

الطبعة القانونية للجرائم الضريبية

م.م. محمد ابراهيم خضير عباس

كلية الرافدين الجامعة - قسم القانون

Ibrahim1990.dar@gmail.com

تعتبر الضريبة احدى اهم الموارد المالية للدولة الحديثة حيث تلعب دوراً أساسياً ومهماً في مد خزينة الدولة بالموارد المالية، وعند حديثنا عن الضريبة فأننا لا نعني بذلك نوعاً معيناً من انواع الضرائب، بل الضرائب بشكل عام وان كان هناك نسبة معينة لكل ضريبة عن الاخرى تساهم بها في هذه الإيرادات، اذ تختلف النسبة من ضريبة الى اخرى، فمثلاً تحتل ضريبة الدخل الجانب الأكبر في اغلب الدول المتقدمة، بينما الدول المتخلفة فإن الامر على العكس من ذلك حيث تزداد فيها مساهمة الضرائب غير المباشرة، ويقل الاهتمام بالضرائب المباشرة وخاصة ضريبة الدخل. ولضمان تنفيذ النصوص القانونية المتعلقة بفرض الضريبة وجبايتها والتهرب منها وضع المشرع مجموعة من العقوبات على كل من يرتكب اي عمل أو يمتنع عن اداء التزام القانون المالي في الدولة، وبخلافه يعد الشخص المكلف بالضريبة (اي الخاضع لنصوص القانون المالي) مرتكباً للجرائم الضريبية على مختلف انواعها، وبناءً على ما تقدم فإن ظاهرة الجريمة الضريبية تشكل عبئاً على الخزينة العامة من حيث قلة الإيرادات، ومن حيث الظلم الذي يمكن ان يلحق بقية المكلفين من جراء عدم تطبيق النصوص الضريبية على المتهمين، كما انها تؤثر على العادات الاجتماعية وعلى القيم الاخلاقية من حيث نظرة المجتمع الى المتهرب على انه غير مجرم مما يدفع بالكثيرين الى ذلك.

أولاً: أهمية البحث.

أن أهمية البحث في هذا الموضوع تكمن في عدم تسليط الضوء عليه سابقاً من حيث بيان الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية لوجود خلاف حول ذلك الموضوع والتوصل الى طبيعتها القانونية.

ثانياً: هدف البحث.

يهدف البحث الى بيان طبيعة الجريمة الضريبية من الناحية القانونية هل هي عمل من اعمال الادارة ام ذات طبيعة ادارية ام هي جريمة جنائية بحتة.

ثالثاً: مشكلة الدراسة.

ان مشكلة الجريمة الضريبية تعد من اهم المشاكل التي تعاني منها المجتمعات المتخلفة او غير المتقدمة، هذا بالإضافة الى النظرة السائدة بشأن من يتهرب من الضريبة على انه غير مجرم، بل ناجح في عمله، علماً بأنه يعد من اخطر المجرمين على المجتمع مقارنة مع غيره من المجرمين. لذلك لا بد من الوقوف على طبيعتها القانونية ليتسنى معرفة الية وطبيعة الجزاء الذي يترتب على مرتكبها.

المبحث الأول مفهوم الجريمة الضريبية

ان مفهوم الجريمة الضريبية يتطلب قبل الولوج به بيان المفهوم العام للجريمة لذلك يجب علينا ان نقسم هذا المبحث على مطلبين، الاول نوضح فيه المفهوم العام للجريمة، اما الثاني فنخصصه لبيان مفهوم الجريمة الضريبية.

المطلب الأول المفهوم العام للجريمة

هناك مجموعة من التعاريف التي طرحت بخصوص تعريف الجريمة واركائها لذلك سنقسم هذا المطلب على عدة فروع نخصص فرعا مستقلاً لكل ذلك.

الفرع الأول تعريف الجريمة

ان الجريمة تعتبر احد مواضيع القانون الجنائي اذ يبين هذا القانون الافعال التي تعتبر جريمة والافعال التي لا تعتبر كذلك (اي المباحة) لذا فإن الجريمة ما هي الا عبارة عن سلوك اجتماعي محدد ينظمه القانون ويترتب على من يخالفه الجزاء الخاص^(١). وتعرف الجريمة من الناحية القانونية بأنها الانحراف والتجاوز على مختلف المعايير التي تتصف بكم ضخم من الجبرية والنوعية اي ان الجريمة لا توصف بذلك الا في حال توفر القيمة التي تضعها الجماعة القانونية وتحترمها بالإضافة الى الانعزال على الصعيدين الحضاري والثقافي داخل الطوائف، وايضاً تعرف الجريمة بوجه عام (بأنها كل نشاط خارجي للانسان يفرض له القانون عقاباً ويقصد بالنشاط هذا الفعل الايجابي والامتناع السلبي كما يقصد بالعقاب المعنى الذي حدده قانون العقوبات العام او التشريعات الجنائية الخاصة بأنها عمل او امتناع يرتب القانون على ارتكابه عقوبة^(٢)). وعرفها البعض بأنها (كل نشاط غير مشروع صادر عن ارادة ائمة يقرر له المشرع جزاءً جنائياً) وايضاً (كل فعل او امتناع يحظره القانون ويقرر عقوبة لمرتكبه)^(٣). يتضح من التعاريف المتقدمة بأن الجريمة فعل او امتناع يعاقب عليه القانون وان كان من الراجح بان اغلب الجرائم تقع بفعل ايجابي وليس امتناع ولكن في ذات الوقت لا مانع من ان يعاقب القانون على الامتناع عن الفعل، وبخصوص الفيلسوف

(روسو وكانت) فقد عرفها الاول بإنها (كل فعل من شأنه ان يفهم عرى العقد الاجتماعي الذي ينظم حياة الجماعة والذي قبل به كل فرد فيها من حكام ومحكومين)، وعرّفها الثاني بأنها (كل فعل مخالف للاخلاق والعدالة)، ومن الواضح ان كل منهم قد عرف الجريمة حسب التوجه الذي يرغب فيه، الا اننا لا نستطيع ان نجزم بتلك التعاريف للجريمة لانها لا تعتبر كاملة ومشوبه بعيب النقص لان هذان الفيلسوفان ركزا على الفعل الايجابي فقط دون الفعل السلبي او الامتناع، ناهيك عن ان كل منهما ركز على جانب معين من دون الآخر فنرى تارة يركز على النتيجة بينما الاخر ركز على الفعل او الحدث الذي ادى الى تحقيق النتيجة الا اننا نرى ان كل التعاريف السابقة تصب نحو هدف واحد الا وهو ان الجريمة سلوكاً غير مشروع يعاقب عليه القانون^(٤). ويؤكد الفقه ايضاً على انه يمكن تقسيم قانون العقوبات الى قانون العقوبات الاساسي وقانون تكميلي ويطلق على مجموعة القواعد التي تشتمل عليها التقنين وهو ما يعرف اليوم بأسم قانون العقوبات. اما القانون التكميلي وهو ما يعرف عند الفقه بأنه (مجموعة التشريعات الخاصة التي تصدر لتجريم افعال معينة) وان هذه التشريعات هي تشريعات خاصة صادرة لنصوص العقوبات بشأن قوانين خاصة كقانون التأمين الاجتماعي وقانون المخدرات وقانون الاحداث والقوانين الضريبية وغيرها من القوانين الاخرى والتي تكون دائماً بحاجة الى حماية لتطبيقها الا ان الفقهاء اختلفوا بخصوص الجريمة الضريبية اذ يرى البعض بأنها من الجرائم الاقتصادية وقال البعض الاخر بانها من الجرائم المالية والاقتصادية وقال البعض الاخر بأنها جرائم مالية بحتة وقد ميزها الفقهاء عن غيرها من الجرائم لانها تتضمن بين ثناياها اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية وان القانون بدوره نظم سبل مختلفه لضمان هذه المصلحة^(٥).

الفرع الثاني اركان الجريمة

بعد التطرق لتعريف الجريمة بشكل عام نلاحظ ان اي جريمة تتكون من عدة اركان وان هذه الاركاب هي ما تعرف بالجريمة وهذه الاركاب هي (الركن المادي، الركن المعنوي، الركن القانوني) ولقد اشترط البعض بوجود ركن رابع الا وهو توفر سبب من اسباب الاباحة عند ارتكاب الجريمة وهو ما يطلق عليه بركن انعدام الشرعية ولكن يظهر جلياً بأن هذا الركن هو ركن افتراضي لان وجود هذا الركن وانعدامه لا يعني الجريمة قائمة وذلك يرجع سببه الاباحة او التبرير حيث يعود الى الظروف التي احاطت بالجريمة حالها حال غيرها من الاسباب والدوافع مثال ذلك اسباب تشديد العقوبة^(٦). لذا فإن للجريمة ثلاثة اركان الاول مادي والثاني معنوي والاخير شرعي او قانوني وسيتم توضيح ذلك بالتفصيل تباعاً.

أولاً:- الركن المادي يقصد به الواقعة الاجرامية اي هو السلوك الخارجي الذي ينص القانون على تجريمه وهو بمعنى اخر كل ما يدخل في كيان الجريمة وتكون له طبيعة مادية وتلمسه بأحدى الحواس الخمسة وهي ضرورية لقيامها اذ لا يتصور جريمة من دون ركن مادي. اما بالنسبة لطبيعة هذا الركن فأنها تختلف من جريمة الى اخرى اذ ان طبيعة الركن المادي في جريمة القتل بالسكين هي ضرب المجنى عليه من قبل الجاني بالسكين مما ادى الى وفاته بينما طبيعة الركن المادي في جريمة السرقة تتمثل في نقل حيازة اموال الغير الى الجاني من دون رضا صاحبها او خطف اموال الغير بطريقة غير مشروعة ويتضح من ذلك بأن الركن المادي لاي جريمة يشتمل على ثلاثة عناصر الاول سلوك اجرامي والثاني النتيجة والعنصر الاخير العلاقة السببية وهي تربط بين كل من العنصر الاول والعنصر الثاني وسيتم توضيح هذه العناصر تباعاً^(٧).

١- السلوك الاجرامي:- وهو النشاط المادي الخارجي المكون للجريمة وبالتالي فلا جريمة من دونه لان القانون لا يعاقب على مجرد النوايا والرغبات والشهوات وان هذا النشاط يختلف من جريمة لاخرى فجريمة القتل يتمثل في فعل ازهاق روح انسان وفي السرقة فعل الاختلاس وفي الضرب والجرح في فعل المساس بسلامة جسم الانسان والجريمة الضريبية في فعل تقديم بيانات غير صحيحة الى مصلحة الضرائب او تزوير البيانات وغيرها من الوسائل المستخدمة في ارتكاب الجريمة الضريبية والتي سيتم التطرق اليها لاحقاً. ولا يخفى على اي باحث ان اهم ما يشكل الجريمة هو السلوك الاجرامي الذي قام به الجاني ومن غير ذلك لا نستطيع القول بوجود جريمة لانه من المستحيل ان يرتكب انسان الجريمة من غير ان يباشر سلوكاً معيناً وان السلوك الاجرامي يقسم الى سلوك ايجابي واخر سلبي، فالاجابي يتمثل بحركة عضوية تصدر عن الانسان وهو سلوك ارادي وعدم وجوده معناها لا وجود للجريمة بينما العنصر الثاني (السلبي) فيتمثل في امتناع الجاني عن القيام بعمل كان عليه القيام به كأمتناع الام عن ارضاع طفلها حتى الوفاة.

٢- النتيجة:- وهو التغير الذي يحدثه السلوك الاجرامي في العالم الخارجي فيحقق عدواناً ينال مصلحة او حقاً امر المشرع حمايته قانوناً اذاً فالنتيجة لها مدلولان احدهما مادي وهو التغير الناتج عن السلوك الاجرامي في العالم الخارجي والاخر قانوني وهو ينال مصلحة او حقاً يحميه القانون^(٨).

٣- **علاقة السببية:** - هي الصلة الرابطة بين كل من السلوك الاجرامي (الفعل) والنتيجة الاجرامية الضارة وهي رابطة العلة بالمعلول بحيث تثبت بأن السلوك الاجرامي الواقع هو الذي احدث النتيجة الاجرامية، وللسببية اهميتها لانها تربط بين عناصر الركن المادي للجريمة وتختلف اراء الفقهاء بخصوص النظريات التي طرحت بشأن تحديد علاقة السببية بين الفعل والنتيجة فالبعض اخذ بنظرية تعادل الاسباب والاخر اخذ بنظرية السبب الملائم والكافي في احداث النتيجة الاجرامية ونحن بدورنا لن نتوسع بهذا الموضوع لكونه يأخذنا الى مكان بعيد كل البعد عن موضوع دراستنا.

