

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل

إعداد
يوسف محمود مصطفى أبوعياش

إشراف
د. فادي قسيم شديد

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

2013م

سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل

إعداد

يوسف محمود مصطفى أبو عياش

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 19 / 12 / 2013 ، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة:

التوقيع

.....
.....
.....
.....

1. د. فادي قسيم شديد / مشرفاً ورئيساً

2. د. أحمد الدبك / ممتحناً خارجياً

3. د. محمد شرافة / ممتحناً داخلياً

4. د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى الذي وعدته أن أكون فكنت

إلى الذي مد ذراعيه جسرا فعبرت

إلى رمز العطاء الدائم

إلى والدي...

إلى من ربّتي فأحسنّت تربيتي

إلى من سهرت الليالي لأجل راحتي

إلى من أكن لها عظيم المودة والمحبة والعرفان

إلى والدتي...

إلى أشقائي وشقيقاتي

الغوالي

إلى مشاغل الوطن الكبير، شهداء الحق والحرية

إلى كل من ساهموا معي في هذا البحث

إلى كل من شاركوني في كتابته وطباعته

شكر وتقدير

أحمد الله حمدا كثيرا وأشكره أن وفقني على انجاز هذا العمل وأتوب إليه واستغفره عن كل خطأ أو نسيان، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد سيد الخلق وبعد..

ولو إنني أوتيت كل بلاغة

وأفانيت بحر النطق في النظم والنثر

لما كنت بعد القول إلا مقصرا

ومعتزفا بالعجز عن واجب الشكر

أرى حقا وواجبا علي أن اعترف بأنه لم يكن بمقدوري انجاز هذا البحث دون النصيح والإرشاد الذي خصني به أستاذي الفاضل "الدكتور فادي شديد"، فلقد كان لتفضل سيادته بالإشراف على هذه الرسالة عظيم الأثر والفائدة، وكان لواسع علمه وسداد توجيهه وكريم خلقه الفضل العظيم في إخراج هذا العمل إلى حيز الوجود، أسأل الله تعالى أن يجزيه عني وعن طلاب العلم خير الجزاء.

كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.

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

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل

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 من قبل لنيل أية درجة علمية أو
بحث 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.

Student's name

اسم الطالب:

Signature

التوقيع:

Date

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	شكر وتقدير
و	فهرس المحتويات
ح	الملخص
1	المقدمة
13	الفصل الأول: الإطار القانوني للجرائم الضريبية
13	المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية
13	المطلب الأول: الإدارة الضريبية في فلسطين
15	المطلب الثاني: مفهوم وأنواع الجرائم الضريبية
18	المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية
25	المطلب الرابع: أسباب الجريمة الضريبية
29	المطلب الخامس: أركان الجريمة الضريبية
39	المبحث الثاني: الاجراءات الوقائية للحد من الجريمة الضريبية
39	المطلب الأول: الالتزامات التي يفرضها القانون الضريبي على تصرفات الادارة الضريبية
49	المطلب الثاني: الحقوق والالتزامات المفروضة على المكلف
53	الفصل الثاني: سلطات المقدّر في اكتشاف الجريمة الضريبية
53	المبحث الأول: سلطات المقدّر في التحري والاستدلال
54	المطلب الأول: سلطة دخول منازل ومحلات المكّين
56	المطلب الثاني: سلطة المقدّر في التحري
59	المطلب الثالث: سلطة المقدّر في الاطلاع
69	المبحث الثاني: سلطات المقدّر في اجراءات التحقيق
69	المطلب الأول: سلطة المقدّر في التفتيش
75	المطلب الثاني: سلطة المقدّر في التحقيق
79	الفصل الثالث: سلطات المقدّر بعد أثبات الجريمة الضريبية
79	المبحث الأول: الصلح الضريبي

80	المطلب الأول: ماهية الصلح الضريبي
87	المطلب الثاني: النظام القانوني للصلح الضريبي
89	المبحث الثاني: تحريك الدعوى الجنائية الضريبية
91	المطلب الأول: ماهية الدعوى الضريبية
95	المطلب الثاني: القضاء المختص بالنظر في الجرائم الضريبية
100	المطلب الثالث: الإثبات في المنازعات الضريبية
106	المطلب الرابع: الجزاءات الضريبية
112	النتائج
113	التوصيات
115	المصادر والمراجع
b	Abstract

سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل

إعداد

يوسف محمود مصطفى أبو عياش

إشراف

الدكتور فادي قسيم شديد

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل، والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين، من خلال نصوص القوانين الضريبية ونصوص القانون الأخرى التي تحكم هذه السلطات، وللتعرف على هذه السلطات قسمت الدراسة إلى ثلاثة فصول.

ففي الفصل الأول تناولت الإطار القانوني للجرائم الضريبية من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين: تناولت في المبحث الأول؛ ماهية الجريمة الضريبية، من خلال الادارة العامة للضريبة في فلسطين، ومفهوم وأنواع الجرائم الضريبية، والطبيعة القانونية للجريمة الضريبية وأسباب وأركان الجريمة الضريبية. وفي المبحث الثاني؛ تناولت الاجراءات الوقائية للحد من الجرائم الضريبية، من خلال الالزامات التي يفرضها القانون الضريبي على تصرفات الادارة الضريبية، والحقوق والالزامات المفروضة على المكلف.

وفي الفصل الثاني؛ تناولت سلطات المقدر في اكتشاف الجريمة الضريبية، وقسم إلى مبحثين، تناولت في المبحث الاول، سلطات المقدر في التحري والاستدلال؛ من خلال سلطات المقدر في دخول منازل ومحلات المكلفين، وسلطات المقدر في التحري، وسلطات المقدر في الاطلاع. وفي المبحث الثاني؛ سلطات المقدر في اجراءات التحقيق، من خلال سلطات المقدر في التفتيش في المطلب الأول، وسلطات المقدر في التحقيق في المطلب الثاني.

وفي الفصل الثالث؛ تناولت سلطات المقدر بعد اثبات الجريمة الضريبية، وقسم إلى مبحثين: تناول في المبحث الاول؛ الصلح الضريبي، من خلال ماهية الصلح الضريبي، والنظام القانوني للصلح الضريبي، وفي المبحث الثاني؛ تناولت تحريك الدعوى الجنائية الضريبية، من

خلال ماهية الدعوى الضريبية، والقضاء المختص في النظر في الجرائم الضريبية، والاثبات في المنازعات الضريبية، والجزاءات الضريبية.

وقد توصل الباحث في نهاية الدراسة إلى عدة نتائج: كان من أبرزها أن السبب الرئيسي في ارتكاب الجرائم الضريبية؛ يرجع إلى ضعف كفاءة موظفي الادارة الضريبية، حيث يجب أن يجمع المقدر ما بين علم المحاسبة والعلوم القانونية، بالإضافة إلى المهارة الفنية. وقد منح المشرع الفلسطيني موظفوا الادارة الضريبية السلطات الكافية للحد من ارتكاب الجرائم الضريبية إلا أن ضعف الاعلام الضريبي، وعدم وجود جهاز مختص للاستعلام الضريبي في فلسطين؛ يؤدي إلى نقص وضعف في المعلومات والبيانات المالية لدى موظفي الإدارة الضريبية؛ مما يؤدي إلى زيادة ارتكاب الجرائم الضريبية، بالإضافة إلى وجود الفساد الإداري، وعدم وجود الرقابة الكافية، والجزاءات الرادعة لكل من موظفي الإدارة الضريبية والمكلف.

وأوصى الباحث بالعديد من المقترحات كان من أهمها، خفض سعر الضريبة، وزيادة الإعفاءات وخاصة إعفاء الصحة والتعليم، وزيادة نشرات التوعية للمكلفين بالقوانين الضريبية، وما تحمله في طياتها من دخول معفاة من الضريبة ومن تنزيلات وإعفاءات، مما يقلل من الأخطاء عند تعبئة الإقرار الضريبي، مما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية. وإعطاء موظفي الإدارة الضريبية وخاصة العاملين في تحديد دين الضريبة وتحصيله (المقدر) مزيد من الدورات التطبيقية في فن التعامل مع المكلفين، مما يعطي راحة أكثر للمكلفين في تعاملهم مع المقدر، مما يؤدي إلى تخطي بعض العقوبات التي تواجه الإدارة الضريبية والمكلفين في نفس الوقت.

المقدمة

تسعى جميع الدول إلى تحقيق أكبر قدر من التنمية بكافة صورها وأشكالها، وتركز على وجه الخصوص على التنمية الاقتصادية، ويكون الاعتماد لتحقيق هذه التنمية على موارد الدولة وما تحصله من ضرائب وإيرادات أخرى، حيث تمثل الضرائب مصدراً هاماً من مصادر التمويل القومي الفلسطيني ومورداً غزيراً للخزينة العامة، ويتطلب ذلك إلزام كل مواطن في الدولة بتحمل نصيبه من الأعباء العامة، حتى تتمكن الدولة من الإنفاق على مرافقها العامة وتقديم الخدمات وسد احتياجات المواطنين¹.

وبسبب تعاظم دور الاقتصاد في عالمنا بحيث بات يشكل الكفة الثانية من ميزان القوى السياسية إلى جانب القوة العسكرية في العالم دفع ذلك بالدول إلى تجريم كل فعل، أو امتناع يقع بالمخالفة للقوانين الاقتصادية في كل دولة، وتختلف شدة العقوبة حسب نوع وأهمية المصلحة الاقتصادية المعتدى عليها².

ويتمتع موظفوا الإدارة الضريبية بالعديد من السلطات التي يمنحها لهم القانون الضريبي، فضلاً عما يقرره لهم قانون الإجراءات الجزائية من سلطات بوصفهم من أعضاء الضابطة القضائية ذوي الاختصاص الخاص، للحد من الجرائم الضريبية ومنع انتشارها³، وخاصة في ظل المشكلات التي تواجهها، مثل قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين، وقلة كفاءة الإدارة الضريبية، وانتشار الفساد والرشوة في المجتمع الفلسطيني.

وقبل الخوض في مفهوم الجريمة الضريبية وسلطات أعضاء الضابطة القضائية فيها، لا بد من توضيح المدلول الفني للضريبة، ومدى ما تتمتع به من استقلالية تميزها عن غيرها من الإيرادات، وإيضاح الأساس القانوني للإلتزام بدين الضريبة، لأن هذه الإيضاحات تكشف عن الغاية التي ابتغاها المشرع من تجريمه لبعض الأفعال التي تشكل مخالفة للقانون الضريبي،

¹ د. الجندي، حسنى، 2005-2006، القانون الجنائي الضريبي، ط1، دار النهضة العربية، ص7.

² د. حمودة، منتصر سعيد، 2010، الجرائم الاقتصادية، دار الجامعة الجديدة، ص8.

³ د. السيد، محمد نجيب، 1992، جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء، جامعة الإسكندرية، ص377.

الأمر الذي يسهل على القاضي مهمته في تفسير القانون وتطبيقه بصورة سليمة على الوقائع المعروضة عليه، كما أنها تثير الطريق للعاملين في الحقل الضريبي لكي يتسنى لهم الإحاطة بكل الأشكال التي تثار بصدر هذا الموضوع إحاطة شاملة¹.

وتعرف الضريبة بأنها : "عبارة عن اقتطاع جبري تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين بدون مقابل، بغرض تغطية أعبائها العامة، وبما يحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"².

ومن هذا التعريف يمكن تحديد بعض الخصائص العامة للضريبة على النحو التالي:

- 1- الضريبة فريضة مالية: أي أن الضريبة مبلغ من المال يدفعه المكلف نقداً وذلك من أجل تحقيق العدالة بشكل معقول.
- 2- الضريبة فريضة إلزامية: حيث أن الإدارة الضريبية هي الجهة الوحيدة المخولة بفرض الضريبة دون اتفاق مع المكلف، ويتم ذلك بالقانون حيث أن الضريبة تفرض جبراً والمكلف ملزم بدفعها.
- 3- الضريبة تضامنية: حيث أن المكلف يدفع الضريبة باعتباره عضواً متضامناً مع باقي أفراد المجتمع، ويجب أن يتحمل جزءاً من أعباء المجتمع الذي يعيش فيه بحكم انتمائه إلى ذلك المجتمع بغض النظر عما يحصل عليه من منفعة.
- 4- الضريبة وسيلة مالية: حيث أن الضريبة ليست غاية في حد ذاتها، بل تستخدمها الدولة كأداة مالية من أجل تحقيق أهدافها العامة، ولتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

¹ د. نور الشرع، طالب، 2008، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط1، ص21.

² د. اليحيى، حسين وحسن خريوش، 1996، المالية العامة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، ط1، ص46.

5- الضريبة نهائية ومباشرة: أي أن المكلف لا يستطيع استرداد المبالغ الضريبية المدفوعة مهما كانت الظروف والأحوال.¹

وحيث أن الأساس القانوني (أو الفني) الذي تستند إليه الدولة في فرض الضرائب على المكلفين جبراً استند قديماً إلى "النظرية التعاقدية" و في الوقت المعاصر إلى " نظرية سيادة الدولة".

ويرى كثير من كتاب القرن الثامن عشر والتاسع عشر أنه طبقاً لنظرية التعاقد فإن الأساس القانوني للضريبة يوجد في (عقد مالي ضمني) انعقد بين الدولة متمثلة في الجماعة والأفراد، وبموجب هذا العقد تقوم الدولة وتلتزم بتقديم خدمات للأفراد وخصوصاً خدمة الأمن، مقابل أن يلتزم الأفراد بدفع الضرائب كثمن لهذه الخدمات.

أما نظرية سيادة الدولة فتحظى هذه النظرية بقبول في الفقه المالي المعاصر فيما يتعلق بتفسيرها للأسباب القانونية لإلزام الأفراد بدفع الضرائب، أو حق الدولة في إلزام الأفراد بدفع الضرائب إليها. وتشير هذه النظرية إلى أن الأفراد ومنذ زمن بعيد قد شعروا بحاجتهم الملحة لوجود تنظيم سياسي (هو الدولة) من أجل المحافظة على حقوقهم، وتوفير الأمن، وإشباع حاجاتهم العامة في شتى المجالات، ومن ثم فقد تضامنوا معاً متفقين على ضرورة هذا الوجود للدولة، ووجدوا أن من مقتضيات هذا التضامن الاجتماعي الإقرار بالسيادة، واحترام السلطة لهذا التنظيم حتى يتمكن من تحقيق الأغراض التي وجد من أجلها.

ومن مقتضيات هذا التضامن أيضاً، أن تتمكن الدولة من تمويل نفقاتها العامة على مختلف الأوجه، ويكون ذلك بأن يتحمل كل فرد ضريبة حسب قدرته التكاليفية تضامناً منه مع بقية أفراد المجتمع، ويكون هذا التضامن الاجتماعي بين الأفراد مقترناً بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم، ومن ثم مبرر لإلزام الأفراد على دفع الضرائب للدولة، وأهم نتيجة نستنتجها من

¹ الدقة، عبد الرحمن و ياسر غازي السلامين، 2009، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 المعدل، رابطة الجامعيين، ط2، ص15-16.

هذه النظرية؛ اعتبار الضرائب من الموارد السيادية، مما يعطي للدولة سلطة تحديدها وفرضها وإعداد التنظيم الفني لها، من غير أن تدخل في تعاقد مع المكلفين لإقرار ذلك¹.

كما أن فرض الضريبة يعتمد على العديد من القواعد الأساسية التي أوضحها آدم سميث، حيث كان أول من أشار إلى هذه القواعد التي يجب أن تستند إليها الضرائب في كتابه (ثروة الأمم) الصادر سنة 1776م، وحددها في أربعة قواعد أساسية وهي : العدالة، اليقين، الملائمة، والاقتصاد. وما زالت هذه المفاهيم تشكل قاعدة رئيسية في الفكر الاقتصادي والضريبي².

وحرصا من المشرع على حماية هذا المورد، واستمرار انسيابه للخرينة العامة، وجد ألا مهرب لدرء المخاطر عنه، عن الإلتجاء إلى العقوبات، وفرض عقوبات تصيب المكلف في ماله، وفي حريته أيضا، إذا امتنع عن تنفيذ الإلزامات الضريبية المفروضة عليه، أو إذا استعمل أساليب احتيالية للتخلص من أداء دين الضريبة، وعلية أصبح هذا الموضوع من أهم الموضوعات، التي تفرض نفسها على مجريات الأحداث، وخاصة في الآونة الأخيرة التي انصب فيها اهتمام الدولة على إصلاح المسار الاقتصادي للمجتمع³.

والجريمة الضريبية هي: " كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا"⁴، وقد خصص القانون موظفين معينين للتحري وجمع الأدلة في الجرائم الضريبية ومنحهم صفة الضبط القضائي "ذو الاختصاص الخاص" حيث يقتصر عملهم على جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يباشرونها⁵، وأهم هؤلاء الموظفين هو المقدر حيث نص المشرع الضريبي أن المقدر هو: "أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو

¹ د. الصعيدي، عبد الله، 2006، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، ط1، ص307-309.

² د. صبري، نضال رشيد، 1998، محاسبة ضريبة الدخل، ط1، جامعة القدس المفتوحة، ص10.

³ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق ص12.

⁴ حسين، محمد حسين، 2004، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص11.

⁵ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص30.

مفوضة خطيا من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون¹ وللمقدر كعضو ضبط قضائي ذو اختصاص خاص أهمية بالغة في الكشف عن الجرائم الضريبية²، وهذا ما أكدته المشرع الضريبي حيث نص أنه: "يعتبر المدير وموظفوا الدائرة المفوضين خطيا أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي وذلك في حدود اختصاصهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك"³.

ومنهم المشرع الضريبي الفلسطيني امتيازات وحقوق استثنائية تجعلهم في مركز أسمى من مركز المكلفين المتعاملين معهم، كما أن هذه الحقوق والإمتيازات تخضع لقيود وضوابط بواسطة القوانين والأنظمة، للموازنة بين تحقيق المصلحة العامة المتمثلة؛ بضمان حقوق الخزينة العامة، والمحافظة على حقوق المكلفين وعدم التعدي عليها⁴، أي يجب أن تكون قرارات الإدارة الضريبية صحيحة وصادرة بناءً على قانون وطبقا له وهذا يمثل مبدأ الشرعية الضريبية التي تعني "إلزام الإدارة الضريبية بشقيها: الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة بالقانون الضريبي، أي لا يجوز للإدارة الضريبية أن تأتي عملا ماديا أو قانونيا إلا إذا كان تنفيذا أو تطبيقا لقاعدة تشريعية عامه، حيث لا يكفي أن يكون عمل الإدارة الضريبية غير مخالف للقانون، وإنما يجب أن يكون مبنيا على قاعدة قانونية حتى يكون مشروعا، وأن شراح القانون العام يتفقون على أن مبدأ الشرعية لا يعني مجرد الخضوع للقانون بمعناه الضيق، ولكنه يعني الخضوع لكل قاعدة قانونية ملزمة أيا كان مصدرها، لذلك فإن فقهاء القانون والقضاء كلاهما مستقر على أنه يوجد بجانب التشريعات القانونية المكتوبة قانون آخر غير مكتوب

¹ أنظر المادة (1) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

² د. أبو سمره، عماد محمود، 2008، المسؤولية المدنية لمأمور الضبط القضائي، دار الفكر والقانون المنصورة، ص 27

³ أنظر الفقرة (3) المادة (23) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

⁴ د. كنعان، نواف، 2002، القانون الإداري، ط1، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع والدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ص 89.

مصدره المبادئ العامة للقانون وقواعد العدالة، وهذا يلزم الادارة العامة في الدولة بما فيها الادارة الضريبية العمل به طالما لم يرد في القانون الوضعي ما يعطل نفاذه أو يلغيه¹.

ومنذ أن نشأ الإلتزام بدفع الضريبة عرف التملص منها والتحايل في آدائها، حيث كان الحكام في الماضي يجبرون المحكومين على دفع الضريبة بعدة أشكال تختلف باختلاف طبقات المجتمع، وكان يحصلها لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام؛ مما ولد الشعور لدى الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة، وأنها ليست إلا مظهر من مظاهر الظلم الذي يجب مقاومته بالتمرد أو بتجاهل القوانين الضريبية، وظل هذا الاعتقاد برغم تغير النظم السياسية وتطور النظام الدستوري للدولة، مما أدى إلى انتشار الجرائم الضريبية².

وقد تنوعت الهيئات التي تتولى مهام البحث عن مرتكبي الجرائم وكانت تتمثل في: المأمورين، ومفتش الأسواق والضباط العسكريين، وكان المأمورون يتولون فرض الغرامات، والتحقيق في الجرائم وإحالتها إلى محاكم المحلفين³.

وقد كانت مصر القديمة هي أسبق الدول في استخدام وسائل البحث الجنائي، وجمع الأدلة والتحري المعروفة حالياً، حيث كانت الأسرة العشرين تستخدم قوات البوليس في تعقب الجرائم، ويتضح ذلك من وثائق القضية الكبرى عام 1100 ق.م تقريباً في عصر الملك رمسيس التاسع ضد عصابات لصوص المقابر⁴.

وكذلك تناول القانون الروماني نظام التحري والتتقيب، وفوض أعضاء الضبط القضائي بإهدار حرية المتهم وتعذيبه للحصول على الأدلة، كما أن القانون الكنسي أخذ بالنظام المتسم بالعلنية وحرية الدفاع، وبعد ذلك امتد نظام التحري والتتقيب من القانون الكنسي إلى المحاكم

¹ أبو معيلق، يونس مجدي فياض، التشريع الضريبي في فلسطين.

² شؤون قانونية، جريمة الغش الضريبي.

8/8/2013، <http://www.startimes.com/f.aspx?t=16457307>

³ د. صفا، عادل إبراهيم إسماعيل، مرجع سابق ص5.

⁴ د. عدس، عماد عوض، 2007، التحريات كإجراء من إجراءات البحث عن الحقيقة، دار النهضة العربية، ص3.

العلمانية منذ القرن الثالث عشر، وأخذت به ألمانيا وفرنسا وإيطاليا¹، ونتيجة للتطور المذهل والتقدم العلمي الذي شهدته المجتمعات الحديثة في موضع الضبط القضائي ظهرت تغيرات هامة في مجال البحث عن مرتكبي الجرائم، وصبغت التحريات الجنائية بالصبغة العلمية معلنة بذلك بزوغ فجر مرحلة جديدة هي مرحلة التحقيق الجنائي العلمي الفني².

وفي الوقت الحاضر يلاحظ أن دائرة النزاع الضريبي اتسعت بين كل من المكلف والإدارة الضريبية، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب: منها ما هو متعلق بالتشريع الضريبي سواء ما يسمى تفسير النصوص أو زيادة العبء الضريبي، ومنها ما هو متعلق بالمكلف الذي يبحث عن وسائل للهروب من الضريبة المستحقة، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الضريبية والتي قد يعتمد بعض العاملين فيها إلى المبالغة والإسراف في التقدير إما خوفا من المسؤولية أو عدم معرفة بالقانون³.

وتبدأ أول خطوات تحديد الدين الضريبية بعملية الفحص الضريبي، التي يجب أن تنال العناية اللازمة حتى تأتي الأرباح المحددة مطابقة للواقع دون إهدار لحقوق الخزانة، أو إجحاف بحقوق المكلف⁴، والهدف من الفحص الضريبي هو تحديد دين الضريبة إما بناء على الإقرار المقدم من المكلف أو عن طريق التقدير الإداري في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي، أو في حال عدم اقتناع المقدّر بصحة الإقرار⁵.

وفي حال عدم وجود اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف فقد حرص المشرع على إعطاء المقدّر العديد من الصلاحيات والطرق لمحاولة حل النزاع وديا في مراحله الأولى، وذلك

¹ د. الحلبي، محمد علي سالم عياد، 1996، الوسيط في شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص16.

² د. عدس، عماد عوض، مرجع سابق، ص13.

³ عراقي، إيمان، مطلوب آلية جديدة لتطوير إجراءات تحصيل الضرائب وفض المنازعات.

<http://www.news-bank.net/cached-version.aspx?id=hrm-344413>، 6/5/2013

⁴ فهمي، محمد مرسى وسيد لطفي عبد الله، 1999، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، ص239.

⁵ د. وفا، عبد الباسط، 2001، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، القاهرة، دار النهضة العربية، ص8.

عن طريق السماح للمكلف بتقديم تظلم إداري على التعديلات التي تجريها الإدارة الضريبية على الإقرار الضريبي المقدم، حيث يقوم المقدر بإعادة النظر في تلك التعديلات بناء على ذلك التظلم، وإذا لم يتم التوصل إلى اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، أو لم يتمكنوا من إجراء الصلح الضريبي وحل النزاع، أجاز المشرع للإدارة الضريبية والمكلف اللجوء إلى القضاء لحسم ذلك النزاع¹، وقبل أن تصل الدعوى الجزائية الضريبية إلى المحكمة للنظر بها تمر بمرحلة أولية هي مرحلة استقصاء الجريمة التي كانت سببا للدعوى وجمع أدلتها،² وهي مرحلة مهمة تشتمل على ما يجريه المقدر من دخول محلات المكلفين وإطلاع على الأوراق، والدفاتر، والمستندات، والسجلات، والفواتير، والوثائق وجمع المعلومات، واكتشاف أدلة، وتفتيش، وضبط أدلة مادية، كما أن المشرع أجاز للمقدر إجراء العديد من أعمال التحقيق التي يقوم بها النائب العام في حالة الجرم المشهود، كما يمكن لقاضي التحقيق أن ينيبهم لإجراء معاملات التحقيق³.

أهمية الدراسة:

وتتمثل أهمية البحث من خلال بيان الأهمية النظرية والأهمية التطبيقية، وتبرز الأهمية النظرية؛ من خلال طبيعة الوظيفة التي يقوم بها المقدر كعضو ضابطة قضائية في الجريمة الضريبية، تلك الوظيفة التي أنيط بها تحقيق الكثير من الأعمال، والاختصاصات، الأمر الذي يتطلب ضرورة البحث عن ضوابط تنظم عمل المقدر، لأهميته بالنسبة للمكلفين وبالنسبة للإدارة الضريبية، وكذلك معرفة الدور الذي يقوم به المقدر في الحد من الجريمة الضريبية، ومنع العبث بالأمن، والاقتصاد الوطني، وتوضيح السلطات الممنوحة للمقدر.

وكذلك للدور الذي يلعبه المقدر في موضوع الإثبات الجنائي في الجريمة الضريبية، وهو من أهم مواضيع الإجراءات الجنائية، فجميع الإجراءات التي يقوم بها هدفها الأساسي هو

¹ دليل التوفيق والتظلمات في ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991 والمعدل بقانون رقم (9) لسنة 2005.

<http://www.salestax.gov.eg/tzalmat.html>، 17/6/2013

² د. شحادة، يوسف، 1999، الضابطة العدلية: علاقتها بالقضاء ودورها في سير العدالة الجزائية (دراسة مقارنة)، بيروت، مؤسسة يحسون للنشر والتوزيع، ص115.

³ صادق، مورييس، 1999، موسوعة ضريبة المبيعات، القاهرة، دار محمد للنشر والتوزيع، ص154.

كيفية إثبات الحقيقة التي وقعت، فعلى أساس الإثبات الجنائي يتم توقيع العقاب على المتهم أو تبرئته .

وتبرز أهمية أعمال المقدر كعضو ضابطة قضائية؛ في كونها تضمن بالدرجة الأولى لقواعد الاجراءات الجنائية قدرتها الفعلية على الإشتغال باعتبارها آلة من آليات العدالة، وكذلك تظهر أهميتها كوسيلة ردع للمخالفات والجرائم الضريبية المرتكبة، ومباشرة عمليات البحث، وتقديم مرتكبيها للعدالة القضائية، وتنفيذ الأحكام الصادرة عن الهيئات القضائية باعتبارها آلية فعالة وحساسة من آليات العدالة الجنائية .

ومن الناحية التطبيقية يعتبر هذا البحث من الأبحاث القليلة التي تناولت موضوع سلطات المقدر في الجريمة الضريبية، كما يعتبر هذا البحث من المواضيع الهامة التي تهم المكلف والإدارة الضريبية معاً.

الدراسات السابقة:

عند إعداد هذه الدراسة، وعند البحث عن أصول موضوع الدراسة بشكل معمق في المراجع والأبحاث والدراسات السابقة في نفس الموضوع ،أتضح أنه يتوفر قله من الكتب والأبحاث والرسائل التي تناولت هذا الموضوع بالإضافة إلى مباحث متفرقة وردت في العديد من الكتب، ومن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع:

1-دراسة (قاسم، 2004):

قام محمد حسين قاسم بدراسة بعنوان "الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م"، وتناول في هذه الدراسة مفهوم الجريمة الضريبية وأركانها، والجزاء المترتبة على مرتكبيها، كما تناولت أسباب انتشار الجرائم الضريبية في المجتمع الفلسطيني، والقضاء المختص في فلسطين بالنظر في الجرائم الضريبية.

وتوصلت الدراسة إلى أن من أسباب انتشار الجرائم الضريبية هو دوائر الضريبة وموظفيها، كما أن العقوبات الضريبية المطبقة تعتبر عقوبات ضعيفة وغير كافية، وأنها تساعد على ارتكاب الجرائم الضريبية لكونها غير رادعة لمرتكب الجريمة الضريبية، وكان من توصيات الباحث ضرورة تشديد العقوبات الضريبية على مرتكبي الجرائم الضريبية، والحد من الصلاحيات الممنوحة لوزير المالية وموظفوا الإدارة الضريبية في الإعفاءات، لأنها قد تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية وتؤثر سلباً على الحيلة.

2- دراسة (شرعب، 2006):

قام مجدي نبيل محمود شرعب بدراسة بعنوان " امتيازات الإدارة الضريبية ، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني"، وتناول في هذه الدراسة: امتيازات الإدارة الضريبية في تحديد دين الضريبة، وسلطات الإدارة الضريبية في الاطلاع على سجلات ومستندات وأوراق المكلفين، وامتيازات الإدارة الضريبية أمام القضاء في الدعاوى الضريبية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية وسيلة لتحقيق غاية مهمة وهي، السعي إلى تطبيق القانون الضريبي بالشكل الصحيح، وأن هذه الامتيازات ليست في حد ذاتها غاية، وإنما وسيلة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العامة، ورعاية مصالحها، وكان من توصيات الباحث؛ بأنه يجب أن تكون هذه الامتيازات مستندة إلى نص قانوني يجيزها ويسمح للإدارة الضريبية باللجوء إليها، فضلاً عن أن تطبيق هذه الامتيازات بالشكل السليم يتطلب إدارة ضريبية كفوءة تقوم على استعمال هذه الامتيازات بالطريقة الصحيحة والوقت المناسب.

3- دراسة (التاية، 2004):

قام هشام راضي هاشم التاية بدراسة بعنوان " النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق"، وتناول في هذه الدراسة الهيكل العام للإدارة الضريبية في فلسطين، وحقوق وإلزامات الإدارة الضريبية، فضلاً عن حقوق والزامات المكلف الضريبي.

وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة الضريبية، تمارس عملها بناء على أسس قانونية مثبتة في تكوين نظامها القانوني المستمد جذوره من كلا القانونين: الإداري، والضريبي، وأنه يجب على الإدارة الضريبية أن تدرك أن قوتها في عدالتها، وليس في الإفراط في ممارسة سلطاتها الواسعة، والتي قد تدفعها لظلم المكلفين والإجحاف في حقهم، وكان من توصيات الباحث؛ أنه يجب على الإدارة الضريبية عدم التمادي في سلطاتها، كما ويجب على المشرع الفلسطيني أن يراعي خصوصية المكلف من كافة الجوانب الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، حتى تتمكن الإدارة الضريبية من توثيق صلتها وعلاقتها بمجتمع المكلفين.

4-دراسة (عبد الغفور،2008):

قام حسام فايز أحمد عبد الغفور بدراسة بعنوان " العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية"، وتناول في هذه الدراسة حقوق وإلزامات الإدارة الضريبية من حيث: سلطات وإلزامات الإدارة الضريبية، وحقوق و ضمانات المكلف.

وتوصلت الدراسة إلى أن عدم توافر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وعدم توافر التوعية الضريبية الكافية بين صفوف كل من المكلفين وموظفوا الإدارة الضريبية، أثر تأثيرا سلبيا على التحصيل والجباية، وكان من توصيات الباحث؛ ضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بالعمل على توضيح حقوق وإلزامات كل من المكلفين والإدارة الضريبية، لما لذلك من أهمية في خلق جو من الثقة والتعاون المتبادل بين المكلف والإدارة الضريبية.

ومن خلال استعراضنا للدراسات السابقة فإن هذا البحث جاء للتركيز على الإلزامات التي فرضها القانون الضريبي على كل من المكلف والادارة الضريبية، للحد من انتشار الجرائم الضريبية، وكذلك توضيح سلطات المقدر في الجريمة الضريبية.

