

مكافحة التهرب الضريبي وفقاً للقانون الفلسطيني

Combating Tax Evasion in Palestinian Law

أ. داليا الشروف

ماجستير قانون عام/جامعة القدس، (فلسطين)

Daliashrouf57@gmail.com

تاريخ النشر: 2024-06-01

تاريخ القبول: 2024-05-06

تاريخ الاستلام: 2024-03-20

DOI: <https://doi.org/10.70411/MJLS.2.2.2024108>

الملخص:

يتمحور هذا البحث حول مكافحة التهرب الضريبي وفقاً للقانون الفلسطيني، ويهدف بشكل رئيس إلى التعرف على كيفية معالجة المشرع الفلسطيني لجريمة التهرب الضريبي من حيث العقوبات التي يفرضها ومناقشتها وتحليلها، وبذلك تنبع أهمية هذا البحث من ضرورة البحث في القوانين الضريبية المعاصرة وأهم القضايا والمشكلات التي تعترض السياسات الضريبية؛ نظراً للأهمية التي تتمتع بها الضريبة في السياسة المالية للدولة. ويتبع هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الإشكالية التي تدور حول التساؤل الرئيس الذي ينص على: كيف عالج المشرع الفلسطيني التهرب الضريبي، وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته¹؟

وتوصل هذا البحث إلى مجموعة من النتائج، من أهمها: يعتري القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني بعض المآخذ القانونية ومنها؛ أنه منح صلاحيات واسعة لمدير دائرة ضريبة الدخل قد تشكل خطراً من مخاطر الفساد الإداري من جانب كما في المادة (38) منه، وقد تشكل اعتداء على صلاحيات النائب العام من جانب آخر كما في المادة (4/33). وكان من أهم التوصيات التي خرج بها البحث: ضمان حق وصول المواطن للمعلومات ومعرفة أوجه صرف المبالغ الضريبية، لزيادة الشفافية

¹. قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، المنشور في العدد 0 من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ

2011/10/24، ص0.

والمعدل بموجب القرار بقانون رقم (4) لسنة 2014م بشأن تعديل القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، المنشور في العدد 106 من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2014/04/10، ص15.

وبموجب القرار بقانون رقم (14) لسنة 2016م بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م وتعديلاته المنشور في العدد 123 من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2016/07/31، ص3.

والنزاهة وزيادة ثقة المواطن بالدولة، ومراجعة وتطوير القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني لمعالجة الملاحظات القانونية التي تعترضه.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التهرب الضريبي، ضريبة الدخل، قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، مكافحة التهرب الضريبي.

Abstract:

This research revolves around combating tax evasion according to Palestinian law, primarily aiming to understand how the Palestinian legislator addresses the crime of tax evasion in terms of the penalties imposed, discussed, and analyzed. Thus, the significance of this research stems from the necessity to explore contemporary tax laws and the key issues and problems facing tax policies, given the importance of taxation in the state's financial policy.

The research follows a descriptive-analytical approach to answer the problem revolving around the main question which states: How did the Palestinian legislator address tax evasion, according to Law No. (8) of 2011 regarding income tax and its amendments?

This research has yielded several findings, among the most important of which are that Law No. (8) of 2011 regarding Palestinian income tax raises some legal concerns. Including, it grants wide-ranging powers to the director of the Income Tax Department, which may pose a risk of administrative corruption, as outlined in Article (38) thereof. Additionally, it may encroach upon the powers of the public prosecutor, as stated in Article (33/4).

One of the key recommendations of this research is to ensure citizens' right to access tax information and knowledge of how tax amounts are spent to increase transparency, integrity, and citizen trust in the state. Furthermore, the study suggests reviewing and developing Law No. (8) of 2011 regarding Palestinian income tax to address the legal observations it faces.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Income Tax, Palestinian Income Tax Law, Combating Tax Evasion.

المقدمة:

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، ومن أهم مصادر الدخل العام في النظام المالي للدولة، وقد اتسعت أهداف الضريبة لتشمل أهدافاً اقتصادية، واجتماعية، وسياسية، فلم يعد دورها يقتصر على الهدف المالي فقط. وعلى الرغم من أهمية الضريبة ودورها في تغذية الخزينة العامة للدولة إلا أن الدول تواجه الكثير من المشكلات في تحصيلها، ومن أهم العقبات التي تواجه الدول في سبيل تحصيل الضرائب ظاهرة التهرب الضريبي، والتي من خلالها لا يلتزم المكلف بأداء الضريبة المستحقة عليه متبعاً أساليب تنطوي على الغش والاحتيال ضاراً بذلك إيرادات الخزينة العامة للدولة. ويعد التهرب الضريبي جريمة اقتصادية تمس الاقتصاد الوطني للبلاد، والتي لا تضر بمدخولات الخزينة العامة فحسب؛ بل تتعارض مع أهم المبادئ الضريبية وهو مبدأ العدالة، لذلك لا بد من وجود أدوات فاعلة للحد من التهرب الضريبي إلى جانب وجود عقوبات رادعة لمكافحته.

أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من ضرورة البحث في القوانين الضريبية المعاصرة، وأهم القضايا والمشكلات التي تعترض السياسات الضريبية، وأهمها ظاهرة التهرب الضريبي؛ نظراً للأهمية التي تتمتع بها الضريبة في السياسة المالية للدولة، وأهمية معالجة المشكلات الناجمة عنها؛ سعياً وراء تحقيق نظام ضريبي فعال، وتحقيق العدالة الضريبية.

