

الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

أحمد عبدالصبور الدجاوي⁽¹⁾⁽¹⁾ أستاذ المالية العامة والتشريعات المالية المساعد

كلية القانون - جامعة الشارقة، الإمارات العربية المتحدة.

البريد الإلكتروني: aabdelsabour@sharjah.ac.ae

المخلص:

تُعد الضريبة المصدر الأهم من مصادر الإيرادات العامة، إذ تُسهم بالنصيب الأكبر في تمويل النفقات العامة في أغلب الدول، كما أنها أداة مهمة من أدوات السياسة المالية في ظل الفكر المالي الحديث، تستخدمها الدولة في تحقيق أهداف أخرى بخلاف الهدف المالي، مثل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية، والبيئية... إلخ، ولعل تلك الأهمية هي التي تبرر تدخل المشرع الجنائي لتجريم الإعتداء على حق الدولة في تحصيل الضرائب، أو حقها في استخدام الضريبة في تحقيق التوازن في المجالات المختلفة، ولذلك فإن هذا البحث يهدف إلى تحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، إذ إن التكييف القانوني الصحيح للجريمة الضريبية يساعد في صياغة سياسة عقابية ملائمة لها، ولذلك تمثلت إشكالية هذا البحث في تساؤل رئيس حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، اعتمد الباحث في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لتحديد مفهوم الجريمة الضريبية، وأنواعها المختلفة، كما اعتمد الباحث على المنهج المقارن لعرض الآراء الفقهية حول طبيعة الجريمة الضريبية، وقد تم تقسيم البحث إلى مبحثين، تناول في المبحث الأول التعريف بالجريمة الضريبية، ونعرض في المبحث الثاني للخلاف الفقهي حول طبيعة الجريمة الضريبية، وتضمنت خاتمة البحث أهم النتائج والتوصيات.

الكلمات المفتاحية: الضريبة - الجريمة الضريبية، السياسة العقابية - الإيرادات الضريبية - الخزنة العامة

تاريخ إرسال المقال: 2021/11/15، تاريخ قبول المقال: 2021/12/28، تاريخ نشر المقال: 2021/12/31

لتهميش المقال: أحمد عبدالصبور الدجاوي، "الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12 العدد 03، السنة 2021، ص ص 773-792.

المقال متوفر على الرابط التالي: <https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/72>

المؤلف المراسل: أحمد عبدالصبور الدجاوي. aabdelsabour@sharjah.ac.ae

The legal nature of the tax crime

Summary:

The tax is the most important source of public revenue, as it contributes the largest share in financing public expenditures in most countries, and it is an important tool of financial policy in light of modern financial thought, used by the state to achieve goals other than the financial goal, such as economic and social goals. And perhaps this importance is what justifies the intervention of the criminal legislator to criminalize the assault on the state's right to collect taxes, or its right to use the tax to achieve balance in various fields. Therefore, this research aims to determine the legal nature of the tax crime, as the correct legal adaptation of the tax crime helps in formulating an appropriate punitive policy for it, therefore, the problem of this research was represented in a main question about the legal nature of the tax crime, the researcher relied on the descriptive analytical method to define the concept of tax crime, and its different types, the researcher also relied on the comparative method to present jurisprudential opinions on the nature of the tax crime, in this research, this research was divided into two sections, the first section dealt with the definition of tax crime, and in the second section we present the doctrinal dispute about the nature of the tax crime, and the conclusion of the research included the most important results and recommendations.

Keywords:

Tax - tax crime, punitive policy - tax revenue - public treasury.

La nature juridique du délit fiscal

Résumé :

L'impôt est la source la plus importante des recettes publiques, car il contribue d'une plus grande part au financement des dépenses publiques dans la plupart des pays. Il est utilisé par l'État pour atteindre des objectifs autres que l'objectif financier, comme les objectifs économiques et sociaux. C'est peut-être cette importance qui justifie l'intervention du législateur pénal pour criminaliser l'atteinte portée au droit de l'État dans la perception des impôts, ou à son droit d'utiliser l'impôt pour atteindre l'équilibre dans divers domaines. Par conséquent, cette recherche vise à déterminer la nature juridique du délit fiscal, car l'adaptation juridique correcte du délit fiscal aide à formuler une politique punitive appropriée.

Mots clés :

Délit fiscal, politique punitive, recette fiscales, trésor public

المقدمة

الضريبة فريضة مالية، يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة دون مقابل وبصفة نهائية، إسهاما منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، وتفرضها الدولة بما لها من سلطة وسيادة، واستنادا لما بين أفراد المجتمع الواحد من تضامن وتكافل، وتُستخدم حصيلة الضريبة في تحقيق أهداف الدولة، ومن ثم تحقيق المنفعة العامة للمواطنين، فبعد أن تحولت الدولة مع بداية القرن العشرين من الدولة الحارسة ذات الدور المحدود والمالية المحايدة، إلى الدولة المتدخلة ذات الأدوار المتعددة، والمالية الوظيفية؛ زادت حاجتها إلى الأموال لتقوي على القيام بدورها الجديد، فإن كان الفكر المال التقليدي قد قصر غرض الضريبة على الحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة، وما استتبعه هذا الغرض المحدود من ضرورة أن تكون الضريبة محايدة؛ فإن الفكر المالي الحديث لم يُسلِّم بأن الهدف المالي هو الهدف الوحيد للضريبة، بل أن للضريبة أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، مع إعطاء الأولوية للهدف المالي بوصفه الهدف الأساسي للضريبة.

ولذلك تُعد الضريبة في الوقت الحاضر من أهم إيرادات الدولة الحديثة، وللمحافظة على هذا المورد المهم، ذات الأهمية المالية والاقتصادية والاجتماعية البناءة، وتؤدي الجرائم الضريبية إلى نقص في الإيرادات الضريبية؛ وبالتالي إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة، ويدفعها ذلك إلى البحث عن مصادر أخرى لتغطية نفقاتها العامة، مثل تخفيض الدعم أو إلغاؤه، أو رفع أسعار السلع والخدمات التي تحتكرها الدولة، أو اللجوء إلى الاقتراض العام، أو الدار النقدي، وكلها مصادر يترتب عليها مضار كبيرة.

ونظرا للأهمية الكبيرة للإيرادات الضريبية يجب أن تكون هناك قواعد قانونية تضمن تحقيق المصالح الضريبية للدولة، من خلال التنظيم الفني المحكم للضريبة، وفرض العقوبات الرادعة التي تطبق على المخالفين للقواعد القانونية الضريبية، أي بوضع سياسة تجريبية شاملة، بشكل يضمن تجريم أي فعل ينطوي على اعتداء على مصلحة الخزنة العامة، ومن ثم تحديد العقاب المناسب.

وعلى الرغم من أن سياسة التجريم يجب أن تستند إلى فكرة العدالة وتحقيق الردع، بنوعيه العام والخاص؛ فإن هناك أمرا آخر يجب الانتباه إليه في مجال الجرائم الضريبية، ألا وهو مصلحة الخزنة العامة، والتي لا يهتمها توقيع العقاب على الجاني بقدر ما يهتمها تحصيل المستحقات الضريبية الواجبة عليه، بل وإلزامه بدفع مبالغ إضافية في صورة غرامات مالية.

