

بحث بعنوان

جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي

اعداد

أ.م.د احمد حمد الله احمد

المقدمة

مما لاشك فيه أن تعتبر جريمة التزوير من اخطر الجرائم في المجتمع كيف ولاتكون كذلك وهي من الجرائم التي تخل بالثقة العامة وتهدد استقرار المعاملات فيه فهي جريمة عظيمة وجسيمة الضرر يستولي فيها المجرم على مال تعلق به حق الغير أو على حقوق عائدة إليه فتنهدم تلك الحقوق وتضيع ، وإزاء ذلك فإن القانون يهدف إلى منع هذا الخطر الشرس من خلال إيجاد السبل المناسبة بمنع كل سلوك يعرض تلك المصالح أو الحقوق للخطر بشكل تستتب فيه الثقة العامة في المجتمع .

وتأتي أهمية البحث من خلال ما تمثله الضريبة من أهمية في تكوين موارد الدولة المالية لذا فإن أي خلل في تحصيله لابد وان يربك ميزانية الدولة ولو في جانب من جوانبها لذا فإن استشرت وسائل الغش والخداع او التزوير واتخذت كاساس للتعامل مع السلطة المالية فان هذا سيشكل خرقاً للقواعد القانونية وانتهاكاً لها وانتشاراً لجرائم خطيرة واهمها التزوير الضريبي .

وفي ضوء ذلك فإن قانون ضريبة الدخل العراقي استشر خطورة هذه الجريمة فتصدى لها بالتنظيم في نصوصه وأورد لجريمة التزوير الضريبي نصاً خاصاً وبين فيه طرق وقوع هذه الجريمة وعقوبتها ، ذلك ان هذه الجريمة اخذت تتسع وتزايد واضحى المكلف يتوسل بالتزوير الضريبي ويتخذ كوسيلة للتهرب من دفع الضريبة بل انها بلغت حداً أصبحت فيه عدم الثقة هي السمة الأساسية التي تسود العلاقة ما بين المكلف والسلطة المالية .

ان المكلف يشعر بأن الضريبة تنطوي على التعرض لأمواله التي غالباً ما يأتي بها بعد عناء فيحاول بين تارة واخرى منع المساس بأمواله بشتى الطرق ومنها التزوير الضريبي .

عليه فأننا قسمنا بحثنا هذا الى ثلاثة مباحث تناولنا في الأول التعريف بجريمة التزوير الضريبي حيث سنبين فيه تعريف التزوير مع بيان اركان هذه الجريمة اما في الثاني فبيننا فيه مفهوم الاشتراك في جريمة التزوير الضريبي اما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه عقوبة التزوير الضريبي ثم اختتمنا بحثنا بخاتمة ضمناها ما توصلنا اليه من نتائج ومقترحات .

المبحث الأول التعريف بجريمة التزوير الضريبي

نتطرق في هذا المبحث للتعريف بجريمة التزوير الضريبي حيث سنقسم هذا المبحث الى مطلبين نبين في المطلب الاول تعريف التزوير وفي المطلب الثاني نبين فيه اركان الجريمة

المطلب الاول تعريف التزوير

لاجل الوقوف على معنى التزوير لابد من بيان تعريف التزوير عليه فأئنا سنعمد الى تعريفه في اطار الفقه والقانون وعلى النحو الاتي
اولا/ التزوير في الفقه

وردت عدة تعريفات بشأن التزوير وكان اهمها تعريف العلامة كارسون والذي بين فيه بان التزوير هو ((تغيير الحقيقة في محرر وبقصد جنائي وبأحدى الطرق التي بينها القانون تغييرا من شأنه ان يسبب ضررا))⁽¹⁾ وبذلك فإن التزوير لا يعد و ان يكون كذبا في جوهره ، ويذهب بعض الفقهاء الى الاعتراض على هذا التعريف ويرى أنه تعريفا معيبا ويعلل ذلك بالقول بان التعريف السابق يومي بامتداد جريمة التزوير الى تغيير الحقيقة في جميع انواع المحررات والصحيح ان المشرع لم يجرم فعل التزوير الا اذا وقع على نوع من المحررات يشملها القانون بحمايته وهي التي تنبعث منها الثقة العامة
كذلك يضيف الى القول السابق بانه التعريف السابق أضاف شرطا جديدا لتجريم التزوير وهو الضرر ، والتزوير يعتبر من جرائم الخطر لا الضرر⁽²⁾

هذا ولابد من الاشارة الى ان الفقه لم يضع تعريفا معينا بحد ذاته لجريمة التزوير الضريبي وانما اكتفى بتعريف التزوير فقط ، ويمكننا ان نضع تعريفا لجريمة التزوير الضريبي وهي الجريمة التي يعمد فيها المكلف بدفع الضريبة الى تغيير الحقيقة في الاقرار الضريبي بأحدى الطرق التي يبينها القانون من هذا يتبين بأن جريمة التزوير الضريبي هي أيضا تغيير للحقيقة ولكن في الاقرارات الضريبية التي يقدمها المكلف بأحدى الطرق التي نص عليها القانون والتي سوف نبينها لاحقا

ثانيا/ التعريف التشريعي للتزوير

اهتم القانون بالتزوير فنجد له مكانا بارزا في ثنايا أي قانون عقابي لما تمثله هذه الجريمة من خطورة متعظمة وازاء كل هذا تدخل المشرع ليتناول هذه الجريمة بالتنظيم فوجدت لها مكانا في قانون العقوبات وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذين ففي قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل عالج المشرع هذه الجريمة في الفصل الثالث من الباب الخامس والخاص بالجرائم المخلة بالثقة العامة في المواد ٢٨٦ - ٢٨٩ ، فالمادة (٢٨٦) منه عرفت التزوير بأنه ((تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند او وثيقة او أي محرر اخر بأحدى الطرق المادية او المعنوية التي بينها القانون تغييراً من شأنه احداث ضرر بالمصلحة العامة او بشخص من الأشخاص)).

اما في قانون ضريبة الدخل فلم يورد تعريفاً لجريمة التزوير الضريبي وانما كل ما ورد بشأن التزوير هو نص المادة ((٥٧)) منه والتي اوردت تعداداً لصور هذه الجريمة ليس الا ان نصت على ان ((يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكابه احد الأفعال الآتية :

- ١- من قدم على علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح او تنزيل في مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها .
 - ٢- من اعد او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً مما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعداً او حرض او اشترك في ذلك)) .
- ويمكن ايراد تعريف للتزوير الضريبي على انه ((قيام المكلف بتضمينه بيانات او معلومات كاذبة في تقريره المقدم الى السلطة المالية يهدف من خلاله الحصول على خفض او سماح او تنزيل في مقدار الضريبة المفروضة عليه ينتج من خلال ذلك تضليل السلطة المالية فتفرض ضريبة قليلة عليه)) .

المطلب الثاني

اركان جريمة التزوير

نبين في هذا المطلب اركان جريمة التزوير الضريبي ولأجل الألمان بأركان الجريمة المذكورة انفاً ينبغي ان نخوض في اركان جريمة التزوير بصورة عامة حتى يتسنى لنا الولوج الى اركان جريمة التزوير الضريبي لمعرفة ما اذا كان قانون ضريبة الدخل العراقي يتفق مع قانون العقوبات في تعريفه لأركان جريمة التزوير ، عليه فأننا سنقسم هذا المطلب الى ثلاثة فروع نتناول في الأول الركن المادي وفي الثاني نتطرق الى ركن الضرر اما الفرع الثالث فنبين فيه الركن المعنوي في هذه الجريمة وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول

الركن المادي

يتحقق الركن المادي للتزوير بتغير الحقيقة في محرر بطريقة من الطرق التي حددها القانون ويعني ذلك ان الركن المادي يتحلل الى عناصر ثلاثة هي : تغير الحقيقة في محرر وان يكون هذا التغير بطريقة من الطرق التي حددها القانون .

أولاً: تغير الحقيقة .

ان جوهر التزوير هو الكذب الذي يتناوله القانون بالتجريم في بعض الاحوال والتزوير هو كذب مكتوب والكذب يتضمن تغيراً للحقيقة بأحلال أمر غير صحيح محل الامر الحقيقي الصحيح فتغير الحقيقة على هذا النحو هو جوهر التزوير وهو السلوك الذي يجرمه المشرع بأعتبره يحقق التزوير اذا وقع في المحررات⁽³⁾، وحيث لا يحصل تغير للحقيقة فلا يقع التزوير ولو توهم الفاعل بأنه يثبت ما يغير الحقيقة وتطبيقاً لذلك قضت محكمة التمييز بأنه ((لا يكون المتهم قد ارتكب جريمة التزوير اذا غير حرفاً من اسمه المسجل بدفتر النفوس لي مطابق اسمه الحقيقي))⁽⁴⁾ كذلك لا يعد تزويراً الشطب أو الحك أو التحشية التي تضمنها البيان أو الحساب الذي يقدمه المكلف للسلطة المالية متى ما كانت المعلومات الواردة منه تعبر عن الحقيقة .

