



عمادة الدراسات العليا

جامعة القدس

## الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية

سهى ابراهيم داود عريقات

رسالة ماجستير

القدس/فلسطين

1438 هـ / 2016 م

# الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية

إعداد الطالبة

سهى ابراهيم داود عريقات

إشراف الدكتور: جهاد الكسواني

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون/التركيز الجنائي، كلية الحقوق/جامعة القدس

القدس/فلسطين

1438 هـ / 2016 م

الإهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة،، إلى نبي الرحمة

" سيدنا محمد "

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم،، إلى من أحمل اسمه بكل فخر

" والدي "

إلى من صبرت وذللت لي الصعاب بدعائها،، إلى من طرزت أوراق رسالتي بالصبر، بلا فتور أو كلل

" والدتي "

إلى من أضاءوا لي طريق النجاح

" أخوتي الأعزاء "

إلى ريحانة حياتي،، إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها،، أختي الغالية

" إم عمر "

إلى أختي التي لم تُلها أُمي،، إلى من رافقتني بحزني وفرحي

" دانا "

إلى العم الغالي،، إلى من علمني الصبر والصمود

" تبيل العبيدي "

إلى توأم روحي ورفيقة دربي،، إلى من شقت معي طريق الصعاب بدون ملل أو تعب،، إلى بسمتي

" مروة "

إلى من سار معي نحو الحلم خطوة بخطوة

بذرياه معاً،،، وحصدناه معاً: "محمد"

## إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

### الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية

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

#### 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 degree or qualification.

اسم الطالب: .....

التوقيع: .....

التاريخ: .....

## الشكر والتقدير

أشكر الله-تعالى- فهو المنعم والمتفضل قبل كل شيء، أشكره بأن حقق لي ما أصبو إليه،، في  
استكمال درجة الماجستير

وأقدم بعظيم الشكر والتقدير، لطاقتهم أساتذة كلية الحقوق في جامعة القدس، على ما قدموه لي من  
علم

ثم أوجه الشكر فائقه، والثناء أجله إلى الدكتور الفاضل "جهاد الكسواني" لحسن إشرافه على هذه  
الرسالة

وأشكر شكراً غير مقطوع للأستاذ الفاضل "يوسف عدوي" أستاذ اللغة العربية في جامعة بيت لحم،  
لحسن صبره في تدقيق هذه الرسالة

ولا أنسى أن أقدم بخالص شكري وتقديري للأستاذ "سعد عامر" أمين مكتبة معهد الحقوق/جامعة  
بير زيت

كما أقدم بجزيل الشكر لعضوي لجنة المناقشة الدكتور: نائل طه، والدكتور حابس زيدات، لقبول  
مناقشة هذه الرسالة، وتجشم على التنقل والسفر للوصول

## ملخص الرسالة

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في مدى انطباق مبدأ الشرعية الجنائية بشقيه الإجرائي والموضوعي، على الجرائم الضريبية، وذلك حسب القرار بقانون رقم ( 8 ) لسنة 2011، وهو القانون محل دراستنا، وقد تركز الفصل الأول للبحث في شرعية القواعد الموضوعية في النصوص العقابية الضريبية، في حين تناول الفصل الثاني شرعية القواعد الإجرائية.

وعلى الرغم من أن الضرائب من أهم الموارد للدولة في الوقت الحاضر، إلا أن أدائها من قبل المكلفين يصطدم بالغالب بميل غريزي لحب المال والاستئثار به، هذا بالإضافة لقلّة الوعي الضريبي لديهم، ويظهر ذلك من خلال قيام المكلفين بإخفاء أنشطتهم عن عين مصلحة الضرائب، بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليهم، وارتكاب إحدى الجرائم المنصوص عليها في التشريعات الضريبية، إلا أن تطبيق العقوبات المقررة للجرائم الضريبية، أو الاجراءات الخاصة بالسير بالدعوى، قد يصطدم في الكثير من الأحيان بمبدأ الشرعية الجنائية.

وحيث أن قاعدة الشرعية من أهم القواعد التي تكفل حماية حقوق الإنسان، ومصالحه أمام تعسف السلطات، فلا بد من التقيد بهذا المبدأ في جميع أنواع الجرائم، لذلك فالهدف من هذه الدراسة هو معرفة مدى تقيد الجريمة الضريبية بقواعد الشرعية الجنائية بشقيها الموضوعي والإجرائي، وقد توصلت الدراسة لنتيجة مفادها أن القواعد الضريبية الموضوعية والإجرائية بحاجة لإعادة نظر كونها تحمل العديد من الانتهاكات لمبدأ الشرعية ، وخاصة ما يتعلق بالقواعد الموضوعية، أما القواعد الإجرائية فهناك انتهاك لمبدأ الشرعية في مرحلة التحري والتحقيق الإبتدائي، أما مرحلة المحاكمة، فلم يكن بها اشكالية من ناحية الشرعية، كون أن القواعد المنطبقة عليها هي القواعد العامة التي تطبق على كافة أنواع الجرائم.

## **Criminal Legitimacy in Tax Crimes**

**Prepared by Suha Iriqat**

**Supervised by Dr. Jihad Alkiswani**

### **Abstract**

This Study is aimed at exploring the extent of the applicability of criminal legitimacy, both procedural and subjective, on tax crimes according to law number (8) of 2011, This law is the focus of our study. The first chapter was centered on studying the legitimacy of subjective regulations in the tax penal texts, while the second chapter dealt with legitimacy of procedural regulations.

Despite the fact that taxes are important resources for the state in the present time, paying them, however, by those who are liable is often clashed with instinct inclination for loving and keeping money, in addition to the lack of tax awareness. This is evident through hiding the activities of those who are tax liable from the eyes of the tax department which is aimed at tax evasion and committing a crime enshrined in tax legislation.

However, applying the penalties stipulated for tax crimes or the procedures concerning pressing the lawsuit further may be impeded at most times with the principle of criminal legitimacy.

Since the rule of legitimacy is one the most important rules, which guarantee the protection of human rights and his interests before the intransigence of the authorities, thus, it is imperative to adhere to this principle in all kind of crimes.

Therefore, the purpose of this study is knowing the extent of adherence of tax crime to the regulations of criminal legitimacy both procedural and subjective aspects.



The study concluded that procedural and subjective tax regulations need to be reconsidered because it carries numerous violations of the principle of legitimacy and in particular the subjective regulations. As for the procedural regulations, however, there exists a violation of the principle of legitimacy at the stage of preliminary investigation. As for the trial stage there was no problem as for as legitimacy is concerned because the applicable regulations are the general regulations which are applicable to all kinds of crimes.

## فهرس المحتويات

أ	إقرار	1
و	الشكر والتقدير	1
ز	ملخص الرسالة	1
ح	Abstract	1
1	المقدمة:	1
4	أسباب اختيار موضوع الدراسة:	4
4	أهمية الدراسة النظرية:	4
4	أهمية الدراسة العملية:	4
5	منهجية الدراسة:	5
5	دراسات سابقة حول الموضوع:	5
6	خطة الدراسة:	6
7	الفصل الأول	7
7	الشرعية الجنائية الموضوعية أساس مكافحة الجريمة الضريبية	7
9	المبحث الأول	9
9	الشرعية أساس التجريم في الجريمة الضريبية	9
10	المطلب الأول: الركن الشرعي للجريمة الضريبية	10
11	الفرع الأول: القانون المكتوب وحده مصدر الجريمة والعقوبة الضريبية	11
12	الفقرة الأولى: وجود نص قانوني للجريمة الضريبية	12
18	الفقرة الثانية: عدم وجود سبب من أسباب التبرير	18
21	الفرع الثاني: تفسير القاعدة الجنائية الضريبية	21
23	الفرع الثالث: عدم رجعية القاعدة الجنائية الضريبية	23
25	الفقرة الأولى: من ناحية نصوص التجريم	25
25	الفقرة الثانية: من ناحية نصوص العقاب	25
27	المطلب الثاني: الركن المادي للجريمة الضريبية	27
28	الفرع الأول: السلوك الجرمي	28

31	الفرع الثاني: النتيجة الجرمية في الجريمة الضريبية
33	الفرع الثالث: العلاقة السببية
39	المطلب الثالث: الركن المعنوي للجريمة الضريبية
41	الفرع الأول: القصد الجنائي في الجرائم الضريبية
43	الفقرة الأولى: القصد الجرمي الخاص
43	الفقرة الثانية: القصد الجنائي المفترض في الجريمة الضريبية
45	الفرع الثاني: الجرائم الضريبية جرائم مادية
48	المبحث الثاني
48	الشرعية أساس العقاب في الجريمة الضريبية
50	المطلب الأول: محددات الشرعية في العقوبات الضريبية
52	الفرع الأول: تقدير شرعية العقوبة في الجرائم الضريبية
54	الفرع الثاني: النتائج التي تترتب على مبدأ شرعية العقوبة الضريبية
55	المطلب الثاني: الجرائم الضريبية جرائم جنحوية
56	الفرع الأول: العقوبات الجنحوية
57	الفقرة الأولى: الحبس
58	الفقرة الثانية: الغرامة
59	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للعقوبات المالية في الجرائم الضريبية
61	المطلب الثالث: أقسام العقوبات الضريبية
62	الفرع الأول: العقوبة الأصلية
62	الفقرة الأولى: الحبس كعقوبة أصلية في الجريمة الضريبية
64	الفقرة الثانية: الغرامة كعقوبة أصلية في الجريمة الضريبية
66	الفرع الثاني: العقوبات التبعية
68	الفرع الثالث: التدابير الاحترازية
71	<b>الفصل الثاني</b>
71	<b>الشرعية الجنائية الإجرائية أساس مكافحة الجريمة الضريبية</b>
73	المبحث الأول
73	الشرعية أساس الملاحقة في الجريمة الضريبية
74	المطلب الأول: الإجراءات الخاصة لتتبع الجرائم الضريبية في مرحلة جمع الاستدلالات
74	الفرع الأول: الضبط القضائي في الجريمة الضريبية
78	الفرع الثاني: حدود اختصاص رجال الضبط القضائي في الجريمة الضريبية
80	الفقرة الأولى: سلطات التحقيق
80	الفقرة الثانية: التفتيش
81	المطلب الثاني: احتكار الإدارة للدعوى الجنائية الضريبية في مرحلة التحقيق الابتدائي
82	الفرع الأول: مرحلة التحقيق الابتدائي في الجرائم الضريبية

84	الفرع الثاني: القيود الواردة على تحريك الدعوى الجنائية الضريبية
89	المطلب الثالث : انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية
90	الفرع الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجنائية الضريبية
93	الفرع الثاني: انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية بالمصالحة
94	الفقرة الأولى: الطبيعة الخاصة بالصلح الضريبي
98	الفقرة الثانية: النظام الخاص بالصلح الجزائي الضريبي
100	المبحث الثاني
100	الشرعية أساس المحاكمة في الجريمة الضريبية
102	المطلب الأول: المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية
103	الفرع الأول: اختصاص محكمة الصلح في الجرائم الضريبية
106	الفرع الثاني: ضمانات المتهم في مرحلة المحاكمة في الجرائم الضريبية
107	الفقرة الأولى: قرينة البراءة
108	الفقرة الثانية: القانون وحده مصدراً لقواعد الإجراءات الجزائية
109	الفقرة الثالثة: خضوع الإجراءات لإشراف القضاء
110	المطلب الثاني: الطعن بالأحكام الجنائية الضريبية
111	الفرع الأول: طرق الطعن العادية
112	الفقرة الأولى: الاعتراض
114	الفقرة الثانية : الاستئناف
116	الفرع الثاني: الطرق غير العادية للطعن في الأحكام
116	الفقرة الأولى: النقض
119	الفقرة الثانية: إعادة المحاكمة
121	الخاتمة:
123	نتائج الدراسة:
126	التوصيات:
127	قائمة المصادر والمراجع :

## المقدمة:

يشكل مبدأ الشرعية ضماناً أساسياً من ضمانات حقوق الأفراد والمجتمع في مجال التشريع والعقاب، فيعمل على حماية الأفراد من تعسف السلطات من خلال تحديد الجرائم والعقوبات سلفاً في القانون، وعلى الرغم من أن هذا المبدأ يشكل عنواناً للجمود، حيث أن المشرع لا يمكن أن يتنبأ بكل شيء عند وضعه لنصوص القانون، وقد يحدث بأن يبرئ القاضي شخصاً لا يستحق التبرئة، كون أن الفعل لا يشكل جرماً حسب القانون، كما أن مبدأ الشرعية قد يشكل رمزاً للرجعية؛ كونه يقف أمام مستلزمات الحياة الاجتماعية، ولا يواكب التطور في النظم الحديثة في العقاب، وعلى الرغم من جميع تلك المساوئ لمبدأ الشرعية، إلا أن الأضرار التي تنشأ عن تجاوزه، تفوق الأضرار التي تتحقق بتواجده، فالغائه يعني أن نجعل من السلطة التنفيذية أو القضائية، سلطة تشريعية تحدد الأفعال التي تشكل جرماً، هذا بالإضافة إلى أن العبرة من العقاب من حيث الأثر التهديدي تفقد مفعولها إذا لم تكن الأفعال والجرائم محددة سلفاً في القانون.

يمكن تعريف الشرعية الجنائية بأنها: "تلك المبادئ التي تكفل احترام حقوق الإنسان وإقامة

التوازن بينها وبين المصلحة العامة، والتي يتعين على الدولة عند ممارسة وظائفها التقيد بها"<sup>1</sup>.

ويعتبر مبدأ الشرعية من أهم المبادئ التي يقوم عليها القانون الجنائي في التجريم والعقاب،

فالشرعية هي الحد الذي يحدد سلطة المشرع والقاضي، ويرسم لهما طريق لا يجوز الخروج عنه،

والحلقة الأولى من حلقات الشرعية الج نائية التي يخضع لها القانون الجنائي هي الشرعية

الموضوعية القائمة على قاعدة (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص) غير أن هذه الحلقة وحدها لا تكفي

<sup>1</sup> عصام عفيفي عبد البصير: أزمة الشرعية الجنائية ووسائل علاجها، 2004، ص. 27-28

فلا بد من استكمالها بالشرعية الإجرائية التي تنظم الإجراءات، وهي التي تحدد الإجراءات المتبعة في مرحلة الملاحقة، ومرحلة المحاكمة، وحتى صدور حكم نهائي من المحكمة المختصة، وإنَّ أي خللٍ في البنيان الإجرائي يترتب عليه خلل في سير العدالة الجنائية.

إن أكثر ما يثير الجدل في موضوع الشرعية الجنائية، هي الشرعية الجنائية في الجرائم الاقتصادية<sup>2</sup>، كونها من الجرائم التي تمس اقتصاد الدولة، فثمة علاقة وطيدة ما بين الاقتصاد والجرائم، والاقتصاد يتأثر بشكل مباشر أو غير مباشر بالجرائم، وخاصة لو كانت جرائم اقتصادية، والجرائم الاقتصادية موجودة منذ القدم إلا أن صورها وأشكالها تستحدث يوماً بعد يوم، ففي القرن الماضي استحدثت العديد من الجرائم، والتي أثرت بشكل كبير على اقتصاد الدول، ومن أهم تلك الجرائم: التهريب الضريبي.

وفي الوقت الذي نال به الجانب الفني من التشريع الضريبي الحظ الأوفر من البحث في فلسطين، فإن موضوع التجريم والعقاب لم يكن له النصيب الوافي في التشريع والبحث، فوجود الأحكام العقابية للجرائم الضريبية في العديد من الأبحاث لا يعدو عن كونه سرداً لها دون الاعتناء

---

<sup>2</sup> هناك مفهومان متضاربان للجريمة الاقتصادية: المفهوم الأول : الضيق الذي يربط الأسعار بالمنافسة والذي أسسه جون براديل، والمفهوم الشاسع والذي يشمل كل جريمة تمس بالتنظيم الاقتصادي للدولة "، البشير المنوبي الفرشيشي: "ورشة عمل حول الجرائم الاقتصادية"، ضمن البرنامج الأوروبي لدعم برنامج ماجستير القانون الجنائي في الجامعات الفلسطينية، المنعقد في الأردن، عمان، 13-2015/11/15.

ويمكن تعريف الجريمة الاقتصادية بأنها: كل ما يمس بالاقتصاد بشكل عام، ويشمل بذلك الجرائم الموجهة ضد الذمة المالية، والتي ترتكب أثناء مباشرة النشاط الاقتصادي، وتدخل فيه الجرائم التي تسبب ضرراً للاقتصاد الوطني، كتزيف النقود أو السرقات، أو الاختلاسات في المنشأة الاقتصادية.

وتعرف الجريمة الاقتصادية أيضاً: بأنها الجريمة التي يمكن أن تلحق الضرر بشكل مباشر أو غير مباشر للدولة ونظامها الاقتصادي والتي يتضمن القانون الجنائي عناصرها.

وتشكل الجريمة الاقتصادية اعتداء على السياسة الاقتصادية، والمعبر عنها من خلال القانون الاقتصادي للدولة، الذي يتكون من مجموعة من النصوص الاقتصادية التي تستخدمها الدولة من أجل حماية مصالحها الاقتصادية.

راجع في ذلك: ربهام عبد النعيم، نشأة وتطور الجرائم الاقتصادية وأثرها على النمو الاقتصادي، المكتب العربي للمعارف، القاهرة،

بردها إلى أصولها ومبادئها، إلا أن موضوع الجريمة الضريبية أصبح من المواضيع الهامة خاصة مع زيادة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، حتى حرص المشرع للنص على الجرائم والعقوبات لكل من تقاعس في سداد الضريبة، أو استخدم أساليب الغش والحيلة للتهرب من الضريبة<sup>3</sup>، وقد تعدت العقوبات المقررة للعقوبات المالية إلى أن وصلت للعقوبات المانعة للحرية.

لعل النظرة السائدة للشخص المتهم من الضريبة أكثر ما شجع على انتشار هذه الظاهرة، حيث ينظر إليه بأنه شخص ناجح في عمله، ولا ينظر إليه بأنه مجرم<sup>4</sup>، وعلى الرغم من خطورة جريمة التهرب الضريبي وخطورة الشخص المتهم من الضريبة، إلى أن هناك قواعد وإجراءات خاصة لا بد من مراعاتها عند تجريم أفعال التهرب الضريبي والمعاقبة عليها، فيفترض أن يكون القانون المكتوب وحده مصدراً للجريمة الضريبية، شأنها شأن أي جريمة، تطبيقاً لقاعدة الشرعية، والتي تقتضي بأن " لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص"، وأن لا تتجاوز قواعدها الموضوعية القواعد الواردة في قانون العقوبات، كونه يشكل الشريعة العامة للتجريم والعقاب، وأن لا تتجاوز قواعدها الإجرائية القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات، كونه يشكل الشريعة العامة للإجراءات الجزائية.

---

<sup>3</sup> وقد تعددت تعريفات الضريبة، ومنهم من عرفها بأنها: "اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكليفية مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة" عبد الكريم بركات، حامد عبد المجيد، علي عياد، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة الشباب الجامعي، الإسكندرية، 1975، ص. 7

ومنهم من عرفها بأنها: "جزء من ميزانية الدولة، فيبعد أن أصبح نشاط الدولة وخدماتها في مختلف الميادين والمرافق كبيراً نتيجة لما تحتاجه الدولة من توسعات وتطوير، أصبحت الضريبة جزء من المواطن مقابل الخدمات التي يحصل عليها من الدولة". حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، 1963، ص. 17

<sup>4</sup> يمكن تعريف المتهم من الضريبة بأنه "الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي تتحقق عليه الضريبة حسب أحكام القانون ولم يوردها للدائرة سواء كان قد حصلها من المشتري أو لم يتم بتحصيلها".

انظر/ي صخر الجنبدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005، ص. 79

## أسباب اختيار موضوع الدراسة:

-أسباب شخصية: رغبةً مني بللخوض في موضوع الجرائم الضريبية، لما له من دور كبير في وقتنا الحاضر نظراً لانتشارها، مما يستوجب دراسة هذه الجرائم وتكييف النصوص القانونية التي تتعلق بها ، ودراسة مدى توافق أحكامها وقواعدها مع قاعدة الشرعية الجنائية بشقيها الموضوعي والإجرائي، والتي تعتبر أهم قاعدة تقوم عليها القوانين الجنائية، والتي تكفل حماية حقوق الإنسان وحياته.

-أسباب موضوعية: توسع مفهوم الجرائم الاقتصادية ومنها الجرائم الضريبية، وعدم وجود

تشريع اقتصادي جزائي لدينا في فلسطين، مع وجود قوانين مبعثرة تتناول بعض أنواع الجرائم الاقتصادية، وقد تعدت أغلب هذه القوانين قاعدة الشرعية الجنائية، مما أدى لوجوب التساؤل، إلى أي مدى يجب أن يبقى مبدأ الشرعية صامداً في وجه التشريعات الاقتصادية؟ كونها بحاجة لتعديل وتحديث دائم، وكونها من الجرائم التي تمس البنيان الاقتصادي للدولة!

## أهمية الدراسة النظرية:

الموضوع هو انعكاس لتطور المجتمع في الميدان الاجتماعي والاقتصادي ، حيث أن الفكر الجزائي فرض وجوب احترام الشرعية عند وضع القواعد الجنائية بشقيها الموضوعي والإجرائي، كما أن التطور الفكري والفلسفي فرض الحد من سلطات الدولة ، مما فرض وجوب التزام السلطات كافة بمبدأ الشرعية.

## أهمية الدراسة العملية:

وجود قانون ضريبي بحاجة لتعديل وتحديث، المشاكل الكثيرة التي تعرض يومياً على القضاء، والقضاء لا يمكن أن يجابه جميع المشاكل لضعف القواعد القانونية بخصوصها ولصمود

مبدأ الشرعية، ولعدم وجود نصوص تجيز الملاحقة، أو الملاحقة دون نصوص قانونية تجيز الملاحقة، مما يؤدي لاختراق مبدأ الشرعية.

مما يفرض التساؤل: إلى أي مدى تكون هناك ضرورة للالتزام بمبدأ الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية؟ وإلى أي مدى التزم المشرع بالقانون الضريبي الساري بمبدأ الشرعية الجنائية؟

### منهجية الدراسة:

تقوم الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، من خلال الاعتماد على تأصيل القواعد القانونية والمسائل محل الدراسة ، عن طريق الاعتماد على النصوص القانونية والمصادر ذات العلاقة وتحليلها.

### دراسات سابقة حول الموضوع:

لم يحظ موضوع الدراسة بدراسات سابقة بشكل مباشر، ولكن هناك بعض الدراسات التي تطرقت إلى مبدأ الشرعية الجنائية بشكل منفرد، وإلى موضوع الجريمة الضريبية بشكل منفرد.

### ومن هذه الدراسات:

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

لسنة 1964، المؤلف: محمد حسين قاسم حسين، رسالة ماجستير، نابلس، فلسطين، 2004.

- العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ،

المؤلف: إيهاب خضر أحمد منصور، رسالة ماجستير، نابلس، فلسطين، 2004.

- الشرعية في الإجراءات الجزائية، المؤلف: حسن يوسف مقابلة، رسالة ماجستير، عمان،

2003.



وتتفق دراستنا مع الدراسات السابقة من حيث التطرق لموضوع تنظيم الجريمة الضريبية بوجهٍ عام، وكذلك في التطرق ل مبدأ الشرعية في الإجراءات الجزائية، وتختلف عنهم من حيث تركيز دراستنا على مبدأ الشرعية الج نائية في القواعد الموضوعية والإجرائية في الجريمة الضريبية فقط، وحسب التشريعات السارية في فلسطين، بينما تتناول الدراسات السابقة (الأولى والثانية) الجريمة الضريبية بوجهٍ عام، ودون التطرق لمبدأ الشرعية فيها، بينما تناولت الدراسة الثالثة مبدأ الشرعية في الإجراءات الجزائية بشكل عام.

### خطة الدراسة:

#### الفصل الأول: الشرعية الجنائية الموضوعية أساس مكافحة الجريمة الضريبية

- المبحث الأول: الشرعية أساس التجريم في الجريمة الضريبية

- المبحث الثاني: الشرعية أساس العقاب في الجريمة الضريبية

#### الفصل الثاني: الشرعية الجنائية الإجرائية أساس مكافحة الجريمة الضريبية

- المبحث الأول: الشرعية أساس الملاحقة في الجريمة الضريبية

- المبحث الثاني: الشرعية أساس المحاكمة في الجريمة الضريبية

## الفصل الأول

### الشرعية الجنائية الموضوعية أساس مكافحة الجريمة الضريبية

#### تمهيد وتقسيم:

تنبه المشرع والقضاء وكذلك الفقه القانوني إلى أهمية مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات لما يحقق هذا المبدأ من طمأنينة لدى الأفراد، وإحساس بالأمن القانوني، فبدون هذا المبدأ يجد الفرد نفسه تحت قبضة الدولة لتفاجئه بالتجريم والعقاب، وتعد شرعية الجرائم والعقوبات، أو ما يعبر عنه بالشرعية الموضوعية الجزء الأهم من مبدأ الشرعية بشكله العام، والذي ينقسم إلى الشرعية الموضوعية والشرعية الإجرائية.

وقد جاء مبدأ الشرعية في القرآن الكريم، حيث قال تعالى: " وما كنا معذبين حتى نبعث رسولا"<sup>5</sup>، كما جاء هذا المبدأ في القانون الأساسي الفلسطيني، في نص المادة ( 15 ) منه حيث ورد بها أنه: "... لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني"، وكذلك ورد مبدأ الشرعية في معظم دساتير الدول<sup>6</sup>، بحيث وضحت الدساتير بأن لا جريمة، ولا عقوبة، إلا بنص قانون، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لصدور القانون الذي ينص عليها.

<sup>5</sup>سورة الإسراء، الآية (15).

<sup>6</sup>ترجع جذور مبدأ الشرعية إلى العهد الذي التزم به الملك الانجليزي جون لرعاياه في الوثيقة الوسطى سنة 1216، والذي يقضي بسمو قواعد القانون في إنجلترا، وكذلك ترجع أصول ذلك المبدأ إلى القرن الثامن عشر، حين ازداد نقد الفلاسفة والمفكرين أمثال مونتسكيو لتحكم القضاة في ذلك الوقت حيث كان القضاة يتمتعون بسلطات واسعة وتحكيمية في تجريم الأفعال والمعاقبة عليها بدون نص، وبعد ذلك ظهر مبدأ الفصل بين السلطات للحيلولة دون تحكم القضاة والملوك ولحماية حقوق الإنسان ، وأدى ذلك إلى ظهور مبدأ الشرعية والذي يخول السلطة التشريعية وحدها حق تجريم الأفعال ووضع العقوبات، وقد ظهر هذا المبدأ في الولايات المتحدة الأمريكية بالعام 1774م في إعلان الحقوق، ثم أكدت الثورة الفرنسية عليه في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة 1789م في المادة (2) منه. وكذلك جاء في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عن الأمم المتحدة سنة 1948م.

انظر في ذلك: طلال أبو عفيفة : شرح قانون العقوبات القسم العام . ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص.

والنص على مبدأ الشرعية في معظم الدساتير، دلالة على أهمية هذا المبدأ، وضرورة تواجده، للحفاظ على حقوق الأفراد وحررياتهم، وأن يكون القانون وحده مصدراً للتجريم والعقاب، ودون تدخل السلطات التنفيذية والقضائية.

بالتالي، يعتبر مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات من القواعد الأساسية في التشريع الجزائي؛ لأنه يحد من تحكم القضاة، من خلال إلزامهم بنصوص تحدد الجرائم، وتبين العقوبة المقررة لكل جريمة، وعليه لا يجوز للقاضي أن يجرم أفعالاً لم يرد نص قانوني على تجريمها<sup>7</sup>.

يعني مبدأ الشرعية أن السلطة التشريعية وحدها المختصة بسلطة التجريم والعقاب، وأن القاضي لا يملك السلطة لتجريم فعل معين، حتى لو اقتنع بأن فعلاً ما مناقض للعدالة والضمير والأخلاق، فإنه لا يملك سلطة بتجريمه طالما أن الفعل غير مجرم بالقانون، وكذلك فإن القاضي لا يملك توقيع عقوبة غير التي نص عليها الشارع في حال كان الفعل مجرم بالقانون<sup>8</sup>.

يمكن تحديد أهداف مبدأ الشرعية بحماية مصلحة الفرد، وذلك من خلال تعريفه بما هو محظور عليه إتيانه، وما هو جائز له فعله، وذلك لتحقيق الطمأنينة للأفراد، وبذات الوقت منع المحاكم من توقيع العقوبة على الأفراد، إلا إذا كان هناك نص يجرم الفعل، إضافة إلى حماية

---

وقد ورد مبدأ الشرعية في العديد من دساتير الدول العربية نورد أمثلة منها:

أ. الددستور المصري لسنة 2012-2013، المادة (76) منه.

ب. الدستور السوري لسنة 2012، المادة (1/51) منه.

ج. الدستور العراقي لسنة 2005، المادة (19/ثانياً) منه.

د. الدستور الكويتي لسنة 1962، المادة (32) منه.

<sup>7</sup>معن أحمد الحيارى: الركن المادي للجريمة. منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2010، ص.44.

<sup>8</sup>طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص.119.

المصلحة العامة من خلال حصر وظيفة التجريم والعقاب بالمشرع وحده عن طريق التشريعات التي يصدرها لهذه الغاية سواء أكان التشريع في صورة قانون العقوبات، أو القوانين الملحقة به<sup>9</sup>. وعليه فإن مبدأ الشرعية الموضوعية يقوم على شقين: الأول أن لا جريمة إلا بنص، والثاني أن لا عقوبة إلا بنص.

وكما أن الشرعية الموضوعية عنوان تشريعي لمكافحة الجريمة فلا جريمة، ولا عقوبة إلا بمقتضى نص من قانون سابق الوضع، فإن أهمية هذه الشرعية تتضح في ظل الجرائم الحديثة وبالأخص الجرائم الضريبية.

وعلى المشرع أن يحرص على ضمان سلامة القواعد الضريبية، من خلال ضمان الالتزام بمبدأ الشرعية، فينبغي عليه الالتزام بقواعد التجريم والعقاب، وأن يجعل الشرعية الجنائية أساساً للتجريم في الجريمة الضريبية(المبحث الأول) كما يجعلها أساساً للعقاب(المبحث الثاني).

## المبحث الأول

### الشرعية أساس التجريم في الجريمة الضريبية

---

<sup>9</sup> عبد الرحمن توفيق أحمد: شرح قانون العقوبات القسم العام. دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص. 108

يفترض أن تنهض الجريمة الضريبية عند القيام بفعل جرمي، أو الامتناع عن فعل وكان هذا الفعل مرتبطاً بواجب قانوني، وعلى هذا الأساس، فالجريمة الضريبية هي سلوك إنساني كغيرها من الجرائم التقليدية، وحتى يكون السلوك، أو الامتناع أمر مجرم، لا بد أن يتزامن السلوك أو الامتناع بوجود نص قانوني يجرمه، فوجود نص تشريعي ضروري في نطاق الجرائم الضريبية كما هو الحال في الجرائم العادية، ولتجسيد هذا السلوك ينبغي أن يكون هناك إرادة، وأن تتجه الإرادة للقيام بفعل جرمه القانون، أو الامتناع عن فعل أمر به القانون، إلا أن عنصر الإرادة والمكون للركن المعنوي للجريمة يختلف في الجرائم الضريبية عن الجرائم التقليدية.

بالتالي يمكن تعريف الجريمة الضريبية بأنها: "كل نشاط إيجابياً كان أم سلبياً ينطوي على إهدار لمصلحة الضريبة أو تعريضها للخطر يرتب له القانون جزاء جنائياً"<sup>10</sup>.

ويبقى النص الجزائي هو الأساس في تحديد الركن الشرعي (المطلب الأول)، والركن المادي (المطلب الثاني)، والركن المعنوي (المطلب الثالث).

### المطلب الأول: الركن الشرعي للجريمة الضريبية

تعتبر قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات وليدة التشريع والثورة الفرنسية، وذلك في إعلان حقوق الإنسان عام 1789<sup>11</sup>. وقد أورد المشرع هذا المبدأ في المادة الثالثة من قانون العقوبات

---

<sup>10</sup> انظر/ي في ذلك: غسان رياح: قانون العقوبات الاقتصادي. ط2، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2004، ص. 243

<sup>11</sup> معن أحمد الحباري: مرجع سابق، ص. 47.

الأردني رقم (16) لسنة 1960 والساري في الضفة الغربية<sup>12</sup>، وهذا يعني أن المحكمة الجزائية لا يمكنها أن تفرض عقوبة على إنسان ما إذا كان الفعل المنسوب إليه، أو المسند إليه لا يشكل جريمة من وجهة نظر القانون، والقضاء على كافة درجاته مستقر على الأخذ بهذا المبدأ<sup>13</sup>.

ويترتب على قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات نتيحة هامة<sup>14</sup>. أولها أن نصوص التجريم والعقاب الضريبية يجب أن يكون مصدرها واحداً، وهو القانون المكتوب (الفرع الأول)، وثانيها اتخاذ منهج خاص في تفسير النصوص الجنائية الضريبية مقتضاه استبعاد القياس كوسيلة من وسائل التفسير (الفرع الثاني)، وثالثها هو تطبيق النص الجنائي بأثر فوري ومباشر-مبدأ عدم رجعية النص الجنائي- (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: القانون المكتوب وحده مصدر الجريمة والعقوبة الضريبية

يفترض الركن الشرعي للجريمة الضريبية خضوع الفعل لنص التجريم كما هو في سائر الجرائم التقليدية، ومن هذا النص يكتسب الفعل الصفة غير المشروعة، فحتى تقوم الجريمة الضريبية لا بد أن تبنى على نص قانوني، وهو ما يعرف بمبدأ الشرعية الجنائية والذي يعني أن لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص (الفقرة الأولى)، كما يلزم لقيام الركن الشرعي للجريمة الضريبية أن لا يكون هناك سبب من أسباب التبرير الواردة في قانون العقوبات الأردني ينطبق على الفعل الجرمي المرتكب، -كونها تخرج الفعل من نطاق التجريم إلى نطاق الإباحة- (الفقرة الثانية)، وإلا

<sup>12</sup> تنص المادة (3) على أن: "لا يقضي بأي عقوبة لم ينص القانون عليها حين اقتراف الجريمة، وتعتبر الجريمة تامة إذا تمت أفعال تنفيذها دون النظر إلى وقت حصول النتيجة"، قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960، المنشور في العدد 1487 من الجريدة الرسمية الأردنية، 1960/5/1، ص.374

<sup>13</sup> انظر في ذلك: عبد الرحمن توفيق أحمد: مرجع سابق، ص. 108-109

<sup>14</sup> انظر في ذلك: أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية. دار النهضة العربية، القاهرة، 1989، ص. 64

فإن الركن الشرعي للجريمة يفقد أحد عناصره، ويترتب على ذلك عدم إمكانية القول بوجود الجرم.

### الفقرة الأولى: وجود نص قانوني للجريمة الضريبية

اعتنى القانون الأساسي الفلسطيني بموضوع قانونية الضريبة لما لها أهمية كبيرة بالنظر إلى خطورتها والآثار التي ترتبها، وعلى وجه الخصوص تعلقها بجذب عناصر الإنتاج والاستثمار أو طردها، بحيث نص بالمادة (88) منه على أن: " يكون فرض الضريبة أو الرسوم وتعديلها والغاؤها بنص قانوني"<sup>15</sup>، بالتالي فقد اشترط القانون الأساس أن يكون فرض الضرائب والرسوم بنص قانوني، وهذا ما يعرف بمبدأ قانونية الضرائب، كما ورد هذا المبدأ بنص المادة (37) من القانون بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية الفلسطينية<sup>16</sup>.

