

**سياسة الحد من التجريم في جريمة التهرب الضريبي  
”دراسة تحليلية“**

**الباحث/ مهند عماد عبد الستار الزبيدي  
باحث دكتوراه في كلية الحقوق / جامعة عين شمس**

## سياسة الحد من التجريم في جريمة التهرب الضريبي "دراسة تحليلية"

الباحث/ مهند عماد عبد الستار الزبيدي

### المُلخَص

إن الأموال المستحصلة نتيجة فرض الضرائب على الأفراد ما هي إلا دعماً مالياً للخزينة العامة، وبالتالي فإن المواجهة القانونية المستخدمة لمن تخلف عن دفع الضرائب لا يمكن أن تقتصر على التدخل الجنائي الذي بدأ يخلق احساساً اجتماعياً بوطأة أداة التجريم، وإنما يحتم اللجوء إلى وسائل قانونية غير القانون الجنائي، وإن أداة التجريم يجب أن تكون آخر الوسائل التي يمكن اللجوء إليها في مواجهة المتهربين من دفع الضرائب سواء كانت ضريبة دخل أو ضريبة المبيعات وغيرها من الضرائب التي تفرضها الدولة.

### criminalization reduction policy on tax evasion "analytical study"

Mohannad Imad Abdulsattar Al-zuobidy

#### ABSTRACT

The funds obtained as a conclusion of the imposition of taxes on individuals are only financial support to the public treasury, therefore the legal frontation used for those who have failed to pay taxes can not be limited to criminal intervention that began to create a social sensation of the criminalization tool, It is imperative to resort to legal means other than criminal law, and the instrument of criminalization must be the last way that can be used against tax evaders, whether income tax or sales tax and other taxes imposed by the state.

#### المقدمة

إن التهرب الضريبي يختلف عن التهريب الجمركي الضريبي من حيث الطبيعة، والفرق يكمن في أن الأول يتحقق عندما يتم فرض ضرائب ورسوم على أفراد المجتمع، سواءً مقابل عمل نفعي أو بدون عمل نفعي<sup>(1)</sup>؛ ومن ثم يحاول الأفراد التملص من دفع

(1) من الركائز الأساسية في المجتمعات مساهمة الأفراد في بعض الأعباء المالية الملقاة على جبين الدولة؛ وذلك عن طريق دفع الضرائب والرسوم؛ لذا يقال إن: "القانون العقابي الضريبي يعد قانون مصالح وليس قانون أشخاص"، فهذه الضريبة تساعد الدولة على أداء وظيفتها المالية لسد النفقات

هذه الرسوم بشتى الطرق؛ ومن ثم نكون أمام تهرب ضريبي، أما بالنسبة للتهريب الجمركي فتكون عن طريق فرض ضرائب ورسوم على البضائع التي يتم إدخالها وإخراجها من الدولة كضريبة جمركية؛ مما يدفع للسعي نحو التخلص من دفع قيمة الضريبة على البضائع، فإذا تملص الأفراد من دفع هذه الضريبة بالطرق غير القانونية أمسينا أمام تهريب جمركي ضريبي.

إن عدم مراعاة الأصول الموضوعية للتجريم والعقاب من حيث عدم الأخذ بنظر الاعتبار مبادئ الضرورة والتناسب والمصلحة، أدى إلى التوسع في نطاق التجريم، مما أفقد شرعية ومبرر التدخل الجنائي<sup>(٢)</sup>، لاسيما في مجال الأفعال التي تتم عن تهرب الأفراد من دفع الضرائب، مما دفع الفقه الجنائي إلى المناداة بإعادة هيكلة السياسة الجنائية في مجال التهرب الضريبي خاصةً، وفي مجال الجرائم الاقتصادية عامةً، مما تبلور عن ذلك بروز سياسة الحد من التجريم كأداة تحل محل سياسة التجريم وفق ضوابط محددة.

وعليه يمكن تعريف سياسة الحد من التجريم بأنها: التحول التشريعي في سياسة التجريم، إما نسبياً عن طريق التضييق من نطاق التجريم من خلال إعادة هيكلة أركان جريمة التهرب الضريبي، أو مطلقاً عن طريق رفع الصفة الإجرامية عن الفعل، وإباحته من الناحية الجنائية، سواء تم إخضاع الفعل لإجراءات وقائية إدارية ومدنية، أو دون إخضاع الفعل أساساً لأي قاعدة قانونية أخرى.

### أهمية موضوع الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من حيث الأثر الذي يؤديه التهرب الضريبي ألا وهو الإضرار بمصلحة الخزينة العامة للدولة، سواء أكان تهرباً من دفع الضريبة، أو تهريب بضائع

---

العامة، والتي تعد المنبع المالي الرئيس لفكرة الدولة الحديثة، وعليه فإن من يتهرب من دفع الضريبة أو حتى تأخيرها فإنه بمثابة المعطل لوظيفة الدولة؛ مما دفع جل التشريعات اللجوء إلى القانون الجنائي عن طريق استخدام سياسة التجريم بوجه من يخالف الالتزامات الضريبية، ينظر في ذلك أكثر: د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م. (٢) د. محمود طه جلال، أصول التجريم والعقاب في السياسة الجنائية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤م، ص ٢٤١.

مُستحقة الضرائب<sup>(٣)</sup>، وبالتالي فإنّ مجابهة ذلك التهرب يكون بشتى الوسائل القانونية وعلى رأسهم التدخل بواسطة القانون الجنائي.

### إشكالية الدراسة:

تكمّن الإشكالية بالتساؤل الذي يُثير الاستغراب: هل يستحق من يتخلف عن دفع الضريبة مواجهته بأداة التجريم؟، وهل يمكن الحديث عن سياسة الحد من التجريم في نطاق التهرب الضريبي؟.

### تقسيم الدراسة:

المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: تقييم سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي.

### المطلب الأول

#### أركان جريمة التهرب الضريبي

لمعرفة نطاق سياسة التجريم في مجال التهرب الضريبي كالتهرب من ضريبة الدخل والتهرب من ضريبة العقار، والتهرب من الضريبة المفروضة على المبيعات، فضلاً عن الضريبة الاختيارية التي ابتدعها المشرع الفرنسي مؤخرًا في قانون الضرائب العام<sup>(٤)</sup>؛ مما يحتم الولوج في حيثيات أركان الجريمة عن طريق دراسة صور التجريم، سواء في نطاق الركن المادي أو في نطاق الركن المعنوي، وبناءً على ذلك يتطلب التقسيم على النحو الآتي:

الفرع الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي.

<sup>(٣)</sup> يمكن التفريق بين مصطلح التهريب والتهرب، حيث يكمن الفرق في أن التهريب يُقصد به: إدخال بضائع أو إخراجها، والتي تكون إما بضائع ممنوعة من الإدخال والإخراج، أو بضائع مدرجة من ضمن قائمة التعريف الجمركية دون دفع الضريبة، أما التهرب فيقصد به: التملص من دفع الضرائب الداخلية كضريبة الدخل أو الضريبة المفروضة على العقار... وغيرها.

