مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية

اسم المقال: مظاهر إخلال أفعال التهرب من ضريبة الدخل بمبدأ الشرعية في التشريع الفلسطيني دراسة تحليلية مقارنة
اسم الكاتب: أحمد زياد دبك
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/8677
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 01:41 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

جامعة الشارقة
UNIVERSITY OF SHARJAH

مجلة جامعة الشارقة

مجلة علمية محكمة

للعلوم القانونية



المجلد 21، العدد 2
ذو الحجة 1445هـ / يونيو 2024م

الترقيم الدولي المعياري للدوريات 2616-6526

يونيو 2024م **مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية** المجلد 21 العدد 2

https//:doi.org/10.36394/jls.v21.i2.3

مظاهر إخلال أفعال التهرب من ضريبة الدخل بمبدأ الشرعية في التشريع الفلسطيني
دراسة تحليلية مقارنة

أحمد زياد دبك[1]

تاريخ الاستلام: 2022-08-02 **تاريخ القبول: 2022-09-19**

ملخص البحث:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى خضوع أفعال التهرب من ضريبة الدخل لمبدأ الشرعية الجنائية الذي يقتضي النص على كل الأوصاف والعناصر اللازمة لقيام الجريمة بشكل محدد وواضح بعيداً عن التأويل، ولكن نجد أن المادة (37) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 التي نصت على أفعال التهرب من ضريبة الدخل على سبيل الحصر لم تأت بالتحديد الواضح والمحدد لكل الأوصاف والعناصر اللازمة لقيام هذه الأفعال، مما يفسح المجال للتأويل والتوسيع بما يمس بمبدأ الشرعية الجنائية، وعليه فقد تم تناول أفعال التهرب من ضريبة الدخل من حيث الخضوع أو عدم الخضوع لهذا المبدأ، وذلك باعتماد المنهج الوصفي التحليلي المقارن، من خلال عرض وتحليل النصوص الضريبية الجنائية مقارناً ذلك بالنظم القانونية المقارنة كلما استدعى الأمر ذلك؛ للوقوف على مدى خضوع أفعال التهرب من ضريبة الدخل لمبدأ الشرعية الجنائية في فلسطين، والذي تم تناوله في مبحثين: الأول تناول مفهوم هذه الأفعال، والثاني تناول تحديد أركانها ونطاقها، وفي الخاتمة خلصت الدراسة إلى عدة نتائج وتوصيات تدور حول ضرورة عمل المشرع على مراجعة النص الضريبي الجنائي المحدد لأفعال التهرب من ضريبة الدخل، ومن ثم تحديدها بشكل واضح وجلي ومميز تحقيقاً لمقتضيات مبدأ الشرعية الجنائية

الكلمات الدالة: ضريبة الدخل، الجرائم الضريبية، الشرعية الجنائية الموضوعية، التهرب الضريبي

(1) كلية الحقوق - الجامعة العربية الأمريكية (رام الله – فلسطين)

ahmad.dabak.aaup.edu

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 58 11/06/2024 8:45 AM

التمهيد:

إن نصوص التشريعات الضريبية تتضمن مجموعة من القواعد القانونية التي تتناول فرض الضريبة من حيث تحديد الوعاء الضريبي أو بإجراءات التقدير أو بإجراءات تحصيلها، فضلاً عن تميزها بتضمنها بعض الأحكام الجزائية سواءً فيما يتعلق بجانبها الموضوعي الذي يحوي الجرائم والعقوبات أو بجانبها الإجرائي الذي يحوي بعض إجراءات متابعة الجريمة وطرق انقضائها، وهذه الأحكام الجزائية تنتمي إلى التشريع الجنائي بمفهومه الواسع، إلا أنها تتميز عن القانون الجنائي العام بطابعها الضريبي الخاص؛ لتواجدها خارج مدونتي قانون العقوبات العام وقانون الإجراءات الجزائية، ووجودها في مدونة خاصة سنها المشرع لحماية الموارد الضريبي (الجندي، 2006،ج:1، ص 17 وما بعدها) و (طنطاوي، 2006، ص:43). وتطبيقاً لذلك تقول المحكمة الدستورية المصرية " إن جرائم التهرب الضريبي، وما توخاه المشرع من تقرير جزاء لها على النحو المتقدم - منظورًا في ذلك إلى مداه - هو حمل الممولين على إيفائها مباشرة إلى الخزانة العامة لضمان تحصيلها، والتقليل من تكلفة جبايتها، فلا يتخلون عن توريدها، وإلا كان ردعهم لازمًا حفاظًا على أموال الدولة." (القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 217 لسنة 31 قضائية "دستورية "، جلسة 4/ 1/ 2020، المنشورة:- https://www.sccourt.gov.eg/) على خلاف الحال في الجرائم الجنائية العادية التي تأتي لحماية المصالح المشتركة للأفراد والمجتمع ولتوفير الطمأنينة للأفراد وتحقيق العدالة (عاليه، وعاليه، 2020، ص: 18 وما بعدها)

وفي هذا الإطار، نجد أن المادة (37) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم (8) لسنة 2008 قد جاءت بأحكام خاصة لتجريم مجموعة من الأفعال المتعلقة بالتنظيم الضريبي، ولكن لم يفرد المشرع الفلسطيني قانوناً إجرائياً ضريبياً عاماً يتميز بأوصاف جامعة وموحدة لجميع الضرائب، وذلك أسوة ببعض التشريعات المقارنة كمدونة الإجراءات الضريبية الفرنسي (https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069583) وقانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (44) الصادر بتاريخ 11 تشرين الثاني 2008، (https://arabruleoflaw.org/compendium/Files/LEB/158.pdf) وقانون رقم 206 لسنة 2020 بشأن الإجراءات الضريبية الموحد (https://manshurat.org/node/67935)

ويعد مبدأ الشرعية الجنائية مبدأ دستورياً تنص عليه معظم الوثائق الدستورية الديمقراطية؛ لحماية الحقوق والحريات من تعسف السلطة وشططها، والذي نص عليه القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 أيضاً بموجب المادة 15 منه التي نصت على أنه " ...لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني..."، وفي هذا الشأن تقول المحكمة

21-2.indd 59 11/06/2024 8:45 AM

الدستورية المصرية "وحيث إن النطاق الحقيقي لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات إنما يتحدد على ضوء عدة ضمانات يأتي على رأسها وجوب صياغة النصوص العقابية بطريقة واضحة محددة لا خفاء فيها أو غموض..." (الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 50 لسنة 37 قضائية "دستورية"، جلسة 2 /5/ 2019م المنشورة: https:// (www.sccourt.gov.eg

أهمية موضوع البحث:

تبرز أهمية موضوع البحث من خلال تحليلها المادة (37) سالفة الذكر التي تشكل أحد النماذج القانونية الخاصة بالتجريم الضريبي في فلسطين لم تتم دراستها بالشكل الكافي، فضلاً عن خلو أروقة المحاكم الفلسطينية تماماً من قضايا ضريبية محلها جريمة تتعلق بضريبة الدخل، فلذلك جاء هذا البحث لإسقاط ما تم تناوله من قبل الفقه حول الشرعية في مجال جرائم التهرب الضريبي على التشريع الفلسطيني، وبيان أوجه الخلل الذي شاب هذا التشريع في الخروج على مبدأ الشرعية الجنائية، وهو بذلك يخدم كل من أراد الاستزادة من المعرفة القانونية في مجال التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

مشكلة البحث:

يركز البحث على دراسة مظاهر خروج المشرع الضريبي في تحديد أفعال التهرب من ضريبة الدخل على مبدأ الشرعية الجنائية الذي يقتضي التحديد الواضح والمحدد لهذه الأفعال، غير أن تطبيق هذا المبدأ على القاعدة الجنائية الضريبية التي تضمنتها المادة (37) سالفة الذكر نجد أنها قد اكتنفها الغموض لاسيما التحديد غير الدقيق لمفهوم أفعال التهرب من ضريبة الدخل التي وردت فيها على سبيل الحصر بألفاظ عامة لم تراع تحديد أركان جريمة التهرب ومجالها بشكل محدد وواضح بما يمس بمبدأ الشرعية الموضوعية الذي يقتضي ضرورة التحديد الضيق لهذه الأفعال، حتى أنها لم تنص على التجريم بطريق الإحالة إلى قواعد القانون الجنائي العام، الأمر الذي يقتضي معالجة هذا القصور تحقيقاً لمبدأ الشرعية الجنائية حتى لا يكون التهرب الضريبي ما هو إلا مجرد تجنب ضريبي غير معاقب عليه

تساؤلات البحث:

يطرح هذه البحث التساؤل الرئيسي الآتي: ما مدى خضوع أفعال التهرب من ضريبة الدخل لمبدأ الشرعية الجنائية؟ وتندرج ضمن هذا التساؤل التساؤلات الفرعية الآتية: ما مفهوم أفعال التهرب من ضريبة الدخل؟ وما أركانها؟ وما نطاقها؟

21-2.indd 60 11/06/2024 8:45 AM

هدف البحث:

يلقي هذا البحث الضوء على التشريع الضريبي الفلسطيني لبيان جوانب الإخلال بمبدأ الشرعية الجنائية في مجال أفعال التهرب من ضريبة الدخل، وبيان المشاكل القانونية الناجمة عن عدم وضوح النصوص التي تجرم أفعال التهرب من ضريبة الدخل

منهجية البحث:

اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث من الناحية الفقهية مع بيان أحكام القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم (8) لسنة 2011 مع تحليل النصوص المتعلقة بموضوع البحث، وذلك لمعرفة مدى تطابقها مع مقتضيات مبدأ الشرعية الجنائية، كما سيتم اعتماد المنهج المقارن كلما استدعى الأمر لذلك، وذلك للمقارنة بين نصوص القانون الفلسطيني ونصوص القوانين في البلدان الأخرى وخاصة في مصر، بهدف التوصل إلى أفضل الحلول ليستعين بها المشرع الفلسطيني عند تعديل التشريع الضريبي القائم أو وضع قانون جديد

تقسيم:

وعلى ضوء ما تقدم سيتم تناول موضوع هذا البحث في مبحثين، الأول: يتناول مفهوم أفعال التهرب من ضريبة الدخل، والثاني: يتناول تحديد أركان أفعال التهرب من ضريبة الدخل ونطاقها

المبحث الأول: مفهوم أفعال التهرب من ضريبة الدخل

تمهيد:

أولى المشرع الضريبي اهتماماً بوصف الأفعال المشمولة في جريمة التهرب من ضريبة الدخل، والتي أوردها على سبيل الحصر في المادة(37) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 لما تمثله من اعتداء على المصالح الضريبية، لذلك سوف نتناول في هذا المبحث مفهوم هذه الأفعال من حيث ماهيتها، ثم نتناول أثر الطبيعة الجنائية الخاصة بها، وذلك في مطلبين على النحو الآتي:-

21-2.indd 61 11/06/2024 8:45 AM

المطلب الأول: ماهية أفعال التهرب من ضريبة الدخل.

