسبة من نشاطها ، لذلك لا يجوز للشركة ان توزع أية اموال ما لم تكن ارباحاً صافية والا عد التوزيع إقتطاعاً من اموال الشركة وهذا يشكل مخالفة<sup>(٢)</sup>. والقاعدة العامة في القانون العراقي عدم جواز توزيع الأرباح الا بعد الاستقطاعات القانونية الخاصة بالاحتياطي الا لزامي للشركة فقط بحيث لا تقل عن (٥٪) من الأرباح وبجانب ذلك هناك استقطاعات اخرى بموجب قوانين خاصة في كل من قانون ضريبة الدخل و قانون التقاعد والضمان الاجتماعي العراقي النافذ و غيرها من القوانين. وكانت المادة (٧٣) من قانون الشركات لسنة ١٩٨٣ الملغى لا تجيز توزيع الشركة صافي الأرباح ، الا بعد استقطاع ضريبة الدخل والحصة المقررة في قانون التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال بالنسبة للشركات الصناعية، وان اختفاء هذا النص في قانون الشركات الحالي لا يعني اعفاء الشركات من الالتزامات المالية المفروضة عليها بموجب القوانين الخاصة وفي مقدمتها القوانين الضريبية ، ونرى من الافضل ان ينص صراحة من ضمن الاستقطاعات القانونية على الاستقطاعات الضريبية لتكون الشركة وممثليها على بينة واضحة من هذا الالتزام المالي وان لا يدرج ضمن العمومية الواردة في قانون الشركات الحالي النافذ كما الحال في المادة (٧٣)<sup>(٣)</sup>، والعودة بالعمل بالصيغة التي كانت واردة في قانون الشركات العراقي الملغى لعام ١٩٨٣.

وعند النظر الى الاحكام العقابية في قانون الشركات العراقي النافذ لا نرى اشارة صريحة الى التلؤك او التهرب الضريبي كون ذلك من اختصاص قانون ضريبة الدخل والسلطة المالية القائمة على تنفيذ هذا القانون ولكن إن ماجاء في نص المادة (٢١٧)<sup>(٤)</sup>، في حالة تأخير الشركة عن تقديم البيانات الى الجهات المختصة ومنها السلطة المالية للضريبة والمادة (٢١٨)<sup>(٥)</sup>، من قانون الشركات والخاصة باعطاء بيانات غير صحيحة عن عمد الى جهة رسمية ، يمكن تطبيقهما على الشركة في حالة التأخير عن تقديم المعلومات أو إعطاء بيانات غير صحيحة عن عمد الى السلطة المالية المكلفة بتقدير الضريبة وجبايتها ، بشرط عدم تعارضهما مع الاحكام العقابية الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

وبالاضافة الى ذلك هناك نقطة جوهرية يجب الاشارة اليها وهي ان بعد التطور الحاصل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، و ظهور الشركات الرقمية التي تقدم منتجاتها بصفة عابرة للحدود و تحقق ارباحاً من دون ان يكون لها منشآت على ارض الواقع وان ارباحها غير خاضعة لتقدير السلطة المالية لانها غير مسجلة، لذا بات لازماً اعادة النظر في هذا الموضوع واخضاع أنشطة الاقتصاد الرقمي التي تزداد يوماً بعد يوم للنظام الضريبي وهذا يتم من خلال تعديل قانون ضريبة الدخل النافذ، لان خضوع الشركات الالكترونية للضريبة يشكل مورداً إضافياً لإيرادات الدولة<sup>(٦)</sup> هذه من جهة ، ومن جهة اخرى فان قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية رقم (٧٨) لسنة ٢٠١٢ العراقي لم يتطرق الى هذا الموضوع الحيوي المهم الذي يستوجب التدخل التشريعي كونه اصبح حقيقة واقعية ملموسة في النشاط الاقتصادي على ارض الواقع.

لذا نرى من الضروري الوقوف عند هذه المسألة الجوهرية و إجراء تعديل على قانون الشركات الحالي لغرض تنظيم عمل وتأسيس الشركات الالكترونية.

(١) تنظر الفقرة الثانية من المادة (١٥) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٢) د.مصطفى كمال طه ، مصدر سابق ، ص ٢٩ ، وذهبت محكمة النقض المصرية في قرارات لها الى ان تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة يكون على اساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها التي باشرت بها الشركة بعد خصم التكاليف والمصروفات الفعلية، اي الفرق بين إيرادات الشركة وتكاليف استغلالها والمحافظة على قوتها الانتاجية ، ينظر الطعن (٦٤٩) لسنة ٦٨ جلسة (٢٠٠٩/١/٢) ، وكذلك : الطعن (٨٩٨١) لسنة (٧٧) جلسة (٢٠٠٩/٤/٩) س ٦٠ ، ص ٤٤٤ ق ٧٣ ، البوابة القانونية لمحكمة النقض المصرية ، مشار لدى : د.حسين توفيق فيض الله و د.دانا حمة باقي عبد القادر و زالة سعيد يحيى الخطاط ، المصدر السابق ، ص ٤٩.

(٣) تنص المادة (٧٣) من قانون الشركات العراقي النافذ على انه ( يوزع الربح الصافي للشركة بعد استيفاء جميع الاستقطاعات القانونية على الوجه الآتي / أولاً- (٥٪) خمسة بالمئة في الاقل كاحتياطي الزامي حتى يبلغ (٥٠٪) خمسين بالمئة من رأس المال المدفوع ، ويجوز بقرار من الهيئة العامة للاستمرار في الاستقطاع لحساب الاحتياطي الزامي بما لا يتجاوز (١٠٠٪) مئة بالمئة من رأس المال المدفوع . ثانياً- يوزع الباقي من الربح او جزء منه على الاعضاء حسب اسهمهم او حصصهم حسب الاحوال).

(٤) تنص المادة (٢١٧) من قانون الشركات العراقي النافذ على ( يستوفى عن كل يوم تأخير مبلغ لا يقل عن -٥٠٠٠٠- خمسين الف دينار من كل شركة تأخرت عن تقديم البيانات والمعلومات الواجب تقديمها الى جهة رسمية مختصة في الاوقات المحددة بموجب احكام هذا القانون على الا يزيد مجموع الغرامة عن -٥٠٠٠٠٠- خمسة ملايين دينار).

(٥) تنص المادة (٢١٨) من قانون الشركات العراقي النافذ على انه ( يخضع للعقوبة أي مسؤول في شركة تعمد اعطاء بيانات او معلومات غير صحيحة الى جهة رسمية حول نشاط الشركة او نتائج عملياتها او وضعها المالي او اسهم وحصص اعضائها او كيفية توزيع الأرباح ، وتكون العقوبة الحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة او غرامة لا تزيد عن ١٢٠٠٠٠٠٠ اثني عشر مليون دينار ، ويجوز تنفيذ العقوبتين بناءً على فداحة المخالفة).

