

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون
ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م

إعداد
محمد حسين قاسم حسين

بإشراف
الدكتور محمد عادل شراقة

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية
الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2004

الجريمة الضريبية والقضاء المختص
وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964

إعداد
محمد حسين قاسم حسين



Handwritten signature in blue ink.

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 28 / 11 / 2004 م وأجيزت

التوقيع

أعضاء اللجنة

Handwritten signature in blue ink.

Handwritten signature in blue ink.

Handwritten signature in blue ink.

1- الدكتور محمد شراقة مشرفاً ورئيساً

2- الدكتور مفيد أبو زنت ممتحناً خارجياً

3- الدكتور طارق الحاج ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى من انصهرت قلباً وقالباً محولة نفسها نهراً حنوناً معطاءً مغدقاً لي من نعماء الله
في التربية الصالحة.....إلى أمي

إلى الشمعة التي تذيب نفسها ليتقد الآخرون وفاءً وعطاءً, علماً
وإخلاصاً....والدي الغالي

إلى الجنود المسافرين في رحلة البناء عزماء مضاء... إلى إخوتي
وأخواتي من عرين بيتنا المقدس.....

إلى من اختارت أن تشاركني الحياة..... بكل معانيها.....
إلى زوجتي العزيزة

بتواضع خير أهدي هذا العمل.....

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر والامتنان للذين ساهموا في إخراج رسالتي إلى حيز النور، وأخص بالذكر الدكتور محمد شرافه والذي أشرف على رسالتي بفكره وعلمه...

كما أتقدم بالشكر والتحية لجميع أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الدراسات العليا، خاصة قسم المنازعات الضريبية، والذين ساهموا من خلال دراستي للحصول على درجة الماجستير..

كما أتقدم بالشكر والتقدير للعاملين في دوائر ضريبة الدخل، خاصة الذين قدموا لنا البيانات والمعلومات اللازمة في إعداد وتعبئة استبانة الدراسة.

كما أتقدم بالشكر والامتنان لقضاة وموظفي محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية للمعلومات التي منحوني إياها.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة على ما أبدوه من استعداد لمتابعة ومناقشة هذه الرسالة.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	قرار لجنة المناقشة
ج	الإهداء
د	شكر وتقدير
هـ	المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الملاحق
ي	الملخص
1	الفصل التمهيدي
2	المقدمة
4	- مشكلة الدراسة
5	- أهداف الدراسة
6	- أهمية الدراسة
7	- منهجية الدراسة
7	- مجتمع الدراسة
7	- محددات الدراسة
8	- فرضيات الدراسة
9	الفصل الأول: الجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة
10	المبحث الأول: مفهوم الجريمة وأركانها وتقسيماتها:
10	المطلب الأول:- مفهوم الجريمة.
13	المطلب الثاني:- أركان الجريمة.
13	أولاً:- الركن المادي.
15	ثانياً:- الركن المعنوي.
16	ثالثاً:- الركن القانوني.
19	المطلب الثالث:- تقسيمات الجرائم:
24	المبحث الثاني:- الجريمة الضريبية :
24	المطلب الأول:- تعريف الضريبة وقواعدها.

24	أولاً:- تعريف الضريبة.
29	ثانياً:- قواعد الضريبة.
31	المطلب الثاني:- تعريف الجريمة الضريبية و أركانها.
31	أولاً:- تعريف الجريمة الضريبية.
36	ثانياً:- أركان الجريمة الضريبية.
51	المطلب الثالث:- أهمية القانون الجنائي الضريبي.
56	المطلب الرابع:- أسباب الجريمة الضريبية ودوافعها.
57	أولاً:- الأسباب الاقتصادية.
57	ثانياً: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية.
59	ثالثاً: الأسباب السياسية.
59	رابعاً: الأسباب التاريخية.
60	خامساً: الأسباب التشريعية.
60	المطلب الخامس:- الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية.
61	أولاً:- الطبيعة الجنائية العادية.
62	ثانياً: الطبيعة الإدارية.
67	ثالثاً: الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية.
69	المبحث الثالث:- تطبيقات على الجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عليها.
69	المطلب الأول:- المساهمة في الجريمة الضريبية.
74	المطلب الثاني:- الشروع والمحاولة في الجريمة الضريبية.
78	المطلب الثالث:-جريمة التهرب الضريبي.
80	أولاً: التهرب المشروع.
80	ثانياً: التهرب غير المشروع.
84	المطلب الرابع:- الجزاءات المترتبة على الجريمة الضريبية.
91	الفصل الثاني:- القضاء النظامي المختص في فلسطين
94	المبحث الأول: السلم القضائي في فلسطين .
94	المطلب الأول: محاكم الدرجة الأولى (العادية) .
94	أولاً:- محكمة الصلح

96	ثانياً:- محكمة البداية (البداية).
97	المطلب الثاني: محاكم الدرجة الثانية العادية (الاستئناف).
97	أولاً:- محكمة البداية بصفقتها الاستئنافية.
98	ثانياً:- محكمة الاستئناف.
100	ثالثاً: الأحكام القابلة للاستئناف.
101	المطلب الثالث: المحاكم العليا.
101	أولاً:- محكمة النقض.
104	ثانياً:- محكمة العدل العليا.
107	المطلب الرابع: محكمة الجراء الضريبي ودور النيابة العامة أمامها.
107	أولاً:- اختصاص محكمة الجراء الضريبي.
109	ثانياً:- دور النيابة العامة في القضاء الضريبي.
113	المبحث الثاني: المحاكم الضريبية المختصة.
113	المطلب الأول: الطبيعة القانونية لقرار التقدير.
119	المطلب الثاني:- الطعن الإداري في قرار التقدير.
120	أولاً:- طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة.
123	ثانياً:- الطعن الإداري في قرار مأمور ضريبة الدخل .
125	المطلب الثالث:- الطعن القضائي في قرار التقدير.
125	أولاً:- الاستئناف.
128	ثانياً :- التمييز.
129	المطلب الرابع: القضاء الضريبي في فلسطين .
132	المبحث الثالث: التحليل الإحصائي ومناقشة الفرضيات:
154	النتائج
157	التوصيات.
159	المراجع.
164	الملاحق.
b	الملخص باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
132	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للجنس	جدول رقم (1)
133	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي	جدول رقم (2)
133	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للرتبة الوظيفية	جدول رقم (3)
134	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للخبرة العملية	جدول رقم (4)
137	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإسباب الجريمة الضريبية.	جدول رقم (5)
140	الوصف الاحصائي لفئات متغير الرتبة الوظيفية	جدول رقم (6)
141	إختبار تحليل التباين الاحادي One Way ANOVA لدلالة الفروق في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لاحكام قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 تبعاً لمتغيرات الرتبة الوظيفية.	جدول رقم (7)
142	إختبار تحليل التباين الاحادي One Way ANOVA لدراسة تأثير متغيرات الخبرة العملية.	جدول رقم (8)
142	المتوسطات الحسابية لمتغيرات الخبرة العملية.	جدول رقم (9)
143	نتائج اختبار t-test لمتغير الجنس	جدول رقم (10)
144	إختبار تحليل التباين الاحادي One Way ANOVA لدراسة تأثير متغير المؤهل العلمي.	جدول رقم (11)
145	المتوسطات الحسابية لمتغيرات المؤهل العلمي	جدول رقم (12)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
165	الاستبانة	ملحق رقم (1)

الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون

ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م

إعداد

محمد حسين قاسم حسين

بإشراف

الدكتور محمد عادل شرافة

الملخص

تعتبر ظاهرة الجريمة الضريبية من المشاكل والعقبات التي تحول دون أداء الدولة لمهامها من أجل تحقيق الرفاهية وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين وذلك في، دول العالم، لما لدور الضريبة من تأثير كبير في إمداد الخزانه العامة للدولة بالأموال اللازمة لذلك، حيث تعتبر الضرائب من الموارد الرئيسية للخزانه العامة بالأموال اللازمة بالإضافة إلى غيرها من الموارد الأخرى. وحيث أن الخزانه العامة بفلسطين تعاني من نقص لعدة أسباب ومن ضمنها ظاهرة الجريمة الضريبية خاصة في ظل ظروف غير طبيعية تختلف عن بقية ظروف دول العالم متمثلة في الظروف السياسية السائدة، وإجراءات الاحتلال المتواصلة من إغلاق وحصار وخنق الاقتصاد الفلسطيني بكافة قطاعاته وغيرها من الأسباب التي أدت إلى زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية، هذا بالإضافة إلى دور التشريعات الضريبية المطبقة بما فيها من ثغرات تدفع بالمكلف إلى التهرب من أداء دين الضريبة والمتمثلة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م وغيره من القوانين المتعلقة مثل قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960م. لذلك فإن الهدف من هذه الدراسة التعرف على معنى الجريمة الضريبية وأركانها وعناصرها وأسبابها وما يميزها عن غيرها من الجرائم الواردة في القواعد العامة لقانون العقوبات الأردني 16 لسنة 1960، وبيان ما يميز قواعدها عن غيرها من القواعد من حيث تفسير النصوص وبيان كيفية تطبيق هذه النصوص. ثم بيان موقع القضاء الضريبي المختص بالنظر في الجرائم الضريبية بين درجات التقاضي، وما هي الإجراءات المتبعة للتقاضي وما هي العقوبات المقررة.

ولتحقيق تلك الاهداف، قام الباحث بجمع المعلومات اللازمة لذلك، ثم قام بمراسلة المحاكم والجهات المختصة وقام بإجراء المقابلة اللازمة، ثم قام الباحث بتطوير استبانة خاصة بهذه الدراسة وهي تشتمل على جزأين.

- **الجزء الأول:** معلومات عن موظف ضريبة الدخل من حيث الجنس، والمؤهل العلمي والخبره العملية.

- **الجزء الثاني:** يتكون من 25 فقرة تتضمن أسباب الجريمة الضريبية والعوامل المساعده في حصول الجريمة الضريبية، كما تضمنت بيان القضاء الضريبي الفلسطيني فيما إذا كان متخصصاً أم غير ذلك من الفقرات.

قام الباحث بإعداد استبانة الدراسة استناداً إلى دراسات سابقة في هذا المجال ومن ضمن هذه الدراسات رسالة الطالب مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان حول ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا نابلس 2003، إضافة إلى الاستعانة ببعض المتخصصين في هذا المجال ومجال الإحصاء ومن ضمنهم الدكتور يسر الأزهر مدرس الإحصاء في جامعة النجاح الوطنية نابلس.

وقد تم تطبيق الدراسة على عينه الدراسة، وتم توزيع الاستبانة على موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، حيث وزعت الاستبانة على دوائر ضريبة الدخل في نابلس، قلقيلية، جنين، طولكرم، سلفيت، رام الله، الرام، الخليل، جنوب الخليل، أريحا، بيت لحم، أبو ديس، وقد بلغ عدد الاستبانات (71) وذلك حسب نسبة كل دائرة من الموظفين.

وقد اعتمد الباحث في الدراسة على برنامج Spss، في تحليل نتائج الدراسة، واستخدم المعالجات الإحصائية التالية:-

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

- النسب المئوية والتكرارات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:-

- أن للأسباب الاقتصادية دور مهم وفعال في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.
- أن الأسباب الأخلاقية والاجتماعية والسياسية دور مهم وفعال في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.
- أن للعقوبات المطبقة دور مهم وفعال في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.
- أن للقوانين الضريبية المطبقة دور في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.
- أن القضاء الضريبي الفلسطيني يحتاج إلى تطوير إضافة إلى الوضع القائم وبناء على ذلك، قام الباحث بتقديم مجموعة من التوصيات والتي تتلخص في:-
- تشديد العقوبات على مرتكبي الجريمة الضريبية.
- سن قوانين خاصة بالضريبة.
- تطوير الجهاز القضائي الضريبي.
- تدريب موظفي الدوائر الضريبية.
- تدريب موظفي المحاكم الضريبية باستمرار.
- تفعيل الرقابة الداخلية والخارجية في الدوائر الضريبية.

الفصل التمهيدي

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- منهجية الدراسة
- مجتمع الدراسة
- محددات الدراسة
- فرضيات الدراسة

المقدمة:

تعتبر الضريبة أحد أهم الموارد المالية للدولة الحديثة حيث تلعب دوراً أساسياً ومهماً في مد خزانة الدولة بالموارد المالية , وعند حديثنا عن الضريبة فإننا لا نعني بذلك نوعاً معيناً من أنواع الضرائب , بل الضرائب بشكل عام وإن كان هناك نسبة معينة لكل ضريبة عن الأخرى تساهم بها في هذه الإيرادات. حيث تختلف النسب من ضريبة إلى أخرى، فمثلاً تحتل ضريبة الدخل الجانب الأكبر في بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية من حيث مساهمتها بنسبة 58.5 بالمائة عام 1992. بينما وصلت نسبة مساهمة الضرائب الأخرى من إجمالي دخل الضرائب إلى ما يساوي 5.4 بالمائة لنفس العام بينما في الدول المتخلفة فإن الأمر عكس ذلك حيث تزداد مساهمة الضرائب غير مباشرة، ويقل الاهتمام بالضرائب المباشرة وخاصة ضريبة الدخل.

أما لدينا في فلسطين فإن الاهتمام الأكبر ينصب على الضرائب غير المباشرة على حساب الضرائب المباشرة، وإن وجد إهتمام بالضرائب المباشرة وبالأخص ضريبة الدخل , ولكن عدم الاهتمام لا يعني عدم المساهمة أو عدم وجود أهمية لضريبة الدخل أو الضرائب المباشرة مقارنة مع غيرها، إذ نجد آلية وجهازاً مختصاً بذلك، كما أننا نجد حالياً عدة قوانين خاصة بذلك، ومن أهمها لدينا قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 والساري المفعول في الضفة الغربية، أما في غزة فإن القانون رقم 13 لسنة 1947 هو المطبق. ونظراً لكون موضوع الدراسة سيقترن على القانون الأردني الساري المفعول داخل أراضي الضفة الغربية فإننا سنبين مدى أهمية هذا القانون في المساهمة برفد الخزانة العامة بالأموال اللازمة.

ولضمان تنفيذ نصوص هذا القانون وضع المشرع مجموعة من العقوبات على كل من يرتكب أي عمل أو يمتنع عن أداء التزام حسب نصوص هذا القانون , وإن كانت هذه النصوص لا تفي بالغرض المقصود حالياً مقارنة مع غيرها من نصوص القوانين الأخرى. لذا فإن موضوع دراستنا سيقترن على ذلك من حيث بيان أهميتها ومقارنتها مع النصوص العامة الأخرى بعد الرجوع إلى القواعد العامة للجريمة في قانون العقوبات المطبق لدينا، ومن ثم معرفة أهم الأمور

المميزة للجريمة الضريبية عن غيرها من الجرائم الاقتصادية التي تمس الاقتصاد الوطني، وبناء على ذلك فإن موضوع الدراسة سيقصر على الجريمة الضريبية بشكل عام مع وجود التطبيقات على الجريمة حسب أحكام قانون الضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964، ومن ثم بيان القضاء المختص للنظر في هذه الجريمة وما هي الإجراءات المتبعة أمام هذا القضاء سواء أكان في مرحلة الاستئناف أو التمييز مع بيان دور القضاء الجنائي في ذلك، علماً بأن أحد الدوافع إلى هذه الدراسة هو وضع القضاء الضريبي الفلسطيني وقلة القضايا المطروحة أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية، علماً بأن ذلك لا يعني وجود استقرار وعدم وجود مخالفات وجرائم ضريبية مع عدم أداء لدين الضريبة.

وبناء على ما سبق فإن ظاهرة الجريمة الضريبية تشكل عبئاً على الخزينة العامة من حيث قلة الإيرادات، ومن حيث الظلم الذي يمكن أن يلحق ببقية المكلفين من جراء عدم تطبيق النصوص الضريبية على المتهمين، كما أنها تؤثر على العادات الاجتماعية وعلى القيم الأخلاقية من حيث نظرة المجتمع إلى المتهم على أنه غير مجرم مما يدفع بالكثيرين إلى ذلك. رأى الباحث القيام بدراسة هذه الظاهرة ، وبيان حدودها أثر على المجتمع والخزينة العامة.

مشكلة الدراسة:

بعد اندلاع انتفاضة الأقصى في نهاية عام 2000 ونتيجة لعدم الاستقرار الذي حصل داخل أراضي الضفة الغربية وقطاع غزة أدى ذلك إلى ترك جانب كبير من القوانين المطبقة والسارية المفعول دون النظر إلى أهمية تلك القوانين. ومن ضمن القوانين التي لم تعط أي اهتمام قانون ضريبة الدخل الأردني الساري المفعول. حيث أدى بكثير من المكلفين إلى محاولة التهرب من أداء الضريبة إلى الإدارات الضريبية، وعدم الاكتراث بالجزاءات المفروضة بموجب نصوص ذلك القانون. مما أدى ذلك إلى انخفاض إيرادات الخزينة العامة من الضرائب بشكل عام ومن ضريبة الدخل بشكل خاص. هذا بالإضافة إلى بعض العقوبات التي تتمثل في الإدارة الضريبية وموظفيها من حيث الانتظام وعدم الانتظام بالدوام، ويمكن أن يرجع سبب ذلك إلى ممارسات الاحتلال من إغلاق وحصار للمدن الفلسطينية كافة وخاصة أن الدوائر الضريبية تقع في معظمها داخل المدن.

لذا فإن مشكلة الجريمة الضريبية تعد من أهم المشاكل التي تعاني منها المجتمعات المتخلفة أو غير المتقدمة ومن ضمنها مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، هذا بالإضافة إلى النظرة السائدة بشأن من يتهرب من الضريبة على أنه غير مجرم، بل ناجح في عمله. علماً بأنه يعد من أخطر المجرمين على المجتمع مقارنه مع غيره من المجرمين.

ومن ضمن الأمور التي تحتاج إلى الدراسة هي نصوص القانون المطبق من حيث تبيان الجريمة الضريبية وتعداد الجرائم الضريبية مع تشديد العقوبات على من يرتكب تلك الجرائم، بدلاً من أن بقائها عقوبات بسيطة، حيث أن أقصى جريمة من نوع الجنح وليس الجناية.

لاشك أن للأوضاع الاقتصادية السائدة في فلسطين دوراً في التأثير على الجريمة الضريبية من حيث ازديادها، إلا أن ذلك لا يعني أن هذا النوع من الجرائم لم يكن موجوداً . فقد كانت موجودة وأن اختلفت النسب.

ومن الشيء المؤسف هو أننا لو ذهبنا إلى قلم محكمة استئناف ضريبية الدخّل في رام الله لوجدنا أن عدد القضايا لا يتجاوز عدد أصابع اليد علماً بأن البعض يرجع سبب ذلك إلى أن معظم القضايا تحل مع الإدارة الضريبية، ولكن ذلك ليس بمبرر لقبول هذا السبب، هذا بالإضافة إلى ضرورة إيجاد محكمة استئناف بدل من أن يتم إلغاؤها كما حصل في المرسوم الرئاسي عام 2002، كما أننا يمكن نواجه مشكلة بخصوص القرارات الصادرة وغير قابلة للاستئناف أو حتى القابلة للاستئناف من حيث المحكمة المختصة بذلك.

إن ما تركز عليه مشكلة البحث والدراسة داخل فلسطين يتمثل في أبرز وأهم الأمور.

1- ازدياد ظاهرة الجريمة الضريبية داخل فلسطين بعد اندلاع انتفاضة الأقصى بتاريخ

28-9-2002م

2- النظرة الاجتماعية للمتهرب من الضريبة (المجرم الضريبي).

3- عدم كفاءة التشريع الضريبي الساري المفعول من حيث الجرائم والعقوبات.

4- الثغرات الموجودة بداخل قانون الضريبة الأردني رقم 25 لسنة 1964.

5- عدم وجود قضاء ضريبي متخصص داخل فلسطين بعد إلغاء محكمة استئناف ضريبية الدخّل.

6- عدم كفاءة التشريع الجنائي الساري المفعول (قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960).

7- عدم وجود ضوابط محددة ومميزة للجريمة الضريبية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1- معرفة أهم ما يميز الجريمة الضريبية عن غيرها من الجرائم.

2- معرفة أهم الجرائم الضريبية في فلسطين ومقارنتها بالواقع من خلال مقارنة القارئ لذلك.

3- معرفة أهم الثغرات الموجودة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م.

4- كشف أهمية النصوص الجنائية الخاصة بالجرائم الضريبية والعقوبات.

5- معرفة أهم المشاكل التي يعاني منها القضاء الضريبي الفلسطيني.

6- معرفة اختصاص القضاء الضريبي الفلسطيني ومدى الحاجة إليه.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في ما يلي:

1- كونها من الدراسات الأولى الخاصة بالجريمة الضريبية في فلسطين وفقا لأحكام قانون

ضريبة الدخل الأردني الساري المفعول.

2- من المتوقع أن تفيد هذه الدراسة صانعي القرار وخاصة أن هناك مشاريع لعدة قوانين

ومن أهمها قانون العقوبات الفلسطيني وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

3- تفيد هذه الدراسة كل من المشرع وصانع القرار في معرفة أهم الثغرات الخاصة

بالجريمة الضريبية.

4- كما يتوقع أن تفيد هذه الدراسة طلبة الكليات المتخصصة، حيث تقل الدراسات في هذا

الموضوع وبهذا الشكل.

5- كما يتوقع من هذه الدراسة أن تفيد الإدارة الضريبية والموظفين والمختصين في معرفة

ماهية الجريمة الضريبية وما يتوجب منهم فعله.

6- كما تفيد هذه الدراسة المكلفين خاصة إذا علم كل مكلف ما عقوبة كل جريمة.

منهجية الدراسة:

لتحقيق الهدف من الدراسة قام الباحث بجمع نوعين من المعلومات.

1- البيانات الأولية: (البيانات القانونية) من خلال المراجع الأولية المتعلقة بالموضوع والمجلات والدوريات والدراسات السابقة بهذا الموضوع.

2- البيانات الثانوية: والتي تتمثل في الاستبانة وكذلك المتابعة لبعض القضايا أمام المحاكم المختصة.

مجتمع الدراسة:

نظرا لصعوبة حصر المكلفين ولعدم تعاونهم مع الباحث فان الباحث اقتصر مجتمع الدراسة العملية على موظفي ضريبة الدخل في الضفة الغربية كون القانون المطبق هو قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وقد اختار الباحث عينات عشوائية من ذلك المجتمع البالغ حوالي مئة وسبعين عضواً حيث وزع الباحث واحدة وسبعين استبانة عشوائية داخل ذلك المجتمع.

لذا فان مجتمع الدراسة العملية سيقصر على عينات عشوائية من مجتمع الدراسة والمتمثل في موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، لمعرفة نظرة المجتمع إلى هذا النوع من الجرائم، ثم على موظفي دوائر ضريبة الدخل وعلى العدد القليل من المكلفين الذين يستطيع الباحث التوصل إليهم.

محددات الدراسة:

1- تتحدد الدراسة في معرفة ما يخص الجريمة بشكل عام والجريمة الضريبية بشكل خاص، مع بيان القضاء المختص.

2- تتحدد هذه الدراسة بالجريمة الضريبية وفق أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964.

3- تقتصر هذه الدراسة على الجوانب القانونية والواقعية دون الجوانب الإحصائية.

4- تقتصر هذه الدراسة على القضاء النظامي دون القضاء الشرعي أو الخاص.

5- اقتصر الدراسة على الضفة الغربية إذ تم استثناء قطاع غزة، لأن القانون المطبق في قطاع غزة هو القانون المصري وليس قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

الفرضيات:

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 بتغير الرتبة الوظيفية.

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 بتغير الخبرة العملية.

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 بتغير الجنس.

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 بتغير المؤهل العلمي.

الفصل الأول

الجريمة الضريبة والجزاءات المترتبة

الجريمة الضريبية والجزاء المترتبة:

قبل الخوض في تعريف الجريمة الضريبية، وما هي الجزاءات التي يفرضها قانون الضريبة لابد من بيان معنى الجريمة بشكل عام، وتبيان أركانها وتقسيماتها، وسيتناول الباحث هذا الموضوع في مبحث مستقل.

المبحث الأول: مفهوم الجريمة وأركانها وتقسيماتها

المطلب الأول: مفهوم الجريمة:

تعتبر الجريمة أحد مواضيع القانون الجنائي حيث يبين القانون الجنائي ما هي الأفعال المجرّمة وما هي الأفعال غير المجرّمة كما هو الحال في بقية العلاقات الاجتماعية التي تحكمها القواعد الخاصة مثل قواعد الشريعة الإسلامية وقواعد الأخلاق وقواعد العادات والتقاليد.

لذا فإن الجريمة هي عبارة عن سلوك اجتماعي معين ينظمه القانون ومجموعة من القواعد القانونية الخاصة بحيث يترتب على من يخالفها الجزاء الخاص، وحيث أن قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 لم يعرف معنى الجريمة فإن تعريف الجريمة كان محل خلاف ما بين الفقهاء.

حيث عرفها الدكتور كامل السعيد بأنها سلوك (فعل أو امتناع) غير مشروع أخل بمصلحة أساسية صادر عن إرادة جنائية يقرر له القانون عقوبة أو تدبيراً احترازياً⁽¹⁾ حيث نلاحظ أن الدكتور كامل السعيد في تعريفه للجريمة حدد عناصرها في:

1- سلوك يتمثل في إحدى صورتين (فعل إيجابي أي حركة عضوية إرادية كاستعمال اليد أو في فعل سلبي كأن يمتنع الشخص عن القيام بحركة عضوية في لحظة زمنية معينة يتوجب عليه القيام بها، كامتناع الأم عن إرضاع طفلها).

2- أن يكون هذا السلوك غير مشروع طبقاً لأحكام قانون العقوبات.

(1) السعيد، كامل: شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات. ط1. عمان: دار الثقافة. 2002. ص32.

3- أن يخل هذا السلوك بالمصلحة العامة.

4- أن تكون هناك إرادة جنائية لدى من قام بذلك السلوك.

5- أن يرتب القانون عقوبة أو تدبيراً احترازياً على ذلك السلوك.

أما الدكتور نظام توفيق المجالي فقد عرّف الجريمة بأنها (كل نشاط غير مشروع صادر عن إرادة آثمة يقرر له المشرع جزاء جنائياً⁽¹⁾)، أما الدكتور محمد زكي أبو عامر فقد عرفها بأنها كل فعل أو امتناع يحظره القانون ويقرر عقوبة لمرتكبه⁽²⁾، إذ يختصر ذلك التعريف في كونها فعل أو امتناع يعاقب عليه القانون، وإن كان قد رجح بأن معظم الجرائم تقع من فعل إيجابي وليس امتناع ولكنه في نفس الوقت أضاف بأنه ليس هناك ما يمنع بأن يعاقب القانون على الامتناع عن الأفعال⁽³⁾، أما بالنسبة لكل من الفيلسوف روسو والفيلسوف كانت فقد عرفها الأول بأنها [كل فعل من شأنه أن يفصم عرى العقد الاجتماعي الذي ينظم حياة الجماعة والذي قبل به كل فرد فيها من حاكم ومحكوم] بينما عرفها كانت بأنها [كل فعل مخالف للأخلاق وللعدالة⁽⁴⁾] لذا نجد أن كلا منهم قد تناول التعريف وفق التوجه الذي يرغب فيه أو النظرية التي يراها مناسبة، إلا أننا لا نستطيع أن نجزم بتلك التعريفات للجريمة، لأن تلك التعريفات لا تعتبر كاملة إذ يعثر عليها النقص وخاصة أن كلا من روسو وكانت ركزا على الفعل الإيجابي فقط دون الفعل السلبي أو الامتناع، هذا بالإضافة إلى أنهما ركزا على ذلك دون الإشارة إلى الصيغة الشرعية أو إلى عدم شرعية الفعل كما أننا لو دققنا في كل تعريف لوجدنا صاحب هذا التعريف يركز في تعريفه على زاوية معينة أو جانب معين دون الآخر، فمثلاً نجد البعض يركز على النتيجة فقط بينما البعض الآخر يركز على طبيعة الفعل أو الحدث الذي أدى إلى تحقق النتيجة، مع ذكر الجانب القانوني أو الركن الشرعي للجريمة، إلا أننا نجد جميع هذه التعريفات تصب في كون الجريمة سلوكاً غير مشروع يعاقب عليه القانون، أما بالنسبة لقانون العقوبات الأردني رقم

(1) المجالي، نظام توفيق: شرح قانون العقوبات (القسم العام). عمان: دار الثقافة. 1998. ص 47.

(2) أبو عامر، محمد زكي: قانون العقوبات (القسم العام). بيروت: الدار الجامعية. 1993. ص 19.

(3) المرجع السابق. ص 19.

(4) نجم، محمد صبحي. قانون العقوبات القسم العام والنظرية العامة للجريمة. ط 3. عمان: دار الثقافة. 1996. ص 96.

16 لسنة 1960 والمطبق لدينا في فلسطين فإنه وكما سبق الإشارة إلى أنه لم يتضمن تعريفا كاملا للجريمة. وإن كان قد أوردتها في باب خاص وهو الباب الثالث حيث بدأ بالوصف القانوني للجريمة وكان ذلك في المادة (55) من نفس القانون والتي تنص على:

1- تكون الجريمة جنائية أو جنحة أو مخالفة حسبما يعاقب عليها بعقوبة جنائية أو جنحية أو مخالفة.

2- يعتبر في الوصف القانوني الحد الأعلى للعقوبة الأشد المنصوص عليها قانوناً.

لذا نلاحظ ومن خلال تدقيقنا ومراجعتنا لنص قانون العقوبات المذكور، نجد بأن المشرع قد تجنب تعريف الجريمة وبدأ ببيان أنواع الجرائم وتقسيماتها كما أنه استمر في تعداد عناصر الجريمة وفي بيان المبررات وتفسير معنى الشروع في الجريمة، إذ لا يكفي لبيان المقصود بالجريمة وبيان حدودها الجريمة وما يفرقها عن غيرها من السلوك الإنساني، إذ أن المشرع هو الوحيد القادر على حسم ما يفرق الجريمة عن غيرها من سلوك الإنسان ويبينه وخاصة تلك الأفعال التي يصعب تفريقها عن الجريمة بحد ذاتها، على الرغم من أن المشرع حاول حل تلك الإشكاليات بتعداد الجرائم وبيان العقوبات المقررة على مرتكبي تلك الجرائم، كما أن القانون المدني الأردني الصادر عام 1976 حسم الموضوع في المادة (256) منه حيث فرق تلك الأفعال عن الجرائم، ونص على [كل إضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر] حيث نجد فرقا ما بين الجريمة والأفعال المضرة بالغير في القانون المدني إذ إنه يترتب على الثانية تعويض مدني بينما يترتب على الأولى عقوبة جزائية فقط أو عقوبة جزائية وتعويض مدني أيضاً، هذا بالإضافة إلى مجموعة من الفروقات التي ذكرها الدكتور محمد صبحي نجم والتي تتمثل في أن أركان الجريمة تتمثل في الركن المادي والركن المعنوي والركن الشرعي أما في الفعل الضار فإنه لا يشترط تحقق تلك العناصر، هذا بالإضافة إلى أن الركن المعنوي له أهمية في الجريمة حيث يسمى بالقصد الجنائي بينما لا يهم في الفعل الضار⁽¹⁾.

(1) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق..ص102.

لذا يمكننا أن نعرف الجريمة بأنها سلوك (فعل أو امتناع) يرتكب بإرادة جرمية يترتب على مرتكب ذلك السلوك جزاء مادي محدد بالقوانين الخاصة.

المطلب الثاني: أركان الجريمة:

عند تحليلنا لتعريف الجريمة بشكل عام نجد أية جريمة تتكون من عدة أركان وعدة عناصر حيث تكون هذه الأركان أو العناصر ما يسمى بالجريمة، إلا أن البعض اشترط وجود ركن رابع وهو عدم مصاحبة الجريمة لأي من أسباب الإباحة أو التبرير أو ما يسمى بركن انعدام الشرعية⁽²⁾، إلا أن هذا الركن افتراضي إذ أن وجود هذا الركن أو عدم وجوده لا يعني الجريمة قائمة، والسبب في ذلك يرجع إلى أن أسباب الإباحة والتبرير هي من ضمن الأمور والظروف المحيطة بالجريمة كما هو حال غيرها من الأسباب والدوافع مثل أسباب تشديد العقوبة، إذ لا نستطيع أن نجزم بأن توافر هذه الظروف يجعل الجريمة قائمة أو غير قائمة.

لذا فإن أركان الجريمة تتمثل في ثلاثة أركان وهي الركن المادي والركن المعنوي إضافة إلى الركن الثالث وهو الركن القانوني (أو الركن الشرعي).

أولاً: الركن المادي.

ثانياً: الركن المعنوي.

ثالثاً: الركن القانوني.

و سيقوم الباحث بدراسة كل ركن على حده.

أولاً: الركن المادي:

يقصد بالركن المادي للجريمة السلوك الذي يباشره مرتكب الجريمة، حيث أنه يمكن أن يكون سلوكاً إيجابياً أو سلوكاً سلبياً أي امتناع عن مباشرة عمل ما، والركن المادي هو الذي

(2) أبو عامر، محمد زكي. مرجع سابق. ص 21.

يظهر ماديّات الجريمة إذ إنه لا جريمة في مجرد الاعتقاد الجرمي⁽¹⁾ أي أننا لا نستطيع أن نجزم بوجود جريمة إلا إذا كان هناك عمل مادي قام به المجرم أحدث آثاراً مادية على أرض الواقع، دون النظر إلى طبيعة تلك الآثار والنتائج حيث تختلف من جريمة إلى أخرى، لكن الذي يهم هو الآثار المادية التي أحدثها المجرم على أرض الواقع نتيجة سلوكه الإجرامي.

أما بالنسبة للمشرع الأردني في قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960 فلم ينص صراحة على ضرورة وجود هذا الركن إذ و اكتفى بذكر بعض الجرائم وتعدادها سواء أكانت إيجابية أو سلبية، حيث يفهم من مضمون ذلك بأن هناك ركناً مهماً لأي جريمة وهو الركن المادي.

أما بالنسبة لطبيعة هذا الركن فإنها تختلف من جريمة إلى أخرى، حيث أن طبيعة الركن المادي في جريمة القتل بالسكين هي ضرب المجني عليه من قبل الجاني بالسكين مما أدى إلى وفاته، بينما طبيعة الركن المادي في جريمة السرقة تتمثل في خطف أموال الغير بطريقة غير مشروعة، لذا فإن الركن المادي لأي جريمة يتمثل في سلوك إجرامي ونتيجة إجرامية إلى علاقة سببية تربط ما بين السلوك الإجرامي وما بين النتيجة حيث سنبين ذلك بشيء من التفصيل.

1- السلوك الإجرامي

2- النتيجة

3- العلاقة السببية

1- السلوك الإجرامي: لا يستطيع أي باحث أن يتجاهل أن أهم ما يشكل الجريمة هو السلوك الإجرامي الذي قام به المجرم، ودون ذلك لا نستطيع أن نقول أن هناك جريمة، لأنه يستحيل أن يقوم أي إنسان بجريمة دون أن يباشر سلوكاً ما، والسلوك الإجرامي يقسم إلى سلوك إيجابي وسلوك سلبي، حيث يتمثل الأول في الحركة العضوية التي تصدر عن الإنسان فدون ذلك لا نستطيع أن نقول بأن هناك جريمة، إذ إن البعض عرّفه بأنه سلوك

(1) أبو عامر، محمد زكي. مرجع سابق. ص 71.

إرادي - عناصره السلوك والإرادة⁽¹⁾ - فالسلوك هو كل ما يصدر عن الإنسان من تصرف دون أن يبقى حبيسا داخليا، بينما العنصر الثاني وهو الإرادة وهي قوة نفسية مدركة تسيطر على ما يصدر عن صاحبها من سلوك، فالفعل الإيجابي هو ما يقوم به الجاني راغباً بذلك لإحداث أثر على أرض الواقع.

أما بالنسبة للسلوك السلبي فهو يتمثل في امتناع الجاني عن القيام بعمل و يترتب على ذلك اعتباره مرتكبا لجريمة ما، كما هو الحال في امتناع الأم عن إرضاع طفلها حتى الوفاة.

2- أما بالنسبة للعنصر الثاني من عناصر السلوك الإجرامي فإنه يتمثل في نتيجة السلوك الذي قام به الجاني، ليحقق الغرض الذي كان يسعى إليه، وهو يتمثل في التغيير الذي حدث في العالم الخارجي كأثر المجرم.

3- أما بالنسبة للعنصر الثالث من عناصر الركن المادي فإنه يتمثل في علاقة السببية ما بين السلوك الذي قام به الجاني و النتيجة التي تحققت من جراء ذلك السلوك، فعلاقة السببية ذات أهمية كبيرة إذ يتم بناء عليها تحديد سبب تحقق النتيجة⁽²⁾.

ثانياً: الركن المعنوي:

أما بالنسبة للركن الثاني من أركان الجريمة فإنه يتمثل في الركن المعنوي أو ما يسمى بالقصد الجرمي حيث عرّفه المشرع الأردني في المادة (63) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 أنه [النية: هي إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرّفها القانون]. إذ نلاحظ من خلال النص القانوني السابق أن النية هي أمر داخلي بالمجرم، ولكن هناك شرط لتحقيق هذا الركن، وهو أن يوجه الجاني إرادته إلى ارتكاب الجريمة على النحو الذي يحدده القانون⁽³⁾، أي أن تتجه إرادته إلى الفعل المكون للجريمة وإلى النتيجة التي يرغب في تحقيقها أو التي تحققت

(1) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص196.

(2) نجم، محمد صبحي: مرجع سابق. ص202.

(3) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص279.

نتيجة لسلوك المجرم، حيث لا تترتب مسؤولية جنائية على المجرم بمجرد قيامه بالركن المادي المكون للجريمة إلا إذا أثبت أنه كان قاصداً ذلك، ويفهم ذلك من خلال حيثيات الجريمة وظروفها، ويقوم الركن المعنوي للجريمة على الإرادة الآثمة التي وجهت سلوك الجاني المخالف للقانون فهي تعتبر حلقة الوصل ما بين الواقعة المادية أو النتيجة الجرمية وما بين الشخص الذي قام بذلك السلوك الذي أدى بدوره إلى تحقيق تلك النتيجة، وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية في القرار التمييزي رقم 66/4 ص 701 سنة 1966 حيث جاء النص أن إطلاق المتهم عدة عيارات نارية على المشتكي حينما كان مارا بالقرب من منزله وإصابة إحدى العيارات المشتكي بمكان خطر من جسمه تعتبر وقائع كافية للتوصل إلى أن المتهم كان يقصد قتل المشتكي، ويقسم الفقه الجزائي بخصوص الركن المعنوي إلى قسمين، ويتبنى كل قسم نظرية خاصة به⁽¹⁾، فالنظرية الأولى هي ما تسمى بنظرية الإرادة حيث أنه لا يمكن تحميل المجرم مسؤولية النتيجة التي تحققت إلا إذا كان ينوي تحقيق النتيجة ولديه إرادة للفعل المجرّم، أي أن لديه إرادة الفعل وإرادة النتيجة، أما النظرية الأخرى فإنها تتمثل في إرادة الفعل المجرّم مع العلم بالنتائج التي يمكن أن تترتب على ذلك السلوك.

أما بالنسبة للمشرع الأردني ومن خلال تحليلنا لنص المادة (63) من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 فإننا نجد بأن المشرع الأردني تبنى النظرية الأولى وهي نظرية الإرادة، حيث نجد أن نص المادة ينصرف إلى إرادة الفاعل للجريمة دون الاكتراث بعناصر تلك الجريمة، ويفهم من ذلك أن الإرادة يجب أن تتجه إلى الفعل والنتيجة.

لذا يتوجب لتوافر الركن المعنوي أن تتجه إرادة الفاعل إلى الفعل المكون للجريمة وإلى النتيجة الجرمية، وذلك حسب أحكام قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960.

ثالثاً: الركن القانوني:

(1) أبو عامر، محمد زكي. مرجع سابق. ص 176.

أما بالنسبة للركن الثالث من أركان الجريمة فإنه يتمثل في الركن القانوني أو ما يسمى بالركن الشرعي للجريمة، وهو الذي يقتصر على القواعد الجنائية الموضوعية التي تحدد الأفعال التي تعتبر جرائم وتقرر العقوبات المناسبة لها، حيث تقسم القواعد الجنائية بدورها إلى قواعد شكلية وقواعد موضوعية.

- **القواعد الشكلية:** هي عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تضعها السلطة المختصة والتي تحدد بدورها مجموعة الإجراءات التي تتبع من لحظة ارتكاب الجريمة حتى المحاكمة وتنفيذ الحكم حيث تتمثل في إجراءات التحقيق والتفتيش والبحث والتحرّي والأجهزة المختصة بذلك، إضافة إلى بيان الإجراءات التي تتبع أمام المحاكم المختصة، وتسمى هذه الإجراءات بالفقه القانوني بقانون أصول المحاكمات الجزائية، والذي كان يطبق لدينا في الضفة الغربية، وهو قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني رقم 9 لسنة 1961م قبل صدور قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001م وتطبيقه.

- **القواعد الموضوعية:** أما بالنسبة للقواعد الموضوعية فهي مجموعة من القواعد القانونية التي تحدد ما هي الأفعال المجرّمة وما هي العقوبات المقررة لكل جريمة من هذه الجرائم، وهي ما تسمى بالفقه القانوني بقانون العقوبات، والجهة المختصة بتحديد تلك الجرائم والعقوبات المقررة لها هي السلطة التشريعية الممثلة للشعب والمتمثلة لدينا في فلسطين بالمجلس التشريعي الفلسطيني.

وقد أقر إعلان حقوق الإنسان والمواطن المعلن من قبل المجلس القومي الفرنسي عام 1789م في المادة (7) منه انه [لا يمكن اتهام أي إنسان أو القبض عليه أو حبسه إلا في الحالات المحددة في القانون ووفقاً للأوضاع التي ينص عليها...].

أما المادة (8) من نفس الإعلان فقد نصت على أن [على القانون أن لا يقيم سوى العقوبات الضرورية حصراً وبداهةً، ولا يمكن معاقبة أي إنسان إلا وفقاً لأحكام القانون القائم والصادر في وقت سابق لوقوع الجريمة والمطبق بصورة شرعية].

أما الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام 1948م فقد نص في المادة (11) منه على أن [1] كل شخص متهم بجريمة بريء إلى أن يثبت ارتكابه لها قانوناً في محاكمة علنية تكون قد وفرت له فيها جميع الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه. (2) لا يبدان أي شخص بجريمة بسبب أي عمل أو امتناع عن عمل لم يكن في حينه يشكل جرماً بمقتضى القانون الوطني أو الدولي، كما لا توقع عليه أية عقوبة أشد من تلك التي كانت سارية في الوقت الذي ارتكب فيه الفعل الجرمي.

كما أن الخالق سبحانه وتعالى في كتابه العزيز نص على مبدأ الشرعية حيث قال تعالى: "وما كنا معذبين حتى نبعث⁽¹⁾ رسولا"، فالخالق سبحانه وتعالى يبين في كتابه العزيز أنه لا يعاقب أي إنسان حتى نبين له ما هي الأفعال المشروعة وما هي الأفعال غير المشروعة، لذا فإن مبدأ الشرعية وجد في صوره الأولى بأحكام الشريعة الإسلامية قبل أية شريعة أو قانون آخر⁽²⁾.