تعددت التسميات التشريعية التي تطلق على الفعل المرتكب من قبل الشخص المسؤول جنائياً عن أفعال التهرب من ضريبة الدخل التي توجب توقيع الجزاء الجنائي على مرتكبها، ومن التسميات المستخدمة "المخالفات" وفقاً للمادة (56) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 بنصها " ...ارتكاب إحدى المخالفات التالية..."، و"الجريمة" كما جاء في المادة (74) من قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة 1986 بنصها " (1) ... يكون مرتكبا جريمة ..."، وكذلك المادة (133) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 بنصها " ... تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة... بينما اكتفى المشرع الفلسطيني بمسمى "الأفعال " وذلك في المادة (37) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011، ولكن جميع هذه المصطلحات المذكورة في التشريعات المختلفة تعبر عن المعنى نفسه وهو التهرب الضريبي

وعند النظر في التشريع الفلسطيني، نجد أنه لم يعرف التهرب الضريبي، على عكس بعض القوانين الضريبية المقارنة التي جاءت بتعريف التهرب الضريبي؛ كالقانون الاتحادي في دولة الإمارات العربية المتحدة بشأن الإجراءات الضريبية رقم (7) لسنة 2017 الذي أفرد في نظامه القانوني تقنيناً عاماً للإجراءات الضريبية، الذي عرف التهرب الضريبي في المادة (1) من قانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في شأن الإجراءات الضريبية بنصها " التهرب الضريبي: استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي"، ويتضح من خلال هذا النص أن التهرب الضريبي لا يتم إلا باستخدام أية وسيلة من الوسائل غير المشروعة تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة (احجيلة، 2018، ص:371)، بينما يؤخذ على هذا التعريف أنه لم يتضمن نصاً على أفعال التهرب الضريبي أو الفاعل أو أركان الجريمة فجاء بعبارات عامة بهدف التمييز بين مصطلحين هما: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي(صديق،2011، ص:22 وما بعدها)، فالأول يستخدم وسائل غير مشروعة باعتماد المتهرب على مخالفة القانون أو الاحتيال عليه، بينما يستخدم الثاني أساليب مشروعة لتحقيق الهدف نفسه، وهو الإفلات من الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن يخالف القانون أو أن يحتال عليه، بينما هناك من التشريعات التي عرفت التهرب الضريبي بتضييق نطاقه في حدود الحالات المحددة في القانون، وذلك كما جاء في المادة (2) من قانون رقم (38) لسنة 2018 المعدل لقانون ضريبة الدخل في الأردن، التي عرفت التهرب الضريبي بأنه " استعمال أساليب احتيالية تنطوي على غش او خداع او تزوير او إخفاء البيانات او تقديم بيانات وهمية أو المشاركة في أي منها قصداً بهدف عدم دفع الضريبة او التصريح عنها، كلياً او جزئياً او تخفيضها وفق ما هو محدد في هذا القانون."

21-2.indd 62 11/06/2024 8:45 AM

ولكـن، نجـد أن أغلبيـة القوانيـن العربيـة المقارنـة لـم تعـرف التهـرب الضريبـي، ولكنهـا حـددت أفعـال التهـرب الضريبـي علـى سـبيل الحصـر، ربمـا يرجـع ذلـك إلـى خشـية المشـرع مـن أن لا يكـون التعريـف جامعـاً مانعـاً، فمنهـا المـادة (133) مـن قانـون ضريبـة الدخـل المصـري رقـم (91) لسـنة 2005 التـي حـددت أفعـال التهـرب الضريبـي وأساليبها التـي إذا أتـى الممـول (المكلـف) أيـاً منهـا كان مرتكبـاً لجريمـة التهـرب الضريبـي، وكذلـك قانـون الإجـراءات الضريبيـة الموحـد رقـم (207) لسـنة 2020 المصـري الـذي لـم يتضمـن تعريفـاً للتهـرب الضريبـي، وكذلـك القـرار بقانـون بشـأن ضريبـة الدخـل رقـم (8) لسـنة 2011، الـذي جـاء أسـوة بأغلبيـة القوانيـن المقارنـة بالنـص علـى أفعـال التهـرب مـن ضريبـة الدخـل علـى سـبيل الحصـر، وهـذا يسـتفاد مـن المـادة (37) منـه التـي نصـت علـى أنـه " ...كل مـن تهـرب أو حـاول أو حـرض أو اتفـق او سـاعد غيـره علـى القيـام بـأي فعـل مـن الأفعـال الآتيـة:..."، ولكـن يؤخـذ علـى هـذا النـص أنـه قـد يـؤدي إلـى إفلات المكلـف عندمـا يسـتخدم طريقـاً غيـر منصـوص عليهـا مـن أداء الضريبـة المسـتحقة (جـاد، 2018-2017، ص 25). لذلـك نجـد أن هنـاك مـن التشـريعات التـي وضعـت قاعـدة عامـة للتجريـم الضريبـي لطبيعتهـا المتغيـرة أي بـدون تحديـد أفعالهـا وتـرك ومـا ينطبـق مـع هـذه القاعـدة لاجتهـاد الفقـه والقضـاء كالقانـون الأمريكـي رقـم 26/ 7201 الـذي لـم يحـدد أفعـال التهـرب الضريبـي بـل اكتفـى بقاعـدة عامـة مجـردة بتجريـم كل شـخص حـاول التهـرب عمـدا مـن الضريبـة (https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201)

ونظـرا لعـدم وجـود تعريـف قانونـي لجريمـة التهـرب الضريبـي، فـإن ذلـك جعـل الفقـه يعمـل علـى إيجـاد تعريـف جامـع مانـع لـكل العناصـر التـي تقـوم عليهـا هـذه الجريمـة بحيـث لا يمتـد لأفعـال لا تعـد مـن قبيـل أفعـال التهـرب الضريبـي، ولكـن نجـد هنـاك مـن وسـع مـن مفهومهـا عندمـا عرفهـا بأنهـا " عـدم قيـام الممـول الـذي توفـرت فيـه شـروط الخضـوع للضريبـة بالوفـاء بهـا بالمخالفـة لنصـوص قوانيـن الضرائـب دون أن ينقـل عبئهـا مسـتعيناً فـي ذلـك بوسـائل وطرق احتياليـة تنطـوي علـى غـش" (مصطفـى، 1999، ص:55). كمـا أن هنـاك مـن ضيقهـا بربطهـا بالسـلوك الإجرامـي دون الإشـارة إلـى صورهـا الإيجابيـة والسـلبية، وذلـك عندمـا عرفهـا بأنهـا " كل سـلوك ينطـوي علـى اسـتعمال إحـدى الوسـائل المجرمـة يصـدر عـن المكلـف نهائيـاً ... ويقـرر القانـون عقابـاً علـى ذلـك." (الطنطـاوي، 2006، ص:47). بينمـا هنـاك مـن جـاء بتضييـق مفهومهـا عندمـا عرفهـا بأنهـا " كل سـلوك فعـل أو امتنـاع مـن شـأنه أن يشـكل اعتـداء علـى خزينـة الدولـة ومصلحـة الضرائـب بحيـث يقـرر القانـون عقوبـات معينـة علـى مرتكبـي هـذه الأفعـال..." (حسـين، 2018، ص: 174). والتعريـف الأخيـر يتفـق مـع مبـدأ الشـرعية الجنائيـة فـي جانبهـا الموضوعـي، ولكـن يؤخـذ عليـه أنـه لـم يشـر إلـى أن أفعـال التهـرب الضريبـي قـد جـاءت علـى سـبيل الحصـر التـي تـدور حـول الإخلال بـأداء الالتزامـات الضريبيـة التـي تحددهـا النصـوص الضريبيـة الأخـرى (سـرور؛ والمـري، 2022، ص: 154 ومـا بعدهـا). وهـذه

21-2.indd 63 11/06/2024 8:45 AM

الالتزامات هي التي تمثل موضوع ونطاق أفعال التهرب من ضريبة الدخل، وبتولد أحد هذه الأفعال المحددة على سبيل الحصر يتشكل الاعتداءً على المصالح الضريبية (البداري، 2005، ص: 247). وأن لهذه الأفعال طابعاً مختلطاً ممزوجاً من الأحكام الضريبية والأحكام الجنائية، لذلك اختلف الفقه على تعريفها بين توسيعها بالاعتماد على محل الجريمة والوسيلة المستخدمة المخالفة للقانون وبين تضييقها بالأفعال غير المشروعة مع بيان صورها سواء أكانت الإيجابية أم السلبية التي تضر بالمصلحة الضريبية، مع تقرير العقاب على ارتكابها

وفضلاً عن ذلك، فإن صياغة نص المادة سالفة الذكر لم تحسم الخلاف حول طبيعة أفعال التهرب من ضريبة الدخل، التي تتميز بطبيعة خاصة بها، وذلك على خلاف قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 الذي استعمل عبارة "الدعوى الجنائية"، وذلك بموجب المادة (137) منه التي نصت على أنه " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون..."، وهذه العبارة كذلك قد تضمنتها المادة (74) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020، ولكن نجد أن هذين القانونين لم يتضمنا نصاً صريحاً حول اختصاص القضاء الجنائي في منازعتهما، أو حول تطبيق قواعد قانون الإجراءات الجنائية عليها، على عكس المشرع الفرنسي الذي نص صراحة على اختصاص المحاكم الجنائية بجريمة التهرب الضريبي، وذلك بموجب المادة (231) من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي " ...في حالة التهرب الضريبي ترفع أمام محكمة الجنح التي يتم في دائرة اختصاصها وقوع الجريمة أو الوفاء بها...". (https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069583/). بينما نجد من التشريعات الضريبية التي جعلت الاختصاص في الدعوى الجزائية الضريبية لمحكمة خاصة كما جاء في المادة (124/ 2) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010م التي نصت على تشكيل محكمة الضرائب الابتدائية مختصة بالنظر في الدعاوى الضريبية المدنية، وكذلك الجنائية المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب من ضريبة الدخل. (الحرازي، 2012، ص: 394)

وحيث إن الثابت من القوانين المقارنة أنها جعلت الاختصاص في منازعاتها بين القضاءين الجنائي والقضاء المتخصص، ولكنها لم تنص على تطبيق أحكام قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية في حالة وجود القصور التشريعي في الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، فضلاً عن أن دور القضائي والفقهي لمعالجة هذا القصور في فلسطين نجده غير فعال، خلافاً لما نجده عند النظم القانونية المقارنة التي نجد أن لهما دوراً في تكريس بعض المبادئ العامة لموجهة القصور في نصوصها، ولكن من البديهي أن الجرائم الضريبية تتميز بأحكام وقواعد خاصة؛ لخضوعها في جملتها إلى قواعد خاصة لا تخضع لها الجرائم العادية (سرور؛ والمري، 2022، ص: 68). ولكنها لا ترقى إلى

21-2.indd 64 11/06/2024 8:45 AM

مرحلة الذاتية والاستقلالية التامة (جاد، 2017 - 2018، ص: 49). إلا أن الكتاب اختلفوا في طبيعة الجرائم الضريبية، حيث تراوحت آراؤهم إلى عدة تصورات، فهناك من يدعو إلى استقلاليته، وهناك من يعتبره فرعاً من القانون الجنائي أو الإداري أو الاقتصادي، ويمكن إجمال هذه الاتجاهات على النحو الآتي:-

- تذهب بعض الآراء إلى القول إنها جرائم ذات طبيعة جنائية (عطية، 1960، ص: 40) إذ تعتبرها فرعاً جديداً من فروع القانون الجنائي يطلق عليه اسم قانون العقوبات الضريبي الذي يحتوي على مجموعة من القواعد التشريعية التي تقترن بجزاءات جنائية لحماية المصالح المالية لخزانة الدولة (سرور؛ و المري، 2022، ص:44). فهو قانون مصالح وليس قانون أشخاص (الجندي، 2006، ج:1، ص: 84) ولكن هناك من قال باستقلالية الجريمة الضريبية، بالقول إن خصوصية الجريمة الضريبية لا تعد من قبيل التطرف الفكري أو الجدل النظري العقيم، وإنما يستهدف إبراز ما تتميز به تلك الجريمة من أحكام خاصة، فاختلافها عن الجرائم الأخرى يستتبع بالضرورة اختلاف النظام القانوني الذي تنتمي إليه (السيد، 1992، ص:33). ولكن سواء بالنسبة للرأي القائل باستقلاليه التشريع الجنائي الضريبي أو بالنسبة للقائل باعتباره فرعاً خاصاً من القانون الجنائي العام، فإنهم يعتبرون هذا التشريع تشريعاً جنائيا خاصاً، وليس منفصلاً عنه، إذ يتعين الرجوع إلى القانون الجنائي العام كلما خلا التشريع الضريبي الخاص من نص يسد النقص أو يجلي الغموض (الجنيدي، 2005، ص:2).

