

التهرب الضريبي في ضوء التشريعات الفلسطينية

Title in English Tax evasion in the Palestinian law

فادي نعيم جميل علاونة *

تاريخ الاستلام: 2022/ 12/ 25 تاريخ القبول: 2023/02/ 25

© 2023 by the author. Published by the Journal of the Algerian Political Science and International Relations Association. All rights reserved.

Abstract

This research, whose topic is tax evasion in the light of Palestinian legislation, dealt with the general concepts of tax evasion, forms and images of tax evasion, and then dealt with the legal rules that govern tax evasion, and then studied tax evasion within the framework of criminalization and penalties for this crime.

The research reached a set of results, the most important of which is that actions are taken based on the procedures that take the necessary measures to apply the procedures to them, as the procedures are applied as follows: The penalty for amending the income tax law.

Keywords: - evasion, tax, budget, funds, collection.

الملخص

تناول هذا البحث والذي موضوعه التهرب الضريبي في ضوء التشريعات الفلسطينية موضوع المفاهيم العامة للتهرب الضريبي وأشكال وصور التهرب الضريبي، ومن ثم تناول القواعد القانونية التي تحكم التهرب الضريبي، كما بين دراسة التهرب الضريبي في إطار التجريم والعقوبات الخاصة بهذه الجريمة.

وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج أهمها أن التجريم وفقا لما رد في القرار بقانون لا يتناسب مع جسامه الجريمة، حيث أن تشديد العقوبة يعمل على تقليل ارتكاب هذه الجريمة التي تأخذ طابعا جنائيا، كما توصل البحث الى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة التشديد في هذه العقوبة من خلال تعديل القرار بقانون الخاص بضرية الدخل.

كلمات مفتاحية: التهرب، الضريبة،

مقدمة

يختلف سلوك المكلف تجاه الضريبة التي يفرضها القانون من مكلف الى آخر، فقد نجد بعض المكلفين يؤدون الالتزامات الضريبية المترتبة عليهم طواعية دون اكرام، ويرجع هذا الالتزام لأسباب عديدة منها اعتبار هذه الالتزامات واجبا اخلاقيا ووطنيا والالتزام قرره القانون ويجب تأديته خشية ايقاع العقاب، كما ونجد في المقابل ان البعض الآخر من المكلفين يحاولون بشتى الوسائل التهرب من الضريبة او التخلص منها سواء كان ذلك جزئيا أو كليا¹. فالتهرب الضريبي آفة شديدة الخطر على الضريبة ويؤدي انتشاره الى تقويض هذا الأساس، ويعتبر المكلف متهربا من الضريبة اذا لجأ الى بعض وسائل الغش أو التحايل لاختفاء حقيقة المادة الخاضعة للضريبة أو اخفاء امواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما ترتب في ذمته من ضرائب او ما حجزت تحت يده منها تطبيقا لأحكام القانون لتوريده الى الخزنة العامة².

ويقصد من التهرب الافلات من الضريبة بعدم دفعها كلية او بعضها او من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد، أو التخلص من عبئها وذلك بمخالفة القانون وباستخدام احدى الوسائل التي حددها القانون حصرا، فهو لا يقتصر على نوع معين من الضرائب فقد يكون التهرب من ضريبة الدخل أو ضريبة القيمة المضافة³.

وقد وجد التهرب الضريبي تاريخيا، فقد نجده قد ورد في القانون رقم "25" لسنة 1964م الأردني المطبق في اراضي السلطة الوطنية الفلسطينية قبل صدور قانون ضريبة

¹ / صلاح، قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، 2003م، ص 72.

² / محمد، عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، رسالة ماجستير، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، 2005 م، ص 81.

³ / موريس، صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، 1999م، ص 1.

الدخل الفلسطيني رقم "17" لسنة 2004م⁴ ثم الغي بالقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته المطبق حاليا في فلسطين .

تظهر أهمية هذه البحث في اعتبار أن التهرب الضريبي من اخطر المشاكل التي تواجه الدولة، حيث أن التهرب الضريبي يمس بالخرزينة العامة للدولة، والتي تعد الممول الأساسي لكل أجهزة الدولة من وزارت ومؤسسات ورواتب موظفين والمشروعات الاقتصادية، حيث أن التهرب الضريبي يقلل من قوة هذه الخزينة إذ أن الضريبة تعد عنصرا مهما من عناصر المالية العامة، وهذا ينعكس سلبا على الدولة بحيث يؤثر على الاقتصاد الوطني المتمثل في المشاريع العامة التي تقوم بها الدولة، ومن الثابت أن هذه المشاريع تكون ممولة من الخزينة العامة للدولة وبالتالي أي ضرر يصيب الخزينة العامة ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، حيث أن تأثر الدولة على الصعيد الاقتصادي يؤدي إلى تراجع الدولة على الأصعدة الأخرى مثل التعليم والصحة والمجالات الأخرى التي تتطلب الإنفاق من قبل الدولة.

