

الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني - دراسة مقارنة

The Problematic Aspect of Penalties Imposed in the Palestinian Income Tax Legislation - Comparative Study

غسان عليان، و احمد دبك

Ghassan Alian & Ahmad Dabak

كلية الحقوق، الجامعة العربية الأمريكية، جنين، فلسطين

بريد الكتروني : gelayyan@aaup.edu

تاريخ التسليم: (٢٠٠٩/٣/١٠)، تاريخ القبول: (٢٠١١/٢/٢٨)

ملخص

نظرا للدور الذي تقوم به الضريبة على الدخل باعتبارها موردا رئيسيا من مصادر الإيرادات للخزينة العامة للدولة، ونظرا لعدم تفعيل تطبيق الجزاءات الضريبية، فضلا عن عدم وضوح التشريعات المعمول بها، وحاجتها إلى التعديل والتفسير في كثير من أحكامها، فقد تناولنا الإشكاليات المتعلقة بأهم الجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤. وقد تعرضنا في هذه الدراسة لطبيعة الجزاءات الضريبية وآلية فرضها وأنواعها، بالإضافة إلى الإشكاليات المتعلقة بتحريك الدعوى الجزائية والتصالح عليها. وانتهت الدراسة ببعض الاقتراحات التي نعتقد بانسجامها مع ما يجب أن يكون عليه نظام الجزاءات الضريبية في فلسطين.

Abstract

Given the role played by the income tax as a major source of revenue for the treasury of the state, the absence of the application of tax penalties, and the lack of clarity of the legislation that is in force, there is the need for the amendment and interpretation of many of its provisions. This research deals with problems relating to tax penalties in the most important tax in the Palestinian Income Tax Act No. 17 of 2004. In this research, we have studied the nature of the penalties imposed by the tax, the mechanisms, and their types. In addition, the problems relating to actions by the criminal and the means for reconciliation are examined. The study concludes with the suggestions that we believe would be in the best interest of the tax penalties system in Palestine.

المقدمة

إن هدف أي قانون من فرض الجزاء على الأفراد، هو حماية مصلحة يراها المشرع جديرة بذلك، فالجزاءات في القانون الضريبي تفرض لحماية مصلحة الخزينة العامة، على أساس أن الجريمة الضريبية تشمل كل اعتداء على حق الخزنة العامة؛ فيما فرضه القانون من ضرائب، أو مخالفة لقواعده، وهذه الحماية مقررة لمصلحة الخزنة العامة. ولقد رتب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ العديد من الجزاءات على مخالفة قواعده المتعلقة بتقدير الضريبة وتحصيلها كما في التشريعات المقارنة وخاصة في المغرب، وهي تختلف حسب مراحل العملية الضريبية إلى جزاءات يتم فرضها في مرحلة تقدير الضريبة كالجزاءات المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار في الميعاد أو مخالفته للحقيقة، وأخرى يتم فرضها في مرحلة تحصيل الضريبة، وتشمل الجزاءات المفروضة في حالة عدم الوفاء بالضريبة في الميعاد المحدد.

وهذه الجزاءات تنقسم إلى جزاءات مالية كالغرامة، وجزاءات سالية للحرية كالحبس، وذلك حسب نص القانون. كما تختلف هذه الجزاءات من حيث الجهة المختصة باتخاذها إلى جزاءات تفرضها الإدارة الضريبية، وأخرى تفرضها المحكمة.

وانطلاقاً من هذه المعطيات حرصنا على إبراز الأصول العامة التي تحكم موضوع البحث، لا سيما أن الضرائب بشكل عام والجزاءات الضريبية بشكل خاص لم تلق في فلسطين العناية الكافية والدراسة التأصيلية الواجبة، كما أن القضاء الفلسطيني كمصدر استثنائي في مسائل الضريبة على الدخل ومنها الجزاءات الضريبية لم يقدم أي شيء للباحث على خلاف القضاء في الدول المقارنة لذلك أجبر الباحث إلى اللجوء إلى المبادئ القضائية العامة في هذه الدول، ولكن ينبغي التنبيه هنا أن النظم الضريبية المقارنة لم تسر في بعض الأحيان على وتيرة واحدة في هذا الموضوع، لذلك كانت منهجية دراستنا تحليلية وتأصيلية ومقارنة.

ومما تقدم، فقد ارتأينا تقسيم خطة البحث إلى ثلاثة مباحث: خصصنا الأول منها للبحث في طبيعة الجزاءات الضريبية، أما المبحث الثاني فقد تركز على بحث الجزاءات التي تترتب بقوة القانون، وبالنسبة للمبحث الأخير فقد خصصناه للجزاءات التي تترتب بحكم قضائي، وأخيراً انتهى هذا البحث بخاتمة تتضمن موجزاً لأهم النتائج المستخلصة والمقترحات التي نعتقد بانسجامها مع ما يجب أن يكون عليه نظام الجزاءات الضريبية في فلسطين.

المبحث الأول: طبيعة الجزاءات الضريبية

يلاحظ أن التشريع الفلسطيني فرض العديد من الجزاءات على المخالفات والجرائم الضريبية وذلك بموجب النصوص التالية: - الفقرة ٣ من المادة ١٧ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ التي نصت على أن "اللوزير بتنسيب من المدير أن يصدر تعليمات يلزم بموجبها فئات أو أشخاص معينين بتقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة

من هذا القانون خلال المواعيد المحددة بحيث يضاف بموجب هذه الفقرة إلى الضريبة المستحقة (٣%) منها عن كل شهر يتخلف فيه المكلف المشمول في هذه التعليمات عن تقديم الإقرار على أن لا يتجاوز مجموع المبالغ المضافة على (٢٠%) من الضريبة المستحقة".

المادة ٣٨ من نفس القانون نصت على أنه: ١. إذا لم تدفع الضريبة التي اكتسبت الصفة القطعية في المواعيد المحددة لها قانوناً فإنه يتعين على المدير أو الموظف المفوض أن يبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة المستحقة المطلوبة منه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه بالذات أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إرساله بالبريد المسجل، وإذا لم تدفع الضريبة فإنه يضاف إليها ٢% من مقدار الضريبة شهرياً. ٢. يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة ٢% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور.

الفقرة (أولاً) من المادة ٣٩ من نفس القانون التي نصت على أنه: "مع عدم الإخلال بأبي عقوبة اشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (١٠٠) مائة دولار ولا تزيد عن (١٠٠٠) ألف دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكلتا العقوبتين معاً كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة أي فعل من الأفعال التالية:

قدم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد على دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة..."

الفقرة (ثانياً) من نفس المادة ٣٩ السابقة التي نصت على أنه: "في جميع الأحوال يلتزم مرتكب المخالفة بدفع ما قيمته مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها".

ومن خلال تتبعنا للنصوص الضريبية المتقدمة نلاحظ أن المشرع الفلسطيني فرض العديد من الجزاءات الضريبية، ومنها جزاءات تنصب على الجانب المالي كالغرامة والإضافات، وأخرى جزاءات سالبة للحرية كالحبس، كما يلاحظ بالنسبة للجزاءات المالية أن المشرع لم يستخدم مصطلحا واحدا حيث استخدم لفظ (المبالغ الإضافية)، ثم استخدم عبارة (يضاف إليها)، واستخدم لفظ (الغرامة)، ثم عبارة "يلزم مرتكب المخالفة بدفع ما قيمته مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، وذلك في الفقرة الأخيرة السابقة.

لذلك نجد أن الفقه والقضاء اختلفا في تحديد الطبيعة القانونية للجزاءات الضريبية، وخاصة فيما يتعلق بالجزاءات المالية (الغرامة الضريبية)، حيث انقسموا بهذا الصدد على عدة آراء يمكن حصرها في المطالب التالية:

المطلب الأول: الجزاءات الضريبية (الغرامات) بمثابة ضريبة إضافية

ذهب جانب من الفقه إلى أن الغرامة الضريبية بمثابة ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية (رضوان، ١٩٧٠، ص ١٢٤)، وتطبيقاً لذلك فقد ذهبت محكمة التمييز الأردنية إلى: "أن المبلغ المضاف بمقتضى المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل يعد ضريبة إضافية بصريح نص القانون ولا تعد غرامة، وتحصل نقداً، ولا يجوز استبدالها بالحبس، لأنها ليست عقوبة جزائية... لا يؤثر على فرض الضريبة بمقتضى المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل على المكلف التي خالفت القانون وفرضت عليها عقوبة بمقتضى المادة ٤٣ من قانون العقوبات لأن اتخاذ الإجراءات المتعلقة بالعقوبة سواء أكانت غرامة أو حبساً بمقتضى هذا القانون لا يعفي المحكوم من مسؤولية دفع الضريبة؛ عملاً بالمادة ٤٦ من هذا القانون". (معبي، دون تاريخ، ص ١٦٧)، أي تعد العقوبة المفروضة بموجب أحكام المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ١٩٨٥/٥٧ التي تقابل المادة ١٧ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٢٠٠٤/١٧ ضريبة إضافية وليست غرامة جزائية.

المطلب الثاني: الجزاءات الضريبية (الغرامات) بمثابة تعويض مدني

ذهب جانب ثانٍ إلى أن الغرامة الضريبية هي بمثابة تعويض مدني للخرينة العامة عما أصابها من ضرر، وقد فسر بعض الفقه المغربي ذلك لعدم وجود عقوبة الحبس في القانون المغربي إلا في حالات نادرة (مرزاق، ١٩٩٦، ص ٤٠) / (الشوربجي، دت، ص ٦٥٩)، وهناك أيضاً من أشار إلى أن الوظيفة التي تقوم بها الغرامات الضريبية تشبه الوظيفة التي يقوم بها الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية (سرور، ١٩٦٠، ص ٢٠١).

وتطبيقاً لذلك فقد ذهب مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ ٦ فبراير ١٩٨١، إلى أن التعويض يجب أن يأخذ بالحسبان الضرر الحاصل للخرينة بالتأخير، والفائدة التي جناها المكلف نتيجة ذلك، وبصدد الجزاءات المالية فقد اتجه الفقه والقضاء الفرنسي إلى أن زيادة (علاوة) الضريبة - أسوة بالغرامات الضريبية - تعد تعويضاً مالياً يدفع لتعويض الضرر الذي أصابها نتيجة للتهرب الضريبي، وتطبيقاً لذلك ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى أنها مجرد تعويضات مالية تدفع لتعويض الضرر المالي الذي لحق للخرينة من جراء التأخير في دفع الضريبة (السماحي، ٢٠٠٣، ص ٣٤-٣٥).

رغم وجاهة حجج هذا الرأي، إلا أنه في نظرنا لا تأخذ الغرامة الضريبية حكم التعويض المدني؛ لأن الغرامة الضريبية محددة بنص القانون، على خلاف التعويض الذي يكون غير محدد بنص القانون، وإنما يتولى القاضي تحديد مقداره تبعاً لمقدار الضرر الواقع على المضرور.