<sup>(٤)</sup> ينظر في ذلك:

Section II: taxes facultatives Article 1582 de code général des impôts Modifié par LOI n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 199 (V).

## الفرع الأول

### الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

لا يمكن أن نختلف بشأن جريمة التهرب الضريبي من حيث العناصر المكونة للركن المادي، والمتكون من أفعال وسلوكيات قد عدها المشرع من قبيل الأفعال الآثمة، بالإضافة إلى عنصر النتيجة الإجرامي كي نكون أمام جريمة تضر بالخزينة العامة<sup>(٥)</sup>. ثمة صور متعددة للنشاط الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي، وقد باتت هذه الصور متشابهة من حيث الممارسة بين عدة قوانين تخص التهرب الضريبي وتعالجه، فعلى سبيل المثال: قانون ضريبة الدخل، وقانون ضريبة العقار، وقانون ضريبة الدخل التي تُفرض على العاملين الأجانب في الشركات، وقانون الضريبة المفروض على المبيعات، ففي جميع الأحوال السلوك الإجرامي يكون متشابهًا إلى حدٍ ما. أولاً: صور التهرب من دفع ضريبة الدخل.

إن تجريم السلوكيات التي تكتنف بين ثنايا التهرب الضريبي قد جاءت متشابهة في أغلب التشريعات، لاسيما التشريعات العربية، ومن هذا المنطلق سنأخذ قانون ضريبة الدخل المصري كنموذج لمعرفة نطاق التجريم، حيث أشارت المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري<sup>(٦)</sup> إلى الأفعال الآثمة للتهرب الضريبي؛ فنصت على: "ويعتبر الممول متهربًا من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

- ١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها<sup>(٧)</sup>.
- ٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من الدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها<sup>(٨)</sup>.

(٥) د. محمود راضي عامر محمد خليل، السياسة الجنائية في مجال التهرب الضريبي، القانون رقم (٩١)

لسنة ٢٠٠٥م، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٢م، ص ٦٧.

(٦) قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م والمعدل بالقانون رقم (١٩٩) لسنة ٢٠٢٠م.

(٧) فحوى هذا النص تقابله المادة (١/٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م.

٣- الإلتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة<sup>(٩)</sup>.

إن المشرع المصري قد حدد نطاق التجريم بشأن التهرب من دفع ضريبة الدخل؛ وذلك على سبيل الحصر، إلا أن المشرع العراقي قد نحا عكس ذلك، حيث نصت المادة (١/٥٦) من قانون ضريبة الدخل، رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ على أن أي فعل مخالف لأحكام قانون ضريبة الدخل يعد داخلاً بنطاق التجريم وهذا ما نلمسه من فحوى المادة سالفة الإشارة: "من لم يتم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها، أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون...".

#### ثانياً: صور التهرب من دفع ضريبة العقار.

لم تقتصر سياسة التجريم على من يتهرب من دفع ضريبة الدخل، بل امتد التجريم لمن يتهرب من دفع قيمة الضرائب التي تُفرض على العقارات عند البيع أو الشراء؛ لذا نجد المادة (٣١) من قانون الضريبة العقارية المصري<sup>(١٠)</sup> قد حددت السلوكيات المؤثمة

---

<sup>(٨)</sup> كمن يزاول نشاطاً تجارياً يخضع للضريبة المفروضة على ما يتم ربحه، ويقوم بطرق احتيالية بتقديم دفاتر ومستندات تخالف الحقيقة، بل قد يخفي بعض هذه المستندات عن علم المصلحة الضريبية، ينظر في ذلك: قرار محكمة النقض المصرية، الدوائر الجنائية، تأريخ الجلسة ٢٤/٣/٢٠١٣، الطعن رقم ١٧٠٢١ لسنة ٣ قضائية.

<sup>(٩)</sup> ينصرف معنى الإخفاء - بوصفه صورة من صور التهرب من ضريبة الدخل - إلى أنه أحد الطرق الاحتيالية التي يقوم بها الشخص بغية التملص من دفع قيمة الضريبة، الأمر الذي يحول دون أن تصل الدولة إلى تحصيل الضرائب المقررة بنص القانون، كإخفاء حقيقة الأرباح التي يجنيها الممول أو إخفاء حالته المالية.. وغيرها، ينظر في ذلك: د. حسني الجندي، المرجع السابق، ص ٩٨ وما بعدها، د. محمود راضي عامر محمد خليل، المرجع السابق، ص ٨٣.

<sup>(١٠)</sup> رقم القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والمعدل بالقانون رقم ٢٣ لسنة ٢٠٢٠.

على أن يعد من يخالف أحكام قانون الضريبة العقارية بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه وفي الحالات المحددة كما يأتي:

١- تقديم أوراق أو مستندات غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير على قراراتها.

٢- تقديم مستندات غير صحيحة بقصد الاستفادة بإعفاء من الضريبة دون وجه حق.

٣- الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

٤- تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضريبة دون وجه حق.

وبما أن المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار<sup>(١١)</sup> قد سار على نهج المشرع المصري من حيث تحديد السلوكيات المجرمة، بيد أنه توسع بنطاق التجريم أكثر من المشرع المصري؛ إذ قد شمل التجريم كل فعل يؤدي إلى منع أعضاء اللجان المفوضين لدخول العقارات للكشف عليه بغية تقييم قيمة الضريبة التي سيتم فرضها، أو تأخر أو امتنع<sup>(١٢)</sup> عن تقديم تقرير سنوي إلى الجهات الرسمية، فهنا يكمن الفرق بنطاق التجريم بينهما.

### ثالثاً: صور التهرب من دفع ضريبة المبيعات

إن التجريم قد امتد ليشمل كل من يقوم بالتهرب من دفع الضرائب التي تفرض على المبيعات، سواء أكانت سلعة تجارية أم صناعية، حيث أكدت المادتان (٤١) و(٤٤) من قانون الضريبة العامة على المبيعات<sup>(١٣)</sup> على السلوكيات الآتية في مجال التهرب من دفع ضريبة المبيعات كما سيتم بيانه أدناه:

١- التأخير في تقديم الإقرارات وأداء الضريبة خلافاً للمدة المحددة.

(١١) قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩.

(١٢) يرتكز الامتناع في نطاق التهرب من دفع الضريبة على ثلاثة عناصر: التوقف عن أداء عمل معين، وتحقق الواجب القانوني الذي يلزم بالعمل، فضلاً عن تحقق الصفة الإرادية للامتناع، ينظر في ذلك: د.حسني الجندي، المرجع السابق، ص ١٢٥.

(١٣) قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمعدل بالقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦.

