



جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

المواجهة الجنائية لجريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني

إعداد

ثائر ماهر مبروك

إشراف

أ.د. طارق الحاج

د. عبد اللطيف ربابعة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الجنائي من كلية الدراسات العليا، في جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين.

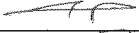
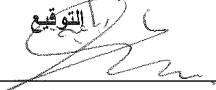
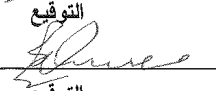

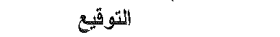
2023

المواجهة الجنائية لجريمة النهرب الصربي في التشريع الفلسطيني

إعداد

ثائر ماهر محمد مبروك

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ: 2023/03/14 وأجيزت:

 التوقيع	أ. د. طارق الحاج
 التوقيع	المشرف الرئيسي د. عبد اللطيف ربيعة
 التوقيع	المشرف الثاني د. فادي محمد
 التوقيع	المتحن الخارجي د. بهاء الأحمد
 التوقيع	المتحن الداخلي

ب

ب

الإهداء

بداية اهدي هذه الرسالة الى كل قطرة دم سقت نخيل الوطن فارثع شامخاً وكلّ روح شهيد كسرت قيود الطواغيت وكل يتيم غسل بدموعه جسد أبيه الموسم بالدماء. أهدي سلاماً طأطأت حروفه رؤوسها خجلاً وتحيّة تملؤها المحبة والإقتخار بكل شهيد قدّم روحه ليحيا الوطن. يقوم الوطن لينحني إجلالاً لأرواح أبطاله وتغيب الشمس خجلاً من تلك الشموس. إلى الإنسان الذي علمني الثقة بالنفس ...

إلى الإنسان الذي ما زال يعاني ظروف الحياة ليؤمن لنا هناء العيش ولكرمه ...

إلى الإنسان الذي مد لي يده فذل الصعاب وأضاء الدرب لي ... والذي العزيز

إلى القلب الكبير ومنبع العطف والحنان...إلى التي أعطت وما زالت تعطي بسخاء...

إلى الشمعة التي ما زالت تنوب من اجل سعادتني...أمي الغالية

إلى الأحبة الذين شاركوني آمالي وآلامي...إلى من قاسمتهم فرحتي وبسمتهم استبدلت متاعبي وأحزاني ...

إلى قدوتي في الحياة ورصيدي في الشدائد...أخوتي الأعزاء

إلى كل من ساعدني ووقف إلى جانبي...إلى كل من كان له دور في أتمام هذه الرسالة...

إلى كل من لم يبخل من الأصدقاء والمحيين بأي معلومة...

لكم مني كل الحب والشكر والتقدير.

الشكر

قال تعالى: ﴿ وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ ﴾ " صدق الله العظيم.

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.... فالحمد والشكر لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، الذي أهداني وأعانني على إتمام هذه الدراسة، كما ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتور الفاضل الموقر عبد اللطيف ربايعة الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور بصفته ممتحناً خارجياً، والدكتور بصفته ممتحناً داخلياً، الذين تفضلاً بقبول مناقشة الأطروحة وتقديم النصائح والإرشادات لإضفاء القيمة العلمية على الأطروحة وزيادة في معلوماتها.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى قدم العون والمساعدة والدعم من أجل إتمام كتابة هذه الأطروحة.

فلكم مني كل الاحترام والتقدير والمحبة.

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

المواجهة الجنائية لجريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

اسم الطالب:

التوقيع:

التاريخ:

فهرس المحتويات

ج	الإهداء
د	الشكر
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ح	الملخص
1	المقدمة
2	مشكلة الدراسة وأسئلتها
4	أسباب اختيار الدراسة
4	مصطلحات الدراسة
5	الدراسات السابقة
6	أهمية الدراسة
7	أهداف الدراسة
8	منهج الدراسة
8	محددات الدراسة
9	مخطط الدراسة
10	الفصل الأول: الأحكام الموضوعية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي
11	المبحث الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي
12	المطلب الأول: التنظيم القانوني للضريبة
13	المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي
15	المطلب الثالث: خصائص جريمة التهرب الضريبي وأسبابها
26	المبحث الثاني: موقف التشريع الجزائري الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي
27	المطلب الأول: تجريم جريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني
42	المطلب الثاني: العقوبات المقررة على جريمة التهرب الضريبي
50	الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي

50.....	المبحث الأول: التحقيق الابتدائي الخاص بجريمة التهرب الضريبي
51.....	المطلب الأول: اجراءات جمع الاستدلالات في جريمة التهرب الضريبي
57.....	المطلب الثاني: نتيجة اجراءات التحقيق الابتدائي في جريمة التهرب الضريبي
67.....	المبحث الثاني: التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي
67.....	المطلب الأول: إجراءات التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي
83.....	المطلب الثاني: الاستشكال التنفيذي في تنفيذ الأحكام الجزائية الصادرة في جريمة التهرب الضريبي
84.....	الفرع الأول: طبيعة نظام الاشكال وأساسه القانوني
84.....	الفرع الثاني: طبيعة دعوى الاشكال في التنفيذ في جريمة التهرب الضريبي واجراءاتها
88.....	الخاتمة
91.....	المراجع العلمية
b.....	Abstract

المواجهة الجنائية لجريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني

إعداد

ثائر ماهر مبروك

إشراف

أ.د. طارق الحاج

د. عبد اللطيف ربابعة

الملخص

الخلفية: أصبحت هناك حاجة ملحة لفهم كيفية مواجهة المشرع الفلسطيني لجريمة التهرب الضريبي من خلال فحص هذه الإجراءات، خاصة وأن جريمة التهرب الضريبي تعتبر جريمة خطيرة لما لها من آثار اقتصادية واجتماعية خطيرة للغاية في المجتمع.

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اجراءات الملاحقة الخاصة بجريمة التهرب الضريبي وفق ما جاء في القانون الفلسطيني، فالإشكالية الخاصة بهذه الدراسة هي بيان مدى فاعلية اجراءات الملاحقة الخاصة بجريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني، وتناول الباحث السبل القانونية التي وضعها المشرع الفلسطيني لمكافحة جريمة التهرب الضريبي، وكيفية معالجة قانون العقوبات الساري في فلسطين لجريمة التهرب الضريبي، و أبرز العقوبات التي قررها القانون على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، ونجاعة العقوبات المقررة على جريمة التهرب الضريبي في مكافحة هذه الجريمة، بالإضافة إلى تناول موقف النيابة العامة و المحاكم الجزائية من جريمة التهرب الضريبي.

الطريقة: يتحدد الإطار القانوني للدراسة من خلال النصوص القانونية المعمول بها في التشريع الضريبي الفلسطيني، والتي تشمل: المرسوم بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين، والمرسوم بقانون رقم 8 لسنة 2014 بشأن المشتريات العامة، بالإضافة إلى قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960

النفاز في دولة فلسطين، وقانون الإجراءات الجنائية رقم (3) لسنة 2001، وقانون مكافحة الفساد (المعدل) رقم (1) من 2005.

النتائج: خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم الخطيرة لما تحدثه من آثار اقتصادية واجتماعية خطيرة للغاية داخل المجتمع، وتمتاز جريمة التهرب الضريبي بمجموعة من الخصائص فهي من الجرائم الإيجابية، وكذلك هي من الجرائم المستمرة، وكذلك هي من الجرائم القصدية، وكذلك هي من الجرائم الاقتصادية، وكذلك هي من جرائم الاعتياذ، وكذلك هي من الجرائم المتلازمة.

التوصيات: خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها: ضرورة تعديل التشريعات الفلسطينية لمكافحة لجريمة التهرب الضريبي بحيث تضمن تلك التعديلات معالجة تشريعية أدق في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، و فرض غرامات مالية باهظة كل فلسطيني يدان بارتكاب جريمة التهرب الضريبي، و أيضاً تشكيل هيئة أو مؤسسة اقتصادية فلسطينية رسمية لمتابعة ملفات التهرب الضريبي و النشاط الاقتصادي للأشخاص الاعتباري العاملة في دولة فلسطين و تمارس نشاط اقتصادي في دولة فلسطين ومتابعة كل ما يستجد من قضايا وتطورات فيما يخص جريمة التهرب الضريبي واعداد تقارير رسمية عن ذلك ترفع للجهات الرسمية الفلسطينية لاتخاذ القرارات المناسبة.

الكلمات المفتاحية: قانون مكافحة الفساد (المعدل) رقم (1) لسنة 2005، جريمة التهرب الضريبي، جرائم الفساد، الجرائم الاقتصادية، الضرائب.

المقدمة

تتعدد وتتشعب الأنشطة والعمليات الاقتصادية في المجتمع وذلك بفعل النشاط الاقتصادي المستمر للأفراد والقطاع الخاص التجاري داخل المجتمع، الأمر الذي يساهم ويعزز في تحريك وتطور عجلة الاقتصاد الوطني، ونظراً لأهمية التي يحتلها الاقتصاد بالنسبة للدولة والافراد، فقد كان الاقتصاد هدفاً للأنشطة الاجرامية والتي شكلت في مجموعها ما يعرف بالجرائم الاقتصادية، التي تستهدف مقومات الاقتصاد الوطني ومقدراته، فمحل السلوك المادي الاجرامي في الجريمة الاقتصادية هو المال العام بما يشمل من عملة وطنية، أوراق مالية، ضرائب¹.

فالجرائم الاقتصادية تتكون من نشاط اجرامي شاذ يخالف القواعد التي يقوم عليها النظام الاقتصادي للبلاد والاحكام والتشريعات الناضمة للنظام الاقتصادي، والحياة الاقتصادية ككل، وتعد الجرائم الاقتصادية من أكثر التهديدات المحيطة باستقرار الدول ونموها الاقتصادي، بسبب ما يترتب عليها من آثار خطيرة ومدمرة على اقتصاد الدولة وواقعها الاجتماعي والمالي والسياسي والاقتصادي².

وتعرف الجرائم الاقتصادية بأنها: كل اعتداء أو مساس يقع على اقتصاد الدولة أو المؤسسات الاقتصادية للدولة أو السياسة الاقتصادية العامة للدولة، ويشكل هذا الاعتداء مخالفة لما نصت عليه التشريعات الاقتصادية سواء كان هذا الاعتداء إيجابياً من خلال القيام بعمل او سلبياً من خلال الامتناع عن القيام بعمل³.

وكانت رافق ظهور الجرائم الاقتصادية دوران العجلة الاقتصادية في المجتمعات البشرية، فالجرائم الاقتصادية قديمة وعمرها من عمر ممارسة الانسان للأنشطة الاقتصادية المختلفة، فكان الغش في بيع السلع والبضائع هو أول صور الجرائم الاقتصادية القديمة، ثم المنافسة غير المشروعة، والاختلاس،

¹ إرشيد، عمر : موسوعة الضرائب، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 2013،ص: 21.

² حموده، منتصر : الجرائم الاقتصادية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر ، 2010،ص: 13.

³ الشوارني، عبد الحميد: موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر ، 1997، ص: 156.

والتهرب من دفع الضرائب ... الخ¹، ثم تطورت الجرائم الاقتصادية بتطور النشاط الاقتصادي والمالي للمجتمعات، فأصبح هناك أكثر من صورة لهذه الجرائم².

والجرائم الضريبية باعتبارها أحد صور الجرائم الاقتصادية سوف تكون محل دراستنا هذه حيث سيسلط الباحث الضوء على الجانب الاجرائي الخاص بمكافحة الجرائم الضريبية في المجتمع الفلسطيني، من خلال تناول الإجراءات القانونية التي حددها المشرع الفلسطيني والواجب اتباعها منذ وقوع جريمة ضريبية وصولاً إلى محاكمة الجناة مرتكبي الجريمة وادانتهم، كما سيقارن الباحث تلك الإجراءات مع الإجراءات القانونية التي حددها المشرع الأردني لمكافحة الجريمة الضريبية³.

فالضرائب هي أحد الروافد المالية الهامة للدولة سواء كانت دولة كبيرة أو صغيرة، غنية أو فقيرة، وبالتالي فإن التهرب الضريبي من شأنه أن يحرم الدولة من مورد مالي هام جداً بالنسبة لها، مما ينعكس بصورة سلبية على إيرادات الدولة وموازنتها وخطط التنمية و التطوير فيها⁴.

وسيعالج الباحث اجراءات الملاحقة الخاصة بالجرائم الضريبية في ضوء التشريعات الفلسطينية و الأردنية ذات العلاقة بالموضوع، ومن خلالها سيبين الباحث التنظيم القانوني لتلك الإجراءات و الضوابط التي تحكم تنفيذ تلك الإجراءات.

مشكلة الدراسة وأسئلتها

تتجه هذه الدراسة لبيان الموقف القانوني من جريمة التهرب الضريبي، فرغم تعلق الموضوع بمجال الاقتصاد والمالية العامة، إلا أن هذا الموضوع هو موضوع قانوني بحت لتعلقه بسلوكيات إجرامية تمس الامن الاقتصادي للدولة، وتهدد الاستقرار الاجتماعي والسلم الأهلي داخل المجتمع، خصوصاً في ظل

¹ عبد الحميد، نسرين: الجرائم الاقتصادية التقليدية - المستحدثة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 20.

² حمودة، منتصر: الجرائم الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 16.

³ عطية، محمود: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1996، ص: 54.

⁴ عطية، محمود: الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص: 57.

الوتيرة المتزايدة لوقوع جرائم التهرب الضريبي مما أصبح يثير قلقاً رسمياً و غير رسمي، وتتمثل الإشكالية الرئيسية في هذا البحث في بيان، حيث تأخذ مسألة المواجهة الجنائية لجريمة التهرب الضريبي جانبيين، الجانب الأول موضوعي يتناول موقف قانون العقوبات من هذه الجريمة هذا الموقف الذي يمثل الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي، أما الجانب الآخر لمسألة المواجهة الجنائية لجريمة التهرب الضريبي فهو جانب إجرائي يبحث في الإجراءات القانونية التي يجب على أجهزة انفاذ القانون اتخاذها منذ لحظة وقوع جريمة التهرب الضريبي و ثبوت تحقق ركنها المادي و ما تتضمنه تلك الإجراءات من تحقيق ابتدائي و تحقيق نهائي حتى صدور حكم جزائي في الدعوى، و عليه تتمثل الإشكالية الرئيسية في هذه الدراسة بالسؤال الرئيسي الآتي:-

ما مدى كفاية التشريع الجزائي في مواجهة جرائم التهرب الضريبي في فلسطين ؟

وينبثق عن هذه التساؤل الرئيسي تساؤلات فرعية، وهي:

1- ماهية جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائي الفلسطيني؟

2- ما هي خصائص جريمة التهرب الضريبي التي تميزها عن الجرائم الاقتصادية الأخرى؟

3- كيف جرم المشرع الفلسطيني جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائي الفلسطيني؟

4- من هي الجهات القضائية المختصة في نظر جريمة التهرب الضريبي وفق التشريع الجزائي

الفلسطيني؟

5- ما هي طبيعة الإجراءات القضائية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي وفق التشريع الجزائي

الفلسطيني؟

6- كيف تتم اجراءات جمع الاستدلالات في جريمة التهرب الضريبي وفق التشريع الجزائي الفلسطيني؟

7- كيف تتم اجراءات التحقيق الابتدائي في جريمة التهرب الضريبي وفق التشريع الجزائي الفلسطيني؟

8- كيف تتم اجراءات التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي وفق التشريع الجزائي الفلسطيني؟

9- كيف نظم المشرع الفلسطيني موضوع الطعن بالأحكام الجزائية الصادرة في جريمة التهرب الضريبي

في التشريع الجزائي الفلسطيني؟

أسباب اختيار الدراسة

السبب الأول: الأهمية العلمية لموضوع اجراءات الملاحقة الخاصة بالجرائم الضريبية، فهذا الموضوع يشكل أهمية في علم القانون (القانون المالي والاقتصادي، والقانون الجنائي الاقتصادي)، وفي علم الاقتصاد، وفي علم الضرائب.

السبب الثاني: الأهمية العملية لموضوع اجراءات الملاحقة الخاصة بالجرائم الضريبية، نظراً لتأثير الجرائم الضريبية السلبية والخطير على الاقتصاد الفلسطيني واستقرار المجتمع الفلسطيني، وتحقيق التنمية الفلسطينية.

السبب الثالث: عدم وجود دراسات اكاديمية سابقة حول موضوع اجراءات الملاحقة الخاصة بالجرائم الضريبية.

مصطلحات الدراسة

الجريمة: فعل غير قانوني و غير مشروع يتم بقصد جنائي ويفرض المشرع على ارتكابه عقوبة أو تدبير احترازي¹.

الجرائم الاقتصادية: كل اعتداء أو مساس يقع على اقتصاد الدولة أو المؤسسات الاقتصادية للدولة أو السياسة الاقتصادية العامة للدولة، ويشكل هذا الاعتداء مخالفة لما نصت عليه التشريعات الاقتصادية سواء كان هذا الاعتداء إيجابياً من خلال القيام بعمل أو سلبياً من خلال الامتناع عن القيام بعمل¹.

¹ نجم، محمد صبحي : شرح قانون العقوبات ، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2008، 2:107.

الضريبة: مبلغ من النقود تحدد السلطات المختصة في الدولة نسبته وفق الية ضريبية محددة وتقرضه على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين وتقوم بجبايته منهم لغرض رفق خزينة الدولة بالنقود.

الدراسات السابقة

بالعودة إلى الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع اجراءات الملاحقة الخاصة بالجرائم الضريبية في التشريع الفلسطيني، فإننا نجد العديد من الأبحاث والدراسات القانونية في هذا الصدد، ومن أبرز هذه الأبحاث والدراسات ما يلي:

طارق أبو سنية، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها، رسالة ماجستير:

تناولت هذه الدراسة العوامل والأسباب المؤدية لنشوء ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك في إطار معالجة العوامل التي تخلق البيئة المناسبة لظهور جريمة التهرب الضريبي، وذلك في إطار البحث في أسلوب الوقاية من جرائم التهرب الضريبي و منع وقوعها في المستقبل.

راجح الخضور، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، الجامعة الأردنية، الأردن، 1998.

تناولت هذه الأطروحة التهرب الضريبي في الأردن، فعرضت الأسباب المشجعة عليها، و تأثير هذه الظاهرة السلبية على نمو الاقتصاد الأردني، وحجم هذه الظاهرة و انتشارها في الدولة الأردنية.

خالد مصطفى، عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016.

تناولت هذه الدراسة عبء الإثبات في المنازعة الضريبية.

¹ عبد الحميد، نسرين: الجرائم الاقتصادية التقليدية - المستحدثة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص:12.

يوسف أبو عياش، سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2011.

تناولت هذه الدراسة الإطار القانوني للجرائم الضريبية، والاجراءات الوقائية للحد من الجرائم الضريبية، وسلطات المقدر في اجراءات التحقيق.

إيهاب منصور: العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.

تناولت هذه الدراسة طبيعة التهرب الضريبي بفلسطين، والوسائل التي من الممكن إتباعها لمعالجة هذا التهرب.

وبخصوص هذه الدراسة فهذه الدراسة التي سيقوم الباحث بإعدادها تختلف عن الدراسات السابقة في نطاقها الموضوعي حيث أن دراسة الباحث محددة في نطاق معين و ضيق و هو الجانب الموضوعي و الجانب الاجرائي الخاصين بمعالجة جريمة التهرب الضريبي، ففكرة الباحث تقوم على تناول جريمة التهرب الضريبي من خلال ربطها بالتشريعات الجنائية الإجرائية المتبعة منذ لحظة وقوع جريمة التهرب الضريبي، حيث تتناول الدراسة كل مرحلة من مراحل إجراءات مكافحة جرائم التهرب الضريبي، كما تتمايز دراسة الباحث في نطاقها الزمني و الذي يتمثل في العام 2021 ما يعني أن هذه الدراسة حديثة زمنياً بالمقارنة بالدراسة السابقة، كذلك تتمايز هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء على دور نيابة مكافحة الجرائم الاقتصادية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، نظراً لكونها جهاز نيابة متخصص في مباشرة اجراءات الملاحقة الخاصة بجريمة التهرب الضريبي.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة معالجتها لجريمة التهرب الضريبي التي تعد أحد أخطر صور الجريمة الاقتصادية والتي تهدد بصورة واضحة و مباشرة الامن الاقتصادي للدولة، و تمس حقها في جباية الضرائب على الدخول و الأرباح تاركناً إياها امام ظواهر اقتصادية خطيرة كالعجز والمديونية واختلال

ميزان المدفوعات وتأخر مسيرة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فهذه الدراسة تسلط الضوء على فاعلية الإجراءات القانونية الخاصة بمكافحة جريمة التهرب الضريبي باعتبار تلك الإجراءات الحد المانع من انشار جرائم التهرب الضريبي في المجتمع .

كذلك تكمن أهمية هذه الدراسة في أن موضوع التهرب الضريبي يحتل حيز كبيراً في الأبحاث والدراسات القانونية المعاصرة، كيف لا وهي تثير القلق على الصعيد الداخلي لتورط جهات عديدة من أفراد وشركات في ارتكاب هذه الجريمة، فدراسة هذا الموضوع تؤدي لتسليط الضوء على مدى فاعلية الحماية الجنائية المتبعة في مواجهة جرائم التهرب الضريبي وتحديداً فيما يتعلق بالجانب الاجرائي لتلك الحماية الجنائية.

كذلك تكمن أهمية هذه الدراسة في تحليل النصوص القانونية ذات العلاقة بهذه الجريمة لإظهار خصوصيتها وتحديد معناها، والبحث في الخصومة الجزائية الضريبية للوقوف على سماتها المميزة، وأحكام التقاضي وطرق الطعن، وذلك لحث المشرع الفلسطيني الموقر على سد الثغرات القانونية بغية مواكبة التطورات التشريعية الإجرائية في ميدان التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة

- 1- بيان المقصود بالتهرب الضريبي.
- 2- بيان الأركان القانونية لجريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني.
- 3- بيان الطبيعة القانونية للإجراءات الخاصة بملاحقة جريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني، والجهات المختصة بمباشرة هذه الإجراءات.
- 4- المقارنة بين التشريع الفلسطيني والتشريع الأردني فيما يتعلق بالإجراءات الخاصة بملاحقة جريمة التهرب الضريبي.

منهج الدراسة

استخدم الباحث منهج وصفي تحليلي مقارنة في أعداد هذه الدراسة، حيث يتمثل الجانب الوصفي في هذه الدراسة بالتعرف على مفاهيمها ووضعها في نصابها الصحيح، وذلك من خلال الاطلاع على التشريعات الفلسطينية والأردنية ذات العلاقة بالموضوع والدراسات الفقهية السابقة والأحكام القضائية ذات الصلة بالموضوع، أما الجانب التحليلي في هذه الدراسة فيتمثل بدراسة الاشكاليات الخاصة بهذه الدراسة بأسلوب نقدي فاعل و منتج من خلال استقراء نصوص القوانين ذات العلاقة بالموضوع، أما الجانب المقارن في هذه الدراسة فيتمثل بمقارنة التشريعات الجزائية الفلسطينية مع التشريعات الأردنية.

محددات الدراسة

الحدود المكانية: يشمل الإطار المكاني لهذا الموضوع بشكل رئيسي كل من فلسطين والأردن

للإحاطة بأحكام قوانين الضرائب في كل من الدولتين.

الحدود الزمانية: تتمثل في تناول النصوص القانونية النافذة في التشريع الضريبي وقانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية في كل من فلسطين والأردن في الوقت الحاضر (2021م).

الحدود الموضوعية: سوف تقتصر هذه الدراسة على تناول الأحكام الإجرائية لجريمة التهرب الضريبي الناشئة عن مخالفة أحكام التشريعات ذات العلاقة بالموضوع، وذلك من خلال دراسة مقارنة يتم التركيز فيها على التشريعين الفلسطيني والأردني من خلال تحليل النصوص القانونية واستطلاع الآراء الفقهية والأحكام القضائية ذات العلاقة بهذه الجريمة في ضوء أحكام قوانين الضرائب والعقوبات والاجراءات الجزائية في كلا البلدين.

مخطط الدراسة

قد قام الباحث بتقسيم خطة هذه الدراسة الى فصلين بالإضافة الى خاتمة فيها تلخيص لما ورد في الدراسة من موضوعات وأفكار رئيسية واستنتاجات وتوصيات ملائمة ومناسبة لغرضها، وعليه فقد تناول الباحث في الفصل الأول الأحكام الموضوعية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، وذلك في بحثين، الأول مخصص لدراسة مفهوم الضرائب، ومفهوم جريمة التهرب الضريبي، وخصائص جريمة التهرب الضريبي، والثاني مخصص لدراسة موقف التشريع الجزائي الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي من حيث تجريم جريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، و الجهات القضائية المختصة في نظر جريمة التهرب الضريبي.

أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة الإجراءات القضائية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، حيث تم دراسة هذه الإجراءات القضائية في بحثين، الأول جاء فيه التحقيق الابتدائي في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي والظعن بالأحكام الجزائية الصادرة في جريمة التهرب الضريبي.

الفصل الأول

الأحكام الموضوعية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي

تتدرج جميع الجرائم باختلاف درجة خطورتها أو جسامتها أو المحل الذي تقع عليه سواء كانت جرائم واقعة على الأشخاص أو الأموال أو الإدارة العامة أو أمن الدولة أو الدستور، تحت تصنيف السلوكيات السلبية والشاذة، ما دام أن تلك الجرائم تتعارض مع أسس النظام القانوني والاجتماعي للدولة، وما دام أن تلك الجرائم يستخدمها الجناة لتحقيق مصلحة شخصية على حساب المصلحة العامة للمجتمع، وبالرغم من أن قانون العقوبات لم يعرف الجريمة.

ومهما تعددت وتتنوع دوافع ارتكاب الجريمة من قبل الجاني إلا أن الدوافع الشخصية تعتبر الدوافع الرئيسية في ارتكاب الجريمة، فعلى سبيل المثال كل فرد في المجتمع يميل بطبعه للأفعال والتصرفات التي من شأنها زيادة ذمته المالية، وينبذ و ينفر من الأفعال والتصرفات التي من شأنها انقاص ذمته المالية، فإذا كانت الجريمة سلوك انساني خطير يهدد أمن و استقرار المجتمع، فإن الطمع هو أسوء الصفات التي توجد في الفرد، حيث تشكل جريمة التهرب الضريبي ملتقى يجتمع فيه أخطر سلوك للإنسان مع أسوء صفة في الانسان¹.

