

جامعة النّجاح الوطنيّة  
كلّية الدّراسات العليا

## التجريم والعقاب في القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين "دراسة تحليلية"

إعداد

سميه حلمي محمود عوده

إشراف

د. فادي شديد

قدّمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلّبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية  
بكلّية الدّراسات العليا في جامعة النّجاح الوطنيّة في نابلس، فلسطين.

2017م

التجريم والعقاب في القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة  
الدخل في فلسطين "دراسة تحليلية"

إعداد

سميه حلمي محمود عوده

نُوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 19 / 09 / 2017م وأُجيزت:

التواقيع

أعضاء لجنة المناقشة

.....

- د. فادي شديد / مشرفاً ورئيساً

.....

- د. أحمد الدبك / ممتحناً خارجياً

.....

- د. نائل طه / ممتحناً داخلياً

## الإهداء

إلى مدرسة الحياة الأولى والتي ينبوع الحياة الصافي ووالدي.. حباً ووفاء.

إلى من شجعني على مواصلة طريق العلم... خالي... أبو طارق وأبو خالد فخرًا واعتزازًا.

إلى من لا تحلو الحياة بدونهم... إخوتي... وأخواتي.

إلى انسي في هذه الحياة ... صديقاتي العزيزات .

أهدي هذا الجهد المتواضع.

## شكر وتقدير

الشكر لله على ما أنعم ويسر فهو الكفيل بالزيادة لمن شكر، والصلاة والسلام على محمد خير البشر، كما صلى الله عليه وأمر، وعلى آله وصحبه، ومن اهتدى بهديه وأتمر.

وبعد، فإن من دواعي الاعتراف بالجميل ذكر عبارات التقدير العاجزة عن التعبير لما يحتاج في الصدر لمن مديد العون لي من أجل إنجاز هذا البحث.

وأخص بذكر الدكتور فادي قسيم شديد الذي تفضل مشكوراً بقبول الإشراف على الرسالة وإيمانه بفكرة البحث منذ البداية فكان لتوجيهاته القيمة ونصائحه السديدة خير معين لي على تجاوز ما واجهني من معوقات، ولحق أقول أنني لم أفاجأ برحابة صدره وتواضعه، فأسال الله ان يمجّن عليه بالنجاح والتوفيق والرفعة العلمية.

## الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان

### التجريم والعقاب في القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين "دراسة تحليلية"

أقر بأن ما شملت عليه الرسالة هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة علمية أو بحثية

### Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degrees or qualifications.

**Student's Name:**

اسم الطالبة: سميح حلمي محمود عوده

**Signature**

التوقيع:

**Date**

التاريخ: 2017/ 09 /19

## فهرس المحتويات

ج	الإهداء
د	شكر وتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ح	الملخص
1	المقدمة:
3	أهمية الدراسة:
4	مبررات الدراسة:
4	الدراسات السابقة:
6	التعليق على الدراسات السابقة:
7	أهداف الدراسة:
7	مشكلة الدراسة:
8	منهجية الدراسة:
9	الفصل الأول
9	الخصوصية على مستوى تجريم الأفعال الضريبية
10	المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية
10	المطلب الأول: مفهوم الجريمة الضريبية:
17	المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية:
23	المبحث الثاني: أركان الجريمة الضريبية:
24	المطلب الأول: الأركان العامة للجريمة الضريبية:

المطلب الثاني: الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل .	36
الفصل الثاني .....	54
خصوصية على مستوى الملاحقة والعقاب .....	54
المبحث الأول: الدعوى الجنائية على مرتكبي الجرائم الضريبية.....	55
المطلب الأول: تحريك الدعوى الجنائية الضريبية .....	55
المطلب الثاني: إنقضاء الدعوى الجنائية الضريبية.....	70
المبحث الثاني: خصوصية على مستوى الجزاءات المترتبة على الجريمة الضريبية .....	82
المطلب الأول: خصوصية على مستوى الجزاءات الجنائية .....	82
المطلب الثاني: خصوصية على مستوى الجزاءات الضريبية.....	95
الخاتمة: .....	99
أولاً: الاستنتاجات.....	99
ثانياً: الاقتراحات.....	101
المصادر والمراجع.....	103
Abstract.....	B

# التجريم والعقاب في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين

## "دراسة تحليلية"

### إعداد

سميه حلمي محمود عوده

### إشراف

د. فادي قسيم شديد

## الملخص

هدفت هذه الدراسة بيان الأفعال الضريبية المجرمة في القانون الضريبي الفلسطيني، والعقوبات المقررة لها في ذات القانون، وذلك من خلال دراسة المواد (36،37) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل في فلسطين، وذلك بإبراز الخصوصية على مستوى تجريم الأفعال الضريبية، والخصوصية على مستوى الملاحقة والعقاب في هذا القانون.

ولبيان هذه الخصوصية على مستوى الأفعال الضريبية، وعلى مستوى الملاحقة والعقاب والتي من خلالها تم الإجابة على إشكالية الدراسة التي تمحورت في الاسئلة التالية:

1. ماهي الافعال التي تناولها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بالتجريم؟

2. ماهي العقوبات المقررة للجرائم الضريبية؟

3. هل إن العقوبات التي اوردها المشرع الضريبي الفلسطيني متناسبة كماً ونوعاً مع خطورة الجرائم الضريبية على المصلحة محل الحماية؟ وكافية لتحقيق الردع الضريبي المطلوب ام لا؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات تم تقسيم هذه الرسالة الى فصلين، ففي الفصل الأول؛تناولناالخصوصية على مستوى تجريم الأفعال الضريبية، وتم تقسيمه الى مبحثين، الأولعن ماهية الجريمة الضريبية،والثاني عن أركان الجريمة الضريبية وصورها في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.وفي الفصل الثاني؛ تناولت الخصوصية على مستوى الملاحقة والعقاب، والذي قسم الى مبحثين: الأول الدعوى الجنائية على مرتكبي الجرائم في القرار بقانون، والثاني خصوصية على مستوى الجزاءات المترتبة على الجريمة الضريبية.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، منها: تميز الجرائم بطبيعة خاصة عن الجرائم العادية في قانون العقوبات، ويرجع ذلك الى طبيعة المصلحة محل الحماية التي شرعت هذه الجرائم، والعقوبات لحمايتها "مصلحة الخزنة العامة" وطبيعة القانون الذي يتضمن هذه الجرائم وهو القانون الضريبي الذي يتميز هو الآخر بذاتية خاصة تجعل منه قانوناً مستقلاً ومتميزاً في أحكامه وتطبيقاته، إلا أن هذا الأمر لا يعني أنه بمعزل عن المبادئ العامة للقانون واستناده إليها فيما لم يرد به نص بما ينسجم مع أحكامه.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاقتراحات منها: التوسع في فرض الغرامات النسبية لكونها العقوبة الأكثر تناسباً مع المصلحة محل الحماية في الوقت الحاضر.

## المقدمة:

تمثل الضرائب أهم مورد من الموارد المالية للدولة المعاصرة ، وبما أنها تمثل اقتطاعاً جبرياً لجزء من أموال المكلفين الخاضعين لها دون مقابل مباشر، لهذا فإن بعض المكلفين يميلون إلى الاحتفاظ بثروتهم ودخولهم من أجل عدم مشاركتهم الدولة فيها، فيسعون إلى إخفاء مصادر دخولهم وما تدره عليهم من أرباح بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً منها، الأمر الذي يدفع المشرع الضريبي<sup>1</sup> وبناءً على مبدأ الشرعية الجنائية الذي ينص على "أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص"<sup>2</sup> ومن أجل المحافظة على استمرارية مورد الضريبة وديمومته إلى مقابلة هذا التصرف غير المسؤول بوسائل ردع، تحول بين هذا النوع من المكلفين وبين ما يحاولون تحقيقه، فيلجأ إلى أدوات الفعالة، فيجرم بعض الأفعال التي يقوم بها المكلف سواء كانت سلبية أو ايجابية، ويقرر العقاب المناسب لها، ويحدد الإجراءات التي من خلالها يتم كشف مرتكب هذه الأفعال<sup>3</sup>، وذلك من خلال النصوص التشريعية الجزائية .

لذا هدف المشرع من تجريم بعض الأفعال، وتحديد العقوبات المناسبة لها، هو تحقيق غاية معينة، وهي تحقيق مصلحة المجتمع وإعمال العدالة، فيشعر الفرد بأن وجوده في الجماعة يقتضي المحافظة عليها، والبعد عن كل ما من شأنه أن يؤثر في كيانها<sup>4</sup>.

التجريم من أصل جرم وجريمة وتجريماً ويحتمل معاني كثيرة ومختلفة منها القطع والانقضاء والخطأ والذنب وإضفاء صفتها على فعل معين<sup>5</sup>، والتجريم في التشريع : "هو إضفاء أقصى مراتب الحماية التي يضيفها التشريع على نوع معين من المصالح، التي تهم المجتمع، وأقصى مراتب

---

<sup>1</sup> الدليمي، معترز علي صبار، التجريم و العقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959م المعدل، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النهرين، العراق، 2005م، ص2.

<sup>2</sup> القانون الأساسي الفلسطيني.

<sup>3</sup> الشرع، طالب نور، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008م، ص11

<sup>4</sup> المرصفاوي، حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، 1963م، ص18.

<sup>5</sup> المشيشي، محمد الادريسي العلمي، سياسة التجريم الواقع والأفاق، منشورات مجلة الحقوق سلسلة المعارف القانونية والقضاء، الإصدار 16، 2013م، المغرب، ص134.

الحماية التشريعية هي الحماية الجزائية، وبذلك تعدُّ بعض الأفعال جرائم لأنها تهدد بالضرر لهذه المصالح<sup>1</sup>.

العقاب: هو الجزاء الذي يقرره القانون ويوقعه القاضي على من تثبت مسؤوليته عن فعل يعتبر جريمة في القانون، ليصيب به المتهم في شخصه أو ماله أو شرفه<sup>2</sup>، وهذا الجزاء له طبيعة خاصة في القانون الضريبي، لما بيناه سابقاً عن أهميته الضريبية، ولتستطيع الدولة تحقيق أهدافها ليس المالية فقط، ولكن كأداة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية؛ لذلك فرض مجموعة من الجزاءات المتنوعة على من يخالف القانون الضريبي، وذلك لضمان دين الضريبة وتحصيله تحصيلاً كاملاً، وتعويض الخزنة العامة عن الأضرار التي لحقت بها، بسبب عدم الوفاء بالضرائب في الوقت المحدد.

الضريبة: هي ضريبة الدخل المفروضة بموجب أحكام القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011<sup>3</sup>. وهي تعرف على أنها " فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم المكلفين الطبيعيين أو المعنويين على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة<sup>4</sup>.

ضريبة الدخل في فلسطين: تتعدد مرجعية القوانين في فلسطين الى قوانين وأوامر وتعليمات وأنظمة صدرت خلال الفترات التاريخية منذ فترة الأنتداب البريطاني حتى وقتنا الحاضر، ففي فترة الإنتداب صدرت الضرائب غير المباشرة مثل الرسوم الجمركية وضريبة الإنتاج، كما حددت في قانون الضريبة رقم (1927)، وفرضت البلديات والمجالس القروية ضرائب محلية مثل ضرائب الحرف والمهن وضريبة النفايات وضريبة الدخل ورأس المال في فلسطين قبل الحرب العالمية الثانية، ثم نظمت في قانون رقم (13) لعام (1947)م، وما بين عامي (1947)م و(1967)م بقيت الضرائب المفروضة منذ الانتداب بدون تغيير، وقامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضرائب جديدة لتحل

<sup>1</sup> عودة، عقيل عزيز، نظرية العلم بالجريم، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2013م، ص9.

<sup>2</sup> أبو عامر، محمد زكي، دراسة في علم الإجرام والعقاب، الدار الجامعية لطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 1981، ص243.

<sup>3</sup> القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> samabook.blogspot.com/2012/08/blog-post\_6407.html

محل قوانين الإنتداب، وهي تشبه بنسبة كبيرة الضرائب السائدة خلال فترة الإنتداب مع بعض التعديلات<sup>1</sup>.

وفي العام (1994م) أصبحت ضريبة الدخل ضمن صلاحيات السلطة الفلسطينية ، ولكن بقي القانون الاردني رقم (25) لسنة (1964م) هو المعمول به، وفي عام (2004م) تم أقرار قانون ضريبة دخل فلسطيني يحمل الرقم (17) لسنة (2004م) ، وتم العمل به بتاريخ 2005/1/1م، وفي عام (2008م) وبناءً على توصية وزارة المالية تم تعديل هذا القانون بسبب بعض المشاكل والقصور في القانون، وفي تاريخ 2011/9/27 أصد رئيس السلطة الفلسطينية قراراً بقانون لضريبة الدخل يحمل الرقم (8) لسنة (2011م) المعمول به حالياً<sup>2</sup>.

### أهمية الدراسة :

إنّ ارتكاب الجرائم الضريبية يؤثر سلباً على الفرد والمجتمع والدولة، بشكل لا يقل تأثيراً عن الجرائم الأخرى المعروفة في إطار قانون العقوبات أو سواه، سواء كان ذلك التأثير من حيث المصلحة المعتدى عليها أم من حيث النتائج المترتبة على النشاط غير الشرعي الذي يأتيه الأشخاص خلافاً لإحكام القانون.

لذا فإن اهتمامنا في هذه الدراسة سيكون منصباً على بحث الخصوصية على مستوى التجريم والعقاب التي رصدتها المشرع في قانون ضريبة الدخل للجرائم التي تقع خلافاً لأحكامه، وتبرير هذا النهج يأتي انطلاقاً من الأهمية التي يحظى بها قانون ضريبة الدخل من بين تشريعات الضرائب المباشرة الأخرى، كون ما ينظمه هذا القانون من ضريبة هي (ضريبة الدخل) إنما تمس شريحة واسعة من الأشخاص ومن ثم فإن حصيلتها تمثل مصدراً مهماً من مصادر تمويل الخزنة العامة، لذلك فإن التلاعب بهذا الدين الذي يُعدّ مالياً عاماً يسلب في الحقيقة حق الدولة في دعم ميزانيتها، ومن ثم الإضرار بمقومات التنمية الاقتصادية.

---

<sup>1</sup> موسى، عمرو عبد العزيز محمود، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، 2006م، نابلس، فلسطين، ص12.

<sup>2</sup> خلف، جهاد صبحي محمد، ضريبة الدخل بموجب القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م "دراسة تحليلية نقدية"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، 2014م، نابلس، فلسطين، ص2.

وبناءً عليه فقد أصبح هذا الموضوع من أهم الموضوعات، التي تفرض نفسها على مجريات الأحداث، ولا سيما في الوقت الحاضر، الذي انصب فيها اهتمام الدول على إصلاح المسار الاقتصادي للمجتمع، لذا ارتأينا أن نمازج في بحثنا هذا بين علمي المالية العامة والتجريم والعقاب.

#### مبررات الدراسة :

من الأسباب التي دعتنا إلى دراسة هذا الموضوع عدم وجود دراسة متخصصة على حد علمنا لبحث النواحي الجزائية في القرار بقانون رقم (8) لعام (2011م) بشأن الضريبة على الدخل، إذ أنّ أغلب المصادر الموجودة في المكتبة، وهي قليلة قد تناولت الموضوع بصورة غير معمقة، إذ تقتصر هذه الدراسات على ذكر الأفعال التي يشكل القيام بها من قبل المكلف مخالفاً لإحكام القانون الضريبي دون الخوض في تفصيلاتها من ناحية، وتعداداً للعقوبات التي قررها المشرع الضريبي من ناحية أخرى، لهذا كانت هذه الدراسة لبحث الموضوع بحثاً موسعاً ومتخصصاً.

#### الدراسات السابقة :

الموضوع محل الدراسة لم يتم تناوله بهذه الطريقة المتكاملة من قبل في أي دراسة اطلعت عليها في فلسطين ولكن تم تناول جزئيات منها ودرستها مثل دراسة حسين، (2004م)، "الجريمة الضريبية و القضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الاردني رقم(25) لعام 1964م" وقد تناولت هذه الدراسة موضوع الجريمة الضريبية و أركانها وعناصرها وأسبابها وما يميزها عن غيرها من الجرائم الأخرى في قانون العقوبات الأردني رقم (16) لعام (1960م)، وموقع القضاء الضريبي المختص بالنظر في الجرائم الضريبية بين درجات التقاضي والإجراءات المتبعة والعقوبات المقررة. وقد توصلت الدراسة الى بعض النتائج منها: إنّ للأسباب الاقتصادية والسياسية دوراً مهماً وفعالاً في زيادة ظاهرة الجريمة الضريبية، وكذلك للأسباب الأخلاقية والاجتماعية والسياسية. وقد أوصت هذه الدراسة ببعض التوصيات منها: يجب تشديد العقوبات على مرتكبي الجريمة الضريبية و يجب تطوير الجهاز القضائي الضريبي.

دراسة أبو عياش، (2013م)، "سلطات الإدارة الضريبية في الجرائم الضريبية على الدخل"، تناولت هذه الدراسة موضوع سلطات الإدارة الضريبية في الجرائم الضريبية على الدخل، والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين من خلال نصوص القانون الضريبي ونصوص القوانين الأخرى التي تحكم هذه السلطات، وقد توصلت الدراسة الى نتائج منها: السبب الرئيسي في ارتكاب الجرائم الضريبية يرجع إلى ضعف كفاءة موظفي الإدارة الضريبية، حيث يجب أن يجمع المقدر بين علم المحاسبة و العلوم القانونية، بالإضافة إلى المهارة الفنية. وقد اقترحت هذه الدراسة بعض التوصيات منها: خفض سعر الضريبة وزيادة الإعفاءات وخاصة الصحة والتعليم، وزيادة نشرات التوعية للمكلفين بالقوانين الضريبية، وما تحمله في طياتها من دخول معفاة من الضريبة، ومن تنزيل وإعفاء، مما يقلل من الأخطاء عند تعبئة الإقرار الضريبي؛ مما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

من الدراسات الأكثر قرباً من دراستي وهي رسالة دكتوراه غير منشورة لإدوارد جرس بشاى،(1981م)، بعنوان "التجريم الضريبي"،تمت هذه الرسالة في جامعة القاهرة في مصر، تناولت الدراسة إبراز فكرة التجريم الضريبي في التشريع المصري مع استعراض المشكلات القانونية التي طرحت على بساط البحث، ووضع حلول لها بما يتناسب وطبيعة التجريم الضريبي، فحاول الباحث تقديم دراسة متخصصة في الجانب الجنائي الضريبي المصري، وذلك من خلال دراسة أسس التشريع العقابي الضريبي و نشأة التشريع العقابي الضريبي و شرح للجرائم الضريبية في القانون الضريبي المصري وغيرها من الموضوعات.

وفي نهاية هذه الدراسة خرجت ببعض المقترحات منها: تعديل قوانين الضريبة بما يوائم التقدم العلمي ويتفق مع المبادئ الاشتراكية في البلاد، ويا حبذا اعتناق مبدأ وحدة الضريبة مع تصاعد سعرها مع وضع حد ملائم للإعفاء يتغير مع تغير مستوى الأسعار وظروف المعيشة وكذلك اقترحت الدراسة تبسيط التشريعات الضريبية و توحيدها حتى يمكن للأفراد استيعابها بسهولة.

رسالة الماجستير غير المنشورة لمعتز علي صبار الدليمي،(2004م)، بعنوان التجريم و العقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم(162) لسنة (1959م) المعدل، تمت الدراسة في جامعة النهرين في العراق، تناولت هذه الرسالة بالدراسة والتحليل التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار

العراقي رقم (1962) لسنة (1959م) المعدل من خلال التعريف بالالتزام الضريبي والجريمة الضريبية وسياسة التجريم في قانون ضريبة العقار وسياسة المشرع الضريبي العراقي العقابية، وقد كانت فرضية الدراسة " أن أحكام التجريم و العقاب في إطار القانون الضريبي، وإن لم تكن في معزل عن المبادئ العامة للقانون، تتمتع بذاتيه خاصة تميزها عن أحكام التجريم والعقاب في إطار قانون العقوبات، وقد توصلت هذه الدراسة إلي بعض الاستنتاجات منها على سبيل المثال تمييز الالتزام الضريبي عن الالتزامات الأخرى في إطار القانون الخاص، إذ أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون، وأن المكلف في مركز تنظيمي في إطار العلاقة الضريبية مما يعني عدم الاعتراف بالمراكز التعاقدية في تحديد دين الضريبة... الخ، كما خرجت الدراسة ببعض المقترحات منها على سبيل المثال، تعديل نص الفقرة (1) من المادة (17) من قانون ضريبة العقار العراقي بحيث يكون تقديم الاعتراض-الطعن- على قرارات لجان التقدير من قبل المكلف إلى لجان التدقيق مباشرة خلال المدة المحددة قانوناً و ليس عن طريق السلطة المالية... الخ.

#### التعليق على الدراسات السابقة :

من خلال استعراضنا للدراسات السابقة، نلاحظ أن الدراستين الأولى و الثانية عن الجريمة الضريبية ( ضريبة الدخل)، من حيث القضاء المختص وسلطات الإدارة الضريبية فقد تمت دراسة الموضوعين بكثير من التفصيل وخرجت كلا الدراستين بتوصيات مهمة، نرجو على الجهات المختصة الأخذ بها، وتنسجم الدراستان مع دراسة الباحثة من حيث، في الدراسة المتعلقة بالقضاء المختص بالجريمة الضريبية في ضرورة إيجاد قضاء ضريبي مختص، وفي تشديد العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية، أما في الدراسة المتعلقة بسلطات الادارة الضريبية في الجرائم على الدخل فتتسجم مع دراسة الباحثة للإجراءات المتبعة في المتابعة والتحري من قبل الادارة الضريبية للمحافظة على دين الضريبة من الضياع، أما الدراسة المتعلقة بالتجريم الضريبي المصري، قد تناولت موضوع التجريم الضريبي في مصر بالتفصيل وهي تتسجم مع دراسة الباحثة في موضوع التجريم الضريبي هو حسب قانون ضريبة الدخل المصري والباحثة حسب قانون الدخل

الفلسطيني، أما الدراسة المتعلقة بالتجريم والعقاب في قانون ضريبة العقارات في العراق فإنها تتسجم مع دراسة الباحثة في كثير من الجوانب منها دراسة سياسة التجريم وسياسة العقاب وكونها دراسة عن الضرائب في العراق ودراسة الباحثة عن القانون الضريبي الفلسطيني.

أما ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، بأنها تناولت دراسة خصوصية التجريم و العقاب في القانون الضريبي الفلسطيني بالتفصيل والدراسات السابقة درست جزئيات من هذا القانون، ولكن هذه الدراسة ستحاول الباحثة تقديم بحث موسع ومتخصص.

### أهداف الدراسة:

تسعى الباحثة من خلال هذه الرسالة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- دراسة خصوصية التجريم وصورها في القرار بقانون رقم (8) لعام (2011م) بشأن ضريبة الدخل.

2- دراسة خصوصية الملاحقة والعقابي القرار بقانون رقم (8) لعام (2011م) بشأن ضريبة الدخل.

### مشكلة الدراسة:

إذا كان المشرع الفلسطيني قد شعر بخطورة الأفعال التي تهدد اقتصاد الدولة وضرورة التصدي لها فكانت الخطوة الأولى له في هذا المجال هو سد الفراغ التشريعي، وتجريم هذه الأفعال، وذلك بأصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل في فلسطين، إلا أن هذه الخطوة وكأي خطوة أولى غير كافية لتحقيق أهداف المشرع من التجريم، نظراً لخطورة الجرائم الضريبية التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول، وتزايد حالات ارتكابها مقارنة بالعقوبات التي لم يطرأ عليها أي تغيير لتواكب هذه الزيادة أو تحد منها على أقل تقدير، لذلك جاء البحث بهذه المشكلة ليجيب على التساؤلات الآتية:

1. ماهي الأفعال التي تناولها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بالتجريم؟

2. ماهي العقوبات المقررة للجرائم الضريبية؟

3. هل إن العقوبات التي اوردها المشرع الضريبي الفلسطيني متناسبة كماً ونوعاً مع خطورة الجرائم الضريبية على المصلحة محل الحماية؟ وهل هي كافية لتحقيق الردع الضريبي المطلوب ام لا؟

#### منهجية الدراسة :

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك بوصف و تحليل المواد القانونية المتعلقة بالتجريم والعقاب في القرار بقانون رقم (8) لعام (2011م) بشأن ضريبة الدخل، وما يترتب عليها من إجراءات قانونية وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والكتب والأبحاث المختلفة المتعلقة بالموضوع محل البحث.

#### خطة الدراسة:

تم تقسيم هذه الرسالة الى فصلين، ففي الفصل الأول؛ تناولت الخصوصية على مستوى تجريم الأفعال الضريبية، وتم تقسيمه الى بحثين، الأول عن ماهية الجريمة الضريبية، والثاني عن أركان الجريمة الضريبية وصورها في القرار بالقانون بشأن ضريبة الدخل في فلسطين. وفي الفصل الثاني؛ تناولت الخصوصية على مستوى الملاحقة والعقاب، والذي قسم الى بحثين، الأول الدعوى الجنائية على مرتكبي الجرائم في القرار بقانون، والثاني خصوصية على مستوى الجزاءات المترتبة على الجريمة الضريبية.

## الفصل الأول

### الخصوصية على مستوى تجريم الأفعال الضريبية

تُعَدُّ الجريمة الضريبية من الجرائم الخطيرة التي تظهر أثارها في كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، التي انتشرت في جميع دول العالم مهما كان مستوى تقدمها، ولا تختلف فلسطين بطبيعة الحال عن باقي الدول من حيث وجود هذه الجريمة أو من حيث تأثيرها. ولا يقتصر أثر الجريمة الضريبية على الفرد وحده، إنما يتعداه إلى المجتمع بأسره الذي يعتمد على النفقات التي تقوم بها الدولة لتقديم الخدمات الضرورية، وبناء المرافق الحيوية اللازمة لرفاهية المجتمع وازدهاره، إذ يتم تغطية هذه النفقات من إيرادات مختلفة، والضريبة هي إحدى أهم هذه الإيرادات، إلا أنَّ هذا الإيراد يتناقص تدريجياً كلما انتشرت الجريمة الضريبية في المجتمع، ونتيجة لذلك ولمنع حدوث مثل هذا الأمر، ظهر الاهتمام بهذه الظاهرة، سواء على مستوى التشريعات الضريبية، أم على مستوى الكُتَّاب الذين بذلوا جهوداً كبيرة في سبيل تحديد معالمها الأساسية. ومن أجل بيان الخصوصية على مستوى تجريم الأفعال الضريبية؛ تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، الأول لبيان ماهية الجريمة الضريبية، وخصوصيتها بنسبة للجرائم الأخرى، والمبحث الثاني لبيان أركان الجريمة الضريبية.

## المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية

لأجل الوقوف على كنه الجريمة الضريبية<sup>1</sup>، لا بد لنا من أن نتطرق إلى مفهومها من خلال التعرف على ما قيل من تعريفات بصدد تلك الجريمة، وبيان طبيعتها القانونية، والمصلحة محل الحماية فيها.

لذلك سيتم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين، يتناول المطلب الاول ماهية الجريمة الضريبية، والمطلب الثاني يتناول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية.

### المطلب الأول : مفهوم الجريمة الضريبية:

يحتل موضوع التعريف بالجريمة الضريبية اهتمام الفقهاء، لما ينطوي عليه الأخير من آثار خطيرة تصيب المجتمع بأكمله وتشل حركة تقدمه، مما دفع الفقهاء إلى البحث في تعريف تلك الجريمة، فضلاً عن خوضهم في المصالح التي تشكل تلك الجريمة اعتداءً عليها.

### الفرع الأول: التعريف بالجريمة الضريبية

قبل التطرق إلى تعريف الجريمة الضريبية، لا بد لنا من أن نعرف ما المقصود بالضريبة بشكل عام وضريبة الدخل بشكل خاص.

هناك عدة تعاريف للضريبة، ومنها بأنها فريضة مالية إلزامية يجبر المكلفون على أدائها للدولة أشخاصاً طبيعيين أم معنويين وفقاً للمقدرة التكاليفية للمجتمع دون أن يقابلها نفع معين من أجل تحقيق أهداف الدولة المالية وغير المالية<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> يجب التمييز بين الجريمة الضريبية والجريمة المالية وعلّة هذا التمييز هو الفصل بين كل من القانون الضريبي والقانون المالي فالعلاقة بين الاثنين هي علاقة الخاص بالعام، إذ يُعدّ القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي، لأن الضريبة ليست إلا مصدر من مصادر الإيرادات العامة، لذلك فكل جريمة ضريبية هي جريمة مالية وليس كل جريمة مالية هي جريمة ضريبية لأن الجرائم المالية كثيرة ومتنوعة كجرائم النقد والجرائم الجمركية ولا تقتصر فقط على الجريمة الضريبية. صخر، جندي عبد الملك، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة، عمان، 2005، ص7.

<sup>2</sup> السويسي، فاطمة، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، بلا سنة، ص57.

أما ضريبة الدخل فيقصد بها " فريضة قانونية ذات طابع مالي، تفرضها الدولة على مجموع الدخل<sup>1</sup> الصافي للمكلف الناجم عن العمل أو رأس المال أو من تفاعل الاثنتين معاً".<sup>2</sup> إذن ماذا نعني بالجريمة الضريبية، ولن نستطيع فهمها بدون التعرف على مفهوم الجريمة: الجريمة لغةً حسب المعجم الوسيط: " الجريمة بوجه عام: كل أمر إيجابي أو سلبي يعاقب عليه القانون، سواء أكان مخالفة أم جنحة أم جناية".

أما اصطلاحاً: "هي محظورات شرعية زجر الله عنها بحد أو تعزير"<sup>3</sup> أما في القانون فتعرف الجريمة على أنها: " هي كل فعل أو ترك (امتناع) صادر عن إرادة جنائية، يحظره القانون ويقرر له عقوبة ".<sup>4</sup>

أما المفهوم العام للجريمة: (كل سلوك خارجي ايجابياً كان أم سلبياً جرّمه القانون وقرر له عقاباً صادراً عن إنسان مسؤول)، فهذا السلوك المجرم من شأنه الاعتداء على مصلحة من المصالح الهامة للمجتمع، والجريمة الضريبية كغيرها من الجرائم تشكل اعتداءً على مصلحة إلا أنّ طبيعة تلك المصلحة تميزها عن باقي الجرائم، فالجريمة الضريبية تشكل اعتداءً على مصلحة الخزينة العامة من خلال أحد طرق تمويلها وهي الضريبة<sup>5</sup>.

وقد قيلت آراء عدة بصدد تعريف الجريمة الضريبية، فقد عرفها البعض بأنها تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة<sup>6</sup>، إلا أنّ هذا

---

<sup>1</sup> يعرف الدخل بأنه " كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقد يحصل عليه الفرد بصفه دورية ومنظمة من مصدر دائم". الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص23.

<sup>2</sup> جمعة، شهلاء، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة بابل، كلية القانون، 2003، ص7.

<sup>3</sup> جرن، نزار داود محمد، مبدأ الشرعية في التجريم والعقاب، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الأردنية، الأردن، 2002م، ص1.

<sup>4</sup> الحلبي، محمد علي السالم عياد، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008م، ص60.

<sup>5</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص23.

<sup>6</sup> يقصد بوعاء الضريبة: المادة التي تفرض عليها الضريبة وتقاس بها، وبهذا فإن الوعاء يختلف عن مصدر دفع الضريبة ذلك لأن الأول هو المحل الذي تفرض عليه الضريبة، في حين أن الثاني هو المال الذي تدفع منه الضريبة أيّ كان وصف المادة خاضعة لها. علي، عبد الباسط، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، (رسالة دكتوراه منشورة)، مجلة الرافدين للحقوق، مج14، عدد51، 2011م، ص340

التعريف قد وجه له النقد من واقع كون النصوص الضريبية لا تقتصر على تحديد وعاء الضريبة فقط بل تكفل الرقابة على حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها، والتعريف المتقدم يقصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص التي تهدف إلى تحديد وعاء الضريبة فقط<sup>1</sup>. وقد عرفها آخرون بأنها ( كل تصرف أو فعل يؤدي مخالفة أحكام قانون الضريبة سواء أكان مرتكب هذه التصرفات المكلف بدفع الضريبة أم الموظف بتقديرها وتحصيلها أم الشخص الذي ينظم سجلات المكلف بدفعها). وقد انتقد هذا التعريف من ناحيتين :

أولاً: تتمثل بحصره لارتكاب المخالفة بأشخاص محددین ( الموظف، المكلف، منظم السجلات)، في حين يمكن أن يصدر عن أشخاص غيرهم قد يعملون مع المكلف كالمحاسب مثلاً.

ثانياً: يقتصر الفعل المشكل للجريمة الضريبية على مخالفة أحكام قانون الضريبة فقط، في حين إن الفعل يمكن أن يخالف بالإضافة إلى قانون الضريبة الأنظمة الصادرة الضريبة بموجبه<sup>2</sup>.

وعُرفت أيضاً بأنها: عدم أداء المكلف<sup>3</sup> للضريبة الثابتة في ذمته دون أن يقوم بنقل عبئها إلى الغير<sup>4</sup>.

وعُرفت أيضاً بأنها: "كل سبيل يلجأ إليه الممول أو غيره ابتغاء ضياع حق الخزينة في اقتضاء الضريبة منه فيقصد به الإضرار بالدولة، وتبعاً له الإضرار بمصلحة الجماعة، ويستوي أن تكون الغاية التلخص منها كلها أو بعضها".