أما لدينا في فلسطين فإن القانون الأساسي الفلسطيني الساري المفعول ابتداءً من تاريخ 2002/7/7 نص في المادة (115) على ما يلي [العقوبة شخصية، وتمنع العقوبات الجماعية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لنفاذ القانون] إذ إننا نجد المشرع هنا نص على مبدأ الشرعية بصريح العبارة حيث تمثل ذلك المبدأ بأنه جريمة ولا عقوبة إلا بنص القانون.

كما نص قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 في المادة الثالثة منه على أن [لا يقضي بأية عقوبة لم ينص القانون عليها حين اقتراف الجريمة، وتعتبر الجريمة تامة إذا تمت أفعال تنفيذها دون النظر إلى وقت حصول النتيجة] كما أن محكمة التمييز الأردنية نصت في قرارها رقم 76/54 ص 1636 سنة 1976 جزءاً على أن من المبادئ القانونية المقررة أنه إذا كانت الدعوى وقت ظهور القانون الجديد الذي غير الاختصاص قد بت فيها من المحكمة المنصوص عليها في القانون القديم ولو بحكم غير مبرم فإن هذا القانون لا يكون له أثر رجعي عليها.

(1) الآية رقم (14) من سورة الإسراء..

(2) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص 125.

المطلب الثالث: تقسيمات الجرائم

تقسم الجرائم إلى عدة تقسيمات فهناك تقسيمات للجريمة حسب جسامة العقوبة ومن هنا تقسم إلى جنايات وجنح ومخالفات حسب جسامة تلك الجريمة.

كذلك توجد عدة تقسيمات للجرائم تختلف باختلاف زاوية التقسيم، حيث تتمثل هذه التقسيمات في جرائم مضرة بالمصلحة العامة وجرائم مضرة بالمصلحة الخاصة وجرائم وقتية وجرائم مستمرة إضافة إلى جرائم بسيطة وجرائم الاعتداء، وجرائم إيجابية وجرائم سلبية و سنقوم بتوضيح كل تقسيم من هذه التقسيمات والتركيز على الزاوية التي بناءً عليها تم هذا التقسيم.

1- جرائم مضرة بالمصلحة العامة وجرائم مضرة بالمصلحة الخاصة.

تقسم الجرائم من حيث الموضوع (الحق) المعتدى عليه إلى جرائم مضرة بالمصلحة العامة وجرائم مضرة بالمصلحة الخاصة، فإذا مس الاعتداء مصلحة خاصة اعتبرت الجريمة مضرة بالمصلحة الخاصة، وإذا مس الاعتداء مصلحة عامة اعتبرت الجريمة مضرة بالمصلحة العامة، إلا أننا لو دققنا في جميع الجرائم من حيث الآثار التي تترتب عليها نجد أنها مضرة بالمصلحة الاجتماعية العامة، والدليل على ذلك أنه حتى في النوع الثاني من الجرائم والتي تمس حقاً خاصاً لشخص معين، فإن هناك تمثيلاً للمجتمع أمام اللجان المختصة، إلا أن الأمر الحاسم في ذلك هو أن الضرر وجه مباشرة أو غير مباشرة إلى الدولة والمصلحة العامة، فإذا وجه مباشرة إلى الدولة والمصلحة العامة اعتبر مضراً بالمصلحة العامة، أما إذا كان يمس مصلحة الأفراد مباشرة فإن الجريمة تعتبر مضرة بمصلحة خاصة⁽¹⁾، إلا أن الباحث يرى أن هذا التقسيم ليس له أية أهمية من الناحية العملية على المستوى العام، إذ إن الدولة تكون قد تضررت في كلتا الجريمتين حتى لو كانت تمس بمصلحة خاصة. حيث يتوجب أن يتم هذا التقسيم بتشديد العقوبات على تلك الجرائم التي تمس المصالح العامة لما لها من آثار سلبية على المجتمع والدولة.

(1) عبد الملك، جندي: الموسوعة الجنائية. مج3. بيروت: دار إحياء التراث العربي. ص47.

2- الجرائم الوقتية والجرائم المستمرة:

يقصد بالجريمة الوقتية أو الآنية بأنها تلك الجرائم التي تقع وتنتهي بنفس اللحظة دون أن تستمر في حدوثها لفترة معينة، فهي الجرائم التي تحدث ضمن مدة محددة أو قصيرة كما هو الحال في جريمة القتل أو السرقة أو الجرح والتزوير، حيث أن هناك فترة قصيرة بسيطة تفصل ما بين فعل الاعتداء والنتيجة التي تحققت حيث يتم القتل في لحظة معينة. ومعظم الجرائم التي ترتكب هي من نوع الجرائم الوقتية⁽¹⁾ وقد يتكون السلوك الإجرامي في فعل واحد، كما أنه يمكن أن يتكون من أفعال متلاحقة، وتسمى بالجريمة المتتابعة⁽²⁾ كما في حالة قيام العامل بسرقة أموال رب العمل على دفعات مختلفة وفي وقت زمني مختلف.

أما بالنسبة للجرائم المستمرة فإنها تلك الجرائم التي يستغرق تحقيقها كافة بعناصرها زمناً معيناً يتناسب مع طبيعة تلك الجريمة، فالاستمرار في السلوك الإجرامي هو الطابع المميز لهذا النوع من الجرائم، ومن أمثلتها في قانون العقوبات الأردني ما ورد بنفس المادة (83) منه [فيما خلا الحالة المنصوص عليها في الفقرة (هـ) من المادة (80) من هذا القانون من أقدم وهو عالم بالأمر على إخفاء الأشياء الداخلة في ملكية الغير التي نزع أو اختلست أو حصل عليها بارتكاب جنائية أو جنحة، عوقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنتين وبغرامة لا تتجاوز الخمسين ديناراً]، لذا فإن سلوك الإخفاء للأشياء المسروقة هو سلوك مستمر، وبالتالي تعتبر هذه الجريمة مستمرة.

وتقسم الجرائم المستمرة إلى جرائم ثابتة وجرائم متتابعة⁽³⁾، حيث تبقى الحالة الجنائية وتستمر بغير حاجة إلى تدخل جديد من جانب الجاني مدة أخرى كما هو الحال في البناء بأرض الغير عن قصد، أما النوع الثاني فإنه يشترط لاستمرارها حصول فعل معين من الجاني كما هو في حال استمرار الجاني بحبس شخص ما. إلا أن البعض من الفقهاء يستبعد ما يسمى بالجرائم المستمرة استمراراً ثابتاً⁽⁴⁾ والسبب حسب وجهة نظر أصحاب هذا الرأي هو حصول هذا الفعل

(1) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص 113.

(2) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص 226.

(3) عبد الملك، جندي. مرجع سابق. ص 30.

(4) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص 114.

خلال فترة زمنية بسيطة ومنتهية، إلا أن هذا الرأي يمكن أن يكون صائباً أحياناً كما في حالة البناء على أرض الغير والانتهاك منه، لكنه لا يكون صائباً في بعض الحالات خاصة عندما يستمر الفعل المكون للجريمة، كما لو بدأ في حفر البئر بأرض الغير وقام بتسرب المياه العادمة إليه، فإنه يتميز هنا بكونه فعلاً مستمراً وليس ثابتاً.

3- الجرائم البسيطة وجرائم الاعتداء.

يقصد بالجرائم البسيطة أنها تلك الجرائم المتكونة من فعل واحد ينتهي بانتهاء ذلك الفعل حيث لا يشترط فيه التكرار، وقد يكون هذا الفعل إيجابياً كما أنه قد يكون سلبياً ومن الممكن أن يكون فعلاً مستمراً أو غير ذلك، ومعظم الجرائم من نوع الجرائم البسيطة مثل القتل أو السرقة أو التزوير⁽¹⁾، فهذه الجرائم لا يشترط تكرارها كما لو قام الجاني بقتل شخص ما فإنه يعد مرتكب جريمة قتل، وإذا ارتكب جريمة قتل أخرى طبقت عليه أحكام التكرار، وتبقى جريمة بسيطة⁽²⁾، أما المقصود بجريمة الاعتداء فهي تلك الجرائم التي لا يكفي لقيامها توافر الركن المادي مرة واحدة، لأن هذا الفعل لا يكفي للكشف عن إرادة الجاني، إذ يشترط تكرار وتعدد الأفعال، ولمعرفة ما إذا كانت الجريمة بسيطة أم من جرائم الاعتداء يجب الرجوع إلى تعريفها القانوني⁽³⁾، وذلك من خلال بيان المشرع لهذه الجرائم وتعداده لها، حيث نجد أن المشرع الأردني في المادة (315) فقرة (2) من قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960 نص على جريمة اعتياد معاشرة من كانت بغياً حيث نصت [2- إذا ثبت على شخص ذكر أنه يساكن بغياً أو أنه اعتاد على معاشرتها، أو أنه يسيطر أو يؤثر على حركاتها بصورة يظهر معها أنه يساعدها أو يرغمها على مزاوله البغاء مع شخص آخر أو على مزاولته بوجه عام يعتبر أنه يعدل في معيشتة على كسب البغي وهو عالم بذلك، إلا أن يثبت خلاف ذلك].

(1) نعم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص 118.

(2) نعم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص 118.

(3) عبد الملك، جندي. مرجع سابق. ص 41.

4- الجرائم الايجابية والجرائم السلبية.

تقسم الجرائم من حيث طبيعة السلوك المكون للجريمة إلى جرائم إيجابية، وأخرى سلبية، فالمقصود بالجريمة الايجابية هي الجريمة التي تتكون من فعل يقوم به الجاني بنشاط إيجابي يعاقب عليه القانون مثل جريمة القتل أو السرقة وإساءة الأمانة والاعتصاب، وغيرها من الجرائم التي يشترط أن يتوافر فيها فعل إيجابي يباشره الجاني، والجرائم الإيجابية هي من أكثر الجرائم وقوعاً على أرض الواقع⁽¹⁾ أما المقصود بالجرائم السلبية فهي التي يمتنع فيها الجاني عن القيام بفعل أوجب القانون القيام به وإلا تحمل العقاب حيث تسمى بجرائم الامتناع⁽²⁾ حيث يمتنع فيها المجرم عن تنفيذ الفعل المطلوب منه تنفيذه كما لو امتنعت الأم عن إرضاع ابنها حتى الموت أو لو امتنع الطبيب عن إسعاف المريض مما أدى إلى وفاته، ويشترط لتحقيق جريمة الامتناع أن يكون الشخص مكلفاً بالقيام بذلك الفعل، فإذا لم يكن مكلفاً بالقيام به فإنه لا يعتبر مرتكب جريمة امتناع إلا أن الباحث يرى أن هناك خلافاً في ذلك في حالة امتناع الطبيب عن علاج المريض وسبب الطبيب في ذلك أنه خارج نطاق العمل فهل نستطيع أن نعتبره مرتكباً لجريمة قتل مثلاً أو جريمة امتناع، هذا بالإضافة إلى امتناع الأم عن إرضاع طفلها وهي لا تعلم أن إرضاع الطفل من شأنه أن يؤدي إلى إصابته بمرض أو وفاته.

وهناك تقسيمات أخرى للجرائم حيث تقسم إلى جرائم متلبس بها وجرائم غير متلبس بها، ويقصد بالنوع الأول ذلك النوع من الجرائم التي يتم القبض على الجاني بنفس لحظة ارتكاب الجريمة، وتظهر عليه آثار الفعل أو السلوك الإجرامي، أما الجرائم غير المتلبس بها فهي الجرائم التي لا يتم القبض على المجرم داخل مسرح الجريمة، ويتم القبض عليه بعد الانتهاء من ارتكاب الجريمة بفترة قد تطول أو تقصر حسب ظروف تلك الجريمة، إلا أن هذا التقسيم للجرائم غير دقيق لأننا لو تتبعنا ظروف كل جريمة على حده لوصلنا إلى تقسيم عديدة للجرائم وإلى مسميات مختلفة لكل جريمة أو لكل مجموعة من الجرائم، لذا فإن تقسيم

(1) عبد الملك، جندي. مرجع سابق. ص26.

(2) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص110.

الجرائم إلى متلبس بها وغير متلبس بها أمر يرجع إلى ظروف تلك الجرائم وإلى حيثيات تلك الجريمة، ويمكن إلى كفاءة الأجهزة المختصة أيضاً حيث يمكن أن تلعب دوراً في تكيف الجريمة، لذا فإن التقسيم لا يرجع إلى طبيعة الجريمة أو إلى أي عنصر من عناصرها بقدر ما يرجع إلى ظروفها.

المبحث الثاني: الجريمة الضريبية:

المطلب الأول: تعريف الضريبة وقواعدها

لقد تناول الباحث هذا المطلب في قسمين، حيث اشتمل القسم الأول منه على تعريف الضريبة وبيان مكوناتها، أما القسم الثاني فقد تناول فيه الباحث أهم القواعد الضريبية.

أولاً: تعريف الضريبة:

لقد تغير مفهوم الضريبة بتغير الزمن فقد كانت الجماعات البشرية في الماضي تعيش ضمن مجتمعات قبلية عشائرية دون أن تكون منظمة بالشكل الذي عليه الدولة الحديثة اليوم، و كان الأفراد يدافعون عن القبيلة دون أن يكون هناك التزامات أخرى من هؤلاء الأفراد تجاه القبيلة، واستمر هذا الوضع على ما هو عليه إلى أن وصل مفهوم الضريبة إلى ما هو عليه الآن، إذ مر بعدة مراحل من ضمنها عصر الإمبراطورية الرومانية حيث إن النظام الضرائبي الذي كان متبعاً في ذلك الوقت يشبه النظام الضرائبي في الدول الحديثة بوقتنا الحاضر⁽¹⁾ و يفهم من ذلك أن هناك تنظيمًا مشابهاً لما هو متبع في وقتنا الحاضر من ضرائب، إلا أن المأخذ على ذلك النظام الضريبي هو عدم وجود ضمان سياسي بالإضافة إلى أن بعض المبادئ المعروفة في وقتنا هذا لم تكن موجودة في ذلك العصر مثل مبدأ المساواة⁽²⁾ ولكن مع ذلك استمر مفهوم الضريبة بالتطور إلى أن وصل إلى ما هو عليه الآن من مفهوم له أركانه وعناصره المتعارف عليها، وله تقسيماته المختلفة.

لذا فإن البعض عرف الضريبة (بأنها مبلغ من المال تجبيه الدولة جبراً دون مقابل لتغطية النفقات العامة⁽³⁾)، إلا أن هذا التعريف لا يشمل معنى الضريبة بأركانها وعناصرها إذ إن هذا التعريف تنقصه الدقة والسبب أنه يجيز الضريبة بكل الأموال المنقولة وغير المنقولة إضافة إلى أنه يجيز الضريبة بالأموال النقدية والعينية لأن المعرف لم يحدد طبيعة هذا المال،

(1) سلوم، حسين: المالية العامة القانون المالي والضريبي. ط1. بيروت. دار الفكر العربي. 1990. ص63.

(2) المرجع السابق. ص 63.

(3) هويدي، عبد الجليل: المالية العامة. الطبعة الثانية. مصر: دار الفكر العربي. 1983. ص198.

هذا بالإضافة إلى أن هذا التعريف يجيز استرداد تلك المبالغ في جميع الحالات على عكس ما هو متبع في وقتنا الحاضر إذ إن مبلغ الضريبة يؤدي بصورة نهائية. إذ لا يستطيع المكلف أن يسترجع ما يؤديه من مبلغ الضريبة إلى الخزنة العامة إلا في بعض الحالات التي حددها قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 في المادة (66) منه بما تسمى بالرديات والتي وردت في البند الأول من المادة المذكورة بـ (رد المقدار الزائد من الضريبة المدفوعة إذا ثبت لمأمور التقدير بصورة تقنعه أن شخصاً من الأشخاص قد دفع عن أية سنة من سنوات التقدير بطريق الخصم أو خلافه مقداراً من الضريبة يزيد عن المبلغ الصحيح المستحق عليه فإن من حق ذلك الشخص أن يسترد المبلغ الزائد الذي دفعه، ويصدر مأمور التقدير شهادة بالمبلغ الواجب رده، ومن ثم يوعز إلى مكتب المالية لدى تسلمه هذه الشهادة برد المبلغ المذكور فيها).

وأخيراً نجد أن الهدف من الضريبة حسب التعريف السابق هو الهدف المالي والمتمثل في تغطية النفقات العامة. و لم يعد هدف الضريبة يقتصر على الهدف المالي إذ إن هناك أهدافاً أخرى اجتماعية واقتصادية تتحقق من فرض الضرائب وتحصيلها.

وهناك تعريف آخر للضريبة على لسان الأستاذ غاستون جاز الذي عرف الضريبة بأنها (تأدية نقدية تفرضها السلطة على الأشخاص وتجبها منهم بصورة نهائية دون مقابل من أجل تغطية الأعباء العامة)⁽¹⁾، أما الدكتور حسين سلوم فقد عرّف الضريبة بأنها عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إلى الهيئات العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل ما دفعه⁽²⁾، وهناك من يعرف الضريبة بأنها عبارة عن فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها على مقتضى أيديولوجياتها⁽³⁾ إلا أن ما يؤخذ على هذا التعريف كونه يبين أن سبب اللجوء إلى الضرائب هو تحقيق الدولة لأهدافها، ولم يحدد هذا التعريف ما هي وسيلة الدولة لوضع تلك الضرائب، و لم يبين أنها تفرض بموجب قانون أو بموجب قرارات وما هي الجهة المختصة بذلك من قبل الدولة.

(1) سلوم، حسين: مرجع سابق. ص 65.

(2) المرجع السابق، ص 65.

(3) البطريق، يونس أحمد: المالية العامة. بيروت: دار النهضة العربية. بيروت. 1984. ص 50.

وبناءً على ذلك فإن الباحث يعرف الضريبة أنها عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة بواسطة السلطة المختصة في صورة قانون على المكلفين بأداء تلك الضريبة وفقاً للشروط المتوفرة في هؤلاء المكلفين ووفقاً لقدراتهم بصورة نهائية غير قابلة للاسترداد ودون مقابل مباشر وذلك لتغطية الأعباء العامة ولتحقيق الأهداف المختلفة لتلك الدولة.

لذا نستطيع أن نفسر ونحلل بعض التعريفات السابقة للضريبة فنجد أنها تركز على كون الضريبة مبلغاً نقدياً وليس عينيّاً ومفروضاً على المكلفين بأداء ذلك المبلغ للخرينة العامة، هذا بالإضافة إلى كون تلك الفريضة نهائية وتفرض دون مقابل، ولا يعود فرضها بالنفع المباشر على المكلفين بها.

لذا فإننا نستطيع من خلال التعريفات السابقة أن نبين عناصر الضريبة والتي يجب توافرها مجتمعة لكي يكون هناك ضريبة بمعناها المتعارف عليها، وهي تتمثل في:

1- اقتطاع نقدي: إن أهم ما يميز الضريبة أنها فريضة نقدية، حيث تفرض على المكلفين بها بصورة نقدية وليس عينية على خلاف ما كانت عليه في المجتمعات القديمة والاشتراكية حين كانت تفرض بصورة عينية على صورة التزامات تعاونية بتسليم الدولة جزءاً من المحصول بأسعار تقل عن سعر التكلفة، وكذلك الأمر في الصين⁽²⁾ حيث كانت الضرائب تجبى بصورة عينية على شكل جزء من المحصول أو على شكل عمل يقوم به المكلف للدولة مثل الخدمة العسكرية، إلا أن هذا الأمر خلق الكثير من الصعوبات أمام الدولة التي ازدادت التكاليف عليها، ذلك لأن الدولة بدأت تتحمل تكاليف زائدة لخزن تلك الأموال كما أنها أصبحت تحتاج إلى أماكن لخزن تلك الأموال هذا بالإضافة إلى أن جزءاً من تلك المحاصيل قابل للتلف أو قابل لتغيير هيئته ووضعه لذا، ولتلك الأسباب بدأت الدول تفرض الضريبة بصورة نقدية لتحقيق الأهداف المنشودة من فرض تلك الضرائب.

(2) البطريق، يونس أحمد. مرجع سابق. ص 51.

2- تفرض بصورة جبرية: إضافة إلى كون الضريبة نقدية، فإنها تفرض بصورة جبرية على المكلفين بها، إذ إنه لا يجوز لأي مكلف بها أن يتهرب من أدائها أو أن يكون مخيراً في أدائها من عدمه، و يعتبر كل متهرب من أدائها مرتكباً لجريمة تهرب ضريبي، ويستحق العقوبات الواجبة والمحددة بموجب القوانين المختصة، ومن ضمنها قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 لذا فإن الضريبة تفرض بصورة جبرية على المكلفين، وهي تختلف بذلك عن غيرها من الالتزامات المالية كالرسم مثلاً الذي لا يقوم بأدائه إلا من يعمل على تنفيذ معاملته معينة، و يكون مخيراً في ذلك من عدمه على خلاف الضريبة.

3- تفرض بصورة نهائية: ومعنى ذلك بأنه لا يستطيع المكلف الذي أدى الضريبة أن يسترد ما قام بأدائه مهما كانت الظروف والأحوال، إذ إن الضريبة تدفع بصورة نهائية فلا يستطيع المكلف بها أن يسترد ما دفعه للخرينة العامة، و يعتبر ذلك من ضمن الإيرادات العامة، وأن ذلك الفرد (المكلف) قام بأداء ما يتوجب عليه، إلا أن هناك استثناء من ذلك وهو ما يندرج تحت اسم الاعتراض الضريبي⁽¹⁾ وهو ما يسمى بالقانون الساري المفعول (قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964) بالرديات حيث سبق وأن عرفناها بنص المادة (66) منه.

4- تفرض الضريبة دون مقابل: إن أهم ما يميّز الضريبة بأنها لا تعود بنفع مباشر على المكلف بها حيث إنها تعود بمنفعة غير مباشرة عليه من خلال الخدمات التي تقدمها الدولة له، فلا يتوقع المكلف أنه سيكون له دخل مباشر من الضريبة كما هو في حال المكلف إذا ما كان موظفاً فإنه لا يتوقع أن تعود بالنفع المباشر، بل تعود عليه بالنفع غير المباشر.

5- تفرض لتحقيق أهداف الدولة: حيث إنه لم يعد هدف الدولة من الضرائب مالياً فقط بل أصبح للدولة مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في:

أ- الهدف المالي: إذ تعمل الضرائب كما هو الحال في غيرها من الإيرادات العامة على تحقيق أكبر إيراد للدولة لكي تستطيع أن تسد الأعباء العامة.

(1) الحاج، طارق: المالية العامة. ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. 1999. ص47.

ب- الهدف الاجتماعي: حيث تعمل الضرائب على تحقيق الأهداف الاجتماعية، والتي يمكن أن تتمثل في التحكم بالنسل من خلال فرض الضرائب على السلع الكمالية وعن طريق تطبيق النظام التصاعدي⁽¹⁾ في فرض الضرائب، كما تعمل الضرائب على الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة مثل فرض الضرائب على الكحول والدخان للحد من استعمالها كما تعمل الضرائب على الحد من مشكلة الإسكان، وذلك فيما يتمثل بالضرائب على المسقفات.

ج- الهدف الاقتصادي: تستخدم الضريبة لتشجيع بعض القطاعات وذلك عن طريق الإعفاء من الضرائب كما هو الحال في إعفاء القطاع الزراعي من الضرائب، هذا بالإضافة إلى حماية الاقتصاد الوطني بفرض ضرائب جمركية على الواردات وكذلك بفرض ضرائب جمركية على الصادرات التي لا ترغب الدولة أن تخرجها للخارج، لأن إخراجها يؤدي إلى ارتفاع أسعارها بصورة تضر بالاقتصاد الوطني.

كما أنه من ضمن الأهداف الاقتصادية أيضاً ما يؤدي إلى زيادة الاستثمارات وذلك بإعفاء بعض شركات الاستثمار من ضريبة مصاريف التأسيس ونستطيع أن ندرك ذلك من خلال مراجعتنا لنصوص قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998 حيث إن ذلك القانون يعفي الكثير من المؤسسات الاستثمارية من الضرائب.

إلا أنه يؤخذ على هذا القانون (وإن كان يشجع الاستثمار إلا) أنه يضر بالاقتصاد الوطني وخاصة فيما يتعلق بإعفاء الشركات متعددة الفروع من الضرائب بحجة أنها تساعد على دعم الاقتصاد الوطني، أو حتى الشركات التي تحتكر السوق بسبب تعدد فروعها، لذا فإن ذلك يؤدي إلى الأضرار بالاقتصاد الوطني خاصة إذا ما فرضت الضريبة على بعض الشركات الصغيرة، لذا فإن الأهداف الاقتصادية يمكن إجمالها في مايلي:-

1- أهداف متعلقة في قطاعات اقتصادية معينة أو المتعلقة في قطاع مدخلات الإنتاج.

(1) النظام التصاعدي: يقصد به أن يتم فرض الضريبة على المكلف حسب دخله، فإذا زاد دخله زادت الضريبة وإذا نقص نقصت الضريبة.

2- أهداف متعلقة بالالتزامات الاقتصادية كما هو الحال في الركود الاقتصادي.

3- أهداف متعلقة بالاستثمار الاقتصادي من حيث التشجيع أو الحد منه.

ثانياً: قواعد الضريبة:

هناك مجموعة من القواعد التي تحكم فرض الضرائب وتطبيقاتها، حيث أن وضع تلك القواعد من شأنه أن يساعد على تحقيق أغراض الضريبة وأهدافها، وهي تتمثل في:

1- قاعدة العدالة: يقصد بالعدالة أن الضرائب تراعي ظروف كل مكلف حيث إن فرض الضريبة يراعي ظروف كل مكلف على حده، لذا فإن الضرائب التي تفرض على المكلف الذي يحقق دخلاً يعادل 1000 دينار أردني تختلف عن الضريبة التي تفرض على مكلف دخله يعادل 600 دينار أردني، وذلك بعد تطبيق نظام التصاعد في فرض الضرائب، وقد أكد آدم سميث في كتابه على هذا المبدأ والذي جاء فيه "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لقدرتهم النسبية بقدر الإمكان"⁽¹⁾ لذا فإن من يحقق دخلاً كبيراً يساهم بجزء كبير من الضرائب، كما أنه يتمتع بالأمن وكذلك بخدمات تتناسب مع أمواله ومدى مساهمته بالأعباء الضريبية.

كما يفسر علماء المالية العامة العدالة الضريبية بكونها ضريبة عامة وموحدة ويقصد بالعمومية أن تفرض على جميع الأشخاص والأموال، أما العمومية فيقصد بها أن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة للجميع⁽²⁾. أي أن الضريبة تفرض وتوزع أعباؤها وفقاً لمقدرة المكلف مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، من حيث عدد أفراد الأسرة ومن حيث السكن ومن حيث الالتزامات الأخرى مثل إعالة الوالدين، والإنفاق على طالب جامعي وما إلى ذلك.

(1) هويدي، عبد الجليل. مرجع سابق. ص 207.

(2) هويدي، عبد الجليل. مرجع سابق. ص (208، 209).

2- اليقين: يقصد باليقين أن تكون الضريبة واضحة المعالم من حيث المقدار وموعد الدفع وبيان كيفية الدفع للمكلفين بالضريبة، كما يتوجب أن يبين قانون الضريبة إجراءات التظلم حتى يستطيع أن يحصل على حقوقه بالكامل ويتعرف على الواجبات الملقاة عليه وعلى أمواله، لأن عدم اليقين وعدم الوضوح من شأنه أن يلحق ظلماً كبيراً بالمكلفين من حيث تلاعب الإدارة الضريبية بالقانون وتفسير نصوصه بما يحقق مصالحها دون الاعتراف بظروف المكلف الشخصية والعائلية لذا فإنه يتوجب لتحقيق اليقين توافر أمرين:

أ- أن تكون تشريعات الضريبة واضحة المعالم والنصوص دون أن يكون هناك مجال لتأويل تلك النصوص إلى معانٍ أخرى، تضر بمصالح المكلف وتخضع لرحمة الإدارة الضريبية.

ب- أن تكون القوانين والتشريعات المالية في متناول الجميع دون وجود أي ضوابط على ذلك حتى يتمكن الجميع من معرفة ما له وما عليه.

ويرى الباحث لحل هذه الإشكالية أن يتم وضع شروحات تفسيرية وتوضيحية للقوانين المالية والضريبية، وإن كان يرى أن ذلك يتم بإنشاء دار لتفسير القوانين من الأخصائيين.

3- الملاءمة: يقصد بالملاءمة أن تراعي الضريبة ظروف المكلف في الوقت والطريقة⁽¹⁾ بمعنى أنه لا يتم فرض ضريبة على مكلف من شأنها أن تؤدي به إلى عدم الالتزام بأداء دين الضريبة وإلى التهرب من أدائها، ويجب توفير ظروف ملائمة تتناسب مع ظروف كل مكلف وبصورة خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطرق إجراءاته، وقد رأى آدم سميث أن الضرائب على الاستهلاك هي من أكثر الضرائب ملاءمة⁽²⁾، والسبب في ذلك يرجع إلى أن المستهلك يدفع الضريبة عند قيامه بالإنفاق إذ يقوم بدفع الضريبة خلال قيامه بعملية شراء السلعة، إلا أن الباحث يرى عكس ذلك، لأن من شأن هذه الضريبة أن تزيد من العبء على المكلف خاصة بعد ارتفاع سعر السلعة نتيجة الضريبة المفروضة عليها.

(1) الحاج، طارق. مرجع سابق. ص52.

(2) سلوم، حسين. مرجع سابق. ص78.

لذا فإن الإدارة الضريبية لا تراعي مدى حاجتها إلى المال ووقت الحاجة إليه وإنما تنظر إلى ملائمة وقت التحصيل، ونلاحظ أن أهم ما يميّز ضريبة الدخل أنها سنوية إذ إن المكلف يحاسب بشكل سنوي في حال الوضع الطبيعي وفي ذلك مراعاة لظروف المكلف.

4- الاقتصاد في النفقة: يقصد في تنظيم جباية الضرائب أن تحصل بأقل تكلفة ممكنة، حيث أن الضرائب تجمع حصيلة ليست بسيطة للخرينة بأقل تكاليف ممكنة، فليس من الممكن أن تكون هذه الضرائب أقل بكثير من المبالغ المنفقة لجمع تلك الضرائب، لأن ذلك يعني خسارة على الدولة حيث يؤدي بدوره إلى عدم تحقيق الهدف المالي للدولة.

ويتمثل الاقتصاد بالإنفاق في ضرورة اختيار أفضل الإجراءات لربط دين الضريبة وتحصيله بأقل نفقة ممكنة سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو بالنسبة للمكلف، بحيث يتم فرض أساليب من شأنها أن تقلل الحاجة للموظفين، وفي وضع الرجل المناسب في المكان المناسب، وبالتالي عدم تحميل المكلف بأعلى قدر من الضريبة بمبلغ يزيد عن المفروض عليه. حتى لا تؤدي هذه النفقات بشكل مجتمع إلى تشكيل خسارة وعدم جدوى للضرائب المفروضة لأن تلك الضرائب تشكل خسارة للخزائن وليس العكس.

المطلب الثاني: تعريف الجريمة الضريبية وأركانها:

سوف يقوم الباحث بتقسيم هذا المطلب إلى قسمين إذ يتضمن القسم الأول تعريف الجريمة الضريبية ثم يتناول أركان الجريمة الضريبية في القسم الثاني.

أولاً: تعريف الجريمة الضريبية:

قبل الخوض في تعريف الجريمة الضريبية لابد من تعريف الجرائم الاقتصادية بشكل عام على اعتبار أن الجريمة الضريبية صورة من صور الجرائم الاقتصادية.

وقد عرفها البعض أنها تلك الجرائم المخالفة للسياسة الاقتصادية للدولة⁽¹⁾ حيث إن المفهوم من تلك الجرائم بأنها تلك التي تخالف السياسة الاقتصادية للدولة، إلا أن الباحث يرى أن ذلك التعريف غير شامل، وذلك لأن السياسة الاقتصادية مصطلح عام وشامل إضافة إلى أن السياسة الاقتصادية لدولة ما تختلف من فترة إلى أخرى، فلو افترضنا أن التشريع المالي أو حتى قانون العقوبات الساري يجرّم فعلاً ما فإنه بتغيير سياسة الدولة الاقتصادية سيختلف تكييف ذلك الفعل، كما هو الحال لو أن السياسة الاقتصادية لدولة ما اتجهت إلى منع تصدير منتج ما بسبب الحاجة إليه وترتب على كل من يقوم بذلك عقوبات معينة، فإن الأمر يختلف لو سمح بتصدير تلك السلعة، ولكن الشيء الذي يثير التناقض هو أن تصدير تلك السلعة حسب نصوص القانون المالي يعتبر جريمة، هذا بالإضافة إلى اختلاف السياسة الاقتصادية مندولة إلى أخرى وهذا مما خلق نوعاً من التحفظ لدى الفقهاء⁽²⁾.

إلا أننا نستطيع أن نعرف الجرائم الاقتصادية أنها تلك الأفعال أو الامتناع عن الأفعال التي من شأنها أن تؤثر على الاقتصاد القومي بصورة مباشرة، وتتمثل في جرائم المنافسة غير المشروعة وجرائم التهرب الضريبي، الجرائم التموينية، وجرائم الاحتكار، وتمتاز هذه الجرائم بأنها غير محصورة في نصوص قانون معين إذ إن كل جريمة تقع ضمن نصوص القانون الخاص بها فعلى سبيل المثال نص قانون ضريبة الدخل على جريمة التهرب الضريبي، كما ينص قانون الجمارك على جريمة التهرب الجمركي، وينص قانون تشجيع الاستثمار على بعض الجرائم الخاصة بذلك إضافة إلى وجود العديد من القوانين التي تنص على تلك الجرائم من ضمنها على سبيل المثال قوانين المصارف وقانون سلطة النقد وقانون السوق المالي، كما أنها تتميز بأنها شبه مستقلة عن ما ورد في نصوص قانون العقوبات باستثناء بعض الجرائم التي نص عليها ذلك القانون والتي لها صلة بالاقتصاد.

(1) الحيارى، معن: جرائم التهرب الجمركي. دراسة مقارنة. (رسالة ماجستير)، ط1. عمان: دار الثقافة. 1997. ص21.

(2) المرجع السابق. ص21.

هذا بالإضافة إلى أن مصدر تلك الجرائم كما سبق وأن وضحنا لم يقتصر على القوانين بل قد يمتد ليشمل الاتفاقيات والأنظمة⁽²⁾، ولكن يشترط أن تطبق بموجب قانون لأنه - كما سبق وأن ذكرنا - جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني.

كما أننا لو دققنا في طبيعة الجرائم الاقتصادية لوجدناها تختلف عن الجرائم العادية الأخرى حيث نلاحظ أن الجرائم الاقتصادية ذات أثر سلبي على الاقتصاد القومي والوطنية، أما بالنسبة للجرائم الأخرى فإن أثرها يختلف باختلاف تلك الجرائم، فجريمة القتل مثلاً تؤثر على استقرار المجتمع وأمنه كما أن لها آثار تختلف عن آثار الجرائم الاقتصادية الأخرى، على الرغم من أن أركان الجرائم الاقتصادية تتمثل في الركن المادي والركن المعنوي والركن القانوني كما هو الحال في أركان الجرائم الأخرى مثل القتل.

فالركن المادي يتكون من ثلاثة عناصر الأول يتمثل في النشاط الجرمي، أما العنصر الثاني فإنه يتمثل في النتيجة هذا بالإضافة إلى ضرورة وجود العنصر الثالث والمتمثل في علاقة السببية ما بين السلوك وما بين النتيجة، فلو أخذنا الجرائم التموينية على سبيل المثال لوجدنا أن هناك سلوكاً مادياً يتمثل في تغيير تواريخ البضائع المنتهية الصلاحية، وأن هناك نتيجة بسبب ذلك السلوك تتمثل في وفاة أحد المواطنين بسبب تناول ذلك الطعام الفاسد.

أما الركن الثاني فإنه يتمثل في الركن المعنوي وهو القصد الجرمي حيث يشترط أن يكون الجاني قاصداً بذلك تحقيق النتيجة الجرمية أو بأنه يهدف إلى تحقيق الربح إلا أن الباحث يرى أن هناك خلافاً حول هذا الأمر وهو قصد الفاعل من سلوكه فهل نستطيع أن نجزم بأن الفاعل يقصد قتل شخص معين أم أنه يقصد الربح من وراء ذلك؟ لذا فإن هذا الأمر يحتاج إلى مراجعة من قبل أصحاب الرأي الاقتصادي.

أما الركن الثالث فإنه يتمثل في الركن الشرعي إذ إنه يشترط أن يقوم المشرع بالنص بموجب قانون معين على اعتبار ذلك الفعل جرم أو جريمة وأن مرتكبها يستحق عقوبة معينة بموجب هذا القانون.

⁽²⁾ الحيارى، معن. مرجع سابق. ص 24.

أما المقصود بالجريمة الضريبية فإن هناك من عرّفها بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقاباً⁽¹⁾ كما أن البعض يميّزها بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية⁽²⁾، إلا أن هذه التعريفات وإن كانت شبيهة شاملة أو دقيقة إلا أنها يجب أن تتضمن بيان طبيعة هذا الاعتداء، لأننا - كما سبق وأن بينا - أن كل جريمة له أثر خاص بها، ومن ضمن تلك الجرائم الجريمة الضريبية، والتي يتمثل أثرها في انخفاض مردود الخزنة العامة من الإيرادات، وذلك بسبب الفعل الذي باشره المجرم أو الفاعل، فعلى سبيل المثال تنقص خزينة الدولة من جراء عدم تقديم المكلف بإقراره إلى الإدارة الضريبية خلال الفترة المقررة بموجب القانون، أو بسبب عدم تقديمه إقراراً صحيحاً.

أما الباحث فإنه يعرف الجريمة الضريبية بأنها كل سلوك (فعل أو امتناع) من شأنه أن يشكل اعتداء على خزينة الدولة ومصلحة الضرائب بحيث يقرر القانون عقوبات معينة على مرتكبي تلك الأفعال، لذا فإن الجريمة الضريبية قد تكون من المكلف نفسه وذلك باتخاذ سلوكا من شأنه أن يؤثر على الخزينة العامة وعلى الإيرادات العامة، كما أنه يمكن أن يقع من غير الممول كما هو الحال في مساهمة مدقق الحسابات أو الممثل القانوني للمكلف بتنظيم حسابات غير دقيقة وغير صحيحة وهذه من شأنها أن تقلل من إيرادات الدولة من الضرائب.

هذا بالإضافة إلى أن طبيعة السلوك تختلف باختلاف طبيعة الجريمة الضريبية فقد يكون هذا السلوك يتمثل في تزوير الدفاتر التجارية ، أو قد يتمثل في الامتناع عن أداء دين الضريبة، إلا أن نتيجة أي سلوك تتمثل في نقصان خزنة الدولة، وعدم أداء حق الدولة من الضرائب المفروضة على المكلف المنتهز، وتتمثل الجرائم الضريبية في مجموعة من الجرائم وإن اختلفت جميعها في طبيعة السلوك كما هو في جريمة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد وجريمة الإدلاء ببيانات خاطئة وجريمة الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق أو إتلافها وكذلك في مجموعة الجرائم التي تستهدف ضمان تحصيل دين الضريبة، وإن اختلفت عن الجرائم الأخرى

(1) سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية. ط1. مصر: مكتبة النهضة المصرية. 1960. ص5.

(2) القاضي، محمد مصباح: جرائم الممول المضرة بالخزنة العامة. القاهرة: دار النهضة العربية. القاهرة. 1996. ص5.

من حيث السلوك مثل جريمة عدم أداء دين الضريبة في الموعد المحدد، هذا بالإضافة إلى المجموعة الثالثة من الجرائم وهي التي يقصد بها ضمان المصلحة الضريبية مثل جرائم الدمغة وغيرها⁽¹⁾ وتشكل هذه الجرائم في مجموعها إخلالاً واعتداءً على الخزينة العامة للدولة وذلك عن طريق نقصان إيرادات تلك الخزينة من الضرائب.

أما بالنسبة للمشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 فإنه وإن عمل على تعداد بعض الأفعال التي تعتبر جرائم ضريبية خاصة في المواد (67، 68) منه إلا أنه لم يعرف معنى الجريمة الضريبية، لكننا لو تتبعنا نص المادة (67) من القانون لوجدنا أن المشرع قد اعتبر أية جريمة من الجرائم المذكورة في نص المادة بالجرائم من نوع المخالفات الجنب خاصة، وأن تحديد العقوبة بالحبس أو بالغرامة وقلّة قيمة الدخل الذي أخفاه، وإن كان المشرع في المواد (68، 69) منه قد اعتبر الجريمة الضريبية من نوع المخالفات خاصة وأن المشرع في معظم النصوص تطرق إلى لفظ المخالفات بصراحة، حيث إن ذلك الأمر يحتاج إلى تعديل من قبل المشرع وذلك بتشديد العقوبات وجعل الجريمة الضريبية من نوع الجنايات نظراً لخطورتها على الدولة والخزانة العامة، إذ إن اعتبارها من نوع الجنب والمخالفات من شأنه أن يكون بمثابة الحافز للمكلف بارتكاب ذلك النوع من الجرائم.

لذا فإن الجرائم الضريبية تتميز بمجموعة من الخصائص:

- 1- أن الجرائم الضريبية غير محصورة في قانون محدد إذ إن مصدر تلك الجرائم قد يكون قانون ضريبة الدخل، وقد يكون قانون العقوبات، وقد يكون أي قانون آخر.
- 2- أن معظم الجرائم الضريبية هي من نوع الجنب والمخالفات فقط، وهذا ما أكدته المواد (67، 68، 69) من قانون العقوبات الأردني حيث إن الجنايات أقل عقوبة لها الاعتقال المؤقت من ثلاث سنوات إلى خمس عشرة سنة⁽¹⁾.

(1) القاضي، محمد مصباح. مرجع سابق. ص5.

(1) عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل. الضفة الغربية. حسب أحكام القانون الأردني. 1993. ص192.

3- أن أهم ما يميّز الجرائم الضريبية هو أنها تؤثر على الخزينة العامة للدولة.

4- عدم وجود عقاب على الشروع في الجريمة الضريبية، وهذا ما يؤكد نص المادة (71) من قانون العقوبات الأردني حيث جاء النص [لا يعاقب على الشروع في الجنحة إلا في الحالات التي ينص عليها القانون صراحة، حيث أن معظم الجرائم الضريبية هي من نوع الجنح والمخالفات فإنه وإن كان المشرع قد أبقى من العقاب عن الشروع في الجنح فإنه وبطبيعة الحال يتم الإعفاء عن الشروع في المخالفات].

5- أبقى القانون كل من يحرض على ارتكاب جريمة ضريبية من نوع المخالفات حيث نصت المادة (82) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 على ما يلي [التحريض على ارتكاب مخالفة والتدخل فيها لا يستلزم العقاب] حيث إنه يتم إعفاء كل من يحرض أو يدخل في جريمة ضريبية من نوع المخالفات من أية عقوبة مقررة عليه.

ثانياً: أركان الجريمة الضريبية:

لا تختلف أركان الجريمة الضريبية عن أركان أية جريمة أخرى لأن الجريمة الضريبية كباقي الجرائم تتكون من ثلاثة أركان وهي الركن المادي والركن المعنوي والركن القانوني، مع أن البعض حدد أركان الجريمة الضريبية بالركن المادي والركن المعنوي⁽¹⁾ ويستثنى من ذلك الركن الثالث وهو الركن القانوني أو الشرعي والذي يتمثل في وجود نص قانوني يجرم ذلك الفعل، إلا أن للباحث نظرة مغايرة لهذا الرأي حيث إنه لا يؤيد ما ورد في هذا الرأي وللتدليل على ذلك لا نستطيع أن نجزم بأن أي فعل يشكل جريمة إذا لم يوجد نص قانوني بذلك، هذا بالإضافة أن هذا الأمر مخالف للقاعدة التي ترد في معظم الدساتير والقوانين الخاصة ومن ضمنها قانون العقوبات، والتي تنص بأنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص.