(٦) عبدالستار حمد انجاد ، الضريبة على الشركات الالكترونية ، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسة ، كركوك ، بحث متاح على الرابط الالكتروني التالي : [https://iclaps.uokirkuk.edu.iq/article\\_84658\\_3855fd6f49086ddb35400359f9279d4a.pdf](https://iclaps.uokirkuk.edu.iq/article_84658_3855fd6f49086ddb35400359f9279d4a.pdf) ، تاريخ الزيارة (٢٠٢٣/١/١٠) الساعة

## المبحث الثاني

### الحماية الجنائية للضريبة

ان فرض الضريبة و جبايتها اليوم لم يعد يتم بالسهولة التي كانت تتميزها قديماً وذلك نتيجة تشعب و تداخل الانشطة الاقتصادية و كذلك تعدد المصادر الحصول على الدخل الموجب لهذه الضريبة<sup>(١)</sup>. هذا يعني اذا ما تعرض الضرائب الى صعوبة في تحصيلها او عدم دفعها في ميعادها القانون عندئذ يكون من الصعب تهيئة الخدمات ، و بالتالي فقدان حالة الانسجام الواجب توافرها بين الدولة و المجتمع. عليه من اجل تحقيق العدالة الاجتماعية و الضريبية ، قام المشرع الضريبي العراقي بوضع عدة الضمانات التي تحقق هذه الاهداف، ومن ابرز هذه الضمانات هي وجود الحماية الجنائية للضريبة، وهذا من خلال تكريس عقوبات جنائية مقابل مخالفة المكلف لاحكام القانون الضريبي، هذا اضافة الى العقوبات اخرى المقررة في تشريعات اخرى، مثل قانون العقوبات الذي يحمي مصلحة الدولة، و هذه المصلحة ايضا بدوره يتضمن مصلحة الشعب.

تعتبر الضرائب من الايرادات المالية المهمة للدولة والتي تغتني معها الميزانية العامة<sup>(٢)</sup>، لذا أي عارض يصيبها يؤدي الى تعثر الخزنة المالية للدولة، و هذا بدوره يؤدي الى تعثر مباشرة عملية الانفاق العام بإشباع الحاجات و الخدمات ، لذلك حرص المشرع على تعيين ضمانات ضرورية لغرض التحصيل الضريبية في وقتها المحدد و ذلك من خلال السياسة الجنائية من حيث تجريم بعض الافعال و وضعه في صلب القانون مع تحديد جزاء معين لهذه الافعال و توقيعها على من يخالف.

ان التجريم يعني اضافة الحماية الجزائية على المصلحة معينة<sup>(٣)</sup>، وهذه المصلحة اما ان تكون فردية او جماعية، و ان اضافة الحماية الجزائية للضريبة يكمن في نصوص التجريم التي وضعه المشرع الجنائي لغرض توفير الحماية الكافية للضريبة . بناء على ماتقدم ، نتناول موضوع الحماية الجنائية من خلال تقسيم هذا المبحث الى مطلبين ، نخصص الأول لبيان اركان الجريمة الضريبية، و نسلط الضوء في الثاني على الاحكام العامة والعقوبة المقررة لهذه الجريمة.

### المطلب الاول

#### اركان الجريمة الضريبية

ان المكلف بدفع الضريبة (الشركة) قد تأتي بتصرف تهدف من ورائها التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليها أي تحاول من خلالها عدم اداء الضريبة كلاً او جزئاً، حيث ان هناك مجموعة من الافعال التي اعتبرها المشرع مخالفة للقانون الضريبي و يحاسب عنها المكلف سواء بالغرامة أو بعقوبة مقيدة للحرية و هذه العقوبات تعتبر بمثابة الحماية الجنائية في قانون ضريبة الدخل النافذ لغرض التحصيل و جباية الضريبة .

وعند البحث والاطلاع على قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل، لم نلتصق اي نص يقوم على اساسه الحماية الجنائية للضريبة، هذا رغم ان المشرع الجنائي خصص في القانون المذكور فصل خاص للجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني والثقة المالية للدولة<sup>(٤)</sup>، ولكن النصوص الواردة في هذا الفصل لا يتكفل بحماية ضريبة، بل و انها بعيد كل البعد عن هذا الموضوع ، وفي وجهة نظرنا- ان عدم توفير الحماية القانونية في صلب قانون العقوبات العراقي من قبل المشرع الجنائي نهج سليم و مسلك محمود، وذلك لاعتبارين:-  
اولاً- اهمية موضوع الضريبة تأثيره بشكل مباشر على حياة المكلف و ارتباطه بالوضع الاقتصادي في الدولة يتطلب وجود تنظيم قانوني خاص.

ثانياً- ان الجرائم التي تثبت في القانون العقوبات (القانون العام) يجب ان تتميز بالثبات النسبي<sup>(٥)</sup>، حيث ان جريمة عدم اداء الضريبة من الجرائم المستحدثة و انها لا تتميز بهذه الصفة اللازمة. اذ اي تأثير سلبي او ايجابي على وضع الاقتصاد في الدولة يتأثر بشكل مباشر على حجم هذه الجريمة. و هذا التأثير يمكن في تعديل نصوص قانون الضريبة ، لكي ينسجم مع التطور المجتمعي و حياة المكلف و الوضع الاقتصادي.

ومن خلال الاطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، لاحظنا وجود مجموعة من الافعال التي حدد لها المشرع عقاب، وذلك ضمن المواد (٥٦-٥٧-٥٨-٥٩) في الفصل الثامن و عشرون و تحت عنوان (الجرائم و العقوبات) هذه من جهة، ومن جهة أخرى فقد اشار المشرع في قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل، الى الافعال المجرمة التي ترتكب من قبل شركة و حدد لها العقوبة.

ان المشرع العراقي حدد الاركان العامة للجريمة في اثنين هما الركن المادي و الركن المعنوي<sup>(٦)</sup>، ونحن بدورنا نؤيد الرأي الاخير، ان الجريمة تقوم على ركنين ، الركن المادي و الركن المعنوي، لان الركن الشرعي لادخل لها في قيام الافعال المكونة للجريمة، حيث ان الجريمة تقوم بتوافر الركني المادي و المعنوي. وهنا يتبادر سؤال الاتي، هل يكفي بالاركان العامة في جريمة التهرب الضريبي؟ أم أن الطبيعة الخاصة لهذه الجريمة تستلزم توافر أركان خاصة؟

و- في اعتقادنا- أن توافر الاركان العامة في جريمة عدم الاداء كافي لتحقيقها دون اشتراط توافر ركن آخر، بناء على ماتقدم سنبحث في هذين الركنين في جريمة عدم اداء ضريبة الدخل من قبل شركة.