ويؤخذ على هذا التعريف أنه جاء مطولاً وعادةً من شأن التعريفات الاختصار إذ انه انطوى على مسائل عديدة، يُعدُّ ذكرها زيادة لا ضرورة لها قد يؤدي إلى إضافة عناصر جديدة للجريمة، تؤدي في نهاية الأمر إلى إفلات الكثيرين من العقاب، ومن بينها اقتصر على أنّ الممول يرتكب الجريمة إذا ضاع حق الخزينة في اقتضاء الضريبة المفروضة عليه، أي جرم حالة واحدة وهي الامتناع

<sup>1</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص30.

<sup>2</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص22.

<sup>3</sup> المكلف هو كل شخص يخضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل، راجع المادة(1) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل في فلسطين رقم(8) لسنة2011.

عن دفع الضريبة أو التأخر في أدائها، ثم أن الضرر مفترض ويقع على الدولة، ولا حاجة بنا لذكر التبعية بالنسبة للإضرار بالمجتمع، ناهيك عن أنّ التعريف بحد ذاته مربك، ولا سيما العبارة الأخيرة التي تقول (ويستوي أن تكون الغاية منه التخلص من الضريبة كلها أو بعض منها)، فضلاً عن أن التعريف أشتمل على طرق التهرب الأثمة وغير الأثمة، لأن هناك فرقاً بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف على وفق هذا التعريف لا تشكل جريمة، لأنها لم تطلها يد المشرع بالتجريم لعدم ذكره أي جزاء جنائي<sup>1</sup>.

وقد تمّ تعريفها بأنها: تُخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون، ويمكن أن يتم التهرب<sup>2</sup> من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية، بحيث لا يترتب عليه أي التزام قانوني بعد تقدير الضريبة، وذلك بالامتناع عن دفعها للخزينة العامة.

وعُرفت أيضاً بأنها: امتناع المكلف سواءً كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً عن دفع الضريبة، دون أن يكون له عذر في عدم الانصياع للتضحية التي تطلبها الدولة منه تحقيقاً للمصلحة العامة<sup>3</sup>، وما تم الاستقرار عليه والذي نؤيده، الجريمة الضريبية هي: "هي كل عمل أو امتناع يرتكبه الممول بالمخالفة لأوامر و نواهي المشرع الضريبي مستعملاً إحدى الأفعال المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد التهرب من سداد الضرائب المستحقة عليه كلياً أو جزئياً و يقرر المشرع ارتكابه عقوبة جنائية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص 30-31.

<sup>2</sup> يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي، الذي يحدث عندما يمتنع المكلف عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها بأن يمتنع عن استيراد بعض السلع من الخارج أو شراء أو استهلاك سلعة معينة حتى يتجنب دفع الضرائب التي ستترتب عليه لو قام بالتصرف المطلوب، وقد يطلق عليه في بعض الأحيان بالتهرب المشروع الذي لا يترتب على القيام به مخالفه يعاقب عليها القانون. الشوابكة، سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2015م، ص 129.

<sup>3</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص 23.

<sup>4</sup> صبري، عمر أحمد، التجريم الضريبي (دراسة مقارنة)، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، مركز الدراسات المالية والضريبية، المؤتمر العاشر، من 12-15/9/2005م، ص 5.

## الفرع الثاني: المصلحة المحمية في التجريم الضريبي

كما هو معروف أن الجريمة هي نتاج فعل غير مشروع يمثل اعتداءً أو مساساً بمصلحة معينة من المصالح التي نص القانون على توفير الحماية لها والدفاع عنها، لذلك فإن الدولة تباشر وفي سبيل حماية المصالح التي تسود الجماعة وظيفتها الجزائية، وهي إذ تباشر هذه الحماية تختار الجزاء الأكثر صلاحية والأقرب إلى التعبير عن تقدير الجماعة لأهمية هذه المصالح، فإذا قدرت الدولة أنّ المصلحة تستحق أقصى مراتب الحماية القانونية عبرت عن ذلك بالجزاء الجنائي<sup>1</sup>.

وهذا يعني أنّ المشرع لا يجرم بعض الأفعال عبثاً أو اعتباطاً، إذ لا بد من غاية معينة يسعى إليها من تجريمه لتلك الأفعال، أو بعبارة أخرى إن مصلحة جديرة بالحماية هي التي دفعت به إلى التجريم، سواء كانت مصلحة عامة أم فردية، ومن ثم فإن العلة الغائية من وراء التجريم هي المصلحة<sup>2</sup>.

ولما كانت المصالح القانونية مختلفة من قانون لآخر، فإنه تبعاً لذلك يكون الالتزام الملقى على عاتق المخاطبين بأحكام القانون مختلفاً نتيجة لذلك، عليه فإن الالتزام في قانون العقوبات مختلف عن الالتزام في قانون ضريبة الدخل، فالأول يبين الجرائم، ويحدد عقوباتها كي يضمن أمن وسلامة المجتمع، أي إن سمة الالتزام المقرر في نصوصه تتجلى في مخاطبه أشخاص المجتمع بأن يكونوا أسوياء لا يرتكبون الأفعال التي تضر بالمجتمع لأن ارتكاب مثل هذا النشاط سوف يوقعهم تحت طائلة العقاب، في حين أنّ سمة الالتزام المقرر بموجب نصوص قانون ضريبة الدخل تفرض أمراً موجهاً لكل من له دخل صافٍ خاضع لأحكام القانون، أن يؤدي مبلغ الضريبة المترتبة في ذمته لصالح الخزينة العامة، مع الالتزام بكل ما يرتبه هذا القانون من أحكام والإخلال بهذه الالتزامات يمثل اعتداءً على مصلحة الخزينة العامة، أي اعتداءً على المصلحة الضريبية للدولة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> صبري، التجريم الضريبي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص11.

<sup>2</sup> الكنان، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص33.

<sup>3</sup> نعمة، مروان إبراهيم، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النهرين، كلية الحقوق، 2000م، ص171-170.

إن فطبيعة الالتزام ليس أمراً مشترك بين القوانين فكل قانون له مصالحه التي يسعى إلى حمايتها والتي تقتضي بالضرورة اختلافاً في طبيعة الالتزامات الملقاة على أشخاصه المخاطبين بأحكامه<sup>1</sup>.

لذا فالسؤال الذي يثور هنا ما: هي المصلحة محل الحماية في قانون ضريبة الدخل؟ والتي توحي  
المشرع الضريبي حمايتها من تجريمه للأفعال المخالفة لأحكامه؟

إنّ الإجابة عن هذا السؤال تتضح من خلال استقراء نصوص القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل في فلسطين إذ نجد أنّ المشرع الضريبي فرض مجموعةً من الالتزامات على الخاضعين لأحكامه، وعدّ كل إخلال بهذه الالتزامات اعتداءً على مصلحة الخزينة العامة، أي (اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة)، الذي يشكل مبرراً موجباً للجزاء، لذلك فإن المشرع الضريبي ولغرض حماية المصلحة الضريبية للدولة جرم العديد من الأفعال، إذ جرّم فعل الغش والكذب والتحايل في تقديم الإقرارات الضريبية المقدمة للسلطة المالية سنوياً، ولم يكتفِ بذلك بل ذهب إلى تجريم فعل الامتناع عن تقديمها، وليس هذا فحسب بل مضى إلى أبعد من ذلك، وجرم مجرد التأخير عن الميعاد القانوني لتقديمها<sup>2</sup>.

والواقع أنّه ما دامت هذه المصلحة (المصلحة الضريبية) تمس نمة الفرد المالية لصالح الدولة، فلا بدّ حين ذاك من أن تجد من يحاول التجني عليها، وهنا تأتي نجاعة الحماية الجنائية الموضوعية لضمان هذه المصلحة من خلال النصوص ذات التكاليف الجزائي بحيث أنه متى ما انطبق فعل المكلف أو من ينوب عنه مع هذه النصوص ناقلًا إياها من الوصف التجريدي إلى الواقع المحسوس خضع وقت ذاك للجزاء إعمالاً لحق الدولة في حماية مصالحها القانونية<sup>3</sup>.

وتعدّ الجرائم الضريبية- في الوقت الحاضر- شكلاً من الأشكال بالغة الخطورة للجريمة الاقتصادية، وخطورتها هذه متأتية من خطورة وأهمية المصلحة التي تشكل هذه الجريمة اعتداءً عليها وهي (المصلحة الضريبية)، ذلك لأن الجرائم الأخيرة لا تتعلق بمجني عليه معين، إنّما يكون المجني عليه فيها المجتمع بكافة أفرادها لمساسها بائتمان الدولة المالي، ومن ثم فالعقاب عليها

<sup>1</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص25.

<sup>2</sup> الكنان، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص34.

<sup>3</sup> نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، مرجع سابق، ص170.

يستهدف تحقيق المصلحة العامة<sup>1</sup>، خاصة بعد أن أصبحت الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية، التي تدخل ضمن إطار السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ومن ثم تشكل تلك الجرائم تقويضاً لفاعلية تلك السياسات في تحقيق أغراضها المالية والاقتصادية والاجتماعية<sup>2</sup>.

فمن الناحية المالية يؤدي وقوع الجريمة الضريبية إلى الإضرار بالخزانة العامة بصورة مباشرة، إذ تقل حصيله الضرائب وهذا يؤدي بدوره إلى حصول عجز في الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها إلى العمل على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب الموجودة، وهذا ما يؤدي بدوره إلى زيادة العبء على المكلفين الذين لم يتهربوا من الضرائب، مما يؤدي بدوره إلى الإخلال بقاعدة العدالة في فرض الضريبة<sup>3</sup>.

أما أثر الجريمة الضريبية على المصلحة محل الحماية من الناحية الاقتصادية يتمثل في تعطيل عملية التنمية بوصفها هدفاً أساسياً تسعى إليه الحكومات، فالنقص الذي يطرأ على الحصيله الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، وإلى إضعاف فاعلية الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي بما يخدم أغراض التنمية<sup>4</sup>.

أما من الناحية الاجتماعية فالتهرب الضريبي يحبط في بعض الحالات الغايات الاجتماعية، التي فرضت الضرائب من أجل تحقيقها كإعادة توزيع الدخل بشكل عادل والتقليل من الفوارق الطبقيه في المجتمع، وإضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفرادها، لذلك فإن وقوع الجريمة الضريبية لا يفقد الدولة ما يلزمها من إيرادات فحسب، بل يؤدي إلى عجزها عن تحقيق غايات اجتماعية منشودة<sup>5</sup>.

ففي تقرير نشرته إحدى المواقع الالكترونية عن شبكة العدالة الضريبية (tax justice network)، يوضح مدى خطورة الجرائم الضريبية على المصلحة المالية للدولة من النواحي الاقتصادية

<sup>1</sup> الجندي، حسن، القانون الجنائي الضريبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006/2005م، ص72.

<sup>2</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص54.

<sup>3</sup> بهنام، رمسيس، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1965م، ص84.

<sup>4</sup> الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص57.

<sup>5</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص51.

والاجتماعية بل وحتى السياسية، إذ جاء فيه أنّ عدم دفع الضرائب من قبل الأفراد والشركات في البلدان النامية يكلفها ما يقارب (500) مليار دولار سنوياً، وهذه الخسارة تتجاوز المساعدات المالية التي تحصل عليها هذه الدول من الخارج، الأمر الذي يؤدي إلى عدم قدرة حكومات هذه الدول على القيام بمسؤولياتها من تقديم خدمات وتنمية اقتصادية وتوازن اجتماعي، وهذا ما دفع البعض إلى القول أن انتشار الجرائم الضريبية وعدم نجاح الإدارة الضريبية في الحد منها يؤدي إلى إضعاف هيبة الدولة أمام مواطنيها<sup>1</sup>.

مما تقدم يتضح أنّ الأساس الذي يستند إليه المشرع الضريبي من تجريم الأفعال المخالفة لأحكامه هو حماية المصلحة الضريبية للدولة، وهذا ما يقتضي وجود جزاءات متناسبة مع جسامة تلك الجرائم وخطورتها على المصلحة محل الحماية، خاصة وأنّ المصالح التي يحميها القانون الضريبي تتميز بطابع خاص مما يجعلها تختلف عن المصالح التي يحميها قانون العقوبات، فإذا كانت نصوص قانون العقوبات تقوم على أساس العدالة فنصوص القانون الضريبي تستند إلى فكرة النفعية فضلاً عن تحقيق العدالة فهي تستهدف درء الخطر وجبر الضرر الذي يلحق الخزنة العامة أولاً، وردع مرتكب الجريمة وتقويمه ثانياً<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية:

ثار خلاف بين فقهاء القانون الجنائي في تحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، فهل تعتبر جريمة جنائية، أو ذات طبيعة إدارية، فالجريمة الضريبية لم تكن مستقرة على وضعها بين الجرائم في قانون العقوبات، وكان خلاف دائم حول انتماؤها إلى القانون الجنائي. ومن هنا يختلف الفقه في هذا الصدد إلى اتجاهين رئيسين، أحدهما يقول بالطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية، والآخر ما يزال يضعها ضمن دائرة الجرائم ذات الطبيعة الجنائية، وكلاهما يستند إلى حجج ومبررات تؤيد ما يذهب إليه. لذلك سوف نبين وجهة نظر كلا الفريقين مع مناقشة الحجج التي استندوا إليها ومن ثم نطرح الرأي الراجح<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عطا، محمد حامد محمد، التهريب الضريبي وقضاء النقص، دار الطباعة الحر، الإسكندرية، 2009م، ص105.

<sup>2</sup> الكنان، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص35.

<sup>3</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص32.

## الفرع الاول: الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية:

ظهر في نهاية القرن الثامن تجاه في الفقه الجنائي الألماني، يذهب إلى القول أن هناك جرائم لا تُعدُّ من طبيعة جنائية بالمعنى الوارد في قانون العقوبات ومنها الجريمة الضريبية، إذ سلخ هذا الفقه الجريمة الضريبية من نطاق الجرائم الجنائية واكتفى بإلحاقها في القانون الإداري. وقد استند أنصار هذا الرأي إلى الحجج الآتية<sup>1</sup>:-

أولاً: إن النصوص العقابية الواردة في قانون ضريبة الدخل تختلف من حيث الغرض عن النصوص الواردة في قانون العقوبات، فقانون العقوبات يهدف إلى حماية الجماعة، فيعاقب على من يعتدي على جسم الإنسان أو شرفه أو ماله، والمجرم في نظره هو من يخالف القاعدة الأخلاقية التي تتضمن احترام شخص الغير وأمواله، لذلك فالجزاء الجنائي يُعد بمثابة رد فعل عادل للجميع ضد مخالفة الواجب الأخلاقي، لذلك يجب أن ينطوي الجزاء على ألم يلحق المكلف نظراً لمخالفته للقانون حتى يتحقق به ردع الجاني وزجر الغير.

أما القانون الضريبي فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل دين الضريبة في ميعاد معين، وهو ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والمكلف ومخالفته في الواقع لا تعدو أن تكون مخالفة لأوامر هذه الإدارة، أي لقرارات ذات طبيعة إدارية مما يفترض أن يكون العقاب على مخالفة هذه الأوامر في يد السلطة الإدارية نفسها<sup>2</sup>، وطالما أن القاعدة القانونية الضريبية تختلف من حيث الهدف عن القاعدة القانونية الواردة في قانون العقوبات- إذ تهدف الأولى- وكما تقدم للوصول إلى أقصر الطرق وأنجحها للحصول على الضريبة وإيرادها للخزينة العامة، لذلك فإن الجريمة الضريبية لا تدخل في دائرة الجرائم الطبيعية إنما هي جرائم تنظيمية مصطنعة من خلق المشرع.

ثانياً: إن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين الدولة والأشخاص كالعلاقة التي ينشئها القانون الضريبي، تختلف تماماً عن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين المواطنين، فهذه الأخيرة تقوم على مبادئ مهمة كالمساواة القانونية، وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنية والخلقية وأحوال

<sup>1</sup> الكناي، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص26.

<sup>2</sup> حسين، محمد حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص بها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25) لعام 1964، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004م، ص62.

الغير، أما العلاقة الأولى فتقوم على عنصر القهر، واستناداً لذلك فإنه على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية أن تخضع للقانون وان تبتعد عن مخالفة أحكامها، ولما كانت القوانين الضريبية تنشئ تلك العلاقة التي تقوم على عنصر القهر فإن قيمتها القانونية تختلف عن قيمة تلك النصوص المطبقة في المجالات الأخرى التي تنظم العلاقات بين المواطنين، ومن ثم فلا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجريمة الجنائية<sup>1</sup>، وقد انتهى هذا الرأي إلى أنّ القوانين الضريبية لا تتمتع بالقيمة القانونية نفسها، التي تتمتع بها النصوص الجزائية، ومن ثم فإن الجريمة الضريبية لا تُعد جريمة جنائية<sup>2</sup>.

وتعرض هذا الاتجاه إلى انتقادات شديدة، يمكن أن تدحض الحجج التي أُستند إليها أنصار هذا الرأي، إذ أنّ اعتبار الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية يتكون منها ومن غيرها قانون العقوبات الإداري تعتمد على أساس تاريخي محض، ذلك لأن القانون الروماني كان ينيط الفصل في المنازعات الإدارية إلى السلطات الإدارية، وبقي الأمر كذلك حتى قيام الثورة الفرنسية إذ أدمجت الجزاءات الإدارية في قانون العقوبات، وتأسيساً على ذلك ذهب الفقه إلى القول أن هذه الحجة التاريخية لا تكفي مطلقاً لتأسيس نظرية قانون العقوبات الإداري، لأن الأنظمة القانونية في تطور مستمر، ويتوقف تحديد طبيعة الجريمة على النظام الذي يأخذ به القانون الوضعي لا على السوابق التاريخية، ولهذا فإنه ومنذ أن أدمجت الجرائم الإدارية في قانون العقوبات تحت اسم المخالفات فقدت طبيعتها الأصلية لتصبح ذات طبيعة جنائية<sup>3</sup>.

فضلاً على أنّ القول بأن قانون العقوبات الإداري يحمي مصلحة إدارية فحسب، سيؤدي في النهاية إلى تقسيم قانون العقوبات إلى أقسام متعددة بالنظر إلى المصلحة التي يحميها كل نص من نصوصه، مما يؤدي في النهاية إلى القضاء على كيان قانون العقوبات، أما القول بأن الجريمة الضريبية هي من خلق المشرع ولا تتعارض مع القيم السائدة في المجتمع -القواعد الأخلاقية للمجتمع- فهو أمر محل نظر، فالمشرع عندما يعتمد إلى أن يطول بالتجريم بعض الأفعال التي قد

<sup>1</sup> حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص بها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لعام 1964، مرجع سابق، ص 65.

<sup>2</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص 40.

<sup>3</sup> الدليمي، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 66.

تكون غير متعارضة مع القيم الأخلاقية في لحظة التشريع، إلا أنَّ المشرع بتجريمه هذا إنَّما يهدف إلى حماية مصلحة اجتماعية معينة، إذا توطدت أهمية تلك المصالح في أذهان الأفراد، ومن ثم فإنَّ هذا التوطيد سيؤدي بالضرورة إلى تغيير الشعور العام، الأمر الذي يستدل منه أنَّ هذا الشعور ليس ثابتاً ومستقراً بل يتغير في المجتمع الواحد نحو الوقائع والأحداث والظواهر المختلفة من وقت لآخر<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الجريمة الضريبية ذات طبيعة جنائية .

ذهب جانب آخر من الفقه إلى عدّ الجريمة الضريبية جريمة جنائية (عادية)، وعليه فإنَّ قانون العقوبات العام هو الذي ينطبق عليها، وقد استند أصحاب هذا الرأي إلى الحجج الآتية:

أولاً: إنَّ الهدف الذي توخاه المشرع من تجريمه لمخالفة المكلف لالتزاماته الضريبية، هو نفس الغرض الذي توخاه المشرع العادي من تجريمه لسلوك المجرم في قانون العقوبات، وهو حماية المصلحة العامة، وما دام قانون العقوبات يسعى إلى الهدف نفسه، الذي يسعى إليه قانون الضريبة فليس هناك ما يحول دون تشبيه الأول بالثاني<sup>2</sup>، وفي محاولة من أنصار هذا الرأي إلى تفحص أركان الجريمة العامة، وبيان مدى انطباقها على الجريمة الضريبية واتساقها معها، يذهب المؤيدون لهذا الاتجاه إلى أنَّ للجريمة الضريبية أركاناً هي ذات الأركان العامة التي تقوم عليها الجريمة العادية، ولا يوجد بينهما فرق يذكر، ففيما يخص الركن الشرعي في قانون العقوبات، فهو القاعدة التي تقتضي بانطباق السلوك على نص أو قاعدة قانونية (عقابية) تجرمه، ولا يقتصر توافر هذا الركن على الجريمة العادية بل إنَّ الجريمة الضريبية تستلزم توافرها أيضاً، ويستطرد المؤيدون لهذا الاتجاه بالتدليل على صحته بتفحص أركان الجريمة الأخرى لمعرفة مدى اتساقها مع الجريمة الضريبية، فيقررون أنَّ الركن المادي عبارة عن نشاط يباشره الجاني ايجابياً كان أم سلبياً لتحقيق نتيجة يبتغيها من وراء ذلك النشاط، وفي الجريمة الضريبية يقوم ذلك الركن على العناصر ذاتها التي يقوم عليها في الجرائم الأخرى، وكما يمكن أن يقع تماماً يمكن أن يقف عند حد الشرع،

<sup>1</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص40.

<sup>2</sup> سرور، احمد فتحي، الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990م، ص41.

ويمكن أن يرتكبها شخص بمفرده أو يساهم معه آخرون بإحدى طرق المساهمة المشار إليها في قانون العقوبات<sup>1</sup>.

ويقتضي الركن المعنوي- ركن المسؤولية- وجود شخص يصلح أن يسند إليه ارتكاب الجريمة ويتوفر لديه إرادة آثمة بصورة العمد(القصد الجنائي)، أو الإهمال(الخطأ غير العمدي)، وهذا أيضاً متوافر في الجريمة الضريبية حينما يتعمد المكلف التأخر في تقديم الإقرار أو التزوير أو الاحتيال للامتناع عن دفع الضريبة<sup>2</sup>.

ثانياً: تتضمن الجريمة الضريبية اعتداءً على حق مالي للدولة فهي تشبه من هذه الوجهه جرائم الأموال كالسرقة والخيانة والاختلاس، الأمر الذي لا تستقيم معه معاملة الجريمة الضريبية بطريقة أخف من معاملة الجريمة العادية، فقد يستخدم المكلف أساليب الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة، وبذلك تتوافر في فعله أركان جريمة النصب جميعاً، خاصة وأن مرتكب الجريمة الضريبية لا يهدف إلى المساس بالإدارة العامة للدولة بقدر ما يحاول أن يتجنب المساس بثروته وإيراداته شأنه في ذلك شأن مرتكب إحدى جرائم الأموال، الأمر الذي يقتضي مساواته بالمجرم العادي من حيث العقاب<sup>3</sup>، ولم يسلم هذا الاتجاه من الانتقاد، إذ ذهب جانب من الفقه إلى انتقاد الفكرة، التي تذهب إلى أن الجريمة الضريبية يجب إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات، فكما هو معلوم أن القانون الضريبي شُرِع لتحقيق أهداف معينة، وأسمى تلك الأهداف ما يفرضه على الأفراد من مساهمه في الإيرادات العامة للدولة والقيام بالواجبات التي من شأنها تحقيق ذلك الهدف، وهدف المساهمة هذا يفترض ما ينشئه القانون الضريبي من علاقة ضريبية بين الدولة والأفراد، وتحقيقه يحتاج إلى أن يتمتع القانون الضريبي ببعض الاستقلال في الشق المنظم للتعريم الضريبي، وما يؤكد هذا الاستقلال هو انفراد العقوبات الضريبية بأحكام خاصة تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني، وهذه الطبيعة المزدوجة للعقوبة اقتضتها ذاتية وخصوصية التشريع

<sup>1</sup> المرصفاوي، التعريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص50-49.

<sup>2</sup> عطا، محمد حامد محمد، التهرب الضريبي وقضاء النقص، دار الطباعة الحر، الإسكندرية، 2009م، ص105.

<sup>3</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص44.45.

الضريبي، لذلك انتهى هذا الرأي إلى أنّ الجريمة الضريبية يجب أن تنفرد بأحكام خاصة تختلف عن تلك التي تخضع لها الجريمة العادية<sup>1</sup>.

أما بصدد الحجة الثانية التي ساقها أنصار هذا الاتجاه، فيخلص في أنّ العنصر المادي في جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات يختلف عنه في الجريمة الضريبية، ففي الأولى يبرز الاعتداء على الملكية الفردية، أما في الثانية فهو اعتداء على حق الخزانة العامة والتأثير على حصيلتها من الأموال<sup>2</sup>.

ويذهب الرأي الراجح في الفقه إلى عدّ الجريمة الضريبية من الجرائم ذات الطبيعة الاقتصادية لأنها تحمي مصلحة اقتصادية، وكما هو معروف بأن الجرائم الاقتصادية، هي الجرائم التي تقع اعتداءً على التوجه الاقتصادي للدولة، ومن ثم نكون أمام جريمة اقتصادية متى ما كان المشرع يهدف بالتجريم أساساً حماية السياسة الاقتصادية العامة التي تنتهجها الدولة، ومن ثم فإن مجال الجرائم الاقتصادية يتسع ليشمل الجرائم، التي تقع اعتداءً على أي جانب من جوانب السياسة الاقتصادية للدولة في مظهرها العام، ويعد من قبيل تلك الجرائم، الجرائم المالية ومنها جرائم النقد، والجرائم الضريبية والجمركية، والجرائم البنكية وغيرها، وبما أنّ الضريبة تهدف أساساً إلى تحقيق موارد مالية للخزانة العامة للدولة، ونظراً لأن تلك الموارد إحدى أهم الوسائل التي تحقق النجاح للسياسة الاقتصادية للدولة، ومن ثم فهي تهدف إلى تحقيق مصلحة اقتصادية للمجتمع، وكل اعتداء على تلك المصلحة يكون جريمة اقتصادية<sup>3</sup>.

خلاصة الرأي الأخير هي أنّ الجريمة الضريبية تكون فرعاً من فروع قانون العقوبات الاقتصادي تسري عليه أحكامه الخاصة، وقد تستقل بدورها بأحكام معينة وفيما عدا ذلك تسري عليها الأحكام الواردة في قانون العقوبات طبقاً للقواعد العامة<sup>4</sup>.

إنّ الجرائم الضريبية ليست جرائم طبيعية إنّما هي جرائم قانونية صرفة، جرمتها التشريعات الضريبية لمساسها بالمصلحة الضريبية للدولة، لذلك فهي ذات طبيعة خاصة مستمدة من طبيعة

<sup>1</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص30-31

<sup>2</sup> حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص، مرجع سابق، ص67.

<sup>3</sup> روسان، إيهاب، خصائص الجريمة الاقتصادية، دفاثر السياسة والقانون، الجزائر، مجلد25، عدد2، 2012م، ص73-74.

<sup>4</sup> الشرع، طالب نور، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص50

القانون الضريبي من جهة، ومن طبيعة المصلحة موضوع الحماية من جهة أخرى، وعليه فإنه ليس بالضرورة أن تخضع الجرائم الضريبية لذات الأحكام التي تخضع لها نظيراتها من الجرائم الواردة في قانون العقوبات<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: أركان الجريمة الضريبية:

الجريمة الضريبية كغيرها من الجرائم يجب أن يتوفر بها أركان معينة، فالجريمة تتكون بصورة عامة من ركنين مادي (موضوعي) ومعنوي (نفسى)، وهذا ما تقوم عليه أي جريمة، ولكن اتجه فريق من الفقه إلى إضافة ركن ثالث للجريمة وهو الركن الشرعي<sup>2</sup>، وقد أورد الحلبي في كتابه أن هذه الجرائم تتكون من ركنين اثنين هما: الركن المادي، والركن المعنوي<sup>3</sup>، في حين ذهب جانب آخر من الفقه، وهو الرأي الراجح إلى أن الجرائم الضريبية لا تقوم لها قائمة ما لم تكن هناك ضريبة مفروضة أصلاً أي (عبئاً أو التزاماً ضريبياً)، ومن ثم فإن هذه الجريمة لا تقع بمجرد توافر ركن مادي يتمثل بنشاط ايجابي أو سلبي يهدر به الجاني مصلحة الضريبة أو يعرضها للخطر، وركن معنوي أو ما يصح التعبير عنه بالإرادة الاثمة وهو عبارة عن علاقة بين نفسية الجاني وماديات الجريمة<sup>4</sup>.

وبناءً على ما تقدم، فالجريمة الضريبية تقوم على ركنين رئيسيين هما الركن المادي والركن المعنوي، وقد أشار المشرع الفلسطيني إلى الأفعال التي تقع من المكلف وتشكل جريمة ضريبية في المادة (37) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني النافذ رقم (8) لسنة (2011م) بوصفها الأكثر وضوحاً وشمولاً لمعنى الجريمة الضريبية.

لذا فإننا سنقسم هذا المبحث الى مطلبين؛ نتناول الأركان العامة للجريمة الضريبية في (المطلب الأول)، وصور هذه الأركان من القانون الضريبي الفلسطيني في (المطلب الثاني).

<sup>1</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص24.

<sup>2</sup> الحلبي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص102.

<sup>3</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص55.

<sup>4</sup> الكنائي، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص36.

## المطلب الأول: الأركان العامة للجريمة الضريبية

في هذه الجزئية سيتم التطرق إلى الأركان التي لا تكون هناك جريمة من دون توفرها.

### الفرع الأول: الركن المادي

الركن المادي للجريمة هو (سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون أو الامتناع عن فعل أمر به القانون)<sup>1</sup>، إذ يمثل الركن المادي الوجه الظاهر للجريمة، وبه يتحقق اعتداء الفاعل على المصلحة التي يحميها القانون، وإذا انعدم الركن المادي فلا جريمة ولا عقاب. فالركن المادي هو الذي ينقل الجريمة من عالم الأفكار إلى عالم الوجود المادي لقيام الجاني بممارسة نشاط ايجابي أو سلبي يهدد به مصلحة المجتمع ويعرضها للخطر<sup>2</sup>، وبتحليل الركن المادي يتضح لنا أنه يقوم على ثلاثة عناصر هي:

### أولاً: السلوك الإجرامي

"إن الفعل أو الامتناع الذي يبرز الجريمة إلى حيز الوجود"<sup>3</sup> هو الذي يشكل السلوك الإنساني الإرادي المحظور والمجرم، وأنه لا بدّ من أن يصدر هذا السلوك من الفاعل سلباً أو ايجاباً، لأن هذا الفعل هو المظهر الخارجي المادي للنشاط المحظور للجريمة، وتوافره شرط لازم في جميع صور الجريمة<sup>4</sup>. فالنشاط الايجابي مثل الحركة أو مجموع الحركات العضوية الإرادية التي من شأنها إحداث تغير بالعالم الخارجي مثل فعل الاعتداء على الحياة، أما النشاط السلبي فيتمثل في فعل الامتناع، وتتحقق الجريمة بالامتناع إذا توفر بها ثلاثة عناصر وهي:

الأول: وهو ضرورة الإحجام عن إتيان فعل إيجابي معين مثل جريمة الامتناع عن إخبار السلطة العامة بالجناية المخلة بأمن الدولة

<sup>1</sup> المادة (28) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل.

<sup>2</sup> الحديثي، فخري، شرح قانون العقوبات القسم العام، العاتك، بغداد، 2010م، ص77.

<sup>3</sup> الحلبي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص136.

<sup>4</sup> الحلبي، المرجع أعلاه، ص136.

الثاني: وهو ضرورة أن يكون الامتناع من شأنه الإخلال بواجب قانوني كالالتزام المفروض على كل من الزوجين برعاية الآخر أو إلزام الوالدين أو الأولياء برعاية أطفالهم

الثالث: وهو ضرورة توفر الصفة الإرادية للامتناع أي أن تكون الإرادة مصدر الامتناع، وأن تتوفر صلة السببية بين الإرادة والسلوك السلبي الذي اتخذته الممتنع<sup>1</sup>.

أما فيما يتعلق بالجريمة الضريبية، فالركن المادي فيها يتمثل في الاعتداء على مصلحة ضريبية، ويقع هذا الاعتداء بمخالفة الالتزام الضريبي، الذي يفرضه القانون على المكلف بمقتضى العلاقة التي تقوم بينه وبين الدولة، فالجريمة الضريبية تفترض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف) والدولة (شخصاً معنوياً)، إذ يكون المكلف هو الطرف السلبي لهذه العلاقة وعندئذ يقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عن القيام بعمل وبمخالفة هذه الالتزامات تقع الجريمة الضريبية<sup>2</sup>.

ومن صور السلوك الاجرامي في الجريمة الضريبية:

1. الإخلال بواجب الإقرار (تقرير الدخل): يعرف الإقرار الضريبي بأنه بيان مالي يقر فيه المكلف بأمواله المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع للضريبة، ويُعدُّ إقرار المكلف هو الطريقة المألوفة التي تتبعها معظم الدول الحديثة لتحديد الوعاء في القوانين الضريبية، وهي طريقة أقرب للعدالة وأكثر إيراداً للدولة، وإن كانت تثير شكوى المكلفين وتذمرهم بسبب اطلاع الدوائر المالية على ما لديهم من دفاتر ومستندات وعلى خفايا نشاطهم<sup>3</sup>.

2. عدم إمساك الدفاتر والسجلات وإتلاف الأوراق الضريبية: ألزمت التشريعات الضريبية فئات معينة من المكلفين تنظيم أعمالها بالاعتماد على دفاتر وسجلات محددة، وتُعرف الدفاتر على أنها أوراق مجتمعة ومرقمة وموثقة يقيد فيها الخاضع للضريبة البيانات التي يحددها

<sup>1</sup> المجالي، نظام توفيق، شرح قانون العقوبات القسم العام دراسة تحليلية في النظرية العامة للجريمة والمسؤولية الجزائية، الطبعة الخامسة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015م، ص255-257.