أما بالنسبة إلى أركان الجريمة الضريبية فإننا سنعمل على توضيح كل ركن من تلك

الأركان:

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 104.

1- الركن المادي.

2- الركن المعنوي.

3- الركن الشرعي (القانوني).

1- الركن المادي:

سبق وأن وضعنا المقصود بالركن المادي للجريمة بشكل عام، وبيننا السلوك الإجرامي يتكون من ثلاثة عناصر وهي النشاط الإجرامي (فعل ايجابي، أو امتناع من فعل) بالإضافة إلى ضرورة تحقيق نتيجة لذلك السلوك مع وجود علاقة سببية تربط ما بين ذلك السلوك و النتيجة المتحققة، ولكننا لا نريد أن نعود لما سبق وأن شرحناه عن ذلك الركن وعن تلك العناصر، حيث سنكتفي بتبيان الركن المادي للجريمة الضريبية وفي تبيان طبيعة هذا الركن تمييز له عن الركن المادي للجرائم الأخرى بشكل عام، ونستطيع أن نبين طبيعة الركن المادي للجريمة الضريبية من خلال معرفة الالتزامات التي تترتب على المكلفين بأداء دين الضريبة، فعندما عرفنا الضريبة بأنها هي عبارة عن اقتطاع جبري يفرض على المكلفين به بصورة نقدية ونهائية ودون مقابل مساهمة منهم في الأعباء العامة ولتحقيق أهداف الدولة المختلفة، لذا يترتب على المكلفين بالضريبة التزامات تختلف من مكلف إلى آخر وبحسب طبيعة كل مكلف، إلا أن جميع هذه الالتزامات التي تترتب على عاتق المكلف والناجمة عن العلاقة الضريبية ما بينه وبين الإدارة الضريبية تشكل مخالفتها جريمة ضريبية، لأن القانون نص على ضرورة الالتزام بها وإلا اعتبر المخالف لها مرتكب لجريمة ضريبية.

إذاً فالجريمة الضريبية تنشأ عند مخالفة أي التزام من الالتزامات الضريبية التي تنشأ بموجب قانون الضريبة والقوانين الأخرى، أما بالنسبة إلى الركن المادي للجريمة الضريبية فإن البعض يضيف إلى عنصر الفعل وعنصر النتيجة وعنصر علاقة السببية عنصر المكان ومحل

الجريمة (الموضوع) كما هو في جريمة التهرب الجمركي⁽¹⁾ إلا أن المتعارف عليه أن الركن المادي يتكون من العناصر الثلاثة المذكورة، و سنقوم بتوضيح كل عنصر على حدة.

أ- السلوك الإجرامي:

كما سبق وضحنا أن السلوك الإجرامي يتكون من مخالفة المكلف للالتزامات الضريبية وبالتالي فإن ذلك يشكل اعتداء مباشرا على الخزنة العامة والمصلحة الضريبية حيث يباشر الجاني في مخالفة النصوص الضريبية وبالتالي الاعتداء على الخزنة العامة، وذلك عن طريق الفعل الذي يقوم به، كما لو قام بتقديم دفاتر وفواتير صورية أو قام بإخفاء بضائع أو قام بالإدلاء بمعلومات غير صحيحة للإدارة الضريبية، وهذا ما نطلق عليه بالفعل الإيجابي أو الجريمة الإيجابية، والتي تتم عن طريق فعل إيجابي يباشره الجاني ويشكل اعتداء على مصلحة الضرائب والخزنة العامة.

لذا فإن الجريمة الضريبية الإيجابية تقع بفعل يباشره المكلف، وذلك عن طريق عمل إيجابي يصدر من الجاني إلا أن الجريمة الضريبية الإيجابية يمكن أن تقع بطريق الامتناع كما هو الحال في جريمة التزوير في إقرارات الضريبة بطريق الترك⁽¹⁾ لذا فإن طبيعة الفعل الإيجابي يختلف باختلاف الجريمة فقد يتمثل هذا السلوك إخفاء البضائع وذلك بإدخالها إلى مكان يبعد عن أعين مصلحة الضرائب أو إخفاء الدفاتر التجارية أو بحرقها، كما أنه يمكن أن يكون عملا إيجابيا يصدر من غير المكلف كما هو الحال في قيام مدقق الحسابات بتنظيم دفاتر وفواتير غير دقيقة وغير صحيحة.

أما الجريمة السلبية أو ما تسمى بجريمة الامتناع فإنها تنتج عندما يمتنع المكلف عن أداء التزام يوجب عليه القانون أن يقوم به، بحيث إن امتناعه عن ذلك يشكل جريمة ضريبية يعاقبه القانون عليها، ومن أمثلته الجرائم السلبية التي يحجم فيها الجاني عن مباشرة عمل إيجابي معين يفرض عليه القانون القيام به جريمة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد كما نصت عليه المادة

(1) الحيازي، معن. مرجع سابق. ص 31.

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 110.

(35) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، أو جريمة عدم السماح للمدير أو الموظف المفوض بفحص الموجودات والدفاتر، وذلك وفق أحكام المادة (37) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964، وجريمة عدم تقديم القوائم من الممثلين أو الوكلاء عن أي دخل يتحقق للشخص الممثل أو الموكل وفق أحكام المادة (41) من القانون السابق وغيرها من الجرائم السلبية.

ويجب أن يتوافر الامتناع السلبي بالكامل لكي تستطيع أن تجزم بأن هناك جريمة سلبية⁽²⁾.

لذا فإن السلوك الإجرامي يمكن أن يكون إيجابياً يتمثل في مباشرة الجاني لفعل إيجابي ويمكن أن يكون سلبياً يتمثل عن طريق الامتناع عن مباشرة التزام يوجب القانون عليهم.

ب - النتيجة:

يقصد بالنتيجة الأثر الذي يحدثه الجاني جراء قيامه بالسلوك المحظور، علماً بأن البعض قسم النتيجة إلى قسمين نتيجة مادية ونتيجة قانونية⁽¹⁾ حيث يتم التفريق ما بين الآثار التي تترتب نتيجة السلوك المجرّم إلى نتيجة مادية تحدث تغييراً على أرض الواقع، ويتمثل أحياناً في زيادة رأس مال المتهرب من الضرائب، أو في انتقال أمواله إلى دولة أخرى في حالة التهرب، وفي تزويره المستندات وصنع مستندات غير دقيقة. وقد تكون نتيجة قانونية تتمثل في اعتباره مجرماً وبالتالي يستحق العقاب.

إلا أن الباحث يرى عدم وجود ضرورة لذلك التقسيم لأن الجريمة تنشأ بتحقيق نتائجها سواء أكانت مادية أو قانونية، لأنه وإن كان هذا التقسيم له أهمية من ناحية نظرية إلا أنه لا يفيد في شيء من الناحية العملية، لأن المتهرب يعتبر مرتكباً لجريمة ضريبية.

(2) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 111.

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 118.

لذا فإن النتيجة تتمثل في التغيير الذي يحدثه النشاط الإجرامي أو السلوك الإجرامي، وهذا ما يتمثل في الأثر المادي للجريمة، أما بالنسبة للأثر القانوني للجريمة فإنه يتمثل في التكييف القانوني للأثر المترتب على السلوك الإجرامي⁽²⁾، إلا أن الباحث يرى وكما سبق وأن ذكرناه بأنه لا يفيد من الناحية العملية.

ج- علاقة السببية:

يقصد بعلاقة السببية الرابطة ما بين السلوك الإجرامي و النتيجة التي تحققت، منه حيث لا يمكن تصور نتيجة جرمية دون توافر علاقة سببية ما بين سلوك الجاني وما بين النتيجة الجرمية، إلا أن هناك عدة نظريات فقهية حول هذا الموضوع ولكن الرأي الراجح هو أن السببية تكون متوفرة في الجرائم العمدية⁽³⁾ ويفهم من ذلك أن الجرائم غير العمدية لا تتوافر فيها علاقة السببية، ولكن الشيء الغريب هو أن الجرائم العمدية وغير العمدية ذات آثار ونتائج فما سبب هذا الرأي والتقسيم؟

ويرى الباحث بأنه لا مبرر لذلك التقسيم وأن عدم اشتراط علاقة السببية في الجرائم الضريبية غير العمدية لا يوجد ما يبرره، لأن تقسيم الجرائم إلى عمدية وغير عمدية يرجع إلى الركن المعنوي أو ما يسمى بالقصد الجرمي للجاني ولا يرجع هذا الأمر إلى الركن المادي والنتيجة منه.

لذا فإنه يجب أن يكون هناك رابط ما بين الأثر (النتيجة) التي تحققت وما بين سلوك الجاني.

2- الركن المعنوي:

(2) الحيازي، معن. مرجع سابق. ص40.

(3) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص120.

يقصد بالركن المعنوي للجريمة الضريبية بيان نية مرتكب الجريمة الضريبية، بحيث نتوصل إلى كون الجريمة الضريبية هي جريمة عمدية أو جريمة غير عمدية، لذا فالركن المعنوي يشكل الركن الثاني من أركان الجريمة الضريبية بحيث أنه لا يمكن تصور الجريمة الضريبية دون تبيان القصد الجرمي للجاني، فلو أخذنا على سبيل المثال جريمة التهرب الضريبي فإن الركن المعنوي فيها يتمثل في قصد الجاني عدم أداء دين الضريبة للإدارة الضريبية، بعد أن يكون قد باشر السلوك الجرمي الذي يمكن أن يتمثل في إخفاء البضائع أو في إخفاء الدفاتر التجارية أو غيرها من التصرفات التي تعكس نية الجاني لارتكاب جريمة التهرب الضريبي.

أما بالنسبة لقانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 فقد نص في المادة (63) منه على ذلك حيث جاء النص [النية: هي إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها القانون] لذا فإن المشرع اعتبر الركن المعنوي متوفر للجريمة ما دام أن نية الجاني قد اتجهت إلى ارتكاب الجريمة حسب تعريف القانون لها، إلا أن القانون نص على إعفاء كل شخص لم يكن لديه إدراك لأفعاله، إن لم يكن يعرف ما خطورة أفعاله كما هو في حال المجنون أو صغير السن حيث نصت المادة (91) منه على أنه [يفترض في كل إنسان بأنه سليم العقل أو بأنه كان سليم العقل حين ارتكاب الجريمة حتى يثبت العكس]، لكن الباحث يرى المفهوم المعاكس لهذه القاعدة القانونية بأن الجاني معفى من العقاب إذا لم يكن سليم العقل والإدراك، لأن الركن المعنوي غير متوفر في هذه الحالة، ويرجع البعض الإعفاء من العقاب في هذه الحالة إلى فقدان حرية الاختيار تماماً، إذ إن المجرم هنا غير مخير بين ارتكاب الجريمة وعدم ارتكابها⁽¹⁾.

كما أن المادة (92) فقرة (1) من قانون العقوبات الأردني نصت على أنه [يعفى من العقاب كل من ارتكب فعلاً أو تركاً إذا كان حين ارتكاب جريمته عاجزاً عن إدراك كنه أفعاله أو عاجزاً عن العلم بأنه محظور عليه ارتكاب ذلك الفعل أو الترك بسبب اختلال في عقله] كما نصت المادة (94) منه على السن وصغر السن، حيث جاءت هذه النصوص لتتناول الحالات

(1) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص 253.

التي لا يكون الفاعل مدركاً لكنه أفعاله أو لم تكن إرادته تتجه إلى ارتكاب الجريمة، حيث تم إعفاؤه من العقاب كما هو الحال في الكثير من الحالات المشابهة لذلك.

لذا فالركن المعنوي ضروري لتوفر الجريمة الضريبية، و لا يمكن توافر جريمة ضريبية دون توافر ذلك الركن، وبما أن الجريمة الضريبية هي جزء من الجرائم الأخرى فإنه يشترط توافر القصد الجرمي أو النية الجرمية إذ لا يمكن تصور جريمة ضريبية دون أن يكون للجاني نية لارتكاب تلك الجريمة.

أما بالنسبة للشخص المعنوي وأهليته في تحمل المسؤولية الجنائية فإن الرأي الراجح حول هذا الموضوع هو أن الشخص الطبيعي وحده هو المسؤول والمخاطب بالمسؤولية الجنائية، أما بالنسبة للشخص المعنوي فإن مسؤوليته لا تتقرر إلا في حالات النص الصريح⁽²⁾ وهذا ما أكدته المادة (69) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 والتي نصت على [أ- كل من ساعد آخر في تحرير تقرير إفادته أو مستند آخر لأغراض هذا القانون وهو يعلم أن هذا التقرير أو، الإفادة أو المستندات تحتوي على معلومات غير صحيحة أو أي إنسان حضر ممثلاً لمكلف وقام بتقديم معلومة لأغراض هذا القانون وهو يعلم أنها غير صحيحة يعتبر (لأغراض المواد) (67، 67ب، 69) كأنه قام بعمل الأمور المذكورة. ب- كل شراكة أو مجموعة من الأشخاص قامت بمخالفة طبقاً للمواد (67، 69) يعتبر متهماً بالمخالفة وكذلك كل إنسان كان في وقت تنفيذ المخالفة مديراً تنفيذياً أو مديراً للحسابات أو موظفاً مسؤولاً يعتبر شريكاً بالمخالفة ...].

ومن الملاحظ أن المشرع هنا قد تناول موضوع النية والإدراك في الفقرة الأولى من المادة المذكورة فقد جاء النص (وهو يعلم أنها معلومات غير صحيحة)، مما يفيد ضرورة توافر الركن المعنوي للجريمة الضريبية، لأنه وبحسب المفهوم المعاكس لا يمكن أن نقول أن هناك جريمة إذا لم يكن الجاني يعلم أن تلك المعلومات غير صحيحة، هذا بالإضافة إلى أن المشرع

(2) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 169.

تطرق هنا إلى مسؤولية ممثل الشخص المعنوي عن الجرائم التي ترتكب لصالح ذلك الشخص من قبل ممثليه.

أما بالنسبة لقانون العقوبات الأردني فإن المادة (74) منه قد نصت على أنه [1- لا يحكم على أحد بعقوبة ما لم يكن قد أقدم على الفعل عن وعي وإرادة. 2- إن الهيئات المعنوية مسؤولية جزائياً عن أعمال مديريها وأعضاء إدارتها وممثليها وعمالها عندما يأتون هذه الأعمال باسم الهيئات المذكورة أو بإحدى وسائلها بصفتها شخصاً معنوياً. 3- لا يحكم على الأشخاص المعنويين إلا بالغرامة والمصادرة].

وإذا كان القانون ينص على عقوبة أصلية غير الغرامة، فقد استعيض بالغرامة عن العقوبة المذكورة، وأنزلت بالأشخاص المعنويين في الحدود المعينة في المواد من (22) إلى (24) من نفس القانون.

وهنا نلاحظ أن المشرع حدد العقوبات المقررة على الأشخاص المعنويين بالغرامة والمصادرة إذ لا يمكن توقيع عقوبة الحبس على الشخص المعنوي.

أما بالنسبة لمسألة الخطأ، فإن البعض يطلق على الركن المعنوي الخطأ أو المخالفة لنصوص قانون الضريبة إذ إنه لا يمكن تصور وحدة جريمة ضريبية بمجرد توافر الركن المادي بل يشترط توافر الخطأ لكي تتوافر الجريمة الضريبية⁽¹⁾، إلا أن الباحث لديه رأي مخالف لهذا الرأي لأنه عندما يتوافر الخطأ لا نستطيع أن نقول بأن هناك جريمة، لأننا وكما سبق أن وضحنا بأن الفاعل يجب أن يكون مخيراً لكي تتوافر الجريمة الضريبية، فإذا لم يكن الفاعل مخيراً فإن الجريمة لا تتوافر لأن الركن المعنوي غير متوفر إلا أن الباحث يستطيع أن يفسر معنى الخطأ بأنه الغلط أو مخالفة الالتزامات التي يفرضها قانون الضريبة، وليس الخطأ المتعارف عليه.

3- الركن الشرعي (القانوني):

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 175.

أما الركن الثالث من أركان الجريمة الضريبية فإنه يتمثل في الركن القانوني أو ما يسمى بالركن الشرعي، والذي يتضمن وجود نص تشريعي يجرم ذلك الفعل، ويحدد عقوبة على مرتكبي ذلك الفعل، مع أن البعض اعتبر توافر ذلك الركن ليس بالضرورة، وحدد أركان الجريمة الضريبية بالركن المادي والركن المعنوي على اعتبار أن النص التشريعي مفترض⁽²⁾ إلا أن هذا الرأي لا يوجد ما يدعمه لأننا لا نستطيع أن نبحث بتوافر الركن المادي والركن المعنوي ما لم يتوافر نص يجرم ذلك الفعل، إذ إن الجريمة تصبح كباقي الأفعال المباحة وغير المجرّمة، هذا بالإضافة إلى أن هذا التقسيم ينكر ما جاء في القاعدة الدستورية والتي تنص على أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص حسبما جاء في نص المادة (15) من القانون الأساسي الفلسطيني، كما أن تحديد الفعل المكون للجريمة الضريبية ضرورة لتبيان العقوبات المقررة لكل فعل، إذ إن انعدام النص القانوني يعني انعدام وجود العقوبات المقررة على مرتكبي تلك الأفعال، هذا عدا عن أمر أساسي وهو ما الذي يفرق الجريمة الضريبية عن غيرها من الجرائم لكي نقول بأن توافر الركن القانوني ليس ضروريا لكي تتوافر الجريمة الضريبية.

كما أن الضرائب تفرض بقانون، فإن العقوبات أيضاً تفرض بقانون حيث يتم تحديد ما هي الأفعال المجرّمة وما هي الأفعال غير المجرّمة، أما بالنسبة إلى مصدر تلك الجرائم والعقوبات فإنها تتمثل في النصوص القانونية الخاصة كما هو قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، الذي حدد ما هي الأفعال المجرّمة وما هي العقوبات المقررة لكل فعل، أما الأمور العامة من بيان أركان الجريمة فإن المرجع في ذلك هو القواعد العامة للقانون الجنائي والتي تتمثل في نصوص قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 والتي تحدد ما هي أركان كل جريمة على حده وما هي الأمور الواجب توافرها في كل ركن، وما هي الحالات التي يتم فيها الإعفاء من العقوبات المقررة.

لذا فإنه يشترط لتوافر الجريمة الضريبية توافر الركن القانوني، حيث لا تتوافر الجريمة الضريبية إلا بتوافر ذلك الركن كما هو الحال في الأركان الأخرى للجريمة.

⁽²⁾ سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص55.

ويترتب على مبدأ الشرعية في قانون العقوبات والقوانين الخاصة نتائج هامة يجب أن لا تغيب عن ذهن الباحث وهي تتمثل في:

1- يبين هذا المبدأ ما هي الأفعال التي تعتبر جرائم، وما هي الأفعال التي لا تعتبر جرائم أو ما يسمى بالأفعال المباحة والأفعال غير المباحة، بحيث إنه لا يسأل أي شخص عن أي فعل لا يعتبر جريمة وهذه ضمانات لحقوق الأفراد داخل المجتمع، ويترتب على ذلك عدم معاقبة الفرد على الفعل غير المجرّم، وتطبيقاً لذلك نجد أن المشرع يقوم بتعداد ما هي الأفعال المجرّمة وما هي الأفعال غير المجرّمة، فلو تناولنا نص المادة (333) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 لوجدنا بأن الشرع حدد ما هي جريمة الإيذاء قصداً، ونص على ذلك بأن [كل من أقدم قصداً على ضرب شخص أو جرحه أو إيذائه بأي فعل مؤثر من وسائل العنف والاعتداء نجم عنه مرض أو تعطيل عن العمل مدة تزيد عن عشرين يوماً، عوقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات] وكذلك نص المادة (67) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 كما أن المشرع نص على كثير من الجرائم وحدد معالم كل جريمة على حده.

2- تحديد ما هي الأمور الفاصلة ما بين الفعل المجرّم وغير المجرّم والمشابهة له، بحيث أنه لو كان هناك أكثر من فعل يشترك في الوصف فإن مبدأ التشريع أو الشرعية يحسم هذا الشك أو الخلاف.

3- القانون وحده هو مصدر التجريم والعقاب. فلو تناولنا مصادر القانون بشكل عام لوجدنا أن هناك عدة مصادر لكل قانون. فمثلاً هناك عدة مصادر للقانون التجاري⁽¹⁾ مثل الأعراف التجارية، والتشريع والفقه والقضاء وغيرها من المصادر أما بالنسبة للقانون الجنائي وكما سبق أن وضعنا سابقاً فهو ينص على أن لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، والمقصود بالنص هنا النص التشريعي أو القانون الصادر من السلطة التشريعية المختصة

(1) القانون التجاري: هو عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تحدد ما هي الأعمال التجارية وما هي الشروط المتوجب توافرها في المحل التجاري وبما يتعلق بالدفاتر التجارية والتاجر وغيرها.

وهي التي لها صفة إصدار القانون في أي مجال تراه مناسباً، كما أن لها الصفة في تقدير العقوبة بالقدر الذي تراه مناسباً ولا خلاف في الفقه بأن للقضاء دوراً في مراقبة قانونية تلك القواعد⁽²⁾ من حيث الإجراءات الشكلية التي يشترط توافرها، دون أن يكون للقضاء أي دور في التجريم والعقاب سوى أن دور القضاء هو تطبيق النصوص المشرعة من قبل السلطة المختصة على الحالة المعروضة على الجهاز القضائي.

كما أن القانون أو النص القانوني الجنائي يعتبر هو المصدر الوحيد للعقاب أيضاً، حيث أنه لا يجوز للقاضي أن يشرع أية عقوبة، بل يقتصر دوره على تطبيق تلك العقوبة.

وقد جاء هذا المبدأ نتيجة نضال طويل خاضته البشرية واستجابة لصيحات المظلومين من تحكم القضاء بالنصوص المطروحة أمامهم⁽³⁾ إذ إن تحديد معنى الجريمة أمر في غاية الأهمية بالإضافة إلى تحديد ما هي الأفعال المجرمة وما عقوبة كل جريمة، وهذا ما نلاحظه لدينا في فلسطين فيما يتعلق بقانون العقوبات الأردني، حيث خلا من تعريف الجريمة وبيان أركانها وعناصرها، مما يحتم ضرورة وجود قانون عقوبات فلسطيني.

ولكن ما نلاحظه على أرض الواقع من خلال حياتنا العملية كمحاميين بأنه فعلاً لا جريمة ولا عقوبة دون نص وبأن التشريع هو المصدر الوحيد لها، إلا أن ذلك لا يعني بأنه لا يوجد اهتمام أو اكتراث بالمصادر الأخرى وخاصة القضاء حيث تعتبر هذه المصادر مصادر استثنائية حيث فيتم اللجوء إليها على سبيل الاستئناس من قبل القضاء والجهاز المختص إضافة إلى الفقه ودوره في ذلك.

4- تفسير القاعدة الجزائية:

يقصد بالتفسير كشف ما غمض من النصوص الجنائية وما أبهم منها بحيث يسهل على القضاء أو الجهاز المختص فهم معنى النص المقصود، ويقسم التفسير إلى تفسير فقهي وتفسير

(2) أبو عامر، محمد زكي. مرجع سابق. ص43.

(3) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص55.

تشريعي وإلى تفسير قضائي حيث يقصد بالتفسير الفقهي ذلك النوع من التفسير الذي يقوم به الفقهاء والمختصون بالقانون لكشف معنى النص المبهم، أما بالنسبة للتفسير التشريعي فهو التفسير الذي يتم عن طريق نصوص قانونية صادرة من السلطة التشريعية أو السلطة المختصة لبيان معنى النص القانوني المبهم أو غير الواضح. حيث لا تثار إشكالية بشأن هذا النوع من التفسير، أما بالنسبة للتفسير القضائي فهو التفسير الذي يقوم به الجهاز القضائي الذي يعمل على تطبيق نصوص القانون، ويذكر بأن مشكلة التفسير لا تتدرج إلا في حالة عدم وضوح النص القانوني فقط أما في حالة وضوح النص فإنه ينتقل إلى مرحلة التطبيق مباشرة دون الحاجة إلى التفسير، حيث تقوم المحاكم المختصة بتطبيق نصوص ذلك القانون مباشرة حسب معنى كل نص من تلك النصوص دون أن نحتاج إلى الأساليب المتبعة لكشف معنى النص.

ويقسم التفسير من ناحية الوسيلة إلى التفسير اللغوي إذ إن اللغة هي وسيلة التعبير عن إرادة الشارع والمعنى الذي يريده، فهي أدواته في التعبير عما يدور بخلده، وذلك عن طريق استخدام ما معاني الألفاظ المدرجة بداخل النص الجنائي، فإن كانت هذه الألفاظ واضحة فإنه يكفي باستخلاص قصد المشرع منها.

أما بالنسبة إلى النوع الثاني من أنواع التفسير من حيث الوسيلة فهو التفسير المنطقي حيث يصعب فهم النص التشريعي إذ إن المفسر هنا يقف عاجزاً عن تحقيق أغراض النص مما يؤدي به إلى اللجوء إلى الوسيلة المنطقية بمظاهرها المختلفة، فيمكن أن يستعين المفسر بما سبق النص من مذكرات تحضيرية و مناقشات برلمانية، وله أن يدرس ظروف إصدار النص التشريعي، ويمكن أن يستعين بالمصادر التاريخية التي أخذ منها النص، فعلى سبيل المثال إذا كان من ضمن مصادر قانون العقوبات الشريعة الإسلامية، فإنه يتم اللجوء إلى أحكام الشريعة الإسلامية لتبيان ما أغمض من نص قانوني ويجب أن نذكر أن هذه الوسائل ترد على سبيل المثال وليس الحصر، إذ إن للمفسر أن يلجأ أو يأخذ بأية وسيلة دون الأخرى، حيث إن هذه الوسائل ليست ملزمة له حسب رأي الفقهاء⁽¹⁾.

(1) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص63.

أما التفسير من ناحية النتيجة التي يتم التوصل إليها فإنه يقسم إلى التفسير المقرر والتفسير المقيد إضافة إلى التفسير الموسع، و سنقوم بتوضيح كل نوع من هذه الأنواع.

- **التفسير المقرر:** يتم اللجوء إلى هذا النوع من أنواع التفسير في حالة عدم وضوح بعض الألفاظ، إذ يشوب هذه الألفاظ نوع من عدم الوضوح، و يتم اللجوء إلى التفسير باستخدام وسائل التفسير المنطقي مع تبيان ظاهر الألفاظ، حيث إن هناك بعض الغموض يشوب بعض الألفاظ، فإنه يتم اللجوء إلى التفسير المقرر حيث يكون دور هذا النوع من التفسير فقط الكشف عن الغموض البسيط.

- **التفسير المقيد:** يقصد بهذا النوع من التفسير تضيق نطاق الألفاظ التي استعان بها المشرع بنية حصرها في النطاق المطابق لإرادة القانون⁽²⁾ ومجال هذا النوع من التفسير هي الحالات التي يكون المشرع قد توسع واستخدم ألفاظ موسعة، لذا فإنه يتم تفسير تلك النصوص لكشف القصد الذي أراده الشرع من ذلك النص وتلك الألفاظ، حيث أن إرادة المشرع تتجه إلى معنى ضيق وأقل مما تعبر عنه دلالة الألفاظ. فعلى سبيل المثال نجد أن نص المشرع الأردني في المادة (206) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 على [1- يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة كل من علم باتفاق جنائي لارتكاب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المواد (135، 136، 137، 138، 142، 143، 145، 148) من هذا القانون ولم يخبر السلطة العامة بوجه السرعة المعقولة. 2- لا يسري حكم هذه المادة على فروع أي شخص له يد في تلك المؤامرة ولا على أي من أصوله أو فروعها].

ونجد أن الشرع في الفقرة الأولى من المادة (206) استخدم جملة (كل من علم) إذ إن هناك نوع من الغموض يشوب ذلك الأمر، و نستطيع أن نفسر هذه الجملة بقولنا إن كل من علم باتفاق جنائي يتوجب عليه إبلاغ الجهات المختصة حتى ولو سمع ذلك بأية طريقة أو وسيلة كانت مما يؤدي بذلك إلى إلحاق الضرر والأذى بأشخاص لا تتوافر فيهم الصفة الجرمية، لذا فإنه يتم اللجوء إلى التفسير الضيق لكشف قصد المشرع في هذا النص، ولكن بالتفسير الضيق

(2) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص63.

نتوصل إلى أن من يتحمل هذه المسؤولية هم من يعلمون بالاتفاق دون أن يكون لدى السلطة العامة علم بذلك⁽¹⁾ هذا بالإضافة إلى غير ذلك من الأمور التي يتوسع بها الشرع بالألفاظ لكنه يقصد بذلك الأمور الضيقة وليس الواسعة، حيث يتم التوصل إلى ذلك من خلال التفسير الضيق أو المقيّد.

- **التفسير الموسع:** يقصد بالتفسير الموسع أن تتجه إرادة المشرع من الألفاظ والعبارات التي استخدمها معنى موسع أو واسع على الرغم من ذكر الألفاظ الضيقة، حيث أن المشرع يورد الألفاظ الضيقة ويكون قاصداً بذلك المعنى الواسع، ومن الأمثلة على ذلك ما نصت عليه المادة (399) من قانون العقوبات الأردني عند تعريف السرقة "أخذ مال الغير المنقول دون رضاه"، حيث أن هناك غموض فيما يتعلق بالمال المنقول، فإذا ما اقتصرنا في التعريف على ما ورد وفي نص المادة المذكورة فإن هناك أفعالا تعتبر سرقة ولكنها غير مشمولة بنص المادة، وبالتالي لا تعتبر سرقة، فعلى سبيل المثال هناك سرقة عن طريق الانترنت لبعض المعلومات وأيضاً سرقة التيار الكهربائي فهل نستطيع أن نعتبر هذه الأموال منقولة، والأموال سواء أكانت تيار كهربائي أو برامج انترنت بأنها أموال منقولة أو غير منقولة، فإنه يتم اللجوء إلى التفسير الموسع في ذلك ولا تقتصر على ظاهر النص، إذا ما علمنا بأن قصد المشرع قد امتد إلى أمور أوسع من ذلك.

أما بالنسبة للقياس في تفسير النصوص الجنائية فإن الفقه يجمع على عدم جواز القياس في المواد الجنائية أي تلك القواعد التي تنهي أو تأمر بالسلوك وتقرر له العقاب، لأن القياس في هذه الأحوال يؤدي إلى تقرير جرائم وعقوبات لم ينص عليها الشارع⁽²⁾. وللقياس مخاطر عديدة حيث منع القياس بسبب تلك المخاطر، وهي تتمثل في تجريم أفعال لم تكن مجرّمة من قبل وفي إباحة أفعال لم تكن مباحة من قبل، علماً بأننا ذكرنا سابقاً أن الذي يجرم الأفعال ويبيحها هو السلطة التشريعية فقط دون غيرها من السلطات أو الجهات خاصة السلطة القضائية.

(1) المجالي، نظام توفيق. مرجع سابق. ص104.

(2) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص65.

لذا فإن القياس أو التفسير بطريقة القياس هي عبارة عن نتيجة لمبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص حيث أن القياسات شأنها أن تخلق جرائم لم تكن موجودة من قبل، وبالتالي هناك مخالفة لهذا النص والمبدأ.

إلا أن هناك حالات يجوز فيها القياس وهي نصوص الإباحة والتبرير⁽¹⁾ حيث إنه لا تعارض بين هذه الحالة وما بين المبدأ والنص القائل بأنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، هذا بالإضافة إلى أن القياس في التبرير ليس له ضرر مباشر على المجتمع كما هو القياس في التجريم، بالإضافة إلى المبادئ الهامة في القانون فإن المتهم بريء حتى تثبت إدانته، وقد نص القانون الأساسي الفلسطيني على هذا المبدأ في المادة (14) منه [المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه، وكل متهم في جناية يجب أن يكون له محام يدافع عنه].

أما المبدأ المتبع في تفسير النصوص الجنائية فهو خضوع القاعدة الجزائية لمبدأ التفسير الدقيق⁽²⁾، وهذا معناه أن القاضي لا يمنع عليه فقط خلق جريمة جديدة، والنطق بعقوبة أخرى غير تلك التي ينص عليها القانون أخذاً بمبدأ الشرعية، أي أن دور القاضي هنا يقتصر على تطبيق نصوص القانون والجرائم المحددة، كما أنه يعمل على تطبيق العقوبات المذكورة بالقانون دون أن يزيد أو ينقص شيئاً منها، وهذا ما يمكن تطبيقه على النصوص الجنائية الضريبية.

5- عدم رجعية القاعدة الجزائية للماضي:

إن من ضمن النتائج التي يقررها مبدأ الشريعة، وهو مبدأ عدم رجعية القاعدة الجزائية للماضي حيث أن القاعدة الجزائية لا تسري إلا على أفعال وقعت من بدء سريان نصوص تلك القاعدة، فإذا وقع أي فعل لم يكن مجرماً قبل سريان النص القانوني، فإنه لا يجوز أن يعاقب مرتكب ذلك الفعل بعد سريان النص القانوني على أنه مجرم، وبالتالي يستحق عقوبة معينة على الرغم من أن هذا المبدأ يعتبر نتيجة للركن الشرعي للجريمة، فإن قانون العقوبات الأردني نص

(1) المجالي، نظام توفيق. مرجع سابق. ص106.

(2) أبو عامر، محمد زكي. مرجع سابق. ص207.

عليه بصريح العبارة في المادة الثالثة منه [لا يقضي بأي عقوبة لم ينص القانون عليها حين اقتراف الجريمة...]، كما أن المادة السادسة من نفس القانون نصت على ذلك [كل قانون يفرض عقوبات أشد لا يطبق على الجرائم المقترفة قبل نفاذه].

كل هذه النصوص وغيرها تفترض قاعدة عدم رجعية القانون، حيث لا يطبق قانون العقوبات على فعل سابق على نفاذه إذا كان معاقباً عليه بعقوبة أخف وقت ارتكابه، ومؤدى ذلك أنه لا يجوز أن يعاقب شخص على فعل لم يكن معاقباً عليه وقت ارتكابه، ولا أن توقع عليه عقوبة أشد من التي كانت مقرر له.

إلا أن هناك استثناء على قاعدة عدم رجعية القانون أو النص الجنائي، ويتمثل في القانون الأصلح للمتهم⁽¹⁾، حيث أخذ المشرع الأردني في قانون العقوبات في المادتان الرابعة والخامسة منه على القانون الأصلح للمتهم، حيث نصت المادة الرابعة فيه على أن [1- كل قانون يعدل شروط التجريم تعديلاً في مصلحة المشتكى عليه يسري حكمه على الأفعال المقترفة قبل نفاذه، ما لم يكن قد صدر بشأن تلك الأفعال حكم مبرم. 2- كل قانون يعدل حق الملاحقة يطبق على الجرائم السابقة له إذا كان أكثر مراعاة للمدعي العام. 3- إذا عين القانون الجديد مهلة لممارسة حق الملاحقة فلا تجري هذه المهلة إلا من يوم نفاذ القانون، وإذا عدل القانون مهلة موضوعية من قبل فهي تجري وفقاً للقانون].

(1) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص76.

المطلب الثالث: أهمية القانون الجنائي الضريبي:

عند حديثنا عن القانون الجنائي الضريبي يتبادر إلى ذهن القارئ أن هناك قانوناً مستقلاً يصدر عن السلطة التشريعية يسمى القانون الجنائي الضريبي كما هو الحال في بقية القوانين الأخرى مثل قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية وقانون العمل وغيرها من القوانين الأخرى، إلا أن الأمر يختلف هنا عن بقية القوانين إذ لا يوجد قانون مستقل يحكم النصوص، التي تحدد ما هي الجرائم الضريبية وما هي العقوبات المقررة لها بالإضافة إلى بيان جميع الأمور والظروف المحيطة بالجريمة، إلا أن سبب عدم وجود ذلك القانون يختلف عن سبب عدم وجود قانون إداري شامل، و يرجع ذلك إلى تطور النظم الإدارية تبعاً لتطور الأحوال الاجتماعية والسياسية⁽¹⁾، لذا فإن النصوص الخاصة بالجريمة الضريبية توجد متباعدة في مواقعها، فمنها ما يوجد في قانون ضريبة الدخل، ومنها ما يوجد في قوانين الجمارك، ومنها ما يوجد في غيرها من القوانين التي تحكم كل ضريبة على حده، هذا بالإضافة إلى وجود القواعد العامة التي تحكم جميع الجرائم بشكل عام وبغض النظر عن طبيعتها، وهي التي تتمثل في نصوص قانون العقوبات الذي يحدد ما هي الجريمة وما هي الأفعال التي تعتبر مجرمة وما، هي أسباب الإباحة والتبرير ويحدد أيضاً ما هي العقوبات المقررة على تلك الجرائم، لذا فإن قانون العقوبات يعتبر هو الإطار العام للقانون الجنائي الضريبي أو ما يسمى بالنصوص الجزائية الضريبية، هذا بالإضافة إلى أن قانون الإجراءات الجزائية والذي يحدد ما هي الإجراءات التي تتبع من لحظة ارتكاب الجريمة حتى المحاكمة وتنفيذ الحكم بالإضافة إلى بيان الأجهزة المختصة بذلك هو الذي يطبق في حالة ارتكاب أي جريمة كانت ومن ضمنها الجرائم الضريبية.

أما بالنسبة إلى النصوص الخاصة بالجرائم الضريبية فإنها تحدد بموجب القوانين الخاصة بكل ضريبة فعلى سبيل المثال نجد أن المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 قد أفرد فصلاً مستقلاً وهو الفصل السادس عشر للجرائم

(1) حاتم، شفيق: القانون الإداري، ط1. الأهلية للنشر والتوزيع: بيروت. 1985. ص13.

والعقوبات المقرر لها وقد حدد ما هي الأفعال المجرمة حسب أحكام ذلك القانون. وما هي العقوبات المقررة لها.

إلا أن القارئ لا يستطيع فهم تلك الجرائم، وما هي العقوبات المقررة لها قبل أن يدرك معنى الجريمة بشكل عام ثم تبيان أركانها وما هي أقسامها.

فالجريمة وكما سبق أن عرّفنا هي كل سلوك (فعل أو امتناع) يصدر عن الشخص المسؤول قانونياً حيث يترتب عليه عقوبات يقررها ذلك القانون.

لذا فإن ذلك التعريف يتطلب منا أيضاً أن نوضح للقارئ ما هي أركان الجريمة بشكل عام وما هي العقوبات المقررة، وما هو حكم هذه الأفعال في حال اجتماع بعض الظروف، كما هو في حالة الضرورة.

فأركان الجريمة وهي لا تختلف برأي الباحث من جريمة إلى أخرى ثلاثة، وهي:

1- الركن المادي: حيث يتمثل في السلوك المادي الذي يباشره الجاني أو في امتناعه عن مباشرة ذلك السلوك.

2- الركن المعنوي: النية الجرمية لدى الجاني.

3- الركن القانوني: ويقصد به كما سبق وأن وضحناه بالنص القانوني الذي يجرم ذلك الفعل.

لذا فإن النصوص الخاصة تحدد الأحكام الخاصة بكل جريمة، بينما لا تغني هذه النصوص عن القواعد والأحكام العامة التي تحدد ما هي الجريمة والأحكام الخاصة بها، بالإضافة إلى بيان الإجراءات المتبعة أمام المحكمة المختصة.

لذا فإن الباحث يرى أن أسباب عدم وجود نصوص قانونية مستقلة تحكم ما هي الأفعال المجرّمة وما هي العقوبات المقررة لها يرجع إلى عدة أسباب وهي:

1- لا يمكن وضع قانون مستقل لكل نوع من الجرائم على حده، وأن هذا الأمر يتطلب الكثير من الوقت والجهد والمال، فعلى سبيل المثال هناك بعض الجرائم الخاصة بحمل السلاح دون ترخيص، وهذه يتضمنها قانون الأسلحة والذخائر وغيرها من القوانين.

2- إن تفريع أي قانون عن القانون العام من شأنه أن يؤثر على الأصل فلا يؤدي إلى تحقيق الغرض منه، كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل.

3- بما أن معظم قواعد قانون العقوبات أمره، ولا يجوز الاتفاق على مخالفتها⁽¹⁾ فإنه من غير المهم أن توضع في نصوص مستقلة أو غير مستقلة.

4- إن القوانين هي عبارة عن مجموعة من القواعد التشريعية، فمنها ما هو قواعد خاصة بمواضيع وأمور معينة، ومنها ما هو قواعد عامة تحدد الإطار العام للموضوع.

أما بالنسبة إلى أهمية قانون العقوبات فإنه يعتبر الدرع الواقي لبقية فروع القانون العام والخاص منها، فهو الذي يوفر الحماية للحقوق والمصالح الاجتماعية كافة⁽²⁾، فلا يتصور وجود حقوق دون أن يكون هناك حماية لتلك الحقوق من قبل قانون العقوبات، فعلى سبيل المثال يحدد القانون التجاري ما يسمى بالمحل التجاري، ويحدد القانون المدني ما يسمى بالعقار، إذ لا يمكن تصور وجود المحل التجاري أو ما يسمى بالعقار دون وجود نصوص لحماية تلك الحقوق، وتتمثل هذه النصوص في قانون العقوبات والقوانين الخاصة، كما أن القانون المدني وفقاً لقواعده العامة يحدد من هو الشخص الطبيعي وما هي لحظة وجوده وما هي أهليته للتصرف، كما يحدد لحظة انتهاء الشخص الطبيعي، أما قانون العقوبات فقد حدد ما هي الأفعال التي من شأنها أن تشكل جريمة فيما لو تم الاعتداء على حياة الإنسان أو الشخص الطبيعي، وما هي العقوبات

(1) نجم، محمد صبحي. مرجع سابق. ص12.

(2) المرجع السابق. ص16.

المقررة على تلك الأفعال، لذا فإن قانون العقوبات يعتبر بمثابة الدرع الذي يحمي حقوق الإنسان وامتيازاته واختصاصاته كافة.

أما بالنسبة لقانون الضريبة فإننا لو تتبعنا نصوص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م لوجدنا أن هذا القانون يحدد العديد من المواضيع الخاصة بضريبة الدخل ومن ضمنها على سبيل المثال ما هي الضريبة، وما هي الشركة، ومن هو فاقد الأهلية، وما هي السلطة المحلية، وغيرها من الموضوعات التي يعتبر المساس بها وفقاً للقواعد العامة جريمة بحد ذاتها، حيث عرّفت المادة (2) من القانون الشركة بأنها أية شركة مساهمة عامة أو خاصة مؤسسة أو مسجلة بمقتضى قانون الشركات المعمول به داخل المملكة أو خارجها وتشمل جمعية تعاونية، لذا فإن الشركة التي تؤسس على خلاف هذا الأمر لا تعتبر حسب أحكام هذا القانون شركة معترف بها، وبالتالي كل من يحاول أن يوهم الآخرين بتأسيس شركة لتحقيق أهداف خاصة يعاقب وفقاً لأحكام قانون العقوبات الساري المفعول.