(١) ينظر : د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة و التشريع المالي، المكتبة القانونية بغداد، ٢٠١١، ص ١٣٥.

(٢) ينظر : حيمود شكيب محامي ، محاربة الجرائم المالية و الاقتصادية ، بحث منشور على موقع الالكتروني : <http://previous.eastlaws.com/Uploads/Morafaat/169.pdf> <٢٠١٦/١٢/١٠> ص ٣.

(٣) ينظر : د. أكرم نشأت إبراهيم، السياسة الجنائية، شركة أب للطباعة الفنية المحدودة، ٢٠١٢، بغداد، ١٩٩٩، ص ١٨.

(٤) ينظر : الفصل الخامس، المواد (٣٠٤-٣٠٥-٣٠٦) من قانون العقوبات العراقي، رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٥) ينظر : د. فخرى عبدالرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الاقتصادية، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨٠، ص ص ٨٦-٨٧.

(٦) الفرعين الاول و الثاني من الفصل الثالث من الباب الثالث من الكتاب الاول من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ (المواد ٢٨-٣٨).



## الفرع الأول

### الركن المادي في جريمة تهريب شركة من الضريبة

يمثل الركن المادي الوجه الظاهر للجريمة أي كل ما يدخل في كيان الجريمة وتكون له طبيعة مادية وبه يتحقق اعتداء الفاعل على المصلحة التي يحميها القانون، وإذا انعدم الركن المادي فلا جريمة ولا عقاب<sup>(١)</sup>.

وينص المادة (٢٨) في القانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) في معرفة الركن المادي للجريمة بأنه "الركن المادي للجريمة سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون أو الامتناع عن فعل امر به القانون". إذ لقيام جريمة تامة لا بد من توافر جميع عناصر الركن المادي، والتي تتمثل بالسلوك الاجرامي و النتيجة الاجرامية و العلاقة السببية التي تربط بين السلوك و النتيجة. اما في الجرائم الضريبية هناك اختلاف حول هذا الموضوع، بشكل عام هناك اتجاهين نبرزها كالآتي :-

**الاتجاه الاول<sup>(٢)</sup>:** يذهب اصحاب هذا الرأي ان الركن المادي في جريمة عدم اداء الضريبة يظهر غالباً مكتفياً بمظهر السلوك من دون الحاجة الى بحث النتيجة و بالتالي الى بحث توافر رابطة السببية، حيث يرى هذا الاتجاه ان جريمة عدم اداء ضريبة الدخل تعد من الجرائم الخطر لأنها تشكل خطراً كبيراً على الاقتصاد الوطني و يهدد المصلحة الدولة. حيث لا ينتظر فيها تحقيق النتيجة كعنصر لازم لقيام الجريمة. ونحن بدورنا - نتفق مع هذا الاتجاه، حيث ان اغلب الجرائم الضريبية هي تعد في ضمن الجرائم الخطر، ولكن ليس بشكل مطلق، بل ان الاكتفاء بوجود السلوك او النشاط الجرمي في كل الاحوال امر غير مقبول، فهناك مخالفات و جرائم ضريبية يتطلب فيها النتيجة والعلاقة السببية من قبل المشرع الضريبي لقيام الجريمة، مثال على ذلك نص المادة (٥٧) من قانون الضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على ان "يعاقب بالحبس .. الفقرة الاولى: من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة .. قاصداً بذلك الحصول على الخفض او سماح او تنزيل من مقدار الضريبة..)، يتضح من خلال هذا النص، ان المشرع الضريبي قد اوجب توافر النتيجة الجرمية الا وهي عدم اداء الضريبة جزئياً او كلياً و توافر العلاقة السببية ايضاً، بمعنى اخر ان في حالة عدم تحقيق النتيجة، الركن المادي في الجريمة الضريبية لا يقوم، وبالتالي لا يتحقق الجريمة.

**الاتجاه الثاني<sup>(٣)</sup>:** يذهب اصحاب هذا الاتجاه الى ان الركن المادي في جريمة عدم اداء ضريبة الدخل لا يتحقق الا بعد تحقيق جميع عناصرها (السلوك، النتيجة و العلاقة السببية)، إذ يرى هذا الاتجاه ان جريمة عدم اداء ضريبة الدخل من ضمن الجرائم المادية، وهذه الجرائم المادية هي الجرائم التي يعد تحقق النتيجة فيها عنصراً لازماً لاكتمال الركن المادي، اذا لاتعد جريمة تامة الا اذا وقعت النتيجة التي نص عليها القانون، وهذا يعني ان التخلص من اداء الضريبة ليست غاية بحد ذاتها في نفس المخاطب بأداء الضريبة، بل نتيجة لا بد من وقوعها. عليه ما يؤخذ على هذا الاتجاه هو ان عدم اداء ضريبة الدخل يعد من الجرائم الضرر حيث يعد توافر العناصر المكونة للركن المادي لازماً فيها.

ونحن بدورنا لانتفق مع هذا الاتجاه، لأن ليس كل جريمة ضريبية هي من الجرائم الضرر، بل هناك جرائم حددها المشرع ضمن جرائم الخطر و لايتطلب فيها عنصر النتيجة والعلاقة السببية، إذ فقط وجود سلوك يكفي لتحقيق الجريمة دون البحث عن النتيجة والعلاقة السببية ومثال على ذلك نص المادة (٥٧) من قانون الضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل حيث تنص على انه "يعاقب بالحبس .. الفقرة الثانية: من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون..)، من خلال فحص هذا النص يتبين لنا أن المشرع الضريبي لا يستوجب توافر جميع عناصر الركن المادي لتحقيق الجريمة، بل يكفي بقيام السلوك المخالف لهذا النص دون تحقيق عنصر النتيجة والعلاقة السببية.

من كل ما تقدم تبين لنا، ان هناك جرائم ضريبية يتحقق فيها الركن المادي فقط على اساس العنصر السلوك دون اشتراط توافر العناصر الاخرى، وفي حين هناك جرائم اخرى يشترط المشرع الضريبي فيها توافر جميع العناصر المكونة للركن المادي. اما بشأن موقف المشرع العراقي، فقد اخذ باتجاهين معاً، كما اشرنا سابقاً، حيث هناك جرائم يشترط فيها توافر النتيجة الجرمية لدى الفاعل مع توافر العلاقة السببية لقيام الركن المادي، وفي بعض الجرائم الاخرى يتحقق الركن المادي دون البحث عن النتيجة و العلاقة السببية.