إشكالية البحث:

تعد المشكلات المالية من أكثر المشكلات التي تعاني منها المجتمعات، وقد ارتبطت الثورات بالثورات على مر العصور، حيث أن أي عمل من قبل السلطة العامة في الدولة يمس الذمة المالية للمواطنين يُجابه بالرفض، ولعل الضريبة تعد من أكثر الواجبات المالية رفضاً من قبل الأشخاص، فيسعون جاهدين للتخلص من العبء الضريبي بمخالفة القانون أو التحايل عليه؛ فإن لم يكن هناك نظام عقوبات ضريبي فعال فلن تتمكن الدولة من التغلب على ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها. وتدور إشكالية البحث حول التساؤل الرئيس الآتي:

كيف عالج المشرع الفلسطيني التهرب الضريبي، وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته؟

أسئلة البحث:

يتفرع عن إشكالية البحث التساؤلات الآتية:

1. ما مفهوم التهرب الضريبي، وما هي أنواعه؟
2. ماهي الطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي؟
3. ما هي العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي وفقاً لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني؟

أهداف البحث:

1. التعرف إلى مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه.
2. تحديد طبيعة جريمة التهرب الضريبي.
3. التعرف إلى العقوبات التي يفرضها المشرع الفلسطيني على التهرب الضريبي ومناقشتها وتحليلها.

منهج البحث:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، في الوقوف على مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأنواعها، وتحديد طبيعتها، ووصف وتحليل النصوص القانونية المتعلقة بعقوبة التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني.

تقسيم البحث:

اقتضت الغاية من هذا البحث تقسيمه إلى مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه.

المطلب الثاني: طبيعة جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: عقوبة التهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

المطلب الأول: عقوبة الغرامة.

المطلب الثاني: عقوبة الحبس.

المبحث الأول:

ماهية جريمة التهرب الضريبي

تمثل الضريبة استقطاعاً جبرياً من أموال الأفراد، ونظراً لما يتسم به هذا الاستقطاع من إلزام وجبرية تلجأ شريحة كبيرة من الأفراد إلى تفاديها بطرق مختلفة؛ منها ما هو مشروع، ومنها ما يعد جريمة مُعاقباً عليها.¹

ويعد التهرب الضريبي ظاهرة عامة تعاني منها معظم دول العالم وتنتشر بشكل كبير في الدول النامية، وهذه الظاهرة منتشرة بشكل كبير في فلسطين على الرغم من عدم وجود تحديد دقيق لحجمها، ولها أكبر الأثر في العجز الضريبي في الموازنة العامة، وبالتالي فإن تجاهل ظاهرة التهرب الضريبي وعدم مكافحتها يشجع الفساد في هذا المجال.²

وفي هذا المبحث نتعرف إلى مفهوم التهرب الضريبي، وأنواعه، وتحديد طبيعته. وذلك في مطلبين على النحو الآتي:

المطلب الأول:

مفهوم التهرب الضريبي، وأنواعه

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو جريمة ضريبية، وتتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداءً على مصلحة الخزينة العامة للدولة،³ وتُعرف الجريمة الضريبية بأنها كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على المكلفين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة.⁴

وقد اختلف الفقهاء في تعريف التهرب الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى أن مفهوم التهرب يختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف سياستها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية.⁵

¹. سلطان الخنة، الأحكام الفقهية للتهرب الضريبي، مجلة كلية الدراسات الإسلامية، العدد 35، ص1889.

². الإلتلاف من أجل النزاهة والمساءلة "أمان"، تقرير حول التهرب الضريبي، 2017، ص2.

³. أحمد سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، بدون طبعة، القاهرة، 1990، ص35.

⁴. المرجع سابق، ص36.

⁵. رنا العصور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، ط1، مطابع الشمس، عمان، 1990، ص72.

وجديرٌ بالذكر أن المشرع الفلسطيني لم يتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته؛ إنما ذكر الحالات التي تعد تهرباً وعقوباتها. ويمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه: "الإفلات من دفع الضريبة كلها أو بعضها من خلال مخالفة المكلف لأحكام القانون عمداً".¹

وبعبارة أخرى التهرب الضريبي هو سعي المكلف للتخلص من التزامه القانوني بأداء الضريبة المستحقة عليه؛ أي أنه على الرغم من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فإن المكلف يعتمد إلى سلوك طرق احتيالية للتخلص من عبئها، وعدم سدادها للخزينة العامة للدولة.²

والمتهرب من الضريبة هو كل شخص طبيعي أو اعتباري تُستحق عليه الضريبة حسب أحكام القانون ولم يقدّم بالوفاء بها.³

نلاحظ من التعريفات السابقة أن جريمة التهرب الضريبي تقع سواء أتهرب المكلف من أداء الضريبة بأكملها أم تهرب من أداء جزء منها؛ فلا عبء لحجم الضريبة إنما العبء في فعل التهرب. ويؤخذ على التعريفات السابقة أنها ركزت على مخالفة المكلف للقوانين الضريبية حتى يتحقق التهرب الضريبي، وبذلك فقد أغفلت هذه التعريفات لنوع التهرب الضريبي الذي لا ينضوي على أية مخالفة للقانون إنما يكون باستغلال ثغرات القانون، أو باتباع أساليب مشروعة للتهرب من أداء الضريبة دون مخالفة أحكام القانون.

ويمكن تبرير اقتصار التعريفات على مخالفة المتهرب القانون في أنها اقتصرت على تناول فعل التهرب الضريبي غير المشروع الذي يعد جريمة بمخالفة أحكام القانون سواء أكان في إطار فقهي أم قانوني؛ ولذلك لم تتناول التهرب المشروع الذي لا يعد جريمة، وبذلك لا تترتب عليه عقوبة. ويستخلص الباحث من التعريفات السابقة الشروط التي تتحقق بها جريمة التهرب الضريبي: فجريمة التهرب الضريبي تقع بمخالفة

¹. إيهاب منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل الفلسطينية، رسالة ماجستير في

المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، 2004م، ص 73.

². رنا العصور، مرجع سابق، ص 74.

³. صخر الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004، ص 79.

المكلف لقواعد القانون، متخلصاً بذلك من عبء الضريبة، عن طريق اللجوء إلى إحدى الطرق الاحتياطية. فلا بد أن تتوافر هذه الشروط الثلاثة حتى نقول بتحقيق جريمة التهرب الضريبي.¹

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي:

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لعدة معايير؛ من حيث مشروعيته، ووفقاً لمعيار حجمه، ووفقاً لمعيار مكان حدوثه، على النحو الآتي:

1. التهرب الضريبي من حيث مشروعيته:

التهرب الضريبي قد لا يقع مخالفاً للقانون وفي هذه الحالة يكون التهرب مشروعاً، وقد يقع مخالفاً لأحكام القانون ويكون حينئذٍ غير مشروع ويسمى بالغش الضريبي.² والغش الضريبي - من وجهة نظر الباحثة - هو أي فعل ينضوي على الخداع وأساليب الاحتيال للتهرب من أداء الضريبة بأكملها أو تخفيف الوعاء الضريبي للمتهرب.

