

وسائل الحماية الجزائية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (34)  
لسنة 2014 وتعديلات القانون رقم (38) سنة 2018  
الجرائم العقوبات

**Criminal Protection Measures in Income Tax Law No.  
(34) of 2014 And Amendments to Law No. (38) of  
2018: Crimes and Penalties**

إعداد

دانا خلف النجادا

إشراف

الأستاذ الدكتور أحمد محمد اللوزي

قُدِّمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في القانون العام

قسم القانون العام

كلية الحقوق

جامعة الشرق الأوسط

حزيران، 2023

## تفويض

أنا دانا خلف النجادا، أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: دانا خلف النجادا

التاريخ: 2023/6/12

التوقيع: دانا النجادا

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسائل وعنوانها: " وسائل الحماية الجزائرية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم

(34) لسنة ( 2014 ) و تعديلات القانون رقم (38) سنة 2018 الجرائم والعقوبات"

وأجيزت بتاريخ: 2023/06/12.

للباحثة: دانا خلف عبد الهادي النجادا.

### أعضاء لجنة المناقشة

الاسم	الصفة	المكان	التوقيع
أ.د. أحمد محمد اللوزي	المشرف	جامعة الشرق الأوسط	
د. بلال حسن الرواشدة	رئيس اللجنة	جامعة الشرق الأوسط	
د. منذر عبد الرزاق العمامرة	مناقشاً داخلياً	جامعة الشرق الأوسط	
د. علي عوض الجبره	مناقشاً خارجياً	جامعة الزيتونة	

## شكر وتقدير

تتجمع الكلمات لترسم لوحة شكر لكم ... فالطريق كان طويلاً والصمود كان جميلاً، لكل من كانت له مساهمة بمساعدتي وأخص بالشكر ووافر التقدير للأستاذ الدكتور أحمد اللوزي المشرف على هذه الرسالة لقبوله عناء الإشراف ولما أحاطني به من توجيه مستمر كان له بالغ الأثر في إثراء محتوى هذه الرسالة، فكان نعم المرشد والموجه بكل تواضع ورحابة صدر وطيب نفس.

كما أتوجه بالشكر الجزيل وبالغ التقدير والعرفان لأساتذتي أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم عناء تقييم هذه الرسالة والحكم عليها، والذي سيكون لملاحظاتكم القيمة ولتوجيهاتكم الأثر البالغ في الأخذ بهذه الرسالة إلى التكامل والشمول، ومهما قلت بحقكم وبحق مشرفي فأني لن أوفيهم حقهم في الشكر والتقدير.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى جامعتي جامعة الشرق الأوسط وأخص بالشكر كلية الحقوق وعلى رأسها عميد الكلية وأساتذتي الكرام على ما قدّموه من علم وافر لي أثناء مرحلة دراسة الماجستير.

الباحثة

## الإهداء

لا يسعني وأنا أضع لمساتي الأخيرة إلا أن أحمد الله حمداً كثيراً على فضله ومنّه عليّ بإتمام هذه

الرسالة ... إلى الذين أناروا دربي ... والديّ

وأهدي رسالتي هذه إلى زوجي ورفيق دربي الذي زرع في قلبي ووجداني حب العلم، ولما له من فضل ومساندة وسهر ودعم غير منقطع، وبما أوصاني من نصائح وتوجيهات وإرشادات علمية كان لها بالغ الأثر، وتشجيعه لي على الاستمرار والصبر في مواصلة مسيرتي العلمية، ناهيك عن الوقت والجهد المبذولين في سبيل نجاحي، فقد كان له الفضل الأكبر بعد الله سبحانه وتعالى، وكان النور الذي أضاء لي الطريق وسيبقى.

كما أهدي هذه الرسالة لعائلتي على ما جادت به من مساعدة وتعاون منقطع النظير، وكانت مصدر إلهامي ونجاحي ومنحي الثقة والإرادة لخوض أحد أهم خطوات حياتي.

الباحثة

## فهرس المحتويات

### Contents

وسائل الحماية الجزائرية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلات القانون رقم (38) سنة 2018	
أ. الجرائم العقوبات .....	
ب. تفويض .....	
ج. قرار لجنة المناقشة .....	
د. شكر وتقدير .....	
هـ. الإهداء .....	
و. فهرس المحتويات .....	
ح. الملخص باللغة العربية .....	
ط. الملخص باللغة الإنجليزية .....	
1. الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها .....	
1. أولاً: المقدمة .....	
3. ثانياً: مشكلة الدراسة وأسئلتها .....	
4. ثالثاً: أهداف الدراسة .....	
4. رابعاً: أهمية الدراسة .....	
5. خامساً: منهجية البحث .....	
6. سادساً: حدود الدراسة .....	
6. سابعاً: التعريفات الإجرائية .....	
7. ثامناً: الدراسات السابقة ذات الصلة .....	
10. الفصل الثاني: ماهية الجرائم الضريبية .....	
12. المبحث الأول: مفهوم الضريبة .....	
12. المطلب الأول: تعريف الضريبة .....	
17. المطلب الثاني: مكونات الوعاء الضريبي .....	
20. المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي .....	

21.....	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي .....
26.....	المطلب الثاني: العوامل المؤدية إلى التهرب من الضريبة .....
35.....	الفصل الثالث: الأحكام القانونية للجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل الأردني .....
36.....	المبحث الأول: الركن المادي للجرائم الضريبية في قانون ضريبة الدخل .....
38.....	المطلب الأول: السلوك الجرمي ووسائله في الجريمة الضريبية .....
45.....	المطلب الثاني: النتيجة والعلاقة السببية في الجريمة الضريبية .....
51.....	المبحث الثاني: الركن المعنوي للجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل .....
52.....	المطلب الأول: عناصر الركن المعنوي في الجريمة الضريبية .....
56.....	المطلب الثاني: طبيعة الركن المعنوي في الجريمة الضريبية .....
59.....	الفصل الرابع: الآثار الموضوعية المترتبة على جرائم التهرب من ضريبة الدخل (العقوبات) .....
61.....	المبحث الأول: العقوبات المالية المقررة للجرائم الضريبية .....
63.....	المطلب الأول: الغرامة الجزائية .....
67.....	المطلب الثاني: الغرامة الضريبية .....
72.....	المبحث الثاني: أحكام العقوبات غير المالية .....
73.....	المطلب الأول: التكرار الجرمي الضريبي كشرط لإقرار عقوبة الحبس .....
83.....	المطلب الثاني: حالات انقضاء الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية .....
89.....	الفصل الخامس: الخاتمة، النتائج والتوصيات .....
89.....	أولاً: النتائج .....
90.....	ثانياً: التوصيات .....
92.....	قائمة المراجع .....

وسائل الحماية الجزائية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014)  
وتعديلات القانون رقم (38) سنة 2018 الجرائم العقوبات

إعداد

دانا خلف النجادا

إشراف

الأستاذ الدكتور أحمد محمد اللوزي

الملخص

هدفت الدراسة إلى البحث في الأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل وما طرأ عليه من تعديلات فيما يخص ما أقره المشرع الأردني من حماية على الضريبة وكيفية تحصيلها وفرض الجزاءات الجنائية والغرامات على المكلفين الذين يستندون إلى طرق احتيالية للتهرب من الضريبة، وتم البحث والتحليل في نصوص هذا القانون لاستخلاص النماذج الجرمية التي وردت في نصوص هذا القانون والتي تشكل بمضمونها جرائم التهرب الضريبي سواء كان هذا السلوك بإتيان فعل أو الامتناع عن قيام بواجب مفروض عليه بموجب قانون ضريبة الدخل، كما بينا أيضاً ما يترتب من عقوبات على مرتكبي هذه الجرائم وفق ما تضمنته نصوص القانون وتأسيساً على ما سبق توصلنا إلى مجموعة من النتائج كان أهمها ان التشريعات الضريبية وما لحقها من تعديل في الأردن تبقى قاصرة على معالجة مشكلة الجريمة الضريبية على أرض الواقع وذلك لعدة أسباب منها النظرة المشبوهة من المكلف إلى مفهوم الضريبة، واعتبارها خسارة فادحة في هذه المجال، وإقحامها بشكل أو بآخر في الشؤون السياسية، أن الجرائم الضريبية الواردة في نصوص قانون ضريبة الدخل جرائم قصدية ، وأبرز ما أوصت به الدراسة بإضافة نص يرتب عقوبة على المتهرب ضريبياً بفرض غرامة تتمثل بوضع اليد على الأموال المنقولة وغير المنقولة في حال التكرار للجرائم الضريبية وفي حال كان المبلغ المتهرب ضريبياً أعلى من المبلغ الذي تم التهرب من دفعه للدولة.

الكلمات المفتاحية: ضريبة الدخل، التهرب الضريبي، الغرامة الضريبية، الجريمة الضريبية.



**Criminal Protection Measures in Income Tax Law No. (34) Of 2014  
And Amendments to Law No. (38) Of 2018: Crimes and Penalties**

**Prepared by: Dana khalaf Alnajada  
Supervised by: Prof. Ahmed Mohammed Allouzi**

**Abstract**

The aim of the study was to examine the provisions of the Income Tax Act and the amendments thereto with regard to the Jordanian legislature's protection of the tax, the collection thereof and the imposition of criminal penalties and fines on taxpayers who rely on fraudulent methods of tax evasion. and the text of this Act has been examined and analyses in order to extract the criminal forms contained in the provisions of this Act which constitute tax evasion offences, whether such conduct constitutes an act or omission of a duty imposed on it by the Income Tax Act, we have also outlined the penalties for the perpetrators of these crimes, as provided for in the Act.

Based on the above, we have reached a series of conclusions, the most important of which was that Jordan's tax legislation and subsequent amendment remain limited to addressing the problem of tax crime on the ground, inter alia, because of the suspicious perception of the concept of taxation by the cost. and to consider it to be a great loss in this area, and to inject it in one form or another into political affairs tax offences contained in the provisions of the Income Tax Act are intentional offences which do not accidentally occur and the legislator did not require a special intention (enrichment) of these offences. The study highlighted the need for the Jordanian legislature to increase penalties for tax offences under the Income Tax Act and to prevent tax evasion. It was necessary to impose a fine on the tax evader who contravened the Act in excess of the amount of tax evasion and the amount of non-compliance with the Act and associated tax evasion as a deterrent to tax evaders.

**Keywords: Income Tax, Tax Evasion, Tax Fine, Tax Crime.**

## الفصل الأول

### خلفية الدراسة وأهميتها

#### أولاً: المقدمة

عرفت الضريبة<sup>(1)</sup> منذ أقدم العصور، وكانت المصدر المالي الوحيد للدولة أو الهيئة الحاكمة حيث كانت الدولة تضطلع بأعباء نفقات المرافق الأساسية فقط من الأمن الخارجي، الأمن الداخلي والقضاء. ولهذا كانت تقتصر مهمة جباية الضريبة لتأمين نفقات الأجهزة الثلاثة ولم يكن للدولة أي تدخلات في المجال الاقتصادي والاجتماعي الأمر الذي تغير تدريجياً وخصوصاً بعد أزمة الكساد العالمي التي ابتدأت من سنة 1929 إلى 1933. فلم يعد بمقدور الدولة أن تقف متفرجة إزاء الوضع الاقتصادي والاجتماعي، ومن هنا اكتسبت الضريبة وظائف جديدة، اقتصادية واجتماعية، حتى أن بعض الدول دخلت معترك الصناعة والتجارة بشكل مباشر وقامت بتشغيل المرافق العامة كالكهرباء والماء والاتصالات والنقل العام وغيرها<sup>(2)</sup>. وتعتبر الضريبة مصدر التمويل الرئيسي لرفد خزينة الدولة بالأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة ولتقديم الخدمات من التعليم والصحة والأمن وغيرها<sup>(3)</sup>. ومع تطور المفهوم الحديث للدولة أصبح للضريبة بجانب هدفها المالي أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة تسعى الدولة لتحقيقها من خلال فرض الضريبة التي تمكن الدولة من التدخل في

(1) خالد، عيادة عليّات (2013). التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد" ع(9)، ص17.  
(2) مفهوم الدولة تطور من "الدولة الحارسة" التي تتكفل بالأمن والقضاء فقط إلى "الدولة الراعية" التي ترعى وتتعامل مع أمور أخرى منها اجتماعية ومنها اقتصادية، وبعدها إلى "الدولة التاجرة" التي شرعت بتعاطي الزراعة والتجارة والصناعة، بل وسعت لتحقيق الأرباح والمكاسب، شأنها شأن الأفراد أنفسهم، وبعد ذلك وخصوصاً بعد الحرب العالمية الثانية تطورت إلى "مفهوم تضامني" يرمي إلى تحقيق العدالة الضريبية والوفرة المالية والعيش اللائق الكريم لكل فرد أو جماعة، العطور، رنا إبراهيم، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن: دراسة تحليلية، (رسالة ماجستير)، الجامعة الاردنية، ص8.

(3) ناشد، سوزي عدلي (2003). المالية العامة-النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ص113.

النشاطات الاقتصادية والإنتاجية وتوجهه هذه النشاطات الوجهة السليمة (1). حيث تساهم الضريبة في تحقيق أهداف اجتماعية التي تعنى بتحقيق الاستقرار الاجتماعي، وإعادة توزيع الدخل كتقليل فجوة الثروة بين أصحاب الدخل المرتفعة والمتدنية، وتحقيق العدالة الاجتماعية. وأهداف اقتصادية كتشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية، وتوجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب بها، وحل بعض المشكلات الاقتصادية كالتضخم والانكماش، وغيرها من الأهداف.

فالضريبة في عصرنا الحديث لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار وكذلك لها من التأثير المباشر على الأفراد وسلوكياتهم الاقتصادية (2)، ولهذا نرى ان المكلف يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بأشكال مختلفة (منها القانونية وأخرى غير قانونية)، وذلك بسبب عدة عوامل ومعطيات سوف نحاول توضيحها بهذا المبحث، حيث أن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة قديمة جدا تطورت مع تطور الزمن والحدثة التكنولوجية التي أدت إلى تطور أساليبها وأدواتها المتمثلة في الغش والتضليل الأمر الذي عزز وتضخم مع بروز الشركات الكبرى والعابرة للحدود المتعددة الجنسيات وخصوصا في الدول النامية التي أصبحت عنوان رئيس لهذه الظاهرة بسبب انهيار منظومة الأخلاق التي ساعدت على نشر عمليات التضليل والخداع هذا من ناحية ومن ناحية أخرى بسبب منظومة التشريعات والقوانين الضريبية التي تقتصر إلى طرق لمعالجة هذه الظاهرة بصورة خاصة ولكن هذا لا يعني عدم وجود هذه الظاهرة في الدول المتقدمة.

(1) علي، مصطفى احمد، المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية في مصر، مجلة المال والتجارة، ع(71)، ص20-28؛ وأنظر: العطور، مرجع سابق، ص12.

(2) خالد، شحادة، شامية، احمد (2003). أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، ص145.

وتعتبر الجريمة الضريبية كجريمة مالية تظهر على انها كل فعل ام امتناع يمس السياسة المالية العامة للدولة، شرط أن يقرر له جزاء مما ينص عليه قانون العقوبات من حبس أو غرامة أو أحد التدابير الاحترازية، وللجرائم الضريبية طبيعة خاصة، إذ بينما تطبق فيها العقوبة الجزائية العادية، توقع بجانبها عقوبات أخرى روعي فيها عنصر التعويض المدني، وهي الغرامات، كما أجاز القانون التصالح فيها.

وعلى الرغم من التعديلات الكثيرة التي أجراها المشرع على قانون ضريبة الدخل من حيث الموازنة بين حق الدولة في الضريبة من جهة وحق المكلف الضريبي في فرض ضريبة عادلة عليه من جهة أخرى وفرض عقوبات جزائية ومالية إلا أنه ظاهرة تقشي الجريمة الضريبية يعود إلى مجموعة من الأسباب وهي لا تتحقق إلا بتوافر ركنين أساسيين عاميين هما ركن مادي وركن معنوي، لذلك سنقوم من خلال هذه الدراسة بالبحث في أركان الجريمة الضريبية والعقوبات المفروضة عليها وفق ما تضمنته نصوص قانون ضريبة الدخل وفقاً لآخر تعديلاته.

### ثانياً: مشكلة الدراسة وأسئلتها

إن مشكلة الدراسة تكمن في أنه على الرغم من فرض عقوبات جزائية تصل لحد حبس الحرية وغرامات مالية تصيب ذمة المكلف المالي الذي يتهرب ضريبياً إلا أن الجريمة الضريبية لا زالت تنتشر في المجتمع وهنا يثار تساؤل يمثل جوهر مشكلة الدراسة وهو: "ما هي وسائل الحماية الجزائية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014؟" ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس عدة أسئلة فرعية تتمثل بما يلي:

1- ما المقصود بضريبة الدخل وأنواعها وأحكام فرضها في قانون ضريبة الدخل رقم (34)

لسنة 2014.

2- هل العقوبات المفروضة في قانون ضريبة الدخل وفقاً لآخر تعديلاته كافية للحد من الجرائم

الضريبية؟

3- هل يكفي لقيام الجريمة الضريبية توافر الأركان العامة (المادي والمعنوي) أم يتطلب المشرع

ركن خاص لها؟

4- ما هي أنواع العقوبات الجزائية المفروضة على من تقوم مسؤوليته الجزائية عن التهرب

الضريبي في الأردن؟

### ثالثاً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- 1- تحديد المقصود بضريبة الدخل وأنواعها وأحكام فرضها في التشريع الضريبي الأردني.
- 2- تحديد العقوبات المفروضة في قانون ضريبة الدخل وفقاً لآخر تعديلاته وبيان مدى كفايتها للحد من الجرائم الضريبية
- 3- بيان موقف المشرع من الاكتفاء بالأركان العامة لقيام الجريمة الضريبية.
- 4- توضيح أنواع العقوبات الجزائية المفروضة على من تقوم مسؤوليته الجزائية عن التهرب الضريبي في الأردن.
- 5- تقديم توصيات ومقترحات لتحسين كفاية وفعالية القوانين والتشريعات الضريبية وتعزيز تطبيقها بطرق تحد من الجرائم الضريبية بشكل أكبر.

### رابعاً: أهمية الدراسة

تنبثق أهمية الدراسة بأنها تقدم إطاراً مفصلاً ومنهجياً لتقييم كفاية القوانين والتشريعات الضريبية في ضوء التطورات المستجدة مما يسمح بتحليل شامل للنظام القانوني المعمول به وتحديد نقاط القوة

والضعف فيه، وبالتالي التركيز على تعزيز القدرة التنظيمية للقوانين الضريبية كما تساهم الدراسة في فهم مدى قانونية القوانين والتشريعات الضريبية وتوافقها مع المبادئ القانونية والدستورية المطبقة في الأردن من خلال تقييم القانون وتحليل تطبيقه الفعلي كما تساهم في الحد من الجرائم الضريبية وتعزيز فعالية العقوبات. من خلال تحليل النظام القانوني الحالي، يمكن تحديد الثغرات والنقاط الضعيفة التي تسهل وقوع الجرائم الضريبية وبناءً على ذلك، يمكن اقتراح إصلاحات وتحسينات لتشديد الرقابة وتعزيز ردعية العقوبات للحد من هذه الجرائم تعزيز الفهم لمبدأ الشرعية في الجريمة والعقاب وتصنيفات الجرائم وفقاً للقانون وبالتالي، يمكن تحقيق مزيد من الشفافية والعدالة في عملية تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق التوازن الأمثل بين حقوق الدولة وحقوق المكلفين.

#### خامساً: منهجية البحث

في هذه الدراسة، اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل أحكام وقواعد قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 وتعديلاته رقم 38 لسنة 2018. حيث أن هذا المنهج استخدم لشرح وتحليل الأحكام القانونية المتعلقة بوسائل الحماية الجزائية وفهم مفهوم الشرعية في الجريمة والعقاب. بدأ الباحث بجمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بأحكام وقواعد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته. ثم تحليل هذه الأحكام وفحصها بشكل دقيق لفهم مضمونها وتفسيرها كما استند الباحث أيضاً إلى الدراسات السابقة والمراجع القانونية ذات الصلة لدعم وتوجيه تحليله تم استخدام المنهج الوصفي لشرح وصف أحكام القانون وتحليلها بطريقة مفصلة ودقيقة. وتم استخدام المنهج التحليلي لفهم وتحليل مفهوم الشرعية في الجريمة والعقاب وتطبيقها في سياق قانون ضريبة الدخل.

## سادساً: حدود الدراسة

**الحدود الموضوعية:** تتعلق هذه الدراسة على وجه الخصوص بوسائل الحماية الجزائية في قرارات الضريبية.

**الحدود المكانية:** حدود المملكة الأردنية الهاشمية وما صدر فيها من تشريعات ضريبة الدخل.

**الحدود الزمانية:** تمثلت الحدود الزمانية في التشريعات والقوانين النافذة بتطبيق قوانين ضريبة الدخل، وقانون العقوبات.

## سابعاً: التعريفات الإجرائية

1. ضريبة الدخل: هي الضريبة المفروضة على الدخل الذي يتم تحقيقه من قبل الأفراد

والشركات والمؤسسات، وتستند إلى نسبة محددة يتم حسابها على أساس الدخل الصافي.<sup>(1)</sup>

2. جرائم ضريبة الدخل هي الجرائم المتعلقة بخرق القوانين والتشريعات المتعلقة بالضرائب على

الدخل المستحقة من الأفراد والشركات والمؤسسات. وتنقسم إلى قسمين (جرائم التهرب

الضريبي، جرائم التزوير الضريبي).

3. التهرب الضريبي: يعرف تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي

أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل

والاشكال فما تعلق بالأمر بالعمليات الحسابية أو الحركات المالية وذلك بكل أو بجزء من

المبلغ الواجب دفعه إلى الخزينة العامة والذي تستعمله الدولة لتغطية النفقات وتحقيق

أهدافها.<sup>(2)</sup>

(1) عواضة، حسن قطيش (2995). المالية العامة لموازنة الضرائب والرسوم، دار الخلود، ص 291.

(2) المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن.

4. وضع القانون الأردني تعريفاً للتهرب الضريبي حيث نشطة المادة الثانية على أنه استعمال أساليب احتيالية تنطوي على الغش أو الخداع أو التزوير أو إخفاء البيانات أو تقديم بيانات وهمية أو المشاركة في أي منها قصداً بهدف عدم دفع الضريبة أو التصريح عنها كلياً أو جزئياً أو تخفيضها وفق ما هو محدد بالقانون. (1)

5. جريمة التزوير الضريبي: تشير إلى العملية غير القانونية التي يقوم بها الأفراد أو الشركات لتزوير المعلومات الضريبية أو تزيفها بهدف تقليل الضرائب المستحقة أو تجنب دفعها بشكل غير قانوني. يتضمن التزوير الضريبي تلاعباً بالسجلات المحاسبية، وإخفاء الإيرادات أو تضخيم المصروفات، وتضليل السلطات الضريبية بشأن الوضع المالي الفعلي. (2)

#### ثامناً: الدراسات السابقة ذات الصلة

دراسة: الشوابكة، إبراهيم كامل مفلح، وحمدي قبيلات (2018) أبحاث اليرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية جامعة اليرموك - عمادة البحث العلمي مج 24 ع 4. بعنوان موقف المشرع الأردني من العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل: أشارت الدراسة إلى أنه يجب عدم الاكتفاء بتبجيل العدالة الضريبية كمبدأ بل لا بد من البحث في تطبيقاتها المختلفة من هذه المقولة ينطلق هذا البحث في إشكاليته المتمثلة في مدى مراعاة قانون ضريبة الدخل الأردني العنصري العدالة الضريبية العمومية والشخصية، ليخلص في نهاية المطاف إلى تقدير مسلك المشرع الأردني في سعيه لتحقيق العدالة الضريبية وإن جانبه التوفيق في بعض النقاط التي تستدعي تدخلا تشريعيا لمعالجتها ربط مقدار الإعفاءات الشخصية والعائلية بغلاء المعيشة بحيث ترتفع بارتفاعها تميزت

(1) قانون ضريبة الدخل 34 مادة 2.

(2) سامي العبدالله (2017). التزوير الضريبي: الأسس والمعايير والتشريعات، ص24.



