

((الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية))

م.م. صبا فاروق خضر

المقدمة

لا يخفى على احد الاهمية الخاصة والمكانة المهمة التي تحتلها الضرائب في الوقت الحاضر، ليس باعتبارها موردا مهما من الموارد المالية للدولة فحسب وانما باعتبارها اداة رئيسية في السياسة الاقتصادية والاجتماعية ايضا.

ولهذه الاهمية المشار اليها انفا نجد المشرع الضريبي يولي دين الضريبة رعاية خاصة ،لذا فرض مجموعة من الجزاءات المتنوعة على كل من يخالف احكام القوانين الضريبية وذلك بهدف ضمان دين الضريبة وتحصيله تحصيلا كاملا وتعويض الخزنة عن الاضرار التي تلحقها بسبب عدم الوفاء بالضرائب في المواعيد المحددة.

ان هذه الجزاءات المقدره لرعاية دين الضريبة تختلف عن القواعد المعمول بها في نطاق القانون الخاص والتي تقرر ان المدين يلتزم في ماله لافي شخصه وجزاء الاخلال بالالتزام تعويض لا عقوبة لان هذه الالتزامات تدخل في نطاق القانون الخاص ولا تهدف الا الى تحقيق مصالح خاصة.

اما الالتزام بدين الضريبة فهو فضلا عن كونه احد التزامات القانون العام فهو التزام ذو طابع خاص يستند الى حق الدولة في فرض الضرائب وتحصيلها على اعتبار انها صاحبة السلطة العامة لتغطية نفقات الوظائف التي يجب عليها القيام بها، الامر الذي حدا بالمشرع الضريبي الى الالتجاء الى جزاءات خاصة لرعاية دين الضريبة.

مشكلة البحث: هل تعد الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص فرضته ذاتية القانون الضريبي؟
فرضية البحث: تعد الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص فرضته ذاتية القانون الضريبي.

وسنتناول في هذا البحث احدى هذه الجزاءات التي تهدف الى ضمان دين الضريبة الا وهي الغرامة الضريبية لأهميتها وبسبب ما اثارته من خلاف شديد في الفقه حول تحديد طبيعتها،لذا سنقوم بتقسيم بحثنا الى مبحثين الاول يتضمن ما هية الغرامة الضريبية والثاني يتحد ث عن الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية.

المبحث الأول : ماهية الغرامة الضريبية وصورها

نتحدث في هذا المبحث عن الغرامة الضريبية وصورها من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول : تعريف الغرامة الضريبية

يمكن تعريف الغرامة لغةً: من غرم غرماً و غرامة ، لزمه ما لا يجب عليه ،والغرامة الخسارة وفي المال ما يلزم اداؤه تأديباً او تعويضاً⁽¹⁾.

اما الفقه فإنه يعرف الغرامة بأنها :ايلاام المحكوم عليه بطريق الاقتطاع من ماله⁽²⁾.
اما الغرامة الضريبية فقد تعددت تعريف الفقهاء لها وسميت بالغرامة الضريبية بالنظر الى المصلحة الضريبية التي يتضمنها قانون العقوبات الضريبي، ففي هذا النوع من الغرامة لا يبيغى المشرع مجرد تحقيق معنى العقاب ، وانما يهدف فوق ذلك الى تعويض الدولة عمّا اصاب مصلحتها الضريبية من ضرر حال او محتمل ،فتعرف بأنها (مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه في احدى الجرائم الضريبية بأدائه الى الخزينة العامة بالنظر الى ما انطوت عليه هذه الجريمة من اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة)⁽³⁾.

وذهب جانب من الفقه الى تعريفها بأنها : (نوع من الغرامات تنص عليها التشريعات المالية وتحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة من ما لم يؤد من الضريبة يقضى بها فضلا عن الغرامة الجنائية او الحبس)⁽⁴⁾

ونحن نرى بأن الغرامة الضريبية هي : المبلغ النقدي الذي يفرض على المكلف بسبب ارتكابه احدى الجرائم الضريبية ، سواء ارتبط بجزاءات مالية اخرى او لم ترتبط بغض النظر عن الجهة التي توقعه سواء كانت جهة قضائية او ادارية او لجان استئنافية ذات اختصاص القضائي

صور الغرامة الضريبية

تتعدد صور الغرامة الضريبية بحسب الجهة التي تتولى ايقاعها ،وستتولى بيان هذه الصور تباعا من خلال الفروع الآتية:

الفرع الاول : الغرامة الضريبية المفروضة من الإدارة الضريبية

تتولى السلطة المالية فرض مجموعة من الجزاءات المالية كضمان منحه المشرع للسلطة المالية في تحديد دين الضريبة تحديدا دقيقا وتحصيلا كاملا وتعويض الخزانة عن الاضرار التي تصيبها من جرّاء عدم تسديد دين الضريبة قي المواعيد المحددة قانونا ،فالمشرع يحيط هذا

(1) محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، ١٩٨٣، ص ٤٧٣

(2) حميد محمد القطامي، العقوبات المالية بين الشريعة والقانون (دراسة مقارنة)، ط١، المنشأة العامة للنشر والتوزيع

والاعلام، طرابلس، ١٩٨٦، ص ١٠٢

(3) د. احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، ع٢، س١٩٦٠، ص٣٠، ١٠

رقل حسن حامد، جزاءات اخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية القانون /جامعة الموصل، ٢٠٠٣، ص ٨٧

(4) رقل حسن حامد، جزاءات اخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية القانون

/جامعة الموصل، ٢٠٠٣، ص ٨٧

الدين بمجموعة من الوسائل التي تكفل الوفاء به⁽¹⁾ ، وقد اسمتها التشريعات الضريبية بتسميات متعددة منها :

١: إضافة الى مقدار الضريبة⁽²⁾

٢: التعويض⁽³⁾

٣: مضاعفة الضريبة⁽¹⁾

ان هذا النوع من الجزاءات هو عبارة عن جزاءات مالية ضريبية بحثة تفرضها السلطة المالية وتستخدمها من ذاتية القانون الضريبي وقد اطلق عليها الفقه اسم الغرامة الضريبية ، وتتص عليها التشريعات المالية وتحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة يقضى بها فضلا عن الغرامة الجزائية او الحبس.

الفرع الثاني : الغرامة الضريبية التي توقعها لجان الاستئناف ذات الاختصاص القضائي

يمكن ان تعرف لجان الاستئناف بأنها جهات ادارية منحها القانون سلطات قضائية محددة⁽²⁾، وقد خول المشرع الضريبي هذه اللجان صلاحية فرض غرامة بنسبة تتراوح بين (١٠% _ ٢٥%) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات القانونية على كل من يخالف احكام نظام مسك الدفتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل عند احالته اليها من قبل السلطة المالية⁽³⁾.

وقد ذهب جانب من الفقه الى اعتبار اللجان الاستئنافية سلطات قضائية على اساس انها تبت في خصومة ضريبية طرفاها المكلف والادارة الضريبية وتتبع الاجراءات نفسها المتبعة في المحاكم المتمثلة في حضور اثنين من الموظفين او الحكام او اثنين من موظفي غرفة التجارة ان وجدت ولهم صلاحية فرض الغرامات لان قرارها يتمتع بحجية الشئ المقضي فيه.

(1) محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في ا لتشريعات الغريبة والمقارنة، اطروحة دكتوراه غير

منشورة، كلية القانون/جامعة النهرين، ٢٠٠٢، ص ٢٠٥

(2) المادة ٤٥ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ اذ نصت على "اذا لم تدفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ التبليغ وفق المادة الرابعة والاربعين يضاف ا ليها ٥% من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ اذا لم يدفع خلال واحد وعشرين يوما بعد انقضاء المدة الاولى وللوزير او من يخوله ان يعفي المكلف عن المبلغ الاضافي كله او قسم منه اذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لغيباه عن العراق او لمرض اقعه عن العمل او لسبب قهري اخر".

(3) المادة ١٨٩ من قانون الضريبة الموحد المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

(4) المادة ٥٩ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ اذ نصت على "على السلطة المالية ان تضاعف الضريبة على الدخل الذي مان موضوع الدعوى الوارد بيانها في احدى المادتين السبعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية"

(2) رفل حسن حامد، مصدر سابق، ص ٨٧

(3) المادة ٥٦ الفقرة ٣ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ اذ نصت على "تفرض على مرتكب اية مخالفة لاحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونا على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار".

كما ذهب آخرون إلى عدم اعتبارها لجان إدارية وإنما هي ذات طابع خاص تجمع بين المفهوم الإداري والقضائي بمهمة الفصل في النزاعات وإصدار أحكامها فيها، وهو أمر يختص فيه القضاء إلا أن ذلك لا يجعلها قضاءاً بالمعنى المتعارف عليه⁽¹⁾ من جانبنا نتفق مع ما ذهب إليه البعض في اعتبار اللجان الاستئنافية عبارة عن: (جهات إدارية ذات اختصاص قضائي تفصل في خصومة ضريبية بقرار إداري خلافاً للأصل الذي يقضي بأن حسم المنازعات بناءً على أحكام قضائية تصدرها المحاكم المختصة⁽²⁾) ومتفقين في ذلك مع موقف المشرع العراقي من اعتبارها لجان ذات تشكيل إداري مطعماً بعنصر قضائي وتمارس اختصاصاً قضائياً⁽³⁾.