أ. التهرب الضريبي المشروع:

وهو ما يمكن تسميته بالتجنب الضريبي، ويقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف، مثل التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل من خلال تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة بحيث تكون كل واحدة منها مستقلة قانونياً عن الأخرى، أو امتناع المكلف عن تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة كما لو فرضت ضريبة جمركية على استيراد نوع معين من السلع فيمتنع المكلف حينها عن استيراد هذا النوع، أو يلجأ المكلف إلى الاستفادة من الثغرات القانونية في القانون الضريبي.³

ترى الباحثة أنه لا بد من تطبيق الأحكام الخاصة بالتهرب الضريبي غير المشروع على بعض الأفعال التي لا تنضوي على مخالفة لأحكام القانون ولكنها تنضوي على سوء نية من المكلف بقصد التهرب من أداء الضريبة والإضرار بالخزينة العامة للدولة.

¹. سامح العطوط، أثر قانون ضريبة الدخل رقم (17) للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 17، 2009، ص161.

². محمد مراد، مالية الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1959م، ص256.

³. محمد أبو معيلق، التهرب الضريبي، بحث غير منشور، جامعة النجاح الوطنية، 2019، ص4.

ب. التهرب الضريبي غير المشروع:

يقصد به إقدام المكلف على مخالفة التشريعات واتباع أساليب الغش والاحتيال من أجل التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه، وهو ما يطلق عليه الغش الضريبي ويتخذ صوراً مختلفة.¹

ومن أهم صور التهرب الضريبي غير المشروع: عدم إعلان المكلف أصلاً عن النشاط، وبالتالي عن الدخل الخاضع للضريبة، أو قيام المكلف بإعلان وتقديم بيانات غير حقيقية عن المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية له، والتي على أساسها يتم تحديد وعاء الضريبة، ويتم ذلك بإعلانه عن دخل أقل من الدخل الحقيقي. أو عدم الإفصاح عن الدخل كله أو إخفاء بعض مصادره. أو إعطاء بيانات غير صحيحة عن ظروفه الشخصية، كادعاء وجود مصروفات وهمية. ومن صور التهرب غير المشروع أيضاً قيام المكلف بتفسير القانون تفسيراً مغلوطاً عن قصد حتى يخفف العبء الضريبي الواقع عليه بسوء نية.²

وفي رأي الباحثة يعد التهرب الضريبي غير المشروع من أكثر صور التهرب انتشاراً في المجتمع الفلسطيني خاصة في التجمعات القروية، وفيما يتعلق بالأنشطة الاقتصادية الصغيرة التي لا يسجلها أصحابها خاصة في المناطق التي لا تخضع للسيطرة الأمنية الفلسطينية، ويتم اتباعه بصورة وأشكاله كافة من قبل المكلفين الذين غالباً لا يعرفون أنهم يرتكبون بذلك جريمة؛ نظراً لأن الثقافة لضريبة تعد حديثة نوعاً ما على الأفراد ما يجعلهم يجهلون بالقوانين الضريبية.

2. التهرب الضريبي وفقاً لحجمه:

ينقسم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم إلى تهرب ضريبي كلي، وتهرب ضريبي جزئي.

أ. التهرب الضريبي الكلي: هو التهرب الحاصل عندما يتخلص المكلف من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية، بعدم تسديدها للخرينة العامة للدولة، وذلك باتباع طرق وأساليب احتيالية لإخفاء مصادر دخله.³ ومثال ذلك أن يمتنع المكلف عن الإفصاح عن مصدر دخله بشكل كلي أو بتقديم بيانات غير صحيحة أو بأية صورة أخرى تنضوي على غش وخداع، وتؤدي إلى إخفاء كلي الوعاء الضريبي للمكلف فيتهرب بذلك من توريد الضريبة بشكل كامل.

¹. محمد أبو معيلق، مرجع سابق، ص4.

². عبد الحكيم الشراقوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص111، 112.

³. رعد حسين، أسباب التهرب الضريبي، بحث مقدم لنيل درجة البكالوريوس في القانون، جامعة ديالى، 2018، ص8.

ب. **التهرب الضريبي الجزئي:** يتمثل بقيام المكلف بالتخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما بإسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، أو من خلال تمكنه من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.¹ ومن أقرب الأمثلة على التهرب الضريبي الجزئي أن يقوم المكلف بالإفصاح عن جزء من نشاطه الخاضع للضريبة بقصد التهرب من أداء الضريبة عن الجزء المخفي.

3. التهرب الضريبي وفقاً لمكان حدوثه:

التهرب الضريبي قد يقع داخل حدود الدولة وقد يتعدى حدودها، ويقسم بذلك إلى تهرب ضريبي داخلي وتهرب ضريبي خارجي:

أ. **التهرب الضريبي الداخلي:** ويقصد به التهرب الضريبي الوطني الذي يقع داخل حدود الدولة الواحدة، ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة، وفي هذا النوع تقع الأفعال المشككة لجريمة التهرب الضريبي داخل حدود الدولة والمكلف يجد نفسه في مواجهة إدارة ضريبية واحدة.²

ب. **التهرب الضريبي الخارجي:** ويقصد به التهرب الضريبي الدولي، وظهر هذا النوع بعد ظهور الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات، ويحصل التهرب خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة قيام المكلف باستغلال ارتباطه بعدة دول، سواء أكان حسب الجنسية أو بالتبعية الاقتصادية أو السياسية.³ ومن خلال تناول أنواع التهرب الضريبي فإن التهرب الضريبي وفقاً لمكان حدوثه قد يقع داخل حدود الدولة أو خارجها بشكل كلي أو جزئي، وفي رأي الباحثة يعد التهرب الداخل الأكثر شيوعاً داخل المجتمع الفلسطيني نظراً لطبيعة الأنشطة التي يمارسها أفراد المجتمع والتي تنحصر في غالبها داخل حدود الدولة.