دراستي الحالية بأنها ركزت على تناول الطعن بالإقرار الضريبي وتناولت الطعن في هذه التقديرات كون هذه التقديرات تصدر عن سلطة ضريبية تمارس صلاحية إصدار قرارات ضريبية تكون قراراتها عرضة للطعن أمام محاكم البداية الضريبية وبنيت القرارات الضريبية الخاضعة للطعن والإجراءات المتبعة لتقديم هذا الطعن وتحديد الجهات القضائية التي يجوز لديها الطعن في التقدير للوعاء الضريبي.

ما يميز دراستي عن هذه الدراسة أنها ركزت بشكل عميق وتفصيلي على مفاهيم الجرائم الضريبية والشرعية المتعلقة بها حيث عرضت المبادئ الضريبية، وتحليل الجرائم الضريبية من منظور شامل، مع التركيز على العناصر اللازمة لتكوين الجرائم والأركان المختلفة المرتبطة بها حيث شملت الدراسة تحليلاً للشرعية في الجرائم الضريبية ودراسة الفروع المختلفة المتعلقة بها.

#### **دراسة: جرارة في الضفة الغربية 2021 بعنوان العوامل المؤثرة على التهرب لضريبي من**

**وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية:** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التهرب الضريبي وما هي العوامل والأساليب والصور التي تساعد على التهرب الضريبي، وأسباب انتشار هذه الظاهرة والآثار السلبية لها على إيرادات الدولة، لغرض تحقيق هدف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي والاستبانة كأداة للدراسة ومن ثم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS وتمثلت عينة الدراسة ب (572) موظف وموظفة من موظفي دوائر ضريبة القيمة المضافة والجمارك والدخل. وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها وجود تدمر لدى المكلفين بشعورهم بسوء الإنفاق العام وتبذير المال العام في أمور لا تعود بالنفع على الصالح العام، إضافة إلى العقوبات غير الرادعة للمتهربين من الضريبة وتنفيذ بعض العقوبات على مكلفين دون غيرهم. وأوصى الباحث بضرورة زيادة التنسيق بين دوائر

الضريبة والدوائر الرسمية الاخرى التي قد تساعد في مكافحة التهرب الضريبي كما وعلى الدولة تحقيق النفع العام لصالح جميع الموظفين.

ما يميز دراستي عن الدراسة السابقة أن دراستي اتبعت المنهج الوصفي التحليلي لقانون الضرائب 34 وتعديلات القانون 38. حيث ركزت على مفهوم الجرائم الضريبية وتحليل مبادئ الشرعية في هذه الجرائم ومعرفة المبادئ العامة وأركان الجرائم الضريبية كما قدمت جرائم الضريبة بشكل مفصل.

## الفصل الثاني

### ماهية الجرائم الضريبية

إن ظهور الضرائب كان مرافقاً لوجود الدول واستقرار المجتمعات وتطورها، ومع التطور في الحياة وظهور احتياجات مختلفة للإنسان - اقتصادية واجتماعية وسياسية - حاول الفقه التقليدي أن يفسر فرض الضرائب من قبل الدولة على المواطنين بالاعتماد على فكرة المنفعة التي على الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها، وهذه هي فكرة العقد الاجتماعي وصاحبها "روسو"، وقال بأن عقداً ضمناً يقوم بين الفرد والدولة يلتزم بمقتضاه بتقديم الضرائب وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات<sup>(1)</sup>. ويرى جانب آخر أن فرض الضرائب هو عقد ضمني، وهذا العقد هو عقد شركة وكأن المجتمع كله شركة كبرى يساهم فيها الأفراد، وتُعدّ الضريبة بمثابة مساهمة من الأفراد في نفقات الانتاج العام للشركة<sup>(2)</sup>.

وتتواجد الجرائم الضريبية في كافة الدول على اختلاف درجات تقدمها ومستويات تطورها، ولكن الفرق يكمن في أن الدول النامية، مثل الأردن، تعتمد بشكل رئيسي على إيرادات الضريبة بمختلف أنواعها من أجل القيام بالتزاماتها تجاه مواطنيها وذلك بسبب شح الموارد والعجز المالي المزمّن في موازنتها العامة. حيث تمثل الإيرادات الضريبية 50% من الموازنة العامة للأردن وبلغت حصيلتها العام الماضي حوالي 7.5 مليارات دولار<sup>(3)</sup>. ولهذا السبب تشكل الجرائم الضريبية مصدر قلق لكافة المستويات الرسمية والشعبية في ظل شح الموارد الاقتصادية واعتماد الخزينة بشكل رئيسي على متحصلات الضريبة والجمارك والاستثمارات الخارجية، وتعد جريمة التهرب الضريبي من أخطر

(1) وهبة، محمد السعيد (2009). صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني في نطاق الضريبة العامة على الإيراد والضريبة الوحده، القاهرة، مكتبة النهضة العربية، ص13.

(2) سلوم، حسين (1999). القانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، ص129.

(3) مقال في العربي الجديد. 22-6-2022م [/https://alrai.com/article/10408822](https://alrai.com/article/10408822)

الجرائم الضريبية وأهمها إذ يحرم موازنة الدولة من نسبة مهمة جدا من الإيرادات التي تستطيع من خلالها ممارسة أدوارها التدخلية على النحو المأمول، لا بل وتترتب عجز في الموازنة العامة يتحول إلى مديونية خارجية وداخلية تلحق أكبر الضرر بالاقتصاد الوطني<sup>(1)</sup> وبإمكانية استقطاب الاستثمارات الخارجية. هنا يجب ان ننوه ان مكافحة التهرب الضريبي لا يؤثر سلباً على الاستثمارات وجذبها، حيث أن هناك تزايد مستمر للتهرب الضريبي سنويا ويشمل أنواع الضريبة كافة وبأهمية نسبية مختلفة، وذلك لضبط عملية النزف الهائل لأموال الخزينة نتيجة التهرب الضريبي. ويأمل لهذا البحث ان يبين الأسباب التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة، تعريف جريمة التهرب الضريبي والتي تعتبر من أخطر الجرائم الاقتصادية لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني وشرائح المجتمع ذات الدخل المتدنية<sup>(2)</sup> وخصوصاً أن حجم التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية يمثل مبلغاً ضخماً جدا تخسره خزينة الدولة يصل إلى 695,000,000 دينار. حيث إن حصة التهرب من ضريبة الدخل تبلغ 200,000,000 دينار أما الجزء الأكبر والبالغ 495,000,000 دينار<sup>(3)</sup> فقد كان من نصيب المتهربين من الضريبة العامة على المبيعات<sup>(4)</sup>، وعليه سيتم بيان مفهوم الضريبة والتهرب الضريبي، وذلك من خلال المبحثين الآتيين:

### المبحث الأول: مفهوم الضريبة.

### المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي.

(1) المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، 2014، دراسة بعنوان "التهرب الضريبي في الأردن: أسبابه، وطرقه، وحجمه"، نشر بالموقع الإلكتروني [www.esc.jo](http://www.esc.jo).

(2) العطور، مرجع سابق، ص 1.

(3) وحسب مصادر أخرى فإنه في سنة 2022 تقدر الخسائر من حالات التهرب الضريبي في الاردن بحوالي 1.4 مليار دولار، فيما تقدرها جهات مختصة أخرى بأكثر من ذلك، انظر مقال جريدة العربي مرجع سابق؛ وأيضاً: المجلس الاقتصادي، مرجع سابق، ص 49.

(4) العمري، محمد كامل طه (2016). أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي في الأردن، رسالة مقارنة بين رأي مقدري الضريبة والمحاسبين القانونيين والمكلفين، دراسة دكتوراه، جامعة الزعيم الأزهرى، ص 16.

## المبحث الأول مفهوم الضريبة

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية والقانونية، ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدراً رئيسياً من مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بثأرها من جهة أخرى.

وتفرض الضريبة على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً، فالالتزام بالأفراد بالضريبة بموجب مبدأ العمومية الشخصية لا يقتصر على مواطنين الدولة المقيمين بها بل يمتد ليطول المقيمين في الخارج إذا كان لهم أملاك في داخل إقليم الدولة وفقاً لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية)، كما يشمل أيضاً المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استناداً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية، وإذا كان هذا المبدأ عاماً فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده عموميته، وعليه ستقوم الباحثة بتحديد مفهوم الضريبة من خلال تقسيم هذا المبحث إلى المطلبين الآتيين:

### المطلب الأول تعريف الضريبة

تعرف الضريبة أنها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل، تدفع جبراً بقصد تغطية الأعباء العامة لتحقيق تدخل الدولة<sup>(1)</sup> وتعرف الضريبة أيضاً عبارة عن " مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبراً، مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة وتدفع من قبلهم بصفة نهائية ودون أن

(1) Science et Technique, Fiscal P.U.F paris (1) "et" Beltrame" P" Methil. L. ; وأنظر : ناشد، مرجع سابق،

يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة، ويكون فرضها مرتبطاً بالمقدرة على الدفع لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية<sup>(1)</sup>.

وبناءً على ما ذكر أعلاه؛ فإن للضريبة خصائص كثيرة أهمها<sup>(2)</sup> أنها تعتبر فريضة مالية تجبى مالياً وليس عينياً، ثانياً، تدفع الضريبة جبراً من قبل المكلفين حيث إنها ملزمة لهم بحكم القانون وليس لهم رفاهية الامتناع عن أدائها، وإذا لم يتم دفعها، فإن الدولة تتخذ التدابير اللازمة لتحويلها جبراً. ثالثاً، تدفع الضريبة من ذمة صاحبها إلى خزانة الدولة بشكل نهائي فلا تسترد إلا إذا أقر القانون طرقاً لاستردادها بسبب زيادة في التحصيل أو بسبب أمور أخرى ذكرت في القانون حصراً. رابعاً، يتم دفع الضريبة إلى الحكومة المتمثلة في الوزارات والدوائر الحكومية. خامساً، يتم فرض الضريبة بحكم القانون، حيث نصت المادة 111 من الدستور الأردني أنه "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون...". سادساً، تعتبر الضريبة تكليف دون مقابل مباشر للمكلف، وإنما يعود النفع عليه بطريقة غير مباشرة، حيث يتم فرض الضريبة على المكلفين بهدف النفع العام وحتى يتم تغطية النفقات العامة للدولة، لترجع للمواطنين في صورة خدمات عامة، مثل تحسين التعليم، الصحة، إصلاح الطرق الأمن والأمان وكافة الخدمات التي يحتاج إليها المواطن التي تجعل حياته أكثر سهولة. ولهذا فإنه لكل خاصية من هذه تأثير مباشر على المكلف وعلى اتخاذ قراره بالتهرب من الضريبة من عدمه. وبما أن الضريبة تدفع جبراً ولا يمكن استردادها فإنها تنقص من مدخولات المكلف، الذي يحاول التهرب منها وخصوصاً إذا لم ير منها المنفعة الخاصة أو أن استعمال هذه الضريبة لم يكن بالطريقة الصحيحة والمناسبة التي تعود على المجتمع بالمنفعة العامة والظاهرة.

(1) خصاونة، جهاد سعيد (2010). علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار وائل للنشر، عمان، ص82.

(2) العطور، مرجع سابق، ص17-19؛ وأنظر: العلي، عادل (2011). المالية العامة والقانون المالي والضريبي، جامعة الاسراء، ط 2، اثناء للنشر والتوزيع، الأردن، ص119-124.

وبما أن الضريبة تفرض لتساعد الدولة في تحقيق ما تربو إليه من تحقيق أمان الدولة، تغطية النفقات العامة، وإلى جانب سعي الدولة إلى تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومنذ فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار<sup>(1)</sup> حتى أن بعضهم قد عبر عنها بأنها إعلان حقوق المكلفين<sup>(2)</sup> وذلك من أجل التوفيق بين صالح المكلف من جهة وصالح الخزنة العامة من جهة أخرى. ولذلك يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بهذه القواعد ومراعاتها بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة وإلا اعتبر ذلك تعففاً من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب<sup>(3)</sup> فقيام الدولة باحترام هذه القواعد عند فرض الأعباء الضريبية هو الذي يخفف من حدة الأعباء ويجعلها مقبولة أو مستساغة لدى الأفراد وبالتالي تؤدي إلى الامتناع من التهرب من الضريبة.

وقد حدد العالم الاقتصادي ادم سميث أربع قواعد أساسية لنظام الضريبة الجيد وهي<sup>(4)</sup>:

1. قاعدة المساواة أو العدالة: على كل فرد من رعايا الدولة أن يسهم في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، كل حسب طاقته المالية وبالقدر الذي تتساوى به تضحيته مع تضحية غيره من الخاضعين لها. في البداية ربط علماء المالية بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد، ومن ثم تكون النسبة المقطوعة من وعاء الضريبة دائماً واحدة. ولكن هذا الرأي لم يبرأ من النقد فالضريبة النسبية تعد أشد وطأة

(1) الحشيش، عادل (1980). اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ص168.

(2) المحجوب، رفعت (1990). المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص104-114.

(3) ناشد، مرجع سابق، ص124-125.

(4) المبيضين، محمد أبو نصار، المبيضين، عقلة (2000). "التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، الأردن، ص2-13؛ وأنظر: ناشد، مرجع سابق، ص125-130؛ وأنظر: العلي (2011)، مرجع سابق، ص125-

على الطبقات محدودة الدخل من الطبقات مرتفعة الدخل. ونتيجة لذلك، فقد اتجه علماء المالية بالأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية التي تفرض الضريبة بنسبة تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة. فإذا كانت الدخل محدودة، فإن النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخل المرتفعة. والأساس لفرض الضريبة حسب هذه القاعدة، أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق فكرة العدالة والمساواة بين المكلفين بها كي يتحقق لهم الشعور بالأمان والثقة والاطمئنان بدفع الضريبة.

2. **قاعدة اليقين والوضوح:** تعني ان أي ضريبة يجب أن تكون محددة في وعائها وموعد فرضها وتاريخ وأسباب جبايتها. ويقصد بذلك أن تكون التشريعات الضريبية واضحة وسهلة الفهم وأن تكون في متناول المكلفين وذلك عن طريق نشرها باي طريقة وخصوصا في الجريدة الرسمية. والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها، سبب التزامه بأدائها، سعر الضريبة وأن يكون على علم بكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها، وكذلك معرفته لحقوقه اتجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

3. **قاعدة الملائمة:** ويقصد بها أنه على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين من النواحي المرتبطة بوعائها، أسلوب تحديده وإجراءاتها.

4. **قاعدة الاقتصاد في التحصيل:** أي أن تكون متحصلات الدولة من الضريبة أكبر من نفقات جبايتها<sup>(1)</sup>. فهذه القاعدة تضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليها.

(1) قاسم، صلاح محمد توفيق (2003). التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.



عادةً لا تعتمد الدولة في تحصيل إيراداتها على ضريبة واحدة، ولكن عادة ما تعتمد على عدة أنواع من الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي تحدد حسب وعاء الضريبة وهو العنصر أو الموضوع الذي تطرح عليه الضريبة، أي المنبع الذي تحصل منه الدولة على الضرائب المختلفة. يقصد بالضرائب المباشرة تلك التي يتحملها المكلف بالضريبة شخصياً. أما الضرائب غير المباشرة فهي تلك التي يمكن نقل عبئها من المكلف لأي شخص آخر. إن الوعاء الخاضع للضرائب المباشرة هو الدخل والملكية، بينما وعاء الضريبة غير المباشرة هو الإنفاق أو الاستهلاك، مثل الضريبة العامة على المبيعات التي يتم احتسابها وتقاصها عند كل عملية من عمليات التبادل أو الإنتاج، والقيمة المضافة والضرائب على المستوردات.

أن النظام الضريبي في الأردن مبني على الضرائب المباشرة وغير المباشرة ومساهمات الضمان الاجتماعي، وهو منحاز نحو الضرائب غير المباشرة بشكل أساسي. حيث أصبحت الضرائب غير المباشرة سيما الضريبة الخاصة على المبيعات، المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية الأمر الذي يمس بمبدأ أساسي من مبادئ فرض الضريبة وهو العدالة، وخصوصاً إذا كان التوسع في فرض الضريبة فقط في الضرائب غير المباشرة التي تمس الجميع بغض النظر عن الدخل أو القدرة وذلك لأن تحصيل هذه الضريبة أسهل من تحصيل الضريبة المباشرة حيث تكمن السهولة بان تحصيل الضرائب غير المباشرة يكون من المستهلك النهائي، الأمر الذي يزيد العبء الضريبي على المكلف والذي يؤدي بدوره لمحاولة تخفيف الحمل عن طريق التهرب. فتحصيل الضريبة هو امر أساسي في أي موازنة في كل الدول وعليه تبني الموازنة العامة.

## المطلب الثاني مكونات الوعاء الضريبي

يتطلب البحث في الجرائم الضريبية تحديد أساس فرض الضريبة، والمناسبة التي تنتهزها الادارة لفرضها على المادة الخاضعة للضريبة وأخيراً تحديد هذه المادة كمياً وكيفياً، وسيتم شرحها على النحو الآتي:

**أولاً: الضرائب على الأشخاص:** هي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الإنساني للفرد على اقليم الدولة محلاً لفرض الضريبة. ويحفل التاريخ المالي بأنواع كثيرة من هذه الضرائب ومن أمثلتها ضرائب الرؤوس التي كانت معروفة وتنقسم هذه الضرائب إلى نوعين، أولهما: ضرائب الفردة البسيطة، التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون النظر إلى ما يملكون من ثروات ودخول، وثانيهما: ضرائب الفردة المدرجة التي تميز بين الافراد الخاضعين للضريبة من خلال تقسيمهم إلى فئات بحسب السن، الجنس، الطبقة الاجتماعية أو المهنة أو الثروة وتحديد سعر خاص لكل فئة. ويعاب على هذه الضرائب أنها لا تنظر إلى المقدرة التكليفية للأفراد، مما فرض ضرورة اختفائها من النظم المالية الحديثة لتحل محلها الضرائب على الأموال<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: الضرائب على الأموال:** هي تلك الضرائب التي تقتطع جانباً من أموال المكلف دون النظر لذاته، وإنما باعتبار ما يملكه من ثروة أو يحققه من دخل (يكون أساس فرض الضريبة الدخل أو رأس المال أو الانفاق)<sup>(2)</sup>. ويعرف قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، الدخل بأنه "الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا

(1) أبو نصار، محمد وآخرون، مرجع سابق، ص34.

(2) الشامي، مجدي (2016). المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري، مكتبة الوفاء القانونية، بيروت، ص70.

القانون"، بينما المشرّع الأردني جاء أكثر تفصيلاً بشأن تعريف الدخل الخاضع للضريبة في قانون الدخل الأردني لسنة 2014 وتعديلاته، فعرف الدخل من الاستثمار والدخل الإجمالي والدخل الصافي والدخل المعفي، والدخل الخاضع للضريبة عرفه بأنه: " ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسارة المدورة من فترات ضريبية سابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي".

وبناءً على ما سبق ترى الباحثة أن تعريف المشرّع الأردني للدخل الخاضع للضريبة وتقسيماته له فائدة بأنه يقلل من النزاعات الضريبية ونتمنى على المشرّع العراقي انتهاج نهج المشرّع الأردني وتقسيم الدخل الخاضع للضريبة والنسب الخاضعة للدخل تجنباً للنزاعات الضريبية.

ثالثاً: الضريبة الواحدة<sup>(1)</sup> والضرائب المتعددة<sup>(2)</sup>: إن الأخذ بنظام الضريبة الواحدة أو المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق أكبر قدر من الإيرادات، وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة ومن هنا تثار المفاضلة بين النظامين<sup>(3)</sup>.

رابعاً: الضريبة الموحدة والضرائب النوعية: ويقصد بالضريبة الموحدة: يقصد بها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة من دون تمييز بين هذه المصادر، وهي بهذا المعنى تختلف عن الضريبة الوحيدة

(1) الضريبة الواحدة: يقصد بها أن تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسية واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية، أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

(2) الضرائب المتعددة: بسبب الانتقادات الموجهة إلى نظام الضريبة الوحيدة اتجهت التشريعات الضريبية إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة حيث تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب، على ألا يؤدي هذا التعدد إلى الإفراط في تعدد الضرائب، مما يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وغموضه وإرهاق المكلف وعرقلة النشاط الاقتصادي.

(3) جامع، أحمد (2001). المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة سيد وهبه، القاهرة، ص98.

التي تمنع وجود ضريبة أخرى بجانبها، أما الضريبة الموحدة فهي صورة من صور نظام الضرائب المتعددة<sup>(1)</sup>، أما الضرائب النوعية نجد أن النظام الضريبي يقوم على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتتوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها؛ بحيث تتناول الضريبة كل فرع من مصادر المكلف على أساس أنه ليس هناك علاقة لأحد النوعين بالآخر ولو كانت لمكلف واحد، فنظام كل منها مختلف عن الآخر ومستقل عنه<sup>(2)</sup>.

وفي المجمل؛ ترى الباحثة أنه مهما تعددت مكونات وأشكال الوعاء الضريبي أو ما يسمّى بمطرح الضريبة إلا أن التمييز يكون وفق القواعد النازمة للضريبة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؛ إذ تقسم الضريبة تقليدياً إلى مباشرة وغير مباشرة، وهذا التقسيم معمول به في التشريعات الضريبية منذ زمن بعيد في جميع دول العالم، فبإمكان المشرّع تنظيم الأصول العلمية لفرض الضريبة وبإحدى طريقتين، فإما أن يعتمد مباشرة إلى التصدي للمادة الخاضعة للضريبة بحسب ما يملكه المكلف من رأس مال أو ما يجنيه من دخل، ويفرض الضريبة على هذا الأساس وهذه صورة الضريبة المباشرة. وإما أن ينتظر قيام المكلف بأعمال وتصرفات تتم على قدرته على تحمل الأعباء العامة والمشاركة فيها، فيفرض الضريبة عند استعمال الدخل أو تداول الثروة واستهلاكها، وهو ما يعرف بنظام الضرائب غير المباشرة.

(1) الشيخ، رياض (2002). المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، ط2، ص45.

(2) الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2008). وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، ط1، عمان، ص23.

## المبحث الثاني مفهوم التهرب الضريبي

كما أسلفنا سابقاً تستخدم الدول الضريبة للحصول على الإيرادات العامة ولتغطية النفقات العامة، ولكن مع التطور ظهر للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى هدفها المالي. وعلى الرغم من أهمية الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي يمكن أن تحققها الدولة من فرض الضريبة، إلا أن فرض الضريبة يصدم بالعديد من العوائق والمشكلات أهمها التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>، حيث يعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وتستخدم العديد من الوسائل لمكافحتها أهمها أحكام صياغة القوانين الضريبية، تحسين طرق تحصيل الضريبة وزيادة الوعي الضريبي وتشديد الرقابة ومكافحة الفساد والحوكمة كما سوف نفصل لاحقاً. وحسب رأي كاتب هذا المبحث فإن الأساس لمنع التهرب الضريبي هو تطبيق القواعد التي اشير لها سابقاً والتي على الاغلب ان طبقت بالشكل الصحيح على يد المشرع فسوف تؤدي إلى الحد من هذه الظاهرة، وعليه ستقوم الباحثة بتعريف التهرب الضريبي نظراً لأنه يعتبر أهم صورة من صور التهرب الضريبي وذلك من خلال المطلبين الآتيين:

**المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.**

**المطلب الثاني: العوامل المؤدية إلى التهرب من الضريبة.**

---

(1) خرابشة، عبد الحميد، الطاقة والعبء الضريبي، دراسة تحليلية، مجلة دراسات، م(24)، ع(4)، ص 97-112.

## المطلب الأول تعريف التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي آفة عالمية فلا تخلو دولة من مشكلة التهرب الضريبي، وقد تكون في بعضها صغيرة وفي بعضها الآخر كبيرة، فكما أن للضرائب أهمية بالغة في الحفاظ على الاستقرار الاقتصادي للدولة، فلا بد أن توتي الضريبة ثمارها بأن تطبق بشكل عادل، وبدقة يصعب معها التهرب.

ويختلف سلوك المكلف تجاه الضريبة من مكلف إلى آخر، بينما نجد أن بعض المكلفين يدفعون الالتزامات الضريبية المترتبة عليهم طواعية، إما بسبب اعتبارها واجبا وطنيا أو التزاما قانونيا أو بسبب اعتياد المكلف على دفعها أو قناعتا بعدالتها أو لأي سبب آخر، هناك شريحة أخرى من المكلفين الذين يحاولون دائما التخلص من العبء الضريبي بمختلف الطرق والوسائل وذلك لعدة أسباب إما اقتصادية وإما أخلاقية أو حتى بسبب الأوضاع المادية أو بسبب عدم عدالة الضريبة. الدولة تسعى دائما لتحصيل الضريبة بشتى الوسائل كما بينا سابقا، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك اما بتقادي الضريبة كليا، أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي أو الإفلات من الضريبة<sup>(1)</sup>.