<sup>2</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص55.

<sup>3</sup> جاسم، سهام محمد، العلاقة بين المكلف والإدارة وتأثيرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد(19)، 2011م، ص13.

القانون، ولما كان إمساك الدفاتر يدور مع مقتضيات النشاط الذي يباشره المكلف وظروف هذا النشاط، وهي بالضرورة تختلف من مكلف إلى آخر، لذلك فليس من الحكمة إلزام المكلف مقدماً بإمساك عدد معين من الدفاتر، قد لا يكون كافياً في بعض الأحيان، وقد تستوجبه ظروف النشاط في أحيان أخرى، لذلك أجاز المشرع بجانب الدفاتر التي يتعين على التجار الإمساك بها، الإمساك بسجلات تقتضيها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة كل مكلف<sup>1</sup>. وسيتم توضيحها وغيرها من صور السلوك الإجرامي عند الحديث عن صور الجرائم الضريبية.

### ثانياً: النتيجة الجرمية

النتيجة هي العنصر الثاني من عناصر الركن المادي بعد السلوك، ويقصد بها الأثر المترتب على السلوك الإجرامي، وهو ما يحدث في العالم من تغيير، ولكن التغيير الذي يعتد به المشرع هو النتيجة وليس غير ذلك<sup>2</sup>، وهذا يعني أن للنتيجة الجرمية مدلولين: احدهما مادي، وهو التغيير الناتج عن السلوك الإجرامي في العالم الخارجي، والأخر قانوني، وهو العدوان الذي ينال من مصلحة أو حق يحميه القانون، ويترتب على ذلك أن كل جريمة لها نتيجة بمفهومها القانوني، ولكن ليس كل جريمة يترتب عليها نتيجة بمفهومها المادي، وهذا يقود بالضرورة إلى التفرقة بين الجرائم المادية، وهي التي تتحقق فيها النتيجة بمفهومها المادي، وبين الجرائم الشكلية، وهي التي لا يترتب على ارتكابها أثر خارجي وتسمى أيضاً بجرائم السلوك البحت، إذ يقتصر المشرع على تجريم مجرد ارتكاب السلوك، وتبدو أهمية التمييز بين الجرائم الشكلية والمادية من عدة وجوه أهمها: أنَّ الشرع غير متصور إلا في الجرائم المادية، ذلك لأن الشرع يتحقق بتخلف النتيجة لسبب لا دخل لأرادة الجاني فيه، فهو إذن يفترض جريمة ذات نتيجة مادية، كذلك لا يثور البحث في العلاقة السببية إلا

<sup>1</sup> طنطاوي، إبراهيم، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، 2006م، ص150-151.

<sup>2</sup> الهيبي، محروس نصار، النتيجة الجرمية في قانون العقوبات، الطبعة الأولى، مكتبة السنهوري، بغداد، ص29-30.

بصد الجرائم المادية، فهذه العلاقة تقتض نتيجة متميزة عن النشاط الإجرامي تربط بينهما، وهذا غير متصور في الجرائم الشكلية أيضاً<sup>1</sup>.

ويتجه الفقه إلى تقسيم الجرائم بالنظر إلى المفهوم القانوني للنتيجة إلى: جرائم ضرر وجرائم خطر، فالأولى يؤدي ارتكاب السلوك الإجرامي فيها إلى الاعتداء الفعلي على الحق محل الحماية القانونية، أما الثانية فأثر السلوك الإجرامي يمتاز بكونه يمثل اعتداءً محتملاً على الحق الذي يحميه القانون أي تعريضه للخطر، وهذا التقسيم يقابل التقسيم السابق فجرائم الضرر بدلاً من الجرائم المادية، وجرائم الخطر بدلاً من الجرائم الشكلية<sup>2</sup>.

أما في نطاق الجريمة الضريبية محل البحث، فالنتيجة الجرمية هي الأثر المترتب على السلوك الإجرامي الذي ينال من المصلحة الضريبية للدولة، وقد اختلف الرأي حول ما إذا كانت النتيجة تُعدُّ عنصراً في الركن المادي للجريمة الضريبية أم لا، إذ ذهب جانب من الفقه إلى أنّ الجريمة الضريبية ونظراً لطبيعتها الخاصة، يقوم الركن المادي فيها على السلوك وحده دون الحاجة إلى تحقق النتيجة الجرمية ورابطة السببية، نظراً لأن غالبية الجرائم الضريبية هي من الجرائم غير محددة النتائج، ويؤيد ذلك بأن أغلب الجرائم الضريبية ليست من جرائم الضرر إنما من جرائم الخطر، لأنها غالباً ما ترتكب بسلوك سلبي، كالامتناع عن تقديم الإقرارات والامتناع عن إمساك الدفاتر والسجلات التي يتطلبها القانون<sup>3</sup>، في حين ذهب جانب آخر من الفقه إلى القول بأن معظم الجرائم الضريبية ترتكب بعمل ايجابي مثل جريمة الاحتيال الضريبي التي تقع بوسائل احتيالية، كتقديم المكلف للإقرارات الضريبية المخالفة للحقيقة، وأتلاف المستندات وإخفاؤها ولذلك فهي وفقاً لهذا الرأي من جرائم السلوك والنتيجة<sup>4</sup>.

وقد تعرض الرأي الأخير لانتقادات عديدة أهمها: أنّ الرأي الأخير يخلط بين السلوك الإجرامي والنتيجة الضارة، فالنتيجة بمفهومها المادي قد تحدث نتيجة لسلوك سلبي أو ايجابي فكما يحدث

<sup>1</sup> الخلف، علي حسين. والشاوي، سلطان عبد القادر، المبادئ العامة في قانون العقوبات، المكتبة القانونية، بغداد، ص140.

<sup>2</sup> الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص191.

<sup>3</sup> الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006/2005م، ص129.

<sup>4</sup> طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص79.

القتل بإطلاق النار، يحدث بامتناع الأم عن أرضاع طفلها، والذي يهنا في نطاق البحث معرفة فيما إذا كانت النتيجة بمفهومها المادي تعد عنصراً في الركن المادي للجريمة الضريبية أم لا<sup>1</sup>. لذلك يذهب الرأي الراجح إلى أن النتيجة الجرمية في أغلب صور الجريمة الضريبية هي ذات مدلول قانوني، فهذه الجرائم تصنف ضمن جرائم الخطر، التي قد يحصل فيها ضرر وقد لا يحصل، كالامتناع عن تقديم الإقرارات وإمساك الدفاتر والسجلات، فالمكلف قد ينجح في التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية وعندها تقع الجريمة كاملة، أو لا ينجح وينكشف أمره وبذلك يكون قد الحق ضرراً بالخزانة العامة، يتمثل بمجرد التهديد بحصول ضرر إذ تتحقق المسؤولية كاملة بمجرد وقوع السلوك الإجرامي دون أن تثور فكرة معاقبته على الشرع، لأن الشرع غير متصور في الجرائم الشكلية<sup>2</sup>.

ويستثنى من ذلك جريمة الاحتيال الضريبي، إذ لا يقوم ركنها المادي ما لم يقع تخلص كلي أو جزئي من الضريبة كنتيجة مترتبة على الاحتيال، وبعبير آخر، إن الاحتيال المستعمل من قبل الجاني يجب أن يكون سبباً أو مقدمة لوقوع نتيجة متمثلة بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، إذ لا محل لتجريم الاحتيال ما لم يتولد عنه ضرر الإفلات من الضريبة، ولتأكيد هذا الرأي يجب العودة إلى جريمة الاحتيال في قانون العقوبات العام، وبهذه العودة نلاحظ أن الجريمة لا تصبح تامة إلا بتسلم المال أو نقل حيازته إلى الجاني أو إلى غيره، فهذا التسليم هو النتيجة التي تطلبها القانون لإكمال الجريمة<sup>3</sup>، وهذا القول يمكن تطبيقه على جريمة الاحتيال الضريبي<sup>4</sup>. واستناداً إلى ما تقدم فالجريمة لا تقع تامة إلا إذا ثبت أن الضريبة كلها أو بعضها لم تدفع، وكان ذلك راجعاً إلى الاحتيال المرتكب من قبل المكلف، أما إذا قدرت الضريبة تقديراً صحيحاً على الرغم

<sup>1</sup> طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص 79.

<sup>2</sup> جمعة، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، مرجع سابق، ص 112.

<sup>3</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص 91.

<sup>4</sup> عند مقارنة جريمة الاحتيال الواردة في قانون العقوبات مع جريمة الاحتيال الضريبي نجد إن الفرق بينهما هو إن المال في الأولى كان في حوزة المجني عليه فانتقل إلى حوزة الجاني بتأثير الطرق الاحتمالية، بينما في الثانية نجد إن المال أصلاً في حيازة الجاني، إلا أنه كان بالإمكان إن ينتقل إلى حوزة المجني عليه لو إن الجاني لم يستخدم الطرق الاحتمالية، وهذا هو مظهر من مظاهر خصوصية الاحتيال الضريبي، الكفائي، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 64.

من استعمال المكلف للطرق الاحتمالية، فالجريمة هنا تقف عند حد الشروع، كما لو قدم المكلف تقريراً يحتوي على بيانات غير صحيحة عن حجم مدخولاته، معزراً بدفاتر تحتوي على قيود صورية، وعلى الرغم من ذلك فالضريبة تقدر تقديراً صحيحاً ثم يؤديها المكلف وفقاً لهذا التقدير فالجريمة هنا توصف بأنها شروعا في الاحتيال، إلا أنها يعاقب عليها بوصفها جريمة تزوير ضريبي تامة تخضع لأحكام المادة(37)من قانون ضريبة الدخل<sup>1</sup>.

### ثالثاً: العلاقة السببية:

تُعدُّ رابطة السببية العنصر الثالث من عناصر الركن المادي للجريمة، وهي الصلة التي تربط بين الفعل والنتيجة فهي تعبر عن وحدة الركن المادي وذلك بجمعها بين واقعتين ماديتين هما الفعل والنتيجة<sup>2</sup>، وتوافر الرابطة السببية، يُعدُّ شرطاً لازماً لمسائلة الجاني عن جريمته، مما يترتب عليه أنه لو ثبت انتفاء العلاقة بين السلوك والنتيجة فإن مرتكب السلوك لا يسأل إلا عن شروع في الجريمة إذا كانت الجريمة عمدية (مقصودة)، أما إذا كانت غير عمدية فلا يسأل إطلاقاً لأن الشروع غير متصور في الجرائم غير العمدية<sup>3</sup>.

أما في نطاق الجرائم الضريبية فلا مجال لبحث العلاقة السببية، إذا كانت الجريمة الضريبية من الجرائم الشكلية، كالامتناع عن تقديم الإقرار أو الامتناع عن إمساك الدفاتر والسجلات، فالركن المادي في مثل هذه الجرائم، يقوم بمجرد إثبات السلوك الإجرامي المعاقب عليه قانوناً، وهو الامتناع عن تنفيذ ما أمر به القانون دون انتظار تحقق نتيجة معينة، أما إذا كانت الجريمة من الجرائم المادية أي ذات السلوك والنتيجة مثل جريمة الاحتيال الضريبي، ففي هذه الجريمة يلزم لقيام الركن المادي فيها توافر رابطة السببية بين سلوك الجاني(المتمثل بالاحتيال)، وبين النتيجة الجرمية (التخلص من أداء الضريبة)<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص93.

<sup>2</sup> الهيئي، النتيجة الجرمية في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص33

<sup>3</sup> الخلف، والشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص141.

<sup>4</sup> الفقي، عماد، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 2014م، ص54.

## الفرع الثاني: الركن المعنوي

في الوقت الذي يضم الركن المادي للجريمة عناصرها المادية(مادياتها)، ونعني به جسدها الظاهر للعيان، فإن الركن المعنوي يضم عناصرها النفسية، وهذا ما دفع جانب من الفقه إلى القول (إذا كان الركن المادي جسد الجريمة فإن الركن المعنوي هو روحها)<sup>1</sup>.

يوجد الركن المعنوي متى وجدت الإرادة وينتفي بانتفائها، إلا أنّ هذه الإرادة تختلف من حالة إلى أخرى، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى مدى سيطرة الإرادة على ماديات الجريمة، فالإرادة كقاعدة عامة يجب أن تتجه إلى السلوك الإجرامي الذي يقوم به الفاعل(إرادة السلوك)، والى النتيجة الجرمية (إرادة النتيجة)، وهذا الاتجاه يختلف قوةً وضعفًا باختلاف الحالات، فإذا ما سيطرت الإرادة على السلوك والنتيجة كانت المسؤولية عن النتيجة التي حدثت مسؤولية عمدية، أما إذا سيطرت على السلوك دون النتيجة، فالمسؤولية تقوم على أساس الخطأ غير العمدي<sup>2</sup>.

ويشترط لقيام الجريمة الضريبية أن يتوفر إلى جانب ركنها المادي، ركنٌ معنوي، وهو ما يسمى بالقصد الجنائي الذي عرفه القانون أنّه " تجاه الإرادة الآثمة للفاعل إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة عن نية جرمية مبيتة، أي توفر الرغبة لدى الجاني بإحداث النتيجة المحرمة المترتبة على عمله عن علم تام وعمد وإصرار"<sup>3</sup>، وطالما أصبح وصف الركن المعنوي بالمسؤولية الجنائية بأنها شخصية فلا يمكن أن يسأل جنائيّ إلا من باشر بسلوكه وإرادته النشاط الإجرامي وفق العناصر التي حددها نص التجريم، رغم أنّ هناك من يقر بخروج المشرع عن هذه القاعدة من خلال إقراره بالمسؤولية عن الغير<sup>4</sup>.

ويقسم القصد الجنائي إلى قصد عام وقصد خاص، ويتمثل الأول بانصراف إرادة الفاعل إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة بغية تحقيق النتيجة الجرمية مع علمه بالعناصر كافة التي يشترطها

<sup>1</sup> الهيتي، النتيجة الجرمية في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص18.

<sup>2</sup> شويش، ماهر عبد، الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الحكمة للطباعة، بغداد، 1990م، ص298-299.

<sup>3</sup> الحلبي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص188.

<sup>4</sup> الجميلي، عبد الستار حمد، العود في الجرائم الضريبية، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، 2010م، ص129.

القانون لقيام الجريمة<sup>1</sup>، والجرائم جميعاً تستلزم توفر القصد العام وبه يكتفي في أغلبها، إلا أنه في بعض الجرائم قد يتطلب المشرع توافر قصد خاص يسعى إليه الجاني من ارتكابه للجريمة، لذلك فالسؤال الذي يثار هنا هل تقع الجريمة الضريبية بمجرد توفر القصد العام، أو يشترط لقيامها قصدًا جنائيًا خاصًا؟

للإجابة عن هذا التساؤل المطروح، لا بدّ لنا من التطرق إلى كل من القصد العام والخاص في إطار الجريمة الضريبية مع بيان الاتجاهات الفقهية الخاصة بهذه المسألة ومن ثم طرح وجهة النظر الراجحة.

### أولاً: القصد العام.

قوام هذا القصد أن يكون الفاعل عالماً بأن أفعاله تشكل مخالفة لنصوص القوانين<sup>2</sup> الضريبية، وعلى الرغم من ذلك تكون إرادته متجة إلى اقتراف تلك الأفعال المشار إليها في المواد (37) من قانون ضريبة الدخل، وعليه فعناصر القصد العام هي العلم والإرادة، وفيما يأتي بيان هذه العناصر:

#### 1- العلم.

هو أحد عناصر الركن المعنوي في الجريمة، وهو حالة نفسية تقوم في ذهن الجاني جوهرها الوعي بحقيقة الشيء، الذي تتجه إرادته إلى ارتكابه، ولكي يتوافر العلم يجب أن يحاط الجاني علماً بالعناصر الأساسية اللازمة لقيام الركن المادي للجريمة، وقد تعلق الأمر بالجريمة الضريبية، يجب توافر العلم لدى مرتكب الجريمة بخطورة سلوكه، أي أن يكون من شأن سلوكه المساس بالمصلحة الضريبية للدولة التي يحميها القانون<sup>3</sup>.

فإذا افتقد مرتكب السلوك هذا العلم لجهل أو غلط بأحد تلك العناصر، انتفى لديه القصد الجنائي وتنتفي المسؤولية تبعاً له، بالإضافة إلى علم المكلف أنّ هذا السلوك قد جرمه القانون، وهذا العلم هو علم مفترض، وفي إطار الجريمة الضريبية، فالأصل هو تسليم الطرفين بحقوق كل منهما

<sup>1</sup> السعدي، واثبة، قانون العقوبات القسم الخاص، طبعة جديدة، مكتبة السنهوري، بغداد، 2010، ص108.

<sup>2</sup> المجالي، شرح قانون العقوبات القسم العام "دراسة تحليلية في النظرية العامة للجريمة والمسؤولية الجزائية"، ص404.

<sup>3</sup> طنطاوي، الحماية الجنائية لإرادات الدولة من الضرائب على الدخل، رجع سابق، ص88.

والتزاماته المقررة بموجب القانون، لذلك فالمكلف يفترض أن يكون لديه تصور مسبق عن مدى مشروعية النشاط الذي يمارسه ومدى تجريمه وأجازته طبقاً للقانون فعلى سبيل المثال يكون من واجب المكلف اعداد التقارير الضريبية بحيث تكون خالية من أي معلومات أو بيانات كاذبة، فواجب المكلف هذا قائم على علمه المفترض بضرورة تقديم بيانات صحيحة، كذلك الحال فيما يتعلق بضرورة مسك الدفاتر التجارية المنتظمة، فهو ملزم بمسكها بموجب النصوص القانونية، لمجرد انتسابه إلى مهنة أو حرفة معينة، أما فيما يتعلق بأساليب الغش والاحتيال فيفترض علم المكلف بتجريم القانون لأساليب الغش والاحتيال التي تؤدي إلى التخلص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة<sup>1</sup>، ولا بدّ من الإشارة أخيراً إلى أنّ عبء الإثبات ملقى على عاتق المكلف، بأن ما قام به لا يشكل خرقاً للقوانين الضريبية<sup>2</sup>.

## 2- الإرادة.

هي نشاط نفسي يعول عليه الإنسان للتأثير على من حوله من أشخاص أو أشياء، ولكون الإرادة تفترض العلم وتستند إليه، فهي لذلك نشاط يتولد عن وعي، أي يفترض علماً بالغرض المقصود إدراكه بالوسيلة المعول عليها في بلوغ هذا الغرض، وبناءً على ذلك فإنّ الإرادة الفعل الإجرامي لا تكفي لتحقيق القصد الجرمي، بل يلزم فضلاً عن ذلك أن تتجه الإرادة إلى النتيجة المترتبة على الفعل<sup>3</sup>. لا يعتد القانون بالإرادة ما لم تتوافر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية، ونلاحظ هنا ان الفاعل في الجرائم الضريبية، وبحكم علاقته الضريبية بالدولة، لا يمكنه مباشرة الالتزامات الضريبية ما لم تتوفر لديه الأهلية القانونية اللازمة لمباشرة تلك الالتزامات، فإذا لم تتوفر لديه الأهلية، فلا يسأل عن مباشرة الالتزامات الضريبية سوى الممثل القانوني لناقص الأهلية أو من في حكمه (الولي أو الوصي أو القيم)، إذ يكون نائباً عنه في مباشرة تلك الالتزامات، وإذا توافرت الأهلية القانونية فيشترط لمساءلته عن الجريمة الضريبية تجاه إرادته إلى السلوك الإجرامي إذا كانت الجريمة شكلية كالامتناع عن تقديم الإقرار والامتناع عن إمساك الدفاتر والسجلات وتقديمها،

<sup>1</sup> جمعة، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، مرجع سابق، ص 114.

<sup>2</sup> الكنان، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 70.

<sup>3</sup> الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص 287.

أو تقديم معلومات غير حقيقية، ومن ثم ينتفي القصد لانتفاء احد عناصره إذا ما اصدر الممول أوامره إلى مدير الشركة لأعداد الدفاتر والسجلات ولكن الأخير أهمل ذلك، كما أهمل الممول متابعته معتقداً إعدادها من قبل الأخير، لأن هذه الجريمة لا تقع بطريق الخطأ أو الإهمال، وان تتجه الإرادة إلى السلوك والنتيجة إذا كانت الجريمة مادية كالاختيال الضريبي<sup>1</sup>.

### ثانياً: القصد الخاص.

اختلف الفقه حول ما إذا كانت الجريمة الضريبية تتطلب قصداً جنائياً خاصاً لقيامها من عدمه، والقصد الخاص هو انصراف نية الجاني أو إرادته إلى عناصر أو وقائع خارج ماديات الجريمة، إذ ذهب جانب من الفقه إلى القول أنّ هذه الجريمة لا يتطلب ركنها المعنوي سوى العلم والإرادة اللذين يقوم بهما القصد الجنائي العام، ولا تتطلب هذه الجريمة قصداً خاصاً معيناً، نظراً لأن التلخص من أداء الضريبة هو الباعث على الفعل، وإن كان يصرف الفكر إلى نية خاصة، إلا أنّه من غير المتصور فصل الطرق الاحتمالية عن هذه النية، ويؤيد أنصار هذا الرأي وجهة نظرهم بالقول أنّ فكرة القصد الخاص، لا محل لها في القصد الجنائي، لأنها تدخل في فكرة القصد العام، فالقصد الخاص ينصهر في نطاق القصد العام، لذلك فهو عبارة عن قصد عام موصوف، ولا يختلف عن القصد العام، إلا من حيث تخصيص النتيجة، أي غاية السلوك، فهذه الغاية هي التي أدت إلى وجود قصد خاص<sup>2</sup>.

في حين يذهب آخرون إلى أن القصد العام وحده غير كافٍ لقيام الركن المعنوي لبعض الجرائم، ومنها الجريمة الضريبية إنما يلزم فضلاً عن ذلك توافر قصدٍ جنائيٍّ خاص<sup>3</sup>، ويمكن التعرف على مدى توافر القصد الخاص لدى الجاني من خلال امتناع المكلف بدفع الضريبة عن مسك الدفاتر

---

<sup>1</sup> طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص115. والبغدادي، كميت طالب، الاستخدام غير المشروع لبطاقة الائتمان المسؤولية الجزائية والمدنية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008م، ص25.

<sup>2</sup> طنطاوي، المرجع أعلاه، ص121. والمرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص155.

<sup>3</sup> الفقي، عماد إبراهيم، الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل معلقاً عليه بالفقه وأحكام النقض، الطبعة الأولى، النهضة العربية، القاهرة، ص73. وسرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص316.

التجارية التي ألزمتها النصوص القانونية بضرورة مسكها من اجل تمكين الإدارة الضريبية من التعرف بصورة فعلية على وضعه المالي، ومن ثم تقدير الضريبة استناداً إلى هذا الوضع، وأمام هكذا وضع لا تجد الإدارة سوى اللجوء إلى أسلوب التقدير الإداري، الذي غالباً ما يكون في مصلحة المكلف لقلّة مبلغ الضريبة التي سوف يلتزم بدفعها، إذ تقوم الإدارة بتقدير إجمالي دخله بحيث لا يتجاوز حدوداً معينة يحصل بنتيجتها على إعفاء كلي أو تبقى الضريبة ضمن الحد الأدنى<sup>1</sup>.

ونحن نعتقد بصواب الرأي الأول فيما يخص جريمة الاحتيال الضريبي، إذ نرى القصد الخاص متداخلاً مع إرادة النتيجة، لذلك فلا داعٍ لفصله عنها، نظراً لأن التخلص من الضريبة هو النتيجة المترتبة على الفعل وبدونها لا تقع الجريمة تامة، لذلك يكفي لوقوع الجريمة توفر القصد العام القائم على عنصري العلم والإرادة<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: الركن المفترض

هو عنصر يفترض القانون قيامه وقت مباشرة الفاعل نشاطه، وبغيره لا يوصف هذا النشاط بأنه جريمة، ومن أمثلة ذلك:

1. قد يتمثل العنصر المفترض في صفة يتطلبها القانون في الفاعل، مثال ذلك صفة الموظف

العام أو من في حكمه في جريمة الرشوة

2. وقد يتمثل العنصر المفترض في صفة الوظيفة العمومية في جرائم التعدي على أحد

الموظفين العموميين أو رجال السلطة العامة

3. وقد يكون في صفة متطلبة في محل الجريمة، كأن يكون المجني عليه إنساناً حياً في

جريمة القتل

4. وقد يتمثل في حالة قانونية، مثل اشتراط وجود دعوى جزائية لتطبيق حكم الفقرة الثالثة من

المادة 214 بشأن جريمة شهادة الزور<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> جمعة، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، مرجع سابق، ص117.

<sup>2</sup> الكنان، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص72.

<sup>3</sup> المجالي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص73-74.

بالإضافة إلى الأركان العامة التي لا تقوم الجريمة بدونها قد يشترط المشرع في بعض الجرائم توافر شرط إضافي يطلق عليه الفقه تسمية " الشرط المفترض " يتمثل في حالة واقعية أو قانونية يحميها القانون ويفترض توافرها وقت وقوع الجريمة، والجريمة الضريبية هي إحدى الجرائم التي لا تقع بمجرد توافر الأركان العامة بل لابدّ لوقوعها من تحقق ركن خاص، يتمثل بالالتزام الضريبي (العبء الضريبي) في جرائم المكلفين، وصفة الجاني (الموظف) في الجرائم الضريبية التي تقع من غير المكلفين<sup>1</sup>.

أما الجرائم الضريبية التي تقع من المكلفين، ذهب البعض إلى أنّ هذه الجرائم لا تقع ما لم يكن هناك التزام ضريبي (عبء ضريبي)، يقع على عاتق المكلف بغض النظر عن مضمون هذا الالتزام سواء كان ايجابياً (قيام بعمل)، كتقديم الإقرارات الضريبية في موعدها المحدد، أو (تسليم شيء)، كالتزام المكلف بأداء مبلغ الضريبة إلى الدولة في الزمان والمكان والكيفية التي يحددها القانون، أم سلبياً (كالامتناع عن إتلاف الدفاتر والسجلات والامتناع عن التهرب من دفع الضريبة)<sup>2</sup>.

مما تقدم يتضح لنا أنّ الالتزام الضريبي الذي يشكل ركناً خاصاً في الجريمة هو عبارة عن التزام قانوني سببه ممارسة المكلف نشاطاً يكون مشمولاً بنطاق سريان أحكام القانون الضريبي، ومن ثم فإذا كان المكلف غير متقل بعبء ضريبي بموجب نصوص القانون فلا تقع الجريمة لانعدام الشرط المفترض<sup>3</sup>.

أما فيما يتعلق بالجرائم الضريبية التي تقع من غير المكلفين كجريمة إفشاء السر الضريبي، فإن الركن الخاص فيها هو عبارة عن صفة معينة في الجاني، وهي صفة (الموظف المختص)<sup>4</sup> التي يجب أن تتوفر فيه عند إتيانه للسلوك الإجرامي، فإذا انتفت هذه الصفة عن الجاني عند ارتكابه الأفعال المحظورة قانوناً فلا تقوم الجريمة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص18.

<sup>2</sup> الجرف، كمال عبد الرحمن، مصدر الالتزام بدفع الضرائب، مجلة إدارة قضايا الحكومة، مجلد(10)، العدد(2)، ص7.

<sup>3</sup> خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص200.

<sup>4</sup> راجع المادة 44 من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>5</sup> الفقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص45.

## المطلب الثاني: الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل

تعدّ الجريمة الضريبية من الجرائم الخطيرة التي تظهر أثارها في كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والتي انتشرت في جميع دول العالم مهما كان مستوى تقدمها، ولا تختلف فلسطين بطبيعة الحال عن باقي الدول من حيث وجود هذه الجريمة أو من حيث تأثيرها<sup>1</sup>، ولأن هذا التأثير لا يقع على الفرد فحسب بل يتعداه إلى الإضرار بالمصلحة العامة للدولة، من حيث النفقات العامة للدولة، وبالتالي التأثير في سياسات الدولة المختلفة، فكان لا بدّ من قيام الدولة بحماية مواردها المالية، وذلك من خلال القانون الضريبي الذي يتم إقراره من قبل الهيئة التشريعية، والذي يتم من خلاله تحديد الجرائم الضريبية على سبيل الحصر لكي لا يتم الاحتجاج من قبل المخالفين للقانون بعدم إيضاح الجرائم في القانون.

ومن أجل توضيح هذه الجرائم سيتم تناولها في الجزئية التالية

### الفرع الأول: الجرائم المتعلقة بالإقرار الضريبي:

أ. تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنّعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها<sup>2</sup>.

حيث الركن المادي هنا إنشاء حسابات مصنّعة وتقديم إقرار ضريبي بناء عليها .

ب. تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو إنقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه<sup>3</sup>.

حيث الركن المادي هنا الإغفال أو الإنقاص أو الحذف في الإقرار . وشروطه هنا هي :-

- الإغفال أو الإنقاص أو الحذف كما هو الحال في عدم تقديم الفواتير
- التأثير الملموس على مقدار الضريبة - ويرجع ذلك إلى السلطة التقديرية للقاضي .

<sup>1</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص21.

<sup>2</sup> المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين

<sup>3</sup> المرجع أعلاه.

ج . تقديم إقرار ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.

حيث الركن المادي هنا إخفاء السجلات الحقيقية وتقديم الإقرار على أساس سجلات تخالف الحقيقية، والمشارك بين النقاط السابقة هو :- عدم ظهور بيانات محددة في كشف التقدير الذاتي أما بشكل كامل أو جزئي .

**ويعرف الإقرار الضريبي:** "بأنه بيان مالي يقرُّ فيه المكلف بأموره المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع للضريبة"<sup>1</sup>. ويُعدُّ إقرار المكلف هو الطريقة المألوفة التي تتبعها معظم الدول الحديثة لتحديد الوعاء في القوانين الضريبية، وهي طريقة أقرب للعدالة وأكثر إيراداً للدولة، وإن كانت تثير شكوى المكلفين وتدمرهم بسبب اطلاع الدوائر المالية على ما لديهم من دفاتر ومستندات وعلى خفايا نشاطهم الممارس<sup>2</sup>.

وقد أشارت المادة(18) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني النافذ الفئات الملزمة بتقديم الإقرار الضريبي وهي:

1. جميع المكلفين الملزمين بدفع الضريبة مرفقة بالمعلومات المحددة في القانون.
2. الأشخاص المعفاة دخولهم بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول.
3. الورثة.
4. مصف الشركات.

وقد تم تحديد الموعد اللازم لتقديم الإقرار به من قبل المكلف، وأوضح انه بعدم تقديمه في الموعد المحدد، وبالشروط المحددة كأنه لم يكن وذلك كما يلي:

أ. يجب تقديم الإقرار خلال أربعة أشهر التالية لانتهاء الفترة الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> جاسم، سهام محمد، العلاقة بين المكلف والإدارة وتأثيرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد(19)، 2011م، ص13.

<sup>2</sup> المرجع أعلاه، ص13.

<sup>3</sup> راجع الفقرة الأولى من المادة رقم (19) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

ب. عدم التوقيع على الإقرار من المحاسب :- إذا كان القانون يفرض التوقيع ، فإن الإقرار

غير الموقع يعتبر كأن لم يكن ، وتتساوى هذه الجريمة مع جريمة عدم تقديم الإقرار .

ت. إذا لم يقدم الإقرار إلى الجهة المختصة ، فهذه ليست جريمة ، وعلى الجهة التي استلمته

أن تقوم بإرساله إلى الجهة المختصة .

ولم يجعل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تقديم الإقرارات حصراً (بالمكلف)، إنما قد يتم تقديمها من

الغير (غير المكلف)، وذلك عندما يلزم القانون الشخص المدين بقيمة المادة الخاضعة للضريبة

بتقديم الإقرار عنها لتجبي الضريبة على أساسه<sup>1</sup> كالإزام صاحب العمل بتقديم إقرار عن أجور

عماله، أو الشركة المساهمة، وقد تُكلف بتقديم إقرار عن الفوائد أو الأرباح التي تدفعها إلى

المساهمين والدائنين<sup>2</sup>، وتعدُّ جريمة الإخلال بواجب الإقرار من الجرائم السلبية، لأنها تقع بالامتناع

عن تنفيذ أمر القانون بتقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد، ومتضمن معلومات محددة ومن

ثم فالشروع فيها غير متصور فهي إما تقع أو لا تقع<sup>3</sup>.

ويثار تساؤل هنا حول طبيعة هذه الجريمة هل هي من الجرائم الوقتية أم من الجرائم المستمرة<sup>4</sup>؟

ذهب جانب من الفقه إلى القول أنّ جريمة الإخلال بواجب الإقرار من الجرائم الوقتية، التي تتكون

من أمر يحدث في زمن محدد، وينتهي بمجرد ارتكاب هذا الأمر فهي تتحقق لحظة انتهاء المدة

الزمنية المطلوب تقديم الإقرار الضريبي فيها، ولا يحول دون وقوع هذه الجريمة إيفاء المكلف

للضريبة المستحقة عليه أو تقديم الإقرار بعدها، طالما أنّه تأخر عن الميعاد القانوني<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> عطية، علي هادين، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة في ظل آخر التعديلات التشريعية واتجاهات القضاء الدستوري)، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2012م، ص73.

<sup>2</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص58.

<sup>3</sup> الحديثي، فخري، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص227.