المطلب الثاني:

تحديد طبيعة جريمة التهرب الضريبي

اختلفت الآراء في تحديد طبيعة جريمة التهرب الضريبي فيما إذا كانت جريمة جنائية تتبع لقانون العقوبات العام وتخضع له، أم لا تتعدى عن كونها جريمة إدارية تتبع للقانون الإداري، أو أن القانون

¹. المرجع السابق، ص 8.

². رغد حسين، مرجع السابق، ص 9.

³. رغد حسين، مرجع السابق، ص 9.

الضريبي له استقلاله الخاص عن قانون العقوبات والقانون الإداري، وفيما يلي ستعرض الدراسة الآراء المختلفة في تحديد طبيعة جريمة التهرب الضريبي والحجج التي تبناها كل رأي:

أولاً: الطبيعة الجنائية العادية

هناك مجموعة من الحجج والبراهين التي تدعم الطبيعة الجنائية لجريمة التهرب الضريبي، وهي على النحو الآتي:

1. يهدف المشرع من تجريم التهرب الضريبي إلى تحقيق نفس الغرض الذي يتوخاه من تجريم باقي الجرائم وهو حماية الصالح العام، وبما أن القانون الضريبي يرمي إلى تحقيق نفس الأغراض التي يهدف إليها القانون الجنائي فليس هناك ما يحول دون تشبيه الأول بالثاني، أو أن يتم اللجوء على الأقل في القانون الضريبي إلى وسائل عقاب مشابهة، فغاية التجريم في القانون الضريبي تجد ما يحققها في القواعد العامة لأحكام القانون الجنائي.¹

2. تتضمن جريمة التهرب الضريبي اعتداءً على حق مالي للدولة، فهي تشبه جرائم الأموال كالسرقة وخيانة الأمانة والاختلاس، الأمر الذي لا يستقيم معه معاملة الجريمة الضريبية بطريقة أخف من معاملة الجريمة العادية.²

3. متى ثبت غش المكلف توافرت في التهرب من الضريبة جميع العناصر القانونية لجريمة النصب، وخاصة أن مرتكب الغش لا يهدف إلى تعطيل إرادة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى تجنب التقليل من ثروته أو إيراده، شأنه في ذلك شأن من يرتكب إحدى جرائم الأموال، الأمر الذي يتعين معه مساواته بالمجرم العادي في العقاب.³

إلا أنه وعلى الرغم من الأسباب سالفة الذكر فإن القانون الضريبي يستقل عن قانون العقوبات بعدة أمور يحتج بها من يؤيدون استقلاله، وأياً كانت الطبيعة التي تتمتع بها جريمة التهرب الضريبي فهو جريمة

¹. عبد الله بالقاسم وبرابح فاروق، الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، رسالة ماجستير في الحقوق، جامعة محمد بوضياف،

المسيلة- الجزائر، 2018/2017، ص28.

². أحمد سرور، مرجع سابق، ص41، 42.

³. أحمد سرور، مرجع سابق، ص41، 42.

ضريبية تتمثل بعمل أو امتناع عن عمل يؤدي إلى الإضرار بمصلحة ضريبية للدولة، ويفرض القانون عقاباً على ارتكابها¹.

وتتمثل استقلالية القانون الضريبي عن قانون العقوبات بما يلي:²

1. إن القانون الضريبي يعامل العقوبة على الجرائم الضريبية على نحو خاص بحيث يجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني.
 2. القانون الضريبي الأصل فيه حرية الإدارة الضريبية في طلب رفع الدعوى الضريبية على خلاف، ما هو معمول به في القانون الجنائي من إلزام النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية ومباشرتها.
 3. لا يعترف القانون الضريبي بقاعدة الجنائي يعقل (يوقف) المدني.
- من خلال دراسة الحجج التي تؤيد الطبيعة الجنائية العادية لجريمة التهرب الضريبي والتي تؤكد على ضرورة معاملتها كسائر الجرائم وعدم تخصيص أحكام خاصة لها نجد أنها حجج واقعية، ولكن استقلال الجريمة الضريبية من حيث الجمع ما بين العقوبة والتعويض، وحرية طلب رفع الدعوى، وعدم الأخذ بقاعدة الجنائي يعقل المدني؛ يقود إلى تأييد الرأي الذي يؤكد على انتفاء الطبيعة الجنائية العادية عن جريمة التهرب الضريبي.

ثانياً: الطبيعة الإدارية

ذهب رأي آخر إلى أن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية استناداً إلى الحجج الآتية:^{3, 4}

1. يهدف القانون الضريبي إلى تنظيم تحصيل الضريبة وهو ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والمكلف، ومخالفته لا تعدو عن كونها مخالفة لأوامر الإدارة؛ أي القرارات ذات الطبيعة الإدارية؛ مما يتعين عليه أن يكون العقاب في يد السلطة الإدارية.
2. لا محل لتشبيه الغش الضريبي بجرائم الأموال؛ وذلك لأن الضرائب التي تجمعها الإدارة تدخل في الذمة المالية للدولة، وجبايتها تتوقف على سلطتها السياسية وحدها، فهو مظهر من مظاهر

¹. إيهاب عبد المطلب، الموسوعة الجنائية الحديثة في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط7، المركز القومي للإصدارات الوطنية، القاهرة، 2015، ص80.

². إيهاب منصور، مرجع سابق، ص97.

³. المرجع السابق، ص98.

⁴. عبد الحميد الشواربي، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997، ص737.

سيادتها وليس استعمال لحق من الحقوق التي يحميها القانون المدني، فالضرائب تدخل في إيرادات الدولة بصفقتها شخصاً عاماً، وليس شخصاً معنوياً من أشخاص القانون الخاص، ولذلك لا يصح تشبيه الغش الضريبي بجرائم الاعتداء على أموال الأشخاص، ولا يجوز إخضاعهم لنظام جنائي واحد.