- ٢- تقديم بيانات غير صحيحة عن المبيعات لكل من السلع أو الخدمات التي تخضع للضريبة التي تظهر فيها زيادة لا تتجاوز ١٠% لما هو مقرر.
- ٣- عدم إخطار المصلحة الضريبية بالتغييرات التي طرأت على البيانات التي وردت بطلب التسجيل؛ وذلك خلال التوقيات المحددة.
- ٤- منع موظفي المصلحة الضريبية من ممارسة عملهم في الرقابة والتفتيش والمراجعة للمستندات والاطلاع عليها.
- ٥- بيع السلعة أو استردادها أو تقديم خدمات دون الإقرار عنها، والامتناع عن سداد ضريبتها المستحقة<sup>(١٤)</sup>.
- ٦- الخصم من قيمة الضريبة كلياً أو جزئياً خلافاً لأحكام القانون.
- ٧- استرداد الضريبة أو محاولة استرداد جزءٍ منها أو بعضاً منها دون وجه حق.
- ٨- تقديم مستندات أو سجلات مصطنعة أو غير صحيحة للتملص من دفع الضريبة.
- ٩- عدم إصدار فواتير عن المبيعات من السلع والخدمات التي تخضع بدورها للضريبة.
- ١٠- انقضاء ستين يوماً على انتهاء الفترات والمواعيد المحددة لسداد الضرائب دون أن يصدر إقرار عنها.

وبناءً على ما ورد في القوانين سالفه الذكر من حيث التهرب من دفع الضريبة، سواء أكانت ضريبة دخل أم ضريبة عقارية أم ضريبة مبيعات؛ لذا هل يشمل التجريم المساهمة الجنائية كما هو معمولٌ به في باقي القوانين الأخرى؟.

إن المساهمة الجنائية في الجريمة تعني أن يقوم أكثر من شخص بإتيان سلوك إجرامي يخل بمصلحة ما؛ لذا فالجواب يكون بأن المساهمة الجنائية متحققة الوقوع في نطاق التهرب الضريبي، كأن يكون الممول الذي يزاول نشاطاً تجارياً أكثر من شخص،

---

(١٤) إذ أكد القضاء المصري على أن: "جريمة التهرب من الضريبة على المبيعات التي مبناها بيع السلعة أو تقديم الخدمات دون الإقرار عنها لمصلحة الضرائب هي جريمة مستمرة تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التي تنشأها إرادة المتهم أو تتدخل في تجديدها وما بقي حق الخزنة في المطالبة بالضريبة المستحقة قائماً.."، ينظر في ذلك: قرار محكمة النقض المصرية، الدوائر الجنائية، تأريخ الجلسة ٢٠١٣/٧/٨، الطعن رقم ٣١٩٧٩ لسنة ٢ قضائية.



ويهدفون إلى غاية ربحية واحدة، بغية التملص من دفع الضريبة، يقومون باستخدام طرق احتيالية للتهرب من دفع الضريبة<sup>(١٥)</sup>.

أما بخصوص الشروع في التهرب الضريبي فهل تعد النتيجة الإجرامية عنصراً ضرورياً من عناصر الركن المادي؟، مما لا شك فيه أن المشرع المصري قد استقر على أنه لا شروع في جرائم التهرب الضريبي، فضلاً عن التهرب الجمركي؛ وذلك لعدة اعتبارات، منها: أن جريمة التهرب الضريبي غير محددة النتيجة، وأن بعض صور التهرب الضريبي من الجرائم السلبية، وكما نعلم فإن لا شروع في الجرائم السلبية من منطلق "لا ينسب إلى ساكت قول"<sup>(١٦)</sup>، وأخيراً فإن جرائم التهرب الضريبي هي من قبيل الجنج، وبموجب قانون العقوبات المصري فإن الشروع في الجنج يجب أن يشار له صراحةً، ورجوعاً لقوانين الضرائب جاءت خالية الوفاض من تجريم الشروع.

كذلك فإن المشرع الفرنسي قد سار على نهج المشرع المصري من حيث عدم إدخال الشروع بالتهرب الضريبي في بوتقة التجريم، والمادة (١٢١-٤) من قانون العقوبات الفرنسي نصت على أن الشروع في الجنج يجب أن يكون بنص صريح في القانون<sup>(١٧)</sup>، ومن خلال دراسة قانون الضرائب العامة فإن المشرع لم ينص صراحة على تجريم الشروع.

أما بالنسبة للمشرع العراقي فإنه اتجه إلى عكس ما ذهب إليه كل من التشريعين (المصري والفرنسي)، فقد أدخل الشروع في التهرب الضريبي في دائرة التجريم، على اعتبار أن المشرع العراقي قد عد تجريم الشروع في جرائم الجنج هو الأصل؛ وذلك بمقتضى المبدأ المتبع في قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩م<sup>(١٨)</sup> إلا ما استثنى

<sup>(١٥)</sup> د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٥م، ص ١٠٧.

<sup>(١٦)</sup> ينظر في ذلك أكثر: د. حسني الجندي، المرجع السابق، ص ١٢٩، د. ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص ١٠٥-١٠٦.

<sup>(١٧)</sup> ينظر في ذلك:

Article 121-4 de code pénal "...2° Tente de commettre un crime ou, dans les cas prévus par la loi, un délit".

<sup>(١٨)</sup> نصت المادة (٣١) من القانون على أن: "يعاقب على الشروع في الجنايات والجنج بالعقوبات التالية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

بنص صريح يلغي تجريم الشروع، في حين أن المشرعين (المصري والفرنسي) قد جعلوا الأصل هو عدم تجريم الشروع في جرائم الجرح، إلا ما يتم تجريمه بنص خاص وعد ذلك استثناءً من الأصل.

## الفرع الثاني

### الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي

بعد الخوض في نصوص التجريم بشأن جريمة التهرب الضريبي تبين أن أغلب النصوص ذات تجريم مادي بحت؛ وذلك بسبب ما لاحظناه من غموض بتحديد الركن المعنوي، سواء بتحقيق القصد العام أو القصد الخاص، وكما معلوم أنه لا محل للمسؤولية الجنائية للمخاطب بنصوص التجريم الضريبي إلا إذا كان المخاطب على قدر واضح من حيث توجيه إرادته لمخالفة القوانين الضريبية<sup>(١٩)</sup>.

فضلاً عن ذلك فإن البحث في الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي بمثابة توضيح العلاقة بين من قام بالتهرب الضريبي وبين السلوك الإجرامي الذي أتاه المُتهرب؛ وذلك من منطلق "لا جريمة بغير خطأ"<sup>(٢٠)</sup>.

فلو رجعنا ملياً إلى نص المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل فلن نجد وضوحاً للركن المعنوي إلا بالفقرة الثانية من المادة سالف الإشارة، والتي نصّت على أن: "الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة"، ومن خلال استقراء نص المادة يمكن عد هذا الفعل من الأفعال العمدية، أما باقي الأعمال فيمكن عدّها جريمة إذا وقعت بإهمال أو عمد، وهذا ظاهر النص، أما في حال الانتقال إلى قانون الضريبة العقارية فنجد صورة واحدة من صور التجريم قد تطلب المشرع توافر القصد الخاص إضافة إلى القصد العام؛ إذ نصّت المادة (٣١) من قانون الضريبة على العقارات المبنية لسنة ٢٠٠٨م على أن: "تقديم أوراق أو مستندات غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد

(١٩) د. محمد أحمد محمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه،

كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص ٤١٦.