## الفرع الثاني

### الركن المعنوي في جريمة تهريب الشركة من الضريبة

لا يكفي لقيام الجريمة التامة صدور السلوك الاجرامي من طرف المجرم بل لا بد من توافر الركن المعنوي يعبر عن الارادة الاثمة، وقد يكون هذا الركن عن فعل متعمد و هو القصد الجنائي وقد يكون غير متعمد وهو الخطأ. كما ان نحن بصدد البحث عن جريمة عدم اداء ضريبة الدخل يستوجب لقيام الجريمة الضريبية ان يتوافر الى جانب ركنها المادي ركن معنوي، وهو ما يسمى بالقصد الجنائي و الخطأ، وقد عرف المشرع الجنائي العراقي مصطلح القصد الجنائي على انه (توجيه الفاعل ارادته الى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً الى نتيجة الجرمية التي وقعت او اية نتيجة جرمية اخرى)<sup>(٤)</sup>.

ويتحقق الركن المعنوي للجريمة بالامتناع عن تنفيذ الواجبات التي فرضها القانون و اتجاه الارادة الاثمة الى ذلك، وإذا كان يشترط في الجرائم الاخرى لتكون الركن المعنوي اقتران القصد الجنائي العام مع القصد الجنائي الخاص، الا انه هنا يشترط مجرد توافر القصد الجنائي العام والمتمثل بالعلم و الارادة<sup>(٥)</sup>.

(١) ينظر: د. علي حسين خلف و د. سلطان عبدالقادر الشاوي، مصدر السابق ص ١٣٩. وانظر ايضا: د. ماهر عبد شويش الدرة- الاحكام العامة في قانون العقوبات- وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة موصل كلية القانون، ص ١٨٧.

(٢) ينظر: د. احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ١٢٢. انظر ايضا: عبدالستار حمد أنجاد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية و السياسية، تصدر في جامعة الانبار، العدد ٢، السنة ٢٠١٠، ص ١٢٧. وانظر ايضا: د. طالب نور المشرع، الجريمة الضريبية، ط ١، دار الوائل للنشر، ٢٠٠٨، ص ٥٦.

(٣) ينظر: لمى عامر ناجي، جريمة عدم اداء ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص ٦٥-٦٩. وانظر ايضا: البشري الشورجي، مصدر سابق، ص ٢٤٣. وانظر ايضا: د. عبد الحميد الشورابي، الجرائم المالية و التجارية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨٦، ص ٣٥٩.

(٤) ينظر: نص الفقرة (١) من المادة (٣٣) من قانون العقوبات العراقي النافذ.

(٥) للمزيد حول العناصر الركن المعنوي، ينظر: هدي سالم محمد الاطرقي، مصدر سابق، ص ١٠٣ و ما بعدها.

ولقد اشار المشرع العراقي في الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ الى معاقبة المكلف بمجرد قيامه بالتزوير دون أن يشترط نية خاصة لديه، اي انه يكفي بتوافر القصد العام فقط ، اما بخصوص القصد الخاص والمتمثل بالتخلص من اداء الضريبة كلها او بعضها فقد جاء المشرع بالفقرة (١) من المادة (٥٧) بعبارة (قاصداً بذلك الحصول...) فكلمة (قاصداً) تعني ان المكلف لا يعاقب على اعداد بيانات او تزويرها بدون ان تتوفر لديه نية القصد الخاص. وهنا يطرح سؤال، هل يكفي لقيام الركن المعنوي في جريمة عدم أداء ضريبة الدخل تحقق القصد العام أم يشترط وجود قصد خاص الى جانب قصد العام؟

للرد على هذا السؤال ومن خلال نظرة فاحصة الى نصوص قانون ضريبة الدخل ، وجدنا ان المشرع الضريبي في المادة (٢/٥٧) ، لا يشير الى اشتراط توافر قصد خاص الى جانب القصد العام وهذا يدل على اكتفاء المشرع في الفقرة المذكورة بالقصد العام لقيام الركن المعنوي للجريمة<sup>(١)</sup>. الا ان المشرع الضريبي استلزم توافر قصداً خاصاً بجانب القصد العام في المادة (١/٥٧)<sup>(٢)</sup>.

### المطلب الثاني

#### الاحكام العامة والعقوبة المقررة للتهرب الضريبي

احياناً لا تتحقق الجريمة بصورتها العادية (التامة)، حيث تتحقق على صورتين تختلف عن صورتها المعتادة ، وهما (صورة الشروع في الجريمة) و (صورة المساهمة في الجريمة)، وتتنوع العقوبات المقررة لهذه الجريمة وفق ما جاء في قانون العقوبات العراقي النافذ والقوانين العقابية التكميلية ، وتتراوح بين العقوبات الاصلية والتبعية والتكميلية<sup>(٣)</sup>. سنتناول جميع هذه المسائل من خلال تقسيم هذا المطلب الى الفروع التالية:

### الفرع الاول

#### الشروع في جريمة التهرب الضريبي

يعرف المشرع العراقي الشروع في المادة (٣٠) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل بقوله "هو البدء في التنفيذ فعل بقصد ارتكاب جناية او جنحة اذا اوقف او خاب اثرها لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها".

بعد الاطلاع و فحص نصوص قانون ضريبة الدخل ، فإننا لم نجد فيها نصاً يشير صراحة الى العقاب على الشروع، عليه نحن نرى بأن في حالة وجود اي نقص في قانون الضريبة (القانون الخاص) ينبغي الرجوع الى القواعد العامة في القانون العقوبات (القانون العام) ، و بما ان جريمة عدم اداء ضريبة الدخل هي نوع من الجنح<sup>(٤)</sup> لذلك يمكن تصور الشروع فيها. وتترتب على ذلك تساؤلات عديدة ، ماهي الجرائم منصوص عليها في القانون ضريبة الدخل التي يتصور الشروع فيها ؟ وما هي الجرائم التي لا يتصور الشروع فيها؟

بإيجاز نرد على هذه التساؤلات كالآتي :

**الصورة الاولى:-** وهي الجرائم التي تتمثل بامتناع المخاطب بالقانون الضريبي عن الاداء، ففي هذه الصورة يستبعد تصور الشروع فيها. وذلك لأنها تعتبر من الجرائم الشكلية وهي التي لا نتيجة لها ، اذ انها تقع بمجرد الامتناع.

**الصورة الثانية:-** وهي الجرائم الخطر المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل<sup>(٥)</sup>، ان هذا النوع من الجرائم لا يتصور الشروع فيها، لانها تخلو من النتيجة الضارة التي تعد من العناصر المكونة للشروع ، و التي تتخلف لأسباب لا دخل لارادة الجاني فيها<sup>(٦)</sup>. حيث ان في هذه النوع من الجرائم ، بمجرد القيام بالسلوك يتحقق الجريمة التامة.