وهذه الخطورة التي تمثلها جريمة التهرب الضريبي تفرض على المشرع الجزائي مواجهتها من خلال تجريمها سواء في التشريعات الجنائية سواء في قانون العقوبات أو في تشريع جنائي خاص، ومثلما تعد المواجهة الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي أمراً ضرورياً من خلال سياسة التجريم والعقاب، فإن المواجهة الإجرائية لجريمة التهرب الضريبي لا تقل أهمية عن المواجهة الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي².

¹ المشهداني، محمد أحمد، مرجع سابق، ص: 28.

² المهاني، محمد خالد: التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص: 34.

فالجانب الاجرائي هو أداة ووسيلة لتطبيق الجانب الموضوعي، فبعد وقوع أي جريمة بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي، يتم اتخاذ آليات قانونية محددة لمواجهة جريمة التهرب الضريبي، بحيث تضم تلك الآليات مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتخذها أجهزة انفاذ القانون والعدالة الجنائية فور وقوع جريمة التهرب الضريبي، و تهدف من خلالها إلى جمع الأدلة عن الجريمة، وكشف معالم و حيثيات الجريمة وهوية الجناة مرتكبيها و العمل على تقديمهم إلى المحكمة مع البيانات التي تعزز ادانتهم لمعاقبتهم و توقيع الجزاء المناسب بهم، وهذه الإجراءات القانونية قد تناولها قانون الإجراءات الجزائية، وهو قانون جنائي إجرائي يهتم بالنواحي الإجرائية التي تتخذها الدولة عند التصدي لأي جريمة بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي¹.

ولتناول هذا الموضوع سيبدأ الباحث بالحديث المفاهيم الأساسية و المتعلقة بماهية الضرائب، و أهميتها، وكيفية معالجتها في التشريع الفلسطيني، ثم ينتقل للحديث عن ماهية جريمة التهرب الضريبي وأسبابها و مدى خطورتها، وخصائص جريمة التهرب الضريبي، و عليه قام الباحث بتقسيم هذا الفصل لمبحثين وفق الآتي:-

المبحث الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: موقف التشريع الجزائري الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي

يسلط هذا المبحث الضوء على ماهية جريمة التهرب الضريبي من منظور سياسة التجريم، فالقانون هو داعم رئيسي لأمن واستقرار المجتمعات لكونه وسيلة لضبط سلوك الأفراد الجماعة وهذا الأمر أصبح ذا أهمية بالغة في القرن الواحد والعشرين مع ازدياد اعداد البشر والذي يرافقه ازدياد في حاجياتهم الامر الذي قد يدفعهم لتوجيه سلوكهم نحو الجريمة اشباعاً لحاجاتهم وغرائزهم وهنا يأتي دور القانون في توجيه السلوك

¹ صغير، سعادوي محمد، السياسة الجزائية لمكافحة الجريمة، رسالة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2010، ص61.

الإنساني بطريقة تضمن حماية المصالح الاجتماعية من خلال الموازنة بين مصلحة الفرد ومصلحة الجماعة¹.

قسم الباحث المبحث الأول للمطالب الآتية:

المطلب الأول: التنظيم القانوني للضريبة.

المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: خصائص جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: التنظيم القانوني للضريبة

في الحديث عن التنظيم القانوني للضريبة، فقد بين القانون الفلسطيني بأن الضريبة على الدخل تستوفى من قبل أي شخص معنوي بنسبة (15%)، حيث فرض المشرع على كل من يتخلف عن دفع الضريبة الواجبة عليه غرامات وعقوبات تختلف وتتحدد بالاعتماد على نوع المخالفة وحجمها.²

وقد أوضح قانون الضريبة رقم 17 لسنة 2004 في ذلك أن الضريبة التي تستوفى من الأشخاص المعنوية المقيمة تكون بنسبة 15%، أما أن كان الشخص المعنوي غير مقيم فتكون الضريبة المستوفاة بنسبة

¹ الفار، عبد القادر: المدخل لدراسة العلوم القانونية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006، ص: 11.

² أنظر المادة (16) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، وقد نصت المادة (7) من ذات القرار بقانون على: " يُعفى من الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القرار بقانون الدخول الآتية: 1. دخل الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من أي عمل لا يستهدف الربح. 2. دخل الأوقاف، وصناديق الأيتام المنشأة وفقاً لأحكام القانون. 3. الدخل المتحقق لأي صندوق موافق عليه من قبل الوزير كصناديق التقاعد والتوفير والضمان والتأمين الصحي شريطة أن يقتصر الإعفاء على دخل الصندوق من مساهمات كل من المستخدمين (بفتح الدال) والمستخدمين (بكسر الدال). 4. الدخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الفلسطينيين الممثلين للدول الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل. 5. أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل شخص المقيم. 6. ما نسبته (25%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يُرد للأرباح أي مبالغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح. 7. دخل الجمعيات التعاونية فيما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها. 8. دخل الجمعيات الخيرية والشركات غير الربحية والنقابات والاتحادات المهنية الجمعيات التعاونية ولجان الزكاة والصناديق الخيرية المرخصة شريطة: أ. أن يكون الدخل من عمل لا يستهدف الربح. ب. أن لا يكون الدخل ناتجاً عن أعمال تجارية أو استثمارية ذات طبيعة تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص. ج. الالتزام بتقديم نسخة من الحسابات الختامية سنوياً مصادق عليها من المدقق القانوني ".

(16%) من الدخل المتحقق¹، وبالنسبة لشركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار فتكون نسبة الضريبة المفروضة عليها (20%).²

أما بخصوص القواعد الأساسية المتعلقة بفرض الضرائب فهي تتمثل في القواعد الآتية:-قاعدة العدالة³، و قاعدة الملائمة⁴، وقاعدة اليقين⁵، وقاعدة الاقتصاد⁶.

في الختام تناول الباحث في هذا المطلب التنظيم القانوني للضريبة في التشريع الفلسطيني، من خلال التطرق للقانون الذي ينظم هذه المسألة و يحدد الفئات الضريبية المكلفة بموجب القانون، و النسب الضريبية المقررة على هذه الفئات، بالإضافة إلى ذكر القواعد الأساسية المتعلقة بفرض الضرائب كقاعدة العدالة ، و قاعدة الملائمة ، وقاعدة اليقين ، وقاعدة الاقتصاد، و سوف ينتقل الباحث في المطلب التالي للحديث عن و معايير تقسيم هذه الجريمة لعدة صور .

المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

ظهرت جريمة التهرب الضريبي كمصطلح قانوني جنائي في قانون الجزاء الإيطالي في القرن الثامن عشر⁷، حيث يعتبر التهرب الضريبي شكلاً من أشكال الجريمة الضريبية التي هي في جوهرها أفعال تمثل اختلالاً بالواجب الضريبي المفروض على المكلف مما يتوجب معه إيقاع الجزاء المناسب عليه، وقد عرف

¹ أنظر المادة (14) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المنشور بجريدة الوقائع، العدد (79)، ديوان الفتوى و التشريع وتعديلاته لسنة 2011.

² راجع في ذلك الشرائح الضريبية في فلسطين : http://www.pipa.ps/ar_page.php?id=1b102fy1773615Y1b102f .

تاريخ الزيارة 2021/4/19 الساعة 1.00 ظهراً

³ حيث تسعى هذه القاعدة إلى ربط النظام الضريبي ككل بفكرة العدالة بشقيها العدالة الاجتماعية والعدالة الاقتصادية.

⁴ حيث تسعى هذه القاعدة إلى ربط النظام الضريبي ككل بفترة زمنية تكون مناسبة لتحصيل الضرائب المقررة بموجب القانون.

⁵ حيث تسعى هذه القاعدة إلى ربط النظام الضريبي ككل بفكرة وجود قواعد محددة وثابتة بالنسبة للخاضعين للضريبة، وذلك من خلال إقرار نظام ضريبي يتصف بالوضوح والشفافية.

⁶ حيث تسعى هذه القاعدة إلى ربط النظام الضريبي ككل بفكرة حسابية محددة غرضها بيان الفوائد الاقتصادية المتأتية من النظام الضريبي ككل لتحديد اسهامات هذا النظام في الاقتصاد الوطني.

⁷ Articolo: 332.3 Evasione fiscale Qualsiasi atto od omissione che comporti l'inadempimento del contribuente ai propri obblighi di legge con modalità che violino in tutto o in parte l'ordinamento tributario.

جانب من الفقه الجزائي جريمة التهرب الضريبي بأنها: "صورة من صور الجرائم الضريبية تتضمن مخالفة للتشريعات الضريبية التي تفرض على المكلفين سواء أخذت هذه المخالفة عمل اجرامي معين أو اخذت صورة الامتناع عن أداء واجب قانوني معين"، و من التعريفات الفقهية الأخرى لجريمة التهرب الضريبي : " أي فعل أو امتناع عن فعل يترتب عليه عدم أداء المكلف لالتزاماته القانونية بصورة تخل كلياً أو جزئياً بالنظام القانوني الضريبي " ¹.

يتضح من تعريف التهرب الضريبي أن له عدة أنواع مقسم بناء على عدة معايير، فوفقاً لمعيار النتيجة الاجرامية يقسم التهريب الضريبي إلى:

أ- تهرب ضريبي كلي

وهنا يكون التهرب بصورة مطلقة فلا يدفع المكلف أي شيء من المبالغ الضريبية المقررة عليه، ويتم ذلك من خلال لجوء المكلف إلى إخفاء كافة تفاصيل النشاط التجاري المقررة عليه الضريبة عن الجهات الرسمية التي تتولى مهمة التحصيل الضريبي ².

ب- التهرب ضريبي جزئي

وهنا يكون التهرب بصورة جزئية وليست مطلقة كما في الحالة الأولى، فيدفع المكلف جزء من المبالغ الضريبية المقررة عليه ولكن ليس جميعها، ويتم ذلك من خلال لجوء المكلف إلى الاحتيال والكذب والتدليس، فيما يتعلق بملف الإقرار الضريبي الخاص به أو البيانات المتعلقة بأنشطته ومصادر دخله ³.

¹ المالية العامة والضرائب: منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان الأردن، 2006، ص:73.

² محمد عاكوم: التهرب الضريبي - المفهوم، الأسباب، الأساليب، الانعكاسات، المكافحة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2019، ص: 54.

³ عبد الحكيم الشقراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص46.

ووفقاً لمعيار مكان الوقوع يقسم التهريب الضريبي إلى:

أ- **تهريب ضريبي محلي:** وهنا يقع التهريب داخل حدود الدولة، من خلال ارتكاب الجاني للركن المادي للجريمة واتمامه داخل إقليم الدولة.

ب- **تهرب ضريبي دولي:** وهنا يقع التهريب خارج حدود الدولة، من خلال ارتكاب الجاني للركن المادي للجريمة داخل إقليم الدولة، ولكن النتيجة الإجرامية تقع خارج إقليم الدولة.

في الختام تعرف جريمة التهريب الضريبي بأنها:- أي فعل أو امتناع عن فعل يترتب عليه عدم أداء المكلف لالتزاماته القانونية بصورة تخل كلياً أو جزئياً بالنظام القانوني الضريبي، وهناك عدة صور لجريمة التهريب الضريبي هذه الصور مقسمة وفق معايير متنوعة، فوفقاً لمعيار النتيجة الاجرامية يأخذ التهريب الضريبي صورة: تهرب ضريبي كلي، تهرب ضريبي جزئي، ووفقاً لمعيار مكان الوقوع يأخذ التهريب الضريبي صورة: تهرب ضريبي محلي، و تهرب ضريبي دولي، ثم سينتقل الباحث في المطلب التالي للحديث عن خصائص جريمة التهريب الضريبي وأسبابها.

المطلب الثالث: خصائص جريمة التهريب الضريبي وأسبابها

بعد تناول المقصود بجريمة التهريب الضريبي في التشريع والفقهاء، فإننا نستطيع أن نستخلص من تلك التعريفات الخصائص التي تتسم بها جريمة التهريب الضريبي، وكذلك نستطيع أن نفهم الأسباب و الظروف التي تشجع على وقوع جرائم التهريب الضريبي في المجتمع الفلسطيني، وتتسم جريمة التهريب الضريبي بمجموعة من الخصائص والسمات وهي:

الخاصية الأولى: جريمة التهريب الضريبي من الجرائم السلبية والإيجابية معاً : حيث أن السلوك الاجرامي في جريمة التهريب الضريبي يتطلب أن يقوم الجاني بنشاط سلبي، يتمثل في الامتناع عن أداء الضرائب

المكلف بأدائها لصالح الدولة، بالرغم من أن هذه الضرائب تعتبر التزام واقع عليه نحو الدولة بموجب نصوص القانون¹.

كذلك يمكن أن تقع الجريمة بواسطة السلوك المادي الإيجابي وتعتبر من الجرائم الإيجابية، وذلك في حال إتيان الجاني لسلوك إيجابي تتحقق معه النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي.

الخاصية الثانية: جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المستمرة

حيث أن صفة الاستمرارية تمتد إلى السلوك وإلى النتيجة، فالسلوك الاجرامي في جريمة التهرب الضريبي يقبل الاستمرارية للفترة الزمنية التي يحددها الجاني².

الخاصية الثالثة: جريمة التهرب الضريبي من الجرائم القصدية

أن جريمة التهرب الضريبي تصنف ضمن الجرائم قصدية، حيث يتوافر لدى مرتكبها القصد الجرمي من علم بطبيعة الأفعال التي يقومون بها ومن إرادة تتجه لتنفيذ تلك الأفعال وتحقيق النتيجة الجرمية المرجوة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال تصور وقوع جريمة التهرب الضريبي نتيجة خطأ، وعليه فإنه يتصور الشروع والمساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي لكونها جريمة قصدية، كما تخضع العقوبة المقررة لجريمة التهرب الضريبي لظروف التشديد أو التخفيف التي يحددها القانون وفق ظروف ارتكاب الجريمة وما خلفته من آثار³.

الخاصية الرابعة: جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المتلازمة: وبالتالي فإن فكرة الجرائم المتلازمة تقوم على وجود أكثر من جريمة، والسؤال ما هي الجرائم التي يمكن أن ترتكب مع جريمة التهرب الضريبي وتعتبر من الجرائم المتلازمة لها بغض أن النظر عن دافع أو تفسير هذا التلازم؟

¹ محمد عاكوم: التهرب الضريبي - المفهوم، الأسباب، الأساليب، مرجع سابق، ص: 79.

² المالية العامة والضرائب: منشورات جامعة القدس المفتوحة، مرجع سابق، ص: 76.

³ محمد عاكوم: التهرب الضريبي - المفهوم، الأسباب، الأساليب، مرجع سابق، ص: 81.

أن أبرز الجرائم التي تعد متلازمة لجريمة التهرب الضريبي هي جرائم الفساد، بما تشمله هذه الجرائم من إساءة استعمال الوظيفة العامة بهدف تحقيق الكسب والتربح الخاص¹، وكذلك ما تتضمنه من أفعال غير مشروعة تصدر عن موظف عام وتكون نتيجتها اهدار المال العام بشكل يخالف ما عليه من التزامات قانونية تجاه وظيفته وتجاه المصلحة العامة بهدف تحقيق مكاسب شخصية أو فردية ذات طبيعة مادية أو معنوية²، حيث تعد جرائم الفساد خروجاً عن أحكام القانون والأنظمة مما يترتب عليه مخالفة السياسات العامة المعتمدة والتي يجب أن يلتزم بها الموظفون العموميون وذلك لغرض تحقيق مكاسب شخصية أو مكاسب للغير، أو استغلال ضعف الرقابة القانونية لتحقيق منافع مادية³، و تندرج جرائم الفساد ضمن الاعمال التي تمثل سوء استخدام المنصب العام لتحقيق منفعة خاصة⁴، بحيث تكون جميع مؤسسات وقطاعات المجتمع عرضه لهذه الآفة⁵.

فالفساد كجريمة متلازمة مع جريمة التهرب الضريبي تعد فعل يرتكبه كل شخص مكلف بخدمة عامة أو يشغل وظيفة عامة مدرجة في تشكيلات قانون الخدمة المدنية وتتفاوت درجة جسامتها و آثارها وفقاً للمنصب الذي يشغله الجاني في سلم الوظائف العامة، وتقع تحت بند الجرائم الواقعة على الإدارة العامة والتي تؤدي للمساس بالوظائف العمومية وتضر بالمصالح العامة وتهز ثقة الافراد بمؤسسات الدولة وهيئاتها المختلفة و يكون الدافع الرئيسي لهذه الجريمة هو تعظيم المصالح الشخصية أو زيادة الذمة المالية الشخصية على حساب المصالح العامة و المال العام، لكن هناك ثلاث صور رئيسية من صور جرائم الفساد تعتبر متلازمة مع جريمة التهرب الضريبي بالإضافة إلى جريمة الاحتيال.

¹ الشطي، إسماعيل: الفساد و الحكم الصالح في البلاد العربية، بحث علمي صادر عن مركز دراسات الوحدة العربية و منشور على الموقع الإلكتروني للمركز، عنوان الموقع: <https://caus.org.lb/ar/home>، تاريخ زيارة الموقع : 2019/8/12، ص: 28.

² الشطي، إسماعيل: الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، مركز دراسات الوحدة العربية و منشور على الموقع الإلكتروني للمركز، عنوان الموقع: <https://caus.org.lb/ar/home>، تاريخ زيارة الموقع: 2019/8/12، ص: 29.

³ الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة: النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، رام الله، فلسطين، 2013، ص: 16.

⁴ أبو دية، أحمد: الفساد أسبابه ونتائجه، منشورات الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، رام الله، فلسطين، 2015، ص: 3.

⁵ كوهين، تومر: مكافحة الفساد في المنظومة العقابية المطبقة في أراضي السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016، ص: 8.

وهذه الصورة هي: جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون، و جريمة الوسطة والمحسوبية، و جريمة الكسب غير المشروع، وجريمة الاحتيال حيث سيوضح الباحث ماهية كل جريمة من هذه الجرائم، ثم سيبين كيف تكون هذه الجرائم متلازمة مع جريمة التهرب الضريبي، وذلك وفق الآتي:

الجريمة الأولى: جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون

جرم قانون مكافحة الفساد إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون، فهذه الجريمة لها ركن المفترض يشير لصفة مفترضة في الجاني مرتكب الجريمة، وهي أن يكون الجاني موظفاً عاماً، ولها ركن المادي يتجسد في إتيان الموظف العام سلوكاً إجرامياً يعيق أو يؤخر من خلاله القرارات القضائية، بواسطة استغلال السلطات التي تمنحه إياها وظيفته العمومية، كما يتجسد الركن المادي في هذه الجريمة بسلوك آخر هو استحصال اختام أو شعارات رسمية واستخدامها بشكل يسيء لمقتضيات الصالح العام¹.

أما الركن المعنوي في جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون فيتمثل بالقصد الجنائي العام القائم على عنصر العلم بمعنى العلم بطبيعة السلوك الاجرامي الذي يقوم به الموظف العام وأن هذا السلوك يشكل خروج عن أهداف العمل العام واستغلالاً للصلاحيات التي يعطيها القانون للجاني ومساساً بحقوق وحريات الأفراد، و عنصر الإرادة بمعنى اتجاه إرادة فاعل هذه الجريمة للقيام بالفعل وتحقيق النتيجة الإجرامية.

وقد عاقب القانون على جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون بالسجن المؤقت من ثلاث سنوات حتى خمس عشرة سنة، وفق ما جاء في قانون مكافحة الفساد، وفي قانون العقوبات بالحبس من شهر إلى سنتين وفقاً لقانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960.

¹ كوهين، تومر: مكافحة الفساد في المنظومة العقابية المطبقة في أراضي السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016، ص:128.

وتكون جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون متلازمة مع جريمة التهرب الضريبي، من خلال ارتكاب جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون كتوطئة لجريمة التهرب الضريبي، أو تمهيداً لوقوع جريمة التهرب الضريبي، أو اكمال لجريمة التهرب الضريبي، أو لتأمين المتهرب من الضريبة من وقوع العقوبة المقررة قانوناً بحقه، حيث يقوم الجاني في جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون بارتكاب فعل إجرامي من موقعه كموظف عام، وهذا الفعل لإعاقة أو تأخير جباية الضرائب من المكلف بما يساعده من التهرب من القيمة الضريبية المفروضة عليه.

الجريمة الثانية: جريمة الوسطة والمحسوبية

تتضمن جريمة الوسطة والمحسوبية قيام موظف عام بالتدخل لصالح شخص ما بهدف منحه وظيفة من الوظائف المدرجة في جدول تشكيلات الخدمة المدنية وتفضيله عن غيره من دون أن يكون هناك معيار قانوني أو مهني يستحق على أساسه تولي تلك الوظيفة العمومية أو توفير حماية قانونية له أو منحه حق لا يمتلكه، وذلك بدافع وجود روابط شخصية بينهما سواء كانت روابط قرابة ونسب، أو روابط اجتماعية ككونهما أصدقاء أو جيران¹.

والجاني في جريمة الوسطة والمحسوبية يكتسب صفة مفترضة وهي أنه موظف عام، وينفذ الركن المادي لجريمة الوسطة من خلاله قبوله عرض الوسيط عليه وقيامه بسلوك مادي من أجل توظيفه في وظيفة عمومية بحيث يترتب على سلوك الموظف العام الغاء حق مشروع لشخص ما أو تحقيق باطل كإعطاء حق لشخص لا يمتلكه أو توفير حماية قانونية لشخص مغتصب لحق يحميه القانون، ويقوم الموظف العام بالسلوك المادي للجريمة و هو على علم بأن فعله هذا مخالف للقانون ويترتب عليه الغاء حق و إقرار باطل فنتجه إرادته للقيام بالسلوك المادي².

¹ عمران، عصام: الوسطة والمحسوبية بين الواقع والتجريم، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2018، ص:14.

² عمران، عصام: الوسطة والمحسوبية بين الواقع والتجريم، مرجع سابق، ص: 21.

وعقوبة هذه الجريمة الحبس من 3 إلى 15 سنة ودفع غرامة مالية تحددها المحكمة، حيث جعل القانون التكييف الخاص بجريمة الوسطة هو اعتبارها جنائية.

وتكون جريمة الوسطة والمحسوبة متلازمة مع جريمة التهرب الضريبي، من خلال ارتكاب جريمة الوسطة والمحسوبة كتوطئة لجريمة التهرب الضريبي، أو تمهيداً لوقوع جريمة التهرب الضريبي، أو اكمال لجريمة التهرب الضريبي، أو لتأمين المتهرب من الضريبة من وقوع العقوبة المقررة قانوناً بحقه، حيث يقوم الجاني في جريمة الوسطة والمحسوبة بتوفير حماية قانونية للمتهرب من الضريبة وهو على علم بأن فعله هذا مخالف للقانون وأنه سيؤدي لإبطال حق الدولة بالضريبة.

الجريمة الثالثة: الكسب غير المشروع

يحظر القانون على للموظفين العموميين بشتى أماكن عملهم، الاعتماد على مصادر غير مشروعة أو على أنشطة غير قانونية لتحقيق كسب مالي غير مشروع من خلالها، وأركان جريمة الكسب غير المشروع هي: الركن المفترض الذي يشير إلى صفة مفترضة في الجاني مرتكب جريمة الكسب غير المشروع، وهي أن يكون الجاني من الأشخاص الخاضعين لأحكام قانون الكسب غير المشروع، والركن المادي المتمثل في إتيان الموظف العام سلوكاً إجرامياً يتمثل بالحصول على مال معين من مصادر غير مشروعة حددها قانون الكسب غير المشروع باستغلال الوظيفة أو الصفة، أو مخالفة نصوص القانون أو الآداب العامة أو اتباع طرق غير مشروعة في الحصول على الأموال، فبحصول الموظف العام على الأموال غير المشروعة يقوم الركن المادي في جريمة الكسب غير المشروع، وقد بين القانون أن هناك دالتين للركن المادي الخاص بجريمة الكسب غير والمشروع وهما¹: حصول زيادة في ثروة الموظف العام، تظراً بعد توليه الخدمة أو حصول زيادة في ثروة زوجه الموظف العام، و الأخرى عجز الموظف العام عن إثبات مصدر مشروع للزيادة الحاصلة في ثروته.

¹ المادة(1) قانون مكافحة الفساد (المعدل) رقم (1) لسنة 2005

أما القصد الجنائي للكسب غير المشروع فيتمثل بالعلم بطبيعة السلوك الاجرامي الذي يقوم به الموظف العام، وأن هذه الأموال التي سيحصل عليها متأتية من مصادر غير مشروعة وبشكل مخالف للقانون وأن فعله يمثل كسب شخصي من وراء الوظيفة العمومية، واتجاه ارادته للقيام بالفعل وتحقيق النتيجة الإجرامية، كما يتضمن الركن المعنوي في جريمة الكسب غير المشروع النية لزيادة الثروة الشخصية للجاني.

وقد فرض القانون عقوبة لهذا الفعل 3 اعوام حتى 15 عام.

حيث كيف القانون جريمة الكسب غير المشروع باعتبارها جنائية، واعتمد بصورة واضحة على الغرامات المالية كعقوبة جزائية لهذه الجريمة.

وتكون جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون متلازمة مع جريمة التهرب الضريبي، من خلال ارتكاب جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون كتوطئة لجريمة التهرب الضريبي، أو تمهيداً لوقوع جريمة التهرب الضريبي، أو اكمال لجريمة التهرب الضريبي، أو لتأمين المتهم من الضريبة من وقوع العقوبة المقررة قانوناً بحقه، حيث يقوم الجاني في جريمة إساءة استعمال السلطة خلافا للقانون بارتكاب فعل إجرامي من موقعه كموظف عام، وهذا الفعل لإعاقة أو تأخير جباية الضرائب من المكلف بما يساعده من التهرب من القيمة الضريبية المفروضة عليه.

الجريمة الرابعة: الاحتيال

يعتبر الاحتيال والخداع أحد الوسائل تنفيذ السلوك المادي في جريمة التهرب الضريبي، والاحتيال يعد من الجرائم المستقلة في القانون، ويعتبر من الجرائم الواقعة على الأموال، ويعرف بأنه : جريمة تؤدي للاستيلاء على مال الغير المنقول أو غير المنقول أو سندات ابراء أو سندات تعهد من خلال استخدام الجاني لوسائل احتيالية محددة بنص القانون تؤدي لحمل المجني عليه على تسليم أمواله للجاني¹.

¹ المادة (417) قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960.

أما بخصوص اركان جريمة الاحتيال فهي:

- الركن الشرعي لجريمة الاحتيال:

يتمثل بالمادة 417 والتي جرمت الاحتيال وحددت الوسائل التي يقع بها، والمادة 418 والتي جرمت الاحتيال على ناقص أو عديم الاهلية، والمادة 419 التي جرمت الاحتيال على الدائنين.