ثانياً: المحرر الذي تغير فيه الحقيقة .

لا يعد تغير الحقيقة تزويراً إلا إذا حدث في محرر⁽⁵⁾ فالححر هو الموضوع المادي الذي ينصب عليه سلوك الجاني عندما يغير الحقيقة والثقة فيه هي محل الحماية التي يقرها القانون عندما يعاقب على جريمة التزوير باعتباره موضوع السلوك ووعاء الثقة التي يشملها القانون بحمايته ولم يعرف المشرع المحرر رغم أهميته في مجال جرائم التزوير ويمكن تعريفه بأنه ((أي ورقة مكتوبة بقصد أو يجوز استعمالها أثباتاً لما مكتوب فيها))⁽⁶⁾

ولا بد لتحقيق الركن المادي للتزوير أن يكون تغير الحقيقة حاصلًا في سند سواء كان قد أنشئ خصيصاً لتغير الحقيقة فيستوي أن يكون المحرر موجوداً من قبل ثم وقع التغير على الحقيقة الثابتة فيه أو أن يكون قد أنشئ كله من أجل اثبات الأمر المغاير للحقيقة به

ولا أهمية للغة التي كتب بها المحرر فيقع التزوير متى ماتم تغير الحقيقة في محرر مكتوب بلغة وطنية أو كان مخطوطاً بلغة أجنبية أي كانت ولا عبرة بالمادة التي سطرت عليها الكتابة وهي في الغالب تكون ورقاً ولكنها قد تكون مادة أخرى مثل القماش أو الجلد أو غير ذلك وسواء أكان هذا المحرر مكتوباً بخط اليد أو مطبوعاً سواء أكان كله مطبوعاً أم جزء منه⁽⁷⁾

ومعلوم أن التزوير يقع على المحررات التي يشترط فيها صفة المستند ولنا أن نسأل هل أن الاقرار الضريبي (وهو من الاقرارات الفردية) يعتبر محرر يمكن أن يقع عليه التزوير وبالتالي يخضع من زور هذا الاقرار للعقاب ؟

لا بد من بيان أن الاقرار الضريبي يعتبر من الاقرارات الفردية والاعتراف الفردي هو بيان أو مجموعة من البيانات يثبتها شخص في محرر وتكون متعلقة بمركزه القانوني وحده دون مساس بمركز الغير ومثال هذه الاعترافات ما يقدمها الممول أو المكلف بدفع الضريبة إلى السلطة المالية أو الهيئة العامة للضرائب من بيانات تتعلق بمقدار دخله أو وعاء الضريبة العامة على الدخل والتي تتخذ أساساً لتقدير الضريبة العامة على الدخل والتي تؤثر في مقدار الضريبة حيث أن كل تغير فيها يعتبر تغيراً للحقيقة .

بالرجوع إلى سؤالاتنا الأولى حول مدى اعتبار تغير الحقيقة في الاعترافات الفردية تزويراً ، فلابد من بيان أن القاعدة العامة تقضي بأن لا يعد تغير الحقيقة في الاعترافات الفردية تزويراً لأنها تخضع لمراقبة من صدرت لمصلحته أو لفحص ومراجعة من قدمت له⁽⁸⁾ وبمعنى آخر أن الكذب في الاعترافات الفردية لا يعد تزويراً معاقباً عليه وذلك باعتبار أن هذا الكذب لا يتناول الحقوق خاصة لصاحب الاعتراف ولا يتناول المركزاً شخصياً للمقر ولا يصلح لذلك سنداً يحتاج به على الغير⁽⁹⁾ إلا أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل في الاعترافات الضريبية وهي اقرارات فردية معاقب على التزوير فيها استثناءً وترتيباً على الزامه المكلفين بقول الصدق فيما يدلون به من بيانات متوخياً وجهة الصحة في ربط الضريبة وتقديرها⁽¹⁰⁾ ولأن هذه الجريمة هي في حقيقتها جريمة تزوير نلاحظ أن المشرع قد غلظ العقوبة التي تفرض على مرتكبها مقارنة بعقوبة المكلف الذي يقعد عن تقديم الاعتراف أو الأوراق الضريبية الأخرى إذا عاقب الأخير بعقوبة الغرامة⁽¹¹⁾ في حين أنه عاقب مرتكب جريمة التزوير الضريبي بعقوبة سالبة للحرية وهي عقوبة الحبس ولولا الخطورة التي تكمن في شخصية مرتكب جريمة التزوير الضريبي لأصبح هذا التغليب غير مستساغ⁽¹²⁾

إذا أن القعود عن تقديم الاعتراف أفضل بكثير من تقديمه متضمناً معلومات أو بيانات مغايرة للحقيقة فعند تحقق الغرض الأول ستعتمد الإدارة الضريبية للجوء إلى طرق التقدير الأخرى كالتقدير الإداري وهو غالباً مايكون في مصلحة الإدارة الضريبية ولكن الأمر مختلف في الغرض الثاني إذ أن الإدارة الضريبية سوف تقع في التمولي والغش الذي قصده المكلف عندما زور اقراره الضريبي للحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع منها ، هذا وقد نصت المادة

(٥٧) من قانون الدخل العراقي على ((يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكابه احد الأفعال الآتية :

- ١ - من قدم على علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح او تنزيل في مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها .
 - ٢ - من اعد او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً مما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعداً او حرض او اشترك في ذلك)) .
- ويقع النشاط المادي لهذه الجريمة باعداد او تقديم بيانات او معلومات غير صحيحة او غير كاملة او معلومات الواجب تقديمها وتضمن تلك المعلومات او البيانات الكاذبة في تقرير او حساب .

ثالثاً: طرق التزوير الضريبي

ذكر المشرع في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل مجموعة من الطرق التي بواسطتها يمكن ان تقع جريمة التزوير الضريبي ولنا ان نتسأل هل ان التزوير في الاقرارات الضريبية يقتصر على الحالات التي ذكر المشرع الضريبي أم يمكن ان يقع بأحدى الطرق التي نص عليها قانون العقوبات ؟ بالرجوع للمادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي نرى انه اورد تعداداً لاساليب التزوير وهذا التعداد جاء على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر ولما كانت الطرق والاساليب التي يتم فيها التزوير والتي تصدى المشرع في قانون العقوبات العراقي لذكرها ذات مفهوم واسع فأننا نرى انه كما يقع التزوير الضريبي بأحدى الطرق التي نص عليها قانون ضريبة الدخل يقع كذلك بأحدى الطرق التي نص عليها قانون العقوبات أذ ان هذا الاخير يعتبر القانون العام الذي يرجع اليه عند كل نقص . عليه فان التزوير الضريبي يمكن ان يقع بأحدى الطرق التي بينها او نص عليها القانون وسوف نقسم هذه الطرق الى قسمين ، الاول يتضمن الطرق التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي والثاني يتضمن الطرق التي نص عليها قانون العقوبات .

أولاً / طرق التزوير الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي :-

هذه الطرق نصت عليها المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل المار ذكرها أنفاً وهذه طرق التزوير المنصوص عليها هي :-

١ - تقديم بيانات أو معلومات كاذبة :

هذه الطريقة تتمثل بأرتكاب المكلف بأرتكاب جريمة التزوير الضريبي عن طريق قيامه بتزويد السلطة المالية بمعلومات او بيانات تأمل السلطة من خلالها التعرف على حقيقة مركز المكلف المالي ولكن هذه المعلومات في حقيقتها هي معلومات تتصف بالكذب وعدم الصحة يقصد من خلالها المكلف عدم دفع الضريبة بصورة كاملة عن طريق حصوله على خفض او سماح او تنزيل من مقدار الضريبة المفروضة عليه كحال المكلف الذي تطلب منه السلطة المالية تقديم معلومات او بيانات عن نشاطه الممارس خلال احدى السنوات المالية فيبلغ السلطة المالية كذباً بأنه متوقف عن ممارسة نشاطه ولم يمارس اية مهنة خلال تلك السنة .