ثانياً: - **الركن المعنوي.** بالنسبة لهذا الركن من اركان الجريمة يطلق عليه ايضاً بالقصد الجرمي وهناك نظريتان طرحهما الفقه الجنائي الغربي والعربي بخصوص موضوع تعريف القصد الجرمي اولهما ما يطلق عليه الفقه الجنائي و مجموعة من التشريعات الجنائية بـ (القصد الجنائي / القصد العمد) على على العلم فقط وعلى اساسه سميت بنظرية العلم، فالقصد الجرمي وفقاً لوجهة نظر هذه المدرسة اراد الفعل وتصور النتيجة دون ارادتها فالعلم بعناصر الجريمة مطلوب دون اشتراط ارادة النتيجة. اما النظرية الثانية فترى ان العلم لوحده غير كافٍ اذ لا بد من وجود ارادة موجهة لذلك العلم نحو ارادة النتيجة كون العلم امر نفسي ثابت ومعلوم وهو صفة مجردة عن الاجرام فلا يمكن للمشرع تجريم العلم لوحده لانه صفة مجردة الامر الذي يجعله بحاجة الى ارادة حرة مختارة توجهة الوجهة الجرمية نحو ارتكاب الجريمة واتيان عناصرها مع ارادة النتائج المترتبة عليها او قبولها على اقل تقدير وهي هنا الارادة اذ تكون متغيرة وغير ثابتة بحكم العوامل والمؤثرات المختلفة فالقصد وفقاً لهذه النظرية هي ارادة الفعل واردة النتيجة او على اقل تقدير قبولها وتكون هنا امام صورتين القصد الجرمي المباشر والقصد الاحتمالي^(٩). ان هذا الركن من الجريمة يرتكز بشكل اساسي على الارادة الاثمة للمجرم بعد افتراض توافر الاهلية الجزائية فيه اي الاهلية للمسؤولية الجزائية والتي تكلمنا عنها فيما مضى ولهذا يرى البعض بأن هذا الركن ما هو الا ركن المسؤولية الجزائية اذ يشترط لتحقيقه اولاً الارادة وثانياً العلم (الادراك) وحسب الآتي:-

١- **الإرادة:** - اي حرية الاختيار وهو قدرة الانسان على توجه نفسه الى عمل معين او الامتناع عنه وهذه القدرة لا تتوافر لدى الشخص الا اذا نعدمت المؤثرات التي تعمل على ارادته اي ان ارادته لم تصاب بأي عارض من عوارض الارادة كالاكراه وغيرها.

٢- **العلم (الادراك):** - اي التمييز وهو استعداد الشخص او قدرته على التمييز بين الصواب والخطأ وعلى فهم افعاله وتقدير نتائجها فأذا لم يكن كذلك فإنه فاقداً للأدراك وبالتالي لا يتحقق هذا العنصر من هذا الركن ومن ثم تخلف الركن برمته.

المطلب الثاني مفهوم الجريمة الضريبية

كانت الضريبة لا تعدو ان تكون دينا للدولة بذمة المكلف فكانت من الطبيعي تحصل وفق قواعد القانون المدني وبالنظر لاهمية الإيرادات الضريبية ودورها في تمويل النفقات العامة بدات الدول بفرض امتيازات القانون العام والسلطة العامة على كل ما له علاقة بالضريبة وضرورة تحصيلها في القواعد المحددة لها وبالتالي فرض الجزاءات على من يخالف الالتزامات الضريبية ومن ثم تطور الامر الى فرض جزاء مالي على مخالفة الالزام الضريبي ولكن لوحظ ان هذا الجزاء لم يقلل من حالات الغش والتفري الضريبي وارتكاب الجريمة الضريبية مما عرض النظام الضريبي لأشد الاضرار ولدفع هذه الضرورة والخطورة عن الخزانه العامة وحمايتها من شحة الإيرادات لم يجد المشرع وسيلة سوى اللجوء الى العقوبات الجزائية لحماية المصالح الضريبية بفرض العقوبات التي تصيب المكلف في ماله احياناً وفي حريته احياناً اخرى اذا ارتكب الجريمة الضريبية. ولتسليط الضوء على ذا الموضوع لا بد لنا من تقسيم هذا المطلب على فرعين الاول لبيان مفهوم الضريبة بوجه عام ومن ثم نبين المقصود بالجريمة الضريبية في الفرع الثاني بوجه خاص.

الفرع الأول مفهوم الضريبة بوجه عام

أولاً: - **تعريف الضريبة:** هناك مجموعة غير محددة من الكتاب عرفو الضريبة بتعاريف مختلفة من ناحية المظهر العام كما تبدو، لكن قد تتفق من ناحية المضمون مع بعضها البعض الى حد كبير. ان من الفقهاء من يرى بأن الضريبة هي وسيلة لتحقيق اهداف مالية ومنهم من يرى بأن الضريبة هي وسيلة لتحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية ومنهم ونحن ايضاً نرى بأنها وسيلة لتحقيق كل الاهداف سالفة الذكر لذلك عرفت بأنها (فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً الى الدولة او احدى هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل او منفعة خاصة) وعرفت ايضاً بأنها (اقتطاع نقدي جبيري تجريه الدولة او احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية النفقات العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية على وفق مقدرتها

التكليفية^(١٠)، ويتضح من كل التعاريف السابقة بأن الدولة تقوم بأقتطاع مبلغ من المال بصورة جبرية من المكلف وذلك لمواجهة الاعباء العامة ولا تلتزم الدولة برده له او تقديم شيء معين له بصورة مباشرة عن ما تم استقطاعه منه بوصفه ضريبة والزم المشرع العراقي بذلك^(١١). وان من التعاريف سالفة الذكر نستنتج خصائص الضريبة وهي^(١٢):-

١- **الضريبة مبلغ من المال**:- الضريبة تدفع بشكل نقدي او عيني وان الشائع في الوقت الحاضر انها تدفع نقدية لكن جاز في التاريخ ان تدفع بصورة عينية وهذا يكلف الدولة خزن ونقل وحتى التلف لذلك لجأت معظم دول العالم الى الصيغة النقدية في استحصال الضريبة بدلا من العينية ناهيك عن ان جميع معاملات الدولة في الوقت الحاضر وكل نفقاتها وايراداتها تكون بصورة نقدية.

٢- **الضريبة تدفع جبراً**:- ان الضريبة تفرض على المكلف بصورة جبرية ولا يكون للاخير الخيار في القبول او رفض دفع الضريبة لان المشرع حدد بأرادته المنفردة نوع الضريبة ووعائها وسعرها وجميع الاجراءات القانونية الاخرى المتعلقة بها وان ارادة المشرع المنفردة تتجلى في سلطة مختصة الا وهي السلطة التشريعية وهذا ما يعرف (بمبدأ قانونية الضريبة). ان هذا المبدأ يحفظ حقوق المكلفين من جهة والخزانه العامة من جهة اخرى فقد اقر في التشريعات ومن بينها المشرع العراقي هذا المبدأ (مبدأ قانونية الضريبة) حيث يشتمل على الفرض والاعفاء والحماية والتعديل حيث جاء في البند (اولاً) من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ ما يلي [لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون] وان اهم ما يستنتج من ذلك عدم جواز تفويض السلطة التنفيذية بالاختصاصت الحصرية للسلطة التشريعية والمتعلقة بفرض الضريبة او جبايتها او تعديلها او الاعفاء منها وهذا ما يستدعي الى اقرار مبدأ لحماية حقوق المكلفين والخزانه العامة على حد سواء فلو اكتفى المشرع باقرار مبدأ قانونية في الفرض والحماية فقط لقلنا بانه اراد حماية حقوق المكلفين فحسب على ان اضافة الاعفاء الى نطاق سريان مبدأ القانونية يجعل من هذا المبدأ سبباً لحماية حقوق الخزانه العامة ايضاً. ونرى بأن المشرع العراقي كان متطوراً اكثر من غيره لان اغلب دساتير الدول العربية اكتفت بطلب صدر قانون في الفرض والحماية من دون الاعفاء والذي غالباً ما يترك ليكون بناءً على قانون حيث ان الدساتير هذه اجازن ان يكون الاعفاء من الصلاحيات المخولة للسلطة التنفيذية بتفويض من السلطة التشريعية^(١٣) واذيف الى ذلك ان المشرع العراقي لم يكتفي بمنع تفويض الى السلطة التنفيذية او تخويلها صلاحية فيما يتعلق بشؤون الضرائب في الاوضاع العادية وانما منعها حتى في حالة الضرورة (حالة الطوارئ) وغياب السلطة التشريعية وتعطيل عملها في تولي هذه المهمة حيث جاء في الفرة (ج) من البند (تاسعاً) من المادة (٦١) من الدستور العراقي النافذ سابق الذكر على انه [يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من ادارة شؤون البلاد في اثناء مدة اعلان الحرب وحالة الطوارئ وتنظيم هذه الصلاحيات بقانون بما لا يتعارض مع الدستور] وعليه فان مبدأ القانونية يحصر سلطة فرض الضرائب وتعديلها وجبايتها والاعفاء منها بالسلطة التشريعية المختصة في البلاد ولا يبيح صراحة ولا ضمناً تفويض السلطة التنفيذية اياً من هذه الصلاحيات^(١٤).

٣- **تدفع الضريبة بصفة نهائية ومن دون مقابل**:- وهذا يعني ان المكلف بدفع الضريبة يدفعها بصورة نهائية ولا يحق له المطالبة باستردادها ولا بالحصول على مقابل من جراء دفعه للضريبة وان المكلف قد يحصل على منفعة من دفع الضريبة لكن حصوله على هذه المنفعة لا بصفته دافع للضريبة وانما باعتباره عضواً من اعضاء المجتمع منتفعاً بالخدمات المقدمة من قبل الدولة علما ان عملية دفع الضريبة لا تتوقف على مدى تمتع المكلف بالخدمة وانما على مدى قدرته لى الدفع.

٤- **الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلف دون مقابل محدد**:- ان المكلف في دفع الضريبة لا ينتظر ان يحصل على مقابل محدد من الدولة عند دفعه لها فالمكلف عند دفعه للضريبة فان ذلك على اساس كونه عنصر في المجتمع وهو يقوم بدفع الضريبة انطلاقاً من مبدأ التضامن الاجتماعي فوجود هذه الجماعه يفرض عليه المشاركة في تحمل اعباء التكاليف لادامة استمرار المرافق العامة اللازمة لحياة تلك الجماعة الا ان ذلك لا ينفي ان يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها الدولة عن طريق المنافع العامة الا ان هذه المنافع لا يحصل عليها باعتباره مكلف بدفع الضريبة وانما باعتباره مواطن في المجتمع اذ له الحق في الانتفاع بالخدمات العامة التي تقدمها له السلطات العامة وبناءً على ذلك فان الضريبة تفرض على المكلف لا على اساس النفع الذي يعود عليه من هذه المرافق العامة فالنفع الذي يعود عليه يعود على الجميع^(١٥).

٥- **هدف الضريبة**:- ان الهدف الاساسي من فرض الضريبة هو لتغطية النفقات العامة للدولة وان حصيلتها تستعمل في بناء مرافق خدمية وذلك من اجل سد حاجة المواطنين ونفقات الدولة تحددتها عند فرض الضريبة وتبين ذلك في الموازنة ولا بد من الاشارة هنا الى ان غاية فرض الضريبة لم تعد فقط لتغطية اعباء الخدمات العامة نعم انه الغرض الاساسي منها لكن في الوقت الحاضر بدأت هذه الايرادات تتجه نحو اهداف

أخرى اقتصادية واجتماعية^(١٦). ونذكر هنا بعض من الاهداف كحماية الصناعة الوطنية من خلال فرض الدولة للضريبة الكمركية او تشجيعها للادخار والحد بذلك من الاستهلاك وتهدف من وراء ذلك السعي الى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية وتحجيم التفاوت بين فئات المجتمع وهذا ما نص عليه اعلان حقوق الانسان الذي اصدرته الثورة الفرنسية في عام ١٧٨٩ واصبح من المبادئ الدستورية^(١٧).

ثانياً: - اساس فرض الضريبة.

ان لاساس فرض الضريبة نظريتان الاولى تعرف بالعقد الاجتماعي والثانية تعرف بالتضامن الاجتماعي وسنبين كلاهما بشكل مختصر:

١- **نظرية العقد الاجتماعي:** - ظهرت هذه النظرية في القرن (١٨) ونادى بها الفيلسوف الفرنسي (جان جاك روسو) وتطلق هذه النظرية من فكرة العقد الاجتماعي ولقد فسر انصار هذه النظرية الاساس الذي تستند اليه السلطة في فرضها للضرائب وذلك بوجود عقد اجتماعي يبرم بين السلطة العامة والافراد اذ بموجبه يتم تنازل الافراد عن جزء من حرياتهم مقابل حماية الجزء المتبقي وايضا تنازلهم عن جزء من املاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم، وبمعنى اخر وجود عقد مالي بين الافراد والسلطة اذ يلتزم الافراد بموجبه بدفع الضريبة للدولة مقابل المنافع التي يحصلون عليها من وجود الهياكل العامة^(١٨).

ان وجود هذا العقد بين الدولة والمكلف يلتزم على اساسه كل طرف بأداء ما عليه بموجب هذا العقد فيلتزم المكلف بدفع الضريبة والاخر اي الدولة تلتزم بتوفير الخدمات له ولقد وجد ثلاثة اراء بهذا الشأن: -

أ- **عقد بيع خدمات:** - يرى البعض بان هذا العقد هو عقد خدمات، الدولة توفر خدمات للمواطن والاخير ملزم بدفع الضريبة واكيد ان مثل هذا المسلك منقد كونه لا يفرق بين كل من الضريبة والرسم وايضاً يضر بأصحاب الدخل المحدود والفقراء.