- الركن المادي لجريمة الاحتيال:

يتمثل الركن المادي في جريمة الاحتيال بقيام الجاني بالكذب على المجني عليه وتدعيمة هذا الكذب باستخدام وسائل احتيالية مثل الطرق الاحتيالية المتعددة كالاستعانة بمستندات غير صحيحة، أو الاستعانة بشخص آخر من قبل الجاني ليؤكد للمجني عليه اقوال الجاني ويؤيدها، أو إساءة استغلال الشخص لصفة حقيقية، بحيث يترتب على سلوك الجاني تحقق النتيجة الإجرامية المتمثلة بتسليم المجني عليه المال للجاني بحيث يكون سبب التسليم كذب الجاني المعزز بوسيلة خارجية¹.

أما بخصوص محل جريمة الاحتيال فهو المال المنقول أو الغير منقول المملوك للغير، وتعتبر جريمة الاحتيال جريمة قصدية تتطلب لقيامها توافر القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص، حيث يتضمن القصد العام: عنصر العلم، أي علم الجاني بأن المال هو ملك للغير وأن الكذب الصادر عنه والمدعوم بمظاهر مادية سيؤدي لوقوع المجني عليه في الخداع وتسليم ماله للجاني، والإرادة: أي اتجاه إرادة الجاني للقيام بالفعل وتحقيق النتيجة الإجرامية أيضا².

¹ نمور، محمد سعيد، شرح قانون العقوبات القسم الخاص " الجرائم الواقعة على الأموال"، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، عمان، 2002، ص 234.

² نمور، محمد سعيد، شرح قانون العقوبات القسم الخاص " الجرائم الواقعة على الأموال"، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، عمان، 2002، ص 238

وفي مجال جريمة التهرب الضريبي يعتبر الاحتيال جريمة متلازمة مع جريمة التهرب الضريبي في إطار مصطلح الاحتيال الضريبي، فالمكلف بالضريبة قد يلجأ لارتكاب جريمة الاحتيال كوسيلة لارتكاب جريمة التهرب الضريبي، بحيث يلجأ لأسلوب الكذب والتدليس للوصول إلى جريمة التهرب الضريبي.

الخاصية الخامسة: من الجرائم الواقعة على المصلحة العامة

تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المضرة بالمصلحة العامة لأن المصلحة العامة تتطلب حماية الإيرادات العامة للدولة باعتبارها مور من موارد المال العام في الدولة، فجريمة التهرب الضريبي تصيب مصالح المجتمع بشكل مباشر وضررها الاجتماعي في الغالب جسيم، فالتهرب الضريبي يمس كيان الدولة ويمتد أثره إلى الاستقرار السياسي والاقتصادي والإداري في الدولة، كما أن لجريمة التهرب الضريبي آثار سلبية على الثقة العامة في مؤسسات الدولة المختصة بجباية وتحصيل الضرائب، ولها آثار سلبية على الأنظمة الإدارية والاقتصادية في الدولة ذات العلاقة بالضرائب.

ولجريمة التهرب الضريبي دوافع وأسباب متعددة تتنوع ما بين أسباب اقتصادية، أو سياسية، أو اجتماعية، أو قانونية، ويورد الباحث ماهية تلك الأسباب بصورة موجزة وفق الآتي:

أ- التهرب الضريبي لأسباب اقتصادية

فقد يكون دخل الفرد أو أرباحه قليلة، أو قد تكون نسبة الضريبة عالية على دخله الأمر الذي يدفعه للجوء إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، حيث أن التفاوت بين نسب الدخول و نسب الضريبة يعد سبباً اقتصادياً رئيسياً لوقوع جريمة التهرب الضريبي¹، وهذه الأسباب الاقتصادية المؤدية إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي تنشأ نتيجة قلة الموارد الاقتصادية في الدولة، وسوء توزيع الموارد الاقتصادية، مما يخلق فجوات اقتصادية بين دخول الفئات الخاضعة للضريبة.

¹ عبد الحكيم الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، مرجع سابق، ص:58.

ب- التهرب الضريبي لأسباب تشريعية

هذه الأسباب تتعلق بخلل في التشريعات الناظمة لموضوع الضريبة في الدولة، وكذلك في التشريعات الجزائية المجرمة لجريمة التهرب الضريبي، فعدم تحقيق العقوبة للردع يخلق احساساً بضعف الدولة.

ت- انتشار الفساد الحكومي

حيث يمكن الفساد مرتكبي جريمة التهرب الضريبي من نسج علاقات مع موظفي الحكومة خصوصاً العاملين في وزارات المالية، و الاقتصاد والعدل، بحيث تسهل هذه العلاقات ارتكاب الجناة لجرائم التهرب الضريبي، فكما هو معلوم فإن القصد الخاص في العديد من جرائم الفساد يتمثل بحصول الموظف العام على منافع مادية، فتكون الاغراءات المالية التي يقدمها مرتكبي جريمة التهرب الضريبي للموظف دافع له لاستثمار وظيفته او إساءة استخدام سلطته بشكل مخالف للقوانين و الأنظمة بحيث يأتي الموظف العام سلوك من شأنه مساعدة الجناة في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي.

ث- التهرب الضريبي لأسباب سياسية

حيث يؤدي عدم الاستقلال السياسي للبلاد، وهذه الأسباب تنطبق بشكل تام على الحالة الفلسطينية.

ج- الأسباب التكنولوجية

شهد العالم منذ منتصف القرن العشرين ثورة معلوماتية تمثلت باختراع الحواسيب وظهور الاتصالات اللاسلكية التي تطورت حتى وصلنا للهاتف المحمول، لكن التطور الكبير في مجال التكنولوجيا شهدته العالم في تسعينات القرن العشرين.

وقد استفادت الجماعات الاجرامية حول العالم من تلك التطورات الحاصلة في تكنولوجيا الاتصالات فاستخدمت احدث تقنيات الاتصالات التي توصل اليها المخترعون في تنفيذ اعمالها الاجرامية، وبالنسبة لارتكاب جرائم التهرب الضريبي فقد أتاحت هذه التكنولوجيا للجناة و سهلت لهم ارتكاب الركن المادي.

كما يختلف التهرب ضريبياً عن مصطلحات قريبة له أو مشابهة له مثل مصطلح التجنب الضريبي، فالتجنب الضريبي يقع من خلال الاستفادة من ثغرة قانونية تتيح للشخص ذلك، ويعتبر التجنب الضريبي أمر مشروع وبالتالي هو غير مجرم في القانون كما هو الحال مع التهرب الضريبي الذي يتضمن في جوهره الغش الضريبي والتحايل الضريبي غير المشروع على الدولة¹.

كذلك يختلف التهرب الضريبي عن الغش الضريبي، فالتهرب الضريبي يعد أوسع وأشمل من الغش الضريبي، الذي يعتبر بدوره حالة من حالات التهرب الضريبي عن طريق الخداع².

تحدث الباحث في هذا المطلب عن خصائص جريمة التهرب الضريبي، ومن تلك الخصائص أنها من الجرائم السلبية والإيجابية معاً، وكذلك هي من الجرائم المستمرة، ومن الجرائم القصدية، ومن الجرائم المتلازمة، من الجرائم الواقعة على المصلحة العامة، كما تحدث الباحث عن الأسباب و العوامل التي تشجع على ارتكاب جريمة التهرب الضريبي.

وسينتقل الباحث في المبحث الثاني من هذا الفصل عن موقف التشريع الجزائري الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي، من خلال بيان كيف تم تجريم جريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، والعقوبات المقررة على هذه الجريمة في القانون الفلسطيني.

¹ عيد نصر الله سعد حريرة: جريمة التهرب الضريبي بين الواقع والمأمول، مرجع سابق، ص: 69.

² محمد عاكوم: التهرب الضريبي - المفهوم، الأسباب، الأساليب، مرجع سابق، ص: 86.

المبحث الثاني: موقف التشريع الجزائي الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي

يقوم موقف التشريع الجزائي الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي على جوانب موضوعية وأخرى إجرائية، وجميع هذه الإجراءات سواء الموضوعية أو الإجرائية تتم من قبل الجهات الرسمية في الدولة، وعندما نتحدث عن المعالجة القانونية الموضوعية فإننا نتحدث عن التشريعات القانونية التي تجرم الأفعال الخطيرة والماسة بأمن واستقرار المجتمع، بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي والتي تمس بحقوق القانون يحميها القانون، كما تتضمن المعالجة القانونية الموضوعية في مواجهة الجرائم المختلفة بما فيها جريمة التهرب الضريبي ربط تلك الجرائم بعقوبات ماسة بحقوق الجناة الذين يقومون بارتكاب الجرائم، وذلك عقاباً لهم على عدم احترامهم للقانون و لأمن المجتمع¹.

فالغاية الرئيسية من المعالجة القانونية لجريمة التهرب الضريبي هو حماية الامن و الاستقرار و الاقتصاد، وتنظيم العلاقات و المصالح بين الدولة من جهة و الافراد و الشركات من جهة أخرى، وهذه المعالجة القانونية لجريمة التهرب الضريبي تركز على عدة تدابير يمكن اللجوء لها لمواجهة جريمة التهرب الضريبي، منها وضع مجموعة من الخطط من قبل الحكومة بهدف تنظيم وتنسيق أدوات مجابهة وكفاح جريمة التهرب الضريبي، حيث أن هذه الخطط تقوم على مراعاة مجموعة من الاعتبارات القانونية والسياسة والاجتماعية والاقتصادية.

كما تتضمن المعالجة القانونية لجريمة التهرب الضريبي بيان الخطوط العامة التي ترسم للمشرع الوطني الطريق نحو التجريم والعقاب ومنع جريمة التهرب الضريبي، وهذه الخطوط العامة يتم السير وفقها من قبل السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية في محاربة جريمة التهرب الضريبي بناء على نصوص التجريم

¹ المشهداني، محمد أحمد، أصول علمي الاجرام والعقاب، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2014، ص: 34.

والعقاب¹، بالإضافة إلى صياغة محتوى لمجموعة من الأدوات القانونية والإدارية العاملة على تحديد وتكييف صور جريمة التهرب الضريبي، ووضع الجزاء المناسب على مرتكبيها.

المطلب الأول: تجريم جريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني

يتمثل الأساس القانوني لتجريم جريمة التهرب الضريبي بمبدأ الشرعية الإجرائية، ويعني مبدأ الشرعية الامتثال لقواعد ومبادئ القانون من قبل السلطات القائمة على تنفيذ الاجراءات الجزائية في الدولة²، وهي بالتالي تقرر الجزاء الجنائي المناسب لها وذلك بصورة دقيقة ورسمية.³

ويمكن تصور مبدأ الشرعية في الأشكال التالية:

الشكل الأول: الشرعية الجنائية

تعني الشرعية الجنائية خضوع كافة السلطات القائمة على العدالة الجنائية في الدولة لقواعد القانون، وبشكل جبري؛ فإنه يتوجب على السلطات القائمة على تنفيذ العقاب احترام هذه القواعد، فلا يجوز لها أن تنفذ أحكاماً لم تتوافر بشأنها الشروط الأساسية اللازمة لاكتسابها الصفة العقابية القطعية، ولا يجوز لها كذلك أن تنفذه إلا على من صدر في مواجهته، ووفقاً للضوابط والقواعد التي حددها القانون.⁴

الشكل الثاني: الشرعية الإجرائية.

¹ سلامة، أحمد كامل: الحماية الجنائية للأسرار، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر، 1980، ص:52.

² علي حنيفة، خولة عبيد مبارك: رسالة سبق ذكرها. ص17.

³ قهوجي، علي عبد القادر: مبدأ شرعية (قانونية) الجرائم والعقوبات في القانون الدولي الجنائي. مجلة كلية القانون الكويتية العالمية. 1/مج10. 2018. 67-108. ص72

⁴ عبد البصير، عصام عفيفي: مبدأ الشرعية الجنائية: دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقهاء الجنائي الاسلامي. بدون طبعة. القاهرة: دار الكتب المصرية. 2007. ص111

الشكل الثالث: شرعية التنفيذ.

ويتطلب الحديث عن تجريم جريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني في هذا المطلب تناول الأركان القانونية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، وهي الركن المادي، والركن المعنوي، والركن الشرعي، وذلك وفق الآتي:

الركن الأول: الركن المادي

يشير الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي إلى ماديات الجريمة نفسها ومضمونها الكامل، فمن خلال الركن المادي تتحقق جريمة التهرب الضريبي، حيث ينقل الجاني بواسطة الركن المادي النوايا الإجرامية من داخل عقله إلى أرض الواقع ويعمل على تطبيقها، حيث يمنح الركن المادي جريمة التهرب الضريبي الشكل الخارجي، ويضم الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي السلوك المادي الذي يؤدي إلى حدوث النتيجة الإجرامية ضمن إطار علاقة سببية بينهما¹.

وعليه للركن المادي الخاص بجريمة التهرب الضريبي أهمية كبيرة للغاية بالنسبة إلى تجريم جريمة التهرب الضريبي، لأن الركن المادي يعطي جريمة التهرب الضريبي القيمة القانونية كفعل محظور ومجرم بنص قانوني، كما يعطيها القيمة الاجتماعية المتمثلة بالنتائج والآثار المتولدة عن تلك الجريمة، حيث أن التفكير بالجريمة ووجود نوايا بارتكابها لا يكفي لوحده لتحقيقها واسقاط النص القانوني عليها.

فالسلكيات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي والمحظورة بنص القانون ما هي إلا عناصر في الركن المادي تشكل إلى جانب النتيجة الإجرامية والمحل مقومات الركن المادي للجريمة، وقد أكد القانون على تلك الأهمية الخاصة للركن المادي في جريمة التهرب الضريبي، وهذه الأهمية للركن المادي تتمثل في:

1- الركن المادي هو روح جريمة التهرب الضريبي، ولا يمكن أن تقع جريمة التهرب الضريبي إلا بواسطته، حيث أن انتفاء أي عنصر من عناصره يؤدي لانتفاء جريمة التهرب الضريبي، فانتفاء

¹ السعيد، كامل: شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات "دراسة مقارنة"، الدار العلمية الدولية، عمان، الأردن، 2002، ص: 270.

تحقق النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي يجعلها جريمة مستحيلة الحدوث، حيث أن استحالة تصور وقوع النتيجة الإجرامية التي تعد عنصراً هاماً من عناصر الركن المادي يؤدي لوصف جريمة التهرب الضريبي بالجريمة المستحيلة¹.

2- يمثل الركن المادي القاعدة القانونية التي من خلالها تتوافر المسؤولية الجزائية تجاه مرتكب جريمة التهرب الضريبي، فالركن المادي لجريمة التهرب الضريبي هو المسلك القانوني لتوافر المسؤولية الجزائية بحق مرتكب جريمة التهرب الضريبي، حيث أن المسؤولية الجزائية عن جريمة التهرب الضريبي تتصل مباشرة بالركن المادي للجريمة بحيث أن وجود الركن المادي يؤدي لوجود المسؤولية الجزائية وانتفاء الركن المادي يؤدي لانتفاء المسؤولية الجزائية².

3- يمثل الركن المادي المسلك القانوني للإجراءات التي تتخذها الأجهزة القانونية بعد حصول جريمة التهرب الضريبي بدءاً بإجراءات جمع الاستدلالات والتحقيق الابتدائي، ثم تقديم لائحة اتهام وأخيراً التحقيق النهائي وإجراءات المحاكمة ثم صدور حكم قضائي بات ومبرم في الدعوى الجزائية، كما أن الركن المادي يشكل المسلك القانوني للعديد من الإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية كالتفتيش و القبض الذي يقع بحق مشتبه به بارتكاب الجريمة³، و أيضاً مراقبة الاتصالات للمشتبه بهم، وإصدار لائحة اتهام بحق المتهم بجريمة التهرب الضريبي،

4- يمس الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي بحقوق الدولة وبالمال العام، وبالمصالح العامة والخاصة على السواء والتي يحميها القانون، حيث يتحقق الاعتداء على تلك الحقوق من خلاله، مما يجعل للركن المادي الخاص بجريمة التهرب الضريبي ذو تأثير واضح في القانون⁴.

¹ القاضي، محمد مصباح: قانون العقوبات، القسم العام: النظرية العامة في الجريمة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2014، ص:312.

² السعيد، كامل: شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات "دراسة مقارنة"، الدار العلمية الدولية، عمان، الأردن، 2002، ص:274.

³ القاضي، محمد مصباح: قانون العقوبات، القسم العام: النظرية العامة في الجريمة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2014، ص:314.

⁴ المجالي، نظام توفيق: شرح قانون العقوبات القسم العام: دراسة تحليلية في النظرية العامة للجريمة والمسؤولية الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص:265.

5- يقدم الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي تفسيراً بخصوص توقيع العقوبة على الجاني الذي يرتكب جريمة التهرب الضريبي، حيث أن مرتكب جريمة التهرب الضريبي تتم معاقبته وسلب حريته لكونه قام بارتكاب الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، مما يجعله يستحق توقيع العقوبة الرادعة والمناسبة بحقه، وهذا التفسير القانوني الذي يقدمه الركن المادي بخصوص فرض وإيقاع العقوبات يؤسس لرابطة وثيقة وقوية بين موضع الركن المادي للجرائم وموضوع العقوبات والتدابير الاحترازية¹.

ويشير الباحث إلى أن قانون العقوبات لم يبين ما هو المقصود بالركن المادي من حيث المفهوم، لكن بين الفقه الجنائي المقصود بالركن المادي، حيث عرف الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي بأنه: سلوك يصدر من الجاني يترتب عليه نتيجة معينة وتكون هناك علاقة سببية تربط بين السلوك والنتيجة الواقعة².

أما بخصوص العناصر المؤلفة للركن المادي في جريمة التهرب الضريبي، فهناك ثلاثة عناصر مؤلفة له وهي: السلوك الاجرامي، النتيجة الاجرامية وبينهما علاقة سببية تربطهما ببعضهما البعض³.

¹ السعيد، كامل: شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات "دراسة مقارنة"، الدار العلمية الدولية، عمان، الأردن، 2002، ص: 276.

² نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات / القسم العام " النظرية العامة للجريمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 208.

³ السعيد، كامل: شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات "دراسة مقارنة"، الدار العلمية الدولية، عمان، الأردن، 2002، ص: 271.

وسنوضح ماهية كل عنصر من عناصر الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي وفقاً لما يلي:

العنصر الأول: السلوك المادي في جريمة التهرب الضريبي

أن السلوك المادي في جريمة التهرب الضريبي هو سلوك غير مشروع ولذلك تم تجريمه وحظره في القانون، ويقسم السلوك المادي في جريمة التهرب الضريبي إلى قسمين هما:

القسم الأول: السلوك المادي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي

يمثل السلوك المادي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي أحد أنواع السلوك الإجرامي النمطية، وبالرجوع إلى القانون نجد أن جريمة التهرب الضريبي يمكن أن تقع بواسطة السلوك المادي الإيجابي، فهذا النوع من السلوك الإجرامي يغلب على معظم الجرائم¹.

ويفسر الفقه الجنائي مفهوم الحركة العضوية بأنها تشمل كل يقوم به الجاني من حركات عضوية خارجية ملموسة، هذه الحركات تتم بإرادة الجاني بحيث تعتبر إرادته الدافع للقيام بالحركة العضوية من أجل ارتكاب السلوك المادي الإيجابي، فتفسر الإرادة هنا باعتبارها مسبباً للحركة العضوية التي تصدر عن الجاني عند تنفيذ السلوك المادي الإيجابي، وتتعدد أشكال السلوك المادي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي، ومنها:² -

الشكل الأول: تقدم إقرار ضريبي سنوي مزور.

الشكل الثاني: تقدم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بأغفال أي جزء من الدخل ضمن هذا الإقرار الضريبي، أو إنقاص قيمة هذا الدخل ضمن هذا الإقرار الضريبي.

¹ الشاوي، سلطان عبد القادر: المبادئ العامة في قانون العقوبات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص: 132.

² عيد نصر الله سعد حريرة: جريمة التهرب الضريبي بين الواقع والمأمول، مرجع سابق، ص: 83.

الشكل الثالث: اتلاف بيانات ضريبية قبل انتهاء الأجل لحفظ تلك الدفاتر أو السجلات أو المستندات في القوانين المرعية.

الشكل الرابع: أدراج بيانات ضريبية ليست صحيحة وتقديمها للجهات المختصة.

الشكل الخامس: عدم الإفصاح عن عمل يخضع للضريبة وفقاً لأحكام القانون الساري.

يتضح للباحث مما سبق ان هناك شكلين رئيسين للسلوك المادي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي، وهما¹:

الشكل الأول: الأعمال

هذا الشكل يشمل أي عمل أو تصرف يقوم به الجاني ويحقق الغاية الإجرامية المحددة، سواء تضمن العمل تقديم مستندات أو وثائق مزورة أو القيام بإخفاء أو اتلاف أي مستندات أو وثائق تتعلق بالإقرار الضريبي.

الشكل الثاني: الكتابة

هذا الشكل يشمل استخدام كتابات مزورة ومزيفة للحقائق بهدف اظهار الإقرار الضريبي بغير شكله الحقيقي.

القسم الثاني: السلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي

يمثل السلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي عنصراً رئيسياً في الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، و السلوك المادي السلبي هو: إحجام الشخص عن القيام بسلوك إيجابي محدد كان يجب عليه القيام به بمقتضى واجب قانوني في ظل ظروف معينة.

¹ شيخة مجد ال علي: المواجهة التشريعية والأمنية لجرائم التهرب الضريبي، النهضة العلمية للنشر والتوزيع، دبي ، الامارات، 2020،ص:

هناك شروط يجب توافرها في السلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي وهذه الشروط هي¹:

الشروط الأول: إجماع المكلف بأداء الضريبة عن القيام بفعل إيجابي معين

فوفق هذا الشرط فإن المكلف بأداء الضريبة ملزم من الناحية القانونية بأن يقوم بفعل إيجابي في ظل ظروف معينة، هذا الفعل يتعلق بأداء الضريبة المقررة عليه لصالح خزينة الدولة، لأنه مكلف بذلك بالاستناد لنصوص قانونية، لكنه يتمتع وهذا الامتناع عن القيام بالفعل الإيجابي هو جوهر ومضمون السلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي، حيث يتمثل الفعل الإيجابي هنا بتسديد المكلف لكافة المستحقات الضريبية المقررة عليه بموجب القوانين الضريبية السارية².

الشروط الثاني: وجود واجب قانوني محدد على الممتنع

أي أن الجاني الممتنع يكون مكلفاً من قبل القانون بواجب قانوني محدد، بحيث يحظر عليه القانون أن يتمتع عن القيام به وتنفيذه بدون مسوغات قانونية تجيز له الامتناع، لكن هذا الجاني يخل بالواجب القانوني الملقى عليه، حيث يعد الإخلال بالواجب القانوني عنصر من عناصر السلوك المادي السلبي³، حيث أن مصدر هذا الواجب هو نصوص القانون، وفي مجال الضرائب توجد تشريعات ضريبية ومالية تفرض على الافراد المكلفين بأداء الضريبة تسديدها باعتبار ذلك التسديد واجباً قانونياً عليهم يحمل صفة الإلزام.

¹ نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات / القسم العام " النظرية العامة للجريمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:211.

² شيخة محمد ال علي: المواجهة التشريعية والأمنية لجرائم التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص:67.

³ الحلبي، محمد علي السالم عياد، وآخرون: شرح قانون العقوبات: القسم العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:159.

الشرط الثالث: وجود إرادة حرة لدى المكلف بأداء الضريبة عند امتناعه عن تنفيذ واجبه القانوني المحدد والمتمثل في تسديد الضرائب المستحقة عليه

هذه الإرادة هي نفس الإرادة في السلوك المادي الإيجابي، فكما الإرادة تمثل العنصر الدافع للقيام بالحركة العضوية وارتكاب السلوك المادي الإيجابي وصولاً إلى تحقيق النتيجة الاجرامية المترتبة على السلوك المادي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي، فهي كذلك في السلوك المادي السلبي الخاص بجريمة التهرب الضريبي، فالإرادة تعتبر العنصر الدافع للامتناع عن القيام بالواجب القانوني المحدد والمتمثل في تسديد الضريبة، فإرادة المكلف هي السبب في امتناعه عن دفع الضرائب وبالتالي هي السبب في حدوث السلوك المادي السلبي، و بالتالي قيام الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي، فهي من توجه المكلف و تقوده للإحجام عن تسديد الضرائب المقدره عليه في القانون و تنفيذ الواجب القانوني الواقع على عاتقه، وعليه فإن انتفاء الإرادة يترتب عليه انتفاء السلوك المادي السلبي، وتتعدد اشكال السلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي، ومنها:¹ -

الشكل الأول: امتناع المكلف عرض البيانات الضريبية الخاصة به للجهات المختصة.

الشكل الثاني: امتناع المكلف عن الإبلاغ بالقيام بعمل أو الانتهاء منه للجهات المختصة بتحصيل الضرائب ضمن الجدول الزمني القانوني.

الشكل الثالث: امتناع المكلف عن خصم الضريبة أو امتناعه عن توريد الضريبة لحساب الدولة بعد خصمها من اجمالي الدخل.

الشكل الرابع: امتناع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي الخاص به.

¹ شخبة مجد ال علي: المواجهة التشريعية والأمنية لجرائم التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص: 70.

ويشير الباحث إلى أن كل من السلوك المادي الإيجابي، والسلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي يشتركان في مجموعة من السمات المشتركة بينهما، ومن تلك السمات المشتركة¹:

أ- يعتبر كلا السلوكين غير مشروع بنظر القانون ومجرمين أيضاً فالسلوك المادي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي هو سلوك مجرم، والسلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي سلوك مجرم أيضاً.

ب- يمكن توجيه كل من السلوكين بواسطة إرادة الجاني، فالإرادة هي الدافع المؤدي لوقوع السلوك المادي الإيجابي في جريمة التهرب الضريبي، وكذلك هي الدافع المؤدي لوقوع السلوك المادي السلبي في جريمة التهرب الضريبي.

ت- يترتب على كلا السلوكين حصول نتيجة إجرامية معينة، فالسلوك المادي الإيجابي يشكل تعدي على حقوق الدولة في تحصيل الضرائب، وكذلك السلوك المادي السلبي يشكل تعدي على حقوق الدولة في تحصيل الضرائب.