*إشكالية البحث:

قدما أن مصلحة الخزنة العامة الخزنة العامة قد لا يكون في صالحها توقيع العقاب البدني على المكلف المخالف، وإنما يكون الأصلح لها إطلاق سراحه بشرط قيامه بدفع المستحقات الواجبة عليه، وهنا يثور التساؤل حول: طبيعة الجريمة الضريبية التي تحتاج معاملة عقابية ذات طبيعة خاصة، ويمثل هذا التساؤل الإشكالية الرئيسة لهذا البحث التي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

ما الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية؟

-أهداف البحث:

- يهدف هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف لعل أهمها ما يلي:
- التعرف على المقصود بالجريمة الضريبية.
- عرض للآراء الفقهية المختلفة حول طبيعة الجريمة الضريبية.
- تحديد أهم صور الجرائم الضريبية.

-أهمية البحث:

تبدو أهمية هذا البحث في تناوله لموضوع من أهم الموضوعات التي تؤثر على الضريبة بوصفها المورد الأساسي للدولة الحديثة، وأنه يحاول تنفيذ الآراء المختلفة التي قيلت في طبيعة الجريمة الضريبية ليصل في النهاية إلى التكييف الصحيح لهذا النوع من الجرائم؛ الأمر الذي يسهم في صياغة السياسة العقابية التي تلائم طبيعة هذه الجريمة.

-منهج البحث:

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن، فمن خلال المنهج الوصفي التحليلي درس الباحث مفهوم الجريمة الضريبية وصورها، وعرض للراء الفقهية وحللها تحليل دقيقاً، كما استعان الباحث بالمنهج المقارن لتقييم الاتجاهات المختلفة، ومقارنة الحجج الذي استند إليها كل فريق بالحجج التي استند إليه غيره.

-خطة البحث:

للإجابة على الإشكالية التي يثيرها هذا البحث، تم تقسيم البحث إلى مبحثين، نتناول في المبحث الأول التعريف بالجريمة الضريبية، ونعرض في المبحث الثاني للخلاف الفقهي حول طبيعة الجريمة الضريبية، وتضمنت خاتمة البحث أهم النتائج والتوصيات.

المبحث الأول: التعريف بالجريمة الضريبية

لا يمكن تحديد طبيعة الجريمة الضريبية إلا بعد التعرف على ماهيتها، وأنواعها، والآثار السلبية التي تخلفها، لأن الحكم على الشيء فرع عن تصوره، ولذلك سنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، نحدد في الأول مفهوم الجريمة الضريبية، ونذكر في الثاني أنواعها، ونبين في الثالث أسبابها وآثارها.

المطلب الأول: مفهوم الجريمة الضريبية

لم تقدم التشريعات في الدول المختلفة تعريفا واضحا ومحددا للجريمة الضريبية⁽¹⁾، واكتفت أغلب هذه التشريعات بالنص على عدة صور لجريمة التهرب الضريبي، أو تحديد الأفعال التي يشكل إتيانها جريمة ضريبية، وحتى التشريعات التي عرفت الجريمة الضريبية فقد قصرت الجريمة الضريبية على جريمة التهرب الضريبي واعتبرتها الصورة الوحيدة للجريمة الضريبية.

مفهوم الجريمة الضريبية أعم وأشمل من مفهوم التهرب الضريبي، إذ إن الأخير ما هو إلا صورة من صور الجريمة الضريبية، فالجريمة الضريبية تنشأ لمجرد قيام المكلف بالإخلال بمصلحة ضريبية يحميها القانون، حتى وإن لم يترتب عليها ضياع أموال على الخزنة العامة، فعدم إمساك الدفاتر، تعد جريمة ضريبية حتى وإن لم يترتب عليه ضياع لأموال الخزنة العامة، أما التهرب الضريبي فلا يقع إلا إذا ترتب على فعل المكلف أو امتناعه ضياع لبعض الإيرادات الضريبية؛ ومن ثم إلحاق الضرر بالخزنة العامة، فالتهرب الضريبي في حقيقته إخلال بمصلحة ضريبية يحميها القانون كبقية الجرائم الضريبية ولكن يترتب عليه ضياع أموال على خزنة الدولة.

وقد حاول الفقه وضع تعريف جامع مانع للجريمة الضريبية؛ فعرفها جانب من الفقه بأنها: "كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقابا"⁽²⁾، وعرفها جانب آخر من الفقه بأنها: "عمل أو امتناع عن عمل مخالف للقانون الجنائي الضريبي ومعاقب بمقتضاه مستعملا أحد الأفعال المنصوص عليها في القانون الضريبي على سبيل الحصر بقصد التهرب من الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا أو امتناع عن أفعال ألزمه القانون الضريبي بها"⁽³⁾، كما عرفت الجريمة الضريبية بأنها: "خرق القانون الضريبي بصورة مباشرة وعمدية"⁽⁴⁾، كما عرفها البعض بأنها: "التخلص من عبء الضريبة بتزييف الوقائع أو تفسيرها

(1) فالأصل أن صياغة التعاريف ليست من اختصاص المشرع، وإنما هي من اختصاص الفقهاء والشرح، فالمشرع قد يضع تعريفا للجريمة الضريبية ثم يتبين فيما بعد عدم دقته، إما بسبب امتداد وصف التجريم - وفقا لهذا التعريف - إلى ما هو مباح، أو قصوره عن شمول ما هو مجرم، وهو ما يمكن أن يسبب أضرارا بالمصلحة الضريبية للدولة من خلال حرمان الخزنة العامة من بعض حقوقها، هذا فضلا عن أن التعريف العام للجريمة الضريبية لا يتلاءم مع تطور ظروف المجتمع وحاجاته، ويُعد حائلا أمام تطور التشريع الجنائي؛ لذلك يكتفي المشرع بتحديد العناصر الخاصة بالجريمة الضريبية، ويؤيد جانب كبير من الفقه هذا الاتجاه أنظر: د. عبدالفتاح الصيفي: القاعدة الجنائية - دراسة تحليلية، بدون دار نشر، 1967م، ص 78، د. سامي أحمد غنيم: جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية الأخرى، مؤسسة الطوبجي، القاهرة، 2014م، ص 47.

(2) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990م، ص 36.

(3) د. سامي أحمد غنيم، مرجع سابق، ص 47-48.

(4) Paul Marie Gaudemet, *finances publiques: impôt, emprunt*, Collection Université Nouvelle, Editions Montchrestien, 1981, p.290.

على نحو مضلل⁽⁵⁾، وعُرفت أيضا بأنها: "مخالفة قانونية تهدف إلى التخلص النهائي من الضريبة أو تخفيض المبلغ"⁽⁶⁾، وأيضاً عُرفت بأنها: "عمل غير نزيه يتم بخرق القوانين واللوائح الضريبية بقصد الخداع"⁽⁷⁾.