الفرع الثالث : الغرامة الضريبية التي توقعها السلطة القضائية

إن الغرامة التي توقعها السلطة القضائية تكون على نوعين :

١: الغرامة كعقوبة أصلية فردية:

وهي الغرامات التي تفرضها المحاكم المختصة على الجرائم الضريبية كعقوبة أصلية وحيدة، وقد أقرت معظم التشريعات هذا النوع من الغرامة منها قانون ضريبة الدخل العراقي⁽¹⁾ وقانون ضريبة الدخل الأردني⁽²⁾، والمصري⁽³⁾. ولإخلاف على اعتبار هذه الغرامة من قبيل الغرامات الجزائية وإمكانية الطعن بها وفق طرق الطعن المحددة في قانون أصول المحاكمات الجزائية⁽⁴⁾

٢: الغرامة الجزائية كعقوبة أصلية رديفة لعقوبة أخرى:

يفرض هذا النوع من الغرامات الضريبية مع العقوبات السالبة للحرية مجتمعة والقاضي ملزم بالجمع بين هاتين العقوبتين، حيث توقعها المحاكم المختصة على بعض الجرائم الضريبية الخطرة، وعلى الرغم من أنها عقوبة تسلب القاضي حريته في تقدير العقاب واختيار العقوبة

(1) قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية القانون / جامعة الموصل، ٢٠٠٢، ص ١٥٢ .

(2) د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، القسم الأول، بدون سنة طبع، ص ٢٠٢ .

(3) المادة ٣٩ الفقرة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ إذ نصت على "مع مراعاة ما ورد في الفقرة (١) من المادة السابعة والخمسين من هذا القانون تخول لجنة الاستئناف النظر في المخالفة المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٥) لسنة ١٩٥٧ وتعديلاته أو أي نظام آخر يحل محله والمحالة إليها من قبل السلطة المالية وفرض الغرامات المنصوص عليها في النظام وعند عدم دفع الغرامة تحال القضية إلى المحكمة المختصة لإبدال الغرامة بالحبس".

(1) المادة ٥٦ البند ١ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ إذ نصت على "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية

(2) المادة ٤٣ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل.

(3) المادة ١٨٧ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل

(4) المادة ٢٤٤ الفقرة (ج) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ المعدل .

المناسبة لكنها تحقق اغراض العقاب عما توقع على مرتكبي الجرائم الضريبية الخطرة التي لا يكفي فيها ايقاع العقوبة السالبة للحرية على مرتكبيها بل توقع عقوبة الغرامة ايضا كونها ايلاما له عن طريق الاستقطاع من امواله الشخصية ،ولقد كان موقف المشرعين العراقي والاردني متشابهها في عدم فرض هذا النوع من العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية اما المشرع الضريبي المصري فقد اخذ بها في بعض الجرائم الضريبية

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية

لقد اثارت مسألة تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية خلافا واسعا في الفقه وكان لهذا الخلاف اثاره العلمية من حيث الحجج والبراهين التي ساقها كل فريق ليدعم رأيه ،وسنتناول ل هذه الاراء من خلال المطالب الاتية:

المطلب الاول : الغرامة الضريبية تعويض مدني

يذهب انصار هذا الرأي الى اعتبار الغرامة الضريبية تعويضا مدنيا للخزانة العامة لما اصابها من ضرر وانها شبيهة بالشرط الجزائي في الالتزامات المدنية⁽¹⁾.

وقد ساق اصحاب هذا الرأي الحجج الاتية لتدعيم رأيهم:

١. ان مبالغ الغرامات تذهب حصيلتها الى الخزانة العامة.
٢. ان دفع هو تعويض للخزانة العامة عما اصابها من ضرر.
٣. يتم الحكم بالتعويض لصالح الادارة الضريبية دون الحاجة الى طلب تتقدم به ادارة الضرائب بوصفها صاحبة الحق في التعويض.
٤. استعمال المشرع لفظ التعويض او الزيادة يفيد اتجاه نية المشرع نحو اعتبار هذه الغرامة تعويض مدني.
٥. خول المشرع الادارة الضريبية ممثلة بوزير المالية سلطة التصالح مع الفاعل على دفع الضريبة التي تأخر في دفعها.
٦. ان منح سلطة اصدار الحكم بهذه العقوبة للمحكمة الجزائية لاينفي عنها صفة التعويض بالاعتماد على القواعد العامة في قانون العقوبات التي تقرر ان الدعوى الضريبية هي دعوى مدنية تابعة للدعوى الجزائية الاصلية.
٧. اعطى المشرع للادارة الضريبية سلطة اعطاء الضوء الاخضر للنيابة العامة بمباشرة الدعوى نيابة عنها⁽²⁾.