إلا أن القرار بقانون لسنة 2011 قد خالف هذا النص الدستوري، حين أعطى مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية صلاحية تعديل الشرائح والنسب الضريبية ، وهذا ما نجده من خلال قراءتنا للمادة(5/16)، كما ومنح مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية صلاحية تعديل الإعفاءات الضريبية كلياً أو جزئياً وذلك في المادة ( 2/12) منه، فتلك الصلاحيات المخولة لمجلس الوزراء تعتبر من المخالفات الشرعية والدستورية في القرار بقانون، حيث أن فرض الضرائب وتعديلها لا يكون إلا بناء على نص قانون حسب ما ورد في المادة ( 88) من القانون

<sup>15</sup> انظر/ي قرار محكمة النقض الفلسطينية: نقض مدني رقم ( 2014/777 ) (ورقم 2014/795) الصادر بتاريخ 2015/11/16 ضد شركة الاتصالات 'بالتل' ومضمون حكمها تمحور في عدم وجود أساس قانوني لرسم الاشتراك الشهري الذي تستوفيه الشركة من عملائها، فوفقاً لنص المادة (88) فإنه لايجوز فرض الضرائب والرسوم إلا بنص قانوني.

<sup>16</sup> قانون رقم (7) لسنة 1998، بشأن تنظيم الموازنة العامة والمالية، الوقائع الفلسطينية، ع 24، 1998/9/5، ص. 5.

الأساسي، بالتالي الأصل أن لا تملك السلطة التنفيذية مثل تلك الصلاحيات التي قد تؤدي لإساءة استعمال السلطة والمساس بحقوق الأفراد دون وجود أي ضمانات لحمايتها.

وفي المقابل لهذا النص الدستوري، ورد في المادة (26) من الدستور المصري الجديد لعام 2012-2013، على أن: "لا يكون إنشاء الضرائب العامة ولا تعديلها ولا إلغاؤها إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها في غير الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون".

يعد هذا الإلزام الدستوري أساساً لما يعرف بشرعية الضريبة، وهو الذي يؤسس لشرعية الجريمة الضريبية وشرعية العقاب، إلا أن الدستور المصري قد اتجه إلى أن فرض الضرائب العامة يكون بقانون يصدر إعمالاً لسلطة الدولة في السيادة، في حين أن الرسوم والضرائب المحلية لا يشترط لصحتها أن تصدر بقانون بل يكفي أن تصدر في حدود القانون<sup>17</sup>، وهذا خلافاً لموقف التشريع الفلسطيني الذي اشترط أن تكون الضرائب والرسوم بموجب نص قانون.

يتضح من موقف الدستور المصري إعطاء الحق للوزارة المختصة، بإصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ قوانين الضريبة على أن لا يكون هناك تعديل، أو تعطيل لها، أو إعفاء من أدائها، وهذه السلطة مستمدة من المبادئ الدستورية المسلم بها، وبناءً على هذا الموقف، نخلص بنتيجة مفادها

---

<sup>17</sup> أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 61

حيث ورد: "أن هذا المعنى هو ما أكدته دستور سنة 1923 (المادة 134) والدستور المؤقت الصادر في 10 فبراير سنة 1953 (المادة 6) ودستور سنة 1956 (المادة 1/59)، والدستور المؤقت للجمهورية العربية المتحدة الصادر سنة 1958 والدستور المصري الصادر سنة 1970. فقد نص في المادة (119) منه على أن إنشاء الضرائب وتعديلها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أداء الضريبة في غير الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون، وللوزارة المختصة بتنفيذ قانون الضريبة أن تصدر اللوائح اللازمة لتنفيذ قوانين الضريبة بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها، وهي سلطة مستمدة من المبادئ الدستورية المسلم بها، فإن حرص القانون الضريبي على تحويل الجهة الإدارية المختصة سلطة إصدار مثل هذه اللوائح لم يكن ذلك إلا ترديداً للإذن العام المستمد من المبادئ الدستورية".



أن الضرائب العامة لا تفرض ولا تعدل إلا بنص قانوني، بينما يكفي لصحة الضرائب المحلية والرسوم أن تصدر في حدود القانون، فإذا صدر بمقتضى قرار إداري، أو كان القرار الصادر بالرسم، أو الضريبة المحلية مخالفاً للقانون، وقع هذا القرار باطلاً وتعين على المحكمة الامتناع عن تطبيقه.

فيما يتعلق بالتجريم والعقاب في الجريمة الضريبية، فالأصل هو الالتزام بمبدأ شرعية الجريمة والعقوبة في جميع أنواع الجرائم، ومن ضمنها الجريمة الضريبية، بحيث يكون إنشاء جريمة، أو تقرير عقوبة لها بناء على نص قانون. وعلى الرغم من الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، إلا أنها في حقيقة الأمر تعد من ضمن الجرائم الجنائية العادية، حيث أن الغاية من العقاب على الجرائم الضريبية هي ذاتها الغاية المراد تحقيقها من العقاب على الجرائم التقليدية، وهي حماية الصالح العام بحيث تشكل الجرائم الضريبية اعتداء على حق مالي للدولة<sup>18</sup>.

وعليه يجب أن يكون القانون المكتوب مصدر التجريم الوحيد في الجرائم الضريبية، وتعد هذه القاعدة من أهم القواعد في قانون العقوبات، فلا جريمة لمخالفة قواعد العرف، أو مبادئ القانون الطبيعي أو قواعد العدالة<sup>19</sup>، كما أنه لا يصح للسلطة التنفيذية أن تجرم أفعالاً لم ينص عليها القانون إلا في حدود الدستور، والذي يجيز في نصوصه تفويض السلطة التنفيذية في إصدار لوائح تنشئ بها جرائم لا تتعدى عقوبتها العقوبة المقررة في القانون<sup>20</sup>.

في حين يرى الأستاذ أحمد فتحي سرور انطلاقةً من نظرة توسعية في مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، بأن السلطة التنفيذية لها صلاحيات إقرار قواعد تجريم وعقاب في مجال التجريم

<sup>18</sup> أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص. 41-43

<sup>19</sup> أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، المرجع السابق نفسه، ص. 65

<sup>20</sup> معن أحمد الحياوي: مرجع سابق، ص. 48

الضريبي<sup>21</sup>، والأخذ بذلك يعني التراجع عن مبدأ الشرعية، فالأصل أن تنشأ أي جريمة وعقوبة بناء على نص قانوني صادر عن السلطة التشريعية.

وقد يتشابه هذا الرأي مع الموقف الحديث الذي تم المناداة به في فرنسا بعيد دستور 1958 بوجوب تمكين السلطة التنفيذية من اقتراح وأحياناً إصدار تشريعات عقابية<sup>22</sup>، كونها الأقرب لواقع مكافحة الجريمة وتطورها، ويمكن الإشارة أمام هذا الرأي، أن تمكين السلطة التنفيذية من سن قواعد عقابية، يعد خرقاً صريحاً لمبدأ الشرعية، وكذلك هو الحال لدينا في فلسطين فمن المقرر فقهاً واجتهاداً أن النظام الذي يصدر وفقاً للقانون يكون له القوة الإلزامية

<sup>21</sup>أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 60-61

حيث ورد أنه: "من المقرر أنه لا جريمة ولا عقوبة بغير نص، وهي قاعدة أساسية قررها الدستور، ويخضع لها قانون العقوبات الضريبي، وعلى ذلك لا يجوز إنشاء جريمة ضريبية أو تقرير عقوبة لها مالم يرد بذلك نص في القانون أو اللوائح أو القرارات التنفيذية التي تصدرها جهات الإدارة، مع مراعاة ما تنقيد به هذه اللوائح والقرارات بما نصت عليه المادة 395 من قانون العقوبات المصري، ويلاحظ أن القانون رقم 14 لسنة 1939 الملغى يفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل قد فرض في المادة 85 منه عقوبة على مخالفة المادتين 47 و 69 مع خلوها من فرض أي التزام على عائق الممول أو غيره حتى يمكن القول بأن مخالفتها تعد جريمة، فالمادة 47 نصت على أنه: فيما يتعلق بالربط والتقدير يسري على سائر الممولين ما يسري على الشركات الأخيرة إلا النص على أن الأرباح في حالة امتناع الممول عن تقديم حساباته تحدد بطريق التقدير. والمادة 69 اقتصر نصها على أن: مقدار الضريبة للخزانة مقابل خصمه مما عليهم".

<sup>22</sup>المواد (37 ، 38) من الدستور الفرنسي لسنة ، حيث جاء بهما 1958 :-

المادة 37: تكون المسائل غير تلك التي تدخل في نطاق اختصاص القانون مسائل للوائح .

يجوز تعديل الأحكام ذات المنشأ القانوني والتي صدرت في مثل هذه الأمور بموجب مرسوم يصدر بعد التشاور مع مجلس الدولة. يجوز تعديل أي أحكام من هذا القبيل صدرت بعد دخول الدستور حيز التنفيذ بمرسوم إلا إذا وجد المجلس الدستوري أنها مسائل للتنظيم على النحو المحدد في الفقرة السابقة.

المادة 1/37 : يجوز أن تتضمن القوانين واللوائح أحكاماً تصدر على أساس تجريبي فيما يخص موضوعاً معيناً ولمدة محدودة .

المادة 38 :يجوز للحكومة أن تطلب تفويضاً من البرلمان لمدة محددة، لاتخاذ الإجراءات بموجب المرسوم، والتي تدخل عادة في نطاق اختصاص القانون، وذلك من أجل تنفيذ برنامجها.

تصدر المراسيم في مجلس الوزراء بعد التشاور مع مجلس الدولة. وسوف تدخل حيز التنفيذ فور نشرها، ولكنها تسقط في حال الفشل في عرض مشروع القانون أمام البرلمان للتصديق عليها بحلول الموعد الذي حدده قانون التمكين. يتم التصديق عليها فقط بعبارات واضحة. بعد انتهاء المدة المذكورة في الفقرة الأولى من هذه المادة لا يجوز تعديل المراسيم مجدداً إلا بمقتضى قانون من البرلمان وذلك في المواضيع التي تدخل في نطاق اختصاص القانون .

التي يتمتع بها القانون ذاته<sup>23</sup>، وهذا يعني أن أي نظام يصدر عن السلطة التنفيذية يكون له القوة الإلزامية للقانون الصادر عن السلطة التشريعية، ولو أخذنا بذلك على صعيد التجريم والعقاب فيعني السماح للسلطة التنفيذية بوضع نصوص التجريم والعقاب، مما يعني التراجع عن مبدأ الشرعية الجنائية، وقد ذهب المشرع الفلسطيني والسلطات التنفيذية في هذا المنحى، فعلى الرغم من ورود مبدأ الشرعية في القانون الأساسي الفلسطيني، أخذت السلطة التنفيذية على عاتقها إقرار قواعد تجريم وعقاب في الميدان الضريبي ومنها القرار بقانون رقم ( 8 ) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

يمكن القول أن الظروف الخاصة في الأراضي الفلسطينية كانت ولا زالت سبباً في تدخل السلطة التنفيذية في سن التشريعات التي تتعلق بالضرائب والجرائم الضريبية، وذلك في ظل غياب المجلس التشريعي، مما استوجب تدخل السلطة التنفيذية في التجريم والعقاب استناداً لنص المادة (43) من القانون الأساسي المعدل، والتي أعطت الحق لرئيس السلطة الوطنية الفلسطينية في حالات الضرورة، وفي غير أدوار انعقاد المجلس التشريعي إصدار قرارات لها قوة القانون، غير أن تطبيق هذه المادة يكون بحالة وجود ضرورة وخطر يستوجب تدخل السلطة التنفيذية، ونرى بدورنا أن هذا القرار بقانون لا يتعلق بحالة ضرورة أو خطر، سيما في ظل وجود قانون ضريبة الدخل رقم ( 17 ) لسنة 2004 الصادر عن المجلس التشريعي صاحب الاختصاص الأصيل.

نخلص بنتيجة مفادها، بأنه وفقاً لمبدأ الشرعية بصورته الجامدة تعد الجريمة الضريبية المفروضة من جانب السلطة التنفيذية في صورة قرار بقانون، أو قرار إداري، أو لائحة تنظيمية،

---

<sup>23</sup>انظر في ذلك: الحكم الصادر عن المحكمة العليا المنعقدة في رام الله، والمأذونة بالنظر في الطعون الدستورية، طعن دستوري رقم

2010/1، بتاريخ 2010/5/11.

أو تعليمات أو غيرها، غير شرعية<sup>24</sup>، أما وفقاً لمبدأ الشرعية بصورته المرنة فإنه ليس هناك ضرورة لأن يكون النص القانوني صادراً عن السلطة التشريعية، بل يمكن أن يكتفي بصدوره عن السلطة اللائحية المخولة قانوناً بالتشريع حسب اختصاصها، وبموجب قرارات أو مراسيم تتخذ وفقاً للأصول مثل القرارات الصادرة عن مديري الدوائر العامة المستقلة، والجهات المختصة التي خولها القانون أن تكون مصدراً للتشريع، على أن لا تخالف تلك القرارات أو النصوص مبادئ الدستور، والقوانين التي تراعي مصالح الأفراد والحريات العامة والفردية<sup>25</sup>.

**والتساؤل الذي يطرح هنا : ما هو الحل في حال صدر قانون خاص -كقانون الضرائب**

مثلاً-يجرم فعل معين، وحدث تضارب ما بينه وبين نص عام، فهل نأخذ بالوصف التقليدي للفعل أم بالوصف الوارد في القانون الخاص؟

الحقيقة أن هذه الإشكالية قد تنور في العديد من الأحوال، وقد تصدى الفقه المصري لإيجاد ثلاثة حلول وهي كالاتي<sup>26</sup>:-

الحل الأول "التوارد" : وهو الأخذ بالعقوبة الأشد ما بين العقوبة الواردة في القانون التقليدي والقانون الاقتصادي<sup>27</sup>.

الحل الثاني " الحل المبدئي": في حال تلاقى نصين عام وخاص نقوم على تطبيق النص الخاص.

<sup>24</sup>سوزي عدلي ناشد: التشريع الضريبي المصري. دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003، ص. 12-13

<sup>25</sup>معن أحمد الحيارى: مرجع سابق، ص. 51

<sup>26</sup>البشير المنوبي الفرشيشي: ورشة عمل حول الجرائم الاقتصادية، ضمن البرنامج الأوروبي لدعم برنامج ماجستير القانون الجنائي في الجامعات الفلسطينية، المنعقد في الأردن، عمان، 13-15/11/2015.

<sup>27</sup>ورد مصطلح التوارد في القانون التونسي ويعني الحالة التي يقوم فيها الشخص بارتكاب جريمة تخضع لأكثر من نص تجريم، أو يقوم بارتكاب عدة جرائم لا يفصل بينهما حكم بات.

الحل الثالث "النسخ": ويعني أن النص اللاحق ينسخ النص السابق، بشرط أن يكون النص

صريح.

يبدو أن المشرع الفلسطيني قد أخذ بالحل الأول، وهو الأخذ بالعقوبة الأشد في حال وردت عقوبتان في نص تقليدي ونص اقتصادي على نفس الفعل، وهذا ما نستنتجه من عبارة "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد" وذلك في نص المادة (37) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل.

لعلنا لا نؤيد موقف المشرع الفلسطيني بالأخذ بالعقوبة الأشد، كذلك لا نؤيد الأخذ بالحل المبدئي؛ لأنه لا مجال لتطبيق قاعدة الخاص يقيد العام حيث أن مجال تطبيق هذه القاعدة في القانون المدني وليس القانون الجزائي، والأصل في القانون الجزائي هو أن القاعدة الخاصة لا يجوز أن تخالف القاعدة العامة، فلعلنا نميل لتطبيق الحل الثالث وهو "النسخ" بأن يكون النص الجديد اللاحق ناسخ للنص السابق، شريطة أن يكون النص اللاحق واضح وصريح.

#### الفقرة الثانية: عدم وجود سبب من أسباب التبرير

لعل من المفيد هنا التطرق لأسباب التبرير والإباحة، والتي تخرج الفعل من نطاق التجريم إلى نطاق الإباحة، فعلى سبيل المثال متى قرر المشرع حقاً من الحقوق، يصبح من يستعمله بعيداً عن نطاق التجريم، ولا مجال هنا لشرح مدلول استعمال الحق؛ لتكفل قانون العقوبات القسم العام في إيضاحه. ولكن نكتفي بأن نقول: إن استعمال الحق يبيح الجرائم الضريبية<sup>28</sup>. وهنا يجدر بنا الإشارة لما ورد في المادة (13) من القرار بقانون فيما يخص "التقاص"<sup>29</sup>، فبناء على نص المادة (13) يجوز للمكلف التمسك بإجراء المقاصة والامتناع عن أداء ضريبة الدخل،

<sup>28</sup> أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 90

<sup>29</sup> التقاص هو: " ما يخصم من ضريبة الدخل المحسوبة لتحديد ضريبة الدخل المستحقة للشخص الطبيعي".

انظر قانون ضريبة الدخل الملغي رقم (17) لسنة 2004.

واعتبار التقاص كسبب من أسباب تبرير عدم أداء الضريبة<sup>30</sup>، وهذا حسب ما حدده القانون بهذا الخصوص، فقد أجاز النص إجراء التقاص على ضريبة الأبنية، والأراضي المدفوعة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق دخل من ضريبة الدخل.

وقد اختلف الفقهاء في مدى جواز إجراء المقاصة في الدين الضريبي: فذهب جانب من الفقه القانوني للتأكيد على ضرورة وجود نص من المشرع يسمح بإجراء المقاصة، كون أن الدين الضريبي يختلف عن غيره من الديون من وجهة نظرهم، حيث أن الدين الضريبي دين ممتاز ويتعلق بالنظام العام وعلى خلاف دين الممول، بينما ذهب جانب آخر من الفقه للقول بأنه متى توافرت شروط المقاصة، فإنه لا مانع من إجرائها ما بين دين المكلف والدين الضريبي، وأن الطبيعة الخاصة للدين الضريبي لا تحول من اعتباره قابلاً للمقاصة بحيث أن هناك ديون ترتبط بالنظام العام وتخضع للمقاصة، وقد ظهر جانب من الفقه يرى بأن المقاصة بين دين الضريبية ودين الممول هي مقاصة اتفاقية اختيارية وليست مقاصة قانونية، بالتالي فإنه يجوز إجراؤها طالما أن الدولة قد وافقت على ذلك<sup>31</sup>. وبدورنا نميل للرأي الأخير، وعلى الرغم من أن الدين الضريبي من الديون الممتازة ويتمتع بسمات خاصة حيث أن الدولة طرفاً في هذا الدين، إلا أنه طالما أن الدولة قد تنازلت عن هذا الحق ووافقت على إجراء المقاصة فنرى بأنه لا مانع من اجراءها حينما يتم الاتفاق بين الممول والدولة.

---

<sup>30</sup> المكاف: " هو كل شخص قام خلال أي سنة مالية بفتح محل عام، أو بدأ في ممارسة مهنة، أو بدأ في إدارة محل عمله أو مهنته بمحل إضافي، أو محل عمل اخر، أو قام بتغيير عمله أو مهنته".  
إنظر: الدليل القانوني للبيئة التجارية في فلسطين، معهد الحقوق/جامعة بير زيت، 2010، ص.363  
والمكلف حسب ما ورد تعريفه بالقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون".

<sup>31</sup> انظر: أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 91-96

أما السبب الآخر من أسباب التبرير، هو الحفاظ على سر المهنة، إلا أن نطاق تطبيق هذه القاعدة مختلف في الجرائم الضريبية عن ما هو مقرر في قانون العقوبات العام، ففي قانون العقوبات العام يقتضي المحافظة على سر المهنة، وعدم جواز إفشاء الأسرار، ولكن في قانون ضريبة الدخل فقد فضل المشرع مصلحة تقديم الأوراق والمستندات لموظفي ضريبة الدخل عن مصلحة الالتزام بسر المهنة، فلا يجوز الاحتجاج بالمحافظة على سر المهنة، وعدم تقديم المستندات والأوراق التي يطلبها موظفو الضرائب<sup>32</sup>.

وقد أخذ المشرع الفلسطيني بهذا الموقف بحيث جرم الامتناع عن تقديم الأوراق والمستندات التي تطلب من أي شخص ومن شأنها أن تؤثر على مسؤولية شخص آخر في دفع الضرائب<sup>33</sup>، وقد ورد في المادة ( 44 ) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني بأنه: "على كل من اطلع على المستندات، أو المعلومات وفقاً للقرار بقانون، أن يلتزم بسريتها، وعدم إفشائها لأي جهة ما عدا محكمة الاستئناف الضريبي، أو ما يتعلق بأي جرم يتعلق بضريبة الدخل". وبالتالي فقد فضل القرار بقانون المصلحة العامة بضريبة الدخل على مصلحة المحافظة على سر المهنة.

فيما عدا ذلك من أسباب التبرير والتي وردت في قانون العقوبات الأردني، فإنها ودون الدخول في تفاصيل أحكامها تطبق على الجرائم الضريبية كما الجرائم العادية، متى توافرت شروطها وأحكامها، وطالما لا يوجد ما يمنع في تشريع الضريبة من الأخذ بأحكامها.

---

<sup>32</sup> أحمد فتحي سرور: المرجع السابق نفسه، ص. 97-98

<sup>33</sup> انظر المادة (37/ط) من القرار بقانون، رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وهنا نخلص إلى أن مبدأ الشرعية في الجريمة الضريبية، يقتضي وجود نص يجرم الفعل، وأن لا يكون هناك سبباً من أسباب التبرير والإباحة، كما يترتب عليه اتخاذ منحى معين في تفسير القاعدة الجنائية، وهو ما سنوضحه في الفرع الثاني من هذا المطلب.

### الفرع الثاني: تفسير القاعدة الجنائية الضريبية

اعتبر المشرع في قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960، أن شرعية الجرائم هي الأساس، ولا يجوز القياس على الجرائم أو القياس في تفسير نصوص التجريم والعقاب ، وذلك في المادة (3) من حيث جاء بها: " لا يقضى بأي عقوبة لم ينص القانون عليها حين اقتراف الجريمة، وتعتبر الجريمة تامة إذا تمت أفعال تنفيذها دون النظر إلى وقت حصول النتيجة" ، وقد أكدت محكمة النقض الفلسطينية ذلك في العديد من أحكامها، وقضت بأن: "الأصل أن تكون قواعد التجريم دقيقة وواضحة لا تترك مجالاً للاجتهاد والتفسير، وهذا يتفق مع مبدأ الشرعية والذي بمقتضاه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص (م/3 عقوبات)"<sup>34</sup>.

وهنا يثور التساؤل فيما إذا كان بالإمكان تفسير القواعد الجنائية الضريبية؟

في نطاق الجرائم الاقتصادية بشكل عام فإن الآراء الفقهية تميل إلى ضرورة القبول بفكرة التفسير لأحكام النصوص الجزائية للقوانين الاقتصادية<sup>35</sup>، على أساس أن هذه النصوص تصدر

---

<sup>34</sup>الحكم الصادر عن محكمة النقض الفلسطينية، نقض /جزء، 2010/18، بتاريخ 2010/6/1.

وكذلك، حكم محكمة النقض بهيئتها العامة، نقض/جزء، 2010/66، بتاريخ 2011/9/18.

وأيضاً، الحكم الصادر عن محكمة النقض الفلسطينية بهيئتها العامة، نقض جزء، 2010/170، بتاريخ 2011/9/7.

<sup>35</sup>عرفت الهيئة العامة لمحكمة التمييز الفرنسية القانون الاقتصادي في قرار لها صدر عام 1949، بأنه كافة النصوص التي تنظم إنتاج وتوزيع واستهلاك وتداول السلع والخدمات ، ومع ذلك ينكر البعض وجود القانون الاقتصادي مع أنه واقع ملموس، ويرى بعض الفقه أن الجرائم الاقتصادية جرائم مصطنعة، ابتدعها المشرع لحماية النظام الاقتصادي، مع أنها لا تتطوي بذاتها على انتهاك القيم والأخلاق



على وجه السرعة لمواكبة التطورات الاقتصادية المفاجئة داخل المجتمع، وهي بذلك لا تخلو من الأخطاء، ويعتريها الغموض وعدم الدقة في الصياغة مقارنةً بالتشريعات الأخرى التي يتم إعدادها في وقت طويل كقانون العقوبات، أو أصول المحاكمات الجزائية<sup>36</sup>.

وعلى اعتبار أن القانون الضريبي هو جزء من القانون الاقتصادي، يمكن القول بأن التفسير جائز في هذا القانون. غير أنه من الأسلم القول بأن تفسير النص الجزائي في قانون الضريبة، لا يختلف عن تفسير النص الجزائي في قانون العقوبات العام، وهو تحديد المعنى الذي قصده الشارع بكافة الوسائل، دون أن يؤدي التفسير إلى الإخلال بقاعدة شرعية الجرائم والعقوبات، عن طريق خلق الجرائم، أو فرض عقوبات لم ينص عليها القانون، وهذا يعني عدم جواز القياس في تحديد الجرائم والعقوبات، وبالتالي لا يجوز التوسع في تفسير قانون العقوبات الضريبي، لأن ذلك قد يؤدي إلى خلق جرائم وعقوبات غير مقررة في القانون، مما يخل بمبدأ الشرعية.

"ومثال ذلك أنه إذا كان من شأن تفسير النصوص الضريبية أن يؤدي إلى فرض ضريبة القيم المنقولة على أرباح الشركات الموزعة على شكل أسهم، إذا لم ينص القانون صراحة على ذلك، فإن هذا التفسير سيؤدي بطريق غير مباشر إلى التأثير في تطبيق العقوبات الضريبية؛ لأن امتناع الشركة عن الإقرار بأرباحها الموزعة على شكل أسهم، أو عدم أداء الضريبة المقررة على

---

الاجتماعية، على عكس الجرائم الأخرى التقليدية، ويرى عدم تصور مكافحة المجتمع لتلك الجرائم التي خلفتها بنص القانون المعبر عن إرادته.

للمزيد انظر: غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 30.

<sup>36</sup> نائل صالح: الجرائم الاقتصادية في التشريع الأردني، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 1991. ص. 51.

هذه الأرباح سيؤدي إلى وقوعها تحت طائلة العقاب المقرر لجريمتي عدم تقديم الإقرار، وعدم أداء الضريبة في الميعاد"<sup>37</sup>.

بالتالي يمكن القول بأن القاعدة في تفسير النص الجزائي أن للقاضي أن يفسر أي نص غامض على أن لا يسهب في التفسير، ويكون ذلك في إطار ضيق، ولا يجوز اللجوء إلى القياس في تفسير نصوص التجريم والعقاب، أما بالنسبة لتفسير النصوص الإجرائية فلا حظر للقياس في تفسيرها، كونها لا تتضمن نصوصاً في التجريم والعقاب<sup>38</sup>.

نخلص إلى نتيجة مفادها أن قاعدة شرعية الجريمة والعقوبة تبقى ركناً من الأركان الأساسية التي يقوم عليها القانون الجنائي، واحترامها لا يحد من سلطة القاضي في تفسير النصوص الجزائية استناداً إلى المبادئ القانونية التي يتضمنها القانون الوضعي في التفسير، كما يمكن القول بأن مبدأ الشرعية يخدم علاقتين متبادلتين في الأهداف، وذلك عن طريق منع استعمال قانون العقوبات لمعاقبة أشخاص على سلوك كان مشروعاً عندما قاموا به، كما أنه المتطلب الذي بوساطته تعلم الحكومات المواطنين وبشكل مسبق، وتحذر من عدم مشروعية سلوك معين.

### الفرع الثالث: عدم رجعية القاعدة الجنائية الضريبية

قاعدة شرعية الجريمة الضريبية لا ترتب اعتبار القانون مصدر التجريم والعقاب الضريبي فقط، بل يترتب عليها عدم رجعية القانون الجنائي الضريبي وتطبيقه بأثر فوري ومباشر، فمبدأ شرعية القاعدة الجنائية يقتضي تطبيق النص الجنائي بشكل فوري ومباشر، وأن لا تطبق

<sup>37</sup> أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 67

<sup>38</sup> معن أحمد الحياوي: الركن المادي للجريمة، مرجع سابق، ص. 47

وانظر/ي في ذلك: حكم محكمة النقض المصرية، جلسة 1983/12/21 السنة 34 رقم 214 ص 1070.

العقوبات الأشد على الجرائم السابقة، وهذا ما ورد في المواد (3-6) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960، وقاعدة عدم الرجعية هي النتيجة الرئيسة المترتبة على مبدأ الشرعية، إلا أن هناك استثناء واحد فيما يتعلق بتطبيق النص الجنائي الأصلح للمتهم.

يعتبر مبدأ عدم رجعية النص الجنائي من المبادئ المسلم بها في القانون الجنائي، ومضمون هذه القاعدة سريان النص الجنائي على المستقبل دون الماضي، فيفترض مبدأ الشرعية أن يطبق النص الجنائي منذ تاريخ سريانه وأن يمتنع تطبيقه على الماضي إلا في حال كان النص الجديد أصلح للمتهم، وبالتالي نصوص الجرائم والعقوبات الواردة في القانون الضريبي يكون لها أثر فوري ومباشر، وينحصر أثرها على الأفعال اللاحقة لصدور القانون، ولا تسري على الماضي إلا في حال كانت أصلح للمتهم<sup>39</sup>.

وهذا يعني أنه لا يخضع للعقاب إلا الأفعال التي ترتكب في ظل القانون، ولا يجوز أن يتناول العقاب أفعالاً ارتكبت قبل صدور القانون الجنائي الجديد، سواء أكان القانون الجديد قد شدد العقوبة التي أقرها القانون القديم للجريمة، أم أنه جرم الفعل الذي كان مباحاً من قبل<sup>40</sup>.

فمثلاً: لو فرضنا أن قانون المالية لسنة 1998م يفرض ضريبة على شراء السيارات، فيكون مشتري السيارة ملزماً بأداء تلك الضريبة من تاريخ سريان هذا القانون، وإلا اتهم بجريمة التهرب الضريبي بعد هذا التاريخ، ولكن لا يلزم بأداء هذه الضريبة كل الأشخاص الذين اشتروا سيارة قبل سريان هذا القانون، ففي ظل عدم وجود الضريبة، لا وجود لجريمة التهرب الضريبي.

<sup>39</sup> عماد الفقي: المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010، ص. 16

<sup>40</sup> معن أحمد الحياوي: مرجع سابق، ص. 48

بالتالي فإن مبدأ الشرعية يقوم على الأثر الفوري والمباشر للقاعدة الجنائية وعدم سريانها على الماضي إلا أن هناك استثناء فيما يتعلق بتطبيق القانون الأصلح للمتهم.

وهنا يثور تساؤل: متى يعد القانون الضريبي الجديد أصلح للمتهم؟

هناك حالتان يعتبر بهما القانون الجديد أصلح للمتهم: الحالة الأولى: من ناحية نصوص التجريم (الفقرة الأولى)، والحالة الثانية: من ناحية نصوص العقاب (الفقرة الثانية) وذلك على النحو الآتي:

**الفقرة الأولى: من ناحية نصوص التجريم**

يعد القانون أصلح للمتهم إذا ترتب عليه إسقاط وصف التجريم عن الفعل الذي ارتكبه الجاني، أو تخفيف الوصف كأن يجعل الجناية جنحه، أو تضيق التجريم بتغيير أركان الجريمة أو ظروفها على نحو يستفيد منه المتهم<sup>41</sup>.

بالتالي يكون القانون الجنائي الضريبي الجديد أصلح للمتهم، في حال كان النص الجديد يخفف من وصف فعل التهرب الضريبي كأن يغير وصفه، أو أن يغير من شروط التجريم أو أركان الجريمة بتضييقها.

**الفقرة الثانية: من ناحية نصوص العقاب**

استقر الفقه القانوني والقضائي فيما يتعلق بنصوص العقاب الأصلح للمتهم، على اعتبار أن النص العقابي الأصلح للمتهم هو النص الذي يلغي إحدى العقوبات، أو يهبط بعدها الأدنى مع اتحاد نوعها، أو يتضمن بها عقوبة أخف جوازياً مع العقوبة المقررة أصلاً كترك الخيار

---

41 عصام عفيفي عبد البصير: أزمة الشرعية الجنائية ووسائل علاجها، ط1، 2004، ص. 70

للقاضي بين عقوبة الحبس أو الغرامة، وأيضاً يعتبر قانوناً أصح للمتهم كل نص عقابي يلغي ظرفاً مشدداً، أو قيد تطبيقه، أو يضعف من آثاره في تشديد العقاب<sup>42</sup>.

وحيث أن قاعدة الشرعية، والتي ترتب عليها التطبيق الفوري والمباشر للقانون، قد وضعت أساساً لمصلحة الأفراد سواء أكان التشديد متعلقاً بالعقوبة أم بالتجريم، فلعله من المجدي تطبيق مثل هذه القاعدة على النصوص الجنائية في قانون ضريبة الدخل، كونها تشكل جزاء على جرائم، حتى ولو كانت جرائم ضريبية إلا أنها جزءاً من الجرائم الجنائية العادية.

لو أمعنا النظر في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 2011، وتحديداً نص المادة (46) فنلاحظ بأنها تنص بشكل غير مباشر على سريان القانون بأثر رجعي، حيث جاء بها: "تفرض ضريبة الدخل وتحصل على الدخل المتحققة في سنة 2011 وما يتبعها حسب أحكام هذا القرار بقانون". وهذا ليس بموقف جديد للمشرع حيث نص بالمادة (5) من القرار بقانون رقم (4) لسنة 2014 والمعدل للقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، على أن: تفرض ضريبة الدخل وتحصل على الدخل المتحققة في سنة 2014، وما يتبعها وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون".

يترتب على تطبيق هذه المواد بأن يكون لتلك النصوص أثر من حيث التجريم والعقاب، ويقتضي تطبيقها بأثر رجعي، فالأصل أن تفرض الضرائب على السنة المالية التالية لصدور القانون وليس على بداية السنة التي صدر فيها القانون، فحين تفرض الضرائب على السنة المالية منذ بدايتها يقتضي ذلك تطبيق نصوص التجريم والعقاب الواردة في القانون بأثر رجعي أي منذ بداية العام الذي صدر فيه القانون وليس من تاريخ صدوره، والتسائل المطروح أمام هذا، هل

---

42 عصام عفيفي عبد البصير: المرجع السابق نفسه، ص. 72

يجوز للقرار بقانون أن يلغي مبدأ استقرار عليه التشريع والقضاء وهو عدم رجعية القانون إلا إذا كان أصلح للمتهم؟! ويمكن القول أن هذا أمر مخالف لمبدأ الشرعية الجنائية والذي يقوم على الأثر الفوري والمباشر للقانون، بحيث يكون للنص الجديد مفعوله بعد تاريخ نشره وسريانه، ولا يجوز أن يمتد أثره للماضي كأن يشمل العام منذ بدايته.

### المطلب الثاني: الركن المادي للجريمة الضريبية

قد تقع الجريمة دفعة واحدة، وقد تمر أحياناً كثيرة قبل تحققها بمراحل تطول، أو تقصر حسب الأحوال واختلاف الجرائم، وعادةً ما تبدأ الجريمة بفكرة ذهنية مجردة، وقد يتبعها تصميم على ارتكابها، ثم تليها مرحلة التحضير، ثم البدء في التنفيذ، ويمكن أن لا يقوم الفاعل بأفعاله بإرادته وقد يعدل باختيابه عن مشروعه الجرمي، أو يبدأ بالتنفيذ ويستفيد نشاطه وينجح في تحقيق غرضه، وقد لا يتم الغاية بسبب لا دخل لإرادته فيه<sup>43</sup>.

والقاعدة العامة أن الركن المادي للجريمة يتكون من ثلاثة عناصر وهي: السلوك والنتيجة الجرمية والرابطة السببية. ويتمثل الركن المادي في الجريمة الضريبية بوجود اعتداء على مصلحة ضريبية بحيث يخالف الفرد التزام ضريبي يفرضه القانون على المكلف سواء كان بالقيام بفعل أو أداء معين أو الامتناع عن فعل<sup>44</sup>، وبالتالي يكون هناك علاقة بين طرفين إحدهما المكلف بدفع الضريبة، وهو الطرف السلبي الذي يقوم بعمل، أو يمتنع عن عمل فرض القانون القيام به، والطرف الآخر وهي الدولة التي تفرض الالتزام الضريبي بموجب نصوص القانون<sup>45</sup>.