نستنتج من التعاريف السابقة ما يلي:

1. أن الجريمة الضريبية تمثل إخلالاً بمصلحة ضريبية يحميها القانون، سواء كان قانوناً ضريبياً، أو غيره من القوانين الأخرى التي تنص على حماية مصلحة ضريبية.
 2. أن الجرائم الضريبية غير محصورة في قانون واحد، وإنما تجد مصدر تجريمها في تشريعات متعددة، ضريبية أو غير ضريبية.
 3. أن الجريمة الضريبية تقع بعمل إيجابي أو سلبي، إذ إن مجرد امتناع الفرد عن أداء ما يوجبه القانون من التزام ضريبي يجعله مرتكباً لجريمة من الجرائم الضريبية.
 4. أن الجرائم الضريبية ليست قاصرة على المكلفين بالضريبة فقط، فالتشريعات الضريبية الحديثة عدت الوكيل مسئولاً عن الجرائم الضريبية، وهذا بخلاف الجرائم الأخرى، فالجريمة الضريبية تقع من الممول أو المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو يفوضه، مثل المحامي والمحاسب القانوني، ولكن يشترط لمساءلة الوكيل توافر العلم والإرادة؛ أي علمه بعناصر الجريمة، واتجاه إرادته إلى تحقيقها.
 5. أن الجرائم الضريبية تؤثر سلباً على الخزينة العامة للدولة، حيث تؤدي إلى نقص الإيرادات العامة، الأمر الذي يؤثر سلباً على التعليم والرعاية الصحية وغيرهما من الخدمات التي تقدمها الدولة للأفراد.
- وتجدر الإشارة إلى أن الجريمة الضريبية هي سلوك إنساني شأنها في ذلك شأن باقي الجرائم، ويرجع ارتكابها إلى أسباب نفسية أو أخلاقية تتمثل في عدم انتشار الوعي الضريبي، أو أسباب تشريعية، إما لعدم وجود نص، أو وجود نص به ثغرات قانونية، أو لعدم دقة الصياغة، أو لكونها صياغة غير منضبطة، أو لضعف الجزاء أو العقوبة المقررة⁽⁸⁾.

(5) André Margairaz, *La Fraude fiscale et ses succédanés. Comment on échappe à l'impôt*, édition

Blonay, Suisse, 1988, p.33.

(6) Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Lextenso Edition, 3ème édition, France, 2010, p.194.

(7) Caussade Thomas, *La stratégie fiscale de l'entreprise: entre optimisation et fraude*, Thèse en vue de l'obtention du doctorat de l'université de Toulouse, 2017, p.28.

(8) محمد عبدالصبور أحمد جاد: الضوابط الأساسية للإجراءات الجنائية في الجرائم الضريبية - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 2017-2018م، ص 39.

أخيراً، يتعين علينا التمييز بين الجريمة الضريبية والجريمة المالية، وهذا أمر ضروري للفصل بين القانون الضريبي والقانون المالي، فالعلاقة بين القانون الضريبي والقانون المالي، هي علاقة الخاص (القانون الضريبي) بالعام (القانون المالي)؛ وعلة ذلك أن الضريبة ما هي إلا مصدراً من مصادر الإيرادات العامة⁽⁹⁾.

المطلب الثاني: أنواع الجرائم الضريبية

منذ أن عرفت النظم السياسية المختلفة نظام الضريبة كإقطاع مالي تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعية والمعنوية، جبراً، وبدون مقابل، وبصفة نهائية- والجرائم الضريبية بصفة عامة، وجريمة التهرب الضريبي بصفة خاصة، في تزايد مستمر، وذلك لكون الضريبة تمثل عبئاً إضافياً على الممول، وخاصة في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي.

وبالنظر إلى التطور التاريخي للجرائم الضريبية يتضح أنه حتى أوائل القرن العشرين لم تكن القوانين الضريبية تعرف غير نوع واحد من هذه الجرائم، وهو عدم أداء الضريبة كاملة، ومنذ نهاية الحرب العالمية الأولى⁽¹⁰⁾ أدى التطور المملوس في القوانين الضريبية إلى ظهور أنواع أخرى من الغش الضريبي⁽¹¹⁾.

ومع تعدد أنواع الجرائم الضريبية وتشعبها، أصبح من الصعب التمييز بين هذه الأنواع المتعددة؛ الأمر الذي حدا بالفقه إلى البحث عن معيار محدد يمكن من خلاله تقسيمها إلى مجموعات تشترك كل مجموعة منها في أحكام واحدة مشتركة، وقد تعددت هذه المعايير وتعددت تبعاً لها التقسيمات، مع ملاحظة أنه على الرغم من تعدد أنواع الجرائم الضريبية، فإنها تتفق جميعها في نوع المصلحة المعتبرة عليها، وهي حقوق الخزنة العامة.

فقد قُسمت الجرائم الضريبية استناداً إلى نوع العقوبة إلى: جنایات وجنح ومخالفات، وبالنظر إلى ركنها المادي إلى: جرائم وقتية وجرائم مستمرة، وجرائم إيجابية وجرائم سلبية، وبالنظر إلى ركنها المعنوي إلى: جرائم عمدية وجرائم يستوي فيها العمد والإهمال، كما يمكن الاستناد إلى صفة الجاني كأساس للتمييز بين هذه الجرائم؛ فتقسم إلى جرائم تقع من الأفراد (المكلف بالضريبة أو المحاسب القانوني أو غيرهما) وأخرى تقع من الشركات، وأيضاً يمكن التمييز بين الجرائم الضريبية على أساس الوسيلة التي إلتجأ إليها الجاني لعدم أداء الضريبة كاملة في المعاد القانوني، فإن إلتجأ إلى وسائل احتيالية كتقديم مستندات مزورة أو غير صحيحة اعتبرت الجريمة احتيالياً ضريبياً، أما إذا لم يفعل ذلك عدت الجريمة اختلاسا ضريبياً، وهناك نوع ثالث يتمثل في الأفعال التي

⁽⁹⁾ د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1956م، ص 2.

⁽¹⁰⁾ وهي الفترة ذاتها التي شهدت تطوراً في دور الدولة، وتخليها- تحت تأثير هذه الحرب والأزمات الاقتصادية والمالية- عن فكرة الدولة الحارسة ذات المالية المحايدة إلى فكرة الدولة المتدخلّة ذات المالية الوظيفية، وقد استتبع هذا التطور تطوراً مماثلاً في فلسفة الضريبة والأطر القانونية النازمة لها، لمزيد من التفصيل راجع: د. رفعت المحجوب: المالية العامة، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1990م، ص 42 وما بعدها.

⁽¹¹⁾ د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 105.

تعوق عملية تقدير الضريبة دون أن تؤدي إلى تقليل مبلغها⁽¹²⁾، كما يمكن تقسيم الجرائم الضريبية إلى مجموعات استنادا إلى نوع الحماية التي تكفلها النصوص الجنائية المقررة لهذه الجرائم، فتقسم إلى: جرائم التهرب الضريبي، والجرائم المخلة بالثقة، والجرائم المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل، وعلى الرغم من أن جريمة التهرب الضريبي تُشكل إخلالا بوسائل التحصيل إلا أنها تُعالج على حدة بالنظر إلى أهميتها وخطورتها. ويفضل الباحث التقسيم الذي قال به بعض الفقه⁽¹³⁾، والذي اعتد فيه بالبناء المادي الذي يحوي كل مجموعة من الجرائم، كالتمييز بين الجرائم المترتبة على استخدام حيلة أو أكثر من الطرق الاحتيالية للتهرب من الضريبة الواجبة وبين الجرائم المترتبة على مخالفة النص التشريعي، سواء بارتكاب فعل منهي عنه أو الامتناع عن فعل يتطلب القانون اتيانه، كذلك الجرائم المترتبة على إتيان أفعال يتبين أنها تتطوي على غش أو جهل بالقانون، وبناءً عليه يمكن تقسيم الجرائم الضريبية إلى ثلاث مجموعات رئيسة هي:

1. **جرائم التهرب الضريبي باستخدام الطرق الاحتيالية:** وهي الجرائم التي تتأتى من استعمال الممول أو المكلف لطريقة أو أكثر من الطرق الاحتيالية؛ بهدف التخلص من الالتزام بالضريبة المستحقة على نتائج أعماله وأرباح أنشطته، وهي من الجرائم العمدية، ويدخل فيها: تقديم الممول أو المكلف إقرارا ضريبيا يخالف الدفاتر الحقيقية، وتقديم الممول أو المكلف لإقراره الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر بالرغم من وجودها، والاتلاف العمد للدفاتر والسجلات والمستندات، واصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر، واخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة، وبيع أو استعمال طوابع دمغة سبق استعمالها.
2. **جرائم الإخلال العمدي بالالتزام التشريعي:** وهي جرائم لا يقرر لها المشرع عقوبات مشددة كالعقوبات التي يقررها لجرائم الاحتيال والتهرب الضريبي غير المشروع، ويدخل فيها: الامتناع عن تقديم اخطار مزاولة النشاط، الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، والامتناع عن امساك الدفاتر والسجلات الواجبة.
3. **جرائم الخطأ التقريبي بعدم مطابقة الإقرار الضريبي للحقيقة دون استخدام طرق احتيالية:** مثل قيام الممول أو المكلف بإدراج مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائيا دون استخدام الممول أو المكلف لطرق احتيالية، وذلك فهي لا تعتبر من جرائم التهرب الضريبي.

(12) مثل عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد، أو عدم تقديم الاستيفاءات التي يطلبها مأمور الضرائب من الممول بشأن الإقرار الضريبي الذي قدمه.

(13) د. سامي أحمد غنيم، مرجع سابق، ص 104 وما بعدها.

المطلب الثالث: أسباب وآثار الجرائم الضريبية

يمكن إرجاع وقوع الجرائم الضريبية إلى مجموعة من الأسباب، كما أن هناك العديد من الآثار السيئة التي تخلفها هذه الجرائم؛ ، لذلك سنعرض في هذا المطلب لهذه الأسباب وتلك الآثار، وذلك على النحو التالي:

(أولاً) أسباب الجرائم الضريبية:

إذا كان السبب الظاهر للجريمة الضريبية هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله، وعدم التنازل عنها للدولة؛ إلا أن هناك هناك أسبابا تدفع المكلف إلى هذا السلوك الإجرامي، وهذه الأسباب متعددة؛ بعضها يتعلق بالنظام الضريبي، و بعضها يتعلق بالإدارة الضريبية، وبعضها يتعلق بالمكلف ذاته.

(أ) الأسباب الخاصة بالنظام الضريبي:

يشتمل هذا النوع من الأسباب على عوامل ذاتية للضريبة نفسها؛ مثل: تعقد وغموض القانون الضريبي، وعدم عدالة الضريبة، وثقل العبء الضريبي على المكلفين.

فقد يكون القانون الضريبي من أهم الأسباب التي تقف وراء ارتكاب الجرائم الضريبية؛ فالصيغة القانونية تلعب دورا في دفع المكلف إلى ارتكاب الجرائم الضريبية، فبقدر ما تكون الصيغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا، ويترك مجالا أكبر لتدخل الإدارة الضريبية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وبقدر ما تكون الصيغة ضعيفة تكثر في القوانين الثغرات، مما يدفع المكلف إلى البحث عن وسائل الغش الضريبي من خلال هذه الثغرات⁽¹⁴⁾، كذلك فإن عدم استقرار التشريع الضريبي وكثرة تعديلاته يؤدي إلى ارتكاب الجريمة الضريبية، حيث يُعد مبدأ استقرار التشريع من المبادئ القانونية المهمة؛ باعتباره أحد دعائم العدالة المكفولة للمواطنين⁽¹⁵⁾.

وقد يكمن سبب الجريمة الضريبية في ضعف العدالة الضريبية، إذ إن ضعف العدالة الضريبية في أي نظام ضريبي يشجع الأفراد على ارتكاب الجرائم الضريبية للتوصل من الالتزام الضريبي، ويمكن أن يوصف نظام ضريبي بابتعاده عن العدالة إذا لم يراعي المشرع عند فرض الضريبة المقدرة التكلفة للأفراد، أو إذا فضل الضرائب العينية التي تُفرض على المال دون مراعاة ظروف صاحبه على حساب الضرائب الشخصية التي تُفرض على المال مع مراعاة ظروف المكلفين بها، كما تكون الضريبة غير عادلة إذا لم تكن ملائمة من حيث

(14) د. عبد الحكيم الشراوي: مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي في ضوء القانون البحريني، مطبعة جامعة البحرين، البحرين، 2013، الطبعة الأولى، ص 291.

(15) ياسر الفريحات: التهرب الضريبي في الأردن: التهرب في الأردن لأسباب وطرق العلاج، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة الأردن، كلية التجارة، العدد 74، ص 423.

مكان وزمان تحصيلها، فترهق المكلفين ماديا وبدنيا، كما أن المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية يُعد من أسباب ضعف العدالة الضريبية، لأنه يؤثر على أداء المكلف لواجباته الضريبية. وأخيرا، فإن ضعف العقوبات المالية والجزائية يُعد أيضا أحد العوامل التي تدفع الممولين إلى الغش الضريبي وارتكاب الجرائم الضريبية، وخاصة إذا كانت الجزاء المالي أقل من قيمة مبلغ الضريبة المتهرب منها، وعلى ذلك فالمكلف قد يُقبل على مخالفة القانون الضريبي طالما أن الجزاء المالي الذي سيوقع عليه أقل من عبء الضريبة المتهرب منها.

(ب) الأسباب الخاصة بالإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية عبارة عن هيئة رسمية وقانونية، لها سلطة عامة تضم مجموعة من الوسائل والإمكانات المادية والبشرية والقانونية، ولها دور أساسي في تطبيق القانون الضريبي؛ وعلى هذا الأساس فكما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهل ارتكاب الجرائم الضريبية⁽¹⁶⁾، وتتمثل أهم أوجه قصور الإدارة الضريبية فيما يلي:

1. قصور الإمكانيات البشرية، المتمثلة في عدد أفراد الإدارة الضريبية، والخاصة كذلك بخبراتهم الوظيفية.
2. قصور الإمكانيات المادية، مثل قلة أو عدم ملائمة مقر الإدارات الضريبية، وقلة التجهيزات الضرورية، والقصور في استخدام التكنولوجيا الحديثة.
3. عدم فعالية الرقابة بسبب قلة عدد الموظفين المكلفين بالرقابة أو ضعف خبراتهم الرقابية.
4. تعقد الإجراءات الضريبية الخاصة بتقديم الإقرارات الضريبية وربط وتحصيل الضريبة.

(ج) الأسباب الخاصة بالمكلف:

تعود الجرائم الضريبية- في الواقع- إلى أسباب تتعلق بالمكلف ذاته، فالعوامل النفسية للمكلف تلعب دورا مهما في هذا النوع من الجرائم، ومن الملاحظ أن الضمير الضريبي لدى الكثير من الأفراد أقل تيقظا من الضمير الأخلاقي، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى⁽¹⁷⁾:

- ضعف الوعي الضريبي: فكما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفسي على ارتكاب الجريمة الضريبية قويا وملموسا، والعكس صحيح.

⁽¹⁶⁾ د. عبدالحكيم الشرقاوي، مرجع سابق، ص 293-294.