٢ - تضمين بيانات او معلومات كاذبة في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة .

تعتمد السلطة المالية بصورة عامة على التقارير المقدمة من قبل المكلفين لتحديد مقادير الدخول الخاضعة للضريبة ذلك ان المكلف هو أدرى الناس بطبيعة وعائه الضريبي ومقدار ماله من موارد ولكن يحدث أحياناً ان يلجأ المكلف لأدراج بيانات في الاقرار او الحساب الذي قدمه وذلك بتضمينه معلومات لا أساس لها من الصحة ، ومن الأمثلة على هذه الحالة قيام المكلف بأدراج نفقات صورية بقصد طرحها من الإيرادات الاجمالية ومن ثم تخفيض مقدار الضريبة المستحقة او قيام المكلف بتغيير حالته الاجتماعية من اعزب الى متزوج وله اولاد بقصد الحصول على سماعات قانونية (13) ومن هذا يتضح لنا الفرق بين هذه الطريقة وسابقتها فالمكلف في الطريقة الثانية يقدم التقرير او الحساب الضريبي الذي يعكس ماله من ارباح او خسائر الا انه يشوه مصداقية هذا التقرير او الحساب من تضمينه معلومات غير صحيحة اما في الطريقة الاولى والتي سبق عرضها فالمعلومات المقدمة الى السلطة المالية ليس لها نصيب من الصحة ولا تعدو ان تكون كذباً خالصاً

٣- أخفاء معلومات اوجب القانون بيانها .

في هذه الحالة لايفصح المكلف عن كامل دخله الذي تحقق له وحصل عليه بل يعمد الى اظهار بيانات محددة تعتبر لازمة لاختصاص دخله الى الضريبة ، ومن الأمثلة على اخفاء المعلومات حالة ماإذا نجح المكلف في استيفاء الديون التي عدت متعذرة التحصيل في السنوات السابقة وجرى خصمها من الدخل الاجمالي الا ان المكلف يتستر على الديون المستوفاة ولا يصرح بها في تقاريره الضريبية للحيلولة دون خضوعها للضريبة (14) والحال كذلك اذا كان للمكلف مصدران او اكثر من مصادر الدخل الا انه لا يصرح الا عن مصدر دخل واحد لكي تكون إيراداته التي تدخل في وعاء الضريبة اقل من الإيرادات الحقيقية (15) والان قد يتبادر الى الذهن حول ما قيل أنفاً سؤالاً مفاده هو ان الركن المادي لجريمة التزوير الضريبي لا يقع الانبساط ايجابي هو الاعداد او التقديم لبيان كاذب مخالف للحقيقة فهل ان الموقف السلبي في الطريقة الثالثة يدخل ضمن طرق التزوير الضريبي ؟ في الحقيقة ان الموقف السلبي أي السكوت عن التصريح عن مصادر الدخل الحقيقي في الاقرار الضريبي يندرج تحت نص التجريم وذلك من خلال عبارة المشرع ((أخفاء معلومات كان يجب عليه تقديمها)) وهذا التغير يتفق مع هدف المشرع من وجوب تقديم الاقرار وفي ضرورة تمثيله بصورة صادقة لمدخلات المكلف وعلى هذا فان عدم عرض الحقيقة قد يفوت عرض المشرع ومن ثم يستوي ان يتحقق ذلك بموقف ايجابي يذكر فيه غير الحقيقة او بموقف سلبي بالسكوت عن ذكر البيانات او المعلومات التي تساعد الادارة الضريبية وتمكنها من الوصول الى هدفها . ان هذا يطابق ما اورده المشرع في قانون العقوبات عند تعداده لطرق التزوير المعنوي في المادة (٢٨٧/٢) ((والتي سوف نتطرق اليها لاحقاً)) اذ ذكر في الفقرة (د) عبارة ((او اغفال ذكر بيان فيه حال تحريره فيما اعد لاثباته))

ثانياً : طرق التزوير التي نص عليها قانون العقوبات .

لقد نص قانون العقوبات على عدة طرق يمكن ان تقع فيها جريمة التزوير ولا يمنع من ان تكون جريمة التزوير الضريبي من ضمنها اذ ان قانون العقوبات بأعتبره القانون العام للنصوص الجنائية والتي يرجع اليها عند كل نقص ولقد قسم قانون العقوبات طرق التزوير الى قسمين ، طرق التزوير المادية وطرق التزوير المعنوية ولقد نصت المادة (٢٨٧) عقوبات على ذلك بقولها :

((١- يقع التزوير المادي بأحدى الطرق التالية :

أ- وضع امضاء او بصمة ابهام او ختم مزورة او تغيير امضاء او بصمة ابهام او ختم صحيحة .
ب- الحصول بطريق المباغثة والغش على امضاء او بصمة او ختم لشخص لا يعلم مضمون المحرر على حقيقته

ج- ملء ورقة ممضاة او مبصومة او مختومة على بياض بغير اقرار صاحب الأمضاء او البصمة او الختم وكذلك اساءة استعمال الأمضاء او البصمة او الختم .

د- اجراء أي تغيير بالاضافة او الحذف او التعديل او بغير ذلك في كتابة المحرر او الأرقام او الصور او العلامات او أي امر اخر مثبت فيه .
ف - اصطناع محرر او تقليده .

٢- ويقع التزوير المعنوي بأحدى الطرق التالية :

أ- تغيير اقرار اولي الشأن الذي كان الغرض من تحرير المحرر ادراجه فيه .

ب- جعل واقعة مزورة في صورة واقعة صحيحة مع العلم بتزويرها .

ج- جعل واقعة غير معترف بها في صورة واقعة معترف بها .

د- انتحال شخصية الغير او استبدالها او الاتصاف بصفة غير صحيحة وعلى وجه العموم تحريف الحقيقة في محرر او اغفال ذكر بيان فيه حال تحريره فيما اعد لأثباته))

ويمكن بيان كيفية وقوع جريمة التزوير الضريبي بالطرق السابقة وعلى النحو الآتي :

١- وضع امضاء او بصمة ابهام او ختم مزورة او تغيير امضاء او بصمة ابهام او ختم صحيحة.

يتحقق التزوير المادي بهذه الطريقة عندما يوقع المكلف (المزور) على الأقرار او يختمه او يبصمه بتوقيع غير توقيعه كان يوقع المكلف مكان توقيع الموظف المختص على الأقرار او يختم بختم السلطة المالية على الأقرار للدلالة على انه صحيح غير ان التزوير لا يقع اذا ما كان صاحب التوقيع قد خول غيره (16) فلو ان الزوج وبقصد الحصول على اعفاء وقع او بصم على اقرار بعدم امتلاكه لدار سكن اصالة عن نفسه ووقع او بصم اقرار يتضمن عدم امتلاك زوجته لدار سكن بوكالة منها فانه لا يكون قد ارتكب تزويراً على وفق هذه الطريقة اما اذا كان توقيعه بدون وكالة منها فنكون امام تزوير مادي في هذه الحالة .

٢- حصول المزور بطريقة المباغثة او الغش على امضاء او بصمة او ختم لشخص لا يعلم بمضمون المحرر على حقيقته .

تنطوي هذه الطريقة من طرق التزوير المادي على عنصر السرعة والمباغثة (17) ووفق هذه الطريقة لايتترك الجاني للمجني عليه فرصة ليتمكن من الاطلاع على مفهوم السند او يفهمه كأن يضع شخص ما كتاب او وثيقة او ورقة مع مجموعة اوراق مهيأة للتوقيع ويدس الورقة المراد توقيعها مع هذه المجموعة ويوقع هذا الشخص عليها من دون ان يعلم مضمون هذه الورقة ولا مجال لأرتكاب التزوير في المحررات الضريبية على مقتضى هذه الطريقة .

٣- : ملء ورقة ممضاة او مبصومة او مختومة على بياض بغير اقرار صاحب الأمضاء او البصمة او الختم .

ويتحقق التزوير المادي بهذه الصورة في حالة ان يسلم شخص لأخر ورقة ممضاة على بياض اما على سبيل الوديعة او التي يملأ فراغها على حسب ارادة صاحب الأمضاء حينما يطلب منه ذلك فيملأ الفراغ خلافاً لما تقدم مستغلاً وجود البصمة او الختم الحقيقي (18) ، ولا مجال لأرتكاب التزوير في المحررات الضريبية على مقتضى هذه الطريقة .

٤- اجراء أي تغيير بالأضافة او الحذف او التعديل او بغير ذلك في كتابة المحرر او الأرقام او الصور او العلامات او أي امر اخر مثبت فيه .