وهناك نوعان من التخلص من العبء الضريبي<sup>(2)</sup> الأول الذي لا يؤثر على الخزنة العامة مثل انعكاس الضريبة أو تحويل الضريبة. والآخر الذي يؤثر على حصيلة الخزنة من الضرائب مثل

(1) الخطيب، خالد (2000). التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، 16(2)، ص157.

(2) العطور، مرجع سابق، ص21.

التجنب الضريبي والتهرب الضريبي. فالتهرب الضريبي هو مخالفة غير مشروعة للنصوص التشريعية بينما التجنب الضريبي وهو استغلال نقوص أو ثغرات في التشريعات الضريبية بصورة لا يعاقب عليها القانون (1).

العديد من الدراسات بينت أن التهرب الضريبي يزداد لدى الدول النامية مقارنة مع الدول المتقدمة نظراً لعدم وجود وعي لدى المكلفين حول أهداف الضريبة المختلفة، تدني مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين في تلك الدول والزيادة بالعبء الضريبي، كما نجد أن التهرب الضريبي يميل إلى الزيادة في أوقات الكساد الاقتصادي مع أوقات الرخاء والازدهار (2). التهرب الضريبي هو آفة تحرم القطاع العام من الواردات وتنعكس على المواطن عندما تنتقص بنتيجتها الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، فتهدد كرامته وتضعف انتمائه للوطن، مما ينعكس على مستوى العدل والتنمية ويولد شعوراً بالإحباط واليأس الاجتماعي، خاصة بالنسبة للمكلفين المؤدين للضرائب عندما تتعاظم هذه الآفة ويقارنون أنفسهم بمن يتهرب من دفع ضرائبه الأمر الذي يؤدي إلى خسارة خزينة الدولة الإيرادات التي كان من الممكن أن تساهم في تخفيض العجز المالي في خزينة الدولة وتحقيق تدخل الدولة المنشود. المملكة الأردنية، تعاني كثيراً من هذه الظاهرة والتي تسبب المس بخزينة الدولة كثيراً وذلك بسبب اقتصادها الصغير ومحدودية مواردها والعجز المالي المزمن في موازنتها العامة وارتفاع مديونيتها. فإن عملية توفير التمويل اللازم لتلبية متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية عملية بالغة الصعوبة. ولكون الإنفاق العام في الأردن يتم تمويله خصوصاً وبشكل كبير من الضرائب والرسوم، فإن متوسط العبء الضريبي في الأردن هو من النسب المرتفعة عالمياً. وهذا كله بسبب الآثار السلبية للتهرب

(1) العلي، مرجع سابق، ص 177-178.

(2) أبو نصار، محمد وأبو محفوظ مشاعله وفراس الشهبان (1996). الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط1، المتحدة للاستشارات، عمان، الأردن، ص 14.

الضريبي المتمثلة بانخفاض حجم الإيرادات العامة للدولة، ومعها الإنفاق الاستثماري، ولجوء الدولة للاقتراض للتمويل نفقاتها، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الدين العام، وغياب العدالة الضريبية بين المواطنين، والتأثير في القدرة التنافسية للشركات.

ينبغي أن نشير هنا إلى أن وضع تعريف شامل جامع للتهرب الضريبي ليس بالأمر السهل واليسير نظرا لتعدد آراء المتخصصين والاختلاف بينهما حول هذا المفهوم وتتنوع أشكال التهرب الضريبي. فقد اختلف الفقهاء حول تعريف التهرب الضريبي وذلك لأن مفهوم التهرب الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ولأن أي تعريف لا يمكن أن يكون شاملا لأساليب التهرب الضريبي كافة. فقد وردت عدة تعريفات للتهرب الضريبي نذكر منها كونه "التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أداءها للخزينة"<sup>(1)</sup>. وفي العلوم المالية، يعرف التهرب الضريبي بأنه " تتصل المكلفين من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة لها بتحققها على دخل خاضع للضريبة، كما يعني تهرب المكلف كليا أو جزئيا من دفع الضريبة، مما يؤثر في تحصيلات الدولة المتحققة من الضريبة ويضيع عليها وارد كبير"<sup>(2)</sup>. كما تم تعريف التهرب الضريبي أيضا بأنه "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات الحسابية أو الحركات المالية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه إلى الخزينة العامة والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها"<sup>(3)</sup>. ويقصد أيضا بالتهرب

(1) الشوابكة، سالم محمد (2003). التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، ع(4)، ص263؛ وأيضا: العلي، مرجع سابق، ص177.

(2) الصكبان، عبد العال (1972). مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، ط1، مطبعة العالي للنشر والتوزيع، بغداد، العراق، ص197.

(3) عوضة، حسن وقطيش، عبد الرؤوف، المالية العامة، الموازنة، الضرائب والرسوم، دار الخلود، ص291.



الضريبي التهرب غير القانوني، بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة (1).

وقد وضع قانون ضريبة الدخل الاردني تعريفا للتهرب الضريبي، حيث نصت المادة 2 على أنه "استعمال أساليب احتيالية تنطوي على غش، أو خداع، أو تزوير، أو إخفاء البيانات، أو تقديم بيانات وهمية، أو المشاركة في أي منها قصدا بهدف عدم دفع الضريبة أو التصريح عنها، كلياً أو جزئياً، أو تخفيضها وفق ما هو محدد في هذا القانون". وفي مجال الضريبة الجمركية فسوره تكمن في ادخال السلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبة إخفاء أمواله أو تهريبها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة (2).

كما ذكرنا سابقا التهرب الغير مشروع، هو الذي يتضمن مخالفة قانونية وهذا الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب الضريبي. التهرب الضريبي قد يكون مشروعاً (3) ويطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، فهو عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة والتي تتم عن طريق اللجوء إلى ثغرة موجودة في النصوص التشريعية القانونية الخاصة بالضريبة ومن

(1) ناشد، مرجع سابق، ص217؛ وأنظر: العطور، مرجع سابق، ص74؛ وأيضاً: مودة، سناء، الخوالدة، هاني (2017). دور قانون ضريبة الدخل الأردني في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وأعضاء جمعية جزاء ضريبة الدخل والمبيعات، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، م(4)، ع(2)، ص78.

(2) انظر المادة 41 من قانون ضريبة الدخل الاردني.

(3) العلي، مرجع سابق، ص177 والذي يقول: "لا تعتبر هذه التسمية ملائمة وصحيحة نظرا للتناقض بين ما يعنيه اصطلاح التهرب وبين مشروعية التهرب. فمن غير المنطقي وجود تهرب مشروع طالما إنه سيضر في النهاية بخزينة الدولة شأنه في ذلك شأن التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي ولذا يفضل جانب من الفقه إطلاق اسمي التخطيط الضريبي أو التجنب الضريبي"؛ وأنظر: زين العابدين ناصر (1974). علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، مشار إليه في نصار، محمد، وآخرون (2005). محاسبة الضرائب، دار وائل، عمان، ص36.

الممكن ان تتم عن طريق تجنب المكلف من القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة فمثلا يرفض استيراد اية سلعة اجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية وهذا التجنب لا يعارضه القانون اذ انه لا يتضمن مخالفة لأحكامه. وعادة ما يحصل تجنب ضريبي بسبب عدم إحكام صياغة التشريعات الضريبية، أو وجود ثغرات بالقانون تمكن المكلف من القيام بالنشاط بطريقة تؤدي إلى تخفيف من الضريبة أو حتى عدم دفعها. وإذا أرادت الدولة أن تمنع ذلك يجب عليها أن تقوم بتعديل تشريعها بما يسد الثغرات الموجودة فيه أو النقصان.

وللتهرب الضريبي أنواع وصور عدة تختلف باختلاف الضريبة المراد التهرب منها، وقد يقوم الأفراد بالتهرب الضريبي إما بمرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها وإما بمرحلة تسديد الضريبة وتحصيلها. مثلا ان يقوم المكلف بإنكار بلوغ دخله القدر الذي يؤدي إلى خضوعه للضريبة. أو ان يقوم بتقدير المكلف للتكاليف الواجبة الخصم من الوعاء بصورة مبالغ فيها. أو يرفض تقديم البيانات الصحيحة التي يتم على أساسها تقدير الضريبة أو حتى يمتنع عن تقديم كشف التقدير الذاتي<sup>(1)</sup> أو يقدمه بتقدير أقل مما يجب أن تؤخذ منه من الضريبة. وتبين المادة (1/66) من قانون ضريبة الدخل الاردني حالات أو صور التهرب من الضريبة.

---

(1) لقد اعتبر المشرع الضريبي الأردني، جريمة الامتناع عن تقديم كشف التقدير الذاتي في موعده القانوني، جريمة مستقلة عن جريمة التهرب الضريبي، حيث يعاقب المكلف على هذه الجريمة، بمجرد تأخره عن تقديم كشف التقدير الذاتي في موعده (انظر المادة 35 + 65 من قانون ضريبة الدخل الأردني).

## المطلب الثاني

### العوامل المؤدية إلى التهرب من الضريبة

إن التهرب من دفع الضريبة له أسباب عدة، والتي لا يمكن حصرها. فمنها أسباب أخلاقية وأخرى تنظيمية فنية، وكذلك هناك أسباب سياسية واقتصادية. ومن أسباب التهرب الضريبي النقص في النظم القانونية والجزائية وكذلك عدم الشفافية في الإجراءات وعدم العدالة في فرض الضريبة وارتفاع العبء الضريبي كما سنبين لاحقاً. إن أسباب التهرب الضريبي في الأردن تتشابه والأسباب التي نجدها في بلدان أخرى للتهرب الضريبي ولكي تتمكن الدول من مكافحة والقضاء على التهرب الضريبي يجب التعرف على الأسباب والدوافع التي تحفز المكلفين من التهرب من الضريبة. ويمكن القول بأن السبب الرئيسي للتهرب يرجع أساساً إلى رغبة الأفراد في الملكية الخاصة، حيث يفضلون الاحتفاظ بأموالهم والتمتع بمنافعها، بدلاً من التنازل عنها للدولة عن طريق الضريبة. فليس من السهل على الشخص أن يتخلى عن بعض أمواله، مهما زين له الغرض الذي تنفق في هذه الأموال. ولكن هناك أسباب أخرى<sup>(1)</sup>. ويمكن تلخيصها بما يأتي:

1. ارتفاع العبء الضريبي: فكلما ارتفعت أسعار الضرائب كان الدافع لدى المكلف بالتهرب منها كبيراً والعكس صحيح. وبينت دراسة صادرة عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني عام 2014<sup>(2)</sup> أن زيادة الضرائب المباشرة وغير المباشرة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي بشكل عام، تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي، ما يدفع بشكل أو بآخر، الأفراد والشركات، إلى التجنب أو التهرب الضريبي، وبما يحد من قدرة الحكومة على تمويل المشاريع الرأسمالية المخطط لها، ارتفاع عجز الموازنة ورصيد الدين العام. فهناك انطباع سائد لدى المواطنين

(1) العلي، مرجع سابق، ص 179-180.

(2) المجلس الاقتصادي، مرجع سابق، تمهيد.

في الأردن ان ارتفاع معدلات الضريبة هو بسبب كبر حجم الاقتصاد غير الرسمي أو ما يسمى اقتصاد الظل وعدم قدرة الدولة للحد منه. وتعتبر زيادة الضرائب واقتطاعات الضمان الاجتماعي سببا من أسباب انتقال الأفراد للعمل في القطاع غير الرسمي فكلما كان العائد من العمل مقارنة بتكاليف العمل أقل كلما زاد التوجه نحو الاقتصاد غير الرسمي وبالتالي التهرب من الضريبة. إن ارتفاع الأعباء الضريبية على المواطنين ارتفاعا كبيرا يؤدي إلى إرهابهم بالضرائب، وشعورهم بعدم المساواة والعدالة الاجتماعية، وهذا كله سيفقد شعورهم بالانتماء الوطني تجاه دولتهم وبالتالي تهربهم ضريبيا.

2. **الظروف الاقتصادية:** فمستوى المعيشة المتدني يعد عاملا مهما في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة وبالعكس ففي أوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الأفراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لكثرة النقود وارتفاع الدخل وعلى العكس يكثر التهرب في أوقات الكساد الاقتصادي. هذا ويلاحظ ان موقف الدولة تجاه المتهرب يختلف في فترات الرخاء عنه في فترات الكساد، فبينما تبدي الدولة، بسبب زيادة إيراداتها، نوع من التساهل في فترات الرخاء، فإنها تتشدد بسبب انخفاض إيراداتها في فترات الكساد<sup>(1)</sup>. وكذلك فإن ظروف المكلف الاقتصادية تؤثر على قراره دفع الضريبة أو التهرب منها. وكذلك يؤثر مبلغ الضريبة حيث يعتبر من العوامل الحاسمة في قرار المكلف نحو التهرب فكلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه حاول التهرب من الضريبة والعكس بالعكس.

3. **سياسة الدولة الاتفاقية:** تعد أمرا مهما في اتجاهات التهرب من الضريبة انخفاض وارتفاعها. فعندما يكون إنفاق الدولة موجها إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد، يشعر المكلفون

(1) العطور، مرجع سابق، ص210.

بالضريبة بجدوى دفعها ويمتنعون عن التهرب منها. أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم سيبدلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة. أي أن سياسة الإنفاق العام تلعب دوراً أساسياً في هذا الخصوص<sup>(1)</sup>، كلما أحسن الحكام استخدام الأموال العامة كلما قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب من الضرائب، وكلما استعملت الضرائب بطرق وأغراض لا تعود بالمنفعة على المجتمع بالشكل العام كثر الشعور بالظلم مما قد يدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة. وهنا يجدر بنا الذكر بأن ثقة المكلفين بالحكومة والسلطة السياسية الحاكمة تلعب دوراً مهماً في مدى التهرب الضريبي من عدمه. فكلما توافرت ثقة الناس بالسلطة الحاكمة ازداد تقبلهم لدفع الضرائب عن طيب خاطر والعكس صحيح<sup>(2)</sup>.

4. **الأسباب الجزائية:** إن من أهم الأسباب التي تدفع المكلفين للتهرب الضريبي هي طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة وعدم التشدد في فرض العقوبات. حيث يساعد الجزاء الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضرائب على التقليل من التهرب الضريبي. فعدم التشدد في الجزاء على المتهربين يؤثر في قرارهم بالتهرب أو عدمه، حيث يوازن المكلف بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض له إذا ما تهرب من دفع الضريبة المستحقة إذا ما تم فضح أمره، فإذا كان الجزاء أكبر عدل عن التهرب والعكس صحيح. وهنا يجدر الإشارة إلى أن عقوبات التهرب الضريبي في التشريعات الأردنية لا تزال بحاجة إلى تشديد وتغليظ لهذه العقوبات، حتى تصبح درعاً واقياً للنظام

(1) صدقي، عاطف (1972). مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، ص438.

(2) العطور، مرجع سابق، ص207-208.

الضريبي. حيث إن الجزاء لا يجب ان يكون جزاءً مادياً فقط، فقد يتعداه باستخدام طرق أخرى تراها الدولة مناسبة مثل المنع والحرمان والتقييد وحتى الحبس.

##### 5. الأسباب الأخلاقية والوعي الضريبي: أن درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي

يلعب دوراً مهماً في مسألة التهرب الضريبي، فكلما كان الوعي الضريبي عالياً والمستوى الأخلاقي مرتفعاً قلت رغبة الأفراد في التهرب الضريبي حيث يزداد شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة وبحب متنام للمصلحة العامة وسعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو الجماعة والتي تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجب الضريبة باعتبار أن ذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها وتقدمها، بل ومساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع. وعلى العكس حين ينخفض الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يقل شعورهم بهذا الواجب تجاه دولتهم. كما ان من أهم الأسباب التي تدفع المكلف إلى التهرب من الضرائب، عدم شعوره بالمسؤولية تجاه الدولة، أو عدم وعيه بما تحققه الضريبة من خدمات يتمتع فيها الشعب بأكمله الأمر الذي يعود عليه شخصياً بالنفع. فالمكلف المتهرب يرى بوجوب ودفع الضريبة استقطاع من ماله دون مقابل. وقد ذهب علماء الاجتماع<sup>(1)</sup> والأخلاق إلى تأكيد تعشي الظاهرة (التهرب الضريبي) بين مختلف طبقات الشعب، الأمر الذي دفعهم إلى القول بأن التهرب الضريبي هو جريمة الشرفاء بدعوى أن الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون الاستيلاء على شيء - مهما كان تافهاً - بغير حق لا يتورعون عن مخالفة قانون الضريبة دون تردد، اعتقاداً منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم القيام بتضحية غير عادلة، وأنهم في واقع الأمر ضحية للنصوص

(1) سرور، أحمد فتحي (1999). الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص20.

تحكمية حيث إن هناك شعور بانعدام العدالة في توزيع الأعباء العامة. مما يؤدي إلى دفع الأفراد نحو التهرب وعدم أداء الضرائب المستحقة عليه. ولا شك في أن المساواة والعدالة في العبء الضريبي أو في توزيع الضريبة تشكل حافز لدفع الضريبة من المكلفين، بينما إذا شعر المكلف أن القانون يعفي بعض المكلفين من الضريبة دون أسباب مقبولة، فإنه لا يرتضي أن يقوم هو بأدائها دونهم. ولذا فإن قاعدتي المساواة والعمومية تلعبان دوراً مهماً في منع حالة التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

6. **الازدواج الضريبي:** فرض الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة على ذات المكلف في مدة واحدة، وبالنسبة لنفس الوعاء الضريبي، وهذا ما يجعل المكلف يتهرب من الضريبة لاعتقادهم بعدم أحقية الدولة بهذه الضرائب وإلى ميل المكلفين إلى التهرب من الضريبة بسبب زيادة العبء الضريبي عليهم.

7. **عدم كفاءة الإدارة الضريبية<sup>(2)</sup>:** ضعف المراقبة والكفاءة لدى أجهزة التحقيق والتحصيل من حيث الكم أو من حيث النوع والمتمثل في انخفاض عدد العاملين وانخفاض مستواهم الثقافي والمهني يؤدي إلى انخفاض أداء الدائرة في مجال حصر المكلفين وما يستحق عليهم من ضرائب. فان التنظيم السيئ للإدارات الضريبية وعجز العاملين بها عن ملاحقة الخاضعين للضريبة وربطها عليهم وتحصيلها منهم، يؤدي بطبيعة الحال إلى تشجيع المتعاملين معها على التهرب من واجباتهم الضريبية. على الدولة العمل لتطوير الموارد البشرية العاملة في

(1) الخطيب، مرجع سابق، ص 162.

(2) عبد، سهاد كشكول (2013). التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، 8(24).

المجال الضريبي من مدققين ومحاسبين ومراجعين، ورفع كفاءة المنظومة الضريبية ومن ضمنها أجهزة التحقيق والتحصيل الأمر الذي يصعب من عمليات التهرب الضريبي.

8. **الأسباب الفنية والتقنية:** أن لأسلوب تحديد دين الضريبة نصيبا مهما في مدى التهرب من الضريبة فيفسح المجال للتهرب من الضرائب حين لا يكون جباية الضريبة إلا بتقديم تصريح من قبل المنشأة التجارية أو الصناعية أو غيرها. وتقل في الضرائب التي تجبى من المصدر كالضرائب على الأجور والمرتببات. فإن عدم وجود برنامج مراقبة فني دقيق يتابع الأفراد والشركات وكيفية حساب الضريبة الحقيقية عليهم يلعب دورا هاما ومن هنا ظهرت طريقة التهرب من الضريبة الجمركية من خلال إخفاء الورقة الحقيقية الخاصة بالبضائع وإظهار ورقة مزورة غيرها تحمل قيمة أقل من الأصلية. وبالمحصلة فإن الأسباب الفنية والتنظيمية ومدى انضباطها وقدرتها على كشف التهرب الضريبي له الأثر الذي لا يستهان به في جعل المكلفين يتخذون قرارهم بشأن التهرب من دفع الضريبة أو الالتزام بها.

9. **عدم توافر قاعدة بيانات ومعلومات شاملة ومتكاملة حول القطاعات الخاضعة للنظام الضريبي:** مثل العاملين في تجارة الجملة والتجزئة وإصلاح المركبات ذات المحركات والدرجات النارية والعاملين أيضا في قطاع الصناعات التحويلية وفي قطاع التشييد بالإضافة إلى المهنيين الآخرين من أطباء مهندسين ومحامين وغيرهم. حيث إن توافر قاعدة بيانات ومعلومات شاملة ومتكاملة يمكن كوادر دائرة الضريبة من تدقيق الإقرارات الضريبية واكتشاف التهرب الضريبي ومحاسبة المتهربين من دفع الضريبة المستحقة عليهم. كما أن تحديد قاعدة البيانات والمعلومات بشكل دقيق يوفر ضمان وفعالية لاستخدام هذه البيانات والمعلومات في تدقيق الإقرارات الضريبية بكفاءة.



10. عدم استقرار النظام الضريبي وتعقيده<sup>(1)</sup>: التعديلات المتكررة على القوانين يصعب من عملية فهم النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة وتأويلها إلى تفسيرات عدة مما يؤدي إلى صعوبة الالتزام بها ومما يؤدي إلى قيام المكلفين ببذل الجهود للتهرب من دفع الضرائب. لهذا يجب على الدولة إعطاء فترة زمنية كافية للتأكد من حدوث الأثر الاقتصادي والاجتماعي المرجو من أي تعديل أو عدم حدوثه. حيث إن التعديلات المستمرة على القوانين تعطي الانطباع بعدم العدالة، وبأن الهدف منها هو زيادة الجباية فقط. وهنا يجب أن نؤكد أن تعقيد القوانين الضريبية سواء في تقدير وعاء الضريبة أو في تقدير قيمة الضريبة والتوسع في الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى التوسع من حالات التجنب الضريبي، وعدم الشفافية وعدم قيام الدولة بنشر نسب الضرائب المفروض دفعها أو وضع ضوابط واضحة يؤدي إلى الخروج من بوتقة التشريعات التي تنظم تحصيل الضرائب واتساع نطاق الاقتصاد غير الرسمي الذي يعتمد بالأساس على ضعف المؤسسات والتراخي في ظل فرض سيادة القانون. وكذلك محاولة المكلفين تفادي الإجراءات البيروقراطية لعمل الإدارات المختصة بتحصيل الضرائب. ويجب أن نؤكد في هذا المجال أن عدم وجود قوانين واضحة وترك المجال للموظفين لتفسير القانون، وعدم وجود مسائلة للموظفين المكلفين في تحصيل الضريبة يؤدي إلى فساد في القطاع الضريبي، وبدوره يوجه المكلف من إيجاد وسائل لتخفيض الضريبة وحتى عن طريق دفع الرشوة. هذا فضلا على تعدد وتشتت الأحكام الضريبية في القوانين المختلفة الأمر الذي يمنع الإحاطة الكاملة بالأحكام الضريبية، وعلاوة على ذلك فإن ما

(1) المعيش، عبد الكريم (2008). الجزاء المترتبة على تهرب المكلف وإخلاله بالتزاماته الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني، (رسالة ماجستير)، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن.

يشوب النصوص القانونية من غموض يحتاج إلى تفسير يؤدي بدوره كذلك إلى التهرب من الضريبة.

#### 11. تسهيل عمليات التقاضي والتحصيل: على الدولة أن تعمل على تسهيل عمليات التقاضي

وتسريعها من أجل التخفيف من تراكم المتأخرات الضريبية ونشر الوعي الضريبة بين المواطنين وبث القناعة بأهمية الالتزام بدفع الضرائب في مواعيدها المحددة، وأهمية الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام والذي يستفيد منه الجميع والأمر الذي يراعي بنهاية الأمر العدالة بين المكلفين. وهنا يجب التنويه إنه يجب الفصل ما بين الإدارة المحصلة للضريبة والمحكمة التي تقرر في الاعتراضات على قرارات هذه الإدارة حتى لا يكون الخصم والحكم نفسه. وكذلك يجب العمل على تعزيز الثقة بين المكلفين ودوائر الضريبة التحصيلية، بحيث يتم توفير الإجراءات اللازمة التي تمكن من دفع المكلفين للضرائب المستحقة عليهم حسب التشريعات الضريبية بسرعة ويسر ودون تعقيد وعدم وجود الروتين أو الاجتهادات الشخصية للمدققين التي تشعر المكلفين بالظلم أو سوء المعاملة.