ب- **عقد شركة:** - فالدولة حسب هذا الرأي هي عبارة عن شركة انتاج كبيرة تتكون من شركاء متمثلين بأفراد المجتمع لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل ذلك نفقات عامة يتحملها مجلس ادارة الشركة والمتمثل بالحكومة ويساهم الافراد بتحمل الاعباء عن طريق دفعهم للضريبة باعتبارهم اعضاء مساهمين في الشركة وان هذا الاتجاه منقد وساذج ولا يوجد له تطبيق على مر الزمان لان من غير الممكن تصوره ابداً.

ت- **عقد تأمين:** - ان أطراف هذا العقد هم الافراد والدولة وبالتالي يقوم الفرد بدفع جزء من امواله على شكل ضريبة الى الدولة للتأمين على الجزء الباقي منها وهذا الاتجاه منقد ايضاً لانه يقصر واجب الدولة على مجرد حفظ الامن لا غير ولا سيما في العصر الحديث فقد اصبحت الدولة منتجة ومتدخلة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

الا ان هذه النظرية لم تسلم من الانتقاد ونبين ما يلي اهم هذه الانتقادات^(١٩):

- ١- لا يوجد ما يثبت ان هذا العقد قد تم بالفعل بين السلطة العامة والافراد لا في نطاق القانون الدستوري ولا في نطاق القانون المالي.
- ٢- ان صدقنا القول بوجود مثل هكذا عقد بين الافراد والسلطة العامة فان هذا العقد غير متوازن ولا وجود للتناسب بين ما يحصل عليه الافراد والضرائب التي يدفعونها ومن غير الممكن تمثيل السلطة العامة بشركة انتاجية لانها تقوم بأعمال تخدم المصلحة العامة.
- ٣- بشأن عقد التأمين فان السلطة العامة لا تقتصر خدماتها فقط على المحافظة على الاموال بالاضافة الى ان الدولة تعوض الافراد عن الخسارة والاضرار التي تصيب املاكهم كما هو الحال عليه في عقد التأمين.

وعلى الرغم من هذه الانتقادات الا ان هذه النظرية جاءت بفكرة مهمة الا وهي ان على الدولة ان تقوم باستخدام حصيلة الضريبة في توفير الخدمات لتحقيق المنفعة العامة وهذا يعتبر من صميم واجباتها والا فهي لا يحق لها ان تمارس السيادة على الافراد الموجودين على اقليمها لانها اخلت بواجباتها تجاههم.

٢- **نظرية التضامن الاجتماعي:** - يتجه الفكر الحديث الى جعل حق الدولة في فرض الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة المواطنين والتي تقضي بضرورة تظافر الجهود بين الافراد كلاً حسب طاقته في مواجهة اعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة باعتبارها ضرورة اجتماعية من القيام بوظائفها الكبرى في حماية افراد المجتمع ككل وتوفير انواع الخدمات العامة للمواطنين بلا استثناء وأخيراً فان هذه النظرية تتميز بتقرير قاعدة الزام كل فرد بدفع الضريبة بما يتناسب مع مقدار طاقته المالية والتكليفية لا بحسب مقدار انتفاعه من الخدمات العامة. وترى هذه النظرية ان الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام بأشباع الحاجات العامة للافراد والمحافظة على الامن وان الدولة من اجل القيام بذلك فهي تتكبد نفقات باهضة من اجل القيام بالاعباء العامة الملقاة على عاتقها والنتيجة من جراء تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وبما ان هذه الاعباء التي تقع على الدولة تحقق المنفعة العامة فيجب ان

تتضافر الجهود في تحمل نفقات هذه الاعباء على اساس التضامن الاجتماعي بين الافراد ولا يهم هنا ان حصل المكلف بدفع الضريبة على منفعه ام لا فالمكلف يدفع الضريبة على اساس مقدرته التكليفية لا على اساس المنفعة التي تعود عليه من الخدمات^(٢٠). صفة القول ان الدولة تفرض الضرائب بما لها من حق السيادة عليهم والافراد يلتزمون بدفع الضرائب انطلاقاً من مبدأ التضامن الاجتماعي.

ثالثاً:- قواعد فرض الضريبة.

وضع ادم سميث في كتابه المشهور ثورة الامم عام (١٧٧٦) عدداً من القواعد التي تتضمن المبادئ والاسس التي يستحسن بالمشرع الضريبي الاخذ بها عند فرض الضريبة لدرجة ان هذه القواعد قد اعتبرت بمثابة الدستور العام الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية وهذه القواعد هي^(٢١):-

١- **قاعدة العدالة:-** ومعناها ان جميع افراد الشعب ملزمون بدفع الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد ان يتحملوا عبئها ويخضعون لها دون محاباة او تفضيل. بمعنى اخر تعني هذه القاعدة مساهمة مواطني الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية فالمساواة تتحقق عند ادم سميث اذا ما تحمل المواطنون الضريبة كما ان فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضي اعفاء اصحاب الدخل المنخفضة من اداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف اي الحد الادنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع كما تتطلب العدالة اختلاف اسعار الضرائب تبعاً لانواع الدخول المفروضة عليها الضريبة وهل هو ناتج عن العمل او عن رأس المال او عنهما معاً وتتضمن قاعدة العدالة او المساواة مبدأين , الاول يسمى مبدأ العمومية (يعني خضوع جميع الاشخاص والاموال للضريبة), والثاني العدالة (يعني ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة)^(٢٢).

٢- **قاعدة اليقين:-** اي ان الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة لكل من المكلف والادارة الضريبية فيجب ان يكون سعر الضريبة ووعائها وميعاد تسديدها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات الضريبية المتعلقة بها واضحة ولا تقبل اكثر من تفسير او تأويل. ومما لا شك فيه ان عدم وضوح هذه الامور يؤدي الى نتيجته خطيرة وغير مرغوب بها الا وهي تحك الادارة الضريبية وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وتقشي ظاهرة المحسوبية والفساد عند تحديد مقدار الضريبة او تحصيلها او في اي اجراء يتعلق بها, ولكي تتحقق هذه القاعدة الا وهي قاعدة اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات بعيدا عن التعديل المستمر في التشريعات الضريبية لان ذلك سيسبب ما هو غير محمود في المعاملات الضريبية كعدم الاستقرار او ان تكون التعديلات على فترات متباعدة ومحدودة حتى لا تؤدي الى مضايقة المكلف (الممول) او اخلال في نشاطه الاقتصادي ناهيك عن ضرورة تمتع التشريع الضريبي بميزة الوضوح لكي يسهل فهمة من عامة الناس دون عناء او التباس^(٢٣).

٣- **قاعدة الملائمة:-** اي ان تحصيل الضريبة يكون في اكثر وقت ملائم ومناسب بالنسبة للمكلف من اجل دفعها وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه وعلى الادارة الضريبية ان تختار موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة للوفاء بالضريبة وان لا يشكل ذلك عبأً ثقيلاً عليه بحيث يدفعه الى التهرب من دفع الضريبة وارتكاب الجريمة الضريبية , اذاً فالوقت المناسب هو الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله لان هذا يعد من افضل الاوقات واكثرها ملائمة لدفع الضريبة فالمزارع يدفع الضريبة ويلتزم بها بعد بيع محصوله والتاجر يطالب بتسديدها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتقدير صافي دخله, اما الضرائب على الاستهلاك فهي تدفع عند شراء السلعة والمكلف في هذه الحالة حر في شراء السلعة وبالتالي دفع الضريبة المفروضة عليه او عدم شرائها ومن ثم التخلص من دفع الضريبة^(٢٤).

٤- **قاعدة الاقتصاد في التحصيل:-** ومقتضى هذه القاعدة ان لا تكلف المكلف (الممول) نفقات جباية اضافية الى مبلغ الضريبة المكلف بدفعه , بمعنى اخر ان ما يصرف من نفقات على جباية الضريبة يجب ان يكون ضئيلاً ومتدنياً الى اقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها الكلية فلا فائدة في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية من حصيلتها او يكون الفارق بين ما يدخل للخزانة العامة من حصيلتها وبين ما يدفعه المكلفون كمصاريف ضئيلاً جداً يضاف الى ذلك ان ما تتكبده الدولة من مصاريف في تقديرها للضريبة او جبايتها وما تبقى منها من حصيلتها صافية يجب ان لا يكلفها مبالغ اضافية وبالتالي تقل الفائدة من الضريبة كأيراد بسبب النفقات المحققة لهذا الايراد والمقصود من ذلك ان لا تستنفذ هذه المصاريف جانباً كبيراً من حصيلتها الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة منها^(٢٥).

الفرع الثاني مفهوم الجريمة الضريبية

بعد ان عرفنا الضريبة وبيننا خصائصها نعرض هنا لبيان مفهوم الجريمة الضريبية وكما بينا سابقاً ان الجريمة بوجه عام (فعل غير مشروع ايجاباً كان ام سلباً يصدر عن ارادة اجرامية يفرض له القانون جزاءً جنائياً) او بشكل ادق (هو سلوك يبلغ من الجسامة حد الاخلال

بشروط جوهرية من شروط كيان الحياة الاجتماعية ووجودها او بظرف مكمل لشروط من هذه الشروط وذلك حسب تقدير الشعب ممثلاً في مشرعه^(٢٦). ان السلوك المجرم هو الاعتداء على مصلحة معينة من المصالح المهمة للمجتمع فان لم يكن هناك مصلحة فلا وجود للجريمة وان الجريمة الضريبية هي كغيرها من الجرائم تتضمن ايضاً الاعتداء على مصلحة وقد تختلف طبيعة هذه المصلحة في الجرائم العادية عنه في الجريمة الضريبية اذ ان الاخيرة تشكل اعتداءً على مصلحة الخزينة العامة وذلك عن طريق احد طرق تمويلها الا وهي الضريبة. لقد ثار الجدل بين الفقهاء في تعريف الجريمة الضريبية كما هو الحال في كل مجالات الحياة ان هناك خلاف يحتدم بين الفقه بخصوص تعريف شيء معين اذ عرفت بأنها (كل نشاط ايجابي كان ام سلبي ينطوي على اهدار لمصلحة الضريبة او تعريضها للخطر يرتب له القانون جزاءً جنائياً والمقصود بالمصلحة الضريبية كل عبء ضريبي يحميه جزاء جنائي) وعرفت ايضاً بأنها (كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً وامتناعاً لتحديد وعاء الضريبة)^(٢٧). لقد انتقد التعريف الثاني وذلك لكون النصوص الضريبية لا تقتصر فقط على تحديد وعاء الضريبة بل انها تكفل الرقابة على تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها اذ اقتصر هذا التعريف على ان الجريمة الضريبية تكون فقط عند مخالفة قواعد القانون المحدده لوعاء الضريبة^(٢٨). ولا بد من الاشارة هنا الى ان وعاء الضريبة هو المادة التي تفرض عليها الضريبة وهنا يختلف الوعاء عن مصدر دفع الضريبة وذلك لان الوعاء هو المحل الذي تفرض عليه الضريبة في حين ان مصدر دفع الضريبة هو المال الذي تدفع منه الضريبة بغض النظر عن المادة الخاضعة لها والحال كما هو عليه في التعريف الاول اذ لم يحالفه الصواب ايضاً لانه وصف الجريمة الضريبية بالاعتداء افضل من وصفه بأنه اهدار لمصلحة ضريبية او تعريضها للخطر لان التعبير بالاعتداء يشمل النشاط السلبي والايجابي اي الضرر والخطر. وايضاً عرفت الجريمة الضريبية بأنها (اعتداء على حق الخزانه العامة فيما فرضه القانون من ضرائب اذ رصد القانون لهذا الاعتداء عقوبة جنائية) ويؤخذ على هذا التعريف ايضاً بعض الملاحظات اذ انه يشير الى الجريمة الضريبية بأنها نشاط يومي لا يقع الا بالامتناع او التأخر عن الوفاء بدين الضريبة. وعرفت ايضاً (كل تصرف او فعل يؤدي الى مخالفة احكام قانون الضريبة سواء كان مرتكب هذه التصرفات المكلف بدفع الضريبة او الموظف بتقديرها وتحصيلها او الشخص الذي ينظم سجلات المكلف لدفعها) وانتقد هذا التعريف اذ الجريمة الضريبية ترتكب من المكلف او من غيره بصرف النظر عن صفته لان مرتكب الجريمة قد يكون فاعل اصلي او شريك في الجريمة وكلاهما يعاقبان في ضوء نصوص قانون الضريبة او القوانين العقابية العامة (القواعد العامة) ولا داعي لذكر مرتكبي الجريمة الضريبية على سبيل الحصر (المكلف, المنظم للسجلات كالمحاسب, موظف) فهنا معناها ان هذه الجريمة لا ترتكب الا من هؤلاء الاشخاص حصراً ونحن نرى لا داعي لهذا التقييد في النص بخصوص تحديد مرتكبي الجريمة الضريبية^(٢٩). وعرفت ايضاً بأنها (كل سبيل يلجأ اليه الممول او غيره ابتغاء ضياع حق الخزينة العامة في اقتضاء الضريبة المفروضه عليه فيقصد به هنا الاضرار بمصلحة الجماعة ويستوي ان تكون الغاية منه التخلص من الضريبة كلها او بعضها). ان هذا التعريف قد اشار الى اشياء لا داعي لها كالاضرار بالمصلحة العامة لان هذا الاضرار هو اضرار افتراضي وليس حتمي الحصول واقتصر في تجريم الفعل واعتباره جريمة ضريبية فقط في حالة عدم دفع الضريبة او التأخر في ذلك بينما قد يستعمل مرتكب الجريمة طرماً غير مشروعه قبل دفعه للضريبة او قبل تقديره لها اضافة الى ذلك فان التعريف مطول جداً وان هذا التظويل لا داعي له اذ اشتمل على تفاصيل لا داعي لذكرها لا بل ان ذكرها ادى الى ارباك النص وخاصة في الشرط الاخير منه (يستوي ان تكون الغاية منه التخلص من الضريبة كلها او بعضها) اذ ان هذا الشرط لا داعي له لان الجريمة الضريبية تتحقق بمجرد قيامك بفعل يهدف الى التلاعب بالاقرار المقدم او التزوير او الغش او اي طريقة اخرى من الطرق التي سنبينها مستقبلاً وسواء كان الهدف من هذا الفعل هو التهرب من الضريبة كلها او جزء منها^(٣٠). وبعد بيان هذه التعاريف وايضاح الانتقادات الموجهة اليها كالتظويل وذكر عبارات لا داعي لها واقتصارها على مخالفة قوانين الضريبة من دون القوانين الاخرى او الانظمة والتعليمات فيجب علينا ان نخرج بتعريف نتجاوز به كل الانتقادات الموجهة للتعاريف السابقة قدر الامكان اذ نعرف الجريمة الضريبية بأنها (اعتداء يقوم به شخص على مصلحة ضريبية قرر لها المشرع جزاءً).

