

التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية(*)

الدكتور سالم محمد الشوابكه
كلية الحقوق - جامعة مؤتة
المملكة الأردنية الهاشمية

ملخص:

تُعد جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الاقتصادية، وذلك لما لها من خطورة على الاقتصاد الوطني، فللتهرب الضريبي أهمية كبرى بسبب ما يؤدي إليه من أضرار جسيمة في المجتمع، حيث إن التهرب الضريبي يؤدي إلى عجز في الموازنة العامة، الأمر الذي يسبب عجز الدولة عن القيام ببعض المشروعات العامة، كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة في فرض الضريبة على المكلفين.

لما تقدم تتضح ضرورة البحث في هذا الموضوع الحيوي، ولا سيما أن ظاهرة التهرب الضريبي منتشرة في الأردن، لذا قسمنا موضوع هذا البحث إلى فصل تمهيدي عن مفهوم الضريبة على الدخل وتطورها في التشريع الضريبي الأردني، ثم نتحدث في فصل أول عن ماهية التهرب الضريبي وأنواعه والطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي. أما في الفصل الثاني فسوف نتعرض إلى أسباب التهرب ووسائل مكافحته، ومن ثم العقوبات والجزاءات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي، ونختتم هذا البحث ببعض التوصيات.

(*) أجاز البحث بتاريخ ٢٠٠٣/٣/٢م.

مقدمة:

الضريبة هي فريضة مالية يدفعها المكلف جبرا للدولة، إسهاماً منه في الأكلاف والأعباء العامة وبصفة نهائية ودون أن يحصل على مقابل عند دفعها^(١).

من هذا التعريف يتبين أن الضريبة عبء على المكلف يدفعها عن طريق اقتطاع جزء من دخله دون أن يكون هناك مقابل يحصل عليه، مما يولد الشعور لدى الفرد بثقل عبئها وخصوصاً عندما يكون محملاً بعدد من الضرائب، أو عندما تكون أسعارها مرتفعة، مما يدفع المكلف إلى محاولات التخلص من هذا العبء كلياً أو جزئياً بنقل عبئها أو التخلص منها عن طريق التهرب. لذلك تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، لا تقتصر على دولة دون أخرى، وإنما يختلف في مداها من دولة إلى أخرى، ففي حين نجد أن المكلف في الدول المتقدمة يدفع الضريبة طواعية وعن قناعة، فإننا نجد أن المكلف في الدول النامية يحاول التهرب منها بجميع الوسائل، وباعتبار أن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية فلم يشذ الأردن عن هذه الظاهرة.

وتُعد جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الاقتصادية، وذلك لما لها من خطورة على الاقتصاد الوطني، فللتهرب الضريبي أهمية كبرى بسبب ما يؤدي إليه من أضرار جسيمة في المجتمع، حيث إن التهرب الضريبي يؤدي إلى عجز في الموازنة العامة، الأمر الذي يسبب عجز الدولة عن القيام ببعض المشروعات العامة.

كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة في فرض الضريبة على المكلفين، إذ إنه يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب الضريبي أو يستطيعون ولكنهم لا يقدمون على ذلك لحسهم الوطني، مما يجعلهم يتحملون العبء الضريبي بدرجة أكبر من غيرهم.

(١) الأستاذ الدكتور: مصطفى رشدي شيحة / التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية / ١٩٩٧، ص ٤.

كما أن النقص في حصيلة الضريبة نتيجة التهرب قد يدفع الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضرائب الحالية مما يحمّل المكلفين الصادقين في تعاملهم عبئاً ضريبياً جديداً.

ونتيجة لما تقدم فقد تتضح ضرورة البحث في هذا الموضوع الحيوي والمهم ولاسيما أن ظاهرة التهرب الضريبي منتشرة في الأردن. إلا أنه قبل أن نسلط الضوء على جريمة التهرب الضريبي لابد لنا من التمهيد عن مفهوم الضريبة على الدخل من حيث تطور هذه الضريبة ومفهوم الدخل في التشريع الأردني في فصل تمهيدي، ومن ثم سوف نقسم دراستنا لهذا البحث إلى فصلين نتناول في الفصل الأول ماهية التهرب الضريبي وأنواعه والطبيعة القانونية لجريمة التهرب الضريبي.

أما في الفصل الثاني فسوف نستعرض أسباب التهرب ووسائل مكافحته، ومن ثم العقوبات والجزاءات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي.

فصل تمهيدي

مفهوم الضريبة على الدخل

سوف نتناول هذا الفصل في مبحثين:

- مبحث أول: لمحة تاريخية عن الضريبة على الدخل في الأردن
- مبحث ثانٍ: مفهوم الدخل في التشريع الضريبي الأردني

المبحث الأول

لمحة تاريخية عن الضريبة على الدخل في الأردن

ولد التشريع الضريبي الأردني في ظل ظروف اقتصادية جعلته يبدأ في أول مراحله تشريعاً محدوداً لا يحقق الأهداف الضريبية، ولكنه سرعان ما تطور بتطور الظروف الاقتصادية حتى وصل إلى المرحلة الحالية التي بها يُعد من التشريعات المتقدمة، لذلك نرى أن التشريع الضريبي الأردني قد مر بثلاث مراحل هي:

- المرحلة الأولى: قبل عام ١٩٤٥.
- المرحلة الثانية: من عام ١٩٤٥ إلى عام ١٩٨٢.
- المرحلة الثالثة: من عام ١٩٨٢ وحتى الآن.

المرحلة الأولى: قبل عام ١٩٤٥

فرضت ضريبة الدخل لأول مرة في الأردن بمقتضى القانون الصادر عام ١٩٣٣*، وأخذ بنظام الضريبة الموحدة متأثراً في ذلك بالتشريع الضريبي

* نصت المادة الثانية من القانون المذكور: بأن تستوفى الضريبة من جميع مَنْ في شرق الأردن من المستخدمين وأعضاء المجلس التشريعي وموظفي الحكومة والبلديات والذين لهم موارد تدخل عليهم في شكل مرتب وأجور سواء كانت هذه الموارد مقطوعة أم قابلة للزيادة السنوية أو غيرها. علماً بأن رواتب التقاعد أضيفت بمقتضى قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٦ المنشور في العدد ٥١٣ من الجريدة الرسمية، بتاريخ ١٩٣٦/١/٢٥.

البريطاني وبدأ العمل بهذا القانون اعتباراً من أول نيسان عام ١٩٣٣، ولكن هذا القانون كان موجهاً إلى فئة محدودة من المجتمع هي فئة الموظفين والمستخدمين، وهم موظفو الحكومة والبلديات والشركات والمتقاعدون وأعضاء المجلس التشريعي، وكان وعاء الضريبة متمثلاً في الرواتب والأجور والمكافآت والعلاوات الشخصية.

وبذلك أغفل المشرع الضريبي فرض الضريبة على أي دخول أخرى غير الواردة في النص السابق، وترجع الأسباب التي أدت إلى عدم شمول جميع فئات المجتمع في ذلك الوقت للخضوع للضريبة بصفة أساسية إلى الأوضاع الاقتصادية السائدة، حيث كان الاقتصاد الأردني يعتمد بصفة أساسية على الزراعة وتربية الماشية، كما أن الفئة الوحيدة التي كانت قادرة على تحمل العبء الضريبي هي الفئة التي أخضعها المشرع، وفي المقابل لم تكن الخزنة العامة للدولة تعتمد على التمويل الذاتي، بل إنها كانت تعتمد في ذلك على المساعدات الخارجية، وخصوصاً من بريطانيا باعتبارها الدولة التي كان الأردن يقع تحت انتدابها في ذلك الوقت، كما أن المشرع الضريبي لم يهدف من هذا التشريع إلى تحقيق أي أهداف أخرى غير الحصول على بعض المال.

كذلك فإن الظروف السياسية أدت دوراً كبيراً في التأثير في هذا التشريع، إذ من المعروف أن إمارة شرق الأردن قامت على أثر الثورة العربية الكبرى التي كان من هدفها تخليص البلاد من الفساد والظلم الذي كان يعمها في عهد الدولة العثمانية، وخصوصاً في مجال فرض الضرائب التي كانت تفرضها الدولة العثمانية على المواطنين، لذلك نرى أن ما ذهب إليه بعض الكتاب في الأردن من أن هذا القانون لم يحقق أي لمسة من العدالة استناداً إلى أن هذا القانون لم يكن عاماً والمكلفون بدفع الضريبة فئة قليلة من الناس هم المستخدمون والموظفون^(٢).

(٢) انظر: الدكتور عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، مطابع مؤسسة الأهرام، القاهرة، ١٩٦٨، ص ٢٢.

ونحن نرى أن ذلك قول يجافي الحقيقة، إذ إن المشرع الضريبي في ذلك الوقت قد رأى العدالة في فرض الضريبة فقط على الفئة القادرة على الدفع، أما باقي فئات المجتمع فلم تكن في تلك الظروف الاقتصادية قادرة على أداء أي نوع من الضرائب.

المرحلة الثانية: من عام ١٩٤٥-١٩٨٢

برز التشريع الضريبي الأردني إلى الحياة بوصفه تشريعاً مدروساً عام ١٩٤٥ بصدور القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٥، حيث فرضت الضريبة بمقتضى هذا القانون على الدخل الذي يجنيه أي شخص من أرباح أي شركة أو تجارة أو مهنة أو صناعة عمل بها في شرق الأردن بالإضافة إلى فئة الموظفين والمستخدمين المنصوص على إخضاعهم في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٣*.

واتبع المشرع مبدأ التصاعد في سعر الضريبة، وكانت النسبة المفروضة على الأفراد ما بين ٣٪ و ٢٠٪.

ونص هذا القانون على أن تفرض الضريبة على الدخل الصافي بعد خصم النفقات والمصاريف التي تكبدها المكلف كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل، وذكر المشرع بعض هذه النفقات على سبيل المثال**.

وفي عام ١٩٥٠ شكلت لجنة لتوحيد القوانين في الضفتين، وقامت هذه اللجنة خلال ستة أشهر من العمل، بتقديم مشروع قانون ضريبة الدخل رقم ٥٠ لسنة ١٩٥٠ الذي عرف فيما بعد بالقانون الموحد.

وجاء هذا القانون بأحكام جديدة يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

١ - التوسع في الإعفاءات وقد أوردها في أحد عشر بنداً.

* الفصل الثالث من التشريع الضريبي الأردني رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٥.

** الفصل الخامس من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٥.

٢ - إن مصادر الدخل فيه أعم مما كانت عليه في القوانين السابقة، إذ تناول في أحكامه دخل الأملاك وأرباح الأسهم والفوائد.

٣ - استحدثت تنزيلات الأعباء العائلية.

٤ - توسع في التصاعد بنسب الضريبة عن القوانين السابقة.

ولأن هذا القانون قد صدر على عجل لمواجهة الوحدة بين الضفتين فقد كان لابد من إصدار قانون يتمشى مع ظروف الواقع الجديد بعد اتحاد الضفتين ويكون مصدرا لتمويل خزانة الدولة، لذا فقد رؤي استبدال القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٥٤ بهذا القانون، إلا أن هذا القانون الجديد لم يغير شيئاً في مصادر الدخل بل أبقاها كما كانت عليه في القانون السابق.

وآخر قانون صدر في هذه المرحلة هو القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ الذي بقي مطبقاً إلى عام ١٩٨٢، ومن أهم ما جاء به هذا القانون ما يلي:

١ - أخضع هذا القانون جميع الدخول، سواء التي نص عليها أو لم ينص باستثناء الدخول المعفاة بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر*.

٢ - أعاد هذا القانون النظر في رواتب الموظفين والمستخدمين وأجورهم، حيث نص على إعفاء ٥٠٪ من رواتب الموظفين في القطاع العام وإعفاء ٢٥٪ من رواتب المستخدمين في القطاع الخاص، وهذا ما يؤكد ما سبق أن ذكرناه في البداية من أن العامل الاقتصادي له أكبر الأثر في تطور التشريع الضريبي الأردني، فقد لاحظنا أن المشرع الضريبي في أول تشريع ضريبي له عام ١٩٣٣، فرض الضريبة على فئة الموظفين والمستخدمين فقط، والسبب في ذلك كون هذه الفئة في تلك المرحلة من الناحية الاقتصادية هي القادرة على دفع الضريبة.

أما في ظل التشريع الضريبي رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤، فقد تغيرت الظروف الاقتصادية بحيث أصبحت فئة الموظفين والمستخدمين هي الفئة غير القادرة على دفع الضريبة نتيجة لانخفاض دخلها مقارنة بدخول الفئات الأخرى في

* المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤.

المجتمع، مما دفع المشرع إلى إعادة النظر في إعفاء جزء من رواتب هذه الفئة وأجورها، كما قام بإعفاء رواتب التقاعد.

- ٣ - زاد من الإعفاءات الشخصية والعائلية.
- ٤ - توسع في سعر الضريبة من خلال رفع سعر الشريحة الأخيرة إلى ٥٠٪.
- ٥ - استحدث هذا القانون لأول مرة محكمة خاصة تستأنف إليها قضايا ضريبة الدخل.
- ٦ - حرص المشرع على إعفاء الأرباح الرأسمالية من الضريبة.