لذلك يعتبر دراسة موضوع التهرب الضريبي مهم من الناحية النظرية في كونه يحدد الإطار الذي تقوم عليه الأفعال التي تشكل تهربا ضريبيا ويقدم تصور نظري كامل عن مفاهيم التهرب الضريبي والعقوبات المقرره له، وهو ما يعكس الأهمية التطبيقية في تأثير هذا التهرب على الموازنة العامة الفلسطينية.

تظهر مشكلة الدراسة في إن التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه الخزينة العامة للدولة بحيث تحد من مواردها المالية، وبالتالي يجب العمل على الحد من هذه المشكلة بكافة الوسائل المتاحة، لذلك تظهر الإشكاليه الرئيسية المتمثلة في "كيف عالج قانون ضريبة الدخل الفلسطيني موضوع التهرب الضريبي"؟، ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعه من التساؤلات التالية:-

- ما هو مفهوم التهرب الضريبي المنصوص عليه قانونا؟

- هل يعالج قانون ضريبة الدخل الفلسطيني التهرب الضريبي؟

⁴ / إيهاب، خضر احمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، 2003م، ص 92.

- ما هي الأفعال التي تشكل تهربا ضريبيا، وما هي العقوبة المقررة عليها؟

اولا ماهية التهرب الضريبي

تقوم فكرة التهرب الضريبي على التخلص من عبء الضريبة بشكل واضح ومخالف للقانون وباستخدام الوسائل التي حددها القانون حصرا، لذلك يعد التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، وحتى تقوم هذه الجريمة لا بد من توافر بعض الشروط والاركان، لذلك فإننا في هذا المبحث سنقوم بداية بتحديد مفهوم التهرب الضريبي، ومن ثم تحديد صور وأشكال التهرب الضريبي.

1- مفهوم التهرب الضريبي

حتى يتم تحديد مفهوم التهرب الضريبي لا بد بداية من تحديد مفهوم الضريبة التي سيقع عليها هذا الفعل، لذلك تعرف الضريبة بانها مبلغ مالي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة أي بهدف تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالتعليم متمثلا في المدارس ورواتب المدرسين والوزارات ورواتب عمالها وصولا إلى عمال النظافة، والنشاطات الحكومية والسياسات الاقتصادية كدعم سلع وقطاعات معينة، وتنص الكثير من القوانين في عديد من البلدان على أن الضريبة مبلغ مالي تطلبه الدولة من اللذين يتحقق فيهم شروط دفع الضريبة وذلك بدون أن يترتب للدافع عن ذلك أية حقوق مباشرة، أي أن الضريبة تدفع بدون مقابل فعلى سبيل المثال أن شركة تدفع ضريبة لا يمكنها أن تعتمد على ذلك لتطلب من الدولة محطة حافلات لعامليها، وتدفع الضريبة جبرا وتكون بشكل نهائي أي غير مستردة.⁵ و قدما كانت الضريبة تتكون من مبالغ مالية وعطايا شئنية (كأن يعطي فلاح جزء من محصوله كضريبة مثلا) إلا أنها اليوم تكاد تكون حصريا مالية، و توجد هناك العديد من أنواع الضرائب تختلف من دولة لأخرى و قد يختلف المسمى لنفس الضريبة من دولة لأخرى، أي أن الضرائب لا تستوفي إلا نقدا وذلك على خلاف الماضي حيث كان من الممكن وفاء الضريبة عينا أو نقدا، و الشخص الخاضع للضريبة يسمى المكلف أو الممول وقد يكون هذا

⁵ / د مصطفى، رشدي شبيحة، التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)، دار الجامعة، الإسكندرية، م 1986 ص 289

المكلف أو الممول شخصا طبيعيا أو معنويا ولا يعفى احد من الضريبة إلا بنص قانوني، كما لا تفرض الضريبة إلا بنص قانوني⁶.

لهذا قد يتشابه التهرب الضريبي مع بعض المفاهيم القريبة عليه كمفهوم التجنب الضريبي، لذلك فإنه بداية يجب تحديد مفهوم التهرب الضريبي ومن ثم تمييزه عن التجنب الضريبي. فيعرف التهرب الضريبي بأنه عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف أو المحاولة، ويكون ذلك إما بجزء منها أو كل النسبة المفروضة عليه، ويتم التهرب باستخدام وسائل غير مشروعة.