<sup>43</sup> غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 40

<sup>44</sup> ويتمثل مضمون الالتزامات الضريبية بالتزامات العمل، وهي التي تشمل الوفاء بالضريبة، والالتزام بالقيام بأعمال أخرى معينة، كالالتزام بتقدير الدفاتر والأوراق الأخرى، والالتزام بتقديم الإقرار والأخطاء، كذلك التزامات الامتناع عن عمل، وهي التي يفرضها القانون الضريبي للامتناع عن مباشرة أعمال معينة كالالتزام بعدم إتلاف المستندات والأوراق الأخرى.

<sup>45</sup> انظر/ي: طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية. ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008، الأردن، عمان، ص. 55

وعليه يمكن القول أن الركن المادي للجريمة الضريبية يقوم على السلوك الإجرامي بالفعل أو الامتناع (الفرع الأول)، والنتيجة الإجرامية (الفرع الثاني) وعلاقة السببية (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: السلوك الجرمي

يعد السلوك الجرمي بشقيه الإيجابي والسلبي جوهر الركن المادي وأهم عنصر من عناصره، وبدون هذا السلوك لا يوجد جريمة، فهو القاسم المشترك لكافة الجرائم سواء التامة أو غير التامة، العادية أو الاقتصادية<sup>46</sup>.

يمكن تعريف السلوك الجرمي بشكل عام بأنه: اتجاه إرادة الإنسان للقيام بنشاط في العالم الخارجي سواء أكان من خلال حركة عضلية، أو من خلال سكون جسماني، حيث أن القانون لا يعاقب على مجرد النوايا، ويستلزم القيام بفعل أو الامتناع عن فعل حتى تنتهك قاعدة من قواعده.

وعرف الدكتور أحمد فتحي سرور السلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية بأنه العمل الذي يصدر من الجاني اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة، وتختلف طبيعته باختلاف هذه الجرائم<sup>47</sup>.

وعرفه الدكتور عماد الفقي بأنه "النشاط الإرادي الخارجي للجاني، والذي يتحقق منه اعتداء على مصلحة ضريبية للدولة"<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> نائل صالح: مرجع سابق، ص. 97.

<sup>47</sup> أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 113.

<sup>48</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 49.

ويمكننا تعريف السلوك في الجريمة الضريبية بأنه: "قيام الجاني بسلوك إيجابي، أو سلبي، مما يحقق اعتداء على مصلحة ضريبية يحميها القانون، أو يشكل مجرد خطر على مصلحة ضريبية يحميها القانون".

وعليه، يكون السلوك إما من خلال القيام بفعل منع المشرع القيام به، أو امتناع عن فعل يتطلب المشرع القيام به، ويفترض توفر السلوك الجرمي بالجرائم القصدية، وغير القصدية على حد سواء، وسواء أكانت جريمة تامة، أم كانت مجرد شروع<sup>49</sup>.

أما في الجرائم الاقتصادية بوجه عام، فيتحقق سلوك الاعتداء إما بصورة ضرر فيه مساس بالحق الذي يحميه القانون، أو بصورة تهديد لهذا الحق من ضرر محتمل الوقوع، وعادة ما تكون الجرائم الاقتصادية من جرائم الخطر، أي الجرائم التي لا يتطلب القانون بها تحقق نتيجة بالمضمون العادي المتطلب كعنصر من عناصر الركن المادي، وإن قلة من هذه الجرائم تكون لها نتيجة مادية على العالم الخارجي.

أما السلوك الجرمي في الجريمة الضريبية، فيتحقق بالقيام بإحدى الأفعال التي حددها المشرع الفلسطيني واعتبرها من طرق التهرب من ضريبة الدخل<sup>50</sup>، ومنها تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو مستندات مصطنعة مع تضمينه لبيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً بالدفاتر، أو السجلات، أو الحسابات، أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب. ومن طرق التهرب أيضاً إتلاف، أو إخفاء الدفاتر، أو السجلات، أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لمرور الزمن على الضريبة، وإدراج أي بيان كاذب، أو صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى القرار

<sup>49</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 242.

<sup>50</sup> انظر: المادة (37) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.



بقانون لسنة 2011، وتوزيع الأرباح على شريك أو شركاء وهميين؛ بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح، كذلك اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

بالتالي، يمكن القول أن السلوك في جريمة التهرب الضريبي حسب القرار بقانون، إما أن يكون إيجابياً بالقيام بفعل، وإما أن يكون سلبياً بالامتناع عن القيام بفعل، ومن أمثلة الجرائم الضريبية التي تتحقق بسلوك إيجابي: جريمة التهرب الضريبي من خلال تقديم إقرار ضريبي غير صحيح والواردة في المادة ( 37/أ،ب،ج) سالفه الذكر من القرار بقانون لسنة 2011، بحيث لا تتحقق هذه الجريمة إلا بقيام الجاني بسلوك إيجابي، وأما الجرائم الضريبية التي تتحقق بسلوك سلبي فمن أمثلتها: الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلبت من المكلف ومن شأنها أن تؤثر في مسؤوليته، أو مسؤولية أي مكلف آخر في دفع الضريبة، والواردة في المادة ( 37/ط) من القرار بقانون، بحيث تتحقق تلك الجريمة بالسلوك السلبي للمكلف الممتنع، وهو الامتناع.

كما تعتبر جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي حسب ما استقرت عليه محكمة النقض المصرية جريمة مستمرة<sup>51</sup>، تتجدد بامتناع المتهم بشكل متواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون، وطالما بقيت ذمته مشغولة لخزينة الدولة بأداء الحق، وتبعاً لذلك فإن مدة سقوط الدعوى العمومية في جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار، تبدأ بتاريخ تقديم الإقرار بعد فوات الميعاد المحدد لتقديمه قانونياً، أو من تاريخ سقوط الحق في المطالبة بالضريبة.

<sup>51</sup>نقض/جزاء: 1962/4/10، 325/83.

راجع في ذلك: عبد الحميد الشواربي: الجرائم المالية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1968م، ص. 388

نلاحظ بأن المشرع الفلسطيني قد كرس نطاقاً موسعاً للأعمال التي تدخل في نطاق التهرب الضريبي، فبالإضافة إلى تجريمه أفعال التهرب الضريبي الإيجابية، فقد جرم الأفعال السلبية والتي تكون بمجرد الامتناع، أو بمجرد محاولة التهرب.

قد لا يكتفي المشرع بمجرد السلوك وحده في بعض الجرائم، بل يتطلب تحقق نتيجة معينة، ولا بد بالطبع من ارتباط هذه النتيجة بالسلوك، وهو ما سنوضحه في الفرع الآتي.

### الفرع الثاني: النتيجة الجرمية في الجريمة الضريبية

النتيجة الجرمية يكون لها عادة في القانون معنيان: الأول طبيعي، وفيه دلالة مادية وهو التغيير الذي يفضي إليه النشاط الإجرامي عادة، فتؤثر على الأوضاع الخارجية على نحو لم يكن موجوداً قبل ممارسة هذا النشاط، أما المعنى القانوني، فله دلالة موضوعية، ويقصد به الاعتداء على الحق الذي يحميه القانون<sup>52</sup>.

وفقاً للمفهوم القانوني للنتيجة الجرمية، قسم فقهاء القانون الجرائم إلى جرائم خطر، وجرائم ضرر، فجرائم الضرر هي التي يتطلب المشرع لتحقيقها ضرر على المصلحة التي يحميها القانون، وهذا يتطابق مع مفهوم النتيجة المادية، وأما جرائم الخطر فيكتفي المشرع بتشكيل خطر على الحق، أو المصلحة محل الحماية الجزائية في القانون دون استلزام تحقق ضرر مادي<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> راجع في ذلك: غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 41

وأحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 121

" وفي قليل من جرائم قانون العقوبات العام، لا يستلزم القانون لتحقيق النتيجة وقوع ضرر بالفعل على الحقل الذي يحميه القانون بل يكتفي بمجرد الخطر، فالخطر يمثل النتيجة في هذه الجرائم فيعاقب عليه، والمشرع يحدد حالات الخطر التي يأخذ بها وفقاً لسياسة في التجريم، ويأخذ في اعتباره قصر هذا النطاق على حالات الخطر الكبيرة ذات الطبع الشاذ بالمقارنة مع ما تعارف عليه الناس في حياتهم اليومية، وتجريم الضرر المؤكد يمثل قاعدة عامة، أما تجريم الخطر فهو استثناء في القانون العام، لأن الخطر مجموعة من الآثار المادية يحتمل معها حدوث اعتداء على الحق الذي يحميه القانون، وعلى هذا الأساس يقسم الفقه الجرائم تبعاً للنتيجة التي تفضي إليها، إلى جرائم ضرر وجرائم خطر".

<sup>53</sup> طلال أبو عفيفة، مرجع سابق، ص. 263

تتمثل النتيجة الجرمية في أغلب الجرائم الاقتصادية، في الخطر الذي ينصب على السياسة الاقتصادية الوطنية، فالمشرع الجزائي يأخذ بعين الاعتبار مبدأ خطورة الفعل، ويكفي بأن يكون هناك احتمال الإضرار بالسياسة الاقتصادية<sup>54</sup>.

وعليه يمكن تقسيم الجرائم الضريبية إلى قسمين: جرائم الضرر، والتي يكون فيها نتيجة تؤثر على المصلحة الضريبية العامة، ومنها جريمة التهرب الضريبي عن طريق تقديم إقرار ضريبي غير صحيح، وجرائم الخطر، ومنها: جريمة الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلبت من المكلف بأداء الضريبة، والتي تشكل خطراً من خلال احتمال الإضرار بمصلحة الدولة بحققها في اقتضاء الضرائب.

بالتالي يمكن القول بأن النتيجة الجرمية تعد عنصراً لازماً في جميع الجرائم الضريبية وفقاً للمفهوم القانوني<sup>55</sup>. أما وفقاً للمفهوم المادي للنتيجة، والذي يتطلب أن يفضي الفعل لتغيير على العالم الخارجي، فإن النتيجة الجرمية لا تعد عنصراً لازماً في جميع جرائم التهرب الضريبي، فبعض الجرائم الضريبية الشكلية يتحقق ركنها المادي بدون لزوم تحقق نتيجة، ومنها جرائم الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي. وبعض الجرائم الضريبية المادية لا تقوم إلا بتحقيق نتيجة معينة، كجريمة التهرب الضريبي عن طريق تقديم سجلات سنوية استناداً إلى حسابات أو مستندات مزورة، والتي لا تتحقق إلا بتحقيق النتيجة الإجرامية.

لا يكفي بأن يصدر من الشخص سلوك إيجابي، أو سلبي وأن يحقق نتيجة جرمية، أو يشكل خطر معين، لا بل يجب أن يرتبط السلوك الصادر من الشخص، وبالنتيجة المتحققة، أو الخطر الواقع على مصلحة معينة يحميها القانون، وهذا ما يعرف بالعلاقة السببية.

<sup>54</sup> نائل صالح، مرجع سابق، ص. 98.

<sup>55</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 53.

### الفرع الثالث: العلاقة السببية

العنصر الثالث من عناصر الركن المادي هو العلاقة السببية، إذ أنها الرابطة التي تصل التصرف، أو السلوك المجرم بالنتيجة الجرمية الضارة، وتثبت أن هذا السلوك هو الذي أدى إلى إحداث هذه النتيجة<sup>56</sup>.

وقد تم تعريفها بأنها: العلاقة التي تربط بين الفعل الجرمي والنتيجة الجرمية، وتحدد مدى مسؤولية الجاني عن النتيجة، فكلما ربطت بين الفعل والنتيجة كانت هناك مسؤولية على الجاني وأما إذا لم يكن هناك رابطة سببية بين الفعل الجرمي والنتيجة، فتقتصر مسؤولية الفاعل على الشروع إذا كانت جريمته مقصودة، وأما إذا كان فعله غير مقصود فتنتفي المسؤولية عنه<sup>57</sup>.

بالنسبة للجرائم الاقتصادية بوجه عام، فإن موضوع علاقة السببية لا يثير أي خصوصية، فالقواعد العامة المطبقة في القانون الجنائي هي ذاتها التي تطبق في الجرائم الاقتصادية، حتى لو كانت معظم الجرائم الاقتصادية جرائم شكلية<sup>58</sup>، إلا أن هذا لا ينفي بأن القواعد المطبقة في قانون العقوبات على الجرائم الشكلية، أو المادية هي ذاتها المطبقة على الجرائم الاقتصادية<sup>59</sup>.

تبدو أهمية العلاقة السببية في الجرائم الضريبية المادية التي يتطلب بها القانون حدوث نتيجة معينة، كجريمة التهرب الضريبي عن طريق تقديم سجلات سنوية استناداً إلى حسابات، أو

---

<sup>56</sup> نائل صالح: مرجع سابق، ص. 99

<sup>57</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 266

<sup>58</sup> فإذا سلمنا بما هو سائد في الفقه التقليدي، فإن أغلب الجرائم الاقتصادية تعد جرائم شكلية، حيث أن النصوص تجرم النشاط أو السلوك في حد ذاته وتعاقب عليه دون النظر إلى ما يترتب عليه من آثار ونتائج ضارة، بمعنى أن المشرع يجرم هذا النشاط لمجرد أنه يندرج في النموذج القانوني للجريمة، و بمعزل عن أية نتائج ضارة.

<sup>59</sup> أنور المساعدة: المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007، ص. 177

مستندات مزورة، ففي مثل هذه الجريمة يستلزم القانون وجود العلاقة السببية بين سلوك الجاني والنتيجة، وهي التهرب من دفع الضريبة<sup>60</sup>.

بالتالي فإن النطاق التي تظهر به إشكالية بالعلاقة السببية يكون في حالتين: الحالة الأولى: هي الجرائم المادية، والحالة الثانية التي يتدخل بها مع سلوك الجاني عوامل خارجية أخرى تساهم في حدوث النتيجة<sup>61</sup>.

أما الجرائم الضريبية الشكلية، مثل جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، والتي تتم دون حدوث تغيير مادي ملموس في العالم الخارجي، فهي تختلف عن الجرائم المادية حيث أنه في الجرائم الشكلية لا مجال للبحث عن علاقة سببية؛ لأن هذه الجرائم لا يوجد بها إلا عنصر السلوك، ولا يشترط فيهما تواجد نتيجة مادية، وفي علاقة السببية لا بد من وجود سلوك مرتبط بالنتيجة المادية<sup>62</sup>.

بناء على ما سبق يمكن القول أن الركن المادي للجريمة التامة يتكون من ثلاثة عناصر وهي: السلوك، والنتيجة الجرمية، والعلاقة السببية، أما في الجرائم الضريبية الشكلية والتي لا يتطلب المشعر بها النتيجة الجريمة، ونظراً لطبيعتها الخاصة، فإن الركن المادي لها يكون غالباً بمظهر السلوك/العمل الذي يقوم به الجاني بالاعتداء على مصلحة ضريبية من دون الحاجة لتوافر النتيجة، وبالتالي فلا تظهر الحاجة إلى البحث في توافر العلاقة السببية بها.

في حين يرى الدكتور أنور المساعدة ضرورة توافر علاقة السببية في الجرائم الاقتصادية، حيث أنه ولو كان أغلبها جرائم شكلية، إلا أن ذلك لا ينفي أن القواعد المطبقة في قانون العقوبات

<sup>60</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 54

<sup>61</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 267

<sup>62</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 261

الوضعي هي ذاتها المطبقة على الجرائم الاقتصادية، وبالتالي يجب أن لا تكون هناك خصوصية لعلاقة السببية في الجرائم الاقتصادية<sup>63</sup>.

وعليه يكون معيار السببية في الجرائم الاقتصادية بشكل عام توافر فعل الجاني وتحقق

النتيجة الجرمية، وإذا ثبت أنه لولا الفعل ما حدثت النتيجة على النحو الذي حدثت به، كما إذا ثبت أنه كان في وسع الجاني أن يتوقعها، أو كان ذلك واجباً عليه.

"مثلاً إذا كان الجاني قائداً لباخرة تجارية محملة بالبضائع واتجه بها بعيداً عن المخافر

الجمركية؛ لإدخال البضائع إلى البلد دون دفع الضريبة الجمركية عنها، فجنحت به السفينة نتيجة قوة القاهرة مما اضطره الى تفريغ البضاعة على الشاطئ، فالقوة القاهرة وإن قطعت علاقة السببية بين الفعل والنتيجة التي تحققت، بقيت مسؤوليته عن الشروع في التهريب قائمة<sup>64</sup>.

ونتساءل الآن عن إمكانية مسائلة الفاعل عن الشروع في الجريمة الضريبية، في حال

عدم تحقق الغاية من السلوك القائم على الاعتداء الضريبي بسبب لا دخل لإرادة الفاعل فيه،

فهل يكون هناك شروع في الجريمة الضريبية؟

كثيراً ما يسوي القانون الجنائي الاقتصادي في التجريم والعقاب بين النشاط التام والشروع،

والشروع هو أحد صور السلوك الإجرامي، إذ أن الفاعل لا يمكن له أن يتم جريمته لسبب ما،

وذلك بتحقيق جزء من النتيجة الجرمية، والتي كان يهدف للوصول إليها، أو عدم إمكانية تحقيق

هذه النتيجة إطلاقاً<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup>أنور المساعدة: مرجع سابق، ص. 177

<sup>64</sup>عسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 43

<sup>65</sup>نائل صالح: مرجع سابق، ص. 99

وقد يتجاوز القانون الجنائي الاقتصادي في تجريم مجرد المحاولة في بعض الجرائم، ويبدو ذلك جلياً في مدى الخروج عن القواعد العامة بقانون العقوبات التقليدي، حيث لا يوازي القانون التقليدي بين الجريمة التامة وبين الشروع سواء في التجريم أو العقاب، ولا يرى الشروع في الجنائية، أو الجنحة مجرد العزم على ارتكابها، ولا يعتد بتجريم النتائج الخطرة وخاصة في مواد الجنح إلا في ظروف خاصة<sup>66</sup>.

ولو نظرنا لتشريعنا العقابي نجد أن المشرع خصص الفصل الثالث من الباب الثالث من

المواد (68-73) للحديث عن بعض عناصر الركن المادي وخاصة ما يتعلق بالشروع<sup>67</sup>.

<sup>66</sup> عسان رباح: مرجع سابق، ص. 39

<sup>67</sup> المادة (68): الشروع هو البدء في تنفيذ فعل من الأفعال الظاهرة إلى ارتكاب جنابة أو جنحة، فإذا لم يتمكن الفاعل من إتمام الأفعال اللازمة لحصول تلك الجنابة أو الجنحة لحيلولة أسباب لا دخل لإرادته فيها، عوقب على الوجه الآتي، إلا إذا نص القانون خلاف ذلك:

- 1- الأشغال الشاقة المؤبدة أو المؤقتة من سبع إلى عشرين سنة، إذا كانت عقوبة الجنابة التي شرع فيها تستلزم الإعدام، وخمس سنوات من ذات العقوبة على الأقل إذا كانت العقوبة الأشغال الشاقة المؤبدة، أو الاعتقال المؤبد.
- 2- أن يحط من أية عقوبة أخرى مؤقتة من النصف إلى الثلثين.

المادة (69): الحالات التي لا تعتبر شروعا: لا يعتبر شروعا في جريمة مجرد العزم على ارتكابها ولا الأعمال التحضيرية، وكل من شرع في فعل ورجع باختياره عن أفعال الجرم الاجرائية لا يعاقب إلا على الفعل أو الأفعال التي اقترفها إذا كانت تشكل في حد ذاتها جريمة.

المادة (70): العقوبات عند إتمام الأفعال اللازمة للجريمة وعدم ارتكابها: إذا كانت الأفعال اللازمة لارتكاب الجريمة قد تمت ويكن لحيلولة أسباب لا دخل لإرادة فاعلها فيها لم تتم الجريمة المقصودة، عوقب على الوجه التالي:

- 1 - الأشغال الشاقة المؤبدة أو المؤقتة من عشر سنوات إلى عشرين سنة، إذا كانت عقوبة الجنابة التي شرع فيها تستلزم الإعدام، وسبع سنوات إلى عشرين سنة من ذات العقوبة إذا كانت العقوبة الأشغال الشاقة المؤبدة أو الاعتقال المؤبد.
- 2 - أن ينزل من أية عقوبة أخرى من الثلث إلى النصف.
- 3 - تخفيض العقوبات المذكورة في هذه المادة حتى الثلثين إذا عدل الفاعل بمحض إرادته دون إتمام الجريمة التي اعتزمها.

المادة (71): الشروع في الجنحة: لا يعاقب على الشروع في الجنحة إلا في الحالات التي ينص عليها القانون صراحة.

المادة (72): اجتماع العقوبات:

- 1 - إذا ثبتت عدة جنابات أو جنح قضي بعقوبة لكل جريمة ونفذت العقوبة الأشد دون سواها.
- 2 - على أنه يمكن الجمع بين العقوبات المحكوم بها بحيث لا يزيد مجموع العقوبات المؤقتة على أقصى العقوبة المعينة للجريمة الأشد إلا بمقدار نصفها.
- 3 - إذا لم يكن قد قضي بادغام العقوبات المحكوم بها أو بجمعها أحيل الأمر على المحكمة لتفصله.

تجمع العقوبات التكميلية حتماً.

المادة (73): العلنية: تعد وسائل للعلنية:

- 1 - الأعمال والحركات إذا حصلت في محل عام أو مكان مباح للجمهور أو معرض للأنظار أو حصلت في مكان ليس من المحال المذكورة غير أنها جرت على صورة يستطيع معها أن يشاهد أي شخص موجود في المحال المذكورة.
- 2 - الكلام أو الصراخ سواء جهر بهما أو نقلهما بالوسائل الآلية بحيث يسمع في كلا الحالتين من لا دخل له بالفعل.

يقتصر الشروع حسب قانون العقوبات الأردني على الجنایات والجنح، بيد أن المادة (71) من القانون نصت على أن: "لا يعاقب على الشروع في الجنحة إلا في الحالات التي ينص عليها القانون صراحة"<sup>68</sup>.

بالتالي تكون القاعدة بأن لا يعاقب على الشروع في الجنح إلا في الحالات المحددة في القانون، أي أن المعاقبة على الشروع تكون في حالات استثناء وليست أصل، وعلى الرغم من أن الجرائم الضريبية الواردة في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 جميعها من عداد الجنح، إلا أن المشرع في نص المادة (37) من القرار بقانون قد عاقب على الشروع في جريمة التهرب الضريبي، بل وسأوى بالعقاب بين الجريمة التامة ومجرد الشروع، بحيث جاء في نص المادة: "...كل من تهرب، أو حاول، أو حرض، أو اتفق، أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية..."<sup>69</sup>.

ونلاحظ الموقف نفسه للمشرع الأردني، فقد عاقب المشرع في قانون ضريبة الدخل الأردني على الشروع في ارتكاب جريمة ضريبية، ونجد ذلك في المادة (42) منه حيث جاء بها: "كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد... يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم.

---

3 - الكتابة والرسوم والصور اليدوية والشمسية والأفلام والشارات والتصاوير على اختلافها إذا عرضت في محل علم أو مكان مباح للجمهور أو معرض للأنظار أو بيعت أو عرضت للبيع أو وزعت على أكثر من شخص.

<sup>68</sup> انظر في ذلك:

الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف المنعقدة في رام الله في الدعوى الجزائية، رقم 402 / 1998، بتاريخ 1998/8/25.  
الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف المنعقدة في رام الله في الدعوى الجزائية، رقم 1994/556، بتاريخ 1994/7/17.

<sup>69</sup> نلاحظ بأن المشرع في القرار بقانون استخدم مصطلح (المحاولة)، وهنا لا بد بأن نشير إلى أن المحاولة هي ذاتها الشروع، ودلالة ذلك أن المشرع في قانون العقوبات الأردني قد استخدم مصطلح المحاولة في نص المادة (411) "في محاولة السرقة" وأن يعاقب على تلك المحاولة في ارتكاب الجنح المنصوص عليها في ذلك القسم، وكذلك في قانون العقوبات رقم (74) لسنة 1936 الساري في غزة، فقد عرف المشرع الشروع بنص المادة (30) منه بأنه: يعتبر الشخص بأنه حاول ارتكاب الجرم إذا ما شرع في تنفيذ نيته على ارتكاب ذلك الجرم باستعمال وسائل تؤدي إلى وقوعه واطهر نيته هذه بفعل من الأفعال الظاهرة ولكنه لم يتمكن من تنفيذ نيته إلى حد إيقاع الجرم. وكذلك عرف مشروع القانون الجنائي العربي الموحد الشروع بقوله: "كل محاولة ارتكاب جنابة ظهرت بالبده في تنفيذها أو بأعمال لا لبس فيها تهدف مباشرة إلى ارتكابها، ولم يوقف تنفيذها أو لم يحصل الأثر المتوخى منها إلا لظروف خارجة عن إرادة مرتكبها....".



لعلنا نميل مع ما ذهب إليه المشرع الفلسطيني، ونظيره الأردني في هذا الاتجاه، وذلك كون الشروع في جريمة ضريبية كالشروع في استخدام وسائل للتهرب من الضريبة بتقديم إقرارات مزورة، أو غير صحيحة، أو إتلاف، أو إخفاء مستندات، تشكل في ذاتها جرائم مستقلة تستوجب العقاب، وكذلك كون الجريمة الضريبية جزء من الجرائم الاقتصادية، والتي يعاقب على الشروع فيها، انطلاقاً من فلسفة العقاب على النتائج الخطرة والضارة، حيث أن الجريمة الضريبية تمس اقتصاد الدولة والمصالح العام<sup>70</sup>.

غير أننا لا نؤيد المساواه بالعقاب ما بين الجريمة الضريبية التامة ومجرد الشروع فيها، كما نصت المادة (37) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل سالفه الذكر، فقد خرج المشرع عن القاعدة العامة المقررة في المادة (81) من قانون العقوبات الأردني، بحيث ساوى بين عقوبة من تهرب، أو حاول، أو حرض، أو اتفق، أو ساعد غيره على القيام بالأفعال المنصوص عليها في هذه المادة، وهذا انتهاك لمبدأ الشرعية الجنائية، وكذلك لا نؤيد المشرع بتقريره العقاب على الشروع في كافة جرائم التهرب الضريبي دون التفريق ما بين الجرائم الشكلية والجرائم المادية، كون أننا لا نتصور إمكانية الشروع في الجرائم الشكلية، فكان من الأسلم لو اقتصر العقاب على الشروع في جرائم التهرب الضريبي المادية، والتي تشكل غالبية الجرائم الضريبية، ولعل موقف المشرع يرجع لخصوصية الجرائم الضريبية، وكون أن الضريبة تقوم على الثقة ما بين المكلف والدولة، ولحماية الأموال العامة، ومنع التهرب الضريبي، إلا أن كل تلك المبررات لا تشكل سبباً مقنعاً لخرق مبدأ الشرعية، فهذا المبدأ دستوري، لا يجوز خرقه بأي حال من الأحوال.

<sup>70</sup> انظر، طالب نور الشرع: المرجع السابق نفسه، ص. 97

### المطلب الثالث: الركن المعنوي للجريمة الضريبية

يفترض من المشرع أن يحترم أركان الجريمة عند وضع قواعد التجريم والعقاب، وبالأخص الركن المعنوي، حيث يختلف وصف الجريمة بناء على هذا الركن بين الجرائم القصدية (العمدية) وجرائم الخطأ، كما أن الفقه قسم الجرائم إلى جرائم قصدية وأخرى مادية حتى وصل به المطاف إلى الحديث عن الجرائم الشكلية.

يطلق عادة على الركن المعنوي أكثر من اسم، كالركن الأدبي، والخطيئة والأذنب والعصيان، والإرادة الخاطئة، ومع اختلاف المسميات فهي تتفق على أنه تعبير عن الموقف النفسي للفاعل حيال ما صدر عنه من سلوك خارجي، والجريمة وفقاً لقانون العقوبات التقليدي لا تقوم بمجرد ارتكاب الفاعل للفعل الجرمي، وإنما لا بد أن يكون الفاعل متمتعاً بالأهلية الجنائية، وأن يستند إليه الفعل معنوياً من حيث توافر العلم والإرادة لديه<sup>71</sup>.

وبالتالي يمكن تعريف الركن المعنوي بأنه: تلك العلاقة التي تربط شخصية مرتكب الجريمة بماديات الجريمة<sup>72</sup>.

للركن المعنوي صورتان، الأولى القصد الجرمي، وتكون الجريمة مقصودة، والثانية الخطأ حين تكون الجريمة غير مقصودة، والقصد الجرمي يتطلب عنصران هما: عنصر العلم، أي معرفة أن الفعل يشكل جرماً، وعنصر الإرادة<sup>73</sup>، وتعتبر الإرادة جوهر الإذنب في الركن المعنوي

<sup>71</sup>معن احمد الحيارى: مرجع سابق، ص. 56

<sup>72</sup>محمود نجيب حسني: النظرية العامة للقصد الجنائي، ط.3، 1988، دار النهضة العربية، القاهرة، ص. 8

<sup>73</sup>معن احمد الحيارى: مرجع سابق، ص. 60

للجريمة، وكذلك فإن الإرادة تعتبر جوهر القصد الجنائي، وهذا ما وضحته المادة (63) من قانون العقوبات الأردني بتعريف للنية<sup>74</sup>.

يكاد يجمع الفقه القانوني، أن الشارع لا يلتزم بالركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية كما هو مقرر في القواعد العامة بقوانين العقوبات، وعلى ذلك فقد افتترضت أغلب القوانين وجود الركن المعنوي، أي وجود القصد، أو الخطأ، ولا فرق إذا كانت الجريمة الاقتصادية مقصودة، أو كانت قد ارتكبت عن طريق الخطأ، أو الإهمال، أو قلة الاحتراز<sup>75</sup>.

وهنا يبدو أن المشرع في القوانين الاقتصادية لا يخضع الركن المعنوي للجرائم الاقتصادية لنفس الأحكام المقررة في قانون العقوبات، وبالتالي يتميز قانون العقوبات الاقتصادي بضعف الركن المعنوي وضآلته.

يرى الأستاذ غسان رباح بأن قانون العقوبات الاقتصادي يتميز عن قانون العقوبات العام من ناحية المبادئ التي يقوم عليها، ومن ناحية المسؤولية الجنائية للجاني، وهذا يعني أن القصد الجنائي لا وجود له في الجريمة الاقتصادية، وأن العقوبة توقع بمجرد تحقق النتيجة<sup>76</sup>.

لذلك عند الحديث عن الجرائم الضريبية كجريمة من الجرائم الاقتصادية، فإن من أكثر ما يثير الجدل هو موضوع الركن المعنوي فيها، فالجرائم الضريبية يفترض أن تلتزم وفقاً لمبدأ الشرعية بالتنصيص على الركن المعنوي بجوهره القصد الجنائي والذي غاب في كثير من الجرائم الضريبية (الفرع الأول)، مما جعلها جرائم مادية بامتياز (الفرع ثاني).

<sup>74</sup> حيث جاء في نص المادة (63) من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960: بأن النية "هي إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها القانون".

<sup>75</sup> أنور المساعدة: مرجع سابق، ص. 177

<sup>76</sup> غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 45

## الفرع الأول: القصد الجنائي في الجرائم الضريبية

يكون القصد الجنائي على قسمين: القصد الخاص والقصد العام، والقصد العام هو القصد

الجنائي الذي يتوافر باتجاه إرادة الجاني مباشرة إلى تحقيق الركن المادي للجريمة مع العلم به

والعلم بسائر ما يتطلبه القانون من عناصر قانونية، وأما القصد الخاص فيكون باتجاه إرادة

الجاني إلى تحقيق قصد خارج الركن المادي ويكون هو الباعث لارتكاب الجريمة<sup>77</sup>.

والتهرب الضريبي هو كل فعل يقوم به المكلف للتخلص من أداء ضريبة الدخل المفروضة

عليه<sup>78</sup>، ويعتبر المكلف متهرب من ضريبة الدخل باستعماله، لإحدى الطرق الواردة في نص

المادة (37) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وهي:

"أ. تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر ، أو سجلات ، أو حسابات ، أو مستندات

مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها. ب. تقديم إقرار ضريبي غير صحيح

وذلك بإغفال ، أو إنقاص ، أو حذف أي دخل ، أو أي جزء منه. 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.

د. إتلاف ، أو إخفاء الدفاتر ، أو السجلات ، أو المستندات قبل انقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً

للقوانين والأنظمة المعمول بها. هـ. إدراج أي بيان كاذب ، أو قيد صوري غير صحيح في كشف ،

أو بيان قدم بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون. و. توزيع أرباح على شريك ، أو شركاء وهميين

بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح. ز. اصطناع ، أو تغيير فواتير الشراء ، أو البيع ، أو غيرها من

المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر. ح. إخفاء نشاط ، أو أكثر مما يخضع

<sup>77</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 57

<sup>78</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 86

للضريبة. 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. ي. تقديم جواباً كاذباً على أي سؤال ، أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات، أو بيانات يتطلبها هذا القرار بقانون. ك. عدم الالتزام بتسجيل نشاط أعماله لدى الدائرة وفق أحكام هذا القرار بقانون. ل. عدم الالتزام بخصم الضريبة ، أو خصمها وعدم توريدها لحساب الدائرة. م. تزوير أي نموذج أو مستند، أو وثيقة صادرة عن الدائرة".

الأصل في الجرائم أنها مقصودة والاستثناء أنها غير مقصودة، وفي حال سكت الشارع

عن بيان الركن المعنوي في جريمة معينة فيفترض أنه يتطلب القصد الجنائي فيها<sup>79</sup>.

وبالتالي، فقد افترض المشرع الفلسطيني توافر القصد الجنائي في جريمة التهرب الضريبي حيث سكت عن بيان الركن المعنوي ولم ينص عليه في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل، سوى ما يتعلق بجريمة التهرب الضريبي عن طريق توزيع أرباح على شريك، أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح ، واصطناع، أو تغيير فواتير الشراء ، أو البيع ، أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح، أو زيادة الخسائر-والواردتين بالفقرات (و، ز).

وقد عاقب المشرع في قانون الضريبة المدقق والمدقق القانوني في حال إصدار البيانات المالية، أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري، وسواء أكان ذلك ناتج عن خطأ غير مقصود أو عن إهمال، أو كان بشكل مقصود، وذلك ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة (37). وبالتالي لم يأخذ المشرع القصد الجنائي بعين الاعتبار في هذه الجريمة، ولم يشترط تواجده فساوى في العقاب بين حالات القصد، والخطأ غير المقصود، والإهمال.

<sup>79</sup>انظر/ي في ذلك: محمود نجيب حسني: النظرية العامة للقصد الجنائي، مرجع سابق، ص. 11

والقصد الجنائي في جريمة التهرب الضريبي إما أن يكون بوجود قصد خاص وإلا ينتفي القصد الجنائي (الفقرة الأولى)، وإما أن يكون القصد الجنائي مفترض بحيث يكفي المشرع من تحقق النتيجة باعتبار أن الجريمة الضريبية من الجرائم المادية (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: القصد الجرمي الخاص

الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي الايجابية - عن طريق توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح، واصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر- والواردتين بالفقرات (و، ز) من المادة (37) سالفه الذكر-، تعد من الجرائم العمدية التي يتخذ ركنها المعنوي صورة القصد الجنائي العام بعنصره العلم والإرادة، بحيث يجب أن يعلم المتهم إلى أن فعله يؤدي إلى تهربه من أداء الضريبة المستحقة، فضلاً عن ذلك اشترط المشرع توافر القصد الخاص وهو قصد تهرب من أداء الضريبة المكلف بها. وعليه إذا كان توزيع الأرباح على الشركاء بشكل خطأ مادي أو لهدف آخر غير التهرب من ضريبة الدخل فينتفي القصد الجرمي، ومن ثم الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي، وكذلك الحال إذا حدث خطأ مادي في الفواتير ولم يكن القصد منه التهرب من أداء ضريبة الدخل المفروضة<sup>80</sup>.