المطلب الثالث: الجزاءات الضريبية (الغرامات) بمثابة جزاء إداري

وذهب آخرون إلى أن الغرامة الضريبية بمثابة جزاء إداري؛ حيث قرره المشرع لضمان حسن سير الإدارة العامة (عبد اللطيف، ١٩٩٩، ص٢٤٣) / (مرزاق، ١٩٩٦، ص٣٩) / (فودة، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، ص١١٥)، وتطبيقاً لذلك فقد قرر القضاء السويسري صراحة في كثير من أحكامه تعلق الجرائم الضريبية بالقانون الإداري، وليس بالقانون الجنائي (عطية، ١٩٦٠، ص١٩١).

غير أن الجزاء الإداري يختلف عن الجزاءات الضريبية من حيث الجهة المختصة بإيقاعها، فبالنسبة للغرامات الضريبية فإنه يتم إيقاعها بمقتضى حكم قضائي أو توقعها الإدارة الضريبية الضريبية، وذلك حسب نص القانون، على خلاف الجزاءات الإدارية التي توقعها الإدارة، ولا يوقعها القضاء.

وأيضاً يختلف الجزاء الإداري عن الجزاء الضريبي من حيث المضمون، حيث أن الجزاء الإداري يتمثل بـ "الاجراءات التي تتخذها الإدارة للتوقي من وقوع الجريمة، والمحافظة على النظام وحماية أفراد المجتمع، ومنع الفوضى والاضطراب" (السيد الشريف، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، ص٨٤)، على خلاف الجزاءات الضريبية التي تفرض لحماية حق الخزينة العامة من الضياع، نتيجة الجرائم والمخالفات الضريبية، وليس لحماية الأفراد ومنع الفوضى والاضطراب.

المطلب الرابع: الجزاءات الضريبية (الغرامات) ذات طبيعة مختلطة

اتجه الرأي الرابع إلى أن الغرامة الضريبية ذات طبيعة مختلطة (بلال، دون الإشارة إلى تاريخ النشر، ص٨٢٧)، وتطبيقاً لذلك فقد ذهب القضاء المصري إلى تغليب معنى العقوبة على معنى التعويض في الجزاءات الضريبية، وهذا ما يستدل من قرار محكمة النقض المصرية التي قضت بأن: "أن التعويض المنصوص عليه في المادة ١٨١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو جزاء نسبي يلزم عقوبة السجن التي يحكم بها على الجاني ويغلب عليه معنى العقوبة، وإن انطوى على عنصر التعويض وينسب إلى ما لم يدفع من الضريبة وهو الجزء الذي كان عرضه للضياع على الدولة بسبب مخالفة الممول للقانون، ولا يجوز للقاضي بل لا يستطيع أن يقضي بهذا التعويض إلا بعد أن يستبين من التحقيق مقدار ما لم يدفعه المتهم من الضريبة" (نقض جنائي رقم ١٥٩٨ لسنة ٦٠ق- جلسة ٢٣/١١/١٩٩٨ مجموعة أحكام النقض، السنة ٤٩- ص١٥١١).

والموقف نفسه أكده القضاء الفرنسي حينما أقر الطبيعة المختلطة لهذه الجزاءات، على عكس القضاء المصري، حيث غلب معنى التعويض على معنى العقوبة، وتطبيقاً لذلك قضى بأن "الجزاءات الضريبية ليست عقوبة بالمعنى الصحيح بقدر ما هي تعويض للخزانة" (عطية، ١٩٦٠، ص١٩٩-٢٠٠) / (السيد الشريف، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، ص٩٣)، كما تجدر الإشارة

هنا إلى أن القضاء الفرنسي قد جرى على تطبيق أحكام العقوبة الجنائية عليه في مواضع التعويض المدني وأحكامه في مواضع أخرى (بلال، دون الإشارة إلى تاريخ النشر، ص ٨٢٧).

المطلب الخامس: الجزاءات الضريبية تتسم بالطبيعة الجنائية

ذهب آخرون إلى أن الجزاءات الضريبية تتسم بالطبيعة الجنائية، طبقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات دون عبء بطبيعة المصلحة التي تحميها التشريعات الضريبية (السيد الشريف، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، ص ٢٧٠).

ونلاحظ أن هذا الرأي ينطبق على المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني السابقة التي تضمنت نصاً على الجزاءات الجنائية كالحبس والغرامة، غير أن المشرع في هذه المادة لم يقتصر على فرض الجزاء الجنائي، بل نجده إلى جانب ذلك، قد نص على أن يلتزم مرتكب المخالفة بدفع ما قيمته مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها، وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه "من المقرر أن الشخص لا يسأل جنائياً بصفته فاعلاً أو شريكاً، إلا عما يكون لنشاطه المؤتم دخل في وقوعه، سواء أكان ارتكاباً أو تركاً، أي إيجاباً أو سلباً، وذلك طبقاً لأوامر الشارع ومناهيه، ولا مجال للمسئولية المفترضة أو المسئولية التضامنية في العقاب، إلا استثناء بنص القانون، وفي حدود ما استثنى وأوجبه". (الطعن رقم ٨٣٥ لسنة ٣٩ ق جلسة ١٩٦٩/١٢/٢٩ مجموعة أحكام النقض س ٢٠ ص ١٤٦١)، ويترتب هذا الجزاء بجانب الغرامة الجنائية المنصوص عليها في الفقرة أولاً من المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني السابقة.

وهذا يدل على اختلاف طبيعة هذين الجزاءين عن الآخر، فضلاً عن أن تحديدها وفقاً لمبلغ الضرائب الذي لم يؤده المكلف يؤكد أن جوهر هذه الغرامة ليس عقاباً. هذا فضلاً عن النص على إخضاع هذه الغرامة لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة مما ينفي عن هذه الغرامة صفة العقوبة البحتة (سرور، ١٩٦٠، ص ٢٠٤)، وفي هذا الصدد فقد نصت المادة (١٣٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: "يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها".

المطلب السادس: الجزاءات الضريبية هي بمثابة عقوبة ذات طبيعة خاصة

وذهب بعض الفقهاء إلى أن الجزاءات الضريبية هي بمثابة عقوبة ذات طبيعة خاصة تنبثق من ذاتية القانون الضريبي (عطية، ١٩٦٠، ص ١٩١-١٩٢) // (نفس المرجع، ص ٢٠١-٢٠٤) / (السيد الشريف ٢٠٠٧-٦-٢، ص ٢٩٣)، علماً أن التشريعات الضريبية قد تضمنت نصاً على الحبس، علماً أن الحبس هو وضع المحكوم عليه في أحد سجون الدولة المدة المحكوم بها عليه وهي تتراوح بين أسبوع وثلاث سنوات إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك طبقاً للمادة ٢١ من قانون العقوبات الأردني الساري المفعول في الضفة الغربية، وكذلك نص على الغرامة، علماً أن

الغرامة هي إلزام المحكوم عليه بان يدفع الى خزينة الحكومة المبلغ المقدر في الحكم، وهي تتراوح بين خمسة دنانير ومائتي دينار إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك طبقاً للمادة ٢٢ من قانون العقوبات الأردني الساري المفعول في الضفة الغربية. ولكن تجدر الإشارة الى ان الغرامة الضريبية هي نوع من الغرامات التي تنص عليها التشريعات الضريبية وذلك لضمان حق الخزينة العامة، وتحددها بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة المستحقة، على خلاف الغرامة الجنائية التي ينظم أحكامها قانون العقوبات. (الشوربجي، دون تاريخ، ص ٦٠).

كما تجدر الإشارة هنا الى أن ذاتية القانون الضريبي تمنح الإدارة الضريبية الحرية في أن تأذن أو تطلب من النيابة العامة تحريك الدعوى الجنائية، وكذلك التصالح عليها في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، دون أن يكون للنيابة العامة رأي يعتد به في هذا الصدد، وهذا على خلاف الأصل المقرر في قانون الاجراءات الجزائية الفلسطيني رقم ٣ لسنة ٢٠٠١ الذي خول النيابة العامة وحدها دون غيرها حق تحريك الدعوى الجنائية ومباشرتها، وهذا مما يدل على الطبيعة الخاصة للعقوبات الضريبية التي فرضتها ذاتية القانون الضريبي.

وتطبيقاً لذلك قضى مجلس الشورى اللبناني أن الغرامة المفروضة على المكلف تختلف عن العقوبة الجزائية والتعويضات المدنية ولكنها في المقابل تتماثل مع العقوبات الإدارية، إلا انه عاد وأكد أن هذه الغرامة لها طبيعة خاصة تنبثق من أصول القانون الضريبي، وذلك طبقاً لقرار مجلس الشورى اللبناني رقم ٢٨ صادر بتاريخ ١٩٨٧/٢/٤ في المراجعة رقم ٧٣/٧٢٢١، وفي تفصيل هذا القرار قد قال مجلس الشورى اللبناني انه "... وبما أنه عندما تفرض الدوائر المالية المختصة على المكلف غرامة ما، يجب التفريق بين الغرامة التي تبنى على الضريبة... وذلك بأخذ مقدار الضريبة المتوجبة عليه أساساً وزيادتها، وتلك الغرامة التي تفرض بصورة مقطوعة (Forfaitaire)، دون أن يكون لها أية علاقة بمقدار الضريبة المتوجبة. وبما أن الغرامة المفروضة على الشركة المستدعية والمعترض عليها هي تدبير من غايته تغريم سلوك المكلف. ولتلك التدابير طابع قانوني مختلط (Mixte) يختلف كل الاختلاف عن العقوبة المفروضة بموجب القانون الجزائي أو عن التعويضات المدنية، وبما أن الطابع القانوني للغرامات يشبه العقوبات الإدارية لأن الغرامات الضريبية هي في الواقع سلطة معطاة للدوائر المالية المختصة لزيادة الضريبة على المكلف ولا يمكن أن تماثل أو تشابه هذه الغرامات المفروضة من الدوائر المالية تلك التي يلفظها القاضي الجزائي بل أن أمكانية الدوائر المختصة بزيادة العبء الضريبي يفسر من الناحية القانونية بكيفية خاصة لوءاء الضريبة وتصفيتهما وتحصيلها.... وبما أن الطبيعة القانونية للغرامة موضوع هذه المراجعة وللضريبة هي ذاتها ولا يمكن أن تفرض إلا بعد تحديد نسبة الضريبة ومقدارها وتجبى بموجب تكليف مثل ما هو الحال في قانون ضريبة الأملاك المبينة وأن صلاحية النظر بأمرها يعود للقاضي الضريبي نظراً لطابعها الضرائبي وفق الأصول المحددة في القانون. وبما أن الغرامة المشكو منها متفرعة عن الضريبة لأنها ليست سوى زيادة عن الضريبة ومبنية عليها فلا يمكن بالتالي فرضها بمعزل عن فرض الضريبة ..." (مجلة القضاء الإداري اللبناني، ٤٤، ١٩٨٩، ص ٣٦).

ومن جانبنا نؤيد الرأي الأخير لأنه بنظرنا رأي واقعي؛ لان الجزاء الضريبي له طبيعة خاصة تنبثق من قواعد والتشريعات الضريبية ومبادئها، بمعنى أن ذاتية القانون الضريبي تقتضي وجود هذه الجزاءات؛ لحماية أموال الخزينة العامة اللازمة لتغطية حاجاتها العامة. وعليه نجد أن التشريعات الضريبية قد ميزت بين عدة جزاءات: الجزاءات التي يترتب عليها زيادة الضريبة بقوة القانون، ويتم إيقاعها من قبل الإدارة الضريبية، والجزاءات التي تفرض من قبل المحكمة (عطية، ١٩٦٠، ص ٢٠٧).