كما أن قانون ضريبة الدخل حدد الدخل الخاضع للضريبة في المادة (5) منه، وقد فرض الضريبة مثلاً على أرباح أو مكاسب أي عمل أو تجارة أو حرفة أو مهنة أو غيرها، كما حدد الضريبة على صافي الإيجار السنوي للعقار إذ لا نستطيع أن نفرض الضريبة على العقار أو المهنة ما دامت غير موجودة، وذلك عن طريق توفير الحماية اللازمة لها بفرض العقوبات على كل من يحاول المساس بها.

كما أن قانون الضريبة أيضاً حدد ما هي الأفعال التي يتوجب على المكلف القيام بها كما هو الحال في صلاحية الإلزام بإمسك الدفاتر بالمادة (34) منه [1- لأغراض تقدير الضريبة يحق لرئيس الإدارة المدنية إصدار الأنظمة بصفة عامة أو لنوع معين من المكلفين، لإمسك دفاتر حسابات عن الدخل الناتج عن محل عمله أو مهنته...].

كما نصت المادة (35) من نفس القانون وجوب تقديم التقارير والكشوف من قبل المكلفين حيث بينت الفقرة (2) منه على أنه [2- يجب على كل شخص لم يتسلم الإشعار المذكور في الفقرة (1) وكان دخله من المصادر الواردة في المادة الخامسة من هذا القانون يزيد

على مجموع التتزيلات والإعفاءات المنصوص عنها في المواد (8) و(9) و(10) و(11) و(14) عليه أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول لشهر آذار من كل سنة إلى مكتب مأمور تقدير ضريبة الدخل في منطقته كشفاً ينطوي على التفاصيل المطلوبة بموجب النموذج المقرر يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه] هذا بالإضافة إلى غيرها من الالتزامات التي فرضتها نصوص هذا القانون على المكلفين، والتي يعتبر الإخلال بها جريمة يعاقب عليها القانون حيث حدد قانون ضريبة الدخل ما هي الأفعال التي من شأنها أن تعتبر جرائم، وما هي العقوبات المقررة لكل جريمة. كما عدد الوسائل التي يمكن أن يستخدمها المكلف لكي يتهرب من أداء دين الضريبة و، نلاحظ ذلك في نص المادة (67) منه بتعداد أساليب الجريمة ومن ضمنها [أ- حذف أي دخل كان عليه إدراجه في كشف تم تقديمه بموجب القانون. ب- أدرج في كشف قدم بمقتضى هذا القانون بياناً أو قيوداً كاذبة. هـ- إذا لجأ المكلف إلى حيله أو خدعه أو مناورة أو سمح باستخدامها...]، وهنا نلاحظ أن جميع هذه الحالات والظروف تهدف إلى التهرب من دين الضريبة وعدم أدائه، لذا فإن علة التجريم الضريبي أو تجريم التهرب الضريبي تتمثل في الحصول على موارد مالية تستعين بها الدولة في مواجهة أعبائها⁽¹⁾.

كما أن المشرع الضريبي حدد ما هي الأفعال التي يتوجب على مأمور التقرير أو موظف الإدارة الضريبية أن يلتزم بها مثل الالتزام بالتبليغ⁽²⁾ من قبل الموظفين ونص المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 على المحافظة على سرية المعلومات في المادة (4) منه كما أنه نص في باب العقوبات على معاقبة كل من يخل بتلك الأحكام، حيث نصت المادة (69) منه على أنه [كل من خالف نصاً من نصوص هذا القانون أو الأنظمة التي تم تشريعها بموجبه، ولم يحدد لهذه المخالفة عقاباً آخر، يعاقب بالحبس ستة أشهر أو غرامة أو بكلتا العقوبتين] لذا فإن أهمية النصوص الجنائية الموضوعية أو حتى الشكلية تتمثل في بيان ما هي الجرائم، وما هي عقوبات تلك الجرائم بالإضافة إلى بيان ما هي الوسائل

(1) حافظ، مجدي محمد: الموسوعة الجمركية. مصر: النسر الذهبي للطباعة. 1997. ص5.

(2) عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة الإسكندرية. مصر:

الإسكندرية. 1960. ص146.

والأساليب والإجراءات التي يجب أن تتبع لمعاقبة مرتكبي تلك الجرائم أمام تلك المحاكم المختصة، حيث إن تطبيق تلك النصوص من شأنه أن يحمي حق الخزينة العامة في سداد دين الضريبة، فلا يمكن أن نتصور وجود سداد دين الضريبة ما لم توجد عقوبات رادعة لضمان ذلك الدين.

المطلب الرابع: أسباب الجريمة الضريبية ودوافعها:

قبل الخوض في بيان أسباب الجريمة الضريبية ودوافعها لابد من بيان معنى الدافع للجريمة، وقد عرّفته المادة (67) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 أنه [1- الدافع: هو العلة التي تحمل الفاعل على الفعل، أو الغاية القصوى التي يتوخاها. 2- لا يكون الدافع عنصراً من عناصر التجريم إلا في الأحوال التي عينها القانون]. لذا نجد أن القانون حسم موضوع الدافع للجريمة دون ترك ذلك للجدل الفقهي، وكذلك كان للقضاء الجزائي دور في ذلك حيث نصت محكمة التمييز الأردني في قرارها رقم 77/24 ص 816 سنة 1977 على أن الدافع إلى ارتكاب الجريمة ليس ركناً من أركانها، إلا أن بيان الدافع للجريمة يختلف من جريمة إلى أخرى، فقد نجد أن الدافع لإحدى الجرائم هو اقتصادي وقد يكون الدافع اجتماعياً أو سياسياً أو غير ذلك من الأسباب التي يمكن أن تؤدي بالمجرم إلى ارتكاب جريمته.

لذا فإننا نستطيع أن نوجز أهم أسباب الجريمة الضريبية ودوافعها في:

أولاً: الأسباب الاقتصادية.

ثانياً: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية.

ثالثاً: الأسباب السياسية.

رابعاً: الأسباب التاريخية.

خامساً: الأسباب التشريعية.

و سنقوم بتوضيح كل جزئية على حده.

أولاً: الأسباب الاقتصادية:

إن من ضمن الأسباب التي تؤثر على سلوك الأفراد بشكل عام والسلوك الإجرامي بشكل خاص ما يسمى بالبيئة الاقتصادية أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بهؤلاء الناس والبشر. و يظهر أثر تلك البيئة في الظروف المسببة لعدم كفاية دخول الأفراد لسد حاجاتهم، أو لانعدام دخولهم أصلاً، وأهم هذه الظروف بصفة أساسية قلة الموارد الاقتصادية، وسوء توزيع غلتها⁽¹⁾ إذ تلعب قلة الموارد الاقتصادية دوراً أساسياً في ارتكاب الجرائم بشكل عام، وفي ارتكاب الجرائم الضريبية بشكل خاص، وذلك لأن الهدف كما سبق أن وضحنا من الجريمة الضريبية يتمثل في عدم أداء دين الضريبة للإدارة الضريبية، وبالتالي نقص في الخزانة العامة. كما أن سوء توزيع غلة تلك الموارد الاقتصادية، يخل بتوازن دخول الأفراد مما يؤدي بالبعض إلى ارتكاب الجرائم.

ثانياً: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية:

إن للأسباب الاجتماعية دوراً مهماً في ارتكاب الجرائم بشكل عام والجرائم الضريبية بشكل خاص، حيث أن البعض يفسر الظروف الاجتماعية بأنها الوسط الاجتماعي المحيط بالفرد منذ ميلاده وحتى ارتكاب الجريمة⁽²⁾، حيث أن هذه العوامل تتمثل في الأسرة التي يولد الفرد بداخلها ومنها يكتسب الكثير من العادات الإيجابية والسلبية في حياته، ثم ينتقل إلى المدرسة والجامعة حتى يصل إلى حياة العمل، إذ إن الفرد يتأثر بكل بيئة ومحيط يعيشه، فيأخذ منه بعض العادات الاجتماعية السلبية وبعض العادات الاجتماعية الإيجابية، ويرى البعض أن للبيئة الاجتماعية خمسة مقومات وهي: المعتقدات الدينية، والقيم والتقاليد والعادات، والتعليم، والرسائل التقنية، ووسائل الإعلام⁽³⁾، ولكل من هذه المقومات دور في حصول الجريمة وعدم حصولها، إذ

(1) إبراهيم، أكرم نشأت: علم النفس الجنائي. ط2. عمان: مكتبة دار الثقافة. 1998. ص26.

(2) نجم، محمد صبحي: المدخل إلى علم الإجرام وعلم العقاب. ط1. عمان: مكتبة دار الثقافة. ص55.

(3) إبراهيم، أكرم نشأت. مرجع سابق. ص 23.

إننا يمكن أن نوافق على بعض هذه المقومات لارتكاب الجريمة الضريبية، ودورها في التأثير على المجرم لارتكاب الجريمة الضريبية، كما هو في دور التعليم على ارتكاب جريمة تزوير المستندات الضريبية أو استخدام الوسائل التقنية في ذلك، كما أن لعدم العدالة الاجتماعية دوراً في ارتكاب الجريمة الضريبية، حيث تلعب دوراً في ارتكاب الجريمة الضريبية⁽¹⁾، كما أن شعور المكلفين بأن الأموال التي تحصل من الضرائب تنفق في غير مكانها من شأنه أن يدفع البعض إلى التهرب الضريبي.

أما بالنسبة للأسباب الأخلاقية والتي يقصد بها ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي لدى بعض المكلفين⁽²⁾ فيمكن أن نفرق هنا بين الوعي والأخلاق العامة وبين الأخلاق الحالية إذ إن كثيراً من المكلفين يتهربون من أداء دين الضريبة، ويرتكبون الجرائم الضريبية مثل اللجوء للغش والاحتيال الضريبي مع أنهم يتمتعون بأخلاق عالية⁽³⁾.

ولا شك في أن لهذه العوامل والدوافع علاقة بالعوامل الأخرى سواء الاقتصادية أو السياسية أو حتى الاجتماعية، إذ إن للعوامل الاجتماعية تأثيراً على العوامل الأخلاقية.

إن للبيئة والبيت دور في تشكيل أخلاق المجرم والتأثير عليها، كما أن للأوضاع الاقتصادية أيضاً دوراً في التأثير على الوضع الاجتماعي وظروف العمل، وبالتالي يكون لذلك تأثير على العوامل الأخلاقية التي تؤدي إلى ارتكاب الجريمة الضريبية.

كما أن عدم وعي المكلف من شأنه أن يدفعه إلى ارتكاب الجريمة الضريبية فعندما يقوم المكلف بعملية التهرب الضريبي ينظر إلى ما يمكن أن يعود عليه من نفع في حالة ارتكاب الجريمة وهو في زيادة ثروته، ولا ينظر إلى ما يمكن أن يعود عليه من دخل مستقبلي أو منفعة غير مباشرة عندما يقوم بأداء دين الضريبة للإدارة الضريبية، إذ إن هذه الضرائب تساعد الدولة في تحقيق الأغراض العامة والقيام بالخدمات العامة للجميع.

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 20.

(2) قاسم، صلاح: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية. فلسطين. نابلس. 2003. ص 84.

(3) بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي. دمشق: مطبعة الروضة. 1993. ص 263.

ثالثاً: الأسباب السياسية:

إن للأسباب السياسية دوراً في الجريمة الضريبية، وذلك لأن للأوضاع السياسية تأثيراً على العوامل والأسباب الأخرى مثل العوامل الاقتصادية والعوامل الاجتماعية وغيرها من العوامل⁽¹⁾. هذا ويمكن تقسيم العوامل السياسية إلى عوامل سياسية داخلية وعوامل سياسية خارجية.

فالعوامل السياسية الداخلية تتمثل في سياسة الدولة الداخلية من حيث نظام الحكم والسلطات ومدى تطبيق مبادئ الديمقراطية داخل تلك الدولة، إذ إن الدول تحاول أن تتخذ الضريبة وسيلة لتطبيق سياستها مما يدفع الأفراد الذين يشعرون بالاضطهاد إلى التهرب من أداء دين الضريبة، وذلك لشعورهم بأنهم مضطهدين⁽²⁾ خاصة عندما يكون نظام الحكم دكتاتورياً.

كما أن للظروف السياسية الخارجية دوراً في ارتكاب الجرائم الضريبية على المستوى الداخلي فعلى سبيل المثال يحاول بعض المكلفين التهرب من أداء دين الضريبة بسبب الاتفاقيات المبرمة ما بين دولته وأية دولة أخرى كما هو الحال في الاتفاقيات الموقعة ما بين السلطة الوطنية الفلسطينية وإسرائيل.

رابعاً: الأسباب التاريخية:

ترجع أصول هذه الأسباب إلى الماضي حين كان الحاكم يحصل الضريبة لحسابه الخاص، فيخلط ماله بالمال العام⁽³⁾، مما أدى بالأفراد إلى الشعور بالظلم، لأنهم يدفعون أموالهم إلى الحكام دون أن يقدم الحكام لهم أي مقابل عن تلك الضرائب، لذا فإن لهذه الأفكار التي كانت سائدة في الماضي دوراً في ارتكاب تلك الجرائم وإلى التهرب من أداء دين الضريبة، هذا بالإضافة إلى تمتع الحكام والمسؤولين ببعض الامتيازات يدفع بالأغلبية إلى التهرب من أداء دين الضريبة.

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 20.

(2) قاسم، صلاح. مرجع سابق. ص 84.

(3) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 21.

خامساً: الأسباب التشريعية:

يقصد بالأسباب والعوامل التشريعية تلك الظروف التي ترافق إصدار القانون الضريبي من حيث صياغة ذلك القانون والموضوعات التي يتضمنها. فمن حيث الصياغة فإن لصياغة النص التشريعي دوراً مهماً في ارتكاب الجريمة الضريبية، إذ إن لذلك الأمر دوراً في إمكانية استغلال الثغرات الموجودة بذلك النص للتهرب الضريبي.

أما من حيث الموضوع فإن فرض الضرائب على نشاط معين من شأنه أن يدفع البعض إلى محاولة التهرب من أداء دين الضريبة، إذ إن فرض الضريبة على المحصولات الزراعية بموجب مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني من شأنه أن يدفع بالأغلبية إلى التهرب من أداء دين الضريبة، كما أن المغالاة في فرض الضرائب والتفاوت في الشرائح من شأنه أن يؤدي إلى ارتكاب الجرائم الضريبية⁽¹⁾.

إضافة إلى تلك الأسباب هناك أسباب وعوامل يمكن أن تلعب دوراً في ارتكاب الجريمة الضريبية مثل العوامل الإدارية وغيرها.

المطلب الخامس: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية:

قبل الخوض في بيان الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية لابد من التفريق بين الجريمة الضريبية وغيرها من الجرائم خاصة الجرائم المالية والتي تربطها بالجرائم الضريبية علاقة الخاص بالعام، حيث يعتبر القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي⁽²⁾. والسبب يرجع في تكييف تلك العلاقة إلى أن الضريبة هي عبارة عن إيراد من إيرادات الدولة التي ينظمها القانون المالي، كما أن الجريمة الضريبية تختلف عن الجرائم الواقعة على الأموال فالجرائم الواقعة على الأموال تشكل اعتداء على الحقوق المالية للأفراد⁽³⁾ مثل سرقة سيارة شخص معين، حيث

(1) بشور، عصام: مرجع سابق. ص 264.

(2) القاضي، محمد محمد مصباح. مرجع سابق. ص 6.

(3) نجم، محمد صبحي محمد: شرح قانون العقوبات (القسم الخاص). ط1. عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.

1995. ص 97.

أن الحق المعتدى عليه يخص فرداً أو شخصاً معيناً على خلاف الجرائم الضريبية حيث أن حق المعتدى عليه هو حق الخزنة العامة كما سبق وأن وضحنا. ومن أمثلة الجرائم الواقعة على الأموال في قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 جريمة السرقة التي نص عليها المشرع في المادة (399). [1- السرقة هي أخذ مال الغير المنقول دون رضاه. 2- وتعني عبارة (أخذ المال) إزالة تصرف المالك فيه برفعه من مكانه ونقله وإذا كان متصلاً بغير منقول فبفصله عنه فصلاً تاماً ونقله. 3- وتشمل لفظة (مال) القوى المحرزة].

أما بالنسبة للطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، فهل يمكن اعتبار الجريمة الضريبية جريمة عادية تخضع لبقية القواعد الجنائية كما هو الحال في جريمة السرقة وغيرها من الجرائم؟. وبالتالي يتم النظر فيها من قبل القضاء الجنائي العادي، أم أنها من ضمن الجرائم التي تخضع لقواعد جنائية خاصة، لذا فإن هناك أكثر من رأي حول ذلك الموضوع.

أولاً: الطبيعة الجنائية العادية:

ذهب فريق من الفقه الألماني⁽¹⁾ إلى تطبيق قانون العقوبات العام على الجرائم الضريبية وذلك استناداً إلى الحجج التالية:

1- أن الغرض من التشريع الضريبي ومن تجريم اختلاس الضريبة هو نفس الغرض الذي يتوخاه المشرع العادي عند سن أي قانون عقوبات حيث يتمثل في حماية الصالح العام، إذ إن أصحاب هذا الرأي يعملون على توحيد أحكام الجريمة الضريبية مع أحكام الجرائم الأخرى من منطلق وحدة الغرض بينهما.

2- كما يفسر أصحاب هذا الرأي طبيعة الجريمة الضريبية من ناحية النتيجة بأنها اعتداء على حق مالي للدولة، يتمثل في سرقة أموال الدولة واختلاسها، لذا فإنه يجب معاقبة مرتكبيها بعقوبات أشد من العقوبات المقررة للجرائم الأخرى.

⁽¹⁾ Herman Schwaiger. Georg Meyer, Myrboch. Vockesteim. Beckerhefter Voubar

مشار إليهم في الجرائم الضريبية للدكتور سرور، أحمد فتحي مرجع سابق. ص 41. 43.

3- يجب مساواة المتهرب من أداء دين الضريبة أو مرتكب الجريمة الضريبية بمرتكبي الجرائم الأخرى، لأن جريمة التهرب متشابهة مع الجرائم المالية الأخرى الخاضعة للقضاء الجنائي العادي.

وبما أن المتهرب أو مرتكب جريمة الغش الضريبي لا يهدف إلى تعطيل إدارة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى عدم أداء دين الضريبة، فإنه يتوجب مساواته بالمجرم العادي.

ثانياً: الطبيعة الإدارية:

ذهب فريق آخر من الفقهاء إلى أن الجرائم الضريبية⁽¹⁾ لها طبيعة إدارية وذلك استناداً إلى الحجج الآتية:

1- يهدف قانون العقوبات إلى أغراض تختلف عن الغرض الذي يقصده قانون الضريبة، إذ يهدف الأول إلى حماية الجماعة وأموالهم، فيعاقب كل من يعتدي على حياة الإنسان وشرفه وماله، فالمجرم هو الذي يخالف القاعدة الأخلاقية التي تضمن احترام شخصية الآخر وأمواله، لذا فالجزاء الجنائي يعتبر رد فعل عادل لمخالفة تلك القواعد والواجب الأخلاقي، وهذا ينطوي على ألم يحيق بالمجرم نظير مخالفته للقانون حتى يتحقق به زجر للآخرين، و يكون ذلك في العقوبات المقيدة للحرية والعقوبات المالية وغيرها.

أما القانون الضريبي، فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة. وهو ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب و بين المكلف، لذا فإن مخالفة المكلف لأوامر الإدارة أو قراراتها الإدارية يعتبر مخالفة إدارية، لذا يتعين أن يكون العقاب على المخالفة في يد السلطة الإدارية.

2- لا يمكن تشبيه الجرائم الضريبية بجرائم الأموال، وذلك لأن الضرائب تعود في حصيلتها إلى خزينة الدولة، وجباية الضرائب عبارة عن مظهر من مظاهر سيادة الدولة وليست عبارة عن مخالفة حقوق الدولة، لذلك فإن إيرادات الضرائب لا تدخل إلى خزينة الدولة باعتبارها شخصاً معنوياً، وبالتالي فإن المساس بهذا الإيراد يعتبر جريمة تقع على مال

(1) الشواربي، عبد الحميد: موسوعة الضرائب. الإسكندرية: منشأة المعارف. 1997. ص737.

خاص، بل تدخل في إيرادات الدولة باعتبارها شخصاً عاماً، لذا لا يمكن تشبيه الغش الضريبي أو الجرائم الضريبية بالجرائم الواقعة على الأموال.

3- إن العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية تختلف عن العلاقة ما بين المواطنين أنفسهم، لذا فإنه يتوجب اختلاف القواعد القانونية التي تحكم تلك العلاقات، إذ إن العلاقة بين المواطنين أنفسهم تقوم على مبدأ المساواة القانونية وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنية وغيرها، أما العلاقات بين الدولة والأشخاص ومن ضمنها علاقة المكلف مع الإدارة الضريبية فإنها تقوم على عنصر القهر، إذ إنه يتوجب على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين أن ينشئوا تلك العلاقة التي تقوم على القهر.

لذا فقد انتهى هذا الرأي إلى أن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التي تنبعث من النصوص الجنائية وأن الجرائم الضريبية لا تعتبر جرائم عادية⁽¹⁾.

وقد ذهب رأي آخر في الفقه⁽²⁾ إلى أن الجرائم الضريبية ومخالفات البوليس أو الجرائم الإدارية تعتبر جميعها موضوعاً لقانون عقوبات خاص هو قانون العقوبات الإداري، حيث إنه يتمتع باستقلال معين يعتمد على الطبيعة الخاصة للالتزامات ويعاقب على مخالفتها، حيث تخضع لمجموعة من المبادئ وهي:

أ- تغلب الركن المادي للجريمة على الركن المعنوي.

ب- افتراض الإثم الجنائي.

ج- المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية.

د- المسؤولية عن الغير.

هـ- التضامن بين مرتكبي الجريمة.

(1) الشواربي، عبد الحميد. مرجع سابق. ص 738.

(2) القاضي، محمد محمد مصباح. مرجع سابق. ص 11.

ويمكن الرد على الحجج السابقة بأن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية عادية بالآتي:

1- أن الجزاءات المفروضة على مرتكبي الجرائم الضريبية تختلف عن الجزاءات المفروضة على مرتكبي الجرائم العادية، حيث أن الجزاءات الضريبية تعتبر من نوع خاص⁽¹⁾ لأنها تتجافى مع القواعد المعمول بها في نطاق القانون الخاص والتي تقرر بأن المدين يلتزم في ماله لا في شخصه، وجزاء الالتزام تعويض لا عقوبة، ومن الأمثلة على ذلك ما نصت عليه المادة 69 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 [كل من خالف نصاً من نصوص هذا القانون أو الأنظمة التي تم تشريعها بموجبه ولم يحدد لهذه المخالفة عقاباً محدداً آخر، يعاقب بالحبس ستة أشهر أو غرامة أو بكلتا العقوبتين]. حيث بينت هذه المادة أن العقوبات لا تقتصر على الحبس بل تشمل أيضاً الغرامة أو كليهما، وكذلك المادة (68) من نفس القانون حيث نصت [1- كل من قام بدون سبب كاف لارتكاب أي من المخالفات التالية يعاقب بالحبس نصف سنة أو غرامة أو بالعقوبتين معاً: أ- لم يقدم تقريراً في ميعاده بمقتضى المادة (35)...] وبالرجوع إلى نص المادة (35) من نفس القانون حيث تنص [1- يجوز لمأمور التقدير أن يكلف أي شخص بإشعار خطي يرسله إليه يزوده بكشف وفقاً للنموذج المقرر عن دخله والتفاصيل الأخرى التي تتطلبها غايات هذا القانون فيما يتعلق بدخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه خلال مدة معقولة لا تزيد عن ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه ذلك الإشعار...]، حيث نلاحظ أن هناك عقوبة حتى على التأخير في تقديم الإقرارات والضريبة بالرجوع إلى نص المادة (35) كاملاً وهي ما تميز الجزاءات الضريبية باحتوائها على الغرامات التأخيرية الناتجة عن التأخير في التزام معين، هذا بالإضافة إلى كون الجزاءات الضريبية ذات طبيعة خاصة تحمل عنصري العقوبة والتعويض كما سنبين لاحقاً.

2- إن الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة ومهمة، حيث تتميز بكونها تحمي مصالح الدولة وإيراداتها على خلاف الجرائم الأخرى والنصوص التي تنظمها، حيث إنها تحمي حقوق

⁽¹⁾ عطية، قدرى نيقولا. مرجع سابق. ص 187.

ومصالح خاصة للأفراد، إعتياداً إلى ذلك عندما نقارن تلك الجرائم مع بعضها البعض نجد أن الجرائم الضريبية يجب أن تختلف من حيث الطبيعة عن الجرائم الأخرى نظراً للحق الذي تحميه، فإن ما يترتب على الجريمة الضريبية هو المساس بحق الدولة والخزينة العامة، إن ما يترتب على الجرائم الأخرى هو المساس بحقوق الأفراد، وحق الدولة أولى بالرعاية لذا فإنه يتوجب عدم وضع تلك الجرائم وضمها إلى الجرائم الأخرى.

3- إن وضع الجرائم الضريبية من ضمن الجرائم الجنائية الأخرى العادية يترتب عليه عدة آثار من أهمها أن النظر في الجرائم الضريبية يكون من اختصاص القضاء الجنائي العادي، فبالتالي ونظراً لتزاحم القضايا الجنائية يترتب على ذلك إهمال أو عدم الاكتراث بالقضايا الضريبية.

4- يحكم القاضي بالجزاءات الضريبية من تلقاء نفسه⁽¹⁾ حيث لا يشترط أن تقوم الإدارة الضريبية بطلب الحكم بتلك الجزاءات حتى ولو كانت جزاءات نفعية أكثر منها رادعة، هنا على خلاف الدعوى الجزائية فيما يتعلق بالتعويض المدني.

أما بالنسبة للرد على الحجج التي تنادي بأن الجريمة الضريبية هي جزاءات ذات طبيعة إدارية فإنه يتمثل في الآتي:

1- إن نظرية قانون العقوبات الإداري تعتمد على أساس تاريخي محض⁽²⁾ حيث كانت العقوبات الخاصة بجرائم البوليس المخالفات في القانون الروماني تطبق مباشرة بواسطة الموظفين القضائيين الذين يقومون بوظيفة البوليس⁽³⁾، لذا فإن مفهوم النظرية التاريخية كانت تتمثل في أن الإدارة هي التي كانت تباشر وظيفة البوليس.

وبما أن القانون الإداري في تطور وكذلك قانون الضريبة أيضاً فلا يمكن أن نعتبر أن هذه النظرية تعتبر أساساً لقانون العقوبات الضريبي.

(1) عطية، قذري نقولا. مرجع سابق. ص204.

(2) الشواربي، عبد الحميد. مرجع سابق. ص738.

(3) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص44.

2- يعرف القرار الإداري بأنه عمل قانوني نهائي، يصدر من سلطة إدارية وطنية بإرادتها المنفردة، وتترتب عليه آثار قانونية معينة⁽¹⁾، وبناءً على ذلك نستطيع تحديد ما هي الجريمة الإدارية التي تتمثل في مخالفة هذا الأمر من قبل أحد المخاطبين بهذا القرار، أما الجريمة الضريبية فإنها لا تقتصر على مخالفة القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، بل تشمل أيضاً مخالفة نصوص قانون الضريبة كما هو الحال في نص المادة (68) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

3- أن المكلف يختلف عن الموظف الإداري، وذلك لأن مصدر التزام المكلف هو قانون الضريبة. وقانون الضريبة هو عبارة عن نصوص مجردة وعامة كباقي النصوص القانونية، و يخضع لأحكامها كل من تنطبق عليه الشروط، أما الموظف الإداري فإن مصدر الالتزام لديه هو القرار الإداري⁽²⁾.

أما إذا خالف المكلف قرار دائرة الضريبة وكانت تلك المخالفة تعتبر جريمة فإن المكلف هنا لا يعاقب على ارتكاب مخالفة لقرارات إدارية، وإنما يعاقب على مخالفة نص قانوني⁽³⁾.

4- عند حديثنا عن العقوبات والجرائم بشكل عام ذكرنا أن هناك قواعد عامة للجريمة وأن هناك أحكاماً خاصة بكل جريمة كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل الأردني الذي يحدد ما هي الجرائم الضريبية، فإذا تم دمج هذه الجرائم وتقسيمها إلى أقسام مختلفة، فإن هذا الأمر من شأنه أن يعمل على تشييت قانون العقوبات والعقوبات المقررة لكل جريمة.

إذ إننا سنحتاج إلى قانون عقوبات إداري وقانون عقوبات مالي وقانون عقوبات تجاري وغيرها من القوانين مما يؤدي إلى هدر المزيد من الوقت والجهد والتكاليف المستحيلة.

(1) عبد الله، عبد الغني بسيوني: القانون الإداري. بيروت: الدار الجامعية. 1992. ص 96.

(2) الشواربي، عبد الحميد. مرجع سابق. ص 739.

(3) المرجع السابق. ص 74.

5- إن قانون العقوبات الضريبي لم يعد يقتصر على قانون العقوبات الإدارية أو المخالفة للوائح البوليسية، بل يحتوي على الكثير من الجنح والمخالفات الضريبية ذات الطبيعة الخاصة مثل ما نصت عليه المادة (69) فقرة من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على أن [أ- كل من ساعد آخر في تحرير تقرير، إفادة له أو مستند آخر لأغراض هذا القانون وهو يعلم أن هذا التقرير، لإفادة أو مستند تحتوي على معلومات غير صحيحة أو أي إنسان حضر ممثلاً لمكلف، وقام بتقديم معلومة لأغراض هذا القانون وهو يعلم أنها غير صحيحة يعتبر لأغراض المواد 67، 67ب، 69 كأنه قام بعمل الأمور المذكورة] وكذلك نص المادة (67) من نفس القانون حيث جاء فيها [كل من قام قاصداً متعمداً بغرض التهرب من الضريبة ومساعدة شخص آخر في التهرب من الضريبة بأي من المخالفات التالية، يحكم عليه بالحبس سنتين أو بالغرامة وضعف قيمة الدخل الذي أخفاه أو كان في نيته إخفاؤه أو ساعد في إخفائه، أو بالعقوبتين معاً: (د) أعد أو حفظ أو سمح لشخص بإعداد وحفظ دفاتر حسابات أو قيود أخرى كاذبة أو زور أو سمح بتزوير دفاتر حسابات أو قيودات. (هـ) لجأ إلى حيلة أو خدعة أو مناورة أو سمح باستخدامها. (و) أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤولية أي شخص آخر زور أية شراكه عادية في دفع ضريبة الدخل أو في التأثير في مقدارها].

نجد من خلال تحليلنا لهذه النصوص وغيرها من النصوص الضريبية الأخرى أن قانون الضريبة يتضمن نصوصاً خاصة بجرائم غير إدارية مثل جريمة التزوير وجريمة الاحتيال الضريبي.

ثالثاً: الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية:

سبق أن بينا أن الجريمة الضريبية لا تعتبر جريمة جنائية عادية كجريمة السرقة والاختلاس كما أنها لا تعتبر جريمة إدارية كباقي المخالفات الإدارية التي تقع من قبل موظفي الإدارة، لذا فإن الجريمة الضريبية تمتاز بأنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة⁽¹⁾ حيث لا

(1) الشواربي، عبد الحميد. مرجع سابق. ص 743.

تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل وكذلك لا تعتبر مخالفات وجرائم ضريبية بحتة، لأن لها طبيعة خاصة، ويؤكد ذلك كما سبق وأن أوضحناه ما يسمى بالعقوبات الضريبية أو الجنائية الضريبية كجزاء للجرائم الضريبية وخاصة ما يعرف بالغرامة الضريبية⁽¹⁾ والتي تتميز بكونها موجودة ضمن نصوص قانون الضريبة أو قانون ضريبة الدخل.

كما تتميز الجرائم الضريبية بخضوعها لقواعد خاصة تختلف عن بقية القواعد التي تخضع لها الجرائم الأخرى مثل قاعدة المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والإهمال وفي تقرير المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية⁽²⁾ حيث يحكم الجريمة الضريبية قواعد خاصة تفرقها عن غيرها من الجرائم الأخرى.

لذا فإننا نستطيع القول أن الجرائم الضريبية هي جرائم ذات طبيعة خاصة، تختلف عن غيرها من الجرائم الأخرى.

ويترتب على ذلك مجموعة من الآثار يمكن إجمالها بالآتي:

1- إن المصدر الرئيسي للجريمة الضريبية هو قانون الضريبة الخاص بتلك الجريمة. وإن المرجع للقواعد العامة فيما لم يرد فيه نص خاص هو قانون العقوبات.

2- الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية ناشئة من طبيعة الجزاءات والأحكام الخاصة بتلك الجرائم.

3- أن الحكم بالجزاءات الضريبية لا يكون بناء على طلب أية جهة بل يحكم به القاضي من تلقاء نفسه.

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 47.

(2) المرجع السابق. ص 48.

المبحث الثالث: تطبيقات على الجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عليها

يتضمن هذا المبحث بيان ما هو حكم المساهم في الجريمة الضريبية، وما حكم جريمة التهرب غير التامة مع ذكر تطبيق يتمثل في جريمة التهرب الضريبي كدراسة تطبيقية على ما سبق.

المطلب الأول: المساهمة في الجريمة الضريبية:

غالبا ما يرتكب الجريمة شخص واحد يسمى الجاني (المجرم)، وينتج عن ذلك آثار الجريمة كافة دون تدخل من أي شخص آخر، وقد يرتكب الجريمة عدة أشخاص فنكون أمام جريمة متعدد الأشخاص، مع اختلاف دور كل شخص من هؤلاء الأشخاص في مساهمته في السلوك الإجرامي الذي أدى إلى إحداث تلك الجريمة، وهذا ما يسمى في المساهمة الجنائية، حيث أن هذه المساهمة الجنائية تفترض وجود أمرين:

1- وحدة الجريمة المرتكبة حيث لا نكون أمام مساهمة جنائية إذا ما تعددت الجرائم.

2- تعدد المساهمين (الجناة) في الجريمة الواحدة.

حيث إذا انتفى أحد الركنين انتفت المساهمة الجنائية⁽¹⁾ لا يمكن تصور وجود مساهمة إذا ما تخلف أحد الركنين وهذا الأمر الذي يؤيده الباحث، وإن اختلف دور كل جان من الجناة.

أما بالنسبة لقانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 فقد عرّف الفاعل في المادة (75) منه حيث نصت [فاعل الجريمة هو من أبرز إلى حيّز الوجود العناصر التي تؤلف الجريمة أو ساهم مباشرة في تنفيذها] كما نصت المادة (76) على الاشتراك الجرمي [إذا ارتكب عدة أشخاص متحدين جنائية أو جنحة، أو كانت الجنائية أو الجنحة تتكون من عدة أفعال فأتى كل واحد منهم فعلاً أو أكثر من الأفعال المكونة لها، وذلك بقصد حصول تلك الجنائية أو الجنحة اعتبروا جميعهم شركاء فيها، وعوقب كل واحد منهم بالعقوبة المعينة لها في القانون، كما لو كان فاعلاً مستقلاً لها] حيث نستخلص من خلال النصوص السابقة أن الفاعل للجريمة هو كل

(1) نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات. القسم العام. مرجع سابق. ص320.

من يساهم مع غيره، أو يباشر السلوك الإجرامي الذي يُحدث النتيجة الجريمة، إلا أن هناك أموراً خاصة بكل جريمة، وتختلف باختلاف الجرائم حسبما نصت على ذلك نصوص قانون العقوبات والتي فرقت ما بين المحرّض والمتدخل خاصة نص المادة (80) منه والتي بينت دور المحرّض، وما هي الأفعال التي يمكن أن تعتبر تحريضاً وما هي الأفعال التي تعد من قبيل التدخل، فيعد محرّضاً من يحمل أو يحاول أن يحمل شخصاً آخر على ارتكاب جريمة بإعطائه نقوداً أو بتقديم هدية له أو غيرها من الأفعال الأخرى، أما بالنسبة إلى الأفعال التي تعتبر من قبيل التدخل كما لو ساعد المتدخل على وقوع جريمة بإرشاداته ومن ساعد الفاعل على الأفعال التي هيأت الجريمة أو سهلتها أو أتمت ارتكابها أو من كان عالماً بشرط الأشرار الجنائية وغيرها من الحالات التي نص عليها القانون في المادة (80) منه والتي بينت عقوباتها في المادة (81) من نفس القانون ، كما أن محكمة التمييز الأردنية نصت في قرارها الجزائي رقم 69/16 ص 222 سنة 1969 على أنه إذا رافق المتهم القاتل إلى مسرح الجريمة بقصد مساعدته على تنفيذها فإن فعله يعتبر تدخلاً تبعياً بالقتل.

أما بالنسبة إلى المساهمة الجنائية الخاصة في الجرائم الضريبية، فإن المادة (82) من قانون العقوبات الأردني نص على أن [التحريض على ارتكاب مخالفة والتدخل فيها لا يستلزم العقاب] و نلاحظ أن القواعد العامة قد أعفت كل من المحرّض والمتدخل من العقوبات المقررة في حالة كون الجريمة من نوع المخالفة، أما إذا كانت الجريمة من نوع الجنح فإن الأمر يختلف عن ذلك كونه لا يوجد أي نص يعفي المساهم بتلك الجريمة من العقاب.

إلا أن دراسة موضوع المساهمة الجنائية يتطلب من الباحث توضيح من هو الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية ومن هو المساهم أو المشترك في الجريمة الضريبية.

الفاعل الأصلي: سبق أن وضعنا أن قانون الضريبة يفرض التزامات معينة على المكلفين بأداء دين الضريبة، وأن من يتخلف عن أداء تلك الالتزامات يعتبر مرتكباً لجريمة ضريبية. لذلك فإنه لا يعتبر فاعلاً أصلياً للجريمة الضريبية إلا من يتحمل تلك الالتزامات ويقوم بالإخلال بتلك الالتزامات⁽¹⁾ إذ لا يعتبر فاعلاً أصلياً لجريمة تزوير الفواتير سوى المكلف

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 140.

الأصلي، وذلك حسبما جاء في الرأي السابق، إلا أن الأمر حسب رأي الباحث يختلف باختلاف الجرائم، فقد يستعين الفاعل بغيره في حالة التزوير أو يكون غير مختص أحياناً، فهل نستطيع أن نحكم عليه بأنه هو الذي قام بعملية التزوير مثلاً؟

للإجابة على ذلك يجب أن نفرّق بين من يقوم بالسلوك الإجرامي وبين من يتحمل المسؤولية، فقد يقوم المكلف بتكليف غيره بذلك ولكن لا يمكن إعفاءه من المسؤولية، لأنه خالف الالتزامات الضريبية المفروضة عليه، وبالتالي فهو يستحق العقاب، أما بالنسبة للآخرين فإن الأمر يختلف حيث يمكن أن يعتبر مرتكب لجريمة تزوير أو أية جريمة وذلك وفقاً للقواعد العامة.

لذا فإن الفاعل الأصلي يتمثل في المكلف بالالتزامات الضريبية فهو يعتبر مسؤولاً عن الجريمة الضريبية، أما بالنسبة للآخرين فإنه يختلف باختلاف السلوك الذي يباشره وهو يتحمل مسؤولية سلوكه مباشرة، وهذا ما تفرضه القواعد العامة، إلا أن قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م. وضع بعض الاستثناءات في المادة (69) منه وهي حالة من يساعد الآخرين في تحرير تقرير أو مستند مع علمه بأنه غير صحيح، وكذلك مسؤولية الشريك حيث يعامل كل شخص بأنه فاعل أصلي مادام قد توافرت لديهم نية الإجرام.

حيث جاء نص المادة 69 منه [أ- كل من ساعد آخر في تحرير تقرير إفادته أو مستند آخر لأغراض هذا القانون وهو يعلم أن هذا التقرير، الإفادة أو مستند تحتوي على معلومات غير صحيحة أو أي إنسان حضر ممثلاً لمكلف، وقام بتقديم معلومة لأغراض هذا القانون وهو يعلم أنها غير صحيحة يعتبر لأغراض المواد 67، 67 ب، 69 كأنه قام بعمل الأمور المذكورة. ب- كل مجموعة من الأشخاص اشتركوا بمخالفة طبقاً للمواد 67، 69 يعتبرون متهمين بالمخالفة وكل إنسان كان في وقت تنفيذ المخالفة مديراً تنفيذياً أو شريكاً لمديراً للحسابات...].

ونلاحظ من خلال هذه النصوص أن المشرع عامل الشريك على أنه فاعل أصلي وكذلك الأمر بالنسبة لمن يقوم بتحرير مستندات مزورة فهو يعاقب على أنه فاعل أصلي للجريمة، إلا أن الأمر يتطلب توافر الركن المعنوي أي النية لارتكاب الجريمة، فإذا لم تتوافر تلك النية فإن

الأمر يختلف وهذا ما بينته الفقرة (أ) من المادة السابقة إذ جاء النص [وهو يعلم بأنها غير صحيحة]. وهذا ما يؤكد ضرورة توافر النية أو الركن المعنوي.

مسؤولية الغير (المساهم):

قد يوكل المكلف غيره بمباشرة بعض أعماله كما لو قام بتوكيل شخص آخر لكي يقوم بتنفيذ ما يترتب عليه من التزامات، فقد يقوم بتنفيذ تلك الالتزامات ويمكن أن يتخلف عن ذلك

الضريبي أو قام بإتلاف الدفاتر والسجلات التجارية.

يرى الباحث بأنه وللحكم على هذا الأمر يجب التفريق ما بين كون المكلف يعلم بذلك أو لا يعلم هذا بالإضافة إلى اختلاف طبيعة الجريمة، وهناك عدة آراء بهذا الأمر.

فإذا كان المكلف يعلم بتلك المخالفة فإن الأمر لا يختلف عن الحالات السابقة التي شرحناها وحسمتها المادة (69) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

أما إذا كان المكلف لا يعلم بتلك المخالفة فإن البعض يرى بأنه هو المسؤول عن ذلك لأنه أهمل عمل تابعيه⁽¹⁾، إلا أن هذا الأمر يثير الكثير من الجدل وخاصة أن العقوبات كما هو متعارف عليها بكونها عقوبات شخصية، فكيف يمكن أن يتحمل المكلف مسؤولية عن أفعال غيره؟

إلا أن الباحث يرى أن المكلف يسأل فقط عن العقوبات غير الجسدية والتي تمس مال المكلف علماً بأنه يرى ضرورة إثبات أنه يعلم إذا ما تم تطبيق أية عقوبة كانت عليه.

أما إذا كان الغير هو الوصي فإن الأمر يختلف لأن ناقص الأهلية لا يدرك معنى، حيث يتم الرجوع في هذه الحالة إلى الوصي على اعتبار أنه مدرك لمعنى أفعاله، هذا ما أيده الدكتور أحمد فتحي سرور⁽²⁾ إذ يعتبر أن الوصي هو مرتكب الجريمة الضريبية.

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص144.

(2) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص143.

ويشترط لتحقيق الاشتراك توافر نية الاشتراك لدى الشريك أو الجاني وهذا ما أكدته المادة (69) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وأن يكون لديه النية بتحقيق آثار تلك الجريمة أي النتيجة، حيث تم توضيح ذلك عند الحديث عن القواعد العامة والركن المعنوي للجريمة، فإذا لم يكن الركن المعنوي متوافراً لدى الشريك فإن الأمر يختلف في هذه الحالة.