رغم الحجج اعلاه فإن هذا الرأي لم يسلم من النقد حيث وجهت له الانتقادات الاتية:

(1) قدرى نقولا عطية،ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها،بدون مكان نشر،١٩٦٠،ص١٨٦
(2) حسن صادق المرصفاوي،التجريم في تشريعات الضرائب،ط١،دار المعارف، مصر،١٩٦٩،ص١٦٨

١. ان الجزاءات المالية وان اخذت ببعض الاحكام المقررة للتعويضات الا انها استبعدت بعض الاحكام الاخرى،فقاعدة عدم جواز الحكم بالتعويضات الا بناء على طلب صاحب الشأن بعد ان يقوم بأثبات ما لحقه من ضرر لا يعمل به ا بصدد هذه الجزاءات بل يجب على القاضي ان يحكم بها من تلقاء نفسه بغير دخول الخزانة في الدعوى ودون ان يتوقف ذلك على اثبات وقوع ضرر عليها.

٢. ان قاعدة عدم جواز الالتجاء الى طريق الاكراه البدني لتحصيل التعويضات لا تطبق ايضا بصدد هذه الجزاءات حيث يجوز تحصيلها بوسيلة الاكراه اسوة بالغرامات⁽¹⁾.

٣. ان التعويض يجب الا يكون اكبر من الضرر الحقيقي وهذه الصفة غير متوفرة في الفرامة الضريبية.

٤. ام العلاقة بين الدولة والمكلف بالضريبة ليست علاقة تعاقدية بقدر ما هي علاقة من علاقات القانون العام.

ويترتب على اعتبار الغرامة الضريبية تعويضا مدنيا للنتائج الاتية:

١. انها تلحق المحكوم به اثناء حياته وتلحق ورثته بعد وفاته ومن ثم فليس لها صفة شخصية

٢. لا يمكن انتقالها للغير..لايجوز الالتجاء بصددها للاعذار المخففة.

٣. لايجوز الحكم بوقف تنفيذه.

٤. امكانية التصالح بشأنها مع المحكوم عليه دائما.

٥. جواز الحكم بها على عديم الاهلية مع انه غير مسؤول جزائيا.

٦. يصح التضامن بين المحكوم عليهم بها في حالة تعددهم.

٧. تتقدم بتقادم الضريبة.

٨. لا يسجل الحكم بها في سجل الوثائق القضائية للمحكوم عليه⁽²⁾.

المطلب الثاني : الغرامة الضريبية عقوبة جنائية بحتة

يرى اصحاب هذا الرأي أن الغرامة الضريبية عقوبة جنائية خالصة تفرضها محكمة مختصة

تضمن حسن الالتزام بالتشريعات الضريبية وذلك للحفاظ على الخزانة العامة للدولة⁽³⁾.

ويورد اصحاب هذا الرأي الحجج الاتية:

١. وجوب الحكم من قبل المحكمة الجنائية من تلقاء نفسها دون الحاجة الى اثبات ركن الضرر.

٢. لايجوز الحكم بها الا اذا تعين مقدارها في الحكم.

(1) قدرى نقولا عطية، مصدر سابق، ص ١٦٩

(2) ايدن خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن، مطبعة الشرطة، بغداد، ١٩٨٤، ص ١١٦

(3) عثمان سلمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية

القانون/جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ٨٠

- ٣.تحصل بطريق الاكراه البدني اذا تعذر تحصيلها طوعا او بالطرق الادارية.
- ٤.امكانية الطعن بالحكم الصادر بها بطريق اعادة النظر مما يؤكد جنائيتها.
- ٥.ان النيابة العامة هي الجهة الوحيدة المخولة بصلاحيه المطالبة بمبلغ هذه العقوبة.
- ٦.جواز النص صراحة في القانون على بعض احكام العقوبات كوقف تنفيذه والقانون الاصلح للمتهم.