المرحلة الثالثة: من عام ١٩٨٢ وحتى الآن:

من الملاحظ أن الأسباب التي أدت إلى التغير الجذري في النظام الضريبي في هذه المرحلة تتمثل فيما يلي:

- ١ - محاولات لمعالجة المشكلات الاقتصادية بتشجيع الاستثمار، من خلال التوسع في الإعفاءات الضريبية وتخفيض سعر الضريبة، حيث كان النظام الضريبي أهم الوسائل التي استخدمتها الدولة لتحقيق هذه الغاية.
 - ٢ - إيجاد ضمانات لحماية مال الخزانة العامة نتيجة التجربة القاسية من المزاجية في تنفيذ أحكام القانون السابق.
 - ٣ - إشراك المكلفين في عملية التقدير لزيادة الثقة بينهم وبين مصلحة الضرائب باعتبار أن هذه الثقة من الدعائم الأساسية لنجاح أي نظام ضريبي.
- ولقد بدأت هذه المرحلة بصدور القانون المؤقت رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٢، ثم صدر بعد ذلك القانون الدائم رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، وآخر تعديل بصدور قانون ٢٠٠٢.
- والجديد في هذه التعديلات المتتالية يتمثل فيما يلي:

أولاً: التقدير الذاتي:

بمقتضى المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٢ ألزم المشرع المكلفين بتقديم إقرار سنوي عن دخولهم والضريبة المستحقة عليهم، إلا أن المشرع أخضع هذا الإقرار للرقابة بمقتضى المادة ٢٩، بحيث يكون

كشف التقدير المقدم من المكلف خاضعا للتدقيق، فإذا أظهرت نتيجة التدقيق أن هناك أسباباً تستوجب عدم قبول الكشف كلياً أو جزئياً يرسل بذلك مذكرة خطية بملاحظاته إلى المكلف ويدعوه لحضور جلسة يحددها لمناقشته بما ورد في هذه المذكرة وتترتب على هذه المناقشة إحدى النتائج التالية:

١ - إذا وافق المكلف على تعديل الكشف تحدد الضريبة على أساس هذه الموافقة ويبلغ المكلف بذلك ويكون القرار غير قابل للطعن.

٢ - إذا رفض المكلف تعديل الكشف يقوم المقدر بتعديل الدخل بقرار كتابي ويُشعر المكلف خطياً بالضريبة ويكون القرار قابلاً للطعن.

ثانياً: في حالة تخلف المكلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي، عالج المشرع ذلك بمقتضى المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل، بحيث يقوم المقدر بإجراء التقدير الإداري على المكلف على ضوء المعلومات المتوافرة لديه، ويبلغ المكلف إشعاراً بذلك، والقرار في هذه الحالة يكون قابلاً للطعن.

ثالثاً: أما فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الاقتصادية من هذا القانون فقد عمل المشرع على ما يلي:

- ١ - التوسع في قاعدة الإعفاءات.
 - ٢ - التوسع في تخفيض عبء الضريبة عن طريق تعديل سعرها.
 - ٣ - التوسع في الإعفاءات الشخصية والعائلية بحيث أصبحت في هذا القانون على عكس القوانين السابقة من دون حد أعلى.
- ونخلص من هذه المرحلة إلى ما يلي:

- أ - حقق المشرع الضريبي الضمان الذي كان يهدف إليه من هذا القانون، وهو حماية المال العام ومنع المزاجية في فرض الضريبة عن طريق تقييد سلطة مقدر الضريبة.
- ب - أعاد المشرع الثقة بين المكلفين ومصلحة الضريبة، بعد أن فقدت هذه الثقة في ظل المرحلة الثانية التي أسلفنا الإشارة إليها.
- ج - تخفيض أعباء الضريبة عن المواطنين بالتوسع في الإعفاءات التي نصت عليها هذه القوانين.

المبحث الثاني

مفهوم الدخل في التشريع الضريبي الأردني

الدخل هو إنتاج المنشأة، كما أنه يمثل الجانب الموجب في تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، وفكرة الإيراد في العصر الحديث معقدة تختلف في مداها الشارع الواحد، فاختلقت فيما عناه بها في تشريعه المدني عما هدف إليه في تشريعه المالي والتجاري، بل اختلف فيما عناه بها في مجال تطبيق الضرائب من ضريبة إلى أخرى^(٣)، وحتى يمكن قياس الإيرادات قياساً دقيقاً، فإنه من الضروري تحديد مفهوم الدخل وأنواعه، ومن ثم موقف المشرع الضريبي من ذلك.

أولاً: مفهوم الدخل وأنواعه

على الرغم من الاستعمال الشائع لهذا المصطلح فإنه ليس من السهل وضع تعريف معالمه أو تحديدها، ذلك لأنه ينطوي على معانٍ مختلفة، فهو في الاقتصاد يختلف عنه في المحاسبة ويختلف عنه أيضاً في التشريعات الضريبية.

لذلك سنعرض لمفهوم الدخل في الفكر الاقتصادي والفكر المحاسبي وأخيراً في التشريع الضريبي.

١ - الدخل في علم الاقتصاد

يعرّف الاقتصاديون الدخل عموماً، بأنه يتمثل في كل خدمة أو منفعة يحصل عليها الفرد من مصدر معين، يعرف بالثروة أو رأس المال، وذلك دون النظر إلى نوع الخدمة أو المنفعة أو المصدر^(٤).

(٣) الدكتور كمال الجرف، نظام الضرائب المصري على الإيراد، مكتبة حقوق عين شمس، ١٩٥١، ص ٦٩.

(٤) الدكتور محمد حمدي، قواعد تحديد الأرباح التجارية والصناعية من الناحيتين العملية والفنية، رسالة دكتوراه، تجارة الإسكندرية، ١٩٥٦، ص ٦٩.

ومن تعاريف الدخل التي اتفق عليها كثير من الاقتصاديين ذلك التعريف الذي يُعد دخل المنشأة لسنة ما مقدار الأرباح التي يمكن توزيعها على أصحاب المنشأة، في حين تبقى المنشأة دون تغيير في نهاية السنة عما كانت عليه في أولها^(٥).

كما يتخذ الدخل عند الاقتصاديين مفاهيم متعددة نجملها فيما يلي:^(٦)

أ - الدخل سيل من الإشباع يحصل عليه الفرد

هذا المفهوم للدخل يشير إلى الدخل الشخصي أو الفردي، وهو لا يتفق مع الفكر المحاسبي لسببين:

- المحاسبة تعطي الأهمية لدخل المشروع وليس لدخل الفرد.
- فكرة الإشباع لا يمكن قبولها في الفكر المحاسبي لصعوبة تحقيق القياس الإيجابي غير الخاضع للتقدير الشخصي، ودرجة الإشباع تتأثر بعوامل مختلفة قد تختلف من شخص إلى آخر.

ب - الدخل سيل من السلع والخدمات

هذا المفهوم يشير إلى دخل المشروع، ويختلف عن المفهوم السابق في أن السلع والخدمات يمكن قياسها سواء بالكمية أو القيمة، وهذا المفهوم يتفق في الواقع مع المفهوم المحاسبي للإيرادات، فكلاهما يربط الدخل بكمية السلع والخدمات التي تؤديها المنشأة لعملائها^(٧).

ج - الدخل القومي:

هو القيمة النقدية لنتائج الدخل القومي الصافي الذي يتمثل في جميع السلع النهائية والخدمات الشخصية المباشرة التي يضعها الجهاز الإنتاجي

(٥) Baker Morton- Ed, Derer mination and measurement of in come by accountants hand book of modern accounting kneory- new York prentice- hall, inc, 1955, p. 216.

(٦) الدكتور حلمي محمود نمر، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية، تجارة القاهرة، العدد ١٢ سنة ١٩٦٩، ص ٥.

(٧) Finny, E, miller, Herbolt principls of accounting, N, owjerse hall, 1962, pp. 171-172.

القومي تحت تصرف الجماعة على مدار السنة، بعد خصم مقابل الاستهلاك الطارئ على رأس المال القومي في أثناء عملية الإنتاج.

ولا يُعد الاقتصاديون الدخل مرادفا للربح، بل يعنون بالدخل كل خدمة يتم الحصول عليها من مصدر مادي يطلق عليه الثروة أو رأس المال، أما الربح فيعدونه أحد أنواع توزيعات الدخل بجانب الإيجار والأجور والفائدة.

يتضح من العرض السابق اتساع مجال الدراسة عند الاقتصاديين مما يفسر لنا تعدد مفاهيم الدخل، فالاقتصادي يهتم بدخل الأشخاص والمشروعات والمجتمع، كما أنه يهتم بمشكلة توزيع الدخل بين عوامل الإنتاج: الأجور، والربح، والفائدة.

٢ - الدخل في المحاسبة

لا تولي المحاسبة أهمية كبيرة للدخل الشخصي للفرد، وإنما ينصب الاهتمام فيها على دخل المشروع كوحدة محاسبية حتى ولو كان هذا المشروع منشأة فردية، وذلك انطلاق من فرض الشخصية المعنوية.

والدخل لدى المحاسبين هو إنتاج المنشأة، كما أنه الجانب الموجب في تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.

وعرف Finney الدخل بأنه عبارة عن الزيادة في الأصول التي تنتج عن مبيعات أو تأدية خدمات لعملاء، وهذا التعريف مشابه لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية، إذ إنها عرفت الدخل بأنه التغيير النقدي لمجموع المنتجات أو الخدمات التي انتقلت من المشروع إلى عملائه خلال فترة زمنية محددة^(٨).

ونرى أن التعريف الأخير أكثر دقة وتحديدًا، حيث إن الإيراد هو مفهوم الإجمالي، إذ يعنينا إجمالي الدخل فقط.

ويمكن تحديد مفهوم الدخل في الفكر المحاسبي في شكل نظريتين هما:^(٩)

Finny Emiler , op. Cit., p. 172.

(٨)

(٩) الدكتور محمد حسن الجزيري، ضرائب الدخل، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٢، ص ٢٨٧.

أولاً: نظرية الاستغلال

يتحدد الربح طبقاً لهذه النظرية بالفرق بين عمليات المتاجرة والاستغلال العادي من جهة، وكلفة استغلال المشروع من جهة أخرى.

فالدخل يشمل المبيعات وأجور الخدمات التي أُديت، كما تشمل المصروفات على ثمن المبيعات وسائر الكلفة المتعلقة بمزاولة النشاط.

ومن الواضح أن منطق هذه النظرية يؤدي إلى إطلاق صفة الدخل على أي زيادة إيجابية بالنظر إلى ذمة الشخص من فترة زمنية إلى أخرى، وهو ما يؤدي إلى الخلط بين رأس المال والدخل، في حين أن النظرية التقليدية تميز بين الدخل ورأس المال.

ثانياً: نظرية الميزانية

يتحدد الربح طبقاً لهذه النظرية بزيادة قيمة موجودات المنشأة عن مطلوباتها في أول المدة التجارية ونهايتها، فنطاق الأرباح التجارية طبقاً لهذه النظرية أوسع مدى من نطاق الربح وفقاً لنظرية حساب الاستغلال، فالربح يشمل كلاً من الإيرادات الإيرادية والرأسمالية.

٣ - الدخل في التشريع الضريبي:

يختلف مفهوم الدخل بوصفه وعاءً للضريبة من حيث الزمان والمكان نتيجة تفاعل عوامل مختلفة يرجع بعضها إلى عوامل فنية أو مالية أو اجتماعية، وهذا ما يؤدي إلى التعديلات المتتالية التي قد تصيب تشريعات الضرائب^(١٠).

(١٠) للمزيد انظر:

أ - الدكتور يونس البطريق، النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث، القاهرة ١٩٧٠، ص ١٢٤.

ب - غالب محمد عرفات، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، دار الكتب، عمان ١٩٦٥، ص ١٨٢.

لهذا السبب لم يحاول أي مشرع ضريبي أن يضمن التشريع الضريبي تعريفا محددا للدخل، خوفا من الصعوبات التي قد تعترض سبيله في إيجاد التعريف المناسب أو خوفا من القيود التي قد تظهر عند التطبيق العملي. إلا أن ذلك لم يمنع من المحاولات الفردية لتعريف الدخل، وفي ذلك يتنازع الدخل الواجب خضوعه للضريبة نظريتان هما: (١١)

أولاً: النظرية التقليدية:

أجمعت النظرية التقليدية عن أن الدخل يتصف بميزات ثلاث هي:

أ - الدورية:

يترتب على هذا الشرط أن الأرباح أو المكاسب التي يحصل عليها المكلف بصورة عارضة لا تعد دخلا ولا تخضع للضريبة.

ب - وجود مصدر قابل للبقاء (١٢):

هذه الدورية تتطلب أن يكون المصدر باقيا أو على الأقل قابلا للبقاء.

ج - استغلال المصدر:

للحصول على الدخل يجب العمل على صيانة المصدر واستغلاله استغلالاً ملائماً حتى تضمن دورية الإنتاج (١٣).

د - القابلية للتقويم نقداً:

إن إمكانية تقويم المنفعة التي يتم الحصول عليها بالنقود شرط أساس لاعتبار هذه المنفعة دخلاً (١٤).

(١١) الدكتور محمد مرسي فهمي، الضريبة العامة على الإيراد، تجارة عين شمس ١٩٧١، ص ٦.

(١٢) Seligman. E, studies in public finance N. Y, 1925, P. 112.

(١٣) Fisher, the nature of capital and come, N.Y, 1930, P. 109.

(١٤) الأستاذ محمد لبيب شقير، المالية العامة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٧٥، ص ١٢٣.

ثانياً: نظرية الإثراء

تقابل هذه النظرية نظرية الميزانية في علم المحاسبة^(١٥).

تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل فتعده الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص الطبيعي أو معنوي خلال فترة زمنية معينة، يستوى في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة دورية أو غير دورية، وبمعنى آخر يشتمل الربح وفقاً لنظرية الإثراء، كل ثروة حققتها المنشأة، مهما كان مصدرها حتى ولو تحققت بصورة عارضة.

ومن الواضح أن منطق هذه النظرية يؤدي إلى إطلاق صفة الدخل على أي زيادة إيجابية تطرأ على ذمة الشخص من فترة زمنية إلى أخرى، وهو ما يؤدي إلى الخلط بين رأس المال والدخل، في حين أن النظرية التقليدية تميز بين الدخل ورأس المال .