(٢٠) د. محمود راضي عامر محمد خليل، المرجع السابق، ص ٩٢.

التأثير على قراراتهما"، فهنا شرط التأثير يعد من قبيل القصد الخاص لتطبيق نص التجريم على السلوك، أما باقي صور التجريم فكان الركن المعنوي غامضاً. وقد كان لمحكمة النقض المصرية الكلم الفيصل لقطع دابر الشك من حيث غموض الركن المعنوي في نطاق جريمة التهرب الضريبي؛ إذ أكدت في إحدى توجهاتها القانونية أن: "جريمة التهرب من أداء ضريبة المبيعات جريمة عمدية يتطلب القصد الجنائي فيها اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الواقعة الإجرامية مع علمه بعناصرها، والأصل أن القصد الجنائي من ارتكاب الجريمة يجب أن يكون ثبوته فعلياً، ولا يصح القول: بالمسئولية المفترضة إلا إذا نص الشارع صراحة، أو كان استخلاصها سائغاً عن طريق استقراء نصوص القانون وتفسيرها بما يتفق وصحيح القواعد والأصول المقررة في هذا الشأن؛ إذ من المقرر في التشريعات الجنائية الحديثة أن الإنسان لا يُسأل بصفته فاعلاً أو شريكاً إلا عما يكون لنشاطه دخل في وقوعه من الأعمال التي نص القانون على تجريمها، سواء أكان ذلك بالقيام بالفعل أو الامتناع الذي يجرمه القانون، ولا مجال للمسئولية المفترضة في العقاب"<sup>(٢١)</sup>.

وقد أكد الفقه الجنائي لما آلت إليه محكمة النقض، ومناطق توجه الفقه هو في حال عدم وضوح الركن المعنوي في مجال التجريم، لاسيما التجريم في نطاق سلوكيات التهرب الضريبي، وعدم معرفة هل المشرع تطلب توافر القصد الجنائي أم لم يشترط ذلك، أو حتى لو سكت عن بيان حدود الركن المعنوي، ففي هذه الحالة يعد القصد الجنائي ضرورياً ولازم التحقق في نطاق الركن المعنوي؛ وذلك لاعتبارات إنسانية واعتبارات تقتضيها العدالة<sup>(٢٢)</sup>.

ولم يتبع المشرع الضريبي المصري وحده هذا المنوال بل هناك الكثير من التشريعات قد انتهجت السياسة التي انتهجها المشرع المصري، ويعد المشرع العراقي

<sup>(٢١)</sup> قرار محكمة النقض المصرية، الدوائر الجنائية، تأريخ الجلسة ٢٦/٢/٢٠٠٧، الطعن رقم ٣٤٥٩٤ لسنة ٦٩ قضائية.

<sup>(٢٢)</sup> د. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٧٩م، ص ١٢٢، د. حسني الجندي، المرجع السابق، ص ١٣٨، د. ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص ١٢٩، د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م، ص ١١٦.

ضمن هذه التشريعات التي التزمت الصمت حيال بيان الركن المعنوي في التجريم الضريبي، ونحن ننتق مع ما سارت عليه محكمة النقض المصرية والفقهاء الجنائي بأن عدم بيان أو توضيح الركن المعنوي ما هو إلا اضمحلالاً وكسرًا للقاعدة العامة في القانون الجنائي ذات الأسس التي تشترط مطابقة نص التجريم مع السلوك الآثم تحقق ركني الجريمة (المادي والمعنوي).

### المطلب الثاني

#### تقييم سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي

إن الهدف من التعرض لأركان جريمة التهرب الضريبي يكمن في معرفة حدود سياسة التجريم ونطاقها حيال الأفعال الآثمة في ضوء أي تهرب ضريبي يؤدي إلى الاستنقاص من الخزينة العامة للدولة، بيد أن السؤال الذي يثور في الأذهان: ما مدى بؤادر سياسة الحد من التجريم في مجال جريمة التهرب الضريبي؟ إن الخوض في هذا السؤال والإجابة عنه يتطلب التقسيم الآتي:

الفرع الأول: مبررات سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: ملامح سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: الحلول البديلة لسياسة التجريم في مجال التهرب الضريبي.

#### الفرع الأول

##### مبررات سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي

مما لا شك فيه أن الضرائب التي يتم فرضها هي لاعتبارات وأهداف تصب في مصلحة الخزينة العامة للدولة، إذن يمكن إجمال هذه الاعتبارات والأهداف، ومن أبرزها: اعتبار قيمة الضريبة تهدف إلى تحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي من منطلق التضامن الاجتماعي<sup>(٢٣)</sup> بين الحقوق المالية للدولة وبين حقوق الأفراد، وإن هذا التوازن يؤدي بدوره إلى تحريك عجلة التنمية الاقتصادية عن طريق توفير احتياجات لا يستطيع

<sup>(٢٣)</sup> إن نظرية التضامن الاجتماعي المكلفة بنظرية السيادة ترسخت لحقبة طويلة من الوقت، وما زل الفقه في القانون المالي يعدها الوحيدة التي تقدر على تفسير حق الدولة في فرض الضريبة، ينظر في ذلك: د. أحمد خلف حسين الدخيل، الأسس الجديدة لفرض الضرائب، دراسة استشرافية لنظرية بديلة عن نظرية التضامن الاجتماعي، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، الجزائر، العدد الأول، المجلد الخامس، ٢٠٢٠م، ص ٩٢.

أفراد آخرين الحصول عليها، كذلك فإن الضريبة هي إحدى الوسائل الأساسية لدعم التقدم والتطور على جميع الأصعدة، سواء التجارية أو الصناعية أو الزراعية التي طالما تسعى لها جل الدول<sup>(٢٤)</sup>.

والضريبة سواء أكانت ضريبة على الدخل أم على المبيعات أم على العقارات فإنها فريضة مالية يدفعها أفراد المجتمع جبراً للدولة، كمساهمة منهم في التخفيف عن عبء التكاليف والأعباء العامة والملقاة على عاتق الدولة، دون أن يعود عليهم نفعٌ مقابل قيمة الضريبة التي قاموا بتأديتها؛ مما يمكن القول: إن الضريبة هي فرض أموال إجبارية على المجتمع لما للدولة من سيادة وسلطة؛ مما يسمح لها باستخدام صلاحياتها لتمويل الخزينة العامة وسد نقصها<sup>(٢٥)</sup>.