- تذهب آراء أخرى إلى أن الجريمة الضريبية هي فرع من القانون الإداري؛ لكونها لا تعدو أن تكون إلا مخالفة لأوامر السلطة الإدارية (سرور؛ المري، 2022، ص: 62)، وقد انتقد هذا الرأي باعتبار أنه لا شبه بين قانون الضريبة بالقرارات الإدارية، فالأول: قواعده عامة مجردة، بخلاف القرار الإداري الذي يتسم بالأثر الخاص (سرور، المري، 2022، ص: 66). فضلاً عن أن العقوبات التي يقررها القانون كجزاء للجرائم الضريبية هي الحبس والغرامة الجنائية التي تترتب بحكم قضائي ولم تترتب بقرار إداري صادر عن سلطة إدارية، وهذا ما يستفاد من المادة (37) من القرار بقانون الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل التي جاءت بعقوبات جنائية المتمثلة بالحبس الذي يبدأ من شهر ولا يزيد عن سنة والغرامة التي لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكلتا العقوبتين معاً.

بينما ذهب اتجاه آخر إلى أن التشريع الجنائي الضريبي يعتبر فرعاً من فروع القانون الاقتصادي، طالما أن الدولة تهدف من وراء تشريعه حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة

21-2.indd 65 11/06/2024 8:45 AM

الاقتصادية للدولة (سليمة، 2019، ص:92). وذلك بما تلحقه من ضرر بمالية الدولة التي تسعى من خلالها إلى تحقيق وظائفها الاقتصادية (الشرع، 2008، ص ص: 50،51). ولكن هناك من رأى أن هذه الجرائم لا تمت إلى الاقتصاد بصلة، بل هي مرتبطة بخزينة الدولة وتهدف إلى دعم أرصدتها المالية (المرصفاوي، 1963، ص: 43). وهناك من رأى أن الجريمة الاقتصادية تطلق على الفعل الذي يسميه المشرع جريمة اقتصادية (محمود، 2019، ص: 296)

وبناء على ما تقدم، يمكننا القول إن التفرقة بين الجريمة الضريبية والجريمة الاقتصادية يمثل أمراً معقداً؛ لاختلاط مالية الدولة واقتصادها في كيان واحد، ولكن من الناحية العملية يظهر أنه لا يوجد أساس قانوني للتفرقة والمقارنة بين الجرائم الاقتصادية والجرائم الضريبية خصوصاً بالنسبة لفلسطين، التي لم يأت المشرع فيها حتى هذا التاريخ بمدونة خاصة بالجرائم الاقتصادية كقانون الجرائم الاقتصادية الأردني رقم (11) لسنة 1993، بل جاء المشرع الفلسطيني بالتنصيص على الجرائم الاقتصادية في عدة تشريعات اقتصادية بتجريم الأفعال المخالفة لما ورد بنصوص القوانين الاقتصادية التي تنظمها، كقانون المصارف الفلسطيني لسنة 2002، وقانون الكسب غير المشروع لسنة 2005، وقانون الجمارك لسنة 1962، والقرار بقانون لسنة 2018م بشأن الجرائم الإلكترونية، وغيرها من التشريعات التي جاءت بالتنصيص على تجريم الأفعال الاقتصادية بأحكام خاصة، وبالتالي لا يوجد أي أساس قانوني للتفرقة بين الجرائم الاقتصادية التي تنصب على الاقتصاد وفق تشريع محدد وواضح والجريمة الضريبية التي تنصب على مالية الدولة، فالجريمتان تختلطان مع بعضهما، ويمكن تصنيف كل الجرائم الضريبية لمسها بالنظام الاقتصادي للدولة بأنها من الجرائم الاقتصادية ذات طبيعة فنية، ومن بين الآثار المهمة المترتبة على الطبيعة الاقتصادية لهذه الأفعال ضرورة اعتماد المشرع الصياغة المرنة للنصوص المحددة لأفعال التهرب من ضريبة الدخل حتى يتسنى لها مواجهة الظواهر الاقتصادية المستحدثة والمتغيرة بما يحقق نجاح السياسة الاقتصادية للدولة (حمودي، 2020، ص:130) و(عبد البصير، 2004، ص،ص:7، 130)، ولكن هذا لا ينفي الطبيعة الجنائية الخاصة للجريمة الضريبية، ومن هنا تظهر أهمية تصنيف الأفعال في التهرب من ضريبة الدخل بالطبيعة الجنائية الخاصة من خلال بيان الأثر المترتب على تحديد نطاقها، وهذا ما سيتم التطرق إليه في المطلب التالي

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 66 11/06/2024 8:45 AM

المطلب الثاني:- أثر الطبيعة الجنائية الخاصة لأفعال التهرب من ضريبة الدخل

يترتب على الطبيعة الجنائية الخاصة لأفعال التهرب الضريبي بأن القانون المكتوب هو المصدر الوحيد للضريبة، وكذلك للتجريم والعقاب، حيث لا سبيل للجوء إلى العرف لسد النقص التشريعي أو اللجوء للقياس في التجريم الضريبي (مرسي، 2009، ص:71) و(سرور؛ المري، 2022، ص: 78 وما بعدها). والأصل أن التشريع الضريبي لا يحمي إلا المصلحة الضريبية التي تتعلق بالالتزامات الضريبية الناشئة عنها، التي تتمثل بالالتزام بعمل أو الامتناع عن عمل (العقيلي، 2008، ص:193). وذلك من خلال تجريمه الإخلال بها؛ لأنه ابتداء لا جريمة إذ كان الفعل مشروعاً، ومن ثم ترتيب العقاب على ارتكابها، وهو ما يعبر عنه بمبدأ شرعية التجريم والعقاب (سرور؛ والمري، 2022، ص،ص: 80، 157 وما بعدها)

كما لا يسري قانون الدولة الضريبي الداخلي على الضرائب الأجنبية ولا بالإخلال بقوانينها ولو ارتكب من الفلسطينيين، وبالتالي عندما يرتكب الفلسطيني فعلاً من أفعال التهرب الضريبي طبقاً للقانون الضريبي الأجنبي فإنه قطعاً لا مجال لتقرير المسؤولية الجنائية الضريبية طبقاً للتشريع الوطني طالما أنه لا ينطبق عليه؛ لأن لكل دولة قانونها الضريبي الخاص بها، ويظهر ما لها من سيادة على إقليمها وشعبها دون تدخل من جانب أي دولة أخرى (دبك، 2010 - 2011، ص: 76 وما بعدها). إلا أن المشكلة تثار عندما يرتكب هذا الإخلال في مجال معاملات التجارة الإلكترونية التي تعد جريمة الاحتيال فيها صورة من صور الجرائم الاقتصادية (حمادة، 2019، ص: 298 وما بعدها). التي لم ينص القانون الضريبي الفلسطيني صراحة على إخضاعها لضريبة الدخل، التي تمثل أهم التحديات المعاصرة التي تواجه الدول من حيث وضع آليات محددة لإخضاعها للقواعد الضريبية؛ لصعوبة تحديد هوية المتعاملين بمعاملات التجارة الالكترونية ومكانهم والذين يستغلون ذلك بالاحتيال للتهرب الضريبي (كاظم، 2020، ص: 395)، وعليه فإننا نهيب بالمشرع الضريبي الفلسطيني تعديل القانون الضريبي لكي يواكب التطور ومستجدات التجارة الالكترونية بالنص على إخضاعها ومن ثم النص على تجريم أفعالها صراحة وذلك التزاماً بمبدأ الشرعية الجنائية

في هذا الإطار، نجد أن القرار بقانون الفلسطيني بشأن ضريبة الدخل في المادة (37) منه لم ينص على تحديد النطاق المكاني لتطبيق أحكامه الجنائية بالرغم أنه يعد من التشريعات المتعلقة بسيادة الدولة على إقليمها كالتشريع الجنائي الذي يحكمه كقاعدة عامة مبدأ الإقليمية، فضلاً عن أن هذا القرار بقانون لم يحدد النطاق المكاني لسريان أحكامه

21-2.indd 67 11/06/2024 8:45 AM

الضريبية البحتة المرتبطة بالإخلال الضريبي إن كان محدداً على أساس الإقليمية أو الإقامة أو الجنسية، الأمر الذي يمس بمبدأ "الشرعية الضريبية"، وهذا على خلاف قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2011 الذي نجد أنه حدد بحسب المادة (6) منه نطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاط أعمالهم، أي أنه أخذ بمبدأ عالمية الدخل الخاضع للضريبة وليس بمبدأ الإقليمية الذي يحكم تطبيق القانون الجنائي الوطني، بينما نجده في المادة نفسها قد أخذ بمبدأ إقليمية الدخل الخاضع للضريبة عندما حدد سريان الضريبة على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر، أي لا تؤخذ الضرائب من الدخول المتحققة لهم من مصادر خارج مصر، وكذلك حدد بشكل محدد وواضح نطاق سريان الضريبة على الأشخاص الاعتباريين في المادة (47) منه

وكذلك نجد أن المادة (37) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 لم تنص على تحديد النطاق الزماني لتطبيق أحكامها الجنائية، بينما نصت المادة (49) على سريانه ونفاذه بشكل عام بنصها " ... يعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية"، كما حددت المادة (47) منه بدء العمل به من بداية سنة 2011م بالرغم أن نشره كان في الجريدة الرسمية (الوقائع الفلسطينية) في نهاية 2011وذلك بنصها "تفرض ضريبة الدخل وتحصل على الدخول المتحققة في سنة 2011م وما يتبعها حسب أحكام هذا القرار بقانون."، ومن هذين النصين يتضح أنهما لم يحددا بشكل محدد وواضح تاريخ نفاذ القاعدة الجنائية الضريبية أو العمل بها، ولكن نجد أن القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 باعتباره أسمى القوانين في فلسطين قد حدد التاريخ الذي تصبح فيها القاعدة الجنائية سارية المفعول، وذلك تطبيقاً للمادة (116) منه بنصها " تصدر القوانين باسم الشعب العربي الفلسطيني، وتنشر فور إصدارها في الجريدة الرسمية، ويعمل بها بعد ثلاثين يوماً من تاريخ نشرها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"، وتأسيساً على ذلك نجد أن قانون العقوبات النافذ في الضفة الغربية رقم (16) لسنة 1960قد وضع الأحكام المتعلقة بتاريخ سريانه وذلك بإنكار الأثر الرجعي لترتيب العقوبة، والذي يعاقب على الجرائم وفقاً للمادة (3) منه وقت ارتكابها بنصها " لا يقضى بأية عقوبة لم ينص القانون عليها حين اقتراف الجريمة، وتعتبر الجريمة تامة إذا تمت أفعال تنفيذها دون النظر إلى وقت حصول النتيجة.." كما نص على تطبيق القانون الأصلح للمتهم بموجب المادة (4) منه بنصها " 1 - كل قانون يعدل شروط التجريم تعديلاً في مصلحة المشتكى عليه يسري حكمه على الأفعال المقترفة قبل نفاذه، ما لم يكن قد صدر بشأن تلك الأفعال حكم مبرم.."، كما نص على عدم تطبيق القانون بأثر رجعي كلما كان أشد وقعاً على المتهم وذلك خلال الفترة ما بين ارتكاب الجريمة وإصدار الحكم بالعقوبة، وهذا ما يستفاد من المادة (6) منه بنصها " كل قانون يفرض عقوبات أشد لا يطبق على الجرائم المقترفة قبل نفاذه.."