بعد أن أوضحنا الأفكار السائدة في تحديد مفهوم الدخل نلاحظ أن التشريعات الضريبية لا تطبق تلك الأفكار بحذافيرها، وإن كان يهتدى بها في العمل، فهي تحاول أن توفق بين تلك الأفكار النظرية ومقتضيات الظروف، فأحياناً تجد الإدارة الضريبية نفسها أمام دخل من الناحية الفنية، إلا أنها لا تخضعه للضريبة لكونه مثلاً يدخل في نطاق الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، وقد يعفي المشرع الدخل لاعتبارات اقتصادية كما هو الحال في إعفاء دخول السندات الحكومية من الضرائب على إيرادات القيم المنقولة، ومن ناحية أخرى نرى القانون الضريبي يفرض ضريبة على دخل غير دوري، ومن ثم تخضع الدخول العرضية للضريبة بمقتضى القانون الذي يوسع في مفهوم

(١٥) للمزيد انظر في ذلك:

أ - الدكتور محمد النشار (قواعد تحديد الأرباح التجارية والصناعية)، مرجع سابق، ص ١٨٤.

ب - Philiptalor, "the economics of public finance". 3 ed édition, the macmillan company, N.Y, 1966, P. 384.

الدخل بحيث لا يلتزم بعنصر الدورية بوصفه ركناً فيها، ومن الأمثلة على ذلك بقصد الحصول على المزيد من المال أخضع المشرع الأردني بمقتضى المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١ أرباح اليانصيب والسحوبات والجوائز النقدية والعينية، فهي تخضع للضريبة بنسبة ١٠٪ على الرغم من أن هذه الدخول عرضية.

الفصل الأول

ماهية التهرب الضريبي

إن كلمة التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي "هرب"، وقد جاء في قاموس لسان العرب:

– فرّ، ويكون ذلك للإنسان وغيره من الحيوان.

– وهرب من الودد نصفه، أي غاب.

– وهرب فلان في الأرض، أي ساح^(١٦).

أما بالنسبة لتعريف التهرب الضريبي في الاصطلاح فقد اختلف الفقهاء حول هذا التعريف، ويعود السبب في ذلك إلى أن مفهوم التهرب يختلف من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وبناءً على هذا ذهب بعض الفقهاء إلى القول بأن التهرب الضريبي هو "التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا يتحقق بها التزامه بدفعها، أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزانة"^(١٧). كما ذهب فريق آخر من الفقهاء إلى القول بأن المقصود بالتهرب الضريبي هو "تخلص المكلف القانوني كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره".

ونحن بدورنا نؤيد التعريف الأول، إذ إنه من غير الممكن التحدث عن التهرب الضريبي دون أن يكون المكلف قد استخدم وسائل تؤدي إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. أما التعريف الثاني فإنه يدور حول نقل عبء الضريبة أو عدم نقله إلى الغير، وهذا أمر يتعلق بالضرائب غير المباشرة.

(١٦) غالب محمد عرفات، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل، عمان، ١٩٦٥، ص ٤.

(١٧) د. عبد الحميد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، القاهرة ١٩٧٥، ص ١٤١.

وقد أحسن المشرع الضريبي الأردني عندما لم يضع تعريفاً محدداً للتهرب الضريبي، على الرغم من كثرته وشيوعه، واقتصر على تعداد صورته، تاركاً أمر تحديد مفهوم التهرب الضريبي للفقهاء، وذلك لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب الضريبي كافة.

وقبل أن نتطرق إلى بحث أركان جريمة التهرب الضريبي فإنه يجدر بنا التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، ومن ثم فسوف نقسم هذا الفصل إلى قسمين، نتناول في المبحث الأول أشكال التهرب الضريبي، وفي المبحث الثاني أركان جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الأول أشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي نتيجة أساسية تتمثل في فقدان الدولة لجزء من إيراداتها العامة التي تحصل عليها عن طريق الضرائب، لذا يجب التمييز بين التهرب من الضريبة وما قد تختلط به من أمور، كتجنب الضريبة وانعكاساتها.

أولاً: التجنب الضريبي

ويسمى بعض الكتاب ذلك بالتهرب الضريبي المشروع، وهذه التسمية محل نظر وانتقاد لما تحمل في طياتها من تناقض واضح، إذ كيف يوجد تهرب وفي الوقت نفسه يكون هذا التهرب مشروعاً ولا عقوبة على ارتكابه، ومن هنا كان استخدام عبارة التجنب الضريبي أدق وأقرب إلى الصواب، لأن كلمة التهرب وحدها تنصب على حالات التهرب الجنائي الذي يقع تحت طائلة القانون.

ويتم تجنب الضريبة عن طريق تجنب الواقعة المنشئة لتلك الضريبة، ويتم ذلك إما عن طريق امتناع الشخص عن نشاطه الذي يؤدي إلى خضوعه للضريبة، كأن يمتنع الشخص عن العمل، كي لا يخضع لضريبة الدخل بحيث يتحاشى الفعل أو التصرف الذي تجبى منه الضريبة بمناسبة قيامه به فلا

تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة، ومن ثم يفلت المكلف من الخضوع لأحكامها وينصرف تجنب الضريبة في الغالب إلى الضرائب غير المباشرة.

غير أن هذه الصورة من صور التجنب الضريبي جائزة الوقوع في نطاق محدود في الضرائب المباشرة، فمثلاً إذا كانت الضريبة المفروضة على الدخل تتصاعد أكثر عند ازدياد الدخل فإن المكلف يفضل الكف عن السعي لزيادة الدخل، كما حدث في إنجلترا بعد الحرب العالمية الثانية، حيث فرضت الضريبة على الدخل بمعدلات مرتفعة مما دفع العمال إلى أن يفضلوا الراحة يومين في الأسبوع بدل من يوم واحد. وهذا الشكل من أشكال التجنب الضريبي يطلق عليه بعض الكتاب اسم التهرب المالي^(١٨).

أما الشكل الثاني من أشكال التجنب الضريبي فيتمثل في استغلال المكلف لبعض العيوب أو النقص الذي يمكن أن يشوب النصوص القانونية في التشريع الضريبي للتخلص من العبء الضريبي، فقد تحتوي النصوص القانونية على بعض الثغرات القانونية أو عدم إحكام في صياغة النصوص، مما يؤدي إلى تعدد الثغرات القانونية في التشريع الضريبي، ومن ثم يستطيع المكلف أن ينفذ من إحداها ويجد لنفسه مخرجاً قانونياً، وبذلك يكون قد تجنب الضريبة.

ويعد هذا الشكل من أشكال التجنب الضريبي أمراً مشروعاً لا يؤاخذ عليه القانون، وإن كانت النتيجة هي امتناع المكلف عن أداء الضريبة، وحرمان الخزنة العامة من قيمتها، وعلى الدولة إن أرادت منع ذلك أن تقوم بتعديل تشريعها.

والأمثلة على ذلك كثيرة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً لجأ المكلفون إلى التهرب من ضريبة الدخل إلى إضافة أرباح الشركات إلى الاحتياطي، والاكتفاء بتوزيع أرباح قليلة، مما دفع المشرع الضريبي إلى التدخل

(١٨) للمزيد انظر:

د. حمدي أحمد العناتي، اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة، الدار المصرية اللبنانية، ١٩٨٧، ص ٢٢١.

محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، ١٩٦٦، ص ٣٦.

وفرض ضريبة إضافية على الأرباح غير الموزعة، وفي فرنسا قرر القانون الفرنسي امتداد سريان ضريبة القيم المنقولة على جميع التسديدات والاستهلاكات الكلية والجزئية التي تؤديها الشركات المساهمة من أرباحها قبل حل الشركة أو انقضاءها، ثم قرر أن هذا الحكم لا يسري على استهلاك الأسهم إذا كان استهلاكها قد فرضه القانون النظامي للشركة، فيعفى هذا الاستهلاك الإلزامي من الضريبة، وقد بادرت الشركات بناء على هذا ولتجنب الضريبة إلى تعديل قوانينها النظامية بإدخال نصوص فيها تفرض عليها هذا الاستهلاك الإلزامي المعفى من الضريبة^(١٩).

وفي مصر قرر المشرع إعفاء المبالغ التي تقتطعها الشركة سنوياً من أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير والادخار أو المعاش أو غيرها مما يدفع الشركات إلى المزيد من تلك الاقتطاعات للحصول على الإعفاء^(٢٠).

وفي الأردن نجد مثل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي عندما فرض المشرع الضريبة التوزيعية على أرباح الأسهم بنسبة ١٠٪ واستثنى من هذه الضريبة الأرباح التي يتم توزيعها في صورة أسهم، فلقد عمد بعض الشركات إلى زيادة الأرباح الموزعة بصورة أسهم بهدف التخلص من دفع الضريبة عن تلك الأرباح.

ثانياً: التهرب الضريبي

يقصد به سعي المكلف إلى التخلص من التزامه القانوني بأداء الضريبة المستحقة عليه، فعلى الرغم من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فإن المكلف يعمد إلى سلوك طرق احتيالية للتخلص من عبئها وعدم سدادها.

(١٩) Maurice cozian: precis de fiscalite des entreprises, gem edition, paris, 1985, P. 130.

(٢٠) انظر: محمد سعيد وهبة، مرجع سابق، ص ٣٦.

قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧/٨١ المعدل بالقانون رقم ١٩٨٣/٨٧.

وهناك رأي يُشَبَّه التهرب غير المشروع بالغش في القانون المدني، فيقصر الإساءة إلى الغير والإضرار به، والغير هنا هو خزانة الدولة التي تمثل مصلحة المواطنين جميعاً^(٢١).

ويلجأ الأفراد عادة إلى التهرب من الضريبة في إحدى مرحلتين:

– المرحلة الأولى: مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها.

– المرحلة الثانية: مرحلة تسديد الضريبة وتحصيلها.

وفيما يتعلق بمرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها، فقد يلجأ المكلف إلى الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أملاً منه في أن تمهله السلطات المالية، فيسقط اسمه من عداد المكلفين الخاضعين للضريبة أو أن تقدر عليه الضريبة بأقل مما يجب أن يؤخذ منه.

إلا أن المشرع الأردني عدَّ الامتناع عن تقديم كشف التقدير الذاتي في موعده القانوني، جريمة مستقلة عن جريمة التهرب الضريبي، حيث يعاقب المكلف عن هذه الجريمة، بمجرد تأخره بغض النظر عن مقاصده، سواء أقصد بهذا السلوك التهرب الضريبي أم مجرد التعتت، ويعاقب المكلف في هذه الحالة بضرعية مضافة بنسبة ٢٪ عن كل شهر تأخير.

كما يُعد بأنه ارتكب جرماً خلافاً لأحكام القانون يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة دنانير ولا تزيد على خمسين ديناراً، وفي جميع الأحوال يجوز لمقدر الضريبة إجراء التقدير الإداري على دخل المكلف.

ومن ناحية أخرى، فقد يلجأ المكلف في مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها إلى صور مختلفة من السلوك الجرمي بقصد التهرب من الضريبة، كتقديم كشف غير صحيح أو إعطاء معلومات أو بيانات غير صحيحة، إلى غير ذلك من الأساليب. وقد عدَّ المشرع الأردني هذا السلوك من المكلف بأنه يشكل جريمة تهرب ضريبي يعاقب عليها القانون^(٢٢).

(٢١) الدكتور محمد عبدالله العربي، موارد الدولة، القاهرة ١٩٤٩، ص ٤٦٢.

(٢٢) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١.

كما أن المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية يدعوان إلى التهرب بغية الانتقال من شريحة إلى أخرى معدل الضريبة فيها أقل^(٢٣).

ثالثاً: التهرب الكلي والتهرب الجزئي

ينقسم التهرب إلى نوعين: كلي وجزئي، إذا أخذ في الاعتبار القدر من الضريبة الذي تخلص منه المكلف فخسرت الخزانة العامة.

فالتهرب الكلي: يتحقق إذا ما استطاع الفرد بوسائله أن يتخلص من كل الضريبة المستحقة على نوع معين من النشاط أو فقدان الخزانة العامة لنوع معين كامل من أنواع الضرائب المفروضة على المكلف.

أما التهرب الجزئي فهو ما كانت الغاية منه، التخلص من جزء من الضريبة المفروضة على المكلف بالنسبة إلى وعاء معين أو نوع معين من الضرائب.

ولا يشترط في التهرب الكلي أو الجزئي النظر فيه إلى مجموع ما يستحق على المكلف من ضرائب خلال سنة مالية مثلاً، إنما يكفي أن يتم على أي صورة من الصور بالنسبة إلى قدر أو نوع يتخذ له مقياساً^(٢٤).

ونخلص من ذلك بأن الجريمة الضريبية تفترض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل والدولة كشخص معنوي، يكون فيها الفاعل الطرف السلبي لهذه العلاقة وبمقتضاها يقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية. وهنا يبدو مظهر مهم من مظاهر استقلال قانون العقوبات الضريبي، ألا وهو اعتماد التجريم الضريبي على وجود العلاقة الضريبية بين الفاعل والدولة.

(٢٣) د. محمد رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر، ١٩٦٦، ص ٢٢.

(٢٤) د. حسن المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف بمصر، ١٩٦٣،

المبحث الثاني

أركان جريمة التهرب الضريبي

إن جريمة التهرب الضريبي - شأنها شأن أي جريمة أخرى - لا تقوم إلا بتوافر ركنيها، وهما الركن المادي والركن المعنوي، وحيث إن الفقه القانوني قد ذهب إلى أن الركن القانوني هو ركن مفترض في الجريمة فإننا سنقتصر على دراسة الركن المادي والركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي.

أولاً: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي^(٢٥).

إن الركن المادي هو الذي يخرج الجريمة إلى حيز الوجود وينقلها من عالم الأفكار إلى عالم الوجود المادي، فالقاعدة المجمع عليها أنه لا جريمة من دون سلوك مادي.