لم يسلم هذا الرأي من النقد ايضا حيث وجهت له الانتقادات الاتية:

- ١.ان تحديدها وفقا لمبلغ الضريبة الذي لم يؤده الملتزم الضريبي يؤكد ان جوهر هذه الغرامة ليس عقابا بحتا.
 - ٢.ان النص على اخضاع هذه الغرامة لبعض الاحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة يساعد على نفي صفة العقوبة البحتة عن هذه الغرامة.
 - ٣.القانون الاصلح للمتهم لايطبق بالنسبة لهذه الجزاءات المفروضة على مخالفة احكام القانون الضريبي.
 - ٤.لا يعتد بمبدأ عدم جواز التصالح في العقوبات.
 - ٥.عدم جواز وقف تنفيذها.
 - ٦.عدم تطبيق الاعذار المخففة والظروف المشددة فيها^(١).
- ويترتب على اعتبار الغرامة الضريبية عقوبة جنائية بحتة النتائج الاتية:
- ١.ان القضاء بها الزامي دون حاجة لاثبات الضرر لانها تفرض على مخالفة احكام التشريع الضريبي.
 - ٢.مقدارها يجب ان يعين في الحكم.
 - ٣.يجوز استخدام الاكراه البدني في تنفيذها^(٢).
 - ٤.لا يجوز الحكم بها الا من محكمة جنائية دون غيرها من الجهات القضائية ومن ثم فلا تختص بتوقيعها المحكمة المدنية او المحكمة التجارية،والاختصاص المذكور يتعلق بولاية المحكمة ومن ثم يتعين على المحكمة غير الجنائية اذا رفعت اليها الادارة الضريبية الدعوى لطلب الغرامة الضريبية ان تقضي بعدم الاختصاص من تلقاء نفسها ولو لم يدفع به احد الخصوم لتعلقه بالنظام العام.
 - ٥.لايجوز الحكم بالغرامة الضريبية متى انقضت الدعوى الجنائية لاي سبب من اسباب انقضائها.

(١) حسن صادق المرصفاوي،مصدر سابق،ص١٦٩

(٢) حميد محمد القطامي،مصدر سابق،ص١٣١

٦. تطبيقا لقاعدة شخصية العقوبة يجب الأتوقع الغرامة الضريبية ولا تنفذ الا على من ارتكب الجريمة او ساهم فيها بأي وجه.

المطلب الثالث : الغرامة الضريبية جزاء مختلط

حاول انصار هذا الاتجاه التوفيق بين اراء الاتجاهين السابقين ،فقد عدوا الغرامة الضريبية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقاب والتعويض ،فهي من جانب تكون عقوبة كونها تفرض بحق مرتكب مخالفة ضد احكام القانون ،وفي جانب اخر هي تعويض عما اصاب الخزانة العامة من اضرار بسبب المخالفة⁽³⁾.

وقد اورد هذا الاتجاه المبررات الاتية لدعم رأيه:

١. تقضي النصوص المتعلقة بهذه الغرامة بأمكانية الادارة الضريبية طلب تحريك الدعوى الجزائية الضريبية ،في حين ان الادعاء العام (النيابة العامة) هي المختصة بأقامة الدعوى. ٢. تملك الادارة الضريبية حق المصالحة والنزول عن الدعوى الجزائية⁽¹⁾. ان هذه الجزاءات تطبق بشأنها بعض الاحكام المقررة للتعويضات كما يسري عليها ايضا في الوقت ذاته بعض احكام خصائص العقوبة.

وقد وجهت الى هذا الرأي الانتقادات الاتية:

١. ان هذا الرأي ينشئ جزاء جديدا لوجود له هو الجزاء المختلط يضاف الى الجزائين المعروفين هما العقوبة والتعويض.

٢. يؤخذ على هذا الرأي تشدده مع المحكوم عليه بهذا الجزاء من خلال عدم تطبيق الاعذار المخففة عليه.

٣. ان هذا الرأي يؤدي الى نتائج غامضة فلم يستطع اصحاب هذا الرأي الذين غلبوا صفة التعويض على العقوبة او العكس ان يحددوا مدى هذا التغليب.

٤. ام يحدد ضابط دقيق لتطبيق احكام العقوبة واخر لتطبيق احكام التعويض مما يجعل هذا الجزاء مطاها يختلف حسب رؤى القضاة⁽²⁾

النتائج المترتبة على اعتبار الغرامة الضريبية جزاء مختلطا :

١. الغرامة كعقوبة تعد موضوعا للدعوى الجنائية مما يتطلب خضوعها للقواعد الجنائية.

٢. الغرامة كعقوبة يتعين معها اخضاعها للقواعد المقررة بشأن العقوبات.

(3) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ٩٦

(1) محمد علوم محمد، مصدر حسن صادق المرصفاوي، مصدر سابق، ص ١٦٩

(2) حميد محمد القطامي، مصدر سابق، ص ١٣١

(3) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ٩٦

(1) محمد سابق، ص ٢٠٣

(2) ايدن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١٢٠

٣. نص القانون الضريبي على تطبيق قواعد موضوعية خاصة على الغرامة تنتافر مع القواعد التي تحكم العقوبة.