<sup>4</sup> يقصد بالجرائم الوقتية هي تلك الجرائم التي يتكون السلوك الإجرامي المكون للركن المادي للجريمة من فعل يقع فتنتهي الجريمة بوقوعه أما الجريمة المستمرة فهي التي يتكون السلوك الإجرامي المكون للركن المادي من حالة تحتل بطبيعتها الاستمرار. إذن فمعيار تقسيم الجرائم إلى وقتية ومستمرة هو الزمن الذي يتطلبه تحقق عناصر الجريمة. للمزيد من التفاصيل راجع المجالي، نظام توفيق، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص52.

<sup>5</sup> طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب، مرجع سابق، ص139.

الفرع الثاني: جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات وإتلافها قبل الوقت المحدد في القانون.

نصت المادة 1/37/د" د. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها<sup>1</sup>.

الركن المادي هنا إتلاف أو إخفاء الدفاتر والسجلات التي ألزم القانون الضريبي بحفظها، وقد ألزمت التشريعات الضريبية فئات معينة من المكلفين تنظيم أعمالها بالاعتماد على دفاتر وسجلات محددة، وتُعرف الدفاتر على أنها أوراق مجتمعة ومرقمة وموثقة يقيد فيها الخاضع للضريبة البيانات التي يحددها القانون، ولما كان إمساك الدفاتر يدور مع مقتضيات النشاط الذي يباشره المكلف وظروف هذا النشاط، وهي بالضرورة تختلف من مكلف إلى آخر، لذلك فليس من الحكمة إلزام المكلف مقدماً بإمساك عدد معين من الدفاتر، قد لا يكون كافياً في بعض الأحيان، وقد لا تستجبه ظروف النشاط في أحيان أخرى، لذلك أجاز المشرع بجانب الدفاتر التي يتعين على التجار الإمساك بها، الإمساك بسجلات تقتضيها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة كل مكلف<sup>2</sup>، فالغاية منه إلزام المكلف بإمساك هذه الدفاتر هي فائدة المكلف نفسه قبل الإدارة الضريبية لأنها تعتبر دليلاً كتابياً لعمليات المكلف الحقيقية التي قام بها، تجعله بمنأى عن التقدير الجزافي لأرباحه المتحققة<sup>3</sup>.

وقد نظم القانون التجاري رقم (12) لسنة (1966م) الدفاتر الواجب تنظيمها والاحتفاظ بها، وقد بينت المادة (16) منه الدفاتر والمستندات الواجب على المكلفين مسكها، ويجب على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية لأغراض هذا النظاموهي:-

- أ. دفتر اليومية ويجب أن يقيد يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى عمله التجاري وأن يقيد بالجملة شهراً فشهراً النفقات التي أنفقها على نفسه وأسرته .
- ب. دفتر صور الرسائل ويجب أن تتسخ فيه الرسائل والبرقيات التي يرسلها كما يحفظ به ويرتب الرسائل أو البرقيات التي يتلقاها .

<sup>1</sup> القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

<sup>2</sup> طنطاوي، الحماية الجنائية لإرادات الدولة من الضرائب على الدخل، ص 150-151.

<sup>3</sup> الفقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 158.

ت. دفتر الجرد والميزانية اللذين يجب تنظيمهما مرة على الأقل في كل سنة<sup>1</sup>.

وقد حدد المشرع الأردني (قانون التجارة الأردني هو المطبق في فلسطين)، ومن خلال النظام الخاص بمسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل شروطاً لصحة الدفاتر والسجلات، يغلب عليها الطابع الشكلي الإجرائي، فضلاً عن ضرورة مصادقة مرقب السجل التجاري على دفتر اليومية، وتعريف البطاقات المستخدمة بدلاً من دفتر اليومية، تثبيتاً لقواعد الشكلية القانونية التي تعتمد مبدأ التسجيل في العديد من التصرفات القانونية، فضلاً عن خلو الدفاتر من الأوضاع التي تثير الشك والمغالطة، كما في ترك الفراغات والحك والشطب<sup>2</sup>.

مما تقدم نستنتج أن الجريمة الضريبية لا تتحقق بعدم إمساك الدفاتر فقط، وإنما بمسكها ولكن بغير انتظام، وقد يقع بالامتناع عن تقديمها -بعد أن يكون المكلف قد امسكها- إلى موظفي السلطة المالية، إذ أجازت المادة (23) من قانون ضريبة الدخل للسلطة المالية بأمر تحريري إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة تلك الأعمال، وفحص الدفاتر والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطه، وألزمت المادة نفسها المكلف أو من يقوم مقامه أو من يعمل بمعيته بإبداء التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثلي السلطة المالية، والإجابة عن جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة، كما وأجازت المادة لموظف السلطة المالية إن يجلب إلى دائرته ما يراه مهماً من دفاتر ومستندات ومراسلات لتدقيقها، على أن ينظم محضراً تحريرياً بالتسلم ويوقع من ممثل السلطة المالية والمكلف أو من يقوم مقامه، وتعطى لهم نسخه منه<sup>3</sup>، وتطبيقاً لذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي في قرار له بأن "يُعدُّ في حكم الامتناع إغلاق المكلف باب المنشأة في الميقات الذي حدده له مندوب الإدارة الضريبية للاطلاع على الأوراق"<sup>4</sup>، وألزم القانون المكلف بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات لمدة خمس سنوات حسب القانون الضريبي<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> قانون التجارة رقم (12) لسنة 1966.

<sup>2</sup> راجع القانون التجاري رقم (12) لسنة 1966، المواد (17-18).

<sup>3</sup> راجع المادة (23) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

<sup>4</sup> قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر بتاريخ 1957/7/10. نقلاً عن الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص 70

<sup>5</sup> الفقرة الأولى من المادة (23) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل.

ويتحقق إتلاف الأوراق الضريبية جعلها غير صالحة للاستعمال مما يؤدي إلى حيلولة الاستفادة منها في التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي، والإتلاف كما يكون كلياً قد يكون جزئياً ويقع بأية وسيلة تجعل البيانات الموجودة في تلك الورقة غير مقروءة، وذلك بحرقها وتمزيقها أو طمس بياناتها بالحك والشطب، أو بإعدام الدفاتر بحيث لا يصبح لها وجود كإلغائها في النهر، وللمكلف أثبات إن التشويه لم يكن بفعله إنما وقع لحادث قهري خارج عن إرادته، وتطبيقاً لذلك قضى بعدم تحقق مخالفة المكلف لنظام مسك الدفاتر التجارية، لأن المكلف كان يحتفظ بالسجلات التي نص عليها النظام، ولكن حصلت ظروف خارجة عن إرادته وهو الحريق الذي نشب في مكتبه فأتلف السجلات كلها<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: التزوير الضريبي:

عرف قانون العقوبات التزوير على أنه " تحريف مفتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بها نجم أو يمكن أن ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي"<sup>2</sup>، ويرجع إلى المواد من 161 إلى 172 من القانون نفسه نلاحظ أن الحديث في قانون العقوبات عن التزوير المادي " التزوير المادي: هو الذي يحصل فيه تغيير للحقيقة بطريقة مادية ولها اثر في محرر مثلاً"<sup>3</sup>، فقط وليس المعنوي " فهو الذي يحصل فيه تغيير للحقيقة لكن في مضمون المحرر وليس في شكله"<sup>4</sup> على خلاف القانون الضريبي الذي يعاقب على التزوير المادي والمعنوي وهذا ما يظهر خصوصية القانون الضريبي.

وبالعودة إلى القانون الضريبي تدرج كل من (37/هـ/و/ز/ح/ط/ي/ك/م) تحت مسمى التزوير

<sup>1</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص50.

<sup>2</sup> المادة 260 من قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960م.

<sup>3</sup> <https://www.bayt.com/ar/specialties>

<sup>4</sup> <https://www.bayt.com/ar/specialties>

هـ. إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون<sup>1</sup>.

البيان الكاذب :- المكلف يدرج بيانات ويضمن معلومات ليس لها أساس من الصحة ، مثل الإعفاءات على الأفراد بحيث اظهر نفقات محددة في سبيل القيام بنشاط معين ، والواقع هو أن هذا النشاط غير موجود.

القيد الصوري :- المكلف يدرج بيانات ويضمن معلومات على غير حقيقتها ، حيث أن المكلف قد يقوم بمعاملات معينة يترتب عليها بعض التكاليف فيقوم بإظهار هذه التكاليف زيادة عن الواقع ، مما يؤدي إلى تخفيض مقدار الدخل الخاضع للضريبة فتتخفف الضريبة ، وهنا حتى تقع الجريمة المهم هو إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح بغض النظر عن جسامه هذا الفعل على مقدار الضريبة .

والركن المادي هو :- إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح .  
وتوزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح<sup>2</sup>.  
وهذه حالة من حالات الفساد ، الركن المادي هو :- إنشاء شركات وهمية ، وتوزيع الأرباح على الشركاء الوهميين بقصد تخفيض نسبة الأرباح - بنية التهرب الضريبي .  
ز. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر<sup>3</sup>.

الركن المادي :- فعل الاصطناع ، أو التغيير في فواتير الشراء أو البيع . مع ملاحظة الفرق بين فواتير الشراء والبيع ومصدر الفعل الذي يؤدي إلى التغيير أو الاصطناع .  
ح. إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة<sup>4</sup>.  
الركن المادي :- فعل الإخفاء .

<sup>1</sup> المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين

<sup>2</sup> القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>3</sup> المادة (37) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> المرجع أعلاه.

ط. الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة من شأنها أن تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو تحديد مقدارها<sup>1</sup>.

الركن المادي:- فعل على الامتناع .

ي. تقديم جوابٍ كاذبٍ على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القرار بقانون.

الركن المادي :- تقديم أجوبة كاذبة .

التقارب بين الفقرة (ط) و(ي) :- كلاهما يشمل إعطاء معلومات أو بيانات بناء على طلب مأمور التقدير المختص .

أما الفارق :- المشرع في الفقرة (ي) لم يشترط أن يؤثر الجواب الكاذب وما تضمنه من معلومات غير صحيحة في المسؤولية الشخصية للمكلف أو غيره ، بل اكتفى أن يكون هذا المكلف الذي وجه إليه السؤال هدفه التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً .

في حين أن المشرع في الفقرة ( ط ) اشترط أن يؤثر الامتناع عن تقديم المعلومات في مسؤولية المكلف أو مسؤولية أي شخص آخر في تحديد مقدار الضريبة .

ومن أجل ذلك اشترط المشرع في الفقرة (ي) لكي يتحقق الركن المادي ما يأتي :-

- أن يكون المكلف قد قدم كشفاً بوضعه المالي لدائرة الضريبة .
- وجود سؤال أو طلب موجه من الدائرة إلى المكلف من أجل استيضاح بعض المعلومات نتيجة عدم وضوحها وعدم دقتها في الكشف المقدم من المكلف .
- قيام المكلف بتزويد الدائرة المختصة بجواب أو معلومات كاذبة، أو أن تكون هذه المعلومات أساسية من وجهة نظر القانون .
- أن يكون هدف المكلف التملص من الضريبة .

ل. عدم الالتزام بخصم الضريبة أو خصمها وعدم توريدها لحساب الدائرة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المرجع أعلاه.

<sup>2</sup> القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

الركن المادي :- عدم خصم الضريبة ، وعدم توريدها

م. تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة.

الركن المادي :- هو التزوير ، وهذه تعتبر جريمة تزوير في مستندات رسمية .

رابعاً: جريمة الامتناع عن تقديم المعلومات :-

للمدير أو من يفوضه خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون من أي شخص تحت طائلة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في الفقرة (1) من هذه المادة على كل من يمتنع عن إعطاء هذه المعلومات.

الركن المادي: للجريمة الامتناع عن تقديم المعلومات اللازمة لتنفيذ القانون .

أما شروط وقوع جريمة الامتناع :-

1- أشعار موجه للمكلف أو لأحد الأشخاص يتضمن دعوته للحضور من أجل الإدلاء بمعلومات تتعلق بعبء ضريبي معين على أن يتم التبليغ ضمن الأصول الشكلية التي حددتها المادة (24<sup>1</sup>) .

2- أن يكون هناك أسئلة قد وجهت إلى المكلف أو أحد الأشخاص بشأن عبء ضريبي معين، وينبغي تبعاً لذلك تنظيم محضر يتضمن المعلومات والبيانات التي يتم توجيه أسئلة بموجبها إلى المكلف أو غيره .

3- امتناع المكلف أو غيره عن الإجابة عن أي سؤال له صلة مباشرة بتقدير الضريبة المستحقة ، أما إذا كان السؤال خارجاً عن نطاق الغايات المقصودة، فإنه يكون غير مشروع ولا يشكل عدم الإجابة عنه مخالفة للقانون .

4- الركن المعنوي :- وهو أن يرمي المكلف أو الغير من وراء امتناعه عن الإجابة عن أي سؤال إلى عدم مساعدة مأمور التقدير في مراقبته الكشف الضريبي على أكمل وجه وهذا لا يحتاج إلى قصد خاص، لان الأمر يتحقق بثلاث نقاط :-

▪ علم المكلف أو الغير بأنه ملزم بالإجابة عن الأسئلة الموجه إليه بحكم القانون .

<sup>1</sup> راجع المادة (24) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين، تحت عنوان التبليغ ودعوات الحضور .

▪ علم المكلف بأن الامتناع عن الإجابة يؤدي إلى الجريمة، ويضيق على أمور التقدير.

▪ أرادة مساعدة الغير من عدم دفع الضريبة المستحقة عليه<sup>1</sup>.

وقد ألزمت غالبية التشريعات الضريبية المكلف بتقديم تقريرٍ عن دخله خلال مدة معينة من تاريخ تـبليغه بذلك بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر، وللجهة المختصة التأكد من دقة وصحة البيانات الواردة في التقرير المقدم من المكلف والمتعلق بنفقاته وصافي أرباحه، وإذا تبين أثناء التدقيق في التقرير المقدم من قبل المكلف تعمد الأخير تضمين هذا التقرير بيانات أو معلومات كاذبة أو تعمد إخفاء معلومات، كان ينبغي عليه ذكرها في التقرير، وكان ذلك بهدف التهرب من الضريبة المفروضة عليه، والتأثير سلباً على مقدارها فإنه يكون مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي<sup>2</sup>، وبما إن المكلف يلجأ وعن طريق الأساليب المتقدمة إلى تغيير الحقيقة في الإقرارات المقدمه من قبله، وهذا التغيير يتم بأحدى الطرق المادية التي ينص عليها قانون العقوبات، لذلك فإن المكلف يعتبر مرتكباً لجريمة تزوير الإقرارات الضريبية، ولأجل الوقوف على معنى التزوير الضريبي، لا بد لنا من أن نعرف التزوير<sup>3</sup> بشكل عام، فقد عرفه الفقه تعاريف متعددة منها "التزوير هو تغيير الحقيقة بقصد جنائي في محرر بإحدى الطرق التي بينها القانون تغييراً من شأنه إن يسبب ضرراً". من خلال التعريف المتقدم يتضح لنا أن التزوير لا يقع إلا في محرر، وهذا الأخير يشترط توافر صفة المستند فيه لكي يكون محلاً لجريمة التزوير<sup>4</sup>.

لكن السؤال الذي ينبغي طرحه هنا، هل أن الإقرارات الضريبية تتمتع بهذه الصفة؟

لا بد لنا ابتداءً من أن نبين إن الإقرارات الضريبية تعدُّ من قبيل الإقرارات الفردية<sup>5</sup>، وتقتضي القاعدة العامة أنه لا يُعدُّ تزويراً مجرد الكذب في الإقرارات الفردية العرفية، ومن ثم فلا عقاب عليه،

<sup>1</sup> راجع المادة (24) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>2</sup> جمعه، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، مرجع سابق، ص101. والخطيب، خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد(16)، العدد(2)، 2002م، ص163-165. وصبار، معتر علي، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، مجلد2، عدد2، 2009م، ص327.

<sup>3</sup> عرفه قانون العقوبات رقم 16 لعام 1960 في المادة 260 " التزوير هو تحريف مقتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بهما نجم أو يمكن أن ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي".

<sup>4</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص51.

<sup>5</sup> الإقرار الفردي: هو ما يصدر من طرف واحد، مثل أقرار التجار عن بضائعهم الصادرة والواردة إلى دائرة الجمارك. للتفاصيل راجع. الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص28.

نظراً لأن هذا الكذب لا يتناول إلا حقوقاً خاصة لصاحب الإقرار، ولا يتناول إلا مركزاً شخصياً للمقر، ولا يصلح سنداً يحتج به على الغير، إلا إن المشرع خرج عن هذه القاعدة في الإقرارات الضريبية، وعاقب على التزوير فيها استثناءً، لأنه ألقى واجب الصدق على المكلفين فيما يدلون به من بيانات تقديراً لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية<sup>1</sup>.

يتضح مما تقدم أن جريمة التزوير الضريبي: هي كل تغيير للحقيقة في الإقرارات الضريبية، التي يقدمها المكلف إلى السلطة المالية بإحدى الطرق التي نص عليها القانون<sup>2</sup>، وقد عالج المشرع الفلسطيني الجرائم الضريبية السالفة الذكر من قانون ضريبة الدخل التي حصرها في ثلاثة طرق يقع فيها التزوير الضريبي سوف نتطرق إليها تباعاً.

#### أ- تقديم بيانات ومعلومات كاذبة.

في هذه الحالة يقدم المكلف على تزويد السلطة المالية بمعلومات وبيانات، تأمل السلطة المالية من خلالها التعرف على حقيقة المركز المالي للمكلف، ثم يتضح أن هذه المعلومات هي معلومات تتصف بالكذب وعدم الصحة يقصد من خلالها المكلف عدم دفع الضريبة بصورة كاملة عن طريق الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار الضريبة المفروضة عليه، كحالة المكلف الذي تطلب منه السلطة المالية، تقديم معلومات أو بيانات عن نشاطه الممارس خلال السنة المالية فيبلغ السلطة المالية كذباً بأنه متوقف عن ممارسة نشاطه، ولم يمارس أية مهنة خلال تلك الفترة<sup>3</sup>.

#### ب- تضمين التقرير أو الحساب الضريبي معلومات كاذبة.

تعتمد السلطة المالية بصورة عامة على التقارير التي يقدمها المكلفون لتحديد مقدار الدخل الخاضعة للضريبة، وذلك لأن المكلف هو أدرى الناس بحقيقة الوعاء الضريبي ومقدار ما لديه من موارد، ولكن قد يلجأ المكلف في بعض الأحيان إلى تضمين تقريره الضريبي معلومات كاذبة لا أساس لها من الصحة للحصول على منفعة ضريبية غير مشروعة، ومن الأمثلة على ذلك قيام

<sup>1</sup> الشواربي، عبد الحميد، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، 1997م، ص773.

<sup>2</sup> احمد، حمد الله، التزوير الضريبي في العراق، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، مجلد1، عدد1، 2008، ص290.

<sup>3</sup> احمد، المرجع أعلاه، ص297.

المكلف بأدراج نفقات صورية بقصد طرحها من الإيرادات الإجمالية ومن ثم تخفيض الضريبة المستحقة<sup>1</sup>، وتختلف هذه الطريقة من طرق التزوير الضريبي عن سابقتها، في أنّ المكلف في الطريقة الثانية يقدم التقرير والحساب الضريبي الذي يعكس ما لديه من أرباح وخسائر، لكنه يشوه مصداقية هذا التقرير أو الحساب عن طريق تضمينه معلومات غير صحيحة، أما في الطريقة الأولى فالمعلومات المقدمة إلى السلطة المالية ليس لها نصيب من الصحة ولا تعدو عن كونها كذباً خالصاً<sup>2</sup>.

### ج- إخفاء معلومات اوجب القانون بيانها.

قد يتبادر إلى الذهن أنّ الركن المادي في جريمة التزوير الضريبي لا يقع إلا بفعل ايجابي وهو الإعداد والتقديم، في حين أنّ الحقيقة خلافاً لذلك، فقد أشار المشرع الفلسطيني إلى طريقة ثالثة من طرق التزوير الضريبي، أدرج فيها الموقف السلبي الذي يقع من المكلف تحت نص التجريم وذلك من خلال عبارة المشرع الواردة في المادة(37/ط) من قانون ضريبة الدخل، التي جاء فيها(الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها)، ومن الأمثلة على إخفاء المعلومات حالة إذا نجح المكلف في استيفاء الديون التي عدت متعذرة التحصيل في السنوات السابقة، وجرى خصمها من الدخل الإجمالي، ولكن الأخير يتستر على الديون المستوفاة ولا يصرح بها في تقاريره الضريبية للحيلولة دون الخضوع للضريبة<sup>3</sup>.

### الفرع الرابع: الاحتيال الضريبي

إنّ تعاضم أهمية الضرائب في الوقت الحاضر واتساع سريانها من خلال شمولها لفئات اجتماعية محددة، أسهم بشكل مؤثر في تنوع الأنماط السلوكية المخالفة للقوانين الضريبية، فلم يعد تقديم بيانات كاذبة ومخالفة للحقيقة هي الصورة الوحيدة لانتهاك حرمة هذه القوانين، بل برزت في الميدان أشكال وأنماط أشد خطورة، وأمعن إيذاء للخزينة العامة يقف في طليعتها استعمال الغش

<sup>1</sup> جمعة، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، مرجع سابق، ص103.

<sup>2</sup> احمد، التزوير الضريبي في العراق، مرجع سابق، ص297.

<sup>3</sup> الدليمي، الجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص68.

والوسائل الاحتيالية<sup>1</sup>، لذلك سارع المشرع الضريبي في العديد من البلدان إلى تجريم هذه الصورة ومنهم المشرع الضريبي الفلسطيني، وهذا ما نصّ عليه الفصل السابع في مادتيه (36،37) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

إنّ جريمة الاحتيال الضريبي تتكون من نشاط ايجابي يصدر من المكلف بدفع الضريبة، ويتمثل هذا النشاط بلجوئه إلى أساليب الاحتيال والخديعة للتخلص من أداء الضريبة، ويعد النشاط صادراً من المكلف ويسأل عن الجريمة إذا أجاز المكلف استعمال الوسائل الاحتيالية من قبل من يعمل لديه، ومن الأمثلة على النشاط الاحتيالي إنشاء شركة وهمية بهدف إظهار المكلف أنّ شركته السابقة تمت تصفيتها بسبب عدم تحقيقها للربح، رغم كون الحقيقة هي أنّ الشركة الجديدة ماهية إلا استمرار للشركة السابقة<sup>2</sup>، ومثال عليها ايضاً من القانون الضريبي الفلسطيني " توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين من أجل تخفيض الأرباح"<sup>3</sup>.

ولا بدّ من الإشارة أخيراً إلى أنّ الفقه قد اختلف حول تحديد طبيعة جريمة الاحتيال الضريبي وهل هي جريمة وقتية أم مستمرة، إذ ذهب جانب من الفقه إلى أنّ هذه الجريمة تُعدّ جريمة مستمرة، وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفي المبالغ التي تسري عليها الضريبة، وهذا الرأي أيده محكمة النقض المصرية، أما الجانب الآخر من الفقه فلم يؤيد ما ذهب إليه المحكمة، وذهب إلى عدّ جريمة الاحتيال جريمة مؤقتة تقع وتنتهي بمجرد تخلص الجاني من أداء الضريبة كلها أو بعضها وفقاً للأساس الخاطئ المبين في إقراره<sup>4</sup>.

وعند مقارنة جريمة الاحتيال الواردة في قانون العقوبات مع جريمة الاحتيال الضريبي، نجد أنّ الفرق بينهما هو أن المال في الأولى كان في حوزة المجني عليه، فأنتقل إلى حوزة الجاني بتأثير الطرق الاحتيالية، بينما في الثانية نجد أن المال أصلاً في حيازة الجاني، إلا أنّه كان بالإمكان أن

<sup>1</sup> احمد، مرجع سابق، ص 297.

<sup>2</sup> الكناني، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 58.

<sup>3</sup> الفقرة (و) من المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> الشواربي، موسوعة الضرائب، مرجع سابق، ص 758.

ينتقل إلى حوزة المجني عليه، لو أنّ الجاني لم يستخدم الطرق الاحتمالية، وهذا هو مظهر من مظاهر خصوصية الاحتمال الضريبي<sup>1</sup>.

### الفرع الخامس: التأخر في دفع الضريبة

ورد في المادة (37/ل) أنّ عدم الالتزام المكلف بخصم الضريبة أو خصهما وعدم توريدها لحساب الدائرة<sup>2</sup>، إن الجريمة الضريبية هنا هي تأخر المكلف عن دفع الضريبة، وقد انطلق المشرع في تجريمه هذا السلوك السلبي للمكلف من مبدأ أنّ التأخر في دفع الضريبة يشكل نوعاً من أنواع التهرب الضريبي الجزئي، الذي يؤخر حصول الخزينة على مستحقاتها أولاً بأول<sup>3</sup>.

### الفرع السادس: إفشاء السر الضريبي

لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى إلزام الإدارة الضريبية بالمحافظة على سر المهنة وعدم إفشاءه، ذلك لأن المشرع في الوقت الذي منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على بيانات المكلفين وأسرارهم فقد ألزمهم في الوقت نفسه بعدم إفشاء هذه الأسرار والمحافظة عليها، وتكمن الغاية من عدم إفشاء سر المهنة في الموازنة بين المصلحة العامة للإدارة الضريبية والمصلحة الخاصة للمكلف التي تحتم عدم البوح بالأسرار التي اطّلت عليها الإدارة الضريبية، والتي قد تلحق ضرراً بالمكلف سواء بشخصه وصناعته أو مهنته<sup>4</sup>، ولكون أسرار المكلف قد أصبحت في متناول موظف السلطة المالية، الذي قد تسول له نفسه إفشاء مضمونها أو تبليغها للغير، لذلك تنبه المشرع الفلسطيني لمثل هذه الحالة، فعدّ كلّ من يطلع أو يعلم أو يكون بحوزته أية أوراق أو مستندات أو وثائق أو دفاتر أو تقارير أو أي معلومات أخرى مسؤول عن حفظ أسرارها وعدم إفشاءها أو تبليغها

<sup>1</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مرجع سابق، ص64.

<sup>2</sup> الفقرة (ل) من المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>3</sup> عطية، ذاتية القانون الضريبي، مرجع سابق، ص204.

<sup>4</sup> جاسم، عبد الباسط علي، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين، العدد(41)، 2009م، ص32.

للغير كلاً أو جزءاً بدون إذن مسبق من المحكمة المختصة، وبعبارة أخرى فإن إنشاء مضمونها أو تبليغها للغير يعد جريمة تتحقق بمجرد ارتكاب ذلك السلوك ويعاقب عليها بحسب القانون<sup>1</sup>.  
ومما تقدم يمكن تعريف السر الضريبي على أنه "واقعة تتعلق بالضريبة يحصر القانون العلم بها في شخص معين أو أشخاص معينين تحقيقاً لمصلحة معينة"<sup>2</sup>.

#### الفرع السابع: جريمة مدقق الحسابات :-

يتحمل المدقق والمدقق القانوني المسؤولية عن إصدار البيانات المالية أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة المعمول بها سواء كان ذلك ناتجاً عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم وفي هذه الحالة يعتبر المدقق أو المدقق القانوني أنه ارتكب جرمًا يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (1) من المادة (37)<sup>3</sup>.

لا تطبق العقوبة في القانون الضريبي على جريمة مدقق الحسابات، ولكن حسب القانون ولأن هناك عقوبة أشد في قانون آخر (مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر<sup>4</sup>) ، لذلك يتم معاقبة المدقق حسب قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004م).

#### أولاً: جرائم مدقق الحسابات هي<sup>5</sup> :-

- 1- إنشاء المعلومات والأسرار التي أطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.
- 2- إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.

<sup>1</sup> راجع المادة (44) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة في فلسطين .

<sup>2</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العرفي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص60.

<sup>3</sup> المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> المرجع أعلاه.

<sup>5</sup> قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، مادة 23 .

- 3- الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها .
- 4- تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.
- 5- وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاوله المهنة.
- 6- المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

#### ثانياً: عقوبة مدقق الحسابات :

- أولاً: عقوبة جمعية مدققي الحسابات التي ورد ذكرها في المادة (25) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات وتتضمن الأمور الآتية:
- أ. إذا ارتكب المدقق أية مخالفة لهذا القانون، أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفاً يسيء إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها، يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها الجمعية.
- ب. يعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التأديبية التالية: التنبيه الخطي، الإنذار الخطي، الإيقاف عن مزاوله المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات.
- ج. يكون قرار اللجنة التأديبية خاضعاً لمصادقة جمعية مدققي الحسابات بثلاثي الأعضاء، إذا كان يقضي بإدانة المدقق بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (2) بند (ج) أعلاه، أو عند إلغاء الرخصة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

## ثانياً: عقوبة المحكمة المختصة:

1. يعاقب بالحبس لا تزيد عن عامو غرامة لا تزيد عن (500) دينار أردني قانونا كل من زاول المهنة دون الحصول على الرخصة المقررة بمقتضى أحكام قانون مزاوله مهنة التدقيق أو زاول المهنة خلال مدة إيقاف رخصته أو بعد شطب اسمه من سجل المدققين المزاولين، وفي حالة العود يعاقب بالعقوبتين معا<sup>1</sup>.

2. مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر: يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات أو بغرامة لا تزيد على 1000 دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانونا أو العقوبتين معاً كل من ارتكب فعلاً من الأفعال المنصوص عليها في البنود (6-11) من المادة (23) من هذا القانون<sup>2</sup>.

وقبل إنهاء الحديث عن الجرائم الضريبية الواردة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل في فلسطين، يجب الإشارة الى تقسيم الجرائم، من حيث زمن حدوثها، من جرائم وقتية، وجرائم مستمرة.

أولاً: الجريمة الوقتية :- هي التي تتم في مدة قصيرة من الوقت، وتكتمل عناصرها في اللحظة التي تقع فيها، أي أن الركن المادي يقبل بطبيعته أن يتحقق في زمن محدد<sup>3</sup>.

ثانياً: الجريمة المستمرة :- هي الجريمة التي يتكون ركنها المادي من تصرف أو حالة تحدث في طبيعتها الاستمرار لفترة زمنية غير محددة من الوقت بغض النظر عما كان السلوك يمثل نشاطاً ايجابياً أو سلبياً<sup>4</sup>.

ويرى البعض أنه إذا كنا بصدد احتيال ضريبي تم بطريقة أخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة فإننا نكون بصدد جريمة مستمرة وتبقى كذلك ما دام مرتكبها يخفي المبالغ التي تسري

<sup>1</sup> المادة (28) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

<sup>2</sup> المادة (29) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

<sup>3</sup> مراد، لطامي، الركن المادي للجريمة البنائية وإشكالية تطبيقه (في القانون الجزائري)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد الأمين دباغين سطيف، 2015/2016م، ص66.

<sup>4</sup> صبري، التجريم الضريبي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص6.

عليها، ويرى البعض الآخر إن جريمة التهرب الضريبي وقتية لأنها تقع وتنتهي بمجرد تخلص الجاني "الممول" من أداء الضريبة كلها أو بعضها سواء بربط الضريبة ربطاً خاطئاً، أو بأداء الممول للضريبة وفق الأسس الخاطئة الواردة في الإقرار الضريبي المقدم من قبله<sup>1</sup>.

الرأي الراجح :-

ينبغي التفرقة بين الأفعال المكونة لجريمة التهرب الضريبي ، بحيث إذا قدم الممول أقراراً ضريبياً مستخدماً فيه أحد الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون (حالة : أ ، ب ، ج ) وادخل الغش على الإدارة الضريبية ثم ربط الضريبة على أساس التقدير الخاطئ فهذه الجريمة تعتبر وقتية لأنها انتهت نتيجة تخلص الجاني كلياً أو جزئياً من الضريبة، وفي المقابل يمكن اعتبار جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المستمرة في حالة أخفاء الممول لمصدر دخل يخضع للضريبة<sup>2</sup>.

وفي المادة 37 عقوبات : تعتبر الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ، ب، ج، هـ، و، ز، ي، م) جرائم وقتية ، وباقي الجرائم، هي جرائم مستمرة مع ملاحظة أن الجريمة الواردة في البند (د) هي جريمة وقتية فيما يتعلق بالإتلاف وجريمة مستمرة فيما يتعلق بالإخفاء.

---

<sup>1</sup> صبري، التجريم الضريبي، مرجع سابق، ص7.

<sup>2</sup> جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص23

## الفصل الثاني

### خصوصية على مستوى الملاحقة والعقاب

ليس هناك أصعب على الإنسان من شيئين الموت والضريبة، وهذا القول متأت من مقت المكلف للضريبة النابع من اعتقاده أن الضريبة تجبى منه بغير وجه حق، فهو قد أضناه التعب في سبيل الحصول على الأموال، ومن ثم ليس لديه أي استعداد بأن يعطي ولو جزءاً منها للدولة، معتقداً أن هذه الأموال تجبى منه دون أي فائدة ترصد تعود عليه بالنفع، إذ ينظر للأمور من زاوية ضيقة، وهي زاوية المنفعة الشخصية المباشرة، وهذه نظرة الفرد غالباً وهو لا يمكنه استيعاب ما تقدمه الدولة من أمن ومن الخدمات العامة لهما الأساس في طمأنينته، وفي توفير الأجواء الملائمة له لممارسة نشاطه وتوسعة في الكسب والربح، وهذا المكلف ذو الأفق الضيق سيحاول بكل جهده من أجل إخفاء مصادر دخله معتبراً أخذ الدولة منه الضريبة إنما هو إتاوة من جانب الدولة. وبناءً على ما تقدم وعند قيام المكلف بمخالفة أحكام القانون الضريبي تعمل السلطة المختصة على إثبات المسؤولية عن ارتكاب المخالفة الضريبية، وتطبيق الآثار المترتبة على ثبوت هذه المسؤولية، ومن ثم إيقاع العقاب المناسب بالتطرق القانونية المناسبة، ويكون ذلك ببيان الدعوى الجنائية على مرتكبي الجرائم الضريبية في (المبحث الأول)، والخصوصية على مستوى الجزاءات المترتبة على الجريمة الضريبية وذلك في (المبحث الثاني).