والركن المادي للجريمة يتكون من ثلاثة عناصر هي: الفعل الجرمي، والنتيجة، والعلاقة السببية بينهما.

فالفعل الجرمي ينطوي على قيمة قانونية ذاتية، حيث يوصف في ذاته بأنه غير مشروع، ومن أجل ارتكابه يرتب القانون العقاب.

أما النتيجة الجرمية فلها مدلولان: مدلول مادي يتمثل في التغير الذي يحدث في العالم الخارجي كأثر السلوك الإجرامي، ومدلول قانوني يتمثل في العدوان الذي يقع على حق أو مصلحة قدر الشارع له حماية جزائية، وبين هذين المدلولين للنتيجة صلة وثيقة، فالقول بوجود اعتداء على حق يحميه

(٢٥) للمزيد انظر في ذلك:

أ - د. عبد الحميد الشواربي، الجرائم الاقتصادية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٦، ص ١٩.

ب - د. كامل السعيد، الأحكام العامة للجريمة في قانون العقوبات الأردني، عمان، ١٩٨١، ص ١٥٨-١٥٩.

ج - حسن فلاح السفاريني، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن، ١٩٨٨، نقابة المحامين، ص ٩٦.

القانون هو تكييف قانوني للأثار المادية التي أنتجها السلوك الإجرامي. أما علاقة السببية فهي الصلة التي تربط بين الفعل والنتيجة، ووجودها شرط أساس لقيام مسؤولية مرتكب الفعل.

وتنصب دراستنا للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي على السلوك الذي يقوم به المكلف بهدف التهرب عمداً من أداء كل الضريبة المستحقة عليه قانوناً أو بعضها، ولقد بينت المادة ٤٢ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١ صور التهرب الضريبي وهذه الصور هي:

١- تقديم كشف غير صحيح:

إذا قدم المكلف كشفاً غير صحيح، وذلك بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه تقديم كشف بمقتضى هذا القانون وأثر في مقدار الضريبة بشكل ملموس.

فإذا قدم أحد الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين كشف التقدير الذاتي لمصلحة الضريبة، فإن للمصلحة الضريبية الحق في تدقيق هذا الكشف لتتأكد من صحة ما تضمنه من معلومات عن إجمالي دخل هذا المكلف ومدى صحة البيانات المتعلقة بنفقاته وصافي الأرباح، وذلك استناداً إلى المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل.

فإذا تبين في أثناء تدقيق الكشف أن المكلف تعمد إغفال أو إنقاص أو حذف دخل حصل عليه أو جزء من هذا الدخل ولم يشر إليه في الكشف وكان ذلك بهدف التهرب من الضريبة، وكان من شأن هذا الإغفال أو الإنقاص أو الحذف أن يؤثر في مقدار الضريبة المستحقة عليه، ففي هذه الحالة يكون المكلف قد ارتكب جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة ٤٢، لذلك يلاحظ أن النص اشترط توافر عنصرين لتحقيق الركن المادي بهذه الصورة من صور التهرب الضريبي وهما^(٢٦):

(٢٦) للمزيد انظر في ذلك: د. نائل عبدالرحمن، ضريبة الدخل... أحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة مقارنة، الجامعة الأردنية، ١٩٨٦، ص ٦٥.

- محمد عبد الكريم علوان، التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، جامعة الحكمة، ص ٨٥.

أ - إغفال أو إنقاص أو حذف دخل أو جزء منه.

ب - أن يؤثر هذا الإغفال أو الإنقاص أو الحذف بشكل ملموس في مقدار الضريبة.

٢- إدراج بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح:

تختلف هذه الصورة من صور التهرب الضريبي عن الصورة السابقة، ففي الصورة الأولى لجريمة التهرب الضريبي لاحظنا أن الكشف المقدم من المكلف لا يشتمل على كامل دخله أو جزء منه، أما في الصورة الثانية فالمكلف يقدم الكشف المطلوب منه، إلا أنه يُضَمَّن بيانات كاذبة أو غير صحيحة أو يُضَمَّن قيوداً صورية.

ويرى الفقه أن القيد الصوري أو غير الصحيح يختلف عن البيانات الكاذبة من حيث المضمون والأسلوب.

فالقيد الصوري يعني أن المكلف قد قام بإجراء معاملات معينة نتج عنها مقدار من النفقات، إلا أن المكلف بالغ في مقدار هذه النفقات بحيث تجاوزت النفقات الحقيقية. مما ينتج عنه تخفيض مقدار الدخل الصافي، ومن ثم يؤثر في مقدار الضريبة الواجب على المكلف دفعها.

أما البيانات الكاذبة فتعني أن المكلف قد أدرج معلومات لا أساس لها من الصحة في الكشف الذي قدمه، إذ يقوم بإدراج - ضمن حساباته - مقدار من النفقات التي تحملها في سبيل القيام بنشاط معين يحقق زيادة في أعماله، إلا أن الواقع هو أن النشاط الذي حُمِّلَ عليه هذه النفقات لا وجود له، ذلك أن النفقات هي نفقات خاصة تتعلق بأمر لا علاقة له بالنشاط الذي يقوم به المكلف، ومن الأمثلة على ذلك أن يُكَمَّلَ المكلف حسابات المنشأة فوائد قرض تم استخدامه في غير أغراض المنشأة.

ومن ثم يشترط المشرع الأردني في البيانات الكاذبة أو القيد الصوري درجة معينة من التأثير في مقدار الضريبة.

٣ - إعداد دفاتر مزورة أو صورية أو حفظها:

نصت الفقرة (ج) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل على اعتبار الشخص متهرباً من الضريبة إذا أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أي دفاتر أو قيود مزورة أو زور أو سمح بتزوير أي دفاتر أو حسابات أو قيود أو أخفاها أو أتلّفها كلياً أو جزئياً بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون.

وقبل أن نتعرض للسلوك الإجرامي في هذه الصورة من صور التهرب الضريبي لابد لنا من تبيان أمرين:

الأمر الأول: الدفاتر التي يتعين على التاجر حفظها

تُعدّ الدفاتر التجارية بحق الوسيلة الفاعلة التي تعبر عن حقيقة نشاط المكلفين، وهي في الواقع طبقاً للقانون التجاري الأردني^(٢٧).

أ - دفتر اليومية.

ب - دفتر الرسائل.

ج - دفتر الجرد والميزانية.

الأمر الثاني: الفئات التي يتعين عليها الاحتفاظ بهذه الدفاتر

أما بالنسبة للأشخاص المكلفين بمسك هذه الدفاتر، فقد أجاز المشرع الضريبي لمدير الضريبة إلزام أي فئة يعينها من المكلفين للاحتفاظ بدفاتر للواردات والمصروفات، وأن يُضمّن تلك التعليمات القواعد والأساليب التي تحفظ الحسابات المذكورة بمقتضاها، شريطة ألا يتعارض ذلك وأحكام القانون التجاري المعمول به، وأن تنشر تلك التعليمات في الجريدة الرسمية، وبناء على ذلك فقد صدرت التعليمات رقم ٧ لسنة ١٩٩٩ تبين الأشخاص الملزمين بمسك تلك الدفاتر^(٢٨).

(٢٧) للمزيد انظر: قانون التجارة الأردني، م١٦.

(٢٨) للمزيد انظر: التعليمات رقم ٧ لسنة ١٩٩٦ الصادرة استناداً إلى المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل.

٤- استعمال أساليب احتيالية:

ورد النص على هذه الصورة من صور التهرب الضريبي في المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل، إذ نصت الفقرة (د) من هذه المادة على أنه: إذا لجأ إلى حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز استعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأي صورة من الصور.

وبالرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات والمتعلقة بالاحتتيال نلاحظ أن المشرع الجزائي لم يحدد طرق الاحتتيال، فالأساليب الاحتياطية لا حصر لها، وهي تتنوع من جريمة إلى أخرى ومن مجرم إلى آخر، والشرط الوحيد الذي حدده المشرع بالنسبة لهذه الطرق الاحتياطية هو أن ترمي إلى تحقيق هدف من ضمن تلك التي حددتها الفقرة (١) من المادة (٤١٧) من قانون العقوبات والتي ورد فيها استعمال طرق احتياطية من شأنها إيهام المجني عليه بحصول ربح وهمي أو بتسديد المبلغ الذي أخذ بطريق الاحتتيال أو الإيهام بوجود سند دين غير صحيح أو سند مخالصة مزور^(٢٩).

غير أنه لا يلزم أن تصل الطرق الاحتياطية المكونة لجريمة التهرب الضريبي إلى درجة تلك المكونة لجريمة الاحتتيال في قانون العقوبات، فلا يشترط في جريمة التهرب الضريبي أن يقترن سلوك الجاني وادعاءاته الكاذبة بأفعال مادية أو مظاهر خارجية تحمل المجني عليه على الاعتقاد بصحتها، والسبب في ذلك اختلاف الهدف في كل من النصين، فغاية المشرع في جريمة الاحتتيال هي حماية ثروة الأفراد، في حين أن غاية المشرع في جريمة التهرب الضريبي هي ضمان تحصيل الضريبة.

وحتى تتحقق هذه الصورة من صور التهرب الضريبي وتخرج إلى حيز الوجود فلا بد من توافر عنصرين هما:

(٢٩) للمزيد انظر:

د. نائل عبدالرحمن، محاضرات في قانون العقوبات، دار الفكر والتوزيع، عمان، ١٩٩٥،

ص ٧٤.

Del'es M-19 fnaude fiscal enfrance gazzelte de paris 1972 - P 25.

١ - نشاط إيجابي يصدر عن المكلف بدفع الضريبة، ويتمثل في اللجوء إلى الأساليب الاحتيالية سواء قام بها المكلف بنفسه أو أجاز استعمالها، ومن الأمثلة على هذا النشاط الاحتيالي تكرار الأخطاء المحاسبية المقصودة في الدفاتر المحاسبية وسجلات المكلف بحيث يظهر ارتفاع كبير في المشتريات، وفي المقابل تخفيض المبيعات.

٢ - أن يكون اللجوء إلى الأساليب الاحتيالية بهدف التهرب من دفع الضريبة أو تخفيض مقدارها.

٥ - الإدلاء بمعلومات أو تقديم بيانات غير صحيحة

هذه الصورة من صور التهرب الضريبي نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل: أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأي واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤوليته أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو التأثير في مقدارها.

في هذه الصورة من صور التهرب الضريبي يقوم المكلف من خلالها بتقديم كشف مستوفي الشروط القانونية بحيث لا يوجد فيه أي نقص أو عيب من الناحية الشكلية، أو أن بعض الوقائع التي تضمنها هذا الكشف ليست على درجة كافية من الوضوح والدقة، بحيث لا يستطيع المقدر المكلف تدقيق هذا الكشف والحكم على صحة ما تضمنه من بيانات دون الحصول على إيضاحات من المكلف الذي قدم الكشف، بحيث يقوم مقدر الضريبة المكلف بتدقيق الكشف بتوجيه استفسار إلى المكلف الذي قدم الكشف طالبا منه تزويده بمعلومات أو بيانات محددة شفافة أو كتابة، وقد يطلب وثائق لها صلة بالنشاط التجاري والاقتصادي إلى المكلف، فيقوم المكلف بتزويد مصلحة الضرائب بوثائق أو بيانات غير صحيحة، ومن ثم فإن هذه الصورة من صور التهرب الضريبي تتطلب توافر عدد من الشروط وهي:

١ - وجود إقرار ضريبي مستوف للشروط القانونية عند تقديمه لمصلحة الضرائب.

٢ - عدم وضوح بعض المعلومات الواردة في الكشف مما يستدعي مصلحة الضريبة الاستيضاح عنها.

٣ - أن يجيب المكلف عن هذه الاستيضاحات شفاهة أو كتابة.

٤ - عدم صحة المعلومات التي أدلى بها المكلف أو عدم صحة الوثائق والقيود التي زود المكلف بها مصلحة الضريبة.

٥ - أن يكون هناك تأثير في صحة المعلومات أو الوثائق على مقدار الضريبة. ومن الأمثلة على ذلك المبالغة في راتب أحد الشركاء في الشركة من أجل تخفيض أرباح الشركة.

٦ - إعطاء جواب خطي كاذب:

نصت الفقرة (و) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة (٢٠٠١) على أنه يعد تهرباً من أعطى خطياً جواباً كاذباً عن أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها القانون، وذلك بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

٧ - الامتناع عن تقديم كشف التقدير الذاتي:

عد المشرع الأردني الامتناع عن تقديم كشف التقدير الذاتي إحدى صور جريمة التهرب الضريبي، إذ نصت الفقرة (ز) من المادة (٤٢) على أن: كل من امتنع عن تقديم الكشف المنصوص عليه في المادة (٢٦) من هذا القانون وكان من الفئات الملزمة بتقديم الكشف قانوناً بعد أن تم تبليغه بوجوب تقديم الكشف.

كشف التقدير الذاتي يمثل طريقة التقدير التي أخذ بها المشرع الأردني، وهي طريقة الإقرار في تقدير الوعاء الضريبي، والكشف هو عبارة عن نموذج خاص أعدته مصلحة الضريبة، يتضمن إقراراً من المكلف بتفاصيل دخله والضريبة المستحقة عليه، معزراً بالمستندات والوثائق اللازمة، إلا أنه يحق لمصلحة الضريبة بمقتضى المادة (٢٩) من هذا القانون رقابة هذا الإقرار، بحيث إذا تبين لها من خلال تدقيقه أن هناك أسباباً تستوجب عدم قبول الكشف كلياً أو جزئياً ترسل مذكرة خطية بذلك إلى المكلف وتدعوه إلى حضور جلسة

لمناقشته فيها فإذا وافق المكلف على تعديل كشفه تحدد الضريبة على هذا الأساس، ويبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي، أما إذا رفض المكلف تعديل الكشف فيصدر المقدر قراره بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه، وذلك على ضوء المعلومات المتوافرة لديه، ويبلغ المكلف بذلك خطياً، ويكون هذا القرار قابلاً للطعن الإداري خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه.