21-2.indd 68 11/06/2024 8:45 AM

كما أن الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية تستلزم من المشرع سن تشريع خاص في هذا الشأن يحيط بكل الجوانب الموضوعية والإجرائية الخاصة بها، فمن الناحية الموضوعية نجد أن المادة (37 /1) سالفة الذكر قد قررت العقوبات لكل أفعال التهرب الضريبي التي سردت فيها على سبيل الحصر، دون أن تقرر عقوبات خاصة لكل صورة منها على حده، أما من الناحية الإجرائية نجدها لم تنص على إجراءات التحقيق أو المحاكمة أو الاختصاص القضائي، حيث نجد أنها نصت من الناحية الإجرائية فقط على المصالحة الضريبية بحسب المادة (37 /5) سالفة الذكر وهذا النقص والقصور قد يستفيد منه المتهربون للإفلات من العقوبة، وهو الأمر الذي يستلزم تدخلاً تشريعياً عاجلاً لمعالجة هذا القصور القائم، وذلك من خلال نصه على تطبيق أحكام القانون الجنائية الموضوعية والإجرائية فيما لم يرد به نص في القرار بقانون المعمول به

وما ينبغي الإشارة إليه أن تطبيق النصوص الضريبية الخاصة قد يؤدي إلى توسيع نطاق أفعال التهرب الضريبي؛ لكونها تأتي بعبارات غير دقيقة تعطي الإدارة الضريبية سلطات واسعة في تقرير موضوع هذه الأفعال وضبطها، مما يضعها في مركز قوة يسمح لها بالتهديد وإساءة استخدام هذه السلطة الواسعة (حلمي، 2021، ص:100). في حين قد يؤدي الاستعانة بالأحكام العامة الموضوعية والإجرائية في القانون الجنائي إلى تقليص عدد الأفعال استناداً لقاعدة التفسير الضيق للجرائم والعقوبات وعدم جواز التوسع في تفسيرها تجسيداً لمبدأ الشرعية الجنائية (سرور، 200، ص: 448)؛ و(دحية؛ والي، 2020، ص: 35 - 36) وقاعدة التفسير الضيق تقوم على تحديد المعنى الضيق الذي قصده المشرع من خلال البحث عن المعنى المقصود كما أراده المشرع دون توسيع معنى الألفاظ التي صيغت بها إرادة المشرع (سليمة، 2019، ص: 88). بشرط ألا يؤدي هذا التفسير إلى تجريم أفعال وترتيب عقوبات لم ينص عليها التشريع (موسى، 2011، ص:41) و (مرسي، 2009، ص: 41). وعليه فإن القول بسيادة التفسير الضيق في مجال تفسير القواعد الضريبية والجنائية لا يعني التفسير الحرفي أو استبعاد التفسير الواسع مطلقاً، حيث يلجأ ببعض العبارات العامة التي يستعملها المشرع إلى توسيع معناها، وذلك عندما تتجه إرادة المشرع لذلك، كتوسيع أفعال التهرب الضريبي من الناحية الشخصية بحيث لا يقتصر مجالها على الفاعل الأصلي، بل يوسع ليشمل كل من ساهم فيها من الغير بالتحريض والاتفاق والمساعدة حتى ولو لم يكونوا مدينين بالضريبة (سرور؛ والمري، 2022، ص 201)

كما يلاحظ أن المادة (37/ 5) من القرار بقانون الضريبة على الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 قد أعطت استثناءً لمدير دائرة ضريبة الدخل التصالح على أفعال التهرب من ضريبة الدخل، وهذا ما يستفاد من نصها بأنه " يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراء

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 69 11/06/2024 8:45 AM

متخذ وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفقاً للمبالغ التي يحددها"، وما ينبغي الإشارة إليه أن المادة (39/ أولاً) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2014 كانت تنص على أنه " ...كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره..." ، واستناداً لهذا النص فإن كلمة"ارتكب"لا تشمل" حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره"؛ لأن هذه الأفعال لا ترتقي إلى مستوى الارتكاب فلا تخضع لنظام التصالح (عليان؛ ودبك، 20100، ص: 401) غير أن القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني الحالي أحل كلمة "تهرب" محل كلمة "ارتكب"، وذلك بموجب المادة 37 منه، وبالنتيجة أصبحت كلمة "ارتكب" تشمل كل من ساهم من الغير مع الفاعل الأصلي (المكلف)من تهربه من الضريبة، وبالتالي أصبح نطاق التصالح الضريبي يشمل جميع الفاعلين الأصليين والمشتركين

ومن المعلوم أن المصالحة الضريبية على أفعال التهرب من ضريبة الدخل تعتبر طريقاً استثنائياً وبديلاً لتسوية المنازعات الضريبية الجنائية، التي لا تتم إلا مقابل مبلغ مالي ترك المشرع الضريبي الفلسطيني أمر تحديده لرغبة المدير ذاته بموجب المادة (37 /5) منه، وهذا على خلاف المشرع الضريبي المصري الذي يقرر مبلغاً معيناً على المتهم، فلا يملك المتهم المناقشة في تحديد المبلغ التصالحي (مرسي، 2009، ص: 341). وقد يتعارض هذا الموقف مع مصلحة المتهم الذي يرغب في التصالح على أفعال غير منصوص عليها، لذا ذهب رأي إلى أنه لا مانع من التوسع في هذه الجرائم، بإضافة جرائم جديدة لم يذكرها المشرع وتضمينها بالتصالح عن طريق القياس؛ لأن منع القياس في المواد الجنائية يقتصر على التجريم فقط، وما عدا ذلك فهو جائز (سلامة، 2000، ص: 389). على خلاف اتجاه آخر ذهب الى أن التصالح لا ينفي الصفة الجرمية عن الأفعال المرتكبة في جريمة التهرب الضريبي؛ لأن التجريم وصف يتبع الفعل بمجرد ارتكابه، ولا يرتفع عنه إلا إذا توافر سبب للإباحة (سرور؛ والمري، 2022، ص: 389). ومن ثم فلا محل للقول بأنه من الممكن الالتجاء إلى القياس؛ إذ إن التصالح أجيز في المادة الجنائية على سبيل الاستثناء، فلا يجوز القياس بتوسيع مجال التصالح إلى الجرائم العادية المرتبطة مع الجرائم الضريبية (علام، 2012، ص: 177)

ومن جانبنا نرى، أن مبدأ عدم جواز القياس هو الأولى أن يطبق على أفعال التهرب من ضريبة الدخل من تطبيقه على الجرائم الجنائية العامة؛ لأن الأخيرة يسري عليها مبدأ الشرعية الجنائية، كذلك يطبق هذا المبدأ على أفعال التهرب من ضريبة الدخل، فضلاً عن أنها تخضع لمبدأ الشرعية الضريبية، وهذان المبدآن يقومان على قاعدة التفسير الضيق (عباس، 27/ 12/ 2021، ص: 347). ومع ذلك فقد يخرج المشرع الضريبي على هذه القاعدة من أجل توسيع نطاق أفعال التهرب من ضريبة الدخل باعتماده على الصياغة المرنة لنصوصه المحددة لأركان هذه الأفعال، وهذا ما سيتم بيانه أكثر في المبحث التالي

21-2.indd 70 11/06/2024 8:45 AM

المبحث الثاني: تحديد أركان أفعال التهرب من ضريبة الدخل ونطاقها

تمهيد:

قام المشرع بموجب مواد القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم (8) لسنة 2011 بتحديد الالتزامات الضريبية والمخاطبين بها، وبعدها وضع المادة (37) منه التي اكتفت ببيان بعض أركان الجريمة المتمثلة بالأفعال التي وردت على سبيل الحصر، التي تقوم أساساً على تجريم الإخلال من المخاطبين بالالتزامات الضريبية المنصوص عليها في المواد الأخرى أو من المساهمين الجنائيين من الغير، وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: تحديد أركان أفعال التهرب من ضريبة الدخل.

عندما تناول الفقه الجريمة الضريبية ذهب اتجاه منه إلى القول بأنها تتكون من ركنيين: الركن المادي والركن المعنوي، فيحكم القاضي بالبراءة إن تخلف أحدهما وبالإدانة متى تحقق كلاهما، ويرى فريق آخر أنها لا تختلف أركانها عن الجريمة الجنائية العادية الثلاثة وهي الركن المادي والمعنوي إضافة إلى الركن الشرعي الذي يقصد به مبدأ الشرعية الجنائية، وهناك من رأى أنها تتكون من أربعة أركان، وهي الشرعي والصفة والمادي والمعنوي (محمود، 2019، ص:73) و (عبد العاطي، 2016، ص:6)

ويقوم الركن الشرعي على مبدأ انفراد التشريع بالاختصاص في تحديد الجرائم والعقوبات (أحمد، 2014 - 2015، 188) فلا يجوز إنشاء جريمة ما لم تكن محددة مسبقاً بنصوص قانونية واضحة ومحددة بالجرم والعقوبة (نصار، 2018، ص:126). وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية المصرية في الجرائم الضريبية بقولها " وحيث إن المدعى ينعى على الفقرة الثانية من المادة (121) من القانون الجمركي فيما تضمنته من النص على "أو ارتكاب أي فعل آخر..." مضمونه غير المحدد وغموضه وإمكان تأويله، وانطوائه بالتالي على مخالفة مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون -الذي قررته المادة (66) من الدستور- بما يقتضيه من ضرورة تحديد الجرائم تحديداً دقيقاً في نصوص قانونية واضحة تبين أركان كل منها والعقوبات المقررة" (القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 105 لسنة 12 قضائية "دستورية " جلسة 12/ 2/ 1994، المنشور:- www.sccourt.gov.eg)

ولكن في هذا الصدد يثور التساؤل التالي: هل حدد المشرع الضريبي الفلسطيني أركان جريمة التهرب الضريبي بشكل واضح ومحدد تجسيداً لمبدأ الشرعية الجنائية؟

21-2.indd 71 11/06/2024 8:45 AM

للإجابة عن هذا التساؤل، نجد أن مبدأ شرعية الجرائم الضريبية يقتضي صياغة القاعدة الجنائية بصورة دقيقة لا خفاء فيها ولا غموض بتضمينها كل الأركان اللازمة لقيام الجريمة، وهذه الصياغة هي التي تمثل الركن الشرعي للجريمة الذي جعل بعض الفقهاء يرى بأنه الركن الأول للجريمة الضريبية (الجندي، 2006، ج:1، ص:90) و (عبد العاطي، 2016، ص:6). وعليه فقد حددت المادة(37) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 الصفة غير المشروعة للأفعال الواردة فيها على سبيل الحصر، ولكن نجد بعض القوانين المقارنة تحدد الأفعال المجرمة بكل مخالفة لأحكام القانون بصورة عامة دون تحديد ماهيتها أو يقتصر على ذكر النتيجة الجرمية للسلوك والرابطة السببية؛ كالمادة (58) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 التي نصت على أنه " يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها."، بينما هناك من التشريعات التي لا تكتفي في تحديد الأفعال المعاقب عليها، بل تلجأ بعد تعدادها إلى استعمال عبارة عامة "أي فعل آخر ينطوي على الغش" كقانون ضريبة الدخل السوداني في المادة (74/ 1/ ه) منه بنصها " يرتكب أي فعل آخر ينطوي على الغش..."، الأمر الذي يجعل تحديد الركن الشرعي للجريمة غامضاً ويعتريه عدم الدقة والوضوح، فلا يراعى فيها مبدأ " لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص"، إذ قد يتعذر على المخاطبين بها تحديدها، وفي هذا الصدد قد قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بقولها: " ... أتت بألفاظ فضفاضة متميعة على نحو يتعذر على المخاطبين بها تحديد الأفعال المؤثمة، وهو ما يخل بمبدأ مشروعية النصوص العقابية، فضلاً عن مخالفته لمبدأ اليقين ".(القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 234 لسنة 36 قضائية " دستورية "، جلسة 3/ 12/ 2016، المنشورة: www.sccourt.gov.eg)

كما أن صياغة المادة (37) سالفة الذكر لم تشر إلى الغاية من تجريم أفعال التهرب من ضريبة الدخل، على خلاف القوانين المقارنة كقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982، الذي نجد أنه حدد الغاية منها وهي المصلحة الضريبية محل الحماية الجنائية، وذلك عندما نصت المادة (57) منه على أنه"... استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها."