ان هذه الطريقة من طرق التزوير المادي على درجة كبيرة من الشيوع في الاستعمال في مجال الأقرارات الضريبية فهي تحدث بالأضافة او التحشية او بالشطب او بغير ذلك وهذه الطريقة لا يمكن لها ان تحصل ما لم يتم تحرير السند والتوقيع عليه فيراد بالأضافة درج عبارات في مواضع متروكة في السند اما التحشية فهي تعني ذكر عبارات بين السطور او الكلمات او زيادة رقم على مبلغ مثبت بالسند او زيادة كلمة على اسم او اجراء تغيير في التاريخ ، اما الشطب فهو ينطوي على حذف جملة او عبارة او كلمة او رقم وقد اراد القانون بعبارة ((او غيره)) استيعاب جميع الطرق التي تستعمل لمحو او قشط او مسح شيء من محتويات السند بأستعمال مواد كيميائية او أي مادة اخرى (19) .

ومثال ذلك ان يحذف المكلف رقماً او مبلغاً معيناً او مورداً يخضع للضريبة من اقراره حتى لا يزداد في مقدار الضريبة المفروضة عليه او ان يضيف ولداً الى ولده حتى يحصل على اعفاء اخر وهكذا ...

٥- الأصطناع والتقليد .

ويعتبر الأصطناع والتقليد اخر طريقة من طرق التزوير المادي وقد عرفت المادة (٢٩١) من قانون العقوبات الأصطناع بأنه ((انشاء محرر لم يكن له وجود من قبل ونسبته الى غير محرره دون ما ضرورة لتعمد تقليد محرر بالذات وخط انسان معين)) ، والأصطناع هو خلق محرر ونسبة صدوره على خلاف الحقيقة الى شخص لا صلة به او الى سلطة لم يصدر عنها .

اما التقليد فقد عرفته المادة (٢٧٤) من قانون العقوبات بأنه ((صنع شيء كاذب يشبه شيئاً صحيحاً)) والتقليد هو صناعة شيء مشابه لشيء اخر و لا يشترط ان يكون الاتقان متقناً وانما يكفي ان يكون من شأنه حمل من يطلع عليه على الاعتقاد بصدور المحرر عن قلدت كتابته .

وهذه الطريقة هي ايضاً من الطرق الأوسع استعمالاً والأبرز في الحياة العملية وخصوصاً في المعاملات الضريبية حيث يعمد فيها المزور الى كتابة محرر بكتابة تشبه كتابة شخص اخر، و يختلف الأصطناع عن التقليد في ان الأول ينصب على المحرر بأكمله في حين ان الثاني قد يقتصر على جزء منه فحسب (20) والمثل على ماتقدم هو ان يصنع المكلف المزور اقراراً مختوماً من قبل السلطة المالية وموقعاً عليه من قبل الموظف المختص يؤيد كونه غير خاضع لضريبة الدخل .

اما حالة التقليد فهي كأن يقلد المكلف المزور كتاب براءة ذمة مزعوم صدورها من احد فروع الهيئة العامة للضرائب ومختومة بختم مزعوم عانديته لذلك الفرع .

٦- تغيير أقرار أولي الشأن الذي كان الغرض من تحرير المحرر ادراجه فيه (21) .

هذه الطريقة من طرق التزوير المعنوي التي نص عليها قانون العقوبات العراقي وفي هذه الحالة يقع التزوير عندما يبذل القائم بتحرير السند لمعلومات والبيانات التي طلب منه صاحب الشأن تثبيتها في المحرر فلو كان المكلف يجهل القراءة والكتابة وطلب من المخمن المختص ان يكتب له تعهده بوجود مقتبسات عليه

عن مقاوله وأنها لم تصل لحد الان فيقوم المخمن بكتابة غير ما اراده المكلف كأن يضمن تعهده عدم وجود مقتبسات وعدم امتلاكه لاي مصدر دخل اخر مما يعني ارتكابه للجريمة .
ولا يغير من مسؤولية المخمن كون المكلف قد بصم على التعهد أذ قد يكون المخمن قد تلى التعهد عليه بغير حقيقة .

٧- جعل واقعة مزورة في صورة واقعة صحيحة مع العلم بتزويرها (22) .
ففي هذه الطريقة من طرق التزوير المعنوي يتم تصوير الواقعة في محرر على غير حقيقتها كأن يذكر الموظف بأن المكلف وزوجته قد حظرا أمامه واقرا بعدم امتلاكهما أو أحد أولادهما القاصرين دار سكن أو قطعة ارض سكنية على وجه الاستقلال في حين ان شيئاً من هذا القبيل لم يحصل .

٨- جعل واقعة غير معترف بها في صورة واقعة معترف بها (23) .
وهذه كسابقتها تتمثل بتصوير واقعة في محرر على غير حقيقتها كأن يذكر الموظف المختص بان المكلف قد اعترف بامتلاكه اكثر من مصدر دخل خاضع للضريبة في حين أنه لم يعترف بشيء من ذلك .

٩- أنتحال شخصية أو استبدالها أو الاتصاف بصفة غير صحيحة وعلى العموم تحريف الحقيقة في محرر أو أغفال ذكر بيان في حال تحريره فيما أعد لاثباته :-
ان التزوير المعنوي على وفق هذه الطريقة يقع في حالتين هما :-

الحالة الاولى /

هما الحالة التي يتخذ فيها الشخص اسم فرد او يحل محله او يتخذ صفة غير صفته ويتعامل بها على اساس انه ذلك الشخص الاخر كمن يحضر امام الموظف المختص فيدعي كذباً بأنه صاحب العقار المراد بيعه ، فيقدم اقراراً بامتلاكه لدار او شقة سكنية اخرى .
وقد نكون امام تزوير مادي مصحوباً بتزوير معنوي اذا ما ابرز الشخص هوية مزورة .

الحالة الثانية /

هي حالة التزوير بالترك وهو تزوير معنوي يتمثل بأغفال الشخص لما يجب عليه تثبيته في محرر من بيانات او وقائع للوصول الى الحقيقة او بأغفال تلك المعلومات بشكل يتعذر معه الوصول الى الحقيقة كالشخص الذي يقدم اقراراً عن مصادر دخله وارباحه بصورة غير كاملة . (وقد قدمنا للكلام عن هذا الموضوع في فقرة طرق التزوير في قانون ضريبة الدخل) وهذا يخضع لنص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل .
ومن هذا كله يتبين ان جريمة التزوير الضريبي كما يمكن ان تقع بالطرق التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي كذلك فإنه لايمنع ان تقع هذه الجريمة بأحدى الطرق التي نص عليها قانون العقوبات .

الفرع الثاني .

ركن الضرر .

لايكفي لتحقيق جريمة التزوير تغيير الحقيقة في المحرر بل يجب ان ينطوي هذا التغير على حدوث ضرر نتيجة هذا التزوير وفي هذا الغرض يستعمل المحرر المزور حتى يقع التزوير وهذا يدعونا الى التساؤل عما اذا كان من اللازم تحقق الضرر حتى تقوم جريمة التزوير ام لايشترط هذا التلازم ؟
بالرجوع الى قانون ضريبة الدخل نرى ان هذا الاخير لم يتطرق الى هذه المسألة وعليه فلا بد من الرجوع الى قانون العقوبات الذي يعتبر القانون العام الذي يرجع اليه عند كل نقص وهنا نجد ان قانون العقوبات لم

يشترط لتحقيق الضرر حتى تقوم جريمة التزوير وانما اكتفى بأن يكون الضرر محتمل الوقوع (24) وقت ارتكاب الجريمة وهذا ما يستشف من عبارة ((تغيراً من شأنه احداث ضرر بالمصلحة العامة)) (25).

فلو ان المكلف زور استشهاده صادراً من دائرة التسجيل العقاري لغرض الحصول على اعفاء من الخضوع للضريبة ، فإنه لايجوز الاحتجاج بعدم تحقق الضرر وقت تحرير الاستشهاد المزور وذلك لان الضرر محتمل الوقوع وان المكلف قد توقع وقوع الضرر وعلم به واراده .
والضرر اما ان يكون مادياً او معنوياً ولعل الضرر المادي هو الاكثر وقوعاً لما ينطوي عليه غرض المزور من التزوير اذ تنصرف نية المزور الى التهرب من دفع الضريبة من خلال الافلات منها بالكامل او بالتقليل من مبلغها ، اما الضرر المعنوي فلا يمكن تصويره في اطار التزوير الضريبي .
ومما تقدم يمكن القول ان الضرر يقع فعلاً بل يكفي ان يكون الضرر محتمل الوقوع وقت ارتكاب الجريمة وان التزوير يعاقب عليه لاحتمال الضرر قبل استعمال الاقرار المزور وفي حالة استعمال الاقرار المزور فيعاقب عليه لوقوع الضرر فان المعيار في تحقيق الضرر واحتمال الضرر هو استعمال الاقرار المزور من عدم استعماله ففي حالة استعمال الاقرار المزور ننظر في تحقيق الضرر وقبل استعماله ننظر في احتمال وقوع الضرر باستعماله .