مما سبق يتضح أن تجريم أفعال التهرب الضريبي لم تكن ذات علة اجتماعية أو أمنية، بل إن علة التجريم تكمن بمنع الأفراد من التهرب من دعم الخزينة العامة للدولة، وهي ذات حلقة مفرغة، حيث يقوم الأفراد بدفع الضرائب وقد يكونون موظفين لدى الدولة، وإن الأخيرة ملزمة لا بل واجب عليها توفير مرتباتهم ومعاشاتهم؛ لاستمرارية العمل في مؤسسات الدولة، وكما نعلم فإن سلطة الدول أساسها الشعوب، فكيف للدولة أن تستخدم أداة التجريم لجزر مواطنيها وأفرادها؟، أليس من باب أولى اللجوء إلى وسائل وإجراءات قانونية غير زجرية على اعتبار أن أفراد المجتمع هم مساهمون في تعبئة الخزينة العامة؛ مما ينم عن دور المجتمع في دعم الدولة، وإن استخدام أداة التجريم ما هو إلا انتقاص لهم ولدورهم الاقتصادي.

ولعلنا لا نغلو إذا قلنا: إن التهرب الضريبي لا يضر المجتمع ولا يمس أمنه، وإنما هي اعتقادات وهمية يراها المشرع بأن من يتهرب من دفع الضريبة يشكل خطراً على الخزينة العامة للدولة، لاسيما الدول التي تعد الضرائب هي المورد الأساس لدعم سياستها الاقتصادية، ونحن قد نتفق مع ذلك نوعاً ما، بيد أن السؤال الذي يدور في الأذهان في حال كانت الدولة غنية وذات ثروات طبيعية، والتي قد تكون كافية لتعبئة

<sup>(٢٤)</sup> د. ريبين أبو بكر عمر، السياسة الجنائية في الجرائم الاقتصادية، دراسة تحليلية مقارنة، منشورات

الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م. ص ١١٠.

<sup>(٢٥)</sup> د. صخر عبد الله الجندي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دراسة قانونية

مقارنة، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥م، ص ٧٥.

خزينتها العامة، فهل تنتظر لمن يتهرب من دفع الضريبة بأنه سيشكل خطراً على السياسة الاقتصادية؟.

إن الجواب على ما ورد في السؤال ليس بالصعب، فهناك الكثير من الدول لا تعير اهتماماً للضرائب، ولا تعد الضرائب مورداً أساسياً للخزينة العامة، كالعراق الذي لا يعد الضريبة عماداً مالياً لسياسته الاقتصادية بوصفه من الدول الغنية بالنفط ومشتقاته، والذي يعتمد بشكل رئيس على الأموال التي يجنيها من العائدات النفطية ومشتقاته، وبعد كل هذا هل يكون للمشرع تبريراً يتمسك به بغية اللجوء نحو أداة التجريم لصد من يتهرب من دفع الضرائب، وبدورنا نعتقد أن الدول الثرية بالموارد الطبيعية التي تغنيها عن أي ضريبة أخرى، بأنها تلجأ للتجريم كتحصيل حاصل لفرض قوتها وسيادتها على رعاياها، وإلا ما هو تبريرها باستخدام التجريم.

بالإضافة إلى ذلك يعد البعض<sup>(٢٦)</sup> أن جل الأفعال التي وردت - سواء في قانون ضريبة الدخل أو قانون ضريبة المبيعات، أو قانون الضريبة العقارية - من قبيل المخالفات وليس الجرح، باستثناء مخالفتين أو ثلاث مخالفات رصد لها المشرع عقوبة الحبس، أما باقي حالات التهرب ما هي إلا مخالفات شكلية عقوباتها لا تتعدى الغرامة الجنائية؛ مما يمكن القول بإمكانية معالجة مثل هذه المخالفات بعيداً عن القانون الجنائي.

ومصر تعد الضرائب أحد أهم مواردها الرئيسية والأساسية؛ وذلك لأنها دولة ذات أرض خصبة لجذب الاستثمار الأجنبي، ورغم استخدام أداة التجريم لردع من تُسوّل له نفسه بالتهرب، إلا أن الإحصائية تُشير إلى أن التهرب الضريبي في مصر لا يقل عن ٤٠%<sup>(٢٧)</sup>؛ وبذلك يمكن القول: إن أداة التجريم لم تعد أداة ردع للأخريين، وبما أن نسبة سكان مصر قد اجتاز حاجز المائة مليون فإن المتهربين من الضرائب لا يقلون عن ٢٠ مليون على أقل تقدير.

(٢٦) د. صخر عبد الله الجندي، المرجع السابق، ص ٧٧.

(٢٧) إن هذه الإحصائية قد صرح بها رئيس مصلحة الضرائب في مصر، التصريح منشور على الموقع الرسمي لصحيفة الوطن المصرية، بتاريخ ١٠/١٠/٢٠١٩م، ينظر في ذلك: [www.elwatannews.com](http://www.elwatannews.com) تاريخ الدخول ١/٨/٢٠٢١م الساعة ٢:٤٠ صباحاً.

وتجدر الملاحظة إلى أنه لا يمكن أن نبرر اتباع سياسة الحد من التجريم في حال إذا انتهج أفراد المجتمع وسائل تتم عن تزوير المستندات والأوليات وكل ما له علاقة بعملية فرض الضرائب؛ لأنها أفعال تتم عن خطورة فاعلها، ولا يمكن أن يقل قيمة التزوير أو الاصطناع بغية التملص من دفع الضريبة عن جرائم التزوير في قانون العقوبات، أما الإغفال أو الإهمال أو عدم الحضور بالميعاد المحدد، فليست ذات خطورة، ويمكن أن يتلافى المشرع بوسائل وإجراءات قانونية أخرى غير أداة التجريم.

أما في العراق فلا يمكن للمشرع أن يتمسك بتجريم التهرب الضريبي للندرة التي تعتمد فيها الدولة على مورد الضرائب، فالثروات النفطية قد تكون خير حافز للإعفاء من الضريبة، وليس فقط إخراج التهرب الضريبي من دائرة التجريم، ففرض سيادة الدولة يكون عندما تراعي حقوق رعاياها، وليس بفرض أعباء قد تتقل كاهلهم، حيث أشارت الإحصائية إلى أن نسبة التهرب الضريبي في العراق في عام ٢٠١٨م قد بلغ ٧٠%<sup>(٢٨)</sup>، وهذه نسبة تدل على أن العراق فاقد الفائدة من فرضه للضرائب؛ لذا يكون لازماً اللجوء نحو سياسة الحد من التجريم، والاكتفاء بالإجراءات الوقائية<sup>(٢٩)</sup>، كالمنع والحرمان من بعض الامتيازات.

وفي ضوء ما جاء آنفاً فقد كان للقضاء المصري موقفاً حازماً ينم عن نوايا مبررة لسياسة الحد من التجريم في نطاق جريمة التهرب الضريبي، حيث جاء في حيثيات الحكم ما يأتي: "إن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة؛ إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية

<sup>(٢٨)</sup> الإحصائية منشورة على الموقع الرسمي لصحيفة الصباح العراقية، تأريخ نشر الإحصائية ٢٨/٣/٢٠١٨م، ينظر الموقع الرسمي للصحيفة: [www.newsabah.com](http://www.newsabah.com) تأريخ الدخول ١/٨/٢٠٢١ الساعة ٣:٠٠ صباحاً.