المبحث الثاني طبيعة الجريمة الضريبية

هناك اختلاف بين الفقهاء بشأن الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية حيث ان الاختلاف كان ينصب على ان هذه الجرائم تخضع لقواعد جنائية خاصة ام هي تتفق على قدم المساواة مع جرائم قانون العقوبات العام ام هي ذو طبيعة ادارية تختلف عن الجرائم وفق قانون العقوبات العام ولا تتمتع بطبيعة خاصة, يضاف الى ذلك ان فقهاء المالية العامة ينادون باستقلال القانون الضريبي اذ اخذ بطابع التطور العلمي للعصر الحديث, اما فقهاء القانون الجنائي يطلقون عليه بالقانون الجنائي الضريبي والذي من خلاله تهدف الدولة الدائنة بالضريبة الى تحقيق المصلحة

العامّة وهي لها كل السبل في اتخاذ الاجراءات الهادفة الى ربط الضريبة وتقديرها وتحصيلها وتمسك بزمام السلطة في يدها الامر الذي يمكنها من فرض العقوبات على الاشخاص الذين يمتنعون عن واجباتهم الضريبية لذلك وابتغاء الوصول الى حقيقة طبيعة الجريمة الضريبية لا بد لنا من تقسيم هذا المبحث على مطلبين, نوضح في المطلب الاول الطبيعة الادارية للجريمة الضريبية, اما المطلب الثاني فنكرسه لبيان الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية.

المطلب الأول الطبيعة الادارية للجريمة الضريبية

ان الجانب الاول من الفقه يرى بأن الجريمة الضريبية تتميز بطابع اداري تختلف عن الطابع الجنائي وذلك من حيث هدف كل منهما , هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فان القواعد التي تنظم العلاقة بين المواطنين تختلف تماماً عن تلك التي تنظم العلاقة بين الدول والاشخاص كما هو الحال في العلاقة التي ينشئها القانون الضريبي, لذلك سيتم تقسيم هذا المطلب على عدة فروع نخصص فرعاً مستقلاً لكل ما تقدم.

الفرع الأول من حيث الهدف

هناك اختلاف كبير في هدف قانون العقوبات عن هدف النصوص الجزائية في القوانين الضريبية, اذ كما هو معروف ان قانون العقوبات يهدف الى حماية المجتمع بدون استثناء فيعاقب كل شخص يعتدي على اخر سواء كان الاعتداء على ماله او شرفه او جسمه (اي كل انواع الاعتداء) والمجرم هو كل من يخالف قواعده ولا يحترم شخصية الغير او امواله ويفرض على من يخالف احكامه جزاء جنائي وهو بمثابة رد فعل عادل للمجتمع يفرض على كل شخص يخالف احكامه ويعكر امن وصفوة المجتمع وان هذا الجزاء يجب ان ينطوي على الم يصيب المجرم بسبب مخالفته لاحكام هذا القانون حتى يتم ردع وزجر الاخرين وهذا لا يمكن تصوره الا في العقوبات السالبة للحرية والعقوبات المالية^(٣١). اما فيما يخص القانون الضريبي فإنه يهدف الى عملية تحصيل الضريبة وهو في هذه الحالة ينشئ علاقة ادارية بين ادارة الضرائب والمكلف (الممول) فقط وان مخالفة الاخير للقانون الضريبي لا تعدو ان تكون مخالفة لاوامر ادارية اي انه يخالف قرارات ادارية صادرة من الجهة الضريبية فيما يخص عملية ربط الضريبة وتقديرها من اجراءات وبالتالي فإن العقاب في مثل هذه الحالة يجب ان يكون على يد السلطة الادارية مصدرة القرار بخصوص الضريبة وبالتالي فان هذه الحالة وحسب انصار هذا الاتجاه فإن طبيعة الجريمة الضريبية ما هي الا الطبيعية ادارية^(٣٢). يضاف الى ذلك لا مجال لتشبيه الغش الضريبي بجرائم الاموال الاخرى لان الضرائب التي تحصلها الادارة ما هي الا اموال تدخل في الزمة المالية للدولة اذ هو مظهر من مظاهر السيادة بالنسبة للدولة وليس استعمالاً لحق من الحقوق المكفولة في القانون المدني ولهذا فإن مبالغ الضريبة لا تدخل ضمن ايرادات الدولة باعتبارها شخص معنوي من اشخاص القانون الخاص وانما هي تدخل في ايراداتها باعتبارها شخصاً عاماً وما زال الامر كذلك فلا يجوز تشبيه الغش الضريبي بجرائم الاعتداء على اموال الاشخاص واخضاعهم لنظام جنائي واحد^(٣٣).

الفرع الثاني من حيث القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين الاشخاص

ان القواعد القانونية التي تنظم العلاقة ما بين المواطنين تختلف بالتأكيد عن القواعد القانونية الاخرى التي تنظم العلاقة ما بين الدولة والاشخاص اذ ان العلاقة بين المواطنين تقوم على اساس المساواة القانونية او مساواتهم امام القانون ولا يجوز التمييز بين مواطن واخر اذ تحكم علاقاتهم الارادة, اما فيما يخص العلاقة بين الدولة والاشخاص فإنها لا تكون كذلك وانما تقوم على اساس تمتع الدولة بحق امتياز وعنصر القهر ونتيجة لذلك فإن جميع الاشخاص يخضعون للقانون ويمثلون لاحكامه سواء كانوا اشخاص طبيعيين ام معنويين. وبما ان القانون الضريبي يقوم على اساس التعامل او ينظم علاقة ما بين الافراد والدولة فهو يقوم على عنصر القهر وفي هذه الحالة هناك اختلاف في القيمة القانونية المتعلقة بالنصوص المطبقة في هذا المجال وهي تختلف عن القيمة القانونية للنصوص المطبقة في العلاقات الاخرى (اي العلاقات بين المواطنين فقط) ولا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجريمة الجنائية^(٣٤). وفي نهاية المطاف فإن هذا الاتجاه يصل الى نتيجة الا وهي ان القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التي تتمتع بها النصوص الجنائية وان الجريمة التي نحن بصدد دراستها لا تعتبر جريمة جنائية وانما هي جرائم ادارية تحتاج الى قانون عقوبات خاص بها وهو قانون العقوبات الاداري ويجب ان يتمتع هذا القانون بالاستقلال الخاص عن بقية القوانين العقابية اذ يعتمد على الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية وله مبادئ عامة تختلف عن مبادئ قانون العقوبات^(٣٥).

الفرع الثالث تقدير هذا الاتجاه

لقد تعرض هذا الاتجاه الى مجنوعة كبيرة من الانتقادات سنوضحها تدريجياً, وان من ابرزها ان قانون العقوبات الاداري يجب ان يحمي مصلحة ادارية وان النشاط الذي تقوم به الادارة غايتها تحقيق مصلحة معينة وان جعل هذه الانشطة محمية من قبل قانون العقوبات الاداري ليس من شأنه ان يسلبها الخضوع له ويديرها تحت نطاق القانون الاداري لان ذلك سيؤدي الى اخراج اغلب الجرائم التي تمس أنشطة الادارة

في القانون الجنائي واعتبارها انتهاكات ادارية لا اكثر ولا اقل، فمن المعلوم لدينا ان كل قاعدة جزائية ترمي الى حماية مصلحة معينة وان طبيعة المصالح المحمية في قانون العقوبات قد تصلح معياراً للتمييز بين جوانبه المختلفة وهي لا تتمتع بمثل هذه الصلاحية للفصل بينهما الامر الذي يؤدي الى تعدد اقسام قانون العقوبات الخاصة الى ما لا نهاية وفي النتيجة انتهاء كيان قانون العقوبات^(٣٦). كما ويوضح اصحاب هذا الاتجاه الى ان المخالفات الضريبية ترتكب بافعال سلبية وهذا القول غير دقيق لان هناك مجموعة كبيرة من هذه المخالفات ترتكب بافعال ايجابية ومثال ذلك (يعاقب طبقاً للفصل الرابع من الكتاب الثاني من قانون العقوبات البلجيكي كل شخص ارتكب خطأ اثناء القيد في الحسابات واستعمل هذه الاخطاء بقصد التهرب من سداد الضريبة) وايضاً (يعاقب طبقاً لقانون الضرائب في امريكا كل شخص ينشئ او يوقع على مستند او عقد او سند او يقيد في سجلات ستكون محل فحص طبقاً لقوانين الضرائب مستعملاً في ذلك الغش والتدليس)^(٣٧). ومن جهة اخرى ينتقد بعض الفقه هذا الاتجاه معتمداً على اساس تاريخي بخصوص قانون العقوبات الاداري اذ ان القانون الروماني كان يترك مسألة الفصل في المخالفات الى السلطة الادارية وهذا حال القانون الالمني ايضاً وبقي الحال على ما هو عليه لحين قيام الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ اذ ادمجت هنا الجزاءات الادارية في قانون العقوبات حيث نظم المخالفات مع الجرائم الاخرى وان الاعتماد على هذا الاساس في تفسير وجود قانون العقوبات الاداري غير منطقي وذلك لان تطور العصر واستجابته لمتطلباته يجب ان يتطور معه القانون لمواكبته ولا يمكن الاستناد على السوابق التاريخية لاعتباره اساساً لنظرية قانون العقوبات الاداري وليس من المنطقي ان نحدد طبيعة الجريمة بالاعتماد على السوابق التاريخية لانها لو كانت منطقية في حينها لما حصلت الثورة ومعالجة هذا الامر من ضمن الامور الاخرى نهايك على ان ذلك يحصل عن طريق النظام الذي يعتمده القانون الوضعي ولهذا فأن المخالفات (الجرائم الادارية) اصبحت ذات طبيعة جنائية في الوقت الذي ادمجت فيه مع قانون العقوبات^(٣٨). ووجه النقد ايضاً الى الحجة التي بينها انصار هذا الاتجاه الا وهي (الجريمة الضريبية في حقيقتها مخالفة لاوامر الجهة الادارية المختصة بالضريبة وان علاقة الاشخاص بهذه الادارة ينظمها القانون الاداري)^(٣٩) وهنا تتجلى اهمية التركيز على عدم تشبيه المكلف بدفع الضريبة بالموظف الاداري وان قانون الضريبة هو مصدر التزام المكلف وليس القرار الاداري الصادر من الجهة الادارية المختصة بالضريبة ومن الواضح لدى الجميع ان قانون الضريبة يختلف عن القرارات الادارية لانه يحتوي على قواعد عامة مجردة وهي من صفة القاعدة القانونية وهذا ما يميزه عن القرار الاداري لانه لا يحتوي على مثل هذه القواعد وبالنتيجة فأن مخالفة المكلف لقانون الضريبة لا يعد مخالفاً لقرار اداري وانما هي مخالفة قانونية بل ويذهب البعض الى ابعد من ذلك فيقول لو سلمنا بأن الجريمة الضريبية هي مخالفة لقرار اداري كما يرى اصحاب هذا الاتجاه الذي نحن بصدد انتقاده فان النظرية العامة في القانون تقضي بأنه في حالة ترتيب القانون جزاء معين على ان يخالف احدي القواعد المنظمة للسلوك فان هذه القاعدة تندمج مع القاعدة القانونية التي تضمنت جزاء مخالفتها وتلحقها طبيعة هذه القاعدة الاخيرة وقاعدة السلوك لا تخرج عن كونها لائحة وامراً ادارياً وفي كلا الحالتين يندرج نص اللائحة او الامر الاداري في القاعدة القانونية التي قررت جزاء مخالفتها وبالتالي فأن مخالفة المكلف للقرار الاداري الصادر من الجهة الادارية المختصة بالضريبة بموجب القانون مستحق للجزاء الذي نص عليه القانون فانه لا يعدو الا ان يكون مخالفة للقانون ذاته^(٤٠). ان ما قيل بخصوص قانون العقوبات الاداري والذي يندرج تحت مسمى المخالفات فقط لا ينسجم مع الجريمة الضريبية لان الاخيره لا يتصور ووقوفها الى حد المخالفة بل قد تكون الجريمة الضريبية بثورة جنحة او جنابية وفي هذه الحالة خرجت عن نطاق قانون العقوبات الاداري وهذا يدل على عدم قبول اخضاع الجريمة الضريبية الى قانون العقوبات الاداري او اقتصار عقوبتها على المخالفات فقط.