### الفقرة الثانية: القصد الجنائي المفترض في الجريمة الضريبية

عند تطرقنا لجريمة التهرب الضريبي السلبية، مثل جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أو إخفاء نشاط يخضع للضريبة أو عدم تسجيله، فكلها جرائم لا يلزم لتحقيقها توافر القصد الجنائي، ويمكن أن تقع ولو كانت عن طريق الخطأ غير العمدي، وبذلك لا يمكن أن

<sup>80</sup> انظر: عماد الفقي: المرجع السابق، ص. 100

يدفع المكلف التهمة عن نفسه لجهله بميعاد تقديم الإقرار مثلاً؛ فجريمة الامتناع من الجرائم العمدية التي يتخذ ركنها المادي صورة القصد الجنائي العام، وذلك لأن الأصل بالجرائم أن تكون عمدية والاستثناء أن تكون غير عمدية، ومتى سكت المشرع عن تحديد ركنها المعنوي فتعتبر عمدية<sup>81</sup>.

نخلص لنتيجة مفادها أن النصوص الجنائية الضريبية تتميز عن النصوص الجنائية العامة من حيث المبادئ العامة التي تحكم أركان الجريمة المادية والمعنوية، فضلاً عن المسؤولية الجنائية، فالتطور الاقتصادي الكبير في عصرنا هذا أدى إلى تحول كبير في القانون الجزائي، بحيث أوجب تطور القوانين وخاصة الاقتصادية منها كقانون ضريبة الدخل، خارج الإطار التقليدي لقانون العقوبات الوضعي، مما أدى إلى التراجع عن مبدأ الشرعية، بحيث يؤدي عدم تطبيق تلك القوانين الاقتصادية على أكمل وجه إلى إلحاق الضرر باقتصاد الدولة والسماح لزيادة الجرائم الضريبية، وبالتالي هناك حاجة لا ستقلال قانون العقوبات الاقتصادي، واستكمال شخصيته القائمة بذاتها، إن لم يكن بتقنين واحد متكامل، فبمجموعة من التشريعات التي يمكن جمعها على حدى، بحيث تبقى في منأى عن الغموض أو التشابه، وعلى أية حال أن لا تخرج تلك النصوص عن قاعدة الشرعية الجنائية.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن الجريمة الضريبية تختلف أركانها عن الجرائم العادية بإضافة ركن لها، وهو الركن المفترض، فالجرائم العادية تقوم على ثلاثة أركان وهي: الركن الشرعي، والركن المادي، والركن المعنوي، أما في الجرائم الضريبية فيشترط وجود صفة خاصة للمخاطب في أحكام الجريمة الضريبية، ألا وهو المكلف في أداء ضريبة الدخل، وقد يكون المحاسب، أو

<sup>81</sup> عماد الفقي: المرجع السابق نفسه، ص. 128-129

الممول، أو العامل في إحدى الجهات المكلفة بتطبيق نظام استقطاع، وخصم وتحصيل الضريبة<sup>82</sup>.

### الفرع الثاني: الجرائم الضريبية جرائم مادية

غاب الركن المعنوي عن الكثير من الجرائم الضريبية مما جعلها جرائم مادية بامتياز تضعف فيها الشرعية الجنائية التي تفرض قواعدها أن تصاغ بإحكام، ودون فسح المجال للسلطة العامة إقرار التجريم والعقاب بناء على الظاهر.

وقد تعددت الآراء الفقهية التي تبرر إدانة المتهم من أداء الضريبة لمجرد عدم أدائه للضريبة وتحقق نتيجة جرمية ودون البحث في توافر القصد الجرمي من عدمه، بناء على أن الجريمة الضريبية من الجرائم المادية، ومن هذه الآراء من نادى بأن الجريمة المادية هي جريمة موضوعية يعاقب الجاني بها بناء على النتيجة المادية المتحققة، وأن الجريمة الضريبية يكفي لوقوعها تحقق النتيجة دون الحاجة للبحث عن وجود قصد من عدمه كون أن القيام بها لا يتطلب جهد خاص، وبالتالي يتوجب إخضاعه للعقاب كون أن قانون العقوبات الاقتصادي يهدف لحماية اقتصاد الدولة، وضمان تحصيل الضرائب، وبالتالي يقتضي إخضاعهم للعقاب بمجرد توافر النتيجة الإجرامية<sup>83</sup>، وهناك رأي آخر من الفقهيدعو إلى أن مخالفة القانون بوجه عام تقتضي إلى إقرار وجود الخطأ، وفقاً لهذا الرأي فإن افتراض الخطأ أمر قاطع غير قابل لإثبات العكس وبالتالي ينكر هذا الرأي الركن المعنوي للجريمة الاقتصادية<sup>84</sup>.

<sup>82</sup> انظر: عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 43-47

<sup>83</sup> طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص. 113

<sup>84</sup> طالب نور الشرع: المرجع السابق نفسه، ص. 114-115



ولعل الأخذ بقول أن الجريمة الضريبية جريمة مادية يرجع إلى التذرع بصعوبة إثبات القصد الجرمي في الجرائم الاقتصادية ومنها الضريبية، وبالتالي إفلات المجرمين من العقاب، وأن مثل هذه الجرائم تمس اقتصاد الدولة، وذات طبيعة خاصة، حيث أنها جرائم متعلقة بالنظام العام، لذا يحاول المشرع حماية هذا المفهوم بأن يقلل من شروط التجريم، وبالتالي يتطلب الأمر وجود قواعد خاصة مختلفة عن القواعد العامة في قانون العقوبات الوضعي، وذلك لتفضيل المصلحة الاقتصادية العامة على المصالح الخاصة. لكن كل هذا لا يبرر التحرر من القصد الجرمي في الجرائم الاقتصادية، حيث أنه ليس من واجب القاضي إيقاع العقوبة على شخص بمجرد إتيانه فعل دون التحقق من توافر النية لديه بارتكاب الفعل من عدمها.

يرى الأستاذ جرجس طعمه بأنه "حتى تعتبر الأفعال المادية دليلاً على توافر القصد الجنائي، يجب أن لا يكون هناك مجال للشك بحيث تكون الأفعال المادية مرتبطة بشكل متكامل، ذلك أن الشك يفسر لصالح المتهم، وعليه فإن عدم تطلب القصد الجنائي في بعض الجرائم الاقتصادية لا يعني الاستغناء عنه بل يعني نقل عبء إثبات عدم توافر القصد الجرمي على الجاني"<sup>85</sup>.

والأخذ بهذا القول أمر منتقد، فحين نقول بأن الأصل هو توافر القصد الجرمي، وأن عبء اثبات العكس بعدم توافره يقع على الجاني أمراً مخالفاً للمبادئ العامة الواردة في الدساتير وقوانين العقوبات، بحيث يكون الأصل في المتهم البراءة إلى أن تثبت إدانته وليس العكس، وبالتالي هذه القواعد الخاصة في قوانين العقوبات الاقتصادية، ومنها قانون ضريبة الدخل تؤدي إلى التراجع عن مبدأ الشرعية.

---

<sup>85</sup> جرجس يوسف طعمه: مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005، ص. 216

بعد دراسة الشق الأول من هذا الفصل، وهو ما يتعلق بالشرعية الموضوعية بما يخص  
التجريم في الجريمة الضريبية الضريبية، سنقوم الآن بدراسة الشق الثاني، وهو ما يتعلق بالشرعية  
الموضوعية في نصوص العقاب في الجريمة الضريبية، وذلك من خلال المبحث الثاني لهذا  
الفصل.

## المبحث الثاني

### الشرعية أساس العقاب في الجريمة الضريبية

مر نظام العقوبات بمراحل مختلفة عبر التاريخ، فكانت العقوبة في البداية تقوم على أساس الانتقام الفردي، وذلك حين كان الناس يعيشون دون قوانين ودون سلطة تحكمهم، وبعد ذلك جاء عصر الردع والتفكير حيث استبدل به نظام الانتقام الفردي والجماعي بنظام الدولة، وأصبح هناك سلطة لرجال الدين، وظهر نظام العقوبات الديني، بحيث ينظر للجاني بأنه اعتدى على حق الآلهة في جريمته وأغضبها، وبالتالي يتم إنزال العقوبة والعذاب عليه لإرضاء الآلهة<sup>86</sup>.

وفي بداية القرن الثامن عشر تحرك عدد من الفلاسفة والعاملون بالمجالات الاجتماعية في أوروبا، للتنديد بفكرة الردع الديني، والعقوبات الدينية لقسوتها وشدتها، وبدأ عصر جديد أطلق عليه عصر الرحمة والإنسانية وفيه ينظر للمجرم على أنه إنسان عاقل وحر، ولكن هناك عيب في إرادته، وبالتالي يعاقب على أساس الإصلاح أكثر من أساس التعذيب، وقد كان لهذا العصر تأثير كبير على التشريعات الجنائية الأوروبية ومنها الدستور الفرنسي الصادر عام 1791م.

وفي العصر الحديث، ومع نهاية القرن التاسع عشر ازداد عدد الجرائم والمجرمين وظهرت العديد من النظريات العلمية، والتي توصلت إلى أن الهدف من العقوبة هو إصلاح الجاني؛ لكي يرجع للمجتمع بشكل جيد بدلاً من أن يستمر بالإجرام، وكانت أول تلك النظريات في إيطاليا على يد العالم لمبروزو، وقد أخذت معظم الدول بهذا النظام، وأصبحت تطلق على السجون اسم مراكز الإصلاح والتأهيل، وخلال فترة تواجد الجاني بها يتم تعليمه مهن يستطيع بعد انقضاء محكوميته أن يعتاش منها<sup>87</sup>، وقد ذهب الاتجاه الفقهي المعاصر إلى الاتجاه التخفيفي الذي يقلل من درجة

<sup>86</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، مرجع سابق، ص. 556

<sup>87</sup> طلال أبو عفيفة: المرجع السابق نفسه، ص. 557-558

مسؤولية الجاني، ويذهب لإصلاحه وتأهيله، وفي المقابل فقد شددت التشريعات الضريبية العقوبات الجزائية الواقعة على مرتكب الجريمة الضريبية<sup>88</sup>. وكذلك فعل المشرع الفلسطيني حيث شدد من العقوبات الواقعة على مرتكب الجريمة الضريبية، وقد تعدت العقوبات المالية إلى أن شملت العقوبات السالبة للحرية.

يمكن تعريف العقوبة بشكل عام: بأنها الجزاء الذي يوقع على الجاني جراء مخالفته لقواعد القانون<sup>89</sup>، وأما العقوبة الضريبية: فيمكن تعريفها بأنها الجزاء الذي يوقع على من خالف أحكام القواعد الضريبية التي يفرضها المشرع، عن طريق القيام بفعل أو الامتناع عن فعل يؤدي للتهرب من ضريبة الدخل.

لا يقلل وضع النصوص الجنائية في قانون الضريبة من قيمتها الجنائية، ولا يضيفي الصفة الضريبة عليها، بل هي على الرغم من استقلالها التشريعي، تعتبر في حقيقة الأمر من قواعد قانون العقوبات<sup>90</sup>.

وكذلك يرى الأستاذ غسان رباح بأن التجريم في تشريعات الضرائب ليس له ذاتية خاصة تجعله مستقل في أحكامه عن القواعد العامة التي وردت في قانون العقوبات، وإنما يجري العمل بهذه الأحكام في حال أثرت قضايا الجرائم الضريبية<sup>91</sup>.

ولدراسة طبيعة وأنواع العقوبات في الجرائم الضريبية، ومعرفة مدى التزامها بقواعد الشرعية الجنائية، سنقوم بالبحث بمحددات الشرعية في العقوبة الضريبية (المطلب الأول)، وبعد ذلك نتناول

---

88 نائل صالح: مرجع سابق، ص. 42

89 طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 556

90 أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 66

91 غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 241

العقوبات الضريبية كعقوبات جنحية (المطلب الثاني)، ومن ثم ننتقل لتقسيمات العقوبات الضريبية وذلك في (المطلب الثالث).

### المطلب الأول: محددات الشرعية في العقوبات الضريبية

تقوم العقوبات بشكل عام على ثلاثة عناصر رئيسة وهي المضمون، والمحل، والسبب: فمن حيث المضمون يتمثل مضمونها في عقاب مرتكب الجريمة عن طريق انتقاص حقوقه الشخصية و/أو المالية ويكون ذلك حسب الجريمة التي ارتكبها، أما سبب العقوبة فيتمثل بالفعل الذي ارتكبه الجاني، والذي يكون مخالفة لقاعدة قانونية من قانون العقوبات، ويعتبر السبب عنصر من عناصر العقوبة لا تقوم من دونه، ويجب أن لا نخلط بين السبب والغاية، فالغاية لا تعتبر عنصراً من عناصر العقوبة القانونية إنما تعتبر هدفاً فلسفياً تهدف العقوبة لتحقيقه<sup>92</sup>، وأما محل العقوبة فهو الجاني مرتكب الجريمة، ويجب أن لا توقع العقوبة إلا على الشخص مرتكب الجريمة، وهو ما يطلق عليه مبدأ "شخصية العقوبة".

إن أهم ما يميز العقوبة بأنها تستمد شرعيتها من القانون حيث أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا

بنص قانون، وقد ورد هذا المبدأ في القانون الأساسي الفلسطيني في نص المادة (15) منه.

وتعتبر شرعية العقوبة من المبادئ التي أكد المشرع الأردني عليها في المادة (3) من قانون

العقوبات الأردني، والتي نصت على أنه: "لا يقضي بأية عقوبة لم ينص القانون عليها حين اقترفت

الجريمة..."، وتكون العقوبة ضمن إطار النص القانوني، ولا يجوز للقاضي أن يقضي بعقوبة لم

ينص عليها القانون.

---

<sup>92</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 561-562

يعد تحديد الجرائم والعقوبات في قانون أمر في غاية الأهمية وخاصة على صعيد الجرائم والعقوبات الضريبية؛ لما لهذه الجرائم من أهمية خاصة كونها تؤثر على اقتصاد ومالية الدولة، فأمر تحديد الجريمة الضريبية والعقوبة في قانون يؤدي إلى تحقيق المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، فتحقيق المصلحة العامة يكون من خلال ردع الأفراد عن ارتكاب الأفعال المجرمة من خلال العقوبات الصارمة التي تنص عليها القوانين الضريبية، مما يؤدي إلى التقليل من التهرب الضريبي، ومن ناحية تحقيق المصلحة الخاصة للأفراد، فيكون تحديد الجريمة والعقوبة الضريبية في قانون حماية لمصالح الأفراد بأن يكون لديهم علم بالأفعال المجرمة مسبقاً.

فمبدأ شرعية العقوبة يحمل مفهومين يحرصان على تقليل التضخم التشريعي من ناحية وعلى حماية حقوق ومصالح الأفراد من ناحية أخرى<sup>93</sup>.

فالمفهوم الأول لهذا المبدأ هو المفهوم الشكلي، والذي يتمثل بضرورة أن تتحدد الجرائم والعقوبات في نصوص قانونية، والمفهوم الآخر هو المفهوم الموضوعي، والذي فيه تتحدد معايير التجريم.

فيما يتعلق بالجرائم الضريبية يثور تساؤل حول مدى أخذ هذا النوع من الجرائم بمبدأ شرعية العقوبة، وما هي النتائج المترتبة على الأخذ بمبدأ شرعية العقوبة في هذه الجرائم، وهذا ما سنبينه من خلال تقدير شرعية العقوبة في الجرائم الضريبية (الفرع الأول)، والنتائج التي تترتب على الأخذ بمبدأ شرعية العقوبة (الفرع الثاني).

---

<sup>93</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 565

## الفرع الأول: تقدير شرعية العقوبة في الجرائم الضريبية

وجه العديد من فقهاء القانون الانتقادات لمبدأ الشرعية، من ناحية أنه يحول دون تقدم المجتمع وتطوره حين يترك أمر التجريم والعقاب بيد المشرع، فقد تظهر أفعال خطيرة وضارة لا يستطيع القاضي أن يعاقب عليها، كون أن المشرع لم ينص عليها بالتالي وفقاً لذلك الرأي يكون التمسك بمبدأ الشرعية ضاراً على المجتمع؛ لعدم وجود نصوص تجرم الأفعال الجرمية المستحدثة، وكما انتقد هذا المبدأ بأنه لا يتماشى مع مبدأ تفريد العقاب الذي يوجب أن يأخذ المشرع بعين الاعتبار شخصية الجاني وظروفه، وأن المشرع وفقاً لمبدأ الشرعية يجرم الأفعال حسب جسامتها، وحسب الضرر المترتب عليها، وبدون اعتبار لشخصية الجاني وظروفه<sup>94</sup>.

وعلى الرغم من جميع تلك الانتقادات الموجهة لمبدأ الشرعية، ومن سلبيات الأخذ به وخاصة في ميدان التشريع الضريبي، حيث أن الأخذ بمبدأ الشرعية في الجرائم الضريبية يؤدي إلى جمود تشريعي، وعدم تمكن التشريع من مواكبة تطورات الحياة، ووضع نصوص عقاب على جميع الأفعال التي قد تؤدي للتهرب من الضريبة، مما يؤدي إلى زيادة في جريمة التهرب الضريبي، كما أن قاعدة الشرعية لا تأخذ بعين الاعتبار شخصية الجاني وظروفه، خلافاً لما يعرف بقاعدة تفريد العقاب، إلا أن جميع تلك السلبيات لا تبرر الخروج عن مبدأ شرعية العقاب في الجريمة الضريبية، فعلى الرغم من كل الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ إلا أنه يبقى مبدأ أساسياً لا يمكن الاستغناء عنه بأي حال من الأحوال؛ كونه الدرع الواقي لحقوق الأفراد وحياتهم ويمثل ضماناً هاماً من ضمانات الحرية الفردية، فهو يحمي الأفراد من تعسف القاضي والمشرع على السواء، ومن ناحية أخرى فإن المشرع حين يضع التشريع الضريبي بإمكانه الموازنة ما بين مصالح الدولة والمصالح الخاصة بالأفراد، كون أن وظيفته الأساسية هي وضع نصوص عقاب تكفل حماية اقتصاد الدولة من ناحية،

<sup>94</sup> نظام توفيق المجالي: شرح قانون العقوبات القسم العام، ط1، دار الثقافة للتوزيع والنشر، الأردن، 2012، ص. 96

وذلك من خلال نصوص العقوبات التي تحقق الردع العام والخاص للأفراد، ومن ناحية أخرى حماية مصالح الأفراد من خلال وضع نصوص عقاب على الأفعال المجرمة، وعدم السماح للجهات التنفيذية والإدارية بتقدير عقوبات لم ينص المشرع عليها، بالتالي يقع العبء على المشرع بوضع معيار تشريعي متناسب ليوازن ما بين المصلحة العامة والخاصة، وحين يكون هناك نصوص عقاب واضحة ومحددة مسبقاً، وأن تكون تلك العقوبات مناسبة للجرم الضريبي، وملائمة لظروف المحكوم عليه حينها ستحقق العقوبة غرضها في الردع الخاص والعام.

أما مسألة تفريد العقاب فيمكن تفاديها من خلال تحديد المشرع للحددين الأدنى والأقصى للعقوبة بحيث يترك للقاضي الجنائي السلطة التقديرية للأخذ ما بين هذين الحددين وذلك حسب كل محكوم عليه وظروفه وأوضاع ارتكابه للجريمة الضريبية، وهكذا فعل المشرع الفلسطيني حينما نص بالمادة (37) على العقوبات الضريبية فجعلها تتراوح ما بين حددين أدنى وأقصى، وترك حرية التقدير للقاضي، حيث جاء بها: " يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر، ولا تزيد عن سنة، أو غرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكليتي العقوبتين معاً...".

أما تشديد العقوبات الضريبية بحجة أن مسألة التشديد أمراً مطلوباً بالردع المتهربين، وحفاظاً على حقوق الدولة، فإنه أمر غير منطقي. "كون أن العقوبة إذا بولغ في شدتها يمكن أن تقتل فعاليتها وتجعل القاضي متردد في تطبيقها"<sup>95</sup>.

لذلك-لعله- من الأسلم التقيد والبقاء على مبدأ شرعية العقوبة الجنائية، مع الأخذ بعين الاعتبار الطبيعة المختلفة للجريمة الضريبية حين وضع النصوص العقابية الضريبية، وذلك حتى يتم الموازنة ما بين تحقيق مصالح الدولة، وبالوقت ذاته حماية الأفراد؛ لأنه حين يضرب بمبدأ

<sup>95</sup> عبد الحميد الشواربي: الطعون الضريبية، منشأة المعارف، الإسكندرية، دن، ص. 247



الشرعية عرض الحائط تصبح حقوق الأفراد مهدورة، وكذلك لن تتال خزينة الدولة الحماية المطلوبة، كون أن المحافظة على مبدأ شرعية العقوبة في الجريمة الضريبية هو وحده الذي سيقال من نسبة التهرب الضريبي.

### الفرع الثاني: النتائج التي تترتب على مبدأ شرعية العقوبة الضريبية

يترتب على مبدأ شرعية العقوبة الضريبية عدة نتائج هامة لا تفرق عن النتائج التي تترتب على شرعية الجريمة والعقوبة بالجرائم بشكل عام، وقد ذكرنا سابقاً النتائج المترتبة على مبدأ الشرعية في الجريمة الضريبية، كما جاءت هذه النتائج في العديد من الكتب القانونية<sup>96</sup>، لذلك سنقوم الآن بذكرها سرداً:-

1. تفسير قواعد العقاب تفسير صارم: فلا يجوز التوسع في تفسير القواعد الجنائية

وكما لا يجوز للقاضي أن يجرم فعلاً غير مجرم بالقانون، كذلك لا يجوز له النص على عقوبة غير مقررة في القانون<sup>97</sup>.

2. تتحصر مصادر التجريم والعقاب في القانون المكتوب، وتكون السلطة التشريعية

دون غيرها المختصة في تحديد الأفعال المجرمة ووضع العقوبات لها، وبالتالي لا يجوز

للسلطة التنفيذية تجريم أفعال، أو النص على العقوبات غير المقررة في القانون، والسلطة

القضائية تقوم بتطبيق القانون وتفسير غايته<sup>98</sup>.

<sup>96</sup> انظر للمزيد: طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 565-566 وكذلك أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 64-66

<sup>97</sup> l'article 111-4 du Code pénale française.

<sup>98</sup> انظر/ي في ذلك: أحمد فتحي سرور: القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق، القاهرة، ط4، 2006، ص. 332-333 حيث جاء: " فالسلطة التشريعية تعبر عن سيادة الشعب فيما تقره من مشروعات القوانين، والحكومة تمثل هذه السيادة فيما تقوم به من تنفيذ للقوانين، والقضاء يحكم أي يعبر باسم الشعب في حدود اختصاصه القضائي. وإذا كان مونتسكيو قد نادى بالفصل بين السلطات للوقوف ضد التحكم والدكتاتورية، فإن هذا المبدأ قد أصبح ضرورياً في الدولة القانونية التي يعلو فيها مبدأ سيادة القانون الذي تحترم فيه الحقوق والحريات"... فصوص القانون تظل صامته جامدة حتى يتدخل القاضي لتقرير المعاني الصحيحة التي أراد القانون التعبير عنها، والأحكام التي يصدرها القضاء وتحوز قوة الأمر المقضي، تتال قوة الحقيقة القانونية، فتستفيد من قرينة المطابقة مع كلمة القانون".

3. يختص المشرع في تحديد العقوبات من حيث النوع والمقدار، ويترك المجال

للقاضي في اختيار العقوبة الملائمة في إطار السلطة التقديرية التي منحها المشرع له،  
 باختيار الحد الأدنى والأقصى، أو اختيار عقوبة من العقوبات المقررة في حال كان للجريمة  
 أكثر من عقوبة، أو تشديد، وتخفيف العقوبة في حال توافرت سبب من أسباب التشديد أو  
 التخفيف.

وبناء على ما سبق فإن مبدأ شرعية العقوبة يفرض على القاضي التزامات، فمن الواجب  
 عليه الالتزام بالعقوبات المقررة في القانون نوعاً ومقداراً، وأن يقوم بتطبيق القانون بشكل فوري  
 ومباشر، ولا يجوز له فرض عقوبة لم ينص عليها القانون، أو أن يطبق عقوبة يزيد، أو ينقص  
 مقدارها عن الحد المقرر قانوناً، كما لا يجوز للقاضي القياس في تقرير العقوبات، حتى لو  
 اجتمعت العلة لفعلين وكان القانون قد جرم أحدهما دون الآخر فلا يجوز للقاضي القياس على  
 الفعل الذي تم تجريمه، لأن ذلك سيؤدي إلى هدر مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون الجنائي  
 وسوف يعمل على فتح الباب على مصراعيه أمام القضاة لتحكمهم في أحكامهم وهدر مصالح  
 المواطنين<sup>99</sup>.

### المطلب الثاني: الجرائم الضريبية جرائم جنحوية

تنقسم العقوبات من حيث أصلاتها إلى عقوبات أصلية وتبعية، ومن حيث جسامتها تنقسم  
 إلى جنائيات وجنح ومخالفات، ومن حيث ما تصيبه من حقوق إلى عقوبات بدنية ومقيدة للحرية أو  
 سالبة لها أو عقوبات ماسة بالاعتبار<sup>100</sup>.

<sup>99</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 120

<sup>100</sup> طلال أبو عفيفة: المرجع السابق نفسه، ص. 574

في الجرائم الضريبية لا مجال للتفريق بين أنواع الجرائم فيما يخص الحق المعتدى عليه، كون أن الحق المعتدى عليه حق واحد ألا وهو حق الدولة في تحصيل الضريبة<sup>101</sup>، وأما من حيث جسامتها، فتعتبر الجرائم الضريبية جرائم من نوع جنحة، وذلك تبعاً للعقوبات المقررة لها بالقانون، والتي هي الحبس والغرامة، حسبما جاء في القرار بقانون رقم ( 8 ) لسنة 2011 (الفرع الأول)، إلا أن التساؤل قد يثور حول الطبيعة القانونية للجزاءات المالية في العقوبات الضريبية (الفرع الثاني). وسنبحث لاحقاً تقسيم العقوبات في المطلب الثالث، من حيث أصالتها، كونه يحتاج لشيء من التفصيل.

#### الفرع الأول: العقوبات الجنحية

تقسم الجرائم إلى جنایات وجنح ومخالفات، وذلك تبعاً لما يقره القانون لها من عقوبات، فحسب قانون العقوبات الأردني الساري في الضفة الغربية، تعتبر الجريمة من نوع جنحية إذا كانت العقوبة المقررة في القانون هي الإعدام أو الأشغال الشاقة المؤبدة، أو المؤقتة، أو الاعتقال بنوعيه المؤبد والمؤقت ، وإذا كانت العقوبة من نوع الحبس الذي يزيد عن أسبوع والغرامة التي تزيد عن خمسة دنانير، فتعتبر الجريمة من نوع جنحة، وأما العقوبة بالحبس الذي يقل عن أسبوع والغرامة التي تكون خمسة دنانير أو أقل فتكون الجريمة من نوع مخالفة، والعقوبات المقررة في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل لسنة 2011 هي عقوبات من نوع الحبس والغرامة، وبما أن الحبس بها يزيد عن أسبوع والغرامة تزيد عن خمسة دنانير، وبالتالي يمكن القول بأنها جريمة من نوع جنحة.

ويلاحظ أن تقسيم العقوبات إلى عقوبات جنائية وجنحية وتكديرية لا يثير الصعوبة التي تكون في الحالات التي يملك بها القاضي سلطة تقديرية في التشديد، أو التخفيف وما يثير التساؤل

<sup>101</sup>أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 105

هو ما إذا كان نوع الجريمة يتحدد على أساس العقوبة المقررة قانوناً، أم على أساس العقوبة المخففة، أو المشددة التي قدرها القاضي<sup>102</sup>، غير أن هذه الإشكالية لا تثور في الجرائم الضريبية كون أن المشرع في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني لم ينص على أسباب للتشديد وللتخفيف على العقوبات الضريبية، نظراً للطبيعة الخاصة لتلك الجرائم والعقوبات.

المادة (15) من قانون العقوبات الأردني بينت أن العقوبات الجنحوية هي: الحبس (الفقرة الأولى) والغرامة (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: الحبس

نصت المادة (21) من قانون العقوبات الأردني على أن "الحبس هو وضع المحكومة عليه في أحد مراكز الإصلاح والتأهيل المدة المحكوم بها عليه وهي تتراوح بين أسبوع وثلاث سنوات إلا إذا نص القانون على غير ذلك"، وفي الجريمة الضريبية حسب القرار بقانون لسنة 2011، يتراوح الحبس ما بين شهر وسنة حسب نص المادة (37) منه، وكما هو واضح من النص فإن الحبس ليس مقروناً بأي نوع من أنواع الشغل أو التشغيل فيأي عمل.

وفي المادة (27) من قانون العقوبات الأردني، والتي تنص الفقرة (1) منها على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بمنح المحكوم عليه بالحبس معاملة خاصة، وفق الأحكام الواردة في قانون مراكز الإصلاح والتأهيل، وهذا الأمر كما هو واضح من النص يرجع لتقدير المحكمة، ويمكن تطبيق هذه القواعد العامة في الحبس على الحبس لارتكاب جريمة ضريبية.

---

<sup>102</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 575

## الفقرة الثانية: الغرامة

بين المشرع الأردني في المادة (22) من قانون العقوبات أن "الغرامة هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المقدر في الحكم، وهي تتراوح بين خمسة دنانير إلى مائتي دينار إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك".

ومن الاستثناءات التي نص قانون العقوبات الأردني على خلاف ذلك فيها، ما جاء في المواد (170 و171) من قانون العقوبات والخاصة بجريمة الرشوة والتي لم تحدد فيها قيمة الغرامة وإنما تركت لتقدير المحكمة<sup>103</sup>.

نص القرار بقانون لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل على أن الغرامة تتراوح ما بين 1000 شيكل و10000 شيكل على الجرائم الضريبية المحددة بنص المادة (37).

وتمتاز الغرامة بخصائص، أهمها: أنها لا توقع إلا بناء على جريمة محددة بالقانون (مبدأ الشرعية) بالتالي لا يجوز فرضها إلا بناء على نص قانون، ولا يجوز فرضها إلا بحكم قضائي، كما أنها عقوبة شخصية هدفها إيلاء الجاني وليس جبر الضرر كما هو الحال في التعويض، وتنقضي بالوفاة والعفو والتقادم - الأسباب العامة لانقضاء العقوبات-<sup>104</sup>، إلا أن المشرع الفلسطيني قد خالف مبدأ شخصية العقوبة، كون أن الغرامة كعقوبة على الجريمة الضريبية قد تطل أموال تركة الجاني بعد وفاته، ولا يعفى منها بعد وفاته إلا بقرار من مجلس الوزراء بناء على تنسيب من الوزير في حال توفي عن غير تركة أو تركة مثقلة بالديون حسب المادة (38) من القرار بقانون لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

<sup>103</sup> انظر: مرجع سابق: ص. 440

<sup>104</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 589

## الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للعقوبات المالية في الجرائم الضريبية

ذهب جانب من الفقه القانوني إلى اعتبار العقوبات المالية في الجرائم الضريبية عقوبات جنائية باعتبار أن المحكمة تقضي بها من تلقاء نفسها لمجرد مخالفة القانون دون الحاجة للبحث فيما أصاب الخزينة العامة للدولة من ضرر، وكون أن الغرامة يجب أن تكون محددة المقدار في الحكم، كما أن هذه العقوبة لا تطبق بطريق القياس، إذ لا عقوبة دون نص صريح، وبأنه لا يجوز اللجوء إلى الإكراه البدني؛ لتحصيل تلك المبالغ إذا تعذر تحصيلها بشكل طوعي أو بالوسائل الإدارية<sup>105</sup>، إلا أن ذلك القول منتقد كون أن العقوبات الجنائية تقوم على عدة مبادئ لا تتوفر في العقوبات المالية الضريبية، كمبدأ شخصية العقوبة، فقد تطل العقوبات المالية الضريبية أموال ورثة المكلف بعد وفاته كما سبق لنا القول، وكذلك مبدأ عدم جواز التصالح في العقوبات الجنحية المعاقب عليها بالحبس، بينما يجوز التصالح في العقوبات المالية الضريبية، وقاعدة عدم جواز تعدد العقوبات، لذلك فقد اتجه جانب آخر من الفقه القانوني إلى اعتبار أن العقوبات المالية الضريبية تعد تعويضات مدنية بحتة، استناداً إلى كل ما سبق<sup>106</sup>.

إلا أن اعتبار العقوبات المالية الضريبية تعويضات مدنية أمراً غير جائز أيضاً، فالتعويض المدني يقوم على أساس إثبات الضرر، ولا يحكم به إلا حين تحقق الضرر أما الجزاءات الضريبية فيحكم بها القاضي من تلقاء نفسه، ودون أن يتحقق من وقوع ضرر على خزانة الدولة من عدمه، كون أن الضرر مفترض كونها جرائم تمس النظام العام، وهذا أدى لظهور رأي قانوني يعتبر الجزاءات الضريبية خليطاً من العقوبة والتعويض، ويعود الأخذ بهذا الرأي إلى محكمة النقض الفرنسية التي كانت أول من قرر هذه الطبيعة المختلطة وتبعتها بذلك محكمة النقض المصرية، إلا

<sup>105</sup> غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 248

<sup>106</sup> قدري نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، د.ن، 1960، ص. 193-194

أن محكمة النقض الفرنسية غلبت معنى التعويض عن معنى العقوبة، ومحكمة النقض المصرية غلبت معنى العقوبة على معنى التعويض<sup>107</sup>.

ولعل موقف محكمة النقض الفرنسية هو الأقرب للصواب، حيث أن العقوبات المالية في الجرائم الضريبية غير مقصودة كجزاء بشكل بحت، بل أن الهدف الأساسي منها هو حماية خزينة الدولة وتعويضها، وهذا ما يبرر نص المشرع على جواز التصالح فيها، ومن ناحية أخرى تصبح العقوبات المفروضة واجبة الأداء حتى لو صدر قانون آخر يخفف منها، أو يلغيها فتبقى الغرامة المقررة كونها جاءت لتعويض خزينة الدولة عن عدم أداء الضريبة بوقتها المحدد، أو من تهرب المكلفين منها، وكذلك فإن الغرامة تفرض بشكل تلقائي حتى لو لم يتحقق من وقوع ضرر على خزينة الدولة.

وقد ظهر جانب من الفقه القانوني والذي دعى إلى اعتبار العقوبات الضريبية قائمة على أسس ضريبية بحتة تقرررت لحماية خزينة الدولة، وبالتالي يحكم بها القاضي من تلقاء نفسه، وتنفذ بطريق الإكراه البدني كما أنه لا يجوز إرجاء الوفاء بها، أو وقف تنفيذها؛ لأنها مقررة لمصلحة الدولة<sup>108</sup>، وبهذا، نتفق مع الرأي الأخير من حيث الطبيعة الخاصة للعقوبات المالية الضريبية بأنها تشكل عقوبات ضريبية بحتة، إلا أننا لا نتفق مع التنفيذ الجبري والإكراه البدني للعقوبات، فالعقوبات الضريبية يفترض أن تتبع طبيعتها من الهدف الرئيسي الذي شرعت لأجله، وهو حماية خزينة الدولة، فالعقوبات التي فرضها قانون الضرائب تهدف إلى ضمان تحصيل الضرائب، وحق الدولة في التعويض عن الضرر المفترض الواقع عليها، لذلك هي ليست مقصودة لذاتها، وإنما هي

<sup>107</sup> انظري في ذلك: قدي نقولا عطية: المرجع السابق نفسه، ص. 196-200 وكذلك، غسان رياح: قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص. 247

<sup>108</sup> عبد الحميد الشواربي: الطعون الضريبية، مرجع سابق، ص. 245

وسيلة رادعة أجازها القانون للإدارة؛ حتى تحول دون تهرب المكلفين من أداء الضرائب المستحقة عليهم، وبالتالي يفترض أن تكون عقوبات ماسة بالذمة المالية للمكلف، دون أن تطال جسده.