العنصر الثاني: النتيجة الاجرامية في جريمة التهرب الضريبي

يقصد بالنتيجة الاجرامية التغيير الذي يحدث كأثر للسلوك الإجرامي الذي قام به الجاني، ومنهم من عرفها أيضاً بأنها: فكرة قانونية تتجسد من خلال ظاهرة مادية مترتبة على وقوع الجريمة².

وبخصوص النتيجة الاجرامية في جريمة التهرب الضريبي فهي الأثر الناشئ عن السلوك المادي الإيجابي، أو السلوك المادي السلبي، بحيث تعتبر النتيجة الاجرامية في جريمة التهرب الضريبي

تجسيدا واقعياً لفكرة الاعتداء على حق الدولة في جباية الضرائب، فالنتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي هي عنصر من عناصر الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، وتتمثل النتيجة الإجرامية في

¹ الشاوي، سلطان عبد القادر: المبادئ العامة في قانون العقوبات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص:181.

² نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات / القسم العام " النظرية العامة للجريمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:212.

جريمة التهرب الضريبي بتخلص المكلف من الضرائب المفروضة عليه في القانون سواء بشكل كلي أو بشكل جزئي يخفف بصورة غسر مشروعة من العبء الضريبي الواقع عليه.

وتتركز أهمية النتيجة الإجرامية باعتبارها عنصر من عناصر الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي بعدة مواضع، منها:-

أ- أن المدلول المادي والقانوني للنتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي هي أساس سياسة التجريم الخاصة بالتهرب الضريبي، فالنتيجة الإجرامية تمثل ذلك الاعتداء الذي يمس حق الدولة بجباية الضرائب وهو حق منصوص عليه بالقانون ومكفول للدولة، ويترتب على اهداره المساس بالأمن الاقتصادي والاجتماعي والتنموي للدولة.

ب- أن حصول النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي يعني حدوث جريمة التهرب الضريبي بشكل تام وكامل، لكون عدم حصول النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي يجعل هذه الجريمة تقف عند الشروع.

ت- تؤثر النتيجة الاجرامية في جريمة التهرب الضريبي على مقدار العقوبة التي يفرضها القاضي على مرتكب جريمة التهرب الضريبي، فاكتمال النتيجة الاجرامية يتيح للقاضي محاسبة الجاني عن جريمة تهرب ضريبي تامة، أما عدم تحقق النتيجة الإجرامية يتيح للقاضي الجزائي محاسبة الجاني عن الشروع في جريمة تهرب ضريبي.

العنصر الثالث: العلاقة السببية بين السلوك المادي والنتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي

تعتبر العلاقة السببية العنصر الثالث للركن المادي في جريمة التهرب الضريبي، فالعلاقة السببية كعنصر من عناصر الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي تعد نقطة وصل بين العنصرين الآخرين السلوك المادي والنتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي.

ومن خلال عنصر العلاقة السببية بين السلوك المادي والنتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي يمكن الحصول على تفسير قانوني ومنطقي يمكن من خلاله إثبات أن السلوك المادي الذي ارتكبه الجاني هو الذي قاد لوقوع النتيجة الإجرامية التي حدثت، وهذا الأمر يقود إلى قيام المسؤولية الجنائية بحق مرتكب جريمة التهرب الضريبي.

وهناك عدة معايير يمكن من خلالها إثبات تحقق العلاقة السببية بين السلوك المادي والنتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي، فهناك معيار تعادل الأسباب هذا المعيار يتبنى فكرة المساواة سواء في جريمة التهرب الضريبي أو في أي جريمة أخرى، بحيث تكون العلاقة السببية قائمة بين الفعل والنتيجة الإجرامية ما دام السلوك المادي هو أحد العوامل التي ساهمت في وقوع النتيجة الإجرامية وفق هذا المعيار¹.

وهناك معيار السبب الكافي، وهذا المعيار يتبنى فكرة اعتبار العلاقة السببية قائمة بين السلوك المادي وبين النتيجة الإجرامية في حال ثبوت أن نسبة مساهمة السلوك الإجرامي في إحداث النتيجة الإجرامية تمثل بالنسبة للعوامل الأخرى التي ساهمت معها في إحداث النتيجة الإجرامية قدراً معيناً من التأثير والأهمية².

وهناك معيار السبب المباشر أو الأقوى، ووفق هذا المعيار فإن العلاقة السببية تحتاج إلى وجود اتصال مادي بين السلوك المادي والنتيجة الجرمية من أجل جعل الارتباط بينهما مباشراً ومحققاً لتلك النتيجة الإجرامية³.

وهناك معيار السبب الفاعل، وهذا المعيار يتبنى فكرة وجود سبب واحد يحدث النتيجة الإجرامية حتى لو كان هناك أسباب أخرى تربط بين السلوك المادي والنتيجة الإجرامية غير هذا السبب يبقى هذا السبب

¹ عالية، هيثم سمير: الوسيط في شرح قانون العقوبات: القسم العام: معالمه، تطبيقه، نظرية الجريمة، المسؤولية، الجزاء، المؤسسة الجامعية للدراسات، بيروت، لبنان، 2010، ص332.

² الشاوي، سلطان عبد القادر: المبادئ العامة في قانون العقوبات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص:194.

³ الحلبي، محمد علي السالم عياد، وآخرون: شرح قانون العقوبات: القسم العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:173.

متصفاً بالقوة من بين جميع الأسباب الأخرى بحيث يعتبر هذا السبب المسؤول عن وقوع النتيجة الإجرامية¹.

وهناك معيار السبب الأخير، وهذا المعيار يتبنى فكرة أن السبب الأخير هو الذي يؤدي لوقوع النتيجة الإجرامية، حيث يقسم هذا المعيار الأسباب المتعددة وفق جدول زمني والسبب الذي يكون آخر سبب في الوقوع يعتبر هو المسؤول عن وقوع النتيجة الإجرامية².

و يشير الباحث إلى انه رغم تعدد المعايير و النظريات بخصوص توضيح عنصر الرابطة السببية الا أن الكلمة الفصل تبقى للقانون بهذا الخصوص و قد وضح المشرع موقفه بخصوص هذا الموقف، و قد أخذ القانون بنظرية تعادل الأسباب.

الركن الثاني: الركن المعنوي

يتميز الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي عن الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي، من حيث الطبيعة القانونية والعناصر المكونة له، حيث أن الركن المعنوي يرتبط بالأفكار العقلية لفاعل الجريمة، ويرتبط بالنشاط الذهني لفاعل الجريمة قبل ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي، وذلك بقصد التعرف على الإرادة الاجرامية التي دفعت المكلف بالضريبة لارتكاب جريمة التهرب الضريبي³.

وعليه فإن الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي يؤدي دوراً مؤثراً في الربط بين شخصية الجاني وبين الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي، ومن خلاله يمكن إثبات المسؤولية الجنائية للجاني، حيث أن الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي يأخذ صورة القصد الإجرامي، و ليس صورة الخطأ الجنائي،

¹ الشاوي، سلطان عبد القادر: المبادئ العامة في قانون العقوبات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص: 201.

² المشهداني، محمد أحمد: الوسيط في شرح قانون العقوبات، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2003، ص: 160.

³ نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات / القسم العام " النظرية العامة للجريمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 258.

وحتى يقوم القصد الجنائي في جريمة التهرب الضريبي يجب وجود عناصره في الجريمة و هما العلم و الإرادة، وسيوضح الباحث المقصود بكليهما وفق الآتي:

أ- العلم

أن العلم كعنصر من عناصر القصد الجنائي يشير إلى الحالة الذهنية للجاني عند ارتكابه للجريمة، حيث يبحث هذا العنصر في الرابط بين عقل الجاني ومدركاته الذهنية وبين نشاطه الإجرامي الذي ينوي القيام به، لأن هذا الرابط هو من يعمل على توجيه إرادة الجاني نحو السلوك المادي الإجرامي، وعليه يلاحظ أن العلم يسبق الإرادة ويضعها في إطار معين، حتى يتم توجيهها إلى الجريمة¹.

ويتطلب عنصر العلم أن يكون الجاني عالماً بالوقائع التي تتشكل منها الجريمة وأولها الركن المادي للجريمة بعناصره وهي: السلوك المادي، والنتيجة الإجرامية، مما يعني بمفهوم المخالفة أن انتفاء علم فاعل الجريمة بالركن المادي يؤدي إلى انعدام القصد الجرمي لديه².

والعلم كعنصر من عناصر القصد الجنائي يتجه إلى ماهية الجريمة وموضوعها ومحلها ودرجة خطورتها على المجتمع، وأيضاً توقع النتيجة الإجرامية التي ستترتب على السلوك المادي، وكذلك العلم بالعلاقة السببية بين السلوك المادي وبين النتيجة الإجرامية³.

ويتمثل عنصر العلم بعلم الفاعل بموضوع الاعتداء الواقع على حق الدولة، ويعلم بطبيعة السلوك المادي للجريمة سواء كان سلوك مادي إيجابي أو سلوك مادي سلبي، ويعلم بماهية النتيجة الاجرامية التي ستقع بناء على هذا السلوك، وهي التهرب من دفع الضرائب.

¹ نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات / القسم العام " النظرية العامة للجريمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:296.

² نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات / القسم العام " النظرية العامة للجريمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:298.

³ أحمد، عبد الرحمن توفيق: الأحكام العامة لقانون العقوبات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص:234.

ب- الإرادة

تمثل الإرادة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي القوة النفسية التي تعمل على توجيه أعضاء الجسد لغرض تحقيق الغاية غير المشروعة والمساس بحق الدولة في جباية الضرائب، فالإرادة هي المتحكم بالسلوك المادي الخارجي، ويعتد القانون بالإرادة الإجرامية التي تصدر عن وعي وإدراك من قبل الجاني¹، حيث أن للإرادة شرطين رئيسيين من أجل الاعتداد بها²:

الشرط الأول: أن يمتلك مرتكب جريمة التهرب الضريبي قوة عقلية تسمح له بفهم السلوك المادي المجرم من حيث طبيعته وكيفية القيام به، وما يترتب عليه من نتائج وآثار، وهذا التمييز يتحقق من خلال بلوغ الجاني سن الرشد القانوني ومن غير أن يكون مصاب بأي عاهة أو مرض عقلي.

الشرط الثاني: حرية الاختيار، بمعنى أن يكون مرتكب جريمة التهرب الضريبي شخص مستقل في قراراته وسلوكياته التي يقوم بها، ويترتب على هذا الشرط أن الجاني يمتلك وقت ارتكاب الجريمة إرادة حرة لا تتأثر بأي ظروف أو عوامل خارجية، ولا يعترضها أي عيب من عيوب الإرادة في القانون.

فإرادة مرتكب جريمة التهرب الضريبي تتجه نحو استخدام كافة الوسائل التي تساعده في التهرب من دفع الضرائب المقررة عليه، فتتجه ارادته للقيام بالسلوك المادي، وإلى النتيجة الاجرامية. كذلك تتطلب الجريمة قصداً خاصاً هو إزالة العبء الضريبي المقرر على الجاني.

¹ المجالي، نظام توفيق: شرح قانون العقوبات القسم العام: دراسة تحليلية في النظرية العامة للجريمة والمسؤولية الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص:314.

² نجم، مجد صبحي: قانون العقوبات / القسم العام " النظرية العامة للجريمة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:305.

الركن الثالث: الركن الشرعي

أن الركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي هو عبارة عن النصوص القانونية التي تجرم التهرب الضريبي، وهذا الركن هو أحد آثار مبدأ الشرعية، فمن خلال هذا الركن يتم إقرار التهرب الضريبي بنص قانوني، والركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي يتبين في النصوص القانونية الواردة في قرار بقانون وبالتحديد المواد 38، 39.

الركن الرابع: الركن المفترض

إلى جانب وجود الركن المادي، والركن المعنوي، والركن الشرعي تحتاج جريمة التهرب الضريبي إلى الركن المفترض وهو مركز قانوني معين يسبق في وجوده قيام جريمة التهرب الضريبي، فهو يأتي كشرط مسبق من أجل ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، ويعرف الركن المفترض بأنه: الركن الذي يفترض قيامه وقت مباشرة الفاعل لنشاطه.

والركن المفترض في جريمة التهرب الضريبي يتمثل في وجود ضريبة مستحقة على المكلفين، وأشخاص خاضعين للضريبة، حيث أن الضريبة المستحقة تأتي في إطار السياسة الضريبية ويتم اقرارها بواسطة التشريعات والقوانين، أما كلمة مستحقة فهي تشير إلى الأشخاص والشركات المقيمة في فلسطين والذين يقع عليهم واجب الاستحقاق.

تحدث الباحث في هذا المطلب عن سياسة التجريم الخاصة بالتهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، حيث وضح أركان جريمة التهرب الضريبي الأربعة: الركن المادي بعناصره السلوك النتيجة و العلاقة السببية بينهما، و الركن المعنوي، و الركن المفترض، و الركن الشرعي، و سينتقل الباحث في المطلب التالي للحديث عن سياسة العقاب الخاصة بالتهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، و التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي، و صور العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، و التدابير الاحترازية التي يمكن اتخاذها في مواجهة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة على جريمة التهرب الضريبي

يتناول هذا المطلب العقوبات المقررة على جريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، حيث تعد السياسة العقابية أسلوب من أساليب السياسة الجنائية إلى جانب أسلوب التجريم، وهي تستخدم جنباً إلى جنب مع سياسة التجريم لمكافحة الجرائم المختلفة، فالسياسة العقابية تشكل محور مهم من منظومة مكافحة الرسمية التي تقودها الدولة من أجل مكافحة الجرائم في المجتمع، ويتعلق مضمون هذه السياسة العقابية بما يعرف بالجزاء الجنائي والذي يحمل في طياته أشكال متعددة من العقوبات¹، كما تتمحور هذه السياسة حول بيان معنى العقوبة وخصائصها وأهدافها وقدرتها على مكافحة الجرائم، وتعتبر النظرية العامة للجزاء الجنائي من أهم المواضيع في علم القانون الجنائي².

وبالرجوع إلى مفهوم العقوبات نجد أن للعقوبة تعريفات وضعها الفقه الجنائي منها: هي جزاء يقره المشرع ويوقعه القاضي على كل من تتسب له ارتكاب جريمة ما وتثبت مسؤوليته الجزائية عن تلك الجريمة، وهي تشكل الجزء الأهم في نظرية الجزاء الجنائي مع التدابير الاحترازية³.

يتضح من خلال النص القانوني الوارد في القرار بقانون بشأن عقوبة جريمة التهرب الضريبي، أن المشرع الفلسطيني يصنف هذه الجريمة ضمن إطار الجرائم الضريبية، فالسياسة الجنائية العقابية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي تقوم على اعتبار هذه الجريمة مخالفة للقوانين الضريبية في فلسطين، لكونها تحول دون قيام الشرائح الضريبية المكلفة بما هو مفروض عليها من استقطاعات ضريبية، وهذا الأمر بحد ذاته يؤثر على المصلحة العامة التي من أجلها تقرر الدولة فرض الضرائب على المكلفين.

¹ جلال، محمود طه: اصول التجريم والعقاب في السياسة الجنائية المعاصرة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص: 81.
² المشهداني، محمد أحمد، أصول علمي الاجرام والعقاب في الفقهين الوضعي والإسلامي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 58.

³ نجم، محمد صبحي: أصول علم الإجرام وعلم العقاب، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص: 72.

فالعقوبة المقررة لجريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني تأخذ ثلاث صور هي:

أ- الحبس من شهر كحد أدنى إلى سنة كحد أقصى.

ب- غرامة مالية ألف شيكل كحد أدنى وعشرة الاف شيكل كحد أقصى.

ج- الحبس من شهر كحد أدنى إلى سنة كحد أقصى وغرامة مالية الف شيكل كحد أدنى و عشرة الاف

شيكل كحد أقصى.

ويثير الباحث تساؤلاً فيما يتعلق بالعقوبة التي قررها المشرع الفلسطيني على جريمة التهرب الضريبي،

وهو: ما هو الدافع أو الأساس الذي اعتمد عليه المشرع الفلسطيني لتقرير مثل تلك العقوبات على جريمة

التهرب الضريبي؟

لا شك أن المشرع الفلسطيني بصفته يمثل السلطة التشريعية في دولة فلسطين يعتمد على أسس معينة في

تقرير العقوبات لأي جريمة في المجتمع بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي، فالمشرع الفلسطيني يراعي

في العقوبة التي تقع على مرتكب جريمة التهرب الضريبي أن تكون هذه العقوبة قانونية فهو يحدد نوع

ومقدار العقوبة المقررة ويترك للمحكمة سلطة تقديرية في تقرير العقوبة ضمن الحد الأدنى والحد الأقصى

للعقوبة، وذلك بهدف ربط العقوبة بالقضاء بحيث يكون تنفيذ العقوبة مقروناً بصدر حكم قضائي بات

وقطعي يلزم معه التنفيذ.

كما يراعي المشرع الفلسطيني أساساً آخر وهو عدالة العقوبة، فتحديد مقدار العقوبة في جريمة التهرب

الضريبي يتم على أساس أن تكون هذه العقوبة متكافئة مع جسامة جريمة التهرب الضريبي، بحيث تلحق

بالجاني ألماً يساوي مقدار الضرر الذي سببته جريمة التهرب الضريبي للمجتمع والأفراد، ويلاحظ من

مقدار عقوبة جريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني أن المشرع الفلسطيني اعتبرها جنحة.

كما أضاف إليها الغرامة الجنائية كعقوبة مالية، وكان المشرع الفلسطيني يرسل رسالة مفادها أن الجزاء من جنس العمل، فالغاية الاجرامية أو الباعث على ارتكاب الجاني لجريمة التهرب الضريبي هو تفويت الحقوق المالية الخاصة بالدولة من الضرائب بغرض إبقاء تلك الأموال في الذمة المالية للجاني منعاً من نقصانها تلك الذمة، فتأتي الغرامة المالية بصفقتها جزء من السياسة العقابية على جريمة التهرب الضريبي لتلحق الضرر بالذمة المالية للجاني و تؤثر عليها سلبياً من خلال انقاصها، بحيث أن الأموال التي حرم خزينة الدولة منها من خلال ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي يدفعها مرة أخرى للدولة ولكن بشكل آخر هو الغرامة المالية. كذلك هناك أسس أخرى اعتمدها المشرع الفلسطيني في تقرير مقدار عقوبة جريمة التهرب الضريبي منها شخصية العقوبة، فهذه العقوبة توقع على من يدان بارتكاب جريمة التهرب الضريبي بحيث تقوم سلطة انفاذ القانون المختصة بإنزال تلك العقوبة على الجاني فقط دون غيره، وأساس آخر هو المساواة في العقوبة، فما دامت القواعد القانونية تتصف بأنها بالعمومية والتجريد فإن هذا الأمر ينسحب على التشريعات الجزائية التي تتضمن التجريم والعقاب، فتسري تلك التشريعات على جميع أفراد المجتمع وبغض النظر عن مكانتهم الاجتماعية. ويشير الباحث إلى أن تقرير العقاب على ارتكاب جريمة التهرب الضريبي يتضمن دور المحاكم الجزائية أيضاً في تقرير تدابير احترازية تساعد في مكافحة جريمة التهرب الضريبي،¹ وهذه التدابير الاحترازية قد بينها قانون العقوبات وهي تتضمن وفق قانون العقوبات التدابير المانعة من الحرية²، والتي تساهم بشكل مؤثر في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، ومن الأمثلة على التدابير المانعة من الحرية :

أ- تدبير المراقبة

وهي أهم أشكال التدابير المقيدة للحرية، ويتجه مفهوم المراقبة إلى تلك القيود المفروضة على حرية الفرد المحكوم عليه بها، ويهدف تدبير المراقبة إلى إصلاح ذلك الفرد، ومعالجة ما عنده من ميول وانحراف

¹ حمودة، علي: النظرية العامة للجزاء الجنائي " العقوبات والتدابير"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، الامارات، 2008، ص:451.

² المادة(28) قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960.

إجرامي، فتدبير المراقبة يهتم بسلوك الفرد وتصرفاته لغاية تقييمها والتحقق من مدى وجود تغيير إيجابي في سلوكه وتصرفاته، ومعرفة نسبة قابلية هذا الفرد للاندماج من جديد في مجتمعه وعودته كفرد صالح وملتزم بالقوانين والأنظمة، ويسعى تدبير المراقبة لفصل الفرد عن البيئة التي قادته لارتكاب الجريمة بهدف التخلص من تأثير وقدرة تلك البيئة الإجرامية عليه فيما بعد¹.

ويتضمن تدبير المراقبة مجموعة من الإجراءات التي تفرض على الفرد الخاضع للمراقبة، ومن هذه الإجراءات أن لا يغير الشخص المراقب محل إقامته أو سكنه أو مدينته المقيم فيها إلا بعد ابلاغ الجهة القانونية المختصة و أخذ موافقتها، و أيضاً أن يقوم الشخص المراقب بمراجعة الجهات الإدارية المختصة في فترات زمنية محددة وبشكل دوري²، وكذلك أن لا يرتاد الشخص المراقب الأماكن المحظورة عليه بنص القانون، وعدم ترك الشخص المراقب لبيته في الليل إلا بعد أن يحصل على إذن من الجهات القانونية المختصة³.

والسؤال الذي يثار هنا هو: ما مدى فعالية تدبير المراقبة في حال تطبيقه على الأشخاص المدانين بارتكاب جريمة التهرب الضريبي؟

أن من شأن تدبير المراقبة على الشخص المدان بارتكاب جريمة التهرب الضريبي أن يقدم لأجهزة العدالة الجنائية تقيماً عملياً حول سلوكيات ذلك الشخص بعد قضاءه للعقوبة الصادرة بحقه، مما يمكنها من معرفة طبيعة وحجم التغييرات الحاصلة في سلوكه بعد تنفيذه للعقوبة، وبالتالي الحكم على مدى اندماجه في المجتمع الفلسطيني من جديد، والنجاح في عدم تكرار ارتكابه للجريمة لاحقاً.

¹ القاضي، محمد مصباح: التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية الوضعية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص:43.

² حمودة، علي: النظرية العامة للجزاء الجنائي " العقوبات والتدابير"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، الامارات، 2008، ص:456.

³ حمودة، علي: النظرية العامة للجزاء الجنائي " العقوبات والتدابير"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، الامارات، 2008، ص:457.

ب-تدبير إجبار الشخص بالإقامة في موطنه الأصلي

يقوم هذا التدبير على أساس أن عودة الشخص إلى موطنه الأصلي، سوف يساعد في إحداث تغيير إيجابي لديه، وبالتالي سيتحول من عنصر سلبي إلى عنصر إيجابي في مجتمعه، وذلك بحكم تأثير أسرته، أقاربه وجيرانه ومحيطه الذي نشأ فيه عليه مما يزيد من ارتباطه بهم وبالتالي لا يعود إلى عالم الجريمة مرة ثانية، لانفصاله عن المكان الأول الذي أثار في سلوكه ودفعه لارتكاب الجريمة، وعلى الشخص الذي يتخذ بحقه هذا التدبير أن يلتزم بالبقاء في موطنه أو بلده طوال المدة الزمنية التي تحددها المحكمة¹.

والسؤال الذي يثار هنا هو: ما مدى فعالية تدبير إجبار الشخص بالإقامة في موطنه الأصلي في حال تطبيقه على الأشخاص المدانين بارتكاب جريمة التهرب الضريبي؟

أن من شأن تدبير إجبار الشخص المدان بارتكاب جريمة التهرب الضريبي بالإقامة في موطنه الأصلي أن يساعد في تقوية الروابط الأسرية والاجتماعية لهذا الشخص مما يقوي من جديد الشعور الوطني لديه خصوصاً وأن المجتمع الفلسطيني مجتمع صغير ومترابط، كما أن هذا التدبير يسهل من مراقبة الشخص للتأكد من إصلاحه وتأهيله.

ج-تدبير الإبداع في إحدى مؤسسات

يعتبر هذا التدبير بديل جيد عن العقوبات التي قد لا تحقق الردع، وتصلح المحكوم عليه بارتكاب الجريمة، ويعالج هذا التدبير بعض العوامل التي تؤدي لارتكاب الجريمة، فهذا التدبير ذو أهداف تقويمية وعلاجية بالدرجة الأولى.

¹ الحوفي، أسامة شوقي: السياسة الجنائية في مجال التنفيذ العقابي، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2014، ص:132.

فيتم تشغيل المحكوم عليه بهذا التدبير في أماكن محددة مما يساعده على تعلمه لصنعه معينة، ويخلق لديه انضباط وتحمل للمسؤولية مما يجعله يغير سلوكياته بشكل كلي، ويتعد عن الجريمة والجرائم¹.

وفي العادة فإن الدولة تعمل على بناء مؤسسات للعمل من أجل تنفيذ هذا التدبير والتي تكون معدة لتنفيذ الاعمال بهدف اصلاح وإعادة تأهيل المحكوم عليه ودمجه مرة أخرى في مجتمعه، وهذا التدريب على العمل يتم تحت إشراف أخصائيين مدربين للعمل مع المحكوم عليهم، بحيث يراعون الفروقات الفردية والعوامل الشخصية لكل نزيل والجريمة التي ارتكبها، لكي يتم تحقيق الهدف المراد وهو الإصلاح والتأهيل من خلال مواجهة الحالة الإجرامية لدى المحكوم عليه².

د- تدبير النفي أو الطرد من البلاد³

لم يرد ذكر هذا التدبير في قانون العقوبات الفلسطيني، لكنه يعد من التدابير الاحترازية ويتجه هذا التدبير إلى الأجانب الذين يقيمون في الدولة بصفتهم عمالة ماهرة أو مستثمرين ويرتكبون جريمة التهرب الضريبي، وهناك شروط لتطبيق هذا التدبير، وهذه الشروط هي⁴:

الشرط الأول: أن يكون مرتكب جريمة التهرب الضريبي أجنبي لا يحمل جنسية البلد التي ارتكب داخل اقليمها جريمة التهرب الضريبي، وليس منحدر من أب وأم يحملان جنسية البلد التي ارتكب داخل اقليمها جريمة التهرب الضريبي.

الشرط الثاني: تحديد مدة الطرد من أراضي البلد التي ارتكب داخل اقليمها جريمة التهرب الضريبي.

ويعتقد الباحث أن هذا التدبير يساهم بشكل إيجابي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، خصوصاً إذا كان الطرد من فلسطين على سبيل التأييد وليس مؤقتاً، بحيث يحظر على الأجنبي الذي يدان بارتكاب جريمة

¹ القاضي، محمد مصباح: التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية الوضعية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص:66.