المطلب الثاني الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية

اتجه جانب اخر من الفقه وخاصة الالمان الى القول بأن الجريمة الضريبية حالها حال الجرائم العادية الا ترى فهي ذات طبيعة جنائية وليست ادارية ولقد استندوا في ذلك الى حجج مختلفة سنخصص فرعاً مستقلاً لكل حجة من هذه الحجج وحسب الترتيب الاتي:-

الفرع الأول من حيث الهدف

ان هدف المشرع عند تجريمه لمخالفة المكلف التزامه في تسديد ما بذمته من ضريبة هو ذات الهدف الذي يتوخاه المشرع في تجريم السلوك المخالف للقانون (الفعل المجرم) اي ان كلاهما يهدف الى حماية المصلحة العامة وهذا هو مبدا عام اذ ان المشرع عند قيامه بتشريع معين وتجريم فعل فإنه يجب ان يهدف الى شيء معين فأن لم يكن كذلك فما هو الا عبث فمن غير الممكن ان يجرم فعل او يعاقب شخص من دون هدف لان ذلك غير معقول في التشريع ونحن هنا لا نهدف الى تقسيم قانون العقوبات لان ذلك سيؤول الى تقسيم قانون العقوبات الى اقسام خاصة لا نهاية لها وان وحدة الاصل التي تتميز بها التشريعات الضريبية لا تؤدي اطلاقاً وبطريقة التبعية الى وحدة الاصول

والقواعد التي يستمد منها التجريم في المواد الضريبية لان هنا لا توجد علة تذكر لتساعدنا في تعزيز ذلك الارتباط يضاف الى ذلك ان هدف التجريم في قانون الضريبة يجد ملاذه الاخير في القواعد العامة للقانون الجنائي وبالنتيجة نرى بأن هناك تشابه الى حد ما بين هدف كل من القانون الضريبي وقانون العقوبات من حيث استخدامها لعقوبات متشابهة والتي تهدف الى تحقيق المصلحة العامة^(٤١). وكذلك يرى انصار هذا الاتجاه ايضاً بأن الاركان العامة للجريمة هي ذاتها تطبق على اركان الجريمة الضريبية ناهيك عن المبدأ العام الذي يستند اليه المشرع في القوانين الضريبية اذ لا تفرض الضرائب ولا يعفى منها الا بنص وهو ذاته الركن الشرعي للجرائم العادية لانه لا يتصور وجود جريمة ولا عقوبة الا بنص كما هو معروف لدى الجميع فهو من المبادئ العامة لكلا التشريعين. اما ما يخص تفسير النصوص فلو لجأنا الى قانون العقوبات فأنا سوف نجد انه على القاضي تطبيق النص اذ لا اجتهاد في مورده الا اذا استلزم الامر ان يستجلي القاضي قصد المشرع في بعض الحالات لمعرفة الهدف من التشريع وذلك من خلال الرجوع الى الاعمال التحضيرية وغيره من الطرق التي من خلالها يتم الكشف عن نية المشرع والغاية من التشريع في وقتها وعلى القاضي ان لا يتوسع في التفسير لكي لا يولد لنا جرائم وعقوبات جديدة من رحم النصوص وايضاً لا يضيق من ذلك بحيث يجعلها عقياً وبالتالي استحالة التطبيق وان هذا المبدأ المستخدم في تفسير النصوص الجزائية هو ذات المبدأ الذي يجب اتباعه في تفسير نصوص التجريم الضريبي اذا كان الامر يقتضي ذلك التفسير اي بمعنى اخر اذا كان يشوبه غموض اصلاً^(٤٢). ويضاف الى ذلك فان نطاق سريان كل من قانون العقوبات وقانون الضريبة فان كلاهما يخضعان لمبدأ سريان من حيث الزمان والمكان ففيما يخص الاولى (الزمان) فان النظرية العامة لقانون العقوبات بينت ذلك اذ ان كل ما يتعلق من احكام فيه تسري على تشريعات الضريبة فيما يخص مبدأ عدم الرجعية والاصح للمتهم هذا من الجانب الاول , اما الجانب الثاني وهو نطاق سريانه من حيث المكان فان كلا القانونين بحاجة ماسه الى اتباع هذه القاعدة وكما هو ثابت فان الدولة تتمتع بسيادة كاملة على اقليمها ولا يتخطى ذلك حدودها فيها يخص فرض القانون وتطبيقه ومعاقبه مخالفه واجاز ان يتجاوز الحدود في بعض الاحوال استثناءً من الاصل على بعض الجرائم التي تقع في الخارج او المساهمة في جرائم وقعت داخل البلاد وان الهدف من ذلك هو تحقيق هدف واحد وبالتالي فان كلا القاعدتين من حيث نطاق السريان تطبق على كلا القانونين. كما يتصور الشروع في الجرائم العامة كذلك في الجرائم الضريبية اذ سنوضح ذلك لاحقاً اضافة الى ذلك فيما يخص المساهمة في الجريمة (المشاركة) العامة فبالامكان تصور ذلك ايضاً في الجرائم الضريبية وهو ايضاً سنوضحه لاحقاً. وبخصوص العقوبة فان الجريمة الضريبية لا تختلف طبيعة عقوبتها عن الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات اذ بالامكان اعتماد ذات العقوبة اضافة الى ذلك يجوز للقاضي في الجريمة الضريبية الامر بوقف تنفيذ العقوبة او عدم مسؤولية الشخص مرتكب الجريمة الضريبية (وهو موضوع بحثنا) كقيام شخص بارتكاب جريمة ضريبية تحت الضغط او التهديد او القوة القاهرة (حالة الضرورة) والجنون او ما الى ذلك من عاهة في العقل تنفي معها المسؤولية بالنسبة لمرتكب الجريمة الضريبية.

الفرع الثاني الجريمة الضريبية وجرائم الاموال

ان الجريمة المالية بوجه عام هي بمثابة اعتداء على حق مالي للغير كالسرقة وخيانة الامانة والاختلاس اذ هي من قبيل الجرائم المالية وان جرائم الضريبة ما هي الا قسما من هذه الجرائم او هي نوع من انواعها ولا يمكن معاملة جرائم الضرائب بطريقة اخف من معاملة الجرائم العادية ويستندون في ذلك الى ان كلاهما يعد اعتداءً على حق مالي, يكون في الجرائم الضريبية اعتداءً على حق الدولة والتي بدورها تتحمل النفقات العامة وتسير المرافق العامة واما الجرائم المالية الاخرى فهي اعتداءً على الافراد كالسرقة وخيانة الامانة والاختلاس وان الاعتماد على هذا النهج يتطلب المساواة في المعاملة بين المجرم الذي يرتكب الجريمة العادية الواقعة على الاشخاص او بمعنى ادق على اموال الاشخاص والمجرم الذي يرتكب الجريمة الضريبية وهو يعتدي على الاموال العامة ونقصد هنا بالمساواة في المعاملة من ناحية العقاب والمسؤولية وغيرها. ان المكلف هنا حتى يرتكب الجريمة الضريبية فانه سوف يسعى الى استخدام وسائل الغش والخداع محاولاً تضليل الادارة وابعادها عن التقدير الصحيح للضريبة المفروضه عليه وهنا يهدف الى تخليص امواله من الانتقاص اي من الضريبة المرتقعه المستحقة عليه وهو هنا حاله مرتكب جريمة الاحتيال وهي من جرائم الاموال^(٤٣).

الفرع الثالث تقدير هذا الاتجاه

هناك بعض من الفقهاء يبنون فكرة ان الجريمة الضريبية ذو طبيعة جنائية وذلك من اجل اخضاعها للاحكام العامة في قانون العقوبات, وان من الواضح والمعلوم ان القانون الضريبي كان الهدف من تشريعه تحقيق اهداف معينة ومن بين تلك الاهداف هو ما يفرض على الافراد من دفعه للمساهمة في ردف الخزانه العامة بالاياردات وتمويلها من اجل قيام الدولة بالواجبات التي من شأنها ضمان تحقيق ذلك

الهدف وينشئ ذلك بمقتضى القانون الضريبي عن طريق العلاقة الضريبية بين الدولة والافراد ولتحقيق ذلك يجب ان يتضمن القانون الضريبي بعض المبادئ الخاصة بالتجريم كالعقوبة والتعويض في نفس الوقت , ان المصلحة الضريبية للدولة قد تضرر بها الجريمة الضريبية ضرراً يؤثر في ايراداتها العامة الامر الذي يلزم بوجود مثل هكذا جزاء لحمايتها وهذا الاتجاه اقتضته المصلحة الضريبية للدولة لما لها من اهمية اذ ما قورنت بأهمية المصلحة الخاصة للافراد ولهذا اتجه المشرع الى توفير الحماية الكافية لها وعليه فأن الجريمة الضريبية يجب ان تنفرد بأحكام خاصة تختلف عن تلك التي تخضع لها الجريمة العادية كما هو حال مسلك المشرع المصري في الجريمة الضريبية. اما بشأن الحجة التي طرحها اصحاب هذا الاتجاه بخصوص العنصر المالي في جرائم الاعتداء على الاموال في قانون العقوبات يختلف ذلك عنه في الجريمة الضريبية, ففي النوع الاول اي جرائم الاعتداء على الاموال في قانون العقوبات برز هنا الاعتداء على الملكية الفكرية من حيث ان الاعتداء في الجريمة الضريبية يتمثل في التخلف عن اداء الضريبة وحرمان الخزينة العامة من حصيلتها وان من غير المعقول خضوع تلك الجرائم (النوعين من الجرائم) للقواعد القانونية للاحكام ذاتها. بمعنى اخر فأن الجريمة الضريبية وخصوصاً الغش الضريبي لا تشبه جرائم الاموال لان الدولة هنا تشكل شخصاً معنوياً عاماً وان الضرائب تدخل في ذمتها المالية وجباية الدولة هذه الضرائب وانما يكون بما لها من سلطة سياسية التي تعد مظهراً من مظاهر سيادتها وليس استعمالاً لحق من الحقوق التي يكفلها القانون المدني وذلك لان الدولة ليست شخصاً معنوياً من اشخاص القانون الخاص لكي تستطيع استحصال دين الضريبة استناداً لمقاضاتها لدائيتها ومن هنا فليس من الحقيقة ان نشبه الغش الضريبي بجرائم الاعتداء على اموال الاشخاص واخضاعها لنظام جنائي واحد كما ينبغي عدم الخلط بين جريمتي السرقة والجريمة الضريبية ولكل منها نطاقاً وقوانينه الخاصة لان السرقة تمس الامن العام بينما الجريمة الضريبية جريمة تمس خزينة الدولة واقتصادها^(٤٤).