المطلب الرابع : الغرامة الضريبية عقوبة ادارية

المطلب الرابع : الغرامة الضريبية عقوبة ادارية

ذهب هذا الرأي الى عد الغرامة الضريبية من العقوبات الادارية⁽³⁾، وقد استند اصحاب هذا الرأي الى الحجج الاتية:

١. ان جميع العقوبات المالية تهدف الى ضمان سير الادارة العامة.
٢. ان خطورة هذه الجزاءات وسهولة الحكم بها تبعاً للحكم بالعقوبة الجنائية وكون القضاء هو المرجع الاخير بالنسبة الى جميع الجزاءات الادارية يبرر تحويل القضاء النظر في هذه الجزاءات وخاصة ان اعتبار الادارة الضريبية خصماً للملزم بالضريبة يحول دون اعتبارها حكماً في الوقت ذاته.

وقد تعرض هذا الرأي للانتقادات الاتية:

١. ان اضافة صفة العقوبة الادارية على الغرامة الضريبية يعد خلطاً بين الغرامة الضريبية والغرامة الادارية لاسيما ان الغرامة الادارية لا تقرض الا على من يحمل صفة العمومية بموجب القانون الاداري^(١).

٢. ان الغرامات الضريبية تقضي بها المحكمة الجنائية بمقتضى وظيفتها القضائية لا سلطتها الولائية

٣. اغفل هذا الرأي الفوارق الكبيرة بين القانون الاداري والتشريع المالي.

ويترتب على اعتبار الغرامة الضريبية عقوبة ادارية النتائج الاتية :

١. لا يعتد فيها بقاعدة لا جريمة ولا عقوبة الا بنص.

٢. يكون هدف الدعوى التأديبية وعقوبتها حماية مصالح طائفة معينة (اطباء، مهندسين،....) وليس حماية المصالح العامة.

٣. لا يوجد تلازم بين الدعوى والعقوبة الجنائية من جهة والدعوى والجزاء الاداري من جهة اخرى عندما يشكل الفعل الواحد جريمة جنائية او خطأ تأديبي في الوقت ذاته.

(١) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ١٦٥

المطلب الخامس : الغرامة الضريبية ضريبة اضافية

(3) د. عوض فاضل الدليمي، محاضرات في المالية العامة القيت على طلبة الماجستير/القسم العام، كلية القانون، جامعة النهرين، ٢٠٠٥

يذهب انصار هذا الرأي الى ان الغرامة الضريبية ضريبة اضافية تلحق بالضريبة الاصلية وتقع على المكلف عند مخالفته احكام التشريعات الضريبية⁽¹⁾

وقد استند اصحاب هذا الرأي على ان معظم التشريعات الضريبية تأخذ بفكرة الضريبة الاضافية وهي زيادة مقدار الضريبة الاصلية كجزاء للمكلف عند اخلاله بالتزاماته الضريبية. وقد وجهت لهذا الرأي الانتقادات الآتية:

١. ان دين الضريبة ينشأ في ذمة المكلف بقوة القانون بمجرد حصول الواقعة المنشئة للضريبة، اما قرار ربط الضريبة فلا يعدو دوره الكشف عن هذا الدين وتحديد مقداره وفقا للقانون، بحيث لا يؤثر عدم صحة هذا القرار في نشوء الدين في ذمة المكلف.

٢. يؤخذ على هذا الرأي تجاهله للقاعدة الدستورية التي تقضي بأن لا تفرض ضريبة ولا تجبى ولا تعدل ولا تلغى الا بقانون⁽²⁾

٣. ان هذا الرأي يقرر اهداف عقابية للضريبة تضاف الى الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية وهذا امر غير مألوف في الفكر المالي.

ويترتب على اعتبار الغرامة الضريبية ضريبة اضافية النتيجة الآتية:

تلحق بالغرامة الضريبية خصائص دين الضريبة فيكون مبلغ الغرامة الضريبية:

_ دين ممتاز

_ محمول غير مطلوب

_ واجب الاداء رغم قيام المنازعة بشأنه

_ لايجوز المقاصة بينه وبين دين اخر

_ يحتاج الى جزاءات خاصة تكفل الوفاء به

المطلب السادس : الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص

ذهب اصحاب هذا الرأي الى القول بأن الغرامة الضريبية هي جزاء ضريبي خاص قائم على اسس ضريبية بحثة فرضتها ذاتية القانون الضريبي لاجل حماية حقوق الخزانة العامة⁽¹⁾. وقد استند اصحاب هذا الرأي على الحجج الآتية:

١. من المسلم به لدى الفقه والقضاء ان هذه الجزاءات لها احكامها الخاصة بها فلا يمكن عدها جزاءات جنائية لانها لا تلتزم بالاحكام المقررة للعقوبات كافة، ولا يمكن عدها تعويضا خالصا لانها تهدم بعض الاحكام المقررة للتعويضات.