أما بخصوص الصفة الجنائية، نجد أن المسؤولية الجنائية الشخصية تقوم على ركيزة لا عقوبة إلا على الشخص الذي يرتكب الجريمة سواءً أكان الفاعل لها أم الشريك فيها (سرور، 2000، ص: 541). وفي هذا الإطار نجد أن المادة (37) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني قد اكتفت بالنص على الأفعال المجرمة التي أوردتها على سبيل الحصر، ولم تميز بين كون الفاعل هو المكلف أو الغير، وإنما جرمت الفعل بغض

21-2.indd 72 11/06/2024 8:45 AM

النظر عن مرتكبه، وذلك بالنص على تجريم التحريض أو الاتفاق أو المساعدة، كما أنها رتبت العقاب نفسه على كل الأفعال دون تمييز بين صفة الفاعل الأصلي أو صفة الشريك فيها، وهذا يستفاد من نصها على أنه " ...كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق او ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية:..."، ومن الجدير بالذكر أن القاعدة الضريبية في الأساس تخاطب المكلف بالالتزام الضريبي الأصلي أو التبعي سواءً أكان المكلف بأداء الضريبة أم من الغير (سرور، والمري، 2022، ص: 155 وما بعدها). على خلاف القاعدة الجنائية العادية التي تأتي غالباً بنصوص عامة دون شرط صفة معينة في المخاطب (جاد، 2017 - 2018، ص: 49). وفي النص الجنائي لا يستطيع القاضي ترتيب الجزاء الجنائي إلا بعد تثبته من توفر الصفة غير الشرعية للفعل الذي يرتكبه الفاعل المحدد بهذا النص (أحمد، 2014 - 2015، ص:117). والذي يأتي أيضاً قبل تثبته من توفر الركن المادي (الصيفي، 1967، ص: 35). والأصل أن المكلف بأداء الضريبة سواءً أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً هو المخاطب بالقاعدة الضريبية التي مهمتها تحديد المخاطب بأدائها، وهو المكلف الذي له الصفة الجنائية عند ارتكابه أحد أفعال التهرب من ضريبة الدخل أو جميعها كما يسأل الشريك في حالة وجود نص (الجندي، 2006، ج:1، ص:81) و (الجندي، 2006، ج:2، ص:43) و(سرور؛ والمري، 2022، ص، ص: 27، 30) وفي ذلك قضت محكمة النقض المصرية بأنه " لا يخاطب الشارع في الجرائم الضريبية بعامة وفي جرائم التهريب الجمركي بخاصة إلا المكلف بأداء الضريبة، وإذا شاء أن يبسط نطاق التجريم إلي غيره فإنه ينص علي ذلك صراحة..." (حكم محكمة النقض المصرية رقم 1290 لسنة 36ق، المنشور https://www.laweg.net//PrintNew.aspx?op=1&ID= =10341&Type=16&ItemID).

وعليه، نجد أن صياغة المادة سالفة الذكر قد وسعت صراحة من مجال المسؤولية الجنائية الضريبية الشخصية لتشمل الشروع (المحاولة) والمساهمة الجنائية من قبل الغير بنصها على "...تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق او ساعد غيره ..."، دون أن يحدد المشرع الضريبي الفلسطيني المقصود بهذه الأفعال، فضلاً عن أنه قد ساوى في هذه المادة بين العقوبة المستحقة على الفاعل الأصلي أو المساهم، كما أنه عاقب على المحاولة بنفس عقوبة الجريمة الكاملة ، فضلاً عن أنه لم يخصص خطابه بشخص المكلف المدين بأداء الضريبة، مع أن المادة (1) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 قد مددت مفهوم المكلف إلى كل شخص ملزم باقتطاعها أو توريدها، ولم تقصره بالشخص المدين بدفعها، وهذا ما يستفاد من تعريفها بأنه " كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون."، على خلاف التشريعات المقارنة كالتقنين الضريبي المصري الذي جاء صراحة بمحل الجريمة ومخصصاً الخطاب فيه بشخص الممول وهو المخاطب الأول بأحكام القانون الضريبي المصري، وذلك في

21-2.indd 73 11/06/2024 8:45 AM

حال تهربه من أداء الضريبة، وهذا ما يستفاد من المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 التي نصت على أنه" يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة..."، ثم جاءت المادة (134) بالجزاء المدني الذي يوقع على الشريك بنصها " يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب ..." بينما سكت المشرع الضريبي المصري عن تحديد الجزاء الجنائي للشريك وترك تحديده للتشريع الجنائي العام، كما أنه لم ينص على الشروع أسوة بالتقنين الضريبي الفلسطيني

علاوة على ما تقدم، فإنه لا بد من توافر الركن المادي الذي يتمثل في المظهر الخارجي للجريمة الذي تكون له طبيعة مادية فتلمسه الحواس (حسني، 2016، ص: 321). والأفعال بأوصافها المحددة على سبيل الحصر في المادة (37) سالفة الذكر هي التي يتشكل منها الركن المادي لجريمة التهرب من ضريبة الدخل الذي يتكون من (النشاط الجرمي، والنتيجة الجرمية، والعلاقة السببية)، سواء أكان هذا الركن مكتملاً أم وقف عند حد الشروع (سليمة، 2019، ص: 113). وسواءً أقام به الفاعل أو الشريك (بهنس، 2015، ص: 91 وما بعدها).

ويعد النشاط الإجرامي العنصر الأول الذي يتكون منه الركن المادي، الذي أتى بموجب المادة(37) نفسها على صورتين، إما أن يكون بصورة إيجابية كتضمين الإقرار الضريبي بيانات مصطنعة تخالف ما هو مثبت في الواقع، أو في صورة سلبية كالامتناع عن تقديم البيانات التي طلب منه تقديمها، أي امتناع الجاني عن القيام بسلوك يوجب القانون القيام فيه. (علام، 2012، ص: 60)

كما تعد النتيجة الجرمية العنصر الثاني من عناصر الركن المادي، التي تتمثل بالتغيير الذي يحدثه الفعل المجرم في العالم الخارجي فيحقق عدواناً ينال مصلحة أو حقاً قدر الشارع جدارته بالحماية الجزائية (الزنداني، 2018، ص: 31). ولا يشترط المشرع دائما تحققها للقول بوجود الجريمة إذ يمكن أن يتخلف حصول النتيجة ومع ذلك يتحقق وجود الجريمة كالجرائم السلبية والشروع.(بو عزم، 2012، 158) و (سرور؛ و المري، 2022، ص: 177 - 178)

كما لا يمكن تصور وجود علاقة سببية التي تعد العنصر الثالث في الركن المادي دون وجود النتيجة الإجرامية،وهذه العلاقة هي رابطة بين السلوك الإجرامي والنتيجة التي تحققت منه (عبد العاطي، 2016، ص:5). ولكن نجد أن الفقه يميز بين قسمين من الجرائم الضريبية، وذلك من حيث تأسيس المسؤولية على النتيجة الإجرامية نظراً إلى الضرر أو الخطر الذي يترتب عليها، فالجرائم الضريبية التي تعد من جرائم الخطر هي التي تعرض المصلحة الضريبية للخطر دون أن يترتب عليها ضرراً بالمصلحة الضريبية كالامتناع عن

21-2.indd 74 11/06/2024 8:45 AM

تقديم البيانات والمعلومات، بينما الامتناع عن أداء الضريبة يعد من جرائم الضرر التي يترتب عليها إلحاق ضرر بالمصلحة الضريبية.(بهنس، 2015، ص: 101) ، (سرور؛ المري، 2022، ص: 252 - 253)

أما بالنسبة لموقف القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم (8) لسنة 2011، نجد أن المادة (37) منه قد اشترطت توافر النتيجة الجرمية فقط في مسألة الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منها تقديمها، وذلك عندما نصت على أنه " ط. ... من شأنها أن تؤثر في مسؤولية أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو تحديد مقدارها"، بينما لم تشترط هذه النتيجة في الأفعال الأخرى الواردة في المادة نفسها سواءً أكانت الايجابية أم السلبية، وبالتالي فإنه يمكن القول إنه ليس من اللازم أن تتحقق النتيجة الجرمية في الأفعال الأخرى، فيكفي توافر الفعل لقيامها

ولا يكفي لقيام الجريمة العادية توافر الأركان سابقة الذكر، وإنما يلزم ليكتمل بنيانها من الناحية القانونية أن يتوفر لها الركن المعنوي (القصد الجنائي العام)، وهو اتجاه الإرادة الآثمة نحو ارتكاب الجريمة مع العلم بتوافر أركانها بأوصافها القانونية (محمود، 2019، ص: 132). ولا تقع الجريمة ما لم يتوافر الخطأ في ارتكابها، وهذا الخطأ قد يكون في صورتي العمد والخطأ غير العمدي (سليمة، 2019، ص:122). والأصل في قانون العقوبات أن القصد الجنائي يكون حيث يسكت المشرع عن بيان الركن المعنوي في الجريمة (سرور؛ والمري، 2022، ص:245). ولكن نجد أن المشرع الضريبي الفلسطيني أسوة بالمصري سكت عن اشتراط القصد بصورة عامة على كل أفعال التهرب الضريبي، ولكن نجد أنه اشترط القصد الجنائي الخاص"وهو اتجاه نية المكلف للتخلص من الضريبة" (سليمة، 2019، ص: 123). في فعلين من أفعال التهرب من ضريبة الدخل بموجب المادة (37/ 1) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني التي نصت على أنه " و. توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح. ز. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر"، على خلاف قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004الملغي الذي كان يشترط توافر القصد الخاص لقيام كل أفعال التهرب من ضريبة الدخل، وهذا ما كان يستفاد من المادة (39) منه التي نصت على أنه " كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة أي فعل من الأفعال التالية..."، على خلاف قوانين مقارنة أخرى؛ كقانون ضريبة الدخل السوداني لسنة 1986 الذي نص على القصد الخاص صراحة بموجب المادة (74) منه لكل أفعال جريمة التهرب الضريبي دون تخصيص، والتي نصت على أنه: " (1) كل شخص بقصد التهرب من الضريبة ..."، وكذلك المادة 1741 من قانون الضريبة العام الفرنسي التي اشترطت ارتكابها بعمد بقصد

21-2.indd 75 11/06/2024 8:45 AM

التهـرب الضريبـي (https://codes.droit.org/PDF/Code%20général%20des%20 impôts.pdf) وهنـاك تشـريعات أخـرى لـم تنـص علـى القصـد الخـاص ولكنهـا نصـت علـى أحـد عناصـر القصـد الجنائـي وهـو العلـم فقـط، علمـاً أن القصـد الجنائـي يتضمـن عنصريـن وهمـا العلـم والإرادة (العقيلـي، 2008، ص: 198)، كالمـادة (12) مـن مرسـوم رقـم (3) لسـنة 1955 ضريبـة الدخـل الكويتـي بنصهـا " ... أي شـخص يقـوم عـن علـم منـه..."