المطلب الثالث رأي الباحث بخصوص طبيعة الجريمة الضريبية

ان مفهوم الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية يتم تحديده من خلال النظر الى التجريم الضريبي ومعرفة الحكمة من الحماية الجنائية لقانون الضريبة, ذلك ان المعيار الصحيح لتحديد الصفة الضريبية للقاعدة الجنائية هو في بيان طبيعة المصلحة التي تحميها هذه القاعدة ذلك انه وان كان قانون العقوبات العام يهدف الى حماية مصالح المجتمع كافة فان قانون العقوبات الضريبي يهدف الى حماية المصالح المالية للخزانة العامة وبعبارة اخرى ادق ضمان مصلحة الضرائب لدى الخزانة العامة وتقرير الحماية الجنائية للضريبة المفروضة بقوة القانون. لقد اهتم علماء المالية العامة باستقلال القانون الضريبي واخذ بطابع التطور العلمي في العصر الحديث وهو التخصص الدقيق الذي جعل للقانون الضريبي قواعد عامة ينفرد بها عن باقي فروع القانون الاخرى, مستمداً احكامه واصوله من القانون الوضعي مما يجعل للتشريع الضريبي استقلالاً وذاتية مستمداً احكامه من قواعد عامة تحكمه وتتفق مع اغراضه بمعنى ان التشريع الضريبي الذي اثار بدوره البحث حول استقلاله او ذاتيته عن الاحكام العامة في القانونين العام والخاص وشجع الرأي القائل بذاتية القانون الضريبي واستقلاله يجعل له قواعد عامة متميزة تحقق اهدافه, وبذلك فأن التشريع الضريبي تناول اصلاً تنظيم المسائل التي تدخل في نطاقها تنظيمياً لا تتدخل فيه قواعد قانون العقوبات العام وان كان من الطبيعي ان تقترن بعض احكام التشريعات الضريبية بالجزاء الجنائي ومن ثم فأن كانت احكام قانون الضريبة تتمتع باستقلال ذاتية مرجعها القواعد الخاصة المتميزة عن احكام القانونين العام والخاص, الا ان احكام قانون العقوبات الضريبي يخضع لقواعد عامة تختص بها وهو ما يعرف بتوظيف قواعد القانون الجنائي لخدمة القانون الضريبي^(٤٥). ويرى بعض من الفقه ضرورة استقلال القانون الضريبي عن القانون الجنائي وذلك لاختلاف هدف كل من القانونين اذ يهدف قانون الضريبة الى تعميم فرض الضريبة على كافة, لكي يساهم كل فرد بقدر الامكان في تغذية موارد الدولة بغية تغطية النفقات العامة بينما يهدف القانون الجنائي الى منع ارتكاب الجرائم وذلك من اجل حماية المجتمع بحيث لا توقع الجزاءات التي يتضمنها الا استثناءً على من يخالف النظام العام فالغاية الاسمى لقانون الضريبة هو تطبيق احكامه في حين ان الغاية الاسمى للقانون الجنائي هو عدم تطبيق احكامه وبالنتيجة نصل الى انه لا يمكن العمل بالاحكام المقررة في القانون الجنائي بالنسبة الى قانون الضريبة وذلك بسبب اختلاف هدف كل منهما^(٤٦). يضاف الى ذلك ان احكام العقوبة الضريبية تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني فالقانون الضريبي قد جعل العقوبة الضريبية على نحو خاص اذ هي عقوبة من جهة تهدف الى ايلام المكلف (الممول) المخالف للقانون الضريبي وهي في ذات الوقت تجبر الضرر الذي اصاب الخزانة العامة وان هذه الطبيعة المزدوجة للعقوبة فرضتها ذاتية القانون الضريبي بقصد تعويض الادارة الضريبية عن الاضرار التي تلحقها جراء عدم الوفاء بالضرائب في المواعيد المحددة قانوناً لحماية لصالح الخزانة, وايضاً بخصوص استقلال القانون الضريبي عن القانون الجنائي هو عدم جواز حساب الغرامة الجنائية المحكوم بها على

المكلف (الممول) لمخالفته احكام القانون الجنائي ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ويقصد بالغرامات هنا ما كان منها له صفة شخصية ويفرضها القانون الجنائي كجزاء لمخالفة احكامه. ولكي نقطع دابر الشك حول الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية اذ تتميز هذه الجريمة عن سائر جرائم القانون العام بطبيعتها الخاصة^(٤٧) لخضوعها في جملتها الى قواعد عامة لا تخضع لها الجرائم العادية بمعنى اخر ان الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة, اذا فأن للجريمة الضريبية احكاماً خاصة تختلف عن تلك التي تخضع لها الجريمة العادية وان في الاحوال التي سكت فيها القانون عن التنظيم الخاص للجريمة الضريبية يتعين في مثل هذه الاحوال الرجوع الى الاحكام العامة في قانون العقوبات اذ لا يمكن الاستغناء التام عن الاحكام العامة في قانون العقوبات ولكن يتعين الرجوع اليها كلما خلت الاحكام العامة للجريمة الضريبية في تنظيم خاص لمسألة معينة وبعبارة ادق فأن قانون العقوبات الضريبي لا يتمتع باستقلال تشريعي ملموس شأنه في ذلك شأن قانون العقوبات العام^(٤٨). ان في هذه الحالة يكون الرجوع الى قانون العقوبات العام يكون بصورة استثنائية في حال حصول اختلاف في الاحكام الواردة بينه وبين قانون العقوبات الضريبي^(٤٩). ولعمري فأن الجريمة الضريبية في الوقت الحاضر تعتبر من الجرائم بالغة الخطورة لانها تنال من قدرة الدولة المالية لتحقيق ايرادات كافية لسد حاجاتها والتي تحقق بها منافع عامة, اذ انها تحبط الغايات الاجتماعية التي على اساسها تم فرض الضريبة ومن بين هذه الغايات هو فرض ضرائب على الخمر والتبغ^(٥٠) او للحفاظ على البيئة عند استخدام المواد الضارة^(٥١) اذ يتطلب من الدولة عند اتخاذ التدابير الضريبية وسيلة للحصول على ايرادات تحدها لانفاق على وجه معين مثال ذلك بناء مستشفى او مدرسة او دار للمسنين او شق طريق سريع ... الخ. وفي هذه الحالة فأن الدولة لا تفقد عند تهرب المكلف من دفع الضريبة ما يلزمها من ايرادات للأنفاق وانما يشل قدرتها على تحقيق اهداف اجتماعية ضرورية, فالضريبة ما هي الا وسيلة من وسائل الدولة الاقتصادية التي تعتمد عليها لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية باعتبارها مورداً مهماً من موارد الخزنة العامة^(٥٢).

الذاتة

بعد الانتهاء من كتابة بحثنا الموسوم بـ (الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية) خرجنا بالاتي :-

- ١- ان المعيار الصحيح لتحديد الصفة الضريبية للقاعدة الجنائية هو في بيان طبيعة المصلحة التي تحميها هذه القاعدة .
- ٢- اذا كان قانون العقوبات العام يهدف الى حماية مصالح المجتمع كافة فان قانون العقوبات الضريبي يهدف الى حماية المصالح المالية للخزنة العامة.
- ٣- لضمان مصلحة الضرائب لدى الخزنة العامة وتقرير الحماية الجنائية للضريبة المفروضة بقوة القانون.
- ٤- التخصص الدقيق للمالية العامة هو الذي جعل للقانون الضريبي قواعد عامة ينفرد بها عن باقي فروع القانون الاخرى, مستمداً احكامه واصوله من القانون الوضعي مما يجعل للتشريع الضريبي استقلالاً وذاتية مستمداً احكامه من قواعد عامة تحكمه وتتفق مع اغراضه.
- ٥- ان احكام قانون العقوبات الضريبي يخضع لقواعد عامة تختص بها وهو ما يعرف بتوظيف قواعد القانون الجنائي لخدمة القانون الضريبي.
- ٦- ويرى بعض من الفقه ضرورة استقلال القانون الضريبي عن القانون الجنائي وذلك لاختلاف هدف كل من القانونين اذ يهدف قانون الضريبة الى تعميم فرض الضريبة على كافة, لكي يساهم كل فرد بقدر الامكان في تغذية موارد الدولة بغية تغطية النفقات العامة بينما يهدف القانون الجنائي الى منع ارتكاب الجرائم وذلك من اجل حماية المجتمع.
- ٧- الغاية الاسمى لقانون الضريبة هو تطبيق احكامه في حين ان الغاية الاسمى للقانون الجنائي هو عدم تطبيق احكامه وبالتالي نصل الى انه لا يمكن العمل بالاحكام المقررة في القانون الجنائي بالنسبة الى قانون الضريبة وذلك بسبب اختلاف هدف كل منهما.
- ٨- ان احكام العقوبة الضريبية تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني فالقانون الضريبي قد جعل العقوبة الضريبية على نحو خاص اذ هي عقوبة من جهة تهدف الى ايلام المكلف (الممول) المخالف للقانون الضريبي وهي في ذات الوقت تجبر الضرر الذي اصاب الخزنة العامة وان هذه الطبيعة المزوجة للعقوبة فرضتها ذاتية القانون الضريبي بقصد تعويض الادارة الضريبية عن الاضرار التي تلحقها جراء عدم الوفاء بالضرائب في المواعيد المحددة قانوناً لحماية مصالح الخزنة.
- ٩- بشأن استقلال القانون الضريبي عن القانون الجنائي هو عدم جواز حساب الغرامة الجنائية المحكوم بها على المكلف (الممول) لمخالفته احكام القانون الجنائي ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ويقصد بالغرامات هنا ما كان منها له صفة شخصية ويفرضها القانون الجنائي كجزاء لمخالفة احكامه.

- ١٠- تتميز الجريمة الضريبية عن سائر جرائم القانون العام بطبيعتها الخاصة لخضوعها في جملتها الى قواعد عامة لا تخضع لها الجرائم العادية بمعنى اخر ان الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة.
- ١١- للجريمة الضريبية احكاماً خاصة تختلف عن تلك التي تخضع لها الجريمة العادية وان في الاحوال التي سكت فيها القانون عن التنظيم الخاص للجريمة الضريبية يتعين في مثل هذه الاحوال الرجوع الى الاحكام العامة في قانون العقوبات اذ لا يمكن الاستغناء التام عن الاحكام العامة في قانون العقوبات ولكن يتعين الرجوع اليها كلما خلت الاحكام العامة للجريمة الضريبية في تنظيم خاص لمسألة معينة.
- ١٢- أن قانون العقوبات الضريبي لا يتمتع باستقلال تشريعي ملموس شأنه في ذلك شأن قانون العقوبات العام و في هذه الحالة يكون الرجوع الى قانون العقوبات العام بصورة استثنائية في حال حصول اختلاف في الاحكام الواردة بينه وبين قانون العقوبات الضريبي.

قائمة المصادر والراجع

أولاً:- الكتب.

- ١- ابراهيم المنجي : جرائم التهرب الضريبي , ط١ , منشأة المعارف , الاسكندرية , ٢٠٠٠.
- ٢- د.احمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية , دار النهضة العربية , القاهرة , ١٩٩٠.
- ٣- د.امال عثمان : قانون العقوبات - القسم الخاص في جرائم التموين , دار النهضة العربية , القاهرة , ١٩٦٩.
- ٤- د.بشرى الشورنجي : جرائم الضرائب والرسوم , دار الجامعات المصرية , مصر , ٢٠٠٠ .
- ٥- د.حكمت حارس : السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق , دار وهدان للطباعة , بغداد , ١٩٧٤ .
- ٦- د.رمسيس بهنام : النظرية العامة للقانون الجنائي , دار النهضة العربية , القاهرة.
- ٧- د.رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق , ط٣ , بيروت , ٢٠١٨.
- ٨- د.ظاهر الجنابي : دراسات في المالية العامة , مطبعة التعليم العالي , بغداد , ١٩٩٠.
- ٩- د.سمير الجنزوري : مبادئ قانون العقوبات - القسم العام , دار النهضة العربية , القاهرة , ١٩٧٨.
- ١٠- عبد الجواد نايف : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية , مطبعة الجامعة , بغداد , ١٩٩٨ .
- ١١- د.عبد الحميد الشواربي : الجرائم المالية والتجارية , دار المطبوعات الجامعية , مصر , ١٩٨٦ .
- ١٢- عبد العال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة في العراق , مطبعة العاني , بغداد , ١٩٧٢.
- ١٣- د.عبد المولى محمد مرسي : الوسيط في النظام الضريبي المصري , ط١ , شركة ناس للطباعة , القاهرة , ٢٠١٥ .
- ١٤- د.عبد المنعم محمد داود , المالية العامة , منشأة المعارف , الاسكندرية , ١٩٩٠.
- ١٥- د.علي لطفي : اقتصاديات المالية العامة , مكتبة عين شمس , القاهرة , ١٩٨٩-١٩٩٠.
- ١٦- د.قدرى نيقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي , ط١ , دار النهضة العربية , القاهرة , ١٩٦٠.
- ١٧- د.كامل السيد : شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات , ط١ , دار الثقافة , عمان , ٢٠٠٢.
- ١٨- د.محمد زكي ابو عامر : قانون العقوبات - القسم العام , الدار الجامعية , بيروت , ١٩٩٣.
- ١٩- د.محمد صبحي نجم : قانون العقوبات - القسم العام والنظرية العامة للجريمة , ط٣ , دار الثقافة , عمان , ١٩٩٦.
- ٢٠- د.محمد وديع بدوي : دراسات في المالية العامة , دار المعارف بمصر , ١٩٦٦.
- ٢١- د.محمود محمود مصطفى : شرح قانون العقوبات - القسم العام , ط٩ , مطبعة جامعة القاهرة , القاهرة , ١٩٧٤.
- ٢٢- د.منصور ميلاد يونس : مبادئ المالية العامة - ادم سمث , دار النهضة العربية , القاهرة , ٢٠٠٤ .
- ٢٣- د.هاشم الجعفري : مبادئ المالية العامة والتشريع المالي , مطبعة سلمان الاعظمي , بغداد , ط٣ , ١٩٦٨ .
- ٢٤- د.هشام صفوة العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية , مطبعة التعليم العالي , بغداد , ط٢ , ١٩٨٨ .
- ٢٥- د.نظام توفيق المجالي : شرح قانون العقوبات - القسم العام , دار الثقافة , عمان , ١٩٩٨ .