⁽¹⁷⁾ لمزيد من التفصيل راجع: عزوز سليمة: الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة- كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الجزائر، 2018-2019م، ص 86-87، و د. محمد إبراهيم الشافعي، د. أحمد عبد الصبور الدجاوي: المالية العامة والتشريعات المالية والاقتصادية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، مطبوعات جامعة الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2020م، الطبعة الأولى، ص 226.

- أهمية النقود لدى الفرد، فالمال شقيق الروح، والتخلي عنه في شكل ضريبة قد يكون شاقا على نفوس البعض، وتزداد المشقة إذا كان الفرد لا يستطيع قياس مدى النفع الذي يعود عليه من نشاط الدولة، أو إذا كان الفرد معتقدا أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة.
- اعتقاد البعض بأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، مادامت الدولة شخصا معنويا، ويساعدهم على ذلك عدم توقف الانتفاع من خدمات الدولة على دفع الضريبة، بل يمكنهم الاستمرار في الاستفادة من هذه الخدمات رغم تهريبهم من دفع الضريبة.
- فضلا عما سبق فإن الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف، والظروف الاقتصادية السائدة في الدولة، تُعد عاملا مهما من عوامل ارتكاب الجرائم الضريبية، ففي أوقات الرخاء الاقتصادي ترتفع الدخول فتقل حالات التهرب الضريبي، أما في أوقات الأزمات الاقتصادية تقل أرباح الممولين، ويعانون من قلة استثمار أموالهم، مما يدفعهم إلى محاولة خرق القوانين الضريبية والتتصل من دين الضريبة بأساليب يجرمها القانون.

(ثانيا) آثار الجرائم الضريبية:

تؤدي الجرائم الضريبية إلى ضياع جزء من الإيرادات الضريبية التي تُعد من أهم الموارد المالية للدولة؛ مما يؤدي إلى آثار وخيمة لا يقتصر أثرها على الناحية المالية، بل يترتب عليها آثار سلبية خطيرة في مختلف المجالات، لا سيما الاقتصادي والاجتماعي، وفيما يلي بيان موجز لهذه الآثار:

1. الآثار المالية للجرائم الضريبية:

إن التأثير المباشر للجرائم الضريبية يقع على عاتق ميزانية الدولة، مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق العامة؛ وبالتالي عدم تنفيذ المشاريع المقررة للسنة المالية، كذلك فإن الجرائم الضريبية من خلال تأثيرها على ميزانية الدولة تخلق لها مشاكل تمويلية تدفع الدولة إلى اللجوء إلى مصادر أخرى لتمويل نفقاتها العامة، كالإصدار النقدي، والاقتراض، وفرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب المفروضة من أجل تعويض الإيرادات الضريبية المفقودة بسبب الجرائم الضريبية، وهو ما يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي على الأفراد مما يزيد من ميولهم للغش الضريبي؛ وبالتالي استفحال الجريمة الضريبية أكثر فأكثر⁽¹⁸⁾.

(18) د. عبد الحكيم الشراوي، مرجع سابق، ص 299، و محمد فلاح: الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية- حالة الجزائر، أطروحة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2001-2002م، ص 65.

2. الآثار الاقتصادية للجرائم الضريبية:

تؤدي الجرائم الضريبية إلى إضعاف الاقتصادات الوطني، فنظرا للخسارة المالية التي تتكبدها الخزينة العامة تقل إمكانيات الادخار العام، وبالتالي تصبح الدولة غير قادرة على تهيئة البيئة الملائمة للتنمية الاقتصادية، إذ إن البنى التحتية المتهاكلة تعرقل الاستثمارات⁽¹⁹⁾، وتؤثر على كفاءة الإنتاج، كما يخل الغش الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات؛ لأنه لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة، أو الأكثر فائدة بالنسبة للجماعة، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب⁽²⁰⁾، فالمشروعات التي تتخلص من عبء الضريبة تحقق أرباحا وتكون في وضعية أفضل من المشروعات التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. وأيضا يؤدي الغش الضريبي إلى اجتذاب الأفراد والأموال إلى النشاطات التي تكثر فيها فرص التهرب من الضريبة، حتى ولو لم تكن هذه النشاطات مفيدة بالنسبة للجماعة⁽²¹⁾، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الضريبية وليس للاعتبارات الاقتصادية⁽²²⁾،

3. الآثار الاجتماعية للجرائم الضريبية:

إلى جانب الآثار المالية والاقتصادية سالفة الذكر، والتي تتجم عن الجرائم الضريبية، هناك آثار أخرى تتمثل في الآثار الاجتماعية للجرائم الضريبية، إذ تؤدي هذه الجرائم إلى توزيع الأعباء العامة توزيعا غير عادل؛ إذ من المؤكد أنَّ مَنْ لا يتهربون من أداء الضريبة سيتحملون في نهاية الأمر الأعباء التي تمكن الآخرون من التخلص منها⁽²³⁾، وبالتالي يترتب على التهرب الضريبي تفرقة كبيرة بين الدخل، إذ يترتب عليه ارتفاع دخول وثروات بعض الممولين بسبب قدرتهم على التهرب، في الوقت الذي لا تستطيع فيه الطبقات الكادحة من الموظفين والعمال التهرب من الضريبة، وهو ما يؤدي بدوره إلى اتساع الفجوة بين الدخل، وبشكل سريع يصعب معه تحقيق التوازن الاجتماعي.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن انتشار التهرب الضريبي يتسبب في إضعاف أخلاق الجماعة، وفي إضعاف علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة، كما أن زيادة الأعباء على الممولين غير المتهربين قد تدفعهم بدورهم إلى التهرب، وهكذا تشيع روح الغش في الجماعة، وهو أمر جد خطير.

(19) د. عبد الحكيم الشرقاوي، مرجع سابق، ص 300.

(20) د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز: المالية العامة، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ص 269.

(21) د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز، المرجع السابق، ص 269.

(22) عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 75.

(23) د. مجدي شهاب: أصول الاقتصاد العام - المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008م، ص 391.

، ص 391.

المبحث الثاني: الخلاف الفقهي حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

من المسائل المهمة التي أثارت جدلاً كبيراً بين الفقهاء، مسألة تحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، ولا شك أن التكييف الصحيح للجريمة الضريبية سيحدد القانون الواجب التطبيق عليها، وهنا يثور عدد من التساؤلات: هل الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية فيطبق عليها القانون الإداري؟ أم أنها ذات طبيعة جنائية عادية فيطبق عليها القانون الجنائي العام؟ أم أنها ذات طبيعة خاصة؟، وفي هذا الصدد ينقسم الفقه إلى آراء ثلاثة: الأول يقول بالطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية، والثاني يقول بالطبيعة الجنائية العادية للجريمة الضريبية، بينما يذهب الرأي الثالث إلى القول بأن الجريمة الضريبية جريمة ذات طبيعة خاصة، وفيما يلي نعرض لمضمون كل رأي من هذه الآراء الثلاثة، والحجج والمبررات التي يستدل بها أصحاب كل رأي على صحة ما ذهبوا إليه، وذلك في ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية

ذهب فريق من الفقه⁽²⁴⁾ إلى أن الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية، وذلك استناداً إلى الحجج الآتية⁽²⁵⁾:

1. أن النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات تختلف من حيث الغرض عن النصوص الجزائية الواردة في قوانين الضرائب، فحماية الجماعة هي الهدف الأساس لقانون العقوبات، فيعاقب من يعتدي على جسم الإنسان، أو شرفه، أو حريته، أو ماله، والمجرم في نظره هو الذي يخالف القاعدة الأخلاقية التي تضمن احترام شخصية الغير وأمواله، بما يعني في نهاية الأمر، أن مخالفة الواجب الاجتماعي يؤدي إلى رد فعل اجتماعي يتمثل في الجزاء الجنائي الذي يجب أن ينطوي على ألم يحق بالمجرم نظير مخالفته للقانون حتى يتحقق به ردع الجاني وزجر الغير، وهو ما لا يكون إلا في العقوبات المقيدة للحرية والعقوبات المالية، أما القانون الضريبي، فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة، وهو يُنشئ علاقة إدارية بين الإدارة الضريبية وبين المكلف، لذا فإن مخالفة الممول أو المكلف لأوامر الإدارة أو قراراتها الإدارية يعتبر مخالفة إدارية، لذا يتعين أن يكون العقاب على مخالفة الأوامر في يد السلطة الإدارية نفسها.
2. لا يمكن تشبيه الغش الضريبي أو الجرائم الضريبية بجرائم الأموال، مثل السرقة وخيانة الأمانة والاختلاس، وذلك لأن الضرائب تعود حصيلتها إلى خزينة الدولة، وجبايتها تتوقف على سلطتها السياسية وحدها، فهي

(24) من أنصار هذا الاتجاه:

- Spiegel, Bindig, Fleiner, Goldschmidt and Blumenstein Hefter.

أشار إليهم د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ص 42.

(25) لمزيد من التفصيل حول هذه الحجج راجع: د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 42-43، د. عبد الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997م، ص 737، حمادة خير محمود: السياسة الجنائية للجريمة الضريبية - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 2019م، ص 24-25.

مظهر من مظاهر سيادتها وليست استعمالاً لحق من الحقوق التي يكفلها القانون المدني، ولهذا فإن إيرادات الضريبة لا تدخل ضمن إيرادات الدولة كشخص معنوي من أشخاص القانون الخاص⁽²⁶⁾، وإنما تدخل في إيراداتها باعتبارها شخصاً معنوياً عاماً.

3. بأن العلاقة بين الممول أو المكلف والإدارة الضريبية تختلف عن العلاقة ما بين الأفراد أنفسهم، إذ إن العلاقات بين الأفراد تقوم على مبدأ المساواة القانونية وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنية والخلقية وأموال الغير، أما العلاقات بين الدولة والأشخاص - ومن ضمنها علاقة الممول أو المكلف بالإدارة الضريبية - فإنها تقوم على عنصر القهر الذي بمقتضاه يتحتم على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية أن تخضع للقانون وتتصرف وفقاً لأحكامه؛ لذا فإنه يتعين اختلاف القواعد القانونية التي تنظم العلاقات بين الأشخاص عن تلك التي تنظم العلاقات بين الدولة والأشخاص، كالعلاقة التي ينشئها قانون الضريبة.

وقد انتهى هذا الرأي إلى أن القوانين الضريبية لا تتمتع بالقيمة القانونية نفسها التي تنبعث من النصوص الجنائية، وأن الجرائم الضريبية لا تعتبر جرائم جنائية، وبناءً عليه فقد ذهب هذا الرأي إلى أن الجرائم الضريبية ومخالفات البوليس والجرائم الإدارية تعتبر جميعها موضوعاً لقانون عقوبات خاص، هو قانون العقوبات الإداري، وأن هذا القانون يتمتع باستقلال معين يعتمد على الطبيعة الخاصة للالتزامات التي يعاقب على مخالفتها، وتخضع لمبادئ عامة تختلف عن المبادئ العامة لقانون العقوبات، ومن هذه المبادئ: تغليب الركن المادي للجريمة على الركن المعنوي، وافتراض الإثم، والمسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية، والمسئولية عن الغير، والتضامن بين مرتكبي الجريمة.

• النقد:

تعرض الرأي القائل بأن الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية للنقد، وفيما يلي الرد على الحجج التي استند إليها أنصار هذا الرأي:

1. القول بأن النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات تختلف من حيث الغرض عن النصوص الجزائية الواردة في قوانين الضرائب، إذ تهدف الأولى إلى حماية الجماعة، بينما تهدف الأخرى إلى تنظيم تحصيل الضريبة، يمكن الرد عليه بأن الغرض الذي يتوخاه المشرع الضريبي هو حماية حق الدول في هذا المورد المالي المهم، ومن ثمّ حماية الجماعة، تماماً مثل النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات، فلا أحد ينكر أهمية

⁽²⁶⁾ مثل الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من المشروعات الصناعية والتجارية التي تمتلكها، وهي جزء من ممتلكات الدولة الخاصة (الدومين الخاص)، وتمارس من خلالها نشاطاً تجارياً أو صناعياً شبيهاً بالنشاط الذي يمارسه الأشخاص العاديون أو المشروعات الخاصة، وتخضع ممتلكات الدولة الخاصة - بوجه عام - لقواعد القانون الخاص، لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع راجع: د. عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة - مدخل لدراسة أصول الفن المالي لمالية الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007م، ص 128 وما بعدها.

الجزاءات في إطار القانون الضريبي، لما لها من دور كبير في ردع مرتكب الجريمة الضريبية، وإدخال الخوف في نفوس الآخرين من الطابع العقابي الذي تحمله النصوص الجزائية، وهذا هو السبب الذي حدا بالبعض أن يعمل على توحيد أحكام الجريمة الضريبية مع أحكام الجرائم الأخرى، من منطلق وحدة الغرض في كل منهم.

2. أن القول بقانون العقوبات الإداري استناداً إلى أنه يحمي مصلحة إدارية، سيؤدي في النهاية إلى تقسيم قانون العقوبات إلى أقسام متعددة، بالنظر إلى المصلحة التي تحميها كل مجموعة من نصوصه؛ مما يؤدي إلى القضاء على كيان قانون العقوبات لا على وحدته فحسب⁽²⁷⁾، فضلاً عن ذلك، فإن التسليم بالطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية يصطدم بإشكالية أخرى، وهي أن قانون العقوبات الإداري يحتوي على المخالفات فقط، في حين أن الجريمة الضريبية قد تكون جنحة أو جناية، ومعنى ذلك أنه سيطبق قانون العقوبات الإداري في حالة المخالفات الضريبية، وسيطبق قانون العقوبات في حالة الجنح والجنايات الضريبية، ولا شك أن ذلك سيجزأ القانون الواحد إلى جزئين لهما طبيعتين مختلفتين⁽²⁸⁾، كما سيؤدي إلى القضاء على وحدة قانون العقوبات الضريبي الذي تجمع نصوصه غاية واحدة هي حماية المصلحة الضريبية.

3. وبالنسبة للقول بأن الجريمة الضريبية ما هي إلا مخالفة لأوامر الإدارة الضريبية، استناداً إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي من علاقات القانون الإداري - يمكن الرد عليه بأنه لا يجوز تشبيه الممول أو المكلف⁽²⁹⁾ بالموظف الإداري؛ لأن مصدر التزام كل منهما ليس القرار الصادر من إدارة الضرائب، وإنما القانون ذاته (قانون الضريبة)، كذلك فإنه لا يمكن تشبيه قانون الضريبة بالقرارات الإدارية؛ لأن القانون الضريبي يتضمن قواعد عامة مجردة، وتتوافر فيها جميع خصائص القاعدة القانونية، وذلك بخلاف القرارات الإدارية؛ لذا فمخالفة الممول أو المكلف لقانون الضريبة لا تعد مخالفة لقرار إداري، بل هي مخالفة للقانون⁽³⁰⁾.