**الصورة الثالثة:-** نصت المادة (٥٨) من قانون الضريبة الدخل ، على ان " يعاقب بالحبس ... من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها" ، هنا يطرح سؤال مفاده اذا قام الجاني باستعمال الغش او لاحتيايل للتخلص من كل او بعض الضريبة المفروضة عليه قانوناً ولم يتمكن لأسباب خارجة عن ارادته، فهل يتحقق الشروع؟

في اعتقادنا يتحقق الشروع وفق الاحكام العامة في القانون العقوبات في هذه الصورة، اذ نرى ان اركان الشروع متوفرة في هذه الصورة، حيث ان الجاني بدأ بتنفيذ الفعل الا انه لم يتمكن من تحقيق النتيجة، و هي التخلص من اداء الضريبة كلاً او جزءاً ، لأسباب خارجة عن ارادته. عليه نكون امام حالة الشروع طبقاً للقواعد العامة و استناداً الى المادة (٣٠) من القانون العقوبات.

ولكن نلاحظ من خلال الاطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل، ان المشرع الضريبي لم ينص صراحة على معاقبة الشروع ، و ذلك من خلال النظر الى المادة (٥٨) مارة الذكر ، عليه ندعو المشرع العراقي الى ان يعاقب على الشروع في ارتكاب الجريمة في المادة المذكورة ، و على ان تكون العقوبة نفسها المقررة للجريمة التامة ، وذلك نظر لخطورة هذه الجريمة وما يترتب على حدوثها من اضرار بالاقتصاد الوطني.

### الفرع الثاني

#### الاشترك (المساهمة) في جريمة التهرب الضريبي

قد تقع الجريمة من شخص واحد دون ان يساهم معه غيره بأي شكل من الاشكال<sup>(٧)</sup>، فتقوم مسؤوليته الجزائية عنها عليه وحده ، ولكن الامور لا تعرض في الحياة العملية بهذا الشكل من السهولة اذ يحدث ان يساهم مع الجاني في ارتكاب الجريمة شخص او اكثر على نحو

(١) ينظر : المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، على ان "يعاقب بالحبس... من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او .. قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح تنزيل من مقدار ضريبة..".

(٢) ينظر: المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، على ان "يعاقب بالحبس... من اعد او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون".

(٣) تنظر المواد : (٨٥ ، ٩٥ ، ١٠٠) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٤) ينظر : المادة (٢٦) من القانون العقوبات العراقي النفاذ ينص على "الجنحة هي الجريمة المعاقب عليها بإحدى العقوبتين التاليتين: أ. الحبس الشديد او البسيط اكثر من ثلاثة اشهر الى خمس سنوات. ب. الغرامة".

(٥) ينظر : نص المادة (٥٧) من قانون الضريبة الدخل العراقي ، رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٦) ينظر : أكرم نشأت ابراهيم ، مصدر سابق ، ص ٦٥.

(٧) نظم المشرع العراقي احكام الاشترك في ارتكاب الجريمة في المادة (٤٨) من قانون العقوبات ، وقت عرف الشريك على انه "يعد شريكا في الجريمة : ١- من حرض على ارتكابها فوقعت بناء على هذا التحريض . ٢- من اتفق مع غيره على ارتكابها فوقعت بناء على هذا الاتفاق. ٣- من اعطى الفاعل سلاحاً أو آلات أو أي شيء اخر مما استعمل في ارتكاب الجريمة مع علمه بها أو ساعده عمداً بأي طريقة أخرى في الاعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها".



تقوم فيه مسؤوليتهم جميعاً عنها و هذا ما يسمى بالمساهمة في الجريمة او الاشتراك ، حيث تفترض ارتكاب الجريمة واحدة من قبل عدة اشخاص<sup>(١)</sup>.

خلال الإطلاع على النصوص قانون ضريبة الدخل، نلاحظ ان المشرع العراقي قد نص على الاشتراك في المادة (٢/٥٧) حيث نص على "يعاقب بالحبس ..من اعد او عدم ..او ساعد او حرض او اشترك في ذلك".

خلاصة القول بخصوص الاشتراك في قانون ضريبة الدخل هي ان المشرع الضريبي حدد وسائل الاشتراك في (المساعدة و التحريض) دون الاتفاق، و جعلها يشمل المادة(٢/٥٧)<sup>(٢)</sup> دون المواد او الجرائم الواردة في المواد الاخرى .

نحن نرى ان الشخص الذي يتفق مع المكلف لغرض اعداد او تقديم حسابات او تقارير او بيانات كاذبة او ناقصة، يقوم مسؤوليته و يعاقب ، لأن المشرع الضريبي في نهاية الفقرة(٢) من المادة (٥٧)، يشير الى مصطلح "أو اشترك في ذلك"، وهذا المصطلح يشمل جميع الوسائل الاشتراك المذكورة في القانون العقوبات (المساعدة، التحريض و الاتفاق).

لذلك ندعو المشرع الضريبي اما ان يضيف مصطلح(الاتفاق) في نهاية هذه الفقرة المذكورة، اما ان يحذف الوسائل(المساعدة و التحريض) ويكتفي بذكر مصطلح الاشتراك ، لان الاشتراك يشمل جميع الوسائل، وذلك من اجل تجنب الغموض في النصوص القانونية و تطبيقها بشكل سليم.

وكما نلاحظ ان دور الشريك او المحرض او المساعد في لفظ الفقرة (٢) من المادة(٥٧) يقتصر على المساعدة او التحريض او الاشتراك مع المكلف في تقديم او اعداد تقرير و حساب كاذب او ناقص ، في حين ان الاطلاع على النصوص التجريم الاخرى نجد فيها من الافعال التي يمكن ان لا تقتصر على المكلف وحده و انما قد تدخل فيها الشراكة او فعل التحريض ايضا من اشخاص اخرين مثل فعل الغش او الاحتيال او مخالفة واجبات القانون المفروضة على المكلف نفسه او اخفاء المعلومات و غيرها، لذلك نعتقد ان المشرع كان من الافضل ان يعمم لفظ الاشتراك على بقية نصوص التجريم الاخرى و لا يحددها في هذه الفقرة فقط، لان الافعال المجرمة في نصوص المواد(٥٦-٥٨) من قانون الضريبة ، هي في حد ذاتها تؤدي الى نتيجة واحدة وهي التهرب من دفع الدين و المقدار الحقيقي لمبلغ الضريبة.

### الفرع الثالث

#### العقوبات المقررة لهذه الجريمة

تختلف العقوبات المقررة للمكلف الذي يخالف نصوص واحكام قانون ضريبة الدخل و قانون الشركات العراقي وفق السلوك الجرمي الذي يقرره، سنتناول انواع الافعال والعقوبات المقررة لها تباعاً :

#### اولاً - مجموعة الافعال ذات الجزاءات المالية :

وهذه الافعال هي ما أشارت اليها المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ بقولها (يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات التالية :

١- من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون او الانظمة الصادرة بموجب او امتنع او تأخر في تقديم بيان او معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون.