3. إن القواعد القانونية التي تنظم العلاقات بين المواطنين تختلف تماماً عن تلك التي تنظم العلاقة بين الدولة والأفراد، كالعلاقة التي ينشئها قانون الضريبة التي تقوم على عنصر القهر؛ بالتالي قيمتها القانونية تختلف عن قيمة النصوص المطبقة في المجالات الأخرى التي تنظم العلاقة بين المواطنين؛ وبذلك لا مجال لتشبيه الجريمة الضريبية بالجرائم الجنائية، وإنما تجد موضعها في نطاق القانون الإداري.

على الرغم من واقعية الحجج السابقة إلا أنه لا شك في أن القانون الضريبي يختلف عن القانون الإداري، وفيما يلي أهم الاختلافات التي يحتج بها من يؤيدون استقلال القانون الضريبي عن الإداري:¹

1. الإدارة الضريبية لها الحق في الالتجاء إلى التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة على المكلفين، أما في القانون الإداري فالأصل هو وجوب التجاء الإدارة إلى القضاء للحصول على حقوقها.

2. لا يجوز وقف تنفيذ قرار ربط الضريبة، في المقابل يجوز وقف تنفيذ القرار الإداري.

3. لا يعترف القانون الضريبي بفكرة العقود في الأمور الضريبية، بينما ينظم القانون الإداري العقود الإدارية ومنح الإدارة الحق في تغيير شروطها بما يتناسب مع الصالح العام.

4. القانون الضريبي لا يلتزم إلا بأحكامه وليس من صلاحيته أن يعطي مركزاً إدارياً غير قانوني صفة المشروعية.

ثالثاً: الطبيعة الخاصة

إن الرأي الأقرب إلى الصواب في تحديد طبيعة جريمة التهرب الضريبي هو اعتبارها جريمة ذات طبيعة خاصة، فهي ليست جريمة جنائية عادية كجريمة السرقة والاختلاس، كما أنها لا تعد جريمة إدارية كباقي المخالفات الإدارية التي تقع من قبل موظفي الإدارة؛ لذلك فهي تمتاز بأنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة بحيث لا تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل ولا القواعد الإدارية.

¹. إيهاب منصور، مرجع سابق، ص 98.

ويترتب على اعتبار التهرب الضريبي جريمة ذات طبيعة خاصة ما يلي: المصدر الخاص للجريمة الضريبية هو قانون الضريبة، وما لم يرد به نص مرجعه القواعد العامة في قانون العقوبات. ومن مظاهر الاستقلال أيضاً أن الحكم بالجزاءات الضريبية لا يكون بناءً على طلب بل يحكم به القاضي من تلقاء نفسه.¹

وتجدر الإشارة إلى أن الجرائم الضريبية لا يتوقف العقاب فيها على تحقق ضرر فعلي فارتكاب تلك الأفعال يهدد المصلحة التي يحميها المشرع بخطر، فالجرائم الضريبية من جرائم الخطر التي لا نتيجة لها.² وتتفق الباحثة مع الرأي الذي يؤكد على الطبيعة الخاصة لجريمة التهرب الضريبي وفقاً للحجج والبراهين التي أوردها الفقهاء؛ لتأكيد اختلافها عن الجريمة الجنائية العادية وانتفاء الطبيعة الإدارية عنها، فتفريد الجرائم الضريبية ضمن أحكام خاصة يساعد في وضوح أحكامها للمكلفين وتسهيل تحصيلها على الإدارة الضريبية ومتابعة المتهربين وتقديمهم للعدالة لمحاسبتهم.

وبذلك تناولت الدراسة في هذا المبحث مفهوم التهرب الضريبي، والذي قد يكون مشروعاً أو غير مشروع، وقد يقع داخل حدود الدولة أو خارجها، وقد يتهرب المكلف من الضريبة كلها أو بعضها. ولا يمكن الجزم بأن الجريمة الضريبية تتبع للقانون الإداري أو الجنائي على الرغم من تقاطع الكثير من النقاط بينها وبين هذين القانونين إلا أنها تتمتع بطبيعة خاصة.

المبحث الثاني:

العقوبات على التهرب الضريبي في القانون الفلسطيني

يترتب على التهرب الضريبي نتائج سيئة عديدة فهو يضر بالخزينة العامة للدولة، حيث تقل حصيلة الضرائب وتقل بذلك الإيرادات العامة، كما يضر بالمكلفين الملتزمين بأداء الضريبة؛ فيتحملون وحدهم العبء الضريبي مما يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية، وقد تضطر الدولة لرفع الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لكي تعوض النقص في الإيرادات الناجم عن التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى زيادة العبء على كاهل المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب، فتتحقيق العدالة الضريبية من أهم خصائص النظام

¹ محمد قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2014، ص70.

² ياسر بهنس، الجرائم الضريبية، ط1، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2015، ص 100، 103.

الضريبي الجيد، وعدم التمييز لجهة على حساب جهة أخرى، والموازنة بين مصالح المكلفين ومصالح الدولة.¹

وتعد قاعدة العدالة الضريبية ذات أهمية خاصة يعتمد عليها النظام الضريبي؛ لأنها تمس المراكز القانونية للمكلفين وعلاقة المكلف بدائرة الضريبة.² ولتجنب التهرب الضريبي وبالتالي تجنب الاعتداء على العدالة الضريبية وتجنب ظلم المكلفين الملتزمين بأداء الضريبة لا بد من وجود عقوبات فاعلة تحد من ظاهرة التهرب وتحقق العدالة الضريبية.³

ونظراً لأهمية الإيرادات الضريبية ودورها في تمويل النفقات العامة بدأت الدول بفرض امتيازات القانون العام والسلطة العامة على كل ما له علاقة بالضريبة وضرورة تحصيلها في المواعيد المحددة لها، ومن ذلك فرض الجزاءات على مخالفة بعض الالتزامات الضريبية، وكان هذا الجزاء بمنزلة الشرط الجزائي الذي ينظم أحكامه القانون المدني في باب التنفيذ الجبري في نظرية الالتزام، ثم تطور الأمر إلى فرض جزاء مالي على مخالفة الالتزام الضريبي، ولكن لوحظ أن هذا الجزاء لم يقلل من حالات الغش والتهرب الضريبي؛ مما عرّض النظام الضريبي لأشد الأضرار، ولدرء هذه الخطورة لم يجد المشرع وسيلة سوى اللجوء إلى العقوبات الجزائية لحماية المصالح الضريبية، ففرض العقوبات التي تصيب المكلف في ماله أحياناً وفي حريته أحياناً أخرى، إذا امتنع أو تقاعس عن تنفيذ التزاماته الضريبية كلها أو بعضها في الوقت المحدد.⁴

وعلى ذلك يمكن تعريف التشريع الجزائي الضريبي بأنه: مجموعة القواعد القانونية التي تقتزن بمؤيدات جزائية لحماية بعض المصالح الضريبية. وبناءً على ذلك ليست كل مخالفة لقواعد القانون الضريبي جريمة

¹. شريف أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004، ص231.