<sup>(٢٩)</sup> إن بعض الإجراءات الوقائية قد تكون مادية، وقد تكون معنوية؛ لذا فإن اللجوء لسياسة التجريم وغض النظر عن الإجراءات الاستباقية ما هو إلا إنكار لدور هذه الإجراءات التي تعد ذات انعكاس إيجابي ربما يفوق بعض أدوات التجريم والعقاب التي تفرض على المخالفين للقاعدة الجنائية، ينظر في ذلك: د. أحمد خلف حسين الدخيل، الاقتصاد السلوكي، ثورة ضد المبادئ التقليدية للقانون، مكتبة القانون المقارن، بغداد، الطبعة الأولى، ٢٠٢٠م، ص ١٨٣.

أدائها، وضوابط تقادما، وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضاً عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة عدا الإعفاء منها؛ إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون، وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام، متخذاً من العدالة الاجتماعية وعلى ما تنص عليه المادة (٣٨) من الدستور مضموناً وإطاراً، وهو ما يعني بالضرورة أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتتمية مواردها، وإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين بها وفق أسس موضوعية، يكون إنصافها نافعاً لتحقيقها، وحيدتها ضماناً لاعتدالها، بما مؤدها أن قانون الضريبة العامة وإن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على إيراداتها هدف مقصود منه ابتداءً، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون، فلا يكون دين الضريبة بالنسبة إلى من يلزمون بها متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية، ويفقدها مقوماتها، ولا يجوز أن تعتمد الدولة كذلك استيفاء لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة إلى تقرير جزاء على الإخلال بها، يكون مجاوزاً بمداه أو تعدده الحدود المنطقية التي يقتضيها صون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلوً وإفراطاً منافياً بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال، واقعاً عملاً وبالضرورة وراء نطاق العدالة الاجتماعية، ليختل مضمونها بما ينافي القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي"<sup>(٣٠)</sup>.

وقد أقر القضاء المصري بذات الحكم سالف الذكر، حيث يكون التجريم في مجال التهرب الضريبي من منظور اجتماعي، وهذا من قبيل القيد المفروض على السلطة التشريعية، حيث جاء في حيثيات حكم المحكمة أن: "الدستور قرن العدل بكثير من النصوص التي تضمنها، ليكون قيماً على السلطة التشريعية في المسائل التي تناولتها هذه النصوص، وأنه وإن خلا من تحديد معنى العدالة في هذه النصوص - يقصد نصوص القوانين الضريبية - إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً وواجباً، سواء في علائق الأفراد فيما بينهم، أم في نطاق صلاتهم بمجتمعهم، بحيث يتم دوماً

<sup>(٣٠)</sup> قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية، تأريخ الجلسة ٤/١١/٢٠٠٧، القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية".



تحديدها من منظور اجتماعي؛ ذلك أن العدالة تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة؛ لذا فإن المحكمة الدستورية العليا في مصر بمثابة القوة الصارخة الضاربة التي تؤيد المبررات التي تدفع السير نحو سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي.

وإن فرض الضرائب وزجر من يخالفها جنائياً بات اليوم تحت ضغط المنظمات الدولية المالية التي راحت تضع للدول سياسات ضريبية بصورة غير مباشرة، لاسيما بعد انتشار جائحة كورونا، وما خلفته من آثار متعددة على مستوى العالم أجمع<sup>(٣١)</sup>، فلماذا فرض الضرائب من قبل الدولة على أفراد المجتمع من قبيل قوة سيادة الدولة من حيث تحقيق التوازن الاقتصادي؛ ومن ثم نلاحظ رضوخ الدول لضغوط المنظمات الدولية المختصة بالشؤون المالية بغية الحصول على امتيازات مالية، فكيف تكون فرض الضرائب وزجر من يخالفها بذريعة سيادة الدولة، ومن الجانب الدولي نرى السيادة أصبحت بمهب الريح!.

## الفرع الثاني

### ملامح سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي

بعدما تطرقنا إلى أهم سلوكيات التهرب الضريبي التي لها صدى، سواءً نحو السياسة الاقتصادية للدولة، أو من حيث اتصالها المباشر مع الأعمال التجارية، كالتهرب من ضريبة الدخل، والتهرب من الضريبة العقارية، والتهرب من ضريبة المبيعات التجارية وغير التجارية.

أما من حيث مقتضيات سياسة الحد من التجريم بخصوص جريمة التهرب الضريبي فنجدها متباينة ومتفاوتة بين تشريع وآخر، وليس هناك معيار موحد تم اتباعه لوضع قاعدة موحدة لسياسة الحد من التجريم؛ إذ نجد أن بعض التشريعات لم تقصر سياسة التجريم على السلوكيات الإيجابية فحسب، بل امتد التجريم إلى السلوكيات التي تقع بالامتناع عن أداء عمل معين، كعدم تقديم تقرير سنوي عن المبيعات، أو الإيرادات التي يحصل عليها التاجر<sup>(٣٢)</sup>، أو عدم تقديم إخطار بخصوص مزاولته نشاط بعينه<sup>(٣٣)</sup>، وعلى

(٣١) د. أحمد خلف حسين الدخيل، الأسس الجديدة لفرض الضرائب، المرجع السابق، ص ٨٧.

(٣٢) المادة (٣/١٣٥) من قانون ضريبة الدخل المصري.

(٣٣) المادة (١/١٣٥) من قانون ضريبة الدخل المصري.

هذا الغرار سار المشرعان [المصري والعراقي]، وهذا التوجه يعد من قبيل التوسع في نطاق التجريم، والذي لا تقتضيه سياسة الحد من التجريم على اعتبار أن قصر التجريم على السلوكيات الإيجابية فقط، وإخراج السلوكيات التي تتحقق بالامتناع من بوتقة التجريم، فإنه يعد حدًا من التجريم.

وبخصوص الشروع من التهرب الضريبي فقد سعى المشرع المصري جاهدًا إلى إخراج الشروع من دائرة التجريم، والذي يعد تجسيدًا لسياسة الحد من التجريم؛ لأن هذا يقلل من نطاق التجريم، على عكس المشرع العراقي الذي عد الشروع بالتهرب من دفع الضريبة عملاً مؤتمًا من ضمن نطاق التجريم؛ لذا يعد المشرع المصري متقدمًا على المشرع العراقي من حيث التضييق من نطاق التجريم صوب التهرب الضريبي؛ وذلك من مقتضيات التقليل من تضخم نصوص التجريم، ونحن نتفق مع ما آل إليه المشرع المصري، والذي يتفق مع توجه السياسة الجنائية الحديثة، وهذا ما سار عليه المشرع الفرنسي؛ إذ انتهج نهج المشرع المصري بشأن إخراج الشروع من نطاق التجريم.

فضلاً عن ذلك فإن تجريم المساهمة الجنائية قد قل نطاقها؛ وذلك بسبب صدور حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية نص المادة (٤٣) من قانون ضريبة المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١م المعدل لعام ١٩٩٦م<sup>(٣٤)</sup>، والتي كانت تنص على أنه: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه، ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة".