² حمودة، علي: النظرية العامة للجزاء الجنائي " العقوبات والتدابير"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، الامارات، 2008، ص:464.

³ القاضي، محمد مصباح: التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية الوضعية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص:74.

⁴ القاضي، محمد مصباح: التدابير الاحترازية في السياسة الجنائية الوضعية، مرجع سابق، ص: 76-77.

التهرب الضريبي من دخول فلسطين طوال حياته نظراً لما يشكله فعله الإجرامي من خطورة كبيرة على الامن الاقتصادي الفلسطيني، و على المصلحة العامة للدولة الفلسطينية.

هـ- تدبير وقف أو حل الشخص المعنوي

قد ترتكب جريمة التهرب الضريبي من قبل أشخاص معنويين مثل الشركات الاستثمارية، أو الجمعيات، وبالرجوع إلى قانون العقوبات الساري لدينا نجد أنه قد أقر بقيام المسؤولية الجزائية بحق الشخص المعنوي عن الجريمة.

ولا شك بأن هناك احتمال كبير لارتكاب جريمة التهرب الضريبي من قبل الأشخاص المعنوية، لكونها أحد أبرز الشرائح الضريبية التي خاطبها القانون الفلسطيني، كما أن الشخص المعنوي يمتلك عناصر القوة المادية والبشرية والتي تفوق تلك الموجودة عند الشخص الطبيعي، فالشخص المعنوي يحوز الأموال الكثيرة، كما أنه يمكن للقائمين على إدارة الشخص المعنوي ارتكاب الجرائم من خلال التستر وراءه مما يشكل خطر فادح وكبير على الأمن الاقتصادي الفلسطيني، وبالتالي فإن هذا التدبير من شأنه إزالة تلك الخطورة الكامنة في النشاط الإجرامي للشخص المعنوي¹.

ويتضمن هذا التدبير وقف الشخص المعنوي من خلال فرض حظر قانوني عليه لا يستطيع بموجبه الاستمرار في مزاوله نشاطه الذي خصص اعماله وجهوده لها في الفترة السابقة على قرار الوقف، لكن الوقف لا يشمل التعرض للوجود القانوني للشخص المعنوي، ويشترط القانون لوقف الشخص المعنوي في العادة أن يتم ارتكاب جريمة قصدية باسم ذلك الشخص المعنوي أو لصالحه، ووقف الشخص المعنوي منصوص عليه في قانون العقوبات الساري لدينا².

¹ الحوفي، أسامة شوقي: السياسة الجنائية في مجال التنفيذ العقابي، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2014، ص:153.

² المادة(36) قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960.

كما يتضمن هذا التدبير حل الشخص المعنوي من خلال إزالة وجوده القانوني، وشطب الرخصة التي تمنحه إياها الجهات القانونية المختصة من أجل ممارسة نشاطه، ويترتب على حل الشخص المعنوي اختفاء اسمه، وتصفية رأس ماله، وفقدان مديره وأعضاء مجلس إدارته والعاملين فيه مراكزهم وصفاتهم ووظائفهم، ويعتبر تدبير حل الشخص الاعتباري تدبير جوازي ومؤبد بحيث ينهي وجود الشخص المعنوي إلى الأبد¹.

وحل الشخص المعنوي منصوص عليه في قانون العقوبات الساري لدينا، حيث وضع المشرع أنه يمكن حل النقابات، والشركات، والجمعيات، والهيئات الاعتبارية.

ويعتبر هذا التدبير مناسباً في مواجهة الشركات والهيئات الاعتبارية الأجنبية العاملة في فلسطين والتي قد تتورط في جريمة التهرب الضريبي، نظراً لما يترتب عليه من فاعلية في وقاية المجتمع الفلسطيني في المستقبل من تلك الجريمة بما يضمن وضع حد لارتكاب تلك الجريمة من قبل الشركات أو الجمعيات أو الهيئات الاعتبارية.

تحدث الباحث في هذا المطلب عن سياسة العقاب الخاصة بالتهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، و التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي بحيث كيفها المشرع الفلسطيني كجثة، و صور العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني، و التدابير الاحترازية التي يمكن اتخاذها في مواجهة التهرب الضريبي، وبنهاية هذا المطلب يكون الباحث قد انهى الفصل الأول من هذه الدراسة وسوف ينتقل في الفصل الثاني للحديث عن الإجراءات القضائية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي هذه الإجراءات تشمل التحقيق الابتدائي و النهائي في مواجهة جريمة التهرب الضريبي.

¹ حمودة، علي: النظرية العامة للجزاء الجنائي " العقوبات والتدابير"، أكاديمية شرطة دبي، دبي، الامارات، 2008، ص:468.

الفصل الثاني

الإجراءات القضائية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي

يتناول هذا الفصل الإجراءات القضائية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، حيث سيتحدث الباحث عن نيابة الجرائم الاقتصادية كنيابة متخصصة في نظر جريمة التهرب الضريبي، ودور هذه النيابة المتخصصة في تحقيق العدالة الجنائية في قضايا جريمة التهرب الضريبي بدء من اجراءات جمع الاستدلالات في جريمة التهرب الضريبي، كذلك سيتحدث الباحث عن كيفية تصرف نيابة الجرائم الاقتصادية كنيابة متخصصة في الملف الجزائي الخاصة بجريمة التهرب الضريبي سواء بالإحالة للمحكمة للبدء بإجراءات التحقيق النهائي في الملف الجزائي الخاصة بجريمة جريمة التهرب الضريبي، و محاكمة الجناة و اصدار حكم قضائي بات و مبرم في الملف الجزائي الخاصة بجريمة جريمة التهرب الضريبي، ثم سينتقل الباحث بعد ذلك الإجراءات القضائية المتبعة أمام المحكمة في قضايا التهرب الضريبي حتى صدور الحكم الجزائي وطرق الطعن في هذا الحكم الجزائي، وقد تم تقسيم هذا الفصل وفق الآتي:

المبحث الأول: التحقيق الابتدائي الخاص بجريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: التحقيق النهائي الخاص بجريمة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: التحقيق الابتدائي الخاص بجريمة التهرب الضريبي

يتناول هذا المبحث التحقيق الابتدائي في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، من خلال تناول النيابة المختصة بالقيام به، وتأسيسها، ودورها، وكيفية عملها بهذا الخصوص، وعليه قام الباحث بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين وفق الآتي:

المطلب الأول: اجراءات جمع الاستدلالات في جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: اجراءات التحقيق الابتدائي في جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: اجراءات جمع الاستدلالات في جريمة التهرب الضريبي

يتناول هذا المطلب ماهية الاختصاص القضائي في جريمة التهرب الضريبي، ودور الاختصاص القضائي للمحاكم الجزائية في تحقيق العدالة الجنائية في قضايا التهرب الضريبي، حيث يعد هذا المطلب توطئة للفصل الثاني من هذه الدراسة والمتعلق بالإجراءات القانونية العملية المتبعة في مكافحة جريمة التهرب الضريبي.

أن القضاء مرفق وطني عام يمثل سيادة الدولة على مواطنيها، كما يمثل ثقة المواطنين في دولتهم، فالقضاء هو عرين الحق والعدل تحمي الدولة من خلاله مصالح وحقوق المواطنين فهو يقف كجدار يحمي أمن المجتمع من الفوضى والجريمة وانتزاع الحقوق باليد، ويصون حقوق أفراد المجتمع ويحافظ عليها من أي اعتداء¹.

ولما كان للقضاء هذه الأهمية الكبيرة على أمن المجتمع واستقراره، وهذا الدور البالغ في حماية حقوق الافراد ومصالحهم، فإن ذلك اقتضى تمتع القضاء بالاستقلالية في عمله، فالقضاء لوحده يشكل سلطة خاصة مستقلة تعمل إلى جانب السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية على إدارة شؤون الدولة و رعاية المصالح الوطنية ضمن إطار من التعاون و التكامل في الأدوار بين السلطات الثلاث مع التأكيد على استقلالية كل منهن²، وهذا ما أكد عليه القانون الأساسي الفلسطيني حيث نص صراحة على استقلال القضاء الفلسطيني بالقول أن السلطة القضائية مستقلة، وعهد للمحاكم الفلسطينية على اختلاف أنواعها و درجاتها بممارسة مهام السلطة القضائية³.

¹ الأشقر ، أحمد : الحماية القضائية للحقوق و الحريات في فلسطين ، الهيئة المستقلة لحقوق الإنسان، رام الله، فلسطين ، 2013 ،ص: 40.

² الأشقر، أحمد: الحماية القضائية للحقوق والحريات في فلسطين، الهيئة المستقلة لحقوق الإنسان، رام الله، فلسطين، 2013، ص:41.

³ المادة (97) القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2003 المعدل لسنة 2005.

كما أكد القانون الأساسي على استقلال القضاة عند ممارستهم لعملهم القضائي فلا يخضون إلا لأحكام القانون وتعليماته، مانعاً بذلك أي سلطة من التدخل في شؤون القضاء والقضاة¹، وتنقسم المحاكم في فلسطين إلى عدة أقسام فهناك المحكمة الدستورية العليا، وهناك المحاكم النظامية، وهناك المحاكم الدينية، وهناك المحاكم الخاصة²، وتزاول كل من هذه المحاكم اختصاصاتها وفق أحكام القوانين السارية.

أن ما يهمنا في الحديث عن موضوع المحاكم هو المحاكم النظامية بالتحديد، حيث تتكون المحاكم النظامية من المحكمة العليا، ومحاكم الاستئناف، ومحاكم البداية، ومحاكم الصلح³، حيث يناط بهذه المحاكم مسألة النظر في الملفات الحقوقية والملفات الجزائية، و الأخيرة هي التي تتعلق بموضع هذا المطلب .

حيث تختص المحاكم النظامية الجزائية بالنظر في ملفات الجرائم المحالة إليها من النيابة العامة الفلسطينية، ويعد تشكيل محاكم جزائية متخصصة تطور كبير في عمل المحاكم النظامية الجزائية، وذلك لمواجهة حجم الاكتظاظ الكبير في الملفات الجزائية الذي تشهده المحاكم النظامية الجزائية الفلسطينية، وأيضاً للنهوض بواقع القضاء الفلسطيني و تطويره و تنظيمه بدرجة عالية سعياً لحماية الحقوق و المصالح و الحريات العامة، خصوصاً إذا كانت الملفات الجزائية المعروضة على المحكمة تتضمن جنايات خطيرة جداً و التي تهدد بصورة بالغة أمن واستقرار المجتمع الفلسطيني و أمنه القومي⁴.

وتوجد في دولة فلسطين نيابة متخصصة في نظر جرائم التهريب الضريبي وهي نيابة الجرائم الاقتصادية، حيث جاء تأسيس نيابة الجرائم الاقتصادية لتعزيز منظومة العدالة الجنائية في دولة فلسطين في مجال مواجهة الجرائم الاقتصادية التي تهدد الامن والاقتصاد الفلسطيني.

¹ المادة (98) القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2003 المعدل لسنة 2005.

² التكروري، عثمان: الكافي في شرح أصول قانون المحاكمات المدنية والتجارية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الفكر، رام الله، فلسطين، 2013، ص: 48.

³ المادة (6) قانون السلطة القضائية رقم (1) لسنة 2002.

⁴ الأشقر، أحمد: الحماية القضائية للحقوق والحريات في فلسطين، الهيئة المستقلة لحقوق الإنسان، رام الله، فلسطين، 2013، ص: 43.

وواضح أن الهدف الأول والرئيسي من انشاء هذه النيابة المتخصصة في الجرائم الاقتصادية هو تعزيز السعي القانوني نحو جمع البيانات والأدلة التي تكشف وتوثق جرائم التهرب الضريبي.

أن المهام الرئيسية لنيابة الجرائم الاقتصادية هي جمع وتوثيق الأدلة والبيانات المتعلقة بالجرائم الاقتصادية بما في ذلك جرائم التهرب الضريبي، لذلك تعتبر نيابة الجرائم الاقتصادية وتبعاً لما يسند إليها من اختصاصات نوعية بمقتضى القانون من أهم الركائز في منظومة مكافحة جرائم التهرب الضريبي، إذ أنها تختص بتحريك ومباشرة الدعوى الجزائية في الجرائم الاقتصادية وإحالتها للمحكمة، حيث يلعب جهاز نيابة الجرائم الاقتصادية دوراً هاماً ومؤثراً في رصد وكشف وتوثيق جرائم التهرب الضريبي، فهذا الجهاز يمثل العمود الرئيسي الذي تقوم عليه مؤسسة العدالة الجنائية التي تحارب وتكافح جرائم التهرب الضريبي، نظراً لما تضطلع به نيابة الجرائم الاقتصادية من مسؤوليات وما تؤديه من مهام وأعمال تصب كلها في خدمة القانون والعدالة، والتصدي لجرائم التهرب الضريبي وكشفها والتحقيق فيها وإحالة ملفاتها للمحكمة المختصة.

وتتصف نيابة الجرائم الاقتصادية بجملة من الخصائص والسمات لا تختلف عن خصائص وسمات جهاز النيابة العامة ككل، منها:

الخاصية الأولى: التبعية الرئاسية، حيث يعتبر النظام المركزي هو النظام الذي يحكم عمل نيابة الجرائم الاقتصادية في دولة فلسطين، حيث يوجد مجسم هرمي يبين المراكز والمناصب في نيابة الجرائم الاقتصادية، فالنائب العام هو أعلى منصب، وهو الذي يحتل قمة الهرم الوظيفي فيه، والنائب العام يعد رئيس لكافة أعضاء نيابة الجرائم الاقتصادية وهو يمثل المرجع الأساسي فيما يتعلق بتقرير مصير الدعوى الجزائية.

الخاصية الثانية: عدم القابلية للتجزئة، فنيابة الجرائم الاقتصادية هي كيان واحد وموحد لا تقبل التجزئة والتقسيم، فأى عمل يصدر عن عضو فيها يعتبر صادر عن نيابة الجرائم الاقتصادية ككل، وهذه الخاصية

التي تتمتع بها نيابة الجرائم الاقتصادية تتوافق بشكل تام مع التدرج الهرمي في المناصب داخل نيابة الجرائم الاقتصادية.

الخاصية الثالثة: عدم جواز المساءلة القانونية لأعضاء نيابة الجرائم الاقتصادية.

كما أن وجود نيابة متخصصة بالجرائم الاقتصادية يعزز من الضمانات الحقوقية للمتهمين بجريمة التهرب الضريبي، وذلك في مرحلة التحقيق الابتدائي، نظراً لكون هذا التحقيق يتم من خلال نيابة متخصصة على درجة عالية من الكفاءة والمهنية والاستقلالية، مما ينعكس بشكل إيجابي على إجراءات التحقيق الابتدائي، خصوصاً أن مرحلة التحقيق الابتدائي هي المرحلة الأولى من مراحل الدعوى الجزائية، ففي هذه المرحلة تقوم نيابة الجرائم الاقتصادية بجمع المعلومات عن جريمة التهرب الضريبي، وتقصي الحقائق وأخذ الإفادات واستجواب المتهمين بجريمة التهرب الضريبي، وسماع الشهود، وتراعي نيابة الجرائم الاقتصادية أي ظروف مشددة أو مخففة للعقاب على المتهم، وكل هذا يتطلب وجود أعضاء نيابة بمؤهلات علمية وعملية وشخصية تساهم في التعامل بشكل صحيح ومناسب مع جريمة التهرب الضريبي.

فوجود نيابة متخصصة في التحقيق بجريمة التهرب الضريبي يعني توافر أعضاء نيابة متخصصين ومدربين على التعامل مع تلك الجريمة الخطيرة.

ويتضح للباحث أن أهم الأسباب لإنشاء نيابة متخصصة في نظر جريمة التهرب الضريبي تتمثل في: -

أ- سبب اداري

يتعلق بتطوير عمل النيابة العامة في مواجهة جريمة التهرب الضريبي وتنظيم عمل السلطة القضائية، حيث نجد تضافر جهود فلسطينية رسمية للعمل على تطوير عمل النيابة العامة في مواجهة جريمة التهرب الضريبي والنهوض به بما يتماشى ويتناسب مع متطلبات تحقيق العدالة الجنائية في قضايا التهرب

الضريبي، كما يدل ظهور نيابة متخصص في مواجهة جريمة التهرب الضريبي على قوة الإرادة والنية الصادقة لدى دولة فلسطين في مواجهة جريمة التهرب الضريبي.

ب- سبب فني

يتعلق بعمل النيابة كسلطة رسمية في الدولة تختص بالتحقيق في جريمة التهرب الضريبي، حيث أن وجود نيابة متخصصة في مواجهة جريمة التهرب الضريبي يعزز من دور الجهاز القضائي في مكافحة الجرائم الضريبية.

ت- سبب تنظيمي

يتعلق بتحسين مخرجات العمل القضائي الفلسطيني، ووضعه بصورة أكثر كفاءة وفعالية، فوجود محكمة نيابة مختصة بنظر جرائم التهرب الضريبي من شأنه تحقيق السرعة في البت في تلك الجرائم، وذلك من خلال وضع آجال محددة يجب خلالها الانتهاء من إجراءات التحقيق في جريمة التهرب الضريبي، مما يعزز من فكرة العدل في العمل القضائي.

ث- سبب فقهي

يقوم هذا السبب على دراسة الأهمية العلمية لنيابة الجرائم الاقتصادية كنيابة متخصصة في نظر جرائم التهرب الضريبي، وذلك من خلال نظرة أكاديمية بحثية، حيث أن سبب نشوء نيابة مختصة بنظر جرائم التهرب الضريبي يتمثل في أهميتها العلمية، والتي تتمثل في عدة جوانب منها: أن انشائها من شأنه أن يعمل على تنظيم النشاط القانوني والحقوق في المجتمع، والمتعلق في مكافحة جرائم التهرب الضريبي، بشكل يحقق حاجات المجتمع الفلسطيني الأمنية والاجتماعية والاقتصادية، كما أن انشاء نيابة مختصة بنظر جرائم التهرب الضريبي من شأنه توفير معرفة أفضل للمسائل و الوقائع المتعلقة بتلك الجرائم، بحيث تكون معالجتها أفضل من معالجة النيابة العامة، حيث أن مثل هكذا نيابة مختصة بنظر جرائم

التهرب الضريبي تتصف بالمرونة النسبية التي تتوافر لديها أكثر من النيابة العامة، وهذه المرونة تعود لأسباب تتعلق بالخبرة و قوة الاتصال بموضوع جرائم التهرب الضريبي و الجرائم الاقتصادية ككل.

ج- سبب إجرائي

حيث أن نيابة الجرائم الاقتصادية كنيابة متخصصة في نظر جرائم التهرب الضريبي تقوم على مجموعة من المعايير القانونية التي تسهل إجراءات مواجهة جرائم التهرب الضريبي وتجعلها تحقق الغايات المرجو والمتمثلة بإحقاق العدالة الجنائية في موضوع جرائم التهرب الضريبي، ومن هذه المعايير:

حيث أن هذا الأمر يساعد في توفير معالجة دقيقة لقضايا التهرب الضريبي من قبل نيابة الجرائم الاقتصادية، كذلك هناك معيار الإجراءات حيث تختلف الإجراءات المتبعة أمام نيابة الجرائم الاقتصادية كنيابة متخصصة في نظر جرائم التهرب الضريبي، والتي يجب أن تتطابق مع تخصص نيابة الجرائم الاقتصادية وأهدافها وطبيعتها عملها.

كما يمكننا ملاحظة أن مرحلة جمع الاستدلالات تشكل نقطة الانطلاق في عمل مأموري الضبطية القضائية المتخصصة من أجل كشف جريمة التهرب الضريبي، حيث تعتبر مرحلة جمع الاستدلالات الأساس الذي يبني عليه المراحل الجزائية التالية كالتحقيق الابتدائي، والتحقيق النهائي وإصدار الحكم على المتهم من قبل المحكمة بعد ادانته.

كما تمثل هذه المرحلة مدى الالتزام بالإجراءات الشكلية التي يفرضها ويحددها القانون عند وقوع جريمة التهرب الضريبي لان هذه المرحلة هي من ترسم الطريق القانوني لسائر الإجراءات الجزائية الأخرى التي تليها، وبالتالي فإن وقوع أي مخالفة في هذه المرحلة سيترتب عليه البطلان الذي سيمتد ليشمل سائر الإجراءات الجزائية اللاحقة مما يعيق السير في الإجراءات الجزائية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي¹.

¹ الكرد، سالم: أصول الإجراءات الجزائية في التشريع الفلسطيني، مكتبة القدس، القدس، فلسطين، 2002، ص:96.

تحدث الباحث في هذا المطب عن اجراءات جمع الاستدلالات في جريمة التهرب الضريبي، و الجهات المختصة مباشرة هذا الاجراء، كما تحدث عن الجهات القضائية المختصة في التعامل من جرائم التهرب الضريبي التي تقع في فلسطين، و سينتقل الباحث في المطب التالي للحديث عن اجراءات التحقيق الابتدائي في جريمة التهرب الضريبي.

المطب الثاني: نتيجة اجراءات التحقيق الابتدائي في جريمة التهرب الضريبي

ينتهي مصير الدعوى الجزائية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي لدى جهاز نيابة الجرائم الاقتصادية، بمخرجين، الأول هو إحالة الدعوى الجزائية للمحكمة بصفتها الجهة المختصة في إجراءات التحقيق النهائي والمحاكمة وإصدار الحكم في ملف التهرب الضريبي، والثاني هو قرار حفظ الدعوى الجزائية لدى نيابة الجرائم الاقتصادية في حال إذا لم تتوفر الأدلة الكافية للإحالة أو لعدم معرفة الفاعل أو لأي سبب آخر من الأسباب التي نص عليها القانون والتي تستوجب حفظ الدعوى الجزائية¹.

فقبل الوصول لمرحلة المحاكمة في التهرب الضريبي هناك مرحلتين سابقتين هما: البحث والتحري ومن ثم التحقيق الابتدائي، فإذا ما انتهت النيابة من هذا التحقيق فإنها تقوم بالتصرف في الدعوى الجزائية للجريمة، بحيث انه إذا ما توافرت من خلال التحقيق أدلة كافية لإحالة الدعوى الجزائية ونسبة هذه الأدلة إلى المتهم، وتوافرت أدلة كافية على وقوع الجريمة، وكانت الدعوى مقبولة فيتم إحالتها إلى المحكمة المختصة بنظرها وذلك على نوع التهمة فيما إذا كانت جنائية أو جنحة أم مخالفة، فالدعوى الجزائية بمجرد الإحالة تنتقل إلى المرحلة الأخيرة لها وهي مرحلة المحاكمة².

ولدى الرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد أن المشرع الفلسطيني قد تناول موضوع التصرف في الدعاوى الجزائية على اختلاف مواضيعها في الفصل التاسع من القانون المذكور.

¹ مي أحمد أبو زايد، رسالة ماجستير منشورة، بعنوان "إحالة الدعوى الجزائية من سلطة التحقيق إلى قضاء الحكم"، جامعة الأزهر بغزة، 2012، ص: 27.

² مي أحمد أبو زايد، رسالة ماجستير منشورة، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

التصرف بالدعوى الجزائية في جريمة التهرب الضريبي يعني بكل وضوح وصول تلك الدعوى لخيارين الإحالة أو الحفظ.

أ- قرار إحالة ملف جريمة التهرب الضريبي إلى المحكمة المختصة

يعد قرار الإحالة في جريمة التهرب الضريبي ذو أهمية خاصة لكونه يرتبط بضمان سير العدالة الجنائية و تطبيق مواد و نصوص القانون على من يرتكبون جريمة التهرب الضريبي التي تمس بحقوق ومصالح الأفراد¹.

ومن التعريفات الفقهية للإحالة²: ذلك القرار الذي تنتقل به الدعوى الجنائية من مرحلة التحقيق إلى مرحلة المحاكمة، وفي تعريف آخر الإحالة هي خروج الدعوى الجزائية من حوزة سلطة التحقيق ودخولها لسلطة القضاء الجزائي المختص بها بعد قيام الشروط القانونية التي تسمح بذلك³.

نجد من هذه التعريفات الفقهية السابقة أن عملية الإحالة للدعوى الجزائية ما هي الا انتقال لملف الدعوى الجزائية من سلطة النيابة لسلطة المحاكم، وذلك وفق الية قانونية حددها المشرع، فالإحالة هي حلقة الوصل بين مرحلتي التحقيق الابتدائي والتحقيق النهائي، فمتى رأى المحقق أن الواقعة التي انتهى إليها التحقيق هي جريمة جنائية، وأن الأدلة كافية لنسبتها إلى المتهم، مما يكفي لأن تستمر في سيرها لتدخل مرحلة تالية، هي مرحلة المحاكمة فإنه يصدر أمر بإحالتها إلى المحكمة الجزائية المختصة⁴.

¹ الهيبي، محمد حماد. أصول البحث والتحقيق الجنائي، موضوعه، أشخاصه، القواعد التي تحكمه، القاهرة: دار الكتب القانونية، 2008، ص:71.

² الهيبي، محمد حماد. أصول البحث والتحقيق الجنائي، موضوعه، أشخاصه، القواعد التي تحكمه، القاهرة: دار الكتب القانونية، 2008، ص:73.

³ عبد الباقي، مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

⁴ يجمع الفقه على أن قرار إحالة الدعوى الذي يصدر من سلطة التحقيق في ختام مرحلة التحقيق الابتدائي هو قرار ذو طبيعة قضائية، وتفسير ذلك أن هذا القرار يصدر في مرحلة التحقيق باعتبارها مرحلة قضائية، والحقيقة أن إضفاء الصفة القضائية على قرار إحالة الدعوى بحاجة إلى شيء من التفصيل، خاصة أن فكرة العمل القضائي ارتبطت بما يصدر من قرارات في مرحلة المحاكمة، ومن ناحية أخرى، فإن قيام النيابة العامة بالتحقيق الابتدائي، صدار القرار بإحالة الدعوى في التشريعات التي تتبني نظام الجمع بين وظيفتي الاتهام والتحقيق، يثير جدلا حول مدى قضائية الجهة المصدرة للقرار بإحالة الدعوى خاصة أن العمل القضائي يتطلب فيمن

ويشير الباحث إلى أن الإحالة في الجرح لا تعرض على النائب العام لغايات توجيه الاتهام، إلا أنه إذا كانت مواد الجرح من الجرائم المتلازمة مع مواد الجنايات فيتم عرضها على النائب العام والتي يتم إحالتها إلى محكمة البداية وليس إلى محكمة الصلح.