والمتهرب من الضريبة هو كل شخص طبيعي أو اعتباري تتحقق عليه الضريبة حسب أحكام القانون ولم يوردها للدائرة الضريبة سواء كان قد حصلها من المشتري أو لم يتم بتحصيلها، والمتهرب من الضريبة قد يكون شخص طبيعي فرد من أفراد المجتمع مثل الموظف الذي يتهرب من دفع ضريبة الدخل، وقد يكون هذا المتهرب هو شخص اعتباري مثل الشركات التجارية، كما قد يكون هذا المتهرب حامل جنسية الدولة أو مقيم لا يحمل جنسية الدولة ولكن قام بنشاط في هذه الدولة المقيم فيها يتطلب دفع ضريبة⁷.

وحتى نستطيع أن نتعمق أكثر في مفهوم التهرب الضريبي يجب أن نميز بين التهرب والتجنب الضريبي، وهذا حتى لا يختلط علينا الأمر بين التهرب والتجنب الضريبي حيث أن التهرب والتجنب الضريبي قريبان من بعضهما البعض ويشتركان في بعض الأمور مثل في أن كل منهما يعمل على تأدية الضريبة المفروضة في كل حالة من الحالات بالوجه المتعارف عليه. و يجب التمييز بين التهرب من الضريبة الذي ينطوي على الغش وبين مجرد تجنب الضريبة، فالتهرب من الضريبة أو الغش الضريبي لا يتحقق إلا بالالتجاء إلى وسائل غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة كأن يقدم المكلف أقرارا كاذبا عن دخله أو أن يمتنع عن دفع الضريبة، حيث يعتبر التهرب الضريبي جريمة معاقب عليها لأنها تحتوي على وسائل خداعية، بينما التجنب الضريبي يتحقق بعدم قيام المكلف

⁶ / د احمد زهير شامية \ د خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، م1998، ص 16.

⁷ / د. د. مورس، صادق، مرجع سابق، ص1

وللمزيد انظر، أمجد جميل صبيعي الأمام، الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي " في الضففة الغربية في عهد السلطة الفلسطينية"، رسالة ماجستير، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، م2006، ص 56.

بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة، كأن تفرض الضريبة على إنتاج أو استهلاك سلعة معينة فيمتنع المكلف عن هذا الإنتاج أو الاستهلاك أو أن يمتنع عن استيراد السلع الخاضعة للضرائب الجمركية أو أن يمتنع عن زيادة دخله إلى حد معين حتى لا تصيبه الضريبة⁸.

و قد تسمح الفرصة للمكلف أن يحصل على ربح اقتصادي معين بإتباع إحدى وسلتين فيختار الوسيلة التي من شأنها عدم تحميله بالضريبة إطلاقاً أو بضريبة اقل، وهذه هي صورة من صور التجنب الضريبي التي قد يلجئ إليها المكلف لتجنب دفع الضريبة وبالتالي يبقى المكلف بعيد عن العقاب لان المكلف لم يستعمل أي من الوسائل غير المشروعة في تجنب دفع الضريبة وبالتالي لا يعتبر التجنب الضريبي جريمة معاقب عليها وإنما يميل البعض إلى اعتباره عمل مهي⁹.

ويطلق بعض الفقهاء على التجنب الضريبي أسم التهرب المشروع، ولكن يرى البعض الآخر أن هذه التسمية لا تنطبق على التجنب الضريبي إذ يبدو هذا تناقض بين كلمتي التهرب وهي تعني الإفلات من الضريبة وفي ذات الوقت يكون ذلك مشروعاً أي متفق مع القانون.

2- طرق التهرب الضريبي

تندرج طرق التهرب الضريبي في صور التهرب الضريبي وأشكال التهرب الضريبي، فهناك من يقسم التهرب الضريبي الى تهرب مشروع وتهرب غير مشروع، وهذا الأمر كما ذكرنا وفي البداية هو امر غير صائب وذلك لان استخدام كلمة تهرب يرتبط بمعنى الافلات من دفع الضريبة المستحقه على المكلف بينما يكون استخدام التهرب الضريبي المشروع في

⁸ / د مورس، صادق، مرجع سابق، ص 3

⁹ / د أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990 سنة، ص 18
من الملاحظ أن هناك أكثر من تسمية لفكرة التهرب الضريبي فقد يطلق عليه البعض أسم التهرب الضريبي الغير مشروع والغش الضريبي والاحتيال الضريبي، إلا أن كل هذه التسميات ليست سوى أوجه لعمل واحد هي التهرب الضريبي وإن اختلاف الفقهاء أو القانونيين في تسميتها، والفرق الوحيد هنا هو بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