## المبحث الأول: الدعوى الجنائية على مرتكبي الجرائم الضريبية

لم يكتفي المشرع الجنائي ببيان الأفعال المجرمة في القانون والعقوبات المتعلقة بها، وهو الجانب الموضوعي من التشريع والمسمى بقانون العقوبات، ولكنه وضع بالتوازي معه السبل التي توصل الى التحقق من وقوع الجريمة، ومعرفة فاعلها، من أجل إقامة الدعوى الجنائية وتنفيذ الأحكام الصادرة بحقه، وذلك كله من خلال القسم الإجرائي من التشريع المعروف باسم قانون الإجراءات الجزائية أو الجنائية<sup>1</sup>، ففي فلسطين مطبق (قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لعام (2001م)، ولتوضيح هذه الإجراءات في الجريمة الضريبية سوف نتناول كيفية تحريك الدعوى الجنائية الضريبية في (المطلب الأول)، ومن ثم نتناول طرق إنقضاء الدعوى الجنائية الضريبية في (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: تحريك الدعوى الجنائية الضريبية

الأصل أن تحريك الدعوى الجنائية لا يتم إلا من قبل الجهة صاحبة الاختصاص، وهي النيابة العامة بصفتها ممثلة للمجتمع وحامية لمصالحه، فقد نصت المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001م) على أنه "تختص النيابة العامة دون غيرها بإقامة الدعوى الجزائية ومباشرتها، ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز وقف الدعوى أو التنازل عنها أو تركها أو تعطيل سيرها أو التصالح عليها، إلا في الحالات الواردة في القانون"<sup>2</sup>، ولكن هذه الحرية رأى المشرع ان تقييدها في جوانب معينة قد تحقق المصلحة العامة بشكل أفضل من إطلاقها، فتم تقييد حرية النيابة العامة في مباشرة الدعوى الجنائية في ثلاثة قيود، وهي موضحة في المادة الرابعة من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني شكوى أو ادعاء مدني أو طلب أو إذن<sup>3</sup>، الشكوى: هي إجراء يباشره المجني عليه، وبموجبه يطلب تحريك الدعوى العمومية في جرائم معينة حددها القانون على سبيل الحصر، وقد أقر هذا الحق للمجني عليه على أساس وجود مصلحة جديرة بالحماية أو هي الحفاظ على العلاقات الأسرية، فترك حق تحريك الدعوى في

<sup>1</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص178.

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001م.

<sup>3</sup> راجع المادة (4) منقانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001م.

يد المجني عليه وحده، ويحق له التنازل عن حقه وعدم تقديم الشكوى<sup>1</sup>، والطلب: هو إبلاغ السلطات العامة عن جريمة معينة بغية مباشرة الدعوى الجنائية بصددها، والإذن: هو الموافقة على طلب ما تتقدم به سلطة التحقيق لمباشرة الإجراءات الجنائية ضد فرد تابع لجهة معينة علق القانون مباشرتها على موافقتها<sup>2</sup>، وقد اشترط القانون الضريبي لتحريك دعوى ضريبية تقديم طلب من قبل الإدارة الضريبية، لأنها الجهة الأقدر على تحديد المصلحة في هذا الشأن، فمتى صدر الطلب من الإدارة الضريبية رفع القيد عن النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية<sup>3</sup>.

ولكن قبل الحديث عن الاجراءات المتبعة في اثبات الجريمة الضريبية، يجب أيضاح على من تقع المسؤولية الجنائية، وشروط قيام هذه المسؤولية، و كيف يتم تطبيقها على الجريمة الضريبية هذا في (الفرع الأول)، ومن ثم الحديث عن طرق الأثبات في الدعوى الضريبية وذلك في (الفرع الثاني).

#### الفرع الاول: المسؤولية الجنائية

لكي يُسأل الانسان عن أعماله وتصرفاته، لا بد أن يكون قد ارتكبها عن كامل وعي وإدراك، أي أنه كان يملك حرية الاختيار، والوعي والإدراك الكامل، وسلامة العقل والتفكير والتدبير، وفي هذه الحالة أمامه خياران؛ أن يقدم على هذا الفعل الذي جرمه القانون، أو أن يبتعد عن إتيانه، فيختار الطريق الأول، وهو بذا يكون مسؤولاً جزائياً، ومستحقاً للعقوبة أو التدبير الذي يقرره القانون<sup>4</sup>، فما هي المسؤولية؟ ومن أجل الحديث عن السؤولية الجنائية لا بد من بيان تعريفها وذلك في (أولاً)، ومن ثم بيان الشروط الواجب توفرها لقيام المسؤولية لمرتكبي الجريمة الضريبية وهذا في (ثانياً)، ومن ثم بيان خصوصية المسؤولية الجنائية في الجرائم الضريبية وهذا في (ثالثاً).

<sup>1</sup> <http://www.mohamah.net/answer/33613/>

<sup>2</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص185.

<sup>3</sup> غنيم، سامي احمد، أسباب الحفظ والانقضاء في الدعاوي الجنائية الضريبية، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2011، ص3.

<sup>4</sup> المساعدة، أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007م، ص36.

## أولاً: تعريف المسؤولية الجنائية

يمكن القول أن الرعاية التي وردة في حديث الرسول صلى الله عليه وسلم، هي نفسها ما يطلق عليه بالمسؤولية، ولكن المسؤولية بشكل عام، وليس في اطارها الجنائي فقط، (عن عبد الله بن عمر رضي الله عنهما أنه سمع رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول كُلكم راعٍ ومسئولٌ عن رعيته فالإمام راعٍ وهو مسئولٌ عن رعيته والرجل في أهله راعٍ وهو مسئولٌ عن رعيته والمرأة في بيت زوجها راعيةٌ وهي مسئولةٌ عن رعيته والخادم في مال سيده راعٍ وهو مسئولٌ عن رعيته)<sup>1</sup>، فالمسؤولية بشكل عام هي: " حالٌ أو صفةٌ من يُسألُ عن أمرٍ تقع عليه تبعته . يقال : أنا بريءٌ من مسؤولية هذا العمل، وتطلق (أخلاقياً ) على : التزام الشخص بما يصدر عنه قولاً أو عملاً ."<sup>2</sup>

تعني المسؤولية لغةً: أن الإنسان مسؤول عن فعل قام به في الماضي وخلف وراءه آثارا معينة، وهو الذي يتحمل تبعه هذه الآثار أو النتائج، أما اصطلاحاً فالمسؤولية بصورة عامة هي: لحاق الاقتضاء بصاحبه من حيث هو فاعله، أو هي: أهلية الانسان لأن يحاسب على أفعاله.<sup>3</sup>

أما المسؤولية الجنائية فهي "عبارة عن التزام قانوني يتحمل التبعة، أي التزام جزئي وهي في نفس الوقت التزام تبعي، إذ تنشأ بالتبعية لالتزام قانوني آخر، وهو الالتزام الأصلي من اجل حمايته من عدم التنفيذ وضمن الوفاء الاختياري به"<sup>4</sup>، ويرى اغلب الفقهاء الجنائيين أن صور القاعدة التجريبية عبارة عن واقعة قانونية منشأة لعلاقة يكون طرفها الأول الدولة، والثاني الفرد، تؤهل كلاً منهما لان تنشأ له حقوق والتزامات متبادلة، وهذه القاعدة تُنشأ على عاتق الفرد التزاماً أصلياً يكون موضوعه الامتناع عن سلوك، أو الامتناع عن تحقيق واقعة معينة حددتها تلك القاعدة في صورة التزام عام، وهذا الأخير يستمد مصدره من النص الجنائي في الشق الذي يحدد ما هو محظور.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> [www.nabulsi.com/blue/ar/art.php?art=10073](http://www.nabulsi.com/blue/ar/art.php?art=10073)

<sup>2</sup> <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/>

<sup>3</sup> إمام، محمد كمال الدين، المسؤولية الجنائية أساسها وتطورها دراسة مقارنة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2004م، ص107-108.

<sup>4</sup> [www.mohamah.net/law](http://www.mohamah.net/law)

<sup>5</sup> المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، مرجع سابق، ص39.

إنّ المسؤولية الجنائية هي " قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على ما يقوم به من تصرفات وأفعال"<sup>1</sup>.

ولكن هناك شروط يجب ان تتوفر في الشخص الذي قام بالفعل المجرم لكي تقع عليه مسؤولية أفعاله، ولكي يكون مستحقاً للعقوبة.

### ثانياً: شروط قيام المسؤولية

الفرد منا ليس مسؤولاً عن كل أفعاله، وإنما هو مسؤول فقط عن الأفعال التي تتوفر فيها الشروط التالية<sup>2</sup> :

أولاً: المعرفة : الإنسان مسؤول عن الأفعال التي ميز فيها بين الخير والشر، أو بين ما هو صالح وما هو غير صالح، وعرف نتائجها، وما يترتب عنها من تبعات، فالطفل والحيوان والمجنون ليسوا مسؤولين عن أفعالهم لأنهم لا يدركون ما يترتب عنها من نتائج غير صالحة.

ثانياً: الحرية : تتطلب المسؤولية دائماً الحرية، بل الحرية هي مصدر المسؤولية، والحرية هنا تعني قدرة الفرد على الاختيار والمفاضلة بين الأمور كما تعني شعور الفرد بقيمته وأهليته لتحمل نتائج أفعاله، وهذا يعني أن الإنسان منّا لا يكون مسؤولاً مسؤولية كاملة عن الأفعال التي قام بها تحت ضغوط أو قيود داخلية أو خارجية، فالفرد الذي يقوم بجريمة ما تنفيذاً لأمر سلطة أعلى منه أو تنفيذاً لأمر شخص آخر يهدده بالموت لا يعد مسؤولاً مسؤولية كاملة، وكذلك من يقوم بجريمة تحت ضغوط داخلية كالانفعال الشديد، وفقدان السيطرة على الأعصاب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المساعدة، المرجع اعلاه، ص40.

<sup>2</sup> [www.onefd.edu.dz/3ass/fichiersPDF/322/Philosophie/EV1/doc.../F322-PH1H1.doc](http://www.onefd.edu.dz/3ass/fichiersPDF/322/Philosophie/EV1/doc.../F322-PH1H1.doc)

<sup>3</sup> الحلبي، شرح قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص186.

ثالثاً: العقل : إن حرية الإرادة تقتضي كائنا عاقلاً، وهذا يعني أن المسؤولية لا تقع على المجنون أو المعتوه لذهاب عقله، وقصور إدراكه، ولا على الطفل لعدم اكتمال نموه العقلي والنفسي والاجتماعي<sup>1</sup>.

رابعاً: النية : إن المجرم الذي يقصد إلى جريمته ويقوم بها عن إصرار وسبق ترصد، يتلقى حكماً أشد وأعنف من الحكم الذي يتلقاه شخص آخر قام بنفس الجريمة عن غير قصد أو عن خطأ، فالنية إذن تتدخل في تحديد المسؤولية، وتتأثر فيها شدة وتخفيفاً. ومن غير العدل أن يتساوى الجزاء بين القاتل عمداً والقاتل خطأ بالرغم من أن النتيجة واحدة هي القتل<sup>2</sup>. الشروط سابقة الذكر هي الشروط العامة للمسؤولية، أي بوجودها يصبح الشخص مسئولاً، ولكن هناك شروط خاصة للمسؤولية الجنائية حددها قانون العقوبات وفي المادة (74) منه حيث ورد فيها لا يحكم على احد بعقوبة ما لم يكن قد قام به عن كامل وعي وإرادة<sup>3</sup>، وسنوضح هذه الشروط بما يأتي:

أولاً: الوعي: يعني به المشرع التمييز، أي المقدر على فهم ماهية الفعل وطبيعته، وتوقع الآثار التي من شأنها إحداثها، وعلى التفريق بين المحرم والمباح<sup>4</sup>.  
ثانياً: الإرادة: هي تصميم واعٍ على أداء فعل معين، ويستلزم هدفاً ووسائل لتحقيق هذا الهدف، بالإضافة إلى أنّ العمل الإرادي، وليد قرار ذهني سابق، وأوضح (إنجلز) أن حرية الإرادة لا تعني شيئاً إلا المقدر على اتخاذ القرارات بمعرفة الذات، أن الطابع الإرادي لفعل ما، يظهر بوضوح شديد حينما يتعين على شخص أن يتغلب على عقبات معينة، خارجية أو داخلية، ليحقق هدفه والمرحلة الأولى لفعل إرادي تكمن في وضع الهدف واستيعابه، ويتبع هذا قرار الفعل واختيار أنجح وسائل الفعل. ولا يمكن وصف فعل بأنه فعل إرادة إلا إذا كان تنفيذاً لقرار ذاتي، وقوة الإرادة ليست منحة من الطبيعة، فالمهارة والمقدرة في اختيار هدف ما، واتخاذ قرارات سليمة وتنفيذها، وإتمام ما بُدئ فيه هي ثمار معرفة وخبرة وتربية ذاتية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> www.onefd.edu.dz/3ass/fichiersPDF/322/Philosophie/EV1/doc

<sup>2</sup> www.onefd.edu.dz/3ass/fichiersPDF/322/Philosophie/EV1/doc

<sup>3</sup> المادة (74) من قانون العقوبات الاردني رقم (16) لعام (1960)م.

<sup>4</sup> المجالي، شرح القانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص446.

<sup>5</sup> https://ar.wikipedia.org/wiki

### ثالثاً: خصوصية المسؤولية في الجريمة الضريبية

إن وقوع الجريمة "بشكل عام" لا يكفي بوجود ركنها المادي، وإنما يجب أن تتحقق الإرادة للقيام بالجريمة لدى الجاني، فلا يتصور وقوع الجريمة دون وجود خطأ ابتداءً لوقوعها، سواء أكان هذا الخطأ عمدياً أم غير عمدي، وبالتالي فالجرائم غالباً لا تعني المشرع إلا إذا صدرت عن إنسان يُسأل عنها، ويتحمل العقوبة المقررة لها، فالمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، فالأصل أن لا يُسأل جزائياً إلا من باشر بسلوكه وإرادته الحرة النشاط الإجرامي، ولكن هناك من الفقهاء من يقر خروج المشرع عن هذه القاعدة بتقرير المسؤولية عن الغير<sup>1</sup>، لذلك سنحاول توضيح هذه المفاهيم بما يأتي:

1. المسؤولية عن الخطأ الشخصي في الجرائم الضريبية: لحقت صفة المسؤولية في الجرائم الضريبية تطورات، أذ إن العصر الحديث قد أفرز التزامات ضريبية واسعة، يقابلها تطور أساليب التخلص من الضريبة، والتي أدت بصورة آلية الى تضاعف وسائل الرقابة لضبط التهرب، ووضع السبل المناسبة لمكافحته، مما أدى بشكل عام الى تناقص أو انكماش القول أن الجرائم الضريبية جرائم ذات طبيعة محدودة، يكفي فقط وجود ركنها المادي لوقوعها دون الحاجة إلى تحقق الخطأ فيها، فمسؤولية الشخص عن الخطأ في الجرائم الضريبية يحدد من خلال القانون، ويجرم هذا الفعل من خلال النصوص التشريعية، أما في حالة عدم وجود النص على تجريم الفعل يعامل معاملة المخالفات<sup>2</sup>.
2. المسؤولية الجنائية الضريبية عن فعل الغير: الأصل في المسائلة الجنائية أن يسأل الشخص عن الخطأ الواقع منه، فلا يجوز مسائلة شخص عن فعل شخص آخر، فأحكام القانون الجنائي تقوم على مبدأ أساس، وهو مبدأ شخصية المسؤولية الجنائية، فالمتهم يسأل عن عمله، ولا يسأل عن فعل غيره، والمسؤولية الشخص الجنائية عن فعل الغير، كانت من المسائل التي شغلت فقهاء القانون الجنائي، فقد أوجد الفقهاء أمثلة تطبيقية على

<sup>1</sup> الجميلي، عبد الستار حمد أنجاد، العود إلى الجريمة الضريبية، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، 2010م، ص130.

<sup>2</sup> الجميلي، المرجع أعلاه، ص130-132.

هذه الجرائم، ولكنهم يذهبون الى أن هذه الحالات استثناء من الأصل ولا يجوز التوسع في تفسيرها<sup>1</sup>.

أما المشرع الضريبي فقد أخذ بهذا المبدأ في الجرائم الضريبية، وأوجد لها حالات يصلح أن تكون تطبيقاً لها كتلك المتعلقة بالورثة<sup>2</sup> والنيابة، وهذا ناتج عن الخصوصية التي تتمتع بها الجريمة الضريبية، وذلك بسبب المصلحة محل الحماية التي من أجلها قامت الجريمة الضريبية.

### الفرع الثاني: طرق الأثبات في الجريمة الجنائية الضريبية

العقوبة هي الرد الطبيعي لمرتكبي الجريمة الضريبية، ولكن موظف الإدارة الضريبية يجب أن لا يقف مكتوف الأيدي أمام الذين يخالفون القانون الضريبي، ويجب عليه السعي لمنع ارتكاب الجريمة الضريبية، والكشف عنها عند ارتكابها من قبل المكلفين بدفع الضريبة، ومن أجل تحقيق ذلك منح التشريع الضريبي لجزء من موظفي الإدارة الضريبية سلطات وواجبات لإتمام ذلك ضمن القانون<sup>3</sup>، وهذه السلطات التي كفلها القانون الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية للعمل على منع واكتشاف الجريمة الضريبية في الوقت المناسب.

ففي المادة (23) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، وفي البند الثالث من المادة إعتبر المدير وموظفو الدائرة المفوضين خطأً من مدير الدائرة أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي<sup>4</sup>، وقد تم تحديد واجبات ومسؤوليات أعضاء الضبط القضائي من قبل المشرع في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001م)، في المواد (19،20،21،22،23)<sup>5</sup>، وهنا يطرح الكثير من الأسئلة، ومنها ماذا نعني بالضبط القضائي، ولمن تمنح تلك الصفة؟ ولماذا تم منح مثل هذه المهام لجزء من أعضاء الإدارة الضريبية؟ وماهي سلطات تلك الوظيفة؟ وماهي

<sup>1</sup> الجميلي، العود في الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص132.

<sup>2</sup> راجع الفقرة الثالثة من المادة 18 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين

<sup>3</sup> حامد، رفل حسن، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العراق، مجلد11، عدد39، 2009م، ص311،

<sup>4</sup> الفقرة (3) من المادة (23) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل، ص20.

<sup>5</sup> قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001م).

واجباتهم؟... الخ، ومن اجل الحديث عن صفة الضبط القضائي، لابد من بيان تعريفها ولمن تمنح هذه الصفة وذلك في (أولاً)، ومن ثم بيان واجبات اعضاء الضبط القضائي وذلك في (ثانياً)، ومن ثم توضيح سلطات اعضاء الضبط القضائي في (ثالثاً)

### أولاً: تعريف الضبط القضائي :

يعرف الضبط بأنه مجموعة من القواعد التي تفرضها السلطة على الموظفين، وهي وظيفة من وظائفها، هدفها وقاية المجتمع وتحقيق النظام والأمن، ويكون للضبط عن طريق إثبات واقعة في محضر مكتوب يسجلها عضو الضبط عن طريق مباغطة شخص ويرتكب جريمة عن أي نوع كانت أو يختفي عن السلطة العامة في حين تبحث العدالة عنه، أو تصحيح وضع غير مستقيم بمعنى تحويله من الخلل إلى الانضباط<sup>1</sup>.

يُعرف الضبط القضائي: "مجموعة الإجراءات والأوامر التي تصدر من سلطات الضبط القضائي بهدف معاقبة مرتكبي الجرائم منذ وقوع الجريمة وحتى صدور حكم نهائي فيها (تحري، قبض، جمع أدلة، تحقيق، محاكمة، تنفيذ عقوبة)"<sup>2</sup>

وتم توضيح هذه الصفة في قانون الإجراءات الجزائية المذكور سابقاً، وما يعنينا هنا لمن تمنح في القانون الضريبي، فحسب القرار بقانون رقم (8) لعام (2011م)، تمنح هذه الصفة للمدير وموظفي الدائرة المفوضون خطياً من قبل مدير دائرة ضريبة الدخل، وذلك أثناء قيامهم بأعمالهم وفي حدود اختصاصهم، وفي الحالات التي تستدعي القيام بذلك العمل، وذلك لأهمية الكشف عن الجريمة الضريبية، أستوجب أن يباشر هذه المهمة عضو له صفة الضبط القضائي، ولو أجاز العكس لكان للشخص الاعتيادي حق المباشرة في الكشف عن الجريمة الضريبية، وهذا لا يتفق مع القواعد العامة في القوانين والإجراءات الجنائية، وتم إعطاء موظف الضريبة هذه الصفة لاتصاله المباشر بالمكلف<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حامد، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مرجع سابق، ص314.

<sup>2</sup> ما-المقصود-بالضبط-القضائي /1814/answer/www.mohamah.not.

<sup>3</sup> حامد، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مرجع سابق، ص316. وشيعاوي، وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (رسالة دكتوراه غير منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009 /2010م، ص136-134.

ويجب أن يلاحظ أنه بتحويل بعض موظفي مصلحة الضرائب صفة الضبط القضائي لا يعني أن لهم وحدهم حق مباشرة سلطاتها بصدد الجرائم، التي ترتكب بالمخالفة للتشريعات الضريبية، بل أن هذه الحقوق والواجبات ممنوحة أصلاً لمأموري الضبط القضائي الذين عددهم المشرع في المادة (21) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001 وعلى رأسهم النيابة العامة، وهنا قد يطرح تساؤل ماهو الوقت الذي تكون هذه الصفة ملاصقة لمن تم تحويلهم بها، هل تقتصر على أوقات العمل الرسمية في الدوائر الحكومية أم أنه يمتد إلى خارج أوقات العمل وخلال العطل الرسمية؟ يجاب عن هذا التساؤل على أساس أهمية العمل؛ فإذا توصل موظف الضريبة وخلال قيامه بعمله أن هناك بيانات ومعلومات مهمة قد توصله إلى اكتشاف جريمة ضريبية، وقد امتد به الوقت إلى انتهاء مواعيد الدوام الرسمية، فإذا رفع يده عن تلك المعلومات قد تمتد إليها يد العبث، ففي هذه الحالة يجوز له مزاولة مهامه رغم انتهاء أوقات العمل، وهذا يفهم من قول المشرع الضريبي "وفي الحالات التي تستدعي ذلك"، وتبقى صفة الضبط القضاء ملازمة له حتى في غير أوقات العمل الرسمية حتى يتم اعفاؤه من مهامه بالطرق القانونية كما تم تكليفه بها<sup>1</sup>.

#### ثانياً: واجبات أعضاء الضبط القضائي:

من أجل بيان لمن لهم صفة الضبط القضائي للكشف عن الجريمة الضريبية، لابد من توضيح الواجبات المفروضة عليهم وهي موضحة في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لعام (2001م)، وفي المادة (22) منهوفاً لأحكام القانون على مأموري الضبط القيام بما يلي<sup>2</sup>:

**1:** تلقي البلاغات: يقصد بالتبليغ عن الجريمة والإخبار عنها، أي إيصال خبرها إلى علم السلطات العامة، أما الشكوى فهي أيضاً إخبار عن الجريمة، ولكنها تختلف عن التبليغ بان مقدمها يحق له المطالبة بالتعويض عما أصابه من ضرر ناشئ عن الجريمة، إن تلقي البلاغات والشكاوي من الواجبات الأساسية، ومن صميم عمل موظفي الضبط القضائي، فلا يحق لهم رفض أي تبليغ يقدم إليهم بوقوع جريمة ما؛ لأن الضابطة القضائية هي صاحبة

<sup>1</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص 221-228.

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001.

الاختصاص والصلاحيية في فحص البلاغات، ومعرفة مدى صحتها، لأنها هي سلطة التحري، فمن مسئوليتها فحص البلاغات ومعرفة مدى صدقها أو كذبها<sup>1</sup>.

**2:** جمع الاستدلالات: تعرف الاستدلالات كما أشار إليها قانون الإجراءات الجزائية في المادة (19) منه "يتولى مأمور الضبط القضائي البحث والاستقصاء عن الجرائم وملاحقة مرتكبيها وجمع الاستدلالات التي تلزم للتحقيق في الدعوى"<sup>2</sup>، وبذلك يمكن تعريفها على أنها "مجموعة من الإجراءات التي تمارس من قبل مأموري الضبط القضائي المنصوص عليها بالقانون، وذلك بقصد تجميع العناصر والأدلة المادية التي تثبت وقوع الجريمة، بالإضافة إلى عمل التحريات الضرورية واللازمة عن مرتكبها لتستطيع النيابة العامة مباشرة التحقيق في الدعوى"<sup>3</sup>.

إنَّ مرحلة جمع الاستدلالات تسبق مرحلتي التحقيق الابتدائي، ومرحلة التحقيق النهائي (المحاكمة)، والتي تعتبر من أهم مراحل الإجراءات الجزائية، وهي المرحلة السابقة على تحريك الدعوى الجزائية، والممهدة لمرحلة الخصومة الجزائية، والأساس الذي تبنى عليه كافة الإجراءات الجزائية؛ فهي ليست إداً مرحلة قضائية بالرغم من كونها الأساس الذي يبنى عليها التحقيق القضائي، فجمع الاستدلالات يعدُّ مقدمة ضرورية في أغلب الجرائم، إذ كثيراً ما تحدث جرائم في الخفاء وتحتاج إلى كشفها وضبطها، ومعرفة مسبباتها وملابساتها ودوافع ارتكابها لتسهيل مهمة التحقيق، ولمنع المجرمين من الإفلات والهرب والتضييق عليهم تمهيداً لضبطها<sup>4</sup>.

**3:** تحرير المحاضر: أوجب قانون الإجراءات الجنائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001 على مأمور الضبط القضائي أن يقوم بإثبات الإجراءات التي يقوم بها في محضر التحري الذي هو عبارة عن الإفادة الممضاة من قبل المخول بالضبط " يراد به محضر ضبط الواقعة" وعادةً

<sup>1</sup> الدوسري، صالح راشد، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في قانون الإجراءات الجنائية البحريني "دراسة مقارنة"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2008م، ص40-45.

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001.

<sup>3</sup> الدوسري، مرجع سابق، ص42.

<sup>4</sup> [lawpractice-iskandar.blogspot.com/2011/06/blog-post\\_7371.html](http://lawpractice-iskandar.blogspot.com/2011/06/blog-post_7371.html)

يقوم بتحريره عضو الضبط القضائي<sup>1</sup>، فتم فرض هذه المحاضر من قبل القانون من أجل الاطمئنان إلى النتائج التي قد تسفر عن التحريات التي يقوم بها موظفو الضرائب، وأنها تمت وفق القانون، لذلك طلب المشرع إثبات الإجراءات في محاضر موقع عليها منهم مبين بها وقت اتخاذ الإجراء ومكان حصوله، وعادة يفتح المحضر بإثبات وقت وتاريخ ومكان تحرير المحضر وكذلك اسم ووظيفة محرره<sup>2</sup>، وتكمن أهمية محضر التحري في أنه يبين مدى شرعية الإجراءات التي يتم اتخاذها من قبل مأمور الضبط، والتأكد من عدم تجاوزه للصلاحيات المخولة له، ومدى التزامه بالقواعد القانونية وعدم تجاوزها، ومن شرعية الوسائل التي تم بواسطتها الحصول على المعلومات، كما يلعب محضر التحري "دوراً كبيراً في الإجراءات اللاحقة له، وذلك لما له من تأثير على سلطات التحقيق الابتدائي والنهائي وفقاً للصورة التي يرسمها للواقعة والتكييف القانوني الذي يسبغه عليها"<sup>3</sup>.

**4:** المحافظة على سرية المعلومات: ألزم القانون الضريبي موظفيه حاملي صفة الضبط القضائي التزام السرية وعدم كشف أسرار المكلفين تحت أي ظرف كان، وتحت طائلة المسؤولية، وذلك كما ورد في المادة (44) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل في فلسطين<sup>4</sup>.

### ثالثاً: سلطات أعضاء الضبط القضائي

من أجل تمكين موظفي الإدارة الضريبية حاملي صفة الضبط القضائي من أداء عملهم على أكمل وجه، مُنحت لهم بعض السلطات لكي تساعدهم على تحقيق العدالة الضريبية، وتخول تلك السلطات موظفي الضريبة حاملي صفة الضبط القضائي جمع المعلومات التي تخص الجريمة

<sup>1</sup> حامد، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مرجع سابق، ص326.

وشيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص182.

<sup>2</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص133.

<sup>3</sup> المشعل، مشعل سلطان، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في النظام الكويتي "دراسة تطبيقية"، ص42.

<sup>4</sup> راجع المادة (44) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

الضريبية، مما يساعد على التعرف على حقيقة وقوعها وأسبابها و التعرف إلى فاعلها؛ وذلك كله وفقاً للقواعد القانونية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل أو القوانين الأخرى<sup>1</sup>.

ولبيان سلطات أعضاء الضبط القضائي في الكشف عن الجريمة الضريبية، والوقوف في وجه المخالفين للقانون الضريبي، سيتم تناول سلطة التحقيق الابتدائي وذلك في (أ)، ومن ثم سلطتها في حق الاطلاع وذلك في (ب).

#### أ: سلطة التحقيق الابتدائي

الأصل أن إجراءات التحقيق تباشر من قبل الجهات المختصة بها أساساً، وهي النيابة العامة أو قاضي التحقيق، لأنها قد تمس الحرية الفردية وحرية المسكن، وهذه الحريات هي أقدس وأثمن الحريات للفرد؛ لذلك تعنى مختلف الدول بتقديرها في صلب دساتيرها بينما تتكفل باقي قوانين الدولة بتحديد الأحوال التي يجوز فيها المساس بتلك الحريات وشروط هذا القيد تبغي من وراء هذا تحقيق مصلحة المجتمع، التي تعلق على مصلحة الفرد ذاته، واستثناء على القاعدة السابقة - التحقيق تباشر من قبل الجهات المختصة بها أساساً، وهي النيابة العامة أو قاضي التحقيق - منح المشرع أفراد الضبط القضائي ومن بينهم بعض موظفي الضرائب بعض سلطات التحقيق في أحوال معينة وبشروط خاصة ضمان الحريات، فتم تخويلهم حق القبض والتفتيش<sup>2</sup>.

**1. حق القبض:** أكدت الإعلانات والاتفاقات العالمية على حرية الإنسان، فنصت المادة (9) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على أنه "لا يجوز اعتقال أي إنسان، أو حجزه، أو نفيه تعسفاً"، وقد نعى المشرع الفلسطيني ذات المنحى وذلك في القانون الأساسي الفلسطيني وفي ذلك نصت المادة (11) على أنه "الحرية الشخصية حق طبيعي وهي مكفولة لا تمس، لا يجوز القبض على أحد أو تفتيشه أو حبسه أو تقييد حريته بأي قيد أو منعه من التنقل إلا بأمر قضائي وفقاً لأحكام القانون، ويحدد القانون مدة الحبس الاحتياطي، ولا يجوز الحجز أو الحبس في غير الأماكن

<sup>1</sup> حامد، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مرجع سابق، ص232. والمرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص234. الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص154.  
<sup>2</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص234. وشيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة في الدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص185.

الخاضعة للقوانين الصادرة بتنظيم السجون<sup>1</sup>، وقد عرف القبض أنه: إجراء من إجراءات التحقيق في الدعوى الجنائية، يتضمن أخذ الشخص بالأكره تحت الحراسة لفترة زمنية وجيزة، بسند من سلطة قانونية، بهدف إحضاره أمام السلطة المختصة لأمر باستمرار وضعه تحت الحراسة أو إطلاق سراحه<sup>2</sup>

ولكن السؤال الذي طرح نفسه هنا هل يجوز لمأمور الضبط القضائي إلقاء القبض على أي شخص ام تقيد هذه السلطة؟ لقد قنن القانون هذه السلطة وذلك في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، وحيث أورد المشرع في المادة (30) من القانون الاحوال التي يستطيع مأمور الضبط الفبض على المتهم<sup>3</sup>، ولكن ما يمكن تطبيقه على الجريمة الضريبية هو:

1. وجود دلائل كافية: يتوجب أن يكون هناك دلائل كافية على قيام المتهم بالجريمة الضريبية، والدلائل الكافية هي التي يكون من شأنها أن تجعل إدانة المتهم ذات احتمال كبير، فلا يشترط أن تكون قاطعة في إدانة المتهم، ومن ناحية أخرى لا يكفي أن تكون مجرد استنتاجات من قبل الموظف، فتقدير هذه الدلائل مرجعه موظف الضريبة، وفقاً لما يستتبعه من ظروف وملابسات الواقعة، وهو في تقديره هذا يخضع لرقابة قاضي التحقيق، فإذا كانت الدلائل كافية استمر التحقيق، أو يأمر قاضي التحقيق بوقف الإجراءات<sup>4</sup>.
2. حالة التلبس: إنَّ الجريمة الضريبية تعد متلبس بها، إذا شوهدت حال ارتكابها أو عقب ارتكابها بوقت قصير، مثل مشاهدة مكلف خاضع لضريبة الدخل وهو يحرر مستنداً مع عميل بغير القيمة الحقيقية للبضاعة المباعة، أو مشاهدة تاجر يقوم بكتابة حساباته بدفتر خاص به وكتابة حسابات أخرى بالدفاتر التي يقدمها لموظف الضريبة، أو امتناع المكلف عن تقديم التقارير الضريبية بعد انتهاء مدة التقديم المحددة قانوناً وبعد طلب الإدارة الضريبية ذلك منه، وغيرها من الجرائم الضريبية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> المادة 11 من القانون الأساسي الفلسطيني لعام (2005م).