٢- من وجدت لديه أو اطلع على المعلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها، وكان تختص بدخل شخص آخر أو اعطاها أو بلغها لغير من دون فوض بإعطائها أو تبليغها اليه أو افشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير بيانها له .

٣- مخالفة نظام مسك الدفاتر التجارية من قبل المكلف بمسكها.

٤- عدم تقديم التقارير لغاية ٥/٣١ من كل سنة بغير عذر مشروع.

٥- عدم تقديم الشركة الاجنبية التقارير الخاصة بحساباتها الختامية بغير عذر مشروع.

٧- اذا لم تدفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ التبليغ ، يضاف اليها مقدار ٥٪ من مقدار الضريبة و يضاعف هذا المبلغ اذا لم يدفع خلال واحد وعشرين يوما بعد انقضاء المدة الاولى.

وهنا لابد من الاشارة الى ان على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطيا بدفع الضريبة معينة مقدارها و تاريخ استحقاقها و يعتبر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغا له بالدفع<sup>(٣)</sup>. وبعد مدير الشركة مسؤولاً عن اداء الضريبة الى السلطة المالية و تحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع اي شيء الى اصحاب الاسهم<sup>(٤)</sup>. وقد اوجب المشرع مصفي الشركة و الاعضاء المؤسسين اداء الضريبة المستحقة الى السلطة المالية من المبالغ التي يحصل عليها المساهم زيادة عن قيمة اسهمه الاصلية<sup>(٥)</sup>.

من خلال ما تقدم يتضح لنا ان المشرع الضريبي قد اوجب جملة من التزامات على عاتق المكلف بالضريبة، فإذا امتنعت الجهة المكلفة بأداء الضريبة عن تنفيذ ما يأمر به المشرع الضريبي يؤدي الى تحقيق الجريمة و بالتالي يعاقب الشركة بالعقوبات المالية المقررة والتي اشرنا اليها سلفاً.

ومن جهة اخرى وجدنا ان المشرع الضريبي حدد الغرامة بطريقتين، طريقة اولى هي تحديد الغرامة بمبلغ نقدي، كما جاء في نص المادة (١/٥٦) ان "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار و لا تزيد على خمسمائة دينار .."

اما في طريقة اخرى نجدها محددة بنسبة مئوية، كما جاء في نص المادة(٣/٥٦) ان "تفرض على مرتكب اية مخالفة ... غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠٪ و ٢٥٪ من الدخل المقدّر قبل تنزيل السمحات .."

و- نحن نعتقد - بان تحديد الغرامة بمبلغ نقدي او يتراوح بين قيمتين، نظام لا يحقق الردع الفعلي تجاه المكلف نظرا لقيمتها المتدنية فعلاً مقارنة بالوضع الراهن .لذا فنفضل نظام النسب المئوية ، أي ان يأخذ به دون تحديد مبلغ نقدي ، لأن أثر الغرامة في هذه الحالة أكثر وقعاً و ردعاً في المكلف هذه من جهة ، ويحقق فرض إيراد افضل للخزانة العامة من جهة أخرى.

(١) ينظر : د.علي عبدالقادر قهوجي، مصدر سابق ، ص ٢٧٢. وانظر ايضا : د.اكرم نشأت ابراهيم، مصدر سابق ،ص٦٧.

(٢) ينظر : نص المادة (٢/٥٧) "من اعد او قدم حسابا او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك".

(٣) المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٥) المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

## ثانياً - مجموعة الأفعال ذات الجزاءات المفيدة لحرية<sup>(١)</sup> المكلف :

وهذه الأفعال هي ما أشارت إليها المواد (٥٧ - ٥٨) من قانون ضريبة دخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، وهي الأفعال معاقب عليها بالحبس. حيث نصت المادة (٥٧) من قانون المذكور على أنه "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحكمة المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية:

١. من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها للتلاعب بمقدار الضريبة في صورة المختلفة و سواء كانت خاصة به أو بغيره .
  ٢. إعداد و تقديم بيانات أو تقارير كاذبة أو ناقصة يجب تقديمها قانوناً أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك.
- وكما نصت المادة (٥٨) في نفس القانون على أن "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر و لا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها". وقد أشارت المادة (٥١) على إعطاء الحق للسلطة المالية أن تطلب من الجهات المختصة لغرض منع المكلف بالضريبة من السفر ، حيث نص على أن "إذا اقتنعت السلطة المالية بأن أحد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة أو التي تفرض عليه أصالة أو نيابة كلها أو جزءاً منها فلها أن تطلب إلى الجهات المختصة تأخيرها أو منعه من السفر مبنية هويته و أن الضريبة مستحقة أو قد تستحق عليه و على الجهات المختصة أن تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق إلا بعد دفع الضريبة أو تقديم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع ذلك الخطر عنه". نحن نرى أن هذه الوسيلة تعتبر في غاية الأهمية، وبإمكان السلطة المالية استعمالها متى يراها ضرورياً . وقد خولت نصت المادة (٥٢) من القانون نفسه، وزير المالية أو من يخوله أن يحجز الأموال التي يحاول صاحبها إخفاءها أو تهريبها أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها.

كما ونحن بصدد تسليط الضوء على العقوبات المقررة للشركة التي تخالف أحكام قانون ضريبة الدخل نلاحظ أن المشرع في قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل يرجع و يكرر النص على تجريم الأفعال التي سبق وأن جرمها في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل و يقرر لها عقوبات من نوع اشد ، وذلك في نص المادة (٢١٧) منه حيث جاء فيها (يستوفى عن كل يوم تأخير مبلغ لا يقل عن -٥٠٠٠٠- خمسين ألف دينار من كل شركة تأخرت عن تقديم البيانات والمعلومات الواجب تقديمها إلى جهة رسمية مختصة في الأوقات المحددة بموجب أحكام هذا القانون على ألا يزيد مجموع الغرامة عن -٥٠٠٠٠٠٠- خمسة ملايين دينار)

نلاحظ أن هذا السلوك أشار إليه المشرع الضريبي في الفقرة (١) من المادة (٥٦) في قانون ضريبة الدخل المعدل، وكذلك الشأن بخصوص المادة (٢١٨) من قانون الشركات المشار إليه أعلاه حيث جاءت فيها (يخضع للعقوبة أي مسؤول في شركة تعتمد إعطاء بيانات أو معلومات غير صحيحة إلى جهة رسمية حول نشاط الشركة أو نتائج عملياتها أو وضعها المالي أو أسهم وحصص أعضائها أو كيفية توزيع الأرباح، وتكون العقوبة الحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة أو غرامة لا تزيد عن ١٢٠٠٠٠٠٠ اثني عشر مليون دينار ، ويجوز تنفيذ العقوبتين بناءً على فداحة المخالفة).