الفرع الثالث الركن المعنوي

جريمة التزوير الضريبي من الجرائم العمدية التي يتمثل الركن المعنوي فيها بالقصد الجنائي الذي يتطلب لقيامه توافر عنصرين العلم والارادة (26) أي علم الفاعل بانه يقدم اقراراً ضريبياً مزوراً وان تقديم ذلك الاقرار من شأنه تعريض المصلحة الضريبة للخطر واتجاه ارادته الحرة المختارة الى تقديم تلك البيانات مع توقعه حدوث النتيجة المحظورة قانوناً. وعليه فان المكلف المزور لايسأل عن جريمة التزوير الضريبي اذا ماتبين انه لم يكن يعلم بانه يزور بيانات او تقارير يستلزمها احتساب الضريبة كي لايعتبر تزويراً ادلاء المكلف بمعلومات كاذبة تحت ضغط الاكراه او بسبب صغر سنه وذلك لتخلف عنصر الارادة .
والى جانب هذا القصد الذي يعرف بالقصد العام ينبغي ان يتوافر قصد خاص لكي تقوم الجريمة والقصد الخاص هو انصراف نية الفاعل الى غاية معينة حددها المشرع صراحة وهي تخفيض مقدار الضريبة او الحصول على تنزيلات او سماعات (27) او استرداد مبلغ من المبالغ المدفوعة عنها سواء كانت الضريبة موضوع البحث تخص ذلك الشخص المنطبقة عليه اركان هذه الجريمة او تخص غيره .

المبحث الثاني جريمة الاشتراك في جريمة التزوير الضريبي

ان ارتكاب جريمة التزوير الضريبي عن طريق تقديم المعلومات الكاذبة الى السلطة المالية او اعداد الحسابات والتقارير الضريبية بصورة غير مشروعة عن طريق تضمينها بالمعلومات الناقصة او المغايرة للحقيقة وتزويد السلطة المالية بها قد لا يكون ثمرة لجهد خاص يبذله الفاعل وحده بل يحصن ان يجد العاين من يعاونه ويشترك معه في ارتكاب الفعل المحظور الذي تقع به الجريمة بحيث يمكن القول انه لولا هذه المساهمة لما ارتكبت الجريمة او لحصلت ولكن بصورة مختلفة .

ولهذا عاقب المشرع في الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل كل من ساعد او حرض او اشترك في اعداد او تقديم حساب او تقرير او بيان كاذب او ناقص الى السلطة المالية . وينبغي الاشارة الى ان الشريك في هذه الجريمة قد يكون المكلف الخاضع للضريبة نفسه عندما يحرض او يساعد غيره على ارتكاب الفعل المكون للجريمة وهو اعداد او تقديم البيانات الكاذبة او الناقصة كما لو كان المكلف عاملاً وحرّض رب العمل على تقديم معلومات غير صحيحة عن الرواتب التي يستلمها العمال وقد يكون الشريك شخصاً آخر لا يقع عليه العبء الضريبي يشترك مع المكلف في اعداد او تقديم البيانات الكاذبة او الناقصة⁽²⁸⁾. ولا بد لجريمة الاشتراك حتى تقوم من اركان ، عليه فسندقسم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في الاول الركن المادي لهذه الجريمة اما المطلب الثاني فسنبين فيه الركن المعنوي وعلى النحو الاتي :

المطلب الاول الركن المادي لجريمة الاشتراك في التزوير الضريبي

يتحقق هذا الركن باتيان الشريك لاحدى وسائل المساهمة التي نص عليها القانون وهذه الوسائل حددها واضع قانون ضريبة الدخل العراقي بالمساعدة والتحريض . ولسوف نبين وسائل المساهمة هذه وعلى النحو الاتي :

١- المساعدة .

لم يتطرق قانون ضريبة الدخل العراقي لتعريف المساعدة وعليه فلا بد من الرجوع الى قانون العقوبات لبيان موقفه من مفهومها وهذا الاخير ايضاً لم يتطرق لبيان مفهوم المساعدة ويمكن تعريفها بأنها ((تقديم العون أياً كانت صورته الى الفاعل فيرتكب الجريمة بناءً عليه))⁽²⁹⁾ وتقديم العون كما يكون بتقديم الوسائل المادية والامكانات التي تهيب للفاعل ارتكاب الجريمة او تسهل له ذلك يكون ايضاً بازالة عقبات كانت تفترض طريق الفاعل في ارتكاب الجريمة او على الاقل . وليس شرطاً ان تكون المساعدة باعمال مادية فقد تكون بتقديم معلومات تساعد على ارتكاب الجريمة او تسهيل ارتكابها . ومثال ذلك عندما يقوم باعطاء تعليمات وارشادات الى المكلف توضح له كيفية اعداد او تقديم التقارير والمعلومات والبيانات المزورة او الناقصة وكيفية التخلص من الصعوبات التي تعترض تنفيذ ذلك .

٢- التحريض .

وهو الوسيلة الاخرى من وسائل المساهمة التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي وايضاً كسابقتها المساعدة لم يتطرق المشرع الى تعريفها وكذلك بالرجوع الى قانون العقوبات نراه احجم هو الاخر عن تعريف هذه الوسيلة وقد عرف بعض الفقه التحريض بأنه ((دفع الجاني الى ارتكاب الجريمة بالتأثير في ارادته وتوجيهها الوجهة التي يريد بها المحرض))⁽³⁰⁾ ويتحقق التحريض في كل ما من شأنه دفع الفاعل على ارتكاب الجريمة سواء اكان ذلك بهدية او وعد او وعيد او ارشاد او أي اسلوب يدفع الفاعل على ارتكاب الجريمة كالنصيحة اذا ما افرغت باسلوب مقتع مؤثر على تفكير من وجهت اليه ويتعين ان يكون التحريض مباشراً بان ينصب على ارتكاب الجريمة أي على امر تعين الجريمة⁽³¹⁾ .

ومثاله الشخص الذي يحبذ فكرة الجريمة الى المكلف ويبرر دوافعها ويهون عواقبها وينفي اثارها فيندفع المكلف من جراء التأثير النفسي الصادر من المحرض الى اعداد او تقديم المعلومات الكاذبة او الناقصة . بقي ان نشير الى مسألة فيما يتعلق بصورة الاشتراك في جريمة التزوير الضريبي وهي وسيلة الاتفاق كوسيلة من وسائل المساهمة والتي تتحقق بانعقاد ارادتين او اكثر على ارتكاب الجريمة ، حيث لم يتناوله المشرع في قانون ضريبة الدخل كاحدى وسائل المساهمة التبعية بالرغم من ان الاتفاق يعد طريقة قائمة بذاتها ومستقلة عن التحريض والمساعدة .

فهل هذا يعني اعفاء المتفق مع غيره على ارتكاب جريمة التزوير الضريبي ؟
بالقانون ؟

يمكن القول ان عدم النص على الاتفاق في قانون ضريبة الدخل العراقي لايعفي المتفق مع غيره على ارتكاب جريمة التزوير الضريبي من العقاب لانه لامانع من الرجوع الى احكام القواعد العامة في قانون العقوبات والتي عاقبت على الاتفاق وفقاً لما جاء في الفقرة (٢) من المادة (٤٨) والتي نصت على ان ((يعد شريكاً في الجريمة من اتفق مع غيره على ارتكابها ف وقعت بناءً على هذا الاتفاق)) .

المطلب الثاني

الركن المعنوي الاشتراك في جريمة التزوير الضريبي .