المبحث الثاني: الجزاءات التي تترتب بقوة القانون

يتناول هذا المبحث الجزاءات التي تترتب بقوة القانون في مطلبين: الأول يتناول النصوص المنظمة للجزاءات التي تترتب بقوة القانون، والثاني يتناول الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات التي تترتب بقوة القانون.

المطلب الأول: النصوص المنظمة للجزاءات التي تترتب بقوة القانون

تفرض هذه الجزاءات وجوباً على المكلف في صورة فوائد تأخيرية أو زيادات تضاف إلى مبالغ الضريبة المستحقة، ويتم فرضها بقوة القانون دون ان يكون للإدارة الضريبية أية سلطة منشئة في فرضها، ودون الالتجاء للمحاكم (سرور، ١٩٩٠، ص ٢٠٢)، بينما يكون دور الإدارة الضريبية في فرضها دوراً تنفيذياً كاشفاً إذ يقع عليها تطبيقها على المخالفات المحددة قانوناً، بحيث لا تتمتع الإدارة الضريبية بسلطة تقديرية في توقيعها، وهذه الجزاءات قد أخذ بها المشرع المغربي طبقاً للمادة ١٠٩ من قانون الضريبة العامة على الدخل المغربي رقم ٨٩/١٧، وقد نصت الفقرة الأولى من المادة ١٠٩ من قانون الضريبة العامة على الدخل المغربي رقم ٨٩/١٧ على: "أ) تضاف إلى الضرائب المفروضة تلقائياً، أو المفروضة على أساس الإقرارات التي وقع الإدلاء بها بعد انصرام الأجل المضروب لذلك علاوة نسبتها ١٥% أما من مبلغ الضريبة، وأما من مبلغ الاشتراك الأدنى المنصوص عليه في المادة ١٠٤ المكررة أعلاه عندما يكون هذا الاشتراك أعلى من مبلغ الضريبة المذكورة، أو عندما يبرز الإقرار المدلى به بعد انصرام الأجل نتيجة غير ذات قيمة أو نتيجة فيها عجز... بيد أنه يترتب على كل إقرار ناقص، أو مشتمل على عناصر متضاربة إضافة علاوة قدرها ١٥% إلى مبلغ الضريبة، إلا أن هذه العلاوة لا تستحق إذا لم يكن للعناصر التي تنقص الإقرار أو المتضاربة تأثير في تحديد أسس الضريبة أو في تحصيلها...".

ثم الفقرة الثانية من نفس المادة السابقة التي نصت على أنه "أ- إذا وقع تصحيح أساس فرض الضريبة في نطاق الاجراءات المنصوص عليها في المادتين ١٠٧ و ١٠٨ أعلاه، أضيف إلى المبلغ التكميلي للضريبة المستحقة غرامة قدرها ١٠% وعلاوة نسبتها ٥% عن شهر التأخير الأول و ٥% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي من التأخير ينصرم بين تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ صدور الأمر بتحصيلها".

ومن النصوص المتقدمة يلاحظ أن التشريع المغربي يطلق عليها عبارة "علاوة الضريبة" التي تفرض بالنسب المئوية وفي الحالات الواردة طبقاً للفقرة الأولى، كما يستعمل لفظ الغرامة والعلاوة في حالات التخلف عن أداء الضريبة في المواعيد المحددة وذلك طبقاً للفقرة الثانية من المادة السابقة، وهذه الجزاءات المالية تترتب بقوة القانون وبالتالي تختلف عن الغرامة الجنائية التي توقعها المحاكم الجنائية.

وبالنسبة للتشريع الفلسطيني يلاحظ أنه تضمن نصين حول الجزاءات التي تترتب بقوة القانون، وذلك بموجب الفقرة ٣ من المادة ١٧ وكذلك المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

وقد نصت الفقرة ٣ من المادة ١٧ من التشريع الفلسطيني على أنه "لوزير بتنسيب من المدير أن يصدر تعليمات يلزم بموجبها فئات أو أشخاص معينين بتقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة من هذا القانون خلال المواعيد المحددة بحيث يضاف بموجب هذه الفقرة إلى الضريبة المستحقة (٣%) منها عن كل شهر يتخلف فيه المكلف المشمول في هذه التعليمات عن تقديم الإقرار على أن لا يتجاوز مجموع المبالغ المضافة على (٢٠%) من الضريبة المستحقة".

ومن النص السابق يلاحظ أن المبالغ المضافة تفرض بقوة القانون دون أن يكون للادارة الضريبية أية سلطة في فرضها، وتفرض فقط في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المحددة في القانون، والمقصود بالإقرار الضريبي هو الإقرار الذي يتضمن البيانات التي تفيد في تحديد مدى خضوع المكلف للضريبة وتقديرها، حيث ألزم المشرع الفلسطيني كل شخص مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وهو أساس تطبيق هذا القانون وتخضع الإقرارات والمعلومات لتدقيق مأمور التقدير، وبخلاف ذلك يتعرض المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها في هذا القانون؛ وذلك بموجب المادة ١٦ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

وعلى خلاف المادة ١٠٩ من قانون الضريبة العامة على الدخل المغربي رقم ٨٩/١٧ السابقة التي فرضت الزيادات أو الإضافات على المخالفات المتمثلة في عدم تقديم الإقرار الضريبي، أو التأخير في تقديمه أو تقديم الإقرار بصورة غير صحيحة؛ بسبب الإغفال أو نقصان أو تقليل في بيانات الإقرار المتعلقة بالدخول الخاضعة للضريبة، وكذلك التخلف عن أداء الضريبة المستحقة.

وكذلك يلاحظ أن هذا الجزاء يفرض فقط على المكلف المشمول في التعليمات الصادرة عن الجهات المالية المختصة في فلسطين المتخلف عن تقديم الإقرار الضريبي بوصفه التزاماً بموجب هذه التعليمات، على خلاف التشريع المغربي الذي فرض هذا الجزاء على المكلف المتخلف عن تقديم الإقرار الضريبي بوصفه التزاماً قانونياً.

وتفرض وجوباً في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي بنسبة (٣%) من الضريبة المستحقة عن كل شهر يتخلف فيه المكلف المشمول في هذه التعليمات عن تقديم الإقرار على أن لا يتجاوز

مجموع المبالغ المضافة على (٢٠%) من الضريبة المستحقة، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تنفيذ هذه الإضافات، وذلك كما هو متبع في التشريع المغربي.

ويستفاد أيضا من النص السابق أن الجزاء يعتبر ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، وهذا ما يستدل من عبارة (بحيث يضاف بموجب هذه الفقرة إلى الضريبة المستحقة...)، وهذا الأمر يتوافق مع الرأي الأول السالف ذكره حيث ذهب إلى أن الغرامة الضريبية هي بمثابة ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، على خلاف رأي القانون الفرنسي السابق الذي عدّها تعويضا بحتا، تستهدف تعويض الخزانة العامة عما أصابها من ضرر نتيجة لمخالفة أحكام القانون الضريبي.

وفي الأخير ينبغي التنبيه إلى أن المشرع الفلسطيني بموجب النص السابق لم يمنح السلطات الضريبية حق الإعفاء من الإضافات المترتبة على المتخلف عن تقديم الإقرار الضريبي، بعكس المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني التي منحت الإدارة الضريبية المختصة الإعفاء من الغرامات المترتبة على عدم تقديم الإقرار الضريبي أو لعدم دفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة، وذلك طبقا للمادة ٣٨ السابقة التي نصت على أنه: "١- إذا لم تدفع الضريبة التي اكتسبت الصفة القطعية في المواعيد المحددة لها قانوناً فإنه يتعين على المدير أو الموظف المفوض أن يبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة المستحقة المطلوبة منه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه بالذات أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إرساله بالبريد المسجل. وإذا لم تدفع الضريبة فإنه يضاف إليها ٢% من مقدار الضريبة شهرياً. ٢- يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة ٢% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور. ٣- للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسماً منه إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لأي سبب قهري. كما يجوز للمدير أو من يفوضه رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعاً في حالة توافر الأسباب المذكورة."

المطلب الثاني: الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات التي تترتب بقوة القانون

يلاحظ أن تفسير النصوص المنظمة للجزاءات التي تترتب بقوة القانون المذكورة أعلاه بحسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تثير العديد من الإشكاليات التي يمكن إجمالها في الملاحظات التالية:

أولاً: إن واقعة فرض هذه الجزاءات تتمثل في تخلف المكلف عن تقديم الإقرار، وتخلفه عن أداء الضريبة المستحقة.

والإشكالية التي يطرحها نص المادة ٣٨ المذكور أعلاه على سبيل المثال تتعلق بمدى ترتيب الجزاءات المالية على المكلف في حالة قيامه بدفع الضريبة في المواعيد المحددة، وتخلفه عن تقديم الإقرار في الموعد المحدد لتقدمه، أو حالة قيامه بتقديم الإقرار في ذلك الموعد ولم يدفع الضريبة في الموعد نفسه، أو حالة تخلفه عن تقديم الإقرار، و تخلفه عن دفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة للدفع.

وبالنسبة للحالة الأولى التي يتخلف فيها المكلف عن تقديم الإقرار فإنه يضاف إليه نسبة ٢% من الضريبة المستحقة، أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة أشهر، أما بالنسبة للحالة الثانية التي يتخلف فيها المكلف عن دفع الضريبة فإنه يضاف إليها ٢% من مقدار الضريبة شهرياً. ولكن الإشكالية تكمن في الحالة الثالثة إذا وقعت المخالفتان في آن معاً، فنعتقد أنه يقع على المتخلف غرامتان الأولى جزاء التقاعس عن تقديم الإقرار في موعده، والثانية جزاء عدم سداد الضريبة؛ لأن كل مخالفة تشكل فعلاً مستقلاً وقائماً بذاته، بحيث لا يعني إجراء أحدهما عن الآخر.

ثانياً: إنه يشترط لترتيب الجزاء المنصوص عليه في نص المادة ٣٨ المذكور أنفاً على من يتخلف عن أداء الضريبة المستحقة، أن تكون الضريبة قد اكتسبت الصفة القطعية، وأن يكون المدير أو الموظف المفوض منه قد بلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة المستحقة المطلوبة منه، خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه بالذات، أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إرساله بالبريد المسجل.

ومن الفقرة الثانية من النص السابق يلاحظ أنه لا تشترط لترتيب الجزاء تبليغ المكلف بذلك، في حالة التخلف عن أداء الإقرار في موعده.