<sup>2</sup> المشعل، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في النظام الكويتي "دراسة تطبيقية"، مرجع سابق، ص87.

<sup>3</sup> راجع المادة (30) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم(3) لسنة 2001، ص101.

<sup>4</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص235-236.

<sup>5</sup> المرصفاوي، المرجع أعلاه، ص236-241.

كما لا يجوز لموظف الضريبة حامل صفة الضبط القضائي خلق حالة التلبس، مثل أن يزعم أنه تاجر يرغب بشراء بضاعة من محل ويعرض على صاحبه أن يحرر له وصل بأقل من المبلغ ثمن البضاعة؛ فموظف الضريبة حامل صفة الضبط القضائي ملزم بعدم اللجوء إلى الوسائل غير المشروعة من أجل ممارسة عمله، فلا يحق له خداع المكلف بالضريبة من أجل ارتكاب جريمة ضريبية، لأن ذلك يتعارض مع طبيعة وظيفته من ناحية، وقيم وأخلاق المجتمع من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

**2. حق التفتيش:** "هو الاطلاع على ما بداخل محل معين منحه القانون حرمة باعتباره مستودعاً لسر صاحبه، لضبط ما قد يوجد فيه مما يساعد في كشف الحقيقة عن جريمة معينة"<sup>2</sup>، فالتفتيش عمل من أعمال التحقيق، لذلك، فالأصل أن تباشره الجهة صاحبة الاختصاص، وهي النيابة العامة، إلا أن المشرع الفلسطيني قد أعطى لمأمور الضبط القضائي سلطة القيام بالتفتيش استثناءً في حالة التلبس<sup>3</sup> بالجريمة نظراً لخطورة هذا الإجراء لمساسه بالحرية الشخصية للإنسان، إلا أن الضرورة قد تقتضي في بعض الأحيان ولضمان أمن المجتمع التعرض لهذه الحريات، لذلك تضمنت معظم القوانين الحالات التي يجوز فيها تفتيش الأشخاص و مساكنهم<sup>4</sup>.

وبناء عليه فإن موظف الضريبة الممنوح صفة الضبط القضائي يمنح حق ممارسة التفتيش في حالة التلبس وفي حالة عدم التلبس، ففي التلبس لا يحتاج إلى إذن من الجهة المختصة؛ ولكن في حالة عدم التلبس يتوجب على الموظف الضريبي حامل صفة الضبط القضائي الحصول على إذن من النيابة العامة للقيام بتفتيش منزل المتهم أو أي مكان تحت حيازته وضبط الأوراق، والأشياء التي تساعد على كشف الحقائق، إذا اتضح وجود قرينة قوية تستدعي الشك، كما يجوز لموظف الضريبة حامل الصفة المذكورة أن يضبط جميع الجرائم التي تظهر عرضاً سواء كانت جريمة ضريبية أو غير ضريبية أثناء تفتيش المتهم المكلف بالضريبة أو تفتيش منزله<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> حامد، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مرجع سابق، ص 346.  
<sup>2</sup> الدوسري، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في قانون الإجراءات الجنائية البحريني "دراسة مقارنة"، مرجع سابق، ص 50.

<sup>3</sup> راجع المادة (48) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001م.

<sup>4</sup> المشعل، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في النظام الكويتي "دراسة تطبيقية"، مرجع سابق، ص 105.

<sup>5</sup> راجع المادة (50) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001م.

## ب: حق الاطلاع

ما هو حق الاطلاع الممنوح للإدارة الضريبية؟ هو سلطة منحها المشرع من أجل التحقق من تطبيق أحكام التشريعات الضريبية، وهو حق للإدارة الضريبية كفلها القانون<sup>1</sup> من أجل الاطلاع على الأوراق والوثائق كلها، التي تمكنها من تحديد وعاء الضريبة، ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها<sup>2</sup>، وافر المشرع هذا الحق للإدارة الضريبية من أجل حماية المصلحة العامة لدولة؛ ولكن هذه المصلحة يمكن أن تضر بمصلحة المكلف من جهة سرية بياناته، لذلك لا يستطيع المكلف التعليل بسرية بياناته فيمتنع عن تقديمها للجهة الضريبة عند طلبها، لان مصلحة الدولة تعلو على مصلحة الفرد، ولكن رغم ذلك فقد ضمن القانون الضريبي للمكلف المحافظة على سرية بياناته ووضع مأمور الضريبة تحت طائلة المسؤولية الجنائية في حالة إفشائه أسرار المكلفين<sup>3</sup>.

أولاً: أنواع الاطلاع<sup>4</sup>: ينقسم الاطلاع التي تمارسه الإدارة الضريبية ممثلة بموظفيها إلى قسمين:

1. الاطلاع المباشر: وهي تمكين موظفي الضرائب من الاطلاع على الدفاتر الخاصة بالمكلف بالضريبة ووثائقه وأوراقه وإيراداته ومصروفاته حتى يتمكن من تثبيت تنفيذ جميع الأحكام التي يقرها القانون.

2. الاطلاع غير المباشر<sup>5</sup>: وبهذه الطريقة يتم التعرف على كل أو بعض نشاطات المكلف وذلك من خلال:

- أ) إخطار المكلف جهة غير الإدارة الضريبية بمعلومات عن كل أو بعض نشاطاته.  
ب) استعمال الاطلاع المباشر في دفاتر مكلف لمراجعة بيانات مكلف آخر.

ثانياً: أطراف الاطلاع: تتكون عملية الاطلاع من طرفين:

<sup>1</sup> راجع المادة (23) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

<sup>2</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص 159-160.

<sup>3</sup> راجع المادة (44) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

<sup>4</sup> حامد، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مرجع سابق، ص 338.

<sup>5</sup> شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص 170.

الطرف الأول هو الإدارة الضريبية ممثلة بموظفيها حاملي صفة الضبط القضائي، والطرف الآخر هو المكلف الذي يفرض عليه القانون تقديم الأوراق والدفاتر الخاصة بعمله إذا طلبت منه من قبل الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

ثالثاً: محل الاطلاع: ويقصد به السجلات والدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف، والتي يطلب الموظف الضريبي حامل صفة الضبط القضائي الاطلاع عليها بحكم القانون<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: إنقضاء الدعوى الجنائية الضريبية

تخضع الدعوى الجنائية الضريبية للأسباب العامة لانقضاء الدعوى، وهذه الأسباب مبينة في المادة (9) من قانون الإجراءات الجنائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001م)، إلغاء القانون الذي يجرم الفعل، العفو العام، وفاة المتهم، التقادم، صدور حكم نهائي فيها، أو أية أسباب أخرى ينص عليها القانون<sup>3</sup>، والمتمثلة في المصالحة في قانون الإجراءات الجنائية، والتنازل في قانون العقوبات، وقد نصت المواد (16،17،18) من قانون الإجراءات الجنائية على مبدأ التصالح في الجرح والمخالفات المعاقب عليها بالغرامة والإجراءات المترتبة على ذلك<sup>4</sup>. أما التنازل فقد تم الحديث عنه في قانون العقوبات في المادة (334) وذلك في الاعتداء على الأفراد، حيث نص القانون على أن الفرد المعتدى عليه يستطيع التنازل عن حقه ووقف الدعوى الجنائية قبل اكتساب الحكم الدرجة القطعية<sup>5</sup>.

غير أن سقوط الدعوى العمومية بهذه الأسباب لا يتبعه سقوط الدعوى المدنية، وذلك حتى لا يضيع الحق المدني للمدعي، وهو الإدارة الضريبية<sup>6</sup>، ولكن في الدعوى الضريبية يوجد غير الأسباب سالفة الذكر لانقضائها، سبب آخر ينم عن الخصوصية التي تتمتع بها الجريمة الضريبية، وهذا السبب ينهي الدعوى الجنائية الضريبية في أي مرحلة من مراحلها، وقبل صدور

<sup>1</sup> شيعاوي، المرجع السابق، ص172.

<sup>2</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص256-260.

<sup>3</sup> انظر المادة (9) من قانون الإجراءات الجنائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001م).

<sup>4</sup> راجع المواد (16،17،18) من قانون الإجراءات الجنائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001م.

<sup>5</sup> راجع المادة (334) من قانون العقوبات الاردني رقم 16 لسنة 1960م.

<sup>6</sup> شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجنائية، مرجع سابق، ص268.

الحكم البات، وهذا السبب هو الصلح، ولتوضيح الصلح الضريبي، سيتم تناول ماهية الصلح وذلك في (الفرع الأول)، ومن ثم بيان النظام القانوني لصلح وذلك في (الفرع الثاني)

### الفرع الأول: ماهية الصلح الضريبي

يعتبر الصلح من العوارض الشرعية التي يمكن أن تصيب الدعوى الجزائية، فهو يعبر في جوهره عن نوع التحول عن الخصومة الجنائية التقليدية وحيث يصعب وضع تعريف جامع مانع للصلح الأمر الذي جعل المشرع يترك وضع التعريف لاجتهاد الفقه والقضاء<sup>1</sup>، لذلك سيتم تناول تعريف الصلح في (أولاً)، وبيان الطبيعة القانونية لصلح في (ثانياً)

#### أولاً: تعريف الصلح الضريبي

يعرف الصلح لغة بأنه: الصلاح ضد الفساد تقول صلح الشيء، ويصلح صلاحاً و صلوحاً، والصلح بالضم هوة مصالحة القوم فيما بينهم وبالكسر السلم، والصلح أيضاً اسم من المصالحة وهي المسالمة بعد المنازعة، والموافقة بعد المخالفة والشقاق<sup>2</sup>.

أما التعريف الشرعي للصلح فقد عرفه فقهاء المذهب الحنفي بأنه عبارة عن حق يرفع النزاع ويقطع الخصومة، ومفهوم عقد الصلح عن الحنفية: "عقد وضع لرفع المنازعة وقطع الخصومة بالتراضي"<sup>3</sup>.

أما تعريف الصلح لدى فقهاء القانون فعرفه الدكتور محمود سلامة زناتي "اتفاق حول حق متنازع فيه بين شخصين بمقتضاه يتنازل أحدهما عن إدعائه مقابل تنازل الآخر عن إدعائه أو مقابل أداء شيء ما"، وعرفته الأستاذة ابتسام القرم في مؤلفها المصطلحات القانونية في التشريع الجزائري بأن الصلح (المصالحة): "عقد ينهي به الطرفان نزاعاً قائماً أو محتملاً، وذلك من خلال التنازل

<sup>1</sup> القاضي، تامر حامد جابر، دور الصلح في الدعوى الجزائية في التشريع الفلسطيني، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012م، ص8

<sup>2</sup> قدومي، مروان، الصلح بطريق التخارج في الميراث، مجلة جامعة النجاح الوطنية للأبحاث (العلوم الإنسانية)، مجلد 24، عدد 1، 2010، ص3.

<sup>3</sup> القاضي، مرجع سابق، ص9.

المبادل"، أما الدكتور بوسقيفة أحسن فيري عرف الصلح أو المصالحة بوجه عام " تسوية للنزاع بطريقة ودية"<sup>1</sup>.

وعرف الصلح الضريبي، بأنه " نظام قانوني يهدف إلى تلافي الخصومة الجزائية القائمة بين السلطة المالية والمخالف في جريمة تُقبل فيها التسوية بشروط يحددها القانون"<sup>2</sup>. وعرفها آخرون بأنها" اقرب إلى العقد أَرْضَائِي بين طرفيه، الجهة المختصة من ناحية والمتهم من ناحية أخرى وبموجبه تتنازل الجهة المختصة عن طلب رفع الدعوى مقابل دفع المخالف للمبلغ المحدد في القانون"<sup>3</sup>، ويمكن تعريف الصلح الضريبي بأنه إجراء يؤديه المتهم في الدعوى الجنائية بدفع مبلغ معين إلى خزينة الدولة كي يتمكن من تفادي رفع الدعوى الجنائية ضده<sup>4</sup>.

يعرف الصلح الضريبي في الجرائم الاقتصادية، بأنه اتفاق بين جهة الإدارة المجني عليها في الجريمة الاقتصادية وبين المتهم، من شأنه أن يوفق بين مصلحة هذه الإدارة و مصلحة المتهم، أي أن الصلح الجنائي وسيلة لإدارة الدعوى الجنائية، تقوم الإدارة المختصة قانوناً بعرض الصلح أو قبوله من المخالف، بمناسبة ارتكاب جريمة اقتصادية قابلة للصلح حولها بالتخلي عن إقامة الدعوى الجنائية من الإدارة، مقابل تخلي المخالف عن الضمانات القضائية و دفع مبلغ معين، ويمكن تبني هذا التعريف بالرجوع إلى الإطار القانوني الذي يندرج فيه الصلح الجنائي، حيث كرس المشرع الفلسطيني الصلح في مختلف الميادين الاقتصادية مثل الميدان الضريبي، والميدان الجمركي... الخ<sup>5</sup>.

أما بالنسبة للقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) لم يعرف التصالح في جرائم الضريبة على الدخل، وبالرجوع أيضا إلى قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001م) لم يعرف التصالح لكنه نص على الصلح باعتباره سبباً من أسباب انقضاء الدعوى العمومية، إذ ذكر ذلك

<sup>1</sup> [www.sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t937-topic](http://www.sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t937-topic)

<sup>2</sup> محمد، علوم محمد، التكييف القانوني للتسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد(14) العدد(7)، 2007، ص348.

<sup>3</sup> المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص204.

<sup>4</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص198

<sup>5</sup> أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، سلطات الإدارة الضريبية في الجرائم الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، 2013م، ص81.

بصراحة، حسب ما ورد في المواد (16-18) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني سالف الذكر، فالملاحظ ان المشرع الجزائي الفلسطيني كذلك لم يعرف التصالح في المادة الجزائية.

### ثانياً: التفرقة بين الصلح والمصطلحات المشابهه

بما أن غاية الصلح هو فض النزاع بصفة ودية وعدم إطالة أمده، فإن هناك بعض الأنظمة الشبيهة له، لها نفس الغاية ومنها التظلم الإداري: " هو التجاء صاحب الشأن إلى الإدارة شاكياً لها من قرار إداري معيب مستهدفاً لإلغاءه أو تعديله، أو سحبه خلال المواعيد القانونية المقررة"<sup>1</sup>.

فما هي أوجه الشبه بين الصلح و التظلم الإداري؟

هناك عدة نقاط يتشابه فيها الصلح مع التظلم الإداري ومنها:

1- من حيث الجهة المُدعى عليها: تكون الإدارة في اغلب الأحيان في مركز المدعي عليه بسبب القرارات والأعمال التي تقوم عليها، وهي بصدد حماية صلاحيتها المستمدة من امتيازات السلطة العامة، ولهذا يكون التظلم الإداري موجه من طرف الأشخاص إلى الإدارة سواء كانت المتخذة لتصرف المتظلم من اجله، أو التي تعلوها، ونفس الشيء نجده فيما يخص إجراء الصلح من حيث أن الإدارة في جلسة الصلح تكون مدعى عليها في اغلب الحالات<sup>2</sup>.

2- من حيث المواعيد: يخضع كل من التظلم و الصلح لمواعيد حددها القانون، حيث حدد في القرار بقانون رقم(8) لسنة (2011) م مادة(28) بخصوص التظلم، للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة وفقاً لأحكام المادة (21) من هذا القرار بقانون ولم يوافق على التعديلات أو التقدير أن يعترض على هذا التقدير خطياً، خلال (30) يوماً<sup>3</sup>، وكذلك بالنسبة للمصالحة فقد حدد المشرع حسب المادة 37 من القرار بقانون 8 لسنة 2011م يجوز للمدير أن يجري المصالحة قبل صدور الحكم<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الخليلي، محمد خليفة، التظلم الإداري دراسة مقارنة بين قوانين الأردن والإمارات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، 2009م، ص24.

<sup>2</sup> <http://etudiantdz.net/vb/showthread.php?t=19497>

<sup>3</sup> راجع المادة (28) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> راجع الفقرت (5) من المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

3- من حيث الطبيعة القانونية : يعد كل من الصلح و التظلم الإداري من النظام العام يثار في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وإن تخلفها يرتب جزاء خاصاً بكل واحد؛ فبالنسبة للتظلم عدم قبول الدعوى و بالنسبة للصلح إلغاء القرار الإداري<sup>1</sup> .

ما هي أوجه الخلاف بين الصلح و التظلم الإداري؟

1- من حيث الجهة المكلفة بالنظر بها: إنَّ التظلم الإداري كما سبق ان قلنا يتم أمام الإدارة سواء صدرت القرار المتظلم منه أو التي تعلوها إذا كان رئيسياً وفي هذا تنشأ نوع من علاقة الإذعان بين الإدارة و الفرد، أما بالنسبة للصلح فهو يتم أمام القضاء؛ يعني أنَّ القاضي الإداري هو الذي يلعب دور المصلح، وفي هذا أكثر إنصاف للطرف الضعيف المخاطب بالقرار الإداري المطعون فيه (دعوى الإلغاء)، أو المتضرر من العمل الإداري (دعوى التعويض)<sup>2</sup>.

2- من حيث الملزم به: إنَّ التظلم الإداري المسبق يكلف القيام به الشخص المتضرر من التصرف الإداري بينما إجراء الصلح هو ملزم للقاضي وإذا أغفل القيام به تعرض قراره للإلغاء، ولا دخل للخصوم في اقتراحه أو إبدائه<sup>3</sup>.

### ثالثاً: الطبيعة القانونية للصلح الضريبي

إنَّ الفقهاء اختلفوا حول طبيعة التصالح الجزائي، فهناك من اعتبره عقد إذعان وهناك من اعتبره عقداً إدارياً، وهناك من اعتبره عقداً جنائياً، وأصحاب هذه الآراء اتفقوا أنه ليس عقداً مدنياً، لأنه لا يتضمن تكافؤاً بين الطرفين، وهما الإدارة الضريبية صاحبة السلطة العامة، والمكلف صاحب السلطة الخاص، بينما هناك من يُكَيِّفُهُ على أنه عقد من العقود المدنية، إذ أن التصالح يتمثل مع عقد الصلح الذي ينص عليه القانون المدني، لانطوائه على تنازل تبادلي من كلا الطرفين، الإدارة

<sup>1</sup> الخليلي، التظلم الإداري دراسة مقارنة بين قوانين الأردن والإمارات، مرجع سابق، ص34.

<sup>2</sup> <http://etudiantdz.net/vb/showthread.php?t=19497>

<sup>3</sup> <http://www.mouwazaf-dz.com/t10800-topic>

الضريبية من جانب، والمكلف من الجانب الآخر، ومن ثم ينعقد التصالح في تلك الجرائم بتلاقي إرادة الطرفين، فعليه التصالح في الجرائم الضريبية عقد مدني رضائي<sup>1</sup>.  
وذهب من الفقهاء إلى أن الصلح الجنائي يعدُّ تصرفاً قانونياً، إذ أنه تعبير عن إرادة، ينتج أثراً قانونياً، ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية، والخصومة الجنائية، ومن ثم فهو تصرف قانوني إجرائي من جانب واحد، لأن القانون يحدد دائماً أساس التصالح، أي المبلغ الواجب دفعه أو الأشياء التي يلزم تسليمها للإدارة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: النظام القانوني للصلح

إنَّ الصلح الضريبي هو عقد بين الإدارة الضريبية والمخالف، وهذا العقد يجب أن يتم وفق النظام الذي حدده القانون، وهذا النظام يتكن من الشروط الشكلية والموضوعية لقيام الصلح والتي سيتم تناولها في (أولاً)، ومن ثم بيان آثار الصلح الضريبية في (ثانياً)، ومن ثم بيان مبررات الصلح الضريبي في (ثالثاً).

### 1. الشروط الشكلية للصلح

بما أن العقد الضريبي هو عقد من عقود التراضي، أو لا يفترض في تكوينه شكل خاص، بل يكفي الإيجاب والقبول ليتم، وما الكتابة فيه إلا للإثبات لا للانعقاد، وهوة بذلك كسائر العقود له أركان ثلاثة<sup>3</sup>:

1- التراضي : ويتمثل في تلاقي إرادة كل من المكلف و الإدارة الضريبية (الإيجاب والقبول)

وتطبيقها بالنسبة للعملية القانونية التي يراد القيام بها، وإن يراد القيام بهذه العملية بصفة نهائية، وهي الاتفاق على عناصر تحديد الأرباح الحقيقية قي ضوء القواعد الضريبية الحاكمة للضريبة

2- المحل: أن يكون معيناً وموجوداً وممكناً أو قابلاً للتعيين، إضافة إلى كونه مشروعاً غير

مخالف للنظام العام، ومحل الصلح يكون دائماً هو الحق المتنازع فيه، ويتمثل

<sup>1</sup> شبشوب، التوفيق، الصلح في المخالفات الجنائية الجزائية، ملتقى القاضي الجنائي، 4.3/2/2002، تونس.

<sup>2</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص201.

<sup>3</sup> قدومي، الصلح بطريق التخارج في الميراث، مرجع سابق، ص16.

في تحديد الأرباح الحقيقية، ومن ثم تحديد دين الضريبة الذي يلتزم المكلف بأدائه إلى الخزينة العامة

3- السبب : وهو الباعث الحقيقي الذي يدفع كلا الطرفين لعقد الصلح و المتمثل في حقيقة الربح الذي فرض القانون ربط الضريبة على أساسه<sup>1</sup>.

## 2. الشروط الموضوعية للصلح

وضع المشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل شروطاً ومستلزمات لا بدّ من توفرها لكي ينعقد الصلح الضريبي وهذه الشروط هي:  
أولاً- صدورهما من الجهة الإدارية المختصة.

عين قانون ضريبة الدخل وبمقتضى الفقرة الخامسة من المادة(37) الجهة التي يحق لها عقد المصالحة مع المخالف وهي الإدارة الضريبية حصراً، إذ نصت المادة المذكورة على ما يأتي:  
(يجوز للمدير أن يجري المصالحة)<sup>2</sup>، من خلال هذه العبارة نلاحظ أن المشرع قد جعل هذا الاختصاص مقصوراً على مدير ضريبة الدخل، ويبدو أنّ حصر السلطة بيد المدير يعود إلى الاهتمام الكبير الذي ينظر به المشرع الضريبي إلى موضوع المصالحة، وما يترتب عليها من آثار لصالح الدولة.

تجدر الإشارة إلى أنّ مجرد تقديم طلب من قبل المخالف لا يعني إلزام الإدارة الضريبية بالاستجابة إليه، وذلك لأن التصالح أمر جوازي خاضع للسلطة التقديرية (للإدارة)، فلها أن تباشره أو تعدل عنه بدون معقب أو رقيب عليها، وتسمح هذه السلطة للإدارة الضريبية المرونة في التعامل مع المخالفين، وتمكنها من تقدير كل حالة، وما يحيط بها من ظروف وملابسات، وذلك من حيث مدى تناسب المصالحة معها، ومدى استعداد المخالف للاستفادة منها ولتقويم اعوجاجه، وسلوكه للسبل القانونية في التعامل مع الإدارة الضريبية مستقبلاً، والكف عن ارتكاب الجرائم الضريبية،

<sup>1</sup> أبوعياش، سلطات الإدارة الضريبية في الجرائم الضريبية على الدخل، مرجع سابق، ص85.

<sup>2</sup> القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين المادة5/37.

فتقبل الإدارة الضريبية إذا ما وجدت أنه مؤهل لاستثمار فرصة التصالح، وتحجم عنها في الحالات التي تستشعر فيها أن التصالح مع المكلف يكون بمثابة تسهيل لإعادة ارتكاب الجريمة مره أخرى<sup>1</sup>.

#### ثانياً- الجرائم التي تقبل فيها المصالحة

يشترط لقبول المصالحة الضريبية أن يكون موضوعها أحد الأفعال المنصوص عليها في المادة(37)من قانون ضريبة الدخل، التي نصت "يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة"، إذن من النص المتقدم يتضح لنا أن المشرع الضريبي أجاز التسوية في جميع الجرائم الواردة في المادة(37) وعلى الاشتراك في هذه الأفعال.

والسبب يعود إلى العقوبات التي قررها المشرع لتلك الجرائم، فالمشرع فرض على مرتكبي هذه الجرائم عقوبات سالبة للحرية، وكما بينا سابقاً بقدر ما تكون هذه العقوبات زاجرة للمكلف ورادعة لغيره، إلا أنها لا تخلو من مأخذ تتجلى بكل وضوح في ميدان القانون الضريبي، ويقف في طليعتها فقدان الدولة للموارد المالية المستقبلية، التي هي بحاجة إليها، والتي ستفقدتها نتيجة لزجه في السجن، فأنتبه المشرع الضريبي لذلك وأدخل المصالحة كوسيلة حيوية في يد السلطة المالية تستعملها متى ما تشاء لغرض تحقيق المصلحة المالية للدولة، أي حينما تجد الإدارة إن العقوبة السالبة للحرية غير متناسبة مع المصلحة التي قررت هذه العقوبة لحمايتها، جاز لها قبول طلب المصالحة<sup>2</sup>.

#### ثالثاً-مراعاة ميعاد المصالحة.

يقصد بهذا الشرط وجوب إجراء المصالحة خلال المدة المقررة قانوناً، إي ضرورة حدوثها في الوقت المعين من قبل المشرع، وقد نصت المادة(37) في فقرتها الخامسة على ما يأتي:"لمدير أن يجري المصالحة قبل صدور الحكم<sup>3</sup>، يفهم من هذا النص إن المشرع الضريبي الفلسطيني قد تبنى موقفاً وسطاً من ميعاد التسوية إذ فتح باب التصالح ابتداءً من لحظة اكتشاف الجريمة من قبل

<sup>1</sup> الكنانى، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي، مرجع سابق، ص165-166. وشيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص284.

<sup>2</sup> محمد، علوم محمد، التكييف القانوني للتسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مرجع سابق، ص350.

<sup>3</sup> راجع الفقرة (5) من المادة (37) من القرار بقانون رقم(8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

السلطة المالية أو العلم بها ولم يمنعها بعد إقامة الدعوى وإثاء النظر فيها، إلا انه لم يتوسع أكثر من ذلك إذ عدّ تلاوة المحكمة للحكم الصادر فيها خاتمة المطاف بالنسبة للمصالحة<sup>1</sup>.

رابعاً- اتفاق الطرفين على المصالحة.

الإدارة لا تفرض المصالحة على المتهم بقرار منها، فالمصالحة لا تتحقق إلا بتلاقي إرادة الطرفين، ويستوي أن يصدر الإيجاب من المتهم أو الإدارة، ما دام الإيجاب قد صادق قبول من الطرف الآخر. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، لا تعد المصالحة حقاً للمتهم بحيث تلتزم الإدارة بالاستجابة إليه إذا ما طلبه، ذلك أن أمر عدم رفع الدعوى الجزائية أو إيقاف إجراءاتها متروك لتقدير الإدارة حسبما ترى من تحقق أو عدم تحقق الحكمة في رفع الدعوى الجزائية من عدمه، إلا أن المصالحة تعدّ حقاً للمتهم متى وافقت عليها الإدارة، ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، بحيث لا يسوغ للسلطة المختصة أن تحرمه منه ما لم يخل بشروط عقد المصالحة<sup>2</sup>.

ثانياً: آثار الصلح الضريبي

لقد رتب المشرع الضريبي على للمصالحة آثاراً تطول كل من طرفيه، الإدارة الضريبية والمخالف، والتي سنتناولها في الفقرتين الآتيتين:

أولاً- آثار المصالحة الضريبية للإدارة الضريبية

التسوية هي إمكانية أو سلطة يمنحها القانون للإدارة الضريبية يمكنها من تحصيل مبالغ الضريبة واعتبار هذا الأمر هو الغرض الأساس منها، فضلاً عن تمكينها من الحصول على حقوقها المالية كافة دون إتباع الإجراءات القانونية التي تستدعي في أغلب الأحوال هدراً في الأموال والوقت، كما أنها-أي المصالحة- تحقق في جانب كبير منها الردع الخاص بحق المكلفين على اعتبار أن مفهوم الردع العام خاضعاً لمعايير اجتماعية وأخلاقية معينة يصعب اعتمادها في إطار مخالفة المكلفين للقانون الضريبي قياساً على ارتكاب الأفعال التي يعاقب عليها قانون العقوبات، ويتحقق

<sup>1</sup> محمد ، مرجع سابق، ص355.

<sup>2</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص204.

الردع الخاص من خلال دفع المكلف لمبالغ مالية تتجاوز في اغلب الأحوال الضريبة المستحقة عليه مما يتحقق معه احترام القانون الضريبي، وتنفيذ أحكامه إن لم يكن خوفاً من الحبس، فخشية من المبالغ التي سيتكبد أداءها إن تحقق التصالح الضريبي معه<sup>1</sup>، لذلك فهو-أي مقابل المصالحة- من هذه النقطة يُعدّ بمثابة تعويض للسلطة المالية، وفي الوقت نفسه يحمل بين طياته صفة الجزاء الناجع الذي تقرره السلطة المالية تجاه مرتكبي الجرائم الضريبية ذات الأهمية القانونية.

ولعل أهم ما نشير إليه في إطار مبلغ التسوية هو أنّ السلطة المالية اتخذت من حده الأعلى غير المحدد وسيلة للتشدد على طالبي إجراء المصالحة من المخالفين الذين اعتادوا مخالفة أحكام قانون ضريبة الدخل، إذ في مواجهة سكوت المشرع عن عقد المصالحة مع المخالفين الذين اعتادوا ارتكاب الجرائم الضريبية، نجد أن السلطة المالية إذا ما وجدت أنّ مرتكب الجريمة-طالب إجراء التسوية- قد سبق ارتكابه جريمة ضريبية فإنها وفي إطار تحديدها لمبلغ التسوية تفرض مبلغاً يكون مقداره أكثر من مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى<sup>2</sup>.

إنّ موضوع الصلح هو موضوع حسن إلا أنّه في الوقت نفسه يجب إن لا يكون على حساب الإضرار باقتصاد البلد والمصلحة العامة، إذ يؤخذ على نصوص قانون ضريبة الدخل بأنها لم تحدد مرات عقد التسوية، رغم ضرورة هذا التحديد حتى لا يتخذ المكلف المخالف من مقابل الصلح بمثابة وسيلة قانونية يدرأ بموجبها عن نفسه العقوبات السالبة للحرية<sup>3</sup>، وكأنه هياً لنفسه وسيلة للخلاص من الجريمة باللجوء إلى عقد المصالحة، لذلك يكون من الأفضل تحديد مرات عقد التسوية، أي أن لا تقبل السلطة المالية إجراء التسوية مع المكلف العائد على ارتكاب الجرم الضريبي لأكثر من مرة، لكونه يكشف عن خطورة إجرامية لا تردعها الجزاءات المالية، ومن ثم يكون من الضروري في هذا الفرض تطبيق العقوبات السالبة للحرية<sup>4</sup>.

#### ثانياً-آثار المصالحة لمرتكب الجريمة الضريبية

<sup>1</sup> البداري، قبس حسن، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2005م، ص270-271.

<sup>2</sup> نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، ص204

<sup>3</sup> شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص284.

<sup>4</sup> كناني، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص170.

إذا كانت المصالحة ترتب آثاراً للإدارة الضريبية، فإنها بالمقابل ترتب آثاراً لمرتكب المخالفة الضريبية، وهذا الأثر واضح في نص الفقرة الخامسة من المادة (37)، التي نصت على "يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراء متخذ، وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفقاً للمبالغ التي يحددها"<sup>1</sup>. إذن فالآثار المترتبة على عقد التسوية بالنسبة لمرتكب الجريمة الضريبية هي تخلصه من العقوبات السالبة للحرية وتجنبه مسألة اعتباره محكوماً عليه بحكم جزائي وانقضاء الدعوى الجزائية، إذ أنّ الأثر المترتب على دفع مبلغ التسوية لا يتساوى مهما بلغ مع الآثار الاجتماعية والنفسية المترتبة على فرض العقوبات السالبة للحرية، فضلاً عن أنّ التسوية تمنح المكلف الفرصة لإصلاح نفسه، وإتباع سلوكاً يتفق مع إحكام القانون الضريبي في علاقته مع السلطة المالية مستقبلاً<sup>2</sup>.

### ثالثاً: مبررات الصلح<sup>3</sup>

- تمكن الإدارة الضريبية من تحصيل مبالغ الضريبية، وإعتبار هذا الأمر الغرض الأساسي، إذ يمكن للإدارة الضريبية إمكانية التصالح الضريبي حتى بعد رفع الدعوى الجزائية، وقبل صدور الحكم بحق المكلف المخالف.
  - تمكين المكلف من التخلص من العقوبات السالبة للحرية، وفي نفس الوقت رده عن طريق فرض مبالغ التصالح التي تفوق بقيمتها الضريبة المفروضة عليه.
  - تحقق مبالغ كبيرة للخزانة العامة، مما يشجع الإدارة الضريبية على إجراء التصالح، وإذعان المكلف المخالف لدفع المبالغ المالية المطلوبة.
- ولكن على الرغم من الإعتبارات السابقة، فإن البعض يعارض فكرة الصلح الضريبي لعدة أسباب منها<sup>4</sup>:

- تعارضه مع المبدأ الدستوري القاضي بضرورة الفصل بين السلطة التنفيذية، والسلطة القضائية في حين أن الصلح يسند للإدارة دور الخصم والحكم في مواجهة المخالف.

<sup>1</sup> القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

<sup>2</sup> نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، مرجع سابق، ص 205.

<sup>3</sup> شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص 280-281. و نعمة، مرجع سابق، ص 86.

<sup>4</sup> صوافطة، سعاد عارف محمد، الصلح في الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2010م، ص 34-39. وشيعاوي، مرجع سابق، ص 281.