ونلاحظ أن هذه الأفعال جميعها تقع تحت ظل نص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل والتي سبق وأن اشرنا إليها. وبالتالي فقد نفع أمام مسألة التضارب الظاهري للنصوص الجنائية<sup>(٢)</sup> ويقصد به الحالات التي يبدو فيها لأول وهلة أن واقعة ما ينطبق عليها أكثر من نص ، ويرجع ذلك إلى وجود عامل مشترك متصل بذات الموضوع التي تناوله عدة نصوص.

والسؤال الذي يطرح في هذا المجال هو : إذا ارتكبت الشركة فعل من الأفعال المنصوص عليها في المادة (٢١٧ و ٢١٨) من قانون الشركات المعدل والتي في الوقت نفسه تقع تحت ظل الفقرة (١) من المادة (٥٦) والمادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل، ياترى ما هو القانون المطبق عليها؟ هل تسري عليها النصوص الواردة في قانون الشركات ؟ أم أنها تخضع لقانون ضريبة الدخل؟ أو كلاهما؟

للرد على هذه التساؤلات - باعتقادنا - لا يمكن تطبيق أحكام القانونين على المكلف ، بعبارة أخرى لا يجوز معاقبة المكلف الذي اخل بأحكام قانون الشركات و قانون ضريبة الدخل مرتين ، كون هذه المسألة فيها نوع من الاجحاف و تخالف جميع المبادئ القانونية الواردة في قانون العقوبات ولا سيما المتعلقة بفلسفة العقوبة. ومن أجل معالجة هذه المسألة ينبغي علينا أن نرجع إلى موضوع تعدد الجرائم في قانون العقوبات العام ، حيث أشار المشرع الجنائي إلى ذلك في نص المادة (١٤١) بقوله ( إذا كون الفعل الواحد جرائم متعددة وجب اعتبار الجريمة التي هي عقوبتها اشد والحكم بالعقوبة المقررة لها وإذا كانت العقوبات متماثلة حكم بأحداها).

بناءً على ماتقدم يمكن القول أن القانون الذي يسري على الشركة في هذه الواقعة هي قانون الشركات العراقي النافذ ، كون العقوبة المقررة في قانون الشركات هي اشد مقارنة بالعقوبة الواردة في قانون ضريبة الدخل المعدل.

## الخاتمة

من خلال بحثنا توصلنا إلى الاستنتاجات و الاقتراحات الآتية:

### أولاً - الاستنتاجات :

- ١- أصبحت الشركة الالكترونية حقيقة واقعية من دون أن يكون لها مركز على أرض الواقع وعملها يكون عبر الشبكة العنكبوتية وهذا يؤدي إلى خلق الصعوبة أمام السلطة المالية في تقدير الضرائب عليها.

(١) لقد ثار جدل فقهي كبير حول مدى تحقيق المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، من المسلم به أن من يرتكب الجريمة من عمال الشخص الاعتباري و ممثلية يسأل عن فعله شخصياً ولو كان قد ارتكبه لمصلحة الشخص الاعتباري الذي يمثله وباسمه ، ولكن محل الخلاف هو ما إذا كان من الممكن مسألة الشخص المعنوي ذاته عن الجريمة وتوقيع العقوبة فيه، فالرأي الراجح في الفقه الجنائي هو أن الأشخاص المعنوية لا تسأل جنائياً عما يقع من ممثلها من الجرائم أثناء قيامهم بأعمالها ولو كان ذلك لحسابها بل أن الذي يسأل هو من يرتكب الجريمة منهم شخصياً ، وقد حسم المشرع الجنائي العراقي هذا الخلاف في المادة (٨٠) حيث قال ( الأشخاص المعنوية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية وشبه الرسمية ، مسؤولة جزائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلاؤها أو باسمها ، و لا يجوز الحكم بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانوناً، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبذلت بالغرامة ولا يمنع ذلك معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون). للمزيد من التفاصيل ينظر : د. علي حسين الخلف و د. سلطان عبدالقادر الشاوي ، المصدر السابق ، ص ٣٢٨-٣٢٩.

(٢) ينظر : د. علي حسين الخلف و د. سلطان عبدالقادر الشاوي ، المصدر السابق ، ص ٤٦.

- ٢- الشركة كمشروع تجاري تعمل على تحقيق ارباح من خلال مشاريعها الاقتصادية والتجارية وتدخل المشرع بقواعد قانونية أمرة لتنظيم الإطار القانوني لها باعتبارها قوة اقتصادية كبيرة في المجالات التي حددها القانون لممارسة أعمالها التجارية.
- ٣- وجود التباين بين انواع الشركات في قانون شركات النافذ وقانون ضريبة الدخل المعدل، وهذا قد يؤدي الى التهرب الضريبي.
- ٤- على الرغم من الطبيعة الخاصة لجريمة عدم اداء ضريبة الدخل الا انها لا تختلف عن الجرائم العادية، اذ يستوجب لقيامها توافر الاركان العادية للجريمة، وهما الركن المادي، الذي يتحقق في صورتين ، فهو إما ان يكون في صورة نشاط سلبى يتتبع بالامتناع عن الاداء في الموعد المحدد او في صورة نشاط ايجابي ، يتمثل بتقديم بيانات او معلومات كاذبة او اخفاء معلومات صحيحة، او يتمثل باستعمال اساليب الغش او الاحتيال، و ركن الجريمة الآخر هو ركن المعنوي.
- ٥- تعد جريمة عدم الاداء من جرائم الخطر عندما ترتكب باتخاذ نشاط سلبى ، او باتخاذ نشاط ايجابي في صورة تقديم إقرارات أو بيانات كاذبة ، اذ يعاقب المشرع على النتيجة الخطرة تفادياً لحدوث الضرر.
- ٦- تعد الجريمة عدم الاداء من الجرائم العمدية ، و ان الركن المعنوي فيها يخضع من حيث المبدأ للاحكام المنصوص عليها في القانون العقوبات، من حيث العلم بطبيعة التصرف المرتكب و النتيجة الجرمية، و إرادة ارتكابها ، وقد اكتفى المشرع بتوافر القصد العام لقيام الجريمة عندما ترتكب باتخاذ الجاني نشاطاً سلبياً ، في حين ذهب المشرع الى ابعاد من ذلك اذ تطلب توافر عناصر اضافية جوهرية يطلق عليها القصد الخاص الى جانب القصد العام عند ارتكاب الجريمة باتخاذ النشاط الايجابي.
- ٧- تنصب العقوبات الضريبية و تشمل المكلف ذاته و كذلك الشريك او المحرض او المساعد على ارتكاب الفعل المجرم ضريبياً وهما متضامنان في العقوبة المقررة الا ما استثنى بنص القانون ، وان صور هذا الاشتراك محددة في القانون الجنائي الضريبي و له اركانه التي تتحقق بها الجريمة و الصور الخاصة بها .