صعوبات الدراسة:

إن أهم الصعوبات التي واجهتني عند إعداد هذا البحث تتمثل في: عدم توفر المراجع الكافية حول موضوع سلطات المقدر كعضو ضبط قضائي، بالإضافة الى عدم وجود قوانين محدده وواضحة تحدد تلك السلطات، بالإضافة إلى عدم تخصصي في المجال القانوني.

منهجية الدراسة:

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي سيعتمد على جمع المعلومات من الدوريات والكتب والدراسات ومواقع الإنترنت، بالإضافة إلى تحليل القانون الضريبي، من أجل توضيح سلطة أعضاء الضبط القضائي في الجرائم الضريبية بصفتها جريمة اقتصادية، حيث حدد المشرع موظفين معينين للتحري وجمع الأدلة فيها، وتوضيح الصلاحيات الممنوحة للمقدر بصفته عضو من أعضاء الضبط القضائي، وذلك بهدف الحد من الجرائم الضريبية، والكشف عن مرتكبيها مما يؤدي إلى تعزيز أمن المجتمع، والمحافظة على أهم موارد الخزينة العامة في فلسطين، بالإضافة إلى المحافظة على حقوق الناس وحياتهم وكرامتهم ومنع انتهاكها.

أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على سلطات المقدر قبل وبعد اكتشاف الجريمة الضريبية.
- 2- التعرف على الأسباب الرئيسية ونقاط الضعف التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.
- 3- تقديم التوصيات المناسبة والكفيلة للحد من ظاهرة انتشار الجرائم الضريبية.

مشكلة الدراسة:

يثير هذا الموضوع عدة تساؤلات، تتركز في التعرف على السلطات الممنوحة للمقدر بصفته عضو ضابطة قضائية؟ وما هو دور المقدر في الحد من الجريمة الضريبية؟ وهل يحافظ المقدر أثناء عمله على حرية الأفراد وأمنهم؟

وتتمثل الاشكالية العامة في التساؤل التالي: ما مدى سلطات المقدر في الكشف عن الجرائم الضريبية واثباتها ؟

ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية لا بد من تناول الإطار القانوني للجريمة الضريبية في الفصل التمهيدي، ومن ثم تناول سلطات المقدر في اكتشاف الجريمة الضريبية في الفصل الأول، من ثم تناول سلطات المقدر بعد اكتشاف الجريمة الضريبية في الفصل الثاني.

الفصل الأول

الإطار القانوني للجرائم الضريبية

كانت وما زالت مشكلة انتشار الجرائم الضريبية في المجتمع الفلسطيني من أهم الصعوبات التي تواجه الاقتصاد الفلسطيني؛ بسبب الاعتماد الرئيسي على الضرائب كمصدر لرغد الخزينة العامة بالأموال اللازمة، ولذلك سوف أتناول ماهية الجريمة الضريبية في المبحث الأول، والإجراءات الوقائية التي فرضها المشرع الضريبي على المقدر والمكلف للحد من الجريمة الضريبية في المبحث الثاني.

المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية

من أجل التعرف على الجريمة الضريبية لا بد لنا أن نتطرق للإدارة الضريبية في فلسطين في المطلب الأول، ومفهوم وأنواع الجرائم الضريبية في المطلب الثاني، وطبيعتها القانونية في المطلب الثالث، وأسباب الجريمة الضريبية في المطلب الرابع، وأركانها في المطلب الخامس.

المطلب الأول: الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين

تعتبر الإدارة الضريبية إحدى الإدارات العامة في السلطة الفلسطينية، حيث تتبع الإدارة الضريبية لوزارة المالية التي تقوم برسم السياسة العامة والإشراف على جميع الإدارات التابعة لها، وقد سعت السلطة الفلسطينية منذ قدومها إلى بناء هيكل للإدارة الضريبية قادر على دراسة الأوضاع الضريبية في فلسطين، ووضع السياسات المناسبة وتطبيقها¹.

والإدارة العامة لضريبة الدخل هي إحدى الإدارات العامة في وزارة المالية، حيث تقوم بتحصيل الضريبة السنوية من المكلفين من خلال تطبيق قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011

¹ قرع، علا واصف ابراهيم، 2013، مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص17.

بشأن ضريبة الدخل، والتي بدورها تعمل على رفد الخزينة العامة بالمتحصلات الضريبية، ومن أهم الدوائر في دائرة ضريبة الدخل¹:

1- دائرة الجباية

تختص هذه الدائرة بحفظ الملفات الضريبية ومتابعتها من خلال الحاسوب، وإعداد التقارير الشهرية بالجباية الشهرية، والإشراف الكامل على عمل الدائرة، وتوزيع المهام والصلاحيات لمن تراه مناسباً وبما يحقق المصلحة العامة للدائرة، ووضع الخطط والبرامج المستقبلية لمواجهة الاحتياجات الفنية والإدارية بما يتفق مع المصلحة العامة للإدارة.

2- دائرة المتابعة والتفتيش

الهدف من هذه الدائرة هو التأكد من أن القانون المطبق هو قانون ضريبة الدخل، وإن التعليمات الصادرة هي من ذات القانون، وكذلك مراقبة اجراءات الجباية والتقسيط، وعمليات الایداع في البنوك ومتابعة الشيكات الراجعة.

3- دائرة كبار المكلفين

تختص هذه الدائرة بمتابعة القضايا الضريبية الخاصة بالشركات التي تتمتع بإمميزات خاصة، مثل المؤسسات المالية، والبنوك، وشركات التأمين، حيث تتعامل هذه الدائرة مع المؤسسات الخاصة التي تزيد دورتها المالية عن عشرة ملايين (10.000.000)، والأفراد الذين تزيد دورتهم عن خمسة ملايين (5.000.000).

4- دائرة تشجيع الاستثمار والإعفاء الضريبي

تقوم هذه الدائرة بالتنسيق ما بين دائرة ضريبة الدخل وهيئة تشجيع الاستثمار، حيث تقوم بالاشتراك مع هيئة تشجيع الاستثمار بعمل الدراسات المحاسبية لطالبي الإعفاءات الاستثمارية، والقيام بالزيارات الميدانية لأماكن عمل طالبي الإعفاء، وعمل الدراسات الضرورية لذلك،

¹ وزارة المالية، الإدارات العامة.

وتختص بإعطاء رخص لمشاريع تشجيعية ، مثل اعطاء إعفاء ضريبي لمشاريع في مناطق نائية، بهدف إحياء تلك المناطق.

5- دائرة التحقيقات الضريبية

تختص هذه الدائرة بالشؤون القانونية في دائرة ضريبة الدخل، حيث تمثل الدوائر الضريبية أمام المحاكم في القضايا الضريبية سواء الموجه لها أو التي تكون لصاحبها، وتقوم بالتحقيق بالقضايا والمخالفات التي ترتكب ضد أحكام قانون ضريبة الدخل، واستدعاء المكلفين والموظفين ذوي العلاقة لأخذ إفاداتهم، وإعداد التقارير ورفعها للمدير العام لأخذ الاجراءات القانونية، وحفظ الملفات بصورة سرية.

6- دائرة المعلومات الضريبية

تقوم هذه الدائرة بجمع البيانات والمعلومات التي تساعد أصحاب القرار على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، حيث تقوم بالمشاركة في الندوات والدراسات الهادفة إلى مواجهة التطورات والمتسجدات من أجل تقييم أداء وعمل الموظفين والمساهمة في تنمية قدراتهم ، وإعداد التقارير ورفعها للمسؤولين عنهم¹.

المطلب الثاني: مفهوم وأنواع الجرائم الضريبية

أولاً: مفهوم الجريمة الضريبية

يقصد بالجريمة بوجه عام: "فعل غير مشروع إيجابياً كان أو سلبياً يصدر عن إرادة الجريمة يفرض له القانون جزاء جنائياً"²، حيث أن السلوك المجرم يهدف إلى الإعتداء على مصلحة معينة من المصالح التي تهم المجتمع، شأنها شأن جميع الجرائم إلا أن طبيعة المصلحة المعتدى عليها في الجريمة الضريبية تتميز عن باقي الجرائم بأنها تشكل إعتداء على مصلحة الخزنة العامة من خلال أحد طرق تمويلها وهي الضريبة، كذلك هناك آراء بصدد تعريف

¹ شاهين، سلام عزام، 2012، واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص27-29.

² السيد، كامل، 2002، شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات، ط1، عمان دار الثقافة، ص32.

الجريمة الضريبية حيث عرفها البعض " بأنها تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على المكلف عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة"¹.

وقد نظم القانون في سبيل ضمان مصلحة الخزنة العامة العديد من القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة، وضبط وعائها، وضمان تحصيلها، وفرض عقوبات معينة على مخالفة هذه القواعد.

ومن الجرائم التي تستهدف التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها، هي جريمة عدم تقديم الإقرار في الميعاد، والإدلاء ببيانات خاطئة، والإمتناع عن تقديم الأوراق، والدفاتر، والمستندات، أو إتلافها. أما فيما يخص الجرائم التي تستهدف ضمان تحصيل الضريبة فمثالها استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، عدم دفع الضريبة في الميعاد²، وهذا ما أوضحه المشرع الضريبي الفلسطيني في الفقرة (1) المادة (37) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

لذلك فالجريمة الضريبية قد تكون من المكلف نفسه، وهو أن يتخذ سلوك من شأنه أن يؤثر على الخزينة العامة، كما يمكن أن يقع من غير المكلف كما هو الحال في مساهمة الممثل القانوني للمكلف عن طريق تنظيم حسابات غير دقيقة أو مساهمة مدقق الحسابات، وهذه الأعمال شأنها التقليل من إيرادات الدولة من الضرائب.

بالإضافة إلى ذلك إن طبيعة السلوك تختلف باختلاف طبيعة الجريمة حيث قد يتمثل السلوك في الامتناع عن أداء دين الضريبة أو تزوير الدفاتر التجارية، إلا أن أي سلوك يقوم به المكلف أو غيره تكون نتيجته تتمثل في نقصان خزينة الدولة، وعدم حصول الدولة على حقوقها من الضرائب المفروضة على المكلف مرتكب الجريمة الضريبية³.

¹ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص29.

² د. القاضي، محمد محمد مصباح، 1996، جرائم الممول المضرة بالخزنة العامة، دار النهضة العربية، ص5.

³ حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص35.

ثانياً: أنواع الجرائم الضريبية

لا يوجد في قوانين الضرائب الفلسطينية اشارة لتصنيف أنواع الجرائم الضريبية، حيث اكتفى المشرع الضريبي بالنص على العقوبات على ارتكاب تلك الجرائم الضريبية، وإن أنواع الجرائم الضريبية التي يرتكبها المكلف أو وكيله أو المحاسب القانوني تتحدد تبعاً للعقوبة المقررة لها في التشريع الضريبي طبقاً للمادة (37) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، وأساس ذلك ما بينه المشرع الجنائي في قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960 في الفقرة الأولى من المادة (55) حيث نص أنه " تكون الجريمة جنائية أو جنحة أو مخالفة حسبما يعاقب عليها بعقوبة جنائية أو جنحية أو مخالفة"، وتقسم الجرائم الضريبية إلى ثلاثة أنواع هي:

1- جرائم التهرب الضريبي: ومن ضمنها جرائم عدم أداء الضريبة في الميعاد القانوني للتسديد أو عدم آدائها مطلقاً، وكذلك الإحتيال الضريبي والتهرب الجمركي من أجل التخلص من أداء دين الضريبة.

2- جرائم مخلة بالثقة: مثل جرائم التزوير في الإقرارات الضريبية، والمستندات، والسجلات والأوراق الأخرى المنصوص عليها، وتقليد الطوابع الخاصة بالإدارة الضريبية.

3- جرائم مخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل: مثل جرائم الإخلال بواجب الإقرار والامتناع عن تقديم الدفاتر والسجلات والمستندات المشار إليها في القانون الضريبي أو اتلافها¹.

ويلاحظ من نص المادة (37) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل أن عقوبة هذه الأفعال تتراوح ما بين شهر حتى سنة حبس أو غرامة تتراوح ما بين

¹ حوسو، محمد محمود، جريمة المحاسب لتمكين المكلف للتهرب من اداء الضريبة.

<http://www.aazs.net/t4806-topic>, 20-1-2014

(1000-10000 شكيل) أو بـكلتا العقوبتين، حسب جسامـة الفعل المرتكب، وبذلك تتـحصـر الجرائم الضريبية بين تصنيفين مخالفات وجنح.

المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

ثار جدل فقهي حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، وهل من الملائم اعتبار أن تلك الجريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة، أم أنه يتعين مساواتها بغيرها من الجرائم الخاضعة لقواعد قانون العقوبات العام¹.

وحيث أن الجريمة الضريبية ليست مستقرة على طبيعتها بين الجرائم في قوانين العقوبات، وأن الفقه دائماً يختلف حول انتماها إلى القانون الجنائي، ويقول الفقيه الايطالي (زانوبيني) في ذلك: " بينما كان فقهاء القانون الجنائي في إيطاليا وفرنسا يناقشون التمييز بين المخالفات (الجرائم الضريبية) والجنح، كان فقهاء القانون الجنائي والقانون الإداري في ألمانيا يبحثون في فصل الجنح أو الجرائم الجنائية عن الجرائم الضريبية، وبصفة عامة عن الجرائم الإدارية". ومن هذا يتضح أن الفقه نظم اتجاهين رئيسين، وكلاً يستند إلى حجج ومبررات يستدل بها على صحة ما ذهب إليه².

أولاً: الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية

ذهب فريق من الفقهاء الألمان إلى أن الجريمة الضريبية ذات طبيعة جنائية عادية، وعليه فإن قانون العقوبات العام هو الذي يطبق عليها، وقد استند أصحاب هذا الاتجاه إلى المبررات التالية³.

1. إن الهدف الذي يتوخاه المشرع الضريبي في التجريم هو نفسه الغرض الذي يهدف إليه المشرع العادي، وهو حماية الصالح العام، وبما أن قانون العقوبات يهدف إلى نفس

¹ د. القاضي، محمد محمد مصباح، مرجع سابق، ص9.

² د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص33.

³ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص42.

الغاية التي يهدف إليها القانون الضريبي، فليس هناك ما يمنع التشبيه بين القانون العام والقانون الضريبي، وأن يتضمن القانون الضريبي نفس وسائل العقاب.

2. إن الجرائم الضريبية تمثل اعتداء على حق مالي للدولة وهي بذلك لا تختلف عن جرائم الاعتداء على الأموال، كالاختلاس والسرقه والنصب، وخيانة الأمانة، وهذا الأمر يبين أنه لا يستقيم معاملة الجرائم الضريبية بعقوبات أخف من معاملة الجرائم العادية.
3. في حالة تثبت غش المكلف، يتوافر في اختلاس الضريبة جميع العناصر القانونية لجريمة النصب، وخاصة أن مرتكب الغش لا يهدف إلى تعطيل إدارة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى تجنب التقليل من ثروته أو إيرادها شأنه شأن مرتكب أي جريمة من جرائم الأموال الأمر الذي يتعين معه مساواته بالجرم العادي في العقاب سواء كانت (جناية أو جنح) وبسبب هذه المبررات يميل هذا الفريق من الفقهاء إلى الطبيعة الجنائية للتجريم الضريبي¹.

إلا إن هذا الفريق من الفقهاء الذي نادى بالطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية قد تعرض للنقد الشديد وذلك للأسباب التالية:

- 1- كما هو معلوم إن القانون الضريبي شرع لتحقيق أهداف معينة، وأسمى تلك الأهداف، ما يفرضه على الأفراد من مساهمة في الإيرادات العامة للدولة والقيام بالواجبات التي من شأنها ضمان تحقيق ذلك الهدف، وهدف المساهمة هذا، يفرض ما ينشأه القانون الضريبي من علاقة ضريبية بين الدولة والأفراد، وتحقيقه يحتاج إلى أن يتمتع القانون الضريبي ببعض المبادئ الخاصة في الشق المنظم للتجريم الضريبي، منها ما يسمى بالغرامة الضريبية التي سعى لها المشرع الضريبي، والتي تنطوي على عنصري العقوبة والتعويض معا، فهي جزاء اقتضته خصوصية في التشريع الضريبي، منها ما يسمى بالغرامة الضريبية التي يستعين بها المشرع الضريبي، إذ أن المصلحة الضريبية للدولة قد تضرر بها الجريمة الضريبية ضررا يؤثر في إيراداتها العامة، الأمر الذي

¹عبد العزيز، محمد ومحمد السيد الشريف، 2007، مدى ملائمة الجزاءات الجنائية الاقتصادية في ظل السياسة الجنائية المعاصرة النظرية العامة للجزاء الجنائي الاقتصادي : دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة وتطبيقها في جرائم التهريب الضريبي وجرائم التهريب الجمركي وجرائم سوق المال والبورصة والاستثمار، القاهرة، دار النهضة العربية، ص287.

يقتضي وجود مثل هذا الجزاء. وهذا الاتجاه النفعي الذي التجأ إليه المشرع في التجريم الضريبي، اقتضته أهمية المصلحة الضريبية للدولة إذا ما قورنت بأهمية المصلحة الخاصة للأفراد وبالنظر إلى تلك الأهمية، اتجه المشرع إلى النفعية قليلا، لتوفير الحماية الكافية لها، وعليه فالجريمة الضريبية يجب أن تنفرد بأحكام خاصة تختلف عن تلك التي تخضع لها الجريمة العادية، كما في النهج الذي انتهجه المشرع المصري في التجريم الضريبي.

2- أما ما قيل بصدد الحجة الثانية - التي ساقها أصحاب ذلك الاتجاه - من انتقاد فيتلخص بأن العنصر المالي في جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات، يختلف عنه في الجريمة الضريبية . ففي الأولى سيرز اعتداء على الملكية الفردية في حين الثانية يتمثل في التخلّف عن أداء الضريبة وحرمان الخزينة من حصيلتها، ولذلك فمن غير المعقول أو المقبول خضوع تلك النوعين من القواعد القانونية للأحكام ذاتها¹.

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

4- أما فيما يتعلق بالجزاءات الضريبية فإن القاضي يحكم بها من تلقاء نفسه² ولا يشترط أن تقوم الإدارة الضريبية بطلب الحكم بتلك الجزاءات حتى لو كانت جزاءات نفعية أكثر منها رادعة، على خلاف الدعوى الجنائية العادية فيما يتعلق بالتعويض المدني³.

وبتعبير آخر إن الجريمة الضريبية وخصوصا الغش الضريبي لا تشبه جرائم الأموال ذلك أن الدولة تشكل شخصا معنويا عاما، والضرائب تدخل في ذمتها المالية، وجباية الدولة هذه الضرائب، إنما يكون بما لها من سلطة سياسية، التي تعد مظهرا من مظاهر سيادتها، وليس استعمالا لحق من الحقوق التي يكفلها القانون المدني، ذلك أن الدولة شخصا معنويا من أشخاص

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 47.

² د. عطية، قدرى نقولا، 1960، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، دار النهضة العربية، ص 204.

³ د. الشواربي، عبد الحميد، 1996، ضمانات المتهم في مرحلة التحقيق الجنائي، الإسكندرية، منشأة المعارف، ص 738.

القانون الخاص، لكي تستطيع تحصيل دين الضريبة، استناداً لمقاضاتها لدائنيها "كما في الحالات التي تمتلك فيها مشروعات صناعية خاصة"¹.

ويرى الباحث أنه ليس من المعقول، تشبيه الجريمة الضريبية بجرائم الاعتداء على أموال الأشخاص وإخضاعها لنظام جنائي واحد، كما ينبغي عدم الخلط بين جريمتي السرقة والجريمة الضريبية فكل منها نطاقه وقوانينه الخاصة، لأن السرقة جريمة تمس الأمن العام بينما الجريمة الضريبية تمس خزينة الدولة واقتصادها.

ثانياً: الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية

يرى هذا الاتجاه استناداً إلى العديد من الحجج أن الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية وذلك:

1. إن قانون العقوبات يهدف إلى أغراض تختلف عن الغرض الذي ترمي إليه النصوص الجزائية في قانون الضريبة، حيث أن قانون العقوبات يهدف إلى حماية الجماعة ويعاقب من يعتدي على شرف أو مال أو جسم الإنسان، والمجرم في نظرية هو من يخالف القاعدة الأخلاقية التي تتضمن احترام شخصية الغير وأمواله، وهذا مؤداه أن الجزاءات الجنائية تعتبر رد فعل اجتماعي عادل للمجتمع ضد مخالفة الواجب الأخلاقي. أما القانون الضريبي فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة وهذا ينشئ علاقة إدارية بين المكلف وإدارة الضرائب، ومخالفة المكلف تكون مخالفة لأوامر هذه الإدارة أي لقرار ذات طبيعة إدارية، وبالتالي يتعين أن يكون العقاب على مخالفة تلك الأوامر في يد السلطة الإدارية نفسها².

2. تختلف العلاقة الضريبية عن العلاقة بين الأفراد، حيث أن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين المواطنين تختلف تماماً عن تلك التي تنظم العلاقة بين الأشخاص والدولة، فالعلاقة بين المواطنين تقوم على مبدأ المساواة القانونية، واحترام السلامة البدنية وأموال الغير، بينما العلاقة بين الدولة والأشخاص فإنها تقوم على عنصر القهر³، وهذا

¹ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص48

² د. القاضي، محمد محمد مصباح، مرجع سابق، ص15.

³ د. الشواربي، عبد الحميد، مرجع سابق، ص738.

يعني أنه على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية أن تخضع للقانون وتسير وفقاً لأحكامه، وبما أن القوانين الضريبية تنشئ تلك العلاقة التي تقوم على أساس القهر فإن قيمتها القانونية تختلف عن قيمة النصوص المطبقة في المجالات الأخرى التي تنظم العلاقات بين المواطنين، وبذلك لا مكان لتشبيه الجريمة الضريبية بالجرائم الجنائية، وانتهى هذا الرأي إلى أن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التي تتمتع أو تتبعث من النصوص الجنائية، وإن الجرائم الضريبية لا يمكن أن تعتبر جرائم جنائية¹.

إلا أن هذا الاتجاه لم يسلم من النقد الشديد وذلك للأسباب التالية:

1. تعتمد نظرية قانون العقوبات الإداري على أساس تاريخي محض، حيث كان القانون الروماني يمنح حق الفصل في المخالفات الإدارية إلى السلطات الإدارية وكذلك القانون الألماني، وبقي الأمر كذلك حتى قيام الثورة الفرنسية عام 1789 التي أدت إلى دمج الجزاءات الإدارية في قانون العقوبات الذي نظم المخالفات الإدارية مع الجرائم الأخرى، ونتيجة لذلك ذهب الفقه للقول بأن هذه الحجة التاريخية قاصرة على أن تكون أساساً لنظرية قانون العقوبات الإداري، حيث أن التطور سمة العصر وأكثر شيء ينبغي أن يستجيب للتطور هو النظام القانوني، وبذلك ليس من شأن تحديد طبيعة الجريمة الاعتماد على السوابق التاريخية².

2. إن القرار الإداري هو عبارة عن عمل قانوني نهائي يصدر من السلطة الإدارية المختصة بإرادتها المنفردة ويترتب عليه آثار قانونية معينة، وبذلك فإن الجريمة الضريبية تتمثل في مخالفة هذا القرار من قبل المخاطبين بها، أما الجريمة الضريبية فإنها تشمل بالإضافة إلى مخالفة القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية مخالفة لنصوص القانون الضريبي.

3. يختلف الموظف الإداري عن المكلف: حيث أن القرار الإداري هو مصدر الالتزام بالنسبة للموظف الإداري، أما المكلف فإن القانون الضريبي هو مصدر الالتزام له، ولا يعاقب

¹ د. القاضي، محمد محمد مصباح، مرجع سابق، ص 11.

² د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 39.

المكلف إذا خالف قرار دائرة الضريبة على أساس مخالفته لقرار إداري بل يعاقب على مخالفة نص قانوني¹.

ثالثاً: الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

لا بد من التفريق بين الجريمة الضريبية وغيرها من الجرائم المالية والتي ترتبط بالجرائم الضريبية علاقة الخاص بالعام، وذلك لأن القانون الضريبي جزء من القانون المالي، والسبب في تلك العلاقة يرجع إلى أن الضريبة عبارة عن إيراد من إيرادات الدولة التي ينظمها القانون المالي، وتختلف الجرائم الضريبية عن الجرائم الواقعة على الأموال في أن الأخيرة تشكل اعتداء على الحقوق المالية للأفراد، مثل سرقة سيارة شخص معين، حيث أن الحق المعتدى عليه يخص فرداً أو شخصاً معيناً، على خلاف الجرائم الضريبية حيث أن الحق المعتدى عليه هو حق الخزنة العامة².

لذلك يرى الباحث بأن الجريمة الضريبية جريمة ذات طابع مالي يمس الخزينة العامة بصورة مباشرة، ويهدد الاطمئنان والاستقرار المالي للدولة، وهذه المصلحة تجعل الجريمة الضريبية تتميز بطبيعة وقواعد خاصة متميزة عن جرائم الأموال والجرائم الأخرى، ويلاحظ ذلك من خلال عدة أمور.

إن الجرائم الضريبية تتصف بمجموعة من الخصائص تساهم في تحديد طبيعتها وتتجسد بالتالي:

1. جرائم ذات طابع مالي.
2. جرائم تمس ائتمان الدولة والعقاب عليها يهدف لتحقيق المصلحة العامة لأبناء الدولة.
3. جرائم مخلة بالشرف والأمانة.

¹ حسين، محمد حسين ، مرجع سابق، 68

² حسين، محمد حسين مرجع سابق، ص 62-63.

4. لا تتعلق هذه الجرائم بمجني عليه معين بل يكون المجني عليه المجتمع بسائر أفراد، وذلك لأنها تؤدي إلى عجز في الموازنة العامة، مما يسبب عجز الدولة عن الإنفاق على مرافقها العامة.

5. جريمة تقوم على التزوير والاحتيال الضريبي: ويكون النشاط فيها في صورة عمل مثل تقديم بيانات كاذبة في الإقرار الضريبي بقصد التخلص من أداء الضريبة أو الانتقاص منها، أو الامتناع عن القيام بعمل، مثل الامتناع عن الأخطار ببدء النشاط أو عدم تقديم الإقرار الضريبي.

6. تقع هذه الجرائم ضمن طائفة الجرائم المصطنعة، التي تقابل الجرائم الطبيعية أو التقليدية¹. وإن الجريمة الضريبية جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة، لا يمكن اعتبارها مخالفات وجرائم ضريبية بحتة ولا تحكمها القواعد الجنائية بشكل كامل².

وتخضع الجرائم الضريبية لقواعد خاصة تختلف عن بقية القواعد التي تخضع لها الجرائم الأخرى، فبذلك يمكننا القول أن الجرائم الضريبية هي جرائم ذات طبيعة مختلفة عن غيرها.

وهناك مجموعة من الآثار تترتب على ذلك:

1. إن قانون الضريبة هو المصدر الرئيسي الخاص بالجريمة الضريبية، وقانون العقوبات هو المرجع للقواعد العامة إذا لم يرد في ذلك نص خاص.
2. نشأت الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية من طبيعة الجزاءات والأحكام الخاصة بتلك الجرائم.
3. يتولى القاضي الحكم بالجزاءات الضريبية من تلقاء نفسه، ولا يكون بناء على طلب أي جهة³.

¹ د. الجندي، حسني، 2006، مرجع سابق، ص 72-73.

² د. سرور، احمد فتحي، 1990، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ص 47.

³ حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص 70

المطلب الرابع: أسباب الجريمة الضريبية

يمكن إيجاز أسباب الجريمة الضريبية فيما يلي:

أولاً: الأسباب التاريخية

وترجع هذه الأسباب إلى الماضي حيث تولد شعور لدى الأفراد بأن الضرائب تفرض عليهم ليس بهدف المصلحة العامة بل تفرض لصالح الحكام، وأنها لن تعود عليهم بأي نفع عام، وأنها لا تعدوا إلا مظهراً من مظاهر الظلم الذي يجب مقاومته والتصدي له، وذلك بسبب أن الحاكم في الماضي كان يحصل الضريبة لحسابه الخاص مما أدى بالأفراد بالشعور بالظلم، لأنهم يدفعون أموالهم من غير أن يقدم لهم الحاكم أي مقابل مما دفعهم إلى التهرب من دفع الدين الضريبي وارتكاب الجرائم الضريبية¹.

ثانياً: الأسباب السياسية

إن للأسباب السياسية دوراً في انتشار الجريمة الضريبية، وذلك بسبب تأثير الأوضاع السياسية على العديد من العوامل الأخرى في المجتمع مثل العوامل الاقتصادية والاجتماعية وغير ذلك، وتنقسم العوامل السياسية إلى قسمين رئيسيين:

(1) عوامل سياسية خارجية: حيث أن للظروف السياسية الخارجية دوراً بارزاً في ارتكاب الجرائم الضريبية في داخل المجتمع، ومثال ذلك تهرب المكلف من أداء دين الضريبة بسبب الاتفاقيات المبرمة ما بين دولته وأي دولة أخرى كما هو الحال في الاتفاقيات الموقعة بين السلطة الفلسطينية والجانب الإسرائيلي.

(2) عوامل سياسية داخلية: وتتمثل هذه العوامل من حيث نظام الحكم والسلطات ومدى الالتزام بمبادئ الديمقراطية داخل الدولة، فعلى سبيل المثال عندما تتخذ الدولة الضريبة كوسيلة لتطبيق

¹كاظم، صالح حسن، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة للحد من الفساد.

سياستها وخاصة عندما يكون نظام الحكم دكتاتورياً فإن ذلك يدفع الأفراد للتهرب من أداء دين الضريبة بسبب شعورهم بالاضطهاد والظلم¹.

ويرى الباحث إنه في حال كانت الدولة غير مستقلة عن السيطرة الأجنبية في سياستها واقتصادها فإن ذلك يترك أثراً واضحاً على نظام الضرائب فيها؛ لأن ذلك يؤدي إلى تخفيف الضرائب على رؤوس الأموال المستثمرة في الدولة، وتضع العراقيل في طريق تصنيعها، وتؤدي إلى إثراء طبقة معينة في المجتمع عن طريق منع فرض ضرائب مباشرة عادلة عليها.

كما أن المكلف قد يشعر من ناحية معتقداته السياسية أنه يقاوم تلك الحكومة التي تقوم بفرض الضرائب، وأنه في مقاومته إنما يتبع أصول العصبية السياسية، ويشبه ذلك التهرب الذي يحصل عندما تحصل دولة تعويضات من دولة أخرى، وخير مثال على ذلك الشعار الثوري خلال حرب الاستقلال في الولايات المتحدة الأمريكية (لا ضرائب بغير تمثيل)².

ثالثاً: الأسباب الاقتصادية

إن عدم الاستقرار في الأنظمة والقوانين المتعلقة بالنشاط الاقتصادي يضيف الشعور بعدم الأمان لدى المكلفين³.

كما أن الظروف الاقتصادية التي يعيشها الشعب الفلسطيني نتيجة للاحتلال الاسرائيلي تؤثر على سلوك الأفراد بشكل عام والسلوك الإجرامي بشكل خاص، ويظهر أثر تلك البيئة في الظروف المسببة لعدم كفاية الأفراد لسد حاجاتهم، وأهم هذه الظروف قلة الموارد الاقتصادية، وسوء التوزيع لهذه الموارد، حيث يلعب ذلك دوراً أساسياً في ارتكاب الجرائم بشكل عام وارتكاب الجرائم الضريبية بشكل خاص.

¹ حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص 61.

² عرفات، غالب، 1965، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، عمان، دار الكتب، ص 18.

³ كاظم، صالح حسن، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة للحد من الفساد.

رابعاً: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية

إن الوسط الاجتماعي الذي يعيش فيه المكلف متمثلاً بالأسرة وما تعانية من تفكك في الروابط الاجتماعية، التي يولد بداخلها ومنها يكتسب العديد من العادات الإيجابية والسلبية في حياته، ثم ينتقل إلى المدرسة والجامعة حتى يصل إلى حياة العمل، ومن خلال هذه المسيرة يكون قد اكتسب العديد من التقاليد والمعتقدات الدينية والقيم وكل ذلك له أثره في ارتكاب الجريمة أو عدم ارتكابها¹.

أما الأسباب الأخلاقية فتتمثل في ضعف الوعي الأخلاقي لدى المكلفين بأهمية المساهمة والتكافل الاجتماعي بين فئات المجتمع حيث تجعل بعض المكلفين يمتنعون عن المساهمة بأداء الضريبة في تمويل النفقات العامة للدولة².