#### 12. عدم عدالة الضريبة: عندما يشعر المكلف بعدم عدل الضريبة وارتفاع معدلات الضريبة

سيحاول أكثر بالتهرب من دفعها ومثال على ذلك الضريبة على الأرباح ونسبتها من الواردات الموازنة. مقابل الضريبة غير المباشرة التي تفرض على محدودي الدخل. فكلما زاد تشخيص الضريبة. أي مراعاة للأوضاع الشخصية للمكلفين كلما قل التهرب الضريبي، وذلك لأن من شأن تشخيص الضريبة، مراعاة الأوضاع الشخصية للمكلفين، والتي تؤدي بدورها إلى المساواة بينهم وهذا أقرب إلى العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي بين المكلفين.

مما لا شك فيه أن للتهرب آثارٌ سيئةٌ فهو يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضريبة وإلى عدم المساواة بين الأفراد حيث تتحمل بعضهم أعباء أكبر (وهم الملتزمون بدفعها) عن غيرهم (وهم المتهربون من دفعها) كما يعد التهرب ونتيجة لانخفاض حصيلة الضرائب اضطرار الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب الحالية فيزداد العبء على من لم يتهرب ولذا أصبح من الواجب اتخاذ كافة الوسائل لمكافحة التهرب.

## الفصل الثالث

### الأحكام القانونية للجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل الأردني

تعتبر الجريمة الضريبية وما يترتب عليه من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني والإضرار بإيرادات الدولة، وقد نظم المشرع الأردني النماذج الجرمية التي تتألف منها الجريمة الضريبية وجرم كل فعل أو امتناع عن فعل يقصد منه تهرب المكلف من دفع الضريبة، وتكون الجريمة الضريبية من جرائم السلوك المجرد كجريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط أو من جرائم الضرر كجريمة اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بقصد إيهام مصلحة الضرائب بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر أو من جرائم الخطر كجريمة الامتناع عن خصم وتحصيل الضريبة في المواعيد القانونية<sup>(1)</sup>، وعلى ذلك سنقوم من خلال هذا الفصل ببحث هذه النماذج وبنيناها القانوني من خلال بيان أركانها، وفق التفصيل الآتي:

**المبحث الأول:** الركن المادي للجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل.

**المبحث الثاني:** الركن المعنوي للجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل.

---

(1) ناشد، سوزي عدلي (2011). أساسيات المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، بيروت، دار الحلبي الحقوقية. ص 233 وما بعدها.

## المبحث الأول

### الركن المادي للجرائم الضريبية في قانون ضريبة الدخل

يعتبر الركن المادي ركيزة أساسية لتحقيق جريمة ما، لكون المشرع لا يعاقب على مجرد النوايا والأفكار والإجرامية، ولا حتى التصميم على ارتكابها- الأعمال التحضيرية- إذا لم توصف المحاولة، وبناءً عليه فالركن المادي يعد أهم وأبرز أركان الجريمة، إذ بمجرد الامتناع عن تنفيذ ما أمر به القانون تتحقق الجريمة وبهذا الركن تقوم الجريمة، وذلك عن طريق السلوك الاجرامي<sup>(1)</sup>.

من خلال تعريف جريمة التهرب الضريبي التي تم الإشارة لها سابقاً بأنها "استعمال أساليب احتيالية تتطوي على غش أو خداع أو تزوير أو إخفاء البيانات أو تقديم بيانات وهمية أو المشاركة في أي منها قصداً بهدف عدم دفع الضريبة أو التصريح عنها، كلياً أو جزئياً أو تخفيضها وفق ما هو محدد في هذا القانون"، وعلى ذلك فإنه لا يكفي أن يرتكب المكلف فعل أو امتناع حتى يتحقق الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وإنما لابد أن يقترن هذا الفعل أو الامتناع بأساليب احتيالية تتطوي على غش وخداع، وهذا ما يستفاد من نص المادة (66/أ) من قانون ضريبة الدخل، وبالتالي يشترط أن يقترن فعل الاستعمال بطريقة من الطرق المبينة في نص المادة (66/أ) من قانون ضريبة الدخل، والواضح من النص أن هذه الطرق جميعها تتصف بالصفة غير المشروعة كما أن الطرق التي يستعملها المكلف في ارتكاب التهرب الضريبي تقوم جميعاً على الغش والخداع للدرجة التي يمكن تشبيهها بالطرق الاحتيالية.

(1) نمور، محمد سعيد(2010)، الموجز في الجرائم الواقعة على الأموال في قانون العقوبات الأردني، ط2، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، ص118.

وعلى ذلك فقد حدد المشرع الأردني وفق ما ورد في المادة (66/أ) من قانون ضريبة الدخل مجموعة من الأفعال والسلوك المجرم الذي يأتيه المكلف باصطناع مستندات وفواتير أو إتلافها أو استعمالها للتهرب الضريبي،

وعليه يتركز الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في مخالفة الالتزام الضريبي، وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تتطوي على الغش والتدليس، والطرق الاحتمالية للتهرب الضريبي هي أمور تتخذ صورة التدليس والغش والخداع الذي يُغلف به الممول تصرفه في شأن ما ينبغي عليه أن يستعين به من أوراق أو مستندات لحصول التهرب، وهو ما يتحقق عندما يوهم الإدارة الضريبية بقلّة أرباحه أو بتحقيق خسارة، فيفلت من سداد الضرائب التي يلتزم بأدائها، وهذه الطرق وردت في أكثر من صورة في المادة (66/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني.

لذلك يتكون الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي، حسب منطوق نص المادة (1/66) من قانون ضريبة الدخل الأردني من ارتكاب فعل إجرامي معين هو "استعمال" المكلف إحدى الطرق المبينة في النص، والذي يترتب عليها عدم أداء الضريبة، أو الامتناع وعلى ذلك يقوم الركن المادي للجريمة بتوافر أربعة عناصر رئيسية هي:

1. النشاط الإجرامي الذي يتمثل بفعل أو امتناع من شأنه التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

2. وسيلة النشاط الإجرامي، وهي ارتكاب إحدى الطرق المبينة في القانون.

3. النتيجة الإجرامية، وهي عدم أداء المكلف للضريبة المستحقة عليه.

4. علاقة السببية بين النشاط الإجرامي ووسيلته.

وعلى ذلك فإن كل فعل يقوم به المكلف الضريبي بقصد التهرب الضريبي من خلال اللجوء على وسائل وطرق احتيالية يعتبر جريمة معاقب عليها، وهذه الجريمة لا بد لقيامها توافر أركانها المادي من خلال إثبات سلوك مجرم، وسنقوم من خلال هذا المبحث بتوضيحه على النحو الآتي:

**المطلب الأول:** السلوك الجرمي وصوره في الجريمة الضريبية.

**المطلب الثاني:** النتيجة والعلاقة السببية في الجريمة الضريبية.

## المطلب الأول

### السلوك الجرمي ووسائله في الجريمة الضريبية

يعتبر السلوك الإجرامي الإيجابي حركة عضوية إرادية والتي تهدف إلى تحقيق نتيجة يعاقب عليها القانون، وبدون هذه الحركة العضوية لا وجود للفعل أو السلوك الإيجابي إذ لا يخرج الوضع عن كونه فكرة داخلية كامنة في النفس وتفقد مظهرها المادي الذي يطلبه القانون وبالتالي لا يعاقب عليه (1).

يتنوع الفعل أو السلوك الإيجابي للجريمة حسب نوع الجريمة فالشخص الذي يُقدم في ارتكاب جريمة ضريبية، عليه أن يؤدي حركة عضوية ومن خلالها يتم تحقيق النتيجة على ان تكون هذه الحركة العضوية حركة إرادية، وذلك لأن تحديد مسؤولية الشخص مرتكب السلوك الإيجابي بالحركة العضوية يتوقف على مدى توافر الصفة الإرادية للحركة العضوية بدون أن تتأثر بأي مانع من موانع المسؤولية التي قد تنفي عن صاحب هذه الحركة العضوية الصفة الجرمية، كونه ارتكب هذه الجريمة من دون إرادة، وبالتالي لا عقاب عليها كالأفعال التي ترتكب نتيجة للإكراه المادي أو التي ترتكب

(1) خليل، محمود راضي (2012). السياسة الجنائية في مجال التهرب الضريبي، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، ص8.

مع فقدان الشعور والاختيار. إن السلوك الإيجابي للجريمة الضريبية يتطلب من المكلف (الممول) أن يأتي بسلوك إيجابي إرادي قد جرمه القانون ونص عليه، يعتبر الفعل أو السلوك غير المشروع العنصر الأساسي في قيام الركن المادي وبالتالي قيام الجريمة، فلا جريمة ولا عقوبة دون القيام بفعل أو سلوك يتمثل في عمل خارجي، ويكون الفعل على نوعين، إيجابي ويسمى (الفعل الإيجابي)، وقد يكون سلبية ويسمى (بالامتناع أو الترك) (1).

يتحقق النشاط الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي بارتكاب فعل أو امتناع من قبل المكلف للتهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، وهو الذي ورد في منتصف الفقرة (أ) من المادة (66) من قانون ضريبة الدخل الأردني بقولها: "... بأن أتى أي فعل من الأفعال التالية ..... ويتبين من العبارة السابقة أن النشاط الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي يقوم بفعل الاستعمال "كل من ارتكب فعل أو امتناع للتهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً"، ووسيلته إحدى الطرق السبعة الواردة في النص على سبيل الحصر، ومفاد ذلك أن المشرع الضريبي قد ربط بين فعل الإتيان أو الاستعمال والطريقة التي تجعل المكلف متهرباً من أداء الضريبة، وبهما معاً يتكون العنصر الأول للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، وبالتالي أخذ شكل الجريمة المركبة سواء كان السلوك الإجرامي لجريمة التهرب إيجابياً أو سلبية.

ومن أهم مظاهر السلوك السلبي المجرم في إطار قانون ضريبة الدخل ما أشارت له المادة (64/أ) من القانون المذكور التي جاء فيها: "أ- تفرض ضريبة مضافة لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار في أي من الحالات التالية:

1. إذا تخلف المكلف عن مسك السجلات أو المستندات وفق أحكام هذا القانون.

(1) السعيد، كامل حامد (2019). شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، ص183.



2. إذا تخلف المكلف عن التسجيل لدى الدائرة وفق أحكام هذا القانون.
3. عدم قيام المحاسب القانوني بتزويد الدائرة ببيان بأسماء عملائه وعناوينهم وفق أحكام المادة (25) من هذا القانون.
4. عدم إعلام الدائرة بأي تغييرات طرأت على البيانات الواردة في طلب التسجيل خلال الموعد المحدد لذلك.
5. التخلف عن اقتطاع الضريبة وتوريدها للدائرة وفق أحكام هذا القانون.
6. الامتناع عن تقديم السجلات والمستندات التي يتوجب الاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون.
7. الامتناع عن إصدار فاتورة أو مستند عند طلبها من قبل المستفيد.

ومن خلال النص السابق نجد أن المشرع الأردني أشار إلى صور امتناع المكلف عن تقديم سجلات أو مسك دفاتر أو وثائق ومستندات يتم على أساسها تقدير الضريبة المقدرة عليه واعتبر المشرع ذلك الامتناع سلوك مجرم لأنه القصد من وراء ذلك التهرب الضريبي.

والسلوك السلبي الاجرامي أو الامتناع في الجرائم الضريبية ما هو إلا امتناع المكلف أو تقاعسه عن أداء التزام إيجابي محدد كان يقع عليه قانوناً عبء الوفاء به، وينتج عن ذلك الامتناع أو السلوك السلبي ضرراً بالمصلحة المحمية جنائياً أو تعريضها للخطر بمجرد الامتناع عن أداء ذلك الواجب، إذ أن الامتناع هنا يشترك مع الفعل الإيجابي من ناحية الإرادة في التصرف أو في الامتناع عن التصرف وما هو إلا امساکاً إرادياً عن الحركة العضوية الذي كان يجب فيه القيام بهذه الحركة<sup>(1)</sup>.

---

(1) محمود، حمادة خير (2019). السياسة الجنائية للجريمة الضريبية: دراسة مقارنة، (أطروحة دكتوراه)، جامعة عين شمس، القاهرة، ص9.

كما أن المقصود بالإتيان أو الاستعمال في جريمة التهرب الضريبي هو تقديم مستند أو سجل أو غيره إلى جهة معنية وهي دائرة ضريبة الدخل، فيلزم لتحقيق معنى الاستعمال أو الإتيان إبراز المستند وغيره من الأوراق إلى الدائرة المعنية، فالمهم هو الاستعمال فلا جريمة إذا وجد المستند ولم يتم إبرازه أو استعماله، كما لا يحول دون تمام الجريمة عدم بلوغ الجاني النتيجة المرجوة من تقديم المحرر، وبناء على ذلك، فإنه إذا قدم المكلف المستند إلى موظف الضرائب، فاشتبه هذا الأخير في أمر هذا، ولم يأخذ به كدليل في مصلحة المكلف، فإن فعل الاستعمال المكون للجريمة يكون قد تم بالفعل، أما الأخذ به من عدمه فهو من آثار الاستعمال، لا يلزم تحققه لتمام الجريمة. ومن المقرر أن فعل الاستعمال ذو طبيعة مستمرة، يبدأ بتقديم الورقة والتمسك بها، ويبقى مستمراً ما بقي مقدمها متمسكاً بها (1).

وعلى ذلك؛ من أهم وسائل السلوك الجرمي في التهرب الضريبي يتحقق من خلال ما نصت عليه المادة (66/أ).

#### الفرع الأول: إخفاء الأنشطة الخاضعة للضريبة

نصت المادة (5/أ/66) من قانون ضريبة الدخل على هذا السلوك المجرم بما جاء فيها: ".... 5- أخفى نشاطاً أو جزءاً منه مما يخضع للضريبة"، يتضمن هذا السلوك بعدم تقديم بيانات إلى الإدارة الضريبية التي تخص النشاط الخاضع للضريبة أو تقديم جزء من النشاط وإخفاء جزء منها لتخفيض سعر الضريبة والتهرب منها كلياً كما أنه يتم اللجوء إلى طرق أخرى يتمثل في تقديم المحاسب معلومات غير دقيقة أو يخفي معلومات أو وقائع علم بها أثناء تأدية مهامه سواء لم تفصح

(1) السيد، أحمد سيد (2012). الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص363.

عنها المستندات التي شهد بصحتها أو كانت تتعلق بتعديل أو تغيير في الدفاتر التجارية أو الحسابات أو السجلات أو المستندات.

وتعد عملية إخفاء أي من الأنشطة التجارية أو غير ذلك والخاضعة للضريبة أحد أشكال التهرب الضريبي، وهو سلوك جرمي يحاسب عليه القانون إذ ينطوي عليه تضليل دائرة الضريبة بإعطاء معلومات منقوصة وإخفاء أنشطة أو جزء منها للتهرب من دفع الضرائب، وهو ما يعرف بامتناع المكلف من دفع ما ترتب عليه من ضرائب، ويتضمن السلوك الجرمي في هذا النموذج بقيام المكلف قصداً بإخفاء أي من الأنشطة المختلفة أو أجزاء منها عن سجلات ومستندات أو الإقرارات الضريبية المقدمة لإدارة الضريبة لغرض التهرب من دفع الضرائب المترتبة على تلك الأنشطة<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثاني: عدم توريد مقدار الضريبة المقطوعة لدائرة الضريبة خلال الفترة المحددة لذلك

يتحقق هذا السلوك الإجرامي للتهرب الضريبي بسلوك إيجابي وقد أشار لهذا السلوك المجرم في المادة (6/1/66) من قانون ضريبة الدخل والتي جاء فيها: "6....- اقتطع مقدار الضريبة وفق أحكام هذا القانون ولم يوردها للدائرة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ دفعها...".

وينطوي هذا النموذج على قيام المكلف باقتطاع مقدار الضريبة وفق أحكام قانون ضريبة الدخل وعدم توريدها خلال الفترة الزمنية المحددة بثلاثين يوماً من تاريخ دفعها، وتظهر عملية الجرم الضريبي في هذا النموذج من خلال توافر عناصر الركن المادي المتمثلة بالسلوك الإيجابي الجرمي، والذي يتضمن قيام المكلف بعدم توريد مقدار الضريبة لدائرة الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ دفعها، وهو ما يعني تهرب المكلف من دفع مقدار الضريبة المقطوعة للدائرة.

(1) البدراني، قيس حسن عواد (2010). المالية العامة والتشريع الضريبي المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، عمان، ص232.

### الفرع الثالث: الاصطناع أو التغيير أو الغش (الاحتيال الضريبي)

يتحقق هذا النموذج الجرمي، من خلال تغيير الحقيقة أو إحلال أمر غير صحيح محل الصحيح الواقع من الأمور، فلا يمكن وقوع هذا النموذج إذا لم يحدث ذلك، وعلى ذلك فالسلوك المادي في هذه الجريمة تتمثل في نشاط إجرامي ينصب على التغيير أو الغش أو الاصطناع وعلى ذلك فهذا النموذج يتطلب إثبات الجاني سلوكاً إيجابياً بتغيير الحقيقة في أحد المستندات بالطرق المقررة قانوناً، وأن يكون ذلك في محرر، وأن يحدث التغيير ضرراً أو احتمال حدوثه<sup>(1)</sup>.

وأن الاصطناع أو التغيير أو الغش في الإقرار المقدم إلى الدائرة الضريبية باستعمال طرق احتيالية هو السلوك الآخر أو الصورة الأخرى من صور السلوك الإيجابي للجريمة الضريبية فقد عاقبت مختلف القوانين وجرمت هذه الأفعال، إذ إن وجود الغش إلى جانب الاحتيال في هذه الأفعال قد أعطى مساحة واسعة في تجريم الأفعال التي ترتكب بهذه الطرق.

وقد أورد المشرع الأردني هذه النماذج من الجرائم الضريبية التي تتحقق بسلوك إيجابي في المادة (66/أ) من قانون ضريبية الدخل والتي جاء فيها: "أ- يعاقب بغرامة تعويضية تعادل مثل الفرق الضريبي كل من قام بالتهرب الضريبي أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى أي فعل من الأفعال التالية:

1. قَدَمَ الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة أو ضمّنه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها مع علمه بذلك.

(1) الغزال، عبد الحكيم ذنون يونس (1999). القرائن القضائية ودورها في الإثبات الجنائي، (رسالة ماجستير)، جامعة الموصل، ص43.

2. قَدَمَ الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات وضمّنه بيانات تخالف

ما هو ثابت لديه من سجلات أو مستندات أخفاها.

3. أتلف قصداً السجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة

للاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون.

4. اصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الدائرة بقلة الأرباح

أو زيادة الخسائر".

ومن خلال النص السابق تتحقق هذه النماذج السلوكية المجرمة في إطار قانون ضريبة الدخل

من خلال الاصطناع بإنشاء مستند أو دفتر أو سجل بكامل أجزائه على غير مثال سابق ولا أصل

له، ويترتب عليه آثاراً قانونية في عملية التهريب الضريب، مثال ذلك ان يثبت المكلف أسماء عمال

بالمصنع تقاضوا أجوراً ومرتبات وأعد لهاذ الغرض عقوداً بهذه الأسماء ووضع تواقيع في تلك العقود

وهي لأسماء أشخاص وهمين لا وجود لهم في الواقع بغرض زيادة النفقات وتقليل الأرباح حتى لا

يخصم مبلغ ضريبة عالي، وفي هذه الحالة يكون من صدر منه الورقة قد غش في المعاملة الضريبية

وأضر بالخزانة العامة من خلال عدم سداه كامل الضريبة المستحقة عليه.

كما يقوم بعض المكلفين باللجوء إلى استخدام طرف مختلفة لتظليل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات

حول المبلغ المترتب على المكلف دفعه، وإن عملية إتلاف بعض البيانات والمستندات يمثل أحد

أشكال الأفعال الجرمية التي تتطوي على عملية تظليل الدائرة وتزوير المستندات وهو ما يجعل من

هذا التهرب جرمياً يحاسب عليه القانون.

كما يتحقق الركن المادي في نص المادة (4/أ/66) من خلال قيام الشخص المكلف باتباع

سلوك قصدي تمخض عنه اصطناع وتغيير في الفواتير سواء في المشتريات أو المبيعات والتي تثبت

تدني مستوى الأرباح لديه أو وجود خسائر كبرى لديه تمنعه من تأدية ما يترتب عليه من ضرائب، وهنا يتضح أن سلوك المكلف بالتهرب الضريبي من خلال عملية اصطناع فواتير جديدة مغايرة عن الحقيقة توهم دائرة ضريبة الدخل بوجود خسائر أو عدم وجود أرباح، ما يؤدي ذلك بالقول بأن المكلف اتبع أسلوب التزوير في تقديم بيانات غير حقيقية ليتبع الفعل الجرمي في تهريبه الضريبي.

## المطلب الثاني

### النتيجة والعلاقة السببية في الجريمة الضريبية

لا يكفي لتحقق الركن المادي للجريمة الضريبية إتيان السلوك المجرم وغير المشروع، بل لابد أن يترتب على ذلك السلوك نتيجة جرمية تمس المصلحة المحمية في القانون، وأن تكون هذه النتيجة أثر مرتبط لذلك السلوك وهذا ما يسمى العلاقة السببية، وعلى ذلك سنقوم من خلال هذا المطلب ببحث بقية شروط توافر الركن المادي في الجريمة الضريبية، وذلك وفق الآتي:

### الفرع الأول: النتيجة الجرمية

إن النتيجة الإجرامية هي عنصر من عناصر الركن المادي للجريمة ويقصد بها الأثر المترتب على السلوك الإجرامي والذي يعتد به المشرع في التكوين القانوني للجريمة، إذ إنه للنتيجة الإجرامية مفهومين، الأول يسمى بالمفهوم المادي، والثاني يعرف بالمفهوم القانوني، بحيث يعرف المفهوم الأول بالتغيير الخارجي الملموس الذي يظهر في العالم الخارجي كأثر للنشاط الإجرامي في حين أن النتيجة بمفهومها الآخر وهو المفهوم القانوني تعني العدوان على المصلحة أو الحق المقرر له حماية جنائية<sup>(1)</sup>، ويترتب على ذلك أن كل جريمة لها نتيجة بمفهومها القانوني، ولكن ليست كل جريمة يترتب عليها نتيجة بمفهومها المادي، وهذا قد يقود بالضرورة إلى التفرقة بين الجرائم المادية وهي التي

(1) النبراوي، محمد سامي (1997). شرح الاحكام العامة لقانون العقوبات الليبي، ط3، بنغازي، ص118 وما بعدها.

تتحقق فيها النتيجة بمفهومها المادي وبين الجرائم الشكلية وهي التي لا يترتب على ارتكابها أثراً خارجياً ويسمى أيضاً بجرائم سلوك البحث حيث يقتصر المشرع على التجريم بمجرد ارتكاب السلوك<sup>(1)</sup>.

إن النتيجة في الجرائم الضريبية ما هي إلا الأثر المترتب على السلوك الإجرامي والذي ينال من المصلحة الضريبية للدولة، وقد اختلف الرأي حول ما إذا كانت النتيجة الاجرامية تعد عنصراً من عناصر الركن المادي أم إنها ليست كذلك<sup>(2)</sup>.

ويرى فريق من الفقه أن النتيجة بمعناها المادي أي التغيير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في العالم الخارجي هي التي تعتبر عنصراً من الركن المادي للجريمة دون النتيجة بمعناها القانوني واستناداً لهذا المعنى فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبي، وبالتالي هي لا تؤدي إلى تغيير في العالم الخارجي، أي لا نتيجة لها ولا تحدث غير وضع سلبي معين وهو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبي<sup>(3)</sup>. وبالمقابل يذهب فريق آخر من الفقه إلى القول بأن معظم الجرائم الضريبية ترتكب يعمل إيجابي مثل جريمة التهرب الضريبي، وذلك باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية وذلك كونها ترتكب بتقديم المكلف (الممول) للإقرارات الضريبية المخالفة للحقيقة، أو القيام بإتلاف الاوراق والمستندات أو بإخفائها قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة<sup>(4)</sup>.