يلزم لقيام جريمة الاشتراك ان يتوافر القصد الجرمي لدى الشريك ولهذا القصد عنصران هما العلم والارادة ، أي علم الشريك بما هية النشاط الاجرامي الذي يتخذ صورة احدى الوسائل التي يحددها القانون على سبيل الحصر بالمساعدة والتحريض والاتفاق وعلمه بنتيجة ذلك النشاط أي علمه بالجريمة التي يرتكبها الفاعل الاصلي والمتمثلة بأعداده او اعطائه التقارير الكاذبة او الناقصة بالاضافة الى ذلك ينبغي ان تتجه ارادة الشريك الى النشاط الصادر منه والى نتيجة ذلك النشاط أي ان تنصرف ارادة الشريك الجرمية الى مساعدة الفاعل او تحريضه على ارتكاب الجريمة او الاتفاق معه على ذلك بقصد وقوع هذه الجريمة وتحقيق نتيجتها⁽³²⁾ .

المبحث الثالث

عقوبة التزوير الضريبي .

نتطرق في هذا المبحث لموضوع عقوبة جريمة التزوير الضريبي ولاجل الالمام بهذا الموضوع سنعمد الى تقسيم المبحث الى ثلاثة مطالب نتناول في الاول عقوبة جريمة التزوير في قانون العقوبات وفي الثاني نتطرق فيه الى عقوبة جريمة التزوير الضريبي في قانون ضريبة الدخل اما المطلب الثالث فسنستعرض فيه موقف الفقه من العقاب على جريمة التزوير الضريبي وعلى النحو الاتي :

المطلب الاول

عقوبة التزوير في قانون العقوبات

قرر المشرع العراقي عقوبة لمن يرتكب جريمة التزوير في محرر وقد وضع عقوبات تختلف باختلاف المحرر المزور حيث كان هناك عقوبة السجن لمن يرتكب تزويراً في محرر رسمي لمدة لاتزيد على خمس عشرة سنة عدا الحالات التي ينص عليها القانون على حكم خاص وكذلك نص على عقوبة الحبس والغرامة او باحدى هاتين العقوبتين لمن يرتكب تزويراً في المحررات العادية فقد حددت المادتين (٢٨٩) و(٢٩٠) عقوبة التزوير المادي والمعنوي في المحرر الرسمي اذ جاء في المادة (٢٨٩) على انه ((في غير الحالات

التي ينص القانون فيها على حكم خاص يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على خمس عشرة سنة كل من ارتكب تزويراً في محرر رسمي ((.

وفي المادة (٢٩٠) نص على ان ((يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على خمس عشرة سنة كل من حمل موظفاً او مكلفاً بخدمة عامة اثناء تدوينه محرراً من اختصاص وظيفته اما بانتحال اسم شخص اخر او بالاتصاف بصفة ليست له او بتقارير وقائع كاذبة او بغير ذلك من الطرق على تدوين او اثبات واقعة غير صحيحة بخصوص امر من شأن المستند اثباته)) .

ويتبين من ذلك ان جريمة التزوير وفق ما ورد في المواد اعلاه هي من نوع الجنائية وعقوبتها السجن المؤقت بمدة لا تزيد على خمسة عشرة سنة فمن يزور توقيع موظف في محرر يكون قد ارتكب جنائية وهي جريمة التزوير ، ونرى المشرع في تقدم قد غلظ من عقوبة التزوير اذا ما ارتكبت هذه الجريمة في محرر رسمي .

كذلك نص المشرع العراقي في المواد من ٢٩٢-٢٩٥ على عقوبة الحبس وحده او الحبس والغرامة او باحدى هاتين العقوبتين فيما اذا ارتكبت جريمة التزوير في محررات رسمية واعتبرها صحيحة حيث افرد مجموعة معينة من المحررات كحالة من يتوصل بانتحال اسم كاذب او شخصية كاذبة الى الحصول على اية رخصة رسمية او تذكرة هوية او تذكرة انتخاب م(٢٩٢) وحالة الموظف او المكلف بخدمة عامة الذي يصدر بعضاً من الاوراق السابقة م(٢٩٣) وباقي الحالات المنصوص عليها في المواد ٢٩٤ والتي اعتبرها المشرع تلك الجريمة جنحة اما بالنسبة للمحررات العادية فقد اعتبر المشرع جريمة التزوير فيها جنحة وعاقب عليها بعقوبة الحبس ماعدا ما جاء في المادة (٢٩٥) من قانون العقوبات والتي عاقبت من يرتكب تزويراً في محرر عادي موحد او مثبت لدين او تصرف في مال او مخالصة او محرر عادي يمكن استعماله لاثبات حقوق الملكية . بالسجن مدة لا تزيد على سبع سنوات او بالحبس . اما عقوبة جريمة استعمال المحررات المزورة فقد نصت عليها المادة (٢٩٨) والتي قررت عقوبة لمستعمل المحرر المزور بنفس العقوبة المقررة لجريمة التزوير بحسب الاموال .

المطلب الثاني

عقوبة التزوير في قانون ضريبة الدخل العراقي .

عاقب المشرع في قانون ضريبة الدخل مرتكب جريمة التزوير بعقوبة الحبس وهي عقوبة سالبة للحرية ان المشرع في قانون ضريبة الدخل انما اخذ بالعقوبة السالبة للحرية وقررها في نصوص وعاقب بها مرتكبي بعض الجرائم ومنها جريمة التزوير الضريبي بها لانه استشعر خطورة هذه الجرائم الضريبية ولم يعرف عقاباً انجع لها من هذه العقوبة حيث ان ارتكاب هذه الجريمة يدل على خطورة المجرم واحترافه لاساليب الا جرام الضريبي فيكون الجزاء السالب للحرية اكثر وقعاً في نفسه .

وكذلك لانسى ان المشرع في قانون ضريبة الدخل اخذ ايضاً بالجزاء المالي على الرغم مما للجزاء السالب من اهمية وسطوة في نفس مرتكب الجرم الضريبي ، عليه فاننا سنقسم هذا المطلب الى فرعين نتناول فيه انواع الجزاء الضريبي حيث نتناول في الاول الجزاء السالب للحرية وفي الثاني نتناول فيه الجزاء المالي .

الفرع الاول

الجزاء السالب للحرية في قانون ضريبة الدخل .

مثلاً بينا اخذ المشرع بعقوبة الحبس كجزاء يفرض على مرتكب جريمة التزوير الضريبي ويعرف الحبس بأنه ((ايداع المحكوم عليه في اقسام الاصلاح الاجتماعي المخصصة لهذا الغرض المدة المقررة في الحكم))^(٣٣) .

وعقوبة الحبس تنطوي على سلب الحرية المحكوم عليه وهو على نوعين حبس شديد^(٣٤) تحدد

مدته بأن لاتقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على خمسة سنوات ، وحبس بسيط (35) تحدد مدته بأن لاتقل عن اربع وعشرين ساعة ولا تزيد على سنة واحدة مالم ينص القانون على خلاف ذلك .
وقد نصت المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على عقوبة الحبس مدة لاتزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكابه لجريمة التزوير الضريبي . اذا قعد المدين عن اداء ما عليه من ضريبة كاذبة او ضمنها في تقرير اوحساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً من ذلك الحصول على خفض او سماح او تنزيل من مقدار الضريبة التي تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها .
كما تقدم نرى ان العقوبة الواردة في المادة (٥٧) هي عقوبة الحبس وهي عقوبة سالبة للحرية ذات طبيعة جزائية ذلك لكونها تجمع صفات العقوبة الجزائية وهي لاتصدر الا بموجب حكم جزائي صادر من محكمة مختصة (36) ويلاحظ ان المشرع اقتصر على عقوبة الحبس فقط ولم يضيف الى النص عقوبة السجن وقد يبرر الامر بأن قانون ضريبة الدخل العراقي لا يريد التركيز على العقوبات السالبة للحرية كثيراً بل يتجه نحو تحقيق مصالحته عن طريق فرض العقوبات المالية التي تضمن الموارد المالية للدولة علاوة على ماينطوي عليه من جزاء او عقاب لمرتكب الفعل المخالف .
ولكن تجدر الاشارة الى ان جريمة التزوير الضريبي من الجرائم الخطرة والتي لاتناسب مع العقوبة التي فرضها المشرع وهي عقوبة الحبس مدة لاتزيد على سنة ان جريمة التزوير الضريبي من الجرائم الخطرة وان الاجدر بالمشرع ان يحيل عقوبة التزوير الضريبي الى نصوص قانون العقوبات العراقي او ان يغلط العقوبة في نص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل حتى يكون ذلك رادعاً للمخالف من خاصة اذا علمنا ان عقوبة الحبس في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل هي جزاء اصلي لا بديل .

الفرع الثاني الجزاء المالي في قانون ضريبة الدخل العراقي .