وكذلك فإن للمستوى العلمي والبيئة والبيت دوراً مهماً في تشكيل أخلاق الفرد والتأثير عليها، مما يؤثر على العوامل الأخلاقية للمكلف التي تؤدي إلى ارتكاب الجريمة الضريبية أو عدم ارتكابها، كما أن عدم الوعي لدى المكلف من شأنه أن يدفع المكلف إلى ارتكاب الجريمة الضريبية، حيث ينظر المكلف إلى ما يمكن أن يعود عليه عندما يقوم بارتكاب الجريمة الضريبية، ولا ينظر إلى ما يمكن أن يعود عليه سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عندما يقوم بأداء دين الضريبة للإدارة الضريبية³.

خامساً: الأسباب التشريعية

إن لصياغة النص التشريعي دوراً مهماً في ارتكاب الجرائم الضريبية، حيث يعد التشريع أحد أهم الأسباب التي تدفع بالأفراد لارتكاب الجرائم الضريبية، ومن هذه الأسباب.

¹ حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص 59.

² د. وفا، احمد، جريمة التهريب الجمركي ودور الشرطة في مكافحتها، الجزء الثالث.

<http://www.policemc.gov.bh/reports/2011/November/1-11-011/634557439635605179.pdf>,
18/6/2013

³ حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص 60

- 1- ارتفاع الأسعار الضريبية التي يفرضها القانون الضريبي، وعدم كفية الإعفاءات.
- 2- معاملة بعض الأنشطة بصورة مميزة على حساب أنشطة أخرى.
- 3- ضعف الجزاءات الضريبية.
- 4- غياب مبدأ الرقابة المجتمعية على نظام الضرائب.
- 5- خروج المشرع الضريبي على قواعد فرض الضريبة المتمثلة في العدالة، واليقين، والملائمة، والاقتصاد.

سادساً: الأسباب الإدارية

إن الإدارة الضريبية قد تكون من أهم الأسباب التي تدفع المكلف لارتكاب الجرائم الضريبية وذلك للأسباب التالية:

- 1- ضعف الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.
- 2- السلطة التقديرية الواسعة التي منحها المشرع للمقدر، مثل التقدير حسب الفطنة والدراية .
- 3- تعقد الإجراءات الإدارية، وخاصة بسبب تعدد الإدارات الضريبية في فلسطين¹. وبسبب الدور الذي تلعبه تلك الأسباب في انتشار الجرائم الضريبية، يرى الباحث بأنه لا بد من القيام بالعديد من الإجراءات التي تساعد في الحد من انتشار الجرائم الضريبية وهي كما يلي:

- 1- تدخل المشرع الضريبي من أجل اصلاح القوانين الضريبية، وما تعانية من ثغرات قانونية تمكن المكلف أو وكيله أو محاسبه القانوني من ارتكاب الجرائم الضريبية.
- 2- خفض سعر الضريبة والتوسع في الإعفاءات الضريبية، كذلك تشديد العقوبات الجزائية في القوانين الضريبية عما هو معمول به، وعدم الوقوف على النص فقط، لتكون رادعه لكل من تسول له نفسه ارتكاب الجرائم الضريبية.

¹منتدى المحاسبين العرب، أسباب التهرب الضريبي.

3- رفع كفاءة موظفي الإدارة الضريبية، بأن يجمع ما بين علم المحاسبة والعلوم القانونية والمهارة الفنية.

4- إلغاء كافة الأوامر العسكرية المعمول بها في فلسطين، واستبدالها بنصوص قانونية فلسطينية تتناسب مع الوضع الفلسطيني، والتخلص من اتفاقية باريس الاقتصادية التي لا تتماشى مع الواقع الفلسطيني، والتي تساهم بشكل مستمر في رفع أسعار الضريبة على المواطن الفلسطيني.

5- الابتعاد عن العبارات العامة والغامضة في نصوص القوانين الضريبية وبشكل لا يدع مجالاً للشك والتأويل والاجتهاد.

6- التنسيق المشترك بين الإدارات الضريبية، (دائرة ضريبة الدخل، دائرة ضريبة الأملاك، ودائرة ضريبة القيمة المضافة، ودائرة الجمارك والمكوس)، والمؤسسات والجهات الحكومية التي لها علاقة، لجمع المعلومات والبيانات المالية عن المكلفين للحد من انتشار الجرائم الضريبية والنهوض بالاقتصاد الفلسطيني.

المطلب الخامس: أركان الجريمة الضريبية

تتمثل أركان الجريمة الضريبية من ثلاثة أركان وهي الركن الشرعي (القانوني) والركن المادي والركن المعنوي، وسيقوم الباحث بتناول كل ركن بصورة منفصلة كما يلي:

أولاً: الركن الشرعي (القانوني)

ويتجه هذا الركن إلى الصفة غير المشروعة للفعل حيث أن الجريمة هي " سلوك إنساني يقوم به الشخص في العالم الخارجي، ويخالف الأوامر والنواهي المنصوص عليها في قانون العقوبات والتشريعات العقابية المكتملة له، ويترتب عليه الإضرار بالحقوق والمصالح محل الحماية الجنائية أو تهديدها بالخطر".

والنصوص القانونية هي التي تضيف على الواقعة صفة عدم المشروعية، ولا يكون هناك جريمة؛ إلا إذا نص القانون على تجريم الفعل، فإذا انعدم النص انعدم تجريم الواقعة، ويجب أن

تتوافر علة التجريم لكي يتحقق الركن الشرعي، وهي التهديد أو الإضرار بمصلحة، أو حق يراه المشرع جدير بالحماية الجنائية¹.

وتتنص القاعدة الدستورية أنه لا جريمة ولا عقوبة بغير نص، ويبين هذا المبدأ أن الفعل مباحاً ما لم ينص القانون بصوره واضحة على تجريمه ويحدد العقوبة المقررة له².

وبما أن الضرائب يتم فرضها بقانون، فإن العقوبات تفرض أيضاً بقانون، حيث يتم تحديد الأفعال المجرمة والأفعال غير المجرمة، وإن مصدر تلك الجرائم والعقوبات يتمثل في النصوص القانونية الخاصة مثل قانون ضريبة الدخل الذي حدد الأفعال المجرمة والعقوبة المقررة على كل فعل، وترك الأمور العامة مثل بيان أركان الجريمة إلى القواعد العامة للقانون الجنائي والتي تتمثل في نصوص قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960³.

لذا يلزم للحديث عن تمام الركن الشرعي في الجرائم الضريبية تناول مصدر القاعدة القانونية الجنائية الضريبية، ويعتبر المشرع هو مصدر القاعدة الجنائية الضريبية، لذلك لا يجوز لأحد أن يقرر فعل أو امتناع ما يشكل جريمة ضريبية إلا المشرع، وذلك بإصداره قانون بذلك وهذا هو مضمون مبدأ المشروعية "لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون".

إلى جانب التشريع يوجد قرارات من السلطة التنفيذية تقوم بإصدارها في حالات الضرورة، أو حالات معينة ولها قوة القانون، أيضاً يوجد اللوائح التنفيذية التي تصدرها السلطة التنفيذية وهي وسيلة لتنفيذ القانون الصادرة عن المشرع، وهي ذات صبغة تنفيذية لا تجرم الفعل أو الامتناع عن فعل ما ولا تضع له عقوبة⁴.

¹ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 90

² د. القاضي، محمد محمد مصباح، مرجع سابق، ص 5

³ حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص 45

⁴ د. حموه، منتصر سعيد، مرجع سابق، ص 202

ثانياً: الركن المادي

يتمثل الركن المادي في الاعتداء أو مخالفة الإلتزام الضريبي الذي يقرره المشرع، حيث أن القانون الضريبي يفرض إلتزامات على المكلف بدفع الضريبة، وبمقتضى ذلك تنشأ علاقة ضريبة طرفها الإيجابي الدولة كشخص معنوي ممثله بالإدارة الضريبية، والطرف السلبي الأشخاص المكلفون بدفع الضريبة¹.

أ) الإلتزامات الضريبية

وقد تم تقسيم الإلتزامات الضريبية سواء كان السلوك سلبياً أو إيجابياً من جانب الفقهاء إلى ثلاثة تقسيمات:

1- الإلتزامات من حيث مضمونها وتقسم إلى نوعين:

أ. الإلتزام بعمل: وهذا الإلتزام يقرره القانون الضريبي على الشخص الخاضع له، حيث يجبره على الإلتزام بفعل معين مثل الإلتزام بتقديم الدفاتر والسجلات والإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

ب. الإلتزام بالامتناع عن عمل: وهو الإلتزام الذي يفرضه القانون على الشخص الخاضع له بمنع ارتكابه فعل معين، مثل الإلتزام بعدم إتلاف السجلات والدفاتر قبل انقضاء مدة التقادم التي يفرضها القانون.

2- الإلتزامات من حيث موضعها وتقسم إلى نوعين:

أ. إلتزامات مصدرها القانون الإداري مثل رسوم التحصيل والخصم وتوريد المبالغ إلى مصلحة الضرائب.

ب. إلتزامات مصدرها القانون الضريبي.

¹ د. العقيلي، إبراهيم سالم، 2008، الرقابة القضائية على قرارات مقديري الضريبة على الدخل، ط1، عمان، دار قنديل للنشر والتوزيع، ص195.

3- الإلزامات من حيث مدى استقلاليتها وتنقسم إلى قسمين:

أ- إلزامات أصلية: وهي التي تكون مستقلة بذاتها ولا يتوقف فرضها على إلزام آخر، مثل إلزام المكلف بتقديم إخطار مزاولة النشاط وتقديم الإقرار الضريبي.

ب- إلزامات تبعية: وتخضع هذه الإلزامات في وجودها لإلزامات أخرى سابقة، مثل الإلزام بسداد فوائد التأخير¹.

ب) السلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية

يتكون السلوك الإجرامي من مخالفة المكلف للإلزامات الضريبية، حيث يشكل ذلك اعتداء مباشراً على الخزينة العامة للدولة، وذلك عن طريق الفعل الذي يقوم به الجاني كأن يقوم بالإدلاء بمعلومات غير صحيحة، أو تقديم دفاتر وفواتير صورية غير صحيحة للإدارة الضريبية، ويتم ذلك عن طريق فعل ايجابي يباشره الجاني، ويشكل اعتداء على مصلحة الخزنة العامة للدولة.

أما الصورة السلبية للسلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية فإنها تقع عندما يمتنع المكلف عن أداء التزام أوجب القانون عليه القيام به، حيث يشكل امتناعه عن ذلك الالتزام جريمة ضريبية يعاقبه القانون عليها، مثل أن يحجم الجاني عن مباشرة عمل ايجابي معين².

ونتيجة لما تقدم يتضح أن السلوك الإجرامي في الجرائم الضريبية إما أن يكون سلبياً يقع بالامتناع عن القيام بفعل محدد، ألزم القانون الشخص القيام به، مثل عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد، أو ايجابياً بواسطة إتيان فعل معين نهى القانون عنه مثل اتلاف المستندات والسجلات قبل انتهاء الفترة القانونية للاحتفاظ بها³، والنتيجة الإجرامية وعلاقة السببية تتمثل بما يلي:

¹ د.حمودة، منتصر سعيد، مرجع سابق، ص213-214.

² د.نجم، محمد صبحي، 1996، قانون العقوبات القسم العام والنظرية العامة للجريمة، ط3، عمان، دار الثقافة، ص202.

³ د. حمودة، منتصر سعيد، مرجع سابق، ص216.

النتيجة هي الأثر الذي يحدثه الجاني نتيجة قيامه بالسلوك المحظور قانوناً، وتقسم النتيجة إلى قسمين نتيجة قانوني، ونتيجة مادية حيث تحدث النتيجة مادياً تغيراً على أرض الواقع، مثل زيادة رأس مال المكلف المتهرب أو انتقال أمواله إلى دولة أخرى، أما النتيجة القانونية فتتمثل باعتبار المكلف مجرمًا يستحق العقاب¹.

وقد ثار جدل حول هل تعد النتيجة الإجرامية عنصراً من عناصر الركن المادي في الجرائم الضريبية.

ويرى الباحث عدم وجود ضرورة لذلك الجدل، لأن الجريمة تنشأ بتحقيق نتائجها سواء كانت مادية أو قانونية، لأن هذا التقسيم وإن كان له أهمية من الناحية النظرية إلا أنه لا يفيد في شيء من الناحية العملية، لأن المتهرب من الضريبة مرتكب لجريمة ضريبية ويستحق العقاب.

ج) الشروع في الجريمة الضريبية

أوضح المشرع الأردني في قانون العقوبات معنى الشروع في الجريمة إذ نصت المادة (68) على أن الشروع "هو البدء في تنفيذ فعل من الأفعال الظاهرة المؤدية إلى ارتكاب جناية أو جنحة، إذا لم يتمكن الفاعل في إتمام الأفعال اللازمة لحصول تلك الجناية أو الجنحة لحيلولة أسباب لا دخل لإرادته فيها".

وبذلك قضى المشرع العقاب على الشروع في الجريمة، إلا أنه استبعد من المعاقبة في حالة الشروع الجرائم الجنحية إلا في حالات وجود نص قانوني صريح².

ويتضح مما سبق إن الشروع في الجريمة لا يحقق النتيجة الإجرامية التي قصدها الجاني، وبذلك تخرج الجريمة من عداد جرائم الضرر لتندرج مع جرائم الخطر، لأن الفعل الذي قام به الجاني أوجد حالة خطر بالمال أو المصلحة محل الحماية الجنائية³.

¹ حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص 40.

² د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 95.

³ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 147.

وقد خرج المشرع عن القاعدة العامة إذ ساوى بين الجريمة التامة والشروع في الجرائم الضريبية، وذلك انطلاقاً من أن الجريمة الضريبية هي نوع من الجرائم الاقتصادية وأن المشرع الاقتصادي تبنى فلسفة العقاب على النتائج الضارة والنتائج الخطرة، حيث أن قواعد قانون العقوبات تقتصر العقاب على التصرفات ذات النتائج الضارة، ونادراً ما عاقبت على التصرفات ذات النتائج الخطرة، حيث أن تدخل المشرع في نطاق النصوص القانونية الاقتصادية هو تدخل وقائي يرمي إلى محاولة منع وقوع الجرائم التي ينتج عنها آثار سلبية بالاقتصاد الوطني، أضف إلى ذلك أن الجرائم الاقتصادية تعيق تطبيق السياسة الاقتصادية الأمر الذي يشكل خطورة كبيرة على المجتمع وضرراً كبيراً له على نطاق واسع، كما أن تأمين تطبيق السياسة الاقتصادية ونجاحها يستدعي الخروج عن القواعد العامة لقانون العقوبات، وذلك بتجريم تصرفات وأفعال تشكل عائقاً أمام الجاني من إلحاق الضرر بالمجتمع.

وبما أن الجريمة الضريبية هي من الجرائم الاقتصادية التي أوجب المشرع العقاب على من يرتكبها، أو يحاول ارتكابها فإن أي مكلف يحاول استعمال أي أساليب محاسبية، أو أي أوراق مزورة من أجل القيام باحتيال ضريبي فإنه يعاقب؛ لأن أفعاله تظهر الدلالة على نيته الإجرامية، وإن الدافع وراء قيام المشرع بتجريم الشروع في الجرائم الضريبية هو الحيلولة دون انتشار هذا النوع من الجرائم الاقتصادية¹.

ثالثاً: الركن المعنوي

يقصد بالركن المعنوي للجريمة الضريبية، بيان نية مرتكب الجريمة الضريبية سواء كان المكلف أو وكيله أو المساهم أو المحرض، من أجل التوصل إلى كون الجريمة الضريبية هي جريمة عمدية أو غير عمدية².

حيث لا يكفي لوقوع الجريمة الضريبية وتقرير المسؤولية الجنائية عنها إسنادها إلى من صدرت منه فقط، بل يجب تحقق الإرادة الآثمة لدى المكلف وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي،

¹ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 97.

² حسين، محمد حسين، مرجع سابق، ص 42.

حيث لا تقع الجريمة الضريبية من دون توافر الخطأ سواء كان عمدياً أو غير عمدي، وهذا يعني أن ماديّات الجريمة لا تهم المشرع الضريبي إلا إذا صدرت عن إنسان يمكن أن يسأل عنها، ويتحمل العقاب المقرر لها، لذلك فإن الركن المعنوي يعد روح الجريمة والوسيلة التي توصل إلى تحديد المسؤول عنها حيث لا يسأل المكلف عن جريمة يرتكبها إذا لم يكن هناك علاقة بين ماديّات الجريمة ونفسيته، وبذلك يشكل الركن المعنوي ضماناً للعدالة، وشرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية.

ويصف البعض الركن المعنوي بأنه ركن المسؤولية الجزائية، لأنه يجب أن تتوفر الإرادة الآثمة لدى المكلف، وأن تتوفر أيضاً الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية لدى المكلف بحيث تصدر الإرادة عن حرية تامة في الاختيار عند ارتكاب الفعل الآثم¹.

وقد جرى الفقه - في مصر - على تعريف القصد الجنائي بأنه "ارتكاب الجاني الفعل بإرادته وعلم وبنية إحداث النتيجة المعاقب عليها" ويتضح من هذا التعريف أن قوام القصد الجنائي عنصرين رئيسين هما العلم والإرادة وهما العناصر المتطلبة في القصد العام².

لذلك لابد من توضيح المقصود بالإرادة والعلم على النحو التالي.

(أ) الإرادة

هي إحدى عناصر القصد الجنائي في الجرائم الضريبية، ويتمثل في اتجاه نية المكلف نحو ارتكاب السلوك الإجرامي سواء كان إيجابياً أو سلبياً، وإحداث نتيجته الإجرامية، وهذه الإرادة تعبر عن النية الآثمة لدى المكلف، وهو ما تقوم به المسؤولية الجنائية في حقه، وتؤدي إلى إيقاع العقاب المقرر عليه، ويبين ذلك أن الإرادة تدور مع الأهلية الجنائية وجوداً وعدماً، حيث أنه إذا انعدمت الإرادة لدى المكلف انعدمت المسؤولية حيث لا يقع تحت طائلة العقاب المقرر، وتتمثل الأهلية الجنائية في الجرائم الضريبية بعدة صور هي:

¹ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 110.

² د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 132.

- 1- أهلية الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية: يجب إن تتوفر في الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية عناصر الأهلية الجنائية التي تقوم على عنصرين أساسيين هما الإدراك والتمييز، وإن الرأي الراجح في الأهلية المطلوبة في الجريمة الضريبية هي أهلية الإرادة وليست أهلية التصرف، فإن المكلف الذي لم يبلغ أهلية الإرادة لا يكون مسئولاً جنائياً عن الجرائم الضريبية بل يكون المسؤول الممثل القانوني للشخص ناقص الأهلية ومن في حكمه¹.
- 2- أهلية المساهم في الجريمة الضريبية: لا يشترط بلوغ سن التمييز الجنائي بالنسبة للشريك في الجريمة الضريبية، وسبب ذلك أن الشريك هو غير المكلف الملزم بالضريبة.
- 3- أهلية الشخص الاعتباري: ثار جدل فقهي حول مسؤولية الشخص المعنوي في الجريمة الضريبية، حيث هناك رأي يقول أن الشخص الطبيعي وحده المخاطب بالنصوص الجنائية، وأن الشخص المعنوي لا يمكن مساءلته إلا بنص صريح في القانون، وإذا لم يتوفر هذا النص فلا سبيل لتقرير هذه المسؤولية، ويؤكد ذلك القول بأنه يجب توافر الخطأ في حق مرتكب الجريمة الضريبية، وكذلك يؤيد هذا النص الصفة المادية للجريمة الضريبية، وذلك بناء على أن الشخص المعنوي هو عبارة عن تنظيم اعتباري لا يتصور صدور النشاط المادي منه، ومع ذلك فقد تضمنت التشريعات الحديثة نصوص تقضي بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، حيث أن القانون يوجه إلى المكلف سواء كان المكلف شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً²، ويتضح ذلك من النص القانوني "إن الهيئات المعنوية مسؤولة جزائياً عن أعمال مديريها وأعضاء إدارتها وممثليها وعمالها عندما يأتون هذه الأعمال باسم الهيئات المذكورة أو بإحدى وسائلها بصفتها شخصاً معنوياً"³، ويتضح من النص السابق شروط اسناد المسؤولية الجنائية الضريبية للشخص المعنوي:

¹ د. حمودة، منتصر سعيد، مرجع سابق، ص228.

² د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص134.

³ انظر الفقرة (2) المادة (74) قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960.

1- وجود نص قانوني.

2- ارتكاب الجريمة باسم ومصلحة الشخص المعنوي.

3- ارتكاب الجريمة من ممثل الشخص المعنوي.

وأن التطور القانوني وانتشار الأشخاص المعنوية واتساع دورها في المجتمع دفع ذلك الفقهاء إلى المناداة بضرورة مساءلة الشخص المعنوي جنائياً عن الجرائم التي تقع منه، وتطبيق العديد من العقوبات والجزاءات الجنائية التي تتناسب مع طبيعة هذا الشخص مثل المصادرة والغرامة وغير ذلك من العقوبات المادية الأخرى¹.

وفيما يخص مسؤولية النائب وممثل الشخص المعنوي، فإنه يقع عليهم التزامات ضريبية إن كان مكلف بدفع الضريبة فإنهم يسألون مسؤولية شخصية عن الالتزامات التي كلفوا بها بموجب القانون بهدف ضمان تحصيل الضريبة، ولا شأن لها بمسؤولية الشخص المعنوي الأصل وبناء على ذلك فإنه بجميع الأحوال التي يقال فيها "مسؤولية جنائية ضريبية عن فعل الغير، إنها لا تمثل هذا النوع من المسؤولية في الحقيقة والواقع، فهو تعبير مجازي محض"².

والأهلية الجنائية تنتفي في الجرائم الضرائبية في حالات الضرورة التي تحول بين المكلف وبين تنفيذ الالتزامات القانونية الواجبة عليه، مثل إجراء عملية جراحية استلزمت بقاءه في الفراش لمدة من الوقت أدت إلى عدم إمكانيته من تقديم الإقرار الضريبي في الموعد القانوني المحدد، أو وجود المكلف في حالة قريبة من إشهار الإفلاس ويكون فيها غير قادر على سداد دين الضريبة³.

¹ د. حمودة، منتصر سعيد، مرجع سابق، ص229.

² د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص138.

³ د. حمودة، منتصر سعيد، مرجع سابق، ص230.

ب) العلم

هو أحد عناصر القصد الجنائي في الجريمة الضريبية، ويتمثل في تصور الجاني للواقعة بكل عناصرها القانونية وعلمه بكل العناصر اللازمة لوجود الجريمة الضريبية كما حددها القانون.

وعناصر الجريمة عبارة عن خليط من أمور واقعية وأوصاف قانونية واجتماعية تتحدد بالرجوع إلى النص القانوني الخاص بها في كل حالة على حده .

ويعتبر العلم أكثر عناصر القصد الجنائي أهمية في الجريمة الضريبية، ويعول عليه في تحقيق وصف العمد بالنسبة لهذا النوع من الجرائم¹.

ويتضح من هذه العناصر أنه يجب أن يكون الجاني الذي يرتكب السلوك الإجرامي الذي نهى المشرع عنه، سواء كان هذا السلوك سابق للجريمة أو معاصر أو لاحق لها أن يكون على علم بما يرتكبه من سلوك إجرامي، وبذلك لا يتصور أن تقع هذه الجرائم بواسطة الخطأ غير العمدى.

وفي حالات انتفاء العلم يحق للمتهم أن يدفع بعدم العلم، ولكن ليس بالقانون بل بالواقعة المادية المنشئة لوضعه الجديد الذي جعلته خاضعا لأحكام القانون الضريبي، مثل أن يدخل في ذمته المالية دون علمه وكان يجب عليه أن يقدم إقرار ضريبيا عنه إلى دائرة الضرائب، مثل الهبة أو الوصية التي تمنح مالا للمكلف دون علمه بتاريخ انتقال هذا المال، حيث يكون في هذه الحالة المتهم وقع في خطأ لا يمكن له أن يتجنبه².

والقاعدة العامة إن الدفع بالجهل بالقانون الضريبي في جميع القوانين لا تحتاج إلى تقريرها بنص، حيث أن العلم بالقانون مفترض ولا يقبل الغلط أو الجهل، سواء تعلق الأمر

¹ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص137.

² د. حمودة، منتصر سعيد، مرجع سابق، ص227.

بقانون العقوبات أو غيره من القوانين الجنائية، ويتضح ذلك في النص القانوني "لا يعتبر جهل القانون عذراً لمن يرتكب أي جرم"¹.

وبناء على ذلك لا يصلح نفي المسؤولية الجنائية الضريبية الادعاء بالجهل بالقانون الضريبي، وأنه بمجرد مخالفة المكلف للالتزام الضريبي تقوم الجريمة الضريبية في حقه كاملة. كذلك لا يصلح الادعاء بالجهل بالتعديلات التي يتم إدخالها على التشريع الضريبي؛ لأن ذلك يدخل في علم الناس كافه، كما لا يصلح الدفع بالجهل بالتفسير الصحيح للقانون، حيث لا يصلح ذلك عذراً للجاني في نفي المسؤولية الجنائية الضريبية عنه².

لذلك يرى الباحث بانه يقع على عاتق الادارة الضريبية مسؤولية القيام بنشرات توعية وتفسير للقوانين الضريبية بصورة مستمرة، من اجل التسهيل على المكلفين في فهم القوانين الضريبية.

المبحث الثاني: الإجراءات الوقائية للحد من الجريمة الضريبية

أشار القانون الضريبي بصورة غير مباشرة إلى مجموعة من الالتزامات التي على المقدر إتباعها والتقيد بها، وكذلك المكلف للحد من الجريمة الضريبية، وحماية حقوق الخزنة العامة من الضياع، وسيتم تناول الالتزامات التي يفرضها القانون على تصرفات الإدارة الضريبية في الفرع الأول، والالتزامات المفروضة على المكلف في الفرع الثاني على النحو التالي³.

المطلب الأول: الالتزامات التي يفرضها القانون الضريبي على تصرفات الإدارة الضريبية

تلتزم إدارة الضرائب بالالتزامات العامة التي يشار إليها في القانون الإداري حيث أنها تعتبر إحدى الإدارات العامة في السلطة الفلسطينية وكونها أصبحت متخصصة في ربط الضرائب، ومن ثم تحصيلها، فهي تفرض عليها التزامات خاصة بهذا المجال، ينبغي عليها

¹ انظر المادة (85) قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960م.

² د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 139-140.

³ د. الصعدي، عبد الله، مرجع سابق، ص 187.

مراعاتها، حتى تؤدي واجباتها في اطار من الدقة والعدالة، ولم يضع القانون عنوانا صريحا او محددا يتضمن الزامات الادارة الضريبية، ولكن يمكن أن تشتق هذه الالزامات الخاصة بالإدارة الضريبية من ثنايا نصوص القوانين الضريبية¹.

أولا: الالزامات العامة على الإدارة الضريبية

تتمثل الرقابة القانونية التي يفرضها القانون الضريبي على تصرفات الإدارة من ناحية بعض الالزامات العامة الواجبة التنفيذ ويتمثل ذلك فيما يلي:

1- عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها

ينبغي على كل إدارة من إدارات الدولة ألا تتعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها بواسطة القانون، حيث أن هذا الالتزام هو الزام عام تنص عليه غالبا كل القوانين والدساتير، وبناء على ذلك فإنه يخضع أي استخدام خاطئ أو تعسفي لهذه السلطات لرقابة القضاء لإزالة التعسف وإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح. وكما أشرنا من قبل فإن الدائرة الضريبية منحها القانون سلطات عديدة تستطيع من خلالها التدخل في عدة أمور تتعلق بالمكلف، وبذلك فإنه يجب عليها أن تستخدم هذه السلطات بشكل صحيح فلا تتعسف فيها، وعلى سبيل المثال ينبغي ألا تستخدم هذه السلطات للكيد بأحد المكلفين وكذلك عدم استخدام هذه السلطات بطريقة عشوائية أي من دون مراعاة الحدود التي يرسمها القانون لاستخدام هذه السلطات حيث أنه غالبا ما يتضمن القانون الذي يمنح السلطة للإدارة النص على حدود معينة ينبغي أن تمارس فيها هذه السلطة²، وهذا ما أكدته المشرع الفلسطيني حيث نص على أن " 1- يشرف النائب العام على مأموري الضبط القضائي ويخضعون لمراقبته فيما يتعلق بأعمال وظيفتهم. 2- للنائب العام أن يطلب من الجهات المختصة اتخاذ الإجراءات التأديبية بحق كل من يقع منه مخالفة لواجباته

¹ عبد الغفور، حسام فايز احمد، 2008، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص34.

² د. سعد، محيي محمد، 1998، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ص222.

أو تقصير في عمله، ولا يمنع ذلك من مساءلته جزائياً¹، وهذا الزام طبيعي على الإدارة الضريبية بصفتها إدارة من الإدارات العامة للدولة، كما أن المشرع الضريبي لم ينص على خلاف ذلك.

2- عدم إصدار التفسيرات المتناقضة والتطبيق الصحيح للقانون

هذا الالتزام هو من الالتزامات العامة أيضاً حيث يجب وضع هذا التطبيق أو التنفيذ للقوانين في الموضع الصحيح من قبل كل الإدارات والهيئات أو السلطات المنوط بها تطبيق القوانين أو تفسيرها، ومن المقرر في كل القوانين أن التطبيق غير الصحيح لها يعطي الحق في المطالبة بتصحيح هذه الأخطاء والعودة إلى التطبيق السليم والصحيح للقوانين²، والإدارة الضريبية بوصفها تقوم بتطبيق القوانين الضريبية واللوائح المتعلقة بها فهي أيضاً ملزمة بمراعاة جانب الصحة والدقة في تطبيق القوانين، كذلك فإن اللوائح القانونية والإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية ينبغي أن تكون متفقة مع القوانين وألا تتعارض معها، بالإضافة إلى أن الإدارة الضريبية تقوم بعمل تفسيرات معينة للقوانين واللوائح الضريبية، هذه التفسيرات ينبغي أيضاً ألا تكون متناقضة إذ قد يحدث في العمل أن تكون الإدارة الضريبية قد قامت بتفسير معين لإحدى القوانين أو اللوائح لكي تعالج بهذا التفسير التطبيق لحالة أو حالات معينة، ثم تأتي بعد ذلك وفي حالات أخرى مماثلة وتصدر تفسيرات متناقضة يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة³، وهذا ما أكدته المشرع الفلسطيني حيث نص على أنه "يعتبر الإجراء باطلاً إذا نص القانون صراحة على بطلانه أو إذا شابهه عيب أدى إلى عدم تحقيق الغاية منه"⁴.

¹ انظر المادة (20) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

² د. براك، احمد، اشكالية دور النيابة العامة في الدعوى الدستورية في فلسطين.

<http://www.ahmadbarak.com/v71.html> 22/9/2013

³ د. سعد، محيي محمد، مرجع سابق، ص 222.

⁴ أنظر المادة (474) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

3- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف:

يتمتع المكلف بحماية القانون حيث أنه فرد من أفراد المجتمع و كل القوانين والدساتير منذ العهود الأولى تنص على حق الفرد في احترام حريته، واحترام حياته الشخصية وأدميته¹، وإن حقوق الانسان وحرياته الأساسية ملزمة وواجبة الاحترام²، والتمتع بالحرية هو إحدى الصفات المهمة التي يتمتع بها الفرد كإنسان في المجتمع، وبالتالي ينبغي صيانة هذه الحرية، والزام كل السلطات في الدولة بمراعاتها وعدم المساس بها إلا في أضيق الحدود التي تستدعي ذلك وبناء على قانون وتحت رقابة القضاء³، والإدارة الضريبية بوصفها تتعامل مع المكلفين كأفراد فهي ملزمة بمراعاة هذا الحق، ومجال تطبيق هذا الالتزام يفرض على الإدارة الضريبية مراعاة ما يأتي:

أ- عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف:

قد يتطلب الإقرار الضريبي بيانات معينة لكي تستطيع الإدارة الضريبية حصر كل عناصر دخول و ثروات المكلف، وبالتالي فإن الإدارة مطالبة بأن يكون فحصها ورقابتها وسلطاتها في حدود عدم التدخل في الحياة الخاصة والشخصية للمكلف بمعنى ألا تتطرق مثلاً إلى سلوك المكلف في معيشته والنفقات التي ينفقها على نفسه وعلى أسرته، وحتى حينما يكون من حق الإدارة طلب المستندات والتبريرات من المكلف ينبغي أن يكون كل ذلك في حدود التبريرات المتاحة وفي نطاق السلطات الممنوحة لها بالقانون ولا تتعدى حقوقها القانونية التي قد تؤدي إلى التعدي على حرية المكلف وعلى حياته الخاصة⁴.

¹ التايه، هشام راضي هشام، 2004، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص 14.