وبناءً على ذلك فإن عدم دستورية التجريم في نص المادة (٤٣) هو تجسيد لسياسة الحد من التجريم في نطاق التهرب الضريبي.

(٣٤) "حكمت المحكمة بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة (٤٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م المعدل بالقانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦م فيما تضمنه من وجوب الحكم على الفاعلين متضامنين بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة، ولزمت الحكومة المصروفات.."، ينظر في ذلك: قرار المحكمة الدستورية العليا المصرية، تأريخ الجلسة ٤/١١/٢٠٠٧، القضية رقم ٩ قضائية "دستورية".

أما من حيث ما لاحظناه من غموضٍ في الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي الذي يعد من قبيل التعارض الصريح لسياسة الحد من التجريم، على اعتبار أن الأخير يقتضي تحديد نطاق الركن المعنوي للوقوف عند الحد الذي تروم له سياسة التجريم؛ إذ نجد المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري قد أشارت إلى أن الممول يعد متهرباً من أداء الضريبة عن طريق استعمال إحدى الطرق المحددة بنص المادة سالفه الإشارة؛ مما ينم عن أن المشرع الضريبي قد ساوى بين التهرب العمد والتهرب الذي يتحقق بالإهمال أو الخطأ، وهذا ما لاحظناه في بعض التشريعات الأخرى، كالتشريع العراقي مثلاً، بيد أن لمحكمة النقض المصرية الكلم الفيصل، حيث اتجهت نحو عد الأفعال التي وردت في قوانين الضرائب من الجرائم العمدية التي يتطلب لقيامها توافر العلم مع توجه الإرادة لارتكاب التهرب الضريبي.

إن ما آل إليه القضاء المصري من حيث الاعتداد بجرائم التهرب الضريبي بأنها من قبيل الجرائم العمدية صحيح، ويتفق مع منطوق القانون، ويؤيد لنا في ذلك وجود بعض نصوص التجريم في قوانين الضرائب تطلب المشرع أن يقع الفعل عمدًا؛ إذ نصّت المادة (٣/١٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري على أنه: يعد مهربيًا أي إتلاف عمدي للسجلات أو المستندات التي لها صلة بالضريبة؛ لذا كان لزامًا على المشرع الضريبي بيان الركن المعنوي وتحديد نطاقه لمعرفة مدى ملامح سياسة الحد من التجريم.

وفي سياق الحد من التجريم نجد أن المشرع الفرنسي قد أخرج حزمة من الأفعال التي تعد تهربيًا ضريبيًا من بوتقة التجريم؛ وذلك بمقتضى المرسوم القانوني رقم (١٥١٢) لسنة ٢٠٠٥م<sup>(٣٥)</sup>، حيث تم إلغاء تجريم عدم تقديم المستندات والإقرارات أو أي ورقة يجب تقديمها إلى السلطات الضريبية في المدد المحددة قانونًا، وكذلك إلغاء تجريم كل حالات السهو والخطأ في المعلومات التي يتم تقديمها للجهات الضريبية، بالإضافة إلى

<sup>(٣٥)</sup> ينظر: تعديل قانون الضرائب الفرنسي وبمقتضاه تم إخراج بعض من السلوكيات في مجال التهرب الضريبي من دائرة التجريم والواردة في المواد الآتية من قانون الضرائب، والتي تُعد ملغاة من القانون: (1725A) (1726) (1734bis) (1734ter) (1734ter-B) (1735bis) (1740bis) (1740ter) (1740ter-A) (1740quater)، وذلك بموجب المرسوم:

Abrogé par Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités. [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).

أي إغفال تام للمعلومات الضريبية، كذلك من لم يقدم إعلان عن الناتج للسنة المالية المنصوص عليه في جدول المخصصات، وعدم دقة المعلومات المقدمة، أو أن تكون غير كاملة أو غير دقيقة، وإلغاء تجريم من يقوم بممارسة مهنته، ويقوم بإخفاء هويته، أو عناوين مورديه أو عملائه، أو أن يقوم باستخدام هوية وهمية، أو فعل عدم الالتزام بإصدار فاتورة لا تتوافق مع الحقيقة.

أما من حيث نطاق سياسة الحد من العقاب فكان لها صدى واسع في نطاق جريمة التهرب الضريبي، حيث نجد أن المشرع في جل التشريعات الضريبية قد أعطى للقاضي صلاحية الاختيار بفرض عقوبات الغرامة الجنائية أو الحبس، فضلاً عن البقاء على عقوبة الغرامة الجنائية في جل صور التهرب الضريبي، ولا يسعنا ذكر نصوص العقاب كونها جاءت متشابهة بين أغلب التشريعات، لاسيما في التشريعين (العراقي والمصري). كذلك فإن لسياسة الحد من الإجراءات الجنائية مكاناً بين ثانيا القوانين الضريبية، لاسيما في التشريع العراقي، حيث نصّت المادة (٥٩ مكرر) من قانون ضريبة الدخل العراقي على أن: "لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية في الأفعال المنصوص عليها في المادتين (السابعة والخمسين) و(الثامنة والخمسين) من القانون قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها...".

بيد أن الغرامة الإدارية لم يكن لها وجود في القوانين الضريبية العراقية، على عكس ما لمسناه في قانون الجمارك الذي أعطى صلاحية لبعض رجال الجمارك بفرض الغرامة الإدارية والمصادرة الإدارية، فضلاً عن استمرارية المشرع العراقي باللجوء إلى سياسة الحد من العقاب في نطاق جريمة التهرب الضريب حيث صدر مؤخراً قانون العفو من العقوبات الضريبية العراقي رقم (٩) لسنة ٢٠١٩، حيث أبقى المكلفين بأداء ضريبة الدخل من العقوبات بشرط تسديد ما بذمتهم من ضرائب خلال مدة حددها القانون سالف الذكر<sup>(٣٦)</sup>.

وعليه فإن المشرع الفرنسي كان سباقاً نحو سياسة الحد من التجريم؛ إذ أخرج بعض السلوكيات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي من دائرة التجريم، فضلاً عن إخراج الشروع من بوتقة التجريم، على عكس المشرعين (العراقي والمصري)، فلم نجد ملامح الحد من التجريم في نطاق القوانين الضريبية، إلا أن المشرع المصري قد سعى لإخراج الشروع

(٣٦) القانون منشور في الجريمة الرسمية (الوقائع العراقية)، العدد ٤٥٥١، لسنة ٢٠١٩م.

من دائرة التجريم فقط، وإنما نتفق مع توجه المشرع الفرنسي من حيث إلغاء التجريم الذي أحدثه في قانون الضرائب.