- إقصاء للضمانات التي تكفلها الإجراءات الجزائية للمخالف خاصة فيما يتعلق بحقوق الدفاع من قبل قاضٍ محايد ومستقل.

- يمس من مبدأ مساواة المواطنين أمام العقوبة.

- ضياع جزء من الموارد المالية للدولة.

- عدم تحقيق الردع العام، وبالتالي عدم إعتبار الجرائم الضريبية من الجرائم الخطرة التي يجب تجنبها.

هذا في حالة انقضاء الدعوى الجنائية الضريبية بالمصالحة، ولكن في حالة عدم انتهاء الدعوى الجزائية، وتم صدور حكم نهائي وبات بحق المكلف المخالف، فماهي الجزاءات التي يمكن ان يتم ايقاعها على المتهمن وهل يتم تطبيق جزاءات المفروضة في قانون العقوبات على الجريمة الضريبية، أم ان هناك جزاءات خاصة بالجرائم الضريبية؟.

## المبحث الثاني: خصوصية على مستوى الجزاءات المترتبة على الجريمة الضريبية

وضحنا عند مناقشة التجريم الضريبي، أن المشرع الفلسطيني في القرار بقانون الخاص بضريبة الدخل، يعد أفعالاً معينة (جرائم) مخالفة لإحكام القانون الضريبي ومبادئه، لأن فيها إضراراً بالمصلحة الضريبية للدولة، لذلك نجده يمنع المكلفين من القيام بأفعال معينة<sup>1</sup>، يعتبر وقوعها مخالفاً لإحكام القانون الضريبي، ويوجب عليهم القيام بأفعال أخرى تمنع وقوع تلك المخالفات، ووسيلة المشرع الضريبي في ذلك هي النصوص القانونية الجزائية<sup>2</sup>.

لكن التجريم الضريبي وحده غير كافٍ لإلزام المكلف بتلك الأوامر والنواهي التي يوجبها القانون الضريبي، لذلك لابد من وسيلة أخرى تكمل عنصر التجريم وتعمل على تحقيق الغرض ذاته - حماية المصلحة المالية للدولة - وهذه الوسيلة هي العقاب الضريبي، حيث نجد المشرع الضريبي الفلسطيني قد وضع تدابير عقابية في قانون ضريبة الدخل بشكل جزاءات بحق كل شخص - مكلف بموجب أحكامه - يمارس نشاطاً أو سلوكاً يمثل انتهاكاً لأحكام قانون ضريبة الدخل<sup>3</sup>.  
ولبحث العقوبات في قانون ضريبة الدخل سيتم بيان خصوصية على مستوى الجزاءات الجنائية، وذلك في (المطلب الأول)، ومن ثم بيان خصوصية على مستوى الجزاءات الضريبية، وذلك في (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: خصوصية على مستوى الجزاءات الجنائية

فرض المشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل أكثر من عقوبة جنائية على مرتكبي الجرائم الضريبية، فهناك عقوبات سالبة للحرية (كالحبس)، وعقوبات مالية (كالغرامة الجنائية)<sup>4</sup>، لذلك سنقسم هذا المطلب إلى فرعين نخصص الأول لبحث عقوبة الحبس، بينما نتناول في الثاني عقوبة الغرامة.

<sup>1</sup> مثال ذلك ما ورد في الفقرة (1) من المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين

<sup>2</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص 108.

<sup>3</sup> راجع المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> المرجع أعلاه.

## الفرع الأول: عقوبة الحبس

قرر المشرع الفلسطيني عقوبة الحبس جزاء بحق مرتكبي الجرائم الضريبية ذات الطبيعة الجنائية، المرتكبة ضد أحكام قانون ضريبة الدخل، إمعاناً منه في التشديد ضد مرتكبي هذه الجرائم لما تنطوي عليه من خطورة في تعريض مصلحة الخزانة العامة للخطر<sup>1</sup>، ويُعدُّ الحبس من أهم العقوبات في التشريع الضريبي الفلسطيني، ويقصد به: "وضع المحكوم عليه في أحد سجون الدولة المدة المحكوم عليه بها، وهي تتراوح بين أسبوع و ثلاث سنوات إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك"<sup>2</sup>.

وقد بين المشرع الأردني المقصود بالحبس في المواد(23-22-21)من قانون العقوبات الأردني المعمول به في فلسطين، واستناداً إلى ما ورد في المواد أعلاه يتضح لنا أن الحبس ينطوي على سلب الحرية مدة لا تقل عن أسبوع، ولا تزيد عن ثلاث سنوات، إذا كان الحبس شديداً، ومدة لا تقل عن أربع وعشرين ساعة ولا تزيد عن أسبوع إذا كان بسيطاً، والجدير بالذكر أن عقوبة الحبس الشديد مقرره للجنح فقط، في حين أن عقوبة الحبس البسيط مقررة للجنح والمخالفات، وعلى ذلك نكون إزاء جنحه إذا كان الحبس شديداً أو بسيطاً، بينما نكون بصدد مخالفة حين تتراوح مدة الحبس من أربع وعشرين ساعة إلى أسبوع<sup>3</sup>.

وبالرجوع إلى القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل في فلسطين، لا نجد في نصوصه إشارة إلى تصنيف أنواع الأفعال المجرمة التي يأتيتها المكلف، ومن ثم لا بدّ من الرجوع إلى مصدر هذا التصنيف في قانون العقوبات المعمول به في فلسطين (قانون العقوبات الأردني رقم (16) لعام (1960م))، الذي قسم فيه المشرع الجنائي الجرائم حسب شدة عقوباتها إلى ثلاثة أنواع (جنايات، جنح، تكديرية)، وتحدد كل جريمة حسب عقوبتها، ثم كان المشرع أكثر دقةً ووضوحاً في تفصيل هذه الأنواع في المواد(14،15،16) من حيث كيفية تمييز كل نوع من أنواع الجرائم وعقوبتها طبقاً للوصف الذي تتخذه<sup>4</sup>، وعند تطبيق نصوص قانون العقوبات المشار على أفعال المكلف المجرمة

<sup>1</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص116.

<sup>2</sup> قانون العقوبات الأردني رقم 16 لعام 1964 المادة 21.

<sup>3</sup> المواد(23-22-21) من قانون العقوبات الأردني رقم 116 لسنة 1960.

<sup>4</sup> المواد(16،15،14) من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1969.

في قانون ضريبة الدخل، والتي سبق أن تطرقنا لها في الفصل الأول من هذه الرسالة عليها في المادة (37) من القانون الأخير نجدها جرائم جنح، لأن المشرع عاقب عليها بالحبس والغرامة وهذه العقوبات مقرره للجنح فقط<sup>1</sup>.

إنّ تقرير المشرع الضريبي لهذا النوع من الجزاءات في قانون ضريبة الدخل يأتي بمثابة وسيلة يلجأ إليها للتعبير عن اللوم القانوني المنظم، والموجه ضد المكلف لدفعه إلى عدم مخالفة أحكام القانون الضريبي، بالتالي عدم الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة أو تعريضها للخطر<sup>2</sup>. يلاحظ على المشرع الضريبي الفلسطيني، أنه لم يتدرج في شدة عقوبة الحبس حسب جسامه الجريمة، ومدى تعرض حقوق الخزانه العامة للخطر، لكن تم تغطية هذه النقطة عن طريق التنويه إلى أن أي جريمة مجرمة في هذا القانون، ومجرمة في قانون آخر، ولها عقوبة أشد يتم تطبيق العقوبة الأشد المطبقة في القانون الآخر<sup>3</sup>، مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب...<sup>3</sup>.

إنّ قيام المكلف بارتكاب الأفعال الاحتيالية يترتب عليها إضرار بمالية الدولة، إذ لم يكتفِ المكلف بالكذب المجرد لإيهام الإدارة الضريبية بتقاريره الوهمية، وإنّما استعان بمظاهر خارجية توثق وتؤيد البيانات الكاذبة الواردة في تقاريره، مثل اصطناع قوائم شراء بصفقات وهمية، أو قوائم مصروفات غير قانونية، أو إتلاف قوائم بيع وشراء، لذلك فالفعل المرتكب يستدعي من وجهة نظر المشرع توفير وسيلة لردع المكلفين كفيلة باستئصال الخطورة الإجرامية الكامنة في نفوسهم والحيلولة دون الإقدام على مخالفة النصوص القانونية الضريبية مرة أخرى<sup>4</sup>.

وعلى الرغم من فعالية الجزاءات السالبة للحرية المتمثلة في الحبس، وبما تلحقه من أذى بالمجرم بسلب حريته وإبعاده عن الحياة الاجتماعية العادية، فإننا نرى بأن من الأجدر بالمشرع الضريبي ألاّ يلجأ إلى مثل هذه الجزاءات، أو على الأقل عدم التشدد فيها في مجال التجريم والعقاب الضريبي،

<sup>1</sup> المفتي، حيدر نجيب أحمد، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة ديالى، العدد(54)، 2012م، ص28.

<sup>2</sup> حسني، محمود نجيب، علم العقاب، الطبعة الثانية، القاهرة، 1973، ص37.

<sup>3</sup> راجع المادة (37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> الكنائي، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص76.

أو قصرها على حالات معينة، تدل على خطورة فاعلها مادامت المصلحة التي يهدف القانون الضريبي حمايتها بتقديره لهذه الجزاءات، هي المصلحة الضريبية للدولة التي تخلص إلى تغذية الخزنة العامة بالموارد المالية، إذ أن جزاء الحبس، وأن سبب ألماً بالجاني إلا أنها تضر بمصلحة الخزنة العامة بطريق غير مباشر، إذ أن إبعاد المجرم بالحبس عن الحياة الاجتماعية العادية يؤدي إلى تعطيل مصدر من مصادر تغذية الخزنة العامة بالأموال، بل أن حبس المكلف قد يضرب الخزنة العامة ضرراً مباشراً، إذ أن المكلف المدين يودع في السجن يشكل عبئاً على الدولة لما تتحمله من نفقات في سبيل معيشتة وحراسته<sup>1</sup>.

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق عقوبة الحبس على الأفراد الطبيعيين أمر لا خلاف عليه، لكن الأمر ليس بهذه السهولة بالنسبة للشخص المعنوي، إذ أثير خلاف فقهي حول كيفية تطبيق عقوبة الحبس على الشخص المعنوي<sup>2</sup>، إذا ما ارتكبت جريمة ضريبية من قبل ممثلي ذلك الشخص المعنوي؟ كيف يتم تطبيق عقوبة الحبس على الشخص المعنوي؟

إنّ المشرع الضريبي الفلسطيني عندما أقر عقوبة الحبس، بوصفها جزاء يفرض على مرتكبي الجرائم الضريبية ذات الطبيعة الجنائية المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل، فإنه شمل بهذه العقوبة- الحبس- جميع المخاطبين بموجب أحكام هذا القانون سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، ولا خلاف بشأن تطبيق عقوبة الحبس على الشخص الطبيعي، ولكن الصعوبة تظهر إذا كان المجرم شخصاً معنوياً، الأمر الذي يدعو إلى التساؤل الآتي:

كيف يتم تطبيق عقوبة الحبس إذا كان المدعى عليه في الدعوى الجزائية الضريبية شخصاً معنوياً<sup>3</sup>؟

إنّ المسؤولية الجزائية بإعتبارها مسؤولية قانونية يقصد بها ثبوت الجريمة إلى الشخص الذي ارتكب فعلاً غير مشروع يصبح بمقتضاه مستحقاً للعقوبة التي قررها القانون، وإذا كان محل المساءلة الجزائية قديماً هو الإنسان " الشخص الطبيعي"، فإن قيام جماعة الأفراد إلى جانب هذا الأخير

<sup>1</sup> العطور، رنا إبراهيم، التهريب من ضريبة الدخل في الأردن، مطابع الشمس، عمان، 1993م، ص193.

<sup>2</sup> ناصر، رامي يوسف محمد، مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة

النجاح الوطنية، فلسطين، 2010م، ص8-11.

<sup>3</sup> العطور، مرجع سابق، ص193.

لتحقيق ما يعجز عنه بمفرده خدمة له ولغيره، جعلها ذات كيان مميز عن كيان الأفراد الذي تتكون منه، إذ أنها لم تغن بغناء أحدهم وظهرت بالتالي فكرة الشخص المعنوي أو الاعتباري، التي أفرزت عدة نظريات قانونية بعضها اعتبره شخصية افتراضية، والبعض الآخر حقيقة، وثالث جعل منه تقنيه قانونية، لينتهي الأمر إلى الاعتراف بالشخص المعنوي كطرف للحق متمتع بالشخصية القانونية، وإذا كان الشخص المعنوي في الماضي يلعب دوراً محدوداً في الحياة الاجتماعية، فإن التطورات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية في العصر الحديث أدت إلى انتشار هذه الشخصيات واتساع نطاق نشاطاتها، وأصبحت تقوم بدور على درجة كبيرة من الأهمية في مختلف المجالات وتتملك العديد من الإمكانيات والوسائل الضخمة والأساليب الحديثة لاستخدامها فيما تمارسه من أنشطة، وبالتالي فكما بإمكانها تحقيق فوائد كبيرة للمجتمع والأفراد على السواء، فإن بعضها قد يقع في الأخطاء، وقد يرتكب أفعالاً تلحق أضرار اجتماعية جسيمة تفوق الكثير الضرر الذي يحدثه الشخص الطبيعي عندما يرتكب جريمته نظراً لما يتمتع به من إمكانيات ووسائل<sup>1</sup>.

وقد أدى هذا الانتشار إلى اتساع الجرائم المرتكبة الواقعة منها على الأشخاص أو الأموال، كالمساس بأنظمة المعالجة الآلية للمعطيات، تكوين جمعيات الأشرار، تبييض الأموال، وأضحى الشخص المعنوي غطاء يتستر به لارتكاب أفعال مضرّة بأمن الدولة في الداخل أو الخارج عن طريق ممثليه الذين يقومون بالتصرفات والأعمال المادية باسمه ولحسابه الخاص<sup>2</sup>.

وإذا كانت معاقبة الأشخاص الطبيعيين عن الأفعال التي ترتكب من قبلهم أثناء تأدية أعمالهم لدى الشخص المعنوي لا تكفي بمكافحة مثل هذه الجرائم، فإنه كان ينبغي على الفقه إعادة النظر في مساءلة الشخص المعنوي مدنياً وجنائياً<sup>3</sup>.

الشخص المعنوي هو "مجموعة من الأشخاص أو الأموال تنشأ بموجب القانون لتحقيق غرض معين، وتُمنح الشخصية المعنوية بالقدر اللازم لتحقيق ذلك الغرض"، وليس للشخص المعنوي ذاتية

<sup>1</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي، مرجع سابق، ص119.

<sup>2</sup> [www.startimes.com/?t=22431654](http://www.startimes.com/?t=22431654)

<sup>3</sup> عبد المنعم، مي عبد ربه، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، [www.mohamah.net/answer/31329/](http://www.mohamah.net/answer/31329/)

مادية، ولكن القانون ينظر إليه ويعامله كما لو كان شخصاً حقيقياً فيقرر له حقوق ويفرض عليه واجبات أو التزامات<sup>1</sup>.

أما في إطار القانون الضريبي، فإن مفهوم الشخص المعنوي " كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية؛ كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة"<sup>2</sup>، له طبيعة خاصة تتسق مع طبيعة القانون الضريبي وأهدافه، ومؤكدة لذاتيته واستقلالته، فليس بالضروري أن تظل الهيئة التي اكتسبت الشخصية المعنوية في ظلّ قانون آخر أن تحتفظ بها في القانون الضريبي الذي لا يعترف لها بتلك الشخصية<sup>3</sup>.

السؤال الذي يطرح: هل يجوز مساءلة الشخص المعنوي عن دين الضريبة؟

الأصل أن القواعد القانونية ومنها القواعد الضريبية تتجه بالخطاب التكليفي إلى الأشخاص الذين يكونون أهلاً لتحمل مضمون الالتزامات الضريبية، بما تنطوي عليه من أوامر ونواهٍ، مما يعني أن الشخص الطبيعي هو مناط الالتزام بأحكام القوانين مادام يتمتع بعنصري الإدراك والإرادة متمثلة بالأهلية القانونية التي تمكنه من الالتزام بالقوانين<sup>4</sup>؛ ولكن وبسبب الزيادة الكبيرة في عدد الشخصيات المعنوية في السنوات الأخيرة، أصبح ظاهرة محققة يختلف عليها، خاصة في الميدان الاقتصادي، فقد أصبحت الأشخاص المعنوية عصب الحياة الاقتصادية على الصعيدين الداخلي و الخارجي للدول، بالنظر إلى الحجم الكبير التي تتخذه، ولما تؤديه من خدمات ضرورية يجعل النمو الاقتصادي والاجتماعي في نمو مستمر، ففي الوقت الحاضر أعطيت هذه الشخصيات حقوقاً تتجاوز حقوق الأشخاص الطبيعيين، لذلك وبما أن القانون يحمي التصرفات التي تقوم بها هذه الشخصيات، فإن له الحق في مؤاخذتها عند ارتكاب أي مخالفة لإحكام القانون<sup>5</sup>، وبإخضاع

<sup>1</sup> الدليمي، مرجع سابق، ص119.

<sup>2</sup> القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، ص5.

<sup>3</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار، مرجع سابق، ص120.

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص121.

<sup>5</sup> تيم، مراد زياد أمين، جزاء الجريمة الاقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2011م،

ص12.

الشخص المعنوي للضريبة مثله مثل الشخص الطبيعي<sup>1</sup>، بحيث يكون طرفاً مديناً في رابطة الالتزام بدين الضريبة باعتباره أهلاً لتحمل الالتزامات القانونية الضريبية، وهذا ما تلمسه في مواقف أغلب التشريعات المعاصرة، حيث تتجه لإلقاء عنصر التكليف القانوني على الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء، لذلك فإن إخضاع الشخص المعنوي للضريبة يعني تحمله التزامات قانونية ضريبية تتضمن أوامر ونواهي يجب عليه الالتزام بها وأداءها على الوجه الأكمل، بما يحقق غاية المشرع الضريبي من إخضاع الشخص المعنوي للضريبة التي تتحقق بتحصيل المبالغ الضريبة التي تستحق في ذمته عما يحققه من أرباح، وإلا فإن إخلال الشخص المعنوي بأداء الالتزامات الضريبية يترتب عليه قيام المسؤولية الجنائية، الأمر الذي يدخله في دائرة التجريم الضريبي ويعرضه للعقوبات التي قررها المشرع الضريبي بما فيها العقوبات السالبة للحرية<sup>2</sup>.

وسؤال آخر يطرح: كيف سيتم تطبيق عقوبة الحبس على الشخص المعنوي؟

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نجده لم يبين ما يجب إتباعه في هذه الحالة، وهذا ما يقتضي بنا الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات بوصفه الشريعة العامة للقوانين الجزائية في كل ما لم يرد بشأنه نص فيها، وتحديداً إلى نص المادة (74) من القانون الأخير التي قضت بعدم جواز الحكم على الشخص المعنوي بغير الغرامة والمصادرة المقررة قانوناً، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بالغرامة، ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة في القانون<sup>3</sup>.

لا بدّ من الإشارة إلى أنّه إذا كنا قد انتهينا إلى أنّ المكلف أيّاً كانت صفته يكون مسؤولاً قانوناً عن أفعاله المجرمة في نصوص التجريم والعقاب الواردة في القرار بقانون الخاص بضريبة الدخل في

<sup>1</sup> وهذا موضح في القانون من خلال الفصل الرابع الخاص بنسب الضريبة وشرائحها ، التي توضح قيمة الضريبة المفروضة على الشخص الطبيعي والشخص المعنوي على حد سواء " 1- تستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح الآتية: أ. من (1 حتى 40000 شيكل) بنسبة (5%). ب. من (40001 حتى 80000 شيكل) بنسبة (10%). ج. ما زاد عن ذلك بنسبة (15%). 2. تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة (15%).

<sup>2</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقارات العراقي، مرجع سابق، ص 122.

<sup>3</sup> راجع نص المادة (74) من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 المعمول به في فلسطين.

فلسطين، فالسؤال الذي يرد في هذا الصدد ما هو دور الأشخاص الذين يساعدون المكلف ويشتركون معه في ارتكاب الفعل المجرم؟ وهل يعاقبون بعقوبة المكلف نفسها؟

للإجابة عن هذا التساؤل المطروح، لا بدّ لنا من الرجوع إلى نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المنظمة لأحكام هذا الموضوع وتحديداً إلى نص المادة (37) الفقرة (1) إذ نصّت على ما يأتي "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب ... كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من هذه..<sup>1</sup>، يلاحظ على النص مساواة المشرع الضريبي الفلسطيني في التجريم بين الفاعل والشريك، فهو اتجه بحسب عبارة النص إلى تقرير حكم مفاده أنّ كل من يساهم في الجريمة الضريبية يعدّ مرتكباً لجريمة مستقلة قائمة بذاتها مصدرها النشاط الذي صدر عن إرادة واختيار، وبذلك تتعدد الجرائم الضريبية بتعدد الأفعال التي ارتكبت، ويسأل كل شريك عما ارتكبه مستقلاً عن غيره من الشركاء فالمساعد عن فعل المساعدة<sup>2</sup>، والمحرض عن فعل التحريض<sup>3</sup>.

وهذا يعني أنّ المشرع الضريبي الفلسطيني قد خرج عن حكم القواعد العامة الواردة في قانون العقوبات، فيما يتعلق بأحكام الاشتراك عندما يتعلق الأمر بجريمة ضريبية نظراً لخصوصيتها، فيبدو أنّه سلك مسلكاً تجريمياً خاصاً مال فيه إلى التشدد في أحكام (الاشتراك الجرمي) لردع كل من يحرض أو يساعد المكلف في إعداد أو تقديم حساب أو تقرير أو بيان كاذب أو ناقص بشأن الضريبة كالجرائم التي يرتكبها مدققو الحسابات لمساعدة المكلفين على التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> راجع المادة (37) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>2</sup> يقصد بالمساعدة تقديم العون والدعم والوسائل اللازمة لتسهيل ارتكاب الجريمة كالشخص الذي يعطي المكلف أوراق أو سجلات مزورة لأيهام السلطة المالية بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، أو قيام وكيل المكلف بجرد محتويات المحل بطلب من المكلف لتثبيت البيانات اللازمة للإقرار بأرباحه، فيقوم الوكيل بتسجيل بيانات كاذبة أو نقصه مساعداً بذلك المكلف للتهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه بموجب القانون. ألفقي، عماد، الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد، مرجع سابق، ص82.

<sup>3</sup> يتمثل التحريض بالنشاط المعنوي الذي يولده المحرض في ذهن المكلف خالفاً بذلك عزمه على التهرب من الضريبة المفروضة عليه بموجب القانون، كقيام المحرض ببث الفكرة الإجرامية الحاسمة في ذهن المكلف من خلال استعماله لنفوذ أو إساءة استعماله لوظيفته. جمعه، شهلاء، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة بابل، كلية القانون، 2003م، ص124.

<sup>4</sup> الكناي، التناسب بين التجريم والعقاب، مرجع سابق، ص79.

ويلاحظ على نص المادة (1/37) أنها تعبر عن اتجاه لدى المشرع الفلسطيني، يتمثل بعدم استعماله مصطلحاً واضحاً للتعبير عن الاشتراك فهو يستخدم عبارة (حرض أو ساعد) مع تعبير الاشتراك كما هو واضح في النص، رغم أنّ عبارة اشترك وحدها تتسع لصور الاشتراك جميعاً، ومن ضمنها الاتفاق أيضاً، ومن ثم فلا توجد أهمية لهذا الإرباك في الصياغة القانونية طالما أنّ المشرع يساوي في المعاملة الجزائية بين الفاعل والشريك<sup>1</sup>.

قبل الانتقال إلى الفرع الثاني، يجب أن نوضح أنّ فرض الجزاء في أي تنظيم قانوني يهدف بالضرورة إلى تحقيق غرض معين، وهو على الأغلب حماية لمصلحة يراها المشرع جديرة بذلك، فالجزاءات في قانون العقوبات تفرض حماية لمصلحة المجتمع بأكمله دولة أو أفراداً، وتحقيقاً للردع الاجتماعي وإغراضه المتعددة، ومن هذا المنطلق فالمشرع الضريبي عندما أورد في نصوص قانون ضريبة الدخل مجموعة من الجزاءات القانونية فإنه يهدف من ذلك حماية مصلحة معينة يقصدها، وهي هنا مصلحة الدولة المالية المتمثلة بضمان حقوقها وعدم إهدارها، وهذا يظهر خصوصية القانون الضريبي

### الفرع الثاني: عقوبة الغرامة:

تُعرف الغرامة لغة: من غرم وغرامة، لزمه ما لا يجب عليه، والغرامة الخسارة، وفي المال ما يلزم أدائه تأديباً أو تعويضاً، أما الفقه فإنه يعرف الغرامة بأنها: إيلام المحكوم عليه بطريق الاقتطاع من ماله، أما الغرامة الضريبية فقد تعددت تعارف الفقهاء لها وسميت بالغرامة الضريبية بالنظر إلى المصلحة الضريبية التي يتضمنها قانون العقوبات الضريبي، ففي هذا النوع من الغرامة لا ينبغي المشرع مجرد تحقيق معنى العقاب، وإنما يهدف ذلك إلى تعويض الدولة عما أصاب مصلحتها الضريبية من ضرر حال أو محتمل، فتعرف بأنها (مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه في إحدى الجرائم الضريبية بأدائه إلى الخزنة العامة، بالنظر إلى ما انطوت عليه هذه الجريمة من اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة)<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص106.

<sup>2</sup> خضر، صبا فاروق، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص155

تُعرف الغرامة أيضاً: "إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم"، والالتزام بالغرامة معناه قيام علاقة دائنة بين الدولة وبين المحكوم عليه، تنشأ بمجرد اكتساب الحكم بالغرامة الدرجة القطعية، إذ بمقتضى هذا الحكم تصبح خزينة الدولة دائنة في حين يصبح المحكوم عليه مديناً، أما موضوع العلاقة فهو المبلغ الذي تعين أدائه في الحكم<sup>1</sup>.

أما من وجهة النظر الضريبية، فتعرف على أنه "جزاء مالي يتخذ صورة مبلغ نقدي تفرضه المحاكم الجزائية أو السلطات الإدارية عن بعض المخالفات التي تشكل اعتداء على المصلحة المالية للدولة"<sup>2</sup>.

ففي الفصل السابع من القرار بقانون وفي المادة (36) تم توضيح الغرامات التي فرضها القانون الضريبي على مخالفه ، وفي الفقرة الأولى من المادة (37) وضح العقوبة المالية المترتبة على مخالفة أحكام القانون الضريبي<sup>3</sup> ، ومن خلال تتبع النصوص الضريبية السابقة الذكر نلاحظ أن المشرع الفلسطيني فرض عدداً من العقوبات الضريبية، منها عقوبات تقع على الجانب المالي كالغرامة والإضافات، وأخرى عقوبات سالبة للحرية كالحبس، كما يلاحظ بالنسبة للعقوبات المالية أن المشرع لم يستخدم مصطلحاً واحداً، حيث استخدم لفظ (المبالغ المضافة)، ولفظ (الغرامة)، ثم عبارة " في جميع الأحوال يلتزم مرتكب أي من الأفعال الواردة في الفقرة (1) بدفع ما يعادل ضعفي النقص في مقدار الضريبة"<sup>4</sup>، لذلك تجد أن الفقه والقضاء اختلفا في تحديد الطبيعة القانونية للعقوبات الضريبية، وخاصة المتعلقة منها بالعقوبات المالية (الغرامات)<sup>5</sup>.

وقد ثار جدل فقهي حول الطبيعة القانونية للغرامات الضريبية، حيث أنقسم الفقهاء الى عدة اقسام، فمنهم من قال أن هذه الغرامة ذات طابع مدني وهذا ما سنبينه في (أولاً)، ومنهم من قال أنها ذات طابع جنائي بحت وهذا ما سنوضحه في (ثانياً)، وقسم آخر انها ذات طبيعة خاصة وهذه سنبينها في (ثالثاً).

<sup>1</sup> الحديثي، قانون العقوبات القسم العام، مرجع سابق، ص420.

<sup>2</sup> سرور، احمد فتحي، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد(2)السنة1969م، ص439.

<sup>3</sup> راجع المادة (36،37) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>4</sup> الفقرة (3) من المادة (37) للقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين

<sup>5</sup> عليان، غسان. ديك، أحمد، الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني دراسة مقارنة، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، فلسطين، مجلد25، عدد2011، ص383.

## أولاً: الغرامة الضريبية تعويض مدني<sup>1</sup>

يرى قسم كبير من الفقهاء أنَّ الغرامة الضريبية لا تعدو أن تكون نوعاً من أنواع التعويض المدني، حيث يترتب على ذلك مجموعة من النتائج نذكر منها:

1. جواز الحكم بها على عديم الأهلية مع أنه غير مسؤول جزائياً.
  2. تلحق المحكوم به أثناء حياته وتلحق وراثته بعد وفاته باعتبارها ديناً مدنياً لا علاقة له بقاعدة شخصية العقوبة.
  3. لا يعتد بها بقاعدة القانون الاصح للمتهم.
  4. إمكانية التصالح بشأنها مع المحكوم عليه... الخ<sup>2</sup>.
- ويسوق أصحاب هذا الرأي الأدلة التالية كتبرير ودعم لرأيهم<sup>3</sup>:

1. لا مانع وفقاً لقواعد قانون العقوبات من الجمع بين عقوبة الغرامة الجنائية والتعويض المدني في حين من غير المعقول وجود حكم يجمع بين عقوبتين من نفس النوع، وبالتالي فإن الغرامة الضريبية ما دامت ليست غرامة جنائية فهي ستكون تعويضاً مدنياً.
2. أعطى المشرع للإدارة الضريبية ممثلة بوزير المالية سلطة التصالح مع الفاعل على دفع الضريبة المتأخرة عليه.
3. أعطى المشرع للإدارة الضريبية سلطة إعطاء الضوء الأخضر لنيابة العامة بمباشرة الدعوى نيابة عنها.

غير أن هذا الرأي تعرض لعدة انتقادات منها:

1. أن التعويض يجب أن لا يكون أكبر من الضرر الحقيقي وهذه الصفة غير متوفرة في الغرامة الضريبية.
2. أن العلاقة بين الدولة و المكلف بالضريبة ليست علاقة تعاقدية، وإنما هي علاقة من علاقات القانون العام.

<sup>1</sup> محمود، صباح مصباح. الدخيل، احمد خلف حسين، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، العراق، مجلد14، عدد2، 2007م، ص457-459.

<sup>2</sup> محمود. الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص458.

<sup>3</sup> الكناي، التناسب بين التجريم والعقاب، مرجع سابق، ص89-90.

3. خلافاً للتعويضات المدنية يجوز اللجوء في تحصيلها (وفقاً لرأي النيابة العامة المصرية) إلى وسائل الإكراه البدني.

### ثانياً: الغرامة الضريبية عقوبة جنائية بحتة<sup>1</sup>:

يرى أصحاب هذا الرأي أن الغرامة الضريبية عقوبة جنائية خاصة تفرضها محكمة مختصة ويورد أصحاب هذا الرأي الحجج الآتية:

1. وجوب الحكم من قبل المحكمة الجنائية من تلقاء نفسها دون الحاجة إلى إثبات ركن الضرر.
2. لا يجوز الحكم بها إلا إذا تعين مقدارها في الحكم.
3. تحصل بطريقة الإكراه البدني إذا تعذر تحصيلها طوعاً أو بالطرق الإدارية.
4. إمكانية الطعن بالحكم الصادر بها بطريق إعادة النظر مما يؤكد جنائيتها.
5. أن النيابة العامة هي الجهة الوحيدة المخولة بصلاحيته المطالبة بمبلغ هذه العقوبة.
6. جواز النص صراحة في القانون على بعض أحكام العقوبات كوقف تنفيذه والقانون الأصلح للمتهم.

الانتقادات التي وجهت إلى هذا الرأي ومنها<sup>2</sup>:

1. لا يعتد بمبدأ عدم جواز التصالح في العقوبات. 2. عدم جواز وقف تنفيذها.
  3. عدم تطبيق الأعدار المخففة والظروف المشددة فيها
- يوجد آراء أخرى غيرها ومنها : الغرامة الضريبية عقوبة مختلطة، وعقوبة إدارية، ضريبة إضافية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خضر، صبا فاروق، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص166.

<sup>2</sup> تيم، جزاء الجريمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص86.

<sup>3</sup> للمستزادة عن هذه الموضوعات الرجوع إلى: خضر، صبا فاروق، مرجع سابق، ص167. محمود، صباح مصباح. الدخيل،

احمد خلف حسين، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، ص457-459.

عليان، غسان. دبك، أحمد، الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني دراسة مقارنة، ص386-387.

### ثالثاً: الغرامة الضريبية ذات طبيعة خاصة

وقد استقر الفقهاء على إن الطبيعة القانونية للغرامة التي تُقضى بها من قبل المحكمة الجنائية المختصة، يكون لهذه الغرامة طبيعة جنائية خاصة تفرضها ذاتية القانون الضريبي<sup>1</sup> وذلك للأسباب التالية:

1. إن الجهة التي تتولى فرض هذه الغرامة هي محكمة جنائية، وتختص الأخيرة بفرض العقوبات الجنائية فقط.

2. إن عقوبة الغرامة المقررة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل هي عقوبة أصلية تخيرية، إذ منح المشرع الضريبي الجهة القضائية - المحكمة المختصة - التي تقضي بها تقديرية في أن تحكم بالغرامة وحدها أو مع عقوبة الحبس<sup>2</sup>.