² انظر الفقرة (1) المادة (10) القانون الاساسي المعدل لسنة 2005م.

³ ويكيبيديا، الموسوعة الحرة، حقوق الانسان.

<http://ar.wikipedia.org/wiki>، 13/6/2013

⁴ د. سعد، محمد محيي، مرجع سابق، ص 223.

بـ حق المكلف في الدفاع عن نفسه¹:

يحق للمكلف أن يدافع عن نفسه وحرية وأن يدفع الظلم عن نفسه إذا طبق القانون بشكل خاطئ من جانب الإدارة، أو أثر التعدي على حياته الشخصية وحياته، حيث يتضح ذلك من النص القانوني " التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي"².

ثانياً: الالتزامات الخاصة على الإدارة الضريبية

تتمثل الرقابة القانونية التي يفرضها القانون الضريبي على تصرفات الإدارة من ناحية بعض الالتزامات الخاصة الواجبة التنفيذ ويتمثل ذلك فيما يلي:

1- الالتزام بسر المهنة:

يعتبر هذا الالتزام الزاماً على كل الإدارات العامة في الدولة، حيث يمكن أن تطلع هذه الإدارات بحكم عملها على بيانات سرية تتعلق ببعض الأفراد، وهو الزام مهم بالنسبة لبعض المهن كالطب، فهو ليس حكراً على الإدارة الضريبية ولكن يعتبر بالنسبة لها ضمن الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، حيث وردت في كل القوانين الضريبية نصوص صريحة تنص على ضرورة الالتزام به³.

وجاء في المادة (47) والتي تنص على ما يلي:

1- تعتبر جميع الأوراق والبيانات وقرارات التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخول المكلفين اسراراً محظوراً افشاؤها على من ينفذ احكام هذا القانون. ولا يطلب من موظف ضريبية

¹ شبيبته، هاني محمد حسن، 2006، حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمائم المكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص44.

² انظر الفقرة (1) المادة (30) القانون الاساسي المعدل لسنة 2005م.

³ د. سعد، محيي محمد، مرجع سابق، ص225.

ان يبرز أي مستند أو كشوف أو قوائم في أي محكمة غير المحكمة المختصة بقضايا ضريبية الدخل.

2- اذا افشى موظف الضريبة معلومات جمعها او اطلع عليها من خلال عمله، يعتبر كأنه ارتكب جرماً يعاقب عليه لدى إدانته بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز ألف وخمسمائة (1500) دولار امريكي أو بكلتا العقوبتين معاً¹.

كما نصت المادة (44) على أن:

1- يلتزم كل من اطلع على المستندات والمعلومات والكشوف وقرارات التقدير المعدة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون بالمحافظة على سريتها وعدم افشائها لأية جهة أخرى.

2- لا يكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القرار بقانون، أو اطلع بتنفيذ أحكامه بأن يبرز أي مستند أو كشف، أو قرار تقدير، أو نسخ عنها في أي محكمة غير محكمة استئناف قضايا ضريبية الدخل، أو بأن يفشي أمام أي محكمة، أو بأن يبلغها أي أمر أو شيء مما يكون قد اضطلع به في سياق القيام بواجباته بمقتضى هذا القرار بقانون إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه، أو من أجل تعقب أي جرم يتعلق بضريبة الدخل.

3- يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (40000 شيكل) وبكلتا العقوبتين معاً، كل موظف يتم العثور في حيازته على مستندات أو معلومات أو كشوف أو قوائم تقدير تتعلق بدخل أو مفردات دخل أي من المكلفين وقام أو حاول تبليغ تلك المعلومات أو أي مما ورد فيها خلافاً للمكلف المعني، أو يجر منفعة عليه خلافاً لأحكام هذا القانون².

وبناء على ذلك لا يجوز لأي من العاملين بدوائر الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً³.

¹ قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

³ د. يوسف، سنية احمد، 2004، الإطار القانوني للملف الضريبي: دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، ص93.

ويرى الباحث بصفة عامة أن المحافظة على سرية البيانات والمستندات المودعة بملف المكلف والتي أؤتمن عليها الموظف المختص، هي من السلوكيات التي يجب أن يتسم بها المقدر، وحتى في غياب النص القانوني لارتباطها ارتباطاً وثيقاً بطبيعة الوظيفة التي يؤديها والتي تمس الجوانب الشخصية للمكلف متمثلة في ممتلكاته وثروته ودخله السنوي.

2- الالتزام بإخطار المكلف (التبليغ ودعوات الحضور):

يعتبر هذا الالتزام طبيعياً وخصوصاً حيث يدخل ضمن الاختصاصات العادية للإدارة الضريبية، حيث يكون من واجبها تبليغ المكلف وإشعاره بقرار ربط الضريبة أو نتيجة التقدير، أو بقيمة الضريبة المستحقة عليه، وكذلك إشعاره بمواعيد الدفع، وما إلى ذلك من تبليغه من معاملات، حيث يتم تبليغ أي إشعار أو مراسلات صادرة بمقتضى القانون سواء للمكلف أو المفوض عنه قانوناً ويعتبر مبلغاً من اليوم التالي لتسليمه وفي حال امتنع عن الاستلام أو رفض التوقيع على إشعار علم الاستلام أثبت المبلغ ذلك على أصل الورقة المراد تبليغها أو على إشعار علم الاستلام ويعتبر التبليغ صحيحاً في هذه الحالة، وكذلك يمكن تبليغه بالبريد المسجل مع علم الوصول إلى آخر عنوان معروف له أو لمحل عمله، ويعتبر المكلف مبلغاً عند مرور (10) أيام من اليوم التالي ليوم إرساله بالبريد، وإذا تعذر تبليغ المكلف بالطرق سألقة الذكر فيحق للمدير إجراء التبليغ من خلال النشر في صحيفتين محليتين يوميتين ويعتبر هذا النشر تبليغاً قانونياً ومنتجاً لجميع آثاره، أما إذا غير المكلف عنوانه لتبليغ الإشعار أو المراسلات، ولم يبلغ بذلك دائرة الضريبة بذلك عندئذ يعتبر التبليغ على العنوان المثبت لدى الدائرة صحيحاً¹.

ويرى الباحث بأن التبليغ هو الشكل الذي تتم بواسطته إتاحة الفرصة للمكلف للدفاع عن حقه والاستعداد للرد، بالإضافة إلى أن التبليغ إشعار للمكلف بكل أمر ممكن أن يسأل عنه، وأن عدم التبليغ في معظم النزاعات يترتب عليه بطلان الإجراءات أو الحكم المتخذ بحق المكلف.

¹ انظر المادة (24) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وهذا ما أكدته المشرع حيث نص على " يترتب البطلان على عدم الالتزام بمواعيد واجراءات التبليغ وشروطه"¹.

3- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته:

إن هذا الالتزام له أهمية خاصة، حيث يعود بالفائدة على كل من المكلف والإدارة الضريبية فيتمكن المكلف من معرفة حقوقه وواجباته، وبالتالي لا يجد صعوبة في تعبئة كشف الدخل السنوي، أو ارسالها إلى الإدارة، وفي التعرف على التزاماته اتجاه الإدارة الضريبية.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية يحقق لها ميزة أكيدة، حيث يبسط اجراءات التعامل مع المكلفين، ويؤدي إلى الابتعاد عن كثير من المشاكل أو التعقيدات التي تنشأ من خلال عدم معرفة المكلفين بالكثير من حقوقهم والتزاماتهم، وهذا يسهل على الإدارة الضريبية مباشرة مهامها، وأعمالها المختلفة، وليتم تحقيق الهدف المنشود من هذا الالتزام، فإنه يترتب على الإدارة الضريبية أن تكون واضحة فيما تتخذه من قرارات إدارية وأن يكون المكلف على علم بها، وأن لا يفاجأ بتطبيقها عليه، وكذلك يجب على الإدارة أن تحيط مكلفيها بكامل التعليمات، والتفسيرات التي تقوم بإصدارها، وذلك عن طريق النشرات الدورية، أو المجالات التي تصدر من قبلها².

4- الالتزام برد المبالغ المحصلة من غير وجه حق (الرديات):

يلزم القانون الضريبي الإدارة الضريبية إعادة المبالغ الضريبية المحصلة بزيادة عن الالتزامات القانونية³، وهذا ما أكدته المشرع الضريبي الفلسطيني حينما منح المكلف الحق باسترداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ المستحقة عليه، وذلك عن طريق طلب خطي يقدم لدائرة الضريبة، ويجب على المقدر في حال تم التأكد من طلب المكلف باسترداد الزيادة أن يصدر كتاب خطي يوضح فيه المبلغ الواجب رده وذلك خلال شهرين من تاريخ مطالبة المكلف،

¹ انظر المادة (22) قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001م.

² د. سعد، محيي محمد، مرجع سابق، ص 226-227.

³ د. سعد، محيي محمد، مرجع سابق، ص 228.

وترسل نسخة إلى وزير المالية وبناء على ذلك يصدر الوزير قراره برد المبلغ المذكور خلال مدة لا تتجاوز شهرين من تاريخ تسلمه الكتاب¹.

5- الحق في رفض المعاملات الوهمية:

إن القانون الضريبي لا يعتد إلا بحالات الواقع دون غيرها فدين الضريبة واجب الأداء متى توفرت الشروط والأحكام المقررة في القانون الضريبي، ونتيجة لذلك يملك المقدر الحق في رفض أي معاملة وهمية الهدف منها تقليل مقدار الضريبة أو زيادة الإعفاءات أو التنازلات على دخل المكلف، أو تفتيت الدخل وتحويله إلى أكثر من مكلف، مثلاً من حق المقدر رفض معاملة البيع أو الهبة أو التعاقد التي تتم بين المكلف وأحد أبنائه الذي لم يتم الثامنة عشر من عمره، وإذا أجرى المكلف أي معاملة سواء كانت عقد بيع أو هبة وكان في نفس الوقت يحق له الرجوع عنها سواء كانت لأي شخص، ويحق للمقدر أن يعتبر هذا الدخل للشخص الذي أجرى هذه المعاملة ويتم محاسبته ضريبياً على أساس أن الدخل له، وأكدت ذلك التشريعات الضريبية حيث منحت المقدر حق رفضها واعتبارها كأنها لم تكن².

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي الفلسطيني كان موفقاً في إبراز العديد من الحالات التي يحق للمقدر رفضها والتي قد تسهم في إهدار حقوق الخزينة العامة، حيث أشار إلى أنه إذا نشأ دخلاً عند معاملة التصرف التي أجراها المكلف لصالح أي ممن يعيلهم ولم يكمل سن الثامنة عشرة من عمره عند بدء الفترة الضريبة، يعتبر هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف، كذلك إذا نشأ دخل عن معاملة تصرف يصح الرجوع عنها، يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف، وتعتبر معاملة التصرف معاملة يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكن من خلاله إعادة تحويل الدخل إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف أو إذا كان بإمكان الأخير السيطرة على الدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك يحق للمقدر أن يستبعد أي معاملة إذا ثبت أنها مصطنعة أو

¹ انظر المادة (35) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

² شرعب، مجدي نبيل محمود، 2006، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الفلسطيني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، ص38.

وهمية، وبالإضافة إلى ذلك إذا تعاطي شخص غير مقيم أي عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام القانون مع شخص مقيم، وتبين للمقدر أن السيطرة لغير المقيم على العمل إلى حد لا يترك للمقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، يتم تقدير الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية على غير المقيم وعلية دفع الضريبة، وإذا تخلف غير المقيم عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس¹.

6- تبسيط إجراءات تحديد دين الضريبة وتحصيلها:

ويعني تبسيط إجراءات تحديد دين الضريبة وتحصيلها، وما يتصل بذلك من إجراءات التقاضي، تسهيلات لحصول المكلف على حقوقه وإنهاء المنازعات الضريبية، وكذلك إعفاء ممالي الضريبة على المرتبات وما في حكمها من تقديم الإقرار الضريبي السنوي وأن يكون الإقرار بفرض الضريبة بنموذج واحد ولو تعددت مصادر الدخل للمكلف، بالإضافة إلى حقه في تقديم إقرار معدل وتصحيح بيانات الإقرار الضريبي في حالة السهو أو الخطأ²، ويتضح ذلك من نص المشرع الضريبي حيث نص على أن " تفرض الضريبة بصورة موحدة، على مجموع مصادر الدخل الخاضعة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون³، بالإضافة إلى ذلك منح المشرع الضريبي للمكلف العديد من الطرق لسداد دين الضريبة المستحقة عليه تتضح من النص القانوني " يتم تحصيل الضرائب من خلال سلفة على حساب الضريبة، أو الخصم من المنبع، أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار والدفع الفوري عند تسوية الحساب والدفع على أقساط، وبرمجة الديون، وفقاً للوائح والأنظمة الخاصة بذلك⁴.

¹ انظر المادة (15) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2001 بشأن ضريبة الدخل.

² د. مسعد، محيي محمد، 2007، الإصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول، ص 168.

³ أنظر المادة (6) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

⁴ انظر المادة (30) قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008م بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م.

المطلب الثاني: الحقوق والالتزامات المفروضة على المكلف

أوجب القانون الضريبي العديد من الأمور التي يجب على المكلف التقيد بها، لضمان تحديد دين الضريبة وتحصيلها حسب القانون، كما منحه العديد من الحقوق، وسيتم ايضاحها كما يلي:

أولاً: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي هو "بيان يقدمه المكلف بدفع الضريبة أو يكلف بتقديمه شخصاً آخر" ويتم تحديد وعاء الضريبة من خلاله وفي الحالة الأولى يتمثل بتقديم المكلف إقراراً عن دخله، أما في الحالة الثانية فيتمثل بأن يقوم الشخص المدين بقيمة المادة الخاضعة للضريبة بتقديم إقراراً عنها تحدد الضريبة وتجبى على أساسه¹.

وقد ألزمت التشريعات الضريبية المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً بتقديم الإقرار الضريبي خلال فتره زمنية محددة، وإلا تعرض للجزاء المترتبة على عدم تقديمه خلال الفترة القانونية، ويعتبر التخلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال الفترة المحددة جريمة تعرض مرتكبها للعقوبة، والإقرار الضريبي هو فرصة للمكلف لتقديم ما لديه من معلومات عن دخله وأرباحه وكافة النفقات والإعفاءات التي يستحقها، ومقدار الضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة، ويجب أن يقدم الإقرار منذ بداية السنة وحتى الأول من آذار الذي يلي السنة المالية موضع التقدير، ويجب أن يتم تدعيم الإقرار بأدلة ووثائق تثبت ما جاء فيه، لأنه يحق للمقدر إذا كانت المعلومات المبينة غير دقيقة، أن يقدر الدخل الخاضع للضريبة حسب فطنته ودرايته²، وهذا ما أكدته المشرع الضريبي الفلسطيني حيث نص على:

"يلزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الدائرة والمرفقات المشار إليها في المادة (20) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وأن يسلمه باليد، لقاء

¹د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 58 .

²شرع، مجدي نبيل محمود، مرجع سابق، ص 27-28.

إيصالا بالبريد المسجل بعلم الوصول أو بأية وسيلة أخرى يوافق عليها الوزير بتتسيب من المدير ويرسل إلى الدائرة خلال الأربعة أشهر التالية لانتهااء الفترة الضريبية، موضحا فيه تفاصيل دخلة الإجمالي وتنزيلاته ودخله الصافي وإعفاءاته ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية"، حيث نص القانون الضريبي أنه "بموجب أحكام هذا القرار بقانون يلزم كل مكلف بتقديم الاقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وفقا للمواد (19) و (20) من هذا القرار بقانون، وتكون تلك الاقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل المقدر¹.

وبذلك يلتزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي والمرفقات الخاصة به إلى دائرة الضريبة المختصة سنويا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي مصحوبا بالمستندات اللازمة في الوقت المحدد².

حيث يرى الباحث أن ذلك يؤدي إلى اثبات واقامة الدليل على انتفاء نية التهرب لدى المكلف، وإزالة اللبس والغموض الذي قد يدور في ذهن المقدر، بالاضافة الا ان عدم تقديم الاقرار الضريبي يعد جريمة ضريبية يرتب القانون الضريبي عقاب علىها، ومما يساهم بشكل مباشر في الحد من ارتكاب الجرائم الضريبية.

ثانيا: الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات الضريبية:

ألزم القانون الضريبي فئات محددة من المكلفين بان تنظم أعمالها بالاعتماد على دفاتر ومستندات محددة، وان يحتفظ بها، وان عدم التقيد بهذا الالتزام يعد جريمة ضريبية يرتب القانون الضريبي عقاباً عليها، حيث نص المشرع الضريبي " مع عدم الاخلال بأية عقوبة أشد يغاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة او بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) او بكلا العقوبتي معاً كل من قام باتلاف او اخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً للقوانين والانظمة المعمول بها"³، إذ من شأنها

¹ انظر الفقرة (1) المادة (18) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2001 بشأن ضريبة الدخل.

² د. الصعدي، عبد الله، مرجع سابق، ص221.

³ أنظر الفقرة (1) المادة (37) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

إذا أحسن المكلف إمساكها وتنظيمها أن تكون وسيلة فعالة تعبر عن حقيقة نشاط المكلف، وذلك لأنه يترتب على عدم مسك الدفاتر والسجلات وتنظيمها بطريقة صحيحة تحديد دخول المكلف بطرق تقديرية تنتج عنها نتائج بعيدة عن الحقيقة الأمر الذي يضر إحدى الطرفين، بالإضافة إلى ذلك إن طرق التقدير تستلزم وقت طويل ومجهود كبير من المخمين لدى دائرة الضريبة لكي يتم إعطاء نتائج صحيحة وأيضاً يجب أن يكون المخمن من ذوي الخبرة والدراية بمختلف الأعمال التجارية¹، حيث نص المشرع الضريبي أن "مع مراعات ما ورد في البند (أ) من هذه المادة على الشركات العادية والأشخاص الملزمين بمسك حسابات أصولية ارفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها"².

ثالثاً: الالتزام بدفع الضريبة:

وهو الزام جوهري بين طرفي العلاقة الضريبية، حيث يترتب على عدم دفع دين الضريبة جريمة ضريبة، فالمكلف ملزم بدفع الضريبة المستحقة عليه، وبالمقابل يقع الزام على الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة، حيث ينص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على حق الخزنة العامة في تتبع أموال المدين بصفته ديناً ممتازاً، كذلك يعد دين الضريبة دين محمول لا مطلوب وواجب الأداء وله الأولوية على سائر الدائنين وذلك من أجل المحافظة على حق الخزنة العامة للدولة من الضياع.

وتعني عبارة إن دين الضريبة محمول أنه يجب على المكلف من تلقاء نفسه السعي للوفاء بدين الضريبة متى حل موعدها من غير انتظار قيام الإدارة بقرار الربط في المواعيد المحددة قانوناً وأيضاً عدم انتظار قيام الإدارة الضريبية بالمطالبة بذلك الدين³.

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 64.

² أنظر فرع (ب) الفقرة (1) المادة (20) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

³ عبد الغفور، حسام، 2008، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص 28.

وقد نصت المادة (44) أنه "تعتبر جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام القانون دينا ممتازا على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل الدائرة ومديرياتها"¹.

وخلاصة القول يرى الباحث أن القانون الضريبي قد منح المكلف العديد من الحقوق والضمانات التي من شأنها أن تعمل على زيادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتحسين العلاقة بينهما وبالتالي الحد من ارتكاب الجرائم الضريبية، وكذلك فرض القانون الضريبي العديد من الالتزامات على المكلف والإدارة الضريبية وأوجب تنفيذها وعدم مخالفتها مما من شأنه أن يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط بين طرفي العلاقة الضريبية، وأن يسهم بشكل كبير بالحد من الجريمة الضريبية، وضمان حقوق الخزينة العامة بسرعة وسهولة.

¹. قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م.

الفصل الثاني

سلطات المقدر في اكتشاف الجريمة الضريبية

من أجل حماية المصلحة الضريبية للدولة اتجه المشرع إلى تخويل المقدر بصفته عضو ضبط قضائي ذوي اختصاص خاص سلطة مباشرة بعض الإجراءات التي من شأنها إحكام الرقابة والكشف عن الجرائم الضريبية، كما منحهم سلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق في حدود معينة¹.

ويرى الباحث أن وظيفة المقدر كعضو ضبط قضائي ذوي اختصاص خاص تتمثل في مجموعة من الإجراءات والالتزامات اللازمة للتصدي لواقعة تتصف بالجريمة، والبحث عن مرتكبيها، وجمع أدلتها وإثباتها.

وسوف يتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول- سلطات المقدر في التحري والاستدلال.

المبحث الثاني: سلطات المقدر في اجراءات التحقيق.

المبحث الأول: سلطات المقدر في التحري والاستدلال

يعتبر التحري والاستدلال من أهم مراحل الإجراءات الجنائية، فالتحري عن الجريمة عمل ضروري للتوصل إلى كشف حقيقتها وإزالة الغموض الخاص بها، ولمعرفة دواعيها وملابساتها وجمع البيانات والمعلومات التي تدل على ثبوتها².

وتظهر أهمية هذه المرحلة بما ينتج عنها من آثار وأدلة كثيرة يستند إليها القضاء في تقرير غالبية الأحكام، ونظرا لخطورة إجراءات البحث، والتنقيب، والتحري فإنها يجب أن

¹ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 154-155

² د. مصطفى، أحمد إبراهيم، الشرطة وضمانات حقوق الإنسان في مرحلة جمع الاستدلالات.

<http://www.policemc.gov.bh/reports/2011/March/26-3-2011/634367516504000391.pdf>
20/9/2013

تخضع لشروط وقواعد إجرائية ملزمة للمقدر ولا بد من الأخذ بها أثناء قيامهم بعملهم، ويجب أن تكون هذه الإجراءات مبنية على الجدية وليس على مجرد الإشاعات والأقاويل لأن عدم الكفاية والجدية يؤثران على سلامة الإجراءات وبطلانها¹.

والمقدر حامل صفة عضو الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص يصل علمه بالجريمة الضريبية، إما عن طريق أداء وظيفته أو تلقي بلاغا عنها، وعندها يجب عليه حين تلقي البلاغات القيام بالتحري وجمع الأدلة والتحقق منها لكي يقدم المعلومات كاملة إلى الإدارة الضريبية، وهذا لا يعني تشبيه موظف الضريبة حامل (الصفة المذكورة أعلاه) بأعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام، بل يقتصر عمل المقدر على جمع الأدلة والمعلومات والبيانات والإيضاحات عن الجريمة الضريبية ومرتكبيها بالطرق والوسائل الممكنة لذلك في إطار مجال عمله فقط².

وسلطة التحري وجمع الأدلة تقسم إلى سلطة دخول منازل ومحلات المكلفين وهو ما سوف أتناوله في المطلب الأول، وسلطة المقدر في التحري سيتم تناولها في المطلب الثاني، وسلطة امقدر في الاطلاع سيتم تناولها في المطلب الثالث.

المطلب الأول: سلطة دخول منازل ومحلات المكلفين

أجاز القانون لموظفي الادارة الضريبية كل في دائرة اختصاصه دخول المحلات العامة أو المفتوحة للجمهور لأجل التأكد من تنفيذ القوانين واللوائح وهو إجراء إداري لا يتعدى ذلك إلى التعرض لحريات الأشخاص أو اكتشاف الأشياء غير الظاهرة³. حيث منح القانون المقدر سلطة القيام بإجراءات التحري وأجاز نظام مسك الدفاتر لأغراض ضريبة الدخل ولدائرة الضريبة أن توفد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر،

¹ د. آل عياد، محمد علي سالم، 1982، اختصاص رجال الضبط القضائي في التحري والاستدلال والتحقيق، ط1، الجامعة الإعلامية لوزارة الإعلام الكويتية، ص7.

² د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص212.

³ المنشاوي، عبد الحميد، 1992، المرجع العملي في إجراءات التحقيق الجنائي، الاسكندرية، دار الفكر الجامعي، ص89.

والمستندات، والمراسلات، والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته، وألزم المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل الإدارة الضريبية، وإجابته عن جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة¹.

وسلطة التحري التي منحها القانون للمقدر لغرض كشف الجرائم، تتم عن طريق زيارة محلات أعمال المكلفين طبقاً للأصول المبينة في القانون، حيث منح المشرع الفلسطيني المقدر سلطة دخول الأماكن العامة التي يباح للجمهور دخولها، أما دخول المسكن فقد أوجب الحصول على مذكرة تفتيش، إلا في أربع حالات يمكن لأعضاء الضبط القضائي دخول مساكن الغير بدون الحصول مسبقاً على مذكرة تفتيش،² حيث نص المشرع الفلسطيني عليها بشكل صريح على أنه "لا يجوز دخول المنازل من السلطات المختصة بدون مذكرة إلا في إحدى الحالات التالية: 1- طلب المساعدة من الداخل. 2- حالة الحريق أو الغرق. 3- إذا كان هناك جريمة متلبساً بها. 4- في حالة تعقب شخص يجب القبض عليه، أو شخص فر من المكان الموقوف به بوجه مشروع"³، كذلك نص المشرع الضريبي على أن "للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يدخل إلى أي مكان يجري تعاطي عمل فيه"⁴.

وضمناً لممارسة سلطة الزيارة لمحلات أعمال المكلفين، أوجب القانون على المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته، أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل الإدارة الضريبية، وإجابته عن الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة جميعها، وبخلاف ذلك يتعرض للعقوبات الواردة في القانون.

ويبنى على ذلك أنه طالما نص المشرع على معاقبة المكلف الذي يحول دون إنجاز مهمة ممثل الإدارة الضريبية، فلا يمكن الدخول إلى محل المكلف عنوة، بل يجب أن يثبت امتناعه في

¹ د. طنطاوي، إبراهيم حامد، 2006، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، القاهرة، دار النهضة العربية، ص 240.

² غانم، محمد علي مصطفى، 2008، تفتيش المسكن في قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص 31.

³ انظر المادة (48) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

⁴ انظر الفقرة (2) المادة (23) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

محضر أصولي، هذا فضلا عن أن المشرع جاء بتعبير (زيارة) وهذا التعبير يمنع المقدر (عضو الضبط) من الدخول عنوة إلى تلك المحلات¹.

ولأجل أن يكون المقدر معروفا لصاحب المحل أو المشروع أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته، وتحوطا لم قد يقع من ملابسات استلزم المشرع أن توفد الإدارة الضريبية من يمثلها بأمر تحريري يوضح مهمته ويثبت انتسابه للجهة المعنية².

ولا يحق للمقدر أن يدخل مكان سكن المكلف عند تلقيه بلاغ بوقوع جريمة ضريبية لأجل القيام بسلطة التحري وجمع الأدلة إلا بمذكرة من قبل النيابة العامة³.

حيث نص القانون على أن "1- دخول المنازل وتفتيشها عمل من أعمال التحقيق لا يتم إلا بمذكرة من قبل النيابة العامة أو حضورها، بناء على اتهام موجه إلى شخص يقيم في المنزل المراد تفتيشه بارتكاب جناية، أو جنحة، أو باشتراكه في ارتكابها، أو لوجود قرائن قوية على أنه يحوز أشياء تتعلق بالجريمة. 2- ويجب أن تكون مذكرة التفتيش مسببة. 3- وتحرر المذكرة باسم واحد أو أكثر من مأموري الضبط القضائي"⁴.

ويرى الباحث أن المشرع الفلسطيني كان موفقا عندما منح المقدر سلطة دخول الاماكن التي يجري فيها تعاطي أعمال تجارية من غير إذن تفتيش والاطلاع على ما يدور داخلها، لان ذلك يسهم بشكل كبير في الحد من ارتكاب الجرائم الضريبية، ويلزام المكلفين بالتطبيق الصحيح للالزامات القانونية.

المطلب الثاني: سلطة المقدر في التحري

يقصد بسلطة التحري إجراءات البحث عن الجريمة وتعتبر من الإجراءات الاستدلالية التي يقصد بها الكشف عن الجريمة والبحث عن أدلتها، ويقوم بها رجال الضبط القضائي أو

¹ د. نورالشرع، طالب، مرجع سابق، ص157.

² د.سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص228.

³ د.صفا، عادل إبراهيم إسماعيل، مرجع سابق، ص320.

⁴ انظر المادة (39) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

أعوانهم ومساعدتهم، بعد ارتكاب جريمة ما أو بعد وصول خبر من شخص معلوم أو مجهول، عن ارتكاب هذه الجريمة، لأن مجرد التبليغ عن وقوع الجريمة، لا يعطي الحق لرجال الضبط والتحقيق باتخاذ إجراءات تمس حرية المشتبه به قبل البحث عن جديّة هذا البلاغ ومدى صحته ومطابقته للحقيقة، إذ تستند سلطة المقدر على هذه التحريات عند قيامها بإجراءات جمع الاستدلالات وإبلاغ سلطة التحقيق بها، ليتسنى لها القيام بواجبها في كشف الحقيقة ومعرفة الجناة وهذا يكون بعد وقوع الجريمة الضريبية.

والتحريات الأولية هي عبارة عن أول إجراء لاختبار ما حدث، لأنها تمارس في مكان وقوع الجريمة بغرض كشف الحقيقة ومعرفة كيفية حدوثها، والظروف، والملابس المحيطة بها، وهي التي تقود إلى وضوح الرؤية بإعطاء صورة واضحة لما وقع بشكل جيد إذا ما توفرت المهارة الفائقة في ممارستها¹.

ومن أجل الوصول إلى مفهوم واسع عن التحريات سوف يتم تقسيم هذا الموضوع إلى كل من الهدف من اجراء التحريات أولاً، ومشروعية مصدر التحريات ثانياً.

أولاً: الهدف من إجراءات التحري

لا شك أن جهود المقدر في جمع المعلومات أثناء قيامهم بالتحري تعني بالدرجة الأولى التأكد من صحة البلاغ الذي علموا بواسطته عن وقوع الجريمة الضريبية، ثم بعد ذلك يأتي العمل الجاد في محاولة معرفة الحقيقة وإمالة اللثام عن غموضها وكشفها ومعرفة الجناة، وجمع الأدلة الضرورية لإثباتها ومحاولة التعرف على دواعي ارتكابها ومسببات ذلك، والتحفّظ على الآثار المتعلقة بها وإجراء المعاينات لتسهيل تحقيق الوقائع واتخاذ جميع الوسائل التحفظية اللازمة على الآثار المتعلقة بها، واستقصاء كافة المعلومات التي تفيد في الكشف عن الجريمة الضريبية،

¹ د. آل عياد، محمد علي السالم، مرجع سابق، ص 20-21.

وتضيق الخناق على المكلف او وكيلة، من أجل ضمان حقوق الخزينة العامة، شريطة أن لا تمس الحرية الشخصية بصورة مباشرة¹.

ثانيا: مشروعية مصدر التحريات

إن للتحريات أهمية بالغة في تسهيل إجراءات التحقيق وفي كشف الغموض الذي يحيط بارتكاب الجرائم الضريبية، وهي من أهم العوامل المساعدة في إجراءات جمع الاستدلالات، ونظرا لما فيها من خطورة على حريات الناس وحقوقهم ولما يتسبب عنها من كشف خصوصيات الناس وأسرارهم التي يحميها القانون، وجب أن يكون مصدر هذه التحريات مختصا بإجرائها، وأن يتبع السلوك المشروع في سبيل الحصول على المعلومات المطلوبة، وأن يلتزم حدود الهدف من إجرائها، حتى تأخذ هذه الإجراءات الطابع القانوني اللازم الذي يضيف عليها المشروع، ويثبت صلاحيتها لما قد يبنى عليها من إجراءات².

ويجوز للمقدر أن يتحرى ويجمع الأدلة عن الجريمة الضريبية بطريق الاستماع لأقوال الشهود كسؤال عمال المحل التجاري، أو سؤال بعض أصحاب المحلات التجارية المجاورة، ولكن لا يستطيع موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص تحليفهم اليمين؛ لأن تحليف اليمين يقتصر على إجراءات التحقيق لا على إجراءات التحري وجمع الأدلة.

كما يستطيع المقدر حامل صفة عضو الضبط القضائي أن يسأل المتهم عن الفعل المسند إليه في مكان عمله، في حين ليس له الحق أن يطلب منه الامتثال أمامه بالحضور والإجابة عن الأسئلة الموجه له، وهذا السؤال يختلف عن استجواب المتهم الذي يناقش به المتهم لأجل إيقاعه واعترافه بالجريمة التي قام بارتكابها³.

¹ المنشاوي، عبد الحميد، مرجع سابق، ص 25.

² د. آل عياد، محمد علي السالم، مرجع سابق، ص 24.

³ د. صفا، عادل إبراهيم إسماعيل، مرجع سابق، ص 357-358.