لكن السؤال الذي يطرح بهذا الخصوص هو أنه عند إحالة الدعوى الجزائية الخاصة بالتهرب الضريبي من قبل نيابة الجرائم الاقتصادية إلى المحكمة فهل قرار الإحالة بحد ذاته قابلاً للطعن به، ولماذا؟

وإذا كانت هناك دفوع أبداها المتهم أثناء التحقيق الابتدائي فيجب عرض هذه الدفوع على النائب العام للفصل بها خلال الأربع وعشرين ساعة، وهذه الدفوع تكون خلال التحقيق الابتدائي وليس لها أي علاقة بالإحالة.

لكن إذا كانت النيابة قد باشرت التحقيق في الدعوى وأحالتها إلى المحكمة المختصة، وكلفت المتهم مباشرة بالحضور أمامها تكليفاً صحيحاً.

أما بخصوص الشروط الواجب توافرها في قرار الإحالة في جريمة التهرب الضريبي، فهناك مجموعة من الشروط الواجب توافرها في قرار الإحالة في جريمة التهرب الضريبي حتى يعتبر هذا القرار صحيحاً، فقد اشترط قانون الإجراءات الجزائية في قرار الإحالة أن يكون مكتوباً، وذلك من خلال نصه على البيانات الواجب تضمينها للقرار.

ولكي تكون الإحالة صحيحة يجب أن تكون إحالة لائحة الاتهام وتوقيعها من وكيل النيابة وليس من معاونيه، وإلا اعتبر قرار الإحالة باطلاً ومخالفاً لنص المادة (151).

يتولى القيام به أن يكون محايداً ومن هنا فإن القول بانتماء القرار بإحالة الدعوى للأعمال القضائية يتطلب منا تحليل عناصر العمل القضائي في القرار بإحالة الدعوى.

أن الأثر المترتب على مخالفة الشروط الواجب توافرها في قرار الإحالة بجريمة التهرب الضريبي، فحقيقة يرى الباحث أنه إذا كانت هذه المعلومات هي من المعلومات الجوهرية والتي يؤدي تخلفها إلى إحداث عيب جسيم في قرار الإحالة والذي لا يمكن من خلاله رسم حدود لهذه الدعوى والذي يعتبر الأساس فيها فيعتبر هذا القرار باطلاً، ويتوجب على المحكمة إن تقرر عدم قبولها لعدم توافر تلك البيانات الجوهرية في قرار الإحالة.

ومثال ذلك: خلو قرار الإحالة من اسم المتهم أو من التهمة المسندة إليه أو من الوقائع المكونة للفعل الجرمي أو توقيع قرار الإحالة من معاون النيابة وليس من وكيل النيابة.

فإذا تخلفت هذه الشروط فلا يمكن للمحكمة أن تدخل في حوزتها هذه الدعوى، ويتوجب على المحكمة أن تقرر عدم قبولها، بينما إذا كانت هذه البيانات لا تشكل عيب جسيم ولا تؤدي إلى زعزعة ونقصان قرار الإحالة فيعتبر قرار الإحالة سليماً بالرغم من خلو قرار الإحالة من مثل تلك البيانات.

ويتم التمييز بين قرار الإحالة والحكم الصادر بالإدانة من حيث الطبيعة القانونية فقرار الإحالة يعد عملاً قضائياً وقيامها بإصدار قرارها بالإحالة أو بالحفظ، وسواء كانت شكلية تتعلق بالنيابة من حيث كونها هيئة قضائية.

في حين يتمتع الحكم الصادر بالإدانة بالطبيعة وبالتالي يتفق قرار الإحالة مع الحكم الصادر بالإدانة من حيث الطبيعة القانونية، أما الحكم الصادر بالإدانة فهو إجراء من إجراءات المحاكمة ويخضع للقواعد التي تحكم المحاكمة، فهو ختام المرحلة النهائية من مراحل الدعوى الجزائية، ولا بد من الرجوع إلى طبيعة التحقيق الذي يناط بكلا السلطتين سلطة التحقيق، وسلطة الحكم، فالتحقيق الابتدائي بوصفه المرحلة الأولى في الخصومة الجنائية، والذي يهدف إلى تحديد مدى حق الدولة في العقاب.

ومع ذلك فإن قرار الإحالة يقترب من الحكم الصادر بالإدانة، وذلك من حيث إن قناعة كل من المحقق و القاضي تتضمن التقرير بوقوع الجريمة من الناحية المادية، ونسبتها إلى المتهم، وتختلف درجة الاقتناع الكافي للقرار بالإحالة عن درجة الاقتناع اللازم للقضاء بالإدانة، إذ الحكم بالإدانة لا يبني على الجزم واليقين، أما القرار بالإحالة فيكفي فيه رجحان الإدانة

ب- قرار حفظ في الدعاوى الجزائية المتعلقة بجريمة جريمة التهرب الضريبي

أن قرار حفظ الدعوى الجزائية المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي له أهمية خاصة فيتحقق من خلاله سير العدالة وتطبيق القانون، فقرار حفظ الدعوى له خاصية فريدة، كما أن التباطؤ في إصداره أو عدم إصداره عند وجوب ذلك يمس مصلحة المتهم ومركزه القانوني، وعليه لا بد من وضع قواعد وقيود بحفظ الدعوى الجزائية على صلاحيات سلطة التحقيق في إصدار ذلك القرار.

ويعتبر قرار حفظ الدعوى الجزائية الوجه الآخر من وجوه التصرف في الدعوى الجزائية، فإذا ما انتهت سلطة التحقيق الابتدائي من عملية جمع الأدلة، أن هناك أدلة ليست كافية للإحالة، أو أن الواقعة ليست صحيحة، أو لانقضاء الدعوى الجزائية لأي بسبب من أسباب الانقضاء، ففي هذه الحالة يتم التصرف في الدعوى الجزائية بالوجه الآخر لها، بحيث يتم صرف النظر عن الدعوى الجزائية بصورة مؤقتة، ولا يتم إحالتها إلى قضاء الحكم، فإذا ما ظهرت أدلة جديدة فإنه يتم إلغاء هذا القرار والعودة للتحقيق في هذه الدعوى¹.

ويتميز قرار حفظ الدعوى عن قرار الإحالة في أنه يترتب على كل من قرار الإحالة وقرار الحفظ إفعال التحقيق الابتدائي لأن بأي منهما تنتهي مرحلة التحقيق الابتدائي ويوضع حد لها، فهما يتشابهان من المنظور العضوي، ولكنهما يختلفان من المنظور الموضوعي إذا أنه بصدد قرار الإحالة تتواصل الدعوى الجزائية وتدخل في حوزة قضاء الحكم وذلك لترجيح إدانة المتهم بناء على توافر الأدلة الكافية لذلك، ولكن

¹ أشرف توفيق شمس الدين: احالة الدعوى الجنائية الى القضاء في النظم الاجرائية المقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص: 93.

الأمر بحفظ الدعوى يوقف الدعوى ولا يدخلها حوزة قضاء الحكم؛ وذلك لتوافر اسباب قانونية وموضوعية سوف نتحدث عنها، كما يختلفان أيضا في أن قرار الحفظ يتطلب التسبب بينما قرار الإحالة لا يتطلب ذلك .

ويشير الباحث إلى أن قرار حفظ الدعوى وقرار الإحالة في جريمة التهرب الضريبي يتفقان في أن كليهما يتمتع بالطابع القضائي، ويعد كلا القرارين إجراء من إجراءات التحقيق وهما من أوجه التصرف في التحقيق، إلا أن بين القرارين اختلاف وهو أن قرار الحفظ يركز على فكرة ترجيح براءة المتهم ويكون ذلك لأسباب موضوعية كعدم كفاية الأدلة، أو أنه يستند إلى فكرة استحالة رفع الدعوى أو عدم جدوى رفعها، أما قرار الإحالة فإنه يركز على ترجيح إدانة المتهم ويكون ذلك بتوافر دلائل كافية ترجح الإدانة¹.

المقصود بقرار حفظ الدعوى الجزائية تماماً كما لم يعرف المقصود بقرار الإحالة في الدعوى الجزائية، وبالتالي لا نستطيع أن نستخلص المقصود من قرار حفظ الدعوى من خلال نص هذه المادة، ولكن يمكن استخلاص الأسباب التي يجب أن تتوافر حتى يمكن حفظ الدعوى الجزائية.

وينوه الباحث إلى وجود اختلاف بين مفهوم حفظ الدعوى وحفظ الأوراق، فقرار حفظ الأوراق هو مجرد قرار إداري تصدره النيابة بناءً على محضر جمع الاستدلالات، وهو يصدر عن النيابة بصفتها سلطة استدلال وسبب اكتسابه للطبيعة الإدارية هو أنه لا يكون مسبقاً بتحقيق أو قيام النيابة العامة بأي إجراء من إجراءات التحقيق الابتدائي، في حين أن قرار منع المحاكمة يكون مسبقاً بتحقيق من جهة قضائية فيكتسب هذه الصفة القضائية .

¹ سليمان عبد المنعم، إحالة الدعوى الجنائية من سلطة التحقيق إلى قضاء الحكم، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2015،

فمن الملاحظ بأن هناك أسباب لا بد من توافرها حتى تقوم جهة التحقيق بالتصرف في الدعوى الجزائية بحفظها وعدم إحالتها، ولا يشترط أن تكون هذه الأسباب جميعها متوافرة حتى يتم حفظ الدعوى وإنما سبب واحد يكفي لذلك¹.

فمن خلال استقراء النصوص القانونية السابقة يتضح بأن أسباب حفظ الدعوى الجزائية المذكورة هي واحدة ولكن الزيادة المذكورة في المادة (152) هي أن الفاعل إذا كان غير معروفا، إضافة إلى أنه إذا لم تكن هناك أدلة كافية للإحالة، وكان على المشرع أن يحيل الأسباب الوارد ذكرها في المادة 152 إلى المادة 149 من ذلك القانون دون التكرار، ولكن وعلى الرغم من التكرار فالأسباب جميعها تتمثل في الآتي:

1. إذا كان الفعل لا يعاقب عليه القانون، والفعل لا يعاقب عليه القانون متى افتقر إلى نص يجرمه، أو انتفت أحد أركانه الجريمة، كانتقاء القصد الجرمي في الفعل المرتكب من الفاعل.

2. انقضاء الدعوى الجزائية بالتقادم.

3. انقضاء الدعوى بوفاة المتهم.

4. انقضاء الدعوى بالعفو العام².

5. إذا كان المتهم مصابا بعاهة في عقله.

¹ سليمان عبد المنعم مرجع سابق، ص: 78.

² يعرف العفو العام بأنه : قانون يصدر عن السلطة التشريعية فيشمل جريمة او عددا من الجرائم ويكون من شأنه محو الصفة الجرمية عنها وجعلها في حكم الافعال المباحة التي لم يجرمها القانون أصلا، ويعد العفو العام سلطة في يد المشرع يستعملها حينما يريد ان يسدل ستار النسيان على بعض الافعال التي كانت حين اقترافها تشكل على امن المجتمع ونظامه ثم لم تعد لها هذه الصفة وصار من الواجب رفع اثارها عن الاشخاص الذين قاموا بها- ان المجال الاوسع للعفو العام هو الجرائم السياسية وبعض الجرائم الواقعة على امن الدولة، و غالبا ما يصدر العفو العام لاعتبارات خاصة متعلقة بالسلطة الحاكمة كالعفو الذي يصدر على اثر تغيير نظام الحكم او بمناسبة تسلم رئيس جديد لمقاليد السلطة العليا في البلاد، أما شروطه فهي: صدوره بقانون عن البرلمان، يتعلق بالنظام العام، لا يجوز للمحكوم عليه رفضه، يسقط العقوبات المنصوص عنها فيه أي في قانون العفو نفسه، و العفو العام يسقط الطابع الجزائي للجريمة ولا يؤثر على الحقوق الشخصية، وبشكل عام يتمتع المجتمع احيانا من قوانين العفو العام لان بعض المعفو عنهم لم يحاكموا بالمرّة او لم يقضوا في السجن الا امدة قصيرة لذا يجب دراسة فردية لكل مستفيد.

6. إذا كانت ظروف الدعوى وملابساتها تستوجب حفظ الدعوى لعدم الأهمية، وفي هذه الحالة تتحقق الجريمة بكافة أركانها والأدلة تكون كافية لإثباتها، ونسبتها إلى مرتكبها، إلا أن النياية العامة ونظرا لضالة الأضرار التي تترتب عليها، ومنع الخصومة بين ذوي القربى تأمر بحفظها¹.

وبناء على النصوص القانونية السابقة، يتضح أن الأسباب التي قد يصدر القرار استنادا إليها يمكن تقسيمها إلى نوعين وهما:

أولاً: الأسباب القانونية

وتتمثل هذه الأسباب في الحالات التي يتبين للنيابة بعد انتهاء التحقيق.

ثانياً: الأسباب الموضوعية

وتتوافر هذه الأسباب في حالات معينة منها: عدم كفاية الأدلة أو عدم وجودها، وعدم معرفة الفاعل، وقد يكون السبب راجعا إلى الظروف والملابسات التي أحاطت بالدعوى².

وفي الأحوال السابقة يفترض بأن تكون الدعوى ومفترضاتها متوافرة، بمعنى أن تكون الدعوى صالحة لإقامتها قانونا.

وهنا لا بد من التنويه في أن المشرع الفلسطيني قد جانب الصواب في تنظيمه لعبارة (حفظ الأوراق) وذلك لأن قرار حفظ الأوراق هو قرار إداري كما وضحنا ذلك سابقا، ويرى الباحث أنه لا بد من تعديل هذه العبارة بعبارة (حفظ الدعوى) حتى يتسنى فهمها بالشكل القانوني السليم، كما نظمها في مواده الأخرى لهذا القانون.

¹ حيث نصت المادة (634) من تعليمات النائب العام القضائية على انه: "يجوز للنيابة العامة رغم ثبوت الواقعة، وتوافر أركان الجريمة أن تقرر حفظ الأوراق إذا اقتضت اعتبارات الصالح العام عدم تحريك الدعوى الجزائية قبل المتهم: كما لو كانت الواقعة قليلة الأهمية، أو كان قد تم التصالح بين المتهم والمجني عليه وكانت بينهما صلة قرابة أو جيرة، أو كان المتهم طالبا جامعيا ولم يرتكب جرائم من قبل، ويكون الحفظ في تلك الأحوال "قطعيا" لعدم الأهمية،...".

² المرجع السابق، مي عصفور، ص 111

فمن خلال استقراء النصوص السابقة يتبين أن هناك شروط معينة يجب أن تتوافر في قرار الحفظ وهي:

أ- الكتابة

حيث أن إجراءات التحقيق والمحاكمة تقوم على مبدأ تدوين الإجراءات، وبما أن قرار حفظ الدعوى هو من قبيل إجراءات التحقيق فلا بد وأن يكون مكتوباً حتى يمكن الاحتجاج به هذا من جهة، ولما يترتب عليه من آثار من جهة أخرى، كما ويجب أن يتضمن البيانات المنصوص عليها قياساً على قرار الإحالة والتي يشترط توافر البيانات المطلوبة قانونياً.

لكن بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني والى كافة مواده فإنه لا يوجد ما ينص صراحة على أن يكون قرار الحفظ مكتوباً.

ب- أن يكون القرار مسبب

حيث أن القرار بحفظ الدعوى الجزائية هو قرار قضائي، وهذا ما نصت عليه المادة (632) من تعليمات النائب العام القضائية¹، وهذا يعني أن هذا القرار واجب التسبب سيما وأن هذا القرار قابل للطعن به، وبالتالي فإن ذلك يستتبع أن يكون هذا القرار مسبب لكي يتاح للطاعن تبرير طعنه، وللجهة التي تنظر الطعن أعمال رقابتها على هذا القرار وإحاطته من كافة جوانبه، لكي تصل إلى التطبيق السليم للقانون².

ويكفي لتسبب قرار حفظ الدعوى أن يشمل القرار على الأسباب الموجبة، فلا يشترط أن يتضمن أسباباً مفصلة مثل الأسباب التي يبتغي أن توضح بعرفة قاضي الحكم³.

¹ حيث نصت المادة (632) من تعليمات النائب العام القضائية على أنه: "إن أمر الحفظ بمثابة حكم قضائي،...".

² مرجع سابق، ساهر إبراهيم الوليد، ص106.

³ مرجع سابق، ساهر إبراهيم الوليد، ص108.

ج- إعلان قرار حفظ الدعوى الجزائية

حيث أنه ورد النص صراحة على ضرورة إعلان أمر حفظ الدعوى في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

ولا يترتب على تخلف شرط إعلان حفظ الدعوى الجزائية بطلان قرار حفظ الدعوى، وإنما يقف أثر عدم الإعلان إلى عدم فتح ميعاد الطعن بعد، إذ أن صحة القرار ترتبط بمضمونه وفحواه بغض النظر عن إعلانه¹.

د- أن يصدر قرار حفظ الدعوى

فمن الملاحظ بهذه المواد الجهة المخولة بإصدار قرار حفظ الدعوى الجزائية هو النائب العام وحده، وبالتالي لا يملك وكيل النيابة إصدار مثل هذا القرار، حتى وان أوصى به إلى النائب العام، لان وكيل النيابة كل ما يجب عليه في هذه الحالة أن يبدي رأيه بمذكرة ويرسلها إلى النائب العام لا أن يصدر قرار بالحفظ لهذه الدعوى.

أما بخصوص الطعن في القرار الصادر بحفظ الدعوى وحجية هذا القرار فقرار حفظ الدعوى الجزائية يتمتع بالصفة القضائية لا بالصفة الإدارية وهذا القرار حتى يكون صحيحا لا بد من توافر الشروط السابقة الذكر، إضافة إلى أن يكون صادرا من النائب العام أو أحد مساعديه.

لكن هل يجوز الطعن في هذا القرار؟ وإذا كان جائزا من هو الذي يحق له الطعن في هذا القرار؟ وما هي المدة التي يجوز له الطعن بها إذا كان الطعن جائزا؟

للإجابة على تلك التساؤلات جميعا لا بد لنا من الرجوع إلى النصوص القانونية في قانون الإجراءات الجزائية المنظمة لهذا الشأن، والمتعلقة بالطعن في القرار بحفظ الدعوى الجزائية.

¹ مرجع سابق، ساهر إبراهيم الوليد ، ص102.

حيث أجاز للمدعي بالحق المدني أو ورثته أن يتقدموا بطلب إلى النائب العام لتظلم من هذا القرار، وهذا القرار الصادر من النائب العام الفاصل في طلب التظلم يكون قابلاً للاستئناف أمام محكمة البداية، وهذا ما نصت عليه المادة (3/153)¹، إضافة إلى أن هذه المحكمة (محكمة البداية) هي محكمة درجة أولى وليست محكمة البداية بصفتها محكمة درجة ثانية (محكمة استئنافية)².

تحدث الباحث في هذا المطلب عن اجراءات التحقيق الابتدائي في جريمة التهرب الضريبي ووضح طبيعتها القانونية و كيف تقوم بها النيابة العامة بإجراءات التحقيق الابتدائي وفق الطريق الذي حدده لها المشرع الفلسطيني في قانون الإجراءات الجزائية النافذ، كما تحدث الباحث عن كيفية تصرف النيابة بملفات التحقيق الابتدائي الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، و سينقل الباحث في المبحث الثاني للحديث عن اجراءات التحقيق النهائي.

المبحث الثاني: التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي

سنتناول في هذا المبحث التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي ، وفق الآتي:

المطلب الأول: إجراءات التحقيق النهائي بجريمة التهرب ضريبياً.

المطلب الثاني: الاستشكال التنفيذي في تنفيذ الأحكام الجزائية الصادرة بجريمة التهرب ضريبياً.

المطلب الأول: إجراءات التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي

تقوم المحكمة بتحقيق نهائي قبل الحكم في جريمة التهرب الضريبي، أما بخصوص إجراءات المحاكمة للمتهم بجريمة التهرب الضريبي، فإن جلسات المحاكمة تتعقد بحضور وكيل نيابة الجرائم الاقتصادية

¹ قرار بقانون رقم (17) لسنة 2014 بشأن تعديل قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001 ، حيث نصت المادة (5) منه على انه : " تعدل الفقرة 3 من المادة (153) من القانون الأصلي لتصبح على النحو التالي: يجوز للمدعي بالحق المدني استئناف قرار النائب العام أمام محاكم البداية ويكون قرارها نهائياً، فإذا ألغيت المحكمة القرار وكانت هي المحكمة المختصة تعين نظر الدعوى أمام هيئة أخرى وإلا إحالتها إلى المحكمة المختصة".

² قرار محكمة النقض الفلسطينية في الدعوى الجزائية رقم (2010/111) الصادر عن الهيئة العامة في رام الله، منشور على منظومة القضاء والتشريع في فلسطين (المقتفي) في جامعة بيرزيت .

وكاتب الجلسة، بالإضافة إلى المتهم ومحاميه، حيث تجري المحاكمة بصورة علانية وأمام الجمهور ويجوز للمحكمة أن تنظر بالقضية الجزائية بشكل سري لغايات المحافظة على النظام العام، وتتم المحاكمة في العادة بعد صدور قرار اتهام بارتكاب جريمة التهرب الضريبي من النيابة بحق المتهم، وتلتزم المحكمة بالبينة التي يشتمل عليها قرار الاتهام¹.

ويمثل المتهم أمام المحكمة بصورة لائقة بكرامة المواطن الفلسطيني بحيث لا يتم تقييده بل يكتفى فقط بوجود أفراد من الشرطة الفلسطينية داخل قاعة المحكمة للحفاظ على النظام العام ومنع المتهم من ارتكاب أي فعل يخل بنظام الجلسة، ولا يتم ابعاد المتهم عن جلسة المحكمة الا إذا حاول التشويش على المحكمة وإثارة الفوضى في الجلسة، ويجوز للمحكمة الاستعانة بمترجم قانوني محلف .

وتتأكد المحكمة من وجود محامي يمثل المتهم أمامها، ، وفي حال عدم توكيل المتهم لمحامي يدافع عنه، تقوم المحكمة من تلقاء نفسها بتوكيل محامي له على نفقة مجلس القضاء الأعلى الفلسطيني ويشترط في المحامي الموكل من قبل المحكمة للدفاع عن المتهم أن يكون محامي متمرس وماهر بحيث يكون ممارس لمهنة المحاماة من خمس سنوات فأكثر نظراً لخطوة الجريمة الموجهة للمتهم، وصعوبة الدعوى الجزائية الناشئة عنها والتي تحتاج إلى محامي متمرس و على داريه ومعرفة عالية بمهنة المحاماة².

وعند وقوف المتهم أمام المحكمة، فإن المحكمة تسأله عن حالته الشخصية من حيث الاسم، السن، الشهرة، طبيعة العمل، مكان الإقامة، الحالة الاجتماعية، وتقوم بتبنيه إلى ضرورة الاصغاء لكل ما سوف

¹ ابو عفيفة، طلال: الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطينية، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص377.

² المادة (244) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

يتلى عليه، ويتم تكليف وكيل النيابة بتلاوة التهمة ولائحة الاتهام على المتهم¹، وتتضمن لائحة الاتهام البنود الآتية²: اسم المتهم وشهرته، تاريخ توقيف المتهم، تفاصيل الاتهام.

وفي العادة تكون تلاوة وكيل النيابة للتهمة على المتهم بلغة سهلة وبسيطة، حتى يتمكن المتهم من فهمها، ثم تقوم المحكمة بسؤال المتهم عن التهمة المسندة إليه وبدوره يكون المتهم أمام خيارين أما أن يعترف بالتهمة المسندة إليه وعندئذ يسجل اعترافه هذا بنفس الكلمات التي استخدمها في الاعتراف أمام المحكمة³، مع مراعاة المحكمة لشروط الاعتراف الواردة في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

أما الخيار الثاني فهو أن لا يعترف المتهم بالتهمة المسندة إليه وينكرها أمام المحكمة أو يلتزم بصمت ولا يصدر عنه أي رد على التهمة المسندة إليه، وعندئذ يتم السير في إتمام إجراءات المحاكمة.

ويحق للمحكمة منع محامي الدفاع من الاسترسال في مرافعته الدفاعية عن المتهم وذلك في حال خروج تلك المرافعة عن موضوع التهمة المسندة للمتهم أو في حال تكرار محامي الدفاع لأقواله في المرافعة⁴.

وتقوم المحكمة بتكليف وكيل النيابة، ومحامي الدفاع بتقديم مرافعاتهم الخطية خلال مدة معينة تحددها المحكمة لذلك، وفي الميعاد المحددة يتم تلاوة المرافعات الخطية ثم يتم ضمها إلى محضر المحكمة بعد التوقيع عليها، وعلى كاتب الجلسة تدوين كافة وقائع المحاكمة ويقع عليه مع المحكمة⁵.

ونشير إلى أن تقديم النيابة العامة لبيئتها تهدف من وراءه لنسف قرينة البراءة عن المتهم باستخدام عدة طرق للإثبات كالشهود، أو البينة الخطية، أو القرائن القانونية، أو تقارير الخبرة المقدمة، وبعد انتهاء المحكمة من سماع بينة النيابة العامة، تقوم المحكمة بسؤال المتهم بجريمة التهرب الضريبي إذا ما كان

¹ ربيعي، غاندي: دليل رصد ضمانات المحاكمة العادلة وفق القواعد الدولية والقوانين الوطنية في فلسطين، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق الإنسان، رام الله، فلسطين، 2012، ص:85.

² المادة (241) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

³ عبد الباقي، مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص:365.

⁴ عبد الباقي، مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص:369.

⁵ الكرد، سالم: أصول الإجراءات الجزائية في التشريع الفلسطيني، مكتبة القدس، القدس، فلسطين، 2002، ص:291.

يريد الإدلاء بأية أقوال أو إذا كان لديه شهود يرغب في أن يتم استدعائهم لسماع شهادتهم أمام المحكمة، وفي حال قام المتهم بالإدلاء بأية أقوال فإنه يجوز للنيابة العامة أن تقوم بمناقشته، و في حال أبدى المتهم رغبته بتقديم بيعة دفاعية فإن المحكمة تستمع لها¹.

وهناك موضوع آخر يقع ضمن إجراءات التحقيق النهائي وهو الطعن في الأحكام الصادرة في جريمة التهرب الضريبي، حيث نظم المشرع عمل المحاكم الجزائية، وقد جعل هذا القانون المذكور التقاضي على درجتين في المحاكم الجزائية الفلسطينية وذلك تحقيقاً لقواعد العدل والإنصاف وحماية لحقوق الإنسان، بحيث لا يدان شخص بريء بعقوبة على جريمة لم يرتكبها، فالتقاضي على درجتين يعد مبدأً رئيسي في عمل القضاء الجزائي، نظراً لأهمية النتائج المترتبة على الأخذ به، فهو بمثابة وسيلة كاشفة للأخطاء التي قد تعتري الحكم الجزائي، كما يعد وسيلة لمراقبة عمل القضاة في محاكم الصلح والبداية، مما يشجع قضاة الصلح والبداية على مراعاة الدقة في أحكامهم التي يصدرونها وذلك من خلال الحرص على بناء منطوق الحكم على أدلة إثبات قوية، كما يتيح مبدأ التقاضي للحدث وأسرته أن يعرضوا القضية أمام محكمة أعلى درجة وقضاتها أكثر خبرة لينظروا في صحة هذا الحكم².