(1) إن أهمية التمييز بين الجرائم المادية والجرائم الشكلية من عدة وجوه فالشروع لا يتصور إلا في الجرائم المادية ذلك أن الشروع في الجريمة يتحقق بتخلف النتيجة لسبب لا دخل لارادة الجاني فيه فهو يفترض جريمة ذات نتيجة مادية، اما الجرائم الشكلية فليس لها نتيجة مادية ومن ثم لا يتصور الشروع فيها.

(2) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص122.

(3) الخولي، مجدي محمد (2011). الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص344.

(4) بشاي، ادوارد جرس (2010). التجريم الضريبي المصري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ص130.

ونحن بدورنا نرى أن الرأي الأخير قد خلط إلى حد ما بين السلوك الاجرامي والذي يعتبر هو المكون الرئيسي للجريمة وباعتباره عنصراً مهماً في الركن المادي وبين النتيجة الإجرامية والتي أيضاً تعتبر عنصراً آخرًا يختلف تماماً عن العنصر الأول ألا وهو السلوك وذلك لأن النتيجة الاجرامية قد تحدث بسلوك إيجابي أو سلبي لا فرق بينهما في أحداث النتيجة الجرمية، مثال ذلك جريمة القتل فقد تتحقق نتيجتها إلا وهي ازهاق روح إنسان بفعل إيجابي وقد تتحقق أيضاً بفعل سلبي، مثال الأول قيام شخص بإطلاق النار باتجاه شخص آخر وقتله، ومثال الثاني امتناع الأم عن إرضاع طفلها، وإن ما يهنا هنا هو معرفة ما إذا كانت النتيجة بمفهومها المادي تعد عنصراً في الركن المادي للجرائم الضريبية أو لا.

إن أغلب الجرائم الضريبية تعتبر من الجرائم غير محددة النتيجة باستثناء جريمة التهرب الضريبي، أما إذا نظرنا إلى الجريمة بمفهومها القانوني فإن كل الجرائم الضريبية تحقق هذه النتيجة، فتنقسم هنا إلى قسمين، جرائم الضرر والتي تعتبر ائمة اعتداء على مصلحة خزانة الدولة، وجرائم خطر، حيث تعتبر معظم الجرائم الضريبية جرائم خطر لأن عدم تقديم الأخطار أو الامتناع عن تقديم الدفاتر وغيرها فهي تعتبر جرائم تهدد المصلحة المالية للدولة للخطر من دون ان تلحق بها ضرر فعلاً، ولقد جرمها المشرع من أجل تقادي الأضرار بالخزانة العامة عن طريق عدم الوفاء بين الضريبة أو تقليل، مبلغها، وبالتالي تقليل الإيرادات العامة (1).

لا بد إلى الإشارة هنا إلى أن الشروع لا يتصور في الجرائم الضريبية، وذلك لأن الجرائم الواردة في قانون ضريبة الدخل تعتبر من الجرائم السلبية، أي هي التي تنشأ بمجرد امتناع الجاني عن ارتكاب فعل يوجبه القانون، ويرجع سبب ذلك إلى أن النصوص التي تتضمن هذا النوع من الجرائم

(1) النبراوي، محمد سامي، مرجع سابق، ص120.



تستلزم القيام بعمل خلال فترة معينة أو في ظروف مناسبة محددة، فإذا لم تنقض هذه الفترة أو المناسبة فإن الجريمة لا تبدأ على الاطلاق، أما إذا انقضت هذه الفترة أو المناسبة دون أن يقوم الجاني بعمل الذي الزمه المشرع فإن الجريمة تقع تامة مثال ذلك جريمة الامتناع عن تقديم الإخطار الخاص بمزاولة النشاط وجريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي<sup>(1)</sup>.

وتأسيساً على ما سبق تؤيد الباحثة الرأي الفقهي الذي يؤكد ان جرائم التهرب الضريبي من جرائم السلوك والنتيجة، وتتحقق فيها النتيجة في صورتها الضرر والخطر معاً، من خلال تهرب المكلف من دفع أداء الضريبة كلها أو بعضها وتعرض المصالح الضريبية للدولة للخطر، وبناءً عليه يتصور الشروع في جريمة التهرب الضريبي، لكن فيما يتعلق بخصوص المشرع الأردني فإن معرفة العقاب على الشروع أم لا في الجرائم الضريبية لا يهم لأنه في الأصل المشرع الأردني اعتبر جميع الجرائم الواردة في قانون ضريبة الدخل جرائم جنحوية والمشرع في القواعد العامة لا يعاقب على الشروع في الجنحة إلا بموجب نص صريح في القانون، ولم ينص قانون ضريبة الدخل على عقاب على الشروع في أي جريمة ضريبية وبالتالي يفقد هذا العنصر أهميته.

### الفرع الثاني: العلاقة السببية

إن العلاقة السببية هي الصلة التي تربط بين الفعل والنتيجة، ويتم على أساسها اثبات أن الفعل أدى إلى حدوث هذه النتيجة، وإذا كان الفقه قد اختلف في تحديد معيار العلاقة السببية فإن الرأي الراجح يذهب إلى القول بتوافر العلاقة السببية في الجرائم العمدية إذا كان فعل الجاني هو أحد

(1) الخولي، مجدي محمد، مرجع سابق، ص132.

العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة، وأنه كان يتوقعها فعلاً، العمدية فيكفي أن يكون في إمكان الجاني توقع حدوث هذه النتيجة (1).

وبخصوص علاقة السببية في الجرائم الضريبية يجب أن يتم تقرير مسؤولية المكلف (الممول) عن الأضرار التي تصيب المصلحة الضريبية للدولة وذلك نتيجة لارتكابه جرائم ضريبية حتى وإن كان هناك عوامل أخرى قد تدخل بجانب سلوكه مادام سلوكه أو فعله كافياً لإحداث النتيجة وفق المجرى العادي للأمر، مثال ذلك التهرب العمدي الكلي أو الجزئي من الضريبة (2).

وتختلف هنا وجود العلاقة السببية بين الجريمة الضريبية الإيجابية والسلبية، ففي الحالة الأولى الجريمة الضريبية الإيجابية) كجريمة التهرب الضريبي فإذا ارتكبت بسلوك إيجابي كتقديم إقراراً ضريبياً بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات مصطنعة أو الاتلاف العمدي للدفاتر والسجلات التي تؤيد المقدار الحقيقي للدخل الخاضع للضريبة، هادفاً بذلك التهرب الضريبي فيجب هنا البحث عن العلاقة السببية بين الفعل والنتيجة أي السلوك الإجرامي الصادر من المكلف (الممول) وبين النتيجة الاجرامية المتحققة ألا وهي التهرب أو التملص من الضريبة (الكلي أو الجزئي) (3).

اما الحالة الثانية (الجريمة الضريبية السلبية) فالأمر هنا مختلف في العلاقة السببية وذلك لأن هذه الجرائم ما هي إلا جرائم سلوك بحتة كجريمة الامتناع عن تقديم الإخطار بسبب مزاوله نشاط تجاري معين ففي هذه الجريمة تتحقق أركانها بمجرد ارتكاب السلوك الإجرامي الا وهو الامتناع دون

---

(1) عبد القادر القهوجي (1997). شرح قانون العقوبات - القسم العام، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ص315.  
(2) الجنيدي، صخر عبد الله (2005). نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر: دراسة قانونية مقارنة في قانون الضريبة العامة على المبيعات، الجمارك، الدخل، عمان، دار الثقافة للتوزيع والنشر، ص75.  
(3) طنطاوي، ابراهيم حامد (2011). الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، ص87.

حاجة إلى الانتظار لحين تحقق نتيجة معينة<sup>(1)</sup>. وهنا لا مجال للبحث عن العلاقة السببية لتخلف أحد العناصر اللازمة لها ألا وهي النتيجة علماً بأن العلاقة السببية هي عنصر لازم في كل سلوك إجرامي إلا أنها في بعض الحالات قد تكون عنصراً مفترضاً من أجل تحقق الضرر المباشر الذي يعاقب عليه القانون في هذا السلوك بالفعل المادي فلا تذكر بوصفها عنصراً مستقلاً فيه.

وفي النهاية تجد الباحثة أنه لم يرد نص قانوني خاص بشأن العلاقة السببية في الجريمة الضريبية، لذلك نرجع إلى القواعد العامة لقانون العقوبات العام، وبالتالي فإن المكلف يسأل بمقتضاها عن سلوكه (إيجابي أو سلبي)، إذا تحققت النتيجة الضارة من جراء ذلك السلوك، بغض النظر عن دخول أسباب أخرى اجتمعت وأدت إلى حصول الغش الضريبي، وتقطع الصلة السببية في حال كان السبب اللاحق كافٍ بحد ذاته لإحداث النتيجة الجرمية، فهنا لا يُسأل المكلف عن النتيجة ولكنه يبقى مسؤولاً عن فعله الأصلي.

---

(1) عبید، رؤوف (1984). السببية الجنائية بين الفقه والقضاء، ط4، دار الفكر العربي، القاهرة، ص 15 وما بعدها.

## المبحث الثاني

### الركن المعنوي للجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل

يعتبر الركن المعنوي بمثابة الأصول النفسية لماديات الجريمة، أي أنّ هناك صلة بين السلوك الإجرامي للشخص ونتائجه وبين نفسية الجاني الذي ارتكب ذلك السلوك، وهذه العلاقة النفسية هي ما يصطلح عليه بالركن المعنوي للجريمة، إذ يجب أن تقوم الصلة بين النشاط الذهني والنشاط المادي<sup>(1)</sup>، إذ يتمثل الركن المعنوي في القصد الجنائي بمعنى العلم بعناصر الجريمة وإرادتها، ذلك أن الجريمة ليست كياناً مادياً قوامه الفعل لكنها أيضاً كيان نفسي، لذا فالركن المعنوي يمثل الحالة النفسية لماديات الجريمة والسيطرة عليها، بالتالي فإن هذا الركن يتكون من علم وإرادة، وأما العلم فهو فهم الأحداث والأمور كما هي في الواقع، أي أنه يسبق الإرادة، وأما الإرادة فهي التوجه لفعل ولتحقيق الفعل الجرمي<sup>(2)</sup>، ولبيان الركن المعنوي في الجرائم الضريبية يتطلب منها الأمر تناول ما يلي:

**المطلب الأول:** عناصر الركن المعنوي في الجريمة الضريبية.

**المطلب الثاني:** طبيعة الركن المعنوي في الجريمة الضريبية.

(1) علي، عادل يحيى قرني (2011). النظرية العامة للأهلية الجنائية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص84.

(2) الجندي، صخر عبد الله، مرجع سابق، ص77.

## المطلب الأول

### عناصر الركن المعنوي في الجريمة الضريبية

إن القصد الجنائي لا يتحقق إلا بإرادة متجهة لتحقيق النتيجة وعلم يحيط بعناصر وأركان الجريمة الضريبية، يتبين لنا بان الإرادة هي جوهر القصد الجنائي، وبالتدقيق بفكرة القصد الجنائي وجوهره يتبين ان الإرادة لا تقوم فعلاً ولا يتاح لها تأدية دورها في تبيان القصد ما لم تكن مستندة إلى العلم، وعليه ان القصد هو علم وإرادة، وعلى ذلك يعرف العلم بأنه " العلم بعناصر الجريمة وإرادة متجهة إلى تحقيق هذه العناصر أو إلى قبولها"<sup>(1)</sup>.

ويبدو أن القصد الجنائي في الظاهر بأنه من السهل تحديد وتحليل عناصره، لكن في الفقه قد أثار نقاشاً طويلاً تمخض عن نظريتين هما نظرية "العلم ونظرية الإرادة"، فإذا كان الركن المادي في معظم الجرائم يتكون من سلوك ونتيجة وعلاقة سببية فأن علم الجاني يجب ان ينصب على هذه العناصر، فيجب ان يعلم الجاني بحقيقة سلوكه وانه يعتدي على المصلحة أو الحق الذي يحميه القانون لذلك سوف نبحث عناصر القصد الجرمي في الجريمة الضريبية على النحو الآتي:

#### الفرع الأول: العلم

العلم هو حالة ذهنية أو قدر من الوعي يسبق تحقق الإرادة ويعمل على إدراك الأمور على نحو صحيح ومطابق للواقع، والعلم بهذه الطريقة يرسم للإرادة اتجاهها ويعين حدودها في تحقيق الواقعة الاجرامية ولذلك يجب توافر العلم بعناصر الواقعة الاجرامية<sup>(2)</sup>، ومعنى العلم هو التصور لحقيقة

(1) الحديثي، فخري عبد الرزاق (1999). شرح قانون العقوبات، القسم العام، بغداد، مطبعة الزمان، ص372.

(2) ثروت، جلال (1964). الجريمة متعدية القصد الجنائي، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الإسكندرية، مصر، ص22.

الشيء على نحو يطابق الواقع، لذلك فهو صفة يتضح بها الشيء ويظهر على ما هو عليه، وهكذا فالعلم بالشيء عكس الجهل به والذي هو انعدام العلم كلياً أو جزئياً<sup>(1)</sup>.

وعلى ذلك فإن العلم يعد من أحد عناصر الركن المعنوي في الجريمة وهو عبارة عن حالة نفسية، تتكون في ذهن الجاني ويكون جوهرها الوعي بحقيقة الشيء الذي تتجه إرادته إلى ارتكابه، وإن معيار العلم كعنصر للركن المعنوي هو يعتبر معياراً شخصياً لا موضوعياً يتم تقديره وفقاً لشخص الجاني نفسه في ضوء ما يحيط بشخصه، وما تنطوي عليه شخصيته ومن ثم لا يستلزم لاستخلاص علم الجاني الاحتكام إلى معيار الرجل المعتاد فيما لو وجد أي شخص مكان الجاني ونفس ظروفه<sup>(2)</sup>.

يجب أن يحيط الجاني علماً بعناصر الواقعة اللازمة لقيام الركن المادي للجريمة وذلك لأن العناصر الواقعية تعني عدم اشتراط توافر العلم بالعناصر القانونية كشرط لتوافر الركن المعنوي وذلك لأن العلم بهذه العناصر يعد مفترضاً ولا يحول عدم توافر العلم بها كأصل عام دون توافر الركن المعنوية لها<sup>(3)</sup>.

وتأسيساً على ما سبق تجد الباحثة جب هنا أن نوضح بأن العلم يجب أن يتوافر لدى مرتكب الجريمة الضريبية بخطورة سلوكه وذلك لكون سلوكه يمس بالمصلحة المالية (الضريبة) للدولة والتي يحميها القانون، فإذا باشر المكلف سلوكه الإجرامي وهو يجهل خطورة هذا السلوك فإن القصد هذا يختلف لديه، يضاف إلى ذلك بأن العلم يجب أن يتوافر لدى المكلف بأن فعله يمثل اعتداء على الحقوق التي يحميها القانون، إذا فالمكلف الذي يرتكب أحد الطرق الاحتمالية يتوقع حدوث النتيجة

(1) حمودة، علي محمود علي (2013). الغلط في القانون ومدى اعتباره مانعا من المسؤولية ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، ص325.

(2) ثروت، جلال (1964). الجريمة متعدية القصد الجنائي، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الإسكندرية، مصر، ص22.

(3) ابراهيم عبد نايل، مرجع سابق، ص132.

الإجرامية التي تترتب على هذه الطريقة، وهي تتمثل بتهربه من أداء الضريبة، يضاف إلى ذلك بأن يتوفر العلم لدي المكلف بالعلاقة السببية التي تربط بين سلوكه الإجرامي وبين تحقيق الاعتداء على الحقوق التي يحميها القانون أي أن يكون عالماً بأن سلوكه الإجرامي هو الذي سبب الاعتداء على المصلحة الضريبية للدولة وليس أي سبب آخر.

### الفرع الثاني: الإرادة

أن الإرادة باعتبارها عنصراً في القصد الجرمي، هي بمثابة نشاط نفسي يتجه إلى تحقيق غرض عن طريق وسيلة معينة، فالإرادة ظاهرة نفسية، وهي المحرك لأنواع من السلوك ذات طبيعة مادية، تحدث في العالم الخارجي من الآثار ما يشبع به الإنسان حاجاته المتعددة والإرادة الآتمة هي النشاط النفسي الذي يصدر عن وعي وإدراك ثم يفترض علماً بالغرض المستهدف وبالوسيلة التي يستعان بها لبلوغ هذا الغرض<sup>(1)</sup>.

لا تقع الجريمة إلا إذا اتجهت الإرادة إلى تحقيق أمر معين مخالف للقانون، وتعد إرادة النشاط الإجرامي عنصراً لازماً في كل جريمة سواء كانت عمدية أو غير عمدية فإذا اتجهت الإرادة إلى تحقيق الفعل ونتيجته توافر القصد الجنائي، فمن الجرائم التي عبر عنها المشرع الأردني صراحة والتي تتطلب القصد الجنائي فيها هي جريمة التهرب الضريبي والذي يأخذ السلوك فيها الاتلاف القسدي للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون وذلك لتحقيق غاية التهرب من دفع الضريبة إذ إن هذه العبارة تدل دلالة قاطعة على أن الجريمة عمدية وأشار إلى ذلك أيضاً في كل الفقرات التي وردت في المادة (66/أ) من قانون ضريبة الدخل والتي يتحقق بها سلوك جريمة التهرب الضريبي.

(1) حسني، محمود نجيب، مرجع سابق، ص 411.

ومن الجرائم الضريبية العمدية الأخرى جريمة الاحتيال الضريبي، إذ استخدم المشرع في المادة (66/أ، 1، 2) من قانون ضريبة الدخل لفظ (قَدَم) وهذه العبارة المقصود بها هنا (ارتكب) والارتكاب هو فعل إيجابي لا يقع إلا بصورة عمدية فضلاً عن ذلك اشتراط المشرع نتيجة معينة من الضروري أن ينصرف إليها قصد الجاني وهي التخلص من أداء الضريبة، إذ جاء في المادة (66) من قانون ضريبة الدخل الأردني بأنه: "....على التهرب من الضريبة بأن أتى أي فعل من الأفعال التالية:...."، إذا فالقصد الجنائي بوجه عام هو توجيه الجاني إرادته نحو الفعل الموصل إلى النتيجة التي يعاقب عليها القانون وهو يعلم أن من شأن فعله هذا ان يوصل إليها.

أما في حال توجه الفعل من دون نتيجة، ففي هذه الحالة نكون أمام توافر الخطأ غير العمدية فأرادة النشاط الإجرامي تعني إن يكون النشاط غير المشروع صادراً عن إرادة إنسانية فإذا لم تتجه إرادة الجاني إلى ارتكاب النشاط غير المشروع فلا تتوافر المسؤولية الجنائية فالمكلف (الممول) لا يسأل عن الاتلاف العمدية للسجلات والمستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد للضريبة إذا كان تلفها نتيجة تماس كهربائي أدى إلى اشتعال النيران بالغرفة التي تحفظ بها هذه السجلات ولا يسأل كذلك عن جريمة الامتناع عن تقديم اقرار مزاولة النشاط، إذا أرسل بالبريد الالكتروني ولكنه فقد يسأل عن امتناعه من الاستلام من موظف البريد المكلف بتوصيله إلى مأمورية الضرائب<sup>(1)</sup>.

وتخلص الباحثة إلى أنه لا بد من توافر إرادة النشاط الإجرامي بأن يتوافر بالمقابل المسؤولية الجزائية ويستوي هنا ان تكون الجريمة الضريبية من جرائم النتيجة كجريمة التهرب الضريبي، أم من

(1) نايل، ابراهيم عبد (2009). أثر العلم في تكوين القصد الجنائي، (أطروحة دكتوراه)، كلية الحقوق جامعة عين شمس، القاهرة، ص126.



جرائم السلوك المجرد كجريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط أو من جرائم الضرر كجريمة اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بقصد إيهاام مصلحة الضرائب بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر أو من جرائم الخطر كجريمة الامتناع عن خصم وتحصيل الضريبة في المواعيد القانونية.

## المطلب الثاني

### طبيعة الركن المعنوي في الجريمة الضريبية

بعد أن استعرضنا عناصر الركن المعنوي في الجريمة الضريبية والتي تتمثل بالعلم والإرادة، يتضح أن جريمة التهرب الضريبي من الجرائم القصدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي العام، ويتطلب هذا القصد علم الجاني بأنه يرتكب فعلاً من الأفعال الواردة في المادة (66/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني أو الترك العمدي لما هو واجب عليه لتحصيل الضريبة وتقديرها وفق ما ورد المادة (64/أ) من قانون ضريبة الدخل حيث يكون هذا الفعل أو الترك القصدية من شأنه أن يؤدي إلى تخلصه من الضريبة كلها أو بعضها، وإن القصد المطلوب في هذه الجريمة هو القصد العام، أي اتجاه إرادة الجاني - وهو المكلف - إلى التخلص من الضريبة (1).

قد يتطلب المشرّع بالإضافة إلى القصد العام القائم على عنصري العلم والإرادة أن يستهدف الجاني بلوغ غاية معينة يحددها القانون وهو ما يعبر عنه في القصد الخاص.

**وهنا يثور هنا التساؤل، هل تستلزم الجريمة الضريبية توافر القصد الخاص إلى جانب القصد الجرمي العام لها؟ لا تستلزم الجريمة الضريبية توافر القصد الخاص، وهو الإثراء، فلا لزوم لبحث تحقيق المتهم أي منفعة شخصية له (2).**

(1) الجندي، حسني (2006). القانون الجنائي الضريبي، القاهرة، دار النهضة العربية، ص142.

(2) خليل، محمود راضي (2012). السياسة الجنائية في مجال التهرب الضريبي، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، ص92.

كما أنه لا أهمية للبواعث التي دفعت الجاني إلى التهرب من أداء الضريبة، يستوي أن تكون هذه البواعث دينية أم أيديولوجية أم اقتصادية أو سياسية أو إلى غير ذلك، ولم تعثر الباحثة على أية حكم قضائي لمحكمة التمييز الأردنية تطلب توافر القصد الجنائي الخاص في جريمة التهرب الضريبي، بناء على ذلك، تجد الباحثة أنه يتوافر القصد الجنائي متى قصد الممول إخفاء جزء من الأموال الخاضعة للضريبة، وكذلك قصد إغفال تقديم إقرار بالأرباح.

وهذا على عكس جريمة التهرب الجمركي من أداء الرسوم والضرائب التي تتطلب توافر القصد الجنائي الخاص المتمثل في التهرب من دفع الرسوم الجمركية، وفي تطبيق ذلك قضت محكمة التمييز الأردنية بأنه: "مما سبق فقد ثبت للمحكمة أن المستأنفة قد اشتركت في جرم تهريب محتويات البيان الجمركي موضوع الدعوى وكانت بأفعالها التي قام بها المفوض بالتوقيع عنها وباسمها والمتمثلة بتنظيم البيان الجمركي ابتداء وتهريب محتوياتها وعدم وصولها إلى مقصدها الإمارات مما نتج عنه التهرب من دفع الرسوم الجمركية وهو القصد الخاص في جرم التهريب كل هذا يرتب المسؤولية الجزائية للظنينة المستأنفة وفقاً للمادة 205 من قانون الجمارك باعتبارها شريكاً ومتدخلاً في الجرم"<sup>(1)</sup>.

ويثور هنا التساؤل، عن مدى توافر الخطأ غير المقصود في الجريمة الضريبية؟ فالخطأ كصورة للركن المعنوي في الجريمة، هو تحرك الإرادة إلى فعل معين تنجم عنه نتيجة أخرى عن قصد، أي عن إهمال أو قلة احتراز أو عدم مراعاة القوانين والأنظمة<sup>(2)</sup>، مثال ذلك قيام المكلف بإتلاف مستندات ضريبية هامة، بدلاً من الأوراق التي استهدفها، فهل يمكن تصور الخطأ غير المقصود في الركن المعنوي للجريمة الضريبية، يعمد المشرع إلى تحديد صور الجرائم من خلال النصوص الخاصة التي يشرعها لهذه الجرائم، فالمعرفة ما إذا كانت الجريمة مقصودة أو غير مقصودة وذلك من خلال تفسير النصوص القانونية.

(1) تمييز جزاء أردني رقم 1613/2011، تاريخ 5/1/2012، منشورات مركز عدالة.

(2) حسني، محمود نجيب (1974). النظرية العامة للقصد الجنائي، دار النهضة للنشر والتوزيع، القاهرة، ص 207.

فمن المقرر في قانون العقوبات العام أن الأصل في الجرائم أن تكون قصدية، والاستثناء أن تكون عن غير قصد، وعندما يسكت المشرع عن بيان صورة الركن المعنوي لجريمة ما في النص الخاص بها، وجب اعتبارها جريمة قصدية (1).