والمستقر عليه أن التحريات التي يقوم بها المقدر للكشف عن الجرائم التي تقع هي كغيرها من الأدلة تخضع لتقدير محكمة الموضوع، فلها أن تأخذ بها ولها الحق أيضا أن تطرحها جانبا ولا تعول عليها في تسبيب حكمها¹.

وأخيرا ينبغي على مدير دائرة الضريبة تزويد موظفي الضريبي حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص بهوية تثبت لهم صفة الضبطية القضائية²، وزيادة في الحرص يستطيع المقدر أن يستعين بخبير إذا دعت الحاجة إلى ذلك، لأنه يستوجب التعرف على جميع عناصر الواقعة من جميع نواحيها قبل قيام الإدارة الضريبية بتحريك دعوه جزائية ضد المتهم المكلف بالضريبة³، ويمكن تلخيص أهمية هذه المرحلة على النحو التالي:

- 1- تعتبر نقطة البداية لعمل المقدر في الكشف عن الجريمة الضريبية.
- 2- تكمن هذه الأهمية أيضا من خلال الاجراءات الشكلية التي ينبغي الالتزام بها، فأي انتهاك أو خلل لها يؤدي الى بطلانها وبالتالي بطلان الآثار المترتبة عليها، مما قد يعرقل سير التحقيق.
- 3- تساهم في تجميع الأدلة والمحافظة عليها.
- 4- قد يكون لها أثر فعال في تكوين عقيدة القاضي⁴.

المطلب الثالث: سلطة المقدر في الاطلاع

يقصد بسلطة الاطلاع السلطة المخولة للمقدر في أن يطلع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، وقد عنيت كثير من القوانين الضريبية بتأكيد هذه السلطة لتمكين الإدارة الضريبية من التحقق من تنفيذ أحكام القانون

¹ الجميلي، هشام، 2007، الوافي في الإثبات الجنائي في ضوء مختلف الآراء وأحكام محكمة النقض، المنصورة، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، ص248.

² د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص158.

³ د.صفا، عادل إبراهيم إسماعيل، مرجع سابق، ص380.

⁴ مرحلة جمع الاستدلالات، علاقة النيابة العامة بمأموري الضبط وواجباتهم في قانون الاجراءات الجزائي الفلسطيني.

الضريبي¹، كما وتملك الإدارة الضريبية حق مخاطبة أي جهة رسمية، وخاصة لتزويدها بأي معلومات عن المكلف وذلك لغايات ربط الضريبية والتحقق من مقدار دخل المكلف².

وعرفها البعض الآخر بأنها سلطة منحها المشرع للإدارة الضريبية بغية التحقق من أحكام التشريعات الضريبية.

وعرفت أيضا بأنها السلطة المخولة إلى أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الضريبي الخاص، في أن يطلعوا على الدفاتر والمستندات والمراسلات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي³.

والغاية التي من أجلها وجدت سلطة الاطلاع تمكين المقدر من التحقق من التزام المكلف بالالتزامات الضريبية، التي يتقدم بها المكلف ويضمنها في إقراراته والوقوف على التقدير العادل للضريبة وإن لم يقدم المكلف تلك الإقرارات، فالاطلاع سلطة تستطيع من خلالها الإدارة الضريبية، تحقيق العدالة الضريبية والحيلولة دون وقوع الجرائم الضريبية⁴.

وسلطة الاطلاع من المسائل الخطيرة التي عد في ممارستها انتهاكا لحق الفرد في المحافظة على أسرارها الخاصة في مجال معين، إذ أن في الاطلاع على أوراقه، ومستنداته ومراسلاته الخاصة ما يكشف تلك الأسرار مما اقتضى الوقوف على العلة التي من أجلها قررت هذه السلطة والتي تتمثل في أهمية حق الدولة في اقتضاء الضريبة على وفق القواعد القانونية، إذ أنها مورد من الموارد المهمة التي تركز عليها ماليتها، ولذلك يجب تمكينها من الوسائل التي تعينها في الحصول على حقها الكامل، إلا أنه ضمانا لعدم الكشف عن الأسرار التي وقفت عليها الإدارة الضريبية من خلال ممارستها لهذه السلطة⁵، رسم المشرع طريقا للتوفيق بين حق دائرة

¹ د.سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، 235.

² شرعب، مجدي نبيل محمود، مرجع سابق، ص42.

³ د.عبد الواحد، عطية، 1995، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، القاهرة، دار النهضة العربية، ص541.

⁴ د.بليخ، احمد بديع، 1985، التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، الإسكندرية، منشأة المعارف، ص192.

⁵ د. عطية، قدرى نقولا، مرجع سابق، ص145-146.

الضرائب بالاطلاع على ما يفيد من البيانات وبين سر المهنة وسرية حالة المكلف وقد بين القانون أنه لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك إدارات الكسب غير المشروع، ووحدات الحكم المحلي، والهيئات العامة وشركات وحدات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة بحجة المحافظة على سر المهنة، عن اطلاع موظفي دائرة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه مما لديها من الوثائق، والأوراق بغرض ربط الضرائب المقررة، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة مصلحة الضرائب بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة¹.

ويلتزم مديرو البنوك والمكلفون بإدارة أموال ما وكل من يكون مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة، وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفي دائرة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية عن كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها، وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات، لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقرها القانون سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من المكلفين².

ويتضح ذلك من النص القانوني أنه " يجب على كل من علم من الموظفين العموميين أو المكلفين بخدمة عامة أثناء تأدية عمله أو بسبب تأديته بوقوع جريمة أن يبلغ عنها السلطات المختصة....."³.

¹ د. بليخ، احمد بديع، مرجع سابق، ص191.

² د. عبد الواحد، عطية، مرجع سابق، ص543.

³ انظر المادة (25) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

وألزم القانون بحفظ أسرار المكلفين فكل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سر المهنة¹.

ولا يجوز لأي من العاملين بدوائر الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أية بيانات، أو اطلاع الغير على أية ورقة، أو بيان، أو ملف، أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً.

وكما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي من المكلف، بيد أنه لا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه في حالة غياب المتنازل²، وهذا ما أكدته المادة (44) سالفه الذكر من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

ومن أجل الوصول إلى فهم أوسع حول سلطة الاطلاع سوف يتم تناول، الجهات التي يجوز الاطلاع على ما لديها، وأنواع سلطة الاطلاع، وأطراف سلطة الاطلاع، ومحل سلطة الاطلاع، ومكان الاطلاع، وزمان سلطة الاطلاع على النحو التالي:

أولاً: الجهات التي يجوز الاطلاع على ما لديها

يجوز للمقدر الاطلاع على الدفاتر والمستندات الموجودة لدى الأشخاص والجهات الآتية:

- 1- المكلفين ويلزمون بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة.
- 2- الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات ولا يجوز لهذه الجهات الامتناع عن ذلك بحجة المحافظة على سر المهنة ما دام إن الغرض من الاطلاع هو ربط الضريبة المقررة.

¹ د. عبد الواحد، عطية، مرجع سابق، ص 544.

² د. بليخ، أحمد بديع، مرجع سابق، ص 193.

- 3- النيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع بالنسبة لملفات الدعاوى المدنية أو الجنائية ما دام أنها تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة¹.
- 4- البنوك وذلك بالنسبة للبيانات المتعلقة بحسابات العملاء وودائعهم.
- 5- المكلفون بإدارة أموال ما، وكل من تكون مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة، وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية من المكلفين بتقديم الدفاتر إلى المقدر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساکها، وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات².

ثانياً: أنواع سلطة الاطلاع

تقسم سلطة الاطلاع الى سلطة الاطلاع المباشر، وسلطة الاطلاع غير المباشر كما يلي:

- 1- سلطة الاطلاع المباشر: وهي أداة تمكن موظفي الضرائب من الاطلاع على الدفاتر الخاصة بالمكلف بالضريبة، ووثائقه، وأوراقه، وإيراداته، ومصروفاته حتى يتمكن الموظفون المذكورين من تثبيت تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها القانون.
- 2- سلطة الاطلاع غير المباشر: سلطة تمكن الإدارة الضريبية من معرفة كل أو بعض نشاط المكلف عن طريقين:

- أ- إخطار غير الإدارة الضريبية عن كل أو بعض عمليات المكلف بالضريبة .
- ب- واستعمال سلطة الاطلاع المباشر في دفاتر المكلف لمراجعة دفاتر مكلف آخر³.
- وإن أصل إعطاء هذه السلطة للمقدر هو التأكد من مطابقة إقرار المكلف لحقيقة دخله الحقيقي أو لأجل التعرف على حقيقة دخله في حالة عدم تقديمه للإقرارات الضريبية المطلوبة.

¹ د. عبد الواحد، عطية، مرجع سابق، ص 542.

² د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 216-217.

³ د. بليخ، أحمد بديع، مرجع سابق، ص 191.

وإن حق الاطلاع يتيح للمقدر أن يكشف الجريمة الضريبية أثناء اطلاعه على أوراق المكلف في حدود حقه المقرر في تشريعات الضرائب، وتعد هذه الجريمة في حال تلبس بتبيح تفتيش المتهم، ومحلّه، وجمع أوراقه وضبطها والتي تفيد في كشف الجريمة الضريبية ومعرفة حقيقتها وفاعلها وأركانها، وأحيانا يشاهد المقدر جريمة عرضية حينما يمارس وظيفته في الاطلاع على الدفاتر و أوراق المكلف فيجب عليه أن يضبطها ويفتش المكان بحثا عن الأدلة¹.

وهذا ما اكده المشرع الفلسطيني حيث نص على أنه " لا يجوز التفتيش إلا عن الأشياء الخاصة بالجريمة الجاري التحقيق بشأنها ومع ذلك إذا ظهر عرضاً أثناء التفتيش وجود أشياء تعد حيازتها في ذاتها جريمة، أو تفيد بكشف الحقيقة في جريمة أخرى، جاز لمأمور الضبط القضائي ضبطها².

ثالثا: الأشخاص الخاضعون لسلطة الاطلاع

سلطة الاطلاع تقتضي وجود طرفين: الأول المقدر والذي فرضت عليه التشريعات الضريبية المحافظة على سر المهنة، أما الطرف الثاني منهم بعض الشخصيات الطبيعية والمعنوية الذين فرضت عليهم تشريعات قوانين ضريبة الدخل واجب تقديم الأوراق والمستندات الواجب الاطلاع عليها والتي لا يحق لهم الامتناع عن تقديمها بحجة المحافظة على سريتها لأن المصلحة المالية للدولة تعلو هذه المصلحة.

رابعا: الوثائق الخاضعة لسلطة الاطلاع

ويقصد بها الدفاتر والوثائق والمستندات الخاصة بحسابات المكلف بالضريبة والتي يطلع عليها المقدر حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص استنادا إلى السلطة المخولة له .

والدفاتر والوثائق هي مجموعات من الأوراق، أما المستندات فهي إثبات لواقعه قانونية أو مادية، وعلى المكلف بالضريبة أن يقدم جميع الأوراق التي تثبت حقوقه وواجباته إلى المقدر،

¹ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص221-222.

² انظر الفقرة (1) المادة (50) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

ويستطيع المقدر أن يطلب من المكلف أية ورقة يعتقد أن لها صلة بدخله للاطلاع عليها، ولا يستطيع المكلف بالضريبة أن يدفع بدعوى عدم تعلق الورقة بشأن تقدير الضريبة، لأن تقدير ضريبة الدخل تتطلب أن تكون جميع الأوراق متكاملة منذ البداية، ومن الطبيعي أن يحدد موظف الضريبة المختص نطاق دخول تلك الورقة في مجال تقدير الضريبة أم لا¹.

خامسا: المكان الخاضع لسلطة الاطلاع

إن الاختصاص المكاني للمقدر يتمثل في دائرة اختصاصهم، ويعني ذلك أن صفة مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص واختصاصاتهم مقصورة على الجهات التي يؤدون فيها وظائفهم، أما إذا كانت وظائف الضبط مرتبطة بالدعوى الجنائية، فيلزم أن يحدد اختصاصهم في ضوء اختصاص المحاكم بنظر تلك الدعوى².

وهذا ما أكدته المشرع الفلسطيني حيث نص أنه " يتولى أعضاء النيابة العامة مهما الضبط القضائي والإشراف على مأموري الضبط كل في دائرة اختصاصه"³.

ونصت المادة (81) من القانون رقم(14) لسنة 1939 المصري، على أن " يحصل الاطلاع حيث توجد هذه البيانات " وهذه البيانات هي المحررات والدفاتر والوثائق والأوراق التي تكون بيد المكلف الذي تباشر قبله سلطة الاطلاع، سواء التزم بمسكها قانونا أو وجدت فعلا، وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة المتقدمة الذكر على أن يحصل الاطلاع في مقر صاحب الشأن، أي أن يحصل الاطلاع في مكان وجود الأوراق والمستندات أي يتعين على المقدر أن ينتقل إلى حيث توجد الأوراق والمستندات موضوع الاطلاع سواء في مقر المنشأة أو في مكان آخر خصص لوجودها فيه وهذا ما سار عليه الواقع الفلسطيني.

وعلى بعض الفقهاء موقف المشرع المصري هذا، بأن لما كان الاطلاع إجراء يباشره المقدر من أجل التحقق من تطبيق أحكام القانون بصورة سليمة اقتضى هذا أن لا يحمل المكلف

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص160-164.

² د.الجندي، حسني، مرجع سابق، ص207.

³ انظر الفقرة (1) المادة (19) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.

عبئاً في سبيل تنفيذه، كذلك أن نقل أوراق ومستندات المكلف إلى مقر الإدارة الضريبية فيه إرهاقا له، فضلا عن تعطيل عملة بالتوقف عن الإثبات الفوري لبعض العمليات التي تباشرها المنشأة واحتمال ضياع تلك الأوراق أو إتلافها، إذا ما تكدست مع غيرها في دائرة الضريبة المختصة¹.

أما موقف المشرع الفلسطيني فيتضح من النص القانوني " للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطيا أن يدخل الى 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 ضروريا لغايات تنفيذ أحكام هذا القرار بقانون"².

سادسا: زمان سلطة الاطلاع

إن عضو الضبط القضائي لا يتجرد من صفته في غير أوقات العمل الرسمية، بل تظل هذه الصفة لصيقة به لمباشرة الأعمال التي خصه القانون للقيام بها، حتى إذا كان في إجازة أو عطلة رسمية، ما دام لم يوقف عن عملة أو يمنح أجازة إجبارية، ويتعلق هذا الجانب بمأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام، الذين خصهم قانون الإجراءات الجزائية بضبط الجرائم العادية، والأمر مختلف بالنسبة للمقربين من ذوي الضبط الخاص، الذين يتحدد اختصاصهم بضبط الجرائم المتعلقة بوظيفتهم وحدها،³ حيث تظل صفة الضبط القضائي لصيقة بالموظف إذا امتد جزء من عمله إلى ما بعد وقت الدوام الرسمي، إلا أنه يجب على الموظف أن يمارس سلطته في الاطلاع أثناء ساعات العمل العادية للمكلف، ويتم تحديد تلك الساعات بطريقتين، إذا كان المكلف شخصا طبيعيا أو معنويا، فتحدد ساعات العمل الاعتيادي بالنسبة للمنشآت والشركات أمر يسير، وذلك لأنها تضع تعليمات لتحديد ساعات العمل، ومن ثم على العاملين الالتزام بها، أما إذا كان المكلف صاحب منشآت فردية لا تحكمها تعليمات لتحديد ساعات العمل، فعندئذ تحدد ساعات العمل من خلال الأمر الواقع المستمد من طبيعة النشاط الذي يباشره صاحب

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 167-168.

² انظر الفقرة (2) المادة (23) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

³ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 202.

المنشأة، فلو كان يراد الاطلاع على دفاتر طبيب مثلاً فيصار إلى ذلك أثناء فتح عيادته عند المساء ولا يستطيع أحد القول بأن الاطلاع قد حصل خارج أوقات العمل الرسمية لعضو الضبط، وهو إجراء صائب لأنه يراعي أوقات عمل المكلف.

والاطلاع يحصل خلال زيارة محلات أعمال المكلفين، ومع ذلك إن الزيارة تتم في الوقت الذي تكون فيه تلك المحلات مفتوحة للعمل، ومن ثم فإنه لا تجوز مباشرة سلطة الاطلاع في الأيام التي تكون فيها تلك المحلات مغلقة، كأيام العطلات والأعياد للدولة، وأيام العطلة الخاصة بالمنشأة نفسها، والغاية من ذلك رعاية مصلحة المكلف¹.

ويتبين من ذلك أن الاختصاص الزمني للمقدر يتحدد بأحد معيارين:

المعيار الأول: وهو المعيار القانوني الذي يتحدد وفقاً لضابطين:

- 1- ويتمثل الضابط الأول بساعات العمل الرسمية للمكلف أو المنشأة، حيث يحق للمقدر ممن لهم صفة الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص دخول مقر عمل المكلفين والاطلاع على ما لديهم من دفاتر في أي وقت، طالما كان ذلك خلال ساعات عمل المكلف.
- 2- والضابط الثاني هو ساعات عمل موظفي الإدارة الضريبية من ذوي الاختصاص الخاص، أي الوقت الذي يباشرون خلاله عملهم الوظيفي.

المعيار الثاني: وهو المعيار الواقعي الذي يقوم على إمكانية مباشرة أعمال الضبط القضائي الضريبي إلى ما بعد الوقت القانوني لمباشرة العمل الوظيفي.

والمطبق في فلسطين هو المعيار الثاني لأن المقدر قد يدخل إلى مقر عمل المكلف أو المنشأة لمباشرة مهامه الوظيفية خلال ساعات العمل المحددة، ويستمر في مهمته إلى ما بعد المواعيد الرسمية، أو تطرأ ظروف تجبره على الاستمرار في مهمته لحين الانتهاء منها، ويتطلب انجاز عملة أن يتجاوز ساعات العمل الرسمية سواء تعلق الأمر بساعات عمل المكلف أم ساعات عمل المقدر، وبناء على ذلك لا يحق للمكلف أن يمنع المقدر من مباشرة عمل يتممه، بدعوى أن

¹ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 166-167.

وقت عمله قد انتهى، وتظل صفة الضبط القضائي ملتصقة بموظفي الادارة الضريبية حتى في غير أوقات العمل الرسمية إذ الفرض في تحديد ساعات العمل الرسمية أنه هو الحد الأدنى، وبذلك يكون للمقدر الاستمرار في العمل بعد ذلك، وحينئذ يكون عمله قانونيا، كما يكون من حقه مباشرة كافة السلطات المخولة له¹.

ونستنتج مما سبق أنه لا يجوز للمقدر إذا امتنع المكلف أو غيره ممن يمتلكون دفاتر أو مستندات أو أوراق يراد الاطلاع عليها أن يبحث عنها في أرجاء المحل لضبطها والاطلاع عليها، وهذا ما قضت به محكمة الإسكندرية الابتدائية المختلطة بأنه (ليس لموظف الضرائب تفتيش محل تجارة المكلف أو محل سكنه فحق التفتيش لم يصرح به إلا لقاضي التحقيق) حيث أنه لا شك أن المقدر إذا طلب إلى المكلف فتح أدراج مكتبه ليفتش ما بها وأمره أن يسلم أوراقا تحتوي على أسرار وأمور خاصة يكون قد تجاوز الحدود التي رسمها القانون لحق الاطلاع².

وبناء على ذلك، لا يجوز للمقدر عند دخول مقر عمل المكلف، القيام بتفتيش المقر، لأن حرمة هذا المقر مرتبطة بحصانة صاحبة، ولا يجوز كذلك فتح درج المكتب أو التعرض للأشياء المغلقة غير الظاهرة، وعلة ذلك أن القانون ألزم المكلف بتقديم الدفاتر والمستندات والمحركات إلى المقدر للاطلاع عليها، ولم يعطيه حق البحث بنفسه، لأن ذلك يعتبر من قبل التفتيش الذي يجرى في حالات أخرى³.

¹ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 203-204.

² د. سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص 236

³ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 228.

المبحث الثاني: سلطات المقدر في إجراءات التحقيق

سيتم تقسيم هذا المبحث الى سلطات المقدر في التفتيش في المطلب الاول، وسلطات المقدر في التحقيق في المطلب الثاني:

المطلب الأول: سلطات المقدر في التفتيش

التفتيش إجراء من إجراءات التحقيق يقوم به موظف مختص للبحث عن أدلة جريمة معينة في محل خاص أو لدى شخص وفقا لأحكام القانون¹.

ويعد التفتيش من أخطر صلاحيات أعضاء الضبط القضائي، حيث أن حرمة المساكن والحياة الخاصة لكل مواطن وعدم انتهاكها من الحقوق الأساسية التي نصت عليها مواثيق حقوق الإنسان والداستير².

وقد نص المشرع الفلسطيني بصورة صريحة على أن "1- دخول المنازل وتفتيشها عمل من أعمال التحقيق لا يتم إلا بمذكرة من قبل النيابة العامة أو حضورها، بناء على اتهام موجه إلى شخص يقيم في المنزل المراد تفتيشه بارتكاب جناية أو جنحة أو باشتراكه في ارتكابها، أو لوجود قرائن قوية على أنه يحوز أشياء تتعلق بالجريمة 2- يجب أن تكون مذكرة التفتيش مسببة 3- تحرر المذكرة باسم واحد أو أكثر من مأموري الضبط القضائي"³.

وأعطى المشرع لأعضاء الإدارة الضريبية أداة فعالة ضد مرتكبي الجرائم الضريبية، حيث خول المقدر ممن لهم صفة الضبطية القضائية القيام بتفتيش شخص المكلف، ومسكنه والأماكن الخاصة به، وفحص المستندات والسجلات الموجودة لدى المكلف، حيث ممارسة

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص175.

² د.نبیه، نسرين عبد الحميد، 2010، مرحلة التحريات وجمع الاستدلالات، الإسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية، ص20.

³ انظر المادة (39) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001 م.

الحرية الفردية لا ينبغي أن تكون عائقاً في مواجهة مرتكبي الجرائم والتصرفات غير المشروعة¹.

والتفتيش هو إجراء من إجراءات التحقيق والتي تهدف إلى ضبط أول الجريمة موضوع التحقيق وكل ما يفيد في كشف الحقيقة، لذلك فإن التفتيش يعتبر عمل من أعمال السلطة القضائية لاحق للتحقيق أو معاصر لا سابق².

ولا يعد التفتيش الإداري أو الوقائي الذي هو من واجبات المقدر إجراء من إجراءات التحقيق حيث يهدف الأخير إلى الحصول على دليل من الأدلة.

إنما التفتيش الإداري أو الوقائي في مثل هذه الظروف إنما هو واجب من الواجبات التي تمليها على المقدر الظروف التي يؤدي بها واجبه فهو إجراء إداري تحفظي لا ينبغي أن يختلط مع التفتيش القضائي الذي يحتاج إلى إذن من السلطة المختصة³.

والتفتيش بحسب طبيعته إجراء من إجراءات التحقيق، فلا يجوز الالتجاء إليه إلا بناء على تهمة موجهة إلى شخص يقيم في المنزل أو المحل المراد تفتيشه بارتكاب جريمة ضريبية جنائية أو جنحة أو باشتراكه في ارتكابها، أو إذا وجدت قرائن على أنه حائز لأشياء تتعلق بالجريمة الضريبية⁴.

وقد حدد المشرع شكل الإذن بالتفتيش وبياناته، حيث يجب أن يكون إذن التفتيش مكتوباً ومؤرخاً وموقع عليه ممن أصدره، ويجب أيضاً أن يكون صريحاً في الدلالة على التفويض في مباشرة التفتيش، كذلك لا بد من تحديد محل التفتيش شخصاً كان أم مسكناً، وأن يظهر في الإذن الفترة الزمنية التي يقدر بقاءه ساري المفعول خلالها بمباشرة إجراء التفتيش⁵.

¹ د. الجندي، حسني، مرجع سابق، ص 241.

² د. السيد، محمد نجيب، مرجع سابق، ص 385-386.

³ د. قطب، محمد علي احمد، مرجع سابق، ص 539.

⁴ د. السيد، محمد نجيب، مرجع سابق، ص 386.

⁵ د. الشواربي، عبد الحميد، مرجع سابق، ص 362.

والضمان الذي أراده المشرع لحرمة المساكن لا يتحقق إلا إذا كان الإذن صادر بتفتيش منزل عن جريمة معينة تكون جنائية أو جنحة ،وأن يقوم من القرائن ما يسمح بتوجيه الاتهام إلى الشخص المقيم في السكن المراد تفتيشه بوصفه فاعلا أصليا أو شريكا في ارتكابها، وتخويل المقدر تفتيش المنازل وما في حكمها لا يعني سلب هذا الإجراء صفته كعمل من أعمال التحقيق، ولو سكت المشرع عن الإفصاح عن ضرورة توافر الدلائل الكافية على توجيه الاتهام إلى المكلف المراد تفتيش مسكنه أو محل خاص به، لأن هذا الشرط هو من مقومات التفتيش باعتباره إجراء من إجراءات التحقيق، ولا حاجة بالمشرع إلى الإفصاح عن ضرورة توافره، لأنه مجرد وسيلة من وسائل الرقابة الضريبية التي يقصد بها كشف الجرائم أو التحقق من صحة تطبيق القانون¹، وبالإضافة إلى ذلك أورد المشرع العديد من الشرط لعدم التعسف في السلطة المخولة للمقدر أثناء قيامه بالتفتيش وهي:

- 1- أن يتم تعيين الشخص أو المكان المراد تفتيشه على نحو غير مجهول، حيث لا يجوز الأمر بتفتيش جميع الأشخاص المارين في المكان على سبيل المثال.
- 2- أن يكون الهدف من تفتيش المكان أو الشخص كشف الحقيقة عن جريمة ضريبية وقعت بالفعل.
- 3- أن تتوفر تحريات جدية يتضح منها أن المتهم يخفي معه أي جسمه أو ملابسه أوراق او مستندات او أشياء تفيد في كشف الحقيقة عن الجريمة الضريبية أو يحوز في منزله أشياء تتعلق بها.
- 4- يجب أن يستهدف تفتيش الشخص والمكان البحث عن أشياء تتعلق بالجريمة الضريبية موضوع التحقيق، دون أي تجاوز لهذا الهدف في أسلوب التفتيش ذاته².

وبما أن التفتيش عملا من أعمال التحقيق، اقتضى ذلك أن يناط للقيام به إلى سلطات التحقيق إلا أن القانون وفي أحوال وبقيود معينة أجاز لأعضاء الضبط القضائي القيام به، وبطبيعة الحال إن موظفو الادارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبط القضائي الخاص، تسري

¹ د.سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص242-243.

² د.الشواربي، عبد الحميد، مرجع سابق، ص354-355.

عليهم الإجازة المتقدمة، حيث لا يوجد ما ينص على استثناءهم من المباشرة، إلا أن انفراد هؤلاء الموظفين بسلطة الاطلاع التي هي في حقيقتها إجراء رقابي استدلالي، يتم عن طريق فحص الأوراق والمستندات والسجلات الخاصة بالمكلفين، وبهذه الصفة تقترب من التفتيش، مما دعا بعض الفقهاء إلى التساؤل، عما إذا كانت سلطة الاطلاع الممنوحة للمقدر تحرمه من مزاوله سلطة التفتيش أم انه ليس هنالك ما يمنع من الجمع بين هاتين السلطتين، كل واحدة تزاوّل في النطاق الخاص بها¹.

وللإجابة على ذلك التساؤل، ذهب رأي إلى أن سلطة الاطلاع الممنوحة للمقدر من شأنها أن تحول بين الإدارة الضريبية، من أن تطلب من النيابة العامة بأن تأذن لموظفيها من أعضاء الضبط في تفتيش متاجر المكلفين ومنازلهم وضبط دفاترهم ومستنداتهم، لأن من شأن ذلك أن يجعل من القيود والحدود التي قررها المشرع على سلطة الاطلاع أن تكون عديمة الجدوى، وبالتالي بذلك برهنه على العبث في وجودها، وهو الأمر الذي يجب أن ننزه المشرع عنه، وقيل فوق ذلك أن القانون قد نص على جزاء عدم تقديم الدفاتر والمستندات فلا يجوز فرض جزاء آخر بطريق القياس².

بينما ذهب رأي آخر إلى الأخذ بجواز التفتيش في الجرائم الضريبية سواء أجراه المقدر بصفته أحد أفراد الضبط القضائي، وبالشروط المنصوص عليها قانوناً، أو باشره بناء على إذن النيابة العامة له (الادعاء العام) وذلك يعود إلى طبيعة إجراء التفتيش ووصفه القانوني يختلفان عن طبيعة إجراء الاطلاع ووصفه القانوني فالأول يعد أساساً إجراء من إجراءات التحقيق، وهذا يعني أنه لا تجوز مباشرته إلا بصدر جريمة وقعت فعلاً، لغرض البحث عن الأشياء المتعلقة بها ومن هنا فلا يصح اتخاذ سبيلاً لكشف الجريمة.

أما الثاني - وعني به الاطلاع فإنه وإن تضمن في طبيعته صفة التفتيش إلا أنه يفترق عنه من حيث غايته التي تتمثل في التأكد من مطابقة أحكام القانون لأعمال المكلف، بمعنى أنه لا

¹ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 175.

² د. سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص 343-344.

يفترض إطلاقا وقوع جريمة بل لا يكشف عن أي مخالفة للقانون، ومن ثم فإنه طالما اختلف الإجراءين من حيث الهدف، فليس هناك ما يمنع من الجمع بينهما في قانون واحد، أو يمنع من ممارستها من قبل جهة واحدة، ولا يصح عد التفتيش نوعا من الجزاء كما ذهب إليه أصحاب الرأي الأول بل هو إجراء تحقيق¹.

وتفتيش الشخص رغم أن المشرع لم يحدد حدود حرمة الشخص، إلا أن تلك الحرمة مستفادة من قواعد الحريات العامة، ويعني تفتيش الشخص تحسس ملابسه، وفحص تلك الملابس بدقة وإخراج ما يخفيه المتهم فيها، ويعني أيضا فحص الجسد ظاهريا²، ويجوز تفتيش شخص المكلف في الحالات التالية:

- 1- إذا وجد المقدر قرائن يستدل منها وقوع جريمة ضريبية.
 - 2- إذا ضبط جريمة من الجرائم الضريبية في حالة من حالات التلبس، فيكون له تفتيش المكلف والمكان الذي يمارس فيه عمله وذلك لاتصال المكان بشخص المكلف.
 - 3- يجري تفتيش المكلف أيضا بناء على إذن بذلك من السلطة القضائية المختصة³.
- ويحظر القانون على عضو الضبط القضائي أن يفتش الأنثى إذا كان من الذكور، وعليه في هذه الحالة أن يفتشها بواسطة أنثى ممن يتمتعن بصفة الضبط القضائي من موظفات الإدارة الضريبية وإذا لم يوجد أجاز انتداب أنثى لتلك المهمة بعد تدوين هويتها في المحضر⁴.

حيث نصت المادة(47) أنه "إذا كان الشخص المراد تفتيشه أنثى، فلا يجوز تفتيشها إلا بواسطة أنثى ينتدبها لذلك القائم بالتفتيش"⁵، كذلك نص قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962 في المادة (144) "إذا كان الشخص المراد تفتيشه بمقتضى هذا القانون امرأة، تقوم بتفتيشها امرأة.

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص161-162.

² د.الشواربي، عبد الحميد، مرجع سابق، ص64.

³ د.الجندي، حسني، مرجع سابق، ص246-247.

⁴ د.آل عياد، محمد علي سالم، مرجع سابق، ص317.

⁵ قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001 م.

وعلى الشخص المطلوب تفتيشه، أو تفتيش مكانه طبقاً للقانون أن يمكن القائم بالتفتيش من أداء واجبه وإذا امتنع عن ذلك فإن للمقدر الحق بأن يجري تفتيشه عنوة أو يطلب مساعدة الشرطة، ويجري التفتيش بحضور المتهم وصاحب المنزل أو المحل إن وجد وبحضور شاهدين مع المختار أو من يقوم مقامه، وفرض القانون على المقدر بأن يقوم بتحرير محضرا يدون فيه إجراءاته وزمان التفتيش، ومكانه والأشياء المضبوطة، وأوصافها، وأسماء الأشخاص الموجودين في المحل، وملاحظات المتهم وذو العلاقة بشأن كل ذلك وأسماء الشهود ويوقع عليه المتهم وصاحب المكان والشخص الذي جرى تفتيشه والحاضرون ويذكر في المحضر كل من امتنع عن التوقع ويعطى عند الطلب صورته من المحضر إلى المتهم وذو العلاقة وكما تعطى صورة من الرسائل والأوراق إلى أصحابها إذا لم يكن في ذلك ضرر في التحقيق.