3. يمكن أن تأخذ الغرامة صورة العقوبة البديلة، وذلك عندما يكون المحكوم عليه في الدعوى الضريبية شخصاً معنوياً، قد حُكم بعقوبة الحبس، ولكن استحالة تطبيق هذه العقوبة على الشخص المعنوي يضطر القاضي أن يلجأ إلى القواعد العامة الواردة في قانون العقوبات، التي تقضي بإحلال عقوبة الغرامة محل عقوبة الحبس المقرر على الشخص المعنوي<sup>3</sup>.

4. لا يمكن القول بأن الغرامة تنطوي على فكرة التعويض بحجة عدم إمكانية تطبيق بعض القواعد الجنائية العامة عليها، التسوية الصلحية، القانون الأصح للمتهم، إذ أن عدم إمكانية تطبيق مثل هذه القواعد على هذا النوع من العقوبات، جعلها تتميز بطبيعة خاصة، إن الطبيعة الجنائية الخاصة للغرامة الضريبية التي تفرضها المحكمة المختصة نابعة من كون الهدف منها ضمان تحصيل الضرائب، فهي ليست مقصودة لذاتها وإنما هي وسيلة ردع وإيلاء إضافية إلى كونها أداة لإصلاح الجاني<sup>4</sup>.

وعندما يرتكب المكلف الجريمة الضريبية، إنما يهدف -بالدرجة الأساس- إلى التخلص من دين الضريبة الذي يتمثل بمبلغ من المال، لذلك فمن الطبيعي أن يركز المشرع في الجزاء على هذا

<sup>1</sup> عطية، قدرني نيقول، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص186.

<sup>2</sup> الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، مرجع سابق، ص127.

<sup>3</sup> المادة (74) من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 المعمول به في فلسطين

<sup>4</sup> الدليمي، مرجع سابق، ص128.

العنصر المالي للجاني حتى يكون أبلغ في رده وأجدى في زجره لما في ذلك من إيلاء له بطريق الاقتطاع من ماله، وهي بذلك تتسجم وقدرة الجاني المالية وفي الوقت ذاته لا تؤدي إلى انقطاع مصدر دخله كالعقوبات السالبة للحرية، ولا تشكل عائقاً له عن مباشرة نشاطه، فيحقق المشرع العقابي الضريبي مقصوده في تغذية الخزانة الضريبية بالأموال من دون حرمانها مصدراً من مصادر هذه الأموال الفعلي والحقيقي إلا وهو المكلف، وهذا يظهر خصوصية هذه العقوبات الضريبية<sup>1</sup>.

وتُعدُّ الغرامة الضريبية واحدة من أنجح الوسائل التي يلجأ إليها المشرع الضريبي، لحماية التشريعات الضريبية نظراً لفعاليتها وقيمتها العقابية العالية، فضلاً عن أنها تحقق القصد الحقيقي للمشرع الضريبي من تجريم الأفعال الماسة بأحكامه، وهو (النفعية) أي حماية المصلحة الضريبية للدولة وتجنّبها أية خسارة في مواردها المالية، فزيادة مصادر الإيرادات يُعدُّ الهدف الأمثل للإدارة الضريبية الذي تسعى إلى تحقيقه من تجريم الأفعال المخالفة لأحكام قوانينها<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: خصوصية على مستوى الجزاءات الضريبية

بغية تحقيق أهداف القانون الضريبي، كان لا بدّ من وجود جزاء قانوني يفرض على من يخالف أحكامه، ونظراً للطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية لمساسها المباشر بمصلحة الدولة المالية، كان لا بدّ من وجود جزاء يتناسب مع طبيعة تلك الجريمة، وتُعدّ الجزاءات المالية هي المفضلة في هذا المضمار على أساس أنها تقابل بالضد الفائدة التي يربو مرتكب الجريمة الحصول عليها، وبتعبير موجز فالجزاءات غير الجنائية هي تلك الجزاءات التي ترمي إلى إعمال شق التكاليف الذي خرق من جراء ارتكاب الجريمة الضريبية<sup>3</sup>، وقد أخذ المشرع الضريبي الفلسطيني وغيره من الدول بهذا النوع من الجزاءات الضريبية؛ حيث تكمن خصوصية هذه الجزاءات في المبلغ المضاف إلى الضريبة الذي توقعه الإدارة الضريبية على المكلف المخالف نتيجة عدم دفعه لضريبة المستحقة عليه وهذا ما سنبيّنه في (الفرع الأول)، ثم بيان غرامات تأخير التي تفرضها الإدارة الضريبية على المكلف

<sup>1</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص 220.

<sup>2</sup> خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص 12.

<sup>3</sup> كنانة، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 86-87.

الملزم بتقديم إقرار ضريبي، ولم يقدمه في الموعد المحدد، ومن ثم بيان كيفية مضاعفة الضريبة التي تفرضها الإدارة الضريبية من تلقاء نفسها وذلك في (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: المبالغ المضافة إلى مقدار الضريبة:

تم بيان المبالغ المضافة الى مقدار الضريبة في المادة (36) من القرار بقانون<sup>1</sup>، ويتضح لنا من النصوص القانونية، أنّ الزيادة أو المبلغ الإضافي جزاءً اصطلح عليه (الغرامة الضريبية)، وهذا الاصطلاح ليس اصطلاحاً تشريعياً، لأن القوانين الضريبية لا تستخدم هذا الاصطلاح، ولكنه من ابتداع الفقه للدلالة على نوع مميز من الجزاءات التي توجد في القوانين الضريبية والتي تختلف تسمياتها في التشريعات المختلفة<sup>2</sup> وان كان ما يجمعها أنها جزاءات مالية تضاف إلى العقوبة الأصلية<sup>3</sup>. وقد تعرفنا على كل ما يخص الغرام الضريبية في المطلب السابق.

### الفرع الثاني: غرامات تأخير

تم بيان هذه الغرامات المفروضة على المكلفين بسبب عدم تقديم الاقرار في المواعيد المحددة في الفقرات الثالثة والرابعة من المادة (36) من القرار بقانون<sup>4</sup>، وكما أجازت المادة (36) للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي أي مكلف من أداء الغرامة أو جزء منها إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع أو تقديم الإقرار الضريبي لأسباب خارجة عن إرادته<sup>5</sup>.

وذهب البعض إلى القول أن منح الوزير هذه الإجازة استناداً إلى أحد الأسباب المتقدمة محل نظر، ذلك لأن تأخير سداد دين الضريبة في الميعاد المحدد جريمة معاقب عليها بمقتضى قانون ضريبة الدخل، والفائدة لا تستحق إلا بعد إدانة المتهم بموجب القانون، وعليه فلا مجال لمنح الوزير هذه الأجازة، طالما أنه لا يوجد هناك سبب مقنع للتأخير، والا فالسير وفقاً لمنطوق النص يؤدي إلى

<sup>1</sup> راجع الفقرات (1،2) من المادة (36) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>2</sup> يطلق على المبلغ الإضافي تسميات متعددة تختلف باختلاف التشريعات فتسمى التعويض في القانون المصري والأردني، والزيادة في القانون الفرنسي والمبلغ الإضافي في القانون العراقي.

<sup>3</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص222.

<sup>4</sup> راجع الفقرات (3،4) من المادة (36) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>5</sup> المرجع أعلاه.

تناقض بين القانون، وموقف الإدارة التي اقتنعت بعدم صحة هذه الإدانة، وأن التأخير كان لعذر مشروع من قبل المكلف بسبب غيابه عن فلسطين أو لمرض أقعده عن العمل، أو لسبب قهري آخر، ولتصحيح موقف المشرع الفلسطيني يجب أن لا يمنح وزير المالية صلاحية إعفاء المكلف من غرامات التأخير هذه، إلا في حالة عدم وجود مال للمكلف يمكن التنفيذ عليه، لأن التنفيذ في هذه الحالة يكون نوعاً من العبث، فضلاً عما تكبده الإدارة الضريبية من نفقات التنفيذ بلا مبرر<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: مضاعف الضريبة

نصت الفقرة الثالثة من المادة (37) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على " في جميع الأحوال يلتزم مرتكب أيّاً من الأفعال الواردة في الفقرة (1) بدفع ما يعادل ضعفي النقص في مقدار الضريبة"<sup>2</sup>، ويفهم من نص هذه المادة أن المشرع الضريبي الفلسطيني بعد إقراره الحبس مدة لا تزيد على سنة في المادة (37) كعقوبة على ارتكاب إحدى المخالفات المقررة في هذه المادة، نراه يعود ويقرر في الفقرة الثالثة من المادة (37) من القانون الضريبي نفسه مضاعفة الضريبة على الدخل، وبذلك يتعرض المكلف إلى عقوبتين، الحبس كعقوبة تقررها المحكمة المختصة، ومضاعفة مبلغ الضريبة التي تفرضها السلطة المالية.

وقد ذهب البعض في تحديد طبيعة هذا الجزاء إلى القول أن مضاعفة الضريبة ليست سوى ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، يقررها القانون الضريبي على مخالفة بعض أحكامه، وذلك لأن دور السلطة المالية في تقريرها لا يعدو كونه مجرد دور تنفيذي كاشف لحق في هذه الضريبة، غير أنّ هذا الرأي محل نظر، فالقول بأن مضاعفة الضريبة هي ضريبة إضافية يجعل المبلغ الإضافي جزءاً من الضريبة الأساسية، ومن ثم لا يكون بإمكان السلطة المالية التصالح بشأنها، في حين الثابت أنّ المشرع الفلسطيني منح في المادة (5/37) من قانون ضريبة الدخل السلطة المالية ممثلة بالوزير أو من يخوله التصالح مع المكلف بشأن هذا الجزاء، لذلك ذهب رأي آخر إلى عدّ مضاعفة الضريبة نوعاً من أنواع العقوبات التبعية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص 238.

<sup>2</sup> القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

<sup>3</sup> محمود. والدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 471.

وقد استدلوا على صحة ما ذهبوا إليه، بأنها تلحق المحكوم عليه بقوة القانون كنتيجة للحكم عليه بإحدى العقوبتين الأصليتين الوارديتين في المادة(37) دون الحاجة إلى النص عليها في الحكم الذي يصدر بالعقوبة الأصلية، ولا يمكن فرضها بمفردها أي بمعزل عن العقوبات الأصلية التي تعلق بها<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> محمود. والدخيل، الطبعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص471-472.

## الخاتمة:

تناولت في هذه الرسالة بالدراسة والبحث الفصل السابع من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل في فلسطين، والذي يتضمن المواد (36،37) من القانون والمتعلقات بالأفعال المجرمة في القانون والعقوبات المفروضة لها، وقد قامتُ بدراسة الموضوع من خلال إبراز خصوصية الأفعال المجرمة في القانون من خلال دراسة ماهية الجريمة والطبيعة القانونية لها، والتعرف على أركانها العامة، والأركان الخاصة بالجريمة الضريبية ( صور الجرائم الضريبية)، ودراسة خصوصية العقوبات المقررة لها، من خلال الخصوصية على مستوى الملاحقة والعقاب، والتعرف على الأحكام الإجرائية للجريمة والعقوبات المفروضة للجريمة.

وبعد الانتهاء من دراسة المواد المشار إليها توصلت الباحثة إلى عدد من الاستنتاجات والتوصيات نوضحها فيما يأتي:

## أولاً: الاستنتاجات

1. تميز الالتزام الضريبي عن الالتزامات الأخرى في إطار القانون الخاص، إذ أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون، وأن المكلف في مركز تنظيمي في إطار العلاقة الضريبية مما يعني عدم الاعتراف بالمراكز التعاقدية في تحديد دين الضريبة.
2. تميز الجرائم بطبيعة خاصة عن الجرائم العادية في قانون العقوبات، ويرجع ذلك إلى طبيعة المصلحة محل الحماية التي شرّعت هذه الجرائم، والعقوبات لحمايتها "مصلحة الخزنة العامة" وطبيعة القانون الذي يتضمن هذه الجرائم وهو القانون الضريبي الذي يتميز هو الآخر بذاتية خاصة تجعل منه قانوناً مستقلاً ومتميزاً في أحكامه وتطبيقاته، إلا أن هذا الأمر لا يعني أنه بمعزل عن المبادئ العامة للقانون واستناده إليها فيما لم يرد به نص بما ينسجم مع أحكامه.
3. خصوصية الجزاءات الضريبية التي تفرض ضد من يخالف أحكام قانون ضريبة الدخل، من حيث تعددها "الحبس والغرامة" اللتين تفرضهما المحاكم المختصة، أما الجزاءات التي تفرضها السلطة المالية "الإدارة الضريبية"، فيمكن أن تفرض بشكل إضافة إلى مقدار

الضريبة بنسبة مئوية معينة أو بصورة مضاعفة الضريبة، وهي تجمع بين عنصر التعويض وعنصر العقاب.

4. مدى تناسب هذه الجزاءات المذكورة في النقطة السابقة مع الجرائم الضريبية، وجدنا أنّ غالبية العقوبات غير متناسبة مع الجريمة الضريبية، ذلك لأن التنظيم العقابي في قانون ضريبة الدخل يعاني قصوراً واضحاً في الحد من ارتكاب الجرائم نتيجة لعدم فاعلية سياسة العقاب الضريبي، وقدرتها على استئصال خطورة سلوك المكلف على المصلحة الضريبية محل الحماية، إذ لم يخطّ المشرّع الفلسطيني الجريمة الضريبية بالعقوبات الكافية لردع المكلفين وغيرهم على حد سواء، فعلى صعيد الجزاءات المالية نجد أن المشرّع فرض غرامات تكاد تكون رمزية وغير متناسبة مقارنةً بجانب السلوك وجانب النتيجة فهو فضلاً عن كونه سلوكاً منحرفاً وغير سوي ينطوي على خطر اجتماعي، هو أيضاً يرتب نتيجة ضارة وإن كانت غير محددة النتائج في بعض الصور تحيط بالمصلحة المحمية بوصفها مفصلاً مهماً في اقتصاد الدولة، لذلك فإن التهاون في فرض الجزاءات يؤدي إلى تشجيع المكلفين على تكرار ارتكاب الجرائم الضريبية، إذ أنّ المكلف قد يوازن بين المبلغ المترتب عليه كجزاء لارتكاب الجريمة وبين الفائدة التي تعود عليه عند التخلف عن دفع مبالغ الضريبة، فإنّه بلا شك سوف يندفع إلى ارتكاب الجريمة، لأنه يجد أنّ مبالغ الغرامات هينة ضئيلة تثير سخريته وغيره من المكلفين على حد سواء، في حين أنّ الأمر يكون مختلفاً لو كان العقاب أكثر شدة إذ أنّه سوف يتردد كثيراً في ارتكاب الفعل.

5. على صعيد موقف المشرّع الضريبي الفلسطيني من التكرار الجرمي (العود)، وجدنا أنّ المشرّع لم ينظم أحكام العود في الجرائم الضريبية بصورة صريحة ومستقلة في قانون ضريبة الدخل، ومن ثم لم يقض بتشديد العقاب في حالة العود مما ترك الباب مفتوحاً أمام المكلف المتهرب من أن يرتكب فعله لأكثر من مرة دون أن تردعه أية عقوبة.

6. منح القانون الضريبي لمدير الإدارة الضريبية سلطة إجراء المصالحة مع المكلف أثناء سير مجريات المحكمة وقبل صدور الحكم بالبات، فالمصالحة هي إمكانية أو سلطة يمنحها القانون للإدارة الضريبية يمكنها من تحصيل مبالغ الضريبة واعتبار هذا الأمر هو الغرض

الأساس منها، فضلاً عن تمكينها من الحصول على حقوقها المالية كافة دون إتباع الإجراءات القانونية التي تستدعي في اغلب الأحوال هدرًا في الأموال والوقت.

## ثانياً: الاقتراحات

1. تعديل نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ذات التكليف الجزائي، وتحديد نص المادة (37) وذلك بضرورة الإهتمام بدقة وصياغة النصوص القانونية، والتأكيد على وضوحها التام، والبعد عن كافة النصوص التي تثير اللبس والغموض، التي يمكن أن تترك الباب مفتوحاً أمام ثغرات وتأويلات يلجأ من خلالها المكلفون إلى سبيل التهرب.
2. إعادة النظر في العقوبات الواردة في القانون سواء كانت العقوبات مالية أم سالبة للحرية لجعلها أكثر تناسباً مع جسامة الجرم المقترف وخطورة مرتكبه، أما ما يتعلق بالعقوبات السالبة للحرية الواردة في المادة (37) من قانون ضريبة الدخل فلم تعد تلك العقوبات متناسبة ومتناغمة مع المصلحة الضريبية للدولة، وهذا ما يتطلب من المشرع التدخل وعن طريق التعديل لتقييد نطاق فرضها على حالات الانتهاكات الخطيرة للمصلحة الضريبية خاصة في الأحوال التي لا تجدي فيها العقوبات المالية نفعاً في مكافحة الإجرام، كما نحث المشرع في الوقت نفسه إلى أن يعيد النظر بنسب ومقادير الغرامات المقررة لمرتكبي الجرائم الضريبية بشكل يحقق النجاعة في فرض مثل هذا النوع من الجزاء إذ أنّ بعض هذه الجزاءات كما بينا سابقاً على قدر كبير من البساطة لا تشكل أي اثر رادع في نفس مرتكب الجريمة، ذلك لأن أفعال المكلفين سواء كانت معاقب عليها بالحبس أم الغرامة هي في حد ذاتها تعطيل لمصالح عامة، ولوظائف الدولة وخطر يضر بمصلحة المجتمع في أي شكل من أشكالها طالما أنّ الأمر يتعلق بتقدير الضريبة ودفع دينها في وقتها المحدد قانوناً.
3. التوسع في فرض الغرامات النسبية لكونها العقوبة الأكثر تناسباً مع المصلحة محل الحماية في الوقت الحاضر.

4. إفراد نص خاص يقضي بتشديد العقاب في حالة العود، للضرب على أيدي معتادي ارتكاب الجرائم الضريبية، لعدم وجود نص خاص بهذا الشأن في القانون، ونتيجة لذلك يكون حرياً بالمشرع إيلاء حالة العود بنوع من التشديد، فلا بدّ من إتباع سياسة ترغيب وترهيب إذ يقع على المكلف واجب الالتزام بدفع دين الضريبة إلى جانب الدولة في تحمل العبء العام، فإذا ما أخلّ وكرر الإخلال كان تعرضاً للعقاب بأن تشدد التشريعات العقاب السالب للحرية برفع مدته، معززاً بالعقاب المالي بما يتلاءم وحجم الإخلال الحاصل.
5. يفرد نص خاص لتقرير المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية، وأسلوب إيقاع العقاب بحقه نظراً لأنّ المشرع لم يُشر في قانون ضريبة الدخل بشكل واضح إلى مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية، وهذا ما اقتضى بنا إلى الرجوع إلى الأحكام العامة الواردة في قانون العقوبات.
6. استحداث قضاء ضريبي متخصص للفصل في القضايا الضريبية، بدلاً من تركها خاضعة لولاية القضاء الجنائي.
7. العمل على توعية المكلفين من خلال وسائل الإعلام لتصحيح مفهوم الخاطئ للضريبة وإشعارهم بالمنفعة المادية والمعنوية التي تعود عليهم من النفقات العامة التي تقوم بها الدولة، وما يتطلبه ذلك من ترشيد للإنفاق العام، فضلاً عن ضرورة الاهتمام بإقامة جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية الأمر الذي يؤول في نهايته إلى تخفيف العبء النفسي والمادي للضريبة على سائر المكلفين، كما نوجه النظر إلى أهمية التأثير في البيئة المحيطة بالمكلف من خلال تكوين رأي عام رافض للتهرب والمتهربين من الضريبة وما يستتبعه ذلك من توجيه رسائل إعلامية لقطاعات الشعب كافة لنبذ الفردية، وتشجيع التضامن بين أفرادها، فضلاً عن ضرورة تحسين بيئة الاقتصاد الفلسطيني، وبكلمة موجزة يجب لفت النظر إلى أنّ مكافحة الجريمة عمل وطني لا يقتصر القيام به على عناصر العلاقة الضريبية وحدها بل يمتد ليشمل المجتمع بأكمله.

## المصادر والمراجع

### أولاً: القوانين

1. القانون الأساسي الفلسطيني لسنة (2005م).
2. قرار بقانون رقم (8) لعام (2011م) بشأن ضريبة الدخل.
3. القانون التجاري رقم (12) لسنة (1966م).
4. قانون العقوبات رقم 16 لعام (1960م).
5. قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004م).
6. قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001م).

### ثانياً: الكتب

1. أبو عامر، محمد زكي، دراسة في علم الإجرام والعقاب، الدار الجامعية لطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 1981
2. أشواربي، عبد الحميد، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، 1997م.
3. ألفقي، عماد إبراهيم، الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل معلقاً عليه بالفقه وأحكام النقض، الطبعة الأولى، النهضة العربية.
4. ألفقي، عماد، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، بلا مكان، 2010م.
5. إمام، محمد كمال الدين، المسؤولية الجنائية أساسها وتطورها دراسة مقارنة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، بلا طبعة، دار الجامعة الجديدة لنشر، الاسكندرية-مصر، 2004م.
6. بالله، بسام محتسب، ودركزلي، ياسين، المسؤولية الطبية المدنية والجزائية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الإيمان، دمشق- سوريا، 1984م.

7. البداري، قيس حسن، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2005م.
8. البغدادي، كميث طالب، الاستخدام غير المشروع لبطاقة الائتمان المسؤولية الجزائية والمدنية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008م.
9. بهنام، رمسيس، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1965م.
10. جلال، محمود طه، أصول التجريم والعقاب في السياسة الجنائية المعاصرة، الطبعة الأولى، 2005م.
11. الجندي، حسن، القانون الجنائي الضريبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006/2005م.
12. الجندي، صخر عبد الله، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر دراسة قانونية مقارنة في قوانين "الضريبة العامة على المبيعات، الجمارك، الدخل"، الطبعة الأولى، 2004م.
13. الحاج، طارق، المالية العامة، دارالصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008م.
14. الحديثي، فخري، شرح قانون العقوبات القسم العام، العاتك، بغداد، 2010م.
15. حسني، محمود نجيب، علم العقاب، الطبعة الثانية، القاهرة، 1973م.
16. الحلبي، محمد علي السالم عياد، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008م.
17. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966م.
18. الخلف، علي حسين. الشاوي، سلطان عبد القادر، المبادئ العامة في قانون العقوبات، 42. المكتبة القانونية، بغداد، بلا سنة.
19. سرور، احمد فتحي، الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990م.

20. السعدي، واثبة، قانون العقوبات القسم الخاص، طبعة جديدة، مكتبة السنهوري، بغداد، 2010م.
21. السويسي، فاطمة، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، بلا سنة.
22. الشرع، طالب نور، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008م .
23. شويش، ماهر عبد، الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الحكمة للطباعة، بغداد، 1990م.
24. صخر جندي عبد الملك، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة، عمان، 2005م.
25. الصيفي، عبد الفتاح ، حق الدولة في العقاب، الشركة الشرقية للنشر والتوزيع، بيروت، 1967م.
26. طنطاوي، إبراهيم ، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، بلا مكان، 2006م.
27. عطا، محمد حامد محمد، التهرب الضريبي وقضاء النقض، دار الطباعة الحر، الإسكندرية، 2009م.
28. عطية، علي هادين، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة في ظل آخر التعديلات التشريعية واتجاهات القضاء الدستوري)، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2012م.
29. العطور، رنا إبراهيم، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، مطابع الشمس، عمان، 1993م.
30. عودة، عقيل عزيز، نظرية العلم بالتجريم، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2013م.
31. القيسي، أعاد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة السابعة، 2010م.
32. المرصفاوي، حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، 1963م.

33. المجالي، نظام توفيق، شرح قانون العقوبات القسم العام دراسة تحليلية في النظرة العامة للجريمة والمسؤولية الجزائية، الطبعة الخامسة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2015م.
34. المساعدة، أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة في التشريعات الأردنية والسورية واللبنانية والمصرية والفرنسية وغيرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006م.
35. الهيتي، محروس نصار، النتيجة الجرمية في قانون العقوبات، الطبعة الأولى، مكتبة السنهوري، بغداد، بلا سنة.

#### ثالثاً: الأطروحات والمنشورات

1. احمد، حمد الله، *التزوير الضريبي في العراق*، بحث منشور في مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، مج1، ع1، 2008م.
2. أبو عياش، يوسف محمود مصطفى، *سلطات الإدارة الضريبية في الجرائم الضريبية على الدخل*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، 2013م.
3. بشاي، إدوارد جرس، *التجريم الضريبي*، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، 1994.
4. تيم، مراد زياد أمين، *جزاء الجريمة الاقتصادية*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2011م.
5. جاسم، سهام محمد، *العلاقة بين المكلف والإدارة وتأثيرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي*، بحث منشور في مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد(19)، 2011م.
6. جاسم، عبد الباسط علي، *حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي*، بحث منشور في مجلة الرافدين، العدد(41)، 2009م.
7. الجرف، كمال عبد الرحمن، *مصدر الالتزام بدفع الضرائب*، مجلة إدارة قضايا الحكومة، مجلد(10)، العدد(2).

8. جرن، نزار داود محمد، مبدأ الشرعية في التجريم والعقاب، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2002م.
9. جمعة، شهلاء، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة بابل، كلية القانون، 2003م.
10. الجميلي، عبد الستار حمد، العود في الجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، 2010م.
11. حامد، رفل حسن، واجبات وسلطات الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العراق، مجلد 11، عدد 39، 2009م.
12. حسين، محمد حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص بها وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لعام 1964، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004م.
13. خضر، صبا فاروق، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية مالية، العدد (6)، 2011م.
14. خلف، جهاد صبحي محمد، ضريبة الدخل بموجب القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م " دراسة تحليلية نقدية"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، 2014م، نابلس، فلسطين.
15. الخطيب، خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد (2)، 2000م.
16. الخليلي، محمد خليفة، التنظيم الإداري دراسة مقارنة بين قوانين الأردن والإمارات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط لدراسات العليا، الأردن، 2009م.
17. الدخيل، أحمد خلف حسين. محمود، صبح مصباح، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية "دراسة مقارنة"، مجلة تكريت الإنسانية، العدد (2)، المجلد (14)، 2007م.
18. الدليمي، معتز علي صبار، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النهدين، العراق، 2005م.

19. الدوسري، صالح راشد، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في قانون الإجراءات الجنائية البحريني "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير غي منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2008م.
20. روسان، إيهاب، خصائص الجريمة الاقتصادية، دفاثر السياسة والقانون، الجزائر، مجلد 25، عدد 2، 2012م.
21. سرور، احمد فتحي، الغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة القانون، والاقتصاد، العدد (2) السنة 1969م.
22. شبشوب، التوفيق، الصلح في المخالفات الجنائية الجزائرية، ملتقى القاضي الجنائي، تونس، 2002/2/3.4.
23. شيعاوي، وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجنائية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009م.
24. صبار، معتز علي، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، مجلد 2، عدد 2، 2009م، ص 327.
25. صبري، عمر أحمد، التجريم الضريبي (دراسة مقارنة)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مركز الدراسات المالية والضريبية، المؤتمر العاشر، من 12-15/9/2005م.
26. صوافطة، سعاد عارف محمد، الصلح في الجرائم الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس-فلسطين، 2010م.
27. عطية، قدري نقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، (رسالة دكتوراه منشورة)، جامعة الإسكندرية، مصر، 1960م.
28. العطور، رنا إبراهيم، مصادر التجريم والعقاب، مجلة دراسات، علوم الشريعة والقانون، مجلد 34، عدد 2، 2007م.
29. علي، عبد الباسط، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه منشورة، مجلة الرافدين للحقوق، مج 14، عدد 51، 2011م.

30. عليان، غسان. دبك، أحمد، *الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني دراسة مقارنة*، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، فلسطين، مج25، ع2، 2011م.
31. غنيم، سامي احمد، *أسباب الحفظ والانقضاء في الدعاوي الجنائية الضريبية*، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2011م.
32. القاضي، تامر حامد جابر، *دور الصلح في الدعوى الجزائية في التشريع الفلسطيني*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012م.
33. قدومي، مروان، *الصلح بطريق التخارج في الميراث*، مجلة جامعة النجاح الوطنية للأبحاث (العلوم الإنسانية )، مجلد 24، عدد1، 2010م.
34. الكنائي، زينب عبد الكاظم حسن، *التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البصرة، العراق، 2014م.
35. محمد، علوم محمد، *التكييف القانوني للتسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ*، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد(14) العدد(7)، 2007م.
36. محمود، صباح مصباح. الدخيل، احمد خلف حسين، *الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية دراسة مقارنة*، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العراق، المجلد14، عدد2، 2007م.
37. مراد، لطامي، *الركن المادي للجريمة البيئية وإشكالية تطبيقه (في القانون الجزائري)*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد الأمين دباغين سطيف، 2015م/2016م.
38. موسى، عمرو عبد العزيز محمود، *ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل*، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، 2006م، نابلس، فلسطين.
39. المفتي، حيدر نجيب أحمد، *التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ*، مجلة ديالى، العدد(54)، 2012م.

40. المشعل، مشعل سلطان، السلطات الاستثنائية لمأموري الضبط القضائي في النظام الكويتي "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2003م.
41. المشيشي، محمد الادريسي العلمي، سياسة التجريم الواقع والأفاق، منشورات مجلة الحقوق-سلسلة المعارف القانونية والقضاء، الإصدار 16، المغرب، 2013م.
42. ناصر، رامي يوسف محمد، مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010م.
43. نعمة، مروان إبراهيم، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النهريين، كلية الحقوق، 2000م.

## رابعاً: المصادر الإلكترونية

[www.mohamad.net/asswer/7413](http://www.mohamad.net/asswer/7413)

[www.adrare.net/XYIZNWSK/elemsnts/doc/impots.doc?newsid=10](http://www.adrare.net/XYIZNWSK/elemsnts/doc/impots.doc?newsid=10)

<http://www.startimes.com/?t=22377855>

<http://www.startimes.com/f.aspx?t=32651617>

<http://www.startimes.com/?t=17177841>

<http://www.lawjo.net/vb/showthread.php?10228>

<https://www.bayt.com/ar/specialties>.

[.www.mohamah.net/answer/1814/](http://www.mohamah.net/answer/1814/)

[.http://www.mohamah.net/answer/33613](http://www.mohamah.net/answer/33613).

[www.sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t937-topic](http://www.sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t937-topic).

<http://etudiantdz.net/vb/showthread.php?t=19497>.

<http://www.mouwazaf-dz.com/t10800-topic>.

[www.startimes.com/?t=22431654](http://www.startimes.com/?t=22431654).

عبد المنعم، مي عبد ربه، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

[www.mohamah.net/answer/31329/](http://www.mohamah.net/answer/31329/)

[www.nabulsi.com/blue/ar/art.php?art=10073](http://www.nabulsi.com/blue/ar/art.php?art=10073)

<https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/>

[www.onefd.edu.dz/3ass/fichiersPDF/322/Philosophie/EV1/doc.../F322-](http://www.onefd.edu.dz/3ass/fichiersPDF/322/Philosophie/EV1/doc.../F322-)

[PH1H1.doc](http://www.onefd.edu.dz/3ass/fichiersPDF/322/Philosophie/EV1/doc.../F322-PH1H1.doc)

<https://ar.wikipedia.org/wiki>

[book.blogspot.com/2012/08/blog-post\\_6407.html](http://book.blogspot.com/2012/08/blog-post_6407.html)

**An-Najah National University**  
**Faculty of Graduate Studies**

**The Criminalization and Punishment in  
the legal decision No.8for 2011year  
Concerning Income tax in Palestine.  
Analytical study**

**By**  
**Somaia Helme Mahmmod Odeh**

**Supervisor**  
**Dr. Fadi Shaded**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for  
the Degree of Master of Taxation Disputes, Faculty of Graduate  
Studies An-Najah National University, Nablus, Palestine  
2017**

**The Criminalization and Punishment in the legal decision No.8for  
2011year Concerning Income tax in Palestine. Analytical study**

**By  
Somaia Helme Mahmmod Odeh  
Supervisor  
Dr. Fadi Shaded**

**Abstract**

The goal of this study is to identify the tax offenses established in the Palestinian tax law and the penalties stipulated in the same law by studying articles (36,37) of the Decree Law No. (8) of 2011 regarding income tax in Palestine, by highlighting the significance of criminalization tax acts, and the significance of prosecution and punishment in this law.

To identify the significance of prosecution and punishment on tax acts, we studied this issue by focused on the following questions:

1. What are the acts dealt with in the Palestinian Income Tax Law by criminalizing?
2. What are the penalties for tax crimes?
3. Are the penalties provided by the Palestinian tax law proportionate in quantity and quality with the seriousness of the tax crimes on the interest of protection? And sufficient to achieve the desired tax deterrent or not?

To answer these questions, we divided the study into two chapters

The first chapter dealt with the nature of the tax crime, which is divided to sections: the first on the nature of the tax crime, and the second on the elements of the tax crime and its image in the decision on income tax in Palestine.

Chapter two dealt with privacy at the level of prosecution and punishment, which was divided into two sections, the first studies the criminal prosecution of the perpetrators of the crimes in the decision by law, and the second studies the privacy on the level of sanctions resulting from the tax crime.

The study reached a number of conclusions, including: The crimes are characterized by a special nature of the ordinary crimes in the Penal Code, due to the nature of the interest in the place of protection that initiated these crimes and the penalties for protecting them "the public treasury" and the nature of the law that includes these crimes Is also characterized by special autonomy that makes it independent and distinct in its provisions and its applications. However, this does not mean that it is in isolation from the general principles of the law and based on it, in the absence of a provision in accordance with its provisions.

The study reached a number of suggestions, including: The expansion of the imposition of relative fines being the most appropriate punishment with the interest in place of protection at the present time.