وفيما يتعلق بميعاد تقديم هذا الإقرار فقد أوجب القانون على المكلفين الذين تنتهي سنتهم المالية في ١٢/٣١ من كل سنة تقديمه في موعد لا يتجاوز الثلاثين من شهر نيسان، أما المكلفون الذين تنتهي سنتهم المالية في وقت آخر من السنة فيتعين عليهم تقديم هذا الكشف في موعد لا يتجاوز اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لسنتهم المالية.

إلا أن المشرع الأردني أعطى في المادة (٢٧) من القانون، مدير مصلحة الضريبة صلاحية بتكليف فئات معينة من المكلفين بتقديم هذا الإقرار، ومن ثم فإن فئات المكلفين غير الملزمين بتقديم هذا الإقرار بمقتضى قرار مدير الضريبة، لا يُعد تخلفهم عن تقديم الإقرار في المواعيد المحددة في القانون، تهرباً ضريبياً، كما لا يتعرضون كذلك لما يسمى بالضريبة المضافة^(٣٠).

وقد تعرض المشرع المصري إلى الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي الذي نص على الطرق الاحتمالية على سبيل الحصر وهي: (٣١)

١ - تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات.

(٣٠) للمزيد انظر في ذلك: المادتين ٢٩، ٢٧ من قانون ضريبة الدخل الأردني والتعليمات الصادرة بمقتضاها.

(٣١) للمزيد انظر:

١ - إدوار بشاي، التجريم الضريبي المصري، دار الياس العصرية، القاهرة، ص ١٢٠.
٢ - د. حسن المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف بمصر، ١٩٦٣، ص ١٥٤.

ففي هذه الحالة يمسك الممول نوعين من الدفاتر أحدهما صحيح والثاني مزور يبين بعض العمليات دون بعضها الآخر، ويقوم الممول بإخفاء النوع الأول من الدفاتر عن مصلحة الضرائب.

٢ - تقديم الإقرار على أساس عدم وجود الدفاتر أو السجلات أو المستندات الحقيقية التي يتم إخفاؤها عن مصلحة الضرائب.

وقد بينت المادة (١٧٤) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧/١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ٩٧/١٩٨٣ أنه يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم المنصوص عليه في المواد (١٢٢، ١٢١، ٩١) من هذا القانون.

من هنا يتبين أن على الممول أن يحتفظ بالدفاتر التجارية مدة خمس سنوات من التاريخ المذكور، فإذا قام بإتلاف هذه الدفاتر قبل انقضاء هذه المدة فإنه يعد مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في هذا القانون.

٣ - توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه أو نصيبهم في الأرباح.

٤ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تخفيض الأرباح.

٥ - إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.

المطلب الثاني:

الركن المعنوي

لا يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي توافر الركن المادي، وإنما لابد من توافر الركن المعنوي الذي يقوم على القصد الجرمي.

من خلال نص المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني، نلاحظ أن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة عمدية تتطلب توافر القصد العام الواجب

توافره في سائر الجرائم بالإضافة إلى القصد الخاص المتمثل في نية التهرب من الضريبة المستحقة عليه.

أولاً: القصد العام لجريمة التهرب الضريبي

عرفت المادة (٦٣) من قانون العقوبات الأردني النية بأنها "إرادة ارتكاب الجريمة"، بمعنى أن النية تكون متوافرة عندما تتجه إرادة الجاني إلى القيام بنشاط محدد يعاقب عليه القانون، وهذا النشاط قد يكون إيجابياً أو سلبياً.

أما الفقه فقد عرّف القصد الجنائي بأنه العلم بعناصر الجريمة وإرادة متجهة إلى تحقيق هذه العناصر.

١ - العلم:

العلم بالشيء هو إحاطة الذهن به وإدراك حقيقته، ويشترط فيه أن يكون شاملاً لكل عناصر الجريمة، وأن يكون معاصراً لارتكابها.

والمستقر فقها أن العلم نوعان:

- علم بالوقائع: أي بالظروف التي تجعل من الفعل المشروع في ظاهره جريمة

- وعلم بالتكييف: الذي يسبغه القانون على هذه الوقائع، أي أنه يشترط أن يكون الجاني بطبيعة فعله ومقدار خطورته وعلاقة السببية بينه وبين النتيجة، قد خالف القانون ولا يستطيع أن يدعي بالجهل في القانون. فالقاعدة العامة أنه لا يجوز لإنسان أن يحتج بجهله بأحكام القانون، فالعلم بالقانون مفترض ولا يقبل الدفع بالجهل بأحكام القانون كذريعة لنفي القصد الجرمي. وقد نص المشرع الأردني على ذلك صراحة في المادة (٨٥) من قانون العقوبات بأنه "لا يعتبر جهل القانون عذراً لمن يرتكب جريمة".

٢ - الإرادة:

بمعنى أن تتجه الإرادة إلى ارتكاب الجريمة، فهي عبارة عن قوة نفسية توجه كل أعضاء الجسم أو بعضها نحو تحقيق هدف معين، وهذا الهدف غير مشروع^(٣٢).

ويتكون عنصر الإرادة من إرادة الفعل وإرادة النتيجة والعلاقة السببية بينهما، فلكي يسأل الشخص عن الجريمة يجب إثبات أن إرادته اتجهت إلى إثبات الفعل المكون لها، وهذه إرادة مفترضة، إذ يفترض دائما أن الإنسان لا يصدر عنه فعل إلا بإرادته.

أما إرادة النتيجة فتعد جوهر القصد الجرمي، حيث لا يتوافر هذا القصد إلا بها، وهي ما يميز الجريمة المقصودة عن الجريمة غير المقصودة، ولا يتوافر القصد الجرمي إلا بها، فلا بد أن يعلم الجاني أن فعله ينصب على موضوع أو أمر صالح لتحقيق النتيجة الجرمية، ولا بد أن يتوقع حدوث النتيجة كأثر لفعله.

ولا يقتصر تكوين القصد الجرمي على إرادة الفعل وإرادة النتيجة فحسب وإنما يستلزم أيضا أن يكون مرتكب الفعل قد توقع علاقة سببية، أي أن يتوقع النتيجة الجرمية كأثر لفعله، ومن الجدير بالذكر أن القصد الجرمي في جريمة التهرب الضريبي مفترض، شأنه في ذلك شأن معظم الجرائم الاقتصادية، خلافا للقواعد العامة التي تقضي بأن المتهم بريء حتى تثبت إدانته، ويبرر ذلك صعوبة إثبات القصد الجرمي في الجرائم الاقتصادية، غير أن هذه القرينة قابلة لإثبات العكس، بمعنى أنه يقع على عاتق المتهم نفي القصد الجرمي.

ثانيا: القصد الخاص لجريمة التهرب الضريبي

لم يكن موقف الفقه من وجوب توافر القصد الخاص لجريمة التهرب الضريبي واحدا، لقد ذهب اتجاه إلى القول بأن هذه الجرائم لا يشترط القانون فيها قصدا جنائيا خاصا، وإنما يكفي فيها القصد العام، كونها من الجرائم

(٣٢) د. نائل عبدالرحمن، محاضرات في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص ٢١٧.

السلبية وهو ما نلاحظه في نص المادة (١٧٨)، حيث لم يتعرض النص للقصد الخاص^(٣٣).

في حين ذهب اتجاه آخر من الفقه إلى ضرورة توافر القصد الخاص المتمثل في أن تتجه إرادة الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في الضريبة^(٣٤).

أما المشرع الضريبي الأردني فقد أخذ بالاتجاه الثاني، أو لم يكتف بالقصد العام، وإنما تطلب توافر القصد الخاص المتمثل في قصد التهرب الضريبي، إذ جاء في مطلع المادة (٤٢) من القانون "كل من تهرب عمدا"، كما أكد المشرع على هذا القصد في بعض صور التهرب الضريبي، وعبر عنه بتعابير مختلفة منها، بقصد إخفاء أي دخل خاضع للضريبة وتهريبه بمقتضى هذا القانون أو للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، أو للحصول دون حق على إعفاء أو تنزيل أو تقاص لا يسمح به هذا القانون.

وهكذا نرى أن جريمة التهرب الضريبي عبارة عن جنحة مقصودة، فإذا توافرت أركانها قامت مسؤولية الفاعل ما لم تكن الجريمة قد تقادمت بمرور ثلاث سنوات على ارتكابها، إذا لم تجر الملاحقة بشأنها خلال تلك المدة أو بانقضاء هذه المدة على آخر إجراء يتم فيها إذا أقيمت الدعوى.

(٣٣) د. حسن المرصفاوي، التجريم في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٤.

(٣٤) الأستاذ الدكتور السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، ١٩٩٥، ص ٤٢٩.

الفصل الثاني

أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحته والعقوبة

المبحث الأول: أسباب التهرب الضريبي

أولاً: أسباب التهرب الضريبي

نقول في البداية إن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة لا يمكن حصرها، ولا سيما وهي تختلف من بلد إلى آخر وبالنسبة إلى ضريبة معينة دون غيرها، فمثلاً قد يدفع ارتفاع سعر الضريبة في بلد ما على نشاط معين إلى التهرب الضريبي، في حين أن انخفاض السعر في بلد آخر يدفع المواطنين إلى أدائها.

وكذلك فإن من الممولين من يشعر بواجبه نحو دولته نتيجة لوعيه الضريبي فيؤدي ما عليه من التزامات في أمانة، وعلى العكس من هذا من ينقصه الوعي الكامل، وبناءً على ذلك هناك أسباب دافعة إلى التهرب الضريبي مع التنويه إلى أن ذكرها ليس على سبيل الحصر فهي إما تاريخية وإما اقتصادية، وإما نفسية، وإما تشريعية وإما فنية^(٣٥).

إلا أن هناك جانباً آخر من الكتاب قام بتقسيم الأسباب التي تساعد على التهرب الضريبي إلى ثلاثة أقسام^(٣٦):

- قسم يرجع إلى عيوب في التشريع.

(٣٥) د. حسن المرصفاوي، التجريم في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٥.
(٣٦) د. عبد المنعم فوزي، ود. يونس البطريق، المالية العامة، دار المعارف بالإسكندرية،

١ - قسم يرجع إلى عيوب الإدارة المالية.

٢ - قسم يرجع إلى عوامل نفسية متعددة.

وهناك من يصنف أسباب التهرب الضريبي إلى (سبب خفي) و (سبب ظاهري)^(٣٧).

١ - الأسباب التاريخية:

إن المبادئ الحديثة في الضرائب ومن أهمها المساواة والعدالة أمام الواجب الضريبي، لم تكن موضع مراعاة في العصور الوسطى، بل كان الملوك والأمراء يتقاضون الضرائب لأنفسهم ويحصلونها بمختلف الطرق التي تتسم بالقسوة والعنف، وسندهم في هذا هو توليهم أمر الدفاع عن البلاد.

وكان عبء الضريبة يقع على الطبقة الوسطى والفقراء، إذ كان يعفى من أدائها النبلاء ورجال الدين، فهذه الإعفاءات وصرف حصيلة الضرائب فيما يعود بالفوائد الشخصية على الأمير أو الملك دون غيرهما جعلت دافع الضرائب يشعر بأنها تقتطع منه ظلماً بغير مقابل، وغداً كارهاً لها، ومن ثم فقد عمل على سلوك كل سبيل يوصله إلى عدم سداد دين الضريبة، فالشعور بعبء الضريبة الظالم والكره لها كان من أكبر أسباب التهرب الضريبي، وانتقل هذا الشعور فتوارثته الأجيال واحد بعد الآخر إلى يومنا، ولعل هذا السبب على وجه الخصوص كأن منشأ تبرير الغش الضريبي بأن سرقة الدولة لا جريمة فيها، ومع أن الاستثناءات الضريبية قلت بشكل ملحوظ في العصور الحديثة وأصبحت الضرائب تخصص لمواجهة الأعباء العامة، إلا أن الفكر المتوارث ما زال باقياً وهو ذو أثر كبير في التهرب الضريبي^(٣٨).

(٣٧) د. ممدوح وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف بمصر، ١٩٦٦، ص ١٧٠.

(٣٨) د. حسن المرصفاوي، مرجع سابق، ص ٦٢.

٢ - الأسباب الاقتصادية والاجتماعية:

يرتبط التهرب الضريبي بالظواهر الاقتصادية المختلفة ولاسيما حالي الرواج والكساد، ففي الحالة الأولى تزداد أموال الممولين ولا يشعرون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم، ومن ثم لا يكلفون أنفسهم مشقة العمل على الهرب من سدادها والوقوع تحت طائلة القانون ما دامت لديهم المقدرة المالية على سدادها دون مشقة.

أما الحالة الثانية: حالة الكساد فيختلف الأمر من ناحيتين:

- أ - إن الدولة قد تدفعها حاجتها إلى المال في تلك الآونة إلى فرض ضرائب جديدة، ومن ثم يزداد العبء الضريبي على المكلفين.
- ب - إن مقدرة المكلف على دفع الضريبة المستحقة عليه تكون ضعيفة ويشعر بها بثقل أكبر من وزنها الطبيعي، وهو لهذا وذاك يحاول التخلص بالهرب منها، وبذا يستفيد من المبلغ الذي أبقاه في حوزته لمواجهة النتائج المترتبة على الكساد.