وعلى المقدر أن يضع الأختام على الأماكن والأشياء التي يكون فيها آثار تفيد في كشف الحقيقة، وأن يقيم حراساً عليها . وإذا كان بين الأشياء في المكان الذي جرى تفتيش رسائل أو أوراق أو أشياء شخصية أخرى فلا يجوز أن يطلع عليها غيره والقاضي والمحقق وممثل الادعاء العام، وقد منع المقدر من الاطلاع على المضبوطات إذا كانت أوراقا مختومة أو مغلقة بأي طريقة كانت لرعاية سريتها، فلا يجوز لغير قاضي التحقيق أو المحقق فتحها والاطلاع عليها، على أن يكون ذلك بحضور المتهم وذو العلاقة على قدر الإمكان¹.

ولقد ذهب رأي أن لموظف الضريبة سلطة دخول المحلات والاطلاع على جميع حسابات المكلف بالضريبة، وهي سلطة تقي بالغرض فلا داعي لممارسة سلطة التفتيش وكان الرد على هذا أن السلطة الأولى هي سلطة استدلال ومراقبة الهدف منها التأكد من تطبيق أحكام قوانين ضريبة الدخل والذي يعتبر الأساس لتطبيق تشريعات قوانين الضرائب المباشرة أم السلطة الثانية فلا يمكن البدء فيها إلا بعد تحريك الدعوى الجزائية من قبل الإدارة الضريبية أمام الادعاء العام².

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 179-180.

² د.صفا، عادل إبراهيم إسماعيل، مرجع سابق، ص 306.

وذهب الآخر حول مدى الانتداب لتفتيش المحلات التجارية للمكلفين بالضريبة ومنازلهم لضبط أوراقهم ومستنداتهم إلى القول بعدم إجازة هذا الانتداب، لأنه يزيل القيود والحدود التي حددتها القوانين الضريبية ويجعلها عديمة الجدوى من الناحية العلمية ويفتح الباب أحيانا لإساءة استعمالها إلى أبعد الحدود لأن القوانين الضريبية فرضت جزاءات على عدم تقديم الأوراق والدفاتر التجارية فلا يجوز فرض جزاء آخر بطريقة القياس.

ويرى الباحث أن انتداب موظف الضريبة صاحب صفة عضو القضائي الخاص للتفتيش لم تورد عليها القوانين الضريبية أي قيد لم لا محل له لتقيدها دون موجب، والتفتيش ليس جزاء حتى يقال بعدم جواز توقيعه بطريقة القياس بل هو مجرد سلطة منحت لموظف الضريبة صاحب الاختصاص الخاص¹.

المطلب الثاني: سلطات المقدر في التحقيق

إن واجبات ومهام المقدر تنحصر في مباشرة إجراءات التحري عن الجرائم وجمع الاستدلالات، وليس من اختصاصهم اتخاذ إجراء من إجراءات التحقيق، وذلك للخطورة التي تتطوي عليها تلك الإجراءات كمساسها بالحرية الفردية أو حرية السكن، مما حتم على المشرع أن يخولها لجهات تحقيق مختصة²، إلا أن المشرع الفلسطيني منح المقدر بصفة استثنائية الحق في مباشرة بعض إجراءات التحقيق في حالة التلبس والندب للتحقيق³.

ويستطيع المقدر القيام بعمل محدد أو أكثر من أعمال التحقيق من خلال ندبه من قبل السلطة المختصة بالتحقيق، ويترتب عليه اعتبار العمل من حيث قيمته القانونية كما لو كان صادرا من سلطة التحقيق نفسها، حيث أن المقدر لا يحقق له مباشرة إجراءات التحقيق في الجريمة الضريبية، إلا أنه تسهيلا لأعمال التحقيق وسرعة انجازه، فقد أجاز القانون انتداب أو

¹ د.حمدي، كمال، جريمة التهريب الجمركي وقرينة التهريب، الإسكندرية، منشأة المعارف، ص94.

² د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص169-170.

³ د. قايد، أسامة عبد الله، 2007، الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، القاهرة، دار النهضة العربية، ص155.

تكليف المقدر لمباشرة إجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق كأن تكون إجراءات التحقيق تتم خارج منطقة اختصاص القائم بالتحقيق، أو أن القائم بأعمال التحقيق لا يتسع وقته لمباشرة الإجراءات كلها بنفسه¹.

والأمر بالندب هو تفويض من السلطة المختصة بالتحقيق إلى أحد مأموري الضبط القضائي، مخولاً إياه جزء من التحقيق وذلك ضمن الحدود التي تقررها أحكام الندب للتحقيق المبينة في قانون الإجراءات الجزائية².

حيث نص المشرع الفلسطيني أنه " للنائب العام أو وكيل النيابة العامة المختص تفويض أحد أعضاء الضبط القضائي المختص بأي عمل من أعمال التحقيق في دعوى محددة، وذلك عدا استجواب المتهم في مواد الجنايات"³.

ويبنى على ذلك أنه يجوز للمقدر موظف الإدارة الضريبية، مباشرة إجراءات التحقيق، التي خول قانون الإجراءات الجزائية أعضاء الضبط القضائي، ذوي الاختصاص العام سلطة مباشرتها من تلقاء أنفسهم وعلى سبيل الاستثناء، وذلك في حدود اختصاصهم الخاص، أي بالنسبة إلى الجرائم الضريبية التي خولوا سلطة ضبطها⁴، وتختلف سلطة التحري وجمع الأدلة عن سلطة التحقيق الابتدائي فسلطة التحري وجمع الأدلة يستطيع أن يمارسها موظف الضريبة دون حاجة إلى أخذ إذن بممارستها أما سلطة التحقيق الابتدائي فلا يستطيع موظف الضريبة ممارستها إلى بعد حصوله على إذن بممارستها من الادعاء العام أو قاضي التحقيق أو محقق ولا تمارس إلا بعد تحريك الدعوى الجزائية ضد المتهم المكلف بالضريبة⁵.

وهذا ما أكدته المشرع الفلسطيني في النص القانوني بأنه:

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص181.

² د.آل عياد، محمد علي سالم، مرجع سابق، ص289.

³ انظر الفقرة (2) المادة (55) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001 م

⁴ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص170.

⁵ د.آل عياد، محمد علي سالم، مرجع سابق، ص289.

- 1- تختص النيابة العامة دون غيرها بالتحقيق في الجرائم والتصرف فيها.
- 2- 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.
- 3- لا يجوز أن يكون التفويض عاما.
- 4- يتمتع المفوض في حدود تفويضه بجميع السلطات المخولة لوكيل النيابة¹.

ويتضح من نص المادة السابقة الذكر بأنه يقوم قاضي التحقيق، بالتحقيق في جميع الجرائم بنفسه أو بواسطة المحققين وله أن ينيب أحد أعضاء الضبط القضائي لاتخاذ إجراء معين وهذا النص يشير إلى إمكانية موظفي الادارة الضريبية المتمتعين بهذه الصفة بالقيام بمباشرة إجراءات التحقيق في الجريمة الضريبية، عندما ينتدب من قبل قاضي التحقيق بذلك².

ويتضح مما سبق أنه يمكن للمقدر أن يندب لمباشرة إجراءات التحقيق التي تعهد إليه بشروط محددة وهي:

- 1- أن يصدر عن صاحب الحق في إصداره³: يجب أن يكون قرار الندب صادرا من شخص يختص قانونا بمباشرة الإجراء المنتدب له المقدر، فإذا صدر من شخص ليس له الحق في إجرائه كان باطلا، ويترتب على ذلك بطلان جميع الإجراءات المترتبة عليه⁴.
- 2- أن يكون قرار الندب صادرا إلى أحد موظفي الادارة الضريبية المختصين مكانيا ونوعيا، وبذلك لا يجوز أن يصدر الندب إلى أحد معاونيهم وإن كان من الجائز للمقدر المنتدب أن يستعين بمساعديه للقيام بالإجراء الذي ندب له ولو كان مساعده من غير رجال الضبط القضائي بشرط أن يتم ذلك في حضوره وتحت إشرافه، كذلك يحدد في قرار الندب المقدر المسموح له القيام بالإجراء ولا يشترط أن يكون محدد باسمه وإنما يكفي أن يكون محدد بوظيفته، وعند ذلك يجوز

¹ انظر المادة (55) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001 م.

² د. صفا، عادل إبراهيم إسماعيل، مرجع سابق، ص 177.

³ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، 182

⁴ د. الشهاوي، قدرى عبد الفتاح، 1999، ضوابط السلطة الشرطية في التشريع الإجرائي المصري والمقارن نصوصا-

فقهها- قضاء، الإسكندرية، منشأة المعارف، ص 261.

لأي مقدر يشغل هذه الوظيفة أن يقوم بالإجراء، أما إذا حدد النذب باسم معين وجب أن يتولى بنفسه القيام بالإجراء، ويطلب قرار النذب ثم يطلب الإذن باتخاذ الإجراء ولا يشترط لصحة النذب قبول المندوب¹.

3- يجب أن يكون موضوع النذب إجراء معيناً أو أكثر من إجراءات التحقيق وليس على القضية الضريبية برمتها².

4- أن يكون النذب قد صدر صريح، حيث أن الانتداب الضمني أو المستفاد من تعرف وكيل النيابة لا يعتبر ندبا للتحقيق، وبناء على ذلك في إحالة الأوراق إلى المقدر للاستعلام لا يعتبر ندبا للتحقيق وإنما هو إجراء من إجراءات الاستدلال.

5- أن يكون الأمر بالنذب ثابتاً بالكتابة وموقع بإمضاء من أصدره وذلك يكون حجه وأساساً صالحاً لما يبنى عليه من نتائج.

6- يجب أن يشتمل أمر النذب على بيانات معينة، حيث يجب أن يبين به اسم مصدره ووظيفته ونوع الإجراء المطلوب اتخاذه واسم المتهم أو المتهمين الذي سيتخذ الإجراء نحوه، ويجب أيضاً أن يكون النذب مؤرخاً حيث يعتبر التاريخ بياناً جوهرياً يترتب على إغفاله البطالان، ولا تشترط صيغة معينة في أمر النذب³.

ورغم أن المشرع منح المقدر كعضو ضبط قضائي ذوي اختصاص خاص إمكانية القيام بأعمال التحقيق كما هو مبين سابقاً إلا أنه على أرض الواقع لم يتم من قبل أي جهة مختصة انتداب أي مقدر لأجراء أي عمل من أمور التحقيق⁴.

ويرى الباحث أنه كان من الواجب على المشرع الفلسطيني أن يلزم جهات التحقيق في أنواع محددة من الجرائم، ندب موظفي الإدارة الضريبية للقيام بالتحقيق، لأنهم يتمتعون بمعرفة أكثر من أعضاء الضبط القضائي العام بخصوص الجرائم الضريبية.

¹ أبو الروس، احمد، 2008، التحقيق الجنائي والتصرف فيه والأدلة الجنائية، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، ص115.

² دنور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص182.

³ أبو الروس، احمد، مرجع سابق، ص116-117.

⁴ محمد بحر، بيت لحم، 2013/6/1.

الفصل الثالث

سلطات المقدر بعد إثبات الجريمة الضريبية

إن الإنسان مدني بطبيعته يوجد في مجتمع يؤثر به ويتأثر به وإثاء تعامله مع هذا المجتمع قد يقف عند حدود حقه وقد يتعداها إلى حقوق الآخرين وعند ذلك تنشئ الخلافات وتبدأ النزاعات ولا بد للنزاعات من حسم، والأصل العام أن يتم حسم هذه النزاعات عن طريق القضاء فهو الموكل بهذا الحسم، إلا أن طريق القضاء قد يطول الأمر مما يترتب عليه في بعض الأحيان تفاقم المخاطر وتزايد الأضرار وقد يرى أطراف النزاع أن من الأفضل عدم اللجوء إلى القضاء لأنها المنازعة في واقعه معينة أو من أجل تحقيق مصلحة أكبر من المصلحة التي تتحقق في حالة اللجوء إلى القضاء، وبذلك أنيط بصاحب الشأن أن يوازن بين المصلحة المتحققة من اللجوء إلى القضاء من عدمه، وفتح المجال لطريق بديله لحسم النزاع تتمثل بالصلح الضريبي، حيث يؤدي إلى تحقيق الهدف المرجو تحقيقه في حالة اللجوء إلى القضاء¹.

ومن أجل ذلك سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول الصلح الضريبي والمبحث الثاني تحريك الدعوى الضريبية.

المبحث الأول: الصلح الضريبي

تتجه السياسة الجنائية المعاصرة بعد التطور الذي ظهر على ملامحها منذ القرن الثامن عشر وحتى اليوم إلى عدم الاعتماد على العقوبة بصورة تقليدية وحيدة للجزاء الجنائي، مضيئة إليها فكرة التدابير الاحترازية منذ عهد المدرسة الوضعية في منتصف القرن التاسع عشر حيث أنها في إطار تجربة الهدف من العقوبة قد تجاوزته الهدف العقابي التقليدي، المتمثل في الردع العام معلنة غرض تكميلي تمثل في إقرار العدالة، وتحقيق الصالح العام المتمثل في الردع الخاص، ومن بعده كفالة الدفاع الاجتماعي وذلك ما أطلق عليه مبدأ (إنسانية قانون العقوبات) الذي انعكس على الجانب الإجرائي بصفة عامة، وحظيت فكرة الصلح الجنائي منه بنذير يسير

¹ د.حلاوة، رأفت عبد الفتاح، 2003، الصلح في المواد الجنائية - دراسة مقرنة بالشرعية الإسلامية، ص1.

ويرجع ذلك إلى أنه يعالج سلوكا معاديا للقيم الاجتماعية وأنه يحل محل العقوبة الجنائية أي أنه ذو طبيعة إجرامية وعقابية معا¹.

المطلب الأول: ماهية الصلح الضريبي

من أجل الوقوف على مفهوم واسع حول الصلح الضريبي، وما يترتب عنه سوف يتم تناول مفهوم الصلح الضريبي أولا، والفرق بين الصلح الضريبي والمفاهيم المشابه له ثانيا، وأركانه ثالثا، والأسباب التي دفعت إلى الأخذ بنظام الصلح رابعا، والطبيعة القانونية خامسا، كما يلي:

أولا: مفهوم الصلح الضريبي

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

وقد عرف فقهاء القانون الصلح أنه "اتفاق حول حق متنازع فيه بين شخصين بمقتضاه يتنازل أحدهما عن ادعائه مقابل تنازل الآخر عن ادعائه أو مقابل أداء شيء ما"².

¹ د.عبيد، أسامة حسنين، 2005، الصلح في قانون الإجراءات الجنائية ماهيته والنظم المرتبطة به، القاهرة، دار النهضة العربية، ص47.

² صوافطة، سعادي عارف محمد، 2010، الصلح في الجرائم الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ص7.

أما الصلح الضريبي فقد عرفه البعض أنه "تتأزل في الهيئة الاجتماعية عن حقها في رفع الدعوى الجزائية على المخالف إذا دفع مبلغ معين في أجل محدد وهو تتأزل تبرره المصلحة العامة".

وعرف الصلح الضريبي أنه "عقد يتم بين طرفين أو اتفاق إرادتين على التزامات معينة ومن ثمة لا يمكن فرضه على أي من الطرفين لأن هذا من شأنه أن يجعل الإرادة مشوبة بعيب الإكراه الذي يلابس الصلح وتبعاً يبطله، ورضاء الممول بالصلح يفترض تبعاً تسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه لأنه لو كان يعتقد براءته فلا محل إطلاقاً لتصالحه مقابل دفعه مبلغاً معيناً لمصلحة الضرائب"¹.

وأن المشرع الفلسطيني أجاز الصلح في جميع الجرائم الضريبية وخول مدير عام دائرة ضريبية الدخل ذلك كما يحق للمدير تفويض المقدر بأجراء الصلح مع المكلف، حيث أن الهدف الأساسي في التجريم هو المحافظة على مصلحة الخزينة العامة وليس إيقاع العقاب على الجاني وذلك للحفاظ على نشاط المكلف وعدم إضعافه.

حيث نص المشرع أنه "يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراء متخذ وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفقاً للمبالغ التي يحددها"، ويتضح من هذا النص إن سلطة إجراء التصلح مقررّة لمدير عام دائرة ضريبة الدخل، على أن يتم هذا التصلح قبل صدور حكم بات في الدعوى احتراماً لحجية الأحكام الباتة².

وإن المشرع خول الإدارة الضريبية التصلح مع المكلف المخالف لأحكام القانون الضريبي والذي تثبت بحقه جرائم التهرب الضريبي، وما يلحقها من أفعال معاقب عليها كأسلوب بديل عن رفع الدعوى الجزائية، وفرض العقوبات السالبة للحرية والعقوبات المالية التي تنص عليها قوانين الضريبة، كما أن الصلح الضريبي يحقق واحداً من أغراض الضريبة الرئيسية

¹ دنور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 198-199.

² انظر المادة (37) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل

في تحصيل المبالغ الضريبية المستحقة وإن لم يكن أكثر مما هو مستحق مما يؤدي إلى تحقيق وفرة مالية كبيرة عند إجراء المصالحة، مما يمكن اعتباره استكمالاً للعقوبات الضريبية من خلال المبالغ التي يدفعها المكلف للإدارة الضريبية، كما أنها في الوقت ذاته وسيلة لتخليص المكلف من التعرض للعقوبات السالبة للحرية.¹ كما أجاز المشرع الضريبي للمدير أن يجري مصالحة مع المكلف أو المفوض عنه على أي من ملفاته وقضاياها الضريبية المنظورة أمام المحاكم المختصة وذلك قبل صدور الحكم النهائي بشأنها.²

ثانياً: الفرق بين الصلح الضريبي والمفاهيم المشابهة له

من أجل إزالة البس بين مفهوم الصلح الضريبي والمفاهيم المشابهة له سوف يتم تناول الصلح الجنائي والصلح المدني بدايتاً، ومن ثم الصلح والتنازل كما يلي:

1- الصلح الضريبي والصلح المدني

يختلف الصلح الجنائي عن الصلح المدني في أغلب جوانبه، حيث أن الصلح الجنائي يعتبر بمثابة نزول من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوة الجنائية مقابل الجعل الذي تم الاتفاق عليه، أما الصلح المدني طبقاً للمادة (549) من القانون المدني المصري فهو "عقد يحسم به الطرفين نزاع قائم أو يتوقيان نزاعاً محتملاً، وذلك بتنازل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه".³

ويتضح من ذلك أن عقد الصلح يحسم النزاع بين الأطراف إذا كان قائماً ويتوقى النزاع إذا كان النزاع محتملاً، والصلح معمول به في القانون المدني والقانون الجنائي على حد سواء، وهو لا يختلف في طبيعته في القانونين، وإنما يبدو الخلاف بينهم في القاعدة التي تتم مخالفتها

¹ البدراني، قبس حسن عواد، 2004، المركز القانوني للمكلف الضريبي: دراسة تحليلية مقارنة، عمان، دار المناهج، ص 269.

² انظر الفقرة (5) المادة (45) قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل.

³ للمساوي، فايز السيد، 2009، الصلح في الجح والمخالفات وقانون التجارة والجرائم الضريبية والجمركية، ط1، القاهرة، المركز القومي للإصدارات القانونية، ص 10-11.

والتي ينشأ بسببها هذا النزاع، وكذلك في المصلحة التي تحميها هذه القاعدة وفي أطراف النزاع القائم.

وينشأ النزاع في الصلح الجنائي من مخالفة قاعدة من قواعد التجريم والعقاب من قواعد القانون الجنائي، والمصلحة التي تحميها هذه القاعدة هي مصلحة عامة في الغالب يترتب على مخالفتها نشوء حق المجتمع في العقاب ويكون أحد طرفي النزاع سلطة عامة أو جهة إدارية تمثل المجتمع في المحافظة على المصالح العامة وحمايتها.

أما الصلح المدني فينشأ النزاع نتيجة مخالفة لقاعدة من قواعد القانون المدني، والذي ينظم العلاقات الخاصة بين الأفراد، والمصلحة التي تحميها هذه القواعد هي مصالح خاصة بترتب على مخالفتها حق الفرد المتضرر بالتعويض جراء ما أصابه من ضرر، والأفراد العاديون هم أطراف النزاع¹.

2- الصلح الضريبي والتنازل عن الشكوى

التنازل هو إجراء يعبر فيه الطرف المتنازل عن رغبته في عدم متابعة السير أو رفع الدعوى الجنائية وذلك عندما يكون لهذه الرغبة أثر في رفع الدعوى أو السير فيها، بينما الصلح عقد يحسم نزاعاً بين طرفين أو يتوقى به نزاعاً محتملاً.

وإن الصلح تقابل إرادتين، أما التنازل فهو تعبير عن إرادة واحد، وإن الدولة هي الطرف الإيجابي في حقها الشخصي في التنازل عن معاقبة أو معاقبة مرتكبي الجريمة، وقد تباشره الدولة بنفسها وقد تكله إلى غيرها مثل أن تكل الدولة إلى المجني عليه في جرائم معينة بأن يقرر التمسك في هذا الحق أو التنازل عنه صراحة أو ضمناً.

¹ د. سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص 261.

ويتميز الصلح عن التنازل في أن الصلح يكون بعوض بينما التنازل بغير عوض، والصلح يتضمن التنازل بينما لا يتضمن التنازل الصلح وكل منهما يؤدي إلى انقضاء الدعوى الجنائية في حالة اللجوء إليه¹.

ثالثاً: أركان عقد الصلح الضريبي

بما أن الصلح الضريبي هو عقد من عقود التراضي، إذا لا يشترط في تكوينه شكل خاص، بل يكفي الإيجاب والقبول ليتم، وما الكتابة فيه إلا للإثبات لا للانقضاء، وهو بذلك كسائر العقود له أركان ثلاثة هي التراضي والمحل والسبب.

1- التراضي: ويتمثل في تلاقي إرادة كل من المكلف والإدارة الضريبية (الإيجاب والقبول) وتطابقهما بالنسبة للعملية القانونية التي يراد القيام بها، وإن يراد القيام بهذه العملية بصفة نهائية، وهي الاتفاق على عناصر تحديد الأرباح الحقيقية في ضوء القواعد الحاكمة للضريبة².

2- المحل: أن يكون معيناً وموجوداً وممكناً أو قابل للتعيين، إضافة إلى كونه مشروعاً غير مخالف للنظام العام، ومحل الصلح يكون دائماً هو الحق المتنازع فيه، ويتمثل في تحديد الأرباح الحقيقية، ومن ثم تحديد دين الضريبة الذي يلتزم المكلف بأدائه إلى الخزنة العامة.

3- السبب: وهو الباعث الحقيقي الذي يدفع كلا الطرفين لعقد الصلح والمتمثل في حقيقة الربح الذي فرض القانون ربط الضريبة على أساسه³.

رابعاً: الاعتبارات التي أدت إلى الأخذ بنظام التصالح في الجرائم الضريبية

¹ د. حلاوة، رافت عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 23-24.

² صوافطة، سعادي عارف، مرجع سابق، ص 86.

³ د. بهنسي، عبادة توفيق، 2009، الصلح في المنازعات التجارية طبقاً لقواعد القانون المصري، القاهرة، إيتراك، ص 24.

- 1- سرعة الإجراءات: وتتمثل بأنها من أهم الاعتبارات التي أدت إلى الأخذ بنظام التصالح مع المكلف، بحيث تنتهي الجريمة الضريبية وعقوبتها بسرعة عقب الإقرار بالصلح ممن خول القانون الإقرار به، إقراراً قانونياً سليماً من غير أن تثقل كاهل المحاكم أو النيابة العامة بها سواء كانت بمرحلة الاستدلال، أو التحقيق، أو المحاكمة، ومن شأن ذلك قطع سير كثير من إجراءات المحاكمة دون المساس بتوازن العلاقات الاجتماعية والاقتصادية بين الأطراف¹.
- 2- التخفيف عن كاهل الجهاز القضائي: يعتبر الصلح الضريبي بكافة صوره وتطبيقاته من أهم الوسائل التي أوجدها المشرع ابتغاء التخفيف من المطالبات القضائية للحقوق في ساحات القضاء، من أجل إعطاء الأخير القدرة و الوقت للفصل في القضايا الأكثر أهمية، إضافة إلى أن الصلح يحقق بعض المزايا الاقتصادية، حيث يوفر على الدولة نفقات ملاحقة ومقاضاة المتهمين، خاصة وأن الصلح إجراء بسيط غير مكلف، إذا قورن بنفقات العدالة التقليدية، وهو ما يدعو الأفراد إلى قبوله من أجل تجنب الخصومة القضائية والتي تكون أكثر تكلفة من حل النزاع بالطرق الودية².
- 3- تحقيق مناهج التجريم: يرى المشرع أن الصلح في الجرائم الضريبية يحقق ذات المصلحة التي قصد الشارع حمايتها بنص التجريم في بعض الجرائم حيث لا يتم الصلح إلا مقابل مبلغ الصلح، يتم تقديره حسبما يتم الاتفاق وفق الحدود المقدرة قانوناً³.

خامساً: الطبيعة القانونية للصلح الضريبي

اختلفت الآراء في تحليل الطبيعة القانونية للصلح الجنائي وتعددت الاتجاهات على النحو

التالي:

¹ اللساوي، فايز السيد، مرجع سابق، ص15.

² د.عبيد، أسامة حسنين، مرجع سابق، ص181.

³ اللساوي، فايز السيد واشرف فايز اللساوي، 2007، موسوعة التهريب الضريبي، ط1، القاهرة، شمس المعارف، ص17-19.

1- هناك اتجاه يرى إن الصلح الجنائي تصرف قانوني إجرائي من جانب واحد، وذلك لأن القانون هو الذي يحدد المبلغ الواجب دفعه، أو الأشياء التي يلزم تسليمها للإدارة، ولا دخل للإدارة أو المخالف في تحديد أو تعديل تلك الشروط والمخالف إما أن يقبلها بصورة الطلب الذي يتقدم به معلنا موافقته على الصلح أو يرفضها، وعند الرفض لا يتم الصلح وتسيير إجراءات الدعوى الجنائية في طريقها الطبيعي، وإن الإدارة لا تعد طرفا في هذا التصرف، ولا يجوز لها رفض طلب التصالح من المخالف كقاعدة عامه، مما يبنى عليه عدم اعتبار هذا النظام تصرفا قانونيا من جانبين.

2- أما الاتجاه الثاني يرى أن الصلح الجنائي هو اتفاق بين المتهم وبين من خوله القانون سلطة إجراء الصلح الجنائي دون أي تدخل من أية جهة قضائية أو تشريعية أو تنفيذية، غير أنه ليس حقا للمتهم بل هو أمر متروك لتقدير من خوله القانون سلطة الصلح مع المخالف إذا خضع للسلطة التقديرية له دون معقب عليه في ذلك، وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوة ولو بعد صدور الحكم فيها.

3- أما الاتجاه الثالث فيرى أن الصلح الجنائي هو عمل قانوني بالمعنى الضيق، إذ يرتب عليه القانون أثره بغض النظر إلى اتجاه الإدارة إلى تحقيق هذا الأثر، بل العبرة فقط بمجرد اتجاه الإرادة إلى الواقعة المكونة للعمل، أي أنه بمجرد اتجاه الإرادة إلى الواقعة القانونية دون أن يكون للإرادة شيئا في تحديد هذا الأثر فإنه يترتب الأثر القانوني، أي أن القانون هو الذي يتولى نفسه ترتيب هذه الآثار القانونية سواء اتجهت إليه الإدارة أم لم تتجه¹.

والطبيعة القانونية للصلح الضريبي تحدد على أساس الإجراءات الواجب إتباعها في هذه الحالة، وينظم القانون الضريبي العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على أساس المبادئ الدستورية ووفقا للقواعد القانونية الموضوعية والإجرائية الحاكمة للضريبة، ويقصد بالأول القواعد التي تحكم فرض الضريبة أو تحديد الالتزام ومحل هذا الالتزام تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلف، أما الثانية فتشمل دفع الضريبة أو اقتضاء الالتزام و حل منازعاته وتشمل أيضا القواعد القانونية المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة، والقواعد المنظمة لإجراءات المنازعات

¹ للمساوي، فايز السيد، مرجع سابق، ص 21-22.

الضريبية في المرحلتين الإدارية والقضائية، وبذلك لا يجوز الاعتداء بأي اتفاق بينهما يخالف حكم القانون وبناء على ذلك فإن الصلح في المجال الضريبي يستمد طبيعته القانونية من العلاقة التنظيمية بين المكلف والإدارة الضريبية والتي يحكمها القانون الضريبي، ومعنى ذلك أن إعادة النظر في المنازعات الضريبية المطروحة على القضاء ليس صلحا بالمعنى القانوني الذي ينطوي على الترك من طرفي النزاع وإنما هو إعادة لتحديد وعاء الضريبة فيما خرج عن ولاية المصلحة لصيرورة الربط نهائيا بقصد تمكينها من العدول عن الأخطاء التي يتم الوقوع فيها وذلك على خلاف طبيعة الصلح في المواد المدنية إذ يستمد طبيعته من العلاقة التعاقدية التي تحكم أطراف العقود وفقا لقواعد القانون الخاص¹.

المطلب الثاني: النظام القانوني للصلح الضريبي

لكل نظام قانوني نطاقه الذي يطبق فيه ويرتب آثاره داخل حدوده، ويتضح هذا النطاق من خلال بيان شروط الصلح الضريبي وآثار الصلح الضريبي².

أولا : شروط الصلح الضريبي

يشترط لصحة الصلح في الجرائم الضريبية الشروط الآتية:

- 1- صدوره من جهة الإدارة المختصة: حدد المشرع الضريبي الجهة التي يحق لها عقد التسوية الصلحية مع المتهم حيث نصت المادة القانونية أنه "يجوز للمدير أن يجري مصالحه مع المكلف أو المفوض عنه على أي من ملفاته أو قضايا الضريبة المنظورة أمام المحاكم المختصة وذلك قبل صدور الحكم النهائي بشأنها"³.
- 2- اتفاق الطرفين على الصلح: حيث أنه لا يمكن فرض الصلح الضريبي على أحد الأطراف، إذ لابد من تلاقي إرادة الطرفين ويستوي أن يصدر الإيجاب سواء من الإدارة الضريبية أو المتهم

¹ بركات، علي لطفي، الإنهاء الاتفاقي للمنازعات الضريبية إمام القضاء.

<http://www.startimes.com/f.aspx?t=2641402>، 14/7/2013

² صوافطة، سعادي عارف محمد، مرجع سابق، 58-59.

³ انظر الفقرة (5) المادة (45) قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

ما دام الإيجاب قد صادفه قبول من الطرف الآخر، بالإضافة إلى ذلك لا يعتبر الصلح حق للمتهم تلتزم الجهات الإدارية بالموافقة والاستجابة إليه إذا طلبه المتهم.

3- مبلغ الصلح: قد حرص المشرع على وضع حد أدنى لمبلغ الصلح الضريبي، لا يجب النزول عنه وإذا اتفق الطرفان على عدم مراعاة هذا الحد وقع الصلح باطلاً،¹ وأنه على المتهم الذي يقبل التصالح أن يدفع خلال خمسة عشر يوماً من اليوم التالي لقبول التصالح مبلغاً يعادل ربع الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها - إن وجد - أيهما أقل²، أما القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل لم يحدد الحد الأدنى لمبلغ الصلح.

4- وقت الصلح: يحق لمرتكب الجريمة الضريبية أن يقدم طلب عقد التسوية الصلحية قبل قبل إقامة الدعوى أو خلال النظر فيها، وفي حال عدم إتمام التسوية الصلحية لسبب من الأسباب فالدعوى تقام إذا كان الطلب قد قبل تحريك الدعوى، أما إذا أقيمت الدعوى فإنه يعاد النظر فيها ابتداء من المرحلة التي توقف فيها إجراءات النظر في الدعوى، أما إذا صدر حكم في الدعوى، إلا أنه نقض بسبب خطأ في إجراءات المحاكمة وأعيدت القضية إلى المحكمة فإنه يمكن أيضاً قبول الصلح بشرط مراعاة الإجراءات والشروط والحدود والتي بينها القانون لقبول الصلح³.

ثانياً : آثار الصلح الضريبي

يترتب على الصلح في الجرائم الضريبية:

1- حق الخزانة العامة في الحصول على مبلغ الصلح: حيث أنه بمجرد تمام الصلح الضريبي يصبح للخرينة العامة الحق في الحصول على المبالغ المنصوص عليها طبقاً للقانون الذي أسفر عنه الاتفاق.

¹ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 205.

² انظر المادة (17) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

³ د.نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 205-206.

2- انقضاء الدعوى العمومية بالتصالح الضريبي¹: وهذا ما أكدته المشرع الفلسطيني ، حيث نص على أنه " تنقضي الدعوى الجزائية بدفع مبلغ التصالح ولا يكون لذلك تأثير على الدعوى المدنية"².