(1) محمد علي الدقاق، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٥٧، ص ٥٩

(2) المادة ٢٨ البند (١) من مسودة دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥

٢. ان القانون الضريبي عند تقريره لهذه الجزاءات لا يعني اتباع الاحكام المقررة للعقوبات في نطاق القانون الجنائي، ولا يعني اتباع احكام التعويضات المقررة في نطاق القانون المدني، بل يعني اتباع القانون الضريبي واحكامه، وان الاخذ بالاحكام المقررة المالية والجنائية او التعويضات المالية يتم بحدود ما يتلائم مع ذاتية القانون الضريبي. وقد وجهت لهذا الرأي الانتقادات الاتية:

١. ليس من الحكمة في قيام المشرع الضريبي الذي يسعى الى المحافظة على حقوق الخزانة العامة ان يصف الغرامة الضريبية بوصف جديد هو انتهاء جزاء ضريبي خاص، ذلك ان هذا الجزاء يمكن ادراجه تحت احد الجزئين المعروفين: المدني او الجنائي.

٢. حتى لو سلمنا جدلا بذاتية القانون الضريبي فان ذلك لايعني ان جميع الجزاءات المستخدمة لضمان تحصيل دين الضريبة هي جزاءات ضريبية خاصة، فلا يغير من وصف الجزاء استخدامه في قانون اخر غير قانونه الاصلي، والا لماذا لا يتحول الحبس المستخدم في القانون الضريبي الى حبس ضريبي على غرار ما حدث للغرامة⁽¹⁾ ويترتب على عد الغرامة الضريبية جزاء ضريبيا خاصا النتائج الاتية:

١. في حالة الاخذ بالاحكام المقررة للعقوبات المالية الجنائية او التعويضات المالية فيجب ان يكون هذا الاخذ بحدود ما يتلاءم مع ذاتية القانون الضريبي.

٢. تصبح الغرامة الضريبية حقا مكتسبا للخزينة العامة بمجرد مخالفة احكام القانون الضريبي دون ام يؤثر في ذلك صدور قانون لاحق يلغيها او يخفف منها.

٣. تقضي بها المحكمة من تلقاء نفسها دون الحاجة الى طلب.

٤. تستخدم في تحصيلها طرق الاكراه البدني.

٥. يجوز التصالح بشأنها مع المحكوم عليه.

٦. يجوز اقتضاؤها من البالغ او القاصر على حد سواء.

٧. يجوز الجمع بينها وبين الغرامة الجنائية.

اما بخصوص رأينا في الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية فأنا نضيف رأينا الى الرأي القائل بأن الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص فرضته ذاتية القانون الضريبي حتى يتحقق الغرض الرئيسي وهو مد الخزانة العامة بالاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وتحقيق اهداف الدولة السياسية والاجتماعية والاقتصادية عن طريق فرض الضرائب وذلك ضمانا لتحديد وتحصيل دين الضريبة وتعويض الخزانة عن الاضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالضرائب في اوقاتها المحددة او التهرب من ادائها.

(1) ايدن خالد قادر، مصدر سابق، ص ١١٧

كما نعتقد ان اعتبار الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص يمكن بموجبه استيعاب الرأي القائل بأن الغرامة الضريبية جزاء مختلط، فيمكن للغرامة الضريبية ان تتضمن معنى العقوبة ومعنى التعويض في ان واحد ولكن هذا لايعني ان هذه الجزاءات يجب ان تلتزم الاحكام المقررة للعقوبات كافة او تلتزم الاحكام المقررة للتعويضات كافة، بل الذي نقصده ان القانون الضريبي ممكن ان يأخذ بالاحكام المقررة للعقوبات المالية الجنائية والتعويضات المالية ولكن بحدود ما يتلائم مع ذاتيته واستقلاله.

الخاتمة: بعد ان انتهينا من كتابة بحثنا هذا توصلنا الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات لعل اهمها ما يلي :

الاستنتاجات:

١. ان الغرامة الضريبية عبارة عن مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه في احدى الجرائم الضريبية بأدائه الى الخزينة العامة بالنظر الى ما انطوت عليه هذه الجريمة من اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة وتستخدم تعبيرات مختلفة للدلالة عليها كالتعويض او الزيادة.