ومن خلال الرجوع إلى النصوص الخاصة بالجريمة الضريبية، التي وضعها العديد من التشريعات ومنها التشريع الأردني فمن خلال تحليلها نجد أن المشرع الأردني نص بشكل صريح على ضرورة توافر القصد الجرمي فيها، لذلك لا مجال للقول بأنه يمكن تصور الركن المعنوي للجريمة الضريبية في صورة خطأ غير مقصود.

ومن خلال ما سبق تجد الباحثة أن الجريمة الضريبية بتعدد نماذجها وتعدد السلوك الجرمي غير المشروع الذي يأتيه المكلف كغيرها من الجرائم لا بد لقيامها وترتب المسؤولية الجزائية والعقوبة على مرتكبها أن تتوافر الأركان العامة للجريمة الضريبية من ركن مادي ومعنوي، وأن يكون لديه نية جرمية أي قصد جرمي من خلال اتيانه أي نموذج من نماذج الجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل للوصول إلى النتيجة الجرمية وهي التهرب الضريبي، مثال ذلك أن تكون نتيجة السلوك المتبع لدى المكلف في إخفاء نشاط أو جزء من نشاط خاضع للضريبة، وكان حصيلة هذا السلوك ونتيجته هو عدم دفع الضرائب الحقيقية المترتبة على تلك الأنشطة، وبالتالي تدني مستوى العائد الضريبي للدولة وزيادة حجم التهرب الضريبي للمكلفين، وبرأي الباحثة أن القصد الجرمي متوافر في مثل هذه الجرائم ما لم يثبت المكلف حسن نيته وعدم إخفاء المستندات أو اتلافها كان القصد منه لم يكن بقصد التهرب الضريبي.

(1) سرور، أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 172.

## الفصل الرابع

### الآثار الموضوعية المترتبة على جرائم التهرب من ضريبة الدخل (العقوبات)

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل، بحيث تجاقب المكلف على فعله الجرمي وتدخل الاعتبار في نفوس الآخرين لتجنب لجوئهم إليه، وهذا مع سعيها إلى حماية أمن المجتمع وسلامته وحقوق الأفراد، ويلحق العقاب كل من حرض أو اتفق أو ساعد أي مكلف على التهرب من أداء الضرائب المنصوص عليها في القوانين المرعية.

وكذلك عرفت العقوبة بأنها الجزاء الذي يقرره القانون الجنائي لمصلحة المجتمع، وذلك تنفيذاً لحكم قضائي على من تثبت مسؤوليته عن الجريمة بهدف منع ارتكاب الجريمة مرة أخرى من قبل المجرم نفسه، أو من قبل بقية أفراد المجتمع، فالعقوبة من ناحية كونها جزاء تنطوي على الإيلام الذي يحق بالمجرم، وذلك بالانتقاص من حقوقه لمخالفته أوامر القانون، كما أن العقوبة لا تقع إلا على من تثبت مسؤوليته عن الجريمة، إذ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص فهي تأخذ وضعها القانوني من كونها المقابل للواقعة التي جرمها القانون<sup>(1)</sup>.

وتتعدد صور الإيلام في العقوبات الضريبة بتعدد الحقوق التي تمس بها وتتوعها، فقد تأخذ صورة الإيلام البدني كعقوبة الحبس، وقد يكون الإيلام مادياً كالعقوبات المالية مثل الغرامة، ويكفي في العقوبة أن يكون من شأنها الإيلام، والمعيار في ذلك هو الشخص المعتاد، فلا تفقد العقوبة صفتها في حالة عدم شعور بعض المحكوم عليهم بإيلامها، لأن العبرة بما أريد بها، وهو أن تكون

(1) البدراني، قيس حسن عواد (2010). المالية العامة والتشريع الضريبي المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، عمان، ص232.

ألماً، وبهذا الأثر النفسي يتولد لدى عامة الناس شعور بالخوف من توقيع العقاب المترتب على مخالفة قانون العقوبات الضريبي مما يضمن احترامها<sup>(1)</sup>.

إضافة إلى ذلك، طبقت عقوبات ضد التهرب الضريبي مثل المصادرة أو الغرامة، ولا شك أن تشديد العقوبة سيعمل على خفض حالات التهرب من الضريبة وخاصة بالنسبة إلى العقوبات كالحبس أو المعنوية كإعلان أسماء المتهربين على الجمهور، حيث تعد طرائق المعاقبة لمن يتهربون من الضرائب إجراء علاجياً يهدف المشرع من خلاله إلى ردع المتهربين، وعلى الرغم من تطبيق الوسائل الوقائية، فلم تتوصل كل الدول للقضاء على التهرب قضاء تاماً، ذلك أن الدول تفرض جزاء على الخروج عن قانون الضرائب، وهذا الجزاء قد يكون جزاءً مالياً بصورة غرامة، أو جزاءً بدنياً كالحبس أو السجن غير أن ضعف الجزاءات المقررة على المخالفين من دفع الضرائب بحفز المكلفين على التهرب دون أن تقع تصرفاتهم تحت وطأة القانون، فالمكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين العقوبة التي سيتعرض لها، فإذا كانت العقوبات قاسية تردد في ارتكاب هذا الفعل، والعكس صحيح<sup>(2)</sup>.

وعليه فإن التهرب الضريبي وكما أشرنا سابقاً جريمة يعاقب عليها القانون، ومع ذلك فإن هذه الظاهرة هي بازدياد مستمر، ولعل العادات الاجتماعية، والمعايير الأخلاقية وتلويح الدولة بالقوانين العقابية، جميعها غير رادعة أو غير معروفة بالنسبة للكثيرين من أفراد المجتمع، فعلى الرغم من التعديلات المتلاحقة على قانون ضريبة الدخل إلا أنه ما زالت العقوبات المقررة في هذا القانون غير

(1) السيد، أحمد سيد (2012). الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص363.

(2) عيد، عبد الحفيظ عبدالله (2016). المالية العامة والضرائب، دار التعاون، القاهرة، ص278.

رادعة وما يدل على استمرار ظاهرة التهرب الضريبي، وفي هذا الفصل سوف نستعرض هذه العقوبات التي وردت في قانون ضريبة الدخل وفقاً لآخر تعديلاته، وذلك وفق الآتي:

**المبحث الأول: العقوبات المالية المقررة للجرائم الضريبية.**

**المبحث الثاني: العقوبات غير المالية للجرائم الضريبية.**

## المبحث الأول

### العقوبات المالية المقررة للجرائم الضريبية

من أهم خصائص التشريع أنه إلزامي، حيث يشتمل على مجموعتين من القواعد القانونية الأولى أمره تتضمن الأمر أو النهي عن الفعل، بينما الأخرى في حالة مخالفة القواعد الأولى، فتؤيدها وتضمن تطبيقها، لذلك فهي تسمى بالجزاءات، وهي على جانب كبير من الأهمية. فلولاها لكانت القاعدة القانونية الأولى أشبه بالمواعظ والإرشادات. والجزاء هو رد الفعل الطبيعي لخروج أحد أفراد المجتمع على نظامه وأوضاعه وقد اتسم في بدايته بالشدّة والقسوة المشبعتين بروح الانتقام، ومع تطور الزمن تغيرت النظرة إلى العقوبة والغاية منها، فلم يعد الانتقام والتفكير والردع، بل أصبح لها هدفا مزدوجا، الأول منها مؤاخذة الجاني عما قدمت يداه من خطأ في حق المجتمع، والآخر تأثير التهديد بالجزاء في منع المجرم من معاودة ارتكاب الجريمة، أو منع غيره من احتمال الاقتداء به (1).

هذا، ويلجأ المشرع عادة إلى أنواع مختلفة ومتنوعة من الجزاءات وذلك تقتضيه طبيعة المصلحة التي يسعى إلى حمايتها، وأهمية تلك المصلحة، ويمكن القول بتدرج هذه الجزاءات من حيث الجسامّة كما يأتي بجزاءات مدنية، تأديبية، اقتصادية وإدارية. وفي جريمة التهرب الضريبي محل البحث. لم يكتف المشرع الضريبي بالنهي عن التهرب لضمان مصلحة الدولة الضريبية، أي مصلحتها في

(1) محمود مصطفى، المرجع السابق، ص142.

اقتضاء الضريبة وإنما تأكيدا لهذا الضمان، وحماية هذه المصلحة، فقد وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض، فقد نص على جزاءات جنائية (عقوبات جزائية) تتمثل في الحبس والغرامة، كما نص على جزاءات غير جزائية تتمثل في الغرامة الضريبية<sup>(1)</sup>.

وتعد جريمة التهرب الضريبي أحد الجرائم التي تلحق الضرر بالفرد نفسه، والمجتمع ككل، وبالذولة كذلك، كما تلحق الضرر بالاقتصاد الوطني في البلاد، وهو ما يعاقب عليه القانون بالحبس وكذلك بالغرامة المالية التي تضمنتها نصوص القانون الأردني الخاصة بعقوبات التهرب الضريبي، ويعتبر أهم أنواع الجزاءات المالية التي أجاز المشرع الأردني للإدارة إيقاعها من أجل الحفاظ على المال العام هي الغرامة الضريبية، وجزاء التعويض، وسيتم شرح هذه الجزاءات المالية الإدارية على النحو الآتي:

**المطلب الأول: الغرامة الجزائية.**

**المطلب الثاني: الغرامة الضريبية.**

---

(1) عبود السراج، التشريع الجزائي المقارن في الفقه والقانون السوري، المبادئ العامة، دمشق، مطبوعات جامعة دمشق، ص171.

## المطلب الأول الغرامة الجزائية

الغرامة إما أن تكون عقوبة أصلية أو تكميلية محلها أموال المحكوم عليه دون شخصه أو حرته، وهي عقوبة أصلية مقررة للجنح والمخالفات<sup>(1)</sup>، ولقد عرف قانون العقوبات الأردني (16) لسنة 1960 الغرامة في المادة (22) على أنها: "إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المقرر في المحكمة وهي تتراوح بين خمسة دنانير ومائتي دينار إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك".

كما بين المشرع الأردني في المادة (22) من قانون العقوبات بأن الغرامة كعقوبة جزائية تعني إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المقرر في الحكم، وتكون عقوبة الغرامة عقوبة أصلية إذا كانت الجريمة المسندة للمحكوم عليه تستوجب عقوبة الغرامة فقط كما هو الحال في جريمة تمزيق الإعلانات الرسمية وجريمة تقليد وسام أو شارة أو زي أو أوسمة الدولة دون وجه حق<sup>(2)</sup>، وتكون أصلية كذلك متى كانت اختيارية مع عقوبة الحبس واختار القاضي توقيعها، كما هو الحال في جريمة التحقير وجريمة اختلاق الجرائم والافتراء وجريمة الإيذاء<sup>(3)</sup>، كما أنها تكون أصلية إذا كانت وجوبية مع عقوبة الحبس كما هو الحال في جريمة اليمين الكاذبة وجريمة الاحتيال<sup>(4)</sup>. في حين تكن الغرامة عقوبة تكميلية إذا جمعت المحكمة بينها وبين عقوبة الحبس كما هو الحال في جريمة الأعمال التي تعرقل سير العدالة وجريمة استعمال الطوابع المقلدة أو المزورة<sup>(5)</sup>.

(1) إبراهيم، زينب خليل (2014). فكرة العقوبة في التشريع الجنائي، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، ص174-176.

(2) المادة (200) والمادة (2/201) من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته.

(3) المادة (2/196) والمادة (209) والمادة (1/334) على التوالي من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته.

(4) المادة (1/22) والمادة (1/417) من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته.

(5) المادة (1/222) والمادة (258) من قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته.



وفي جرائم التهرب الضريبي فقد اعتمد المشرع الأردني الغرامة كعقوبة على جرائم التهرب الضريبي وجعلها من العقوبات الأصلية التي يتم فرضها على المكلف المتهرب ضريبياً، وذلك لأنه نص على فرضها كعقوبة أصلية على المكلف المتهرب ضريبياً لأول مرة وفق ما ورد في المادة (1/66) من قانون ضريبة الدخل والتي جاء فيها: "أ- يعاقب بغرامة تعويضية تعادل مثل الفرق الضريبي كل من قام بالتهرب الضريبي أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى أي فعل من الأفعال التالية:

1. قَدّم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة أو ضمّنه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها مع علمه بذلك.
2. قَدّم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات وضمّنه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات أو مستندات أخفاها.
3. أتلف قصداً السجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون.
4. اصطنع أو غيّر فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الدائرة بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر.
5. أخفى نشاطاً أو جزءاً منه مما يخضع للضريبة.
6. اقتطع مقدار الضريبة وفق أحكام هذا القانون ولم يوردها للدائرة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ دفعها.
7. لم يصدر فاتورة أصولية."

ورتبها كعقوبة أصلية تفرض أيضاً مع عقوبة الحبس في حال تكرار جرائم التهرب الضريبي من قبل المكلف، وذلك وفق ما جاء في الفقرة (ب) من المادة (66) من القانون المذكور والتي جاء فيها: " إضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة، تكون العقوبة في حال تكرار ارتكاب أي من الجرائم المنصوص عليها فيها على النحو التالي:

1- الحبس مدة لا تقل عن أربعة أشهر ولا تزيد على سنة واحدة في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الثانية.

2- الحبس مدة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد على سنتين في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الثالثة.

3- الحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تزيد على ثلاث سنوات في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الرابعة وما يليها".

وقد اعتبرت عقوبة الغرامة المالية بأنها ذات طبيعة جزائية يتم فرضها على المتهرب ضريبياً وفق القانون وبحكم قضائي، يتم دفعها إلى جانب العقوبة الأصلية المتمثلة بدفع الفرق الضريبي، وقد برر فقهاء هذا الرأي بأن الغرامة المالية، تتمثل بأن تكون جزاء المخالفة المتهرب ضريبياً للقانون، حيث ينظروا إلى رد هذه العقوبة إلى نص صريح لا يدع مجالاً لجهة القضاء لإعمال سلطتها إلا بالاختيار بين العقوبتين وهنا يكمن الفرق بين العقوبة الغرامة لمخالفة القانون عن الغرامة المالية التي تدفع كفرق للتهرب الضريبي<sup>(1)</sup>.

(1) الجندي، حسن، مرجع سابق، ص 129.

ومن جانب آخر، اعتبر البعض<sup>(1)</sup> الغرامة المالية تعويضاً مدنياً، وذلك باعتبار أن الزيادة التي يحكم بها إضافة إلى الغرامة الجزائية إنما هي تمثيل للتعويض عن جرم التهرب الضريبي من دفع الرسوم المستحقة لخزينة الدولة، ويترتب عن ذلك أنه يجوز للإدارة الضريبية الإدعاء مدنياً أمام القضاء لبت الحكم بها، وأن لا يحكم بمثل هذه القضية إلا بناءً على طلب الإدارة الضريبية، وفي حال انطوت القضية على أكثر من متهم واحد، فيتم التضامن بينهم في أدائها، وقد انتقد هذا الرأي على أساس أن التعويضات لا تجوز إلا بناءً على طلب من المتضرر نفسه، وأما فيما يتعلق بالغرامة، فإنه يجوز اللجوء لعقوبة الغرامة دون طلب من المدعي لأنه حق للدولة.

ومما سبق تستنتج الباحثة أن المشرع في قانون ضريبة الدخل اعتمد على عقوبة الغرامة والحبس معاً لمواجهة جرائم التهرب الضريبي واجتماع هاتين العقوبتين يشكل رادعاً نوعاً ما للجرائم الجنحية، لكن ما يؤخذ على المشرع في هذا المجال أنه نص على الغرامة كعقوبة أصلية وحيدة على المتهرب ضربياً لأول مرة حتى أن حجم الغرامة التعويضية المقررة في المادة (66) من القانون محل الدراسة ليس ذات قيمة كبيرة واردة للمتهرب ضربياً لذلك تتمنى الباحثة من رؤيتها من الواقع العملي أن يتم تغليظ هذه العقوبات وضرورة إلزام المكلف المتهرب ضربياً والذي يخالف القانون بدفع غرامة تفوق حجم التهرب الضريبي وتفوق حجم عدم الالتزام بالقانون وما ارتبط به من تهرب ضريبي ليكون رادعاً للمتهربين ضربياً إضافة على ضرورة فرض غرامة تتمثل بوضع اليد على الأموال المنقولة وغير المنقولة في حال التكرار للجرائم الضريبية وفي حال كان المبلغ المتهرب ضربياً أعلى من المبلغ الذي تم التهرب من دفعه للدولة.

(1) مراد، سامي محمود، مرجع سابق، ص194.

## المطلب الثاني الغرامة الضريبية

يتطلب الحفاظ على المال العام، إعطاء الإدارة العامة (الإدارة الضريبية) سلطات استثنائية حتى تستطيع أن تمارس عملها في تسيير المرافق العامة، وهذا بالفعل ما هو معمولٌ به في الأردن، حيث يحق للإدارة إيقاع جملة من الجزاءات الإدارية المالية دون اللجوء إلى القضاء، حيث أن ممارسة الإدارة لسلطتها في توقيع الجزاءات بنفسها هو أمر ضروري لما لهذه الجزاءات من تأثير فعال في حماية المال العام<sup>(1)</sup>.

والجدير ذكره أن الإدارة العامة (الإدارة الضريبية) وهي تمارس حقها في توقيع الجزاءات المالية الإدارية للحفاظ على المال، لا تكون سلطتها مطلقة دون رقيب، بل تخضع في ذلك لرقابة القضاء لمنع تعسف الإدارة وتدارك أخطائها وتعديها على حقوق الآخرين أو مخالفتها للقانون بحجة المحافظة على المال العام<sup>(2)</sup>.

والغرامة الضريبية بمعناها العام عقوبة تفرض على المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزنة الدولة مبلغاً محدداً بموجب حكم قضائي أو قرار من الإدارة الضريبية استناداً إلى نص قانوني يبين شروطها، ونسبها، وهو اصطلاح من ابتداء الفقه للدلالة على نوع متميز من الجزاءات الموجودة في القوانين الضريبية، ويلاحظ أن القوانين التشريعية الضريبية لم تستخدم عبارة الغرامة الضريبية وحتى تختلف مسمياتها.

(1) خشمان، توفيق مشاوش، والحسين، محمد يوسف (2016). العقود الإدارية وجزاءاتها في فقه القضاء الإداري الأردني والقضاء المقارن، دراسات، علوم الشريعة والقانون، م(43)، ملحق3، ص1343.

(2) الطماوي، سليمان محمد (2005). الأسس العامة للعقود الإدارية: دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، بيروت، ط7، ص240.

وقد ابتكر المشرع الأردني بموجب قانون ضريبة الدخل أنواعاً من الغرامة الضريبية تعتمد على أسس مختلفة من التقدير، وتتسم غرامة الإدارة الضريبية، إلى جانب الطابع الردعي، بطابع تعويضي مالي عن الضرر الذي لحق بخزينة الدولة، وذلك بهدف تأمين المصلحة المالية للدولة التي يهدف المشرع إلى حمايتها، لذلك جاءت مقاديرها ثابتة بموجب النصوص القانونية الضريبية، وتختلف مقاديرها بحسب كل مخالفة ضريبية وهذا ما يستفاد من نصوص المواد (63) من قانون ضريبة الدخل والتي جاء فيها: "تفرض على المكلف الذي يتأخر عن تقديم الإقرار بموجب أحكام هذا القانون غرامة وبحد أقصى مقدارها مائة دينار للشخص الطبيعي وثلاثمائة دينار للشخص الاعتباري باستثناء الشركات المساهمة العامة والخاصة وألف دينار للشركات المساهمة العامة والخاصة"، وكذلك ما ورد في المادة (64) من ذات القانون بانه: "أ- تفرض ضريبة مضافة لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار في أي من الحالات التالية: 1- إذا تخلف المكلف عن مسك السجلات أو المستندات وفق أحكام هذا القانون. 2- إذا تخلف المكلف عن التسجيل لدى الدائرة وفق أحكام هذا القانون.....ب- تضاعف المبالغ المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة في حال التكرار..".

وقد أناط المشرع الأردني الضريبي بالإدارة الضريبية فرض العديد من الغرامات الضريبية على المكلفين، وتفرض الغرامات السابقة بنفس الطريقة التي تفرض بها الضريبة، ويجري تحصيلها وفقاً لأصول تحصيل الضرائب التي تنظمها القوانين المرعية، لكن المشرع حدد مدة شهر لتحصيل هذه الغرامات مع جواز إمكانية الاعتراض عليها من قبل المكلف وفق ما جاء في المادة (1/65) من قانون ضريبة الدخل بأنه: "على المكلف دفع المبالغ المفروضة عليه بمقتضى أحكام المادتين (63) و(64) من هذا القانون، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه...".

وغاية المشرع هنا السرعة والدقة في تقدير الضريبة وتحصيلها وبالمقابل فرض المشرع على الإدارة الضريبية عدم الإساءة أو التعسف باستعمال هذا الحق ضمانات لعدم التعدي على حقوق المواطنين من جهة، أو على حقوق الدولة من جهة أخرى، لذلك أجازت المادة (1/65) من قانون ضريبة الدخل الاعتراض من قبل المكلف على هذه الغرامات إما لتخفيفها أو إلغاؤها إذا كان هناك موجب لذلك حيث جاء في نص المادة أنه: "...ويجوز له الاعتراض لدى الوزير خلال هذه المدة، والذي له تثبيت المبلغ أو تخفيضه أو إلغاؤه إذا تبين له ما يبرر ذلك".

لا يقتصر هدف المشرع على تحقيق عقاب الجاني المتهرب من الضريبة فقط، بل إنما يهدف أيضاً فوق ذلك إلى تعويض الدولة عما أصاب مصلحتها الضريبية من ضرر حال أو محتمل، وقد تأثر المشرع الضريبي بطبيعة المصلحة المحمية بالتجريم الضريبي، وهي مصلحة مالية بحتة، فحرص على أن تكون أهم العقوبات الضريبية متشعبة بروح التعويض المالي، حتى يرد على المخالف قصده، فيؤذيه بخسارة مالية أكثر مما استهدف تحقيقه، وفي ذلك رد عليه عن هذا الفعل، وتعويض للدولة عما لحقها من ضرر، والعقوبة التعويضية المؤثرة في جريمة (التهرب الضريبي) هي الغرامة الضريبية<sup>(1)</sup>.

ومن الملاحظ أن اصطلاح (الغرامة الضريبية) ليس اصطلاحاً تشريعياً فالقوانين الضريبية - بجانبها قانون ضريبة الدخل الأردني - لا تستخدم هذا الاصطلاح. ولكنه من ابتداع الفقه للدلالة على نوع متميز من الجزاءات التي توجد في القوانين الضريبية، والتي تختلف تسمياتها في التشريعات المختلفة. وتعرف الغرامة الضريبية بأنها عبارة عن نوع خاص من الغرامات، تنص عليه التشريعات

(1) وهبة، محمد السعيد (1996). صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني في نطاق الضريبة العامة على الإيراد والضريبة الوحيدة، القاهرة، مكتبة النهضة العربية، ط1، ص13.

المالية، وتتحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة، يقضي بها فضلاً عن الغرامة الجزائية<sup>(1)</sup>.

وعلى ذلك نستنتج أن هناك فرق بين الغرامة الضريبية التي تفرض من قبل الإدارة الضريبية والغرامة الجزائية، وذلك في النواحي التالية<sup>(2)</sup>:

1. تتحدد الغرامة الضريبية بمقادير ثابتة تتراوح بين حدود معينة تأخذ في تحديدها مبلغ الضريبة المتهرب منه، أما الغرامة الجزائية فهي تتحدد ضمن حدود معينة وهي تأخذ في تحديدها معيار خطورة الفعل الجرمي المقترف وملاءة المجرم المالية.

2. يمكن أن تفرض الغرامة الضريبية من قبل الإدارة الضريبية، بينما لا يمكن أن تفرض الغرامة الجزائية إلا بموجب حكم قضائي جزائي.

3. تعتبر الغرامة الضريبية بمثابة تعويض مدني لخزينة الدولة أكثر منها عقوبة ويعطي للدولة حقاً مكتسباً في الحصول عليها. فهي تطال مبلغ الضريبة المتهرب من دفعها، أو النقص الحاصل فيها، وهي لا تُعتبر عقوبة جزائية شخصية أي لا تأخذ بالاعتبار الشخص الملزم بدفعها، لذلك يمكن أن تفرض بالتكافل والتضامن بين الشركاء عند الأشخاص المعنويين، وهي تنتقل بالإرث بعد وفاة المكلف بدفعها، أما الغرامة الجزائية، فتعتبر عقوبة شخصية تطال المجرم شخصياً، فلا يجوز توقيعها إلا على الشخص المسؤول عن الجريمة، لذلك لا يمكن فرضها بالتكافل والتضامن بين الشركاء في الهيئات المعنوية، لذلك فهي تسقط بوفاة المحكوم عليه بها ولا تفرض على الورثة لتنفيذها.