وبالرغـم مـن سـكوت المشـرع الضريبـي المصـري عـن اشـتراط القصـد فـي جريمـة التهـرب مـن ضريبـة الدخـل، إلا إننـا نجـد أن الفقـه المصـري قـد اختلـف حـول هـذه المسـألة، فهنـاك مـن ذهـب إلـى أن القصـد الجنائـي كأصـل ليـس مـن أركان الجريمـة، ولا يؤثـر علـى قيامهـا، سـواءً أكان القصـد مـن فعـل التهـرب مـن الضريبـة أم مجـرد التعنـت بالامتنـاع عـن دفعهـا (المرصفـاوي، 1963، ص: 154). أي بمجـرد مخالفـة المكلـف للالتـزام الضريبـي تقـوم الجريمـة الضريبيـة كاملـة فـي حقـه (الجنـدي، 2006، ج:1، ص138) بينمـا ذهـب اتجـاه آخـر إلـى أنـه إذا كان المشـرع لـم ينـص علـى الخطـأ غيـر العمـدي كأحـد أركان الجريمـة الضريبيـة، فـإن المسـؤولية عنهـا تتأسـس علـى القصـد الجنائـي العـام باعتبـاره القاعـدة العامـة فـي جميـع الجرائـم.(سـرور؛ و المـري، 2022، ص: 245)

بينمـا شـددت المحكمـة الدسـتورية المصريـة علـى ضـرورة التثبـت مـن توفـر الركـن المعنـوي فـي الجريمـة الضريبيـة باعتبارهـا مـن الجرائـم العمديـة وضـرورة توفـر العلـم اليقينـي بالوقائـع أو الأفعـال المكونـة للجريمـة، وتطبيقـاً لذلـك قالـت المحكمـة الدسـتورية العليـا المصريـة إنـه " وحيـث إن جريمـة التهـرب الضريبـي مـن الجرائـم العمديـة التـي يعتبـر القصـد ركنـا فيهـا، وكان الأصـل أن تتحقـق المحكمـة بنفسـها وعلـى ضـوء تقديرهـا للأدلـة التـي تطـرح عليهـا مـن علـم المتهـم.... وأن يكـون هـذا العلـم يقينيـاً لا ظنيـاً أو افتراضيـاً..."(القضيـة المقيـدة بجـدول المحكمـة الدسـتورية العليـا برقـم 200 لسـنة 27 قضائيـة " دسـتورية "، جلسـة 7/ 4/ 2013، المنشـور: https://www.sccourt.gov.eg/)

وخلاصـة القـول فـي تحديـد أركان أفعـال التهـرب مـن ضريبـة الدخـل بأنـه يتعيـن علـى المشـرع الفلسـطيني التدخـل بالتنصيـص عليهـا بأوصـاف محـددة وواضحـة تجنبـاً للاجتهـاد بتوسـيع أو تضييـق فيهـا بمـا يمـس بمبـدأ الشـرعية الجنائيـة، ولكـن تجدر الإشـارة إلى أن المشـرع الفلسـطيني قـد حـدد أفعـال التهـرب الضريبـي علـى سـبيل الحصـر إلا أنـه قـام بتوسـيع نطاقهـا بتقنيـات خاصـة، وهـذا مـا سـيتم تناولـه فـي المطلـب التالـي.

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 76 11/06/2024 8:45 AM

المطلب الثاني: نطاق أفعال التهرب من ضريبة الدخل.

الأصل في القاعدة الجنائية -كما بينا- أن تكون دقيقة التعبير ويقينية الألفاظ ، إلا أن الطبيعة الخاصة لأفعال التهرب من ضريبة الدخل دفعت المشرع إلى استخدام الألفاظ المرنة في صياغة النصوص التشريعية الخاصة بالافعال المحددة حصراً وفقاً للمادة (37) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 بإعتماده على مجموعة من التقنيات في صياغتها بهدف توسيع نطاق عنصر التكليف فيها، لذلك سنقوم في هذا المطلب بإدراج بعض التقنيات والنماذج التي تمثل توسيع المشرع من نطاق أفعال التهرب من ضريبة الدخل دون الخوض في التفاصيل، إلا بشكل يوفي بالغرض بدون زيادة تؤدي الى خلل في توازن هذه الدراسة أو نقصان يؤدي الى عدم استيفائها حقها بالإثراء، وذلك من خلال تسليط الضوء على بعض المسائل المتعلقة بها، وعليه نجد أن المادة (37/ 1) منه قد وسعت نطاق قواعد التجريم والعقاب الضريبي إلى القواعد الجنائية الأخرى، وذلك باستعمالها عبارة"مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر..."، وهذه العبارة تقابل عبارة"قانون العقوبات أو أي قانون آخر" التي يستعملها المشرع المصري في المادة 131 من القانون المصري رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، والملاحظ أن هاتين العبارتين تفيدان بأن التجريم والعقاب الضريبي على الأفعال الواردة على سبيل الحصر فيهما تمتد إلى قوانين أخرى غير محددة عندما يكون هناك تشريعات أخرى تعاقب على الفعل نفسه، فمثلا نجد أن المادة(37/ 1) سالفة الذكر نصت على فعل:- "م. تزوير أي نموذج أو مستند أو وثيقة صادرة عن الدائرة."، كما نجد أن قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960 المعمول به في الضفة الغربية جرم بموجب المادة (265) منه تزوير السندات الرسمية بنصها " يعاقب سائر الأشخاص الذين يرتكبون تزويراً في الأوراق الرسمية بإحدى الوسائل المذكورة في المواد السابقة بالأشغال الشاقة المؤقتة أو الاعتقال في الحالات التي لا ينص فيها القانون على خلاف ذلك"، وعليه فإن الفاعل في هذه الجريمة سيعاقب على أساس ارتكابه جريمة التزوير العادية؛ لأن العقوبة المقرر لها في قانون العقوبات أشد من العقوبة المقررة لها في القانون الضريبي

وهناك نموذج آخر يتعلق بالتهرب من ضريبة الدخل وهو فعل تقديم الإقرار الضريبي السنوي استنادا لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة حسب نص المادة 37 سالفة الذكر، الذي يتمثل السلوك الإيجابي فيه بتقديم إقرار ضريبي استنادًا لمرفقات مصطنعة، ولتحديد نطاق هذا الفعل نجد أن المشرع قد أحال التعريف بعبارة "الإقرار الضريبي" إلى المادة (1) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل نفسه التي نجد أنها عرفته بأنه " تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من الدائرة."، ويتميز هذا الإقرار عن الإقرار العام بأن المكلف يقدمه بنص القانون متضمناً بيانات معينة، ملتزماً

21-2.indd 77 11/06/2024 8:45 AM

بالصدق في كل ما يتضمنه من بيانات، ومؤيداً بالسجلات والمستندات المؤيدة له، وهذا عكس المقصود من الإقرار العام، الذي يصدر عن المقر بتقديره المطلق، دون مراعاة الصدق أو تأييده بمستند ما (سرور؛ والمري، 2022، ص:495)

كما نجد أن المشرع الفلسطيني قد ذكر لفظ الدفاتر بصورة مطلقة، ولم يقصرها على نوعية معينة منها، وكذلك بالنسبة لباقي الألفاظ (المستندات والسجلات والحسابات) التي جاءت أيضاً بصورة مطلقة،علما أن المشرع الفلسطيني نقل هذه الألفاظ حرفياً عن المادة (133) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005، ولكن يلاحظ أن هذا النقل قد جاء بصورة متقطعة غير متماسكة، وهذا على خلاف القانون المصري الذي نجده قد جاء بها بصورة متماسكة غير متقطعة، حيث إنه استعمل الألفاظ سالفة الذكر باعتبارها من الألفاظ المتعلقة بالمصلحة المحمية المتمثلة بإلزام المكلفين (الممولين) بمسكها، الذي أسهب بذكر تفاصيلها في المادتين(74) و(78) منه، إلا أن المشرع الفلسطيني لم يستعمل هذه الألفاظ ولم يسهب بذكر تفصيلها بل نجده استعمل ألفاظ أخرى ليس من بينها لفظ الدفاتر،وذلك بحسب المادة (20) من القرار بقانون نفسه التي ألزمت المكلف بتقديم أنواع معينة من الحسابات،ومن ثم أحالت مسألة التعرف على أنواعها إلى القوانين والأنظمة والتعليمات، وهذا واضح من نصها " 1 يتعين على المكلف عند تقديم الإقرار الضريبي إرفاقه بالآتي:أ. نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص ....ب. مع مراعاة ما ورد في البند (أ) من هذه المادة على الشركات العادية والأشخاص الملزمين بمسك حسابات أصولية إرفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها..."

كما يرفع التجريم عن الحالات المعفاة من تقديم الإقرار الضريبي، حيث إنه لا يتصور أن يكون هناك جريمة تقديم إقرار ضريبي استناداً لمرفقات مصطنعة دون وجود التزام بتقديمه،وفي هذا الصدد نجد أن المادة (18/ 5) من التشريع الضريبي الفلسطيني قد تركت مسألة تحديد الحالات المعفاة من تقديم الإقرار الضريبي إلى تعليمات تصدر عن وزير المالية بناء على سلطته التقديرية، وذلك بنصها " للوزير بتنسيب من المدير إصدار تعليمات يعفي بموجبها فئات معينة من الأشخاص الطبيعيين من تقديم الإقرار المنصوص وتعديلاته عليه في هذه المادة"، وهذا على عكس المادة 82 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2011 التي حددت حالات الإعفاء من تقديم الإقرار الضريبي بشكل واضح ومحدد، ولم تترك تحديدها إلى السلطة التقديرية الواسعة للإدارة بنصها " ... ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية: 1 - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها. 2 - إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي

21-2.indd 78 11/06/2024 8:45 AM

دخله....3 - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله ...." . (-التعديل الأخير بموجب القانون رقم 29 لسنة 2018 https:// (manshurat.org/node/637

وكذلك نجد توسيع المشرع نطاق أفعال التهرب من ضريبة الدخل فيما يتعلق بفعل عدم تسجيل نشاط أعماله لدى الدائرة، وذلك بموجب المادة (37/ 1) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، وذلك على خلاف المادة (135) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 التي عاقبت على فعل" الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط..."، باعتباره من جرائم الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية (سرور، 1990، ص: 131 - 132) وليس من أفعال التهرب من ضريبة الدخل الواردة في المادة (133) منه على سبيل الحصر، كما أن تحديد نطاق هذه الجريمة يتوقف على تحديد المصلحة المحمية المتمثلة بالالتزام الوارد في المادة (2) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 التي جاءت بعبارة "نشاط أعمال أو استثمار"وهذه العبارة المطلقة تشمل أي نشاط أعمال أو استثمار سواءً أكان مشروعاً أم محرماً (جاد، 2017 - 2018، ص: 56). وهذا يظهر من نصها " يلزم الشخص الذي يمارس نشاط أعمال أو استثمار بالتسجيل لدى الدائرة من بداية النشاط أو ممارسة الأعمال"، والملاحظ أن المشرع قد استعمل في المادة (37/ 1) عبارة "نشاط أعماله" ولم يستعمل عبارة " نشاط استثمار"، فضلاً عن أن هاتين العبارتين بحاجة إلى توضيح فنجد أن المادة (1) منه قد عرفت نشاط الأعمال، ولم تعرف نشاط الاستثمار بنصها " نشاط الأعمال: النشاط التجاري، أو الصناعي، أو الزراعي، أو المهني، أو الخدمي، أو الحرفي الذي يمارسه شخص بقصد تحقيق ربح أو مكسب."