². أيمن جرادات، أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و2015 على تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2017، ص7.

³. دعاء عبد الدايم، أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) المطبقة في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2018، ص62.

⁴. محمد العكام، الجريمة الضريبية، موقع الموسوعة العربية، <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164547>، تمت مراجعته بتاريخ، 2019/12/15م.

ضريبية، ولا تعد هذه المخالفة جريمة ضريبية إلا إذا اقترنت القاعدة بمؤيد جزائي، فإذا اقترنت بمؤيد مدني أو مالي أو إداري فلا تعد مخالفتها جريمة ضريبية.¹

وتنقسم العقوبات الجزائية التي أخذ بها المشرع الفلسطيني على جريمة التهرب الضريبي إلى عقوبة مقيدة للحرية وهي الحبس، وإلى عقوبة مالية وهي الغرامة، وهما عقوبتان أصليتان، حيث تناول القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وتعديلاته في الفصل السابع منه صور التهرب الضريبي على درجتين، فالمادة (36) تناولت الحالات التي يستحق فاعلها الغرامة، أما المادة (37) تناولت صور التهرب الضريبي التي يستحق فاعلها الحبس، والتي سيتم تناولها على النحو الآتي:

المطلب الأول:

عقوبة الغرامة

الغرامة بشكل عام هي إلزام المحكوم عليه بدفع المبلغ المحدد في الحكم إلى الخزينة العامة للدولة² والغرامة الضريبية هي مبلغ من النقود يلزم المحكوم به في أحد الجرائم الضريبية بدفعه للخزينة العامة للدولة بالنظر إلى ما انطوت عليه هذه الجريمة من اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة، والغرامة الضريبية قد تفرضها الإدارة الضريبية أو المحكمة الضريبية المختصة وفقاً للنظام الضريبي المتبع في الدولة.³ وجدير بالذكر أنه قد ثار الجدل حول الطبيعة القانونية للغرامة الضريبة فيما إذا كانت تعويضاً مدنياً أو عقوبة جنائية، فمؤيدي الرأي الأول يرون أنها تعويض لخزينة الدولة عما أصابها من ضرر، أما أصحاب الرأي الثاني يرون أنها عقوبة جنائية تحكم بها المحكمة من تلقاء نفسها دون الحاجة إلى إثبات الضرر.⁴

¹. محمد العكام، مرجع الكتروني سابق.

². صباح محمود وأحمد الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية - دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت، العدد 2، 2007، ص 454.

³. صبا خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، بحث منشور على الإنترنت،

⁴. صبا خضر، مرجع السابق. <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=64814>. تمت مراجعته بتاريخ 2019/12/17م.

وقد أخذ المشرع الفلسطيني بالغرامات الضريبية ونص على الحالات التي تستوجب الغرامة وحددت نسبتها لكل حالة على النحو الآتي¹:

- غرامة بنسبة (2%) من مقدار الضريبة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً لأداء الضريبة.

- غرامة على التأخير في تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد بما نسبته (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير وبحد أقصى لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب ألا تقل غرامة التأخير عن (300 شيقل) للشخص الطبيعي و(3000 شيقل) للشخص المعنوي.

- غرامة تأخير بنسبة (2%) من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل شهر تأخير على أي مكلف باقتطاع ضريبة بمقتضى أحكام القانون ولم يقدّم بتوريدها في الموعد المحدد.

نلاحظ أن المشرع فرض الغرامة على التأخير في أداء الضريبة أو التأخر في تقديم الإقرار الضريبي مفترضاً بذلك نية المكلف بالتهرب من أداء الضريبة، وفرض نسبة غرامة أعلى على التأخر في تقديم الإقرار من نسبة الغرامة المفروضة على التأخر في موعد أداء الضريبة، كما فرض غرامة تأخير على كل مكلف باقتطاع الضريبة ولم يوردها للدائرة في موعدها، والمشرع بذلك أخذ بفكرة الغرامة التأخيرية في العقود الإدارية.

والغرامة التأخيرية: هي أحد الجزاءات الإدارية المختلفة في العقود الإدارية، وهي وسيلة لإلزام المتعاقد بضرورة إنجاز أهداف الإدارة في أسرع وقت ممكن، لضمان سير المرفق العام بانتظام واطراد، حيث أن التأخير عن هذا الوقت يمثل ضرراً مفترضاً يستلزم الغرامة التأخيرية.² والغرامة توقع بمجرد حصول التأخير وبغير إلزام جهة الإدارة بأن تثبت الضرر، كما لا يجوز للشخص الذي فرضت عليه الغرامة التأخيرية أن يدفع بعدم حدوث ضرر كي يفلت منها.³

¹. المادة (36) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

². المرجع السابق.

³. محمد مرعي، الجزاءات الجنائية والمالية في العقود الإدارية - دراسة تحليلية مقارنة، ط1، المركز العربي للنشر والتوزيع، 2018، ص157.