ومفاد ذلك إن الصلح أثناء نظر الدعوى الضريبية يترتب عليه الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية، رغم أن المشرع الفلسطيني لم ينص في تشريعاته التي أجازت الصلح في الجرائم الاقتصادية على انقضاء الدعوى، بل يستدل على ذلك من تفسير نص المادة (18) سالف الذكر، حيث لا يوجد ما يمنع ذلك، وبذلك لا يجوز للمحكمة أن تحكم بالبراءة، لأن هذا الحكم معناه أن أدلة الإدانة غير كافية أو غير متوافرة الأركان القانونية، أو إن الواقعة غير معاقب عليها، وقد لا يتحقق أي من الأمور الثلاثة عند حدوث التصالح، كذلك فإن أثر الصلح يمتد إلى العقوبات المقيدة للحرية والعقوبات المالية، وبذلك فإنه يؤدي إلى محو كافة الآثار المترتبة على فعل ارتكاب الجريمة الضريبية³.

ووقف تنفيذ العقوبة الجنائية يتمثل في: حالة التصالح وقف تنفيذ عقوبتي الحبس والغرامة، وكذلك التعويض المحكوم به بصرف النظر عما عليه الخلاف في الفقه حول طبيعة هذا التعويض باعتبار أنه لا موجب لاستثناء هذا التعويض من انسحاب أثر وقف التنفيذ المترتب عليه على الصلح الذي يتم مقابل جعل معادل لهذا التعويض⁴.

المبحث الثاني: تحريك الدعوى الجنائية الضريبية

إن مجرد وجود القوانين في المجتمع لا تكفي لضمان أمنه وحمايته واستقراره، لذلك إن المكلف يميل إلى تفسير النصوص القانونية بما يخدم مصلحته التي قد تتعارض مع مصالح الغير، مما يدفعهم إلى الالتجاء إلى القضاء لحل الخلافات فيما بينهم ومن هنا لا بد أن يجدوا فيه الوسيلة

¹ أبو زنت، احمد، أثار الصلح في الجرائم الضريبية.

² انظر المادة (18) قانون الاجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

³ د. حافظ، مجدي محب، 1995، جريمة التهريب الجمركي، القاهرة، دين، ص 257.

⁴ اللساوي، فايز السيد واشرف فايز اللساوي، مرجع سابق، ص 439-440.

العادلة لحل هذه الخلافات وإجبار المتخاصمين على احترام القانون والامتثال لحكمه، حيث أن الكل سواء أمام القانون مهما اختلفت مراكزهم، حتى لو كان أحد أطراف النزاع الدولة الممثلة بأحد أجهزتها (الإدارة الضريبية) حيث أن ضرورة القضاء في المجتمع تتمثل من ضرورة القانون الذي يحكمه¹.

وان الخلافات المالية التي تحصل بين الحكومة وبين اي كان ويعذر حلها ترسل الى وزير المالية ويقوم وزير المالية باحالتها الى المستشار الحقوقي في وزارة المالية من اجل دراستها وابداء رؤية فيها بتقرير يرفع الى وزير المالية، واذا رأى المستشار الحقوقي ان وزارة المالية على حق وأنه اذا رفع الخلاف الى القضاء فأن النتيجة ستكون لمصلحة وزارة المالية يقوم وزير المالية باحالة الخلاف الى النائب العام ليسير بالدعوى وفق احكام القانون، اما اذا كان رأى المستشار الحقوقي خلافا لما سبق، يقوم وزير المالية باحالة الخلاف الى لجنة مكونة من رئيس النيابة العامة رئيسا ومن النائب العام والمستشار الحقوقي في وزارة العدل والمستشار الحقوقي في وزارة المالية وموظف من الدائرة المعنية في النزاع يتم تعيينه من الوزير المختص لدراسة الخلاف وتقديم التوصيات المناسبة لوزارة المالية التي عليها ان تعمل برأي هذه اللجنة سواء تم اتخاذ القرار بالاجماع او بالاكثرية².

ويقصد بتحريك الدعوى الجزائية البدء في تسييرها أو مباشرتها أمام الجهات المختصة³، وتختص النيابة العامة - بوصفها سلطة اتهام برفع الدعوى الجنائية دون قيد، إلا أن القانون خرج عن هذا الأصل في بعض الأحوال مقيد هذه السلطة بتقديم شكوى أو إذن أو طلب⁴.

ولا يجوز للنياية العامة إجراء التحقيق أو إقامة الدعوى الجزائية التي علق القانون مباشرتها على شكوى أو ادعاء مدني أو طلب أو إذن إلا بناء على شكوى كتابية أو شفوية من

¹ خويلد، رجاء احمد محمد، 2004، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص32.

² أنظر المادة (9) قانون دعاوى الحكومة رقم (25) لسنة 1958م.

³ دنور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص190.

⁴ د. سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص245.

المجني عليه أو وكيله الخاص أو ادعاء مدني منه أو من وكيله الخاص أو إذن أو طلب أو جهة مختصة¹.

ويتضح من خلال نص المادة أن اليد العليا على مصير الدعوى الجنائية منحها القانون للإدارة الضريبية، إلا أن سلطة صاحب الحق في هذا القيد لا تمتد أكثر من ذلك، فهي تقتصر على الحق في تحريك الدعوى دون مباشرتها، حيث تبقى مباشرتها اختصاصا أصيلا للنيابة العامة، ورغم ذلك يبقى من حق صاحب الدعوى سحبها رغم تحريك الدعوى الجزائية².

ومن أجل تناول المراحل التي تمر بها الدعوى الضريبية لا بد من الحديث في الفرع الأول عن ماهية الدعوى الضريبية، والقضاء المختص بالنظر فيها في الفرع الثاني.

المطلب الأول: ماهية الدعوى الضريبية

نتيجة لخصوصية الدعوى الضريبية سوف يتم تناول مفهوم الدعوى الضريبية، ومن ثم كيفية تعليق تحريك الدعوى على تقديم طلب من الإدارة الضريبية، وأهمية تقديم الطلب، وشروط قبوله.

أولاً: مفهوم الدعوى الضريبية

لم يحدد قانون المرافعات تعريفاً للدعوى ولا بياناً لشروطها وأنواعها... الخ، وقد اختلف الفقه في تعريف الدعوى وسوف نورد بعض تعريفات الفقه للدعوى الضريبية

هناك اتجاه فقهي يعرف الدعوى ومنها الجريمة الضريبية على أنها "سلطة الالتجاء إلى القضاء للحصول على تقرير حق أو لحماية حق".

كما أن هناك اتجاه فقهي آخر يعرف الدعوى على أنها " ادعاء قانوني معروض أمام القضاء ".

¹ انظر الفقرة (1) المادة (4) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

² د.عبيد، أسامة حسنين، مرجع سابق، ص 157.

وهناك مفهوم آخر للدعوة بأنها "السلطة المخولة لكل شخص، له حق يعترف القانون بوجوده إلى إن يطلب حماية القضاء، لأقرار هذا الحق إذا جمد، أو رد الإعتداء عنه، أو استرداده إذا سلب"¹.

وإن الدعوى الضريبية لا تختلف في مفهومها عن الدعوى المدنية إلا أنها تتميز بعدة مميزات تخصها عن سائر الدعاوى الأخرى وتتمثل في:

- 1- إن أغلب هذه المنازعات الضريبية تنشأ عن تطبيق أحكام القانون الضريبية .
- 2- أحد أطراف الدعوى يكون وزارة المالية.
- 3- ضرورة تمثيل النيابة العامة في المنازعات الضريبية.
- 4- موضوع هذه الدعوى يكون دائما منازعه من المنازعات التي تنشأ عن تطبيق الضريبة².

ثانيا: تعليق تحريك الدعوى الضريبية على تقديم طلب

تخضع الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية لكافة الأحكام المقررة للدعوى الجنائية في قانون الإجراءات الجزائية غير أنه في الجرائم الضريبية أوجب القانون تقديم طلب لتحريك الدعوى الجنائية الضريبية³.

والطلب يتميز عن الإذن والشكوى في أنه يقدم من قبل هيئة عامة سواء بصفتها ممثلة الدولة أو بصفتها مجنيا عليها، والإذن وإن كان يتشابه مع الطلب في أن كليهما يصدر عن هيئة عامة إلا أنه يختلف عنه في أن علة صدوره من هذه الهيئة هو انتساب الجاني إليها وإن رفع الدعوى الجنائية عليه قد ينطوي على مساس هذه الهيئة، أما بالنسبة للشكوى فإنها تقدم من المجني عليه الشخص العادي.

¹ د. عبد التواب، معوض، 2006، الدفوع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005، المؤلف، ص15.

² د. عبد التواب، معوض، مرجع سابق، ص16.

³ د. السيد، محمد نجيب، مرجع سابق، ص443.

وإن العلة من وراء اشتراط تقديم الطلب من اجل تحريك الدعوى الضريبية في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من تفاهم، وان يتم ترك الحرية للإدارة الضريبية لتقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حد¹.

ثالثاً: أهمية تقديم الطلب وشروطه

ارتأى المشرع وإن توافرت أركان الجريمة الضريبية وشروط المسؤولية عنها أن يقيد حرية الادعاء العام في تحريك الدعوى الجزائية هادفاً إلى تحقيق حكمه خاصة ترجع إلى رعاية صالح معين، وقصد أن تكون الإدارة الضريبية هي حامية الحق في تقدير هذه المصلحة وإذا كان من الأفضل تحريك الدعوى الجزائية من عدمه².

وبناء على ذلك لا يجوز للنياية العامة تحريك الدعوى الضريبية ما لم يصدر طلب من الجهة المختصة، وإن تم رفعها دون تقديم الطلب تعين الحكم بعدم قبولها³، وهذا ما اكده المشرع الفلسطيني في الفقرة الأولى من المادة (4) من قانون الاجراءات الجزائية سابقة الذكر، بالإضافة الى نص المشرع انه " أ- يقيم النائب العام الدعاوى التي للحكومة على أي كان. ب- تقام الدعاوى التي ضد الحكومة على النائب العام كمدع عليه بصفته ممثلاً عن الحكومة. ج- يتولى النائب العام أمر تقديم اللوائح والطلبات ويقوم بالمرافعة في تلك الدعاوى إلى آخر درجة من درجات المحاكمة ويعمل على تنفيذ الأحكام الصادرة لمصلحة الخزينة فيها بواسطة دوائر الإجراء ما لم يكن هنالك نص يقضي بخلاف ذلك فعندئذ يجب اتباعه"⁴.

رابعاً: شروط قبول الدعوى الضريبية

يختلف الفقهاء في شروط قبول الدعوى، فيرى البعض أن المصلحة هي الشرط الوحيد لقبول الدعوى، ويرى البعض الآخر عدم كفاية المصلحة ويشترط فضلاً عن المصلحة توافر

¹ د. سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص 246.

² د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 191.

³ د. سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص 247.

⁴ أنظر المادة (3) قانون دعاوى الحكومة رقم (25) لسنة 1958م.

الصفة، وفريق آخر يزيد على ذلك ضرورة توافر الحق بالإضافة إلى الاعتداء على الحق أو المركز القانوني، ويضيف فريق آخر أيضا إلى جانب ما تقدم أهلية التقاضي، وبذلك فإن الشروط التي تتعلق بأطراف الدعوى الضريبية وهي : الصفة، والاهلية، والمصلحة ، حيث هي التي تحدد المنفعة والفائدة التي تعود على المدعي من رفع الدعوى أمام القضاء سواء أكانت تلك الفائدة تتمثل بحماية حقه أو انقضائه أو الاستيثاق له أو الحصول على تعويض¹.

خامسا: أطراف الدعوى الضريبية

القضاء يجب أن يكون محايدا بين أطراف النزاع، مهما كانت طبيعة هذه الأطراف، سواء كانوا من أشخاص القانون العام أو أشخاص القانون الخاص، وبذلك يجب أن يتمتع بالعدالة والنزاهة والحياد والاستقلالية، من أجل أن يحوز على ثقة الفرد فيطمئن إلى أحكامه ويكون الملجأ الذي يلجأ إليه إذا لحقه ظلم أو إجحاف².

تختلف الخصومة الضريبية عن الخصومة المدنية والجنائية التي تنظرها المحاكم العادية باختلاف أطراف الدعوى الضريبية والتي تتمثل في:

- 1- الإدارة الضريبية: بصفتها جزء من الإدارة المالية التي هي بدورها جزء من الإدارة العامة في الدولة، حيث تتمتع بسلطات عامة تستمدّها من سلطة الدولة من أجل حماية وتحقيق مصلحة الخزينة العامة³.
- 2- المكلف: وهو كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام القانون⁴.

¹ د. القضاء، مفلح عواد، مرجع سابق، ص175.

² خويلد، رجاء احمد محمد، مرجع سابق، ص17.

³ عطية، قدرى نقولا، مرجع سابق، ص121.

⁴ انظر المادة (1) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

المطلب الثاني: القضاء المختص بالنظر في الجرائم الضريبية

خول الدستور لكل مواطن الحق في اللجوء إلى القضاء لاقتضاء حقه من خصمه في حالة العدوان عليه¹، وإن الهدف الأساسي عند المشرع هو تحقيق العدالة فيما يطرح على القضاء من وقائع جنائية، وهو في هذا السبيل يخول سلطة الفصل في هذه القضايا لمحاكم مختلفة واضعا نصب عينية مصلحة الجماعة².

وسوف يتم تقسيم هذا الفرع حسب اختصاص كل من محكمة الصلح ومحكمة الجمارك البدائية:

أولاً: محكمة الصلح

تعتبر محاكم الصلح من محاكم أول درجة، وتمارس اختصاصاً محدداً في المسائل المدنية والتجارية وبعض المسائل الجنائية البسيطة وتتألف الهيئة القضائية لمحكمة الصلح من قاض واحد يسمى حاكم صلح أول أو حاكم صلح، ويقوم بتعيينه حالياً قاضي القضاة، وله رئاسة المحكمة ويساعده في ذلك عدد من الموظفين والكتبة لتنظيم سجلات الدعاوى والأحكام، وتحديد وتنظيم مواعيد الجلسات لدى محكمة الصلح، كما يوجد عضو نيابة في المسائل الجنائية³.

يتم إنشاء محكمة صلح أو أكثر حسب الحاجة في دائرة كل محكمة بداية⁴، وتتألف محكمة الصلح من قاضي واحد، يختص بالنظر في الدعاوى الداخلة ضمن صلاحياته⁵، ويقوم بقضاة

¹ د. جابر، حسام محمد سامي، 2011، السلطة المختصة بتحريك الدعوى الجنائية، القاهرة، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، ص 359.

² د. المرصفاوي، حسن صادق، 1996، المرصفاوي في أصول الإجراءات الجنائية، الإسكندرية، منشأة المعارف، ص 486.

³ وكالة الأنباء والمعلومات الفلسطينية، المحاكم النظامية.

<http://www.wafainfo.ps/atemplate.aspx?id=3819>، 4/7/2013

⁴ انظر المادة (8) قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة 2001.

⁵ انظر المادة (299) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

الصلح بالفصل في جميع الدعاوى الحقوقية والجزائية المنصوص عليها في قوانين الأصول وقانون محاكم الصلح أو أي قانون آخر¹.

وبالرجوع إلى نص المشرع الضريبي حيث نص على أنه "1- مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكلتا العقوبتين معا كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام من الأفعال الآتية:

تقديم الاقرار الضريبي السنوي بالاستناد الى دفاتر او سجلات او مستندات، مصطنعة، او انقاص أو حذف أي جزء من الدخل، او تقديم الاقرار على اساس عدم وجود دفاتر او سجلات أو مستندات مع تضمينة بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في اوراقه التي اخفاها عن موظف الضريبة..... الخ².

ونظرا لأن الجريمة الضريبية يعاقب بالحد الأقصى مدة لا تزيد عن سنة حسب ما أوضحت المادة سالفة الذكر لذلك فان الجرائم الضريبية هي إما مخالفة أو جنحه ومن ثم فإن الاختصاص بنظرها ينعقد للمحكمة الجزائية وتسري في شأنها كافة القواعد التي تنطبق على الجنح والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية³.

وبما أن الجرائم الضريبية هي من نوع الجنح والمخالفات كما بينا سابقا، فإن محكمة الصلح هي المختصة بالفصل في تلك الجرائم، وتتكون المحاكم الجزائية ذات الدرجة الأولى من قاضي منفرد ينظر في جميع المخالفات والجنح عدا ما أستهني بنص خاص⁴، وهذا ما أكدته النص القانوني بأن " تختص محكمة الصلح بالنظر في جميع المخالفات والجنح ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"⁵.

¹ د. القضاة، مفلح عواد، 1988، مرجع سابق، ص 60.

² المادة (37) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل

³ د. حافظ، مجدي محب، مرجع سابق، ص 320.

⁴ حسين، محمد حسين قاسم، مرجع سابق، ص 110.

⁵ المادة (300) قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

لذا فإن لمحكمة الصلح الاختصاص الشامل للنظر في جميع الجرائم من نوع الجنح والمخالفات التي تقع في دائرة اختصاصها ومن ضمن تلك الجرائم الضريبية، ويتم إحالة كل من يرتكب الجرائم الضريبية إلى محكمة الصلح عن طريق النيابة العامة بعد إعداد وتقديم لائحة الاتهام ضده لكي تتم محاكمته، وتوقيع العقوبات التي يقررها قانون ضريبة الدخل والقوانين الأخرى في حالة عدم وجود نص خاص بذلك¹.

ويرى الباحث أن اختصاص محاكم الصلح يتمثل في تحصيل دين الضريبة من المكلف المتخلف عن الدفع، وعلى سبيل المثال الشيكات التي لا رصيد لها.

ثانياً: محكمة الجمارك البدائية

تم انشاء محكمة الجمارك البدائية بناء على المرسوم الرئاسي رقم (45) لسنة 2004، إلا أنها لم تباشر عملها إلا بعد الغاء الأمر العسكري رقم (353) الذي ألغى العمل بالمواد (167 و 177) من قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962 بموجب قرار بقانون رقم (9) لسنة 2010²، وتتشكل محكمة الجمارك البدائية من:

1- قاضي رئيساً يعين من قبل مجلس القضاء الأعلى بالطريقة التي يعين فيها القضاة النظاميين.

2- عضوان يتم تعيينهم من قبل مجلس الوزراء بناء على تنسيب من وزير المالية من كبار موظفي الجمارك لا تقل درجتهم عن السادسة، ويفضل أن يكونوا من حملة شهادة الحقوق، كما يحق لمجلس الوزراء تبديلهم إذا كان هناك ضرورة لذلك.

¹ حسين، محمد حسين قاسم، مرجع سابق، ص110.

² أبو صلاح، حسين نعيم، 2013، مدى عدالة السياسة الجمركية على السلع والمنتجات في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص121.

3- يعين عضو بديل من قبل مجلس الوزراء، وبتتسيب من وزير المالية من موظفي الجمارك لا تقل درجته عن السادسة لإكمال النصاب في حال تغيب أحد العضوين¹.

وتختص محكمة الجمارك البدائية بالنظر في ما يلي:

1- كافة الجرائم والمخالفات التي ترتكب ضد أحكام قانون الجمارك والمكوس، مثل استيراد البضائع الممنوعة أو الخاضعة للرسوم من غير بيان جمركي، والبيانات الكاذبة عن نوع البضاعة وصفتها.

2- الجرائم والمخالفات المتعلقة بالمكوس، مثل قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963، وقانون التبغ رقم (32) لسنة 1952 وتعديلاته، ومن أمثلة هذه الجرائم، زراعة التبغ دون ترخيص، أو زراعته مخالفا للشروط، أو بيع التبغ من غير ترخيص، أو بيع التبغ إلى تاجر غير مرخص، أو التجارة في التبغ من غير الحصول على رخصة.

3- الجرائم التي ترتكب ضد الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 وتعديلاته²، ومن أمثلة تلك الجرائم، أي مخالفه ترتكب ضد الأمر العسكري الصادر عن الإدارة المدنية الإسرائيلية سنة 1985 والذي ما زال ساري المفعول في فلسطين تحت مسمى قانون ضريبة القيمة المضافة، وقد نص في المادة 122 على المخالفات التي ترتكب مخالفة لأحكامه من خلال ما يلي:

أ- أي شخص رفض أو امتنع عن تقديم ما هو ملزم بتقديمه من معلومات أو مستندات أو سجلات أو عينات بعد أن كلف بذلك.

ب- أي شخص رفض أو امتنع عن الحضور للتحقيق بعد أن كلف بذلك.

¹ أنظر المادة (167) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

² أنظر المادة (168) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

ت- كل شخص قدم معلومات غير صحيحة أو غير دقيقة دون ايضاح معقول أو قدم كشفاً أو مستنداً آخر يتضمن معلومات كما ذكر سابقاً.

ث- النظر في الخلافات الناجمة عن تطبيق التعرفة والاتفاقات التجارية، مثل أي خلاف يحصل بناء على الاتفاقات الدولية سواء الجماعية أو الفردية بين أي شخص ودائرة الجمارك.

ج- أي خلاف يقع نتيجة تطبيق قانون الجمارك والمكوس وأنظمة الاستيراد والتصدير وتعديلاته والأنظمة الصادرة بمقتضاها¹، مثال ذلك، إذا استوفت دائرة الجمارك رسوم ناقصة أو زائدة، فيحق للجهة صاحبة الحق سواء دائرة الجمارك أو الشخص المكلف باللجوء إلى محكمة الجمارك البدائية للمطالبة بتصحيح الخطأ الذي حصل.

كما يحق لرئيس محكمة الجمارك البدائية أن يطلب من أي شخص خالف أحكام قانون الجمارك والمكوس، ولم تكن القضية قد وردت إلى المحكمة أن يقدم كفيلاً يضمن حضوره للمحكمة، أو يقرر توقيفه حتى تنتهي القضية أو يقدم كفيل²، وفي حال أصدرت محكمة الجمارك البدائية حكماً غيابياً يحق للمحكوم عليه أن يعترض على الحكم الغيابي خلال اسبوع من تاريخ تبليغه³.

ويمارس وظيفة النيابة العامة في القضايا الجمركية رئيس قسم القضايا في وزارة المالية أو من ينتدب من وزير المالية للقيام بهذه الوظيفة، وله الحق في التحقيق والمرافعة واستئناف الأحكام الصادرة عن محكمة الجمارك البدائية⁴، ويتم تقديم الاستئناف إلى المحكمة التي أصدرت

¹ أنظر الفقرة (3) المادة (168) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

² أنظر المادة (169) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

³ أنظر المادة (172) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

⁴ أنظر المادة (176) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

الحكم، أو التي تقع إقامة طالب الاستئناف ضمن اختصاصها لرفعة إلى المحكمة ذات الاختصاص¹.

وتختص محكمة الجمارك الاستئنافية بالطعون المقدمة ضد أحكام محكمة الجمارك البدائية، وتتنظر هذه المحكمة في الدعاوى المرفوعة إليها تدقيقاً أو مرافعة حسبما تراه مناسباً، وتصدر أحكامها بالإجماع أو بالأكثرية، ويحق لها أن تحكم بما كان يجب أن تحكم به محكمة الجمارك البدائية، بشرط أن لا يعود الاستئناف بالضرر على المستأنف إذا تم تقديمه من قبله وحده، وتكون مدة الاستئناف على الحكم الصادر عن محكمة الجمارك البدائية خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغ الحكم إذا كان غائباً، ومن تاريخ تفهمه إذا كان وجاهياً².

المطلب الثالث: الإثبات في المنازعات الضريبية

تتمثل أهمية الإثبات في المنازعة الضريبية في كونها وسيلة لاثبات الكثير من الجرائم الضريبية التي تتعلق بتحديد القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، وتعرض الجهات التي تنظر المنازعات الضريبية مشكلة في حسمها تتصل بقواعد الإثبات ووسائله، وتحديد عبء الإثبات، وتتجلى مشكلة عبء الإثبات في الموقف التشريعي من جهة، وفي التطبيق العملي من جهة أخرى، أما الموقف التشريعي الذي يتضح في جانب من النصوص الصريحة فإنه يلقي بعبء الإثبات على المكلف لإثبات أوجه اعتراضه واستئنافه، أما الموقف التطبيقي فإنه يظهر بما تقوم به السلطة المالية في مسار العمل اليومي على إيقال المكلف بعبء الإثبات في نطاق التقدير الضريبي و المنازعة الضريبية ، وبسبب عدم التساوي في المركز القانوني بين المكلف والإدارة الضريبية لما للأخيرة من امتيازات السلطة العامة، فإن احتمالات إخفاق المكلف بتقديم ما يكفي من إثباتات من خلال وسائل الإثبات المتاحة من أجل حماية مركزه القانوني وحقوقه المادية يعد امراً وارداً، كما أن الركون إلى قواعد الإثبات العامة كما يجري تطبيقه في أغلب المنازعات الضريبية لا يجري تطويعه بما يتلاءم مع ذاتية القانون الضريبي المستقرة في القانون العام،

¹ أنظر المادة (173) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

² أنظر المادة (170) قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

وخاصة في تحقيق التوازن بين متطلبات قاعدتي العدالة الضريبية واليقين من جهة، وضمان حصيلة الضريبة من جهة أخرى¹.

أما المشرع الضريبي الفلسطيني لقد أوضح في قانون ضريبة الدخل بأنه "يحق للمسؤول أو من يفوضه لهذا الموضوع أن يرفض قبول التقارير التي لم تستند على دفاتر حسابات تم مسكها حسب الأنظمة، إذا كانت التجاوزات من تعليمات الأنظمة أو العيوب التي وجدت في دفاتر الحسابات ذات تأثير مؤكد على تحديد الدخل".

أما إذا قام المكلف أو من ينوب عنه، بإعداد الدفاتر الحسابية التي يمسكها، حسب الأنظمة المحاسبية المعروفة، هنا يكون عبء إثبات العكس على ما جاء بها يقع على عاتق الإدارة الضريبة، حيث في حالة استبعاد الدفاتر، يجب على المقدر أن يجد قيمة المادة الخاضعة للضريبة على أسس علمية صحيحة².

حيث كان نص المادة(19) أنه " لمأمور التقدير قبول أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً بصورة كلية أو جزئية، إذا توفرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة وملحقاته، وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات"³.

من هنا نستخلص أنه، إذا كانت دفاتر وسجلات المكلف والمستندات التي يمسكها منتظمة من حيث الشكل ومعدة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة، ومعدة وفقاً للقواعد والقوانين المقررة لها بهذا الشأن، وقامت الإدارة الضريبية بعدم الاعتداد بهذه الدفاتر، أو في الإقرار المقدم وما يشمل، فإن عبء الإثبات يقع على عاتقها.

ومن واجب الجهة التي ترغب بحماية حقوقها والذود عنها أن تستعين بالسلطة التي تقوم بتحقيق حماية الحقوق لأصحابها وهي سلطة القضاء، وإن من واجب هذه الجهة إذا أرادت

¹ د. الهلالي، علي هادي عطية، 2011، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية، كلية القانون، جامعة ذي قار، ص1.

² د. سعد، محيي محمد، مرجع سابق، ص 226.

³ قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

المطالبة بحقها، وكان هذا الحق قد تعرض للإنكار في جانب الغير، أن يقدم الدليل على وجود هذا الحق الذي يطالب به حتى يستطيع الاستعانة بسلطات الدولة في أعمال ما يكلفه القانون لحقه من حماية، وبغير إقامة هذا الدليل لا يستطيع صاحب الحق الحصول على هذه الحماية، وبذلك يتعرض إلى فقدان كل ما يتضمنه حقه من ميزات ومنافع، وإن ادعاء وجود حق محل نزاع عن جهة ما أمام القضاء، وإن لم يصاحبه تقديم الدليل عليه إلى القاضي بإثبات صحة الوقائع التي تدعى أساساً لنشوء هذا الحق، فلن يكون القاضي ملزماً، بل أنه لا يستطيع أن يسلم بصدق هذا الادعاء، وقد قيل إن الحق المجرد من دليله يصبح عند المنازعة فيه، من الناحية العملية هو والعدم سواء، فالدليل هو قوام حياة الحق¹.

وبناء على ذلك لا بد من تناول مفهوم الإثبات وأركانه، وأهمية الإثبات في المنازعات الضريبية والطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات في الدعوى الضريبية.

أولاً: تعريف الإثبات

يكمن مفهوم الإثبات في كونه وسيلة لإقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعه قانونية ترتب أثارها .

وقد اختلف الفقهاء في تحديد مفهوم الإثبات وإن اتفقوا في مضمونها على أركانه الأساسية والتي يكمن تعريف الإثبات على أساسها: بأنه إقامة الدليل على واقعه قانونية ترتب أثراً، بواسطة الطرق التي حددها القانون².

لذلك يجب أن ينصب الإثبات بمعناه القانوني على وجود واقعه قانونية، حيث أن محل الإثبات ليس حق المتنازع عليه بل محله الواقعة القانونية المنشئة لهذا الحق سواء كانت هذه الواقعة عملاً قانونياً أو كانت واقعة مادية مثل العمل غير المشروع، ويجب أن يتم الإثبات

¹ د. القضاة، مفلح عواد، 1994، البيانات في المواد المدنية والتجارية: دراسة مقارنة، ط2، عمان، جمعية عمال المطابع التعاونية، ص9-10.

² د. خليفة، عبد العزيز عبد المنعم، 2008، الإثبات أمام القضاء الإداري: الإثبات المباشر- الإثبات غير المباشر- دور القاضي في الإثبات، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، ص15.

بالطرق التي حددها القانون حيث أن المشرع يحدد طرق الإثبات المختلفة وطريقة تقديمها، وهو تحديد ملزم للخصوم كما هو ملزم للقاضي¹.

ثانياً: أركان الإثبات في الدعوى الضريبية

وبناء على ما تقدم يتضح أن للإثبات أركاناً تكاملية تتمثل في غاية ومحل ووسيلة بحيث لا يقبله القضاء بتخلف أياً منها وهي:

- 1- غاية الإثبات في المنازعات الضريبية: وتكمن غاية الإثبات في تقديم المدعى للقضاء الدليل على صدق ما يدعيه بهدف الكشف عن الحقيقة².
 - 2- محل الإثبات: يرد الإثبات على الواقعة القانونية لا على الحق ذاته المدعى به، حيث أن الواقعة القانونية هي مصدر هذا الحق، ذلك أن الحق ما هو إلا الأثر الذي يترتب على الواقعة القانونية، حيث أنه إذا أمكن للمدعى أن يقيم الدليل على هذه الواقعة القانونية، فإنه يكون قد أقامه بذلك على الحق المدعى به³.
 - 3- وسيلة الإثبات: تعرف وسيلة الإثبات بأنها " الوسيلة التي يتوصل بها صاحب الحق إلى إقامة الدليل على قيام هذا الحق وتقديمه للقضاء"، وتتمثل في المنازعات الضريبية بتقديم الأوراق والمستندات والسجلات التي تثبت الحقيقة.
- وبناء على ذلك فإن طرق الإثبات هي مجرد وسائل خولها القانون لمدعي الحق لبلوغ غايته، وهي الكشف عن الحقيقة أمام القضاء ليعلنها ويلزم كافة بها⁴.

ثالثاً: أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية

تكمن أهمية الإثبات في حسم المنازعات بشكل عام والمنازعات الضريبية بشكل خاص، حيث أنه يمثل حصناً للحق وملاذاً لصاحبه لإثباته، ومن غيره يتجرد الحق من ضماناته، ويتضح

¹ د. سلطان، أنور، 2005، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، ص4.

² د. خليفة، عبد العزيز عبد المنعم، مرجع سابق، ص15.

³ د. سلطان، أنور، مرجع سابق، ص13.

⁴ د. خليفة، عبد العزيز عبد المنعم، مرجع سابق، ص16.

من ذلك أن طبيعة الإثبات هي حق لخصوم الدعوى أو المنازعة حيث أنه الوسيلة التي تحمي حقوقهم، فإن تمسكوا به تحول إلى واجب على القضاء أن يتيح لهم الوقت المناسب لتقديم إثباتهم. وبما أن المنازعة الضريبية لا حصر لأسبابها لذا فإن كفاية الإثبات وتنوع وسائله تمثل ضمانا لحق الأفراد وحق الخزينة العامة على السواء، فتقرير إجراءات الإثبات وتحديد حجية كل وسيلة من وسائله، وإظهار دور الجهات التي تنتظر المنازعات الضريبية في تبني قواعد إثبات مستقرة التطبيق، وتحديد أي من الخصوم يقع عليه عبء الإثبات، كل ذلك يمثل ضمانات مهمة في مواجهة اتساع أسباب المنازعات الضريبية وتخفيف منابعتها¹. وذلك لما يحقق تنظيم الإثبات من حسم للمنازعات ومنع الادعاءات الكيدية والكاذبة وتوفير أسباب الاستقرار في الجماعة².