ويؤكد بعض الفقهاء أن من بين الأسباب الداعية إلى التهرب الضريبي تقدير المنفعة الحدية له، فوفقاً للنظريات الاقتصادية يتم التصرف إذا كانت منفعته الحدية أعلى من المنفعة التي يحصل عليها نتيجة للموقف المخالف لذلك التصرف، وتطبيق هذه القاعدة بالنسبة للتهرب الضريبي، فإذا كانت الفائدة التي يحصل عليها في حالة التهرب أعلى من المقابل الذي يخسره في حالة عدم التهرب فإنه لا يدفع الضريبة، أما إذا كانت العكس، بمعنى أنه متى كان الجزاء أو غيره هو المقابل لعدم دفع الضريبة مما يجعل تصرفه أقل نفعية له، فإنه يؤدي الضريبة، فالتهرب الضريبي وإن كان يعد عملاً غير أخلاقي إلا أنه عمل طبيعي^(٣٩).

وهناك من يقول: إن الأزمات الاقتصادية تعد سبباً واضحاً تدفع بعض الأشخاص إلى التهرب من الضريبة بسبب ما يترتب عليها من قلة دخول

(٣٩) د. حسن مرصفاوي، مرجع سابق، ص ٦٥.

وخسارة المشروعات التجارية فتصبح أعباء الضريبة قاسية ويحاول الأفراد ما أمكنهم التهرب منها^(٤٠).

كما يرى بعض الفقهاء أن المستوى الاجتماعي للجماعة يُعد أهم العوامل المحددة لنطاق ظاهرة التهرب الضريبي، فكلما انخفض المستوى الأخلاقي السائد في الدولة كان الرأي العام فيها أكثر تسامحاً مع المتهربين من الضريبة وكان الدافع إلى التهرب قوياً، وعلى العكس كلما زاد الوعي الاجتماعي لدى الأفراد زاد شعورهم بواجبهم الوطني تجاه الدولة، مما يجعل الرأي العام أكثر تشدداً في مواجهة التهرب الضريبي^(٤١).

والمقارنة بين سلوك الأفراد في الدول المتقدمة أو المتحضرة وسلوكهم في الدول الفقيرة خير دليل على مدى ارتباط ظاهرة التهرب الضريبي بالوعي الاجتماعي. فالغالب في التهرب الضريبي هو الشعور الأخلاقي في فهم دور الدولة في تحقيق المصلحة العامة.

٣ - الأسباب التشريعية:

تصدر التشريعات دائماً صدى لحاجات المجتمع وظروفه الخاصة، ثم تدخل عليها يد التعديل بين الحين والآخر وفقاً للتطور الذي يطرأ على الجماعة، سواء من الناحية السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية.

وإذا انتقلنا مباشرة إلى تشريعات الضريبة، فسنجد أن الأسباب السابقة أشد ظهوراً، وذلك بسبب حداثة تلك القوانين مما يؤدي إلى تفشي ظاهره التهرب الضريبي.

ويقول الفقيه روسيه: "يحدث التغير غالباً في لجان التشريعات البرلمانية التي تهوى تغيير المشروعات المعدة في المكاتب الوزارية، كما أن القانون قد يتم إقراره قبيل الإجازات والأعياد بطريق الاستعجال وتؤثر الأهواء السياسية دائماً في التشريعات الضريبية بما يؤدي إلى ضريبة يمينية أو يسارية، وهذا ما

(٤٠) د. ممدوح وديع بدوي، مرجع سابق، ص ١٨٠.

(٤١) د. مصطفى حسن مصطفى، ط ١، ١٩٩٩، دار النهضة العربية، القاهرة، مبادئ علم المالية العامة.

يسفر عن نصوص سيئة الصياغة صعبة التفسير تؤدي إلى تخبط طويل بالنسبة إلى التغيير الفقهي بين موظفي الضرائب والممولين والقضاء، ولا يهتم أعضاء اللجان التشريعية بصالح الخزانة بقدر إرضاء الممول (٤٢).

وتشمل الأسباب التشريعية في ما يلي:

أ - النقص في القانون (٤٣):

حيث إن ظاهرة التهرب الضريبي متفشاة بين مختلف طبقات المجتمع ويلجأ الممول في الغالب إلى أن يستفيد من نقص في النصوص القانونية التي تساعد على التهرب أحياناً أو التجنب الضريبي في غالب الأحوال، بما يؤدي إلى عدم وقوع عبء الضريبة عليه، مع أن المشرع لم يكن يبغى الوصول إلى تلك النتيجة.

ب - الازدواج الضريبي:

وهو أن تفرض الضريبة على المال الواحد أو على الوعاء الواحد أكثر من مرة، والازدواج الضريبي سواء الداخلي أو الخارجي يؤدي إلى أن يشعر المكلف بثقل وطأة الضريبة، بل أحياناً بعدم عدالتها، ذلك الإحساس الذي يدفعه إلى التهرب من سدادها ولن يشعر حينئذ أمام ضميره بأنه يرتكب وزراً.

ج - غموض التشريع:

يشوب النصوص القانونية أحياناً بعض الغموض الذي يحتاج إلى تفسير وحينئذ تختلف الآراء لدرجة يستفيد منها المكلف في عدم خضوعه للضريبة،

(٤٢) Doher, James Lu what they “Economists” say about us. Accounts: me accounting review vol 28-1963. P.20.

Rollier, camile lafiscalite francise devant 1, opinrion publigue..

(٤٣) للمزيد انظر في ذلك:

- د. عادل حشيشي، أصول المالية العامة، جامعة الإسكندرية.
- د. حسن المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، ص ٦٥.
- د. محمود رياض عطية، الموجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر، ١٩٦٩.
- نور الله نور الله، المالية العامة، دمشق، ١٩٦٥.

فبالخلاف الذي يحدث بين مصلحة الضرائب من جهة والمكلف من جهة أخرى، يرفع أمره إلى القضاء الذي قد ينتهي إلى تفسير لم يقصده المشرع، وخصوصاً إذا ما أخذ بالقاعدة التي تقضي باتباع ما فيه مصلحة المكلف دون ما فيه مصلحة الخزنة.

د - عدم الاستفزاز القانوني:

نعلم أن سمة العصر الحديث هي التطور المستمر للقانون، فما أن يبدأ أحد أحكامه في الاستقرار حتى نجد المشرع يتدخل فيه بالتعديل استجابة لبعض حاجات المجتمع، وهذا التعديل المستمر من شأنه المساعدة على التهرب من أداء الضريبة.

هـ - تشتت الأحكام الضريبية:

إن التقدم السريع في حياة الدولة يؤدي إلى زيادة أعبائها، ومن ثم فهي تلجأ إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة القائم منها على سبيل مواجهتها، وتبعاً لهذا تتعدد الأحكام الضريبية بقدر تعدد التشريعات المتعلقة بها بخلاف ما قد يدخل عليها من تعديلات.

و - تعدد الضرائب:

ويُعد تعدد الضرائب عاملاً مساعداً أو مسبباً للتهرب الضريبي، فمن شأن التعدد الزائد في فرض الضرائب زيادة فرص التهرب، ولا سيما حين يتعدد نشاط المكلف، ذلك أنه يترتب عليه تعدد الأنظمة المحاسبية، ولا جدال في أنه كلما كانت إجراءات المحاسبة بسيطة وواضحة أمكن الوصول إلى الحقيقة، في حين أنه كلما كانت معقدة بعدت عن الصواب وسهل إخفاء بعض أوجه نشاط المكلف.

ز - عدم المساواة أمام الضريبة:

من القواعد الأساسية في المواد الضريبية أن يتساوى الجميع أمام عبئها، وبهذا تتحقق عدالتها، ففي حال فرض ضرائب معينة على بعض المكلفين دون

بعضهم الآخر، سنجد أن المكلف بها سوف يسعى إلى محاولة التخلص من دفعها لكي لا يشعر بأنه مغبون.

٤- الأسباب الإدارية:

هذه الأسباب تتوافر بصفة خاصة في الإدارات الضريبية ومنها:

- ١ - عدم توافر العناصر الفنية الإدارية الماهرة وخصوصاً في مجال المحاسبة الضريبية.
- ٢ - ضيق التعاون وعدم التنسيق بين الجهاز الضريبي وسائر الأجهزة الإدارية في الدولة.
- ٣ - غياب المتابعة والرقابة مما يؤدي إلى تقصير العاملين في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على الوجه الأكمل.
- ٤ - ضعف أجور العاملين ومرتباتهم في قطاع الضرائب، وذلك لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول النامية، الأمر الذي يحد من تدعيم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الكفاءات الفنية العالية.
- ٥ - تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وربطها وتحصيلها وانخفاض مستوى أداء الإدارة الضريبية، مما يكلف الممول كثيراً من الوقت ويضاعف من العبء النفسي لديه ويولد عنده روح الكراهية للضريبة ويدفعه إلى التهرب منها^(٤٤).

٥ - الأسباب السياسية:

تؤدي سياسة الإنفاق العام دوراً أساسياً فيما يتعلق بتحديد نطاق التهرب الضريبي، فكلما شعر الأفراد أن الحكام لا يحسنون استخدام المال العام، قوي

(٤٤) للمزيد انظر في ذلك:

- د. مصطفى حسن مصطفى، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٩.

- د. عبدالمنعم فوزي ود. يونس البطريق، المالية العامة، دار المعارف بالإسكندرية، ١٩٦٨، ص ١٠٩.

الشعور نحو التهرب من الضرائب، وكذلك إذا كانت الدولة تقوم بالإنفاق على أوجه غير نافعة لمجموع المواطنين كالإنفاق على مظاهر البذخ والترف، فإن دافعي الضرائب يضعف لديهم الشعور نحو إعطائها المزيد من الأموال لعدم رضائهم عن كيفية التصرف فيها.

٦- الأسباب الخفية والأسباب الظاهرة:

جانب من الفقه يقسم أسباب التهرب الضريبي إلى أسباب خفية وأسباب ظاهرة، فيعد السبب الخفي لتهرب بعض الأفراد من الضريبة هو قوة غريزة التملك لدى الإنسان، فليس من السهل على الشخص أن يتخلى عن بعض أمواله مهما زين له الغرض الذي تنفق فيه هذه الأموال، بالإضافة إلى يقين الفرد بأنه لابد أن يستفيد من خدمات الدولة سواء دفع الضريبة أو لم يدفعها، فإن هذا يقوي في نفسه حب احتفاظه بأمواله.

أما الأسباب الظاهرة فتتمثل في:

- أ - شدة وطأة الضرائب من حيث تعدد الضرائب وارتفاع أسعارها.
- ب - الأزمات الاقتصادية.
- ج - ضعف الوعي الضريبي.

المبحث الثاني: مكافحة التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي داخليا كان أم خارجيا نتائج في غاية الخطورة على الدولة سواء من الناحية الاقتصادية أو المالية أو الاجتماعية، ومن ثم يتعين العمل على مكافحته، إذ إن النتيجة الحتمية للتهرب الضريبي هي الإضرار بالخزانة العامة والإضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي، مما يخل بفكرة العدالة في توزيع العبء الضريبي، وكذلك يؤدي إلى الإضرار بسائر المواطنين.

يتضمن هذا المبحث الوسائل الوقائية والوسائل العلاجية لمكافحة التهرب الضريبي:

أولاً: الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي:

بسبب المضار الخطرة التي يسببها التهرب من الضريبة لابد أن تسعى الدول جاهدة إلى مكافحته بجميع الوسائل الممكنة.

لذلك سوف أشير إلى الأساليب التي تبناها المشرعان المصري والأردني في مكافحة التهرب الضريبي.

ففي مصر أنشأت مصلحة الضرائب قسماً لمكافحة التهرب من الضريبة يختص بالمسائل الآتية:

١ - القيام بجميع الإجراءات الخاصة بالقضاء على وسائل التهرب الضريبي بجميع أنواعه.

٢ - الكشف عن الجرائم التي ترتكب للتهرب من الضريبة.

٣ - إجراء التحقيقات في البلاغات التي ترد من الجمهور بخصوص التهرب من الضرائب، والقيام بتحقيق في الشكاوى التي تقدم ضد الموظفين أو غيرهم فيما يتعلق بتنفيذ قوانين الضرائب أو بتحصيل الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب.

٤ - تحضير كل ما يتصل بأعمال القسم من مشروعات قوانين أو قرارات أو أوامر، ودراسة النظم المماثلة أو الموضوعية للغرض ذاته في الدول الأجنبية.

وتكمن الوظيفة الأساسية لهذا القسم في الكشف عن المتهربين، وذلك عن طريق التحقيق في البلاغات والشكاوى المقدمة ضدهم، وإمداد المأموريات بما قد يصل إلى علمه من معلومات لها أهميتها عند ربط الضريبة على المكلفين.

وقد أنيط بهذا القسم كذلك التحقيق في الشكاوى المقدمة ضد موظفي مصلحة الضرائب، ومن ثم أصبح اختصاصها لا يقتصر على الممولين

المتهربين فقط بل شمل كذلك أمر الموظفين المنوط بهم تنفيذ قوانين الضرائب المختلفة.

وتبذل مكافحة جهودا كبيرة في مكافحة التهرب الضريبي بالكشف عن الممولين المتهربين، والتحري عن مدى نشاطهم وممتلكاتهم حتى يتسنى استيفاء حقوق الخزنة، كما تقوم بتحقيق في البلاغات والشكاوى الجدية وضبط الدفاتر والمستندات المخفاة، وجمع التحريات والبيانات عن معاملات المكلفين وثرواتهم حتى يتسنى لها الربط على أرباحهم الحقيقية مع أحكام جباية الضرائب المستحقة عليهم^(٤٥).

وكذلك من الوسائل الوقائية التي لجأ إليها المشرع المصري لمكافحة التهرب الضريبي ما يلي:

١ - إلزام الممولين بمسك دفاتر حسابية:

ألزمت المادة ٨٤ من القانون رقم ١٥٧/٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧/١٩٨٣ الممولين الذين تتوافر فيهم شروط معينة من حيث تجاوز رأس المال مبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه لكل منهم أن يمسكوا دفاتر حسابية.