غير مكانة وذلك لأن المكلف إنما يتجنب القيام بالعمل الذي يرتبط بالضريبة عليه وهو هنا في الحقيقة كالشخص العادي لا يوجد عليه ضريبة طالما انه لمن يقيم بالعمل، ولذا يجب القول بانه قد تجنب دفع الضريبة وليس تهرب من دفعها. اما بالنسبة للتقسيم الثاني لصور التهرب الضريبي فإنه يشمل التهرب الضريبي خارج الدولة، ويقصد بهذا النوع من التهرب ذلك الذي يتم عبر حدود الدولة بما يسمى التهرب الدولي، فهو محاولة للتملص من عبئ الضريبة الوطنية وقد لا يتطلب ذلك تهربا وفي احيان اخرى يتطلب ذلك تهربا¹⁰. وكذلك التهرب الضريبي داخل الدولة، وتتعدد صور التهرب الضريبي داخل الدولة للافلات من الضريبة، ومن تحمل عبئها بقيام المكلف بمخالفة قواعد القانون باستخدام احدى الوسائل التي حددها القانون. هذا وتقسم أشكال التهرب الضريبي الى الاخفاء المادي، وأغفال ذكر بعض العمليات والصفقات العامة، والتكليف الخاطى، والاخفاء المحاسبي، وقرينة الغش¹¹.

فتقديم الإقرار الضريبي السنوي استناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو أي مستندات أخرى مصطنعة، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في الدفاتر التي أخفاها عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة، يعد جريمة تهرب ضريبي وهذا ما نصت عليه المادة (37) من القرار بقانون الخاص بضريبة الدخل الفلسطينية رقم (8) لسنة 2011. إذ أن المكلف مجبر بتقديم هذا الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة إذ هو أساس فرض الضريبة، حيث أن كل مكلف مجبر بتقديم هذا الإقرار وهذا هو الأصل لكن هناك استثناء وهو للوزير بتدبير من المدير إصدار تعليمات يعفى بموجبها فئات معينة أو أشخاص معينين من تقديم الإقرار الضريبي، وذلك لغاية تنظيمية

¹⁰ / صادق / موريس، مرجع سابق، ص 4.

¹¹ / للمزيد حول اشكال التهرب الضريبي انظر، حسين سلوم، القانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1995م، ص 152.

- فرحات، فوزت، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997م، ص 84.

- محمد، عبد الله محمود جمعة، مرجع سابق، ص 83.

- صلاح، قاسم، مرجع سابق، ص 79.

شريطة أن لا تشمل هذه التعليمات الشركات المساهمة العامة و الخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل¹².

ويتضح مما تقدم أن المكلف لديه نوعين من الدفاتر والحسابات أحدهما ظاهر لا يمثل حقيقة المعاملات يستند إليه المكلف في تقديمه لإقراره الضريبي السنوي أما الآخر فهو غير ظاهر يستخدمه المكلف لضبط حساباته الحقيقية هو بيان يقدمه المكلف لدائرة الضريبة يبين فيها مدى الدخل المتحقق ومدى الإنفاق ويجب أن يكون صحيح يعبر فعل عن مدى الدخل المتحقق والمصروفات المنفقة ويجب أن يقدم من كل مكلف إلا بعض المكلفين اللذين نص عليهم القانون

وهذا يعني أن المستند المصطنع يتضمن معلومات مخالفة لما هو ثابت لديه فعلا ويقع عبء إثبات الحقيقة على مديرية الضرائب، وذلك من خلال الأوراق التي يقدمها المكلف لغيره من المكلفين في شكل خصم أو إضافة أو فواتير أو عقود يلتزم الغير بتقديم صورة منها إلى مديرية الضرائب والتي يمكن من خلاله إثبات مخالفة الإقرار لما لدى المكلف من حسابات وهذا إذا كان المكلف ملتزم بإمسك دفاتر وفق القانون، أما إذا كان المكلف غير ملتزم بإمسك دفاتر وفقا للقانون ولديه حسابات منتظمة وقدم إقراره الضريبي مخالف لما لديه من حسابات منتظمة حيث يتحقق هنا الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي لتقدمه إقرارا ضريبيا مخالفا للحقيقة المثبتة في حساباته المنتظمة وإخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع لضريبة¹³.

وقد نصت المادة (37) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أن التهرب الضريبي يتحقق بإخفاء المكلف نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة، وهذا الفعل يتضمن موقف سلمي بعدم الإبلاغ عن هذا النشاط، ويصاحب هذا الإخفاء فعل مادي يبين نية المتهم في إخفاء هذا النشاط حتى يضىف عليه صورة الاحتيال، ويتحقق الإخفاء نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات وإخفاء ذكر بعض العمليات التي يقوم بها المكلف في حساباته

14.