رابعاً: عبء الإثبات في المنازعات الضريبية ووسائله

تنص المادة القانونية أنه "على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه"³ ووفقاً لهذه المادة يكون الإثبات على المدعي، ولا يقصد بالمدعي الطرف الرافع للدعوى بل يقصد به من يدعي خلاف الوضع الثابت أصلاً، أو ظاهراً، أو عرضاً، أو يخالف قرينه قانونية غير قاطعه وهو يعرف بالوضع الثابت فرضاً . وان تحميل المدعي عبء الإثبات يجعل المدعي عليه في موقف أفضل منه، حيث لا يلزم بتقديم أي إثبات، فما عليه إلا أن ينتظر تاركاً للمدعي مهمة الإثبات وتقديم الدليل المقنع، إذا فشل هذا الأخير في دعواه يكسبها المدعي عليه⁴.

¹ د. لهاللي، علي هادي عطية، مرجع سابق، ص 10-11.

² د. منصور، محمد حسين، 1998، قانون الإثبات، الإسكندرية، منشأة المعارف، ص 8.

³ انظر المادة (2) قانون البيانات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001.

⁴ د. أبو قرين، احمد عبد العال، 2006، أحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، القاهرة، دار النهضة العربية، ص 30.

بينما تتحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات مصدر الدخل الخاضع للضريبة، حيث يقع عبء الإثبات على المقدر، وقد بينت محكمة التمييز الأردنية في أحكامها المتعاقبة أن عبء الإثبات الذي يتحمله المكلف يكون في حالة النزاع الذي يدور بين الإدارة والمكلف حول مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، أما إذا كان النزاع يدور حول وجود أو عدم وجود مصدر للدخل خاضع للضريبة، عندها يقع عبء الإثبات على المقدر¹.

وهناك العديد من وسائل الإثبات تختلف حسب حجيتها في الإثبات، فوسائل الإثبات قد تكون مباشرة تنصب دلالتها على الواقعة المراد إثباتها وهي الكتابة، والبيئة، أو الشهادة، والمعاينة والخبرة، أما وسائل غير مباشرة تستخلص عن طريق الاستنباط وهي القرائن والإقرار واليمين.

كما تختلف وسائل الإثبات من حيث حجيتها، حيث منها ما يكون ملزم لا يخضع لتقدير المحكمة مثل الكتابة، والإقرار، واليمين، والقرائن القانونية، والبعض الآخر ذو حجية غير ملزمة وهي البيئة والقرائن القضائية².

وطرق الإثبات كما أوضحها القانون هي "الأدلة الكتابية، الشهادة، القرائن، الإقرار، اليمين، المعاينة، الخبرة"³.

إلا أن وسائل الإثبات في الجرائم الضريبية تتمثل في الإقرار الضريبي، السجلات، المستندات والقرائن وهي أهم طرق الإثبات، كما أن طبيعة التشريع الضريبي منعت الأخذ ببعض طرق الإثبات وهي الشهادة واليمين وقضت باستبعادها إلا فيما ندر⁴.

¹ خويلد، رجاء احمد محمد، مرجع سابق، ص 65.

² د. الهلالي، علي هادي عطية، مرجع سابق، ص 34.

³ انظر المادة (7) قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001.

⁴ خويلد، رجاء احمد محمد، مرجع سابق، ص 67.

المطلب الرابع: الجزاءات الضريبية

تهدف القواعد القانونية إلى تنظيم سلوك الأفراد مع بعضهم البعض، كما تهدف إلى تنظيم علاقاتهم بالدولة، لذلك تبين التصرفات والأعمال غير المشروعة التي جرى تجريمها، حماية للنظام الاجتماعي وللمصلحة العامة، لذلك لا بد للقواعد القانونية أن تكون مزودة بالوسائل التي تكفل تحقيق تلك الغايات ولحمل الناس على احترام القاعدة القانونية، على أساس سلطة القهر التي تتمتع بها الدولة، و أن الوسيلة التي تتحقق بها سلطة القهر هي الجزاء¹.

وإن المشرع الضريبي أورد في قانون ضريبة الدخل مجموعة من الجزاءات القانونية بهدف حماية مصلحة معينة يقصدها وهي المصلحة العامة التي تتمثل في حماية مصلحة السلطة المالية وضمان حقوقها المالية وعدم هدرها²، على أساس أن الجريمة الضريبية تشمل كل إعتداء على حق الخزينة العامة؛ فيما فرض القانون الضريبي من ضرائب، أو مخالفة لقواعده، وهذه الحماية مقررة لمصلحة الخزينة العامة. وقد منح القانون الضريبي من خلال نصوصه العديد من الجزاءات التي يحق للإدارة الضريبية إيقاعها بالإضافة إلى الجزاءات التي توقعها الجهات القضائية على المكلف في سبيل حماية حقوق الخزينة العامة للدولة، لذلك تناولت العقوبات في الفرع الأول، والتدابير الاحترازية في الفرع الثاني³.

أولاً: العقوبات الضريبية

نص المشرع الضريبي على العديد من العقوبات التي تصيب المكلف المخالف لأحكام القانون الضريب تتمثل في:

¹ د. الحلبي، محمد علي السالم عياد، 2008، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار الثقافة والتوزيع، ص 227.

² د. البدراني، قيس حسن عواد، مرجع سابق، ص 258.

³ د. غسان عليان، ود. أحمد دبك، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) مجلد 25 (2) 2011، الاشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، دراسة مقارنة.

1- عقوبة الحبس

عقوبة الحبس هي إحدى العقوبات التي تنال من حرية المحكوم عليه في التنقل بعزله عن المجتمع وعن عمله في إحدى المؤسسات العقابية فترة من الزمن، وليس للمقدر أي سلطة في إيقاعها، وعرف القانون الأردني عقوبة الحبس طبقاً للمادة (21) بأنها "وضع المحكوم عليه في إحدى سجون الدولة المدة المحكوم بها عليه وتتراوح بين أسبوع وثلاث سنوات إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك"¹.

ومن خلال الاطلاع على نص المادة (37) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل سألغة الذكر يتضح أن المشرع الضريبي الفلسطيني نص على هذه العقوبة المقيدة للحرية في العديد من الجرائم الضريبية، كما أن عقوبة الحبس لا يمكن الحكم بها أو إيقاعها إلا من جهة قضائية.

2- عقوبة الغرامة

الغرامة هي من العقوبات الجنحية وعقوبة للمخالفات، ومبلغ الغرامة هو الذي يميزها كعقوبة جنحة عن عقوبة المخالفات، وقد أخذت بها معظم الدول وعرفتتها معظم المجتمعات وازدادت أهميتها في العصر الحديث لأنها تؤدي إلى إيلاام الجاني عن طريق الانتقاص من ثروته كعقاب على ارتكاب الجريمة وكتعويض مدني عما أصاب الدولة من ضرر².

وإن الغرامة المالية هي جزاءات ضريبية فرضتها ذاتية القانون الضريبي، لتحقيق الغرض الرئيس، وهو مد الخزينة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة³، وتقسم الغرامات حسب قانون ضريبة الدخل إلى:

¹ د. طنطاوي، براهيم حامد، مرجع سابق، ص 191.

² د. الحلبي، محمد علي السالم عياد، مرجع سابق، ص 259.

³ د. نور الشرع، طالب، مرجع سابق، ص 230.

أ- الغرامات التي تفرض بقوة القانون:

إذا لم يتم المكلّف بدفع الضريبة أو المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة في المواعيد المحددة للدفع بمقتضى أحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني يضاف إلى رصيد الضريبة أو تلك المبالغ ما يعادل (2%) من مقدار الضريبة أو المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً، كذلك تفرض على كل مكلّف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد قانوناً غرامه تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبعد أقصى لا يتجاوز (20%) من قيمة الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب أن لا تقل غرامة التأخير عن 300 شيكل للشخص الطبيعي و(3000) شيكل للشخص المعنوي.

كما وتفرض غرامة تأخير بنسبة (2%) عن كل شهر تأخير من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها على أي مكلّف باقتطاع ضريبة بمقتضى أحكام القانون الضريبي ولم يتم بتوريدها في الموعد المحدد.

أما إذا اقتنع بأن المكلّف تأخر عن الدفع أو تقديم الإقرار الضريبي لأسباب خارجة عن إرادته فيحق لمدير الإدارة الضريبية أو من يفوضه خطياً أن يعفي أي مكلّف من إداء الغرامة أو جزءاً منها¹.

وإن هذه الغرامات تفرض وجوباً على المكلّف في صورة فوائد تأخير أو زيادات تضاف إلى مبالغ الضريبة المستحقة، ويتم فرضها بقوة القانون دون أن يكون للإدارة الضريبية أية سلطة منشئة في فرضها، ودون اللجوء للمحاكم ، ويكون دور الإدارة الضريبية في فرضها دور تنفيذي، إذ يقع عليها تطبيقها على المخالفات المحددة قانوناً بحيث لا تتمتع الإدارة بسلطة تقديره في توقيعها².

¹ انظر المادة (36) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

² د. غسان عليان، ود. أحمد دبك ، مرجع سابق.

ب- الغرامات التي تفرض بموجب حكم قضائي

الغرامة هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزانة الحكومة المبلغ المقدر في الحكم وهي تتراوح بين خمسة دنانير ومائتي دينار إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك¹.

وهذا ما أكدته المشرع الفلسطيني في الفقرة (1) المادة (37) سالفه الذكر بأن كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية: تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطفة مع تصميمه بيانات تخالف ما هو يثبت بهاالخ.

ومع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكليتا العقوبتين معاً².

وبالإضافة إلى ذلك يلتزم كل من يرتكب أي من الأفعال السابقة الذكر بدفع ما يعادل ضعفي النقص في مقدار الضريبة³.

وهذه الغرامات لا يتم إيقاعها إلا بحكم قضائي من المحكمة المختصة وهذا ما يستفاد من عبارة " قبل صدور الحكم " التي استعملها المشرع في الفقرة (5) من المادة (37)، ويتم حجز أموال المكلّف المتخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني من قبل المحكمة المختصة بناء على طلب مدير دائرة ضريبة الدخل بعد موافقة وزير المالية⁴.

¹ انظر المادة (22) قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

³ انظر الفقرة (3) المادة (37) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

⁴ انظر الفقرة (1) المادة (41) قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

ثانياً: التدابير الاحترازية

التدابير الاحترازية هي " مجموعة من الإجراءات القانونية، تواجه خطورة إجرامية كامنة في شخصية مرتكب الجريمة، تهدف الى حماية المجتمع، عن طريق منع المجرم من العود إلى ارتكاب جريمة جديدة"¹

1- المنع من السفر

إذا لم يتم المكلف بدفع الضريبة والغرامات المستحقة وفقاً لأحكام القانون تقوم الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف إنذاراً خطياً لدفعها خلال مدة (30) يوماً، وإذا لم يتم الدفع يحق للمدير أو من يفوضه خطياً أن يشرع في تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، وله في هذه الحالة ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري، ومن ضمن هذه الصلاحيات التي اعتمدها المشرع الضريبي كإجراء تحفظي، أن يقوم مدير دائرة ضريبة الدخل بالطلب من المحكمة المختصة بمنع المكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه، أو تقديم كفالة، أو كفيل لضمان دفع الضريبة والغرامات المستحقة عليه، ويعتبر الكفيل مسؤولاً عن دفع الضريبة والغرامات المترتبة عليه بالتكافل والتضامن مع المكلف كما لو كانت ضريبة مستحقة عليه²، ويتضح ذلك من النص القانوني حيث نص أن " للمدير أن يطلب من المحكمة المختصة منع أي مكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه، أو تقديم كفالة أو كفيل لضمان دفع الضريبة والغرامات المستحقة عليه"³.

2- حجز الأموال

لدائرة الضريبة حق إيقاع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها في المواعيد المحددة قانوناً، دون حاجة إلى

¹ حوامدة، حسام، التدابير الاحترازية، ماهيتها وخصائصها.

² انظر المادة (33) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل. <http://www.lawjo.net/vb/showthread.php?10355>, 22-1- 2014

³ انظر الفقرة (4) المادة (33) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

إصدار مصلحة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ، وكذلك على المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول على تقديرات الأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول وكذلك في جميع الأحوال لا يجوز إجراء الحجز التنفيذي إلا بعد إنذار المكلف بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة¹.

3- المنع من مراجعة الدائرة

يحق لمدير دائرة الضريبة بناء على تنسيب من وزارة المالية منع أي مدقق حسابات أو ممثل عن المكلف من مراجعة الدائرة في أية قضية أو عمل خلاف قضيته الشخصية إذا ثبت أنه خلال مراجعته وتعامله مع الدائرة ارتكب ما شأنه التحايل على هذا القرار بقانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه، وكذلك عدم قبول الحسابات التي يعدها أو يدققها مدقق الحسابات القانوني والذي ارتكب فعلا خلافا لأحكام هذا القرار بقانون للمدة التي يراها مناسبة².

¹ حسن، طارق محمد محمد، 2011، ضرائب الدخل طبقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية والتعليمات، القاهرة، دار الكتب العلمية للنشر، ص230-231.

² انظر المادة (39) قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

بعد التعرف على سلطات المقدر في الجريمة الضريبية توصل الباحث الى العديد من النتائج، وعلى ضوءها اقترح عدة توصيات:

1. إن السبب الرئيسي في ارتكاب الجرائم الضريبية يرجع إلى ضعف كفاءة موظفي الإدارة الضريبية، حيث يجب أن يجمع المقدر ما بين علم المحاسبة، والعلوم القانونية، بالإضافة إلى المهارة الفنية.
2. الهدف الرئيسي عند المشرع الضريبي الفلسطيني من العقوبات الضريبية هو ضمان إمداد الخزينة العامة بالأموال أكثر من ردع مرتكب الجريمة الضريبية.
3. منح المشرع الفلسطيني موظفوا الإدارة الضريبية السلطات الكافية للحد من ارتكاب الجرائم الضريبية، إلا أن ضعف الإعلام الضريبي، وعدم وجود جهاز مختص للاستعلام الضريبي في فلسطين، يؤدي إلى نقص وضعف في المعلومات والبيانات المالية لدى موظفي الإدارة الضريبية؛ مما يؤدي إلى زيادة ارتكاب الجرائم الضريبية، بالإضافة إلى وجود الفساد الإداري، وعدم وجود الرقابة الكافية والجزاءات الرادعة لكل من موظفي الإدارة الضريبية والمكلف.
4. منح المشرع الضريبي كل من الإدارة الضريبية والمكلف سلطة في إجراء الصلح الضريبي، وكذلك قام بمنح المكلف الحق في التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء، من أجل السرعة في حل المنازعات الضريبية والمحافظة على المكلف قدر الإمكان.
5. قام المشرع الضريبي الفلسطيني بتقنين العديد من الالتزامات والواجبات على كل من المكلف والإدارة الضريبية، التي قد تساعد في إلزام كل من المكلف وموظفي الإدارة الضريبية بالتقيد بأحكام القانون الضريبي، والحد من انتشار الجرائم الضريبية.

ثانياً: التوصيات

1. خفض سعر الضريبة وزيادة الإعفاءات وخاصة إعفاء الصحة والتعليم، وزيادة نشرات التوعية للمكلفين بالقوانين الضريبية وما تحمله في طياتها من دخول معفاة من الضريبة، ومن تنزيلات وإعفاءات، مما يقلل من الأخطاء عند تعبئة الإقرار الضريبي؛ مما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.
2. إعطاء موظفي الإدارة الضريبية وخاصة العاملين في تحديد دين الضريبة وتحصيله (المقدر) مزيد من الدورات التطبيقية في فن التعامل مع المكلفين، مما يعطي راحة أكثر للمكلفين في تعاملهم مع المقدر؛ مما يؤدي إلى تخطي بعض العقوبات التي تواجه الإدارة الضريبية والمكلفين في نفس الوقت.
3. العمل من قبل الجهات المختصة على تحقيق الرضا الوظيفي للموظفين في الدوائر الضريبية، عن طريق زيادة الحوافز المادية والمعنوية.
4. تشديد العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية، وذلك بسبب ما يشكله هذا النوع من الجرائم من ضرر على خزينة الدولة، وعدم الوقوف على النص فقط.
5. خلق كادر قضائي إضافي يجمع ما بين إدارة العلوم القانونية والعلوم المحاسبية؛ من أجل العمل على تطوير القضاء الضريبي في فلسطين.
6. القيام باستمرار بإجراءات دورية للتشريعات الضريبية؛ من أجل التحقق من مدى ملاءمتها وكفاءتها في مكافحة الجرائم الضريبية.
7. إدارة خصخصة بعض وظائف الإدارة الضريبية، والتي يكون القطاع الخاص قادراً على القيام بها بشكل أفضل، أي إدارة النظام الضريبي بعقلية القطاع الخاص، مما يساهم في توفير قدر أكبر من المرونة في التعامل، وبالتالي توفير الموارد المالية المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة.
8. إنشاء قسم خاص لجمع المعلومات الضريبية اللازمة عن المكلفين، وإمداد الدوائر الضريبية بها مع الحفاظ على السرية التامة.
9. إلزام جميع المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي دون استثناء، لما له من أهمية في تسهيل عمل مأموري التقدير.

10. أن يتناول قانون ضريبة الدخل بشكل مفصل نطاق عمل موظف الإدارة الضريبية ذوي الاختصاص الخاص من حيث اختصاصه المركزي، والإشارة إلى عدم التقيد بنطاق اختصاصه المركزي في حالة ثبوت أدلة واضحة بوقوع جريمة ضريبية.

11. زيادة عدد العاملين في الإدارة الضريبية من أجل التمكن من تنفيذ أحكام القانون الضريبي على جميع المكلفين، مما يساهم في زيادة إيرادات الخزينة العامة وتوزيع العبء الضريبي بصورة عادلة على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة.

12. قيام الإدارة الضريبية بعقد ورشات عمل، ودورات، وإصدار نشرات للمكلفين في مختلف القطاعات، بهدف توضيح وشرح قانون ضريبة الدخل، وإجراءات ربط الضريبة وبيان حقوق المكلفين وواجباتهم.

13. تأهيل محامين في مجال الضرائب، عن طريق دورات ونشرات تعدها وتشرف عليها نقابة المحامين.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر

1. قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.
2. قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008م بشأن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م.
3. قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م.
4. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985م المعدل.
5. قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001م.
6. قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة 2001م.
7. قانون دعاوى الحكومة رقم (25) لسنة 1958م.
8. قانون العقوبات الأردني رقم (16) لسنة 1960م.
9. قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962م.

المراجع

- أبو الروس، احمد، 2008، التحقيق الجنائي والتصرف فيه والأدلة الجنائية، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث.
- أبو سمره، عماد محمود، 2008، المسؤولية المدنية لمأمور الضبط القضائي، دار الفكر والقانون المنصورة.

- أبو قرين، احمد عبد العال، 2006، أحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، القاهرة، دار النهضة العربية.
- أبو كرش، شريف مصباح، 2004، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، عمان، دار المناهج.
- آل عياد، محمد علي سالم، 1982، اختصاص رجال الضبط القضائي في التحري والاستدلال والتحقيق، ط1، الجامعة الإعلامية لوزارة الإعلام الكويتية، ص7.
- البدراني، قبس حسن عواد، 2004، المركز القانوني للمكلف الضريبي: دراسة تحليلية مقارنة، عمان، دار المناهج.
- بليخ، أحمد بديع، 1985، التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، الإسكندرية، منشأة المعارف.
- بهنسي، عبادة توفيق، 2009، الصلح في المنازعات التجارية طبقاً لقواعد القانون المصري، القاهرة، إيتراك.
- د. كنعان، نواف، 2002، القانون الإداري، ط1، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع والدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ص89.
- جابر، حسام محمد سامي، 2011، السلطة المختصة بتحريك الدعوى الجنائية، القاهرة، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، ص359.
- الجميلي، هشام، 2007، الوافي في الإثبات الجنائي في ضوء مختلف الآراء وأحكام محكمة النقض، المنصورة، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع.
- الجندي حسنى، 2006، القانون الجنائي الضريبي، ط1، دار النهضة العربية.

- الجندي، صخر عبد الله، 2005، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، عمان، دار الثقافة.
- حافظ، مجدي محب، 1995، جريمة التهريب الجمركي، القاهرة، دن.
- حسن، طارق محمد محمد، 2011، ضرائب الدخل طبقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات الوزارية والتعليمات، القاهرة، دار الكتب العلمية للنشر.
- حلاوة، رأفت عبد الفتاح، 2003، الصلح في المواد الجنائية- دراسة مقرنة بالشرعية الإسلامية.
- الحلبي، محمد علي السالم عباد، 2008، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- الحلبي، محمد علي السالم عباد، 2008، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار الثقافة والتوزيع.
- الحلبي، محمد علي سالم عباد، 1996، الوسيط في شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- حمدي، كمال، جريمة التهريب الجمركي وقرينة التهريب، الإسكندرية، منشأة المعارف.
- حمودة، منتصر سعيد، 2010، الجرائم الاقتصادية، دار الجامعة الجديدة.
- خليفة، عبد العزيز عبد المنعم، 2008، الإثبات أمام القضاء الإداري: الإثبات المباشر- الإثبات غير المباشر- دور القاضي في الإثبات، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي.
- الدقة، عبد الرحمن و ياسر غازي السلامين، 2009، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين وفقا لقانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 المعدل، ط2، رابطة الجامعيين.
- سرور، احمد فتحي، 1990، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية.

- سعد، محيي محمد، 1998، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية.
- سلطان، أنور، 2005، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة.
- السيد، كامل، 2002، شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات، ط1، عمان دار الثقافة، ص32.
- السيد، محمد نجيب، 1992، جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء، جامعة الإسكندرية.
- شحادة، يوسف، 1999، الضابطة العدلية: علاقتها بالقضاء ودورها في سير العدالة الجزائية (دراسة مقارنة)، بيروت، مؤسسة يحسون للنشر والتوزيع.
- الشهاوي، قدرى عبد الفتاح، 1999، ضوابط السلطة الشرطية في التشريع الإجرائي المصري والمقارن نصوصا-فقهيا-قضاء، الإسكندرية، منشأة المعارف.
- الشواربي، عبد الحميد، 1996، ضمانات المتهم في مرحلة التحقيق الجنائي، الإسكندرية، منشأة المعارف.
- صادق، مورييس، 1999، موسوعة ضريبة المبيعات، القاهرة، دار محمد للنشر والتوزيع.
- صبري، نضال رشيد، 1998، محاسبة ضريبة الدخل، ط1، جامعة القدس المفتوحة.
- صديق، رمضان، 2006، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية (دراسة مقارنة)، القاهرة، دار النهضة العربية.
- الصعيدى، عبد الله، 2006، التشريع الضريبي، ط1، دار النهضة العربية.

- صفا، عادل إبراهيم إسماعيل، 2009، سلطات مأمور الضبط القضائي، ط1، دار النهضة العربية.
- طنطاوي، إبراهيم حامد، 2006، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، القاهرة، دار النهضة العربية.
- عبد التواب، معوض، 2006، الدفع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005، المؤلف، ص15.
- عبد العزيز، محمد ومحمد السيد الشريف، 2007، مدى ملائمة الجزاءات الجنائية الاقتصادية في ظل السياسة الجنائية المعاصرة النظرية العامة للجزاء الجنائي الاقتصادي : دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة وتطبيقها في جرائم التهرب الضريبي وجرائم التهريب الجمركي وجرائم سوق المال والبورصة والاستثمار، القاهرة، دار النهضة العربية.
- عبد المطلب، ايهاب، 2009، العقوبات الجنائية في ضوء الفقه والقضاء، ط1، القاهرة، المركز القومي للإصدارات القانونية، ص119.
- عبد الواحد، عطية، 1995، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، القاهرة، دار النهضة العربية.
- عبيد، أسامة حسنين، 2005، الصلح في قانون الإجراءات الجنائية ماهيته والنظم المرتبطة به، القاهرة، دار النهضة العربية.
- عدس، عماد عوض، 2007، التحريات كإجراء من إجراءات البحث عن الحقيقة، دار النهضة العربية.
- عرفات، غالب، 1965، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، عمان، دار الكتب.

- عطية، قدرى نقولا، 1960، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، دار النهضة العربية.
- العقيلي، إبراهيم سالم، 2008، الرقابة القضائية على قرارات مقدرى الضريبة على الدخل، ط1، عمان، دار قنديل للنشر والتوزيع.
- فهمى، محمد مرسى وسيد لطفى عبد الله، 1999، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية.
- القاضي، محمد محمد مصباح، 1996، جرائم الممول المضرة بالخرانة العامة، دار النهضة العربية.
- قايد، أسامة عبد الله، 2007، الوسيط فى شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، القاهرة، دار النهضة العربية.
- القضاة، مفلح عواد، 1988، أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائى فى الاردن، ط1، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- القضاة، مفلح عواد، 1994، البيانات فى المواد المدنية والتجارية: دراسة مقارنة، ط2، عمان، جمعية عمال المطابع التعاونية.
- قطب، محمد على أحمد، 2006، الموسوعة القانونية والأمنية فى حماية المال العام: وفقا لأحكام القانون المدنى والإدارى والجنائى والتشريع الإسلامى وآراء الفقه وأحكام القضاء وأثر الخصخصة فى ذلك، القاهرة، إيتراك للنشر والتوزيع.
- اللساوى، فايز السيد واشرف فايز اللساوى، 2007، موسوعة التهرب الضريبى، ط1، القاهرة، شمس المعارف.
- اللساوى، فايز السيد، 2009، الصلح فى الجنح والمخالفات وقانون التجارة والجرائم الضريبية والجمركية، ط1، القاهرة، المركز القومى للإصدارات القانونية.

- المرصفاوي، حسن صادق، 1996، المرصفاوي في أصول الإجراءات الجنائية، الإسكندرية، منشأة المعارف.
- مسعد، محيي محمد، 2007، الإصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول.
- المنشاوي، عبد الحميد، 1992، المرجع العملي في إجراءات التحقيق الجنائي، الاسكندرية، دار الفكر الجامعي.
- منصور، محمد حسين، 1998، قانون الإثبات، الإسكندرية، منشأة المعارف.
- نبيه، نسرين عبد الحميد، 2010، مرحلة التحريات وجمع الاستدلالات، الإسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية.
- نجم، محمد صبحي، 1996، قانون العقوبات القسم العام والنظرية العامة للجريمة، ط3، عمان، دار الثقافة.
- نور الشرع، طالب، 2008، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر.
- الهلالي، علي هادي عطية، 2011، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية، كلية القانون، جامعة ذي قار.
- وفا، عبد الباسط، 2001، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، القاهرة، دار النهضة العربية.
- وفا، عبد الباسط، 2001، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، القاهرة، دار النهضة العربية.
- وفا، عبد الباسط، 2007، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية.

• اليحيى، حسين وحسن خريوش، 1996، المالية العامة، ط1، منشورات جامعة القدس المفتوحة.

• يوسف، سنية أحمد، 2004، الإطار القانوني للملف الضريبي: دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر.

الأطروحات الجامعية

1. عبد الغفور، حسام فايز احمد، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

2. التايه، هشام راضي هشام، 2004، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

3. شبيطة، هاني محمد حسن، 2006، حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

4. حسين، محمد حسين، 2004، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

5. شرعب، مجدي نبيل محمود، 2006، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليله للنظام القانوني الفلسطيني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.

6. عبد الغفور، حسام، 2008، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

7. صوافطة، سعاد عارف محمد، 2010، الصلح في الجرائم الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

8.خويلد، رجاى احمد محمد، 2004، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين.
(رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

9.موسى، أسد كامل مصطفى، 2005، التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

10.غانم، محمد علي مصطفى، 2008، تفتيش المسكن في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس ، فلسطين.

11.قزع، علا واصف ابراهيم، 2013، مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

12.شاهين، سلام عزام، 2012، واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

المجلات

✓ د. غسان عليان، ود. أحمد دبك، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، مجلد 25 (2) 2011، الاشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، دراسة مقارنة.

المقابلات الشفوية

✓ محمد بحر، بيت لحم، 2013/6/1.

المجلات الالكترونية ومصادر الانترنت

1- شؤون قانونية، جريمة الغش الضريبي.

<http://www.startimes.com/f.aspx?t=16457307>

2- عراقي، إيمان، مطلوب آلية جديدة لتطوير إجراءات تحصيل الضرائب وفض المنازعات.

<http://www.news-bank.net/cached-version.aspx?id=hrm-344413>

3- دليل التوفيق والتظلمات في ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991 والمعدل بقانون رقم (9) لسنة 2005.

<http://www.salestax.gov.eg/tzalmat.html>

4- كاظم، صالح حسن، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة للحد من الفساد.

http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-l.pdf

5- د.وفا، احمد، جريمة التهريب الجمركي ودور الشرطة في مكافحتها، الجزء الثالث.

<http://www.policemc.gov.bh/reports/2011/November/1-11->

[2011/634557439635605179.pdf](http://www.policemc.gov.bh/reports/2011/November/1-11-2011/634557439635605179.pdf)

6- منتدى المحاسبين العرب، أسباب التهرب الضريبي.

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=26946#.UcmdjqBcPEk>

7- ويكيبيديا، الموسوعة الحرة، حقوق الإنسان.

http://ar.wikipedia.org/wiki/حقوق_إنسان

8-بركات، علي لطفي، الإنهاء الاتفاقي للمنازعات الضريبية إمام القضاء.

<http://www.startimes.com/f.aspx?t=2641402>

9- وكالة الأنباء والمعلومات الفلسطينية، المحاكم النظامية.

<http://www.wafainfo.ps/atemplate.aspx?id=3819>

د. براك، احمد، اشكالية دور النيابة العامة في الدعوى الدستورية في فلسطين.

<http://www.ahmadbarak.com/v71.html> -10

11- إسماعيل، أماني، عقوبة المصادرة.

<http://kenanaonline.com/users/Amany2012/posts/425584>

12- حوسو، محمد محمود، جريمة المحاسب لتمكين المكلف للتهرب من اداء الضريبة.

<http://www.aazs.net/t4806-topic>

13- وزارة المالية، الادارات العامة.

http://www.mof.gov.ps/new/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=11

14- حوامدة، حسام، التدابير الاحترازية، ماهيتها وخصائصها.

<http://www.lawjo.net/vb/showthread.php?10355>

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

**Tax administration authorities in the income tax
crimes**

By

Yousef Mahmoud Abu Ayyash

Supervisor

Dr. Fadi Shadid

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

2013

Tax administration authorities in the income tax crimes

By

Yousef Mahmoud Abu Ayyash

Supervisor

Dr. Fadi Shadid

Abstract

This study aims at knowing the tax administration authorities in the income tax crimes, and the legislative law that controls it in Palestine throughout the contexts of tax laws and the contexts of other laws that determine these authorities. To know these authorities, I've divided this study into three parts.

In the first part, I have discussed the lawful frame work of the tax crimes throughout dividing this part into two sections. I discussed in the first part what the tax crime is throughout the general administration of the taxes in Palestine, the concept and the types of tax crimes, and the lawful nature of tax crime, and its main components. In the second section, I discussed the precaution measures to stop the tax crimes, throughout the commitments imposed by the tax law up on the behaviour of the tax administration and the laws, and the required commitments from the clients.

In the second part, I discussed the evaluator's authorities in discovering the tax crimes. This part was divided into two sections. In the first section, I discussed the evaluator's authorities investigation and observation, throughout entering the client's houses and markets, this

authorities to investigate and observe. In the second section his authorities to carry out investigation in the second part.

In the third part, dealt with the evaluator's authorities after confirming the tax crime. It has been divided into two section. The first discusses the tax settlement throughout exhibiting the tax settlement and the lawful system for such a settlement. In the second section : I dealt with establishing the tax crimes law suit , throughout clarifying the tax law suit and the judiciary specialized in dealing with tax crimes , the evidence in tax disputes and tax penalties .

The researcher has attained the following result. One the main results that the main cause for committing the tax crimes is due to the employees weakness ,since the evaluator combines both the accountant and the lawful sciences , in addition to the technical skills . The Palestinian legislator has granted the tax personnel the sufficient authorities to eliminate the possibility of committing the tax crimes. The weakness of tax media, and the non – existence of a specialized forum for tax information in Palestine which leads to the lack and weakness of financial information and data which the tax employees has. This in turn, leads to the increase of tax crimes, in addition to the administrative corruption and the lack of enough supervision, and the deterrent penalties against the tax administration employees and the designate.

The researcher has recommended the following suggestion. The most important is lowering the tax prices, increasing exemptions especially in

education and health, increasing orientation campaigns of tax laws with all their tax free companies. This would lead to the lessen of mistakes when filling the tax confirmation which leads to the increase of designates confidence and the tax administration. Giving the tax authorities employees and workers a lot of practical courses in the art of dealing with designates. This gives the designates more comfort in dealing with the evaluator. In order to overcome all the obstacles which encounter both the tax authorities and the designates at the same time.