أما بالنسبة للركن المادي لجريمة الاشتراك فإن السلوك الإجرامي يختلف باختلاف الجريمة الضريبية، فإذا كانت الجريمة من نوع تزوير المستندات فإن دور المساهم أو المشترك قد يكون في تزوير هذه المستندات أو في تقديمها إذا كان ممثلاً قانونياً وهو يعلم بذلك، وقد يختلف الأمر عن ذلك حيث يمكن أن تكون هذه المساهمة لاحقة لارتكاب الجريمة الضريبية كما لو قام مدقق الحسابات بالتأكد على ما قدمه المكلف للإدارة الضريبية، وقام بتمثيل ذلك المكلف أمام دائرة ضريبة الدخل مثلاً، حيث لا يشترط لوقوع هذا الاشتراك أن يكون هناك اتفاق ما بين المحاسب والمكلف على اعتماد استعمال بيانات غير صحيحة، حيث يعتبر هذا الاشتراك من نوع المساعدة في الجريمة⁽²⁾، ولكن الأمر يختلف حيث يعامل المحاسب على أنه فاعل أصلي وذلك بالرجوع إلى نص المادة (69) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 أما النسبة لنص المادة (82) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 والتي تعفي المحرض والمتدخل من جميع العقوبات المقررة، ويتم إعفاء كل من يحرض على أو يتدخل في ارتكاب جريمة ضريبية من نوع المخالفات المقررة بموجب هذا القانون، لذا يرى الباحث ضرورة تعديل هذا النص لكي لا يكون بمثابة الحافز للآخرين على التحريض، وخاصة أن هناك الكثير من الأخصائيين الذين يعلمون ما هي الثغرات التي تمكن المكلف من التهرب من أداء دين الضريبة.

(2) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 157.

المطلب الثاني: الشروع والمحاولة في الجريمة الضريبية:

نص المشرع الأردني في قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960 على الشروع في المادة (68) منه حيث عرّفه بأنه البدء في تنفيذ فعل من الأفعال الظاهرة المؤدية إلى ارتكاب جناية أو جنحة، فإذا لم يتمكن الفاعل من إتمام الأفعال اللازمة لحصول تلك الجناية أو الجنحة لحيلولة أسباب لا دخل لإرادته فيها توجب على الوجه بحاجة إلى توضيح الآتي إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك.

1- الأشغال الشاقة المؤبدة أو المؤقتة من سبع سنوات إلى عشرين سنة إذا كانت عقوبة الجناية التي شرع فيها تستلزم الإعدام، وخمس سنوات من ذات العقوبة على الأقل إذا كانت العقوبة هي الأشغال الشاقة المؤبدة أو الاعتقال المؤبد.

2- أن يحط من أية عقوبة أخرى مؤقتة من النصف إلى الثلثين.

لذا نستطيع أن نعرف الشروع من خلال تحليلنا للنص السابق بأنه عزم وتحضير الجاني للجريمة مع قيامه بمباشرة الفعل المكون للسلوك الجنائي والنتيجة الجرمية لكن هناك سبب أجنبي حال دون تحقق تلك النتيجة لا دخل لإرادة الجاني في تحقق ذلك السبب، ومن القرارات التمييزية الخاصة بالشروع ما جاء في القرار جزاء رقم 128 / 66 ص 92 سنة 1967 والذي جاء فيه أنه إذا كان الفعل الذي صدر عن الفاعل هو تصويب المسدس المحشو بالرصاص نحو المجني عليه والضغط على زناده لإطلاق الرصاص منه بقصد القتل، ولم ينطلق المقذوف من المسدس رغم صلاحيته لسبب خارج عن إرادته، فإن هذا الفعل يشكل شروعا تاما في القتل. وبناءً على ذلك عمل المشرع على تخفيض العقوبات التي يتوجب إيقاعها على مرتكبي تلك الجرائم وذلك حسب تلك الجرائم والعقوبات المقررة لها. كما أننا نستخلص من خلال تحليلنا للتعريف السابق أن جريمة الشروع تمر بثلاث مراحل كما هي الحال في بقية الجرائم وهي:

المرحلة الأولى: مرحلة التفكير والعزم:

وهي المرحلة التي يبدأ فيها الشخص (الجاني) بالتفكير لارتكاب جريمة ما، و يبدأ بالتأمل والحساب لتلك الجريمة من حيث الآثار والنتائج التي يمكن أن تتحقق نتيجة تلك الجريمة،

وتتماز هذه المرحلة بأنها تبقى دفيئة داخل الجاني على الرغم من أنها نقطة انطلاقته للعالم الخارجي لجريمته، بالتالي فلا تعتبر هذه النوايا جريمة ومعاقب عليها حسب رأي الفقه⁽¹⁾ وقد أيده نص الشرع الأردني في المادة (69) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 على أنه: [لا يعتبر شروعاً في جريمة مجرد العزم على ارتكابها ولا الأعمال التحضيرية وكل من شرع في فعل ورجع باختياره عن أفعال الجرم الإجرائية لا يُعاقب إلا على الفعل أو الأفعال التي اقترفها إذا كانت تشكل في حد ذاتها جريمة].

المرحلة الثانية: مرحلة التحضير للجريمة:

تعد هذه المرحلة مرحلة وسيطة ما بين مرحلة التفكير والعزم و مرحلة التنفيذ، ففيها يبدأ الجاني بالتحضير للجريمة حسب نوع تلك الجريمة التي يرغب في تنفيذها من حيث الأدوات والسلاح الذي يرغب في استخدامها خلال تنفيذه للجريمة، ويذهب الأغلبية إلى عدم تجريم هذه الأفعال والأعمال لأنها لا تعكس نوايا الجاني⁽²⁾ فقيام الجاني بمراقبة المجني عليه لا يعني أن هناك نية لدى الجاني بأن يقتل المجني عليه أو أنه يرغب في اختطافه أو في الدخول إلى بيته مادام لم تكن هذه الأفعال مجرّمة بطبيعتها، فعندما يقوم الجاني بشراء سلاح غير مرخص فإنه لا يعاقب على التحضير لجريمة القتل بل يعاقب على جريمة حيازة سلاح دون ترخيص.

المرحلة الثالثة: مرحلة التنفيذ:

وهي المرحلة التي تبدأ فيها الجريمة بالظهور على أرض الواقع ومنها يبدأ الجاني بممارسة تلك الأفعال التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق النتيجة الجرمية كما لو قام الجاني بإطلاق النار على المجني عليه دون الاكتراث بطبيعة النتيجة التي تحققت. فالجاني انتهى من التحضير للجريمة وبدأ بمباشرة أعمال التنفيذ، لذا فإن قيام الجاني بمباشرة الأعمال ينتقل من مرحلة عدم التجريم إلى مرحلة التجريم وينقسم الشروع إلى:

(1) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص 235.

(2) السعيد، كامل. مرجع سابق. ص 236.

1- الشروع الناقص: وهو الشروع الذي يبدأ به الجاني بتنفيذ الأعمال المكونة للجريمة لكن حاول دون تحقق النتيجة سبب لا دخل لإرادة الجاني به، كما لو حاول الجاني إطلاق النار على المجني عليه لكن حضور شخص ما حال دون ذلك (وهذا ما يسمى بالجريمة الموقوفة⁽¹⁾)، وقد بينت محكمة التمييز الأردنية في قرارها رقم 50/ 69 ص 500 سنة 1969 إحدى حالات الشروع الناقص حيث جاء القرار أن الإمساك بالمشتكية وتقبيلها ومحاولة رفع ثيابها بنية اغتصابها بالجبر يعتبر شروعا ناقصا في الاغتصاب وليس هناك عرض.

2- الشروع التام: وهو أن يبدأ الجاني بارتكاب وتنفيذ جريمة وينتهي من تنفيذ تلك الأفعال لكن لا تتحقق النتيجة التي يرغب فيها وذلك بسبب لا دخل لإرادته فيه وهو سبب خارجي وهذا ما يسمى (بالجريمة الخائبة)⁽²⁾ حيث أن الجاني قام بإطلاق النار على المجني عليه وأطلق النار عليه، لكنه لم يتمكن من إصابته، والسبب يرجع إلى أنه لم يتمكن من ذلك مع أن نيته تتجه إلى قتله ، ومن إحدى الحالات التي قضت بها محكمة التمييز الأردنية في قرارها رقم 117/ 80 ص 1565 سنة 1980 حول الشروع التام ما جاء فيه انه إذا تمت الأفعال الأزمة لإتمام جريمة القتل ولكن لحيلولة أسباب مانعة لا دخل لإرادة المتهم فيها لم تتم الجريمة المقصودة فإن الجريمة تعتبر شروعا تاما في القتل.

أما بالنسبة للشروع في الجريمة الضريبية فقد نصت المادة (71) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 على أنه [لا يعاقب على الشروع في الجنحة إلا في الحالات التي ينص عليها القانون صراحة] و أن جميع الجرائم الضريبية هي من نوع الجنح والمخالفات، فإن الباحث يرى أن الشروع في الجرائم الضريبية غير موجود، وإن كان نص قانون العقوبات قد اقتصر على الجنح وعلى عدم المعاقبة على الشروع في الجنح، فإنه من باب أولى أن لا يعاقب

(1) نجم، محمد صبحي: قانون العقوبات. القسم العام. مرجع سابق. ص219.

(2) أبو عامر، محمد زكي. مرجع سابق. ص127.

على الشروع في المخالفات، إلا أن القانون أورد استثناء على ذلك وهو وجود نص صريح بمعاقبة من شرع في ذلك النوع من الجرائم.

إلا أن الأمر يحتاج إلى إعادة نظر وخاصة أن هناك بعض الجرائم الضريبية لا تتحقق فيها النتيجة الجرمية، مما يؤدي بالمكلف إلى ارتكاب تلك الجرائم كونها معفاة من العقوبات، لذا فإن هذا الأمر في غاية الأهمية والخطورة إذا ما ترك على هذا الحال، هذا بالإضافة إلى أن العقوبات المفروضة على مرتكبي الجرائم من نوع الجنيح أو المخالفات هي عقوبات بسيطة وليست شديدة، و أن هذه الأمور تكون بمثابة الحافز على الإجرام.

إلا أننا لو تتبعنا نصوص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 لوجدنا بأن المشرع أحياناً عامل الشروع على أنه جريمة مستقلة حيث نلاحظ بنص المادة (67) منه خاصة في الفقرة (ب) من نفس المادة إذ اعتبر مرتكباً لجريمة مستقلة كل من أدرج في كشف قدم بمقتضى هذا القانون بياناً أو قيوداً كاذبة إذ إن تقديم هذا الكشف لا يؤدي إلى النتيجة المقصودة وهي التهرب من أداء الضريبة، و أن اكتشاف تلك الجريمة من شأنه أن لا يؤدي إلى جريمة التهرب الضريبي، لذا فإن العقوبة هي التي حددها المشرع على الجريمة التي استخدمها الجاني، وكذلك الأمر بالنسبة لمن يلجأ إلى حيلة أو خدعة أو مناورة أو سمح باستخدامها وهي التي نصت عليها الفقرة (هـ) من نفس المادة السابقة وغيرها من الحالات التي نص عليها القانون.

لذا فإن الشروع في الجرائم الضريبية لا يعاقب عليه إلا إذا كانت الجريمة من نوع الجنيح ونص القانون صراحة على معاقبة مرتكب تلك الجريمة، لكن المشرع في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 عامل مع الشروع على أنه جريمة مستقلة وعاقب مرتكب تلك الجريمة بالعقوبة المقررة.

أما قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 في المادة رقم (47) منه نص على أمر يخالف ذلك وهو [إذا كان أي فعل من الأفعال المنصوص عليها في هذا الفعل يشكل جريمة معاقباً عليها بعقوبات أشد في أي قانون آخر فتطبق على مرتكبيه أحكام ذلك القانون]

فالمشرع الأردني هنا حسم مسألة الشروع والعقاب على الشروع في الجريمة الضريبية إذ إنه لم يكن هناك نص على معاقبة مرتكب جريمة الشروع، فإن أي نص يعاقب المجرم بعقوبة أشد يتم تطبيقه.

أما المحاولة في الجريمة فإنها تختلف عن الشروع إذ إن المحاولة تتمثل في البدء في تنفيذ الجريمة أو المباشرة في تنفيذ الجريمة والإعداد لها، كما لو قام بإعداد الحبر الخاص لتزوير الأوراق والمستندات الخاصة بالضرائب، أو قام بشحن البضائع في السيارة الخاصة لتهريبها بعيداً عن أعين دائرة الضريبة والجمارك.

وقد عرف البعض المحاولة في الجريمة بأنها الفعل الذي يأتيه الجاني بقصد ارتكابها إذا كان من شأنه أن يؤدي مباشرة إلى البدء في تنفيذها إذا لم يتم ذلك⁽¹⁾. حيث نرى أن المحاولة لا تعتبر جريمة قائمة أو لا تعتبر جريمة بحد ذاتها، بل هي عبارة عن عملية تحضير متقدمة تظهر بداية النية الجرمية لدى الجاني ولا تصل إلى مرحلة الشروع في الجريمة، لأن أية جريمة تقع تمر بعدة مراحل من تفكير وإعداد وتحضير وتنفيذ أما مرحلة المحاولة فإنها تختلف من جريمة إلى أخرى وكذلك الشروع، حيث إن المحاولة تتمثل في نية الجاني التنفيذ، ولكن لسبب معين حال دون ذلك، فلم تصل مرحلة التنفيذ إلى درجة الشروع حيث يكون الجاني قد بدأ بالتنفيذ ولكن بسبب خارج عن إرادته حال دون النتيجة.

المطلب الثالث: جريمة التهرب الضريبي:

سبق أن وضحنا عند حديثنا عن الجريمة الضريبية بأن الغرض من الجريمة الضريبية يتمثل في عدم أداء دين الضريبة للخرانة العامة، وذلك بعدم الالتزام بأي من نصوص القانون الخاص.

لذا فإن جريمة التهرب الضريبي تعرف بأنها الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كلية أو بعضها أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد⁽²⁾. حيث نلاحظ أن التهرب بناء على هذا

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 126.

(2) صادق، مورييس: موسوعة التهرب الضريبي. القاهرة: دار الكتاب الذهبي. 1999. ص 1.

التعريف يتضمن حالتين الأولى وهي عدم أداء المكلف للضريبة نهائياً إلى الخزانة العامة، حيث أن حق الدولة بتلك الضريبة لا يصلها، أما الحالة الثانية وهي حالة نقل عبء الضريبة من المكلف بها إلى شخص آخر أو مكلف آخر يتحمل الأخير عبئها.

لذا فإن التهرب الضريبي يتمثل في التخلص من عبء الضريبة باستخدام الوسائل التي حددها القانون على سبيل الحصر، حيث إن استخدام أية وسيلة من تلك الوسائل من شأنه أن يحدث مخالفة لذلك القانون⁽¹⁾. لذا فإن التهرب الضريبي قد انحصر في تلك الحالات التي يضيع فيها حق الدولة والخزانة العامة من الضريبة الواجبة على المكلف، حيث إن المكلف لم يلتزم بأداء تلك الضريبة للإدارة الضريبية والخزانة العامة، كما أنه لا ينقل عبء تلك الضريبة لمكلف آخر بل يحاول باستخدام الوسائل المحددة بالقانون على أن يتهرب من أداء دين الضريبة. مع أن البعض يرى أن التجنب الضريبي أو نقل عبء الضريبة للغير يعتبر جريمة ضريبية⁽²⁾. وهذا يؤكد البعض حيث يعرف التهرب الضريبي أو التهرب من الضريبة أنه التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي تحقق التزاماً على المكلف، أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها إلى الخزينة⁽³⁾، حيث نلاحظ أن التهرب من الضريبة يتضمن أيضاً نقل عبء الضريبة للغير، أو محاولة التخلص من عبء الضريبة قبل مباشرة أي عمل، كما لو قام المكلف بعدم مباشرة الأعمال التجارية لأن الضريبة عليها عالية، أو قام المكلف بمباشرة نوع معين من التجارة لأن الضريبة عليه ليست عالية، إذ تعتبر هذه المحاولة من المكلف بأنها جريمة تهرب ضريبي.

وبالتدقيق في نصوص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 نجد أن المشرع الضريبي لم يعرف التهرب الضريبي بل اكتفى بتعداد وسائل التهرب الضريبي فقد حصرها وحددها، وذلك لأن هذا التعريف يمكن أن يحدد معنى التهرب الضريبي في صنف معين من الجرائم أو السلوك دون غيره.

(1) قاسم، صلاح. مرجع سابق. ص 72.

(2) صادق، مورييس. مرجع سابق. ص 1.

(3) بشور، عصام. مرجع سابق. ص 322.

لذا فإن التهرب وحسب التعريف السابق يقسم إلى قسمين الأول هو التهرب المشروع والذي يجرمه القانون، ولم يضع عليه أية عقوبة وهو ما يسمى بالتجنب الضريبي⁽⁴⁾، أما القسم الثاني فهو ما يسمى بالتهرب غير المشروع حيث حدده القانون، وعاقب عليه بموجب نص المادة (67) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وهي تلك الحالات التي يتم من خلالها التخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً باستعمال إحدى الوسائل أو الأفعال أو الطرق الاحتيالية التي حددها ونص عليها القانون.

أولاً- التهرب المشروع:

يقصد بالتهرب المشروع أنه استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها⁽¹⁾. ولكن الشيء الغريب هنا هو أن المشرع لم يجرّم تلك الأفعال علماً بأنها تؤدي إلى نقصان حق الخزنة العامة من الإيرادات الضريبية. ولكن الشيء الأكثر غرابة هو كيف يمكن أن نعتبر ذلك العمل مشروعاً علماً بأن مرتكبه يعتبر متهرباً من أداء دين الضريبة، وذلك بصورة غير مباشرة عندما يمتنع عن مباشرة العمل الذي تفرض عليه الضريبة، أو يتجنب ممارسة ذلك النشاط، حيث أن الواقعة المنشئة للضريبة لا تتحقق ولا تطبق على المكلف وفق أحكام القانون، علماً بأن المكلف يباشر ذلك بسوء نية بقصد الإفلات من دين الضريبة مع بقاءه في إطار القانون⁽²⁾، أما بالنسبة إلى أساليب التهرب المشروع فهي متعددة كما لو قام المكلف بعدم مباشرة تجارة السيارات، وذلك بسبب ارتفاع الضرائب المفروضة عليها، أو لو قام المكلف باستخدام الثغرات الموجودة في القانون لكي يحاول التهرب من الضريبة وذلك بتنظيم دفاتره الخاصة لدى أي مختص، أو بإنشاء شركات وهمية وصورية بين أفراد الأسرة، وبالتالي تقسيم الدخل بين الأفراد لكي يستفيد كل فرد من الإعفاءات وغيرها من الوسائل.

ثانياً- التهرب غير المشروع:

(4) قاسم، صلاح. مرجع سابق. ص 76.

(1) بشور، عصام. مرجع سابق. ص 323.

(2) صادق، مورييس. مرجع سابق. ص 3.

يقصد بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي بأنه مخالفة مباشرة ومقصودة للقانون الضريبي، وله أشكال كثيرة منها: إغفال متعمد للتصريح عن الضريبة، وإخفاء متعمد للدعاء الضريبي، والظهور بمظهر المعسر وعدم القدرة على الدفع وذلك عن الاقتراض وتهريب الأموال للخارج، ولكن يتوجب على دوائر ضريبة الدخل أن تعالج هذا الخلل من خلال عدة وسائل ومن أهمها إخراج كشوف خاصة بدخل المكلف خلال فترة الاقتراض وبيان أوجه صرف هذا القرض، لأنه من غير المقنع أن يقتصر المكلف مبلغ ألف دينار أو أكثر دون إثبات أوجه الإنفاق. كما أن من صور التهرب غير المشروع إبراز دفاتر ومستندات وهمية للمحاسبة⁽¹⁾، كما أن من ضمن حالات التهرب لدينا في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية ما يتمثل في التهرب من أداء دين الضريبة ما يتمثل في قيام بعض التجار ممن يستوردون البضائع من إسرائيل دون أن يظهروا الفواتير بغرض التهرب من أداء دين الضريبة وذلك بموجب الاتفاقيات المبرمة ما بين السلطة الفلسطينية وإسرائيل.

كما أن المادة (67) من قانون ضريبة الدخل الأردني حددت ما هي حالات التهرب الضريبي ومتى يعتبر المكلف متهرباً من أداء دين الضريبة.

لذلك فإن التهرب الضريبي ينقسم إلى عدة صور ونماذج منها:-

1- الإخفاء المادي:

يقصد بالإخفاء المادي أن يقوم المتهرب من أداء دين الضريبة بإخفاء بعض مظاهر نشاطه عن الإدارة الضريبية كما لو قام المكلف بإخفاء مصدر دخل أو نشاط يباشره عن الإدارة الضريبية.

2- الإخفاء المحاسبي:

⁽¹⁾ قاسم، صلاح. مرجع سابق. ص 78.

حيث يلجأ بعض المكلفين إلى وضع نوعين من الحاسبات الأول خاص والثاني تجاري⁽²⁾ حيث يقوم المكلف بتنظيم وترتيب النوع الأول لكي يحاول قدر الإمكان التهرب من أداء دين الضريبة.

3- التكيف الخاطئ:

حيث يحاول المكلف أن يخفي حقيقة الواقعة الفعلية خلف وضعية قانونية صورية وظاهرة.

4- قرينة الغش:

حيث تتلخص هذه القرينة لمعرفة أن المكلف المتهرب قام بفعله بسوء نية أو لحسن نية⁽¹⁾.

لذا فإن الشكل الواضح للتهرب غير المشروع هو تهريب السلع المدفوعة من الخارج إلى داخل حدود الدولة، ودون مرورها بمراكز دفع الضرائب الجمركية⁽²⁾.

لذا فإنه يتوجب مراعاة الشروط التالية لارتكاب جريمة التهرب الضريبي، وهي:

1- التخلص من العبء الضريبي: إذ لا يمكن أن تحصل جريمة التهرب الضريبي إذا لم يتخلص المكلف من العبء الضريبي.

2- كما يشترط أيضاً أن يكون هناك مخالفة لنصوص قانون الضريبة.

3- استعمال إحدى الطرق الاحتمالية الواردة في نص المادة (67) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 والتي تتمثل في:

أ- إخفاء أي مصدر دخل بموجب كشف مقدم للإدارة الضريبية.

(2) قاسم، صلاح. مرجع سابق. ص 79.

(1) المرجع السابق. ص 79.

(2) بشور، عصام. مرجع سابق. ص 263.

ب- إدراج قيود وبيانات كاذبة بموجب الكشف المقدم.

ج- القيام بتزوير وإعداد دفاتر غير صحيحة للإدارة الضريبية.

د- اللجوء إلى حيلة أو خدعة لكي يحاول التقليل من الضريبية.

هـ- الإدلاء بمعلومات غير صحيحة للإدارة الضريبية.

هذا بالإضافة إلى غيرها من الطرق التي يمكن أن تؤدي بنتيجتها إلى التهرب الضريبي.

لذا فإنه يمكن محاربة ذلك النوع من الجرائم بعدة طرق منها:

1- وضع نصوص قانونية شبه متكاملة خالية من الثغرات التي يمكن أن يستخدمها المكلف للتهرب من الضريبة.

2- وضع العقوبات الرادعة، بحيث تعتبر هذه العقوبات بأنها وسيلة رادعة لمن يحاول إخفاء مطرح الضريبة أو يحاول التهرب الضريبي⁽¹⁾.

1- وضع الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج والتهرب الضريبي.

2- تعيين موظفين أكفاء لدى الإدارة الضريبية لكي يتم تطبيق القانون الضريبي بالشكل السليم.

لذا فإن جريمة التهرب الضريبي والتي نص عليها المشرع الأردني في المادة (67) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 تعتبر أخطر الجرائم الضريبية والدليل على ذلك بأنه حدد عقوبتها ما بين الحبس أو الغرامة وضعف قيمة الدخل أو بكلتا العقوبتين.

وعند الحديث عن الأسباب الاقتصادية كعامل من عوامل التهرب الضريبي لابد من التفريق بين حالتين الأولى وهي حالة المكلف الاقتصادية أو وضع المكلف الاقتصادي وتأثير

(1) بشور، عصام: مرجع سابق. ص266.

ذلك على دفع الضريبة، والحالة الثانية والتي تتمثل في الوضع الاقتصادي العام الذي يسود في البلد.

حيث إن الحالة الأولى خاصة بالمكلف ووصفه المادي، إذ إن المكلف هنا يلجأ إلى التهرب من أداء دين الضريبة وإلى ارتكاب الجريمة الضريبية، لذا لا شك بأن للعوامل الاقتصادية الخاصة دوراً في ارتكاب الجريمة إلا أن ذلك لا يعني أن هناك ارتباطاً بين الوضع الاقتصادي السيئ والجريمة⁽²⁾ إذ إن هناك جزءاً من الجرائم ترتكب من الأغنياء أيضاً.

أما بالنسبة للحالة الثانية والتي تتمثل في الوضع الاقتصادي العام أو بالظروف الاقتصادية العامة داخل البلد والتي تلعب دوراً كبيراً في دفع الضريبة أو عدم دفعها، فالمكلف الذي يوجد أو يعمل في ظروف اقتصادية ممتازة أو مزدهرة لا يتأثر من وضع الضريبة و يلتزم بأداء دين الضريبة للإدارة الضريبية، أما المكلف الذي يعمل في ظروف اقتصادية سيئة فإنه يحاول قدر الإمكان عدم أداء دين الضريبة للإدارة الضريبية لأنه إذا قام بالسداد أو بأداء دين الضريبة فإن ذلك سيؤدي إلى انتهاء مشروعه أو عمله، لذا يحاول التهرب من أداء دين الضريبة.

لذا نجد أن للأسباب الاقتصادية دوراً في ارتكاب الجريمة الضريبية فكل مكلف يرغب في الاحتفاظ بأمواله وزيادة أرباحه، لأن اقتطاع الضريبة منها سيقول من هذا الاستثمار وهذه الأرباح⁽¹⁾.

المطلب الرابع: الجزاءات المترتبة على الجريمة الضريبية:

يقصد بالجزاء الأثر الذي يمكن أن يصيب كل من يخالف نصاً قانونياً معيناً فيكون الغرض منه ردع ذلك الشخص عن العودة إلى الجريمة مرة أخرى، ويوقع من قبل السلطة المختصة، بعد استصدار حكم بذلك.

⁽²⁾ نجم، محمد صبحي: المدخل إلى علم الإجرام وعلم العقاب. مرجع سابق. ص 64.

⁽¹⁾ قاسم، صلاح: مرجع سابق. ص 83.

والجزاء في الجريمة الضريبية لا يختلف عن الجزاء في الجرائم الأخرى من ناحية المبدأ والتعريف، لأن الجريمة الضريبية جزء من الجرائم العامة التي ينص القانون على عقوبة أو جزاء محدد عند تحققها. ولكن الاختلاف هنا بين الجريمة الضريبية والجرائم الأخرى في الجزاءات من حيث الطبيعة وكذلك من حيث المقدار هذا بالإضافة إلى قاعدة أساسية وهي أن العلاقة التي تنظمها أحكام القوانين الأخرى تختلف عن العلاقة التي ينظمها قانون الضريبة، وبناء على ذلك يتم تشريع الأحكام الخاصة بالجريمة الضريبية وكذلك الجزاءات الخاصة بها.

فالعلاقة بين المكلف الإدارة الضريبية تتمثل في التزام المكلف بأحكام قانون الضريبة بشكل عام وبأداء دين الضريبة بشكل خاص، لذا فإن المشرع الضريبي فرض جزاءات معينة على كل من يحاول مخالفة تلك الأحكام، و أنه كفل أداء دين الضريبة بجزاءات توقع على من يخالف أحكام قانون الضريبة ويحاول التهرب من الضريبة المقررة على ذلك المكلف، فقد قرر المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 عقوبة الحبس أو عقوبة الغرامة أو بكلا العقوبتين على كل من يحاول التهرب من أداء دين الضريبة وذلك باستخدام أية طريقة من طرق التزوير أو من يعطي بيانات كاذبة من الدخل أو من يلجأ إلى الخدعة أو الحيلة للتهرب من الضريبة هذا بالإضافة إلى غير ذلك من الوسائل التي يمكن أن يستخدمها الجاني لمخالفة نصوص قانون ضريبة الدخل والواردة في المادة (67) منه، كما نص المشرع الأردني بنفس القانون أيضاً على عقوبة الحبس أو الغرامة أو العقوبتين معاً على كل من لم يقدم تقريراً بأعماله، وكذلك على كل من يحاول التهرب من دين الضريبة والتي وردت في المادة (68).

كما فرض القانون غرامة عن التأخير في الدفع بموجب نص المادة (61) منه فقد جاء في الفقرة (د) من المادة المذكورة [د- غرامة عن التأخير في الدفع، أ- لم يتم شخص بدفع السلفيات التي كان من الواجب عليه دفعها في الموعد الذي حدد لذلك يضاف إلى المبلغ الذي لم يدفع في الموعد غرامة بنسبة 1.5% من مبلغ التأخير عن كل 15 يوماً من التأخير حتى الموعد الذي تم تحديده في هذا القانون لتقديم التقرير وللمن له فترة تقديرات خاصة حتى نهاية هذه الفترة]، كما أن المشرع الضريبي فرض مبالغ إضافية على المكلفين مرتكبي الجرائم الضريبية كما هو في نص المادة (67) فقرة (ج) من نفس القانون.

لذا فإننا نلاحظ أن المشرع الضريبي فرض جزاءات عقابية وجزاءات تعويضية الهدف منها جبر الضرر المترتب على تلك الجريمة، وهذه الجزاءات التي فرضها المشرع تتجافى مع القواعد المعمول بها في نطاق القانون الخاص والتي تقرر أن المدين يلتزم في ماله لا في شخصه، وجزاء الالتزام تعويض لا عقوبة⁽¹⁾.

والسبب يرجع في ذلك إلى أن الالتزام في دين الضريبة هو التزام بحق الدولة وليس التزام تجاه بعض الأفراد، لذا فإن المشرع وضع هذه القواعد المميّزة والخاصة بالجزاءات الضريبية ولضمان ذلك.

ونستطيع أن نقسم الجزاءات الضريبية إلى جزاءات الهدف منها هو العقوبة البحتة وجزاءات الهدف منها هو التعويض، هذا بالإضافة إلى العديد من الإجراءات التي يمكن أن تتخذ بحق مرتكبي تلك الجرائم مثل تقدير الدخل الخاضع للضريبة بطريق التقدير الجزائي كما نصت عليه المادة (53) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وكذلك إهمال أية معاملة تهدف إلى تخفيض مقدار الضريبة كما نصت عليها المادة (21) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وكذلك الأحكام المترتبة التي يقصد بها جبر الضرر الذي عاد على الدولة من جراء عمل غير مشروع، والتي تختلف عن العقوبات التعويضية من ناحية أن الأولى مجردة من عنصر العقاب بينما الثانية تعتبر عقوبة في الأصل وإن اختلط بها عنصر التعويض⁽¹⁾.

لذا فإن الجزاءات الضريبية تقسم إلى جزاءات عقابية وجزاءات تعويضية.

أولاً: الجزاءات العقابية:

سبق أن بينا أن قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 حدد مجموعة من الجزاءات العقابية مثل عقوبة الحبس وعقوبة الغرامة، و تختلف هذه العقوبات بالمقدار من جريمة إلى أخرى، إذ نجدها تتمثل في الحبس سنتين أو بالغرامة أو بكلتا العقوبتين بحق من يحاول إخفاء

(1) عطية، قدرتي نقولا. مرجع سابق. ص187.

(1) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص197.

أي دخل له بموجب القانون أو من يحاول إدراج بيانات كاذبة، وكذلك من يحاول أن يحتال أو يخدع الآخرين حتى لا يؤدي دين الضريبة، كما نجد بأن المشرع في المادة (69) منه نص على عقوبة الحبس ستة أشهر أو بالغرامة أو بكلتا العقوبتين على كل من يخالف نصوص هذا القانون والأنظمة المتبعة، و نلاحظ أن المشرع هنا يحاول أن يوجد تناسباً بين الجريمة وآثارها و بين العقوبة المقررة على تلك الجرائم.

أما بالنسبة إلى كيفية وحيثيات كل عقوبة وآلية تنفيذها، فإنها تخضع في ذلك إلى القواعد العامة في قانون العقوبات⁽²⁾، إذ تبين ما المقصود بعقوبة الحبس وكيف يتم احتساب مدة الحبس وغيرها من الأمور التي ترجع فيها إلى القواعد العامة للجريمة والعقاب، وتعتبر الجزاءات العقابية أو العقوبة الأصلية هي الجزاء الأساسي للجريمة، و لا توقع هذه العقوبة إلا إذا نطق بها القاضي وحدد نوعها ومقدارها⁽¹⁾. إذ إن ضمان تنفيذ الالتزامات الضريبية هو إيقاع العقوبات على مرتكبي تلك الجرائم.

ولا تقتصر العقوبات الضريبية البحتة على الحبس والغرامة فقد تشمل أيضاً المصادرة⁽²⁾ حيث إنه يمكن أن يحكم على مرتكب الجريمة أو المجرم بمصادرة أمواله على اعتبارها عقوبة بحتة، كما لو قامت شركة بمحاولة التهرب الضريبي أو إذا ارتكب أي شخص معنوي جريمة ضريبية، أما قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 فلم ينص على عقوبة المصادرة، وقد خلا من ذلك النص واقتصر على عقوبتي الحبس والغرامة، وأخص ما نص عليه اجتماع عقوبة الحبس مع عقوبة الغرامة.

ثانياً: الجزاءات التعويضية:

سبق أن بينا أن أهم ما يميّز الجريمة الضريبية عن الجرائم الأخرى هو وجود الجزاءات التعويضية والتي تشمل إلى جانب العقاب التعويض أيضاً، ولكن لا يمكن اعتبارها جزاء مدنياً أو تعويضاً لأنها عقوبة بطبيعتها، لكن ذلك لا ينفي عنها صفة النفعية لأنها تعوّض الخزانة

⁽²⁾ المرجع السابق. ص 199.

⁽¹⁾ حافظ، مجدي محب: الموسوعة الجمركية. القاهرة: 1997. ص 191.

⁽²⁾ سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 199.

العامة ما أصابها من ضرر نتيجة الجريمة، لأن المجرم يهدف إلى التهرب من أداء دين الضريبة وإلى عدم الالتزام بأداء ذلك الدين، و يترتب على جريمته إضرار بالخزانة العامة للدولة.

أما بالنسبة إلى الطبيعة القانونية لتلك العقوبات فإن هناك عدة آراء حول هذه الطبيعة حيث يرى البعض أن تلك العقوبات ذات طبيعة جنائية⁽³⁾، وذلك استناداً إلى أن المحكمة تقضي بها من تلقاء نفسها دون الحاجة إلى إثبات توافر ركن الضرر ولا يجوز القضاء بها إلا إذا تعين مقدارها في الحكم كما أنها تحصل بطريق الإكراه البدني إذا تعذر تحصيلها طوعاً أو بالطرق الإدارية، إلا أن هذا الرأي معيب، ذلك لأن وكما سبق أن وضحنا مبدأ الشخصية في العقوبات الضريبية غير مطبق، هذا بالإضافة إلى أن هناك الغرامة كعقوبة جنائية بحثة فهل يعقل أن يفرض المشرع على المجرّم أكثر من عقوبة وبنفس الطبيعة؟ أي عقوبات مالية، يلتزم فيها المجرّم بالغرامة الجنائية كما يلتزم بالغرامة الضريبية أيضاً.

وهناك رأي آخر ينادي باعتبار العقوبات الضريبية المالية ذات صفة تعويضية. والسبب في ذلك أنها تلحق ورثة المكلف بعد وفاته، إذ إنها لا تعتبر شخصية، كما أنها تؤخذ حتى بعد صدور قانون لاحق يلغي تلك العقوبات أو الجزاءات، حيث لا تأخذ بمبدأ القانون الأصلح للمتهم⁽¹⁾، هذا بالإضافة إلى أنها تتحد مع الغرامة الجنائية.

ويؤخذ على هذا الرأي أنه غير دقيق والسبب يرجع إلى أن الحكم بهذه العقوبات يصدر من المحكمة نفسها دون طلب من الآخرين، إذ إن القاضي وكما سبق أن وضحنا يحكم بها من تلقاء نفسه، وكذلك عدم جواز الإكراه البدني لتحصيل التعويضات تطبق بشأنها⁽²⁾ ولا يجوز الإكراه لتحصيل الدين المدني.

⁽³⁾ عطية، قدرتي نقولا. مرجع سابق. ص193.

⁽¹⁾ عطية، قدرتي نقولا. مرجع سابق. ص195.

⁽²⁾ المرجع السابق. ص197.

وهناك رأي آخر يعتبر أن العقوبات التعويضية ذات طبيعة مختلفة⁽³⁾، حيث إن لها صفة عقابية وأخرى تعويضية، لذا فإنه يترتب على ذلك جملة آثار تميّز هذه العقوبات وهي:

1- إمكانية الجمع بينهما وبين الغرامة.

2- يحكم بها القاضي من تلقاء نفسه.

3- تحصل بطريق الإكراه البدني.

4- لا يجوز إرجاء الوفاء بها أو وقف تنفيذ تحصيلها⁽⁴⁾.

الغرامة الضريبية:

نصت المادة (61) فقرة (د) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على فرض غرامة على التأخر في الدفع وذلك بنسبة 1.5% من مبلغ التأخير عن كل 15 يوماً من التأخير حتى الموعد الذي تم تحديده في هذا القانون.

لذا فالغرامة الضريبية تفرض من قبل المشرع الضريبي، وذلك بموجب نص يحدد فيه نسبة تلك الغرامة من المبلغ المطلوب للخزانة العامة، كما هو الحال في نص الفقرة (د) من المادة (61) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وهذه الغرامة تختلف كما سبق وأن ذكرنا آنفاً عن الغرامات المقررة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، إذ إن الغرامات الجنائية أو العقابية تتميز بأنها هي ذات طابع جنائي بحت، بينما هذه الغرامات والتي تسمى حسب نص القانون بالغرامات التأخيرية ذات صفة عقابية وذات صفة تعويضة كما سبق ذكره.

لذا فلا بد من التمييز بين العقوبة وبين التعويض. فتتميز العقوبة بأنها الأثر الذي يوقع على المجرم بسبب ارتكابه لجريمته، التي تسببت للمجتمع بالضرر أو الخطر، أما التعويض فإنه

⁽³⁾ سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص20.

⁽⁴⁾ عطية، قذري نقولا. مرجع سابق. ص204.

يهدف إلى جبر الضرر الذي أصاب المعتدى عليه، وذلك بدفع مبلغ لصاحب المال المعتدى عليه يعادل مقدار الضرر أو الاعتداء.

لذا فإن العقوبات التعويضية تجمع بين العقوبات وبين التعويض، وذلك لأنها تهدف إلى تعويض الخزانة العامة عن الضرر الذي أصابها⁽¹⁾.

و يوجد إلى جانب الغرامة الضريبية غرامه المصادرة، والمصادرة⁽²⁾ هي تعتبر عقوبة تعويضية إذ يحكم بها لتعويض الخزانة العامة نتيجة لما أصابها من ضرر جراء الجريمة، وتخضع الصفة التعويضية للمصادرة هنا عن الصفة العقابية البحتة.

لذا وبعد أن انتهينا من بيان ما هي الجزاءات الضريبية، وما هي طبيعة تلك الجزاءات لابد من ذكر أن معظم هذه العقوبات هي عقوبات جنحية، وقد حددتها المادة (21) من قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960 [الحبس، هو وضع المحكوم عليه في أحد سجون الدولة المدة المحكوم بها عليه وهي تتراوح بين أسبوع وثلاث سنوات إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك]. كما نصت المادة (22) منه على [الغرامة، هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المقرر في الحكم، وهذا يتراوح بين خمسه دنانير ومايتي دينار إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك]، ونلاحظ من خلال المقارنة بين هذين النصين وبين نصوص المواد (67، 68، 69، 72) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 أن معظم الجرائم هي من نوع الجنج إن لم تكن من نوع المخالفات. وذلك بالرجوع إلى العقوبات المقررة على كل جريمة على حده، علما بأن الجرائم الضريبية تعد أكثر خطورة من الجرائم الأخرى، والتي تعتبر من نوع الجنايات بسبب كونها تقع على حق عام من شأنه أن يؤثر على عمل الدولة بشكل عام.

(1) سرور، احمد فتحي. مرجع سابق. ص212.

(2) المرجع السابق. ص232، 224.

الفصل الثاني

القضاء النظامي المختص في فلسطين

القضاء النظامي المختص في فلسطين

تعتبر السلطة القضائية السلطة الثالثة التي تعمل على تطبيق نصوص القوانين وحل الخلافات الناشئة ما بين الأفراد بعضهم البعض من جانب وما بين الأفراد والسلطات العامة من جانب آخر، لذا ونظراً لدور السلطة القضائية الهام في الدولة هناك قانون خاص يبين ما هي السلطة القضائية وما هي اختصاصات تلك السلطة وما هي آلية تشكيل تلك السلطة، والمطبق لدينا في فلسطين باسم قانون السلطة القضائية رقم (1) لسنة 2002، حيث يبين هذا القانون وفي مادته الأولى أن السلطة القضائية هي سلطة مستقلة وأنه يحظر التدخل في القضاء أو في شؤون العدالة حيث تحكم السلطة القضائية مجموعة من المبادئ التي تستهدف تحقيق العدالة وهي تتمثل في:

1- استقلال القضاء: حيث لا يجوز لأي جهة كانت أن تتدخل في اختصاصات القضاء والمحاكم إذ إن السلطة القضائية مستقلة في مباشرة أعمالها وهذا ما أكدته المادة (1) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002، ويقضي مبدأ استقلال القضاء أنه لا يجوز لأي من السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية أو أحد أعضائها التدخل لدى القضاة أو في شؤونهم أو تعديل أي حكم من أحكامهم، لأن في التدخل في شؤون القضاء من قبل أي طرف بأية صورة من الصور من شأنه أن يعيق عمل القضاء، وبالتالي يصبح الجهاز القضائي عديم الفائدة منه⁽¹⁾، ومن مظاهر استقلال القضاة قابلية أحكام المحاكم للتنفيذ الجبري، ومن ثم منع إثارة النزاع المحكوم به مرة أخرى أمام القضاء بين نفس الخصوم⁽²⁾.

2- الدولة مصدر القضاء: لكي تتمكن الدولة من حل الخلافات التي تنشأ ما بين الأفراد والقيام بوظيفتها القضائية لا بد من أن تقوم الدولة بوساطة أجهزتها وسلطاتها المختصة بإصدار القوانين الخاصة بالسلطة القضائية وتشكيل السلطة القضائية والإجراءات المتبعة

(1) خليل، أحمد: أصول المحاكمات المدنية. بيروت: الدار الجامعية. 1995. ص25.

(2) القضاة، مفلح عواد: أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي في الأردن. ط2. عمان. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1992. ص45.

أمام المحاكم المختصة، لذا فإن المقصود بأن الدولة مصدر القضاء هو أن الدولة هي التي تتولى حل الخلافات ومهمة الفصل في القضايا ما بين الأفراد بعضهم البعض وما بينهم وما بين الدولة أيضاً وذلك عن طريق جهاز خاص يمثل الدولة يسمى الجهاز القضائي⁽¹⁾.

3- حياد القضاء: يقصد بالحياد أن يساوي القاضي ما بين الخصوم في الدعوى دون أن يكون هناك تحيز لصالح أي طرف على الآخر، ومن مظاهر الحياد ما تضمنه الباب التاسع من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية رقم (2) لسنة 2001 فيما يتعلق برد القضاة وتتهمهم إذ حددت المادة (141) منه ما هي الحالات التي يجب رد القضاة فيها عن النظر في الدعوى، كما أن المادة (115) من نفس القانون نصت على أن جلسات المحكمة يجب أن تكون علنية ما لم يكن هناك مخالفة للنظام العام، هذا بالإضافة إلى غير ذلك من مظاهر حياد القضاء.