كما نجد أن المشرع يستعمل مصطلحاً عاماً آخر هو " الإخفاء" وفقاً لما جاء في المادة (37/ 1) نفسها بنصها: " ح. إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة"، وهو النص الذي يقابل نص المادة (133) من التشريع المصري بنصها " -5 إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة."، ولكن بالمقارنة بين هذين النصين نجد أن النص المصري قد جاء بمعنى إخفاء كل النشاط أو جزء منه، في حين جاء النص الفلسطيني بمعنى إخفاء أحد الأنشطة أو أكثر دون أن يرد على الإخفاء الجزئي، ومن هنا كان حري بالمشرع الفلسطيني أن يستعمل تعبير " إخفاء نشاط أو جزء منه" كالنص المصري، كما أن مصطلح "الإخفاء" يعد مصطلحاً عاماً فيمكن أن يضم في نطاقه عدم تسجيل نشاط أعمال أو أكثر؛ لأنه كما يقول أحد الكتاب عنه بأنه "كل فعل يترتب عليه إخفاء حقيقة الإيرادات ينطبق عليه هذا الوصف" (جاد، 2017 - 2018، ص55). ومن ثم فإن نشاط الأعمال غير المسجل يعد لعدم تسجيله نشاطاً مخفياً عن المصلحة الضريبية

21-2.indd 79 11/06/2024 8:45 AM

وهكذا يتبين بأن طريقة التجريم الضريبي جاءت في بعض الأحيان بألفاظ متقطعة غير متماسكة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة حصرها، وهذا بالطبع سيؤثر على تحديد نطاق أفعال التهرب من ضريبة الدخل بالتوسيع والتضييق بما يمس بمبدأ الشرعية الجنائية

الخاتمة:

تناول البحث خضوع أفعال التهرب من ضريبة الدخل لمبدأ الشرعية الجنائية، من خلال التعرف على مفهومها ومن ثم تحديد أركانها ونطاقها، وانتهى إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، التي نحدد أهمها في النقطتين الآتيتين:

أولاً- النتائج:

1. إن نص التجريم الضريبي الذي يشكل الوصف القانوني لأفعال التهرب لم يحدد بشكل واضح ومحدد ماهيتها وطبيعتها، الأمر الذي أدى إلى تباين الآراء حول هذه المسألة بما يمس بمبدأ الشرعية الجنائية.

2. إن قاعدة التفسير الضيق هي نتيجة حتمية لمبدأي " الشرعية الضريبية" و" الشرعية الجنائية"، غير أن هذه القاعدة لا تعني الوقوف عند المعنى الحرفي لنص التجريم الضريبي الذي تطبيقه يرتبط بالوقائع الضريبية المحددة في النصوص الضريبية الأخرى المتطورة والمتجددة كجريمة التهرب الضريبي الناشئة عن التجارة الالكترونية خصوصاً أن التشريعات الضريبية لم تتضمن نصاً صريحاً عليها، مما يؤدي الى إفلات المكلف من العقاب استناداً الى مبدأ الشرعية الجنائية، حيث لا جريمة ولا عقوبة دون نص، الأمر الذي يقتضي الصياغة المرنة لأفعال التهرب الضريبي المرتبطة بهذه الوقائع.

3. لم يحدد نص التجريم الضريبي بشكل واضح الأركان اللازمة لقيام أفعال التهرب من ضريبة الدخل لاسيما الركن المعنوي، حيث إنه لم يحدد القصد الذي يشترطه لقيام الجريمة الضريبية، إلا ببعض أفعال التهرب الضريبي وليس جميعها.

4. حدد المشرع أفعال التهرب من ضريبة الدخل على سبيل الحصر، إلا أنه جاء بتقنيات لتوسيع نطاق هذه الأفعال لتشمل أفعال مجرمة بقوانين أخرى، فضلاً عن أنه استعمل مصطلحات غير دقيقة من شأنها التوسيع والتضييق من هذه الأفعال.

ثانياً- التوصيات:

1. وضع قانون عقوبات ضريبي موحد يتضمن تفصيل كل الأحكام الموضوعية والإجرائية لكل الجرائم الضريبية، ولاسيما التهرب الضريبي.

21-2.indd 80 11/06/2024 8:45 AM

2. يتعين معالجة القصور التشريعي بالتوضيح الدقيق لكل الأوصاف والأركان اللازمة لقيام أفعال التهرب الضريبي بشكل محدد وواضح، وبشكل يحقق التوازن في العلاقة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين وبما يجسد مبدأ الشرعية الجنائية.

قائمة المصادر والمراجع:

احجيله، عبدالله محمد (2018). جرائم التهرب من الضريبة الانتقالية وإشكالية عقوباتها في التشريع الإماراتي. مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، *15*(2). 363-394. https://doi.org/10.36394/org.jls.v15.i2.13

أحمد، بولمكاحل (2014-2015). الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري [رسالة دكتوراه غير منشورة]. جامعة الأخوة منتور بقسنطينة كلية الحقوق.

البداري، قبس حسن عواد (2005). المركز القانوني للمكلف القانوني. دار المناهج للنشر والتوزيع.

بهنس، ياسر حسن (2015) الجرائم الضريبية. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.

بوعزم، عائشة (2021). جرائم جباية الشركات التجارية. مركز الكتاب الأكاديمي.

جاد، محمد عبد الصبور أحمد (2017-2018). الضوابط الأساسية للإجراءات الجنائية في الجرائم الضريبية [رسالة دكتوراه غير منشورة]. جامعة عين شمس كلية الحقوق.

الجندي، حسني (2006). القانون الجنائي الضريبي (ج1). دار النهضة العربية.

الجندي، حسني (2006). القانون الجنائي الضريبي (ج2). دار النهضة العربية.

الجنيدي، صخر عبد الله (2005). نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر . دار الثقافة للنشر والتوزيع.

الحرازي، محمد علي عوض (2012). المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها. دار النهضة العربية.

حسني، محمود نجيب (2016). شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية. دار النهضة العربية.

حسين، زينة يونس (2018). مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي. المجلة القانونية، *4*(4)، (206-170)

حلمي، أحمد خالد سعد زغلول (2021). القضاء ودوره في تسوية المنازعات الضريبية [رسالة دكتوراه غير منشورة]. جامعة القاهرة كلية الحقوق.

دبك، أحمد زياد أحمد (2010-2011). منازعات الضريبة على الدخل في فلسطين [أطروحة دكتوراة غير منشورة]. جامعة عبد المالك السعدي كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية.

دحية، عبد اللطيف و والي، عبد اللطيف (2020). الجهود الدولية لإرساء عدالة جنائية دولية. دار الجنان للنشر والتوزيع.

الزبيدي، محمد عباس (2020). دور الصياغة المرنة للنصوص الجنائية في مواجهة أزمة الشرعية الجزائية. مجلة الرافدين للحقوق، *22*(70)، 112-152. https://doi.org/10.33899/alaw.2019.163251

الزنداني، إبراهيم محمد بن حمود (2018). الجرائم الالكترونية من منظور الشريعة الاسلامية واحكامها في القانون القطري والقانون اليمني [رسالة ماجستير، جامعة فطاني].

21-2.indd 81 11/06/2024 8:45 AM

سرور، أحمد فتحي و المري، بهاء (2022). الجرائم الضريبية. دار الأهرام للنشر والتوزيع.

سرور، أحمد فتحي (1990). الجرائم الضريبية. دار النهضة العربية.

سرور، أحمد فتحي (2000). الحماية الدستورية للحقوق والحريات (ط2). دار الشروق.

سلامة، مأمون (2000). الإجراءات الجنائية في التشريع المصري (ج1). دار النهضة العربية.

سليمة، عزوز (2019). الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري [أطروحة دكتوراه غير منشورة]. جامعة محمد بوضياف الميلة كلية الحقوق والعلوم السياسية. https://doi.org/10.53419/2259-005-001-023

السيد، محمد نجيب (1992). جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء. مكتبة الإشعاع.

الشرع، طالب نور (2008). الجريمة الضريبية. دار وائل للنشر.

صديق، رمضان (2011). التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري.

الصيفي، عبد الفتاح (1967). القاعدة الجنائية. الشركة الشرقية للنشر والتوزيع.

الطنطاوي، إبراهيم حامد (2006). الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل. دار النهضة العربية.

عالية، سمير و عالية، هيثم سمير (2020). الوسيط في شرح قانون العقوبات القسم العام. منشورات الحلبي الحقوقية.

عباس، محمد إبراهيم خضير (2021). الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية. مجلة الجامعة العراقية، (49 ج3)، 365-383.

عبد البصير، عصام عفيفي (2004). القاعدة الجنائية على بياض دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الاسلامي. دار الفكر الجامعي.

عبد العاطي، رضا السيد (2016). التصالح في الجرائم الضريبية. دار محمود.

عطية، قدري نقولا (1960). ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها [رسالة دكتوراه غير منشورة]. جامعة الإسكندرية كلية الحقوق.

العقيلي، إبراهيم سالم (2008) الرقابة القضائية وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية. دار قنديل للنشر والتوزيع.

علام، السيد أحمد محمد (2012) الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي. دار النهضة العربية.

عليان، غسان و دبك، أحمد (2011) الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. مجلة جامعة النجاح للأبحاث، *25*(2)، 381-408. https://doi.org/10.35552/0247-025-002-005

الفقي، عماد إبراهيم (2005). الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد رقم *91* لسنة بشأن الضريبة على الدخل. دار النهضة العربية.

كاظم، عمار ياسين (2020). التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية مع الإشارة للتجربة في العراق. مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة ديالى، *9*(2)، 419-357.

محمود، حمادة خير (2019). السياسة الجنائية للجريمة الضريبية [رسالة دكتوراه غير منشورة]. كلية الحقوق جامعة عين شمس.

21-2.indd 82 11/06/2024 8:45 AM

مرسي، عبد المولى محمد (2009). قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبة – القواعد الموضوعية والإجرائية. مكتبة شادي.

المرصفاوي، حسن صادق (1963). التجريم في تشريعات الضرائب. منشورات دار المعارف.

مصطفى، حسن مصطفى (1999). مبادئ علم المالية العامة. دار النهضة العربية.

موسى، عاطف محمد (2011). العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق. دار النهضة العربية.

نصار، هاشم منصور (2018). دور السلطات العامة في تكييف الجرائم التي يرتكبها الموظف العام. مركز الكتاب الأكاديمي.