### المطلب الثالث: أقسام العقوبات الضريبية

تنقسم العقوبات من حيث أصلتها إلى عقوبات أصلية، وعقوبات تبعية، أو تكميلية، وتتمثل

العقوبة الأصلية بالجزاء الرئيسي الذي يفرضه المشرع جراء ارتكاب فعل معين، وبالتالي تعتبر أصل في ذاتها لا تخلو أي جريمة منها، ولا يرتهن إيقاعها بتوقيع عقوبة أخرى<sup>109</sup>، كما لا توقع إلا إذا صرح بها القاضي في حكمه من حيث نوعها ومقدارها، وتتمثل العقوبات الأصلية بشكل عام بعقوبة الإعدام، والأشغال الشاقة، والاعتقال، والحبس، والغرامة، وأما العقوبات التبعية فتكون تابعة لعقوبة أصلية ولا تحتاج لنص القاضي عليها صراحة في حكمه، وقد تكون بناء على نص قانون، وأما العقوبات التكميلية فتختلف عن العقوبات التبعية في أن الأخيرة لا تحتاج للحكم بها أما التكميلية فيوجب الحكم بها صراحةً بالإضافة للعقوبة الأصلية.

وتعد الجرائم الاقتصادية، ومن ضمنها الجرائم الضريبية من حيث المبدأ جرائم لا تصدر فيها عقوبات إلا بناء على قرار قضائي، كأى عقوبة أخرى، إذ أنها تخضع للأحكام العامة الواردة في قانون العقوبات ولاختصاص القضاء العادي، وذلك سواء أكان في صلب قانون العقوبات، أم تضمنتها تشريعات متفرقة<sup>110</sup>، فعلى الرغم من الطبيعة الخاصة لتلك الجرائم والتي تستوجب أن يكون لها نصوص عقابية خاصة، إلا أنها تبقى من حيث المبدأ جزء من الجرائم بمفهومها العام، وبالتالي لا بد من تقيدها بالمبادئ العامة الواردة في قانون العقوبات، حتى لو كانت مستقلة بتشريعات خاصة.

<sup>109</sup> طلال أبو عفيفة: مرجع سابق، ص. 575

<sup>110</sup> غسان رباح: مرجع سابق، ص. 29



والعقوبات الضريبية كما العقوبات في الجرائم العادية يمكن تقسيمها إلى: العقوبات الأصلية (الفرع الأول)، والعقوبات التبعية والتكميلية (الفرع الثاني)، وهناك تدابير احترازية والتي تختلف عن مفهوم العقوبة (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: العقوبة الأصلية

وهي الجزء الأساسي من الأحكام الجزائية، والتي لا يمكن أن يصدر الحكم غير متضمن جزءاً منها، وهي التي تصلح بحد ذاتها في الوفاء بمعنى العقاب<sup>111</sup>.

والعقوبة الأصلية كما عرفها الباحث الدكتور نظام المجالي: "العقوبة المقررة التي توقع دون الحاجة إلى النطق بعقوبة أخرى، وهي الإعدام، والأشغال الشاقة بنوعيتها، والاعتقال بنوعيه والحبس، والغرامة حين تفرض وحدها دون أن تكون تكميلية لعقوبة أخرى<sup>112</sup>". وقد جاءت هذه العقوبات في المواد (17-27) من قانون العقوبات الأردني.

كون أن العقوبات الأصلية في الجرائم الضريبية تكون إما بالحبس و/أو الغرامة، فسنتصر الحديث عن الحبس كعقوبة أصلية في الجريمة الضريبية (الفقرة الأولى)، والغرامة كعقوبة أصلية في الجريمة الضريبية (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الحبس كعقوبة أصلية في الجريمة الضريبية

وهو كما عرفته المادة ( 21 ) من قانون العقوبات الأردني لسنة 1960: " وضع المحكوم عليه في أحد سجون الدولة المدة المحكوم بها عليه، وهي تتراوح بين أسبوع وثلاث سنوات إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك".

<sup>111</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 63

<sup>112</sup> نظام توفيق المجالي: مرجع سابق، ص. 445

وفي القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني تعد عقوبة الحبس العقوبة الوحيدة السالبة للحرية، وقد فرضها المشرع على كل من تهرب، أو حاول، أو حرض، أو اتفق، أو ساعد غيره على القيام بإحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة (37).

يتضح من المادة بأن المشرع قد ساوى في العقوبة بين الفاعل الأصلي (المتهرب من ضريبة الدخل) والمحرض، أو المتدخل بل وأبعد من ذلك فقد ساوى في العقوبة بين الفعل الكامل وبين مجرد الشروع (أو من حاول)، ويبدو أن التشدد في العقوبة ينبع من أهمية الضرائب ودورها الأساسي الذي تلعبه في اقتصاد الدولة، ففي نظر المشرع كلما كانت العقوبات أشد قل التهرب الضريبي.

ومع ذلك فكان نص المشرع على عقوبة الحبس غير موفق فكان على المشرع الاكتفاء بالعقوبات المالية، والابتعاد عن العقوبات الجسدية في مجال الجريمة الضريبية، فطالما أن المصلحة المراد حمايتها هي اقتصاد الدولة، وبالتالي هي مصلحة مالية، فكان من الأجدر عدم اللجوء للعقوبات الجسدية، حتى ولو كانت تسبب إيلا م للجاني، إلا أنها تؤثر بطريق مباشر على اقتصاد الدولة، فالدولة حين تضع الجاني في الحبس تنفق عليه الكثير من الأموال، وكذلك تؤثر بطريق غير مباشر على اقتصاد الدولة، كون أن الجاني من مصادر تغذية الدولة بالأموال، وعند وضعه بالحبس فهذا ينقص من مالية الدولة، ويؤثر على سمعته وسمعة المؤسسة التي ينتمي إليها، ويؤدي إلى غلق المؤسسة، وخرق قواعد تشجيع الاستثمار.

## الفقرة الثانية: الغرامة كعقوبة أصلية في الجريمة الضريبية

الغرامة كما عرفت المادة (22) من قانون العقوبات الأردني: " هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المقدر في الحكم، وهي تتراوح بين خمسة دنانير ومائتي دينار إلا إذا نص القانون خلاف ذلك".

عند تحديد الغرامة يأخذ المشرع إحدى الطريقتين:

الأولى: هي أن يحدد الغرامة بطريقة تتناسب مع حجم الضرر الناتج عن الجريمة، وتسمى في هذه الحالة الغرامة النسبية نظراً لتناسبها مع ضرر الجريمة<sup>113</sup>.

الثانية: أن ينص المشرع على حدين أدنى وأقصى، ويترك للقاضي السلطة التقديرية ما بين هذين الحدين<sup>114</sup>.

في المادة (37) نجد أن المشرع قد استخدم الطريقة الثانية، حيث نص على حدين أدنى وأقصى للضريبة حيث لا تقل عن ( 1000 شيكل) ولا تزيد عن ( 10000 شيكل)، وللقاضي السلطة التقديرية في تحديد الغرامة ما بين هذين الحدين، ونلاحظ أن المشرع قد رفع من مقدار الغرامة في القرار بقانون عما كانت عليه سابقاً في القانون رقم ( 17 ) لسنة 2004 الملغي، بحيث كانت بغرامة لا تقل عن (100 دولار) ولا تزيد عن (1000 دولار) أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، وذلك لعدم فعالية الغرامة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي ظهرت الحاجة لتشديد العقوبة، ورفع الغرامة؛ حتى يقلل المشرع من نسبة التهرب الضريبي في فلسطين، إلا أن موقف المشرع من ناحية تشديد العقوبة لتشمل العقوبات الجسدية يبقى أمر منقذ، فكان من الأولى تشديد العقوبات المالية فقط، وترك العقوبات السالبة للحرية.

<sup>113</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 65

<sup>114</sup> عماد الفقي: المرجع السابق نفسه، ص. 65

وقد استخدم المشرع الفلسطيني طريقة أخرى في تحديد الغرامة، وهي بتحديد حدها الأدنى فقط، ودون تحديد سقف للحد الأقصى، وهذا يعني إعطاء القاضي سلطة تقديرية واسعة في فرض الغرامة، وهذا ما ورد في باب (سرية المعلومات) بنص المادة ( 3/44 ) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل بحيث حدد المشرع حداً أدنى لعقوبة الموظف الذي يتم العثور بحوزته على مستندات، أو كشوفات تتعلق بدخل، أو مفردات دخل أي من المكلفين، وقام بتبليغ المكلف، أو حاول تبليغه بشكل مخالف لما هو وارد في المستندات، وقد حدد المشرع الحد الأدنى بمبلغ (40000 شيكل)، وهذا يعني أن الغرامة قد تصل لمبالغ طائلة لا تتناسب مع جسامة الفعل المرتكب، وبمعنى آخر انتهاك مبدأ شرعية العقوبة، ومبدأ تناسب العقوبة.

ولعل من الأسلم لو أن مشرّعنا وضع الحد الأقصى للغرامة في هذه الحالة، حتى لا يبقى الباب مفتوحاً على مصراعيه للقاضي في فرض مبالغ كبيرة، ولحماية مصالح الأفراد، ولكن قد يكون المشرع شدد من العقوبة للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، واعتبر أن مصلحة الدولة واقتصادها أولى بالحماية من المصلحة الشخصية للأفراد.

وفي التشريع الضريبي الفلسطيني استخدم المشرع الغرامة كعقوبة أصلية، وإما أن يحكم بها منفردة أو تكون بجانب الحبس.

"وكذلك تعد الغرامة العقوبة الغالبة في التشريعات المقارنة وقد يحكم بها منفردة أو بالإضافة لعقوبة الحبس"<sup>115</sup>.

وهذا ما يؤكد الطبيعة الخاصة للعقوبات الضريبية بأنها عقوبات جاءت بالأساس لحماية الخزينة المالية للدولة، وبالتالي تكون الغرامة هي أنسب الجزاءات المقررة للجريمة الضريبية.

<sup>115</sup> طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص. 219

على أنه لا بد من التمييز بين الغرامة كعقوبة، والغرامة كتعويض، فالغرامة كعقوبة تفرض في حال ارتكاب إحدى جرائم التهرب المنصوص عليها في المادة ( 37)، ويفترض وفقاً لمبدأ الشرعية أن تكون العقوبة شخصية، وأن لا توقع إلا بموجبكم قضائي مبني على نص قانوني، أما التعويض فيكون جبر للضرر الذي أصاب خزينة الدولة، ويمكن أن يطال أموال المكلف بعد وفاته، ويوقع من الإدارة مباشرة بدون الحاجة حكم قضائي، وقد حدد المشرع غرامة مقدارها 2% من مقدار الضريبة عن كل شهر تأخير المواعيد المحددة، وغرامة تعادل 3% ولا تزيد عن 20% من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير على المكلف بتقديم إقرار ولم يتم بتقديمه، وبأي حال يجب أن لا تقل الغرامة عن ( 300 شيكل) للشخص الطبيعي و ( 3000 شيكل) للشخص المعنوي، وكذلك تفرض غرامة بنسبة 2% من قيمة الضريبة عن كل شهر تأخير على أي مكلف باقتطاع الضريبة<sup>116</sup>.

#### الفرع الثاني: العقوبات التبعية

العقوبات التبعية: هي الجزاء الثانوي الذي يلحق المحكوم عليه عند الحكم عليه بعقوبة أصلية<sup>117</sup>. والعقوبة التبعية لا يقضي بها وحدها إنما تلحق بعقوبة أصلية ولا يشترط بها أن ينص القاضي عليها صراحة في حكمه.

<sup>116</sup> انظر المادة (36) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل، رقم (8) لسنة 2011.

<sup>117</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 66

وأما العقوبات التكميلية فتتفق مع العقوبة التبعية في أنها تتبع لعقوبة أصلية، وتختلف عنها في أنها يجب الحكم بها صراحةً بالإضافة للعقوبة الأصلية، وأما العقوبات التبعية لا تحتاج للحكم بها صراحةً، وبالتالي لا تنطبق العقوبات التكميلية بنص القانون، بل لابد لتطبيقها من ذكر صريح لها في حكم القاضي.

ولم ينص المشرع الفلسطيني على العقوبات التبعية بما يخص ضريبة الدخل. سوى ما يتعلق بمنع مدقق الحسابات من مراجعة الدائرة في أي قضية، أو عمل خلاف قضيته الشخصية وذلك إذا ثبت أنه خلال مراجعاته ارتكب ما من شأنه التحايل على القرار بقانون لسنة 2011 أو تعليماته، وكذلك عدم قبول المدير الحسابات التي يعدها مدقق الحسابات الذي ارتكب مخالفة قانونية ولمدة التي يراها المدير مناسبة<sup>118</sup>. في حين نص المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005 في المادة (133) على العقوبة التبعية حين اعتبرها المشرع من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة، وبالتالي يحرم مرتكبها من تولي الوظائف، والمناصب العامة، وتفقدته الثقة والاعتبار<sup>119</sup>.

وأما المشرع العراقي على سبيل المثال، نص على حضر تسيير المعاملات، واعتبرها من التدابير الاحتياطية، حيث خول للسلطة المالية سلطة إيقاف معاملات المكلف التي لها علاقة بالضريبة حتى يقوم المكلف بدفع الضريبة أو التأمينات الخاصة بها<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> انظر المادة (39) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

<sup>119</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 66

<sup>120</sup> طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص. 242-243

نلاحظ أن المشرع العراقي قد نص على حضر تسيير المعاملات من ضمن التدابير الاحتياطية لضمان تحصيل الضريبة، أما مشرعنا الفلسطيني فقد أوردتها كجزء مستقل، ولم يقرنها بشرط دفع الضريبة، ولذلك اعتبرناها عقوبة تبعية، وليست كإجراء احتياطي تحفظي.

نلاحظ أن الجزاءات المقررة على الجريمة الضريبية هي عقوبات ذات طبيعة خاصة، حتى وإن تضمنت الحبس والغرامة، وهما عقوبتان جزائيتان نظمهما قانون العقوبات العام، إلا أنها تهدف إلى حماية مصلحة الدولة في تحصيل الضرائب، وهناك ضرورة لتعديل التشريع الضريبي بحيث يقيد من اللجوء لهذا السلاح البالغ في الخطورة، والذي قد يصل إلى الحبس والغرامة معاً، طالما أن الفكرة الأساسية من الجزاءات الضريبية هي حماية مصلحة مالية للدولة، وليس المقصود العقوبة بحد ذاتها، وإنما هي مجرد وسيلة للوصول للهدف الأساسي، وهو حماية حق الدولة بتحصيل الضريبة، وبالتالي تكون العقوبات المالية وحدها كافية لتحقيق الهدف، وراعاة في الوقت ذاته.

### الفرع الثالث: التدابير الاحترازية

جاءت التدابير الاحترازية في الفصل الثاني من الباب الثاني من الكتاب الأول من قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960م. وقد عدد المشرع هذه العقوبات في المادة ( 28 ) وبين أنها:

1. التدابير المانعة للحرية.
2. المصادرة العينية.
3. الكفالة الاحتياطية.
4. إقفال المحل.
5. وقف هيئة معنوية عن العمل أو حلها.

وهناك فرق ما بين العقوبة والتدابير الاحترازية: فالتدابير الاحترازية تعتبر وسيلة لحماية الأمن والنظام من قبل الضابطة القضائية قبل ارتكاب الجريمة، وأما العقوبة فتكون جزاء بعد ارتكاب الجريمة، وبالتالي لا يجوز التوسع في استخدام التدابير الاحترازية فيكون استخدامها حسب الحالات المقررة لها في القانون، وقد تدخل التدابير الاحترازية في باب العقوبات البديلة السالبة للحرية، أو ما يعرف بالعقوبات الاحترازية.

جاء في نص المادة ( 33 ) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل، تدابير احتياطية بهدف ضمان تحصيل دين الضريبة، وهي منع المكلف من السفر خارج البلاد قبل تسوية ديونه، أو تقديم كفالة أو كفيل لضمان دفع الضريبة.

إن المنع من السفر يعرض حريات الأفراد وحقوقهم للمساس، وما نلاحظه أن المادة ( 33 ) من القرار بقانون قد أعطت سلطات موسعة لمدير الضرائب، مخالفاً بذلك مبدأ الشرعية عن طريق إعطائه صلاحية بتقديم الطلب للمحكمة بمنع أي مكلف من السفر قبل تسوية ديونه، علماً بأن هذه الإجراءات التحفظية في الواقع العملي من اختصاص النيابة العامة.

ومن ضمن التدابير الاحتياطية التي أوردها المشرع هي الكفالة الاحتياطية، ويبدو أن القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل مخالف للقواعد العامة الواردة في قانون العقوبات الأردني من حيث فرض الكفالة الاحتياطية، فقد حدد القانون حالات وردت على سبيل الحصر لفرض الكفالة الاحتياطية وهي ما ورد بالمادة (33) وهي:

1. في حالة الحكم من أجل تهديد أو تهويل.

2. في حالة الحكم من أجل تحريض على جنائية لم تقض إلى نتيجة.



3. إذا كان ثمة مجال للخوف من أن يعود المحكوم عليه إلى إيذاء المجني عليه أو أحد أفراد أسرته، أو الإضرار بهم.

وقد وردت هذه الحالات على سبيل الحصر، ولا يجوز القياس عليها أو الخروج عنها، كما ويلاحظ أنها حالات تستلزم أن يكون قد صدر بها حكم على المتهم من المحكمة وتفرض بجانب العقوبة المقررة ضده بالقانون<sup>121</sup>، وبالتالي هناك مخالفة للقواعد العامة الواردة في قانون العقوبات، مما قد يؤدي إلى احتمال إساءة استعمال الإدارة للسلطات الموسعة الممنوحة لها.

لا يتوقف مفهوم مبدأ الشرعية على القواعد الموضوعية، بل يتجاوز ليشمل الإجراءات الجنائية التي يتطلبها القانون، وتتخذها السلطات المختصة من يوم ارتكاب الجريمة لحين انتهاء المحاكمة، حتى تكتمل حلقات الشرعية الجنائية.

فهناك علاقة وثيقة بين قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية، إذ أن القانون الموضوعي الذي يبين أن الجريمة والعقاب هو قانون هام للمجتمع، ولكن ما لم يقف بجانبه قانون الإجراءات كآله فعالة تحول تلك النصوص إلى لغة المحاكم أوامرً وتنفيذاً فعلياً فإن القانون الموضوعي يصبح وكأنه لم يكن . ومن خلال الفصل الثاني سنقوم بالبحث في مجال الشرعية الجنائية في مجال القواعد الإجرائية.

---

<sup>121</sup> عبد الرحمن توفيق: مرجع سابق، ص. 482

## الفصل الثاني

### الشرعية الجنائية الإجرائية أساس مكافحة الجريمة الضريبية

#### تمهيد وتقسيم:

تعتبر الشرعية الإجرائية حلقة من حلقات الشرعية الجنائية، فالشرعية الموضوعية التي أساسها " لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص" تعتبر الحلقة الأولى من الشرعية الجنائية، إلا أن هذه الحلقة وحدها لا تكفي ولا بد من وجود الحلقة الثانية المتمثلة بالشرعية الإجرائية والتي تنظم الإجراءات اللازمة لحماية حرية الإنسان، ويتحدد جوهر هذه الشرعية في افتراض قرينة البراءة في المتهم.

وقد أقر القانون الأساسي الفلسطيني المبادئ اللازمة لوضع الضمانات لحماية حرية الأفراد، وترك للمشرع تحديد نطاق تلك الضمانات، فنص في المادة ( 2/11) بأن: " 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 الخاضعة للقوانين الصادرة بتنظيم السجون".

غير أن احترام مبدأ الشرعية لا يعني شل اختصاصات السلطة العامة، أو الحد من فعالية وأمرها، وإنما الهدف منه وضع الإطار السليم لمباشرة اختصاصاتها، لذلك فلا غرابة، في أن نجد عدة تشريعات تخفف من حدة هذه الشرعية في الإجراءات؛ بهدف تيسير أعمال جمع الأدلة والوصول للحقيقة والتخفيف من الإفلات من العقاب، ويتضح هذا في التشريعات الحديثة، وخاصة الاقتصادية منها مثل القوانين الضريبية، فنجد أن الدعوى الجنائية الضريبية برغم أنها من أهم

وسائل حماية الحق إلا أن المشرع الفلسطيني لم يعالج ماهيتها، أو ينظم شروطها، فجاءت نصوص القانون الضريبي خالية منها، سوى الأحكام والقواعد الإجرائية المتعلقة بأسباب انقضاء الدعوى الضريبية، مما ترتب عليه الغموض، وهو ما يستدعي البحث في مسألة الشرعية في مرحلة الملاحقة (مبحث أول) ثم الانتقال للبحث في الشرعية في مرحلة المحاكمة (مبحث ثانٍ).

## المبحث الأول

### الشرعية أساس الملاحقة في الجريمة الضريبية

تحد التشريعات الضريبية من النشاط الخاص للأفراد، أو تقتطع جزءاً من إنتاجيتهم، مما يسفر عن محاولتهم للتخلص من أحكام القانون، والتهرب من أداء الضريبة، لذلك على المشرع أن يضع أحكامه في المكان اللائق، ويكفل حمايتها من خلال ضمان تنفيذها عن طريق وضع الجزاءات المترتبة على مخالفة أحكامه، غير أن وضع الجزاءات في نصوص لا يكفي لضمان تنفيذ أحكام القانون، فلا بد أن تقترن النصوص بقواعد إجرائية تضمن تنفيذها، وكل هذا يجب أن لا يخرج عن دائرة الشرعية الجنائية، فقد أصبح مبدأ الشرعية الإجرائية من المبادئ المستقرة في ضمير الإنسانية، ويكاد لا يخلو دستور بلد من النص عليه.

إن توظيف العقوبات المقررة للجريمة الضريبية تختلف عن تلك المعمول بها في الجرائم العادية، وهو ما يستدعي استشراف الوسائل والإجراءات الخاصة لتتبع الجرائم الضريبية في مرحلة جمع الاستدلالات (مطلب أول)، إلا أن تلك الوسائل المتعبة تستعدي احتكار الإدارة للدعوى الجزائية في مرحلة التحقيق الابتدائي (مطلب ثانٍ)، وقد تنقضي الدعوى الجزائية بالأسباب العامة الواردة لانقضاء الدعوى، أو لأسباب خاصة في الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية (مطلب ثالث).

وإذا كان القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل لسنة 2011، قد خرج بالكثير من نصوصه على

الأحكام العامة في قانون العقوبات فيما يخص القواعد الموضوعية، فإنه لم يخالف قانون الإجراءات الجزائية إلا في حالات قليلة منه.

## المطلب الأول: الإجراءات الخاصة لتتبع الجرائم الضريبية في مرحلة جمع الاستدلالات

تتضح أهمية مرحلة جمع الاستدلالات من خلال الإجراءات الشكلية التي ينبغي الالتزام بها، فكل خلل فيها، أو انتهاك لها يؤدي إلى بطلانها، وبالتالي بطلان الآثار المترتبة عليها، وهذا يعرقل بصورة أساسية عملية التحقيق والبحث عن الأدلة، كما أنها مهمة في مرحلة استجلاء الحقيقة وبيانها، فالنيابة العامة استناداً إلى محضر جمع الاستدلالات، وإلى نوعية الأدلة والقرائن التي تم جمعها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، يمكن أن تحيل الملف إلى المحكمة خاصة في مواد المخالفات والجنح، كما تكمن أهمية مرحلة جمع الاستدلالات في الكشف عن الأدلة المادية للجريمة والقيام بتجميعها مع كافة الآثار المتبقية عنها، والتي تقود إلى الكشف عن غوامضها والمحافظة عليها من الوبال والتخريب ومنع الحاضرين من الاقتراب منها<sup>122</sup>.

الأصل هو تطبيق القواعد الإجرائية العامة الواردة في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني

على الجريمة الضريبية طالما لم ينص المشرع الضريبي على إجراءات معينة، لذلك سنقتصر البحث على ما نص عليه التشريع الضريبي، وهناك موضوعات قليلة نتساءل عن كيفية تنظيم القانون لها، وهي ما يتعلق بالضبط القضائي والجهات الممنوحة صفة الضبط القضائي، هل هم الأعضاء العاديون، أم موظفو الضرائب والمالية، وما هي المهام والوظائف الموكلة لهم (الفرع الأول)، وما هي حدود اختصاص أعضاء الضابطة القضائية في الجرائم الضريبية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الضبط القضائي في الجريمة الضريبية

تبدأ مرحلة التحري والاستدلال كأول مراحل الإجراءات الجزائية، والتي يستهدف منها البحث عن الآثار المادية والدلائل المتعلقة بالجريمة ومعاينه مكان وقوعها، وسماع أقوال الشهود والمشتبه

<sup>122</sup> محمد سالم الحلبي: الوجيز في أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة، عمان، 2009، ص. 121

فيهم، وجمع كافة الاستدلالات والمعلومات المتوفرة عنها<sup>123</sup>، وقد خول المشرع فئة محددة للقيام بأعمال الضبط القضائي في مرحلة جمع الاستدلالات، لاتخاذ الإجراءات اللازمة؛ لكشف النقاب عن الجريمة.

تستدعي الحاجة في بعض الأحيان لتشكيل جهاز خاص من الضابطة القضائية لضبط أنواع معينة من الجرائم، كجرائم التموين والصرف والتهريب الجمركي والتهرب الضريبي<sup>124</sup>، فقامت العديد من التشريعات بتخصيص جهات معينة لمهمة الضبط القضائي، والقيام بأعمال البحث والتحري، وجمع الأدلة فيما يخص جرائم معينة تحتاج لخبرة فنية وتخصص ومنها الجرائم الاقتصادية، لما لهذه الجرائم من طابع خاص<sup>125</sup>.

وجاء موقف المشرع الفلسطيني متسقاً مع موقف هذه التشريعات، حيث خصص طائفة معينة من الموظفين؛ من أجل القيام بمهام الضبط القضائي في الجريمة الضريبية والتي تعتبر نوعاً من الجرائم الاقتصادية.

وفي الفقه، يذهب جانب للرأي إلى أن التحري عن الجرائم الاقتصادية يحتاج قدر من المعرفة والتخصص؛ نظراً للطبيعة الخاصة لتلك الجرائم، وأعضاء الضبط القضائي من الاختصاص الخاص، لديهم الخبرة في المجالات الفنية والتجارية والاقتصادية، ومعرفة تفوق أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام<sup>126</sup>.

---

<sup>123</sup> محمد سالم الحلبي: الوجيز في أصول المحاكمات الجزائية، 2009، مرجع سابق، ص. 120

<sup>124</sup> محمد علي الحلبي: المرجع السابق نفسه، ص. 127

<sup>125</sup> طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص. 145

<sup>126</sup> طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص. 147

أعطى القرار بقانون بشأن الضريبة في المادة (23) منه للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يدخل لأي مكان يجري تعاطي عمل فيه، وأن يفحص البضائع المخزنة والنقد والمعدات والآلات والسجلات الحسابية والمستندات، ويكون له حق الاحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن شهر إذا اقتنع بأن الاحتفاظ بها ضرورياً، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المادة تنص في حقيقة الأمر على إعطاء المدير، أو الموظف المفوض من قبله خطياً، صفة الضبط القضائي في أثناء قيامهم بأعمالهم، وقد ورد ذلك صراحةً في الفقرة الثالثة من المادة.

وفي القانون الأردني، نصت المادة ( 23 ) من قانون ضريبة الدخل الأردني على إعطاء المدير في ضريبة الدخل، أو الموظف المفوض من قبله الحق في إجراء التحريات، ويكون له الحق في الدخول إلى أي مكان يجري فيه تعاطي أي عمل، وفحص موجوداته، وقد أعطته المادة الصلاحية في ضبط الموجودات، أو السجلات الرسمية إذا لزم الأمر. نجد أن موقف المشرع الأردني كموقف المشرع الفلسطيني، في إعطاء المدير، أو من ينيبه سلطة الضبط الإداري.

أن الصلاحية الممنوحة للمدير/أو من ينيبه، من حق الاطلاع وفحص البضائع والمستندات، فيه مساس للأسرار والحياة الخاصة، مما يتطلب الوقوف على العلة التي من أجلها شرعت له هذه الصلاحيات والتي تتمثل في أهمية حق الدولة في الضريبة كونها تشكل مورد من الموارد الهامة في الدولة، ولذلك عليها التمتع في الوسائل التي تخولها من تحصيل الضرائب<sup>127</sup>.

---

<sup>127</sup> قدرني نقولا عطية: مرجع سابق، ص. 145-146

غير أن منح هذه الفئة صفة الضبط القضائي أمر في غاية الخطورة، حيث أن صلاحية الضبط القضائي حسب قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني تمنح لفئات محددة<sup>128</sup>، وقد أجازت الفقرة الرابعة من المادة ( 21 )، بمنح هذه الصفة لبعض الموظفين الذين يخولوا صفة الضبط القضائي حسب القانون، ومنح صفة الضبط القضائي عادةً ما يكون لبعض الموظفين من منتسبي الأجهزة الأمنية، أما إعطاء هذه الصفة للموظفين المدنيين يعتبر أمر بالغ بالخطورة نظراً للصلاحيات المخولة لرجال الضبط القضائي، والتي تؤدي للمساس بالحقوق والحريات، وبالتالي لا يجوز التوسع في الصلاحيات المخولة لفئة الضبط القضائي في قانون ضريبة الدخل.

كما أن صفة الضبط القضائي لموظفين الضرائب يجب أن تكون بالأصل ضمن حدود اختصاصهم المكاني<sup>129</sup>، وتسمى هذه الفئة مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص، بحيث تكون لهم هذه الصفة ضمن حدود اختصاصهم فقط، وهنا يثور تساؤل حول مدى إمكانية ممارسة رجال الضبط القضائي اختصاصهم خارج دائرة عملهم، فلو كان موظف ممن لهم صفة الضبط القضائي في دائرة ضريبة الدخل في رام الله، هل يملك هذه الصفة في منطقة خارج رام الله؟ وهل تكون هذه الصفة ملازمة لهم خارج أوقات الدوام الرسمية، أم خلالها فقط؟؟

سنقوم بالإجابة عن ذلك من خلال توضيح حدود اختصاص رجال الضابطة القضائية وذلك

في الفرع التالي.

---

<sup>128</sup> حيث جاء بالمادة ( 21 ) بأن: "يكون من مأموري الضبط القضائي: 1. مدير الشرطة ونوابه ومساعدوه ومديرو شرطة المحافظات والإدارات العامة، 2. ضباط وضباط صف الشرطة، كل في دائرة اختصاصه، 3. رؤساء المراكب البحرية والجوية، 4. الموظفون الذين خولوا صلاحيات الضبط القضائي بموجب القانون".

<sup>129</sup> حيث جاء بالفقرة الثالثة من المادة ( 23 ) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل بأن: "يعتبر المدير وموظفو الدائرة المفوضين خطياً أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي وذلك في حدود اختصاصهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك".



## الفرع الثاني: حدود اختصاص رجال الضبط القضائي في الجريمة الضريبية

يختلف الاختصاص النوعي لمأموري الضبط القضائي وفقاً لما إذا كانوا من ذوي الاختصاص العام، أو الخاص، حيث أن الاختصاص النوعي الخاص يمارسه مأمورو الضبط القضائي ذوو الاختصاص الخاص، ويقتصر على جرائم معينة تتعلق بأعمال وظائفهم واختصاصهم، فبعض الحالات تتطلب معلومات فنية خاصة، ولهذا يكون لتلك الهيئات كيان خاص يميزها عن غيرها. فمدير الضرائب، أو الموظف المفوض من قبله يكون له صفة الضبط القضائي في حدود عمله، ولا يختص بضبط جرائم السرقة والإيذاء مثلاً ولو وقعت ضمن حدود الاختصاص المكاني له، فلو قام موظف الضرائب في هذه الحالة بتنظيم محضر فلا تتعدى قيمته سوى أن يكون بلاغاً.

أما الاختصاص العام يمارسه مأمورو الضبط القضائي ذوو الاختصاص العام، حيث أن صلاحياتهم تشمل جميع الجرائم، ما دام القانون أضفى عليهم تلك الصفة بدون أي قيد نوعي يحد من ولايتهم.

وبعبارةٍ أخرى، يجوز لمأموري الضابطة القضائية ذوي الاختصاص العام ممارسة جميع أعمالهم بالنسبة لجميع أنواع الجرائم، وحتى ما يدخل ضمن اختصاصات مأموري الضابطة القضائية ذوي الاختصاص الخاص.

أما الصلاحيات الممنوحة لموظفي دائرة ضريبة الدخل المخولين صفة الضبط القضائي، فالأصل أن تكون في حدود الدائرة التي يمارسون عملهم بها، إلا أن المصلحة العامة قد تقتضي أن يخرج رجل الضبط القضائي من دائرة اختصاصه، ويمارس عمله ضمن نطاق دائرة أخرى. ويكون ذلك في نطاق ضيق وفي حالات استثنائية كالاتي<sup>130</sup>:-

<sup>130</sup> محمد علي الحلبي: الوجيز في أصول المحاكمات الجزائية، مرجع سابق، ص. 128

1. حالات الاستعجال والظروف الاضطرارية.

2. حالة نديهم في جزء من قضية مما يستعدي استكمال أعمال التحقيق خارج نطاق دائرة عملهم.

3. حالات مطاردة الجناة.

4. وقوع جريمة في حدود اختصاصهم، وضرورة اتخاذ إجراءات خارج نطاق دائرة عملهم.

وأما ما يتعلق بمدى ملازمة صفة الضبط القضائي خارج أوقات الدوام الرسمية، فقد أثبتت

هذه المسألة لدى الفقه المصري، وتوصل إلى أن صفة الضبط القضائي لموظف الضريبة لا تقتصر على ساعات العمل الرسمية، بل تمتد لخارج ساعات الدوام الرسمية<sup>131</sup>، وبناءً على هذا الرأي فإن صفة الضبط القضائي تلازم موظف الضريبة حتى إذا امتد عمله خارج ساعات العمل الرسمي، إلا أن الصفة وحدها التي تبقى ملازمة وليس اتخاذ الإجراء.

من جهتنا لا نؤيد هذا الاتجاه، كون أن صفة الضبط القضائي ممنوحة لتلك الجهات في حدود اختصاصهم، وبالتالي، لا يجوز التوسع في صلاحياتهم لتشمل خارج أوقات الدوام الرسمية، لما لهذه الصفة من مساس بحقوق الأفراد وحررياتهم.

والأصل أن مهام أعضاء الضبط القضائي وواجباتهم تنحصر في البحث والتحري وجمع الاستدلالات، ومن ثم فلا يكون لهم مباشرة عمل من أعمال التحقيق، أو القبض، لما ينطوي عن هذه الأعمال من خطورة ومساس بحريات الأفراد، مما جعلها المشرع بيد سلطة مختصة وهي النيابة العامة، إلا أن قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني قد أعطى على سبيل الاستثناء أعضاء الضبط القضائي سلطات التحقيق (الفقرة الأولى)، والتفتيش (الفقرة الثانية)، وطالما أن موظفي

<sup>131</sup> طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، ص. 151

الضريبة ممن لهم صفة الضبط القضائي غير مستثنين بنص، بالتالي تطبق عليهم القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات.