¹² / المادة (20/19) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل.

¹³ / د صخر عبد الله الجنيدي ، مرجع سابق ، ص 66

¹⁴ / عبد الحكيم، مصطفى الشرفاوي، المرجع السابق، ص157

ويلاحظ هنا أن المكلف في هذه الحالة يقوم بإخفاء نشاط من النشاطات الخاضعة لضريبة وبالتالي لا تفرض عليه أي ضريبة حيث يبقى بعيد عن نطاق فرض الضريبة على هذا النشاط، فعلى سبيل المثال شركة مساهمة عامة محدودة تتكون من خمسة شركاء وحقق ربح 40000 دينار سنويا بحيث يحصل كل شريك على 8000 دينار فهذا المبلغ المحقق لمكلف الواحد (الشريك) يكون خاضع لضريبة، ولكن قد يلجأ الشركاء إلى توزيعه على شركاء وهميين، فالشركاء هنا هم "5"، فقد يلجأ الشركاء إلى تقسيم على أساس "8" شركاء بحيث يزيد عدد الشركاء "2" والتالي ينتقص مقدار حصة الشريك في الربح مما يؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة المقدر على الفرد. واصطناع مستندات بقصد الخسارة أو تقليل الربح وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني السابق ذكره في المادة (37)، إذ أن هذه الصورة تتحقق باصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

فعلى سبيل المثال الدفاتر الضريبية الموجودة لدى التجار تتكون من ثلاث نسخة واحدة للمستهلك وواحدة للتاجر، والباقية للدائرة الضريبة لتقوم بتدقيق الحسابات، وهنا عندما يقوم التاجر بتحرير فاتورة للمستهلك حيث يجب أن تكون هذه الفاتورة مطابقة للنسخة التي تليها وتكون لدائرة الضريبة حتى تقوم بتقدير الضريبة على المكلف هذا هو الأصل.

ولكن التاجر حتى يتهرب من الضريبة، يقوم بتحرير الفاتورة للمستهلك في سعر والنسخة التي تليها والتي تكون لدائرة الضريبة بسعر معين وذلك من خلال استخدام وسائل معينة مثل ورقة الكربون ووضع طبقة خفيفة من النايلون بحيث لا تكون النسخة الأولى مطابقة للثانية ومن ثم وضع السعر الذي يريد في الفاتورة الثانية التي تكون للدائرة الضريبة.¹⁵

كما يمكن أن يكون التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والاجور في القطاع الخاص فكثيرا من أرباب العمل لا يقوم بفتح ملفات للعاملين لديهم في قسم الاقتطاعات

¹⁵ / د صخر عبد الله الجندي، مرجع سابق، ص 71

لدى ضريبة الدخل وهناك ملفات مفتوحة ولكن لا يقوم رب العمل بتسديد الالتزامات التي يتوجب عليه دفعها وتوريدها للضريبة¹⁶.

ويقوم رب العمل بعدم تسديد ضريبة دخل الرواتب والاجور للعاملين لديه قاصدا بذلك الحصول على أيدي عاملة بتكلفة أقل، وفي هذه الحالة يعتبر رب العمل هو المتهرب وليس العامل ولهذا الزم قانون ضريبة الدخل العامل بالاحتفاظ بسجل خاص لمستخدمة يتضمن اسمائهم وأجورهم وعلاواتهم والاعفاءات المستحقة لهم ووجب عليه خصم هذه الضريبة ودفعها للدائرة الضريبية¹⁷.

ثانيا جريمة التهرب الضريبي

أن التهرب الضريبي هو جريمة من الجرائم الضريبية التي تعرف بأنها " كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على المكلفين عملا أو امتناعا لتحديد وعاء الضريبة " كما وتعرف بانها " كل عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الاخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقابا "¹⁸.

1- أركان جريمة التهرب الضريبي

حتى يرتكب المكلف جريمة ضريبية لا بد من توافر عناصر معينة تتمثل في قيام المكلف بعمل يفرضه عليه القانون الضريبي، مثال ذلك ان يقوم المكلف بتقديم الاقرار الضريبي في الموعد المحدد، ولكن هذا الاقرار يحتوي على بعض الغش كإخفاء حجم الإيرادات أو تزيف بحجم النفقات أو ان يمتنع المكلف عن تقديم الاقرار، كما يجب ان يترتب على هذا العمل الاخلال بالمصلحة الضريبية، كأن يؤدي هذا العمل الى عدم حصول الخزانة على حقها أو جزء من هذا الحق، لذلك يعد هذا العمل جريمة وفقا للقانون ويعاقب عليها القانون، وهو ما أكد عليه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني¹⁹. ويعرف هذا الأمر بالركن الشرعي والذي يندرج تحت مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، لذلك يعتبر التهرب الضريبي جريمة كما الجرائم الأخرى لها أركان حتى تكتمل الجريمة أولها الركن

¹⁶ / صلاح، قاسم، مرجع سابق، ص 81.