بيننا سابقاً ان المشرع في قانون ضريبة الدخل اخذ بالجزاء السالب للحرية كما اخذ ايضاً بالجزاء المالي الضريبي في نصوصه ، والجزاء المالي هو الجزاء الذي يمس الذمة المالية للمحكوم عليه وقد اخذ المشرع بهذا الجزاء وقرره في نصوص قانون ضريبة الدخل ومن انواع هذا الجزاء عقوبة الغرامة .
ويعرف قانون العقوبات العراقي في المادة (٩١) منه بأنها ((الزام المحكوم عليه بأن يدفع الى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم)) .
اما قانون ضريبة الدخل فلم يتطرق لتعريف الغرامة الضريبية ويمكن تعريفها بأنها ((نوع من الغرامات تنص عليها التشريعات المالية وتتحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة يقضى بها فضلاً عن الغرامة الجنائية)) (37).
وتعرف ايضاً بأنها ((جزاء مالي يتخذ في صورة مبلغ من النقود يفرض من قبل جهات قضائية او ادارية عن بعض المخالفات التي تتناول احكام القانون الضريبي ولها مساس بالمصلحة المالية للدولة)) (38)
وعقوبة الغرامة يمكن ان تفرض ايضاً على مرتكب جريمة التزوير الضريبي وهذا ما يستفاد من نص المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل والتي نصت على وجوب قيام السلطة المالية بمضاعفة ضريبة الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في احدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية أي انه بعد الحكم على المتهم بالعقوبة الواردة في المادة (٧٥) من قانون ضريبة الدخل وهي الحبس وبعد اكتساب الحكم الصادر بجريمة التزوير الضريبي الدرجة القطعية فأن على السلطة المالية ان تضاعف مبلغ الضريبة على المكلف المزور .

اذن نستنتج مما تقدم ان جريمة التزوير الضريبي يمكن ان يعاقب مرتكبها للحرية وعقوبة الغرامة وهي عبارة عن مضاعفة مبلغ الضريبة وبالطبع تدرج تحت طائلة الجزاء المالي .

عقوبة الأشتراك في التزوير الضريبي .

وإذا كان الشريك مكلفاً بدفع الضريبة فإنه يلزم بتسديد ضعف الضريبة المفروضة على الدخل موضوع الدعوى بشرط اكتساب الحكم الصادر فيها درجة البتات (41) - وكما بينا سابقاً - أما إذا لم يكن الشريك حاملاً لصفة المكلف فيكتفى بالعقوبة السالبة للحرية وهي الحبس لمدة لاتزيد على السنة .

الخاتمة

ونحن نهم بطي صفحات هذا البحث يمكن القول ان البحث في موضوع جريمة التزوير الضريبي قد تمخض عن مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات يمكن اجمالها بالآتي :

أ- الاستنتاجات

- ١- ان قانون ضريبة الدخل العراقي انفرد عن قانون العقوبات بتنظيم جريمة التزوير الضريبي من حيث الأركان والطرق التي يمكن ان ترتكب بها جريمة التزوير الضريبي حيث كان له رأياً اخرأ في تنظيم هذه الجريمة .
- ٢- ان عدم ركون قانون ضريبة الدخل العراقي الى قانون العقوبات في تنظيم جريمة التزوير لا يمنع من تطبيق القواعد العامة الواردة في قانون العقوبات والخاصة بجريمة التزوير عند كل نقص .
- ٣- ان الأقرارات الضريبية هي اقرارات فردية ومع ذلك فأن فعل التزوير يمكن ان يقع وهو خروج عن القاعدة العامة والتي تعتبر ان فعل التزوير لا يمكن ان يقع الا على نوع من المحررات يسبغ القانون عليها حمايته .
- ٤- لم يعرف قانون ضريبة الدخل العراقي فعل التزوير الضريبي وانما اكتفى بتعريف قانون العقوبات لفعل التزوير واءاء الفقه .
- ٥- اعتبر المشرع اخفاء معلومات واجب بيانها وتقديمها للسلطة المالية وادراجها ضمن الأقرار الضريبي هو تزوير ضريبي ايضاً وهو ما يندرج تحت نوع من التزوير المعنوي .
- ٦- ساوى المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي بين الفاعل والشريك في جريمة التزوير الضريبي من حيث العقوبة حيث قرر عقوبة للشريك هي نفس العقوبة الوارد ذكرها في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل والتي قررت للفاعل .
- ٧- لم يكتف المشرع في قانون ضريبة الدخل بالعقوبة السالبة للحرية والتي قررها في نص المادة (٥٧) منه وانما عاقب ايضاً بعقوبة الغرامة والتي نص عليها في المادة (٥٩) منه المكلف الذي يقتترف تزويراً ضريبياً .

ب- المقترحات

- اما المقترحات التي توصلنا اليها في بحثنا فيمكن ايرادها وعلى النحو الآتي :
- ١- نقترح على المشرع العراقي ان يفرد نصوصاً خاصة تتولى تنظيم جريمة التزوير الضريبي ولا يقتصر على نص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل يبين فيها تعريف جريمة التزوير الضريبي بدقة واركان هذه الجريمة وطرق ارتكابها ، او ان يحيل احكام هذه الجريمة الى النصوص الموجودة في قانون العقوبات حتى يمكن تلافي أي نقص او خلل في قانون ضريبة الدخل .
 - ٢- نقترح ان يضاعف المشرع العقوبة على جريمة التزوير الضريبي ونقصد بها العقوبة السالبة للحرية وان يرفع سقف هذه العقوبة لمدة لا تقل على الأقل عن ثلاث سنوات اذ ان مدة العقوبة المقررة في المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل قد لاتكون رادعاً قوياً لينتهي المكلف او من تسول له نفسه ارتكاب هذا الفعل .

الهوامش

- (١) انظر في بيان ذلك : د. واثبة السعدي - قانون العقوبات - القسم الخاص - ١٩٨٨ - ص ٣٩.
- (٢) راجع في بيان ذلك : د. واثبة السعدي - المرجع السابق - ص ٤٠.
- (٣) انظر : د. علي عبد القادر القهوجي - قانون العقوبات - القسم الخاص - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت - لبنان - ٢٠٠٢ - ص ١١٣
- انظر : قرار رقم ٣١٤٧ في ١٩٧٣/٥/٣ - النشرة القضائية - العدد الثاني - السنة الرابعة - ص ٣٨٦ .
- (٤)
- (٥) انظر: د. مأمون محمد سلامة - قانون العقوبات - القسم الخاص - الجزء الأول - الجرائم المضرة بالمصلحة العامة - ١٩٨٨ - ص ٤٠٧
- (٦) مشار اليه عند: د. واثبة السعدي - المرجع السابق - ص ٤٢ .
- (٧) انظر: د. عبد الرزاق الحديثي شرح قانون العقوبات - القسم الخاص - بغداد - مطبعة الزمان - ١٩٩٦ - (ص ٢٩ - ٣٠)
- (٨) انظر: د. حسن صادق المرصفاوي - المرصفاوي في قانون الكسب غير المشروع - منشأة المعارف - الاسكندرية - بلا - ص ١٥٥
- (٩) د. أحمد فتحي سرور - قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية - الطبعة الأولى - مكتبة النهضة المصرية - القاهرة - ١٩٦٠ - ص ٣٥٧
- (١٠) انظر: البشري الشوريجي - جرائم الضرائب والرسوم - الطبعة الأولى - شركة الاسكندرية للطباعة والنشر - ١٩٧٢ - ص ٢٥٥
- (١١) انظر: المادة (٥٦) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- (١٢) انظر: طالب نور الشرع - الجريمة الضريبية - رسالة دكتوراه - جامعة بغداد - كلية القانون - ٢٠٠٠ - ص ٦٠
- (١٣) انظر: د. صالح يوسف عجينة - ضريبة الدخل في العراق من الجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية - القاهرة - المطبعة العالمية - ١٩٦٥ - ص ٥٩٦
- (١٤) نصت الفقرة (٥) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي ((.....ان ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها))
- (١٥) انظر: حيدر وهاب - للتسوية العلمية في قانون ضريبة الدخل العراقي - رسالة ماجستير - كلية الحقوق - جامعة النهرين - ٢٠٠٠ - ص ٦١
- (١٦) انظر: د. عوض محمد - الجرائم المضرة بالمصلحة العامة - مؤسسة الثقافة الجامعية - الاسكندرية - ١٩٨٥ - ص ٢٤٨
- (١٧) انظر: د. فخري عبد الرزاق الحديثي - المرجع السابق - ص ٣٣
- (١٨) انظر: د. واثبة السعدي - المرجع السابق - ص ٤٦ .
- (١٩) انظر: د. واثبة السعدي - المرجع السابق - ص ٤٦ .
- (٢٠) في بيان ذلك راجع: د. علي محمد جعفر - قانون العقوبات الخاص - الطبعة الأولى - المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع - بيروت - ١٩٨٧ - ص ٥٧ ؛ ايضاً راجع: د. محمود نجيب حسني - شرح قانون العقوبات - القسم الخاص - دار النهضة - القاهرة - ١٩٨٨ - ص ٢٤٠ .
- (٢١) انظر: د. محمد زكي ابو عامر - قانون العقوبات - القسم الخاص - دار المطبوعات الجامعية - الاسكندرية - ١٩٧٧ - ص ٢٩٢
- (٢٢) راجع في شأن ذلك: د. علي عبد القادر القهوجي - المرجع السابق - ص ١٣٣ وما بعدها
- (٢٣) انظر: د. فخري عبد الرزاق الحديثي - المرجع السابق - ص ٣٨ .
- (٢٤) انظر: د. عبد المهيم بكر - القسم الخاص في قانون العقوبات - ١٩٧٧ - ص ٤٩٠ .
- (٢٥) راجع نص المادة (٢٨٦) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل .

- انظر: د. علي حسين الخلف و سلطان الشاوي – المباديء العامة في قانون العقوبات – مطابع الرسالة – (٢٦) الكويت – ١٩٨٢ -
- (٢٧) انظر : د. صالح يوسف عجيته – المرجع السابق – ص ٥٩٥
- (٢٨) انظر: حيدر وهاب – المرجع السابق – ص ٦٩
- (٢٩) انظر: د. علي حسين الخلف و سلطان الشاوي – المرجع السابق – ص ٢١٥
- (٣٠) انظر: د. علي حسين الخلف و سلطان الشاوي – المرجع السابق – ص ٢١١
- (٣١) انظر: د. فخري عبد الرزاق الحديثي – شرح قانون العقوبات – القسم العام – بغداد – ١٩٩٢ - ص ٢٤٦ .
- (٣٢) انظر: د. محمود محمود مصطفى – شرح قانون العقوبات – القسم العام – الطبعة التاسعة – ١٩٧٤ - ص ٣٤٥ .
- (٣٣) انظر: المادة (٨٨) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل
- (٣٤) انظر: المادة (٨٨) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل .
- (٣٥) انظر: المادة (٨٩) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل .
- (٣٦) انظر: نشأت احمد نصيف – المرجع السابق – ص ١٩ .
- (٣٧) انظر: البشري الشوربجي – المرجع السابق – ص ٦٠ .
- (٣٨) انظر: عثمان سلمان غيلان – الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق – رسالة ماجستير – جامعة النهرين – كلية الحقوق – ٢٠٠٠ - ص ٢٦ .
- (٣٩) انظر : د. عوض فاضل اسماعيل – موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي (العود) في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل – وزارة المالية – المؤتمر الضريبي الأول – ٢٠٠١ - ص ٣٠ .
- (٤٠) انظر المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- (٤١) انظر المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

المصادر

أ- الكتب :

- ١- د. أحمد فتحي سرور- قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية - الطبعة الأولى - مكتبة النهضة المصرية - القاهرة- ١٩٦٠
- ٢- البشري الشوربجي - جرائم الضرائب والرسوم - الطبعة الأولى - شركة الاسكندرية للطباعة والنشر - ١٩٧٢
- ٣- د.حسن صادق المرصفاوي - المرصفاوي في قانون الكسب غير المشروع - منشأة المعارف - الاسكندرية- بلا
- ٤- د.صالح يوسف عجينة - ضريبة الدخل في العراق من الجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية - القاهرة - المطبعة العالمية - ١٩٦٥
- ٥- د.عبد الرزاق الحديثي شرح قانون العقوبات - القسم الخاص - بغداد - مطبعة الزمان - ١٩٩٦
- ٦- د.علي عبد القادر القهوجي - قانون العقوبات - القسم الخاص - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت - لبنان - ٢٠٠٢
- ٧- د.عبد المهيم بكر - القسم الخاص في قانون العقوبات - ١٩٧٧
- ٨- د. علي محمد جعفر - قانون العقوبات الخاص - الطبعة الأولى - المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع - بيروت - ١٩٨٧
- ٩- د.علي حسين الخلف و سلطان الشاوي - المبادئ العامة في قانون العقوبات - مطابع الرسالة - الكويت - ١٩٨٢
- ١٠- د.عوض محمد - الجرائم المضرة بالمصلحة العامة - مؤسسة الثقافة الجامعية - الاسكندرية- ١٩٨٥
- ١١- د.فخري عبد الرزاق الحديثي - شرح قانون العقوبات - القسم العام - بغداد - ١٩٩٢
- ١٢- د. عبد الرزاق الحديثي شرح قانون العقوبات - القسم الخاص - بغداد - مطبعة الزمان - ١٩٩٦
- ١٣- د.مأمون محمد سلامه - قانون العقوبات - القسم الخاص - الجزء الأول - الجرائم المضرة بالمصلحة العامة - ١٩٨٨
- ١٤- د.محمد زكي ابو عامر - قانون العقوبات - القسم الخاص - دار المطبوعات الجامعية - الاسكندرية - ١٩٧٧
- ١٥- د.محمود محمود مصطفى - شرح قانون العقوبات - القسم العام - الطبعة التاسعة - ١٩٧٤
- ١٦- د.محمود نجيب حسني - شرح قانون العقوبات - القسم الخاص - دار النهضة - القاهرة - ١٩٨٨
- ١٧- د.واثبة السعدي - قانون العقوبات - القسم الخاص - ١٩٨٨

ب- الرسائل الجامعية

- ١- حيدر وهاب -التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي - رسالة ماجستير - كلية الحقوق - جامعة النهرين - ٢٠٠٠
- ٢- عثمان سلمان غيلان - الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق - رسالة ماجستير - جامعة النهرين - كلية الحقوق - ٢٠٠٠
- ٣- طالب نور الشرع - الجريمة الضريبية - رسالة دكتوراه - جامعة بغداد - كلية القانون - ٢٠٠٠

ج- البحوث

- ١- د. عوض فاضل اسماعيل - موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي (العود) في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل - وزارة المالية - المؤتمر الضريبي الأول - ٢٠٠١

ملخص بحث جريمة التزوير الضريبي

تعد جريمة التزوير الضريبي من الجرائم الخطرة والتي تصنف من ضمن الجرائم المخلة بالثقة العامة والتي تدأب القوانين الجنائية الى الحد منها والقضاء عليها قضاء مبرماً اذ ان انتشار مثل هذه الجرائم يهدد امن المجتمع بالخطر .

والتزوير وكما عرفه المشرع العراقي هو تغير الحقيقة بقصد الغش في سند او وثيقة او أي محرر اخر بأحدى الطرق المادية والمعنوية التي بينها القانون وهذا التغير من شأنه ان يسبب ضرراً بالمصلحة العامة او بشخص من الأشخاص .

ويفهم من ذلك انه يجب يكون التزوير في محرر او وثيقة او سند وبالتالي فإن الأقرارات الفردية وهي ما يصدر من طرف واحد مثل اقرار المكلف بدفع الضريبة لبيان مركزه المالي لا يمكن المعاقبة على التزوير فيها لأن الأقرار يتعلق بأمر يخص المقر وحده دون غيره وكن هذه القاعدة لا تعتبر مطلقة بشأن كل الأقرارات الفردية ومنها اقرار المكلف بدفع الضريبة والذي يتعلق ببيان وعاء الضريبة اذ اعتبر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل المكلف الذي يغير الحقيقة في اقراره الضريبي الذي يقدم الى الهيئة العامة للضرائب او الجهة المختصة قد ارتكب جريمة التزوير الضريبي والتي حدد لها المشرع الضريبي عقوبة خاصة تفرد بها عن قانون العقوبات ليختص وحده بمعاقبة المقصر او المزور وفي اطار بحثنا هذا سوف نقوم بدراسة جريمة التزوير الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٢ المعدل وما هي اركانها ومحلها وعقوبتها متطرقين في ذلك لبيان جريمة التزوير في المحررات في اطار قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل لنرى هل ان المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي في تقريره ونظريته لجريمة التزوير تماشى مع منهج قانون العقوبات العراقي في تقريره ونظريته لجريمة التزوير ام كان لكل منهما منهجه الخاص .