(1) المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني (2014). التهرب الضريبي في الأردن: أسبابه ووسائله، وحجمه، عمان، الشميساني، ص30-32.

(2) سرور، أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص212.

وعلى الرغم من الاختلاف بينهما إلا أن هناك أوجه تشابه بينهما، أما أوجه الشبه بين الغرامة الضريبية والغرامة الجزائية في أن كليهما يفرض بموجب نص قانوني يحدد مقاديرها وشروط توجبها وكيفية فرضها، وأن كلاهما يفرض كجزاء على مخالفة نصوص القانون الضريبي، وتطبيقاً لذلك لا يمكن أن تفرض واحدة منهما على مكلف قام بتقديم التصاريح الضريبية ضمن المواعيد المحددة لها، كما أن كليهما يفرض تلقائياً وبدون طلب من المتضرر مما لها من طابع جزائي وردعي، وهو ما يميزها عن التعويض المدني الذي يتوقف الحكم به بناء على طلب من المدعي.



## المبحث الثاني أحكام العقوبات غير المالية

حرصاً من المشرّع على حماية الضرائب كمورد هام ومن أجل حسن انسيابه للخزينة العامة، وجد أنه لا سبيل لدرد المخاطر عنه إلا عبر اللجوء إلى العقوبات، ووصل به الأمر إلى حد فرض عقوبات تصيب المكلف ليس فقط في ماله، وإنما في حريته أيضاً، وذلك إذ امتنع عن تنفيذ التزاماته الضريبية أو تقاعس أو تراخى في ذلك التنفيذ، أو إذا استعمل أساليب احتيالية للتخلص من أداء دين الضريبة.

ولضمان تنفيذ النصوص القانونية المتعلقة بفرض الضريبة وجبايتها ولمنع التهرب وضع المشرّع مجموعة من العقوبات على كل من يرتكب عملاً أو يمتنع عن أداء التزام يفرضه القانون المالي في الدولة، وبخلافه يعد الشخص المكلف بالضريبة (أي الخاضع لنصوص القانون المالي مرتكباً للجرائم الضريبية على مختلف أنواعها، وبناءً على ما تقدم فإن ظاهرة الجريمة الضريبية تشكل عبئاً على الخزينة العامة من حيث قلة الإيرادات، ومن حيث الظلم الذي يمكن أن يلحق بالمكلفين من جراء عدم تطبيق النصوص الضريبية على المتهمين كما أنها تؤثر على العادات الاجتماعية وعلى القيم الأخلاقية من حيث نظرة المجتمع إلى المتهم على أنه غير مجرم مما يدفع بالكثيرين إلى التهرب الضريبي، ومن خلال هذا المبحث سنقوم باستعراض العقوبات غير المالية المقررة لجرائم التهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني، وذلك وفق التقسيم الآتي:

**المطلب الأول:** التكرار الجرمي الضريبي كشرط لإقرار عقوبة الحبس.

**المطلب الثاني:** حالات انقضاء الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية.

## المطلب الأول

### التكرار الجرمي الضريبي كشرط لإقرار عقوبة الحبس

يعتبر الحبس من أهم العقوبات في التشريع العقابي الضريبي، فهو قضاء المحكوم عليه به، المدة المحكوم بها، في إحدى المنشآت العقابية المخصصة لهذا الغرض، طبقاً للقانون والأصل أنه في الجرائم الجنحية، لا يجوز أن تنقص مدة الحبس عن أسبوع ولا أن تزيد على ثلاث سنوات، إلا في الأحوال المنصوص عليها قانوناً، وتطبيقاً لذلك، فقد نص المشرع الضريبي الأردني على أن تتراوح بين أسبوع وسنة، باعتبار أن جريمة التهرب الضريبي تشكل جريمة جنحية<sup>(1)</sup>.

وقد انقسم الفقهاء بين مؤيد ومنتقد لهذه العقوبة، حيث ذهب رأي<sup>(2)</sup> إلى القول بأن المشرع العقابي الضريبي لم يكن موقفاً في النص على العقوبة في مجال التجريم العقابي الضريبي، وبيان ذلك انه طالما أن المصلحة التي يهدف أصلاً لحمايتها هي المصلحة الضريبية والتي تخلص إلى تغذية الخزنة الضريبية بالأموال فكان الاجدر به عدم الالتجاء إلى عقوبة الحبس، نظراً لأنها وان سببت ألماً يحق بالجاني إلا أنها تضر بالخزنة عن طريق غير مباشر لأنه بحبس الجاني، يحبس في الحقيقة وواقع الأمر عن الخزنة مصدراً من مصادر تغذيتها بالأموال، كما قد تضر بالخزنة أيضاً بطريق غير مباشر فالمحبوس يكلف الكثير من النفقات في سبيل معيشته وحراسته<sup>(3)</sup>.

ويعتبر التكرار من الظروف المشددة التي تقضي بتشديد العقوبة أعلى من الحد الأعلى المنصوص عليها قانوناً، ويشمل التكرار الجرمي كل الجرائم وهو يعتبر من النظام العام، وفي حال

(1) المجالي، نظام توفيق (2015). الاشتراك الجرمي (المساهمة الجنائية) دراسة تحليل مقارنة نماذج الاشتراك الجرمي واحكامه المختلفة، جامعة مؤتة، ط1، ص177.

(2) العطور، رنا إبراهيم، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، مرجع سابق، ص111.

(3) السيد، أحمد سيد (2012). الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص363.

توفر شروط التكرار يلتزم القاضي بفرض آثاره القانونية، وهذا النهج أتبعه المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل الأردني حيث أنه اعتبر التكرار في جرائم التهرب الضريبي سبب لمضاعفة العقوبة وإقرار عقوبة الحبس كما سنرى لاحقاً، لذلك سنقوم من خلال هذا المطلب بتوضيح كل ما يتعلق بالتكرار الجرمي الضريبي وآثاره على تشديد العقوبة الجزائية الضريبية، وذلك وفق الآتي:

### الفرع الأول: المقصود بالتكرار الجرمي الضريبي وتمييزه عن الظروف المشددة

إن التكرار في المعنى العادي للكلمة هو حالة الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد سبق صدور حكم مبرم عليه بالعقاب صدر من أجل إحداها، والتكرار هو ظرف مشدد بالنسبة لجميع الجرائم، ويتعلق بشخص المكرر للجريمة بدون الرجوع إلى خطورة الجريمة موضوع التكرار، ويستند التشديد في ظرف التكرار إلى غاية المشرع في مواجهة المغزى الإجرامي الذي يستدل عليه من إصرار الفاعل على الاستمرار في طريق الاجرام والاستهانة بالإنذار القضائي الممثل في صورة الحكم المبرم وعقوبته، مما يعني وجود إرادة عنيدة تضرر العدا للمجتمع مما يشكل حالة خطرة على أمن المجتمع ومصلحه (1).

وتخضع الجريمة الضريبية كغيرها من جرائم القانون العام إلى قواعد التكرار كظرف مشدد للعقوبة الجزائية الضريبية، ويعرف التكرار الجرمي الضريبي من خلال التكرار الجرمي العام: " بأن يعود الذي سبق وصدور حكم جزائي مبرم بحقه من جريمة ضريبية سبق وارتكبها إلى ارتكاب جريمة ضريبية جديدة ضمن فترة زمنية محددة قانونياً" (2). من هنا نستنتج ان للتكرار الجرمي خصائص متميزة عن غيره من الحالات الجرمية، إذ يتميز التكرار الجرمي الضريبي بعدة خصائص وهي:

(1) الجندي، حسن، مرجع سابق، ص35.

(2) سرور، أحمد فتحي (1995). الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص222.

أولاً: التكرار الجرمي الضريبي شخصي: استناداً إلى ما يدل عليه التكرار الجرمي من اصرار وعزم المجرم على السير في طريق الاجرام والاستهزاء بالأحكام القضائية الجزائية التي صدرت بحقه وعدم ارتداعه من العقاب السابق والخوف من العقاب الذي سيواجهه جزاء الفعل الجرمي الذي أقدم عليه, لذا يتعلق التكرار الجرمي بالركن المعنوي للجريمة أي بالنية الجرمية للمكلف يدفع الضريبة، ومن الأمثلة المتكررة في الجريمة الضريبية تعمد المكلف إخفاء السجلات الضريبية رغم انه سبق ان صدر بحقه حكم جزائي مبرم بجرم تزوير المستندات والتصاريح الضريبية (1).

لذلك يختلف التكرار الجرمي الضريبي عن الظروف المادية المشددة للعقوبة الجزائية والتي هي وبحسب طبيعتها تنشأ من الواقع والظروف المادية التي حصلت فيها عناصر الركن المادي للجريمة السلوك الجرمي والصلة السببية والنتيجة الجرمية كالليل وأماكن السكن وأماكن الوظيفة العامة، فلذلك يطال التشديد في العقوبة الجزائية بسبب التكرار في الجريمة الضريبية، كما سائر الجرائم، فالشخص الذي ينطبق عليه ظرف التكرار دون أن يلحق التشديد المساهمين في الجريمة الضريبية كالشريك والمتدخل، ويكتفى بالعقوبات الجزائية العادية التي فرضها القانون للجريمة التي فرضها قانون العقوبات بحسب أفعالهم الجرمية للتكرار الذي لم يحصل بالنسبة اليهم إلا في حال كانت الظروف الشخصية للمجرم المكرر هي التي سهلت اقتراف الجريمة (2).

وعندها يعامل كل المساهمين وكأنهم في ظروف التكرار المشددة، وبالتالي تفرض نفس العقوبة المشددة، وهذا ما أكده المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل إذا ساوى بالعقوبة بين الفاعل والمحررض والمساعد في الجريمة الضريبية وذلك وفق ما ورد في المادة (66/أ) من قانون ضريبة

(1) السيد، أحمد سيد، مرجع سابق، ص396.

(2) الجندي، حسن، مرجع سابق، ص132.

الدخل: "أ- يعاقب بغرامة تعويضية تعادل الفرق الضريبي كل من قام بالتهرب الضريبي أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى أي فعل من الأفعال التالية:"، ومثالاً على ذلك حالة صدور حكم مبرم على موظف في الإدارة الضريبية بجرم تزوير المستندات الضريبية مما أدى إلى طرده من وظيفته وبعد فترة استخدم هذا الشخص صفته كموظف سابق لتسهيل قيام مدير شركة بالأداء بالتصاريح الضريبية غير الصحيحة، امام الدائرة الضريبية التي كان يعمل فيها الموظف هنا يتوافر الظرف الشخصي بالنسبة للموظف المكرر للجرم.

**ثانياً: التكرار الجرمي الضريبي وجوبي:** يعتبر التكرار الجرمي من الظروف المشددة والوجوبية ومعنى ذلك أنه يجب على القاضي ان يلتزم بالقواعد القانونية الجزائية التي تقضي بتشديد عقوبة التكرار الجرمي في حالة ثبوته ولو بدون طلب المدعي، لذلك لم يعد للقاضي الحق بالاكْتفاء بالعقوبة الأساسية المحددة للجرائم في الحالات العادية وعليه الالتزام بحدود القانون<sup>(1)</sup>.

ففي التكرار الجرمي الضريبي يتوجب تطبيق قواعد تشديد العقوبات الجزائية الضريبية كما جاءت في القانون، ومثال ذلك ما نصت عليه المادة (66/ب) من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها: "ب- إضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة، تكون العقوبة في حال تكرار ارتكاب أي من الجرائم المنصوص عليها فيها على النحو التالي: .....".

**ثالثاً: التكرار الجرمي الضريبي هو خاص:** يعتبر بشكل عام التكرار الجرمي من الظروف المشددة. وتتطبق شروطه على كل الجرائم، وهو يختلف عن اسباب التشديد الخاصة التي يشمل نطاق تطبيقها جريمة معينة أو عدة جرائم كظرف الليل في السرقة، فعند سكوت النص القانوني الخاص عن تحديد

(1) العطور، رنا إبراهيم (1993). التهرب من ضريبة الدخل في الأردن: دراسة تحليلية، عمان، مطابع الشمس، ص93.

مقدار التشديد العقوبة في التكرار الجرمي، وجب تشديد العقوبة على الوجه الذي قرره قانون العقوبات العام. ويمكن للقاضي في هذا المجال الرجوع إلى القواعد الجزائية العامة عند وجود أي نقص النص الخاص الضريبي، حتى أن المشرع عالج هذا النقص في قانون ضريبة الدخل من خلال ما ورد في المادة (68) من قانون ضريبة الدخل والتي جاء فيها: "لا يحول تطبيق أحكام هذا القانون دون تطبيق أي عقوبة أشد ورد النص عليها في أي تشريع آخر".

وهو يختلف عن التكرار الجرمي الجنائي، الذي لا يتطلب تماثلاً بين الجريمتين في حال كانت الجريمة التي صدر فيها حكم مبرم من نوع الجنائيات، وتطبيقاً لما سبق يقتضي في الجريمة الضريبية والتي تعتبر بحسب عقوبتها من الجرح التماثل، عندما تكون الجريمة الضريبية التي صدر فيها حكم قضائي مبرم في إخفاء السجلات الضريبية أو الإدلاء بإفادات غير صحيحة أمام الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>.

رابعاً: التكرار الجرمي الضريبي هو مؤقت: يكون التكرار مؤقتاً إذا كان يشترط لتوافره ان تقع الجريمة الجديدة ضمن فترة معينة تحسب من تاريخ الحكم الجزائي المبرم، وهو يختلف عن التكرار الجرمي المؤبد الذي لا يُشترط لتحقيقه وقوع الجريمة الجديدة خلال مدة معينة فتشدد عقوبة الفاعل المكرر أياً كانت المدة الزمنية بين جريمتيه الجديدة والحكم الجزائي السابق، ومن الرجوع إلى القواعد الجزائية العامة: فالتكرار الجرمي هو مؤقت لان الجرم الثاني يجب أن يرتكب ضمن مدة حددها القانون، لذلك يعتبر التكرار الجرمي الضريبي مؤقتاً، ويلزم لاعتبار المجرم الضريبي مكرراً أن تكون الجريمة

(1) هدى توفيق (2019). التهرب الضريبي وطرق مكافحته في القانون الأردني - دراسة مقارنة (رسالة ماجستير)، جامعة عمان الأهلية عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، ص45.

الضريبية الجديدة قد وضعت في فترة زمنية معينة قانونياً بعد صدور الحكم القضائي المبرم في جريمة سابقة (1).

فعدم صدور حكم بات بالإدانة، وهذا الشرط هو الحد الفاصل الذي يميز ما بين تعدد الجرائم من جهة، وبين حالات التكرار أو العود من جهة أخرى (2)، باعتبار أن هذه الأخيرة تفترض تكرار ارتكاب الجريمة بعد صدور حكم قضائي فيها، ممّا يعني معاودة الجاني لارتكاب الجريمة -أو جريمة مماثلة من نوعها، رغم صدور أُنذار قضائي له بشأنها، ممّا ينمُّ عن خطورة إجرامية أكبر به، تستدعي مواجهة عقابية تتناسب وإياها (3)، ومثل هذه الحقيقة ترتبط بالسياسة العقابية لا بمبدأ التجريم، وأساسه.

وبمجرد صدور الحكم البات في إحدى الجرائم المرتكبة من قبل الجاني قبل ارتكابه غيرها، خرجت هذه الجريمة من حسبة التُّعدّد، ولا صحة لما يذهب إليه رأي بعد ذلك، من أن الحكم البات إذا سقط بالتقادم أو العفو، لا يعود مانعاً من قيام حالة التُّعدّد (4)، ذلك أن مجرد صيرورة حكم الإدانة باتاً تقوم به حالة الإنذار القضائي المميزة بين حالتها تعدّد الجرائم والعود، ولا عبرة بعد ذلك لمصير مثل ذلك الحكم بعد صيرورته باتاً.

كذلك فلا صحة لما يذهب إليه رأي من الفقه من أن شرط الحكم القطعي لا يميز بين فرضي التُّعدّد، والعود، ولا يمنع من اجتماعهما معاً في ذات الوقت، وذلك في حال ارتكاب أحد الأشخاص

(1) الجندي، حسن، مرجع سابق، ص192.

(2) حنا، الفونس ميخائيل (1999). تعدد الجرائم وأثره في العقوبات والإجراءات، (رسالة دكتوراه)، جامعة القاهرة، ص318.

(3) الشواربي، عبد الحميد (1989). أثر تعدد الجرائم في العقاب، ط1، دار الفكر الجامعي، مصر، الاسكندرية، ص32.

(4) السعيد، كامل (2002). شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات، ط1، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ص210.

عدداً من الجرائم، ثم بعد اكتساب الحكم الصادر في أحدها درجة البتات، يعود لارتكاب جريمة جديدة من نوع إحدى الجرائم المتعددة (1).

لكن تلاحظ الباحثة على الرأي السابق أنّ الحكم القطعي يبقى يميّز بين الحالتين، ليكون بذلك حداً فاصلاً يحول دون اختلاط إحداهما بالأخرى، ودليل ذلك أنّ الحكم البات هو الحد الفاصل بين الجرائم التي تدخل في حصة التعدد، وبين تلك التي تقع خارجها، لئلا يبيح قيام حالة العود إذا ما توافرت شرائطها. وأنّ مجرد تحقق الفرضين معاً لا يعني اجتماعهما دون وجود فاصل يميز ما بينهما، والفاصل في حالنا هذه هو الحكم البات الصادر في إحدى الجرائم المتعددة، والذي يجمع بين الجريمة التي صدر الحكم البات بها، والجرائم التي ارتكبت قبل صدوره.

كما يُعدُّ تعدداً في الجرائم في أنّ ترتكب في وقت واحد أو في أوقات متعددة عدة جرائم لا يفصل بينها حكم نهائي، فتعدُّ الجرائم يتفق مع التكرار في أنّ كل منهما يلزم لتوافره تكرار الجريمة من الجاني نفسه، إلا أنّ أهم الاختلافات الموجودة بين الأحكام المقررة لكل منهما ما يلي (2):

- إنّ التكرار لا يتحقق إلا بصدور حكم بات في جريمة سابقة قبل ارتكاب جريمة لاحقة، في حين أنّ التعدد لا يتطلب وجود مثل هذا الحكم بل تتم محاكمة الجاني عن الجرائم التي ارتكبها كافة.

- أنّ التكرار سبب لتشديد العقوبة في حالة توافر شروطه، في حين أنّ التعدد في ذاته لا يبرر تشديد العقوبة إذ يحكم في كل منها كقاعدة عامة بعقوبتها دون تشديد.

(1) الفقهاء، سلامة مد الله (1999). اجتماع الجرائم المعنوي، دراسة تحليلية مقارنة، (رسالة ماجستير)، الجامعة الأردنية، ص9.

(2) السعيد، كامل، مرجع سابق، ص210.



- كما أنّ التمييز بين التكرار، والتعدد لا يمكن أن يتضح إلا بعرض مبسط، وإجمالي لقواعد التعدد باعتبار أنّ الفائدة العملية من التمييز بين هذه الأحكام تبرز بالخصوص في العقوبة الواجب تطبيقها من طرف القاضي الجزائي، ذلك أنّ التكرار ظرف شخصي لصيق بالجاني، فأنت تشديد العقوبة فيه يكون حسب الحالات المقررة قانوناً.

### الفرع الثاني: شروط التكرار الجرمي الضريبي والآثار المترتبة عليه في قانون ضريبة الدخل

بخصوص الجرائم الضريبية نص قانون ضريبة الدخل على أن التكرار في جرائم التهرب الضريبي سبب لتشديد العقوبة إلى الحبس، فعند اكتمال شروط التكرار الجرمي الضريبي ينتج عنه آثار في تشديد العقوبة، فقد يفرض التكرار الجرمي أثره على كل الجرائم ويعتبر تشديد العقوبة عند توافر ظرف التكرار من النظام العام<sup>(1)</sup>، وعادة ما يعين المشرع مقدار تشديد عقوبة التكرار الجرمي التي توجب التشديد في حالة التكرار، وهذا ما أشار له المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل فقد اعتبر المشرع التكرار في الجرائم الضريبية سبب لتشديد العقوبة من الغرامة فقط إلى الغرامة والحبس، وجاء في المادة (66/ب) من قانون ضريبة الدخل على أنه: "ب- إضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة، تكون العقوبة في حال تكرار ارتكاب أي من الجرائم المنصوص عليها فيها على النحو التالي:

1. الحبس مدة لا تقل عن أربعة أشهر ولا تزيد على سنة واحدة في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الثانية.

2. الحبس مدة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد على سنتين في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الثالثة.

(1) هدى توفيق، مرجع سابق، ص 47.

3. الحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تزيد على ثلاث سنوات في حال ارتكاب أي من الجرائم

للمرة الرابعة وما يليها."

كما أن المشرع الأردني في هذا القانون جعل التكرار سبباً أيضاً لعدم الأخذ بالأسباب التقديرية المخففة فيما يتعلق بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (66/ب/3،2) وفق ما جاء في المادة (66/ج) من القانون المذكور والتي جاء فيها: "ج- لا يجوز للمحكمة الأخذ بالأسباب المخففة التقديرية فيما يتعلق بالعقوبات المنصوص عليها في البندين (2) و(3) من الفقرة ب من هذه المادة...".

وجعل أيضاً التكرار سبباً لتشديد الغرامة في الجنحة الضريبية، وذلك وفق ما أشارت له المادة (64) من قانون ضريبة الدخل والتي جاء فيها: "يتم مضاعفة العقوبة في حال التكرار ويجوز الاعتراض على عقوبات الجنح الضريبية وكذلك على غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي خلال ثلاثين يوماً من تبلغ المكلف بذلك، وقرار الوزير قابل للطعن لدى المحكمة خلال ثلاثين يوم من تبلغ قرار الوزير".

والجدير نكره يرى الباحث أن تشديد العقوبة في قانون ضريبة الدخل الأردني في حال التكرار الجرمي الضريبي بالجمع بين الغرامة والحبس لا يغير من وصف الجريمة للحد الأعلى للعقوبة، فهذا التشديد في العقوبة لا يغير من طبيعتها الجنحية التي قررها المشرع الأردني في القانون محل الدراسة. إذاً عقوبة الحبس هي العقوبة التي قررها المشرع للحفاظ على موارد الدولة وردع المتهرب ضريبياً، والحبس بشكل عام في قانون العقوبات على نوعين هما حبس جنحوي، وحبس تكديري، وقد عرفت المادة (21) من القانون الحبس الجنحوي بأنه: "وضع المحكوم عليه في أحد سجون الدولة المدة المحكوم بها عليه وهي تتراوح بين أسبوع وثلاث سنوات إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك"،

أما الحبس التكميلي فتتراوح مدته بين أربع وعشرين ساعة وأسبوع، والحبس المعتمد في قانون ضريبة الدخل هو الحبس الجنحي وهو ما يستفاد من نص المادة (66) من القانون محل الدراسة.

وعلى الرغم من إقرار المشرع الأردني تعديلات على قانون ضريبة الدخل وإقرار عقوبة الحبس في حالة التكرار مع الغرامة إلا أنه برأي الباحثة لا يعتبر ذلك من العقوبات الرادعة للجرائم الضريبية خصوصاً إذا ما قارنا مدة الحبس مع ما يجنيه المتهم من أموال من التهرب الضريبي، خاصة وأن المشرع الأردني لم يربط عقوبة الحبس على المتهم ضريبياً للمرة الأولى.

كما أن عقوبة الحبس وفق ما قررها المشرع للمكلف المتهم ضريبياً أي الفاعل الأصلي إلى الأطراف الأخرى التي حرضته على فعل التهرب الضريبي، أو قدمت له أي مساعدة في قيامه بالتهرب الضريبي علاوة على الأشخاص الذين يتولون إدارة الشركات أو الأشخاص المعنوية وفقاً لأحكام قانون الشركات الأردني وكذلك الأشخاص الذين تم ذكرهم في المواد (61/أ) و(62/ح) و(67/أ، ب) من قانون ضريبة الدخل.