¹⁷ / المادة "31" من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.

¹⁸ / محمد ، عبد الله محمود جمعة ، مرجع سابق ، ص 101 .

¹⁹ / محمد ، عبد الله محمود جمعة ، مرجع سابق ، ص 102 .

راجع القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل

المادي وهو الفعل أو الامتناع الذي بواسطته تتكشف الجريمة ويكتمل جسمها²⁰. وهو عبارة عن السلوك أو النشاط الإجرامي الذي يرتكبه المكلف للتهرب من الضريبة²¹. ومن الملاحظ أن أغلب التشريعات قد حصرت النشاطات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وبالتالي النشاط الذي لا يدخل ضمن هذه النشاطات لا يعتبر من قبيل التهرب الضريبي، إذ أن المشرع الفلسطيني قد حصر هذه النشاطات في المادة (37) من القرار بقانون الخاص بضريبة الدخل وهي على النحو التالي:

- قدم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد على دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة.
- قدم إقراراً ضريبياً غير صحيح وذلك بأن أغفل أو نقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه بمقتضى هذا القانون، وأثر على مقدار الضريبة بشكل جوهري.
- قدم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.
- أتلف أو أخفى الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل لحفظ تلك الدفاتر أو السجلات أو المستندات في القوانين المرعية.
- أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بموجب أحكام هذا القانون.
- وزع أرباحاً على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.
- اصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.
- أخفى نشاطاً أو أكثر مما يخضع للضريبة.

²⁰ / د محمد صبيح نجم، قانون العقوبات (اقسم العام)، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2000، ص

²¹ / أمجد، جميل صبيح الأمام، مرجع سابق، ص 57.

- امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.
 - أعطى خطأً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
 - عدم التصريح عن ممارسة النشاط أو إنهائه خلال المدة المحددة.
 - لم يخصم الضريبة أو خصمها ولم يتم بتوريدها لحساب الدائرة.
 - لم يقدم أو تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون.
- في جميع الأحوال يلتزم مرتكب المخالفة بدفع ما قيمته مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أداؤها. كما يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة وان يجري أية مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها²².
- وقد يكون الركن المادي يتكون من فعل إيجابي أو سلبي والإيجابي هو القيام بفعل معين مثل توزيع أرباحاً على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح فالتوزيع هنا هو الركن المادي هو عبارة عن فعل إيجابي، وقد يكون سلبي مثل الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها. هذا وقد اورد المشرع الفلسطيني في قانون ضريبة الدخل التصرفات التي تؤدي إلى جريمة التهرب الضريبي، بحيث أي تصرف يرتكب من خارج هذه التصرفات لا يعتبر مكون لجريمة التهرب الضريبي، وهذا النص قريب جداً من القوانين العربية مثل القانون الأردني والقانون المصري واليمني.
- ويرى الباحث أنه كان الأجدر في المشرع الفلسطيني وغيره من المشرعين عدم حصر التصرفات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، إذ أن تطور وسائل التكنولوجيا والتقدم العلمي وزيادة النشاطات المفروضة عليها الضريبة واختلاف أنواع الضريبة المفروضة على المكلف كل هذه العوامل قد تؤدي إلى الصعوبة في حصر كل الوسائل الاحتمالية التي

²² / القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل الفلسطيني.

يمكن أن يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة، وبالتالي توسعت هذه الوسائل وأصبحت أكثر انتشاراً مما يؤدي إلى خروج بعض النشاطات عن وصف التهرب الضريبي.

ويعتبر الركن المعنوي ثانيهما وهو ما يطلق عليه القصد الجرمي وهو نية ارتكاب الجريمة، أي اتجاه نية الفرد إلى تحقق النتيجة الجرمية²³. وتمتاز جريمة التهرب الضريبي بأنها من الجرائم العمدية فركنهما المعنوي هو القصد الجنائي فما لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة وقد تطلب القانون في هذه الجريمة فضلاً عن القصد العام قصد جنائي خاص وهو التهرب من الضريبة كلها أو بعضها²⁴.