#### ثانياً- الاقتراحات:

- ١- اجراء تعديل على قانون الشركات العراقي النافذ بخصوص تنظيم عمل و تأسيس الشركات الالكترونية لتكون خاضعة للضريبة اسوة بالشركات التي تؤسس بموجب القانون.
- ٢- تعديل الفقرة (٦) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وجعلها كالآتي : (٦- الشركة : الشركة القابضة ، الشركة المساهمة ، الشركة المحدودة ، شركة محدودة المسؤولية يملكها شخص طبيعي او معنوي واحد). وكذلك تعديل الفقرة (٧) من المادة (١) و جعلها تشمل الشركة التضامنية والشركة البسيطة.
- ٣- تعديل المادة (٧٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل وجعلها تقرأ كالآتي ( لا يوزع الربح الصافي للشركة بعد استقطاع ضريبة الدخل وبقية الاستقطاعات القانونية الاخرى على الوجه الآتي ..).
- ٤- نقترح على المشرع الضريبي إعادة النظر في صياغة المادة (٥٧) من قانون الضريبة الدخل ، مادامت الغاية من الاعداد والتقديم للبيانات غير صحيحة واحدة، اذ عاقب المشرع على الفعلين بالعقوبة نفسها، بذلك يكون النص كالآتي (يعاقب بالحبس.. من اعد او قدم عن علم بيانات او معلومات او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب .. او استرداد مبلغ منا دفع عنها).
- ٥- ضرورة حذف عبارة (عن علم) الواردة في المادة (٥٧) او اضافة عبارة ( و ارادة ) ، اذ لقيام القصد العام لابد من توافر عنصري القصد ، العلم و الارادة معاً.
- ٦- ندعو المشرع الى ان يعاقب على الشروع في ارتكاب الجريمة نتيجة استعمال الشخص وسائل الغش او الاحتيال ، بالعقوبة نفسها المقررة للجريمة التامة، نظراً لخطورة الجريمة و اضرارها بالاقتصاد الوطني ، ون يتم تعديل نص المادة (٥٨) بأن يكون كالآتي: يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر و لا تزيد على سنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة استعمال الغش او الاحتيال او شرع في استعمالها للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها.
- ٧- توحيد النصوص الجنائية في قانون الشركات العراقي النافذ و قانون ضريبة الدخل، وذلك لتجنب التضارب الظاهر للنصوص الجنائية وبالتالي منع افلات الشركة من الضريبة.

#### قائمة المصادر

##### اولاً - الكتب:

- ١- د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية ، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٢- اكثم الخوالي ، قانون التجارة اللبناني المقارن ، ج٢، الشركات التجارية ، دار النشر و مكان النشر غير معروف، ١٩٦٨.
- ٣- د. محمد فريد العريني ، الشركات التجارية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٣.
- ٤- د. محسن شفيق، الوسيط في القانون التجاري ، ج١، ، دار النشر غير متوفر ، القاهرة ، ١٩٧٥.
- ٥- د. حسين توفيق فيض الله و د. دانا حمه باقي عبد القادر و د. ذالة سعيد يحيى الخطاط ، شرح قانون الشركات العراقي و تعديلاته ، مطبعة يادكار - السليمانية ، ٢٠٢١.
- ٦- د. مصطفى كمال طه ، الشركات التجارية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ١٩٨٨.
- ٧- د. باسم محمد صالح و د. عدنان احمد ولي العزاوي ، القانون التجاري ، الشركات التجارية ، بيت الحكمة، بغداد ، ١٩٨٩.
- ٨- د. أكرم نشأت إبراهيم، السياسة الجنائية، ط٢، شركة أب للطباعة الفنية المحدودة، بغداد، ١٩٩٩.
- ٩- د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط١ ، دار وائل للنشر، ٢٠٠٨.
١٠. د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة و التشريع المالي، المكتبة القانونية - بغداد، ٢٠١١.
١١. د. عبد الحميد الشورابي، الجرائم المالية و التجارية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨٦.
١٢. د. علي حسين الخف و د. سلطان عبد القادر الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات، المكتبة القانونية - بغداد، سنة النشر بلا.
١٣. د. علي عبد القادر قهوجي، قانون العقوبات - القسم العام، دار الجامعة ، مكان الطبع بلا، ١٩٨٨.
١٤. د. فخري عبدالرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الاقتصادية، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨٠.
١٥. د. ماهر عبد شويش الدرة - الاحكام العامة في قانون العقوبات - وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة موصل كلية القانون، ١٩٩٠.

١٦. مراد منير فهيم ، نحو قانون واحد للشركات ، تقنين الشركات ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٩٩.
١٧. هاني محمد دويدار ، قانون المشروع الرأسمالي ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية، مصر، ١٩٩٦.
- ثانياً- الرسائل والبحوث و المقالات القانونية:
١٨. جيمود شكيب محامي ، محاربة الجرائم المالية و الاقتصادية ، بحث منشور على موقع الالكتروني: <http://previous.eastlaws.com/Uploads/Morafaat/169.pdf> <2016/12/10>
١٩. د.سعد العطية ، محاضرات ألقيت على الطلبة الماجستير، تحت عنوان "الاساس القانوني للزامية القاعدة الضريبية" و"حق الاقليم و مجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم"، القسم العام ، كلية القانون ، جامعة كركوك، ٢٠١٦- ٢٠١٧.
٢٠. عبدالستار حمد أنجاد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية و السياسية، العدد (٢) لسنة ٢٠١٠.
٢١. لمى عامر ناجي، جريمة عدم اداء ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣.
٢٢. عبدالستار حمد انجاد ، الضريبة على الشركات الالكترونية ، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسة، كركوك، بحث متاح على الرابط الالكتروني التالي :
- [https://jclaps.uokirkuk.edu.iq/article\\_84658\\_3855fd6f49086ddb35400359f9279d4a.pdf](https://jclaps.uokirkuk.edu.iq/article_84658_3855fd6f49086ddb35400359f9279d4a.pdf) ، تأريخ الزيارة (٢٠٢٣/١١/١٠) الساعة ٣ مساءً، ص ٢٠٨.
- ثالثاً- الدساتير و القوانين :
٢٣. دستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥.
٢٤. قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ النافذ.
٢٥. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢٦. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
٢٧. قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.