ثالثاً: إن المشرع في نص المادة ٣٨ المذكور أعلاه لم يراع ضوابط العدالة الاجتماعية، وفي هذا الصدد فقد قضت المحكمة الدستورية في مصر بأن: "فرض الغرامة والتعويض بالإضافة إلى الغرامة النسبية المقررة عن عدم توريد رسم تنمية الموارد من الموعد المحدد، يمثل جزاءات تتعامد جميعها على سبب واحد ممثلاً في مخالفة حكم المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة، وكان تعدد صور الجزاء وانصبابها جميعاً على مال المدين، مع وحدة سببها، يعتبر توقيعاً لأكثر من جزاء على فعل واحد، منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة، ومنتقفاً بالتالي دون مقتضى، من العناصر الإيجابية للذمة المالية للمسؤولين عن دين الضريبة التي فرضها المشرع لتنمية موارد الدولة، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً أحكام المواد ٣٤ و٣٨ و٦٥ من الدستور). (المحكمة الدستورية العليا المصرية، ٣ فبراير ١٩٩٦، القضية رقم ٣٣ لسنة ١٦). بينما يلاحظ أن التشريع الضريبي الفلسطيني قد فرض المبالغ الإضافية نفسها مرتين على مخالفة عدم تقديم الإقرار الضريبي: مرة بموجب المادة ١٧ سالف الذكر، والثانية بموجب هذا النص .

رابعاً: إنه من حيث صياغة نص المادة ٣٨ المذكور أعلاه يلاحظ وجود ثغرات قانونية غير بسيطة، والتي قد تثير بعض المشاكل التطبيقية في حساب هذه الغرامات، حيث ربط المشرع تقدير الغرامة مرة بلفظ الضريبة، ومرة أخرى ربطها بعبارة الضريبة المقدرة، وأخيراً ربطها بعبارة الضريبة المستحقة.

ولتوضيح هذه الإشكالية نورد المثال التالي، لنفترض أن شخصا مكلفا قام بتقديم الإقرار الضريبي تلقائيا أو بناء على تكليف بتعليمات من الوزير، والذي تضمن مبلغ الضريبة المقدرة ذاتيا بمبلغ ٨٣ دولارا. ولكن على فرض أن مأمور التقدير بعد الفحص لم يقبل بالضريبة المقدرة ذاتيا حيث قدر الضريبة بـ ١٠٠ دولار، أو لنفترض أن مأمور التقدير بعد الفحص تبين له انه لا يوجد للمكلف دخل خاضع للضريبة، بمعنى لا توجد ضريبة مستحقة عليه، فهنا يطرح السؤال التالي: هل تحسب الغرامة على مبلغ الضريبة المقدرة ذاتيا أم على مبلغ الضريبة التي قدرها مأمور التقدير؟

ولتفادي هذه الإشكالية فإنه يتحتم على المشرع التدخل للعمل على تعديل حساب هذه الغرامة من خلال ربط تحديدها بمقدار الضريبة المقدرة بمقتضى الإقرار الضريبي، وإذا ما تبين بعد الفحص أن الضريبة تزيد على الضريبة المقدرة في الإقرار الضريبي؛ فعندئذ تفرض على المكلف غرامة التأخير من واقع الضريبة المقدرة بعد الفحص، مع الأخذ بعين الاعتبار ما يكون قد سدده دافع الضريبة من مبالغ من واقع الإقرار.

خامساً: وكذلك يلاحظ من نص المادة ٣٨ المذكور أعلاه وجود إشكالية أخرى من حيث الصياغة القانونية، حيث نجد أن المشرع يستعمل عبارة (عن كل شهر)، ثم يستعمل لفظ (شهريا)، ثم يستعمل عبارة (لمدة ثلاثة أشهر).

ولتوضيح هذه الإشكالية نورد الافتراض التالي: على فرض أن المكلف قد قدم الإقرار الضريبي في مدة تزيد على موعد تقديم الإقرار الضريبي بشهرين و ١٥ يوما. ففي هذا المثال يطرح السؤال التالي نفسه: هل تحسب الغرامة على مدة التأخير باعتبارها شهرين و ١٥ يوما أم باعتبارها شهرين أم باعتبارها ثلاثة أشهر؟

وفي هذا الشأن نجد أن ديوان المحاسبة اللبناني قد ذهب إلى احتساب كسر الشهر شهراً كاملاً (الرأي الاستشاري رقم : ٢٠٠٦/٤ في الأساس رقم: ٢٠٠٥/٤٧، الصادر بتاريخ: ٢٠٠٦/١/٢٦)، وبناء على ذلك نرى انه يتحتم على المشرع الفلسطيني التدخل للعمل على إيضاح هذه المسألة ونهج نهج المشرع اللبناني، واحتساب كسر الشهر شهراً كاملاً.

سادساً: وفي الأخير يلاحظ أن هذه الغرامة تفرض بقوة القانون، غير أن المشرع في نص المادة ٣٨ المذكور أعلاه أعطى الإدارة الضريبية سلطة إعفاء المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسماً منه إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لأي سبب قهري.

ولكن تجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع لم يحدد المقصود بالسبب القهري، ويفهم من النص السابق أن تقدير السبب الداعي إلى تأخير تقديم الإقرار الضريبي يعود إلى سلطة الإدارة الضريبية، إلا أننا في هذا الخصوص نرجح إعفاء المكلف من أية غرامة أو جزاء إذا كان سبب التأخير يعود إلى القوة القاهرة، بينما نجد أن الفقه قد عرف القوة القاهرة بأنها "كل فعل لا شأن لإرادة الإنسان فيه، ولم يمكنه توقعه ولا منعه، ويصبح به تنفيذ الالتزام مستحيلاً". (عامر، ١٩٤٩، ص ٣١٢).

المبحث الثالث: الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي

إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ بالإضافة إلى الجزاءات التي تفرض بقوة القانون نص على فرض جزاءات ذات طبيعة عقابية وذلك استناداً للمادة ٣٩ منه، وهذه الجزاءات سوف يتناولها هذا المبحث في مطلبين: الأول يتناول مضمون وترتيب الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي ونطاقها، والثاني يتناول إجراءات ترتيب الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي.

المطلب الأول: مضمون ونطاق الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي

تتمثل الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي استناداً للمادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة أو بغرامة لا تقل عن (١٠٠) مائة دولار ولا تزيد على (١٠٠٠) ألف دولار أمريكي، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكتلة العقوبتين معاً وذلك مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر، على كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة، أو أي فعل من التي أوردتها هذا القانون على سبيل الحصر لا المثال.

وتتمثل الملاحظات المتعلقة بمضمون الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي في النقاط التالية:

أولاً: أن الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي استناداً للمادة ٣٩ المذكورة أعلاه تعد أقل شدة من العقوبات الضريبية المقررة في التشريعات المقارنة، كالتشريع المغربي الذي تشدد في العقوبات المترتبة بحكم قضائي، وهذا ما يلاحظ من المادة ١١١ المكررة من قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٨٩/١٧ التي نصت على فرض غرامة من ٥٠٠٠ إلى ٥٠٠٠٠ درهم، على كل شخص ثبت في حقه انه ارتكب جريمة، بقصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها، أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير وجه حق، ويلاحظ أن هذه العقوبات المذكورة أعلاه بحسب التشريع المغربي تفرض على كل شخص يثبت ارتكابه جريمة التهرب الضريبي، ويشترط توافر ركن العمد في هذا النوع من الجرائم، حيث يستبعد التشريع المغربي قرائن سوء النية، إذ يكون على الإدارة الضريبية عبء إثبات سوء النية؛ لأنه يفترض في الشخص حسن النية، فإذا ثبت سوء نيته تفرض عليه الغرامة الجزائية التي يتراوح مقدارها من ٥٠٠٠ إلى ٥٠٠٠٠ درهم (مرزاق، ١٩٩٦، ص ٤٠).

ثانياً: إن التشريع الفلسطيني لم يخصص عقوبة خاصة للشروع والمحاولة، وإنما اعتبر في حكم التهرب من حاول التهرب من أداء الضريبة، بمعنى أن المشرع الفلسطيني عالج محاولة التهرب (جريمة ناقصة) بوصفها جريمة تامة، ورتب لها نفس العقوبة المقررة للتهرب، وذلك بعد خروجها على القواعد العامة، ولقد نصت المادة ٦٨ من قانون العقوبات الأردني رقم ١٦ لسنة ١٩٦٠ الساري المفعول في الضفة الغربية على أن الشروع هو البدء في تنفيذ فعل من الأفعال المؤدية إلى ارتكاب جنائية أو جنحة، ولم يتمكن الفاعل من إتمام الأفعال اللازمة لتحقيق النتيجة لأسباب لا دخل لإرادة الجاني فيها. وقد عاقبت المادة المذكورة الشروع على الوجه

التالي إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك: ١- الأشغال الشاقة المؤبدة أو المؤقتة من ٧-٢٠ سنة إذا كانت عقوبة الجنائية التي شرع فيها تستلزم الإعدام وخمس سنوات على الأقل من ذات العقوبة إذا كانت العقوبة الأشغال الشاقة المؤبدة أو الاعتقال المؤقت. ٢- أن يحط من أية عقوبة أخرى من النصف إلى الثلثين.

أضف إلى ذلك أن التشريع الضريبي الفلسطيني ساوى بين عقوبة الفاعل الأصلي والمعرض والمتدخل في ارتكاب الجريمة، خروجاً على القواعد العامة التي تفرق بين عقوبة كل منهم، ولقد نصت المادة ٨١ من قانون العقوبات الأردني الساري المفعول في الضفة الغربية على أن يعاقب المعرض أو المتدخل بالأشغال الشاقة المؤقتة من ٥-٢٠ إذا كانت عقوبة الفاعل الأصلي الإعدام. ب- بالأشغال الشاقة المؤقتة من ٥-١٥ إذا كانت عقوبة الفاعل الأصلي الأشغال الشاقة المؤبدة أو الاعتقال المؤبد، وفي الحالات الأخرى يعاقب المعرض، والمتدخل بعقوبة الفاعل بعد أن تخفض مدتها من السدس إلى الثلث.

فعلى عكس التشريع الضريبي المغربي الذي فرق في العقاب بين الشريك والفاعل الأصلي، فعاقب الشريك والمساعد والمعرض بغرامة لا تقل عن ١٠٠٠ درهم ولا يجاوز ١٠٠% من مبلغ الضريبة المتملص من دفعها، وذلك طبقاً للمادة ١١١ مكرر مرتين من قانون الضريبة العامة على الدخل، بينما عوقب الفاعل طبقاً للمادة ١١٢ من نفس القانون بغرامة من ٥٠٠٠ درهم إلى ٥٠٠٠٠ درهم.

ثالثاً: إن المشرع الفلسطيني قد فرض الجزاء بين حدين: أدنى وأقصى، بحسب خطورة الأفعال المرتكبة، وترك للقاضي سلطة تقدير ملائمة لمبلغ الغرامة بما يتماشى وخطورة المجرم، وإمكانيات المكلف، وتكمن الإشكالية هنا في أن المشرع الفلسطيني لم ينص على ضوابط محددة يهتدي بها القاضي في تقدير مبلغ الغرامة في الحدود المنصوص عليها قانوناً، بل ترك ذلك لسلطة القاضي التقديرية. وعليه فإنه يتحتم على القاضي أن يأخذ بالاعتبار العنصر الموضوعي، وما خلفه الجاني من جراء جريمته من أضرار تمس المجني عليه أو المجتمع (السيد الشريف، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، ص ٩٥).