ويتعين أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط القصد العام ويفترض القصد العام علم الجاني بارتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ ما أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافراً لديه، كما وتتطلب هذه الجريمة توفر القصد الخاص أيضاً وهو أن يتجه الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة، ومتى توفر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه واعتمده المحاسب²⁵. فإذا قام المكلف بأي وسيلة من الوسائل الإحتيالية للتهرب الضريبي ولم يتمكن من تحقيق النتيجة عندها يعاقب على شروع في التهرب الضريبي والذي ساوى المشرع بينها وبين تحقق الجريمة من حيث العقاب²⁶.

²³ / د محمد صبيح نجم، المرجع السابق، ص 245

● (الجريمة العمدية أو الجريمة المقصودة) هي كل جريمة يريد الجاني ارتكابها ويريد تحقيق النتيجة بحيث يتوفر لديه القصد الجرمي (الركن المعنوي) فعل + النتيجة حيث لا يتحقق هذا النوع من الجرائم إذ لم تكن نية مرتكبها تهدف إلى تحقيق النتيجة الجرمية، حيث تعتبر الجريمة مرتكبة حتى ولو لم يتم تحقيق النتيجة ما دام أن نية الفاعل تهدف إلى هذه النتيجة. للمزيد انظر، د. محمد صبيح نجم، مرجع سابق، ص 245.

²⁴ أ موريس، صادق المرجع السابق ص 19

²⁵ / د احمد، فتحي سرور، المرجع السابق، ص 317.

²⁶ / المادة (39) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 الفلسطيني.

وللمزيد انظر، محمد، عبد الله محمود جمعة، مرجع سابق، ص 103.

2- عقوبة جريمة التهرب الضريبي

عند تبيان عقوبة جريمة التهرب الضريبي يجب بداية تحديد العقوبة الجنائية ومن ثم تحديد الزيادة في قيمة الضريبة التي قد تفرض كعقوبة تكميلية للتهرب الضريبي لذلك فان عقوبة التهرب الضريبي تكون بداية عقوبة جنائية، فقد نص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل على " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكلتي العقوبتين معاً، كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية " ²⁷. هذا ويلاحظ في أن العقوبة هنا وفقاً للقانون قد ساوت بين الفاعل والشريك والمتدخل والمحرض خلافاً للقواعد العامة في التجريم والتي تفرض عقوبة مختلفة للمحرض عن الفاعل الأصلي والشريك والمتدخل.

هذا ويذكر أن قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 قد نص في أكثر من مادة منه على عقوبات تعتبر مكمله للعقوبات الأصلية الواردة على جريمة التهرب الضريبي، ومن أمثلتها عقوبة التزوير واهمال مسك الدفاتر التجارية وغيرها، وهي جرائم خاصة مستقلة بذاتها عن جريمة التهرب الضريبي ولكنها قد تجتمع معها وتكون الأساس في إثباتها ²⁸. ومن ثم تأتي العقوبة التكميلية حيث نص القرار بقانون الخاص بضريبة الدخل على عقوبة تكميلية، وفقاً لأحكام هذا القانون: 1. إذا لم تدفع الضريبة أو المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة في المواعيد المحددة للدفع بمقتضى أحكام هذا القانون يضاف الى رصيد الضريبة أو تلك المبالغ ما يعادل (2%) من مقدار الضريبة أو المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً ويتم تحصيل هذه المبالغ وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه. 2. لا يعتبر المبلغ المضاف الى الضريبة بمقتضى أحكام هذه المادة قسماً منها. 3. تفرض على كل مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون غرامة تعادل (3%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير ويحد أقصى لا يتجاوز (20%) من

²⁷ / المادة 37 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل الفلسطيني.

²⁸ يراجع بهذا الخصوص قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960.

الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب ألا تقل غرامة التأخير عن (300 شيكل) للشخص الطبيعي و(3000 شيكل) للشخص المعنوي. 4. تفرض غرامة تأخير بنسبة (2%) من قيمة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل شهر تأخير على أي مكلف باقتطاع ضريبة بمقتضى أحكام هذا القانون ولم يتم بتوريدها في الموعد المحدد. للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي أي مكلف من أداء الغرامة أو جزءاً منها إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع أو تقديم الإقرار الضريبي لأسباب خارجة عن إرادته " 29.

كما فرض المشرع عقوبة تكميلية إضافية خاصة بارتكاب أفعال التهرب الضريبي، حيث نص على " 3... - في جميع الأحوال يلتزم مرتكب أي من الأفعال الواردة في الفقرة (1) بدفع ما يعادل ضعفي النقص في مقدار الضريبة. 4. يتحمل المدقق والمدقق القانوني المسؤولية عن إصدار البيانات المالية أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة المعمول بها سواء كان ذلك ناتج عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم وفي هذه الحالة يعتبر المدقق والمدقق القانوني أنه ارتكب جرماً يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (1) من هذه المادة. 5. يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراء متخذ وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفقاً للمبالغ التي يحددها. 6. فرض العقوبات المشار إليها في هذه المادة لا يعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة " 30.