### **الفقرة الأولى: سلطات التحقيق**

نصت المادة (55\2) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، على أنه: "للنائب العام، أو وكيل النيابة العامة المختص تفويض أحد أعضاء الضبط القضائي المختص بالقيام بأي من أعمال التحقيق في دعوى محددة، وذلك عدا استجواب المتهم في مواد الجنايات".

يتضح من النص السابق أن القانون أعطى الصلاحية لمأمور الضبط القضائي للقيام بأعمال التحقيق، ولكن هذا ضمن شروط، وهي كالآتي:

1. أن يصدر صراحةً عن صاحب الحق في إصداره.
2. يجب أن يتم الندب لأحد رجال الضابطة القضائية.
3. أن يكون التحقيق في دعوى محددة.
4. أن لا يكون الندب في الاستجواب في مواد الجنايات.

### **الفقرة الثانية: التفتيش**

الأصل أن التفتيش عمل من أعمال التحقيق إلا أن القانون سمح لأعضاء الضابطة القضائية القيام بالتفتيش، في أحوال وقيود معينة، وبما أن بعض موظفي الضريبة يتمتعون بصفة الضبط القضائي، بالتالي ليس هناك ما يمنع من مباشرتهم للتفتيش في حدود عملهم، إلا أن المشرع الضريبي قد وازن بين حق الإدارة في التفتيش وسرية المعلومات، فينبغي الحفاظ على سرية المعلومات التي يطلع عليها مأموري الضبط القضائي في الدائرة الضريبية وهذا ما ورد بصريح

المادة (1/44) من القرار بقانون لسنة 2011، وعلى أية حال ينبغي الالتزام بالضوابط المحددة في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني كونه يشكل الشريعة العامة للإجراءات. فيجب أن يكون هناك مذكرة من النيابة العامة، وهذا ما خالفه القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل بحيث لم يشترط وجود مذكرة من النيابة العامة لإجراء التفتيش، كما أنه لا يجوز إجراء التفتيش إلا فيما يتعلق بالجريمة الجاري التحقيق بها، وهذا حسب ما ورد في المادة (1/50) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، حيث جاء بها: "لا يجوز التفتيش إلا عن الأشياء الخاصة بالجريمة الجاري التحقيق بشأنها ومع ذلك إذا ظهر عرضاً أثناء التفتيش وجود أشياء تعد حيازتها في حد ذاتها جريمة، أو تفيد بكشف الحقيقة في جريمة أخرى، جاز لمأمور الضبط القضائي ضبطها".

#### **المطلب الثاني: احتكار الإدارة للدعوى الجنائية الضريبية في مرحلة التحقيق الابتدائي**

بعد مرحلة جمع الاستدلالات وقبل الوصول لمرحلة المحاكمة والتي يجري فيها التحقيق النهائي، تكون هناك مرحلة التحقيق الابتدائي، فكل جريمة تقع في حق المجتمع لا بد من وجود فاعل لها، وتهدف مرحلة التحقيق الابتدائي من التثبت من فاعل الجريمة، ليتم بعد ذلك تقرير مدى مسؤوليته عن الجريمة من خلال مرحلة المحاكمة، لتوقع عليه العقوبة التي تقرر بموجب حكم قضائي وبعد السير بالإجراءات اللازمة، وتكون مرحلة التحقيق الابتدائي بالأصل من اختصاص النيابة العامة (الفرع الأول)، إلا أن النيابة العامة في بعض الأحيان تكون مقيدة في رفع الدعوى من عدمه (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: مرحلة التحقيق الابتدائي في الجرائم الضريبية

يعتبر التحقيق الابتدائي المرحلة الأولى من مراحل الدعوى الجزائية، والتي تلي مرحلة جمع الاستدلالات، وتسبق مرحلة المحاكمة<sup>132</sup>.

تنص المادة ( 95 ) من قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني بأن: " يتولى وكيل النيابة استجواب المتهم في الجنايات جميعها، والجنح التي يرى استجوابه فيها".

يترتب على منطوق هذه المادة بأن النيابة العامة هي صاحبة الاختصاص الأصيل في الاستجواب في جميع أنواع الجنايات، وفي الجنح التي ترى ضرورة الاستجواب بها، وبما أن جميع الجرائم الضريبية من نوع جنحة، كما سبق لنا البيان، بالتالي فإنه تبعاً لذلك الأصل، أن تقوم النيابة العامة بالاستجواب بها.

إلا أنه وخلافاً لذلك الأصل، فقد أعطى القرار بقانون لسنة 2011 في المادة ( 4/28 ) صلاحية للمقدر بأن يقوم باستجواب أي شخص يعتقد أن لديه أي معلومات تتعلق بدخل المعترض على التقدير، إجراء الاستجواب هذا من أخطر ما نص عليه القرار بقانون حيث أن صلاحية الاستجواب تكون حصراً للنيابة العامة؛ لأن الاستجواب من أخطر إجراءات التحقيق.

ويمكن تعريف الاستجواب بأنه: مجابهة المتهم ومناقشته في التهمة الموجهة إليه والأدلة الموجهة ضده، وهو من أخطر الإجراءات التي تتخذها النيابة العامة، أو قاضي الموضوع في مواجهة المتهم<sup>133</sup>، وقد ورد تعريفه في نص المادة (94) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، حيث جاء بها أن الاستجواب هو: "مناقشة المتهم بصورة تفصيلية بشأن الأفعال المنسوبة إليه ، ومواجهته بالاستفسارات والأسئلة والشبهات، عن التهمة، ومطالبته بالإجابة غيباً".

<sup>132</sup> محمد سعيد نمور: أصول الإجراءات الجزائية، ط3، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2013، ص. 326

<sup>133</sup> محمد صبحي نجم: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية، ط1، 2009، ص. 269

لعله من الأفضل ترك صلاحية الاستجواب وما يتبعها من سلطات للجهة الأصلية المختصة به، وهي النيابة العامة؛ ضماناً لحسن سير الإجراءات، وتحقيق العدالة، وبقاء السلطة القضائية مستقلة عن السلطات التنفيذية، فتعتبر مرحلة التحقيق الابتدائي من أهم المراحل التي تمر بها الدعوى الجزائية، مما يقتضي أن تتوافر فيها الضمانات التي تكفل حيادية السلطة القائمة بها.

وقد ذهب القرار بقانون لسنة 2011 لأبعد من ذلك، حين خول للإدارة حق الاطلاع، وحق فحص المستندات والبضائع، وطلب المعلومات الضرورية، وتبادل المعلومات الضريبية اللازمة لتنفيذ أحكام القانون، وهذا ما جاء بصريح المادة (23) منه.

وعلى ضوء المادة السابقة، نلاحظ أنها أعطت حق الاطلاع للإدارة، واعتبرت أن حق الاطلاع وفحص المستندات من أعمال الضبط القضائي، إلا أن هذا العمل في حقيقة الأمر من الإجراءات التي لها صفة التحقيق<sup>134</sup>. وقد ورد بالمادة (1/55) من قانون الإجراءات الجزائية بأن: "تختص النيابة العامة دون غيرها بالتحقيق في الجرائم والتصرف فيها"، وحيث أن حق الاطلاع يرمي للتفتيش، وبما أن التفتيش من أعمال التحقيق حسب ما ورد في نص المادة (1/39) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، فينبغي أن يكون بمذكرة من النيابة العامة أو بحضورها، وينبغي الالتزام بالأحكام العامة للتفتيش الواردة في قانون الإجراءات الجزائية، وما ينطبق على تفتيش المنازل ينطبق على غيره<sup>135</sup>.

134 عبد الحميد الشواربي: الطعون الضريبية، مرجع سابق، ص. 240

135 ورد في نص المادة (39) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001، أحكام عامة في التفتيش وهي:-  
1- دخول المنازل وتفتيشها عمل من أعمال التحقيق لا يتم إلا بمذكرة من النيابة العامة أو في حضورها، بناء على اتهام موجه إلى شخص يقيم في المنزل المراد تفتيشه بارتكاب جنائية أو جنحة أو باشتراكه في ارتكابها، أو لوجود قرائن على أنه يحوز أشياء تتعلق بالجريمة.  
2- يجب أن تكون مذكرة التفتيش مسببة.  
3- تحرر المذكرة باسم واحد أو أكثر من مأموري الضبط القضائي.

بينما يرى الدكتور عبد الحميد الشواربي بأن حق الدولة في اقتضاء الضريبة، هو أسمى من الحق الفردي، مما يقتضي منح الإدارة صلاحية الحق في الاطلاع لتمكّنها من الحصول على حقها في الضرائب<sup>136</sup>، إلا أن ذلك القول منتقد، فترك ذلك الاختصاص للجهات التنفيذية أمر بالغ في الخطورة، حيث أن حق الاطلاع يحتوي بحد ذاته المساس بحرية الأفراد وخصوصياتهم.

ويجوز مباشرة حق الاطلاع عن طريق مطابقة الأوراق بإقرارات الممول، بدون إنذار سابق، وفي أي وقت من النهار أو الليل وفقاً لتقدير المحقق، على أنه لا يجوز إجراؤه في أيام العطل الرسمية، ولا في أيام العطل الخاصة بالمنشأة نفسها<sup>137</sup>، ولا يلزم وجود الممول عند مباشرة الاطلاع، وإلا أمكنه الغياب وتعطيل عمل الإدارة<sup>138</sup>، مما يعني أن للإدارة صلاحيات موسعة في حق الاطلاع تتجاوز حقوق الأفراد وحرّياتهم، والتي كفلتها كافة الدساتير والقوانين.

### الفرع الثاني: القيود الواردة على تحريك الدعوى الجنائية الضريبية

تنص المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم ( 3 ) لسنة 2001، على أن: "تختص النيابة 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".

يترتب على منطوق هذه المادة قاعدة عامة مفادها أن النيابة العامة هي صاحبة الاختصاص الأصيل في تحريك الدعوى الجزائية، كما أنه لا يجوز لها وقف، أو ترك الدعوى، أو التنازل عنها، أو تعطيل سيرها إلا في الحالات الواردة في القانون، وهي القيود الواردة في قانون

<sup>136</sup> عبد الحميد الشواربي: التجريم والعقاب في قانون الضريبة على الاستهلاك، 1988، ص. 163

<sup>137</sup> الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، 1996، دار المطبوعات الجامعية، ص. 824-825

<sup>138</sup> عبد الحميد الشواربي: التجريم والعقاب في قانون الضريبة على الاستهلاك، مرجع سابق، ص. 165

الإجراءات تلك التي تتعلق بالشكوى والادعاء بالحق المدني والطلب والإذن، كقيود على تحريك الدعوى الجزائية.

هذا يعني أن تحريك الدعوى الجنائية قد يرد عليه قيود تتمثل بالطلب والإذن والشكوى، فتمتتع النيابة العامة عن تحريك الدعوى الجنائية عند توافر إحدى القيود، حتى لو توافرت الجريمة وأركانها<sup>139</sup>، وتحريك الدعوى الجنائي يعني اتخاذ أول إجراء من إجراءاتها، فتحريك الدعوى الجنائية ينقلها من حالة السكون إلى حالة الحركة<sup>140</sup>.

بالتالي يمكن القول أن النيابة العامة هي صاحبة الاختصاص الأصلي بتحريك الدعوى الجنائية، حيث أن تحريك الدعوى الجنائية من أعمال الاتهام والتي تختص بها النيابة العامة بصفتها سلطة الاتهام<sup>141</sup>، إلا أن هناك قيود على النيابة العامة لتحريك الدعوى الجزائية، ونجدها في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني في المادة الرابعة منه، حيث جاء بها بأنه:

"1. لا يجوز للنيابة العامة إجراء التحقيق ، أو إقامة الدعوى الجزائية التي علق القانون مباشرتها على شكوى، أو ادعاء مدني، أو طلب، أو إذن إلا بناءً على شكوى كتابية أو شفوية من المجني عليه أو وكيله الخاص، أو ادعاء مدني منه، أو من وكيله الخاص، أو إذن، أو طلب من الجهة المختصة.

2. يجوز في دعاوى التي قيد القانون مباشرتها على شكوى ، أو ادعاء بالحق المدني من المجني عليه التنازل عنها حتى يصدر في الدعوى حكم نهائي، وإذا تعدد المجني عليهم لا يعتد بالتنازل إلا إذا صدر من جميعهم، والتنازل بالنسبة لأحد المتهمين يعتبر تنازلاً بحق الآخرين.

<sup>139</sup>طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص. 191

<sup>140</sup>عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 184

<sup>141</sup>أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص. 245



3. إذا تعدد المجني عليهم يكفي الشكوى من أحدهم ، وإذا تعدد المتهمون وكانت الشكوى مقدمة ضد أحدهم، تعتبر مقدمة ضد الباقين".

ومفاد هذه المادة أنه لا يجوز في الحالات التي يشترط فيها القانون تقديم شكوى، أو طلب أو إذن، اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق، ولو كان إجراء لجمع الأدلة إلا بعد تقديم الشكوى، أو الطلب، أو الإذن من الجهة المختصة.

وخلافاً للقاعدة العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية ، والتي يكون فيها حق تحريك الدعوى للنياحة العامة، يكون للإدارة الحرية في طلب رفع الدعوى في أغلب القوانين الضريبية<sup>142</sup>، ولزوم الطلب أمر يتعلق بالنظام العام، وإن مخالفة النياحة العامة لهذا يرتب البطلان، ويجوز الدفع بمخالفته في أية حالة كانت عليها الدعوى، ولو أمام النقض لأول مرة<sup>143</sup>.

يمكن تعريف الطلب بأنه: عمل إداري يصدر من السلطة الإدارية المختصة، ويتعلق بفرد، أو أفراد معينين، ويكون قيد من القيود على النياحة العامة لرفع الدعوى<sup>144</sup>.

تعتبر الجرائم الضريبية من أبرز الجرائم التي يستلزم فيها وجود الطلب، وما لم يصدر هذا الطلب لا يجوز للنياحة العامة مباشرة الدعوى الجنائية. فالنياحة العامة تسترد سلطتها كاملة في تحريك الدعوى الجنائية بمجرد تقديم الطلب من وزير المالية إليها، فيكون للنياحة العامة مباشرة إجراءات التحقيق، أو أن تصدر أمر بحفظ الدعوى، كما أنها غير ملزمة بالوصف القانوني الذي

<sup>142</sup> حسن المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، ط1، دار المعارف، 1963، ص. 40

<sup>143</sup> محمود محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ط1، ج2، 1966، ص. 115 وانظر في ذلك أيضاً: أيمن ظاهر: شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية، ج1، ط1، 2013، ص. 37

<sup>144</sup> محمود محمود مصطفى: مرجع سابق، ص. 112

أضفاه مقدم الطلب، فلها سلطة في تعديل هذا الوصف بالوصف القانوني السليم وتقديم الدعوى للمحكمة<sup>145</sup>.

ويشترط لصحة الطلب أن يكون صريحاً مكتوباً وأن يقدم ممن يملك الحق في تقديمه، وأن يقدم للنيابة العامة، باعتبارها السلطة المختصة بالأصل بتحريك الدعوى الجنائية، ومتى قدم بالشكل الصحيح انفك القيد الوارد على النيابة العامة، ولها أن تباشر الدعوى فوراً بعد تقديمه<sup>146</sup>.  
لعل السبب في اشتراط تقديم الطلب أو الشكوى في أغلب التشريعات الضريبية، بأن الإدارة هي الجهة الأقدر من غيرها على تقدير ما إذا كان هناك مصلحة لإقامة الدعوى أم لا، فالدعوى الجنائية الضريبية ما هي إلا وسيلة لضمان تحصيل الضرائب، فإذا كان بإمكان الإدارة ضمان التحصيل بطريقة أخرى غير إقامة الدعوى، فيكون لها حق الالتجاء لتلك الوسيلة .

ومن التشريعات العربية التي وضعت قيود لرفع الدعوى الضريبية: القانون الأردني، وعلى الرغم من أن الأصل يقتضي أن تكون النيابة العامة صاحبة الاختصاص الأصلي في تحريك الدعوى الجزائية، إلا أن المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل اشترط وجوب تقديم شكوى من مدير عام دائرة الضرائب<sup>147</sup>، وكذلك الحال فيما يتعلق بضريبة المبيعات والجمارك، فقد نصت المادة (37) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على أنه ترفع الدعوى في الجرائم المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات بناء على طلب المدير، أما المادة ( 211 ) من

---

<sup>145</sup> عماد الفقي: مرجع سابق، ص. 190-191

<sup>146</sup> عبد الحميد الشواربي: التجرم والعقاب في قانون الضريبة على الاستهلاك، مرجع سابق، ص. 153-154

<sup>147</sup> المادة (2)، الفقرة الثالثة، قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم 25، لسنة 1964.

قانون الجمارك الأردني رقم ( 20 ) لسنة 1998 وتعديلات فقد نص على أنه: "لا يجوز تحريك الدعوى في جرائم التهريب إلا بناء على طلب خطي من المدير، أو من يقوم مقامه عند غيابه<sup>148</sup>. أما في التشريع الفلسطيني، فإننا لم نلاحظ أي قيد على تحريك الدعوى الجنائية الضريبية كما هو الحال في بعض القوانين الأخرى التي اشترطت وجود الطلب أو الشكوى لإقامة الدعوى الجنائية الضريبية.

وهذا يعني -من ناحية نظرية- أن النيابة العامة تملك الحق في تحريك الدعوى الجزائية الضريبية بدون أي قيد، إلا أنه في الواقع العملي نلاحظ من خلال تتبعنا لأغلب الدعاوى الضريبية أن الإدارة العامة في الضرائب ممثلة بمديرها هي من تقوم بتقديم الطلب وتحريك الدعوى الجزائية. وعلّة اشتراط الطلب في الجرائم الضريبية يقوم على العلاقة ما بين الإدارة والممولين، فلإدارة سلطة تقديرية فيما إذا كان من صالح الخزينة العامة للدولة تقديم الممول للمحاكمة، أم أنه من الأفضل التفاوضي عما وقع منه<sup>149</sup>.

وتعلل محكمة النقض المصرية سبب وجود القيود على النيابة العامة لتحريك الدعوى الجزائية، كالطلب: وهو ما يصدر من هيئة عامة بقصد حمايتها سواء كمجني عليها، أو بصفتها أمينة على المصالح العامة، كما أن الطلب ينصرف إلى الجريمة بذاتها فيتربط عليه اتخاذ إجراءات ورفع الدعوى دون اعتبار لشخص فاعلها<sup>150</sup>.

ومن جهتنا نؤيد بأن يكون هناك قيود على النيابة العامة لتحريك الدعوى الجزائية فيما يتعلق بالجريمة الضريبية، وذلك نظراً للطبيعة الخاصة لتلك الجرائم، والتي تحتاج لتقدير المدير، أو من

<sup>148</sup> صخر عبد الله الجندي: نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ص. 138

<sup>149</sup> حسن صادق المرصفاوي: مرجع سابق، ص 185

<sup>150</sup> أيمن ظاهر: مرجع سابق، ص 38-39

يقوم مكانه، في تقدير فيما إذا كان هناك حاجة لإقامة دعوى أم أنه يمكن اتخاذ إجراءات أخرى لاقتضاء حق الدولة في الضريبة؛ كون أن الهدف الأساسي من الدعوى الجنائية الضريبية هو استيفاء الدولة حقها في الضريبة، وليس الهدف منها الانتقام من المكلف، توقيع العقوبة عليه فقط، لذلك من الأفضل فرض قيد على سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى الضريبية، وأن يترك مجال تقدير إقامتها من عدمه للإدارة الضريبية المختصة، حيث أن الضريبة تقوم بالأساس على العلاقة ما بين الإدارة والمكلف.

فضلاً على أن المشرع الفلسطيني نص على جواز التصالح ما بين الإدارة والمكلف، كما سنقوم بتوضيحه من خلال المطلب التالي، والمعروف في أغلب التشريعات أن التصالح مرتبط أساساً بالدعوى التي يتعلق رفعها على قيد من القيود.

### المطلب الثالث : انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية

يقصد بانقضاء الدعوى الجزائية الضريبية: استحالة دخولها في حوزة القضاء المختص، أو استحالة استمرار النظر فيها سواء أكان الانقضاء لأسباب عامة كوفاة المتهم، أو العفو العام، أو التقادم، أو صدور حكم بات، أو كان لأسباب خاصة تتعلق بالطلب الواجب تقديمه للنيابة والتنازل عنه، أو التصالح في الجريمة الضريبية<sup>151</sup>.

الأصل أن تخضع الدعوى الجزائية الضريبية للأسباب العامة في انقضاء الدعوى الجزائية والواردة في قانون الإجراءات الجزائية، فتتقضي بإلغاء القانون الذي يجرم الفعل، وبالعفو العام، ووفاة المتهم، والتقادم، وبصدور حكم بات بالدعوى، وبأية أسباب أخرى ينص عليها القانون<sup>152</sup>.

<sup>151</sup> سامي غنيم: مقالة الكترونية: "تفعيل أحكام مواد التجريم الضريبي والتصالح فيها وفقاً للتشريع الضريبي المصري"، ص. 131

<sup>152</sup> انظر/ي المادة (9) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001.

يمكن القول بأن قواعد انقضاء الدعوى الجزائية بوجه عام تنطبق على الدعوى الجزائية الضريبية، فيما عدا وفاة المتهم والتي خالف المشرع الضريبي الأحكام العامة لانقضاء الدعوى الجزائية فيها، وهذا ما سنبينه لاحقاً.

نص المشرع الضريبي على حالة أخرى لانقضاء الدعوى الجزائية الضريبية، وفقاً لما خوله قانون الإجراءات في الفقرة السادسة من المادة التاسعة، فنص على انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية بالمصالحة<sup>153</sup>، وفيما عدا ذلك تنطبق القواعد العامة لانقضاء الدعوى الجزائية، حيث أن قانون الإجراءات الجزائية يشكل الشريعة الإجرائية العامة، بالتالي سنسرد الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجزائية (الفرع الأول) ونفصل الحديث بعد ذلك فيما يتعلق بالمصالحة في الدعاوى الضريبية كسبب خاص لانقضاء الدعوى الجنائية الضريبية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجنائية الضريبية

الحالة الأولى لانقضاء الدعوى الجزائية حسب ما ورد في المادة التاسعة من قانون الإجراءات الجزائية، هي إلغاء القانون الذي يجرم الفعل، أي أن الفعل المجرم بموجب القانون القديم أصبح غير مجرم بموجب القانون الجديد.

---

<sup>153</sup> ولا بد من الإشارة للفرق ما بين مصطلح التصالح والصلح: فالتصالح: هو إجراء يتم عرضه من قبل الجهات المختصة (الضابطة القضائية أو النيابة)، فهو حق ثابت للمتهم ويحق للمتهم رفضه أو قبوله، وحسب قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، فالجرائم التي يجوز التصالح عليها، هي المخالفات أو الجرح المعاقب عليها بالغرامة فقط. أما الصلح: هو الإجراء الذي يقتضي به أن تتلاقى إرادة المجني عليه مع المتهم لوضع الحد في الدعوى ، ويجوز اجراءه في أي حال كانت عليه الدعوى وحتى صدور الحكم، خلافاً للتصالح الذي لا يكون إلا قبل احالة الدعوى المحكمة المختصة، والصلح والتصالح كلاهما يؤديان إلى انقضاء الدعوى الجنائية بطريق غير الطريق العادي. أما المشرع في قانون الضريبة على الدخل، فقد استخدم مصطلح "المصالحة"، والمقصود به هو الصلح في الجرائم الاقتصادية، حيث يذهب الفقه إلى تسمية هذا النوع "بالصلح في الجرائم الاقتصادية"، والذي يختلف بدوره عن المصالحة والصلح الجنائي.

والحالة الثانية: العفو العام، حيث تنقضي الدعوى الجزائية بالعفو على أي مرحلة كانت عليها الدعوى، والعفو العام يزيل حالة الإجراء من أساسها<sup>154</sup>.

أما الحالة الثالثة فهي: وفاة المتهم، يقتضي القانون والمنطق أن تنقضي الدعوى الجزائية بوفاة المتهم من منطلق شخصية العقوبة، والتي تقتضي أن تكون العقوبة شخصية، وأن لا توقع إلا على شخص الجاني.

إلا أن المشرع الضريبي في هذا المجال، قد خالف هذه القاعدة العامة، فمن خلال قراءتنا لنص المادة (40) من القانون، نلاحظ بأن المشرع اعتبر جميع الضرائب المستحقة بموجب القرار بقانون، ديون ممتازة وتمتد لأموال الورثة، وحيث أن المطلق يجري على إطلاقه، والمشرع لم يستثن دين الضريبة الناتج عن جريمة ضريبية، وبالتالي لا تنتهي الدعوى الجزائية بوفاة المكلف.

وأما الحالة الرابعة فهي التقادم: وهو مضي المدة الزمنية التي يحددها القانون، وتبدأ من تاريخ وقوع الجريمة دون اتخاذ أي إجراء من إجراءاتها للبحث عن الفاعل، ويترتب على التقادم انقضاء الدعوى الجزائية، أما تقادم العقوبة فهو الذي تسري مدته بعد صدور حكم واجب التنفيذ على شخص محكوم عليه بعقوبة، وأن لا ينفذ هذا الحكم، كون أن المحكوم عليه هرب و بقي فاراً من وجه العدالة، فيؤدي لانقضاء حق الدولة في إيقاع العقوبة حتى لو ظهر المحكوم عليه بعد ذلك<sup>155</sup>.

---

<sup>154</sup>أيمن ظاهر: مرجع سابق، ص. 123

<sup>155</sup>محمد صبحي نجم: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية، ط3، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص. 116

والتقادم سبب عام لانقضاء الدعوى الجزائية لجميع الجرائم ومهما بلغت خطورتها، لذلك فإنه يسري على الدعوى الجزائية الضريبية، ويكون تقادم الجريمة الضريبية ثلاث سنوات، كونها من الجرائم الجنحية.

فقد فرق قانون الإجراءات ما بين تقادم الجنائية، وتقادم الجنحة، وتقادم المخالفة، على النحو الآتي: تنتضى الدعوى الجزائية فى مواد الجنائيات بمضى عشر سنوات، وفى مواد الجنح بمضى ثلاث سنوات، وفى مواد المخالفات بمضى سنة، مالم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>156</sup>.

وفى الحكم الصادر عن محكمة بداية رام الله بصفتها الاستئنافية<sup>157</sup>، بتاريخ 2016/5/26، قضت محكمة بداية رام الله بصفتها الاستئنافية بالتأكيد على القرار الصادر عن محكمة صلح رام الله، والقاضي بانقضاء الدعوى الجزائية بالتقادم، حيث وجهت للمتهم تهمة: "التهرب الضريبي وعدم تقديم كشف دوري خلافاً للمادة 2/32 والمادة 86/أ بدلالة المادة 122/أ من نظام المكوس رقم 16 لسنة 1985".

وحيث أن آخر إجراء تحقيقي فى مواجهة المتهم كان بتاريخ: 2007/5/7، فى حين أن النيابة العامة قد أحالت المتهم لمحاكمته بالتهمة المسندة إليه فى تاريخ 2011/11/23.

وقد تقدمت النيابة العامة للطعن بالحكم الصادر عن محكمة استئناف رام الله، أمام محكمة النقض، إلا أن الملف ما زال قيد التدقيق فى محكمة النقض، ويحمل الرقم (2016/305).

وأما الحالة الخامسة من حالات انقضاء الدعوى الجزائية هي: صدور حكم بات، ويصبح الحكم بات متى استنفد الطرق المقررة للطعن فى القانون. وقد نصت المادة ( 388 ) من قانون

<sup>156</sup> المادة (12) من قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم(3) لسنة 2001.

<sup>157</sup> الحكم الصادر عن محكمة استئناف رام الله/جنح، رقم 2015/569، 2016/5/26.

الاجراءات الجزائية:" إذا صدر حكم في موضوع الدعوى الجزائية فلا يجوز إعادة النظر فيها إلا بالظن بهذا الحكم بالطرق المقررة في القانون". وبعد أن تستنفد الدعوى طرق الظن المحددة في القانون، يصبح الحكم بات، ولا يمكن الرجوع فيه حتى لو تغير الوصف القانوني للجريمة بعد ذلك، وهذا ما أكدته منطوق المادة (389)، والتي نصت على أنه: "لا يجوز الرجوع في الدعوى الجزائية بعد الحكم فيها نهائياً بناء على تغيير الوصف القانوني للجريمة".

أبقى المشرع الفلسطيني في المادة التاسعة من قانون الإجراءات الجزائية الباب مفتوحاً أمام أي أسباب أخرى لانقضاء الدعوى الجزائية قد ورد ذكرها في القانون، كما هو الحال في التصالح في المخالفات والجنح (المعاقب عليها بالغرامة)، والوارد في المادة (18) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

### الفرع الثاني: انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية بالمصالحة

اتجه الرأي الفقهي والتشريعي الحديث نحو جواز إجراء الصلح في الجرائم الاقتصادية-ومنها الجرائم الضريبية-، ولعل ذلك يعزو إلى الطبيعة الخاصة للجرائم الاقتصادية، وأن المقصود منها هو حماية خزينة الدولة، فترك المجال للصلح يعزز ذلك الهدف، كما يؤدي إلى تخفيف العبء عن كاهل القضاء.

يمكن تعريف الصلح الضريبي الجنائي بأنه: عمل إجرائي بموجبه تنقضي الدعوى الجزائية

الضريبية، والأصل أن يتم بالاتفاق ما بين الإدارة الضريبية والمكلف، بمقابل معين والتزامات

معينة<sup>158</sup>.

---

<sup>158</sup> سامي غنيم: "تفعيل أحكام مواد التجريم الضريبي والتصالح فيها وفقاً للتشريع الضريبي المصري"، مرجع سابق ص. 132



وحتى يكون الصلح سبباً كافياً لانقضاء الدعوى الجزائية، لا بد أن يقترن بنصوص خاصة تجيزه، وفي غير ذلك لا يكون سبباً لانقضاء الدعوى الجزائية، ولو اعتبر سبباً تخفيفياً<sup>159</sup>.

إلا أن التساؤل يثور حول الطبيعة القانونية للمصالحة في الجرائم الضريبية (الفقرة الأولى)، والنظام الخاص بالمصالحة الضريبية (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الطبيعة الخاصة بالصلح الضريبي

أجازت الفقرة الخامسة من المادة (37) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل للمدير المصالحة في الجرائم المنصوص عليها في ذات المادة، في أي حالة تكون الدعوى عليها وقبل صدور الحكم، ويترتب على الصلح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها.

إلا أن التساؤل قد يثور حول الطبيعة القانونية لهذا الصلح، فهل المقصود به التصالح الوارد في قانون الإجراءات الجزائية، أم هو الصلح الجنائي، أم أن له طبيعة خاصة مختلفة؟

في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني نظم المشرع التصالح في باب الدعوى الجزائية من المواد (16-18)، وهي كالاتي:-

أولاً: لا يجوز التصالح إلا في مواد المخالفات والجنح المعاقب عليها بالغرامة فقط.

ثانياً: أن يكون عرض التصالح في مواد الجنح من النيابة العامة.

ثالثاً: على المتهم الذي يقبل التصالح دفع المبلغ خلال خمسة عشر يوماً من اليوم التالي

لقبول التصالح، ويكون المبلغ معادلاً لربع الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة، أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها إن وجد (أيهما أقل).

<sup>159</sup>أيمن ظاهر: مرجع سابق، ص. 140

رابعاً: تنقضي الدعوى الجزائية بدفع مبلغ التصالح، ولا يكون لذلك أثر على الدعوى المدنية.

ومن خلال هذه القواعد العامة الواردة حول التصالح في قانون الإجراءات، سوف نلاحظ

وجود اختلاف بين أحكام التصالح الواردة، وبين المصالحة المقصودة بالتشريع الضريبي، أو ما يعرف بنظام الصلح الاقتصادي، ففي قانون الإجراءات وحسب المادة (16) فإن التصالح لا يكون إلا في مواد المخالفات والجنح المعاقب عليها بالغرامة فقط، أما في القرار بقانون بشأن الضريبة، فقد أجاز التصالح على جميع الجرائم الواردة في المادة (37) منه، والتي قد لا تقتصر عقوبتها على الغرامة، بل من الممكن أن تكون الحبس بجانب الغرامة، أو الحبس فقط.

ومن ناحية أخرى، وفي نطاق المادة (16) من قانون الإجراءات، يجب أن يكون عرض

التصالح في الجنح من النيابة العامة، أما التشريع الضريبي فقد خول المدير صلاحية عرض التصالح، دون أن يكون للمكلف دوراً في ذلك، وكون أن جميع الجرائم المنصوص عليها في المادة (37) من القرار بقانون هي جنح، فالأصح هو ترك صلاحية عرض المصالحة بعد رفع الدعوى للنيابة العامة.

فالمادة (5/37) من قانون الضريبة تخول المدير صلاحيات موسعة بإجراء المصالحة عن أي فعل يتعلق بالتهرب الضريبي، كما تجيز له أن يوقف أي إجراء قبل صدور الحكم، وأن يجري أية مصالحة بخصوص تلك الجرائم وحسب المبالغ التي يحددها، وهذه الصلاحيات غير مبررة ومبالغ فيها بشأن مكافحة التهرب الضريبي، فإذا كان قانون الإجراءات الجزائية قد وضع للنيابة العامة قيوداً على عدم إمكانية التنازل، أو التصالح عن الدعوى، أو تعطيل سيرها، فما هو الحال إذا تركت مثل هذه السلطات لجهة إدارية مثل المدير في ضريبة الدخل، فمثل هذه الإجراءات تمس

بالاستقلال القضائي وتخلو من أي ضمانات تكفل عدم إساءة استعمال السلطة، مما يشكل مدخلاً للفساد المالي والإداري.

وهنا يتضح الاختلاف بين المصالحة في الجرائم الضريبية، أو الصلح في الجرائم الاقتصادية بوجه عام، وبين التصالح في مواد المخالفات والجنح، وكذلك يختلف نظام المصالحة عن الصلح الجنائي، والذي يجوز إجراؤه في أية حال كانت عليها الدعوى الجزائية، وحتى صدور حكم بات في الدعوى، ويتم بالاتفاق ما بين المجني عليه والمتهم، أما المصالحة الضريبية فتكون بعرض من جهة المدير وحده، وبالمبالغ التي يراها مناسبة ودون الالتفات إلى رأي المكلف، ويجوز إجراء المصالحة قبل صدور الحكم في الدعوى، بالتالي فإن نظام الصلح في الجرائم الاقتصادية له طبيعة خاصة، وقد يطرأ على أذهاننا تساؤل حول الطبيعة القانونية لهذا الصلح، فهل يعتبر تصرف قانوني، أم عمل قانوني؟

ذهب جانب من الفقه القانوني للقول بأن نظام الصلح في الجرائم الاقتصادية، هو نوع من التصرفات القانونية، في حين اتجه جانب آخر للقول بأن الصلح في الجرائم الاقتصادية يعتبر عملاً قانونياً بالمعنى الضيق<sup>160</sup>، ويرجع ذلك إلى أن الصلح يتحقق بمجرد اتجاه إرادة المكلف المخالف إلى قبوله، دون الالتفات إلى الآثار المترتبة عليه، والقانون يتولى بنفسه ترتيب هذه الآثار على بمجرد توافر الإرادة.

وقد ظهر جانب من الفقه القانوني للرد على هذين الرأيين واتجه للقول : بلى القانون هو مصدر غير مباشر لكل من التصرف القانوني والعمل القانوني بمعناه الضيق ، بحيث يتولى القانون ترتيب الآثار، والفرق بينهما هو اتجاه الإرادة، فإذا اتجهت الإرادة إلى ارتكاب الواقعة مع إحداث آثارها،

<sup>160</sup> انظر/ي: سعادي صوافطة: "الصلح في الجرائم الاقتصادية"، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2010، ص. 45

كنا بصدد تصرف قانوني، أما إذا اتجهت الإرادة إلى إحداث الواقعة دون الاتجاه إلى ترتيب آثارها كنا بصدد عمل قانوني<sup>161</sup>، ولما كان يكفي للصلح في الجرائم الضريبية حسب القانون الفلسطيني، عرض المدير للمصالحة ودون أي اعتبار للمكلف، فإننا نكون بصدد تصرف قانوني من جانب واحد، وهو جانب الإدارة<sup>162</sup>.