رابعاً: لم يقرر المشرع الفلسطيني المبادئ الواجب مراعاتها عند فرض هذه الجزاءات كالمبادئ العامة المقررة في القانون الجنائي، مثل مبدأ رجعية القوانين، ومبدأ الشرعية، ومبدأ حق الدفاع، فمثل هذه المبادئ الثلاثة يجب أن يرجع فيها إلى القانون الجنائي على ألا يتعارض قواعد القانون الضريبي ومبادئه، فمثلاً يقتضي مبدأ حق الدفاع بحسب القواعد العامة في القانون الجنائي أنه لا يجوز توقيع أي جزاء على شخص معين إلا بعد أن يتاح له فرصة إبداء أوجه دفاعه، وكذلك مناقشة الأسباب التي استند إليها في توقيع الجزاء عليه.

خامساً: كما يتطلب إيقاع هذه الجزاءات توافر الركن المادي والركن المعنوي، فيتحقق الركن المادي بارتكاب الفاعل لفعل مجرم بموجب المادة السابقة، والمتمثلة بالأفعال التالية: تقديم بيانات غير صحيحة، وعلى أساسها يتم تحديد وعاء الضريبة، أو عدم إفصاحه عن دخله كله، أو

جزء منه أو أخفى بعض مصادره، أو لم يفصح أصلاً عن النشاط، وبالتالي عن دخله الخاضع للضريبة، أو قام ببعض العمليات الوهمية كإظهاره مصروفات وهمية وذلك كله بقصد تقليل الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي التهرب من الضريبة، وقد نصت المادة ٣٩ على الأفعال المجرمة ضريبياً ومنها: تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر مصنوعة أو سجلات أو حسابات أو مستندات، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن المديرية، أو إحدى دوائرها المختصة، وأيضاً تقديم إقرار ضريبي غير صحيح.

أما الركن المعنوي، فهو توافر القصد العام (القصد الجنائي) والقصد الخاص. أما القصد العام فعناصره العلم والإرادة. ويلاحظ فريق من الشراح أن توافر العلم يكفي للحديث عن وجود قصد جنائي في الجرائم الاقتصادية (كبيرة، دت، ص ١٥٤). غير أن القول: إن الجريمة الاقتصادية تقوم على العلم وحده قول تنقصه الدقة، فالإرادة هي أساس المسؤولية الجزائية، وإذا انتفت الإرادة انتفت حتماً المسؤولية، فالإرادة جوهر الركن المعنوي (القهوجي، ١٩٩٤، ص ٢١٥). وأما القصد الخاص فيعرفه شق من الفقه بأنه "نية دفعها إلى الفعل باعث خاص" (حسني، دت، ص ٢٨٦). والقصد الخاص يقوم على العلم والإرادة شأنه في ذلك شأن القصد العام، ولكنه يمتاز بأن العلم والإرادة لا يقتصران على أركان الجريمة وعناصرها، وإنما يمتدان بالإضافة إلى ذلك إلى نية إحداث النتيجة التي يجرمها القانون. فالفرق بين القصد العام والخاص ليس في الطبيعة، وإنما في الموضوع الذي يتعلق به العلم والإرادة، فهو أوسع نطاقاً في القصد الخاص منه في القصد العام (حسني، ١٩٧٢، ص ٩٤).

والقصد الخاص في الجرائم الضريبية يتمثل بعدم أداء الضريبة أي بنية التخلص من دفع الضريبة. أي يجب أن يستهدف الجاني من وراء ارتكابه هذه الأفعال التهرب الكلي أو الجزئي من الأداء، فبمجرد الامتناع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها يشكل مظهراً إيجابياً لخرق التزام قانوني مع العلم بماهية ذلك التصرف، وهو ما ينبئ عن اتجاه إرادته إلى إحداث النتيجة المخالفة للقانون والتي تتمثل في التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. وعليه فإن المشرع الفلسطيني قد فرق بين فعل العمد والخطأ، ويعرف الفقيه محمود نجيب حسني الخطأ بأنه: "إخلال الجاني عند تصرفه بواجبات الحيطة والحذر التي يفرضها القانون وعدم حيولته تبعاً لذلك دون أن يفرضي تصرفه إلى إحداث النتيجة الإجرامية في حين كان ذلك في استطاعته وكان واجبا عليه" (حسني، دت، ص ٦٣٧)، حيث تفرض العقوبات الضريبية الواردة في النص السابق على الأفعال العمدية التي يتوافر فيها سوء النية بقصد التهرب من دفع الضريبة.

سادساً: لا يمنع إيقاع الجزاءات المترتبة بموجب المادة ٣٩ سائلة الذكر من إيقاع الجزاءات المالية المضافة إلى الضريبة بوصفها من الضريبة المترتبة وفقاً لأحكام المادة ١٧ والمادة ٣٨ السابقتين من نفس القانون، وهذا ما يستفاد ضمناً من المادة ٤٣ من نفس القانون التي جاء فيها "أن اتخاذ الإجراءات المتعلقة بالعقوبة أو الغرامة أو عقوبة الحبس لا يعفي الشخص من مسؤولية دفع الضريبة"، كما تجدر الإشارة إلى أن هذا النص مقتبس من نص المادة ٤٦ من

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ١٩٨٥/٥٧، التي نصت على ما يلي:- "إن اتخاذ الإجراءات المتعلقة بالعقوبة أو الغرامة أو عقوبة الحبس لا يعفي أي شخص من مسؤولية دفع الضريبة".

سابعاً: تختلف عقوبات الجرائم الضريبية المترتبة بموجب النص السابق عن الجزاءات المالية المترتبة بموجب المادة ١٧ والمادة ٣٨ السابقتين، إذ لا يتم إيقاع العقوبات وفق النص السابق إلا بحكم قضائي من المحكمة المختصة، وهذا ما يستفاد من عبارة "...الشريك المحكوم عليه..." التي يستعملها المشرع في الفقرة الثانية من المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤، وعبارة "... قبل صدور الحكم..." التي يستعملها المشرع في الفقرة الثالثة من المادة ٣٩ منه، على خلاف الجزاءات المالية السابقة التي يتم إيقاعها بموجب إجراءات ربط الضريبة، ويقوم بذلك الإدارة الضريبية دون اللجوء إلى القضاء.

ثامناً: وكذلك نصت المادة السابقة على جزاء الحبس والغرامة لجريمة التهرب الضريبي، على خلاف التشريع المغربي الذي لم ينص إلا على جزاء الغرامة، ولم ينص على الحبس فيها إلا في حالة التكرار لارتكاب الجريمة الضريبية كما ذكرنا سابقاً. وعليه نقترح أن يحذو المشرع الفلسطيني حذو المشرع المغربي باقتصار عقوبة الحبس في حالة العود فقط، لكون العقوبات الضريبية في الغالب تمس المنشآت الاقتصادية، فضلاً عن أن حبس المكلف الفرد دون الشركات سيوقف نشاطه الاقتصادي وهنا نعتقد أن حماية المصلحة العامة ترتبط بمصلحة المكلف في استمرارية نشاطه المحقق للدخل. أي أنه ليس من مصلحة الدولة أن تتمسك بعقاب الجاني الذي يؤدي إلى تعطيل نشاطه أو توقيفه أو إغائه، فحدوث هذا الأمر يؤدي إلى نقص إيرادات الخزنة باعتبار أن الضريبة تشكل مورداً أساسياً لها، وبالتالي يكون إلغاء عقوبة حبس المكلف بمثابة تفضيل مبدأ المنفعة عن تطبيق مبدأ العدالة، حيث لا يعني الدولة مدى ما يتحملة الجاني من عقاب لارتكابه الجريمة بل يكفي تحقيق مصلحتها العامة في صورة استمرار المكلف الفرد في نشاطه الاقتصادي.

المطلب الثاني: إجراءات ترتيب الجزاءات التي تترتب بحكم قضائي

تتمثل أهم الملاحظات المتعلقة بإجراءات تحريك الدعوى الجنائية لدى المحكمة المختصة في النقاط التالية:

أولاً: إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ لم ينص على المحكمة التي يقع عليها ترتيب العقوبات الضريبية، على خلاف التشريع المغربي الذي نص على عقوبات ضريبية تتعلق بجريمة التهرب من الضريبة، والتي تقضي بها المحكمة الجنائية استناداً للمادة ١١١ المكرر مرتين من قانون الضريبة العامة على الدخل المغربي رقم ٨٩/١٧. (السماحي، ٢٠٠٣، ص ٤٠ وما بعدها). كذلك الأمر في مصر، ولكن الملاحظ أن قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يستعمل عبارة الدعوى الجنائية في المادة ١٣٧ منه التي نصت على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير". على عكس قانون ضريبة

الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ الذي لم يستعمل عبارة الدعوى الجنائية، ولكنه من غير المتصور أن توقع محكمة أخرى خلاف المحكمة الجزائية العقوبات الضريبية؛ كالعقوبات السالبة للحرية؛ لأن هذه العقوبات لا توقع إلا من قبل المحكمة الجزائية، وبالتالي فالقضاء الجزائي هو الذي ينظر دعوى جرائم التهرب الضريبي طالما أنه لا يوجد قضاء جزاء ضريبي متخصص، فضلاً عن أن القضاء الجزائي الذي يتولى الفصل في المسائل الجنائية من مخالفة وجنحة وجناية في فلسطين يشتق من القضاء النظامي (العادي) الذي يتولى الفصل في القضايا المدنية والتجارية والعمالية، ويتميز باختصاصه بالدعوى الجزائية والدعوى المدنية التابعة لها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن القضاء العادي في أراضي السلطة الوطنية الفلسطيني يسمى بالقضاء النظامي الذي يتكون من الآتي: ١- محاكم الصلح. ٢- محاكم البداية. ٣- محاكم الاستئناف. ٤- المحكمة العليا، وذلك طبقاً للمادة ٧ من قانون تشكيل المحاكم النظامية الفلسطيني رقم (٥) لسنة ٢٠٠١ م، وبالنسبة للمحكمة العليا الأخيرة يبدو أنها تتكون من: ١- محكمة النقض. ٢- محكمة العدل العليا وذلك طبقاً للمادة ٢٤ من نفس القانون، علماً أن المحكمة العدل العليا هي المحكمة الإدارية، ويستفاد مما تقدم أنه لا يوجد لدينا في فلسطين نظام القضاء المزدوج. وهو القضاء العادي (نظامي) وآخر القضاء الإداري (ازدواج قضائي) كما في فرنسا والمغرب ومصر؛ وإنما يوجد لدينا نظام القضاء النظامي الموحد الذي ينظم المحاكم النظامية كافة؛ ومنها القضاء الإداري، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الواحد لا يعني وجود محكمة واحدة، بل أن القضاء الواحد تضطلع به محاكم متعددة، فضلاً عن أن المحكمة الواحدة لا تضم دائرة واحدة بل دوائر شتى كل بحسب اختصاصها.

إلا أن الباحث بهذا الصدد يرجح الآراء التي تميل إلى إيجاد قضاء ضريبي متخصص ينظر كل المنازعات الضريبية بما فيها منازعات الجرائم الضريبية، ولكن تبني فكرة التخصص القضائي لا يعني بالضرورة وجود جهة قضاء ضريبي مقابل جهة القضاء النظامي أو مقابل جهة القضاء الإداري كما في الدول التي تتبع نظام القضاء المزدوج، إذ يبدو أنه يكفي إن تعذر إيجاد جهة قضائية ضريبية متخصصة بسبب الظروف السياسية والاقتصادية التي تعيشها فلسطين إيجاد قاضي متخصص، إذ إن القاضي يمثل أهم أركان المحاكم، كما أن العبرة ليست بوجود قضاء مستقل بنظر الجرائم الضريبية إنما العبرة بوجود القاضي المتخصص بمجالات القانون الضريبي سواء أكان موجوداً في محاكم متخصصة في القضايا الضريبية؛ كمحكمة استئناف قضايا ضريبية الدخل، أم موجوداً في غرف خاصة توجد في دور المحاكم النظامية المحدثه؛ كمحكمة الصلح أو البداية أو محكمة العدل العليا.