ويتحقق مبدأ التقاضي على درجتين أمام المحاكم من خلال إتاحة الطعن في الأحكام الجزائية باتباع الإجراءات التي حددها القانون، والطعن بالأحكام الجزائية بالنسبة للمدان يمثل ضمان لصحة الحكم الصادر عليه، لكونه يتصدى للأسباب التي على أساسها تم الطعن في الحكم الجزائي، وبالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجزائية نجد أن المشرع الفلسطيني قد صنف طرق الطعن إلى صنفين، الصنف الأول يعرف بالطعن بواسطة الطرق العادية ويشمل: الاعتراض، والاستئناف، أما الصنف الثاني فيعرف بالطعن بواسطة الطرق غير العادية ويشمل: النقض، والنقض بأمر خطي، وإعادة المحاكمة.

¹ عبد الباقي، مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص:371.

² يوسف زريقي، طرق الطعن بالأحكام الجزائية: رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2015، ص:3.

وتتمثل الفلسفة التشريعية في قانون الاجراءات الجزائية بالنظر للطعن على أنه السبيل الذي من خلاله يمكن إعادة النظر في الحكم الصادر من المحكمة، لكون الطعن يهدف إلى إعادة الحكم الجزائي لأروقة المحكمة من أجل تأكيده أو فسخه وإلغاءه.

ومن معالم التنظيم القانوني للطعن بالأحكام الجزائية تحديد الجهات التي يمكن لها تقديم الطعن في الحكم. وهناك جملة من الشروط الشكلية التي يجب توافرها في الطعن كي يعتد بصحته من الناحية القانونية، وهذه الشروط هي:¹

الشرط الأول: شرط الصفة، هذا الشرط يعني أن يقدم الطعن من أحد الخصوم الأصليين في الدعوى الجزائية أو من ينوب عنه قانونياً، ويشترط في صفة الخصومة أن تستمر منذ بداية الدعوى الجزائية وحتى صدور الحكم المطعون فيه.

الشرط الثاني: شرط المصلحة، وهذا الشرط يتحدث عن مصلحة موجودة وحقيقية للطاعن في الحكم، فالإدانة أو تشديد العقاب كلها أمور تؤثر على المحكوم عليه سلباً فيكون من صالحه الطعن في حكم الإدانة أو حكم تشديد العقاب.

الشرط الثالث: أن يتمثل الطعن في حكم قضائي يكون فاصل في الدعوى الجزائية، وصادر عن محكمة نظامية تنظر بطبيعة عملها بالملفات الجزائية.

¹ طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني: دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص422.

أما بخصوص أنواع الطعون التي يمكن تقديمها للطعن في الحكم الصادر في جريمة تزوير الأوراق التجارية:

أولاً: الطعن بالاعتراض¹

يعد الاعتراض أحد طرق العادية في الطعن والتي نص عليها قانون الاجراءات الجزائية، حيث بين القانون طبيعة الأحكام القضائية التي تقبل الطعن بالاعتراض والفترة الزمنية التي أتاحها القانون للاعتراض وكيفية تقديم الاعتراض وما ينتج عنه من نتائج قانونية.²

بخصوص الأحكام التي تقبل الطعن بالاعتراض فإن المشرع الفلسطيني فإن الاعتراض يرد للحكم الغيابي، وذلك لغرض إتاحة الفرصة للمحكوم عليه غيابياً في أن يعيد القضاء النظر في الدعوى الخاصة به مرة أخرى متى كان غيابه في المرة الأولى عائد لأسباب خارجة عن إرادته أو كان لديه أعذار مقبولة توضح سبب الغياب، وعليه فالاعتراض يكون فقط في الأحكام الصادرة غيابياً والتي لا يحضر فيها المحكوم عليه جلسات المحاكمة بالرغم من تبلغه، وأن يكون موضوع الحكم الغيابي الصادر على المدان هو جريمة من نوع جنحة أو مخالفة³، أما بخصوص الأحكام التي لا تقبل الطعن بالاعتراض فهي:⁴

أ. الأحكام الحضورية والأحكام بمثابة الحضور، والتي يكون الطعن بها بالاستئناف لا بالاعتراض.

ب. الأحكام الغيابية الصادرة في الجنايات، لكون هذه الأحكام تلغى قانونياً عند القبض على المدان بموجبها أو تسليم نفسه وتعاد محاكمته من جديد.

¹ المادة (314) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

² مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني: جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص441.

³ غاندي ربيعي، دليل قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني: الهيئة المستقلة لحقوق الانسان "ديوان المظالم"، رام الله، فلسطين، 2010، ص45.

⁴ يوسف نصري أحمد زريقي، طرق الطعن بالأحكام الجزائية: رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2015، ص56.

ج. الحكم الصادر برد الاعتراض، والذي يكون الطعن فيه بالاستئناف، وحالات رد الاعتراض حددها القانون بالحالات الآتية:¹

الحالة الأولى: وجود عيب شكلي في طلب الطعن بالاعتراض.

الحالة الثانية: التخلف عن حضور الجلسة الأولى للمحاكمة الاعتراضية دون مسوغ مقبول من قبل مقدم الطعن.

د. الاعتراض على دعوى الحق المدني، حيث لا يجوز لمدعي بالحق المدني أن يطعن بالاعتراض لانعدام صفته فهو ليس طرفاً في الدعوى الجزائية بل هو طرف في الدعوى المدنية.

أما بخصوص مدة الاعتراض فهي وفقاً للقانون عشرة أيام، ويتم حساب هذه المدة من اليوم الذي يلي تبليغ المحكوم عليه بالحكم، مع الإشارة أن القانون قد أضاف إلى هذه المدة ميعاد مسافة الطريق²، فمثلاً إذا كان المحكوم عليه مسافراً خارج دولة فلسطين، وتستغرق عودته إلى فلسطين خمسة أيام فإن ذلك يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب مدة الاعتراض، أما العطل إذا وقعت في مدة العشرة أيام فلا تحتسب منها، وذلك كونها لا تحتسب من المدد القانونية للطعون.

أما بخصوص إجراءات الاعتراض فإنه بعد تبليغ المحكوم عليه بالحكم الغيابي الصادر بحقه فإنه يقوم خلال مدة العشرة أيام التالية من تبليغه بتقديم طلب اعتراض لقلم المحكمة التي أصدرت الحكم الغيابي، وهذا الطلب يكون مشتتلاً على صورة عن الحكم الغيابي المطعون به، والأسباب التي يستند لها الطعن بالاعتراض، وتوقيع المحكوم عليه أو وكيله، ونشير إلى أن القانون قد اشترط فيمن يطعن بطريق الاعتراض أن يكون خصماً في الدعوى الجزائية، وأن يصدر حكم غيابي ضده، وتكون له مصلحة في الطعن، فمثلاً إذا تضمن الحكم الغيابي براءة هذا الشخص من الجرم المنسوب إليه في لائحة الاتهام فهنا

¹ مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني: جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص442.

² المادة (314) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

تتنفي مصلحته من الطعن به، لكن يجوز له الطعن بالحكم الصادر بالبراءة إذا تضمن إلزامه بنفقات الدعوى حيث يتعلق الطعن هنا بإعفائه من النفقات.¹

وبعد تقديم طلب الاعتراض تحدد المحكمة جلسة لتتظر فيه وتبلغ الخصوم في الدعوى بها، وهنا يجب على المعارض أن يلتزم بحضور الجلسة لضمان الجدبة ومنعاً من اتخاذ الطعن بالاعتراض وسيلة للمماطلة وإطالة أمد التقاضي.

أما في حال حضر المعارض بشخصه إذا كان الحكم المعارض عليه الحبس في جنحه أو حضر وكيله الجلسة إذا كان الحكم المعارض عليه غرامة، وقبلت المحكمة الاعتراض شكلاً تقرر السير بالدعوى من جديد وفقاً للإجراءات القانونية المقررة، وهنا ينتج الاعتراض آثاره وهذه الآثار تتمثل في:²

الأثر الأول: سقوط الحكم الغيابي الصادر بحق المتهم، فالاعتراض هو أحد طرق الطعن بالحكم ويظهر الأثر المسقط للاعتراض من ناحيتين أولهما يسقط الجزء المطعون فيه من الحكم ويكون هذا الإسقاط بالنسبة للمتهم الطاعن دون غيره، كذلك يكون الإسقاط نهائياً للحكم الغيابي.

الأثر الثاني: إعادة الفصل في الدعوى من جديد، فبعد سقوط الحكم الغيابي بالاعتراض تجري للطاعن محاكمة عادية وتصدر المحكمة حكماً جديداً على ألا يكون الحكم الجديد الصادر هو تأييد الحكم الغيابي كون الأخير قد سقط ولم يعد موجود بنظر القانون، كما تتظر المحكمة بما ورد بلائحة الاعتراض وفي الطلبات التي فصل فيها الحكم الغيابي.

الأثر الثالث: لا يضار المتهم المعارض باعتراضه، وذلك مثلما لا يضار الطاعن بطعنه، فالاعتراض شرع لصالح المحكوم عليه لتمكينه من تقديم دفوعه التي حرم منها في الحكم الأول وعليه لا يتصور معه أن ينقلب الاعتراض ضده.

¹ طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني: دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص428.

² مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني: جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص442.

الأثر الرابع: عدم وجود أثر ناقل للاعتراض فالدعوى تنتظر أمام نفس المحكمة التي أصدرت الحكم ولا تنتظر لدى محكمة أخرى وهذا ما يميز الاعتراض عن باقي طرق الطعن الأخرى.

ثانياً: الطعن بالاستئناف

يعتبر الاستئناف أحد الطرق العادية للطعن في الأحكام الجزائية بما فيها الاحكام الصادرة بجرائم التهريب الضريبي، وذلك بهدف فسخ الحكم المستأنف أو تعديله، وتكتسب المحكمة التي يطعن بالحكم الجزائي أمامها بالاستئناف الصفة الاستئنافية، فمثلاً محكمة البداية تكتسب صفتها الاستئنافية كمحكمة درجة ثانية عند انعقادها.

وتتجسد أهمية الطعن بالاستئناف في جعل قضاة الصلح يحرسون على إصدار أحكام تخلو من العيوب القانونية وتكون متوافقة مع روح القانون ونصه، كما يكتسب الطعن بالاستئناف أهميته من النتيجة التي تترتب عليه والمتمثلة في تصحيح العيوب القضائية التي تعترى أحكام محاكم الدرجة الاولى.¹

ويجري الأصل العام للنقاضي أمام المحاكم الجزائية في دولة فلسطين بأنه بعد صدور الأحكام الجزائية عن محاكم الدرجة الاولى متى توافرت الشروط الموضوعية لهذا الاستئناف، فاستئناف النيابة العامة يكون في الدعوى الجزائية بدون الدعوى المدنية التبعية كونها لا تعتبر طرفاً في الدعوى المدنية، ويحق للنيابة العامة استئناف واقعة دون أخرى أو الاستئناف لبعض المتهمين دون البعض الآخر، ويترتب على استئناف النيابة العامة أما تأييد الحكم الجزائي المطعون به أو تعديله أو إلغائه من قبل محكمة الاستئناف، وحق النيابة العامة في الاستئناف لا يجوز لها التنازل عنه، بينما المدان بالحكم الجزائي يمكن له التنازل

¹ غاندي ربيعي، دليل قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني: الهيئة المستقلة لحقوق الانسان "ديوان المظالم"، رام الله، فلسطين، 2010،

عن حقه بالاستئناف بشرط أن يكون هذا التنازل صريحاً وشخصياً ويثبت أمام المحكمة في محضر جلسة بذلك.¹

والى جانب استئناف النيابة هناك استئناف المحكوم عليه وفي هذا الاستئناف تتقيد المحكمة بصفة ومصلحة المستأنف مما يجعل الطعن يقتصر أثره على الطاعن لوحده ولا يمتد إلى باقي الخصوم، مع الإشارة إلى أنه لا يضرار المستأنف باستئنافه، وأيضاً هناك استئناف المدعي بالحق المدني والذي ينصب استئنافه على ما حكمت به محكمة الدرجة الأولى في الدعوى المدنية التي هو طرف فيها مما يجعل استئنافه ينحصر في الدعوى المدنية فقط، حيث أن لكل من المدعي المدني والمسؤول عن الحقوق المدنية استئناف الأحكام الصادرة في دعاوى الحق المدني وأن لم يطعن المحكوم عليه أو النيابة بالحكم الجزائي.²

أما بخصوص الأحكام الجزائية التي تقبل الاستئناف فقد حددها قانون الإجراءات الجزائية بالآتي:

أ. الأحكام الجزائية الحضورية والمعتبرة بمثابة الحضورية الفاصلة في موضوع الدعوى.

ب. الأحكام الصادرة في الدعوى المدنية المنظورة أمام القضاء الجزائي بشرط أن تكون الدعوى المدنية من الدعاوى الحقوقية .

ج. الأحكام الصادرة برد الاعتراض المقدم في الحكم الغيابي.³

د. استئناف النيابة العامة للأحكام.

هـ. الأحكام الجزائية الصادرة بالإعدام و بالأشغال الشاقة المؤبدة ،والسبب في ذلك أن تتطوي على عقوبات بالغة الجسامه بحقوق المحكوم عليه، حيث أن عقوبة الإعدام ينتج عنها إزهاق حياة المحكوم

¹ غاندي ربيعي، دليل قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني: الهيئة المستقلة لحقوق الانسان "ديوان المظالم"، رام الله، فلسطين، 2010، ص51.

² طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني: دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص431.

³ المادة (326) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

عليه مما يستحيل معه تعديل نتائجها إذا ما اكتشف فيما بعد أن المحكوم عليه برئ من الجريمة التي أدين بها وعوقب عليها بالإعدام.¹

و. القرارات الصادرة بالإفراج بكفالة بطلب يقدم للمحكمة المختصة بالاستئناف سواء من قبل النيابة أو الموقوف أو المدان.

ز. الأحكام الصادرة في جرائم جلسات المحاكمة، حيث يكون للمحكمة أن تحاكم الفاعل إذا كانت الجريمة من اختصاصها وذلك بعد سماع أقوال ممثل النيابة العامة ودفاع الفاعل.²

ح. الأحكام الصادرة في الجرائم المتلازمة أو المرتبطة ببعضها البعض ارتباطاً لا يقبل التجزئة.

ط. الأحكام والقرارات التي يرد نص خاص باستئنافها.

أما بخصوص الأحكام التي لا تقبل الاستئناف فقد حددها قانون الإجراءات الجزائية بالآتي:³

أ. الأحكام الجزائية الغيابية، حيث يتاح للمحكوم عليه في جنحة أو مخالفة الطعن في الحكم الصادر بالاعتراض، أما الأحكام الغيابية الصادرة في الجنايات فإن المحكوم عليه الفار عند إلقاء القبض عليه أو تسليم نفسه يلغى الحكم الغيابي الصادر عليه وتبدأ محاكمته من جديد.

ب. الحكم البات الصادر عن محكمة الدرجة الأولى، كعدم الطعن بالحكم خلال المدة المقررة فيتحول الحكم من ابتدائي إلى بات.

ج. الأحكام القطعية في المخالفات.

د. الأحكام غير الفاصلة في الدعوى، كالأحكام الوقتية والتمهيدية.

هـ. الأحكام غير الفاصلة في أساس الدعوى.

¹ المادة (327) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

² مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني: جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص445.

³ طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني: دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص433.

وفيما يتعلق باستئناف المحكوم عليه النزول في أحد السجون فإنه يقدم طلب الاستئناف لمدير السجن حتى يرفعه لمحكمة الاستئناف خلال أسبوع من تاريخ تقديمه من قبل النزول.¹

أما بخصوص إجراءات الطعن بالاستئناف فإن الطعن بالاستئناف يتم من خلال إيداع الطاعن للعريضة ضمن الفترة الزمنية الممنوحة له للاستئناف والتي تم ذكرها، وفي العادة تشتمل عريضة الاستئناف وفق القانون على بيان كامل بالحكم المستأنف، ورقم الدعوى الصادر بشأنها الحكم، ووصف المستأنف والمستأنف ضده، وأسباب الاستئناف، وطلبات الاستئناف.²

أما إذا قدم الطاعن الاستئناف مباشرة لقلم محكمة الاستئناف فإن المحكمة تحدد جلسة للنظر في الاستئناف، وعلى المستأنف دفع الرسوم المقررة في القانون، ويتوجب على قلم محكمة الاستئناف بعد تسلم عريضة الاستئناف تحديد جلسة للنظر فيه وإبلاغ الخصوم بتاريخها وتكليفهم بالحضور.

ويمنح القانون محكمة الاستئناف الحق في رده شكلاً في حال تقديمه بعد فوات الميعاد القانوني، أو في حال انعدام الصفة أو المصلحة في مقدم الاستئناف، وفي حال وجود أي عيب شكلي تراه المحكمة في عريضة الاستئناف، وتكون نتيجة الطعن بالاستئناف هي صدور حكم قضائي من محكمة الاستئناف يقضي بتأييد الحكم المستأنف متى رأت المحكمة أن الحكم مردود شكلاً أو أن الطعن في غير محله من الناحية الموضوعية بحيث لا يوجد ما يوجب الطعن بالحكم، أو للمحكمة أن تقضي بإلغاء الحكم المستأنف، ومن الحالات التي تحكم فيها محكمة الاستئناف بإلغاء الحكم المستأنف.

¹ المادة (345) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

² المادة (328) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

أما بخصوص آثار الاستئناف فإن له أثرين وفقاً للقانون، وهما:¹

الأثر الأول: الأثر الموقوف للحكم الجزائي، وهذا الأثر ينتج بحكم أن الاستئناف ما هو إلا أحد طرق الطعن العادية في الأحكام الجزائية.

الأثر الثاني: الأثر الناقل للحكم الجزائي، حيث يؤدي الطعن بالاستئناف إلى انتقال الدعوى الجزائية الصادر فيها حكم أولي إلى محكمة الاستئناف.

وفي العادة فإن المحاكمة الاستئنافية تجري وفق ما تجري عليه المحاكمة الابتدائية فيما يتعلق من إجراءات من حيث علانية المحاكمة، وإصدار الحكم النهائي، ودفع الرسوم والنفقات وإقرار العقوبات، ويكون لمحكمة الاستئناف صلاحية محاكمة المتهم الفار عند فراره، أو عدم حضوره للمحكمة بعد تبليغه بموعدها إذا كانت هي من تنتظر في الدعوى، وقبل أن تفصل المحكمة في الحكم المستأنف تنتظره من الناحية الشكلية للتأكد من خلوه من أي عيب شكلي يوجب رده وفي حال تحقق ذلك تنتظره من الناحية الموضوعية.

وتقرر محكمة الاستئناف فسخ الحكم في حال كان الفعل المدان به الشخص في محكمة الدرجة الأولى لا يشكل جريمة ولا يوجب عقاب، أو في حال عدم وجود بينة كافية للحكم فتحكم بالبراءة، ونشير إلى أن أسباب فسخ الحكم الجزائي متعددة وغير محصورة في نص قانوني أو قرار قضائي، ومن تلك الأسباب وفقاً لما يورده الفقه الجزائي أسباب تتعلق بصحة الادعاء وشروطه القانونية، وأسباب تتعلق بإجراءات التحقيق الابتدائي أو التحقيق النهائي، وأسباب تتعلق بشروط صحة الحكم الجزائي، وأسباب تتعلق بالواقعة نفسها، وبكل الأحوال فإنه يترتب على فسخ الحكم الجزائي إعادته للمحكمة التي أصدرته من أجل النظر فيه من جديد وفق إجراءات جديدة، أو أن تتصدى محكمة الاستئناف بنفسها للدعوى، حيث يشترط القانون

¹ مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني: جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص 447.

من أجل ذلك وجود بطلان في الحكم أو إجراءاته، أو استنفاد محكمة أول درجة لولايتها في نظر الحكم، أو أن يكون سبب فسخ الحكم مخالفة للقانون تتعلق بقواعده الجوهرية.¹

أما بخصوص شروط صحة الحكم الاستثنائي يجب أن تتوافر في الحكم الاستثنائي جميع الشروط العامة لصحة الأحكام الجزائية، وشروط خاصة ترتبط بالحكم الاستثنائي ومنها عدم التناقض في الفصل بين الطعون المتعددة التي تنظرها محكمة الاستئناف، وفي حال إلغاء الحكم المستأنف فيجب الرد على أسبابه، أما في حال تعديل الحكم المستأنف سواء بالتشديد أو بالتخفيف فإنه يجب بيان مسانيد تقدير العقوبة بما يبرر التعديل، وفي حال تأييد الحكم المستأنف يجب الإحالة إلى أسبابه.²

ثالثاً: الطعن بالنقض

يعد الطعن بالنقض أحد طرق الطعن غير العادية في الأحكام الجزائية، وقد حدد قانون الإجراءات الجزائية أسباب الطعن بالنقض على سبيل الحصر، ويتم تقديم الطعن بالنقض إلى محكمة النقض التي تعتبر محكمة قانون لا محكمة موضوع تكون غايتها الرقابة على سلامة تطبيق القانون من قبل محاكم الموضوع فإذا قدم الطعن أمامها فإنها تفحص الحكم بذاته من حيث مراعاته للقواعد القانونية الاجرائية والموضوعية في صدوره ولا تنتظر في وقائع الدعوى³، والنقض كأحد الطرق الغير عادية للطعن لا يتم على الأحكام الجزائية ما دامت تلك الأحكام الجزائية قابلة للطعن بطرق الطعن العادية كالطعن بالاعتراض أو الطعن بالاستئناف، لأن القانون لا يجيز اللجوء لطرق الطعن غير العادية إلا بعد استنفاد طرق الطعن العادية.⁴

¹ طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص242.

² غاندي ربيعي، دليل قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني: الهيئة المستقلة لحقوق الانسان، "ديوان المظالم"، رام الله، فلسطين، 2010، ص57.

³ طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص251.

⁴ مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص451.

أما بخصوص المدة القانونية للطعن في الحكم بالنقض، فإن القانون حدد مدة معينة للطعن بالنقض تبلغ أربعين يوماً.

أما بخصوص إجراءات الطعن بالنقض فإنه يمكن للطاعن تقديم طعنه من خلال تقديم طلب الطعن إلى قلم المحكمة مصدرة الحكم وتقوم المحكمة بإرساله عندها إلى قلم محكمة النقض مع ملف الدعوى، وله كذلك تقديم طلب الطعن إلى قلم محكمة النقض.

أما بخصوص مشتكلات طلب الطعن بالنقض فإنها تتضمن على أسباب الطعن وأسماء الخصوم وتوقيع الطاعن أو محاميه والتأشير على الطلب من قبل قلم المحكمة بتاريخ التسجيل، بالإضافة إلى وصل يثبت دفع رسوم النقض ويرفق بالطلب.¹

وعند اكتمال أوراق الطعن يقوم رئيس المحكمة بإرسالها إلى النيابة العامة ويرفق معها ملف الدعوى حيث تقوم النيابة العامة بتسجيلها في سجلاتها ويرفع الطعن والملف للنائب العام لتسجيل مطالعته عليهما. وعند النظر في الحكم فإن محكمة النقض تنظر فيه تدقيقاً، مع إمكانية أن تحدد المحكمة جلسة لكي تسمع فيها أقوال النيابة العامة ووكلاء الخصوم في حال رأت ذلك مناسباً.

أما بخصوص آثار الطعن بالنقض فإنه لا يوقف تنفيذ الحكم الجزائي، وينقل الشق القانوني الخاص بالحكم الجزائي إلى محكمة النقض دون الشق الموضوعي باعتبار أن محكمة النقض هي محكمة قانون لا موضوع، وبالتالي لا تفصل في الوقائع بل تفصل بمدى تطبيق المحكمة للقانون بالشكل الصحيح، أما بخصوص آثار الطعن بالنقض بالنسبة لغير الطاعنين فإنه يمتد أثره لغير الطاعنين من المدانين في الحكم المطعون فيه، بشرط أن لا تكون النيابة العامة هي الخصم الطاعن، وأن تكون أسباب الطعن بالنقض

¹ المادة (357) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

متصلة بالمدانين الآخرين، وذلك بخلاف قاعدة نسبة الطعون والخاصة بالطعن في الاعتراض والاستئناف.¹

رابعاً: النقض بأمر خطي

يعد الطعن بأمر خطي أحد الطرق غير العادية للطعن في الأحكام الجزائية التي اكتسبت الدرجة القطعية ويشترط للجوء للنقض بأمر خطي أن لا يكون قد سبق لمحكمة النقض البت في الحكم المراد نقضه بأمر خطي، ويتم النقض بأمر خطي من خلال تقديم طلب خطي من وزير العدل الفلسطيني للنائب العام الفلسطيني.²

أما بخصوص شروط النقض بأمر خطي فتتمثل في أن يكون الحكم الصادر في الدعوى مخالف للقانون، وأن يكون الحكم مكتسب للدرجة القطعية، ولم يسبق أن عرض على محكمة النقض، أما بخصوص آثار النقض بأمر خطي ففي حال قبول المحكمة به يبطل الإجراء أو القرار أو الحكم المطعون فيه.³

خامساً: الطعن بإعادة المحاكمة

حيث تعتبر إعادة المحاكمة من الطرق غير العادية للطعن في الأحكام الجزائية القطعية بغرض تصحيح خطأ جسيم يشوب تلك الأحكام، ويحرص المشرع القانوني في العادة إلى التوفيق بين الأحكام الجزائية النهائية واجبة الاحترام وما بين متطلبات العدالة وما تقتضيه من رفع الظلم، لتكون إعادة المحاكمة وسيلة لتحقيق المصلحة الاجتماعية العامة.⁴

¹ طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص256.

² طلال أبو عفيفة، الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص260.

³ مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص457.

⁴ مصطفى عبد الباقي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين، 2015، ص458.

ويشترط في الطعن بإعادة المحاكمة أن يكون الدليل الذي من شأنه براءة المحكوم عليه مجهولاً عند صدور الحكم، ويكون محل إعادة المحاكمة الأحكام المكتسبة للدرجة الباتة في مواد الجنايات والجرح والتي يرتبط بها حالة من الحالات التي تستوجب إعادة المحاكمة.