وعلى أية حال لا يمكن اعتبار الصلح الضريبي هو عقد، لأن العقد يقتضي ارتباط الإيجاب والقبول بين طرفين، وهما الإدارة والمكلف، إلا أن المصالحة حسب التشريع الضريبي في فلسطين تكون حقاً للمدير، وبالمبالغ التي يراها مناسبة، لذلك لا يمكن التسليم بالقول بأن هذه المصالحة هي عقد عادي، إلا أننا نرى إمكانية اعتبارها نوع من العقود الإدارية، والتي تكون السلطة العامة أحد أطرافها، ويكون فيها تغليب للمصلحة العامة على المصلحة الفردية، على اعتبار أن الدين الضريبي حقاً للدولة.

ولا بد هنا من الإشارة للفرق ما بين المصالحة والتنازل، فالمصالحة تكون بعوض وتنقضي الدعوى الجزائية إذا دفع المتهم مبلغاً من المال، وأما التنازل فيكون بدون عوض ومقابل<sup>163</sup>.

فالتنازل عن الطلب والمصالحة سببان مختلفان لانقضاء الدعوى الجزائية الضريبية، وكل له أثر بمفرده إلى تحقيق الانقضاء، والمصالحة تحتوي بشكل ضمني عن النزول عن الطلب<sup>164</sup>.

<sup>161</sup> سعادي صوافطة: المرجع السابق نفسه، ص. 45

<sup>162</sup> التصرف القانوني: هو اتجاه الإرادة إلى إحداث أثر قانوني، سواء أكان هذا الأثر إنشاء أم نقل أم تعديل أم إنهاء حق من الحقوق، والتصرفات القانونية إما أن تكون من جانب واحد مثل الوصية أو من جانبين مثل البيع، والإرادة هي قوام التصرف القانوني لذلك لذلك لا بد أن تكون خالية من العيوب حتى ينظر إليها كأساس للتصرف القانوني، وأن تظهر للعالم الخارجي. انظر/ي الموقع الإلكتروني: [www.bayt.com](http://www.bayt.com)

<sup>163</sup> محمود محمود مصطفى: مرجع سابق، ص. 121

<sup>164</sup> سامي أحمد غنيم: مرجع سابق، ص. 138

وبذلك يمكن القول بأن كل صلح ينطوي على تنازل، بينما لا يتطلب التنازل أن يسبقه بالضرورة صلح.

مشرعنا الفلسطيني لم ينص على التنازل كسبب من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية الضريبية، كونه لم يشترط بالأساس وجود طلب من الإدارة لتحريك الدعوى الجنائية، وبما أن التنازل يرتبط أساساً بالقيود المشروطة على رفع الدعوى، وحيث أن مشرعنا كما سبق لنا البيان لم ينص على قيود لرفع الدعوى الجنائية الضريبية، بالتالي لم ينص على التنازل كسبب من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية الضريبية، وعليه، فلا يمكن أن تنتازل الإدارة عن الدعوى الجنائية الضريبية، فلما كانت القوانين الحاكمة للضريبة توصف بأنها تنظيمياً إجرائياً يتعين تطبيقها بالقدر الذي لا تتعارض فيه مع الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات الجنائية.

#### الفقرة الثانية: النظام الخاص بالصلح الجزائي الضريبي

يستند نظام الصلح أساساً إلى اعتبارات الملاءمة التي تبدو في عدم جدوى إضاعة الوقت، في حال قبل المكلف بمحض إرادته تحمله المسؤولية لما صدر منه من أفعال مجرمة، وبالتالي فالصلح يفسح المجال أمام الإدارة الضريبية أن تحقق غرضها الحقيقي في الردع<sup>165</sup>.

ففي الأحوال التي يتم فيها الصلح صحيح بين الإدارة والمكلف، لا يحق للإدارة رفع دعوى جزائية عما جرى عليه الصلح، أما إذا كانت الدعوى مرفوعة ولم يصدر بها حكم، فعلى سلطة التحقيق أن توقف إجراءات الدعوى على أي حال تكون عليه<sup>166</sup>.

<sup>165</sup> عبد الحميد الشواربي: التجرم والعقاب في قانون الضريبة على الاستهلاك، مرجع سابق، ص. 159

<sup>166</sup> طالب نور الشرع: مرجع سابق، ص. 206

وتكون المبالغ المحصلة من الصلح، شيئاً آخر غير الضريبة المقصودة بالتشريع الضريبي، كما لا تعتبر تعويضاً، كون أن التعويض يكون بمقدار الضرر الناتج عن الجريمة<sup>167</sup>.

بالتالي، يؤدي الصلح الضريبي إلى رفع يد النيابة العامة عن الدعوى الجزائية، وتتقضي به الدعوى، وحيث أن الدعوى الجزائية ملكٌ للمجتمع، ولا يجوز التنازل عنها، أو إجراء المصالحة عليها، فيعد نظام المصالحة من المخالفات الشرعية الإجرائية في القانون الضريبي.

ولعل موقف المشرع يعزي إلى الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، وأنها تقوم بالأساس على العلاقة ما بين الإدارة والمكلف، إلا أن ذلك لا يشكل تبريراً لمخالفة مبدأ الشرعية الإجرائية، فمن الأسلم، باعتبار الدعوى في الجرائم الضريبية هي دعوى جزائية، وضع قيود وشروط على الإدارة حول المصالحة عليها، وأن تترك هذه الصلاحية للنيابة العامة، سيما وأنه يوجد لدينا في فلسطين نيابة الجرائم الاقتصادية، فتكون هي الأقدر على تقدير امكانية إجراء المصالحة في الجرائم الضريبية، وذلك ضماناً لحسن سير الإجراءات، وتحقيق العدالة والتوازن ما بين مصلحة الدولة في اقتضاء الضرائب، وحفظ حقوق المتهم وحرياته من تعسف الإدارة.

وقد تشابه موقف المشرع الأردني بموقف المشرع الفلسطيني، فقد أجاز التصالح في جرائم معينة فقط، وهي جرائم التهرب الجمركي والضريبي، وبعد هذا خروجاً عن القاعدة العامة التي تفترض أن الدعوى الجزائية ملكٌ للمجتمع، ولا يجوز التنازل أو التصالح فيها<sup>168</sup>.

وتثور مسألة ما إذا كان الصلحفي الجرائم الضريبية جوازياً أم وجوبياً؟

<sup>167</sup> مصطفى سيد أحمد الصياد: عدم دستورية عقوبة التهرب الضريبي ومشاكل الإدارة الضريبية، دار الفكر العربي، مدينة نصر،

ص. 13

<sup>168</sup> محمد صبحي نجم: الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 1991، ص. 116

الرأي المستقر أن الصلح أمر وجوبي إذا رأت الإدارة التنازل عن الدعوى العمومية، طالما لم يصدر حكم في الدعوى<sup>169</sup>، إلا أننا نرى خلاف ذلك، كون أن الدعوى الجزائية ملكاً للمجتمع وليس ملكاً للإدارة، فالأسلم عدم إجازة المصالحة في حال احييت الدعوى للمحكمة، أما قبل ذلك فيكون الصلح أمراً جوازياً للإدارة.

وقد يطرح تساؤل هنا، فيما إذا كان الصلح ينشأ بعد رفع الدعوى فقط، أم أنه ممكن أن يكون قبل رفع الدعوى؟

استقر الرأي أنه طالما منح المشرع الإدارة الحق في إجراء المصالحة بعد إقامة الدعوى، فإنه من باب أولى أن يكون لها الحق في ذلك قبل رفع الدعوى<sup>170</sup>، وليس هناك مشكلة فيما يتعلق بموقف مشرعنا الفلسطيني، فقد اشترط علماً إمكانية إجراء المصالحة قبل صدور الحكم في الدعوى، وذلك في الفقرة الخامسة من المادة (37) من القرار بقانون لسنة 2011.

بعد دراستنا لشرعية الاجراءات في مرحلة الملاحقة، ننتقل لدراسة الشرعية في مرحلة المحاكمة في الجريمة الضريبية، وذلك من خلال المبحث الثاني.

## المبحث الثاني

### الشرعية أساس المحاكمة في الجريمة الضريبية

لا ينكر أحد حق الدولة في فرض واستيفاء الضرائب؛ لكي يتسنى لها تحقيق أهدافها الاقتصادية والمالية والاجتماعية، شريطة أن يتم جميع الاجراءات المتعبة في تحصيل الضريبة

<sup>169</sup> عبد الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، مرجع سابق، ص. 822

وانظر في ذلك أيضاً: سامي أحمد غنيم: مرجع سابق، ص. 132

<sup>170</sup> عبد الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، مرجع سابق، ص. 822

ضمن إطار قانوني ودستوري، وإلا أصبحنا أمام ظلم للعباد، واستهتار بالأصول والمبادئ القانونية ومبادئ العدالة.

فلا ترتفع الشرعية الإجرائية إلى مستوى القوة الإلزامية إلا إذا صيغت في إطار دستوري، حيث أن الدستور يرسم حدود الشرعية، ويلزم المشرع بإتباعها، ويتبع المشرع الدستوري في صياغته لهذه الشرعية أحد الأسلوبين، أو كليهما، وهما كفالة الحريات العامة بصورة مطلقة، دون الإحالة على القانون لتحديد شروط التمتع بها، أو كفالته من حيث المبدأ وترك مهمة تحديد مضمونه ونطاقه للقانون ونطاقه العام، وتختلف دساتير الدول في احترامها للحريات العامة استناداً إلى النظام السياسي والاجتماعي لكل دولة<sup>171</sup>.

ويمكن أن تقتضي المصلحة الاجتماعية أن يتم الحد من حريات الفرد، وهذا يعود إلى تقدير المشرع لحدود هذه المصلحة باعتباره السلطة الممثلة لإرادة المجتمع وسيادته، ويكون التعبير عن هذه الحدود ضمن قانون العقوبات من خلال مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانون، ولذلك يتعين على المشرع أن يتدخل من أجل تقرير هذه الحدود، ضمن المصلحة الاجتماعية ودون المساس بالحرية من خلال الإجراءات الجنائية والسلطة التشريعية التي تملك وحدها تقرير الجرائم والعقوبات، وجوهر الحرية الشخصية التي لا يجوز المساس بها على الإطلاق، والشروط والأحوال التي يجوز فيها المساس بالحرية في حدود معينة، وذلك بالقدر اللازم لتحقيق التوازن بين مصالح المجتمع وحقوق الفرد<sup>172</sup>.

فلا بد من تحقيق التوازن في جميع المراحل التي تمر بها الدعوى الجزائية، من مرحلة جمع الاستدلالات مروراً بمرحلة التحقيق الابتدائي، إلى مرحلة المحاكمة، والتي تعد من أهم مراحل

<sup>171</sup> أحمد فتحي سرور: الشرعية والاجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص. 112-113

<sup>172</sup> أحمد فتحي سرور: الشرعية والاجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977، ص. 133



الدعوى الجزائية، والتي يجب مراعاة الشرعية الجزائية فيها وضمان تحقيق العدالة، والتوازن ما بين مصلحة الدولة في اقتضاء حقها في الضريبة والعقاب، وما بين الحرية الشخصية والضمانات الخاصة بالمتهم، حيث أنه في مرحلة المحاكمة تقوم المحكمة بحسم موضوع النزاع، فتقوم بإجراءات التحقيق النهائي، وتم تصدر حكماً بالإدانة، أو البراءة، ويجب أن تكون المحكمة التي تصدر الحكم بالإدانة أو البراءة محكمة مختصة في نظر النزاع (المطلب الأول)، وعلى أية حال يكون الحكم الجنائي الصادر في الدعوى الجزائية قابلاً للطعن وفقاً لما يحدده القانون (مطلب ثاني).

### المطلب الأول: المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية

تعرف الدعوى الجنائية بأنها: "مجموعة الإجراءات التي تتخذ بشأن جريمة معينة باسم المجتمع، وتستهدف الوصول لمعرفة مرتكبها واستصدار حكم قضائي لإيقاع العقاب عليه"<sup>173</sup>.  
وأما الدعوى الضريبية فلها مفهومان: المفهوم الضيق والذي يعني وجود خلاف بين الإدارة والمكلف، أمام جهاز قضائي يفصل بينهما إصدار حكم ملزم، أما المفهوم الواسع فيعني مجمل النزاعات التي تنشأ عن تطبيق القوانين الضريبية والتي يتم حلها من خلال اللجوء للقضاء<sup>174</sup>.  
ويقتب على قيام الدعوى الجزائية نشأة الخصومة. ويمكننا تعريف الخصومة بأنها: الأثر الإجرائي المترتب على قيام الدعوى الجنائية.

خصما الدعوى الجزائية بوجه عام هما: المتهم مرتكب الجريمة، والمجتمع والذي تمثله النيابة العامة<sup>175</sup>، وفي الدعوى الجنائية الضريبية تتمثل الخصومة بالمتهم بإحدى جرائم التهرب الضريبي، والدولة والتي تمثلها الإدارة الضريبية.

<sup>173</sup> أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص. 98

<sup>174</sup> منى إدلي، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية (الدعوى الضريبية)، بحث منشور، سوريا، رقم الصفحة من المجلد:

508، للمزيد انظر/ي [www.arab-ency.com](http://www.arab-ency.com)

باستقراء القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل يلاحظ بأنه قد خلا من تنظيم عام لإجراءات الخصومة والمحاكمة في دعاوى الضريبة، وإنما اقتصر على بيان بعض الإجراءات، مما يقتضي الرجوع للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية، ويقتضي ذلك دراسة المحكمة المختصة للنظر في الجرائم الضريبية، وهي محكمة الصلح (الفرع الأول)، وضمانات المتهم في الدعوى الجنائية الضريبية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: اختصاص محكمة الصلح في الجرائم الضريبية

لم ينص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على تشكيل محكمة مختصة للنظر بالجرائم الضريبية، بالتالي تكون المحاكم النظامية العادية هي المختصة في النظر بالجرائم الضريبية، وتكون الإجراءات المتبعة بها هي ذاتها المتبعة في الجرائم العادية.

وطالما أن الجرائم الضريبية الواردة في القرار بقانون في المادة ( 37 ) منه جميعها من نوع جنحة- كما سبق لنا البيان- بالتالي تكون محكمة الصلح هي المختصة بالنظر بتلك الجرائم بصفتها صاحبة الولاية العامة على تلك الجرائم، حيث جاء بالمادة ( 167 ) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني بأن: "تختص محاكم الصلح بالنظر في جميع المخالفات والجنح الواقعة ضمن اختصاصها، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

وكذلك هو الحال في الأردن بحيث تكون محكمة الصلح هي المحكمة المختصة بمحاكمة

سائر الأشخاص الذين يرتكبون كافة الجرائم المحددة في قانون ضريبة الدخل<sup>176</sup>.

---

<sup>175</sup> محمد صبحي نجم: الوجيز في أصول المحاكمات الجزائية الأردني، ط1، 1991، مكتبة دار الثقافة، ص. 42

<sup>176</sup> نائل صالح: مرجع سابق، ص. 138

فما دامت الجريمة الضريبية هي جريمة جنحوية، فإن المحاكم المختصة بنظرها هي المحاكم الجزائية العادية، والقاضي الجزائي في الدعوى الضريبية يطبق القواعد العامة وخاصة ما يتعلق بالإثبات، والأخذ بعين الاعتبار حق المتهم في الدفاع عن نفسه<sup>177</sup>.

ويكون استئناف الأحكام الصادرة من محكمة الصلح الفلسطينية لدى محكمة البداية بصفتها الاستئنافية وفقاً للقواعد العامة، وذلك وفقاً لما جاء بالمادة (323) من قانون الإجراءات الجزائية: "1- يجوز للخصوم استئناف الأحكام الحضورية والمعتبرة بمثابة الحضور في الدعاوى الجزائية على النحو الآتي: أ. إذا كانت صادرة عن محاكم الصلح تستأنف أمام محاكم البداية بصفتها الاستئنافية"، ومتى صدر حكم في دعوى جنائية ضريبية فيطبق عليها الأحكام العامة في تنفيذ الدعوى الجنائية.

فالقاعدة العامة تقضي بأن المحاكم الجزائية العادية مختصة في نظر جميع الجرائم، وهناك رأي كان ينادي بعدم وجوب توافر محاكم ضريبية مختصة وأن الجرائم الضريبية لا تحتاج لنوع خاص من الخبرة والمعرفة<sup>178</sup>، إلا أن الآراء الحديثة تدعو إلى وجوب توافر قضاء ضريبي مختص؛ لما تحتاجه هذه الجرائم من خبرة وسرعة في الإجراءات، وبدورنا نرى بأن وجود مثل هذه الجرائم، يخلق لدينا توجه بضرورة وجود أداة متخصصة وذات كفاءة لمكافحة هذا النوع من الجرائم، وتتمثل هذه الأداة بتشكيل محكمة جرائم اقتصادية متخصصة، وقضاة مختصون في القضايا الاقتصادية، لما تحتاجه تلك الجرائم من خبرة واختصاص.

وفيما يتعلق بموقف مشرنا الفلسطيني، فنلاحظ أنه لم يشترط إنشاء محاكم مختصة في الجرائم الضريبية، أي أنه لا توجد لدينا في فلسطين محكمة مختصة بالنظر في الجرائم الضريبية،

<sup>177</sup> حسن المرصفاوي: مرجع سابق، ص. 108

<sup>178</sup> حسن المرصفاوي: مرجع سابق، ص. 180

والمشرع ترك الاختصاص للمحاكم النظامية العادية. إلا أنه قد اشترط تشكيل محكمة مختصة في قضايا الاستئناف الضريبي بمقتضى المادة ( 29) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل، ويكون اختصاص تلك المحكمة حسب ما جاء بالفقرة الثالثة من المادة نفسها، بالنظر في أي استئناف يقدم للطعن في قرارات التقدير، أو إعادة النظر في التقدير، ولا علاقة لها بالجرائم الضريبية.

ونلاحظ أن المادة ( 45) من القرار بقانون قد منحت صلاحيات موسعة لمجلس الوزراء، مخالفة ما ورد في القانون الأساسي الفلسطيني وقانون السلطة القضائية، حيث جاء بها: " يصدر مجلس الوزراء الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون بما فيها نظام مكافآت موظفي الدائرة، ونظام أصول المحاكمات المتبعة في القضايا الحقوقية المقامة وفق أحكام هذا القانون بما في ذلك الأحكام المتعلقة بدفع الرسوم ومواعيد الطعن ، القضائي ودرجات الطعن وإجراءاته ومحتويات لائحة الطعن ومن له الحق في رفع الدعوى وجميع الأحكام والإجراءات اللازمة للسير في الدعوى"، والأصل أن مثل تلك الإجراءات تنظم بمقتضى قانون، كما أن هذا النص قد خالف مبدأ الفصل بين السلطات الوارد في القانون الأساسي.

ولا بد هنا للإشارة بخصوص وقف النظر بالدعوى المدنية لحين النظر بالدعوى الجزائية الضريبية، فالقانون الضريبي لا يعترف بقاعدة الجنائي يوقف المدني، فلا يلتزم القاضي الضريبي بوقف النظر في الدعوى المنظورة أمامه فيما يتعلق بطلب تخفيض الأرباح الخاص بممول معين لحين النظر بدعوى جزائية مقامة ضد نفس الممول لقيامه بطريق الغش بإخفاء حقيقة أرباحه المراد تخفيضها<sup>179</sup>.

<sup>179</sup> حسن المرصفاوي: مرجع سابق، ص. 40

والعلة من ذلك بأن الدعوى الضريبية لها طبيعة خاصة يجب أن تقوم على سرعة الإجراءات والفصل فيها؛ لما لذلك من تعطيل للمصالح العامة، ومن ناحية أخرى فيشترط لتطبيق قاعدة "الجنائي يعقل المدني" وحدة السبب والخصوم، وأنه في المثال السابق تختلف سبب الدعويين، فأحداها التهرب الضريبي، والأخرى تتعلق بتخفيض الأرباح، كما أن المدعى عليه في جريمة التهرب هو الممول، أما في دعوى تخفيض الأرباح فالمدعى عليها هي مصلحة الضريبة. وحتى تكتمل الشرعية الجزائية في مرحلة المحاكمة، لا بد أن تقترن الاجراءات بضمانات للمتهم أثناء المحاكمة؛ وذلك لخطورة هذه المرحلة، وما يصاحبها من المساس بحقوق الأفراد وحررياتهم.

#### الفرع الثاني: ضمانات المتهم في مرحلة المحاكمة في الجرائم الضريبية

يحتاج المشرع الإجرائي لحماية مجموعة من المصالح تتمثل في حماية الحرية الشخصية للمتهم، وهي مصلحة اجتماعية، وليست مجرد مصلحة فردية بحتة، وذلك من خلال تمتع قواعد القانون بالوضوح والثبات من خلال تنظيمه للمصالح المحمية، كذلك مصلحة الدولة أو إقرار سلطة الدولة من العقاب، وهي مصلحة اجتماعية تتطلب جمع أدلة الإثبات والنفي ومنح سلطات التحقيق والمحاكمة حقوقاً إجرائية معينة، ومن المصالح أيضاً حسن التنظيم القضائي، وذلك فيما يتعلق بالإشراف القضائي على الإجراءات وإصدار الأحكام، وطرق الطعن فيها، ثم المصلحة التنظيمية في حسن سير الإجراءات، وهي مصلحة إدارية تتعلق بالفن الإجرائي في مباشرة بعض الإجراءات<sup>180</sup>.

<sup>180</sup> أحمد فتحي سرور: الشرعية والاجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص. 232-233

ولموازنة المشرع بين تلك المصالح في الجريمة الضريبية، فلا بد من أن يكون هناك تنظيم قانوني كامل متكامل، يوازن ما بين مصلحة الدولة وحققها في اقتضاء الضريبة، وعقاب كل من يتهرب، أو يحاول التهرب من أدائها، وبين مصلحة وحق المتهم بجريمة التهرب الضريبي، ولتحقيق هذا التوازن، يجب أن يراعى مبدأ الفصل بين السلطات بترك سلطة التنظيم القضائي للسلطة القضائية، وسلطة التنظيم الإداري والفني للسلطة التنفيذية، وأن يراعى بكل ذلك مبدأ الشرعية الإجرائية الجنائية.

فمن أجل استكمال حلقات الشرعية الجنائية تحكم تنظيم الإجراءات التي تتخذ قبل المتهم على نحو يضمن احترام الحرية الشخصية، كان لابد من وجود الشرعية الإجرائية، وهي التي تكفل للإنسان حريته<sup>181</sup>. ويكون ذلك من خلال التنظيم الإجرائي واحترام مبدأ الشرعية الجنائية الإجرائية. يفترض هذا التنظيم براءة المتهم في كل إجراء من الإجراءات التي تتخذ ضده (الفقرة الأولى)، وأن يكون القانون وحده مصدراً لقواعد الإجراءات الجزائية (الفقرة الثانية)، وأن تخضع الإجراءات لإشراف القضاء (الفقرة الثالثة).

وكون أن الدعوى الجنائية الضريبية هي إحدى الدعاوى الجزائية، وبالتالي يفترض أن يكون فيها هذا التنظيم الإجرائي، والذي يعد من ضمانات المتهم في أثناء المحاكمة في الدعوى الجزائية الضريبية.

### الفقرة الأولى: قرينة البراءة

يتحدد هذا النطاق الإجرائي لقرينة البراءة عن طريق حماية الحرية الشخصية للمتهم، وافترض قرينة البراءة، أي أنه الأصل في المتهم البراءة، وفي إلقاء عبء الإثبات على عاتق

<sup>181</sup> أحمد فتحي سرور: الشرعية والإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص. 106

سلطة الاتهام، ولكن حق الدولة في العقاب غالباً ما يتطلب المساس بحرية المتهم، وذلك من خلال اتخاذ سلطات الاتهام، أو التحقيق، أو المحاكمة الإجراءات التي ترمي بها للوصول إلى كشف الحقيقة وقرار الدولة في العقاب، مثل القبض والتوقيف والتفتيش وضبط المراسلات وغيرها<sup>182</sup>.

بالاطلاع على القانون الضريبي نلاحظ أن المشرع قد أعطى للإدارة سلطات موسعة، مخالفاً لقرينة البراءة، تتمثل بحق الاطلاع وتفتيش المستندات والبضائع، والاحتفاظ بها، حيث جاء بالفقرة الثانية من المادة (23) بأن: " للمدير، أو لأي موظف مفوض خطياً من قبله أن يدخل إلى أي مكان يجري تعاطي عمل فيه، وأن يفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والسجلات الحسابية والمستندات، وله الاحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن شهر إذا اقتنع بأن الاحتفاظ بها ضرورياً لغايات تنفيذ أحكام هذا القرار بقانون".

ولما كانت قرينة البراءة من المبادئ الدستورية والتشريعية التي يجب التمسك بها في أثناء فترة التحقيق الابتدائي والنهائي، فالأولى أن تكون هذه القرينة قبل إقامة الدعوى من الأساس، فكيف للمشرع أن يعطي للإدارة هذه السلطات الموسعة التي قد تصل لحجز المستندات والبضائع، بدون وجود دعوى جنائية من الأساس، ولمجرد اقتناع المدير، أو المفوض خطياً من قبله بوجود ضرورة لهذا الحجز!

### **الفقرة الثانية: القانون وحده مصدراً لقواعد الإجراءات الجزائية**

يفترض هذا المبدأ أن تصدر كافة القواعد التي تحدد الإجراءات الجنائية بشكل عام وبالدعوى الجنائية الضريبية على وجه الخصوص عن المشرع نظراً لمساسها بالحرية الشخصية، ويعني هذا

<sup>182</sup> حسن يوسف مقابلة: الشرعية في الإجراءات الجزائية، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص. 72

المبدأ أن تكون جميع الإجراءات المتخذة منذ ارتكاب الجريمة ولغاية صدور حكم في الدعوى منظمة من قبل القانون.

### الفقرة الثالثة: خضوع الإجراءات لإشراف القضاء

يعني هذا المبدأ أن يحاكم الأشخاص أمام القاضي الطبيعي، ويعد هذا المبدأ من أهم المبادئ التي تحفظ حقوق المتهم وحرية، ويعد من أهم الضمانات القضائية للمتهم<sup>183</sup>.

والدعوى الجنائية الضريبية كغيرها من الدعاوى الجنائية التي لا بد أن يتم محاكمة المتهمين بها أمام القضاء الطبيعي، وأن لا تمنح هذه الصلاحية للسلطة التنفيذية والإدارة، حتى لا تصبح حقوق الأفراد وحريةاتهم مهدورة بإساءة استخدام السلطة.

فيعد القضاء الطبيعي أهم ضمانات للمتهم، ضد كل أشكال الانحراف وعدم الحياد التي تسببها تدخلات الأجهزة الأخرى، وأي تنظيم آخر للقضاء، غير حائز على ضمانات القاضي الطبيعي لا يحقق العدالة الجنائية، ولا يكفل الحرية الشخصية، باعتباره غير محمي في استقلاله<sup>184</sup>.

ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ العالمية، فاستناداً إلى المادة العاشرة في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان فإنه: "لجميع الأفراد على السواء الحق في محاكمة عادلة علنية أمام محكمة مستقلة محايدة تقرر حقوق الأفراد وواجباتهم وتفصل في أية تهمة جنائية توجه إليه"<sup>185</sup>.

<sup>183</sup> فقد نصت المادة (30) من القانون الأساسي الفلسطيني على أن: 1. التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، وينظم القانون إجراءات التقاضي بما يضمن سرعة الفصل في القضايا. 2. يحظر النص في القوانين على تحصين أي قرار أو عمل إداري من رقابة القضاء. 3. يترتب على الخطأ القضائي تعويض من السلطة الوطنية يحدد القانون شروطه وكيفيةاته.

<sup>184</sup> حسن يوسف مقابلة: المرجع السابق، ص. 96

<sup>185</sup> حسن يوسف مقابلة: مرجع سابق، ص. 97



## المطلب الثاني: الطعن بالأحكام الجنائية الضريبية

تقتضي الفلسفة التشريعية أن يكون التقاضي على درجات، وأن تتاح الفرصة للطعن في الأحكام القضائية، وخاصة الجنائية منها، لما لها من مساس بحريات الأفراد وحقوقهم، فالطعن وسيلة تتاح للأفراد للتظلم من الحكم الصادر، والذي قد يشوبه خطأ، وبالتالي يتاح الطعن لتصويب هذا الخطأ<sup>186</sup>.

يمكننا تعريف الحكم الجزائي بأنه: الحكم الصادر من المحكمة الجزائية المختصة بالفصل بالدعوى، وبموجبه تتحدد المراكز القانونية لأطراف الدعوى<sup>187</sup>.

والأحكام الجزائية إما أن تكون حضورية، أو أن تكون غيابية، أو أن تصدر بمتابعة الحضور.

فإذا صدر الحكم بحضور المتهم يكون حكماً حضورياً، وإذا لم يحضر المتهم للمحكمة في اليوم والساعة المعيّنين يحاكم غيابياً، وإذا حضر المتهم جلسة المحاكمة، وانسحب منها لأي سبب كان، أو غاب عن المحكمة بعد حضوره إحدى الجلسات، فللمحكمة أن تستمر بإجراءاتها كما لو كان حاضراً، ويصدر حكماً بمتابعة الحضور<sup>188</sup>.

وقد قصر المشرع الإجراءي الفلسطيني الطعن في الأحكام الصادرة من المحاكم العادية، وهذا يعني عدم جواز الطعن في القرارات الإدارية التي تصدرها المحكمة، كما أن المشرع قد حدد قواعد عامة للطعن، يتعين الالتزام بها، سواء أكانت قواعد شكلية، أم موضوعية.

<sup>186</sup> حسام محمد سامي جابر: طرق الطعن في المواد الجنائية، دار الكتب القانونية، 2009، ص. 5

<sup>187</sup> وقد عرفه الأستاذ حسام جابر بأنه: " تعبير عن إتجاه إرادة المشرع الجنائي، ينزله القاضي على الدعوى الجنائية المعروضة، حسماً لموضوعها، استقراراً لمراكز أطرافها من الناحية القانونية" طرق الطعن في المواد الجنائية، ص. 15

<sup>188</sup> انظر المادة ( 304 ) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم(3) لسنة 2001.

ويلزم لقبول الطعن بوجه عام، أن يكون هناك صفة ومصلحة للطاعن، فإذا انتفت الصفة، تعين على المحكمة عدم قبوله، ومثال ذلك: أن الطعن المقدم من المدعي المدني في الدعوى الجنائية، لا يقبل كونه ليس طرفاً فيها. وكذلك يلزم توافر المصلحة في الطعن، فيحقق للطاعن منفعة، أو يدرأ عنه ضرر<sup>189</sup>.

وطرق الطعن حسب ما وردت في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني هي: الاعتراض، والاستئناف، والنقض، وإعادة المحاكمة<sup>190</sup>.

وقد وردت طرق الطعن في قانون الإجراءات الفلسطيني على سبيل الحصر، وبالتالي لا يمكن سلوك طريق آخر للطعن غير محدد في القانون.

ويمكن تقسيم طرق الطعن إلى طرق الطعن العادية، وهي: الاعتراض والاستئناف (الفرع الأول)، وطرق الطعن غير العادية، وهي: النقض وإعادة المحاكمة (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: طرق الطعن العادية

حرصاً من المشرع على تحقيق العدالة، شرع طرق الطعن بالأحكام، حتى يشعر الأفراد بالارتياح تجاه الحكم الصادر بحقهم، وإزالة الشكوك تجاه الحكم، فالعمل القضائي أمر دقيق وصعب، والقضاة بالنهاية بشر، قد يخطئون وقد يصيبون، ومن أجل ترسيخ العدالة وحرصاً من المشرع على رعاية حقوق الأفراد من الأخطاء التي قد يقع بها القضاة في الأحكام، فشرع طرق الطرق، ومنها الطرق العادية في الطعن، والتي تنقسم بدورها إلى: الاعتراض (فقرة أولى)، والاستئناف (فقرة ثانية).

<sup>189</sup> حسام محمد جابر: مرجع سابق، ص. 8-9

<sup>190</sup> انظر قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001: الباب الأول والثاني والثالث من الكتاب الثالث.

## الفقرة الأولى: الاعتراض

يعتبر الاعتراض من طرق الطعن العادية، يسلكه المحكوم عليه تجاه الحكم الغيابي الصادر بحقه، ويهدف منه إعادة النظر في دعواه أمام المحكمة مصدرة الحكم<sup>191</sup>.

حسب المادة (314) من قانون الإجراءات الفلسطينية، فإن الأحكام الخاضعة للاعتراض، هي الأحكام الصادرة غيابياً بحق المحكوم عليه، شريطة أن يكون الحكم فاصلاً في مخالفة أو جنحة، ويكون الاعتراض خلال عشرة أيام من اليوم التالي لتبليغه الحكم.

وبالتالي يقبل الحكم للاعتراض في مواد الجرح والمخالفات، بغض النظر عن المحكمة مصدرة القرار، فقد يكون الحكم صادراً عن محكمة صلح، أو بداية، أو استئناف، أو بداية بصفتها الاستئنافية.

ونلاحظ أن تحديد القانون المدة التي يجوز خلالها الاعتراض على الحكم الغيابي بعشرة أيام، اعتباراً من اليوم التالي لتبليغ المحكوم عليه، وعليه يعتبر التبليغ شرطاً لبدء احتساب المدة، وليس لممارسة الطعن، وعليه إذا كان التبليغ باطلاً فلا يترتب عليه بدء سريان ميعاد الطعن بالاعتراض<sup>192</sup>.

والعلة من إجازة المشرع الاعتراض على الحكم الغيابي هي أن المحكوم عليه لم يبد أقواله ودفعه، وقد يكون لديه عذر لعدم حضور الجلسات في المحكمة، أو ظرف قاهر أحال بينه وبين حضور جلسة المحكمة، فتقتضي العدالة إعادة النظر في الدعوى لتمكينه من إبداء دفعه<sup>193</sup>،

<sup>191</sup> محمد سعيد نمور: مرجع سابق، ص. 548

<sup>192</sup> محمد سعيد نمور: المرجع السابق نفسه، ص. 555

<sup>193</sup> محمد سعيد نمور: المرجع السابق نفسه، ص. 548

وحيث تعتبر مناقشة المتهم التهمة الموجهة إليه مع القضاة، أو النيابة العامة أو الشهود، من المبادئ الأساسية للمحاكمة العادلة<sup>194</sup>.

وهناك أحكام لا تقبل للطعن بالاعتراض: الأحكام الحضورية، والأحكام الغيابية الصادرة بمثابة الحضور، كونها تكون قابلة للاستئناف. وكذلك الأحكام الصادرة بشأن جنائية بمحاكمة الفار من وجه العدالة غيابياً، والأحكام الصادرة عن محكمة النقض كون أن محكمة النقض هي محكمة قانون وليس موضوعاً، والحكم الغيابي الصادر برد الاعتراض كونه يخضع للاستئناف<sup>195</sup>. كما لا يقبل الاعتراض من المدعي بالحق المدعي، وهذا ما أكدته المادة ( 315 ) من قانون الإجراءات.

وحيث أن الجريمة الضريبية تصنف كجرائم جنحوية، وليس هناك استثناء في القانون على عدم جواز الاعتراض على الأحكام الصادرة فيها، فتكون الأحكام الغيابية الصادرة بخصوص جريمة ضريبية قابلة للطعن بطريق للاعتراض، وتطبق في ذلك الأحكام العامة للاعتراض الواردة في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

ولا بد أن نفرق هنا بين الاعتراض كطريق عادي للطعن في الأحكام القضائية، وبين الاعتراض على التقدير الضريبي الوارد بنص المادة ( 28 ) من القرار بقانون لسنة 2011، فالاعتراض كطريق من طرق الطعن، يكون كما سبق أن بينا على الأحكام الغيابية الصادرة بجنحة أو مخالفة، بالتالي لا بد من وجود حكم نهائي صادر من محكمة مختصة.