ثانياً: لم ينص التشريع الضريبي الفلسطيني على إجراءات ترتيب العقوبات أو الجزاءات الضريبية، علماً أن الجهة المخولة بتحريك الدعوى الجزائية هي النيابة العامة؛ فهي صاحبة الاختصاص الأصلي بإقامة الدعوى ومباشرتها، ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وذلك استناداً للمادة ١ من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم ٣ لسنة ٢٠٠١. كما لا يجوز وقف الدعوى، أو التنازل عنها، أو تعطيل سيرها، أو التصالح عليها إلا في الحالات

الواردة في القانون، وذلك استناداً للمادة ٢ من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم ٣ لسنة ٢٠٠١. كما تجدر الإشارة هنا إلى أن التشريع الجزائي الفلسطيني قد بين أنه لا يجوز للنيابة العامة إجراء تحقيق أو إقامة الدعوى الجزائية التي علق القانون مباشرتها على شكوى، أو ادعاء مدني، أو إذن، أو طلب إلا بناء على شكوى كتابية، أو شفهية من المجني عليه، أو وكيله الخاص أو ادعاء مدني، وذلك استناداً للمادة ٤ من قانون الإجراءات الفلسطيني رقم ٣ لسنة ٢٠٠١.

وعلى عكس التشريعات الضريبية المقارنة كالقانون المغربي الذي أوجب لتحريك الدعوى أخذ رأي لجنة خاصة بالمخالفات الضريبية، يرأسها قاض، وتضم ممثلين لإدارة الضرائب، وممثلين يكلفهم الوزير أو الشخص المفوض إليه، حيث يقوم هذا الأخير، بتوجيه الشكوى إلى وكيل الملك (يستعمل المشرع الفلسطيني لفظ وكيل النيابة العامة بدلاً من لفظ وكيل الملك الذي يستعمله المشرع المغربي)، الذي يحيلها إلى المحكمة المختصة (السماحي، ٢٠٠٣، ص ٤٠ وما بعدها).

وكذلك القانون المصري الذي أوجب لتحريك الدعوى الجنائية لدى المحكمة المختصة تقديم الإدارة الضريبية طلباً بذلك، وذلك طبقاً للمادة (١٣٧) من قانون ضريبة الدخل المصري التي نصت على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير"، والطلب هو تعبير عن إرادة سلطة عامة في أن تتخذ الإجراءات الناشئة عن جريمة ارتكبت إخلالاً بقوانين تختص هذه السلطة بالسهر على تنفيذها، وقد وصفت محكمة النقض الطلب بأنه "عمل إداري لا يعتمد على إرادة فرد ولكن على مبادئ موضوعية في الدولة". (قرار محكمة النقض المصرية، الصادر بتاريخ ٧ مارس سنة ١٩٦٧، مجموعة أحكام محكمة النقض، س١٨، رقم ٦٨، ص ٣٣٤).

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الإدارة الضريبية في مصر تقوم بإحالة محاضر الضبط إلى النيابة العامة لاستطلاع رأيها قبل تقديم الوزير طلب رفع الدعوى؛ ليأذن في رفع الدعوى العمومية، وعند صدور إذن الوزير برفع الدعوى العمومية، يتم تبليغ النيابة العامة المختصة فوراً، وتتولى المأمورية في هذه الحالة متابعة الدعوى أمام المحكمة حتى تمام الفصل فيها نهائياً. (عبد الواحد، ١٩٩٥، ص ٦٣٨، ص ٦٣٩).

ويقرر بعضهم انه يكفي النص على أن تكون إحالة الجرائم المتعلقة بالضرائب على الدخل بقرار من وزير المالية أو من ينيبه، وعلى أن يكون للنيابة العامة - متى تمت الإحالة إليها- السلطة كاملة سواء في مباشرة التحقيق أو في رفع الدعوى الجنائية دون توقف على صدور طلب من الوزير أو من ينيبه (المولى، ١٩٨٨، ص ٥٨٩ وما بعدها).

ويلاحظ أن تقديم الطلب لا يترتب عليه سوى رفع القيد الوارد على سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى، وبالتالي لا تلتزم بتحريك الدعوى بمجرد تقديم الطلب، وإنما يكون لها السلطة التقديرية في تحريكها، وتحريك الدعوى حسب رأي الدكتور محمود نجيب حسني هو "الإجراء

الذي ينقل الدعوى من حالة السكون التي كانت عليها عند نشأتها إلى حالة الحركة بان يدخلها في حوزة السلطات المختصة باتخاذ إجراءاتها التالية" (حسني، ١٩٩٥، ص ١٠٨)، وثمة نظامان تشريعيان يتنازعان تحريك الدعوى الجنائية واستعمالها وهما: النظام الحتمي ونظام الملائمة، فالنظام الأول يعني إلزام النيابة العامة تحريك الدعوى الجنائية واستعمالها إذا توافرت أركان الجريمة، والنظام الآخر: يعني إعطاء النيابة العامة سلطة تقديرية في ذلك، فيكون لها أن تمتنع عن تحريك الدعوى واستعمالها على الرغم من توافر أركان الجريمة إذا قدرت أن المصلحة العامة تقتضي ذلك. (د. حسني، محمود نجيب، ١٩٩٥، ص ١١٢)، وإذا اتخذت النيابة العامة إجراء من إجراءات التحقيق أو رفعت الدعوى قبل تقديم الطلب، كان ذلك الإجراء باطلاً بطلانا مطلقاً لتعلقه بالنظام العام. (قرار محكمة النقض الصادر بتاريخ ١١ يناير ١٩٨١ مجموعة أحكام محكمة النقض المصرية، س ٣٢ رقم ٤ ص ٤٥).

ثالثاً: نص التشريع الفلسطيني على التصالح في الجرائم الضريبية، معلوم انه إذا ارتكب شخص جريمة فلا يجوز له التصالح عليها لا مع النيابة العامة، ولا مع المجني عليه؛ إلا أن قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (٣) لسنة ٢٠٠١م قد أقره في بعض الجرائم وذلك وفقاً للمادة ١٦ منه التي نصت على أنه: "يجوز التصالح في مواد المخالفات والجنح المعاقب عليها بالغرامة فقط، وعلى مأمور الضبط القضائي المختص عند تحرير المحضر أن يعرض التصالح على المتهم أو وكيله في المخالفات ويثبت ذلك في محضره، ويكون عرض التصالح في الجنح من النيابة العامة". يتضح من هذا النص أن التصالح أصبح أحد بدائل الدعوى الجنائية في المخالفات وبعض الجنح، بمعنى أن التصالح أصبح سبباً من أسباب انقضاء الدعوى العمومية، وهذا الانقضاء مشروط بزمن إبرام الصلح. فإذا ما أبرم قبل صدور حكم فهو بات وتقتضى بموجبه كل من العقوبات البدنية والمالية.

ومن الملاحظ أنه لا يوجد تعريف قانوني للصلح الجزائي، هذا وقد أحدث فراغ تعريف الصلح الجزائي تضارباً بين الفقهاء. غير أن هذا التضارب الفقهي لم يمنع من وجود تعريف خاص بالصلح الجزائي حيث يمكن تعريفه بكونه "إجراء غير قضائي يخول الإدارة المؤهلة قانوناً؛ لذلك عرض الصلح أو قبوله من الشخص المرتكب لجريمة نص المشرع صراحة على أنها تقبل الصلح والتخلي عن الحق العام، أو عن تنفيذ العقوبات المحكوم بها ويكون ذلك التخلي كلياً إذا ما تم الصلح قبل صدور حكم باتٍ مقابل تخلي المخالف عن حماية القانون الجنائي وضمائنه، ودفعه مبلغ مالي محدد من الإدارة أو المشرع.

والجدير ذكره هو أن الصلح الجزائي لم يكن غائباً عن الميادين المختلفة والمتعددة للقانون الاقتصادي، بل أصبح الإطار المناسب لمثل هذه الجرائم الاقتصادية، وأصبح يشكل إحدى ردد فعل الدولة تجاه الجرائم الاقتصادية. وللصلح الجزائي في الجرائم الضريبية أهمية بالغة سواء على المستوى النظري أو التطبيقي. فأما على المستوى النظري فنرى أن القانون الجنائي الاقتصادي قد خول الإدارة أن تكون خصماً وحكماً في نفس القضية الموجهة ضد المخالف بمناسبة إجرائها للصلح وهو ما يتعارض مع المبدأ الدستوري القاضي بضرورة الفصل بين

السلطة التنفيذية والسلطة القضائية. هذا وبإمكان الصلح أن يمس المبدأ القاضي بعدم التصرف في الدعوى العمومية بأي شكل سواء بالتنازل عنها أو بتركها أو بتعطيل سيرها أو التصالح عليها وهو إجراء ملزم للنيابة العمومية إلا أن الإدارة تتمتع بامتياز إجراء الصلح، وقد أدى ذلك إلى المس بمبدأ مساواة المخالفين أمام العقوبة.

والواقع لا يخفي ما للصلح في مادة القانون الجنائي الاقتصادي من إيجابيات هامة من خلال إيجاد نوع من التفاهم بين الإدارة والمخالف مما جعل المشرع يكرس الصلح في القانون الجنائي الاقتصادي إلى أبعد حد. هذا ولا يخفى ما للصلح في القانون الجنائي الاقتصادي من أهمية تطبيقية، فهو يخفف العبء على كاهل الخصوم من حيث الوقت والتكاليف إذ يعد طريقة ناجعة لإنهاء النزاع بالتراضي بين الطرفين بصفة باتة، كما يوفر للإدارة كذلك موارد مالية هامة باتباع إجراءات مبسطة من شأنها أن تحقق ما تصبو إليه العقوبة الجزائية، كما يوفر للمتهم ربحاً في الوقت والتكاليف ويجنبه بالأخص صرامة العقوبات الجزائية، ولا ننسى أن الصلح من شأنه أن يخفف العبء على كاهل القضاء، وهو أول التبريرات التي يستند إليها الفقهاء نظراً لآزدهام المحاكم وتعذر الفصل في القضايا بسرعة.

وقد أوكل المشرع مهمة إجراء الصلح للإدارات المختصة وذلك بمقتضى القوانين الخاصة بها، وإن إسناد أمر إجراء الصلح الجزائي للإدارة يعد في حد ذاته اعتراف من المشرع بمدى خصوصية الجرائم الاقتصادية؛ لما تتميز به أحكام القانون الجنائي الاقتصادي من تعقيد، وفنية تتطلب خبرة عالية من أجهزة إدارية مختصة، لها دراية واسعة بتلك المسائل التقنية والفنية المعقدة.