٢. تعدد صور الغرامة الضريبية بحسب الجهة التي تفرضها، لذا يمكن القول ان لها ثلاث صور:
_ الغرامة الضريبية المفروضة من قبل الادارة الضريبية.

_ الغرامة الضريبية التي توقعها لجان الاستئناف ذات الاختصاص القضائي.

_ الغرامة الضريبية التي توقعها السلطة القضائية، وهذه الصورة لها نوعين:

الغرامة كعقوبة اصلية فردية، والغرامة كعقوبة اصلية رديفة لعقوبة اخرى.

٣. اثارَت مسألة الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية خلاف كبير في الفقه وطرحت بشأنها اراء متعددة، ونحن بدورنا نتفق مع الرأي القائل بأن الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص فرضته ذاتية القانون الضريبي.

التوصيات:

١. ان نسبة الحد الادنى للغرامة في المادة ٥٦ الفقرة ٣ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، وبالبالغة ٥٠٠ دينار هي منخفضة اذا ما قورنت بحجم المخالفات المنصوص عليها في بنود هذه المادة.

لذا نوصي المشرع الضريبي برفع تلك النسبة كي لا تتكرر تلك المخالفات مرة اخرى.

٢. ان مبلغ الغرامة المنصوص عليه في البند (١) من المادة ٥٦ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ هو مبلغ قليل حيث انه لا يقل عن مائة دينار ولا يزيد عن خمسمائة دينار.

عليه نوصي المشرع الضريبي برفع هذا المبلغ لمنع ارتكاب المخالفات المنصوص عليها في بنود هذه المادة.

المصادر

الكتب:

١. ايدن خالد قادر ، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن ، مطبعة الشرطة ، بغداد ، ١٩٨٤.
 ٢. حسن المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط ١ ، دار المعارف ، مصر ، ١٩٦٩.
 ٣. حميد محمد القطامي ، العقوبات المالية بين الشريعة والقانون (دراسة مقارنة) ، ط ١ ، المنشأة العامة للنشر والتوزيع والاعلان ، طرابلس ، ١٩٨٦.
 ٤. د. عوض فاضل الدليمي ، محاضرات في المالية العامة القيت على طلبة المرحلة الثانية ، كلية القانون ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٣.
 ٥. د. عوض فاضل الدليمي ، محاضرات في المالية العامة القيت على طلبة الماجستير / القسم العام ، كلية القانون جامعة النهرين ، ٢٠٠٥.
 ٦. قدري نقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها ، بدون مكان نشر ، ١٩٦٠.
 ٧. محمد علي الدقاق ، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٥٧.
 ٨. محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت ، ١٩٨٣.
 ٩. د. مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، القسم الاول ، بدون مكان نشر ، بدون سنة طبع.
- الرسائل والاطاريح والمجلات:**
١. د. احمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، مجلة القانون والاقتصاد ، ٢٤ ، س ٣٠ ، ١٩٦٠.
 ٢. رفل حسن حامد ، جزاءات اخلال المكلف بالتزاماته للضرائب المباشرة (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية القانون / جامعة الموصل ، ٢٠٠٣.
 ٣. عثمان سلمان غيلان ، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية القانون / جامعة النهرين ، ٢٠٠٠.
 ٤. قيس حسن البدراني ، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية القانون / جامعة الموصل ، ٢٠٠٢.
 ٥. محمد علوم محمد ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في تشريعات الضريبة المقارنة ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية القانون / جامعة النهرين ، ٢٠٠٢.

القوانين:

١. مسودة دستور جمهورية العراق ٢٠٠٥.
٢. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٣. قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل.
٤. قانون ضريبة الدخل الموحدة المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.
٥. قانون اصول المحاكمات الجزائية رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ المعدل.

Summary

It is considerable to mention the importance of taxes in the present time ,not only as important income of the state but as a main instrument in the economic and social politics as well.

According to the above, legislator gives priority to taxes debt, thus it imposes a bunch of various sanction on whoever violate taxes rules in order to guarantee taxes debt ,gaining it completely and compensating the safe from damages caused by not paying taxes in its due time. these sanctions designed to care for debt taxes differ from the rules practices in the special law which determines the debtor to be committed in his finance not person. the sanction of commitment is compensation not imprisonment because these committmenys enter the limits of special law aiming at spwcial interests.

Commitment to taxes debt is considered one of the commottments to public law and it is a special one based on state right in imposing taxes and gaining them because the latter has the public authority to finance fun ctions which it does.

The matter urged legis lator to have special sanctions to care for debt taxes.

Research plan:

1st.chapter: what is the fee and its forme.

2nd.chapter: the law dimension of the fee.