<sup>194</sup> محمد علي سالم الحلبي: الوسيط في شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، مرجع سابق، ص. 210

<sup>195</sup> محمد سعيد نمور: مرجع سابق، ص. 551

وانظر كذلك: مصطفى عبد الباقي: شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، رقم (3) لسنة 2003، 2015، ص. 440-441

أما الاعتراض على التقدير الضريبي، فيكون كحق للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة وفقاً لأحكام المادة (21) من القرار، ولم يوافق على التقدير، فله أن يعترض عليه خطياً خلال مدة (30) يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير.

بالتالي فإن الاعتراض على التقدير الضريبي هو اعتراض على قرار صادر من الإدارة الضريبية، وليس من جهة قضائية، ويقدم من المكلف للإدارة مباشرة، خلال المدة والأحوال المبينة في القانون، وفي حال لم يوافق المقدر على الاعتراض، أو لو يحضر المعترض الجلسة المحددة لنظر الاعتراض، فيكون للمقدر الحق في أن يقر التقدير، أو أن يخفضه، أو يزيده، ويكون القرار الصادر في هذه الحالة قابلاً للاستئناف أمام محكمة الاستئناف الضريبي خلال فترة (30) يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، وذلك حسب ما ورد في الفقرة السادسة من المادة (28) من القرار والخاصة بالاعتراض على التقدير.

#### الفقرة الثانية : الاستئناف

وهو من الطرق العادية للطعن في الأحكام، ويكون الاستئناف في الأحكام الصادرة من محاكم الدرجة الأولى، لإلغاء الحكم الصادر من محكمة الدرجة الأولى، أو تصحيحه، أو تعديله<sup>196</sup>.

إن النص على الاستئناف يعني أن المشرع الفلسطيني قد أخذ بنظام التقاضي على درجتين، مما يشكل ضماناً للمتخاصمين وتهيئة فرصة أخرى لهم لإبداء دفوعهم ووجهات نظرهم، وإصلاح ما قد يقع من أخطاء في الأحكام الصادرة من محكمة الدرجة الأولى، وقد وردت الأحكام العامة للاستئناف في المواد (323-345) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني.

<sup>196</sup> محمد علي سالم الحلبي: الوسيط في شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، مرجع سابق، ص. 231

ونقف من هذه المواد عند حكمين، الأول: ما ورد في المادة ( 323)، فنلاحظ أن المشرع الفلسطيني قد قصر الطعن بالاستئناف على الأحكام الجزائية الحضورية والمعتبرة بمثابة الحضورية، إذا كانت صادرة عن محاكم الصلح فتستأنف أمام محكمة البداية بصفتها الاستئنافية، وإذا كانت صادرة عن محاكم البداية بصفتها محاكم أول درجة فتستأنف أمام محاكم الاستئناف.

والثاني: أن القرارات غير الفاصلة في أساس النزاع لا يجوز استئنافها إلا مع الحكم الفاصل بموضوع الدعوى.

وبإنزال أحكام هذه المواد الواردة في قانون الإجراءات- والذي يشكل الشريعة العامة للإجراءات الجنائية- على دعاوى الجنائية الضريبية، فيكون الحكم الصادر في موضوع الجريمة الضريبية قابلاً للاستئناف، أمام محكمة البداية بصفتها الاستئنافية، كون أن الجريمة الضريبية جريمة جنحية من اختصاص محاكم الصلح كما سبق أن بينا، فالأحكام الجنحية تقبل الطعن بطريق الاستئناف، وتجري قواعد الاستئناف في الأحكام الصادرة في الجريمة الضريبية وفقاً للقواعد والأصول المنصوص عليها في باب الاستئناف المواد من ( 323-345).

ومحكمة الاستئناف محكمة موضوع، أي أنها تعالج في حكمها أركان الجريمة ولها استظهار أدلة الجريمة والتحقق منها، وذلك على خلاف محكمة النقض والتي تكون محكمة قانون كمان سنبينه لاحقاً<sup>197</sup>.

---

<sup>197</sup> انظر الحكم الصادر عن محكمة النقض الفلسطينية، نقض جزء، رقم 2010/172، بتاريخ 2011/1/6. وقد جاء فيه أنه: " من المستقر عليه في الاجتهاد القضائي أن الحكم بالإدانة مشروط بثبوت الفعل، وثبوت الفعل يعني ثبوت الجريمة مستوفية لعناصرها القانونية، ولما كان يتعين على محكمة الاستئناف بصفتها محكمة موضوع أن تعالج في حكمها أركان الجريمة واسظهارها من الأدلة والأسباب الداعية إلى إدانة المتهم بالتهمة المسندة إليه حتى تستطيع محكمتنا بسط رقابتها على الحكم المطعون فيه".

والاستئناف بوجه عام، إما أن يكون جوازياً، أو يكون وجوبياً، أما الاستئناف في الدعاوى الجنائية الضريبية يكون دائماً جوازي؛ حيث أن الاستئناف الوجوبي لا يكون إلا في الأحكام الصادرة بعقوبة الإعدام، والحكم المؤبد، وذلك حسب المادة (327) من قانون الإجراءات الجزائية.

### الفرع الثاني: الطرق غير العادية للطعن في الأحكام

حرصاً من المشرع على تحقيق العدالة، وحسن سير القضاء، شرع طرق أخرى غير عادية للطعن بالأحكام لإعطاء المحكوم عليه فرصة أخرى لتتظر دعواه أمام محكمة أخرى، حيث أن القضاة بشر قد يسيبون وقد يخطئون، وبالتالي لا بد من تصحيح الأخطاء التي قد يقع فيها القضاة<sup>198</sup>، على أن الطرق غير العادية للطعن لها أحكام وحالات خاصة للطعن فيها، فالنقض قد وردت حالاته في القانون على سبيل الحصر (الفقرة الأولى)، وإعادة المحاكمة (الفقرة الثانية)، والتي لها أحكام خاصة للسير بالطعن فيها.

### الفقرة الأولى: النقض

أعطى القانون طريقاً آخر للطعن بالأحكام الجزائية، حيث تقبل الأحكام الصادرة من محكمة البداية بصفتها الاستئنافية، ومن محكمة الاستئناف للطعن بالنقض، ويعتبر النقض طريقاً غير عادي للطعن في الأحكام، وذلك في مواد الجنايات والجرح، حسب ما ورد في المادة (346) من قانون الإجراءات الجزائية، وتعتبر محكمة النقض محكمة قانون<sup>199</sup>، وهي أعلى محكمة في الدولة.

<sup>198</sup> محمد علي سالم الحلبي: الوسيط في شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، ط 1996، ص. 205

<sup>199</sup> انظر حكم محكمة النقض الفلسطينية المنعقدة في رام الله، نقض جزاء، رقم 188 / 2010، بتاريخ 2011/3/13. " إن قضاء النقض هو قضاء قانون، يحاكم الحكم الطعين من حيث سلامة التطبيقات ولا رقابة لمحكمة النقض على ما تتوصل إليه محكمة الموضوع من قناعة طالما أن هذه القناعة وكذلك النتيجة تستند لها البيانات المقدمة والمستمعة في الدعوى والتي اطمأن وجدان محكمة الموضوع لها".

ولا بد من الإشارة إلا أن الأحكام التي تقبل للنقض، لا بد أن تكون أحكام أو قرارات صادرة عن محكمة الاستئناف أو محكمة البداية بصفتها الاستئنافية، أما القرارات غير الفاصلة في الدعوى فلا تقبل للطعن بالنقض مباشرة<sup>200</sup>.

وعلى الرغم من أن الأحكام الصادرة عن محكمة النقض لا تعتبر ملزمة للمحاكم الأدنى في الدعاوى الجزائية، إلا أن لها احتراماً كبيراً، خاصة إذا صدرت بهيئة المحكمة العامة<sup>201</sup>.

وعليه فتقبل الأحكام الصادرة من محكمة البداية بصفتها الاستئنافية فيما يتعلق بالجريمة الضريبية، للطعن بالنقض، مع مراعاة ما ورد بالمادة ( 351 ) من قانون الاجراءات، بحيث وردت أسباب للطعن بالنقض، وقد جاءت على سبيل الحصر، وهي كالآتي:-

1. إذا وقع بطلان في الاجراءات أثر بالحكم.
2. إذا لم تكن المحكمة التي أصدرته مشكلة وفقاً للقانون، أو لم تكن لها ولاية الفصل في الدعوى.
3. إذا صدر حكمان متناقضان في وقت واحد في واقعة واحدة.
4. الحكم بما لا يجاوز طلب الخصم.
5. إذا كان الحكم المطعون فيه بني على مخالفة القانون، أو على خطأ في تطبيقه، أو في تفسيره.
6. خلو الحكم من أسبابه الموجبة، أو عدم كفايتها، أو غموضها، أو تناقضها.
7. مخالفة قواعد الاختصاص أو تجاوز المحكمة سلطاتها القانونية.

---

<sup>200</sup> راجع حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله، رقم 2009/33، بتاريخ: 2009/6/3.

"ولما كان تحديد مهام الخبير من الإجراءات اللازمة لقيام الخبير بمهمته، ولا يرقى إلى أن يكون حكماً أو أمراً وفق مفهوم المادة ( 29 ) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، فإنه والحال لا يقبل الطعن مباشر بالنقض".

<sup>201</sup> مصطفى عبد الباقي: مرجع سابق، ص. 450



8. مخالفة الاجراءات الأخرى إذا كان الخصم قد طلب مراعاتها ولم تستجب له المحكمة، ولم يجر في مراحل المحاكمة التي تليها.

على أن محكمة النقض الفلسطينية قد خلت من أي حكم نقض يتعلق بدعوى جريمة ضريبية؛ ويعزو ذلك إلى أن أغلب حالات التهرب الضريبي لا تصل للمحكمة، وتتم بها المصالحة ما بين المكلف والإدارة، وكذلك قد يرجع السبب إلى الصلاحيات المخولة للإدارة لضمان تحصيل الضريبة، فقد خول المشرع للمدير أو من يفوضه المدير خطياً، بالقيام بإجراءات الحجز والتنفيذ على أموال المكلف بقرار من المحكمة المختصة، وذلك وفق قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، وهذا ما ورد بنص المادة ( 33 ) من القرار بقانون لسنة 2011، على أنه لا بد من الإشارة إلى أن قانون تحصيل الأموال الأميرية لسنة 1952 يعرف الحاكم الإداري بأنه: "أكبر موظف إداري في العاصمة واللواء والقضاء"<sup>202</sup>، ونجد أن القرار بقانون أعطى هذه الصلاحية للمدير، أو المفوض منه خطياً، وهي صلاحية موسعة فرضها القانون بدون وضع أي نصوص تكفل حماية حقوق الأفراد من تعسف الإدارة، وبالتالي يكون إعطاء الإدارة مثل هذه الصلاحيات تجاوزاً لمبدأ الشرعية الإجرائية.

كما أن الحجز لا يعدو أن يكون إجراءً احتياطياً، لذلك فإن دائرة الضريبة ينبغي أن تلجأ في البداية للطرق الاعتيادية في استيفاء الضريبة، وأن لا تلجأ للحجز والتنفيذ إلا بعد عجزها عن استيفاء الضريبة بالطرق العادية<sup>203</sup>.

<sup>202</sup>المادة (2)/التعاريف، من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952.

<sup>203</sup>طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص. 241

## الفقرة الثانية: إعادة المحاكمة

يقتصر طلب إعادة المحاكمة في القضايا الجنائية، والجنحوية التي صدر فيها الحكم النهائي

المكتسب الدرجة القطعية، على الحالات الآتية:-

1. إذا حكم على شخص في جريمة قتل، ثم ظهرت أدلة تثبت أن المدعى بقتله قد وجد حياً.
2. إذا صدر حكم على شخص من أجل واقعة ثم صدر حكم على شخص آخر من أجل الواقعة عينها، وكان بين الحكمين تناقض بحيث يستنتج منه براءة أحد المحكوم عليهما .
3. إذا كان الحكم مبنياً على شهادة قضي بأنها كاذبة، أو على وثيقة قضي بعد صدور الحكم بأنها مزورة، وكان لهذه الشهادة أو الوثيقة تأثير في الحكم.
4. إذا ظهرت وقائع جديدة بعد صدور الحكم، أو أظهرت وثائق وأدلة كانت مجهولة حين صدور الحكم وكان من شأن هذه الوقائع ، أو الوثائق إثبات براءة المحكوم عليه .
5. إذا كان الحكم مبنياً على حكم صادر من محكمة مدنية ، أو إحدى محاكم الأحوال الشخصية وألغي هذا الحكم.

بالتالي، فلا بد من توافر الشروط اللازمة لطلب إعادة المحاكمة، فيجب أن يكون الحكم صادراً في الإدانة، أما الحكم الصادر في البراءة فلا يقبل طلب إعادة المحاكمة؛ لانتهاء المصلحة، كما يجب أن يكون الحكم صادر في جناية أو جنحة، أما المخالفات فلا تقبل طلب إعادة المحاكمة مهما كانت قيمتها<sup>204</sup>.

<sup>204</sup> محمد علي سالم الحلبي: الوسيط في شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، مرجع سابق، ص. 447

كما أن الأدلة الجديدة التي تظهر بعد صدور الحكم، وتكون سبباً لإعادة المحاكمة، يجب أن تكون وقائع جديدة لم تكن متوفرة قبل صدور الحكم، ويكون من شأنها إثبات براءة المتهم، ولا يعتبر ظهور شاهد جديد ليشهد على الواقعة من قبيل الوقائع الجديدة، كونه يشكل دليل جديد وليس واقعة جديدة<sup>205</sup>.

ويكون ميعاد تقديم طلب إعادة المحاكمة حسب ما جاء بالمادة (379) من قانون الإجراءات الجزائية، خلال سنة اعتباراً من تاريخ علم الأشخاص الذين لهم الحق في تقديم الطلب، وبعد ذلك يقوم وزير العدل بإحالة طلب إعادة المحاكمة إلى النائب العام، وعلى النائب العام أن يقوم برفع الطلب إلى محكمة النقض، خلال شهر من تاريخ استلامه.

تنطبق كل الأحكام الخاصة بإعادة المحاكمة، على طلب إعادة المحاكمة في الأحكام الصادرة بخصوص الجريمة الضريبية، كونها من الجرائم الجنحوية، فلا تختلف عن غيرها من الجرائم بتطبيق القواعد العامة الواردة في الطعن بالأحكام، وعليه تكون أغلب الإجراءات المتبعة في مرحلة المحاكمة في الدعوى الجنائية الضريبية، هي ذات القواعد العامة المنطقية على كافة أنواع الجرائم، وذلك لعدم وجود قانون إجرائي خاص بالجرائم الضريبية.

---

<sup>205</sup>قضت محكمة النقض الفلسطينية أن: "بالتدقيق والمداولة تجد المحكمة أن المستدعي قد تقدم بطلب إعادة المحاكمة سنداً لنص المادة (4/377) من قانون الإجراءات الجزائية رقم 3 لسنة 2001 التي تنص على أن "يجوز إعادة المحاكمة في الأحكام التي اكتسبت الدرجة الباتة في مواد الجنائيات والجنح ... إذا ظهرت وقائع جديدة بعد صدور الحكم أو أظهرت وثائق وأدلة كانت مجهولة حين صدر الحكم وكان من شأن هذه الوقائع إثبات براءة المحكوم على هـ". وبالرجوع إلى طلب المستدعي يتبين ان يستند إلى أن هناك وقائع جديدة ظهرت بعد الحكم وهي وجود شاهد حضر الحادث ولم تسمع هـ محكمة الدرجة الأولى سريهلعن المستدعي عن اسمه حين الموافقة على طلب إعادة المحاكمة . وحيث إن وجود شاهد حضر الواقعة لا يعد واقعة جدية بل دليلاً من أدلة الإثبات، وح يث أن نص المادة 4/377 من قانون الإجراءات الجزائية يشترط لقبول طلب إعادة المحاكمة أن يكون الدليل مجهولاً حين صدور الحكم ومن شأن إثبات براءة المحكوم عليه، ولما كان الشاهد الذي يطلب المستدعي سماع هـ موجوداً وحضر الحادث، لا يرد القول بأن هـ كان مجهولاً حين صدور الحكم فضلاً " حكم محكمة النقض رقم 2006/32، بتاريخ 2007/4/2.

## الخاتمة:

نخلص في نهاية دراستنا لموضوع الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية، إلى أن الجرائم الاقتصادية بوجه عام تعني كافة الأفعال والامتناع عن الأفعال التي يستوجب القانون القيام بها، والتي تشكل اعتداء على النظام الاقتصادي للدولة والمساس بالحماية اللازمة للسياسة الاقتصادية، وتعتبر الجريمة الضريبية جزءاً من الجرائم الاقتصادية، والتي أصبحت ظاهرة منتشرة في العديد من الدول ومنها فلسطين، وقد تركزت دراستنا حول موضوع شرعية القواعد الموضوعية والاجرائية في الجريمة الضريبية، وتبين مدى غياب الركن الشرعي في الجريمة الضريبية، وحيث أن قاعدة الشرعية والتي تشكل أساس قانون العقوبات، تحمي المواطنين من خطر التجريم والعقاب بغير الأداة المعبرة عن إرادتهم وهو التشريع، بالتالي يجب أن يبقى هذا المبدأ صامداً في وجه جميع الجرائم وحتى الضريبية، وعلى الرغم من الطبيعة الخاصة لتلك الجرائم إلا أنها تبقى جرائم جنائية يجب أن تقوم على مبدأ الشرعية، ولا تكفي الشرعية الموضوعية وحدها لحماية المواطنين، فهناك الشرعية الإجرائية، والتي أساسها افتراض البراءة في المتهم، واشترط أن يكون التشريع هو المصدر الإجرائي الجزائي الوحيد، وأن تنظر الدعوى أمام القضاء الطبيعي، وذلك ضماناً لحقوق الأفراد وحياتهم.

وعلى الرغم من العيوب التشريعية الإجرائية الموجودة في التشريع الضريبي الفلسطيني، فإجمالاً يمكن القول بأن "الإجراءات الجنائية في فلسطين هي نظام حديث يخلو من العيوب التي ما زالت قائمة في بعض البلاد الأوروبية لأسباب تاريخية"<sup>206</sup>.

<sup>206</sup> سامي سابا: الإجراءات الجنائية في فلسطين، ط2، 1994، ص. 17

ويعتبر مبدأ الشرعية الجنائية حماية للمصلحة العامة والخاصة، فإسناد وظيفة التجريم والعقاب للسلطة التشريعية يجعل من القانون أساساً مقبولاً لامتنال أفراد له مما يحقق المصلحة للأفراد والمجتمع فكما يحمي غير المجرمين فهو يوفر ضماناً للمجرمين ، وكذلك يضمن لهم عدم توقيع جزاء أشد من الجزاء المقرر بالقانون، ويعتبر مبدأ الشرعية تطبيقاً لمبدأ الفصل بين السلطات الثلاثة (القضائية، التشريعية، والتنفيذية) وبحيث تكون لكل سلطة مهامها ولا يجوز لسلطة الاعتداء على سلطة أخرى، وبذلك تكون وظيفة التشريع والعقاب من مهام السلطة التشريعية ، ومن أهم المبادئ التي تترتب على ذلك المبدأ هو سريان النص الجنائي على الحاضر والمستقبل ، وكذلك يترتب عليه تقييد سلطة القاضي الجنائي في تفسير النص الجنائي.

وعلى الرغم من خطورة الجريمة الضريبية وآثارها السلبية على المجتمع والدولة ، وأن هذه الجرائم تحتاج لتحديث تشريعي دائم، مما أدى لظهور العديد من الانتقادات التي توجهت لهذا المبدأ، إلا أنه يجب أن يبقى صامداً أمام تلك الجرائم، كون أن الضرر المترتب على عدم تطبيقه يفوق الضرر الذي يترتب بتواجده.

## نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية، توصلنا لعدة نتائج أهمها:

1- أن مبدأ الشرعية يعد من أهم ضمانات حقوق الإنسان وحماية المجتمع، وعلى الرغم من أهمية موضوع الجرائم الضريبية وما تشكله من خطر ومساس باقتصاد الدولة ألا أن مبدأ الشرعية يجب أن يبقى صامداً أمام تلك الجرائم، حيث أن الضرر المترتب في حال تجاوزه أكبر من ذلك الضرر المترتب في حال تطبيقه. فمبدأ الشرعية يعمل على حماية مصلحة الفرد، وذلك من خلال تعريفه بما هو محظور عليه إتيانها، وما هو جائز له فعله، وذلك لتحقيق الطمأنينة للأفراد، وبذات الوقت منع المحاكم من توقيع العقوبة على الأفراد، إلا إذا كان هناك نص يجرم الفعل، إضافة إلى حماية المصلحة العامة من خلال حصر وظيفة التجريم والعقاب بالمشروع وحده عن طريق التشريعات التي يصدرها لهذه الغاية.

2- ما يتعلق بالقواعد الموضوعية في الجرائم الضريبية وهو الشق الأول من دراستنا، فكان هناك العديد من التجاوزات لمبدأ الشرعية الجنائية في قانون الضريبة لسنة 2011، فمبدأ الشرعية في الجرائم الضريبية يقتضي قانونية الضرائب والجرائم الضريبية، بحيث يكون فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها بموجب نص قانون، وأن لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، ويقتضي ذلك الأثر الفوري والمباشر للقانون وعدم رجعيته، وقد كان هناك مخالفة لمبدأ الشرعية بهذا الخصوص بالقرار بقانون لسنة 2011 حين نص بالمادة ( 46 ) منه، بفرض الضرائب وتحصيلها على جميع الدخل المحصلة لسنة 2011، وحيث أن القرار قد صدر بتاريخ 2011/10/24 وتطبيق المادة ( 46 ) يقتضي تطبيق القانون بأثر رجعي وبشكل أو بآخر يطبق على نصوص التجريم والعقاب.

- 3- أن القرار بقانون لسنة 2011 ساوى في العقاب ما بين الفعل الكامل ومجرد الشروع في نص المادة (37) ، هذا على الرغم من أن الشروع لا يرقى لخطورة الفعل التام.
- 4- شدد المشرع في العقوبات الضريبية بحيث لم تقتصر على العقوبات المالية بل امتدت للعقوبات البدنية، وهذا مخالف للهدف والغاية من العقوبات الضريبية وهو هدف مالي يتمثل بحماية المال العام للدولة وليس الانتقام من المتهرب.
- 5- خالف المشرع مبدأ شخصية العقوبة، من ناحية فرض الغرامة، فالأصل أن تكون العقوبات شخصية، حتى ولو كانت الجرائم الضريبية جرائم ذات صفة خاصة، إلا أنها في حقيقة الأمر جرائم جنائية، إلا أن الغرامة كقوة على الجريمة الضريبية قد تطل أموال تركة الجاني بعد وفاته، ولا يعفى منها بعد وفاته إلا بقرار من مجلس الوزراء بناء على تنسيب من الوزير في حال توفي عن غير تركة أو تركة مثقلة بالديون.
- 6- الجرائم الضريبية جرائم مادية بامتياز يغيب فيها الركن المعنوي، أي أن القصد الجرمي في الجرائم الضريبية مفترض.
- 7- من ناحية القواعد الإجرائية كانت هناك العديد من المخالفات لمبدأ الشرعية، إلا أنها ليست كالتالي وجدناها في القواعد الموضوعية، ومنها الصلاحيات الموسعة التي أعطاه القانون لمدير دائرة الضرائب وبعض الموظفين كمنحهم صفة الضبط القضائي، وإعطاءهم حق الاطلاع على المستندات والذي يعد من أعمال التفتيش، وأن التفتيش حسب قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني من أعمال التحقيق ولا يمكن القيام به إلا بمذكرة من النيابة العامة.
- 8- أعطى القرار بقانون لسنة 2011 للمدير في الدائرة الضريبية صلاحيات تعدت على صلاحيات النيابة العامة، ومنها منع المكلف من السفر بعد موافقة المحكمة المختصة، والمنع

من السفر في الواقع العملي هو من ضمن اختصاصات النيابة العامة، وكذلك فقد منح القرار بقانون للمدير أو من ينيبه صلاحية الاستجواب، والاستجواب من صلب اختصاص النيابة العامة.

9- يجوز للمدير أن يوقف أي إجراء كانت عليها المحكمة وأن يجري المصالحة، وبالمبلغ الذي يحدده، ودون اعتبار إلى إرادة المكلف، هذا على الرغم من أن العقوبات الضريبية قد تكون الحبس و/أو الغرامة، وأن قانون الإجراءات الجزائية أجاز إجراء الصلح على الجرح التي تكون عقوبتها الغرامة فقط، وهذا من الصلاحيات الموسعة التي منحت للإدارة الضريبية.

10- خلت محكمة النقض الفلسطينية من أي حكم نقض يتعلق بدعوى جريمة ضريبية؛ ويعزو ذلك إلى أن أغلب حالات التهرب الضريبي لا تصل للمحكمة، وتتم بها المصالحة ما بين المكلف والإدارة، وكذلك قد يرجع السبب إلى الصلاحيات المخولة للإدارة لضمان تحصيل الضريبة، فقد خول المشرع للمدير أو من يفوضه المدير خطياً، بالقيام بإجراءات الحجز والتنفيذ على أموال المكلف بقرار من المحكمة المختصة.

11- الصلاحية المخولة للمدير بإجراء الحجز التنفيذي تعتبر صلاحية موسعة ومن أخطر الصلاحيات المخولة له، حيث أن القرار بقانون أعطاه هذا الصلاحية وفقاً لقانون الأموال الأميرية، علماً بأن الأخير يعطي صلاحيات الحجز للقائد الأعلى للمنطقة، أما القرار بقانون فقد منح صلاحية الحجز للمدير، مما قد يؤدي إلى إساءة استعمال السلطة والتعسف، مما يعرض حقوق الأفراد وحياتهم للمساس.

12- احترام مبدأ الشرعي لا يعني شل اختصاص السلطات العامة، والحد من فعالية أعمالها، إنما هو وضع إطار سليم لها لممارسة أعمالها.



## التوصيات:

- 1- تعديل نصوص القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل بما يتوافق مع مبدأ الشرعية الموضوعية والإجرائية.
- 2- أن يكون سريان القانون الضريبي بأثر فوري ومباشر، أي أن تصبح مدة سريانه على السنة المالية التالية لصدوره.
- 3- اقتصار العقوبات في الجرائم الضريبية على العقوبات المالية فقط دون أن تمتد للعقوبات البدنية، والإبقاء على نظام المصالحة، بشرط تعديل العقوبات لتصبح الغرامة فقط.
- 4- التفصيل بالعقوبات، والتفريق ما بين عقوبة الفعل التام، وعقوبة الشروع والاتفاق والتحريض، كما هو الحال في قانون العقوبات الأردني.
- 5- الاحتفاظ بالركن المعنوي للجرائم الضريبية، والتفريق ما بين الجرائم المقصودة وغير المقصودة، -حيث غاب الركن المعنوي عن الجرائم الضريبية-.
- 6- إعطاء صلاحيات الاستجواب في الجرائم الضريبية لنيابة الجرائم الاقتصادية بدلاً من الإدارة الضريبية.
- 7- أن يكون هناك مذكرة من النيابة العامة -سيما أن لدينا في فلسطين نيابة الجرائم الاقتصادية-، بإجراء التفتيش، وكذلك موافقة النيابة العامة على القرار الذي يصدره المدير بمنع المكلف من السفر.
- 8- أن يكون هناك كوادر مختصة من القضاة في الجرائم الضريبية.
- 9- إنشاء محاكم جنائية مختصة في الجرائم الضريبية لما تتطلبه هذه الجرائم من اختصاص وعلم ومعرفة.

## قائمة المصادر والمراجع :

### أولاً: المصادر

#### أ -القوانين

- قانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2005، الوقائع الفلسطينية، ع.57، 2005/8/18 .
- قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001، الوقائع الفلسطينية، ع.83، 2001/9/5 .

- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الملغى، رقم ( 17 ) لسنة 2004، الوقائع الفلسطينية، ع.53، 2005/2/28، ص. 122
- قانون رقم (7) لسنة 1998 بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية، الوقائع الفلسطينية، ع.25، 1998/9/24 .
- قانون العقوبات الأردني رقم ( 16 ) لسنة 1960، الجريدة الرسمية الأردنية، المنشور ع.1487، 1960/5/1.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ( 25 ) لسنة 1964، الجريدة الرسمية الأردنية، ع. 1800، 1964/10/17، ص. 1455
- قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ( 6 ) لسنة 1952، الجريدة الرسمية الأردنية، ع. 1100، 1952/2/16، ص.84
- القرار بقانون رقم ( 8 ) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، الوقائع الفلسطينية، ع. 0، 2011/10/024.

#### ب أحكام المحاكم:

#### أحكام محاكم فلسطينية:

- الحكم الصادر عن المحكمة العليا المنعقدة في رام الله، طعن دستوري، رقم 2010/1، الصادر بتاريخ 2010/5/11.
- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله، نقض/جزاء، رقم 2010/172، الصادر بتاريخ 2011/1/6 11.

- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله، نقض/جزاء، رقم 2010/188، الصادر بتاريخ 11/3/2011.
- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله، نقض/مدني، رقم 2014/777، ورقم 2014/795 الصادر بتاريخ 2015/11/16.
- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله بهيئتها العامة، نقض/جزاء، رقم 2010/66، الصادر بتاريخ 11/9/2011.
- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله بهيئتها العامة، نقض/جزاء، رقم 2010/170، الصادر بتاريخ 11/9/2011.
- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله ، نقض/جزاء، رقم 2010/18، الصادر بتاريخ 11/6/2010.
- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله ، نقض/جزاء، رقم 2009/33، الصادر بتاريخ 2009/6/3.
- حكم محكمة النقض المنعقدة في رام الله ، نقض/جزاء، رقم 2006/32 الصادر بتاريخ 2007/4/2.
- حكم محكمة الاستئناف المعقدة في رام الله ، استئناف/جزاء، رقم 1998/402، الصادر بتاريخ 1998/3/25.
- حكم محكمة الاستئناف المنعقدة في رام الله ، استئناف/جزاء، رقم 1994/556، الصادر بتاريخ 1994/7/17.
- حكم محكمة بداية رام الله بصفتها الاستئنافية، استئناف /جزاء، رقم 2015/569، الصادر بتاريخ 2016/5/26.

## أحكام نقض مصرية:

- حكم محكمة النقض المصرية، نقض/جزاء، رقم 325/83، الصادر بتاريخ 1962/4/10.
- حكم محكمة النقض المصرية، جلسة 1983/12/21، السنة 34، رقم 214، ص 1070.
- حكم محكمة النقض المصرية، جلسة 1953/6/4، س 4، ص 909.

## ثانياً: المراجع

### أ - الكتب :

- أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1989.
- أحمد فتحي سرور: الشرعية والاجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977.
- أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.
- أحمد فتحي سرور: القانون الجنائي الدستوري، ط4، دار الشروق، القاهرة، 2006.

- أنور المساعدة: المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية ، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007.
- أيمن ظاهر: شرح قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني، ج1، ط1، دن، 2013.
- جرجس يوسف طعمه: مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005
- حسام محمد سامي جابر: طرق الطعن في المواد الجنائية، دار الكتب القانونية/ دار شتات للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
- حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب ، ط 1، دار المعارف، الاسكندرية، 1963.
- سامي سابا: الإجراءات الجنائية في فلسطين، ط2، غزة، فلسطين، 1994.
- سوزي عدلي ناشد: التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
- صخر عبد الله الجنيدي: نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005.
- طلال أبو عفيفة: شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية ، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.
- عماد الفقي: المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010

- عبد الحميد الشواربي: الجرائم المالية والتجارية ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،  
1968
- عبد الحميد الشواربي: التجريم والعقاب في قانون الضريبة على الاستهلاك، دن، 1988.
- عبد الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، دار المطبوعات الجامعية، 1996.
- عبد الحميد الشواربي: الطعون الضريبية، منشأة المعارف، الإسكندرية، د.ت.
- عبد الكريم بركات: حامد عبد المجيد، علي عياد، دراسات في النظم الضريبية ، مؤسسة  
الشباب الجامعي: الإسكندرية، 1975.
- عبد الرحمن توفيق احمد: شرح قانون العقوبات، القسم العام ، دار الثقافة للنشر والتوزيع،  
عمان، 2012.
- عصام عفيفي عبد البصير: أزمة الشرعية الجنائية ووسائل علاجها، ط1، 2004.
- غسان رباح: قانون العقوبات الاقتصادي ، ط 2، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت،  
2004.
- معن احمد الحيارى: الركن المادي للجريمة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2010
- محمد سالم الحلبي: الوجيز في أصول المحاكمات الجزائية ، ط 1، الإصدار الثاني، دار  
الثقافة، عمان، 2009 .
- محمد سالم الحلبي: الوسيط في شرح قانون اصول المحاكمات الجزائية ، ج 3، مكتبة  
الثقافة للنشر والتوزيع، 1996.
- محمد صبحي نجم: الوجيز في أصول المحاكمات الجزائية الأردني ، ط 1، دار الثقافة  
للنشر، الأردن، 1991.

- محمد صبحي نجم: **الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية** ، ط3، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2016
  - محمد سعيد نمور: **أصول الإجراءات الجزائية**، ط3، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2013
  - محمود نجيب حسني: **النظرية العامة للقصد الجنائي** ، ط.3، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
  - محمود محمود مصطفى: **الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن** ، ج 2، ط 1، دن، 1966.
  - مصطفى عبد الباقي: **شرح قانون الاجراءات الجزائية الفلسطينية رقم 3 لسنة 2003**، وحدة البحث العلمي والنشر: كلية الحقوق، جامعة بير زيت، 2015.
  - مصطفى سيد أحمد الصياد: **عدم دستورية عقوبة التهريب الضريبي ومشاكل الإدارة الضريبية**، دار الفكر العربي، مدينة نصر، د.ت
  - نظام توفيق المجالي: **شرح قانون العقوبات القسم العام** ، ط4، دار الثقافة للتوزيع والنشر، الأردن، 2012.
  - نائل صالح: **الجرائم الاقتصادية في التشريع الأردني** ، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 1991.
- ب رسائل الماجستير والدكتوراه:**
- حسن يوسف مصطفى مقابلة: **"الشرعية في الإجراءات الجزائية"**، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
  - سعادي عارف محمد صوافطة: **"الصلح في الجرائم الاقتصادية"**، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2010.



- قدرني نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها ، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الاسكندرية، مصر، 1960.

#### ج- المراجع الثانوية:

- سامي أحمد غنيم: مقالة الكترونية: "تفعيل أحكام مواد التجريم الضريبي والتصالح فيها وفقاً للتشريع الضريبي المصري".
- الدليل القانوني للبيئة التجارية في فلسطين: معهد الحقوق، بير زيت، 2010.
- البشير المنوبي الفرشيشي: " ورشة عمل حول الجرائم الاقتصادية " ، ضمن البرنامج الأوروبي لدعم برنامج ماجستير القانون الجنائي في الجامعات الفلسطينية، المنعقد في الأردن، عمان، 13-15/11/2015.

#### د- مراجع الكترونية:

- أحكام محكمة النقض الفلسطينية - منظومة القضاء والتشريع في فلسطين (المقتفي) <http://muqtafi.birzeit.edu> -
- [www.arab-ency.com](http://www.arab-ency.com) بحث منشور: منى إدلبي، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية (الدعوى الضريبية)، سوريا، رقم الصفحة ضمن المجلد: 508.
- [www.bayt.com](http://www.bayt.com)