4- مجانية القضاء: سبق أن بينا أن الدولة هي التي تتولى الفصل في الخلافات، والدولة عند قيامها بمهمة الفصل في القضايا والخلافات لا تتقاضى أجراً على ذلك لأن وضع مبالغ على التقاضي من شأنه أن يدفع البعض إلى عدم الالتجاء للقضاء، ولا تعتبر الرسوم التي يدفعها المدعي أجراً للقضاء⁽²⁾.

5- مبدأ المواجهة: يقصد بذلك أن تتم إجراءات التقاضي بحضور الخصوم دون أن يتم إخفاء أي أحد على الآخر حتى يتمكن كل خصم من الرد على ما يثيره خصمه⁽³⁾.

6- التقاضي على درجتين: يقصد بمبدأ التقاضي على درجتين إتاحة الفرصة للخصم الذي حكم ضده مصلحته بالالتجاء إلى محكمة أعلى لتفصل فيه من جديد⁽⁴⁾ حيث سنبين ذلك لاحقاً.

(1) القضاة مفلح عواد. مرجع سابق. ص 43.

(2) خليل، أحمد. مرجع سابق. ص 27.

(3) المرجع السابق. ص 27.

(4) القضاة، مفلح عواد: مرجع سابق. ص 52.

كما أن للسلطة القضائية دوراً هاماً في محل دراستنا من حيث بيان ما هي الحجة المختصة للنظر بالجريمة الضريبية في حال ارتكابها.

لذا فإننا سنقسم موضوع هذا الفصل إلى عدة مباحث نبين في الأول منه السلم القضائي وتدرج القضاء في فلسطين من حيث التشكيل والدرجات، ثم نبين ما هي المحاكم الضريبية المختصة للنظر في الجريمة الضريبية بمبحث آخر، وأخيراً سوف نتناول التحليل العملي لموضوع الدراسة حول الحاجة إلى تطوير القضاء الضريبي في فلسطين بعد بيان أسباب وظروف الجريمة الضريبية.

المبحث الأول: السلم القضائي في فلسطين:

المطلب الأول: محاكم الدرجة الأولى (العادية):

تقسم محاكم الدرجة الأولى العادية إلى محكمة الصلح ومحكمة البداية بصفتها محكمة بدائية.

أولاً: محكمة الصلح:

نص قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002 في المادة (13) منه على إنشاء محاكم الصلح حيث جاء النص [1- تنشأ بدائرة كل محكمة بداية محكمة صلح أو أكثر حسب الحاجة ويصدر بتحديد مقرها ودائرة اختصاصها قرار من وزير العدل. 2- لا يجوز أن تعقد محاكم الصلح جلساتها في أي مكان يدخل في دائرة اختصاصها عند الضرورة بقرار يصدر من رئيس محكمة البداية]. حيث تبين هذه المادة ما هو الأساس الذي تنشأ عليه محكمة الصلح إذ إن الأساس يتحدد بوجود محكمة صلح أو أكثر حسبما تدعو الحاجة إليه في كل دائرة يوجد فيها محكمة بداية.

وتختص محكمة الصلح حسب نص المادة (39) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001 فيما يلي:

1- الدعاوي التي لا تتجاوز قيمتها (20000) عشرين ألف دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، ويكون حكماً نهائياً إذا كانت قيمة الدعوى لا تتجاوز ألف دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً⁽¹⁾.

2- الدعاوي الآتية مهما بلغت قيمتها:

أ- تقسيم الأموال المشتركة المنقولة وغير المنقولة.

ب- إخلاء المأجور.

ج- حقوق الارتفاق.

د- المنازعات المتعلقة بوضع اليد.

هـ- المنازعات المتعلقة بالانتفاع في العقار.

و- تعيين الحدود وتصحيحها.

ز- استرداد العارية.

ح- الانتفاع بالأجزاء المشتركة وصيانتها في المباني المتعددة الطوابق.

ط- الدعاوي والطلبات التي تنص القوانين الأخرى على اختصاص محكمة الصلح بها.

لذا فإن اختصاصات محكمة الصلح في القضايا الحقوقية واردة بموجب هذا القانون على سبيل الحصر لا المثال أما في القضايا الجزائية. فإن محكمة الصلح وبحسب نص المادة (167) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001 يتضمن ذلك حيث جاء فيه

⁽¹⁾ كان اختصاص محاكم الصلح سابقاً يمتد وبموجب قانون أصول المحاكمات الحقوقية الأردني رقم (1) لسنة 1952 بما لا يزيد عن 250 دينار أردني أو ما يعادلها.

[تختص محاكم الصلح بالنظر جميع المخالفات والجنح الواقعة ضمن اختصاصها، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك] ولتحديد ما هي الجرائم التي تعد من قبيل الجنح، وما هي الجرائم التي تعد من قبيل المخالفات يتم الرجوع إلى نص قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960 لتبيان عقوبة الجريمة ومن ثم تحديد إذا ما كانت جنحة أم مخالفة أم غير ذلك.

وتشكل محاكم الصلح من قاض واحد منفرد، حيث تشكل حسب الحاجة إليها في المنطقة الموجود فيها⁽¹⁾، فبعض المدن تستلزم أكثر من محكمة والبعض الآخر يستلزم محكمة فقط.

ثانياً: محكمة البداية (البداية):

نصت المادة (12) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002 على ما يلي [1- تكون محاكم البداية في مراكز المحافظات. 2- تؤلف كل محكمة بداية من رئيس وعدد كافٍ من القضاة. 3- يجوز أن تعقد محاكم البداية في أي مكان خارج نطاق اختصاصها المحلي بقرارات من رئيس المحكمة العليا بتنفيذ المرجع في حالة الضرورة] وجد هذا النوع من المحاكم في الأردن في عهد الدولة العثمانية حيث كانت تتعد المحكمة هنا من ثلاثة قضاة في الدعاوي الحقوقية وخمسة في الجنائيات⁽²⁾ إذ إن هذا النوع من المحاكم كان قد وجد زمن الدولة العثمانية وتم تطبيقها في الأردن إلا أنه لم يعد على ما هو عليه إذ إن هناك بعض التعديلات التي أدخلت على هذا التشكيل خاصة ما يتعلق منها بتوزيع هذه المحاكم، علماً بأن البعض يرى أن محكمة البداية تشكل من قاض منفرد يدعى القاضي البدائي يساعده كاتب الجلسة⁽³⁾. إلا أن الأمر في الوقت الحالي يختلف حيث إن محكمة البداية وكما بين نص المادة (12) من نفس القانون أن قانون السلطة القضائية تشكل من عدد من القضاة يكون من بينهم رئيس للهيئة الحاكمة.

أما ما يتعلق باختصاص محكمة البداية فقد نصت المادة (41) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001م على ما يلي [تكون محكمة البداية صاحبة الولاية العامة في نظر جميع الدعاوي والطلبات التي لا تدخل في اختصاص محكمة

(1) الجوخدار، حسن: شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية. ط1. عمان: مكتبة دار الثقافة. 1992. ص270، 271.

(2) القضاة، مفلح عداد. مرجع سابق. ص61.

(3) الجوخدار، حسن. مرجع سابق. ص271.

الصلح] حيث تعتبر محكمة البداية صاحبة الولاية بصفتها محكمة درجة أولى للنظر في القضايا والخلافات كافة إلا ما استثنى بنص خاص، وذلك لمحاكم أخرى مثل محكمة الصلح.

أما فيما يتعلق بالاختصاص الجزائي لمحكمة البداية فإن نص المادة (168) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001م، بين ما هي اختصاصات محكمة البداية في القضايا الجزائية حيث نصت المادة على [1- تختص محاكم البداية بنظر جميع الجنايات، وجرائم الجرح المتلازمة معها والمحالة إليها بموجب قرار الاتهام. 2- إن كون الفعل الواحد جرائم متعددة، أو إذا وقعت عدة جرائم لغرض واحد، وكانت مرتبطة ببعضها بحيث لا تقبل التجزئة، وكانت إحدى هذه الجرائم من اختصاص محكمة البداية، اختصت هذه المحكمة بنظرها جميعاً].

حيث نلاحظ أن محكمة البداية بصفتها محكمة درجة أولى تعتبر صاحبة الولاية والاختصاص العام في القضايا الحقوقية والجزائية ما لم يرد نص خلاف ذلك.

المطلب الثاني:- محاكم الدرجة الثانية (الاستئناف):

تقسم محاكم الدرجة الثانية العادية (الاستئناف) إلى قسمين الأولى محكمة البداية بصفتها محكمة استئناف ومحكمة الاستئناف.

أولاً: محكمة البداية بصفتها الاستئنافية:

نصت المادة (41) فقره (2) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001 على ما يلي [2- تمارس محكمة البداية صلاحيتها الاستئنافية في الأحوال المبينة في هذا القانون] إذ تعتبر محكمة البداية محكمة استئناف في الحالات التي حددها القانون والواردة بنص المادة (201) من نفس القانون [1- تستأنف الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الصلح إلى محكمة البداية الواقعة في دائرتها بصفتها الاستئنافية] حيث إن جميع الأحكام والقرارات الصادرة في المواضيع والقضايا التي تعتبر في اختصاص محكمة الصلح تستأنف بحسب أحكام المادة السابقة لدى محكمة البداية بصفتها محكمة استئناف.

أما بخصوص الاستئناف لدى محكمة البداية في القضايا الجزائية فقد نصت المادة (323) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001 على ما يلي [1- يجوز للخصوم استئناف الأحكام الحضورية والمعتبرة بمثابة الحضورية في الدعاوى الجزائية على النحو التالي: أ- إذا كانت صادرة عن محاكم الصلح تستأنف أمام محاكم البداية بصفتها الاستئنائية] إذ نلاحظ من خلال هذا النص بأن محكمة البداية أيضاً هي المختصة للنظر في الاستئناف الذي يقدم للطعن في قرار محكمة الصلح دون تفريق فإذا أصدرت محكمة صلح نابلس قرار بخصوص جريمة معينة فإن المحكمة المختصة بذلك لنظر الاستئناف في ذلك القرار هي محكمة بداية نابلس.

هذا على خلاف ما كان يجري عليه العمل سابقاً حيث كانت محكمة البداية تنتظر في القضايا الصلحية التي تبلغ قيمتها عشرة دنانير على الأقل، و القضايا الجزائية التي تزيد قيمة الغرامة فيها عن خمسة دنانير⁽¹⁾.

أما بخصوص عدد القضاة في محكمة البداية بصفتها الاستئنافية فإن القانون خلا من أي نص بهذا الأمر حيث إن قانون السلطة القضائية الفلسطيني المطبق لم ينص على عدد القضاة لدى محكمة البداية.

ثانياً:- محكمة الاستئناف:

سبق وأن ذكرنا بأن من المبادئ الأساسية للتقاضي أن يتم التقاضي على درجتين.

حيث نصت المادة (11) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002 على ما يلي [1- تنشأ محاكم استئناف في القدس وغزه ورام الله. 2- تؤلف كل محكمة استئناف من رئيس وعدد كاف من القضاة] إذ إن تشكيل محكمة الاستئناف هو بمثابة الضمان للعدالة لأن الطعن لدى محكمة الاستئناف يؤدي إلى تدارك أخطاء القضاة وهم بشر بالإضافة إلى انه يؤدي إلى استدراك الخصوم لما فاتهم تقديمه من أدله وغيرها. هذا بالإضافة إلى إعادة النظر فيما سبق

⁽¹⁾ نجم، محمد صبحي: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني. ط1. عمان: دار الثقافة. 1991. ص292.

فصله لدى محكمه الدرجة الأولى إذ من شأنه أن يحقق الاطمئنان واليقين القانوني لدى أطراف النزاع⁽¹⁾ حيث يكون كل طرف من أطراف الدعوة مطمئناً لكل خطأ يمكن أن يحصل لدى محاكم الدرجة الأولى لكن ما يجري عليه العمل حالياً وإن كان الاستئناف من شأنه أن يحمي حقوق الأطراف في الدعوة إلا أن البعض يستخدمه كأسلوب للمماطلة والتسويف إذ يقوم باستئناف القرار حتى لا يتم تنفيذه، أما بالنسبة للقرارات والأحكام التي يمكن أن تستأنف لدى محكمة الاستئناف فقد نصت المادة (201) فقرة (2) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية رقم (2) لسنة 2001 على أن [تستأنف الأحكام والقرارات الصادرة من محكمة البداية بصفتها محكمة أول درجة أمام محكمة الاستئناف] أما المادة (323) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية رقم (3) لسنة 2001 فقد نصت الفقرة (1) منها على أنه [يجوز للخصوم استئناف الأحكام الحضورية والمعتبرة بمثابة الحضورية في الدعاوي الجزائية على النحو التالي: أ- إذا كانت صادرة عن محاكم الصلح تستأنف أمام محاكم البداية بصفتها الاستئنافية. ب- إذا كانت صادرة عن محاكم البداية بصفتها محاكم أولى درجة تستأنف أمام محاكم الاستئناف].

حيث بينت تلك النصوص ما هي القرارات والأحكام التي يتم استئنافها لدى محكمة الاستئناف سواء كانت جزائية أو حقوقية.

أما بخصوص تشكيل محاكم الاستئناف فإن محكمة الاستئناف تشكل من رئيس وعدد كاف من القضاة والاستشاريين حسب ما بينت المادة (11) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002، لذا فإن عدد القضاة يشترط أن يكون عدداً فردياً وليس زوجياً حتى يتم التصويت على أي قرار أو حكم⁽¹⁾.

أما لدينا في فلسطين فإن هناك محكمة استئناف مقرها رام الله.

⁽¹⁾ نكروري، عثمان: الوجيز في شرح قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001. ج 1. القدس: (د. ن). 2002. ص 83.

⁽¹⁾ القضاة، مفلح عواد: مرجع سابق. ص 64.

ثالثاً: الأحكام القابلة للاستئناف:

عند تدقيقنا في نصوص قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية نجد أن هناك مجموعة من الأحكام قابلة للاستئناف وهناك مجموعة غير قابلة للاستئناف، إلا أن محل دراستنا ستتصب على الأحكام القابلة للاستئناف، وهي كما يلي:

1- أحكام محكمة الصلح في القضايا التي يزيد مقدار المحكوم به عن ألف دينار أردني أو ما يعادل ذلك حيث نصت على ذلك المادة (39) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية، حيث أن الباحث يرى في ذلك ومن خلال الحياة العملية أن ذلك من شأنه أن يحسم الكثير من الخلافات، ولا يطيل الإجراءات إذ لا يحمل القضاء عبئاً أكبر، على الرغم أن في ذلك نوع من الظلم لأن هناك الكثير من القضايا المطروحة أمام القضاء تقل قيمتها عن ألف دينار.

2- الأحكام المستعجلة: وقد عرفت المادة (102) من نفس القانون الحكم المستعجل بأنه [يجوز لمن يخشى حدوث ضرر محتمل من فوات الوقت أن يقدم طلباً إلى قاضي الأمور المستعجلة يطلب فيه اتخاذ إجراءات وقتية وفقاً لمقتضى الحال بما لا يمنع قاضي الموضوع من نظر هذا الطلب تبعاً للدعوى الأصلية] حيث نصت المادة (202) من القانون على أن تستأنف الأحكام المستعجلة لدى المحكمة المختصة.

3- الأحكام والقرارات النهائية الصادرة بصفة نهائية من محاكم الصلح حيث تستأنف بسبب مخالفة قواعد الاختصاص المتعلقة بالنظام العام حيث نصت على ذلك المادة (203) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية، فإذا حدثت مخالفة للاختصاص الوظيفي أو النوعي كما لو رفعت الدعوى أمام محكمة إدارية، وكانت المحكمة العادية هي المختصة حيث يجوز الطعن في هذا القرار⁽¹⁾.

(1) تكروري، عثمان. مرجع سابق. ص 90.

4- جميع الأحكام والقرارات النهائية الصادرة في قضايا صدر بها أحكام وقرارات لم تحز قوة القضية المقضية إذ إن هذه القرارات تستأنف إذا كانت مخالفة للقرار النهائي حسب نص المادة (204) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني.

5- تستأنف الأحكام الصادرة بعقوبة الإعدام والسجن المؤبد بحكم القانون طبقاً لنص المادة (327) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

6- الأحكام الصادرة لرد الاعتراض استناداً إلى نص المادة (326) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

أما بخصوص القرار في موضوع الاستئناف فإن القرارات تصدر هنا بالأكثرية⁽¹⁾. حيث إن عدد القضاة فردي.

المطلب الثالث: المحاكم العليا:

تقسم المحاكم العليا في فلسطين إلى محكمة النقض ومحكمة العدل العليا حيث نصت المادة (6) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002 في إحدى فقراتها على تشكيل ما يسمى بالمحكمة العليا والتي تتكون مما سبق ذكره، لذا فإن الباحث يرى أن يتم تقسيم هذا المطلب إلى قسمين الأول يتناول فيه محكمة النقض واختصاصاتها أما القسم الثاني فإنه سيكون لدراسة تشكيل محكمة العدل العليا واختصاصاتها.

أولاً: محكمة النقض:

يعتبر الطعن بالنقض طريقة غير عادية من طرف الطعن ويقصد بنقض الحكم إبطاله إذا كان قد صدر مبنياً على خطأ في تطبيق القانون أو تأويله، أو مشوباً بخطأ جوهري في الإجراءات التي اتبعت أو كان هناك سبب من أسباب إبطال الحكم⁽²⁾، إذ إن النقض يعتبر مرحلة متقدمة من مراحل التقاضي حسب ما جاء في نص المادة (6) من قانون السلطة القضائية

(1) القضاة، مفلح عواد. مرجع سابق. ص 66.

(2) التكرروي، عثمان. مرجع سابق. ص 129.

اللسطيني رقم (1) لسنة 2002 حيث اعتبر أن محكمة النقض هي من المحاكم العليا، إذ نصت المادة (8) من نفس القانون على أن [1- تؤلف المحكمة العليا من رئيس ونائب أو أكثر وعدد كاف من القضاة 2- يكون المقر الدائم للمحكمة العليا في القدس، وتتعدّد مؤقتاً في مدينتي غزة ورام الله حسب مقتضى الحال] وتختلف محكمة النقض عن المحاكم الأخرى السابقة في أن تلك المحاكم تنتظر في موضوع النزاع أو الدعوى، لكن محكمة النقض تعتبر محكمة قانون إذ تنتظر في قانونية الحكم أو القرار الصادر من المحكمة المختصة⁽¹⁾ إذ إن محكمة النقض تنتظر في الطعون المقدمة في القضايا الحقوقية كذلك تنتظر في الطعون المقدمة في القضايا الجزائية لأن قانون السلطة القضائية لم يحدد محكمة نقض مختصة للقضايا الحقوقية وأخرى للقضايا الجزائية، كما أن محكمة النقض تنتظر أيضاً في قانونية القرارات الصادرة عن المحاكم الشرعية فيما يتعلق بمسائل الأحوال الشخصية⁽²⁾ حيث إن هذا الأمر يؤكد ويدلّل أن محكمة النقض هي محكمة وقانون ليست محكمة موضوع، لأن قانون السلطة القضائية الفلسطيني يفرّق ما بين المحاكم الشرعية والدينية من جهة و المحاكم النظامية من جهة أخرى والتي تضم محكمة الصلح ومحكمة البداية وتعتبر محكمة النقض أعلى المحاكم النظامية في سلم ترتيب المحاكم النظامية. غير أنها لا تعد درجة ثالثة من درجات التقاضي⁽³⁾ والسبب يرجع في ذلك إلى أن محكمة النقض لا تنتظر في موضوع وطبيعة الدعوى بل تكتفي بالنظر في مدى قانونية القرار أو الحكم المطعون فيه من عدم قانونيته حيث إن أحكام محكمة النقض لا تحوز الحجية إلا بصدد الدعاوي الصادرة عنها، إذ يترتب على ذلك أن محاكم الموضوع لا تلتزم بتلك الأحكام إذ لها أن تخالفها⁽⁴⁾. إلا أن ذلك من شأنه أن يثير الكثير من الخلافات والقضايا القانونية، خاصة إذا ما تبين أن حكم محكمة النقض غير مطابق للقرار المطعون به.

أما بخصوص القرارات التي يطعن بها لدى محكمة النقض فإن المادة (225) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني قد نصت على ما يلي [للخصوم حق الطعن

(1) الجوخدار، حسن. مرجع سابق. ص272.

(2) المرجع السابق. ص272.

(3) التكرروي، عثمان. مرجع سابق. ص130.

(4) الجوخدار، حسن. مرجع سابق. ص273.

بطريق النقض في الأحكام النهائية الصادرة من محاكم الاستئناف إن كان الطعن مبنياً على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو في تأويله، كما أن المادة (226) من نفس القانون نصت على أنه [يجوز للخصوم أن يطعنوا بطريق النقض في أي حكم نهائي في الأحوال الآتية: 1- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم. 2- إذا تناقض الحكم المطعون فيه مع حكم سابق حاز قوة الأمر المقضى فيه وصدر بين الخصوم أنفسهم وبذات النزاع]. إذ نلاحظ ومن خلال النصوص السابقة أن قرارات محاكم الاستئناف هي التي يتم الطعن فيها أمام محكمة النقض ولكن بتوافر أية حالة من الحالات الواردة في النصوص وهي:

1- مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه أو تأويله.

2- بطلان الحكم وبطلان في الإجراءات التي أثرت في الحكم.

3- تناقض الحكم الجديد مع حكم حاز قوة الأمر المقضى فيه.

أما بالنسبة للطعن بالنقض في القضايا الجزائية فإن المادة (350) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني نصت على أنه [يتم الطعن بحكم القانون في جميع الأحكام الصادرة بالإعدام أو بالحبس المؤبد حتى ولو لم يطلب الخصوم ذلك] إذ إن الحكم بالنقض هنا يكون بقوة القانون.

كما أن المادة (351) من نفس القانون حددت حالات الطعن بالنقض، وهي على سبيل

الحرص:-

1- وقوع بطلان في الإجراءات حيث أثر ذلك على الحكم.

2- عدم تشكيل المحكمة التي أصدرت الحكم بصورة قانونية أو لا يوجد لها ولاية الفصل في الموضوع.

3- وجود حكمان متناقضات في واقعة واحدة.

4- الحكم بما يزيد عما طلبه الخصم.

5- إذا كان الحكم المطعون فيه مبني على مخالفة للقانون أو على خطأ في تأويله أو في تطبيقه أو تفسيره.

6- خلو الحكم من أسبابه الموجبة وعدم كفايتها أو غموضها أو تناقضها.

7- مخالفة قواعد الاختصاص أو تجاوز المحكمة بسلطاتها القانونية.

8- مخالفة الإجراءات الأخرى إذا كان الخصم طلبها ولم تستجب له المحكمة.

ونلاحظ من خلال النصوص السابقة أن حالات الطعن بالنقض لدى محكمة النقض واردة على سبيل الحصر في القضايا الجزائية، وكذلك في القضايا الحقوقية إذ تقتصر على الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الاستئناف سواء محكمة البداية بصفتها الاستئنافية أو من محكمة الاستئناف.

ثانياً: محكمة العدل العليا:

نصت المادة (16) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002 عن تشكيل محكمة عليا تسمى محكمة العدل العليا حيث تؤلف المحكمة العليا من رئيس ونائب أو أكثر وعدد كاف من القضاة وذلك وفق نص المادة (8) من نفس القانون، لذا فإن النظام القضائي في فلسطين يقوم على أساس وأسلوب القضاء المزوج، والذي وجد في صورته البدائية بفرنسا⁽¹⁾، حيث يوجد القضاء العادي ويختص بنظر المنازعات التي تنشأ ما بين الأفراد أو بعضهم البعض وفي القضايا الجزائية الأخرى، وهناك القضاء الإداري والذي يتمثل لدينا في محكمة العدل العليا الفلسطينية والتي مقرها حالياً في رام الله، حيث نصت المادة (16) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني على [1- تختص المحكمة العليا دون غيرها بالفصل في طلبات الإلغاء والتعويض ووقف التنفيذ التي يرفعها القضاة على القرارات الإدارية المتعلقة بأي شأن من شؤونهم وكذلك الفصل في المنازعات الخاصة بالرواتب والمعاشات والمكافآت المستحقة لهم

(1) فهمي، مصطفى أبو زيد: القضاء الإداري ومجلس الدولة. ج1. قضاء الإلغاء. الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية 1980. ص17.

أو لورثتهم []. إذ يؤكد نص المادة بأن المحكمة العليا هي المختصة للنظر في الطعون المقدمة بالقرارات الإدارية بشكل عام، وبالرجوع إلى نص المادة (6) من نفس القانون نجد أن المحكمة العليا تتكون من محكمة النقض ومن محكمة العدل العليا، حيث سبق أن بينا ما هي اختصاصات محكمة النقض إذ تعتبر محكمة النقض محكمة عادية أما المحكمة المختصة للنظر في الطعون الإدارية فهي محكمة العدل العليا، حيث وجد القضاء الإداري في صورته الأولى بفرنسا إذ كان مجلس الدولة الفرنسي ينظر في القضايا الإدارية والطعون المقدمة في القرارات الإدارية⁽¹⁾ على اعتبار أنه محكمة إدارية تختلف عن المحاكم العادية الأخرى.

ويرى البعض أن القضاء الإداري هو قضاء مشروعية فحسب وأن القاضي الإداري هو قاضي مشروعية فقط، إذ إن الأساس في ذلك هو الفصل ما بين الإدارة والقضاء، حيث إن دور القاضي الإداري هنا هو إعطاء الرأي القانوني فيما يعرض عليه، حيث لا يناقش موضوع القرار الإداري أو العمل الإداري بل ولا يهتم إلى مدى ملاءمة القرار أو عدم ملاءمته للإدارة أو للآخرين، حيث يقتصر دور القاضي هنا على مراجعة مدى قانونية هذا القرار، وبالتالي يكون القاضي الإداري هنا مخير بين إلغاء القرار أو تثبيت القرار حسب الأدلة التي طرحها صاحب القرار أمامه، فلا يجوز لمحكمة العدل العليا أن تلغي أي قرار، وذلك لسبب احتويه موضوع القرار ولعدم ملاءمة هذا القرار، إذ إن دور محكمة العدل العليا هو البحث في مدى مشروعية وقانونية ذلك القرار⁽²⁾، لذا فإن مهمة محكمة العدل العليا تقتصر على النظر في الطعون القضائية أو تقتصر على الاختصاص القضائي فقط، هذا على خلاف ما كان يجري عليه العمل في فرنسا حيث كان اختصاص مجلس الدولة يتمثل في الاختصاص القضائي وكذلك كان مجلس الدولة يعمل كمستشار قانوني للإدارة العامة⁽³⁾، حيث إن لهذا الأمر تأثير على الاختصاص القضائي للمحكمة الإدارية.

(1) القيسي، أعاد علي حمود: القضاء الإداري. ط1. عمان: دار وائل للنشر. 1998. ص100.

(2) جمال الدين، سامي: أصول القانون الإداري. ج2. الاسكندرية: دار المطبوعات الجامعية. 1996. ص701.

(3) القيسي، أعاد علي حمود: مرجع سابق. ص101.

اختصاص محكمة العدل العليا:

تختص محكمة العدل العليا بما يلي:

(1) الطعون بنتائج انتخابات المجالس والهيئات المحلية وغرف التجارة والصناعة والجمعيات والنوادي المسجلة وفي سائر الطعون المقدمة في الانتخابات التي تجري وفق القوانين والأنظمة النافذة المفعول. حيث إن لكل من يعترض على نتائج الانتخابات لأي هيئة من تلك الهيئات أن يلجأ إلى محكمة العدل العليا للطعن في نتائج تلك الانتخابات⁽¹⁾.

(2) الطعون المقدمة للمتضررين من القرارات الإدارية النهائية الصادرة بالتعيين في الوظائف العامة أو المتعلقة بالزيادة السنوية أو بالترقية أو بالنقل، علماً بأن القرار الذي يقبل الطعن هو قرار التعيين فقط⁽²⁾، حيث إن لكل من يتضرر أن يلجأ إلى القضاء الإداري للطعن في ذلك القرار.

(3) الطعون المتعلقة بوقف العمل بأحكام أي قانون مؤقت مخالف للدستور أو نظام مخالف للقانون⁽³⁾.

(4) الطعون والمنازعات والمسائل التي تعتبر من اختصاص محكمة العدل العليا.

(5) النظر في طلبات التعويض على أي قرار أو إجراء إداري، لذا فإن القضاء الإداري يعتبر قضاء تعويض إضافة إلى مهمته الأساسية وهي إلغاء القرار⁽⁴⁾.

(6) طلبات الموظفين المقدمين بإلغاء القرارات الإدارية النهائية الصادرة بإحالتهم على التقاعد أو بفصلهم وغيرها⁽⁵⁾.

(1) الشوبكي، عمر محمد: القضاء الإداري. ط1. عمان: دار الثقافة. 2001. ص107.

(2) القيسي، اعاد علي حمود. مرجع سابق. ص117.

(3) الشوبكي، عمر محمد. مرجع سابق. ص108.

(4) المرجع سابق. ص108.

(5) القيسي، اعاد علي حمود. مرجع سابق. ص117.

(7) طلبات الموظفين المتقدمين المتعلقة بالرواتب والعلاوات والحقوق التقاعدية⁽¹⁾.

هذا بالإضافة إلى غير ذلك من القرارات الإدارية التي يحق لكل من يتضرر منها الالتجاء إلى محكمة العدل العليا للطعن في ذلك القرار، حيث إن إنشاء محكمة العدل العليا من شأنه أن يحقق التشريعية، وذلك بإشعار الموظفين بالطمأنينة تجاه أي قرار يمكن أن تتخذه الإدارة بحقهم*.

المطلب الرابع: محكمة الجزاء الضريبي ودور النيابة العامة أمامها:

أولاً: اختصاص محكمة الجزاء الضريبي.

سبق أن بينا الجزاءات الضريبية التي يتم إيقاعها بحق مرتكب الجريمة الضريبية والتي يتم النظر فيها من خلال محكمة جزاء مختصة حيث تعمل تلك المحكمة ومن خلال قضاتها المختصون بالفصل في الجرائم التي تحصل، ويتم بناءً على ذلك تحديد العقوبات المقررة بموجب نصوص قانون ضريبة الدخل أو بالرجوع إلى القواعد العامة لقانون العقوبات، حيث يتم تقدير عقوبة الحبس سنتين أو الغرامة أو بكلا العقوبتين على كل من يلجأ إلى حيلة أو خدعة أو مناوراة أو يسمح باستخدامها وفق أحكام المادة (67) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م.

وعند حديثنا عن محكمة الجزاء الضريبي فإننا لا نقصد من ذلك وجود محكمة جزاء مستقلة عن المحاكم الجزائية الأخرى وباختصاصاتها إذ تعتبر محاكم الصلح والبدائية بصفتها محاكم جزاء بأنها هي المختصة للنظر في الجريمة الضريبية حيث لا يوجد نص بأن هناك محكمة مختصة للفصل في الجريمة الضريبية، إلا أن نص المادة (300) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001 نصت على أن اختصاص محكمة الصلح بالنظر في

⁽¹⁾ المرجع السابق. ص 117.

(*) في الماضي كان القضاء الإداري قضاء الغاء فقط ثم أصبح قضاء الغاء وتعويض، إلى أن وصل إلى هذه المرحلة حيث أصبح قضا الغاء وتعويض ويصدر العقاب، حيث يتم اللجوء إليه بعد استنفاد كافة طرق الطعن الإداري الداخلية.

الجرائم من نوع المخالفات والجنح حيث جاء النص [تختص محكمة الصلح بالنظر في جميع المخالفات والجنح، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك]. وبما أن جميع الجرائم الضريبية هي من نوع الجنح والمخالفات كما سبق وأن بينا، فإن محكمة الصلح هي المختصة بالفصل في تلك الجرائم، وتتكون المحاكم الجزائية ذات الدرجة الأولى من قاض منفرد ينظر في جميع المخالفات والجنح عدا ما استثنى بنص خاص⁽¹⁾ حيث يكون لهذا القاضي الدور الأساسي في النظر بالجرائم من نوع المخالفات والجنح ومن ضمن تلك المخالفات والجنح الجرائم الضريبية وعند حديثنا عن محكمة الصلح فإننا لا نفرق بين محكمة الصلح التي تنظر القضايا الجزائية ومن ضمنها الجرائم الضريبية ومحكمة الصلح التي تنظر القضايا الحقوقية، حيث تشكل هذه المحاكم في كل لواء أو أكثر حسب الحاجة إليها وتتنظر في القضايا الجزائية والحقوقية دون تفريق وإن اختلف توقيتها للنظر بكل منهما عن الأخرى⁽²⁾.

وتعتبر محكمة الصلح من المحاكم الجزائية العادية وهي المحاكم التي تختص للنظر في جميع الدعاوي والجرائم التي تقع ضمن اختصاص تلك المحاكم أو في الأقاليم التي تقع فيها تلك المحاكم حيث تعد هذه المحاكم هي صاحبة الاختصاص الجزائي الشامل على خلاف غيرها من المحاكم الاستثنائية مثل المحاكم العسكرية ومحاكم الأحداث⁽³⁾ لذا فإن لمحكمة الصلح الاختصاص الشامل للنظر في جميع الجرائم من نوع الجنح والمخالفات التي تقع ضمن دائرة اختصاصها ومن ضمن تلك الجرائم الجرائم الضريبية، إذ يتم إحالة كل من يرتكب الجريمة الضريبية إلى محكمة الصلح عن طريق النيابة العامة بعد تقديم وإعداد لائحة الاتهام ضده لكي تتم محاكمته، وبالتالي توقيع العقوبة التي يقررها قانون ضريبة الدخل والقوانين الأخرى في حال عدم وجود نص خاص بذلك، لذا فإن محكمة الصلح تعتبر هي المحكمة المختصة للنظر في الجريمة الضريبية وفي إصدار الأحكام على مرتكبيها، حيث لا تختلف محكمة الصلح عن غيرها في هذه الحالة وفي هذا النوع من الجرائم عن غيرها باستثناء بعض الخصوصيات مثل طبيعة العقوبة ومقدارها.

(1) ثرورت، جلال: عبد المنعم، سليمان: أصول المحاكمات الجزائية. ط1. بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر. 1996. ص361.

(2) نجم، محمد صبحي: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني. مرجع سابق. ص291.

(3) البحر، محمد ممدوح خليل: مبادئ قانون أصول المحاكمات الجزائية. ط1. عمان: دار الثقافة للنشر. 1998. ص146.

يترتب على ذلك مجموعة من الآثار والتي تعتبر مميّزة للعقوبات الضريبية عن التعويض المدني وهي:

- 1- لا يجوز الحكم بالعقوبات الضريبية إلا من محكمة جنائية.
- 2- كما يتوجب على المحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها، وذلك بمطالبة النيابة العامة بارتكابها.
- 3- إن العقوبات الضريبية هي عقوبات قانونية مقررة بموجب نص قانوني فلا يجوز للقاضي أن يحكم بأية عقوبة غير مقررة بموجب نص قانوني⁽¹⁾.
- 4- إن العقوبات الضريبية هي عقوبات شخصية حيث إنها تلحق بشخص الجاني ولا يجوز أن يتم إيقاعها على غير الجاني.
- 5- جواز وقف تنفيذ العقوبات استناداً إلى نص المادة (284) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001.

لذا نجد أن محكمة الصلح هي المختصة للنظر في جميع الجرائم الضريبية مما يثقل كاهل قضاة الصلح حيث إن ذلك الأمر من شأنه أن يزيد العبء على القضاء العادي، إلا أن ما يحصل على أرض الواقع لدينا في فلسطين ومن خلال الحياة العملية عدم وجود جرائم ضريبية أمام محكمة الجزاء الضريبي، لكن ذلك لا يعني عدم وجود جرائم ضريبية.

ثانياً: دور النيابة العامة في القضاء الضريبي:

إن الخصومة في قضايا الحق العام تتكون من طرفين أولها هو المجرم أما الطرف الثاني فهو المجتمع ممثلاً في النيابة العامة⁽²⁾، حيث تختص النيابة العامة بتحريك الدعوى العمومية أمام المحكمة المختصة، حيث إن النيابة العامة هنا تمثل المجتمع وتدافع عن حقوقه التي تضررت نتيجة الجريمة.

(1) البحر، محمد ممدوح خليل. مرجع سابق. ص 146.

(2) نجم، محمد صبحي: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني. مرجع سابق. ص 45.

أما بخصوص نظام النيابة العامة فإنها تتشكل لدينا في فلسطين وفق أحكام المادة (60) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني كما يلي:

1- النائب العام.

2- نائب عام مساعد أو أكثر.

3- رؤساء النيابة.

4- وكلاء النيابة.

5- معاوني النيابة.

حيث يخضع كل عضو في النيابة إلى العضو الذي يسبقه حسب ترتيب القانون لهم إذ يعتبر هو مسؤول عنه وهذا ما أكدته المادة (66) من نفس القانون حيث نص [أعضاء النيابة العامة يتبعون رؤساءهم وفقاً لترتيب درجاتهم].

والنيابة العامة هي عبارة عن جهاز قضائي يتكون من عدد من القضاة يرتبطون بقاعدة تسلسل السلطة القضائية ويتمتعون بكافة الضمانات التي يتمتع بها القضاة⁽¹⁾. إذ يعامل أعضاء النيابة العامة بما يعامل به القضاة وهذا ما أكدته قانون السلطة القضائية الفلسطيني حيث اعتبر النيابة جزءاً من السلطة القضائية ونص عليها في باب خاص وهو الباب الخامس من القانون حيث تم تحديد تشكيل النيابة العامة واختصاصاتها وما هي حقوق وواجبات أعضائها إذ جاء نص المواد (71،72) من قانون السلطة القضائية على أن الأحكام التي تسري على القضاة فيما يتعلق بالواجبات والتأديب تسري على أعضاء النيابة العامة.

أما بخصوص تمثيل النيابة العامة لدى المحاكم الجزائية في الدعوى العمومية فإن الأمر يختلف باختلاف درجة المحاكم، إذ يمثل النيابة العامة لدى محكمة التمييز ومحكمة العدل العليا

(1) البحر، ممدوح خليل: مرجع سابق. ص50.

في الأردن رئيس النيابة، أما لدى محاكم الصلح والبداية فإنه يمثل النيابة موظف يدعى المدعي العام⁽¹⁾.

أما عن اختصاصات النيابة العامة فإن المادة (67) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني نصت على ذلك حيث جاء النص [تمارس النيابة العامة الاختصاصات المخولة لها قانوناً، ولها دون غيرها الحق في رفع الدعوى الجنائية (دعوى الحق العام) ومباشرتها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك] إذ إن النيابة العامة تمثل المجتمع وبالتالي فإن دور النيابة العامة في الدعوى الجزائية يتمثل في رفع الدعوى الجزائية ومتابعتها لدى القضاء.

فتختص النيابة العامة وحدها بمتابعة مرتكبي الجرائم الضريبية وتطلب الحكم بتلك الجرائم أمام محكمة الصلح⁽²⁾، وتمثل النيابة العامة لدى محكمة الصلح موظف يسمى بوكيل النيابة حيث نصت المادة (302) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني على ذلك [تتعدد جلسات محاكم الصلح في دعاوي الجناح بحضور وكيل النيابة العامة والكاتب].

حيث يقوم وكيل النيابة العامة بتحريك الدعوى العمومية في الجريمة الضريبية ويطلب من القاضي إيقاع أقصى العقوبات بالمجرم، علماً بأن المؤتمر الدولي التاسع لقانون العقوبات المنعقد في لاهاي عام 1964 كان قد ناقش الدور الذي تلعبه النيابة العامة والذي لا يقتصر على توقيع أقصى العقوبات والحصول على قرار في الدعوى الجزائية إذ يتعدى ذلك إلى استيعاب أهداف السياسة الجنائية المتمثلة في مكافحة الجريمة وغيرها⁽³⁾ كما يتولى أعضاء النيابة العامة الإشراف على مأموري الضبط في دوائر اختصاصهم إذ يعتبر هؤلاء الموظفون تابعين للنيابة العامة خلال مباشرتهم لأعمالهم وذلك حسب ما جاء في نص المادة (20) من الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001.

كما أن النيابة العامة تختص بطلب تنفيذ الأحكام الصادرة في دعوى الحق العام إذ تعتبر خصم في الدعوى العمومية ومن مصلحتها تنفيذ ذلك الحكم، بعد أن تكون قد أhalمت المتهم إلى

(1) نجم، محمد صبحي: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني. مرجع سابق. ص 46، 47.

(2) سرور، أحمد فتحي. مرجع سابق. ص 214.

(3) البحر، ممدوح خليل. مرجع سابق. ص 49.

المحكمة المختصة وفق أحكام المواد (150، 151، 301) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001 إذ تختص النيابة العامة بإحالة ملف الدعوى العمومية للمحكمة المختصة، كما تختص النيابة العامة بالإشراف على الدوائر القضائية والسجون ودور التوقيف، حيث يقوم موظف من النيابة العامة بزيارة دور التوقيف لمراقبة أوضاع المحكوم عليهم وغيرهم من الأشخاص الموقوفين⁽²⁾. هذا بالإضافة إلى غير ذلك من اختصاصات من النيابة العامة أمام القضاء وخارج نطاق المحاكم، ولكن الذي يهمنا هو دور النيابة العامة أمام محكمة الصلح في الجرائم الضريبية إذ تمثل النيابة العامة المجتمع في تحريك الدعوى العمومية حال ارتكاب الجريمة الضريبية.

(2) نجم، محمد صبحي: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني. مرجع سابق. ص49.

المبحث الثاني: المحاكم الضريبية المختصة:

قبل الخوض في موضوع المحاكم الضريبية والإجراءات المتبعة أمامها لابد من بيان طبيعة القرار الذي يطعن به أمام تلك المحاكم، ومن ثم بيان الإجراءات المتبعة قبل اللجوء إلى تلك المحاكم. حيث سيقسم الباحث هذا المبحث إلى عدة مطالب.

المطلب الأول: الطبيعة القانونية لقرار التقدير:

تثير الطبيعة القانونية لقرار التقدير اهتمام الكثير، وذلك للأهمية التي يمكن أن تترتب على تحديد طبيعة ذلك القرار، فهل يمكن اعتبار هذا القرار عملاً إدارياً أم عملاً قضائياً؟ ولبيان ذلك فإن البعض يستعين للتمييز ما بين الأعمال الإدارية والأعمال الأخرى ومنها القضائية إلى أحد معيارين الأول هو المعيار الشكلي، أما المعيار الثاني فهو المعيار الموضوعي⁽¹⁾ حيث سنبين طبيعة كل معيار على حده.