٢ - الاقتطاع عند المنبع:

ألزمت المادة ٨٩ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧/١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧/١٩٨٣ المصالح الحكومية وشركات القطاع العام وفروع الشركات الأجنبية والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية والمعاهد العلمية والنقابات ... إلخ والمنشآت الأخرى التي يزيد رأس مالها على خمسة آلاف جنيه أن تخصم ما نسبته ١٠٪ لحساب الضريبة إذا كان المبلغ يقل عن ٥٠٠ جنيه، و ١٥٪ إذا زاد على ذلك عن كل مبلغ تدفعه إلى حساب أصحاب المهن غير التجارية.

(٤٥) انظر في ذلك: د. محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني، ١٩٦٦، ص ٢٤٨.

٣ - ألزمت المادة رقم (٣٤) من القانون في نطاق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية الممول أن يرفق بالإقرار صورة عن حساب التشغيل والمتاجرة.

٤ - خرج قانون الضرائب على الدخل على قاعدة المحافظة على أسرار المهنة فنص على أنه: " لا يجوز في أية حالة الامتناع عن تمكين موظفي الضرائب من الاطلاع بحجة المحافظة على سر المهنة " المادة ١٤٢ من القانون رقم ١٩٨١/١٥٧.

أما في الأردن، فقد تبني المشرع عديداً من الوسائل الوقائية في سبيل مكافحة التهرب من الضريبة، والحيلولة دون حصولها، ومن هذه الوسائل ما يلي:

١ - جباية الضريبة عند المنبع: (٤٦)

يتبنى المشرع الأردني هذه الطريقة لما لها من مزايا في سرعة التحصيل ومنع التهرب، حيث ألزم المشرع الأردني كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة أو مخصصات غير معفاة من الضريبة، أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة، وأن يقدم لمصلحة الضريبة كشفاً بالمبالغ التي خصمها وأن يقوم بدفع هذه المبالغ شهرياً.

كما عدّ المشرع الشخص المقيم الذي يكون وكيلاً قانونياً، أو وكيلاً تجارياً أو فرعاً، أو شريكاً، لمكلف غير مقيم، أو له علاقة تجارية معه، مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم، بجميع الأمور والإجراءات والواجبات المنصوص عليها في هذا القانون.

كما ألزم المشرع الأردني كل شخص حين دفعه دخلاً غير معفى من الضريبة، لشخص غير مقيم، مباشرة أو بالوساطة، أن يخصم من هذا الدخل ١٠٪ وأن يعد بياناً يوضح فيه مقدار الدخل، والمبلغ المخصوم، وأن يزود كلا من دائرة ضريبة الدخل والمستفيد بنسخة من تاريخ الخصم، وإذا تخلف هذا

(٤٦) انظر المادتين ١٩، ١٨ من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٢.

الشخص عن خصم الضريبة ودفعها فتحصل منه الضريبة التي لم يجر خصمها ودفعها، كما لو أنها مستحقة عليه.

٢ - أعطى المشرع الأردني مدير ضريبة الدخل، صلاحية إلزام بعض المكلفين بمسك دفاتر وحسابات للواردات والمصروفات، وعدّ المشرع أن أي شخص تخلف عن العمل بهذه التعليمات بأنه ارتكب جرماً خلافاً لأحكام القانون^(٤٧).

٣ - كما ألزم المشرع الأردني الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في المملكة أن يقدموا للدائرة الضريبية بياناً بأسماء عملائهم وعناوينهم جميعاً. وأن يقدم البيان خلال مدة أقصاها اليوم الحادي والثلاثون من شهر آذار من السنة التالية، وفي حالة التخلف عن ذلك يعاقب الشخص المرخص بالحبس أو الغرامة^(٤٨).

٤ - كما أجاز القانون لمدير الضريبة بموافقة الوزير منع مدقق الحسابات أو فاحصها أو صاحب مكتب لتدقيق الحسابات من مراجعة مكتب التقدير في أي قضية أو عمل خلاف قضيته الشخصية، إذا اقتنع من خلال مراجعاته وتعامله مع الدائرة أنه ارتكب ما من شأنه الإساءة إلى سمعة الدائرة أو التحايل على هذا القانون أو الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاها^(٤٩).

٥ - كما أجاز القانون لمدير الضريبة أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي جهة^(٥٠).

٦ - كما أجاز القانون لمدير الضريبة أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يدخل في أي مكان يجري تعاطي عمل فيه وأن يفحص البضائع والآلات والماكينات والسجلات والحسابات والمستندات الأخرى والاحتفاظ بالدفاتر

(٤٧) المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١.

(٤٨) المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١.

(٤٩) المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١.

(٥٠) المادة ٢٣ من قانون ضريبة الدخل.

والسجلات مدة لا تزيد على عشرين يوما ولمرة واحدة أو أن الاحتفاظ بها ضروري لتنفيذ أحكام القانون^(٥١).

٧ - كما أجاز المشرع الأردني للمقدر، إجراء التقدير على أي شخص على وشك مغادرة المملكة نهائيا، قبل نهاية السنة، وفرض الضريبة المستحقة عن الفترة السابقة من السنة، وتحصل الضريبة المستحقة عليه، خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه مذكرة خطية بذلك، ويجوز للمدير أن يطلب إلى السلطات المختصة، عدم السماح له، بمغادرة المملكة، إلى أن تسوى قضيته، أو يقدم كفالة لضمان دفع الضريبة.

وإضافة إلى ما تقدم، فقد عدَّ المشرع الضريبي الأردني، التهرب الضريبي جريمة ورتب عليها عقوبات جزائية وأخرى مالية.

من هذه الدراسة السريعة لوسائل مكافحة التهرب الضريبي في كل من الأردن ومصر، نرى أن يأخذ المشرع الأردني بما أخذ به المشرع المصري من إنشاء قسم خاص لمكافحة التهرب الضريبي لتكون له الرقابة الفاعلة للقيام بجميع الإجراءات الخاصة بالقضاء على وسائل التهرب من الضرائب بجميع أنواعه وخصوصا إذا ما امتدت سلطة هذا القسم إلى الرقابة الداخلية التي تطول موظفي الإدارة الضريبية، الذين قد يكون لهم دور في الإسهام في عملية التهرب الضريبي.

ثانياً: العقوبات والجزاءات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي

الجزاء هو رد الفعل الطبيعي لخروج أحد أفراد المجتمع على نظامه وأوضاعه، وقد اتسم في بدايته بالشدّة والقسوة، ومع تطور الزمن تغيرت النظرة إلى العقوبة والغاية منها، حيث أصبح للعقوبة هدف مزدوج، الأول يتمثل في مؤاخذه الجاني على ما اقترفه في حق المجتمع، والثاني منع المجرم من إعادة ارتكاب الجريمة أو منع غيره من الإقدام على ارتكاب مثلها في المستقبل،

(٥١) المادة ٢٣ من قانون ضريبة الدخل.

أي تحقيق الردع العام والردع الخاص. وقد تضمن قانون الضرائب العام مجموعة النصوص التي تبين الأفعال التي يقوم بها الممول وتمثل جريمة، والعقوبة الواجبة التطبيق، وهذا ما يمكن تسميته بالقانون الجنائي الضريبي^(٥٢).

وبناءً على ذلك يمكن تصنيف العقوبات وفقاً للمعيار الذي تعتمده كأساس في التمييز بينها (حسب جسامتها، ومحلها، ومدتها، وهدفها، ونوعها)، وما يهمنها في مجال الجرائم الضريبية هو تصنيف العقوبات حسب نوعها، وبذلك يمكن لنا تصنيفها إلى ثلاثة أنواع هي:

١ - العقوبة الأصلية: وهي العقوبة الأساسية التي لا تنفذ في حق المتهم إلا بعد صدورها عن المحكمة المختصة واكتسابها الدرجة القطعية، ومن هذه العقوبات الحبس والاعتقال المؤبد والمؤقت والغرامة.

٢ - العقوبة التبعية: وهي عقوبة ثانوية وتتبع العقوبة الأصلية، بحيث إنها تفرض على المحكوم عليه وإن لم يشملها منطوق الحكم الذي أشار إلى العقوبة الأصلية، إذ إن العقوبة التبعية هي أثر من آثار العقوبة الأصلية، ومن الأمثلة على ذلك الحرمان من الحقوق المدنية في أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية والحرمان من ممارسة الحقوق السياسية، والعزل من الوظيفة العامة في جرائم الرشوة واستغلال الوظيفة.

٣ - العقوبة الإضافية: وهي العقوبة الثانوية التي لا تفرض على المحكوم عليه إلا بمقتضى نص قانوني خاص، كذلك يجب أن يشملها منطوق الحكم الأساس، ومن الأمثلة على ذلك مصادرة جميع الأشياء التي حصلت نتيجة لجناية أو جنحة مقصودة.

حيث إن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة جنحة، والدليل على ذلك هو مقدار العقوبة المقدرة لها بالحبس مدة تتراوح بين أسبوع وسنة.

إذ إن الجرائم الجنحية وفق أحكام قانون العقوبات الأردني هي تلك المعاقب عليها بإحدى العقوبات التالية:

(٥٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ١٩٩٠، ص ٢٢.

أ - الحبس بين أسبوع وثلاث سنوات.

ب - الغرامة المالية بين خمسة دنانير ومائتي دينار.

ج - الربط بكفالة.

وحيث إن مرتكب جريمة التهرب الضريبي ليس دائماً شخصاً طبيعياً، بل في كثير من الأحيان يكون شخصاً معنوياً، إذ ترتكب الجرائم الضريبية باسمه من قبل شخص طبيعياً، لذلك لا بد من معاقبة الشخص الذي يقوم على إدارة الشركة^(٥٣).

أولاً: العقوبات الجزائية وهي:

١ - الحبس:

يعد الحبس من أهم العقوبات في التشريع العقابي الضريبي، وهو عبارة عن وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية المدة المحكوم بها عليه، ومن ثم فهو جزاء يوقع باسم المجتمع لتنفيذ حكم قضائي على من تثبت مسؤوليته عن الجريمة.

والأصل أنه في الجرائم الجنحية لا يجوز أن تنقص مدة الحبس فيها عن أسبوع ولا أن تزيد على ثلاث سنوات إلا في الأحوال المنصوص عليها قانوناً، وقد نص المشرع الأردني على مدة عقوبة الحبس في التهرب الضريبي من أسبوع إلى سنة^(٥٤)، وهذا ما سلكه المشرع المصري في تقرير عقوبة الحبس ويعاقب الشريك بالعقوبة نفسها للفاعل الأصلي^(٥٥).

وإننا نؤيد الرأي الذي يذهب إلى عدم توقيع عقوبة الحبس لكونها لا تحقق الهدف المتمثل في حماية المصلحة الضريبية التي تغذي خزانة الدولة، لأنه

(٥٣) تمييز جزاء أردني ٧٣/٢٨ .

(٥٤) المادة ٤٢ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١.

(٥٥) المادة ١٧٨/١٧٩/١٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٩٨١/١٥٧ معدل بالقانون رقم ١٩٨٣/٨٧.

بحبس الجاني تحبس في الواقع عن خزانة الدولة أموال، وإنما الاستعاضة عنها بتشديد الغرامات^(٥٦).

٢ - الغرامات الجزائية:

تعرف الغرامات الجزائية بأنها إلزام المحكوم عليه بأن يدفع للدولة المبلغ المقرر في الحكم، ويحدد القاضي في قراره مقدار هذه الغرامة في نطاق القانون.

الأصل في التشريع الأردني في الجرائم الجنحية أنه لا يجوز أن تنقص هذه الغرامة عن خمسة دنانير وألا تزيد على مائتي دينار إلا في الأحوال التي ينص عليها القانون، إلا أن المشرع الضريبي الأردني خرج على ذلك ونص على ألا تقل الغرامة عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار.

ونرى أن خصوصية النصوص الجزائية الضريبية وطبيعة المجال الذي تحميه دفعت بالمشرع الضريبي إلى تشديد العقوبة في حق مرتكبي هذه الجرائم لما لها من أثر في الاقتصاد الوطني. ومن ثم نرى أن الغرامة الجزائية، من أنسب العقوبات في مجال الجريمة الضريبية، وذلك بسبب انسجام طبيعتها مع المصلحة التي شرعت لحمايتها، فالتهرب الضريبي يهدف في الواقع إلى التخلص من دفع الضريبة، فمن الطبيعي أن يركز المشرع عند تحديده للجزاء على هذا العنصر المالي، بحيث يجازى الجاني في المصلحة التي أراد تحقيقها من وراء ارتكابه للجريمة، وبذلك تحقق هذه العقوبة الهدف، ومن هنا نرى بوجوب إلغاء عقوبة الحبس والتركيز على هذه العقوبة لأنها لا تعيق الجاني عن مباشرة نشاطه ويستمر في رفد الخزانة العامة بالأموال.

ولقد أحسن المشرع الأردني عندما أجاز للقاضي الحكم على الجاني بإحدى العقوبتين، الحبس أو الغرامة^(٥٧).

(٥٦) إدوارد بشاي، التجريم الضريبي المصري، دار إلياس العصرية، القاهرة، ص ١٥٥.
(٥٧) د. سمير الجنزوري، الغرامة الجنائية، دراسة مقارنة في الطبيعة القانونية للغرامة، دار العهد الجديد للطباعة، ١٩٦٧، ص ٢٠٢.

ثانياً: العقوبات غير الجزائية:

إن المشرع الضريبي عندما حرم الأفعال التي تدخل تحت جريمة التهرب الضريبي لم يكن يرمي إلى مجرد عقاب الجاني الذي تهرب من الضريبة، وإنما كان يهدف إلى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر.