ويعتبر الميدان الضريبي من الميادين التي أدخلت الصلح في نصوصها كرد فعل بديل عن الفعل الجزائي، ومنها التشريع المصري، حيث أخذ المشرع المصري بالتصالح الضريبي من خلال استبدال العقوبة الضريبية بتعويضات مالية يدفعها المخالفون لالتزاماتهم مقابل إعفائهم من العقوبات الجنائية، وهذا ما يستفاد من المادة (١٣٨) منه التي نصت على أنه: "للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء: (أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفاً جنيه. (ب) المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة ١٣٦ من هذا القانون. (ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ. (د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية، والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها".

وكذلك بالنسبة لفلسطين، إذ تضمن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ نصاً حول حق الإدارة في التصالح مع المكلف المتهم من الضريبة على الدخل وذلك طبقاً

للفقرة ثالثاً من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، حيث نصت على أنه: "يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة، ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها".

ومن النص المتقدم يتضح ما يلي:

أ. إن من يملك التنازل أو التصالح مع المتهم يملك تحريك الدعوى الجنائية، وبالتالي فإنه يتعين لتحريك الدعوى الجنائية لدى المحكمة المختصة تقديم طلب ممن يجوز له التصالح مع المتهم.

ب. يجب أن يتم التصالح أثناء نظر الدعوى، ولا يجوز التصالح بعد صدور حكم نهائي في الدعوى؛ وذلك رغبة من المشرع في إنهاء المنازعة الضريبية صلحاً كسباً للوقت، واختصاراً للإجراءات، حيث يترتب عليه وجوب انقضاء الدعوى الجنائية، وبالتالي تعد الدعوى الضريبية منظورة طالما لم يصدر فيها حكم بات.

ج. أجاز التصالح على خلاف العقوبات المحددة للجرائم الضريبية مقابل غرامة يحددها المدير لكل من ارتكب الأفعال المجرمة المتعلقة بالتهرب الضريبي، المنصوص عليها في نفس المادة. ولكن لم يحدد المشرع ضوابط معينة يهتدي بها المدير في تقدير مبلغ الغرامة، بل ترك ذلك لسلطة المدير التقديرية، وبالتالي فللمدير أن يقبل الصلح، أو يرفضه، ولكن ينبغي التنبيه من جانبنا إلى أنه يقع على المدير، عند تقديره الغرامة الأخذ بعين الاعتبار أن يوقع على المخالف مقابل التصالح غرامة تمثل جزاء رادعاً.

د. إن نطاق التصالح لا يشمل المساعدين والمحرضين على ارتكاب الجرائم الضريبية وهو التفسير الضيق للنصوص القانونية الضريبية؛ لأن الأصل أن لا يفلت أحد من إيقاع العقاب إلا استثناءً عن طريق التصالح، وعليه يؤخذ عند تفسير الاستثناء بالتفسير الحرفي للنص، وبالتالي فإن أفعال المساعدة والتحريض التي يقوم بها المساعدون والمحرضون لا ترتقي إلى مستوى فعل الارتكاب؛ لأن التشريع الفلسطيني يستعمل في مطلع الفقرة الأولى من المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل عبارة (ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد)، وبالتالي فأفعالهم لا تخضع لنظام التصالح، وقد نصت الفقرة ٣ من المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ على أنه: "يجوز للمدير أن يجري المصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذه المادة، ويجوز له قبل صدور الحكم أن يوقف أي إجراءات متخذة، وأن يجري أية مصالحة بشأنها وفق الغرامات التي يحددها".

ولكن نعتقد بضرورة تدخل المشرع للعمل على تعديل النص المتعلق بالتصالح بحيث يشمل الفاعل الأصلي، والمساعدين، والمحرضين لأن القصد من اشتراكهم في ارتكاب الجريمة هدفه مساعدة الفاعل الأصلي في التهرب من الضريبة المستحقة عليه.

رابعاً: لم يتضمن التشريع الضريبي الفلسطيني نصاً يتعلق بجزاء العود، ويقصد بالعود: أن يكون مرتكب التهرب من الضريبة سبق له ارتكاب جريمة تهرب من الضريبة، ويكون قد صدر في الجريمة الأولى حكم بات حائز الحجية؛ وذلك وفقاً للقواعد العامة للعود المنصوص عليها في القوانين الجنائية. وللعود شرطان: الأول وجود حكم مبرم بالإدانة عن جريمة سابقة، والآخر ارتكاب جريمة لاحقة للحكم، وبعد المجرم عانداً كلما اقتترف جريمة، أو عدة جرائم أثناء مدة عقوبته عن الجريمة الأولى، أو خلال عشر سنوات بعد أن قضاه، أو في خلال عشر سنوات بعد سقوطها بإحدى الأسباب القانونية (في الجنائيات)، أو خلال ثلاث سنوات بعد أن قضاه، أو بعد سقوطها بأحد الأسباب القانونية (في الجنح)، كما لم يتضمن نصاً لتشديد العقوبات بحق المخالف في حالة العود، على خلاف التشريع المغربي الذي تضمن نصاً على جزاء العود، حيث قرر المشرع المغربي تشديد العقوبة عند عودته إلى ارتكاب المخالفة خلال مدة خمس سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الضريبية السابقة، والتي صدر بحق مرتكبها حكم اكتسب قوة الشيء المقضي به، وفي هذه الحالة تفرض على المخالف عقوبتي الحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر، والغرامة سألغة الذكر طبقاً للمادة ١١ مكرر من قانون الضريبة العامة على الدخل المغربي رقم ٨٩/١٧، وكذلك نجد أن المشرع المصري يتفق مع القانون المغربي في تشديد العقوبة؛ عند ارتكاب المكلّف الجريمة بشكل متكرر، وذلك بإيقاع عقوبة الحبس والغرامة معاً، وذلك طبقاً للمادة ١٣٢ من قانون ضريبة الدخل المصري نفسه.

وفي ضوء ما تقدم نرى أنه يتحتم على المشرع الفلسطيني التدخل للعمل على إلغاء عقوبة الحبس، والاكْتفاء بالعقوبات المالية، والسير على نهج المشرع المغربي بالتشدد في العقوبات الجنائية في حالة العود كما ذكرنا سابقاً، وذلك بإيقاع العقوبتين معاً.

خامساً: لم يتضمن التشريع الضريبي الفلسطيني نصاً على اعتبار الجريمة الضريبية جنحة مخلة بالشرف والأمانة، مما سيترتب عليها حرمان الشخص مرتكب الجريمة الضريبية من بعض المزايا الاقتصادية والسياسية والوظيفية والاجتماعية كالتشريع المصري الذي اعتبر جريمة التهرب الضريبي المحددة بموجب المادة ١٣٣ منه؛ بأنها من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.

كما تجدر الإشارة إلى أن المشرع الفلسطيني قد رتب على مرتكب مخالفة التهرب من الضريبة، فضلاً عن الغرامات المشار إليها في النصوص السابقة تعويضاً، يعادل مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلّف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها؛ وذلك طبقاً للفقرة ثانياً من المادة ٣٩ منه والتي نصت على أنه "في جميع الأحوال يلتزم مرتكب المخالفة بدفع ما قيمته مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلّف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها".

ومن النص المتقدم، يلاحظ أنه في جميع الأحوال على الجاني أن يدفع تعويضاً للإدارة الضريبية ما قيمته مثلي النقص، الذي حدث في مقدار الضريبة لجبر الضرر الذي حصل

للخزينة العامة، ويلتزم به بجانب الغرامة الجنائية المقررة في المادة ٣٩ نفسها، وبذلك يكون المشرع الفلسطيني قد غلظ العقوبات والجزاءات الضريبية، ولعله ذهب إلى هذا التعليل، لما تنطوي عليه الجريمة، أو المخالفة الضريبية من إخلال جسيم، يعرض كثيرا من حقوق خزينة الدولة من ضرائب مفروضة للضياح دون وجه حق.

ومن نص المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نجد أنها تضمنت جزاءات عقابية بحثة كالحبس، والغرامات الجزائية، وغرامات تعويضية حددها المشرع بمثلي النقص، الذي لم يؤد من الضريبة - وكما ذكرنا سابقا - فإن الفقه اختلف في الطبيعة القانونية لهذه الغرامات، ونرى أن هذا النوع من الغرامات ما هو إلا تعويض مقرر بقوة القانون الضريبي لجبر الضرر، الذي لحق الخزينة العامة.

وبالرجوع أيضاً إلى نصوص قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (٣) لسنة ٢٠٠١م نجد المادة (١٧) منه نصت على أنه: "على المتهم الذي يقبل التصالح أن يدفع خلال خمسة عشر يوماً من اليوم التالي لقبول التصالح مبلغاً يعادل ربع الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها - إن وجد - أيهما أقل.."، ومن ثم المادة (١٨) منه نصت على أنه: "تنقضي الدعوى الجزائية بدفع مبلغ التصالح ولا يكون لذلك تأثير على الدعوى المدنية".

ولكن بهذا الصدد لابد من مقارنة النصوص المتقدمة مع نص الفقرة ثالثاً من المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المذكور أعلاه، يبدو أن هناك فروقاً عديدة بين التصالح الجزائي والتصالح الضريبي، ومن هذه الفروق ما يلي:

الفرق الأول: إن التصالح في المسائل الجنائية قد ورد استثناءً على المخالفات والجناح المعاقب عليها بالغرامة فقط؛ بمعنى أن التصالح في المسائل الجزائية يعود إلى الجرائم الجزائية التافهة، وبذلك على خلاف التصالح في الجرائم الضريبية حيث لم يقيد المشرع التصالح في مسائل المخالفات والجناح المعاقب عليها بالغرامة فقط بل يرد على كل الجرائم الضريبية سواء أكانت المعاقب عليها بالغرامة أم الحبس.

الفرق الثاني: إن التصالح الجزائي يكون مقابل دفع مبلغ معين لا يملك المتهم المناقشة في تحديد مبلغه؛ لأن القانون نفسه لا الطرف الآخر في الصلح هو الذي يحدد مبلغه الذي يتمثل قانوناً بمبلغ يعادل ربع الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها - إن وجد - أيهما أقل. على خلاف التصالح في الجرائم الضريبية حيث يكون التصالح مقابل غرامة يحددها المدير على خلاف العقوبات المحددة للجرائم الضريبية، والملاحظ هنا أن المشرع الفلسطيني لم يحدد ضوابط معينة يهتدي بها المدير في تقدير مبلغ الغرامة بل ترك ذلك لسلطة المدير التقديرية، وبالتالي يكون هناك مجالاً للمدير أو المكلف للتفاوض بشأنها، غير أن الملاحظ أنه يقع على المدير عند تقديره الغرامة الأخذ بعين الاعتبار أن يوقع على المخالف مقابل التصالح غرامة تمثل جزءاً رادعاً.

الفرق الثالث: أن التصالح الجزائي قد يكون قبل رفع الدعوى الجزائية وهذا ما يستفاد من المادة ١٨ من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني المتقدم، على خلاف التصالح الضريبي الذي لا يكون إلا بعد رفع الدعوى، ومع ذلك يبدو أنه يمكن إنهاء الجرائم الضريبية بالتصالح دون انتظار لاتخاذ إجراءات رفع الدعوى ثم التصالح. ولكن يبدو أنه لا يجوز التصالح الضريبي بعد صدور حكم في الدعوى، إذ إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ لم يستعمل عبارة الحكم البات أو النهائي؛ وربما يعود السبب في ذلك إلى رغبة من المشرع الفلسطيني في إنهاء المنازعة الضريبية صلحاً كسباً للوقت واختصاراً للإجراءات.