وقد راعى المشرع تحقيق العدالة من خلال إعفاء المكلف الذي تأخر عن الدفع أو تقديم الضريبة لأسباب خارجة عن إرادته من دفع الغرامة، حيث منح مدير دائرة الضريبة أو من يفوضه خطياً صلاحية إعفاء أي مكلف من أداء الغرامة أو جزء منها إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع أو تقديم الإقرار لأسباب خارجة عن إرادته، آخذاً بذلك بفكرة الإكراه في القانون الجنائي.¹

كما أنه لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب من وزير المالية، إعفاء أي مكلف من الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها ومن الغرامات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل كلها أو بعضها في أي من الحالات الآتية:

1. إذا توفي المكلف عن غير تركة أو تركة مثقلة بالديون.
2. إذا أشهر إفلاسه أو ثبت عدم قدرته على السداد، أو في حال عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه.
3. إذا كان المكلف قد أنهى نشاطه، وكان له أموالاً يمكن التنفيذ عليها بقي بـك أو بعض الاستحقاقات الضريبة يراعى أن يتبقى للمكلف أو لورثته بعد التنفيذ ما يعادل الإعفاءات الشخصية والعائلية المقررة له بمقتضى أحكام القانون سنوياً.²

يتبين من خلال الحالات السابقة أن المشرع قد خالف مبدأ شخصية العقوبة كون أن الغرامة كعقوبة ضريبية قد تطال أموال تركة الجاني بعد وفاته، ولا يعفى منها بعد وفاته إلا بناءً على قرار مجلس الوزراء بتنسيب من الوزير في حال توفي من غير تركة أو تركة مثقلة بالديون.³

¹. المادة (36) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

². المادة (38) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

³. سهى عريقات، الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية، رسالة ماجستير في القانون الجنائي، جامعة القدس - فلسطين، 2016، ص58.

المطلب الثاني:

عقوبة الحبس

هي إحدى العقوبات السالبة للحرية، وتعرف بأنها وضع المحكوم عليه في أماكن خاصة طوال المدة المحددة في الحكم.¹

وقد أخذ المشرع الفلسطيني بعقوبة الحبس لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي، على الرغم من أن أحد الآراء ذهب بالقول: إن التهرب الضريبي جريمة مالية وليست جنائية، ويجب أن تكون عقوبتها مالية بمضاعفة الغرامات أما العقوبات الجسدية فليس مكانها قانون ضريبة الدخل.²

وقد حدد القانون الفلسطيني حالات التهرب الضريبي المعاقب عليها بالحبس في ثلاث عشرة حالة على سبيل الحصر، وهي على النحو الآتي³:

- تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها.
- تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو إنقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه.
- تقديم إقرار ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.
- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء المدة اللازمة لحفظها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري غير صحيح في كشف أو بيان قدم بمقتضى أحكام القانون.
- توزيع المكلف الأرباح على شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.

¹. صباح محمود وأحمد الدخيل، مرجع سابق، ص455.

². عصام قضماني، العقوبات في قانون ضريبة الدخل، موقع صحيفة الرأي الأردنية على الإنترنت، 2018، <http://alrai.com/article/10437385>، كتاب/العقوبات-في-قانون-ضريبة-الدخل، تمت مراجعته بتاريخ،

2019/12/17م.

³. المادة (38) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.
 - إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.
 - الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب من المكلف تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة من شأنها أن تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو تحديد مقدارها.
 - تقديم جواب كاذب عن أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها قانون ضريبة الدخل.
 - عدم التزام المكلف بتسجيل نشاط أعماله لدى دائرة ضريبة الدخل.
 - عدم الالتزام بخصم الضريبة أو خصهما وعدم توريدها لحساب دائرة ضريبة الدخل.
 - تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن دائرة ضريبة الدخل.
- وقد عاقب المشرع بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيقل) ولا تزيد عن (10000 شيقل) أو بكلتا العقوبتين معاً - مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر - كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال السابقة¹.
- ويلاحظ أن الحالات السابقة جميعها حالات تتطوي على غش وخداع من المكلف، وإتباع أساليب احتيالية وتزوير بقصد التهرب من الضريبة. ويلاحظ أن المشرع عاقب كل شريك في جريمة التهرب الضريبي سواء أكان شارك بالاتفاق أم بالتحريض أم بالمساعدة عقوبة الفاعل الأصلي، وخير المشرع ما بين عقوبة الحبس والغرامة أو إيقاع العقوبتين معاً على الفاعل.
- ولا بد من الإشارة إلى أن فرض العقوبات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي لا يعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة.²
- وجدير بالذكر أن المشرع أجاز لمدير دائرة ضريبة الدخل أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام لمادة (38) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، والتي تتضمن في أحكامها حالات التهرب الضريبي سالفة الذكر، حيث منح المشرع مدير دائرة ضريبة الدخل صلاحية أن يوقف أي إجراء متخذ،

¹ المادة (38) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2016م بشأن ضريبة الدخل.

² المادة (38) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

وأن يجري أية مصالحة وفقاً للمبالغ التي يحددها قبل صدور الحكم¹، ومثل تلك الصلاحيات الممنوحة للمدير فإنها تشكل تساهلاً غير مبرر في مكافحة جرائم التهرب الضريبي، وتخلو من أي إجراءات أو ضمانات تكفل عدم التعسف في استخدام تلك الصلاحيات، وقد تشكل مدخلاً للفساد الإداري والمالي، ولا شك في أنها تمس باستقلال القضاء.²

يُستنتج مما سبق أن المشرع الفلسطيني أخذ بنوعين من العقوبات الضريبية، وهما: الحبس والغرامة. ولم يأخذ بعقوبة زيادة الضريبة والتي - على سبيل المثال - أخذ بها المشرع العراقي إلى جانب الحبس والغرامة.³

ومن التدابير الاحترازية التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني منع السفر، فلمدير دائرة ضريبة الدخل 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، ويعد الكفيل مسؤولاً عن دفع الضريبة والغرامات المترتبة عليه بالتكافل والتضامن مع المكلف كما لو كانت ضريبة مستحقة عليه.⁴ وجديرٌ بأن هذه الطلبات أو الإجراءات القضائية التحفظية يختص بها النائب العام، وهذه إحدى الإشكاليات القانونية التي تعتري قانون ضريبة الدخل.⁵

¹. المادة (5/38) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

². عصام عابدين، ملاحظات قانونية أولية بشأن ضريبة الدخل، مؤسسة الحق، 2012،

³. صباح محمود وأحمد الدخيل، مرجع سابق، ص 451. <http://www.alhaq.org/ar/advocacy/2561.html>، تمت مراجعته بتاريخ، 2019/12/15م.