أولاً: المعيار الشكلي: ينظر هذا المعيار إلى طبيعة الجهة أو السلطة التي تبشر العمل أو تتخذ القرار، فإذا كان العمل صادراً عن السلطة التنفيذية اعتبر العمل إدارياً⁽²⁾ لذلك فإن القرار الصادر من وزير العدل بتعيين أحد الموظفين يعتبر عملاً إدارياً، لأن هذا القرار صادر من أحد أعضاء السلطة التنفيذية (الإدارية) بالدولة، أما إذا كان القرار صادر من جهة غير الإدارة فإنه لا يعتبر عملاً إدارياً بل يعتبر عملاً قضائياً استناداً إلى تعريف الحكم بمعناه الواسع بأنه كل قرار تصدره المحكمة فاصلاً في منازعة معينة سواء أكان ذلك خلال الخصومة أو لوضع حد لها⁽³⁾. كما أن مجلة الأحكام العدلية الصادرة عام 1876م والمطبقة لدينا في فلسطين عرّفت الحكم في المادة 1786 منها بأنها عبارة عن قطع المحاكم الخاصة حسمه إياها. لذا فإن الأحكام هي كل ما يصدر من السلطة القضائية من قرارات وبالتالي فإنها تعتبر أعمالاً قضائية تختلف عن الأعمال والقرارات الإدارية الصادرة من السلطة التنفيذية أو الإدارية.

(1) شفيق حاتم. مرجع سابق. ص 111.

(2) المرجع السابق. ص 111.

(3) القضاة، مفلح عواد. مرجع سابق. ص 303.

أما بالنسبة إلى قرار التقدير، حيث إن الإدارة الضريبية وحسب تعريف المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 للإدارة الضريبية في الفقرة (1) منها بأن [تؤسس دائرة يطلق عليها اسم (دائرة ضريبة الدخل) ترتبط بوزير المالية وعيّن لها مدير ومساعدو مدير ومأمورو تقدير ومن تدعو إليهم الحاجة من الموظفين والأشخاص من أجل تطبيق هذا القانون] أما المادة (2) من نفس القانون فقد عرّفت مأمور التقدير بأنه [أي موظف يفوض خطأً من قبل المدير لإجراء أي تقدير بموجب هذا القانون] كما عرفت نفس المادة المدير (بأنه رئيس دائرة ضريبة الدخل أو من ينييه). لذا فإننا لو تتبعنا ودققنا بتلك النصوص لوجدنا أن قرار مأمور ضريبة الدخل أو الموظف المختص يعتبر قراراً إدارياً، وهذا ما أكدته محكمة التمييز رقم 84/600 والمنشور على الصفحة 528 من مجلة نقابة المحامين لسنة 1985 حيث جاء النص [1- إن حضور المكلف أمام مأمور التقدير وإجراءات التحقيق عن مداخلهم وفرض الضريبة عليهم ليست من مسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام 2- إن مأمور تقدير ضريبة الدخل ليس بمرجع قضائي ولا هو خصم للمكلف بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطة تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريق الذي رسمه القانون 3- لا تأخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الإجراءات القضائية إلا في المرحلة الاستئنافية]. لذا فإنه ينطبق على قرار مأمور التقدير ما ينطبق على القرار الإداري حيث نصت المادة (46) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002 على ما يلي [1- تختص المحكمة العليا دون غيرها بالفعل في طلبات الإلغاء والتعويض ووقف التنفيذ التي يرفعها القضاة على القرارات الإدارية المتعلقة بأي شأن من شؤونهم وكذلك الفصل في المنازعات الخاصة بالرواتب والمعاشات والمكافآت المستحقة لهم أو لورثتهم].

نلاحظ من خلال هذا النص أن المحكمة المختصة للنظر في القرارات الإدارية والطعون بها هي المحكمة العليا والتي تتشكل حسب نص المادة (6) من نفس القانون من:

أ- محكمة النقض.

ب- محكمة العدل العليا.

أما بالنسبة لقرارات مأمور التقدير بخصوص الدخل الخاضع للضريبة فإنه يتم الطعن بها وحسب النصوص السابقة أمام المحكمة العليا بصفتها محكمة إدارية، حيث إنه يعتبر حسب المعيار الشكلي بأنها قرار إداري صادر عن جهة إدارية وهي الإدارة الضريبية⁽¹⁾، إلا أن الواقع يختلف عن هذا الأمر حيث سنبينه فيما بعد.

ثانياً: المعيار الموضوعي: يركز هذا المعيار على مضمون العمل، ولا يأخذ بعين الاعتبار السلطة أو الجهة التي باشرت ذلك العمل⁽²⁾ حيث إنه يمكن أن يصدر عن السلطة القضائية بعض الوظائف الإدارية خاصة فيما يتعلق ببعض الطلبات التي يمكن أن تسبق رفع الدعوى إذ تعتبر هذه القرارات أعمالاً غير قضائية وذلك لأنها لا تنتظر في أصل الحق موضوع الدعوى بل يتم استصدارها لبعض الأمور والقضايا التمهيدية⁽³⁾.

لذا فإن هذا المعيار لا ينظر إلى الجهة التي أصدرت العمل بل ينظر إلى طبيعة ومضمون وموضوع ذلك العمل، فإذا كان ذلك العمل صادراً عن جهة مسؤولة تتمتع بسلطة خارقة بحيث تصدر قرارات وأعمالاً تحد من الحرية، حيث تعرف بالأعمال الضابطة، فإن تلك الأعمال تكون إدارية بحتة⁽⁴⁾ حيث إن الإدارة تباشر أعمالها وتصدر قراراتها بصورة خارقة مما يؤدي بتلك القرارات إلى الحد من حرية الأفراد نتيجة لتلك الأعمال، أما العمل القضائي فهو الذي يحسم على أساس قاعدة قانونية خصومة حول مركز قانوني عام أو خاص⁽⁵⁾، حيث إن العمل القضائي يحسم أي خلاف قائم حول مركز قانوني وذلك وفقاً لقاعدة قانونية معينة، فقد تكون تلك القاعدة عامة وقد تكون تلك القاعدة خاصة، فإصدار القاضي قراراً بمسألة تجارية استناداً إلى نص في القانون التجاري يعتبر عملاً قضائياً بحتاً، إذ إن هذا القرار لا ينشئ مركز قانوني بل يحسم أمراً حول هذا المركز القانوني ولكن استناداً إلى نص قانوني معين.

(1) موسى، حسن فلاح الحاج: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية. الأردن. عمان: ص 188.

(2) حاتم، شفيق. مرجع سابق. ص 113.

(3) القضاة، مفلح عواد. مرجع سابق. ص 303.

(4) حاتم، شفيق. مرجع سابق. ص 113.

(5) موسى، حسن فلاح الحاج: مرجع سابق. ص 192.

كما أن القرار القضائي يتميز بأنه متشعب ويتم على مراحل: نزاع - ادعاء - تحقيق من قبل قاض - تطبيق القانون على الواقعة المنازع عليها - إصدار قرار⁽¹⁾، حيث إن عملية إصدار القرار أو العمل القضائي تمر بمجموعة من المراحل فقبل أن يحصل أي قرار لابد من وجود تلك المراحل فهي مرحلة حصول الخلاف حيث إنه إذا لم يحصل خلاف لا يمكن أن يلجأ أي طرف للقضاء، إذ يمكن أن يكون هذا الخلاف حول قطعة أرض أو حول ملكية سيارة ما أو غيرها من الأمور التي يمكن أن تؤدي بأحد الأطراف أن يلجأ إلى القضاء، أما المرحلة الثانية وهي مرحلة الادعاء وهي أن يلجأ أحد الأطراف إلى القضاء لكي يتم الحكم بما يطلب، علماً بأن المادة (3) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية رقم (2) لسنة 2001م بينت أنه لا يجوز لأي طرف أن يتقدم بأية دعوى إذا لم يكن له مصلحة من تلك الدعوى حيث جاء النص [1- لا تقبل دعوى أو طلب أو رفع أو طعن لا يكون لصاحبه مصلحة قائمة فيه يقرها القانون 2- تكفي المصلحة المحتملة إذا كان الغرض من الطلب الاحتياط لدفع ضرر محقق أو الاستيثاق لحق يخشى زوال دليله عند النزاع فيه. 3- إذا لم تتوافر المصلحة وفقاً للفقرتين السابقتين قضت المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبول الدعوى].

كما أن إصدار القرار ومراحل الدعوى تمر بعملية استجواب وتحقيق يقوم به القضاء والأطراف حتى يتم التوصل إلى حقيقة الادعاء أو إلى موضوع الدعوى، إذ يتقدم كل طرف بما لديه من أدلة للقضاء لكي يتم التوصل إلى قناعة حقيقية لدى القضاء. كذلك يتم تطبيق القانون على الواقعة محل النزاع حيث يتم التوصل إلى حقيقة التكييف القانوني للدعوى، إلى أن يتوصل القضاء إلى قرار حاسم لذلك النزاع ويلتزم به أطراف الدعوى بعد أن يكون قد مر بتلك المراحل.

أما بالنسبة إلى قرار التقدير فهل يمكن واستناداً إلى المعيار الموضوعي أن نعتبره عملاً إدارياً أم نعتبره عملاً قضائياً ؟

(1) حاتم، شفيق. مرجع سابق. ص 113.

بالتدقيق فيما سبق حول المعيار الموضوعي نجد بأن قرار تقدير ضريبة الدخل يمتاز

بما يلي:

1- أن العمل القضائي يحتاج إلى أن يدعي أحد أطراف الدعوى كما سبق وأن بينا أما قرار قاعدة التقدير فلا يصدر بناء على دعوى من أحد الأطراف، حيث يقوم مأمور التقدير بذلك بصورة تلقائية⁽¹⁾.

2- إن قرار مأمور التقدير يستهدف إنشاء مركز قانوني جديد وليس تكييف مركز قانوني استناداً إلى قاعدة قانونية معينة كما سبق وأن وضحنا.

3- نصت المادة (29) فقرة (ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على أنه لمقدر ضريبة الدخل الصلاحية في تدقيق كشف التقدير الذاتي الذي يقدمه المكلف وله إجراء التعديلات عليه، وفي حالة عدم الموافقة على ذلك القرار، فإن للمكلف الحق في الاعتراض على ذلك أمام محكمة الاستئناف. حيث إنه يعتبر قابلاً للاستئناف، كما نصت على ذلك المادة (56) من نفس القانون.

4- أجازت نفس المادة السابقة من نفس القانون للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة أن يعترض على قرار التقدير إلى الجهة التي أصدرت ذلك القرار.

5- نصت المادة (56) فقرة (1) من قانون ضريبة الدخل على أنه [إذا لم يوافق مأمور التقدير على الوجه المبين بالفقرة السابقة بقرار الضريبة بأمر كتابي يجوز له في هذه الحالة أن يقر التقدير أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه في ذلك الأمر]، يبين ذلك النص أن لمأمور التقدير صلاحية وسلطة حتى بعد انتهاء التقدير على دخل المكلف نفسه في أن يزيد الضريبة المفروضة وكذلك له أن يخفضها أو أن يلغيها وذلك استناداً إلى قناعاته بذلك، إذ تؤكد هذه الفقرة أن قرار التقدير لا يعتبر قراراً قضائياً إذ إنه ينشئ مراكز قانونية ولا يكشف عن تلك المراكز أو يؤكدتها.

(1) موسى، حسن فلاح الحاج، مرجع سابق، ص 192.

6- نصت الفقرة (4) من المادة (191) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية على أنه [لا يضر الطاعن بطعنه]، ولا يمكن تصور أن يتضرر من يتقدم بأي طعن إلى المحكمة المختصة أو أن تزيد تلك المحكمة على الطاعن بما كان قد حكم عليه، إذ إنه في أسوأ الأحوال وبالرجوع إلى النص السابق يتم تثبيت الحكم القضائي على الطاعن إن لم يتم إلغاؤه أو تخفيضه.

أما الاعتراض على قرار التقدير فإنه يختلف عن القرار القضائي إذ إنه وبالرجوع إلى نص الفقرة (5) من المادة (56) من قانون ضريبة الدخل يحق لمأمور التقدير أن يزيد بالضريبة المفروضة على المكلف لذا فإن قرار مأمور التقدير هنا من شأنه أن يضر الطاعن من طعنه. إذ إن زيادة التقدير نتيجة اعتراض المكلف من شأنه أن يخالف القاعدة التي تنص على أنه لا يضر طاعن بطعنه.

لذا وبالرجوع إلى المعيار الموضوعي نجد أن قرار التقدير لا يعتبر عملاً قضائياً بل تغلب عليه الصفة الإدارية وإن كان يختلف عن القرار الإداري من حيث النظر في الطعون المقدمة به، حيث تختص محكمة الاستئناف بالنظر في الطعون المقدمة في تلك القرارات وتسمى محكمة استئناف ضريبة الدخل استناداً إلى نص المادة (57) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م.

لذلك فإن قرار التقدير يعتبر قراراً إدارياً وذلك استناداً إلى ما يلي:

1- يأخذ المعيار الشكلي بالجهة التي أصدرت العمل فإذا كان هذا القرار صادراً من السلطة الإدارية اعتبر عملاً إدارياً وإذا كان صادراً من سلطة قضائية اعتبر عملاً قضائياً. وبالرجوع إلى نصوص المواد (2) و(3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 نجد أن مأمور التقدير يعتبر موظفاً إدارياً، وبالتالي يعتبر قرار مأمور التقدير بالدخل والضريبة المستحقة عليه قراراً إدارياً، وليس عملاً قضائياً.

2- عندما عرّفت مجلة الأحكام العدلية الصادرة سنة 1876م في المادة 1786 منها الحكم بأنه عبارة عن قطع الحاكم المخاصمة وحسمه إياها. أما القرار أو العمل الإداري كما سبق وأن وضحنا فإنه ينشئ مركزاً قانونياً جديداً وليس حسم ذلك الأمر⁽¹⁾ وبما أن قرار مأمور التقدير كذلك يتضمن إنشاء مركز قانوني جديد⁽²⁾ فإن قرار مأمور التقدير يعتبر قراراً إدارياً كذلك استناداً إلى المعيار الموضوعي.

لذا فإن قرار مأمور التقدير واستناداً إلى المعيار الشكلي وكذلك المعيار الموضوعي يعتبر قراراً إدارياً وإن كان ما يثير الجدل هو أنه في حالة الاعتراض عليه إدارياً يتم الطعن به أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية استناداً إلى نص المادة (57) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

المطلب الثاني: الطعن الإداري في قرار التقدير:

بينما فيما سبق طبيعة قرار تقدير ضريبة الدخل من حيث كونه قراراً إدارياً أم عملاً قضائياً، وذلك لكون قرار تقدير ضريبة الدخل يعتبر وفقاً للمعيار الشكلي والمعيار الموضوعي عمل إداري، أو قرار إداري من حيث كون الإدارة الضريبية هي جزء من الإدارة العامة هذا بالإضافة إلى أن قرار التقدير كما سبق وأن بينا ينشئ مركزاً قانونياً ولا يدرس مدى قانونية أو شرعية المركز الموجود أصلاً من حيث عدم قانونيته.

ويقصد بقرار التقدير هنا القرار الذي يتخذه الموظف المختص لدى دائرة ضريبة الدخل بخصوص قيمة الضريبة التي يتوجب على المكلف دفعها. لذا فإنه يتوجب قبل بيان طرق الطعن الإدارية في قرار التقدير بيان ما هي طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتقدير وعاء الدخل، حيث سيقوم الباحث بتقسيم هذا المطلب إلى قسمين: الأول يبين فيه ما هي طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة أما القسم الثاني، فإنه سيتناول طرق الطعن في قرار تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

(1) عبد الله، عبد الغني بسيوني. مرجع سابق. ص 88.

(2) موسى، حسن فلاح الحاج. مرجع سابق. ص 192.

أولاً: طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

تختلف طرق تقدير وعاء الدخل أو الدخل الخاضع للضريبة من دولة إلى أخرى، وفقاً لاختلاف المكلفين ومدى إدراكهم للأهمية الاجتماعية والاقتصادية لضريبة الدخل في الدول الحديثة أو في مدى قناتهم من حسن استغلال الدولة لهذه الموارد⁽¹⁾، إذ إن طرق التقدير تختلف بتوافر هذه الأسباب، علماً بأن البعض يرجح أسباب اختلاف طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة إلى درجة الدقة في التقدير التي نحصل عليها باستخدام كل منها⁽²⁾، ولكن رغم اختلاف طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة إلا أنها تتخذ أساساً طريقتين وهما طريقة التقدير عن طريق الأفراد وطريقة التقدير الإداري علماً بأن هناك عدة أساليب لكل طريقة من الطرق.

1- تقدير الدخل عن طريق الأفراد:

يقصد بطريقة تقدير الدخل عن طريق الأفراد أو بوساطة الأفراد تلك الطرق التي يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة بوساطة الأفراد فالأفراد والمكلفون هم الذين يقومون بتقدير الدخل الخاضع للضريبة.

حيث نصت المادة (35) فقرة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على وجوب تقديم الكشف من قبل المكلفين حيث جاء النص [يجب على كل شخص لم يتسلم الإشعار المذكور في الفقرة (1) وكان دخله من المصادر الواردة في المادة الخامسة من هذا القانون يزيد على مجموع التتزيلات والاعفاءات المنصوص عنها في المواد (8) و(9) و(10) و(11) و(14) منه أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول لشهر آذار من كل سنة إلى مكتب مأمور تقدير ضريبة الدخل في منطقته كشفاً ينطوي على التفاصيل المطلوبة بموجب النموذج المقرر يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه] كما نصت الفقرة (3) من نفس المادة على أن [كل شخص تسري عليه أحكام هذه المادة يعتبر مسؤولاً عن تقديم الكشف المنصوص عنه فيها وعن كافة المعلومات المدرجة فيها] حيث تسمى

(1) موسى، حسن فلاح الحاج. مرجع سابق. ص 24.

(2) دويدار، محمد: في نظرية الضريبة والنظام الضريبي. بيروت: الدار الجامعية. 1999. ص 32.

هذه الطريقة لتقدير الدخل التقدير بوساطة تقديم كشف التقدير الذاتي⁽¹⁾ إذ يقوم المكلف بتقديم كشف ذاتي يكون بمثابة إقرار ضريبي يتضمن نشاط المكلف ودخله وما هي التتزيلات التي يجوز احتسابها وما هي النفقات والاعفاءات التي يتم تنزيلها ويحدد الضريبة التي سيقوم بدفعها وذلك خلال المدة المحددة لذلك وهي وفق قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 مدة شهرين من تاريخ انتهاء السنة المالية محل التقدير، ولهذه الطريقة من طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة جملة من الفوائد تعود بدورها على الأفراد المكلفين والإدارة الضريبية إذ إن تقديم كشف التقدير الذاتي من قبل المكلفين يحميه من العقوبة كما سبق وأن وضحنا، كما أن قيام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي من شأنه أن يوفر على الإدارة الضريبية النفقات اللازمة لعملية التقدير من حيث مصاريف التقدير القائمين بالتقدير، حيث إن دور الإدارة هنا يتمثل في مراقبة دقة الإقرارات الضريبية التي يتقدم بها المكلفون⁽²⁾.

إذ يكون لمأمور التقدير دور يتمثل في مراقبة دقة الأفراد المقدم من حيث بيان حقيقته من عدم حقيقته من خلال معرفة ما يتضمنه كشف التقدير الذاتي حيث نصت المادة (53) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على أن لمأمور التقدير عدة خيارات في حالة تقديم كشف التقدير الذاتي وهي:

أ- قبول كشف التقدير الذاتي كما هو دون تعديل.

ب- أن يرفض الكشف ويستعمل فطنته ودرايته لتقدير الدخل الخاضع للضريبة وذلك لقناعة مأمور التقدير أن الكشف غير صحيح.

ج- أن يقبل كشف التقدير بشكل مبدئي، ثم يطلب من المكلف دفع مبلغ الضريبة المستحقة ثم يحدد مبلغ الضريبة فيما بعد.

كذلك فإن الإقرار الضريبي أو كشف تقدير الذاتي غير مقتصر على المكلف نفسه إذ إنه يمكن أن يطلب من غيره تقديم كشف عن دخل المكلف⁽³⁾، وذلك كوسيلة أخرى من وسائل

(1) موسى، حسن فلاح الحاج. مرجع سابق. ص 81.

(2) عتلم، باهر محمد: المالية العامة. القاهرة.: مكتبة نهضة الشرق. 1995. ص 193.

(3) موسى، حسن فلاح الحاج. مرجع سابق. ص 25.

الرقابة والتي تضمن حقوق الإدارة الضريبية، ومن الأمثلة التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 في المادة (41) منه حيث ألزم البعض بتقديم كشوف بأسماء وعناوين الأشخاص الذين يتعاملون معهم والمستفيدون من الدخل.

2- التقدير الإداري:

إذا تخلف المكلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي الذي حددته المادة (35) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 فإن الإدارة الضريبية تقوم بتقدير دخل ذلك المكلف وفقاً لدرايته وفطنته وذلك حسب أحكام المادة (53) من نفس القانون، ويمكن للإدارة أن تقوم بالتقدير بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة⁽¹⁾ حيث أن التقدير بطريقة مباشرة يكون عن طريق قيام الإدارة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بالطريقة التي تراها مناسبة، أما التقدير غير المباشر فإنه يتمثل في استعمال مؤشر معين أو بطريق التقدير الجزافي، حيث يتم تقدير الدخل الخاضع للضريبة عن طريق استخدام مؤشر أو مؤشرات معينة كما هو الحال باستعمال المظاهر الخارجية لتحديد وعاء الضريبة وتقدير الدخل الخاضع للضريبة من حيث الظاهر التي يظهر بها ملكية المكلف لعدد من السيارات وبيت السكن وعدد العاملين لديه وغيرها⁽²⁾، أما التقدير الجزافي فهو التقدير الذي يقوم به مأمور التقدير على دخل المكلف بناءً على خبرته ودرايته وحكمه على وضع المكلف خاصة في حالة عدم مسك المكلف للدفاتر التجارية⁽³⁾، حيث نلاحظ أن الإدارة الضريبية هي التي تقوم بعملية التقدير، وذلك كرد فعل على ارتكاب المكلف للجريمة الضريبية ذلك لأن عدم تقديم كشف التقدير الذاتي في الموعد المحدد بموجب القانون يجعل المكلف متهرب من أداء الضريبة، لأنه وكما سبق أن بينا أن عدم تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة دون سبب يعتبر المكلف متهرباً من أداء دين الضريبة.

(1) عثلم، باهر محمد. مرجع سابق. ص 191.

(2) دويدار، محمد. مرجع سابق. ص 32.

(3) موسى، حسن فلاح. مرجع سابق. ص 99.

ثانياً: الطعن الإداري في قرار تقدير ضريبة الدخل:

إن خضوع دخل المكلف للتقدير الإداري من قبل الإدارة الضريبية لا يعني أن للإدارة الضريبية الحرية التامة في تقدير دخل المكلف إذ منح القانون للمكلف الحق في الطعن لدى الإدارة الضريبية وذلك خلال مدة (15) يوم من تاريخ تبليغ المكلف لإشعار التقدير حيث نصت على ذلك الفقرة (2) من المادة (56) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وذلك عن طريق إشعار خطي مقدم للإدارة الضريبية يطلب فيه من الإدارة الضريبية مراجعة وتفتيح الضريبة المقدرة عليه، علماً بأن البعض يرى أن الجهة التي تنتظر في الطعن هي لجان مختصة تسمى لجان الطعن وهي عبارة عن لجان إدارة ذات اختصاص قضائي⁽¹⁾ حيث مباشر هذه اللجان أعمالها عن طريق فحص قرار التقدير الذي أصدرته الإدارة الضريبية وفي التحري والبحث عن أسباب الاعتراض حيث تقوم بإصدار قرارها بذلك الأمر أما لدينا في فلسطين فإن الجهة التي تقوم بنظر الاعتراض هو مأمور التقدير حيث يقوم مأمور التقدير بطلب المعلومات ودعوة الأشخاص للحضور لديه لمناقشة موضوع الاعتراض وله بعد ذلك أن يوافق على الاعتراض أو أن لا يوافق على ذلك، وبناء على ذلك فإنه يقوم بإصدار قراره وذلك حسب أحكام المادة (56) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964. وفي حالة تبليغ المكلف وتعيين موعد للنظر في الاعتراض ولكن المكلف تخلف عن الحضور فعلى مأمور التقدير أن يتخذ قراره برد الاعتراض أو زيادته أو تخفيض الضريبة أو إلغاء الضريبة أما إذا لم يحضر المكلف المعترض في الموعد المحدد، وقام المقدر باتخاذ قراره في وقت لاحق فلا يعتبر المكلف متخلف عن الحضور⁽²⁾ حيث إن حضور المكلف ضروري لمناقشة أسباب الاعتراض، ولمأمور التقدير أن يناقش المكلف مناقشة واسعة والتحقيق معه، وله أيضاً تدقيق حساباته وطلب المعلومات التي يراها ضرورية لذلك، ولكن يشترط في ذلك أن لا يتم استجواب لكتاب المكلف أو وكيله أو خادمه أو أي شخص آخر يكون مؤتمناً على أسرار عمله إلا بطلب من المكلف وذلك حسب أحكام المادة (56) فقرة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

(1) بشور، عصام. مرجع سابق. ص56.

(2) موسى، حسن فلاح الحاج. مرجع سابق. ص158.

كما نصت المادة (54) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على صلاحية الوزير أو الموظف المفوض من قبله لإعادة التقدير، حيث نصت الفقرة الأولى من المادة على ما يلي [يجوز للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً خلال سنة التقدير أو خلال أربع سنوات من انتهاء سنة التقدير التي جرى خلالها تبليغ إشعار التقدير بمقتضى أحكام الفقرة (1) أو (4) أو (5) من المادة (56) من هذا القانون أن يطلب بمحض إرادته الضبط المتعلق بأية إجراءات اتخذها مأمور التقدير، ويجوز له حين استلامه ذلك الضبط أن يجري أو يوعز بإجراء التخفيضات التي ستصوب إجراءاتها كما يجوز له أن يصدر الأوامر التي يقصد بها بشأن تلك الإجراءات على أن تراعي في ذلك أحكام هذا القانون].

حيث أجازت هذه المادة للوزير أو الموظف المفوض أن يعيد النظر في التقدير الذي يراه ضرورياً لذلك، حيث أن للوزير أو الموظف المفوض من قبله أن يخفض الضريبة إلا في الحالات المنصوص عليها في نفس المادة وهي:

1- لغايات تصحيح الأخطاء الحسابية.

2- ولغايات تعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية المنصوص عليها في نفس القانون.

3- في الحالات التي لا تزيد فيها الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون عن (50) دينار أردني قبل إجراء أي تقاص.

ولكن من الناحية العملية نجد أنه لم يسبق لوزير المالية أن قام بعملية تقدير الضريبة، كما هو منصوص عليه حيث يقوم الوزير بتكليف أي موظف بذلك⁽¹⁾.

لذا فإن التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة لا يعني انفراد الإداري بتقدير الدخل بكل حرية إذ إن للمكلف الحق بالطعن لدى الإدارة خلال المدة المحددة بالقانون.

(1) موسى، حسن فلاح. مرجع سابق. ص 160.

المطلب الثالث: الطعن القضائي في قرار التقدير:

يقصد بالطعن القضائي في قرار تقدير ضريبة الدخل قيام المكلف بالتوجه إلى المحكمة المختصة والاعتراض على قرار مأمور التقدير أو الموظف المفوض عن وزير المالية وذلك بسبب عدم عدالة القرار المطعون به، لذا سوف يقوم الباحث بتقسيم هذا المطلب إلى قسمين الأول يبين فيه الاستئناف كطريقة من طرق الطعن القضائي أما القسم الثاني فإنه سيتناول فيه التمييز وما هي اختصاصات محكمة التمييز في هذا المجال.

أولاً: الاستئناف:

سبق أن بينا ما هي محكمة الاستئناف وما هي اختصاصاتها في القضايا العادية وما هي الطعون التي يتوجب على محكمة الاستئناف النظر بها لذا فإنه يتوجب علينا البحث في عدة أمور وهي:

1- المحكمة المختصة في نظر الاستئناف.

2- القرارات القابلة للاستئناف.

3- الإجراءات أمام محكمة الاستئناف لحين المحاكمة.

1- المحكمة المختصة في نظر الاستئناف:

نصت المادة (57) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على تشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل حيث جاء النص [1- مع مراعاة ما ورد في الفقرة الثانية من هذه المادة تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) تكون ضمن ملاك وزارة العدلية وتتخذ برئاسة قاض لا تقل درجته عن الثانية وعضوية قاضيين لا تقل درجة كل منهما عن الرابعة يخضعون جميعهم للأوضاع والأحكام القانونية التي تسري على القضاة النظاميين].

لذا فإن المحكمة المختصة للنظر في قضايا ضريبة الدخل هي محكمة استئناف ضريبة الدخل هذا على خلاف بعض الدول حيث إن المحكمة المختصة في نظر القضايا الضريبية هي

المحاكم الابتدائية مثل محكمة الصلح ومحكمة البداية بصفتها محكمة ابتدائية كما هو الحال في مصر⁽¹⁾ إلا أن هذا الأمر من شأنه أن يتقل على القضاء العادي والمحاكم الابتدائية، وبالتالي يؤثر على أهم موارد الدولة وهي الضرائب وإيراداتها.

وتعتبر محكمة استئناف ضريبة الدخل من المحاكم الخاصة بفصل نوع معين من القضايا حيث تعتبر من المحاكم الخاصة كما هو الحال في المحاكم العسكرية⁽²⁾.

أما لدينا في فلسطين فإن المحكمة المختصة للنظر في قضايا ضريبة الدخل هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الموجودة في رام الله.

2- القرارات القابلة للاستئناف:

أما بخصوص القرارات القابلة للاستئناف لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل فهي تتمثل حسب أحكام المادة (29) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 بما يلي:

أ- قرار مأمور التقدير بتعديل كشف التقدير الذاتي الذي لم يوافق عليه المكلف.

ب- قرار المقدر الصادر نتيجة الاعتراض المقدم من المكلف.

ج- قرار المقدر بشأن الرديات التي يجب أن تعاد للمكلف، من المبالغ التي تم دفعها للإدارة الضريبة وتعتبر زائدة عن المبلغ المطلوب وذلك حسب أحكام المادة (66) من نفس القانون.

د- القرار الصادر من الموظف المفوض عن الوزير أو من الوزير نفسه بإعادة النظر في التقدير وذلك حسب أحكام المادة (54) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

(1) بشور، عصام. مرجع سابق. ص 808.

(2) تكرر، عثمان. بدر، عوني: المدخل لدراسة القانون، نظرية القانون. ج 1. ط 1. (د ن). 1994. ص 110.

نلاحظ أنه إذ يجوز للمكلف المتضرر من أي قرار من القرارات الواردة فيما سبق أن يعترض لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل، أما إذا لم يتوافر أي سبب من تلك الأسباب فإنه لا يجوز لأي مكلف أن يعترض لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل وذلك حسب أحكام القانون وخلال المدة المقررة بالقانون.

3- الإجراءات أمام محكمة الاستئناف لحين المحاكمة:

نصت الفقرة (2) من المادة (57) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على اعتبار المكلف المعترض مستأنفاً عليه، كما أن محكمة استئناف ضريبة الدخل تعتبر محكمة حقوقية من جميع الوجوه، حيث يرى الباحث أنه في حالة عدم وجود نص بشأن الإجراءات المتبعة أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل يتم اتباع وتطبيق نصوص قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية رقم (2) لسنة 2001م، وذلك لكونه هو المطبق أمام المحاكم الحقوقية.

لذا فإن تقديم الاستئناف يتم من المكلف فالإستئناف محصور به دون غيره مثل الموظف المفوض أو مأمور التقدير حيث لا يحق لهم تقديم الاستئناف⁽¹⁾ ويجب أن تتضمن لائحة الاستئناف اسم المستأنف والمحكمة المختصة اسم الجهة المستأنف ضدها كما أنه يجب على المكلف أن يقوم بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه قبل تقديم الاستئناف، وذلك استناداً إلى نص المادة (29) فقرة (ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1960 وتمتاز قضايا استئناف ضريبة الدخل وحسب أحكام القانون بصفة الاستعجال والسرية كما أن هناك ميزة أخرى وهي جواز زيادة الضريبة على المكلف في حالة الاستئناف كما سبق وأن بينا. إذ يقوم كل طرف بتقديم ما لديه من أدلة وبراهين للمحكمة المختصة، وذلك بعد أن يتم تحديد جلسة للنظر في تلك الدعوى ويتم حضور الطرفين بعد تبليغهما إلى أن يتم اصدار القرار بموضوع الاستئناف في جلسة أخيرة بعد انتهاء إجراءات المحاكم من تقديم بيانات ومداولات وغيرها.

(1) موسى، حسن فلاح الحاج. مرجع سابق. ص 199.

ثانياً: التمييز:

تختص محكمة التمييز بنظر كافة الطعون في القرارات الصادرة عن محكمة استئناف ضريبة الدخل، حيث نصت الفقرة (8) من المادة (57) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 على اختصاص محكمة التمييز بذلك حيث جاء النص [8- باستثناء ما نص عليه في البندين (ب) و(ج) من الفقرة الثانية من المادة العاشرة من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (26) لسنة 1952 يكون كل حكم أو أمر تصدره المحكمة في هذا الصدد نهائياً وغير قابل للتمييز إلا إذا تجاوز مبلغ ضريبة الدخل المقدّر من قبل مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله مائة دينار قبل تنزيل النقص المنصوص عنه في المواد (30) و(31) و(32) و(33)].

إذ نلاحظ من خلال النص أن اختصاص محكمة التمييز في الطعون في القرارات الصادرة عن محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي يزيد فيها مبلغ الضريبة المقدرة من قبل المقدّر أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله على مئة دينار قبل إجراء أي تقاص، إذ إن في ذلك الأمر ما يدل على العبء الذي يمكن أن تتكفل به محكمة التمييز وذلك لأن الحد الأدنى للطعن في القرارات أمامها هو مئة دينار أردني مما يزيد من كثافة القضايا المطروحة أمامها.

أما بخصوص الجهة التي يحق لها الاستئناف فهي غير محصورة بطرف معين إذ يجوز لكل من المستأنف والمستأنف عليه أن يلجأ إلى محكمة الاستئناف⁽¹⁾، حيث يحق لأي منهما أن يلجأ إلى محكمة التمييز في الطعن بأي قرار تزيد فيه قيمة الضريبة عن مئة دينار دون أن يكون سبب الطعن يرجع إلى وقوع خطأ في اسم وعينة الشخص المكلف أو بوصف الدخل أو بمقدار الضريبة أو جراء وجود تباين بين التقدير وإشعار التقدير وذلك استناداً إلى الفقرة (2) من نص المادة (58) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، أما لدينا في فلسطين فإن محكمة التمييز غير موجودة إذ يوجد محكمة النقض التي تعتبر محكمة قانون فقط كما سبق أن بينا، فهل نستطيع أن نعتبرها هي المختصة بالنظر في الطعون المقدمة بقرار

(1) موسى، حسن فلاح الحاج. مرجع سابق. ص 207.

محكمة استئناف ضريبة الدخل أم لا؟ يرى الباحث أن محكمة النقض شبيهة بمحكمة التمييز فإنها هي المختصة بذلك بناء على نص المادة (225) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001 التي تنص على أن [للخصوم حق الطعن بطريق النقض في الأحكام النهائية الصادرة من محاكم الاستئناف إذا كان الطعن مبنياً على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو في تأويله] إذ إن النص لم يحدد ما هي محاكم الاستئناف، حيث يتم تطبيق نصوص قانون أصول المحاكمات المدنية التجارية الفلسطينية فيما لم يرد نص عليه بموجب قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

المطلب الرابع: القضاء الضريبي في فلسطين:

تم تشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية في رام الله بموجب القرار الرئاسي رقم (106) لسنة 1997 الصادر بتاريخ 1997/3/1 وذلك بموجب المادة (57) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعمول به في الضفة الغربية، وبقي العمل بها حتى صدور قرار مجلس القضاء الأعلى الفلسطيني رقم (2) الصادر في تاريخ 2003/9/4 حيث قضى بأن تحال القضايا المقامة ضد مأمور ضريبة الدخل إلى محكمة الاستئناف الأولى والثانية، إذ يتضمن هذا القرار أن محكمة الاستئناف المختصة بالنظر في الطعون المقامة ضد مأمور ضريبة الدخل بخصوص القضايا المستأنفة، إلا أن محكمة الاستئناف المنعقدة في رام الله وفي قرارها الصادر في القضية رقم 2002/1 استئناف ضريبة دخل بتاريخ 2003/7/7 بينت بأنها لا تعتبر محكمة مختصة للنظر والفصل في قضايا ضريبة الدخل والسند في ذلك عدم قانونية القرار الصادر من مجلس القضاء الأعلى، لان القرار الرئاسي الصادر بتاريخ 1997/3/1 بشأن تشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل لا يزال ساري المفعول وقائماً ويدخل ضمن اختصاص ولايتها قضايا استئناف ضريبة الدخل.

ولكن بعد هذا القرار وبعد أن خفت حدة الظروف التي يمر بها القضاء الفلسطيني بشكل عام وقضاء الضريبة بشكل خاص عادة محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية للعمل كالمعتاد، حيث تختص بالنظر في قرارات وأوامر التقرير التي يجوز استئنافها وفقاً للقانون الساري المفعول حيث سبق أن وضحنا ما هي القرارات التي يجوز أن تستأنف أمام محكمة

استئناف ضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل المعمول به رقم (25) لسنة 1964م، إلا أنه وبموجب كتاب محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية الصادر بتاريخ 2004/5/10 بناء على طلب مقدم من الباحث للمحكمة فإن هناك ترجيح بأن معظم القرارات السابقة قرارات إعادة تقدير قيمة الضريبة. وتشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية من ثلاثة قضاة رئيس وأعضاء اثنين وبعض الموظفين الإداريين، وموظفين يجيدون الطباعة والكتابة ومحضرين لكي يقوموا بآلية عمل تلك المحكمة، حيث يختص كل منهم بوظيفته واهتماماته بموجب القانون.

أما بالنسبة لعدد القضايا المنظورة حالياً أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية فهي سبع قضايا لغاية تاريخ 2004/5/10 ويرجع سبب ذلك إلى: -

1- عدم معرفة جميع المواطنين بمحكمة استئناف ضريبة الدخل وجهلهم بالقانون.

2- قيام المكلفين بدفع المترتب عليهم من ضرائب ورسوم دون التوجه إلى محكمة استئناف ضريبة الدخل.

حيث يتم اللجوء إلى المحكمة عندما يكون هناك تقدير مبالغ أكثر من المبالغ المقدرة عليهم، وعندما يمتنع المكلف عن الدفع تلجأ دائرة ضريبة الدخل إلى المحكمة المختصة للمطالبة بما عليه من ضريبة ومبالغ أخرى، إلا أن هذه الحالات ليست محصورة حيث سبق وأن بينا الحالات التي يجوز فيها أن تستأنف القرارات الصادرة من الموظف المختص حسبما حددها قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) سنة 1964م.

أما بالنسبة إلى عدد القضايا المفصولة لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية فهي خمس وثلاثون قضية، حيث نلاحظ أن هناك قلة في عدد القضايا المطروحة، وكذلك عدد القضايا المفصولة من قبل تلك المحكمة إذ تواجه هذه المحكمة مجموعة من العقبات وهي تتمثل في: -

1- الظروف الراهنة.

2- الإغلاقات التي تعمل على تأجيل القضايا لعدم حضور المحامي أو المكلف.

3- عدم متابعة التنفيذ بالقوة بسبب الظروف الراهنة.

حيث تستعين هذه المحكمة بالمحاكم الأخرى من أجل متابعة التبليغات والإجراءات الأخرى. فعلى سبيل المثال تستعين محكمة إستئناف ضريبة الدخل الفلسطينية بمرام الله بمحكمة بداية نابلس لكي يتم تبليغ أي طرف يسكن مكان اختصاص محكمة بداية نابلس. وهذا ما يدل على أن القانون المطبق والإجراءات المتبعة أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية، من حيث التبليغات والحضور وغيرها من الإجراءات هو قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية.*

* جميع هذه المعلومات تم الحصول عليها بموجب كتاب صادر من محكمة إستئناف ضريبة الدخل الفلسطينية الصادر بتاريخ

2004 /5/10 وقرار محكمة الاستئناف الموقرة في إستئناف ضريبة الدخل رقم 2002/1 الصادر بتاريخ 2003/7/7.

المبحث الثالث: التحليل الإحصائي ومناقشة الفرضيات:

اقتصرت الدراسة على موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، وذلك لكون القانون المطبق داخل الضفة الغربية هو قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 مما يدل على علاقه الوطيه بموضوع الدراسة، حيث يبلغ عدد موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية (170) موظفاً، باستثناء المراسلين موزعين على اثني عشرة دائرة ضريبية في مختلف محافظات الضفة الغربية، وقد تعذر على الباحث إجراء مسح ميداني شامل يضم كافة أفراد مجتمع الدراسة، حيث تشكلت نسبة الدراسة من (71) موظفاً من أصل (170) موظفاً، أي شكلت نسبة الدراسة ما نسبته 42% من مجتمع الدراسة:-

وقد تم جمع البيانات من الأطراف ذات العلاقة من خلال استبانة تم إعدادها خصيصاً لذلك، حيث قام الباحث بتوزيعها على موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية والتي تتمثل في دوائر (نابلس، جنين، طولكرم، قلقيلية، أريحا، سلفيت، بيت لحم، رام الله، الرام، أبو ديس، الخليل، جنوب الخليل).

عينة الدراسة: تبين الجداول (1، 2، 3، 4) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للجنس والمؤهل العلمي، والرتبة الوظيفية والخبرة العملية.

جدول رقم (1) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للجنس.

النسبة المئوية%	التكرارات	الجنس
84.5	60	ذكر
14.1	10	أنثى
98.6	70	المجموع
1.4	1	لم يجب
100.0	71	المجموع

نلاحظ من الجدول رقم (1) السابق أن النسبة الكبرى من العينة (84.5%) كانت من الذكور في حين أن نسبة الإناث من العينة كانت تساوي (14.1%) فقط.

جدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي.

النسبة المئوية %	التكرارات	المؤهل العلمي
18.3	13	دبلوم
70.4	50	بكالوريوس
11.3	8	ماجستير
100.0	71	المجموع

نلاحظ من الجدول رقم (2) السابق أن ما نسبته (70.4%) من أفراد عينة الدراسة تحمل شهادة البكالوريوس، في حين أن النسبة الصغرى من أفراد العينة تساوي (11.3%) من حملة شهادة الماجستير، بينما يشكل حملة الدبلوم ما نسبة (18.3%) من أفراد العينة.

جدول رقم (3) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للرتبة الوظيفية.

النسبة المئوية %	التكرارات	الرتبة الوظيفية
7.0	5	مدير
7.0	5	نائب مدير
31.0	22	رئيس قسم
54.9	39	غير ذلك
100.0	71	المجموع

نلاحظ من الجدول رقم (3) السابق أن النسبة الكبرى من أفراد عينة الدراسة لا يحملون رتبة مدير أو نائب مدير أو رئيس قسم حيث تساوي (54.9%) من أفراد عينة الدراسة في حين تبين للباحث أن ما نسبته (31%) من أفراد عينة الدراسة تحمل رتبة رئيس قسم بينما يتساوى المدراء ونواب المدراء من أفراد عينة الدراسة بالنسبة حيث تساوي لكل منها (7%) من أفراد العينة.

جدول رقم (4) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للخبرة العملية.