الفرق الرابع: إن التصالح الجزائي يقضي على الدعوى الجنائية بصريح نص القانون؛ بمعنى أنه يترتب على التصالح أن تنقضي الدعوى الجنائية وجوباً، بينما لم يتضمن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ نصاً حول انقضاء دعوى جرائم الضريبة على الدخل بالتصالح، وبالرغم من غياب النص على ذلك، إلا أنه يمكن القول إن التصالح الصادر قبل الحكم يقضي على الدعوى وأيضاً يقضي على كل العقوبات المنصوص عليها لجرائم الضريبة على الدخل سواء أكانت مالية أم سالبة للحرية.

الخاتمة

لاحظنا خلال هذه الدراسة أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تضمن جزاءات متعددة على مخالفة أحكام هذا القانون ذات طبيعة خاصة، وذلك للحد من التهرب الضريبي أو لحث المكلفين على الالتزام بأحكام القانون، والتقيد بالأنظمة والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية، وهي جزاءات تترتب بقوة القانون، وجزاءات تترتب بحكم قضائي.

وبالنسبة للطبيعة القانونية للجزاءات الضريبية لاحظنا أن الجزاءات المنصوص عليها في القانون الفلسطيني لا تعد جزاءات مدنية؛ لأنها ليست بتعويض مدني، حيث لا يشترط لفرضها وجود الضرر، مع أن المشرع نص على التعويض الذي يعادل مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، وكذلك لا يمكن القول إنها جزاءات جنائية، مع أنها قد تتفق مع الجزاءات الجنائية في أنها محددة سلفاً (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص)؛ وفي أن حصيلتها تذهب إلى خزينة الدولة، إلا أنها لا تتفق مع الجزاءات الجنائية حيث يمكن إيقاعها دون حكم قضائي، فضلاً أنه يجوز التصالح عليها، والإعفاء منها من قبل الإدارة، على عكس الجزاءات الجنائية التي لا يتم إيقاعها إلا بوجود خصومة قضائية، وبحكم قضائي، ولا يجوز التصالح عليها مقابل مبلغ مالي معين، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في حدود العفو العام والعفو الخاص. وكذلك لا تعد جزاءات إدارية رغم أنه يمكن إيقاعها من قبل الإدارة، إلا أن الجزاءات الإدارية لا يتم إيقاعها إلا من قبل الإدارة ابتغاء سير وانتظام العمل الإداري، على خلاف الجزاءات الضريبية التي يتم فرضها قانوناً لضمان حق الخزينة العامة، وهذا إن دل على شيء، فإنما يدل على أن الجزاءات الضريبية المقررة بمقتضى القانون الضريبي هي جزاءات ضريبية ذات طبيعة خاصة يحكمها قواعد القانون الضريبي ومبادئه.

وأظهرت الدراسة وجود ثغرات في قواعد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤، - وذلك لحدثة عهده - المتعلقة بالجزاء الضريبية التي تفسح المجال أمام المكلفين للتهرب من دفع الضريبة، فكلما كانت النصوص القانونية واضحة، أمكن تلافي الثغرات التي يمكن أن يستغلها المكلفين للتهرب من الضريبة وبالتالي تضعف إمكانية التهرب الضريبي. واطهرت أيضاً أن قواعد القانون الضريبي الفلسطيني لم تنظم الجزاءات الضريبية بشكل مفصل كالتشريعات الضريبية المقارنة لا من الناحية الموضوعية، ولا من الناحية الإجرائية.

وعلى ضوء ما تقدم، نرى أنه ينبغي على المشرع الفلسطيني التدخل للعمل على تعديل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وخاصة ما يتعلق بموضوع الجزاءات الضريبية وإجراءاتها، وأن يستفيد في هذا الصدد من التشريعات الضريبية المقارنة، فيأخذ منها ما يحقق مصلحته، وأن يأخذ بالاقترحات التالية التي نعتقد بانسجامها مع ما يجب أن يكون عليه نظام الجزاءات الضريبية في فلسطين، بالإضافة إلى الاقتراحات والملاحظات التي اشرنا إليها في متن هذه الدراسة:

١. إنشاء شرطة ونيابة مختصتين للكشف عن الجرائم الضريبية.
 ٢. إنشاء محكمة خاصة تقضي بالجزاءات الضريبية، التي لا يجوز الحكم بها إلا من المحكمة، وان تنظر في المنازعات المتعلقة بالجزاءات التي تفرض بقوة القانون أو تقررها الإدارة الضريبية.
 ٣. وضع إجراءات تفصيلية خاصة للمحاكمات في الدعوى الجنائية الضريبية والحكم فيها، وأن تنص صراحة على تعليق رفع الدعوى بناء على طلب من الإدارة الضريبية.
 ٤. جعل عقوبة الحبس فقط في حالة تكرار المخالف للجريمة الضريبية كالتشريع المغربي، لأن حبس المكلف سيوقف نشاطه الاقتصادي، وبالتالي سيضر بالمصلحة العامة.
- ولكن في الختام ينبغي التنويه إلى أن هذه الاقتراحات وكذلك الاقتراحات التي وردت في هذه البحث تظل مجرد مقدمات ومفاتيح وآراء قابلة للنقاش في أبحاث مستقبلية، بحيث يمكن تنقيحها، أو إضافة اقتراحات أخرى وفق منظور شمولي يرمي إلى إصلاح النظام الضريبي على الدخل وجعله مواكباً للسياسات المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية الرامية إلى تحقيق التنمية البشرية في جميع نواحيها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن تحقيق العدالة الضريبية يعتبر من بين الأهداف الأساسية التي تسعى التشريعات الضريبية الحديثة إلى تحقيقها بغية خلق نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

المراجع

الكتب

- بلال، احمد عوض. (د.ت). مبادئ قانون العقوبات المصري القسم العام. دار النهضة العربية. القاهرة.
- سرور، احمد فتحي. (١٩٦٠). قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية. ط١. مكتبة النهضة المصرية. القاهرة.
- سرور، احمد فتحي. (١٩٩٠) الجرائم الضريبية. دار النهضة العربية. القاهرة.
- الشوريجي، البشري. (د.ت). جرائم الضرائب والرسوم. ط١. دار الجامعات المصرية. القاهرة.
- عبد المولى، السيد. (١٩٨٨). الوسيط في التشريع الضريبي المصري. القاهرة.
- عبد الواحد، السيد عطية. (١٩٩٥). شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة. ط١. دار النهضة العربية. القاهرة.
- المرصفاوى، حسن صادق. (١٩٦٣). التجريم في تشريعات الضرائب. لم يشر إلى بلد النشر. دار المعارف. مصر.
- عامر، حسين. (١٩٤٩). القوة الملزمة للعقد. ط١. القاهرة.
- معبدي، شوقي نمر. (د.ت). المفصل في قانون ضريبة الدخل الأردني. دون دار نشر.
- حسني، عباس. (١٩٧٢). شرح قانون العقوبات العراقي الجديد. ط٢. بغداد.
- خالد، عبد الغني. (٢٠٠٢). المسطرة في القانون الضريبي المغربي. مطبعة دار النشر المغربية. الدار البيضاء.
- القهوجي، علي. عبد القادر. (١٩٩٤). قانون العقوبات القسم العام. الدار الجامعية. بيروت.
- عطية، قدرى. نقولا. (١٩٦٠). ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها. مطبعة معهد بوسكو. الإسكندرية.
- السماحي، محمد. (٢٠٠٣). مسطرة المنازعة في الضريبة. ط٢. دار أبي رقرق للطباعة والنشر. الرباط.

- فودة، حمد سعد. (د.ت). النظام القانوني للعقوبات الإدارية "٢٠٠٦-٢٠٠٧". دون الإشارة إلى دار النشر وتاريخ النشر.
- الشريف، محمد. (٢٠٠٦-٢٠٠٧). مدى ملائمة الجزاءات الجنائية الاقتصادية في ظل السياسة الجنائية المعاصرة. دار النهضة العربية. القاهرة.
- عبد اللطيف، محمد. (١٩٩٩). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي. ط١. مطبوعات جامعة الكويت. الكويت.
- حسني، محمد نجيب. (١٩٨٨). شرح قانون الإجراءات الجنائية. ط٢. دار النهضة العربية. القاهرة.
- حسني، محمود نجيب (١٩٩٥). شرح قانون الإجراءات الجنائية. القاهرة. دار النهضة العربية. ط٣. ١٩٩٥.
- حسني، محمود نجيب. (د.ت). النظرية العامة للقصد الجنائي. ط٢. دار النهضة العربية. القاهرة.
- مرزاق، محمد. وابليلا، عبد الرحمن. (١٩٩٦). النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب. ط٢. مطبعة الأمنية. الرباط.
- رضوان، مصطفى. (١٩٧٠). التهرب الجمركي والنقدي فقها وقضاء. ط١. مطبعة مخيمر. القاهرة.
- كيرة، مصطفى كامل. (د.ت). جرائم النقد. مكتبة النهضة المصرية. القاهرة.

القوانين

- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته.
- قانون الضريبة العامة على الدخل المغربي رقم ٨٩/١٧.
- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- قانون الإجراءات الفلسطينية رقم ٣ لسنة ٢٠٠١.
- قانون العقوبات الأردني ١٦ لسنة ١٩٦٠.

الاجتهادات القضائية والاستشارات الرسمية

- نقض مصري. رقم ١٥٩٨ لسنة ٦٠ ق - جلسة ٢٣/١١/١٩٩٨ مجموعة أحكام النقض الجنائية لسنة ٤٩. ص ١٥١١.
- نقض مصري. رقم ٨٣٥ لسنة ٣٩ ق جلسة ٢٩/١٢/١٩٦٩ مجموعة أحكام النقض الجنائية لسنة ٢٠ ص ١٤٦١.
- نقض مصري. ١١ يناير ١٩٨١. مجموعة أحكام محكمة النقض. س ١٨. رقم ٤. ص ٤٥.
- نقض مصري. ٧ مارس سنة ١٩٦٧. مجموعة أحكام محكمة النقض. س ١٨. رقم ٦٨. ص ٣٣٤.
- قرار المحكمة الدستورية العليا (مصر) الصادر بتاريخ ٣ فبراير ١٩٩٦. القضية رقم ٣٣ لسنة ١٦ قضائية دستورية.
- مجلس الشورى اللبناني رقم ٢٨ صادر بتاريخ ١٩٨٧/٢/٤ في المراجعة رقم ٧٣/٧٢٢١. (مجلة القضاء الإداري) العدد الرابع. سنة ١٩٨٩. ص (٣٦).
- الرأي الاستشاري اللبناني. رقم: ٢٠٠٦/٤. الأساس رقم: ٢٠٠٥/٤٧. الموضوع: بيان الرأي حول كيفية احتساب غرامة التأخير في تقديم التصريح الدوري. الصادر عن ديوان المحاسبة اللبناني سندا للمادة ٨٧ من قانون تنظيمه الصادر بتاريخ: ٢٠٠٦/١/٢٦.