ثانياً:- الاطاريح والرسائل العلمية.

- ٢٦- جمال فوزي شمس : ظاهرة التهرب الضريبي , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق / جامعة عين شمس , ١٩٨٢.
- ٢٧- د.عادل الحيارى : الضريبة على الدخل العام , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق / جامعة القاهرة , ١٩٦٨.

٢٨-عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة في تشريع الضرائب المباشرة في العراق , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق / جامعة النهدين , ٢٠٠٥ .

٢٩-قيصر يحيى جعفر : السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي , اطروحة دكتوراه , كلية القانون / جامعة بغداد , ٢٠٠٤ .

٣٠-طالب نور الشرع : الجريمة الضريبية , اطروحة دكتوراه , كلية القانون / جامعة بغداد , ٢٠٠٠ .

٣١-محمد ابراهيم خضير عباس : دور الضريبة في حماية البيئة , رسالة ماجستير , كلية الحقوق / جامعة النهدين , بغداد , ٢٠١٤ .
ثالثاً:- البحوث .

٣٢-د.احمد خلف حسين الدخيل : موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة , بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية والصادرة عن كلية التربية, المجلد ١٣ , العدد ٩ , ٢٠٠٦ .

٣٣-تركي كاظم عبيس : مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون , بحث منشور في مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية, كلية الزراعة , المجلد ١٩ , العدد ٣ , ٢٠١١ .

رابعاً:- الدساتير والقوانين.

٣٤-الدستور المصري.

٣٥-الدستور السوري.

٣٦-الدستور الاردني .

٣٧-النظام الاساسي العماني .

٣٨-الدستور اليمني .

٣٩-الدستور القطري .

٤٠-الدستور التونسي .

٤١-الدستور الجزائري .

٤٢-الدستور البحريني .

٤٣-الدستور اللبناني .

٤٤-الدستور الليبي .

٤٥-الدستور الكويتي .

٤٦-الدستور المغربي.

٤٧-التشريعات الضريبية في الجمهورية العربية المتحدة , ١٩٦٦ .

٤٨-قانون الضرائب على الدخل المصري والمعدل بقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ .

٤٩-قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

٥٠-قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .

٥١-قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

خامساً:- المصادر الاجنبية.

52-Emma Coleman Jordan and Angela P.Harris, Economic Justice, Foundation Press, New York, 2005 .

53-Rocco, A-su1 cos1 detto diritto penel eanministrativo, Riv, di diritto pubblico, 1909 .

الهوامش

(١) ان الجريمة ما هي الا سلوك بفعل معين او امتناع عن فعل غير مشروع يضر بمصلحة اساسية صادر عن ارادة جنائية يحدد له القانون عقوبة او تدبير احترازي ويتضح من ذلك ان الجريمة ما هي الا سلوك (كفعل ايجابي او حركة عظلية ارادية كأستعمال اليد مثلاً, او انها فعل سلبي كأمتناع الشخص عن القيام بحركة عضلية في وقت وزمن معين كان من اللازم عليه القيام بها كأمتناع الام عن ارضاع طفلها), على

ان يكون هذا السلوك غير مشروع استناداً لاحكام قانون العقوبات لانه مثل ما هو ثابت بأن لا جريمة ولا عقوبة الا بنص، ويجب ان يضر هذا السلوك بالمصلحة العامة ويرتب القانون على هذه الاضرار جزاء (عقوبة او تدبير احترازي) على ان تسبق هذا ارادة جنائية لدى صاحب السلوك غير المشروع.

- لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. كامل السيد : شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات ، ط ١ ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٢ ، ص ٣٠ وما بعدها.

(٢) ويعرف ايضاً (بأنها سلوك يبلغ من الجسامة حد الاخلال بشرط جوهرى من شروط كيان الحياة الاجتماعية ووجودها او بظرف مكمّل لشرط من هذه الشروط وذلك حسب تقدير الشعب متمثلاً في مشرعه).

- لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. محمود محمود مصطفى : شرح قانون العقوبات - القسم العام، ط ٩، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٧٤ ، ص ٣٥. وايضاً ينظر د. رمسيس بهنام : النظرية العامة للقانون الجنائي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص ٥٣.

(٣) لمزيد من التفصيل حول هذه التعاريف ينظر كل من د. نظام توفيق المجالي : شرح قانون العقوبات - القسم العام ، دار الثقافة ، عمان ، ١٩٩٨ ، ص ٤٧ . وايضاً د. محمد زكي ابو عامر : قانون العقوبات - القسم العام ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٣ ، ص ٤٠.

(٤) ينظر محمد صبحي نجم : قانون العقوبات - القسم العام والنظرية العامة للجريمة ، ط ٣ ، دار الثقافة ، عمان ، ١٩٩٦ ، ص ٩٥-٩٦.

(٥) ينظر د. احمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ٩٥.

(٦) ينظر د. محمد زكي ابو عامر ، قانون العقوبات - القسم العام ، مصدر سابق ، ص ٢١.

(٧) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. علي حسين الخلف و د. سلطان الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص ١٣٨ - ١٣٩.

(٨) ينظر د. رمسيس بهنام ، النظرية العامة للقانون الجنائي ، مصدر سابق ، ص ٦٠.

(٩) لقد اخذ بذلك المشرع العراقي في قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل بالنظرية الثانية (العلم والارادة) وهذا ما ورد بالمادتان (٣٣ و ٣٤) منه حيث نصت المادة (٣٣) على انه [١- القصد الجرمي هو توجيه الفاعل ارادته الى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً الى النتيجة الجرمية التي وقعت او اية نتيجة جرمية اخرى.

٢- القصد يكون بسيط او مقترناً بسبق الاصرار].

اما المادة (٣٤) من القانون ذاته فقد نصت على انه [تكون الجريمة عمدية اذا توافر القصد الجرمي لدى فاعلها وتعد الجريمة عمدية كلك :-

أ- اذا فرض القانون او الاتفاق واجبا على شخص وامتنع عن ادائه قاصداً احدث الجريمة التي نشاة مباشرة عن هذا الامتناع.

ب- اذا توقع الفاعل نتائج اجرامية لفعله فاقدم عليه قابلاً للمخاطرة بحدوثها].

(١٠) وعرفت ايضاً (بأنها مساهمة مالية الزامية تم فرضها على الانشطة والنفقات والوظائف والدخل سواء الخاص في الافراد او المنشآت) وعرفت (نوع من انواع العوائد المالية وتفرض من قبل الحكومة على مجموعة من القطاعات ومنها الاعمال التجارية مثل الخدمات والسلع) وايضاً (هي مبالغ مالية تفرضها الحكومة من اجل الحصول على دعم مالي للخدمات التي تقدمها وتعتبر الضريبة نوعاً من انواع الالتزامات على الاشخاص والاعمال وعادة ما تشكل نسبة مئوية من المال ويتم تحديدها مسبقاً).

- لمزيد من التفصيل حول تعريف الضريبة ينظر د. طاهر الجنابي : دراسات في المالية العامة ، مطبعة التعليم العالي ، بغداد ، ١٩٩٠ ، ص ١٦٠ . وايضاً د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط ٣ ، بيروت ، ٢٠١٨ ، ص ٨٨ وما بعدها.

(١١) ينظر الفقرة (٨) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(١٢) لمزيد من التفصيل حول خصائص الضريبة ينظر محمد وديع بدوي : دراسات في المالية العامة ، دار المعارف بمصر ، ١٩٦٦ ، ص ١٣٦ . وايضاً هاشم الجعفري : مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، بلا دار نشر ، بغداد ، ص ٧٨.

(١٣) على سبيل المثال تنص المادة (١١٩) من الدستور المصري على انه [لنشاء الضرائب العامة وتعديلها او الغائها لا يكون الا بقانون ولا يعفى احد من ادائها الا في الاحوال الميينة في القانون] كما تنص المادة (٨١) من الدستور السوري على انه [لا يجوز احدث ضريبة او تعديلها او الغائها الا بقانون] وكذلك تنص المادة (١١١) من الدستور الاردني على انه [لا تفرض ضريبة او رسوم الا بقانون ...] وتنص =

=المادة (٣٩) من النظام الاساسي العماني والمادتان (١٢ و١٣) من الدستور اليمني والمادة (٤٣) من الدستور القطري والمادة (١٦) من الدستور التونسي والمادة (٦٤) من الدستور الجزائري والمادة (١٠٧) من الدستور البحريني والمادتان (٨١ و٨٢) من الدستور اللبناني والمادة (١٧) من الدستور الليبي والمادة (٤٨) من الدستور الكويتي والمادة (١٧) من الدستور المغربي.

(١٤) في تفصيل ذلك ينظر كل من:-

- د.احمد خلف حسين الدخيل : موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة , بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية والصادرة عن كلية التربية, المجلد ١٣ , العدد ٩ , ٢٠٠٦ , ص ٢٧٦-٢٧٧.

- عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة في تشريع الضرائب المباشرة في العراق , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق / جامعة النهدين , ٢٠٠٥ , ص ٣٩.

- Emma Coleman Jordan and Angela P.Harris, Economic Justice, Foundation Press, New York, 2005 , P87-88.

(١٥) هاشم الجعفري , مبادئ المالية العامة والتشريع المالي , مصدر سابق , ص ٧٥.

(١٦) عبد العال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة في العراق , مطبعة العاني , بغداد , ١٩٧٢ , ص ١٥٥-١٥٦ . وايضاً هشام صفوة العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية , مطبعة التعليم العالي , بغداد , ٢ , ١٩٨٨ , ص ٨٠-٨٤.

(١٧) هاشم صفوة العمري , اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية , مصدر سابق , ص ٨٣ . وايضاً طاهر الجنابي , دراسات في المالية العامة , مصدر سابق , ص ١٣٨.

(١٨) هاشم الجعفري , مبادئ المالية العامة والتشريع المالي , مبادئ المالية العامة والتشريع المالي , مطبعة سلمان الاعظمي , بغداد , ٣ ط , ١٩٦٨ , ص ٨٤-٨٥ .

(١٩) عبد الجواد نايف : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية , مطبعة الجامعة , بغداد , ١٩٩٨ , ص ٧٢ ومابعدها.

(٢٠) ينظر تركي كاظم عبيس : مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون , بحث منشور في مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية, كلية الزراعة , المجلد ١٩ , العدد ٣ , ٢٠١١ , ص ٢٥٣-٢٥٤.

(٢١) ينظر د.علي لطفي : اقتصاديات المالية العامة , مكتبة عين شمس , القاهرة , ١٩٨٩-١٩٩٠ , ص ٨٦ . وايضاً د.عادل الحيارى : الضريبة على الدخل العام , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق / جامعة القاهرة , ١٩٦٨ , ص ١٣٨.

(٢٢) ينظر تركي كاظم عبيس , مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون , مصدر سابق , ص ٢٤٩.

(٢٣) ينظر د.احمد خلف حسين الدخيل , موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة , مصدر سابق , ص ٩٠.

(٢٤) ينظر منصور ميلاد يونس : مبادئ المالية العامة - ادم سمث , دار النهضة العربية , القاهرة , ٢٠٠٤ , ص ٢٨.

(٢٥) ينظر قيصر يحيى جعفر : السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي , اطروحة دكتوراه , كلية القانون / جامعة بغداد , ٢٠٠٤ , ص ٨٤.

(٢٦) رمسيس بهنام : النظرية العامة في القانون الجنائي , مصدر سابق , ص ٥٣.

(٢٧) ينظر طالب نور الشرع : الجريمة الضريبية , اطروحة دكتوراه , كلية القانون / جامعة بغداد , ٢٠٠٠ , ص ١٤.

(٢٨) د.احمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية , مصدر سابق , ص ٣٦.

(٢٩) ليس بالضرورة ان يكون مرتكب الجريمة الضريبية هو الشخص المخالف لنص قانون الضريبة فقط فبالامكان ان يكون الشخص قد خالف الانظمة والتعليمات الصادرة بموجب قانون الضريبة او قد يخالف قانون اخر ذات صلة بالقوانين الضريبية كقانون الشركات مثلاً وحتى يعتبر الفعل جريمة ضريبية الاجدر هو عدم تقدير المجرم بمخالفة احكام قانون الضريبة فقط وانما كل شخص يخل بمصلحة ضريبية.

(٣٠) لقد وجد للجريمة الضريبية مجموعة من التعاريف ومنها ايضا (اتيان ما ينهي عنه المشرع او الامتناع عن ما يأمر به بقصد ضياع حق الدولة في الضريبة اي الفعل المؤثم قانوناً والذي يؤدي الى ضياع حقوق الخزينة) وعرفت (كل عمل او امتناع يترتب عليه الاخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقاباً).