## المطلب الثاني

### حالات انقضاء الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية

تعد أسباب انقضاء الدعوى ذات طبيعة إجرائية، فهي ليست سوى عوائق أو عقبات إجرائية تعترض تحريك دعوى الحق العام أو تحول دون الاستمرار فيها، ولا تأثير لها على أركان الجريمة أو على عناصر المسؤولية أو على شروط استحقاق العقاب، بل إنها تقتض توافر ذلك ابتداءً، وحين يتدخل سبب من أسباب انقضاء الدعوى يصبح السبيل إلى تقرير المسؤولية والنطق بالعقوبة مغلقاً، مما يستحيل معه تقرير المسؤولية الجزائية أو النطق بالعقوبة<sup>(1)</sup>.

وعلى ذلك، فإن أسباب انقضاء العقوبة لا تعتبر أسباباً لانقضاء سلطة الدولة في العقاب، كما يرى البعض فهذه السلطة تبقى قائمة، ولكن يتعطل إجرائياً وقانونياً استعمالها، والدليل على ذلك هو أن الحكم الذي تصدره المحكمة حين تتحقق من توافر أحد أسباب انقضاء الدعوى هو حكم بعدم قبولها، وإن كانت الدعوى قد قبلت قبل ذلك، فتحكم بإسقاطها، ولا يُعد مثل هذا القضاء حكماً بالبراءة ولا بعدم المسؤولية<sup>(2)</sup>.

وعلى ذلك انقضاء الدعوى الجزائية عدم جواز تحريكها أو عدم جواز استعمالها في مراحلها اللاحقة على قيام سبب الانقضاء<sup>(3)</sup> والأصل هو انقضاء الدعوى الجزائية بصدور حكم بات في موضوعها، وقد تنقضي بغير هذا الحكم لأسباب منها ما هو عام يخص الجرائم جميعها، ومنها ما هو خاص ببعض الجرائم لاسيما الجرائم الاقتصادية، وأسباب الانقضاء العامة التي ورد النص بشأنها في قانون اصول المحاكمات الجزائية، هي صدور حكم بات في موضوع الدعوى وفاة المتهم، العفو

(1) السيد، أحمد سيد (2012). الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص363.

(2) سرور، احمد فتحي، مرجع سابق، ص143.

(3) الحديثي، فخري، مرجع سابق، ص27.

عن الجريمة، وقف الاجراءات وفقاً نهائياً، كما يعتبر من أسباب الانقضاء العامة الغاء القانون، أما اسباب الانقضاء الخاصة ببعض الجرائم الاقتصادية، ومنها الجريمة الجمركية والجرائم الضريبية فهي الصلح والتقدم.

وعلى ذلك فإنه وفق ما ورد في نصوص قانون ضريبة الدخل والقواعد العامة في قانون العقوبات الأردني فإنه من الممكن انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية في أكثر من حالة، وذلك وفق التفصيل الآتي:

#### الفرع الأول: الوفاة

توصف الدعوى الجزائية وكذلك العقوبة بأنها ذات طبيعة شخصية فإنه لا محل للسير في إجراءاتها ضد شخص ميت، لأن المدعى عليه في مثل هذه الدعوى يجب أن يكون شخصاً حياً وواعياً ومسؤولاً جزائياً، وهذه القاعدة ليست محل خلاف، وتأكيداً لذلك، فقد نص المشرع الأردني في المادة 336 من قانون أصول المحاكمات الجزائية على أنه: "تسقط دعوى الحق العام والعقوبة بوفاة المشتكى عليه، سواء أكان من جهة تطبيق العقوبة الأصلية أو العقوبة الإضافية أو الفرعية". هذا بالإضافة لما ورد في المادة 335 من ذات القانون التي تقضي بأن تسقط دعوى الحق العام بوفاة المشتكى عليه أو بالعفو العام أو بالتقدم ووفاة المشتكى عليه التي تنتضي بها الدعوى الجزائية.

وبالتالي تسقط الالتزامات المدنية تبعاً لسقوط دعوى الحق العام وهذا على خلاف ما هو في الدعوى الحقوقية فقد ما جاء في نص المادة (46/د) من قانون ضريبة الدخل النافذ على أنه: "توقف الدعوى لوفاة المكلف أو افلاسه أو تصفيته اثناء النظر فيها من المحكمة ويتوجب على الورثة أو وكيل التقلية أو المصفي متابعة اسير في الدعوى.....".

## الفرع الثاني: التقادم

يعني التقادم من الناحية الاصطلاحية: "مرور زمان طويل على ترك الحق بلا مانع". أي ان تمضي المدة القانونية على الحق دون ان يدعي به زاعم، فلا يسوغ بعد ذلك التقدم بدعوى للمطالبة به، إذ إن الصالح العام قد يقتضي ان تضرب آجال زمنية لاستعمال الحقوق والدعاوي لا يستطيع الأفراد بعد انقضاءها طلب الحماية التي ترافق هذه الحقوق (1).

وينسحب هذا المفهوم على كافة الروابط القانونية أياً كانت طبيعتها، مدنيه ام جنائية ام تأديبيه ذلك ان التقادم هو فكرة قانونية تهيمن على فروع القانون كافة ومعناه مضي المدة التي تقضي بعدم اثاره الوقائع بعد ان مضى عليها الزمن (2).

ويأخذ المشرع الأردني بمبدأ انقضاء دعوى الحق العام وسقوطها بالتقادم، وقد نصت المواد (338، 339، 340)، من قانون أصول المحاكمات الجزائية على انقضاء دعوى الحق العام ودعوى الحق الشخصي بالتقادم، وذلك بمرور عشر سنوات في مواد الجنايات وثلاث سنوات في الجرح وسنة واحدة في المخالفات، ويلاحظ أن مدة التقادم تتفاوت بحسب درجة جسامة الجريمة، وتحسب مدة التقادم بالتقويم الميلادي حسبما تقتضي به المادة (367) من قانون أصول المحاكمات الجزائية.

وفي موضوع دراستنا، نجد أنه تسقط الدعوى الجزائية المتعلقة بالتهرب الضريبي وذلك على نوعين سقوط الدعوى بالتقادم وسقوط العقوبة بالتقادم وذلك سنداً لأحكام المواد (248 - 338) قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم 9 لسنة 1961 وتعديلاته، والمادة (2/د/66) من قانون ضريبة

(1) الزبيدي، نوار دهام (2009). انقضاء الدعوى الجزائية، بالتقادم، (رسالة ماجستير) جامعة بغداد، ص21.

(2) نمور، محمد سعيد، مرجع سابق، ص243.

الدخل رقم 38 لسنة 2018 والتي تنص: "تكون مدة التقادم للجرائم المرتكبة خلافاً لأحكام هذا القانون والعقوبات المفروضة بموجبية ثلاث سنوات".

### الفرع الثالث: المصالحة

من القواعد المثبتة قانوناً ان المصالحة تجوز مبدئياً في المسائل المدنية، وخصوصاً المالية منها. فهي اذن تجوز في الدعوى المدنية، الناشئة عن احدى الجرائم، على التعويض المدني ولا تسوغ في الدعوى العامة. ذلك لأن هذه الدعوى وهي حق للمجتمع، تتعلق بالنظام العام<sup>(1)</sup>.

ويعتبر الصلح أو المصالحة سبباً من أسباب انقضاء دعوى الحق العام، وذلك بالاتفاق بين الفريقين المتنازعين عن طريق الإيجاب والقبول مما يؤدي إلى إنهاء الخصومة وحل النزاع القائم بينهما. ويعد ذلك استثناء من القاعدة العامة التي تفترض ان دعوى الحق العام هي ملك للمجتمع فلا يجوز التنازل عنها ولا التصالح عليها<sup>(2)</sup>.

وبالرغم من ذلك، فقد ورد في قانون ضريبة الدخل على أنه يجوز لمدير ضريبة الدخل ان يجري مصالحة لقاء الغرامة التي يقررها، وذلك قبل صدور حكم قطعي عن أي فعل من بعض الأفعال الجرمية الواردة في هذا القانون، ولمدير الضريبة أن يوقف أية إجراءات متخذة بمقتضاها أو أن يجري أية مصالحة بشأنها. كما ورد في قانون الجمارك الأردني أن لوزير المالية أو من ينيبه عقد تسوية صلحية مع جميع المسؤولين عن التهرب الجمركي أو مع بعضهم عن كامل الجرم على أن لا يقل مبلغ التسوية الصلحية عن مثلي قيمة البضاعة الممنوعة أو عن مثلي الرسوم المترتبة على البضاعة

(1) السنهوري، عبد الرزاق (1962). الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الثاني، ص557.

(2) نمور، محمد سعيد، مرجع سابق، ص243.

المسموح باستيرادها ويترتب على عقد هذه التسوية ان تسقط دعوى الحق العام عند اجراء مصالحه عليها (1).

وحسب راي الباحثة فان جرائم التهرب الضريبي لها طبيعة مالية خاصة وتتعلق بأموال عامة وتؤثر على المركز المالي والاقتصادي للدولة والتالي فهي من الجرائم الاقتصادية وكان على المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل اعتبارها من الجرائم الاقتصادية وبالتالي خضوعها لأحكام قانون الجرائم الاقتصادية ومن هذا الاحكام عدم خضوع تلك الجرائم للتقادم.

#### الفرع الرابع: العفو

العفو هو إجراء قانوني يتم تنظيمه في القوانين الجنائية ويستمد مصدره من الدستور، ويمكنه إنهاء الادعاء العام في بعض الحالات، كما يمكنه إلغاء حكم بإدانة نهائي وحاسم مع جميع آثاره القانونية، أو يمكنه منع أو تخفيف تنفيذ عقوبة بالكامل أو جزئياً أو تحويلها إلى عقوبة أخرى ويتم إصدار العفو من قبل السلطات التشريعية أو التنفيذية ويتم اللجوء إلى إجراءات العفو بسبب أسباب مختلفة، بما في ذلك الأسباب السياسية والاقتصادية والمالية والإدارية وفي المدى القصير، يؤدي إصدار العفو إلى زيادة مؤقتة في جمع الضرائب ولكنها تشمل أيضاً ديون ضريبية متأخرة وقد تؤدي إلى تراجع دخل الضرائب في المدى البعيد، مما يمكن أن يؤدي إلى تحويل المكلفين الأمنين إلى مكلفين يعتمدون على العفو، وينص قانون ضريبة الدخل في الأردن على عدة أنواع من العفو الضريبي، وفق ما ورد في المادة (72/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني وفقاً لآخر التعديلات والتي جاء فيها: "ب- يكون الإعفاء من الضريبة والغرامات والفوائد بقرار من مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير ووفقاً للأسس التالية:

(1) الجوخدار، حسن (2010). شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، ص 313.



1. إعفاء كل شخص لم يقدم الإقرار الضريبي أو لم يتم التقدير والتدقيق عليه قبل نفاذ أحكام هذا القانون المعدل وكانت الضريبة المستحقة في تلك الفترات تقل عن مليون دينار من كامل الغرامات المتحققة على دخله عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ نفاذ أحكام هذا القانون وذلك في حال التصريح عن هذا الدخل شريطة قيامه بتقديم إقرارات ضريبية عن عام 2018 وعن الفترات الضريبية اللاحقة خلال المدة القانونية.
2. إعفاء كل مكلف استحققت عليه ضرائب قطعية تقل عن مليون دينار عن الفترات الضريبية السابقة لتاريخ نفاذ هذا القانون المعدل بما نسبته (90%) من الغرامات والفوائد شريطة التقدم بطلب لتسوية الأرصدة الضريبية المستحقة عليه خلال (180) يوماً من سريان أحكام هذا القانون.
3. إعفاء كل شخص لم يتم اكتشافه من الدائرة من الملاحقة الجزائية والغرامات والفوائد في حال أعلم الدائرة طوعياً عن دخله الصحيح الذي سيتقدم به للفترات الضريبية اللاحقة شريطة دفع الأرصدة الضريبية حسب الإقرار السابق خلال (180) يوماً من تاريخ سريان أحكام هذا القانون المعدل".

## الفصل الخامس

### الخاتمة، النتائج والتوصيات

وفي خاتمة هذه الدراسة الموسومة بـ: " وسائل الحماية الجزائية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة ( 2014 ) وتعديلاته (الجرائم والعقوبات)", والتي تم من خلالها البحث في نصوص هذا القانون وتحليلها لاستخلاص النماذج الجرمية التي وردت في نصوص هذا القانون والتي تشكل بمضمونها جرائم التهرب الضريبي سواء كان هذا السلوك بإتيان فعل أو الامتناع عن قيام بواجب مفروض عليه بموجب قانون ضريبة الدخل، كما بينا أيضاً ما يترتب من عقوبات على مرتكبي هذه الجرائم وفق ما تضمنته نصوص القانون، وتأسيساً على ما سبق توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات والتي يمكن إبراز أهمها على النحو الآتي:

#### أولاً: النتائج

- 1- ان الضريبة برغم من تنظيمها بموجب قوانين محلية ضريبة لکیفیه فرضها وجبايتها وأحكام فرضها والاعفاء منها والنقص من الدخل الخاضع للضريبة إلا أنه أكثر ما تثيره من مشاكل هو التهرب الضريبي.
- 2- بموجب التعديلات الأخيرة لقانون ضريبة الدخل تم من خلال نص المادة (64) تحديد الجرح الضريبية وعقوبتها من مائتي دينار إلى خمسمائة دينار (كانت من مئة إلى خمسمائة دينار) ويتم مضاعفة العقوبة في حال التكرار.
- 3- أن الجرائم الضريبية الواردة في نصوص قانون ضريبة الدخل جرائم قسدية.
- 4- أن المشرع في قانون ضريبة الدخل اعتمد على عقوبة الغرامة والحبس معاً لمواجهة جرائم التهرب الضريبي واجتماع هاتين العقوبتين يشكل رادعاً نوعاً ما للجرائم الجنحية، لكن ما يؤخذ

على المشرّع في هذا المجال أنه نص على الغرامة كعقوبة أصلية وحيدة على المتهرب ضربياً لأول مرة حتى أن حجم الغرامة التعويضية المقررة في المادة (66) من القانون محل الدراسة ليس ذات قيمة كبيرة وراذعة للمتهرب ضربياً.

5- اشترط المشرّع الأردني في قانون ضريبة الدخل التكرار في جريمة التهرب الضريبي لإقرار تشديد عقوبة الحبس والغرامة، وأن الجمع بين الغرامة والحبس لا يغير من وصف الجريمة للحد الأعلى للعقوبة، فهذا التشديد في العقوبة لا يغير من طبيعتها الجنحية التي قررها المشرّع الأردني في القانون.

6- وعلى الرغم من إقرار المشرّع الأردني تعديلات على قانون ضريبة الدخل وإقرار عقوبة الحبس في حالة التكرار مع الغرامة إلا أن ذلك لا يعتبر من العقوبات الرادعة للجرائم الضريبية خصوصاً إذا ما قارنا مدة الحبس مع ما يجنيه المتهرب من أموال من التهرب الضريبي، خاصة وأن المشرّع الأردني لم يرتب عقوبة الحبس على المتهرب ضربياً للمرة الأولى.

## ثانياً: التوصيات

1- ضرورة النص على عقوبة الحبس مدة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد على سنتين في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الثالثة.

2- ضرورة النص على عقوبة الحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تزيد على ثلاث سنوات في حال ارتكاب أي من الجرائم للمرة الرابعة وما يليها"، وذلك بأن تكون عقوبة الحبس من 3 إلى خمس سنوات.

- 3- توصي الباحثة بإضافة نص يرتب عقوبة على المتهرب ضريبياً بفرض غرامة تتمثل بوضع اليد على الأموال المنقولة وغير المنقولة في حال التكرار للجرائم الضريبية وفي حال كان المبلغ المتهرب ضريبياً أعلى من المبلغ الذي تم التهرب من دفعه للدولة.
- 4- ضرورة وقع قواعد قانونية خاصة لسقوط الدعوى العامة الجزائية الضريبية والتشدد في شروطها للحيلولة دون ضياع حق الخزينة في ملاحقة كل من يتجرأ على الاعتداء عليها.
- 5- توصي الباحثة بضرورة توعية المكلفين من خلال وسائل الإعلان لتصحيح مفهومهم للضريبة وإشعارهم بالمنفعة المادية والمعنوية للنفقات العامة وما يتطلبه ذلك من ترشيد وتصويب، مع الانفاق العام، والعمل على استقرار التشريعات الضريبية وتجميعها.

## قائمة المراجع

### أولاً: الكتب

- أبو نصار، محمد (2011). ضريبة الدخل والمبيعات، دار وائل للنشر، عمان.
- أبو نصار، محمد (2019) المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والطباعة، عمان.
- أبو نصار، محمد وآخرون (2003). الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، ط2، ص3.
- آغا، صلاح يوسف (1998). شرح قانون العقوبات الاقتصادي، قانون محاكم الأمن الاقتصادي والتشريع المقارن، دار الأنوار للطباعة، دمشق.
- البدراني، قيس حسن عواد (2010). المالية العامة والتشريع الضريبي المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، عمان.
- تيودور، مجتم (2019). التطورات في النظام القانوني الأردني، مجلة الشرق الاوسط.
- الجندي، حسني (2006)، القانون الجنائي الضريبي، القاهرة، دار النهضة العربية.
- الجندي، صخر عبد الله (2005). نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر: دراسة قانونية مقارنة في قانون الضريبة العامة على المبيعات، الجمارك، الدخل، عمان، دار الثقافة للتوزيع والنشر.
- الجندي، صخر عبد الله (2017). التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، ص22.
- الجوخدار، حسن (2010). شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان.
- الحديثي، فخري عبد الرزاق (1999). شرح قانون العقوبات، القسم العام، بغداد، مطبعة الزمان.
- حسني، محمود نجيب (1974). النظرية العامة للقصد الجنائي، دار النهضة للنشر والتوزيع، القاهرة.

حمدي القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.

حمودة، علي محمود علي (2013). الغلط في القانون ومدى اعتباره مانعا من المسؤولية الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة.

خصاونة، جهاد (2000). المالية والتشريع الضريبي، وائل للنشر.

الخطيب، خالد (1995). الضريبة على الدخل، زهران للنشر، عمان

الخولي، مجدي محمد (2011). الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية.

سرور، أحمد فتحي (1995). الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة.

السعيد، كامل (2002). شرح الاحكام العامة في قانون العقوبات، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.

السعيد، كامل حامد (2019). شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان.

السنهوري، عبد الرزاق (1962). الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الثاني.

السيد، أحمد سيد (2012). الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة.

الشامي، مجدي (2016). المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري، مكتبة الوفاء القانونية، بيروت.

الشوابكة، سالم محمد (2022). المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان.

الشواربي، عبد الحميد (1989). أثر تعدد الجرائم في العقاب، ط1، دار الفكر الجامعي، مصر، الاسكندرية.

شيعاوي، وفاء (2006). تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي.

صيام وليد (2000). محاسبة الضريبية، ط3، عمان.

الطماوي، سليمان محمد (2005). الأسس العامة للعقود الإدارية: دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، بيروت، ط7.

طنطاوي، ابراهيم حامد (2011). الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة.

عبد القادر القهوجي (1997). شرح قانون العقوبات - القسم العام، دار المطبوعات الجامعية: الاسكندرية.

العبدالله، سامي (2017). التزوير الضريبي، الأسس والمعايير والتشريعات.

عبود السراج، التشريع الجزائري المقارن في الفقه والقانون السوري، المبادئ العامة، دمشق، مطبوعات جامعة دمشق.

عبيد، رؤوف (1984). السببية الجنائية بين الفقه والقضاء، ط4، دار الفكر العربي، القاهرة.

العتور، رنا إبراهيم (1993). التهرب من ضريبة الدخل في الأردن: دراسة تحليلية، عمان، مطابع الشمس.

العلي، عادل فليح (2009). المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

علي، عادل يحيى قرني (2011). النظرية العامة للأهلية الجنائية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة.

علي، مجدي محمد (2008). الموسوعة الشاملة في جرائم التهرب الضريبي، القاهرة، مكتبة شادي.

عواضة، حسن قطيش (1995). المالية العامة لموازنة الضرائب والرسوم، دار الخلود.

عيد، عبد الحفيظ عبد الله (2016). المالية العامة والضرائب، دار التعاون، القاهرة.

القضاة، محمد، نايف المحارمة (2017). الضريبة على الدخل في الأردن قواعد وتطبيقات. دار المنهل للنشر والتوزيع.

المجالي، نظام توفيق (2015). الاشتراك الجرمي (المساهمة الجنائية) دراسة تحليل مقارنة لنماذج الاشتراك الجرمي واحكامه المختلفة، جامعة مؤتة.

المجالي، نظام توفيق (2020). شرح قانون العقوبات الأردني: النظرية العامة، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان.

المجالي، نظام (2015). شرح قانون العقوبات الأردني (القسم العام). عمان. دار الثقافة.

المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني (2014). التهرب الضريبي في الأردن: أسبابه ووسائله، وحجمه، عمان.

محمود، حمادة خير (2019). السياسة الجنائية للجريمة الضريبية: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة.

المشهداني، محمد (2003). الوسيط في شرح العقوبات، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان.

مصباح، محمد (1999). جرائم الممول المضرة بالخرزاة العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، ص209.

مقابلة، عقل يوسف مصطفى (2018). الوسيط في شرح قانون العقوبات الاردني، دون ناشر.

ناشد، سوزي عدلي (2011). أساسيات المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، بيروت، دار الحلبي الحقوقية.

نائل وآخرون (2003). محاسبة الضريبي، دار المسيرة، عمان.

النبراوي، محمد سامي (1997). شرح الاحكام العامة لقانون العقوبات الليبي، ط3، بنغازي.

نبيل، مدحت سالم (2005). الخطأ غير القصدي - دراسة تأصيلية، دار النهضة العربية، القاهرة،

نجم، محمد صبحي (1988). شرح قانون العقوبات الأردني القسم العام، مطبعة الجامعة الأردنية عمان.



نمور، محمد سعيد (2010). الموجز في الجرائم الواقعة على الأموال في قانون العقوبات الأردني، ط2، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان.

وهبة، محمد السعيد (1966). صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني في نطاق الضريبة العامة على الإيراد والضريبة الوحدة، القاهرة، مكتبة النهضة العربية، ط1.

#### ثانياً: الرسائل الجامعية

ابراهيم، زينب خليل (2014). فكرة العقوبة في التشريع الجنائي، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية.

بشاي، ادوارد جرس (2010). التجريم الضريبي المصري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة.

توفيق، هدى (2019). التهرب الضريبي وطرق مكافحته في القانون الأردني. دراسة مقارنة. رسالة ماجستير. جامعة عمان الأهلية.

ثروت، جلال (1964). الجريمة متعدية القصد الجنائي، أطروحة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر.

حنا، الفونس ميخائيل (1999). تعدد الجرائم وأثره في العقوبات والإجراءات، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة.

الخصاونة، محمد (2018). الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان.

خليل، محمود راضي (2012). السياسة الجنائية في مجال التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية.

الزبيدي، نوار دهام (2009). انقضاء الدعوى الجزائية، بالتقادم، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون بجامعة بغداد

العجال، ياسمينه (2016). إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفاثر السياسة والقانون، العدد الخامس عشر، الجزائر.

مراد، سامي محمود (2018). دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد 1، ص 92 وما بعدها.

المفتي، نجات الدين عبد الجواد (2014). مبدأ الشرعية في الإدارة في القانون العربي والإسلامي. دراسة مقارنة. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية.

نايل، ابراهيم عبد (2009). اثر العلم في تكوين القصد الجنائي، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، القاهرة.

### ثالثاً: الدراسات والبحوث

خشان، توفيق مشاوش، والحسين، محمد يوسف (2016). العقود الإدارية وجزائها في فقه القضاء الإداري الأردني والقضاء المقارن، دراسات، علوم الشريعة والقانون، المجلد 43، ملحق 3.

العجال، ياسمينه (2016). إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، دفا تر السياسة والقانون، العدد الخامس عشر، الجزائر.

مراد، سامي محمود (2018). دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد 1.

المفتي، نجات الدين عبد الجواد (2014). مبدأ الشرعية في الإدارة في القانون العربي والإسلامي. دراسة مقارنة. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية.

### رابعاً: القوانين والأنظمة

الأمانة العامة لوزارة المالية، قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، الأردن.

جريدة الدستور الأردني. قرار مجلس الوزراء رقم 8010 لعام 2019.

قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته

قانون العقوبات الأردني.