الترجمة الصوتية لمصادر ومراجع اللغة العربية: Romanized Arabic References:

aḥjylh ‘bdāllh muḥamd (2018). jarā’imu al-taharrubi mina al-ḍarībati aliāntiqāliyyati w’ishkālya ‘uqūbātihā fī al-tashrī‘i al’imāarityi mijallatu jām‘a al-shāriqati lil-‘ulūmi alqānūniyyati 15(2). 363-394. https://doi.org/10.36394/jls.v15.i2.13

’aḥmadu būlamkāḥl (2014-2015). al-shar‘iyyatu aldustiwwaruya waḥuqūqu al’insāni fī qānūni al’ijrā’āti aljazā’iyyati aljazā’iriyyi [risālatu dukutwarāh ghayru manshūratin jāmi‘atu al’ūkhūwwati mantūr biqasniṭayana kulliyyatu alḥuqūqi

albadāriyyu qabas ḥasani ‘awwādin (2005). almarkazu alqianwinnuy lil-mukallafi alquānawniyyi dāru almanāhiji lil-nashri wa-l-tawzī‘i

bahnas yāsiru ḥasanin (2015) aljarā’imu al-ḍurayibbayu markazu al-dirāsāti al‘arabiyyati lil-nashri wa-l-tawzī‘i

bw‘zama ‘ā’ishata (2021). jarā’imu jibāyati al-sharikāti al-tijāriyyati markazu alkitābi al’akādīmiyyi

jāddun muḥammadu ‘abdi al-ṣabūri ’aḥmada (2017-2018). al-ḍawābiṭu al-’āsāsiyyatu lil-’ijrā’iāt aljinā’iyyati fī aljarā’imi al-ḍiryibbayi [risālatu dukutwarāh ghayru manshūratin jāmi‘atu ‘ayni shamsin kulliyyatu alḥuqūqi

aljundiyyu ḥasniyyin (2006). alqānūnu aljinā’iyyu alḍarraybiyyu (g1). dāru al-nahḍati al‘arabiyyati

aljundiyyu ḥasniyyin (2006). alqānūnu aljinā’iyyu alḍarraybiyyu (g2). dāru al-nahḍati al‘arabiyyati

aljunaydiyyu ṣakhru ‘abdi Allāhi (2005). naḥwa qānūni ‘uqūbātin ḍarībiyyin yūājihu tuḥudyāti al‘aṣri dāru al-thaqāfati lil-nashri wa-l-tawzī‘i

alḥirāziyyu muḥammadu ‘aliyyi ‘awaḍin (2012). al-munāza‘ātu alḍuryabyi#ta wawasā’ili ’inhā’ihā dāru al-nahḍati al‘arabiyyati

ḥasaniyyun maḥmūd najībin (2016). sharḥu qānūni al-’ijrā’āti aljinā’iyyati wafqan li’aḥdathi al-ta‘dīlāti al-tashrī‘iyyati dāru al-nahḍati al‘arabiyyati

ḥusaynu zīnata yūnusa (2018). madā fā‘iliyyati al-nuṣūṣi aljazā’iyyati fī mukāfaḥati jarīmati al-taharrubi al-ḍiraybiyyi almajallatu alqānawniyyatu 4(4)170-206) ،).

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 83 11/06/2024 8:45 AM

ḥilmī ʾaḥmadu khālidin saʻdi zughalwala (2021). alqaḍāʾu wadawruhu fī taswiyati almunāzaʻāti al-ḍiryibbayi [risālatu dukutwarāh ghayru manshūratin jāmiʻatu alqāhirati kulliyyatu alḥuqūqi

dabak ʾaḥmada zīādin ʾaḥmada (2010-2011). munāzaʻātu al-ḍarībati ʻalā al-dakhli fī filasṭīna [uṭrūḥati dakatwarātin ghayri manshūratin jāmiʻatu ʻabdi almāliki al-saʻdiyyi kulliyyatu alʻulūmi alqānūniyyati wa-l-iāqtiṣādiyyati wa-l-iājtimāʻiyyati

diḥyatu ʻabdu al-laṭīfi wa wa-l-ī ʻabdu al-laṭīfi (2020). aljuhūdu al-dawliyyatu liʾirsāʾi ʻadālatin jināʾiyyatin dawliyyatin dāru aljināni lil-nashri wa-l-tawzīʻi

al-zubaydiyyu muḥammadu ʻabbāsin (2020). dawru al-ṣīāghati almurinati lil-nuṣūṣi aljināʾiyyati fī mūājahati ʾazmati al-sharʻiyyati aljazāʾiyyati mijallatu al-rāfidayni lil-ḥuqūqi 22(70)112- ، 152. https://doi.org/10.33899/alaw.2019.163251

al-zandāniyyu ʾibrāhīmu muḥammadi bni ḥammūdin (2018). aljarāʾimu alilaktirrawunya min manẓūri al-sharīʻati alislāmiyyati wāḥkāmihā fī alqānūni alqaṭariyyi wa-l-qānūni alyamaniyyi [risālatu miājastyr jāmiʻatu faṭāniyyin

surūrun ʾaḥmadu futḥī wa almurriyyu bihāʾ (2022). aljarāʾimi al-ḍiryibbayu dāru al-ʾāhrāmi lil-nashri wa-l-tawzīʻi

surūrin ʾaḥmad futḥī (1990). aljarāʾimi alḍuryabyi#ta dāru al-nahḍati alʻarabiyyati

surūrun ʾaḥmadu futḥī (2000). al-ḥimāyatu al-dusutwirrayu lil-ḥuqūqi wa-l-ḥurayyāat (t2). dāru al-shurūqi

salāmatun maʾamūnin (2000). alʾijrāʾātu aljināʾiyyatu fī al-tashrīʻi almiṣriyyi (g1). dāru al-nahḍati alʻarabiyyati

salīmata ʻzwz (2019). al-ʾālayāat alqānawniyyatu limūājahati aljarīmati al-ḍiryibbayi fī al-tashrīʻi aljazāʾiriyyu [uṭrūḥati dkittawarāh ghayru manshūratin jāmiʻatu muḥammad bwḍyāf almīla kulliyyatu alḥuqūqi wa-l-ʻulūmi al-sīāsiyyati https://doi.org/10.53419/2259-005-001-023

al-sayyidu muḥammad najībin (1992). jarīmatu al-tahrībi al-jjumrikkī fī ḍawʾi alfiqhi wa-l-qaḍāʾi maktabatu al-ʾishʻāʻi

al-sharʻu ṭālibi nūrin (2008). aljarīmatu alḍuryabyi#ta dāru wāʾilin lil-nashri

ṣiddīqun ramaḍāna (2011). al-tajannubu al-ḍiraybiyyu bayna al-ʾibāḥati wa-l-ḥaẓri fī al-tashrīʻi almuqārini wa-l-miṣriyyi

al-ṣayfiyyu ʻabdu al-fattāḥi (1967). alqāʻidatu al-jināʾiyyati al-sharikatu al-sharqiyyatu lil-nashri wa-l-tawzīʻi

al-ṭanṭāwiyyu ʾibrāhīmu ḥāmidin (2006). al-ḥimāyatu al-jināʾiyyatu liʾīrādāti al-dawlati min al-ḍarāʾibi ʻalā al-dakhli dāru al-nahḍati alʻarabiyyati

ʻāliyatun samīrun wa ʻāliyatun haythamun samīrun (2020). alwasīṭu fī sharḥi qānūni alʻuqūbāti alqismu alʻāmmu manshūrātu alḥalabiyyi alḥuqūqiyyati

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 84 11/06/2024 8:45 AM

'abbāsun muḥammadu 'ibrāhīma khuḍayrin (2021). al-ṭabī'atu al-qānūniyyati lil-jarā'imi al-ḍiryibbayi mijallatu aljāmi'ati al'irāqiyyati (49 j 365-383.

'abdu albaṣīri 'iṣāmun 'afīfiyyun (2004). alqā'idatu aljinā'iyyatu 'alā bayāḍin dirāsatun muqārinatun fī alqānūni alwaḍ'iyyi wa-l-fiqhi aljuni'i'ī alislāmiyyi dāru alfikri aljāmi'iyyi

'abdu al-'āṭī riḍā al-sayyidi (2016). al-taṣāluḥu fī al-jarā'imi al-ḍiryibbayi dāru maḥmūdin

'aṭiyyata qadrī nuqūlan (1960). dhātiyyatu alqānūni alḍiraybiyyi wa'ahammu taṭbīqātihā [risālatu dukutwarāh ghayru manshūratin jāmi'atu al'iskandariyya kulliyyatu alḥuqūqi

al'uqayliyyu 'ibrāhīmu sālimin (2008) al-riqābatu al-qaḍā'iyyatu wafi'āaluya 'uqūbāti aljarā'imi al-ḍiryibbayi dāru qindīlin lil-nashri wa-l-tawzī'i

'allāmu al-sayyidi 'aḥmadu muḥammadin (2012) al-jarā'imu al-ḍiryibbayu wa-l-taṣāluḥu al-ḍarraybiyyu dāru al-nahḍati al'arabiyyati

'lyān ghsān w dbk 'aḥmd (2011) al'ishkālayā'ut almuta'alliqatu bi-l-jzā'āti al-ḍiryibbayi fī qānūni ḍarībati al-dakhli al-filasṭīniyyi mjla jām'a al-njāḥ lil-'ābḥāthi 25(2)381-408 ،. https://doi.org/10.35552/0247-025-002-005

alfiqqiyyu 'imādu 'ibrāhīma (2005). al-wajīzu fī sharḥi qānūni al-'uqūbāti al-ḍiraybiyyi aljadīdi raqmu 91 lisanatin bisha'ani al-ḍarībati 'alā al-dakhli dāru al-nahḍati al'arabiyyati

kāẓimun 'ammāru yāsīna (2020). al-taharrubu alḍarraybiyyu fī al-tijārati alilkatriwwaniya ma'a al'ishārati lil-tajribati fī al'irāqi mijallatu al'ulūmi al-qānūniyyati wa-l-sīāsiyyati jāmi'atu dayālī 9(2)357-419 ،.

maḥmūdun ḥamādata khayrin (2019). al-sīāsatu aljinā'iyyatu lil-jarīmati al-ḍarayibbayi [risālatu dukutwarāh ghayru manshūratin kulliyyatu alḥuqūqi jāmi'atu 'ayni shamsin

mursī 'abdi almawlā muḥammadin (2009). qānūnu aljazā'āti al'uqibbayi fī aljarā'imi al-ḍarībati – alqawā'idu almawḍū'iyyati wa-l-'ijrā'iyyati maktabatu shādī

almarṣafāwiyyu ḥasin ṣādiqin (1963). al-tajrīmu fī tashrī'āti al-ḍarā'ibi munshawarit dāri alma'ārifi

muṣṭafā ḥasani muṣṭafā (1999). mabādi'iu 'ilmi almāliyyati al'āmmati dāru al-nahḍati al'arabiyyati

mūsā 'āṭifu muḥammadin (2011). al'adālatu al-ḍarayibbayu fī al-tashrī'i al-ḍiraybiyyi almiṣriyyi bayna al-naẓariyyati wa-l-taṭbīqi dāru al-nahḍati al'arabiyyati

naṣṣārun hāshim manṣūrin (2018). dawru al-suluṭāti al'āmmati fī takyīfi aljarā'imi allatī yartakibuhā almū'aẓẓafu al'āmmu markazu alkitābi al'akādīmiyyi

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 85 11/06/2024 8:45 AM

Aspects of Income Tax Evasion Violating the Principle of Legitimacy in Palestinian Legislation Comparative and Analytical Study

Ahmed Ziad Dabek[1]

Abstract:

This study aims to show the extent to which acts of income tax evasion are subject to the principle of criminal legitimacy, which requires explicit and clear specification of all the characteristics and elements necessary for the commission of the crime, away from interpretation. However, article 37 of the Decree-Law on Palestinian Income Tax No. (8) of 2011, which details the acts of income tax evasion exclusively, did not provide clear and specific definitions of all the characteristics and elements necessary for these acts. This ambiguity leaves room for interpretation and expansion, potentially undermining the principle of criminal legality. Therefore, the study addressed the acts of income tax evasion in terms of their adherence or non-adherence to this principle, adopting a descriptive analytical comparative approach. It involved presenting and analyzing tax criminal texts, comparing them with relevant legal systems whenever necessary, to assess the extent to which acts of income tax evasion adhere to the principle of criminal legitimacy in Palestine. This was discussed in two sections: the first section drew on the concept of these acts, while the second section focused on defining their elements and scope. In conclusion, the study presented several findings and recommendations revolving around the need for legislators to review and clearly define income tax evasion acts in accordance with the principles of criminal legitimacy.

Keywords: Income tax, Tax crimes, Criminal legitimacy, Tax evasion.

(1) Faculty of Law - Arab American University (Ramallah – Palestine)
ahmad.dabak.aaup.edu

□□□□□□□ □□□□ 21-2.indd 86 11/06/2024 8:45 AM