- لمزيد من التفصيل حول هذه التعاريف ينظر د. بشري الشورنجي : جرائم الضرائب والرسوم , دار الجامعات المصرية , مصر , ٢٠٠٠ , ص ٢٤ . وايضا د. عبد الحميد الشواربي : الجرائم المالية والتجارية , دار المطبوعات الجامعية , مصر , ١٩٨٦ , ص ٣٥٥ وما بعدها . وايضاً د. حسن صادق المرصفاوي , قواعد المسؤولية الجنائية في التشريعات العربية , مصدر سابق , ص ١١٨-١٢١ .

(٣١) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. عبد المولى محمد مرسي : الوسيط في النظام الضريبي المصري , ط ١ , شركة ناس للطباعة , القاهرة , ٢٠١٥ , ص ٣٥ .

- لقد فرق الفقيه الايطالي (Garofalo) بين الجريمة الطبيعية والجريمة المصطنعة, اذ عرف الاولى بأنها كل ما يتعارض مع ما تستوجبه المشاعر الغريزية الاساسية وبصفة خاصة مشاعر الشفقة والامانة اي انها ترمي الى احساس الانسان الاساسية بالعدالة والبر والتي تجمع على عقابها = =تشريعات مختلف الدول, اما النوع الثاني (الجريمة المصطنعة) فهي جريمة تنظيمية من صنع المشرع ولا تختلف عملية تحديدها بين الدول اذ انها تكشف عن الجريمة في نفس الجاني فاذا كانت الجريمة تكشف عن نفس اجرامية للجاني كانت الجريمة طبيعية ولكن اذا لم تكشف عن تلك النفس كانت الجريمة مصطنعة وبالنتيجة يتضح لنا بأن الجريمة الطبيعية تتحقق عند مخالفة اخلاقيات تقليدية في المجتمع مثل تجريم القتل والسرقه والزنا ولكن الجريمة المصطنعة لا تنهض الا على شيء من ذلك اذ وضعه المشرع لحماية نظام معين وتوضع الجريمة الضريبية من ضمن الجرائم المصطنعة.

ينظر في تفصيل ذلك د. امال عثمان : قانون العقوبات - القسم الخاص في جرائم التموين , دار النهضة العربية , القاهرة , ١٩٦٩ , ص ٣٦ وما بعدها .

(٣٢) د. عبد المنعم محمد داود , المالية العامة , منشأة المعارف , الاسكندرية , ١٩٩٠ , ص ١٠٥-١٠٦ .

(٣٣) د. عبد المولى محمد مرسي , الوسيط في النظام الضريبي المصري , مصدر سابق , ص ٣٥ .

(٣٤) وقد اخذت المحكمة الفيدرالية في سويسرا بهذا الاتجاه فصرحت في كثير من احكامها الى ان الجريمة الضريبية تتعلق بالقانون الاداري وليس بقانون العقوبات.

(٣٥) يرى البعض من ان هذه المبادئ هي:-

١- تغليب الركن المادي على الركن المعنوي.

٢- افتراض الاثم.

٣- المسؤولية الجنائية للاشخاص المعنوية.

٤- المسؤولية عن الغير.

٥- التضامن بين مرتكبي الجريمة.

بخصوص هذه المبادئ ينظر د. عبد المولى محمد مرسي , الوسيط في النظام الضريبي المصري , مصدر سابق , ص ٣٦ .

(٣٦) تزعم الفقيه الايطالي روكي (Rocco) حملة الانتقادات الموجهة الى هذا الاتجاه.

ينظر في تفصيل ذلك

Rocco, A-su1 cos1 detto diritto penel eanministrativo, Riv, di diritto pubblico, 1909 , I ,P.387-418.

(٣٧) ينظر عماد الدين ناصر : التشريعات الضريبية في الجمهورية العربية المتحدة , ١٩٦٦ , ص ٣٧٤ .

وتنص المادة (١٨٢) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضرائب على الدخل المصري والمعدل بقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ على (يعاقب كل من ذكر عمداً بيانات غير صحيحة في اقرار الثروة) وكذلك المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (يعاقب ١- من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها).

٢- من اعد او قدم حسابا او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك

في ذلك)

(٣٨) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. احمد فتحي سرور , الجرائم الضريبية , مصدر سابق , ص ٤٥ . وايضاً د.سمير الجزوري : مبادئ قانون العقوبات – القسم العام , دار النهضة العربية , القاهرة , ١٩٧٨ , ص ١٠٦ . وايضاً طالب نور الشرع , الجريمة الضريبية , مصدر سابق , ص ٢٤ .

(٣٩) تجدر بنا الاشارة هنا الى ان جانب من الفقه المصري يرى بأن الجريمة الضريبية لا تعدو ان تكون مخالفة لاوامر مصلحة الضرائب وان هناك علاقة بين المكلف (الممول) وبين مصلحة الضرائب وهي علاقة ادارية, ان هذا القول غير دقيق لانه لا يجب تشبيه المكلف بالموظف لان مصدر التزام المكلف ليس هو القرار الاداري الصادر عن مصلحة الضرائب بالربط والتحصيل وانما هو قانون الضرائب والفرق بينهما جداً كبير كما يجدر بنا الاشارة الى بعض الجرائم الضريبية يجب ان يكون توقيع العقاب فيها بيد مصلحة الضرائب كتلك الجريمة المنصوص عليها في الفقرة (٤) من المادة (١٨٧) لسنة ١٩٨١ والتي تقضي بتوقيع العقوبة المالية بمقدار (٣٠٠) جنييه في حال عدم امساك المكلف الدفاتر المنصوص عليها في المادتين (٣٥ و ٨٤) من قانون الضريبة السابق وان السبب في ذلك يعود الى ان تلك الجريمة يسهل اثباتها من خلال ما يقدمه الممول من اقرارات لانه يكون مدعياً بالميزانية فهذا دليل على امساكه للدفاتر والحسابات وان قدم الاقرار من دون ميزانية ووضح في اقراره انه لا يمسك حسابات في الحالات الذي يلزمه القانون الضريبي بأمسائه حسابات فالامر واضح في اثبات الجريمة وبالتالي يجب ان توقع المصلحة العقوبة بفرض الغرامه المقدره قانوناً بثلاثمائة جنييه.

(٤٠) طالب نور الشرع , الجريمة الضريبية , مصدر سابق , ص ٢٦ .

(٤١) ينظر د. احمد فتحي سرور , الجرائم الضريبية , مصدر سابق , ص ٤٠-٤١ . وايضاً حسن صادق المرصفاوي , قواعد المسؤولية الجنائية في التشريعات العربية , مصدر سابق , ص ٤٤ .

(٤٢) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. محمود نجيب حسني , شرح قانون العقوبات اللبناني , مصدر سابق , ص ٧٠-٧٥ . وايضاً علي حسين الخلف و سلطان الشاوي , المبادئ العامة في قانون العقوبات , مصدر سابق , ص ٤٣ .

(٤٣) ان المكلف هنا يقوم بعملية النصب على هيئة الضرائب لينتقص من حقوق تلك الهيئة والاثراء على حسابها ولا يهدف فقط الى عرقلة مصلحة الضرائب ومن ثم فإنه يتساوى مع المجرم العادي مما يستلزم ذات المعاملة ولا وجه للاختلاف بين المجرم العادي والمجرم الضريبي. د. عبد المنعم محمد داود , المالية العامة , مصدر سابق , ص ١٠٨ .

(٤٤) نرى ان من المفيد ان نورد هنا جانباً مما اخذت به قوانين المقاطعات السويسرية على ضوء احكام المحكمة الفيدرالية العليا فقد اعتبرت بعض المقاطعات ان قانون الضرائب من النظم الادارية ولذلك نصت بعض القوانين على امكانية ان تعاقب مصلحة الضرائب الافراد عند اخلالهم بالقوانين الضريبية كما ذهبت قوانين اخرى الى التفرقة بين جرائم التهرب الضريبي من جهة واعتبارها جرائم عادية تخضع لاحكام القانون = الضريبي الجنائي والجرائم الضريبية الاخرى من جهة اخرى واعتبارها بمثابة جرائم ذات طبيعة ادارية تظل سلطة العقاب فيها بيد مصلحة الضرائب , اما الجانب الثالث من قوانين بعض المقاطعات فقد ذهب الى اعتبار ان كل جرائم الضرائب انما تخضع لاحكام القانون الجنائي ولا تخضع للقانون الاداري وبالتالي فلا تستطيع مصلحة الضرائب توقيع الجزاءات على المكلفين (الممولين).

(٤٥) هناك من يرى بأن العقوبات الجنائية هي من بين ما يكفل تنفيذ القوانين الضريبية اذ يحدد القانون الجنائي الافعال المعاقب عليها والعقوبات المقررة لها كقاعدة عامة ويفرض القانون الضريبي مجموعة من العقوبات المتنوعة على عدم القيام بأجراءات معينة كقواعد عامة يختص بها.

- لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د.قديري نيقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي , ط ١ , دار النهضة العربية , القاهرة , ١٩٦٠ , ص ١٩ وما بعدها .

(٤٦) ابراهيم المنجي : جرائم التهرب الضريبي , ط ١ , منشأة المعارف , الاسكندرية , ٢٠٠٠ , ص ٢٧-٢٨ .

(٤٧) ان تلك الخصوصية تكمن في كون الجريمة الضريبية تحمي مصلحة اقتصادية فهي اذاً جريمة اقتصادية وبالإضافة الى ذلك يذهب البعض الى التشكيك في الصفة الاقتصادية للجريمة الضريبية على اساس ان التشريعات الضريبية ليست ذات هدف اقتصادي وانما هدفها مالي يتمثل في زيادة موارد الدولة, وفي هذا الاطار يقول البعض بأن هناك التباس كبير بين الجريمة الاقتصادية والجريمة الضريبية وان العبرة في التفرقة بينهما ترجع الى المصلحة التي يحميها نص التجريم فالمصلحة في الجريمة الاقتصادية هي النظام الاقتصادي, بينما المصلحة في الجريمة الضريبية هي مصلحة الخزينة العامة لايجاب موارد لها وكسبها, لو قد تكون العبرة بالغالية التي يقصدها كل من القانون الاقتصادي

- والقانون المالي فالغاية الاولى هي حماية السياسة الاقتصادية بينما الغاية الثانية هو تحديد موارد الخزينة العامة ومن ثم اوجه صرفها فالجريمة الضريبية يعاقب عليها بقصد حماية الخزينة العامة وليس بقصد حماية النشاطات الاقتصادية.
- لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر طالب نور الشرع , الجريمة الضريبية , مصدر سابق , ص ٣٤-٣٥ . وايضاً د.محمود محمود مصطفى , شرح قانون العقوبات - القسم العام , مصدر سابق , ص ٣١ .
- (٤٨) د.احمد فتحي سرور , الجرائم الضريبية , مصدر سابق , ص ٤٥ .
- (٤٩) ان هناك من يؤيد ذلك بالقول بأن الجريمة الضريبية هي فرع من فروع قانون العقوبات الاقتصادي تسري عليه احكام هذا القانون الخاصة اذ بالامكان ان تستقل باحكام معينة, وفيما عدا ذلك تسري عليها احكام قانون العقوبات طبقاً للقواعد العامة.
- ينظر في هذا الرأي طالب نور الشرع , الجريمة الضريبية , مصدر سابق , ص ٣٨ . وايضاً جمال فوزي شمس : ظاهرة التهرب الضريبي , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق / جامعة عين شمس , ١٩٨٢ , ص ٤٧٥ . وايضاً د.حكمت حارس : السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق , دار وهدان للطباعة , بغداد , ١٩٧٤ , ص ٤٦١-٤٦٥ .
- (٥٠) طالب نور الشرع , الجريمة الضريبية , مصدر سابق , ص ٣٦ .
- (٥١) محمد ابراهيم خضير عباس : دور الضريبة في حماية البيئة , رسالة ماجستير , كلية الحقوق / جامعة النهرين , بغداد , ٢٠١٤ , ص ٩٦ .
- (٥٢) هناك مجموعة من التشريعات اضفت الصف الاقتصادية على الجريمة الضريبية حيث جاء في فصل الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني في قانون العقوبات الالمانى الصادر في ١٢ / ٢ / ١٩٦٨ اشارة الى الجريمة الضريبية اذ اعتبرها من الجرائم الاقتصادية , وبين قانون العقوبات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٣٧) في ١٦ / ٥ / ١٩٦٦ ومشمولاته اذ نص في المادة (٣) على انه يشمل قانون العقوبات الاقتصادي مجموعة النصوص التي تطل الاقتصاد كالتشريعات المتعلقة بالضرائب] وكذلك ما جاء في المادة (٣) من قانون الجزائر الصادر بالامر رقم (٦٦-١٨٠) في ٢١ / حزيران / ١٩٦٦ باستحداث مجالس قضائية لقمع الجرائم الاقتصادية النص على الجرائم الضريبية , وايضاً ما جاء في التوصية الاولى للمؤتمر الدولي السادس لقانون العقوبات المنعقد في روما سنة ١٩٥٣ ما يأتي [ينكون قانون العقوبات الاقتصادي الاجتماعي وهو جزء من قانون العقوبات الخاص كما هو الشأن في قانون العقوبات الضريبي لانه يشتمل على احكام خاصة يتوقف نجاحها على مراعاتها].