4. أن قانون العقوبات الإداري يعتمد على أساس تاريخي محض⁽³¹⁾؛ حيث كانت العقوبات الخاصة بجرائم البوليس (المخالفات) تطبق مباشرة بواسطة الموظفين القضائيين الذين يقومون بوظيفة البوليس، وهذه النظرية لا

(27) د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 47-48.

(28) عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 62.

(29) تجدر الإشارة إلى أن مصطلح الممول والمكلف ليس مترادفين كما يعتقد البعض، بل يختلفان في المعنى، كما أنهما يختلفان حسب نوع الضريبة محل البحث، ففي مجال الضرائب غير المباشرة يقصد بالمول الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة التي يفرضها القانون، أما المكلف: فهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، أما في الضرائب المباشرة فتجتمع صفة الممول والمكلف في شخص الخاضع للضريبة، إلا في حالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز عند المنبع، فيكون الممول هو الخاضع للضريبة، ويكون المكلف من ألزمه المشرع بحجز الضريبة من دخل الممول وتوريدها إلى الإدارة الضريبية.

(30) د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 46-47.

(31) د. عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص 738.

تكفي مطلقاً لتأسيس نظرية قانون العقوبات الإداري؛ لأن القانون الإداري في تطور مستمر، وكذلك الحال بالنسبة لقانون الضريبة⁽³²⁾، هذا فضلاً عن أن قانون العقوبات الضريبي لم يعد يقتصر على العقوبات الإدارية أو المخالفة للوائح البوليس، بل أصبح يحتوي على الكثير من الجناح والمخالفات ذات الطبيعة الخاصة⁽³³⁾. في ضوء الانتقادات السابقة التي وجهت إلى الرأي القائل بالطبيعة الإدارية للجرائم الضريبة، يمكننا القول بأن نظرية قانون العقوبات الإداري قد أثبتت الفقه عدم صحتها، وأنه تبعاً لذلك لا تعتبر الجرائم الضريبة ذات طبيعة إدارية.

المطلب الثاني: الطبيعة الجنائية العادية للجريمة الضريبة

ذهب فريق من الفقه الألماني⁽³⁴⁾ إلى تطبيق قانون العقوبات العام على الجريمة الضريبة باعتبارها جريمة عادية، وأن ليس للتجريم الضريبة ذاتية خاصة به، بل ذهب رأي في الفقه الفرنسي⁽³⁵⁾ إلى ما هو أبعد من ذلك فيما يخص القواعد الإجرائية في النزاع؛ حيث نادى بضرورة استقلال الإجراءات الإدارية عن الإجراءات الجنائية الضريبة، وقد استند أصحاب هذا الرأي إلى الحجج الآتية⁽³⁶⁾:

1. أن الغرض الذي يتوخاه المشرع من التشريع الضريبي، ومن تجريم اختلاس الضريبة هو الغرض نفسه الذي يتوخاه المشرع العادي عند سن أي قانون عقوبات، وهو حماية الصالح العام، ولذلك فإن أصحاب هذا الرأي يعملون على توحيد أحكام الجريمة الضريبة مع أحكام الجرائم الأخرى، من منطلق وحدة الغرض بينهما.
2. أن الجريمة الضريبة لها أركانها هي ذاتها الأركان العامة للجريمة، ولا يوجد فرق يذكر، سواء بالنسبة للركن الشرعي الذي يستند إلى أنه لا جريمة ولا عقوبة بغير قانون، أو بالنسبة للركنين المادي والمعنوي، وكذلك الأمر بالنسبة لقاعدة تحري قصد المشرع في تفسير النص الجنائي، فإنه يتعين مراعاتها عندما يصادف القاضي نصاً تجريمياً ضريبياً مشوباً بالغموض.

⁽³²⁾ د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 45-46.

⁽³³⁾ محمد حسين قاسم حسين: الجريمة الضريبة والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2004م، ص 69.

⁽³⁴⁾ من أنصار هذا الاتجاه:

– Hermann Schwaiger, George Meyer, Myboch, Vocke, Steim, Becker, Hefter and Von Bar.

أشار إليهم د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ص 41، ويؤيد هذا الرأي د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الإسكندرية، 1963م، ص 51.

⁽³⁵⁾ Jacques Brunon: Droit pénal fiscal, LGDJ, France, 1993, P.39-40.

⁽³⁶⁾ لمزيد من التفصيل حول هذه الحجج راجع: د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 41-42، د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 41 وما بعدها، عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 62-63.

3. يفسر أصحاب هذا الرأي طبيعة الجريمة الضريبية من ناحية النتيجة، بأنها اعتداء على حق مالي للدولة، وهي تشبه من هذه الوجهة جرائم الأموال كالسرقة وخيانة الأمانة والاختلاس، الأمر الذي لا يستقيم معه معاملة الجريمة الضريبية بطريقة أخف من معاملة الجريمة العادية.

4. أن الجريمة الضريبية في الواقع تعد من الجرائم الواقعة على الأموال، فالجاني يستعمل أساليب الغش والخداع والتدليس لتضليل الإدارة الضريبية، وهدفه من وراء ذلك تجنب التقليل من ثروته، وهي العناصر ذاتها التي تقوم عليها جريمة النصب التي تعد من جرائم الأموال.

● النقد:

وجهت العديد من الانتقادات إلى الاتجاه الذي يقول بالطبيعة الجنائية العادية للجريمة الضريبية، ومن ثم إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات، ومن هذه الانتقادات ما يلي:

1. أن القانون الضريبي شرع لحمل الأفراد على الإسهام في الإيرادات العامة للدولة، لذا وجب أن يتمتع هذا القانون ببعض المبادئ الخاصة في الشق المنظم للتجريم الضريبي، بأن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطوقاً على عنصر العقوبة والتعويض معاً، وهذا جزاء اقتضته خصوصية التشريع الضريبي، إذ إن المصلحة الضريبية للدولة قد تضررها الجريمة الضريبية ضرراً يؤثر في إيراداتها العامة، الأمر الذي يستدعي وجود مثل هذا الجزاء⁽³⁷⁾، أي أن الجزاءات الضريبية تعتبر جزاءات من نوع خاص، ومع ذلك فإنه في الحالات التي يسكت فيها القانون عن التنظيم الخاص للجريمة الضريبية يتعين الرجوع إلى الأحكام العامة في قانون العقوبات.

2. وبالنسبة للقول بأن الجريمة الضريبية، بوصفها اعتداءً على حق مالي للدولة، فإنها تشبه من هذه الوجهة جرائم الأموال كالسرقة والاحتيال وخيانة الأمانة والاختلاس - يمكن الرد عليه بأن العنصر المالي في جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات يختلف عنه في الجريمة الضريبية؛ فالأولى يكون الاعتداء فيها على أموال الأفراد، في حين يكون الاعتداء في الأخرى على أموال الخزنة العامة، وباختلاف الهدف في كل منهما، فإنه لا يمكن إخضاعهما للقواعد القانونية نفسها⁽³⁸⁾.