الخاتمة

لقد تناول هذا البحث التهرب الضريبي في فلسطين، حيث يتشكل لدى القارئ صورة جلية عن التهرب الضريبي في فلسطين، كما يمكن من التمييز بين التهرب الضريبي والجرائم الأخرى القريبة منها، ولعل أهم ما جاء في هذا البحث هو تحديد مفهوم التهرب الضريبي من خلال التفرقة بينها وبين بعض المصطلحات القريبة من، حيث استطعنا تحديد المقصود بالتهرب الضريبي وميزنا بينه وبين التجنب الضريبي وتوصلنا إلى أن التهرب الضريبي هو

²⁹ المادة 36 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.

³⁰ المادة 37 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل.

جريمة يعاقب عليها القانون، بينما يكون التجنب الضريبي عملا مشروعاً ، ذلك لأن التجنب الضريبي يقوم على تجنب الفعل المؤدي الى تحقيق ضريبة عليه.

كما تناول أيضا جريمة التهرب الضريبي وتم توضيح أهم الأحكام والأركان التي تتصف بها هذه الجريمة، فقد توصلنا الى ان القرار بقانون الخاص بضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 قد جاء وفي المادة "37" منه على حصر الافعال التي تشكل تهرب ضريبي وبالتالي يكون أي فعل خارج هذه الافعال لا يشكل تهرباً ضريبياً، هذا بالاضافة الى أن العقوبات التي جاء بها هذا القانون قد اتسمت بالبساطة الى حد ما، الى انه لا يوجد أشكال محددة على سبيل الحصر للتهرب الضريبي فقد يأخذ هذا الفعل صوراً متعددة بخلاف ما تم النص عليه في هذا القانون.

التوصيات

- 1- التوسع في الزيادات الميدانية لمواقع عمل المكلف والوقوف على الحواجز لمنع ادخال البضائع المهربة او اخراجها دون مستندات رسمية.
- 2- خلق ادارات داخلية كقسم التدقيق وأقسام المتابعة في مختلف الدوائر الضريبية لمتابعة المتهربين والمطالبين باعادات ضريبية، وخاصة ضريبة القيمة المضافة.
- 3- عمل دورات ضريبية مكثفة للمدراء ورؤساء الاقسام لمتابعة القوانين الضريبية سواء المحلية منها او العالمية.
- 4- التعاون مع الجامعات والمعاهد المختلفة بعمل برامج ضريبية متخصصة والسماح للموظفين بمتابعة تحصيلهم العلمي ضمن هذه البرامج في مختلف الجامعات مع دعمهم في الاقساط والتكاليف.
- 5- إلزام المكلفين بتقديم اقرار مؤيد بيمين من قبل المحاكم المختصة، ويتحمل بذلك المكلف مسؤولية اليمين الكاذب إذا ما قدم اقراراً مخالفاً للواقع المالي للمكلف.
- 6- انشاء لجان خاصة في كل من الدوائر الضريبية خاصة بمتابعة قضايا التهرب الضريبي بمساعدة لجان الشرطة واعطاء هذه اللجان صلاحيات الضبط القضائي.
- 7- اعادة النظر في رواتب ومخصصات وعلاوات موظفي الضريبة وخصوصاً مأموري التقدير وذلك لتناسب ومقتضيات العمل وللحيلولة عن احتمالية الخضوع لعوامل الفساد أثناء تأدية العمل وذلك لتدني الرواتب والمخصصات.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: - المصادر

- القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003.

- القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الخاص بضريبة الدخل الفلسطيني.

- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 م.

ثانياً: - المراجع

- الدكتور احمد زهير شامية وآخرون، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان. 1998 م.

- الدكتور أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1999.

- الدكتور عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2006.

- الدكتور عبد الناصر نور \ د نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسر للنشر والتوزيع، سنة 2003.

- حسين سلوم، القانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1995م،

- الدكتور صخر عبد الله الجنيدي، قانون العقوبات الضريبية، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2005.

- فرحات، فوزت، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997م.

- الدكتور محمد صبيح نجم، قانون العقوبات (القسم العام)، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2000.

- الدكتور مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)، دار الجامعة، الإسكندرية. 1986 م.

- المحامي مورس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، الإسكندرية، 1999.

ثالثاً: - الرسائل العلمية

- أمجد جميل صبحي الإمام، الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي (في الضفة الغربية في عهد السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2006.

- ايهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2003.

- صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2003.

- محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته) 2000-2004، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، 2005.