النسبة المئوية%	التكرارات	الخبرة العملية
7.0	5	أقل من 3 سنوات
7.0	5	من 3-5 سنوات
31.0	22	من (5-10) سنوات
54.9	39	أكثر من 10 سنوات
100.0	71	المجموع

نلاحظ من الجدول رقم (4) السابق أن النسبة الكبرى من أفراد عينة الدراسة ذات خبره عملية فوق عشر سنوات حيث تساوي ما نسبته (54،9) من أفراد عينة الدراسة في حين نلاحظ بأن ما نسبته (31%) من أفراد عينة الدراسة ذات خبرة عملية محصورة ما بين (5-10) سنوات بينما يتساوي الموظفون ممن تقل خبرتهم عن ثلاث سنوات والموظفون الذين تنحصر خبرتهم ما بين (3-5) سنوات من أفراد عينة الدراسة بما نسبته (7%) لكل منهما.

صدق الأداة: تبين للباحث أن أداة الدراسة سليمة إلى حد ما بعد عرضها على أحد المحكمين ذوي الاختصاص حيث أشاروا إلى ذلك، أما بالنسبة إلى نسبة السبات فقد تبين الباحث أنها تساوي 38% حسب معادلة كرنباخ ألفا الإحصائية علماً بأن هذه النسبة صحيحة لإجراء البحث العلمي .

متغيرات الدراسة:-

اشتملت الدراسة على المتغيرات الآتية:-

أ. المتغيرات المستقلة:-

- (1) الجنس وله مستويان: ذكر وأنثى.
- (2) المؤهل العلمي وله ثلاثة مستويات: دبلوم، بكالوريوس، ماجستير.

3) الرتبة والوظيفة وله أربعة مستويات: مدير، نائب مدير، رئيس قسم، غير ذلك.

4) الخبرة العملية: وله أربعة مستويات: أقل من 3 سنوات، من 3 إلى 5 سنوات، من 5 إلى 10 سنوات، أكثر من 10 سنوات.

ب- المتغيرات التابعة: وتتمثل في استجابات أفراد العينة على أسئلة الاستبانة المتعلقة بالتعرف على الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م.

إجراءات الدراسة:-

لقد تم إجراء الدراسة وفق الخطوات التالية:-

. إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية

. تحديد أفراد عينة الدراسة

. توزيع الاستبانة

• تجميع الاستبانة من أفراد العينة وترميزها وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها

إحصائيا باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

المعالجات الإحصائية:-

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

2- اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.

3- اختبار مربع كاي (Square-Chi).

نتائج أسئلة الدراسة:-

نص سؤال الدراسة على:-

ما درجة أهمية التعرف إلى الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة (1964).

وللإجابة عن هذا السؤال، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات العيارية والنسب المئوية وتقديرها، ومن ثم ترتيبها تنازلاً وفق أهمية الفقرة ومتوسطها الحسابي، والجدول (5) يبين نتائج الإجابة عن سؤال الدراسة.

ومن أجل تفسير النتائج اعتمدت النسب المئوية الآتية:

مرتفعة جداً	80 % فأعلى
مرتفعة	70 % - 79.9 %
متوسطة	60 % - 69.9 %
منخفضة	50 % - 59.9 %
منخفضة جداً	أقل من 50 %

الجدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أداة الدراسة مرتبة تنازلياً
وفق أهمية الفقرة ومتوسطها الحسابي.

م	الفقرة	رقمها بالاستنبانه	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الأهمية
1	لا يعني عدم وجود قضايا الضريبية أمام القضاء المختص عدم وجود جرائم ضريبية على أرض الواقع.	4	5,00	0,000	100%	مرتفعة جداً
2	إن عدم تشديد العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية من شأنه أن يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	17	4,57	0,499	91,4%	مرتفعة جداً
3	إن غيار القضاء الضريبي المختص يساعد على وجود الجريمة الضريبية.	7	4,41	0,496	88,2%	مرتفعة جداً
4	تعتبر الأسباب السياسية من أهم الأسباب التي تؤثر على إنتشار الجرائم الضريبية.	2	4,29	0,542	85,8%	مرتفعة جداً
5	تعتبر محكمة إستئناف ضريبة الدخل برام الله محكمة ضريبية متخصصة.	23	4,27	0,447	85,4%	مرتفعة جداً
6	تساهم نظرة المجتمع السلبية الى مرتكب الجريمة الضريبية في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.	5	4,24	0,4319	84,8%	مرتفعة جداً
7	إن نسبة الجرائم الضريبية وعددها تختلف من منطقة على أخرى في فلسطين.	24	3,89	0,454	77,8%	مرتفعة
8	إن طبيعة الجرائم الضريبية تختلف من منطقة إلى أخرى في فلسطين.	25	3,84	0,370	76,8%	مرتفعة

م	الفقرة	رقمها بالاستبانة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة النئوية	درجة الأهمية
9	إن كون العقوبات الضريبية مختلفة عن غيرها من الجزاءات من شأنه أن يساعد في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	19	3,84	1,058	76,8%	مرتفعة
10	تعتبر الاسباب الاقتصادية من أهم الاسباب التي تؤثر على إنتشار الجرائم الضريبية.	1	3,77	0,966	75,4%	مرتفعة
11	إن عدم وجود كادر قضائي متخصص يساهم في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	6	3,68	1,070	73,6%	مرتفعة
12	تعتبر الاجراءات المتبعة أمام دائرة ضريبة الدخل وموظفيها غير كافية لمنع إرتكاب الجريمة الضريبية.	20	3,68	0,471	73,6%	مرتفعة
13	لا تعتبر العقوبات الضريبية ذات طبيعة خاصة بها.	18	3,63	0,915	72,6%	مرتفعة
14	إن عدم وجود كادر قضائي مدرب يؤثر سلباً على القضاء الضريبي الفلسطيني.	8	3,60	1,429	72%	مرتفعة
15	تعتبر جريمة التهرب الضريبي من أكثر الجرائم الضريبية حدوثاً بشكل عام.	14	3,60	1,429	72%	مرتفعة
16	تعتبر الاسباب الاجتماعية والادارية والاخلاقية من أهم الاسباب التي تؤثر على إنتشار الجرائم الضريبية.	3	3,56	1,400	71,2%	مرتفعة
17	إن قلة القضايا المطروحة أمام محكمة إستئناف ضريبة الدخل من شأنه أن يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	22	3,36	0,943	67,2%	متوسطة

م	الفقرة	رقمها بالاستبانة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة النئوية	درجة الأهمية
18	إن عدم تطبيق قاعدة " لا يضار طاعن بطعنه " في القضاء الضريبي من شأنه أن يساعد في زيادة الجريمة الضريبية.	21	3,16	0,371	63,2%	متوسطة
19	إن قدم التشريع الضريبي المطبق يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	9	3,01	1,290	60,2%	متوسطة
20	إن قلة ترابط القوانين والامور المطبقة من شأنه أن يساعد على ارتكاب الجريمة الضريبية.	10	2,94	1,153	58,8%	منخفضة
21	يساعد غياب موظفي الدوائر الضريبية في الظروف الحالية في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	12	2,81	1,609	56,2%	منخفضة
22	إن توافر متخصصين في الضرائب كمكاتب مستقلة يساهم في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	15	2,77	1,334	55,4%	منخفضة
23	إن عدم النص على إختصاص محكمة النقض الفلسطينية في النظر في الطعون بالقرارات الصادرة عن محكمة إستئناف ضريبة الدخل من شأنه أن يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.	16	2,625	1,054	52,6%	منخفضة
24	إن القضاء النظامي الفلسطيني غير متخصص في الجرائم الضريبية.	13	2,39	1,376	47,8%	منخفضة جداً
25	إن عدم إتاحة الفرص للمكلف للاعتراض من شأنه أن يزيد من ظاهرة الجريمة الضريبية.	11	1,90	1,353	38%	منخفضة

يتبين من الجدول رقم (5) أن بنود الاستبانة التي حازت على أعلى درجات الموافقة بالنسبة للأسئلة بحسب المتوسطات الحسابية كانت: السؤال رقم 17 (4.5717) والسؤال رقم 7 (4.4143) السؤال رقم 2 (4.2857) وكان الوسط الحسابي العام يساوي (3.6246).

نتائج الفرضيات ومناقشتها:-

أ - نتائج الفرضية الأولى ومناقشتها:-

ونصت الفرضية الأولى على أنه:-

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 إلى متغير الرتبة الوظيفية.

ولفحص هذه الفرضية، تم استخدام تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، لمعرفة دلالة الفروق وفقاً لمتغير الرتبة الوظيفية، وتبين نتائج الجدولين (6)، (7) الوصف الأحصائي لمتغير الرتبة الوظيفية، ونتائج تحليل التباين الأحادي.

جدول رقم (6) الوصف الإحصائي لفئات متغير الرتبة الوظيفية.

الرتبة الوظيفية	العدد	المتوسط الحسابي
مدير	5	55.3
نائب مدير	5	666.3
رئيس قسم	22	742.3
غير ذلك	39	576.3
المجموع	71	

يتضح من الجدول رقم (6) انه يوجد تقارب بين المتوسطات الحسابية ولتحديد الفرق

استخدم تحليل التباين (One Way ANOVA) كما في الجدول التالي.

جدول رقم (7) اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لدلالة الفروق في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 تبعا لمتغير الرتبة الوظيفية.

مستوى الدلالة	ف المحسوبه	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.380	1.042	0.141	3	0.424	المربعات بين الفئات
		0.136	67	9.088	المربعات الداخلية
			70	9.512	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (7) أن قيمة مستوى الدلالة (0.380) وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05) ، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول إنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ، من حيث الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م بتغيير الرتبة الوظيفية أي أن تغيير الرتبة الوظيفية لا يؤثر، وذلك حسب التحليل السابق على موضوع الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي العام للأسئلة (3.6246) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة الدراسة.

ب - نتائج الفرضية الثانية ومناقشتها:-

ونصت الفرضية الثانية على أنه:-

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م بتغيير الخبرة العملية." لفحص هذه الفرضية تم استخدام التباين الأحادي One way ANOVA على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير الخبرة العملية وهي: أقل من 3 (العدد = 6)، أقل من

5 (العدد = 16)، أقل من 10 (العدد = 30)، أكثر من 10 (العدد = 19) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (8) التالي:

جدول رقم (8) اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير الخبرة العملية.

مستوى الدلالة	ف المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.312	1.214	0.163	3	0.490	المربعات بين الفئات
		0.135	67	9.022	المربعات الداخلية
			70	9.512	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (8) أن قيمة مستوى الدلالة = 0.312 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي 0.05، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية و نقول إنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05، من حيث الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م بتغير الخبرة العملية " ونرجع سبب ذلك لعدم وجود تأثير مباشر لمتغير الخبرة العملية، إذ ليس لموضوع الخبرة العملية دور في ارتكاب الجريمة الضريبية من عدمه.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي العام للأسئلة (3.6246) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة الدراسة.

جدول رقم (9) المتوسطات الحسابية لمتغيرات الخبرة العملية.

المتغير	العدد	الوسط الحسابي
أقل من 3	6	3.7361
أقل من 5	16	3.4878
أقل من 10	30	3.6458
أكثر من 10	19	3.6996

نلاحظ أن أعلى المتوسطات الحسابية كانت لفئة أقل من 3 سنوات (3.7361) وهي تميل إلى الموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام، وهي ترجع إلى عدم وجود خبره عملية عن موضوع الجريمة الضريبية والقضاء المختص وما هي الدوافع إليها.

ج - نتائج الفرضية الثالثة ومناقشتها:-

ونصت الفرضية الثالثة على أنه:-

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م "بتغيير الجنس". ولفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار t-test على علامات الاستبانة، لفئتي المتغير وهما: ذكر (العدد= 60)، وأنثى (العدد= 10) وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (10) التالي:-

جدول رقم (10) نتائج اختبار t-test لمتغير الجنس.

الجنس	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	ت المحسوبة	مستوى الدلالة
ذكر	60	3.63	0.37	68	-0.054	0.957
انثى	10	3.64	0.35			

يتبين من الجدول رقم (10) السابق، أن مستوى الدلالة يساوي 0.957 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية أي 0.05، لذلك فإننا نقبل صحة الفرضية، ونقول إنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05، من حيث الجريمة الضريبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 م تعود لمتغير الجنس".

ويتبين من الجدول أيضا أن الوسط الحسابي لعلامات فئة ذكر يساوي (3.63) وفئة انثى يساوي (3.64) تدل هاتان القيمتان المتقاربتان إلى اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة على أسئلة الاستبانة بوجه عام.

د- نتائج الفرضية الرابعة ومناقشتها:-

ونصت الفرضية الرابعة على أنه:-

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05، في الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م بتغير المؤهل العلمي." لفحص هذه الفرضية تم استخدام التباين الأحادي One Way ANOVA على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير المؤهل العلمي وهي: دبلوم (العدد = 13)، بكالوريوس (العدد = 50)، ماجستير (العدد = 8)، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (11) التالي:

جدول رقم (11) اختبار التباين الأحادي One Way ANOVA لدراسة تأثير متغير المؤهل العلمي.

مستوى المعنوية	ف المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0.675	0.395	0.055	2	0.109	المربعات بين الفئات
		0.138	68	9.4	المربعات الداخلية
			70	9.51	المجموع الكلي

يتبين من الجدول رقم (11) أن قيمة مستوى الدلالة 0.67 وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي 0.05، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول بأنه "لا توجد فروق

ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05، من حيث الجريمة الضريبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م تعود إلى متغير المؤهل العلمي.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة (3.62) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الموافقة على أسئلة الاستبانة بوجه عام.

جدول رقم (12) المتوسطات الحسابية لمتغيرات المؤهل العلمي.

المتغير	العدد	الوسط الحسابي
دبلوم	13	3.71
بكالوريوس	50	3.61
ماجستير	8	3.58

نلاحظ أن أعلى المتوسطات الحسابية كانت لفئة (دبلوم) وهي تميل نحو الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

التعليق على نتائج الاستبانة.

سوف يقوم الباحث بتحليل نتائج الاستبانة من خلال التعليق على الأرقام التي تم التوصل إليها، وبيان النسب المئوية لكل فرضية من الفرضيات المطروحة.

- أسباب الجريمة الضريبية.

خصص الباحث الفقرة الأولى من الاستبانة لمعرفة تأثير الأسباب الاقتصادية على الجريمة الضريبية.

أفاد ما نسبته 76% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة على أن الأسباب الاقتصادية تعتبر ذات أثر مباشر في حصول الجريمة الضريبية بينما لم يعارض ذلك سوى ما نسبته 19.7% من أفراد العينة، في حين أفاد ما نسبته 4.2% من أفراد العينة بأنه محايد.

كما خصص الباحث الفقرة الثانية من الاستبانة إلى دور الأسباب السياسية في حصول الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 48% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة على هذه الفقرة بينما عارض ذلك ما نسبته 12.7% من أفراد العينة، في حين أفاد ما نسبته 19.7% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الثالثة من الاستبانة إلى دور الأسباب الاجتماعية والإدارية والأخلاقية في زيادة عدد الجرائم الضريبية.

حيث يرى ما نسبته 62% من أفراد العينة بالموافقة والموافقة بشدة على هذه الفقرة في حين عارض هذه الفقرة ما نسبته 12.7% من أفراد العينة بينما أفاد ما نسبته 25.4% بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الخامسة من الاستبانة إلى دور نظرة المجتمع السلبية في زيادة الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 47.9% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشده في حين عارض ذلك ما نسبته 33.8% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 18.3% من أفراد العينة بالمحايد.

يلاحظ الباحث أن من أهم الأسباب التي لها تأثير على ازدياد ظاهرة الجريمة الضريبية داخل المجتمع هو الأسباب الاقتصادية في حين تحتل الأسباب الاجتماعية والإدارية والأخلاقية المرتبة الثانية في التأثير على زيادة الجريمة الضريبية، في حين تحتل نظرة المجتمع السلبية إلى مرتكب الجريمة الضريبية المرتبة الثالثة في التأثير على زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية، أما العوامل السياسية فإنها تحتل المرتبة الرابعة.

حيث يرجع الباحث أن سبب ذلك يرجع إلى تأثير الأسباب والأوضاع الاقتصادية السيئة على المكلفين حيث سبق أن وضعنا ذلك في مكانه.

- الجريمة الضريبية والقوانين السارية.

خصص الباحث الفقرة التاسعة من الاستبانة إلى قدم التشريع الضريبي المطبق وتأثيره على الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 61.9% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشده على هذه الفقرة بينما لم يعارض ذلك سوى ما نسبته 19.7% من أفراد العينة، في حين أفاد ما نسبته 18.3% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة العاشرة من الاستبانة إلى عدم ترابط القوانين المطبقة وتأثير ذلك على الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 56.3% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشده، بينما لم يعارض تلك الفقرة سوى 16.9% من أفراد العينة، من حين أفاد ما نسبته 26.8% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الحادية عشرة من الاستبانة إلى عدم إتاحة الفرصة للمكلف للاعتراض وتأثير ذلك على ظاهرة الجريمة الضريبية.

أفاد ما نسبته 40.9% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة على هذه الفقرة، في حين أفاد ما نسبته 56.5% من أفراد العينة بالمعارضة على تلك الفقرة، بينما أفاد ما نسبته 12.7% من أفراد العينة بالمحايد.

يرى الباحث ومن خلال تحليل ذلك ضرورة وجود قوانين ضريبية خالية من الثغرات الموجودة في القوانين السارية المفعول وخصوصاً قانون ضريبة الدخل الساري المفعول رقم 25 لسنة 1964م.

- القضاء الضريبي:-

خصص الباحث الفقرة السادسة من الاستبانة عن نقص الكادر القضائي الضريبي ودوره في حصول الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 66.2% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين عارض ذلك ما نسبته 18.3% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 15.5% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة السابعة من الاستبانة إلى غياب القضاء الضريبي المتخصص ودوره في المساعدة على زيادة الجريمة الضريبية.

أفاد ما نسبته 84.5% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 1.4% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 14% من أفراد العينة بالمحايد.

إضافة إلى ذلك خصص الباحث الفقرة الثامنة من الاستبانة إلى تأثير عدم وجود كادر قضائي على الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 18.4% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 14.3% من أفراد العينة، كما أفاد ما نسبته 4.2% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الثانية عشره من الاستبانة إلى أن القضاء الضريبي في فلسطين غير متخصص.

أفاد ما نسبته 3 و 54% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة، في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 7 و 25% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 20% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الثالثة والعشرون من الاستبانة إلى أن محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية برام الله محكمة متخصصة.

أفاد ما نسبته 1.1 و 77% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 1.4% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 21.4% من أفراد العينة بالمحايد.

يرى الباحث ومن خلال التحليل السابق بأن القضاء الضريبي بحاجة إلى وجود كادر قضائي مدرب ومتخصص على الرغم من النسبة العالية التي حصل عليها الباحث عن كون محكمة ضريبة الدخل الفلسطينية برام الله محكمة متخصصة.

- القضايا الضريبية:-

خصص الباحث الفقرة الرابعة من الاستبانة إلى أن عدم وجود قضايا ضريبية أمام القضاء المختص لا يعني عدم وجود جرائم ضريبية على أرض الواقع. حيث أفاد ما نسبته 6 و 74% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين أفاد ما نسبته 7 و 12% من أفراد العينة بالمعارضة، بينما أفاد ما نسبته 7 و 12% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الرابعة عشر إلى كون جريمة التهرب الضريبي من أكثر الجرائم الضريبية حدوثاً.

حيث أفاد ما نسبته 7 و 57% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة، في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 5 و 22% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 7 و 19% من أفراد العينة بالمحايد.

يرى الباحث أن عدم وجود قضايا مطروحة أمام القضاء الضريبي كما رأينا سابقاً لايعني عدم وجود جرائم ضريبية، فهناك ما يؤكد أن أكبر الجرائم الضريبية انتشاراً هو جريمة التهرب الضريبي.

- العقوبات الضريبية:-

خصص الباحث الفقرة السابعة عشرة من الاستبانة إلى أن عدم تشديد العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية من شأنه أن يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 83% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة، في حين عارض ذلك ما نسبته 7% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 7% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الثامنة عشرة إلى كون العقوبات الضريبية ذات طبيعة خاصة.

حيث أفاد ما نسبته 45.1% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين أفاد ما نسبته 25.3% من أفراد العينة بالمعارضة، بينما أفاد ما نسبته 23.9% من أفراد العينة بالمحايد.

بالإضافة إلى ذلك فقد خصص الباحث الفقرة التاسعة عشرة إلى أن كون العقوبات الضريبية ذات طبيعة مختلفة من شأن ذلك أن يساعد في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.

حيث أفاد ما نسبته 53.6% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة، في حين أفاد ما نسبته 22.5% من أفراد العينة بالمعارضة لتلك الفقرة، بينما أفاد ما نسبته 22.5% من أفراد العينة بالمحايد.

يرى الباحث بأن العقوبات الضريبية ذات طبيعة خاصة وبأن هذه العقوبات يجب أن تشدد، لذا فلا بد من تعديل القوانين السارية المفعول حتى يتم وضع العقوبات المناسبة التي يتم من خلالها ضمان حقوق الخزانة العامة.

- الإجراءات أمام محاكم الضريبة.

خصص الباحث الفقرة السادسة عشرة إلى أن عدم النص على إختصاص محكمة النقض الفلسطينية في النظر في الطعون بالقرارات الصادرة عن محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية من شأنه أن يساعد في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.

أفاد ما نسبته 41.8% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 22.4% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 33.8% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الحادية والعشرون إلى أن عدم تطبيق قاعدة لا يضر طاعن بطعنه في القضاء الضريبي من شأنه أن يساعد في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.

أفاد ما نسبته 54.9% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة، في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 16.9% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 25.4% من أفراد العينة بالمحايد.

يرى الباحث أن الإجراءات المتعلقة بقرارات التقدير وغيرها تحتاج إلى تعديل كي لا تساعد بدورها على زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية

- دوائر الضريبة وموظفيها.

خصص الباحث الفقرة الثانية عشرة من الاستبانة إلى أن غياب موظفي دوائر الضريبة في الظروف الحالية من شأن أن يساهم في زيادة ظاهرة الجرائم الضريبية.

أفاد ما نسبته 53.5% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة، في حين أفاد ما نسبته 32.4% من أفراد العينة بالمعارضة لتلك الفقرة، بينما أفاد ما نسبته 14% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة العشرون إلى أن الإجراءات المتبعة أمام دائرة ضريبة الدخل وموظفيها تعتبر غير كافية لمنع ارتكاب الجرائم الضريبية.

أفاد ما نسبته 69% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشده, في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 11.3% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 18.3% من أفراد العينة بالمحايد.

يرى الباحث بأن لدوائر ضريبة الدخل وموظفيها والإجراءات المتبعة دور مهم وأساسي في الحد من ظاهرة الجريمة الضريبية، حيث يلعب غياب موظفي دوائر ضريبة الدخل دور مهم وأساسي في زيادة الجريمة الضريبية.

- عدد الجرائم وطبيعتها.

خصص الباحث الفقرة الرابعة والعشرون من الاستبانة إلى أن نسبة الجرائم الضريبية وعددها تختلف من منطقة إلى أخرى.

أفاد ما نسبته 70.4% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 5.6% من أفراد العينة. بينما أفاد ما نسبته 22.5% من أفراد العينة بالمحايد.

كما خصص الباحث الفقرة الخامسة والعشرون من الاستبانة إلى أن طبيعة الجرائم الضريبية تختلف من منطقة إلى أخرى في فلسطين.

حيث أفاد ما نسبته 67.6% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشدة, في حين عارض تلك الفقرة ما نسبته 14.1% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبته 15.5% من أفراد العينة بالمحايد.

يرى الباحث بأن طبيعة الجرائم الضريبية وعددها ونسبتها تختلف من منطقة إلى أخرى داخل فلسطين ويرجع سبب ذلك إلى الظروف الاقتصادية هذا من جهة وإلى طبيعة النشاط الاقتصادي من جهة أخرى.

- مكاتب التدقيق المتخصصة.

خصص الباحث الفقرة الخامسة عشرة إلى أن توافر متخصصين في الضرائب كمكاتب مستقلة من شأنه أن يساهم في زيادة الجريمة الضريبية.

أفاد ما نسبته 54.9% من أفراد العينة بالموافقة أو الموافقة بشده لتلك الفقرة , في حين عارض تلك الفقرة ما نسبة 25.4% من أفراد العينة، بينما أفاد ما نسبة 16.9% من أفراد العينة بالمحايد.

- النتائج:

على ضوء نتائج الدراسة ومناقشتها توصل الباحث إلى ما يلي:

1- تعتبر ضريبة الدخل من الموارد المهمة التي من شأنها أن تؤثر على الخزينة العامة بالزيادة أو النقصان في حال حصول أي تغيير يطرأ عليها.

2- أن من أهم الأسباب التي من شأنها أن تعمل على زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية الأسباب الاقتصادية حيث أفاد ما نسبته 76% من أفراد مجتمع الدراسة أن أهم الدوافع للجريمة الضريبية هو العامل الاقتصادي بينما أفاد ما نسبته 62% من مجتمع الدراسة أن للأسباب الاجتماعية الأخلاقية دور في ارتكاب الجريمة الضريبية.

3- أن قانون ضريبة الدخل الساري المفعول رقم 25 لسنة 1964 منح العديد من التسهيلات للمكلفين والتي من شأنها أن تساعد في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.

4- أن القضاء الضريبي الفلسطيني بحاجة إلى وجود كوادرات إضافية، إضافة إلى الكوادرات الموجودة والمؤهلة، حيث أن وجود محكمة واحدة للضريبة يعتبر غير كافٍ، هذا بالإضافة إلى أن وجود عدد قليل من الموظفين الإداريين من شأنه أن ينعكس سلباً على القضاء الضريبي الفلسطيني.

5- أن قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 والساري المفعول يحتاج إلى تعديل وخصوصاً فيما يتعلق بالعقوبات المطبقة والإجراءات المتعلقة بالطعون.

6- أن العقوبات الضريبية المطبقة تعتبر عقوبات ضعيفة وغير كافية، حيث أن من شأن تطبيقها أن يساعد المكلفين على ارتكاب الجرائم الضريبية كونها لا تعتبر رادعة لمرتكب الجريمة الضريبية.

7- أن من الأسباب التي تؤثر على زيادة الجريمة هو دوائر ضريبة الدخل وموظفيها وغيابهم في ظل الظروف الحالية.

- 8- أن لمكاتب التدقيق المستقلة دور في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.
- 9- أن بعض الإجراءات المتعلقة بالطعون أمام المحاكم في القرارات الخاصة بالضريبة والجرائم من شأنها أن تساعد في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.
- 10- أن العقوبات الضريبية تعتبر ذات طبيعة خاصة مما يدل على أهمية الضريبة في إمداد الخزينة العامة بالأموال.
- 11- إن قدم القوانين الضريبية المطبقة وعدم ترابط نصوصها من شأنه أن يساعد ويساهم في زيادة الجريمة الضريبية.
- 12- أن الجرائم الضريبية تختلف من منطقة الى أخرى من حيث النسبه والعدد والطبيعة ويرجع سبب ذلك إلى طبيعة النشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة.
- 13- أن الأحكام الخاصة بالجريمة الضريبية غير مترابطة حيث نجد أن القواعد العامة للجريمة يتم الرجوع فيها إلى نصوص قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 الساري المفعول، بينما يتم الرجوع في الأحكام الخاصة إلى قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 الساري المفعول.
- 14- إن هناك فراغ يتمثل في عدم النص على عدم اختصاص محكمة النقض بالنظر في الطعون بالقرارات الصادرة عن محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية.
- 15- أن من الأسباب التي تساعد في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية نظرة المجتمع للمجرم أو المتهم من الضريبة أو بطريقة تختلف عن نظرية تختلف لمرتكبي الجرائم الأخرى، حيث يعتبر في نظر المجتمع غير جرم.
- 16- هناك ضعف في الإدارة، وهذا بدوره يؤثر سلباً على حصيلة الضريبة.
- 17- أن هناك ضعفاً في العقوبات الضريبية، وهذا بدوره يؤثر سلباً على حصيلة الضريبة، إذ من شأنه أن يساعد على ارتكاب الجرائم الضريبية.

18- إن من أكثر الجرائم الضريبية حصولاً بشكل عام هي جريمة التهرب الضريبي.

19- أن هناك قوانين أخرى تحكم الإجراءات أمام المحاكم المختصة من ضمنها ما يتعلق بالإجراءات المتبعة أمام محكمة الجزاء الضريبية، ومحكمة استئناف ضريبة الدخل وتتمثل هذه القوانين في قانون الإجراءات الفلسطيني وقانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني.

20- إن محكمة الصلح هي المحكمة المختصة بالنظر في الجريمة الضريبية.

- التوصيات

في ضوء أهداف الدراسة ونتائجها يوصي الباحث بما يلي:

1- إقرار مشروع قانون العقوبات الفلسطيني كونه يمثل تشريعاً جزائياً من شأنه أن يشدد العقوبات على مرتكبي الجريمة الضريبية.

2- تشديد العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية بدل العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964، والتي من شأنها أن تساعد في زيادة الجريمة الضريبية.

3- إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني كونه يمثل تشريعاً ضريبياً من شأنه أن يساعد في إمداد الخزنة العامة بالأموال اللازمة.

4- يهيب الباحث بالجهات القائمة على إعداد مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أن يراعوا قبيل إقراره من قبل السلطة التشريعية الأمور التالية.

- تشديد العقوبات الضريبية على مرتكبي الجرائم الضريبية.

- توضيح الإجراءات أمام المحاكم الضريبية المتخصصة وخصوصاً الإجراءات المتعلقة بالطعون أمام محاكم الضريبة المتخصصة.

- إعفاء بعض القطاعات التي من شأنها أن تتقل كاهل المكلف والتي بدورها يمكن أن تساعد في زيادة الجريمة الضريبية، حيث تدفع المكلف لارتكاب الجريمة الضريبية.

- النص على المحكمة المختصة بالنظر في الطعون بالقرارات الصادرة عن محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية.

- قبول نظام الدفع بالإقساط خاصة إذا كانت المبالغ المترتبة على المكلفين كبيرة وفق آلية محدده ومدرسة.

- اعتماد نظام الخصم التشجيعي على أن تكون مجدية بالنسبة للحالة التي ينطبق عليها النص، كما لو تم خصم نسبة من الضريبة المفروضة على المكلف فيما لو قام بتأدية مبلغ الضريبة خلال فترة معينة من بداية السنة.

- الحد من الصلاحيات المعطاة للوزير ولموظفي ضريبة الدخل في الإعفاء، لأنها قد تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية وتؤثر سلباً على الحصيلة.

- تهيئة القانون بطريقة تمكن السلطات المختصة من استخدام ضريبة الدخل كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية أو المساهمة في معالجة بعض المشاكل الاقتصادية التي يعاني منها المجتمع.

5- العمل على توظيف كادر قضائي إضافي مع وجود موظفين إداريين للعمل على تطوير القضاء الضريبي في فلسطين.

6- عقد العديد من الدورات لموظفي دوائر ضريبة الدخل للعمل على الحد من زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.

7- توعية المكلفين بالنشرات والإعلانات التي تبين لهم أهمية الالتزام بالسداد وإصدار أعداد أخرى من كتيب (اعرف حقوقك وواجباتك).

8- تسهيل إجراءات سداد الضريبة على المكلفين، وذلك بالتنسيق مع البنوك التي يتم التعامل معها، لانتداب موظف من البنك لفترة مؤقتة يحصل فيها الضريبة من داخل كل دائرة ضريبية

9- العمل على تنظيم إحصائية بعدد القضايا الضريبية داخل كل محافظة ومقارنتها مع بعضها البعض بعد كل فترة هذا من جانب ومقارنتها مع غيرها من المحافظات من جانب آخر.

المراجع

قائمة المراجع

- إبراهيم، أكرم نشأت: علم النفس الجنائي. ط2. عمان: مكتبة دار الثقافة. 1998.
- بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي. دمشق: مطبعة الروضة. 1993.
- البحر، محمد ممدوح خليل: مبادئ قانون أصول المحاكمات الجزائية. ط1. عمان: دار الثقافة للنشر. 1998.
- البطريق، يونس أحمد: المالية العامة. بيروت: دار النهضة العربية. بيروت. 1984.
- تكروري، عثمان. بدر، عوني: المدخل لدراسة القانون، نظرية القانون. ج1. ط1. (د. ن). 1994.
- تكروري، عثمان: الوجيز في شرح قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001. ج1. القدس. (د. ن). 2002.
- ثروت، جلال: عبد المنعم، سليمان: أصول المحاكمات الجزائية. ط1. بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر. 1996.
- حاتم، شفيق: القانون الإداري. ط1. بيروت: الأهلية للنشر والتوزيع. 1985.
- الحاج، طارق: المالية العامة. ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. 1999.
- حافظ، مجدي محب: الموسوعة الجمركية. القاهرة. (د. ن). 1997.
- حافظ، مجدي محمد: الموسوعة الجمركية. مصر: النسر الذهبي للطباعة. 1997.
- حمدان، مؤيد إبراهيم: ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقانون المعدلة له. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. فلسطين. نابلس. 2003.
- الحياري، معن: جرائم التهريب الجمركي. دراسة مقارنة. (رسالة ماجستير) ط1. عمان: دار الثقافة. 1997.

- خليل، أحمد: أصول المحاكمات المدنية. بيروت: الدار الجامعية. 1995.
- جمال الدين، سامي: أصول القانون الإداري. ج2. الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية. 1996.
- الجوخدار، حسن: شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية. ط1. عمان: مكتبة دار الثقافة. 1992.
- دويدار، محمد: في نظرية الضريبة والنظام الضريبي. بيروت: الدار الجامعية. 1999.
- سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية. ط1. مصر: مكتبة النهضة المصرية. 1960.
- السعيد، كامل: شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات. ط1. عمان: دار الثقافة 2002.
- سلوم، حسين: المالية العامة القانون المالي والضريبي. ط1. بيروت. دار الفكر العربي. 1990.
- الشواربي، عبد الحميد: موسوعة الضرائب. الإسكندرية: منشأة المعارف. 1997.
- الشوبكي، عمر محمد: القضاء الإداري. ط1. عمان: دار الثقافة. 2001.
- صادق، مورييس: موسوعة التهريب الضريبي. القاهرة: دار الكتاب الذهبي. 1999.
- عبد الله، عبد الغني بسيوني: القانون الإداري. بيروت: الدار الجامعية. 1992.
- عبد الملك، جندي: الموسوعة الجنائية. مج3. بيروت: دار إحياء التراث العربي. (د. ت.).
- عتلم، باهر محمد: المالية العامة. القاهرة: مكتبة نهضة الشرق. 1995.
- عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل. الضفة الغربية. حسب أحكام القانون الأردني. 1993.
- عطية، قدرى نيقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة الإسكندرية. مصر: الإسكندرية. 1960.

- فهمي، مصطفى أبو زيد: القضاء الإداري ومجلس الدولة. ج1. قضاء الإلغاء. الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية 1980.
- قاسم، صلاح: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. فلسطين. نابلس. 2003.
- القاضي، محمد مصباح: جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة. القاهرة.: دار النهضة العربية. القاهرة. 1996.
- القضاة، مفلح عواد: أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي في الأردن. ط2. عمان. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1992.
- القيسي، اعاد علي حمود: القضاء الإداري. ط1. عمان: دار وائل للنشر. 1998.
- قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم 2 لسنة 2001.
- قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001.
- القانون الأساسي الفلسطيني.
- قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم 1 لسنة 2001.
- قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964.
- موسى، حسن فلاح الحاج: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية. الأردن. عمان. (د.ت).
- نجم، محمد صبحي: المدخل إلى علم الإجرام وعلم العقاب. ط1. عمان: مكتبة دار الثقافة.
- نجم، محمد صبحي: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني. ط1. عمان: دار الثقافة. 1991.

نجم، محمد صبحي محمد: شرح قانون العقوبات (القسم الخاص). ط1. عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1995.

Herman Schwaiger. Georg Meyer, **Myrboch. Vockesteim.** Beckerhefter
Voubar .

مشار إليهم في الجرائم الضريبية للدكتور سرور، أحمد فتحي مرجع سابق.

هويدي، عبد الجليل: **المالية العامة.** ط2. مصر: دار الفكر العربي. 1983.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق رقم (1)

"استبانة الدراسة"

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

الفاضل - الفاضلة / موظف ضريبة الدخل المحترم/ة:

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة أطروحة ماجستير حول "الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م" نرجو تعاونكم في الإجابة على أسئلة الاستبانة، لأن مساهمتكم ستكون ذات أثر كبير في نجاح هذه الدراسة، كما نحيطكم علماً بأن جميع الإجابات ستعامل بسرية تامة وسيقتصر استعمالها لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين حسن تعاونكم

الباحث

محمد حسين

البيانات الشخصية:

الرجاء وضع إشارة (×) في المربع الذي يناسبك.

- 1- الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى
- 2- المؤهل العلمي: ☐ دبلوم ☐ بكالوريوس
☐ ماجستير ☐ دكتوراه
- 3- الرتبة الوظيفية: ☐ مدير ☐ نائب مدير
☐ رئيس قسم ☐ غير ذلك
- 4- الخبرة العملية: ☐ أقل من 3 سنوات ☐ أقل من 5 سنوات
☐ أقل من 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

فيما يلي مجموعة من الأسئلة حول موضوع الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 حدد/ي الإجابة المناسبة.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة
1.	تعتبر الأسباب الاقتصادية من أهم الأسباب التي تؤثر على انتشار الجرائم الضريبية.					
2.	تعتبر الأسباب السياسية من أهم الأسباب التي تؤثر على انتشار الجرائم الضريبية.					
3.	تعتبر الأسباب الاجتماعية والإدارية والأخلاقية من أهم الأسباب التي تؤثر على انتشار الجرائم الضريبية.					
4.	لا يعني عدم وجود قضايا الضريبية أمام القضاء المختص عدم وجود جرائم ضريبية على أرض الواقع.					
5.	تساهم نظرة المجتمع السلبية إلى مرتكب الجريمة الضريبية في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية.					
6.	إن عدم وجود كادر قضائي متخصص يساهم في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
7.	إن غياب القضاء الضريبي المختص يساعد على وجود الجريمة الضريبية.					
8.	إن عدم وجود كادر قضائي مدرب يؤثر سلباً على القضاء الضريبي الفلسطيني.					
9.	إن قدم التشريع الضريبي المطبق يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
10.	إن قلة ترابط القوانين والأوامر المطبقة من شأنه أن يساعد على ارتكاب الجريمة الضريبية.					
11.	إن عدم إتاحة الفرص للمكلف للاعتراض من شأنه أن يزيد من ظاهرة الجريمة الضريبية.					

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة
12.	يساهم غياب موظفي الدوائر الضريبية في الظروف الحالية في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
13.	إن القضاء النظامي الفلسطيني غير متخصص في الجرائم الضريبية.					
14.	تعتبر جريمة التهرب الضريبي من أكثر الجرائم الضريبية حدوثاً بشكل عام.					
15.	إن توافر متخصصين في الضرائب كمكاتب مستقلة يساهم في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
16.	إن عدم النص على اختصاص محكمة النقض الفلسطينية في النظر في الطعون بالقرارات الصادرة عن محكمة استئناف ضريبة الدخل من شأنه أن يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
17.	إن عدم تشديد العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية من شأنه أن يساعد على تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
18.	لا تعتبر العقوبات الضريبية ذات طبيعة خاصة بها.					
19.	إن كون العقوبات الضريبية مختلفة عن غيرها من الجزاءات من شأنه أن يساعد في تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
20.	تعتبر الإجراءات المتبعة أمام دائرة ضريبة الدخل وموظفيها غير كافية لمنع ارتكاب الجريمة الضريبية.					
21.	إن عدم تطبيق قاعدة "لا يضار طاعن بطعنه" في القضاء الضريبي من شأنه أن يساعد في زيادة الجريمة الضريبية.					

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض بشدة	أعارض
22.	إن قلة القضايا المطروحة أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل من شأنه أن يساعد على نقشي ظاهرة الجريمة الضريبية.					
23.	تعتبر محكمة استئناف ضريبة الدخل برام الله محكمة ضريبية متخصصة.					
24.	إن نسبة الجرائم الضريبية وعددها تختلف من منطقة على أخرى في فلسطين.					
25.	إن طبيعة الجرائم الضريبية تختلف من منطقة إلى أخرى في فلسطين.					

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**Tax Offenses and Specialized Court in Accordance with
the Rules of Jordanian Income Tax Law**

Prepared by
Mohammed Hussein Qasem Hussein

Supervised by
Dr. Mohammed Sharaqa

**Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An-
Najah National University, Nablus, Palestine.**

2004

**Tax Offenses and Specialized Court in Accordance
with the Rules of Jordanian Income Tax Law**

**Prepared by
Mohammed Hussein Qasem Hussein**

**Supervised by
Dr. Mohammed Sharaqa**

Abstract

Tax offenses, in all countries of the world, are considered a problem and an obstacle which preclude governments from performing their roles to provide welfare and basic services to their own citizens. Taxes have an important role given their significant impact on pumping the state coffers/ treasury with the necessary funds to cover expenditures. Taxes, in addition to other resources, are always considered major resources for the public treasury. The government treasury in Palestine suffers from a chronic shortage of funds due to a number of reasons. One reason is the rampancy of tax offenses owing to the abnormal conditions prevailing in the region. Second, the Israeli occupation measures, in the form of economic blockades, closures and curfews, have led to the suffocation of all Palestinian economic sectors. Third, the tax laws, effective in the Palestinian Territories, have a number of gaps or shortcomings which compel the tax payer to evade paying tax dues. One of these shortcomings is the enforcement of Jordanian Income Tax Law #25 of 1964 and other laws such as Jordanian Penalty Law #16 of 1960.

This study came against these backgrounds. The study first began with a definition of what constitutes a tax offense in terms of elements,

aspects and causes. It also examined the differences between tax offenses and other offenses or crimes stipulated in the Jordanian Penalty Law #16 of 1960. In this context, the study illustrated its rules, interpretation of articles and the hows of their implementation. Further, the study showed position of specialized tax courts in connection with the tax offenses among ranks of litigation, and the procedures followed in litigation and the approved penalties.

To these ends, the researcher collected the necessary data. He also wrote to the courts and other concerned authorities. In addition, he conducted interviews and developed a questionnaire. The questionnaire covered a number of areas: personal data about income tax employees in terms of sex, academic qualification and years of experience. The questionnaire consisted also of 25 items which revolved around causes of tax offenses, and factors leading to them. The questionnaire also focused on Palestinian tax courts in terms of whether they are specialized or otherwise. The questionnaire of the study was based on previous studies in the field. The researcher also received assistance/ feedback from other experts and statisticians.

The questionnaire was then administered to the sample of the study. The subjects (71) were income tax department employees in the West Bank major towns: Nablus, Qalqilya, Jenin, Tulkarm, Salfit, Ramallah, el-Ram, Hebron, Southern Hebron, Jericho, Bethlehem, and Abu Dees. It was taken into consideration the number of employees in each income tax department.

The researcher used SPSS in the analysis of the study findings. He also used the following statistical processes: arithmetic averages, standard deviations, percentages and frequencies.

Findings

It was found that economic conditions play a significant and effective role in the increase of tax offenses/ evasion and so do social, moral and political factors. Also penalties and tax laws enforced play a role in increasing or decreasing tax offenses. It was also found that the Palestinian tax regime is in need for development/ modification.

In the light of these findings, the researcher came up with the following recommendations:

- Toughening the penalty against tax evaders
- Introducing modern tax laws.
- Developing the tax courts' apparatus.
- Training income tax department employees.
- Training tax court employees on a regular basis.
- Enhancing external and internal control in the tax departments.