### الفرع الثالث

#### الحلول البديلة لسياسة التجريم في مجال التهرب الضريبي

مما لا شك فيه أن أغلب العقوبات الجزية التي اتبعتها المشرع الضريبي هي عقوبات مالية عن طريق فرض غرامات مالية، إلا في حالات عديدة قد بدا على السياسة العقابية اللجوء نحو عقوبة الحبس، وبما أن الغرامات الجنائية بمثابة التعويض لصالح الخزينة العامة، وهذا ما أكده القضاء المصري على أن: "التعويضات الضريبية المنصوص عليها في المادة (٤٣) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م في شأن الضريبة العامة على المبيعات تعد عقوبة تكميلية تنطوي على عنصر التعويض، وتلازم العقوبات الأصلية التي يحكم بها على الجاني تحقيقاً للغرض المقصود من العقوبة من ناحية كفايتها للجزر والردع، وقد حدد الشارع مقدار هذا التعويض تحديداً تحكيمياً غير مرتبط بوقوع أي ضرر"<sup>(٣٧)</sup>؛ لذا يمكن اتباع إجراءات قانونية بدل سياسة التجريم التي ينتهجها المشرع كما سنقوم ببيانه وفق الآتي:

#### ١- الغرامة المدنية.

نعتمد أن الغرامة المدنية هي الأنجع في مجال التهرب الضريبي، لاسيما أن المتفق عليه أن مبلغ الغرامات هي تعويضٌ إصلاحيٌّ لخزينة الدولة لما لحقها من الضرر المترتب على التهرب الضريبي، فلا ضير قانوني أو اقتصادي في هذه الحالة، على اعتبار أن الغرامة إذا كانت جنائية أو مدنية فهي ذاهبة لمصلحة الخزينة العامة، فيكون من باب أولى الارتكاز على الغرامة المدنية، وإخراج هذه الأفعال من بوتقة التجريم لاعتبارات تقضيها العدالة.

#### ٢- الحرمان من بعض الحقوق والامتيازات

قد يكون المتهرب من الضرائب صاحب إمكانية مالية، ففي حالة إذا تم فرض الغرامة الجنائية، فإن هذا لا يشكل ضرراً ولو بقيد أنملة، بيد أن الحرمان من بعض

<sup>(٣٧)</sup> قرار محكمة النقض المصرية، الدوائر الجنائية، تأريخ الجلسة ١٦/١/٢٠١٦م، الطعن رقم (٣٧٦٩) لسنة ٥ قضائية.

الحقوق كمنع المتهرب من الدخول في مزايمة قد تعود عليه بالنفع المالي، وهذا الإجراء قد يكون ذا رادع يفوق سياسة التجريم التي يتبعها المشرع.

### ٣- اتباع مبدأ الحوافز المادية.

إن ديدن الحوافز المادية يحث على اتباع المكلفين لأداء واجب يساير إلزامية القاعدة القانونية مقابل حصول المكلفين على حوافز مالية، والتي قد تكون مغرية، كتخفيض قيمة الضريبة، أو منح مكافآت أو إعانات، أو إعطاء فرصة للمكلفين المتهربين من الضرائب تقسيط قيمة الضريبة؛ وبذلك يعد- (على حد تعبير البعض من الفقه)- مبدأ الحوافز المالية أحد أوجه الاقتصاد السلوكي<sup>(٣٨)</sup>.

## الخاتمة

### أولاً: النتائج:

١- باتت أداة التجريم تشكل رفضاً اجتماعياً من قبل أفراد المجتمع نظراً لما تشكله من خطر على حريتهم في أداء الواجب الملقى على عاتقهم من حيث إيفاء ما في ذمتهم من رسوم ضريبية تذهب لصالح الخزينة العامة.

٢- دأبت المحكمة الدستورية العليا في مصر على أن يكون تدخل القانون الجنائي في مجال التهرب الضريبي من منظور اجتماعي وإلا أصبح التجريم أداة عبء على الدولة والأفراد وذلك على حدٍ سواء .

٣- إن المشرع الفرنسي كان سابقاً في اللجوء لسياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي، وذلك بإخراج بعض الأفعال والسلوكيات من بوتقة التجريم إلى بوتقة الإباحة ومواجهة تلك المخالفات بقوانين غير جنائية.

### ثانياً: التوصيات:

١- نتوخى من التشريعات الضريبية إعادة النظر بسياستها الجنائية صوب ما تراه انحرافاً في ضوء قانون الضرائب؛ نظراً لاعتبار قيمة الضرائب التي تجبى من أفراد المجتمع ما هي إلا تضامن اجتماعي لدعم الخزينة العامة للدولة وسياساتها الاقتصادية، فمن يتهرب من دفع هذه القيمة الضريبة لا يمكن معه - من منطلق

(٣٨) د. أحمد خلف حسين الدخيل، الاقتصاد السلوكي، المرجع السابق، ص ٢٣٣.

العدالة - تسليط سياسة التجريم على من يدعم خزينة الدولة ماليًا من جانب، وعدم وجود خطر يُذكر في هذا التهرب الضريبي من جانب آخر؛ لأن في هذا إجحاف واضح وصريح للعدالة؛ لذا يكون من باب أولى اتباع سياسة قانونية أخرى غير سياسة التجريم.

٢- نوصي بضرورة التقليل من وطأة تدخل القانون الجنائي بدءًا باللجوء لسياسة الحد من العقاب ومرورًا بسياسة الحد من الإجراءات الجنائية ومن ثم ترسيخ سياسة الحد من التجريم في مجال التهرب الضريبي وفق مبدأ التدرج في التقليل من استخدام أداة التجريم.

٣- نتوسم إحلال الغرامة المدنية محل الغرامة الجنائية في التشريعات الضريبية لما لها من أهمية في مواجهة المخالفات التي تمس الضرائب، بعيدًا عن القانون الجنائي الذي لا يُعد تدخله مُبررًا في كثير من الأحيان.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- ١- د. أحمد خلف حسين الدخيل، الأسس الجديدة لفرض الضرائب، دراسة استشرافية نظرية بديلة عن نظرية التضامن الاجتماعي، مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، الجزائر، العدد الأول، المجلد الخامس، ٢٠٢٠م.
- ٢- د. أحمد خلف حسين الدخيل، الاقتصاد السلوكي، ثورة ضد المبادئ التقليدية للقانون، مكتبة القانون المقارن، بغداد، الطبعة الأولى، ٢٠٢٠م.
- ٣- د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م.
- ٤- د. ريبين أبو بكر عمر، السياسة الجنائية في الجرائم الاقتصادية، دراسة تحليلية مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠١٧م.
- ٥- د. صخر عبد الله الجندي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دراسة قانونية مقارنة، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥م.

- ٦- د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م.
- ٧- د. محمد أحمد محمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس.
- ٨- د. محمود راضي عامر محمد خليل، السياسة الجنائية في مجال التهرب الضريبي، القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٢م.
- ٩- د. محمود طه جلال، أصول التجريم والعقاب في السياسة الجنائية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤م.
- ١٠- د. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٧٩م.
- ١١- د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٥م.

### ثانياً: أحكام الحاكم

- ١- أحكام المحكمة الدستورية المصرية.
- ٢- أحكام محكمة النقض المصرية.

### ثالثاً: المواقع الإلكترونية

- 1- [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).
- 2- [www.elwatannews.com](http://www.elwatannews.com)
- 3- [www.newsabah.com](http://www.newsabah.com)