وكذلك في حال ترتب على إعادة المحاكمة إلغاء الحكم، فإن الحكم السابق بالتعويضات يسقط ويزول، وبالتالي يجب رد ما دفع منها دون إخلال بالقواعد المتعلقة بسقوط الحق بمضي المدة، بينما يترتب على رفض إعادة المحاكمة عدم جواز تجديده بناءً على نفس الوقائع.¹

تحدث الباحث في هذا المطلب عن اجراءات التحقيق النهائي في جريمة التهرب الضريبي ووضح طبيعتها القانونية و كيف تقوم المحكمة المختصة بإجراءات التحقيق الابتدائي وفق الطريق الذي حدده لها المشرع الفلسطيني في قانون الإجراءات الجزائية النافذ، كما تحدث الباحث عن كيفية الطعن بالحكم الجزائي الصادر في ملف جريمة التهرب الضريبي و طرق الطعن التي حددها القانون الفلسطيني، و سينقل الباحث في المبحث الثاني للحديث عن الاستشكال التنفيذي في تنفيذ الأحكام الجزائية الصادرة في جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الاستشكال التنفيذي في تنفيذ الأحكام الجزائية الصادرة في جريمة التهرب الضريبي
يعد نظام اشكالات التنفيذ واحداً من الضمانات الهامة والمتعلقة بتنفيذ العقوبات ضد الأشخاص المحكوم عليهم، فالمنفذ ضده يجب أن تتوافر بشأنه كل الضمانات التي تضمن له إقصاء كافة المخاطر التي يمكن أن تلحق به في حالة القيام بتنفيذ الحكم، فمن هنا يأتي دور نظام الاشكال، حيث أنّ هذا النظام يُعتبر بمثابة مانع من الموانع القانونية التي تمنع وتعترض التنفيذ.

¹ يوسف نصري أحمد زريقي، طرق الطعن بالأحكام الجزائية: رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2015، ص76.

وعليه فإنّ الباحث سيقوم من خلال هذا المطالب بتوضيح طبيعة نظام الاشكال وأساسه القانوني وطبيعة دعوى الاشكال واجراءاتها، وذلك من خلال الفرعين التاليين: -

الفرع الأول: طبيعة نظام الاشكال وأساسه القانوني

تعريف نظام الاشكال في التنفيذ:

لم يضع قانون الاجراءات الجزائية تعريفاً واضحاً لنظام اشكالات التنفيذ، لكن بالرجوع لموقف الفقه والقضاء.

ويرى الباحث أن نظام اشكال التنفيذ في جريمة التهرب الضريبي لا يعدو كونه نظام اجرائي بحت يقوم على الغوص في اجراءات تنفيذ الحكم في جريمة التهرب الضريبي ضد المحكوم عليه/ضده، فقد يكون هذا الأخير بريئاً من التهمة المنسوبة إليه، أو إن الاجراءات التي تم اتباعها تخالف القانون، فيكون أمامه أن يسلك طريق الاشكال في التنفيذ ليدري عن نفسه قدر الامكان مغنة تنفيذ الحكم ضده، إما بوقف التنفيذ نهائياً، أو بوقفه مؤقتاً، أو على الأقل بإعادة النظر في اجراءات تنفيذه.

الفرع الثاني: طبيعة دعوى الاشكال في التنفيذ في جريمة التهرب الضريبي واجراءاتها

أ- طبيعة دعوى الاشكال في التنفيذ:

يمكن القول بأن دعوى اشكال التنفيذ تعتبر دعوى ذات طبيعة خاصة، تنفرع عن الدعوى الجزائية في جريمة التهرب الضريبي، كما أن الحكم الصادر في الاشكال لا يتعلق بالدعوى الأساسية، بل يكون مستقلاً عنها، فالحكم في موضوع الدعوى يأخذ الطرق القانونية أثناء سيره حتى يتم تثبيته أو الغاؤه أو تعديله، بينما الحكم الصادر في الاشكال فينصب بشكل أساسي على التنفيذ من حيث صحته من بطلانه، جوازه من عدمه، استمراره أو وقفه أو تأجيله، وغيرها.¹

¹ الوليد، ساهر ابراهيم و براك، أحمد مجد : تنفيذ الجزاء الجنائي في التشريع الفلسطيني "دراسة تحليلية". مجلة جامعة الأزهر. عدد

خاص/مج17. 17/2015-1.165. ص142

وقد اختلف الآراء الفقهية بشأن التكييف القانوني لدعوى الاشكال في التنفيذ، فمن الآراء من بين أن هذه الدعوى تعد امتداداً للدعوى الجزائية، وهناك من قال بأن هذه الدعوى هي بمثابة دعوى عامة، ورأي آخر بين أن هذه الدعوى تعد دعوى جنائية تكميلية، ومنهم من قال إنها دعوى وقتية، وآخرون بينوا أنها دعوى ذات طابع جنائي خاص، وهذه الآراء كالتالي:

الرأي الأول: دعوى الاشكال في التنفيذ تعد استمراراً للدعوى الجنائية في جريمة التهرب الضريبي

يرى أصحاب هذا الرأي أنّ تنفيذ الأحكام الجنائية هو جزء من الدعوى الجنائية نفسها، فهذه الدعوى تنشأ من تاريخ وقوع الجريمة حتى صدور الحكم بحق الجاني ومعاقبته، فالدعوى بحسب أنصار هذا الرأي لا تنتهي بمجرد صدور الحكم بحق الجاني؛ بل تستمر حتى مرحلة تنفيذ الحكم الصادر بحقه، وبالتالي فإن اعتبار دعوى الاشكال امتداداً للدعوى الجنائية يمنح القضاء مهمة التصدي لكل ما يثار من منازعات تتعلق بالتنفيذ واجراءاته.¹

لكن يعاب على هذه النظرية أنه لا يجوز القول بأنّ دعوى الاشكال هي امتداد للدعوى الجنائية؛ وذلك بسبب أنّ الاشكال في تنفيذ الحكم الجنائي يعتبر نعيّاً على التنفيذ وليس نعيّاً على الحكم، فهو لا يثار إلا إذا كان النزاع لاحقاً على صدور الحكم وليس قبل صدوره.²

الرأي الثاني: دعوى الاشكال في التنفيذ هي دعوى عامة

يقول أصحاب هذا الرأي أنّ الاشكال يجب أن يكون سببه لاحقاً لصدور الحكم، ولا ينشأ إلا إذا كان مبنى النزاع لاحقاً لصدور الحكم، وبالتالي فهذه الدعوى ليس شرطاً أن تكون دعوى جنائية بل يمكن اعتبارها

¹ هرجة، مصطفى مجدي: المشكلات العلمية في اشكالات التنفيذ الجنائية وطلبات وقف التنفيذ أمام محكمة النقض. ط1. القاهرة: دار محمود للنشر والتوزيع. 1992. ص42

² علي، مصطفى يوسف مجد : اشكالات التنفيذ الجنائية "دراسة مقارنة وفقاً لآراء الفقه وأحدث أحكام القضاء". بدون طبعة. الاسكندرية: دار منشأة المعارف. 2008. ص30

دعوى عامّة لها من الشروط والخصائص والأحكام ما للدعوى العامة، وبذلك يكون للنياحة العامة وحدها حق رفع هذه الدعوى دون الأفراد.

الرأي الثالث: دعوى الاشكال في التنفيذ هي دعوى جنائية تكميلية

حسب أنصار هذا الرأي فإن مرحلة تنفيذ الحكم هي مرحلة تختلف تماماً عن مرحلة المحاكمة ونظر الدعوى والبت فيها، فبيّن أصحاب هذا الرأي أنّ دعوى الاشكال هي دعوى تكميلية تأتي الى جانب الدعوى الجنائية الأصلية، ففي هذه الدعوى يقوم القاضي باصدار حكمه بحق الجاني وبتقرير العقوبة ثم تنفيذ الحكم، بينما دعوى الاشكال صحيح أنها دعوى تكميلية، لكنها تعتبر دعوى جنائية ذات طابع خاص لها شروطها وأحكامها وقواعدها، فبذلك نرى أننا أمام دعويين لكلٍ منهما شروطه وأركانه وتفصيله الخاصة به.

الرأي الرابع: دعوى الاشكال هي دعوى وقتية

يذهب أصحاب هذا الرأي الى القول بأن دعوى الاشكال هي دعوى وقتية تستند الى طلب لحين القدرة على تنفيذ الحكم ان كان هناك ما يمنعه.¹

الرأي الخامس: دعوى الاشكال هي دعوى ذات طابع جنائي خاص

دعوى الاشكال بمثابة صورة تكميلية لمرحلة التنفيذ، لكن يخالف أصحاب هذا الرأي الآراء السابقة بالقول أنّ دعوى الاشكال هي تكميلية لكن بشكل أنها تعتبر صورة أساسية وجوهرية لخصومة التنفيذ، حيث يتمسك فيها المنفذ بعدم صحة التنفيذ أو بعدم جواز تطبيقه.¹

¹ يعتبر القضاء المصري أنّ دعوى الاشكال هي دعوى وقتية، فقد صدر عن محكمة النقض المصرية قولها في الجلسة المنعقدة بتاريخ 1962/2/20 س 13 ق 48 بأن: " لا يرد الاشكال إلا على تنفيذ حكم بطلب وقفه مؤقتاً حتى يفصل في النزاع نهائياً، وليس لمحكمة الاشكال التي يتحدد نطاق سلطتها بطبيعة الاشكال نفسه أن تبحث في الحكم الصادر أو في الخطأ في تطبيقه أو في تأويله، وليس لها كذلك أن تتعرض لما في الحكم من عيوب وقعت في الحكم نفسه أو في اجراءات الدعوى وأدلة الإثبات فيها، وذلك لما فيه من مساس بحجية الأحكام ". وقد ورد الحكم لدى خاطر، محمود ربيع: قانون الإجراءات الجنائية معلقاً عليه بأحدث أحكام محكمة النقض المصرية.

ط1. القاهرة: دار محمود للنشر والتوزيع. 2018. ص258وما بعدها

ويميل الباحث لهذا الرأي، حيث يعتبر أنّ دعوى الاشكال أو الاستشكال هي دعوى لها طابعها الخاص بها، فهي ليست دعوى جنائية بحتة، ولا دعوى تنفيذية فقط، انما هي مزيج من هاتين الدعويتين، فدعوى الاشكال هي دعوى تخص تنفيذ الحكم الجنائي عندما يكون المحكوم عليه مظلوماً وقائماً في الدفاع عن نفسه.

ب- المحكمة المختصة بالنظر في دعوى الاشكال واجراءاتها

أنّ المحكمة المختصة بنظر دعوى الاشكال في جريمة التهرب الضريبي هي ذاتها المحكمة المختصة بالنظر في الدعوى الأصلية، وأنّ قاضي الموضوع أو الحكم هو من قام بدراسة الدعوى وتفنيد حججها وأصبح على دراية كاملة بتفصيلاتها؛ لذلك فمنح الاختصاص لهذه المحكمة هو أمر جيد ويحسب كنقطة ايجابية للمشرع الفلسطيني.

تحدث الباحث في هذا المطلب عن الاستشكال التنفيذي في تنفيذ الأحكام الجزائية الصادرة في جريمة التهرب الضريبي، من خلال تناول الطبيعة القانونية للاستشكال التنفيذي، وطبيعة دعوى الاستشكال التنفيذي.

¹ عبد المطلب، ايهاب: إشكالات التنفيذ وطلب إعادة النظر في ضوء الفقه والقضاء . ط1. القاهرة: المركز القومي للإصدارات القانونية.

الخاتمة

قام الباحث بتقديم دراسة تفصيلية حول جريمة التهرب الضريبي، سعى من خلال هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في بيان المقصود بالتهرب الضريبي، و الأركان القانونية لجريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني، و الطبيعة القانونية للإجراءات الخاصة بملاحقة جريمة التهرب الضريبي في التشريعي الفلسطيني، و الجهات المختصة بمباشرة هذه الإجراءات، حيث تمثلت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في بيان مدى كفاية التشريع الجزائي في مواجهة جرائم التهرب الضريبي في فلسطين، مما جعل هذه الدراسة تكتسب أهمية علمية تتمثل في تحليل النصوص القانونية ذات العلاقة بهذه الجريمة لإظهار خصوصيتها وتحديد معناها، والبحث في الخصومة الجزائية الضريبية للوقوف على سماتها المميزة، وأحكام التقاضي وطرق الطعن، وذلك لحث المشرع الفلسطيني الموقر على سد الثغرات القانونية بغية مواكبة التطورات التشريعية الإجرائية في ميدان التهرب الضريبي، و اعتمد الباحث في اعداد هذه الدراسة على منهج علمي محدد هو المنهج الوصفي التحليلي المقارن لتناسبه مع أهداف و أهمية و إشكالية هذه الدراسة.

وتمثلت أهم الموضوعات التي عالجها الباحث في هذه الدراسة الحديث عن أسلوب التجريم في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، و أسلوب العقاب في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، وأسلوب الاجراء في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، وبناء عليه تم تقسيم هذا البحث الى فصلين، الفصل الأول تناول الجانب الموضوعي في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، أما الفصل الثاني فتناول الإجراءات القضائية في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، ومن المواضيع الجدلية التي طرحها الباحث في هذه الدراسة وتحتاج لدراسات أخرى وأبحاث مستقبلية كيفية مواكبة التشريع الفلسطيني للتطورات التشريعية الإجرائية في ميدان التهرب الضريبي، و السمات القانونية للخصومة الجزائية الضريبية في القانون الفلسطيني.

وبعد كل ذلك فقط خلص الباحث إلى العديد من النتائج و التوصيات يمكن إجمالها بما يلي:

أ-النتائج:

1. تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم الخطيرة لما تحدثه من آثار اقتصادية واجتماعية خطيرة للغاية داخل المجتمع.
2. تمتاز جريمة التهرب الضريبي بمجموعة من الخصائص فهي من الجرائم الإيجابية، وكذلك هي من الجرائم المستمرة، وكذلك هي من الجرائم القصدية، وكذلك هي من الجرائم الاقتصادية، وكذلك هي من جرائم الاعتياد، وكذلك هي من الجرائم المتلازمة.
3. تتجه المعالجة التشريعية لأي جريمة كانت لأساليب التجريم المتبعة من قبل الجهات الرسمية في الدولة، وهذه الأساليب التجريمية تنحصر بصورة أساسية في قانون العقوبات الوطني الذي يحدد فيه المشرع الوطني مجموعة من الأفعال المحظور على أفراد المجتمع ممارستها.
4. تتنوع وسائل الإثبات الجنائي في جريمة التهرب الضريبي لتشمل: الأدلة الخطية، الخبرة، الاعتراف، القرائن القانونية، القرائن القضائية، الشهادة، الفحص والمعينة.

ب- التوصيات:

1. فرض غرامات مالية باهظة كل فلسطيني يدان بارتكاب جريمة التهرب الضريبي.
2. تشكيل هيئة أو مؤسسة اقتصادية فلسطينية رسمية لمتابعة ملفات التهرب الضريبي و النشاط الاقتصادي للأشخاص الاعتباري العاملة في دولة فلسطين و تمارس نشاط اقتصادي في دولة فلسطين ومتابعة كل ما يستجد من قضايا وتطورات فيما يخص جريمة التهرب الضريبي واعداد تقارير رسمية عن ذلك ترفع للجهات الرسمية الفلسطينية لاتخاذ القرارات المناسبة.
3. الغاء التقادم سواء تقادم الدعوى الجزائية أو تقادم العقوبة عن جريمة التهرب الضريبي، بحيث يكون الوقت مفتوح أمام أجهزة العدالة الجنائية الفلسطينية في ملاحقة هذه الجريمة ومرتكبيها.

4. ضرورة تعديل التشريعات الفلسطينية المكافحة لجريمة التهرب الضريبي بحيث تضمن تلك التعديلات

معالجة تشريعية أدق في مواجهة جريمة التهرب الضريبي.

المراجع العلمية

أولاً: المصادر

1. القانون الأساسي الفلسطيني .
2. قانون مكافحة الفساد (المعدل) رقم (1) لسنة 2005.
3. قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960.
4. قانون واجبات وحقوق أعضاء المجلس التشريعي رقم (10) لسنة 2004.
5. قانون السلطة القضائية رقم (1) لسنة 2002.
6. قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.
7. قرار بقانون رقم (37) لسنة 2018م بشأن تعديل قانون مكافحة الفساد رقم (1) لسنة 2005.
8. قرار بقانون رقم(17) لسنة 2014 بشأن تعديل قانون الإجراءات الجزائية رقم(3) لسنة 2001.
9. القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.
10. قرار بقانون رقم 8 لعام 2014 بشأن الشراء العام.

ثانياً: المراجع

الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة: النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، رام الله، فلسطين، 2013.

أبو دية، أحمد: الفساد أسبابه ونتائجه، منشورات الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، رام الله، فلسطين، 2015.

السعيد، كامل: الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.

الباشا، فايزة: الجريمة المنظمة في ظل الاتفاقيات الدولية والقوانين الوطنية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002.

المحجوب، رفعت: أصول الاقتصاد السياسي ج1. ط1. القاهرة: دار النهضة العربية. 1971.

حسني، محمود: شرح قانون العقوبات / القسم الخاص، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1983.

الكردي، سالم: أصول الإجراءات الجزائية في التشريع الفلسطيني، مكتبة القدس، القدس، فلسطين، 2002.

ابو عفيفة، طلال: الوجيز في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطينية، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2011.

الهيتمي، محمد حماد. أصول البحث والتحقيق الجنائي، موضوعه، أشخاصه، القواعد التي تحكمه، القاهرة: دار الكتب القانونية، 2008.

الوسيط في شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية ، محمد سالم عياد الحلبي، الجزء الثاني، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع-عمان، 1996.

أيمن الظاهر، شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية، الجزء الثاني، 2013.

أبو الرب، فاروق يونس: المدخل في الإجراءات القانونية الجزائية، المجلس العلمي الفلسطيني، رام الله، فلسطين، 2000.

أشرف توفيق شمس الدين: احالة الدعوى الجنائية الى القضاء في النظم الاجرائية المقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999.

- الفراء، عبد الله خليل: الإجراءات العملية في المواد الجزائية المدنية، مطابع النصر، غزة، فلسطين، 2011.
- السنهوري، عبد الرازق: الوسيط في شرح القانون المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1964.
- المشهداني، محمد أحمد، أصول علمي الاجرام والعقاب، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2014.
- المهاني، محمد خالد: التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
- المالية العامة والضرائب: منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان الأردن، 2006.
- السعيد، كامل والفضل، منذر والفتلاوي، صاحب: مبادئ القانون وحقوق الانسان. ط1. فلسطين: منشورات جامعة القدس المفتوحة. 1995.
- الفار، عبد القادر: المدخل لدراسة العلوم القانونية. ط1. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 2006.
- التكروري، عثمان : الوجيز في شرح قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم(3) لسنة 2001، جامعة القدس، فلسطين، 2002.
- أبو طبل، عيسى محمد: بحوث ودراسات في المراجعة والضرائب، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1993.
- الوليد، ساهر: التصرف في التحقيق الابتدائي بحفظ الدعوى الجزائية في التشريع الفلسطيني "دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- الشرقاوي، عبد الحكيم: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006.

جوخدار، حسن شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني، الجزء الثالث والرابع، الطبعة الأولى،
1993 .

حسني، محمود: شرح قانون العقوبات / القسم الخاص، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة،
مصر، 1983.

حريرة، عيد نصر الله سعد : جريمة التهرب الضريبي بين الواقع والمأمول، دار النهضة العربية للنشر
والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006.

دويكات، غازي: مبادئ القانون الدستوري، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2010.

ربعي، غاندي: دليل ضمانات المحاكمة العادلة وفق القواعد الدولية و القوانين الوطنية في فلسطين، رام
الله، فلسطين، 2012.

زكي، محمد الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1994.

سرور، أحمد فتحي: القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق، القاهرة، مصر، 2006.

صيام، محمود: الحماية القضائية لحقوق المتهم، دار الشروق، القاهرة، مصر، 2009.

عبد الستار، فوزية: شرح قانون العقوبات القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1989.

عبد الباقي، مصطفى شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني: جامعة بيرزيت، رام الله، فلسطين،
2015.

عياد عبد العزيز، تبييض الأموال والقوانين والإجراءات المتعلقة بالوقاية منها ومكافحتها في الجزائر،
الجزائر: دارالخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.

عبيد، رؤوف مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري: مطبعة الاستقلال الكبرى، القاهرة، مصر،
1974.

عدنان عمرو، القضاء الاداري: قضاء الإلغاء: منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2014.

عبد المنعم، سليمان إحالة الدعوى الجنائية من سلطة التحقيق إلى قضاء الحكم، دار المطبوعات
الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2015.

عاكوم محمد : التهرب الضريبي - المفهوم، الأسباب، الأساليب، الانعكاسات، المكافحة، منشورات الحلبي
الحقوقية، بيروت، لبنان، 2019.

فرحان، مصطفى: أصول التحقيق في جرائم الفساد، جامعة بيرزيت، فلسطين، 2017 .

كنعان، نواف: القانون الإداري، الكتاب الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

كيرة، حسن: أصول القانون. بدون طبعة. القاهرة: منشأة دار المعارف. 1960.

محاضرات في مساق "جرائم الفساد" للفصل الدراسي الاول، للعام الدراسي 2017_2018، للمحاضر في
جامعة النجاح الوطنية، الدكتور بهاء الاحمد.

نجم، محمد صبحي: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،
الأردن، 2016.

نمور، محمد سعيد: أصول الإجراءات الجزائية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،
2011.

نبيه، صالح: شرح مبادئ قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، مكتبة دار الفكر، القدس، فلسطين،
2006.

هلال، جميل: النظام السياسي الفلسطيني، مؤسسة الدراسات الفلسطينية، بيروت، لبنان، 2008.

وزارة المالية الفلسطينية: دليل المكلف في ضريبة الدخل. دائرة ضريبة الدخل 2012.

ياسين، فؤاد توفيق: المحاسبة الضريبية. بدون طبعة. الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع. 2012.

ثالثاً: الرسائل الجامعية

أبو زايد، مي أحمد رسالة ماجستير منشورة، بعنوان "إحالة الدعوى الجزائية من سلطة التحقيق إلى قضاء
الحكم"، جامعة الأزهر بغزة، 2012.

الدوه، عبد الله سعيد: المحاكم الخاصة والاستثنائية وأثرها على حقوق المتهم، رسالة دكتوراه، كلية الأمير
نايف للعلوم الأمنية، الرياض، العربية السعودية، 2010.

صفور، مي : المواعيد والمدد في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر
بغزة، 2010.

كوهين، تومر، مكافحة الفساد في المنظومة العقابية المطبقة في أراضي السلطة الفلسطينية، رسالة
ماجستير مقدمة لجامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016.

عمران، عصام: الوساطة والمحسوبية بين الواقع والتجريم، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس،
فلسطين، 2018.

نصر، أريج: جرائم غسل الأموال في القانون الدولي، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة دمشق، دمشق،
سورية، 2003.

رابعاً: المواقع الإلكترونية

الشطي، إسماعيل: الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، بحث علمي صادر عن مركز دراسات الوحدة

العربية ومنتشور على الموقع الإلكتروني للمركز، عنوان الموقع: <https://caus.org.lb>

[//ar/home](#)

موقع الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة (أمان) على الانترنت، عنوان رابط الموقع:

<https://www.aman-palestine.org/ar/activities/2060.html>

الموقع الإلكتروني للنيابة العامة الفلسطينية: عنوان الموقع: <http://www.pgp.ps>

[/ar/Pages/default.aspx](#)

موقع المقتفي: منظومة القضاء والتشريع في فلسطين، العنوان الإلكتروني للموقع: <http://muqtafi>.

[/birzeit.edu](#)



An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**CRIMINAL CONFRONTATION OF CRIMES OF
TAXES EVASIONS IN THE PALESTINIAN
LEGISLATION**

By
Thaer Maher Mabrouk

Supervisors
Prof. Tariq Hajj
Dr. Abdul Latif Rabeia

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master of Criminal Law, Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University,
Nablus - Palestine.**

2023

CRIMINAL CONFRONTATION OF CRIMES OF TAXES EVASIONS IN THE PALESTINIAN LEGISLATION

By
Thaer Maher Mabrouk
Supervisor
Prof. Tariq Hajj
Dr. Abdul Latif Rabeia

Abstract

Background: There has become an urgent need to understand how the Palestinian legislator confronts the crime of tax evasion by examining these measures, especially since the crime of tax evasion is considered a serious crime due to its very serious economic and social effects within society.

Purpose: This study aims to identify the prosecution procedures for the crime of tax evasion in the Palestinian legislation, where the problem of the study revolves around the statement of the effectiveness of the prosecution procedures for the crime of tax evasion in the Palestinian legislation. The applicable penalties in Palestine for the crime of tax evasion, and the most prominent penalties decided by law on the perpetrators of the crime of tax evasion, and the extent of the effectiveness of these penalties in addressing this serious crime, and the importance of the role played by the judicial agencies such as the Public Prosecution, and the judiciary in confronting this crime and dealing with its effects.

Method: The legal framework for the study is determined by the legal texts in force in the Palestinian tax legislation, which includes: Decree-Law No. (8) of 2011 regarding income tax in Palestine, and Decree-Law No. 8 of 2014 regarding public procurement, in addition to Penal Code No. (16) of the year 1960 and enforceable in the State of Palestine, the Criminal Procedures Law No. (3) of 2001, and the Anti-Corruption Law (amended) No. (1) of 2005.

Results: This study concluded with a set of results, most notably: The crime of tax evasion is considered one of the serious crimes because of the very serious economic and social effects it causes within the community. Likewise, it is an economic crime, as well as a habitual crime, and it is also a concomitant crime.

Conclusion: This study concluded with a set of recommendations, most notably: the necessity of amending the Palestinian legislations combating the crime of tax evasion so that these amendments ensure a more accurate legislative treatment in the face of the crime of tax evasion, and the imposition of heavy financial fines for every Palestinian convicted of committing the crime of tax evasion, and also the formation of an economic body or institution An official Palestinian company to follow up the files of tax evasion and the economic activity of legal persons operating in the State of Palestine and practicing economic activity in the State of Palestine and following up all new issues and developments regarding the crime of tax evasion and preparing official reports on that to be submitted to the Palestinian official authorities to take the appropriate decisions.

Keywords: Decree-Law No. (8) of 2011 Concerning Income Tax in Palestine, Tax Evasion Crime, Corruption Crimes, Economic Crimes, Taxes.