ولقد تأثر المشرع الضريبي الأردني بطبيعة المصلحة التي يهدف إلى حمايتها، وهي مصلحة مالية، ومن هنا فقد أخذ المشرع الأردني بعقوبة مالية جسيمة تردع عن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، وتعوض الدولة عما لحقها من ضرر، وهذا ما سلكه المشرع المصري.

فلقد حدد المشرع الضريبي الأردني في المادة (٤٢) مقدار العقوبة بأنها مثلاً النقص الحاصل في مقدار الضريبة، أما المشرع المصري فقد نص على أنه في حالة الإدانة يقضي بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب. بالإضافة إلى ذلك عدّ المشرع المصري جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة وتحرم المحكوم عليه من تولي المناصب العامة في الدولة.

ومن هنا نرى أن المشرع المصري شدد العقوبة المالية لكي تتناسب مع خطورة الجريمة، وإضافة إلى ذلك حرمان المحكوم عليه بها من تولي المناصب العامة في الدولة^(٥٨)، ويفضل أن يسلك المشرع الأردني هذا المسلك لكي تكون رادعاً قوياً أمام مجرد التفكير في التهرب الضريبي.

ولابد من أن نتحدث عن الطبيعة القانونية للغرامات الضريبية، ومن ثم عن الآثار القانونية.

(٥٨) المادة ١٨١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧/٨١ المعدل بالقانون رقم ٨٧/١٩٨٣.

١ - الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية

لم يتفق الفقه حول الطبيعة القانونية للغرامات الضريبية، فمنهم من يرى أن الغرامة الضريبية، هي عبارة عن ضريبة مضافة تلحق بالضريبة الأصلية، ومنهم من يقول إنها من قبيل الجزاءات الإدارية، ومنهم من يقول إنها ذات طبيعة جزائية.

وإنما الراجح لدى الفقه أن هذه الغرامات لها صفة التعويض وليست عقوبة جزائية، فالمشرع الضريبي عبر عن الصفة التعويضية صراحة بكلمة يضمن ولم يستخدم كلمة يعاقب، كما فعل بصدد الغرامة الجزائية، فالمشرع الأردني حسم الخلاف حول الطبيعة القانونية للغرامة، ومن ثم فإن الغرامة الضريبية ليست إلا ضمانا للخزانة عما لحق بها من ضرر.

وكذلك الأمر بالنسبة للمشرع المصري عندما استخدم مصطلح تعويض، مما يؤكد على الصفة التعويضية لهذه الغرامة.

أما عن كون المحاكم الجزائية هي المختصة بالحكم بالتعويض، فذلك مرده إلى أن سبب التعويض هو جريمة التهرب، والدعوى بالتعويض تابعة للدعوى الجزائية والنيابة العامة هي التي تمثل الصالح العام، تُعد ضمنا أنها تمثل مصلحة الضريبة.

والقانون عندما فرض هذا التعويض مقدما أراد ألا يضيع وقت مصلحة الضريبة في إثبات عناصر الضرر، فالغرامة هنا تقابل الضرر الذي أصاب الخزنة العامة المتمثل في مقدار الضريبة التي لم تدفع.

ومما يؤكد أن الغرامة هنا ليست إلا تعويضا، أن مقدار هذه الغرامة يؤول إلى مصلحة الضريبة، في حين أن الغرامات الجزائية تؤول إلى خزنة الدولة دون تخصيص.

٢ - الآثار القانونية الناتجة عن اختلاف طبيعة كل من الغرامة الجزائية والغرامة الضريبية.

يترتب على اختلاف الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية عنها بالنسبة للغرامة الجزائية اختلاف أحكام كل منهما عن الأخرى، كما يختلف أسلوب تقدير كل منهما عن الأخرى، فالقاضي عندما يقدر الغرامة الجزائية يدخل في ذلك عناصر متعلقة بشخصية الجاني، غير أنه لا يدخل مثل هذه الأمور عند تقديره للغرامة الضريبية، فالعنصر الأساس في تقدير الغرامة الضريبية هو مقدار الضرر الذي لحق بالخزانة العامة.

بالإضافة إلى ذلك فإن الغرامة الجزائية كعقوبة لا يحكم بها إلا على فاعل الجريمة أو المساهم فيها تطبيقاً لمبدأ شخصية العقوبة وفرديتها، أما الغرامة الضريبية فيجوز مساءلة المسؤول عنها مدنيا سواء أكان الوصي أم القيم على الصغير أو المجنون، كما يمكن مساءلة الورثة عنها.

يضاف إلى ذلك أنه يترتب على الغرامة الجزائية جميع الآثار الجزائية كوقف التنفيذ ونظام الظروف المشددة والظروف المخففة، وتعد سابقة في حالة العود والتكرار، كما أنه يجوز استخدام الإكراه البدني في تحصيل الغرامة الجزائية، كما أنها تخضع للتقادم المنصوص عليه في قانون العقوبات، بعكس الغرامة الضريبية التي لا يطبق عليها وقف التنفيذ أو نظام الظروف المخففة، ولا تعد سابقة في التكرار بالإضافة إلى عدم جواز الإكراه البدني في دفعها، إذ تحصل بذات الطرق التي تحصل بها الضريبة الأصلية، أما عن تقادم الغرامة الضريبية، فتتقادم بمدد التقادم في القانون المدني^(٥٩).

(٥٩) رنا العطور، التهرب من ضريبة الدخل، الجامعة الأردنية، ١٩٩٣، ص ١٩٨.

الخاتمة

تبين لنا من الدراسة السابقة، أن المشرع الضريبي الأردني لم يتطرق إلى تعريف محدد للتهرب الضريبي، وعدّ أن جريمة التهرب من الضريبة، هي سلوك المكلف إحدى صور التهرب المنصوص عليها في المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل، وهذه الصور وردت على سبيل الحصر:

أما عن الأسباب التي تدفع المكلف إلى التهرب الضريبي، فهي كثيرة ومتعددة، ولقد تعرضنا لأهم هذه الأسباب والمتمثلة في الأسباب التاريخية والاقتصادية والتشريعية والإدارية والسياسية.

أما فيما يتعلق بالركن المادي لجريمة التهرب الضريبي فقد رأينا أن كل صورة من صور التهرب الضريبي كافية وحدها لقيام هذه الجريمة، كما رأينا أن المشرع قد بالغ في تفصيل صور الركن المادي، أما الركن المعنوي فقد لمسنا فيه التكرار من خلال التعبير عنه بألفاظ متعددة من خلال صور التهرب الضريبي، وكان من الأجدر به أن ينص على هذا الركن مرة واحدة قبل تعداد صور التهرب الضريبي.

أما فيما يتعلق بالجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي، فقد حددها المشرع الأردني بالحبس مدة تتراوح بين الأسبوع والسنة، أو الغرامة بين مائة دينار وخمسمائة دينار، وترك للقاضي حرية الاختيار إعمالاً لمبدأ تفريد العقاب، وفي كل الأحوال يحكم على المتهم الضريبي بغرامة ضريبية مقدارها مثلاً المبلغ المتهم منه.

وفي النهاية قبل أن نورد بعض التوصيات، تجدر الإشارة إلى أنه لا فائدة من تجريم التهرب الضريبي، والتهديد بالعقاب، ما لم يقترن ذلك بالتنفيذ، وبناءً عليه فإنه يتعين على الإدارة الضريبية مباشرة رقابتها على المكلفين، وتقديم الشكوى بحق مرتكبي الجريمة.

التوصيات

أولاً: يجب تفعيل دور الرقابة، حيث إنها تعد من أنجح الوسائل الوقائية في مكافحة الجرائم الاقتصادية، ومنها جريمة التهرب الضريبي، وتكون هذه الرقابة على صور مختلفة مستمرة أو متقطعة، وأكثر وسائل الرقابة فاعلية في هذا المجال هي تلك التي تتم بوساطة أجهزة متخصصة تستطيع الحكومة عن طريقها تتبع الأمور، لذلك نرى أن ينشأ في الأردن كما هو الحال في مصر قسم مكافحة التهرب من الضرائب وأن يعطى الصلاحية الكاملة للقيام بجميع الإجراءات الخاصة بالقضاء على كل وسائل التهرب الضريبي بجميع أنواعه.

ثانياً: الدقة في اختيار موظفي الإدارة الضريبية من حيث سلوكهم، لا بل أرى التشدد في شروط توظيفهم، لكي نضمن النزاهة وعدم الانحراف الذي يتسبب في التهرب الضريبي.

ثالثاً: إعادة صياغة المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل وإزالة ما يعترضها من عيوب الصياغة.

رابعاً: التحري عن الأسباب والظروف التي دعت إلى ظهور جريمة التهرب الضريبي.

خامساً: تشديد العقوبة على مرتكبي التهرب الضريبي، وبخاصة رفع مقدار الغرامة الضريبية كما هو الحال في التشريع المصري.

سادساً: مراجعة بعض نصوص القانون وتعديلها لكي نضمن عدم التجنب الضريبي من خلال الثغرات الموجودة في تلك النصوص، ومن الأمثلة على ذلك:

١ - الفقرتان (ع، ف) من المادة التاسعة من القانون فيما يتعلق بنفقات السنوات السابقة وقبولها في السنوات التالية.

٢ - الفقرة (ز) من المادة التاسعة من القانون فيما يتعلق بالديون المعدومة.

المراجع

- ١ - أ. د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي والمالي، دار المعارف الجامعية، ١٩٩٧
- ٢ - الدكتور عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام، مطابع مؤسسة الأهرام، القاهرة، ١٩٦٨.
- ٣ - الدكتور كمال الجرف، نظام الضرائب المصري على الإيراد، مكتبة حقوق عين شمس، ١٩٥١.
- ٤ - الدكتور محمد حمدي، قواعد تحديد الأرباح التجارية والصناعية من الناحيتين العملية والفنية، رسالة دكتوراه، تجارة الإسكندرية، ١٩٥٦.
- ٥ - Baker Morton- Ed, Derer mination and measurement of in come by accountants hand book of modern accounting kneory- new York prentice- hall, inc, 1955.
- ٦ - الدكتور حلمي محمود نمر، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية، تجارة القاهرة، العدد ١٢ سنة ١٩٦٩.
- ٧ - Finny, E, miller, Herbort principils of accounting, N, owjerse hall, 1962.
- ٨ - الدكتور محمد حسن الجزيري، ضرائب الدخل، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٢.
- ٩ - الدكتور يونس البطريق، النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث، القاهرة، ١٩٧٠.
- ١٠ - غالب محمد عرفات، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، دار الكتب، عمان ١٩٦٥.

- ١١- الدكتور محمد مرسي فهمي، الضريبة العامة على الإيراد، تجارة عين شمس ١٩٧١.
- ١٢- Seligman. E, studies in public finance N.Y, 1925.
- ١٣- Fisher, the Nature of capital and come, N. Y, 1930, p. 109.
- ١٤- الأستاذ محمد لبيب شقير، المالية العامة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٧٥.
- ١٥- الدكتور محمد النشار (قواعد تحديد الأرباح التجارية والصناعية)، رسالة دكتوراه، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ١٩٥٦.
- ١٦- Philiptalor, the Economics of public finance.3 rd edition the Macmillan company, N.Y, 1966.
- ١٧- د. عبد الحميد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، القاهرة ١٩٧٥.
- ١٨- محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، ١٩٦٦.
- ١٩- Maurice cozian: precis de fiscalite des entreprises, gem edition, paris, 1985, p.130.
- ٢٠- الدكتور محمد عبد الله العربي، موارد الدولة، القاهرة ١٩٤٩.
- ٢١- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ٢٠٠١.
- ٢٢- د. محمد رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر، ١٩٦٦.
- ٢٣- الدكتور حسن المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف بمصر، ١٩٦٣.
- ٢٤- الدكتور عبد الحميد الشواربي، الجرائم الاقتصادية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٦.
- ٢٥- الدكتور كامل السعيد، الأحكام العامة للجريمة في قانون العقوبات الأردني، عمان، ١٩٨١.

- ٢٦- حسن فلاح السفاريتي، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن ١٩٨٨، نقابة المحامين .
- ٢٧- د. نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة مقارنة، الجامعة الأردنية، ١٩٨٦.
- ٢٨- قانون التجارة الأردني.
- ٢٩- إيوارد بشاي، التجريم الضريبي المصري، دار الياس العصرية، القاهرة.
- ٣٠- الأستاذ الدكتور السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، ١٩٩٥.
- ٣١- الدكتور عبد المنعم فوزي والدكتور يونس البطريق، المالية العامة، دار المعارف بالإسكندرية، ١٩٦٨.
- ٣٢- الدكتور ممدوح وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف بمصر، ١٩٦٦.
- ٣٣- الدكتور مصطفى حسن مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، ١٩٩٩، دار النهضة العربية .
- ٣٤- Doher, James Lu what They “Economists” say about us. Accounts: me Accounting Review vol 28-1963.
- ٣٥- Rollier , camile la fiscalite francise devant l, opinon publique.
- ٣٦- الدكتور عادل حشيشي، أصول المالية العامة، ١٩٨٣، جامعة الإسكندرية.
- ٣٧- الدكتور محمود رياض عطية، الموجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر، ١٩٦٩.
- ٣٨- نور الله نور الله، المالية العامة، مطبعة الإنشاء، دمشق، ١٩٦٥.
- ٣٩- مجلة محكمة التمييز الأردنية / تمييز جزاء / ٣٨/ ٧٣.
- ٤٠- د. سمير الجنذوري، الغرامة الجنائية، دراسة مقارنة في الطبيعة القانونية للغرامة، دار العهد الجديد للطباعة، ١٩٦٧.
- ٤١- رنا العطور، التهرب من ضريبة الدخل، الجامعة الأردنية، ١٩٩٣.
- ٤٢- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ١٩٩٠.
- ٤٣- Delms M - 19 fraude , fiscal en france Gazzelte de parice 1972.