⁴. المادة (4/33) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

⁵. عصام عابدين، مرجع سابق.

الخاتمة:

إن جريمة التهرب الضريبي لا تؤدي فقط إلى حرمان خزينة الدولة من الأموال المستحقة في ذمة المتهربين، وإنما أيضاً تؤدي إلى ظلم المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة، ويعد التهرب الضريبي أحد أهم الأسباب التي تتعارض مع قاعدة العدالة الضريبية؛ لذلك لا بد من العمل على مكافحته بالعقوبات الرادعة للمتهربين.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات على النحو الآتي:

أولاً: النتائج

1. التهرب الضريبي جريمة تنتهك أهم المبادئ الضريبية العامة وهو مبدأ العدالة الضريبية.
2. لم ينص المشرع الفلسطيني على تعريف للتهرب الضريبي، وإنما اكتفى بتحديد صورته وحالاته.
3. التهرب الضريبي قد يكون مشروعاً من خلال استغلال المكلف للثغرات القانونية في قانون ضريبة الدخل، أو ابتعاده عن الوقائع المنشئة للضريبة، وقد يكون غير مشروع بإتباع المكلف وسائل احتيالية.
4. المصدر الخاص للجريمة الضريبية هو قانون الضريبة، وما لم يرد به نص مرجعه القواعد العامة في قانون العقوبات.
5. الجرائم الضريبية ومنها التهرب الضريبي هي جرائم جنائية ذات طابع خاص جعلها تتميز عن سائر الجرائم الجنائية بخضوعها لقواعد خاصة.
6. أخذ المشرع الفلسطيني بعقوبتي الحبس والغرامة وبالتدابير الاحترازية في مكافحة التهرب الضريبي.
7. يعترى القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني بعض المآخذ القانونية ومنها؛ أنه منح صلاحيات واسعة لمدير دائرة ضريبة الدخل قد تشكل خطراً من مخاطر الفساد الإداري من جانب كما في المادة (38)، وقد تشكل اعتداء على صلاحيات النائب العام من جانب آخر كما في المادة (4/33).

ثانياً: التوصيات

1. زيادة الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع، من خلال زيادة الوعي بالتشريعات الضريبية وأهمية دفع الضريبة وخطورة التهرب منها.
2. العمل على زيادة كفاءة العاملين في تحصيل الضريبة حتى لا يفلت أحد من دفع الضريبة.

3. زيادة عدد العاملين في الإدارة الضريبية للعمل على المتابعة والتقصي المستمر لدخول الأفراد حتى لا يتهرب أحد من دفع الضريبة.
4. ضمان حق وصول المواطن للمعلومات ومعرفة أوجه صرف المبالغ الضريبية، لزيادة الشفافية والنزاهة وزيادة ثقة المواطن بالدولة.
5. مراجعة وتطوير القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني لمعالجة الملاحظات القانونية التي تعتريه.

بيان تضارب المصالح:

يقر جميع المؤلفين أنه ليس لديهم أي تضارب في المصالح.

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب

1. أحمد سرور، الجرائم الضريبية، بدون طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
2. إيهاب عبد المطلب، الموسوعة الجنائية الحديثة في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط7، المركز القومي للإصدارات الوطنية، القاهرة، 2015.
3. رنا العصور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، ط1، مطابع الشمس، عمان، 1990.
4. شريف أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2004.
5. صخر الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004.
6. عبد الحكيم الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
7. عبد الحميد الشواربي، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997.
8. محمد مراد، مالية الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1959م.
9. محمد مرعي، الجزاءات الجنائية والمالية في العقود الإدارية - دراسة تحليلية مقارنة، ط1، المركز العربي للنشر والتوزيع، 2018.
10. ياسر بهنس، الجرائم الضريبية، ط1، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2015.

ثانياً: المجلات والدوريات

1. سامح العطعوط، أثر قانون ضريبة الدخل رقم (17) للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 17، 2009.
2. سلطان الخنة، الأحكام الفقهية للتهرب الضريبي، مجلة كلية الدراسات الإسلامية، العدد 35.
3. صباح محمود وأحمد الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية - دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت، العدد 2، 2007.

ثالثاً: الرسائل العلمية

1. أيمن جرادات، أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و2015 على تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2017.
2. إيهاب منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل الفلسطينية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2004م.
3. دعاء عبد الدايم، أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل، القيمة المضافة، الأملاك) المطبقة في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2018.
4. سهى عريقات، الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية، رسالة ماجستير في القانون الجنائي، جامعة القدس - فلسطين، 2016.
5. صباح محمود وأحمد الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية- دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت، العدد 2، 2007.
6. عبد الله بالقاسم وبرابح فاروق، الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، رسالة ماجستير في الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة-الجزائر، 2017/2018.

رابعاً: الأبحاث والتقارير

1. الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة "أمان"، تقرير حول التهرب الضريبي، 2017.
2. رغد حسين، أسباب التهرب الضريبي، بحث مقدم لنيل درجة البكالوريوس في القانون، جامعة ديالى، 2018.
3. محمد أبو معيلق، التهرب الضريبي، بحث غير منشور، جامعة النجاح الوطنية، 2019.

خامساً: المواقع الإلكترونية

1. صبا خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، بحث منشور على الإنترنت، <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=64814>
2. عصام قزمان، العقوبات في قانون ضريبة الدخل، موقع صحيفة الرأي الأردنية على الإنترنت، 2018، <http://alrai.com/article/10437385> كتاب/العقوبات-في-قانون-ضريبة-الدخل.

3. محمد العكام، الجريمة الضريبية، موقع الموسوعة العربية، <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164547>

عصام عابدين، ملاحظات قانونية أولية بشأن ضريبة الدخل، مؤسسة الحق، 2012،

<http://www.alhaq.org/ar/advocacy/2561.html>