3. أن القاضي يحكم بالجزاءات الضريبية من تلقاء نفسه، حيث لا يشترط أن تقوم الإدارة الضريبية بطلب الحكم بتلك الجزاءات، حتى ولو كانت جزاءات نفعية أكثر منها رادعة، وهذا على خلاف الدعوى الجزائية فيما يتعلق بالتعويض المدني⁽³⁹⁾.

(37) د. طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2008م، ص 47.

(38) عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 64.

(39) محمد حسين قاسم حسين، مرجع سابق، ص 67.

نخلص مما تقدم أن الجريمة الضريبية ليست جريمة جنائية عادية، كما توصلنا من قبل أنها ليست جريمة إدارية، ولذلك كان من الضروري تكيف هذه الجريمة تكيفا صحيحا يتناسب مع طبيعتها الخاصة، وهذا ما ذهب إليه فريق ثالث من الفقه.

المطلب الثالث: الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

ذهب فريق ثالث من الفقه⁽⁴⁰⁾ إلى أن الجريمة الضريبية جريمة جنائية لكنها ذات طبيعة خاصة، فهي لا تعتبر جريمة جنائية عادية، كجريمة السرقة أو الاختلاس، كما أنها لا تعتبر جريمة إدارية كباقي المخالفات الإدارية التي تقع من قبل موظفي الإدارة⁽⁴¹⁾، ويتضح ذلك جليا من خلال استعراض أوجه النقد التي وجهت إلى الاتجاهين السابقين، والتي تُبين بما لا يدع مجالا للشك أن للجريمة الضريبية طبيعة قانونية تختلف عن الطبيعة الإدارية، وكذلك الطبيعة الجنائية العادية، حيث لا تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل، وكذلك لا تعتبر مخالفات وجرائم ضريبية بحتة، لأن لها طبيعة خاصة.

كما تتميز الجرائم الضريبية بخضوعها - في جملتها - إلى قواعد عامة لا تخضع لها الجرائم العادية، مثل المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والإهمال، وفي تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية، وفي تقرير أحكام خاصة للعود، وفي الغرامة الضريبية التي تتطوي على فكرة التعويض⁽⁴²⁾، هذا فضلا عن أن الجريمة الضريبية لها أحكام إجرائية خاصة بها كتلك المتعلقة برفع الدعوى الجنائية الضريبية، وانقضائها بطرق التسوية التصالحية.

وبسبب هذه الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، فإنه لا يرد النص عليها في القسم الخاص في قانون العقوبات، وإنما يتناولها المشرع الضريبي في القوانين الضريبية، وذلك عن طريق تحديد الأفعال المكونة لها والعقوبات واجبة التطبيق حال إتيانها، وترجع العلة في ذلك إلى كثرة وتنوع وتعدد الأفعال المؤثمة، وكثرة النواحي الفنية والتفاصيل المهنية في هذه الجرائم، الأمر الذي يصعب معه تطبيق الأحكام التقليدية الواردة في قانون العقوبات عليها، كما أن الجرائم الضريبية لا تتسم بالثبات والاستقرار، وتختلف النظرة إليها باختلاف المرحلة التي يمر بها المجتمع، وباختلاف الظروف المحيطة، فالمشرع يفرض عقابه على كافة الجرائم التي استقرت نظرت لها، أما الجرائم التي تختلف النظرة إليها باختلاف المجتمع وما يحيط به من ظروف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، فإن المشرع يُفرد لها قواعد مغايرة تميزها عن غيرها.

⁽⁴⁰⁾ من أنصار هذا الاتجاه: د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ص 49، د. عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص 743، د. محمد

محمد مصباح: جرائم الممول المضرة بالخزينة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996م، ص 5.

⁽⁴¹⁾ د. عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص 743.

⁽⁴²⁾ د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 49.

وبناءً على ما تقدم فإن الباحث يؤيد هذا الرأي الأخير الذي ينفي عن الجريمة الضريبية الطبيعة الإدارية، ولا يسلم لها بالطبيعة الجنائية العادية، ويقر لها بالطبيعة الجنائية الخاصة، وهذه الطبيعة الخاصة تجعلها مختلفة عن غيرها من الجرائم الأخرى.

وغني عن البيان أن هذه الذاتية الخاصة للجريمة الضريبية لا تجعلها بمنأى عن مبدأ الشرعية الجنائية (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص)، حيث لا تتمتع بذاتية خاصة تجاه هذا المبدأ، وإنما شأنها شأن الجريمة العادية في الخضوع لهذا المبدأ، وهذا أمرٌ بدهي، فكما أنه لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بموجب تشريع، فإنه لا يجوز اعتبار فعل أو الامتناع عنه جريمة إلا بموجب نص.

الخاتمة

توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى عدد من النتائج المهمة التي أوصى في ضوءها بعدد من التوصيات، التي نذكرها تباعاً:

(أولاً) النتائج:

1. مفهوم الجريمة الضريبية أعم وأشمل من مفهوم التهرب الضريبي، إذ إن الأخير ما هو إلا صورة من صور الجريمة الضريبية.
2. أنه على الرغم من تعدد أنواع الجرائم الضريبية، فإنها تتفق جميعها في نوع المصلحة المعتدى عليها، وهي حقوق الخزنة العامة.
3. أن الجريمة الضريبية هي سلوك إنساني شأنها في ذلك شأن باقي الجرائم، ويرجع ارتكابها إلى أسباب نفسية أو أخلاقية تتمثل في عدم انتشار الوعي الضريبي، أو أسباب تشريعية، إما لعدم وجود نص، أو وجود نص به ثغرات قانونية، أو لعدم دقة الصياغة، أو لكونها صياغة غير منضبطة، أو لضعف الجزاء أو العقوبة المقررة.
4. يترتب على الجرائم الضريبية آثار سيئة، ولا تقتصر هذه الآثار السيئة على الجانب المالي فحسب، بل تمتد لتشمل كافة المجالات، وبصفة خاصة المجالين الاجتماعي والاقتصادي.
5. أن الجريمة الضريبية جريمة جنائية لكنها ذات طبيعة خاصة، فهي لا تعتبر جريمة جنائية عادية، كجريمة السرقة أو الاختلاس، كما أنها لا تعتبر جريمة إدارية كباقي المخالفات الإدارية التي تقع من قبل موظفي الإدارة، وأن هذه الطبيعة الخاصة تجعلها مختلفة عن غيرها من الجرائم الأخرى.

(ثانيا) التوصيات:

1. يجب على المشرع مراعاة الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، فلا يطبق عليها الأحكام التقليدية الواردة في قانون العقوبات، وإنما يقرر لها من العقوبات ما يحقق مصلحة الخزنة العامة المتمثلة في حصولها على مبلغ الضريبة، وإن ترتب على ذلك انقضاء الدعوى الجنائية.
2. أن يأخذ المشرع الضريبي بنظام التصالح الضريبي، الذي يحقق مصلحة الخزنة العامة في الحصول على مستحقاتها الضريبية، مضافا إليها الغرامات المالية التي يقرها المشرع على المتهم في الجريمة الضريبية.
3. أن يحرص المشرع الضريبي على إتاحة الفرصة أمام الممول الذي حاول التتصل من التزامه الضريبي لأن يثوب إلى رشده، مع امكانية تغريمه ماليا في هذه الحالة.