COPYRIGHT© INTERNATIONAL ISLAMIC UNIVERSITY MALAYSIA

الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب
في القانون الفلسطيني على ضوء الشريعة الإسلامية

إعداد

مُحَمَّد رفيق مؤمن الشوبكي

بحث متطلب مقدم لنيل درجة الدكتوراه في القانون

كلية أحمد إبراهيم للقانون
الجامعة الإسلاميّة العالميّة ماليزيا

مايو ٢٠١٩م

ملخص البحث

تعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة، تفرضها الدولة نقداً، وتقتطعها من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين جبراً وبصورة نهائية، دون مقابل خاص لهم بغرض تحقيق النفع العام. وإنَّ إلزام الأشخاص بدفع الضرائب يستوجب تجريم كل سلوك من شأنه التهرب من دفع الضريبة أو الإخلال بقواعد أدائها. وقد ازدادت نسبة ارتكاب الجرائم الضريبية في فلسطين في السنوات الأخيرة بشكل ملحوظ؛ ولذا كان هذا البحث بهدف دراسة مستوى الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب في القانون الفلسطيني على ضوء الشريعة الإسلامية. وقد اتبع الباحث في هذا البحث عدة منهجيات علمية؛ فمن خلال المنهجين الاستقرائي والتحليلي قام باستقراء وتتبع وتحليل النصوص الشرعية والقانونية، وآراء الفقهاء الشرعيين، وآراء شراح القانون والباحثين، وأحكام المحاكم، ومن خلال المنهج المقارن عقد مقارنة بين القانون الفلسطيني والشريعة الإسلامية في أبرز القضايا المتعلقة بموضوع البحث، واستعان بمنهج الدراسة الميدانية من خلال إجراء ثلاثين مقابلة بحثية مع جانب من الإدارة الضريبية والمكلفين وأجهزة العدالة والأجهزة الرقابية بغرض تدعيم البحث بمجموعة من المعلومات والآراء العملية التطبيقية. وخلص البحث لمجموعة من النتائج، أهمها: عدم وضوح الفلسفة التشريعية للقوانين الضريبية المطبقة في فلسطين كونها موروثة عن حقب تاريخية مختلفة، وأنَّ هذه التشريعات غير موحدة فمعظمها مختلف شكلاً ومضموناً؛ مما يخل بمبدأ المساواة الذي يقرره القانون الأساسي الفلسطيني، وأنَّ ازدياد نسبة الجرائم الضريبية في فلسطين يعود لأسباب سياسية، وهي: الاحتلال الإسرائيلي والانقسام الفلسطيني، وأسباب اقتصادية، وهي: ارتفاع نسب الضرائب وتعددها مقارنة بالظروف الاقتصادية الصعبة، وأسباب إدارية، وهي: ضعف الإمكانات وقلة الموظفين وعدم كفاءتهم، وأسباب تشريعية، وهي: عدم ملاءمة التشريعات الضريبية السارية، وضعف العقوبات المقررة فيها، وأسباب خاصة بالمكلفين، وهي: عدم شعورهم بالعدالة الضريبية، وقلة الوعي الضريبي لديهم. كما ختم الباحث هذا البحث بمجموعة من التوصيات التي تعزز الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب في فلسطين، وأهمها: اقتراح ثلاثة مشاريع قوانين بشأن مكافحة الجرائم الضريبية والجمركية والزكوية.

ABSTRACT

Taxation is one of the most important sources of public revenues, which is imposed by the state in cash and it is deducted from natural and juridical persons in a mandatory manner for public interest without any private benefit to them. The compulsion of persons to pay taxes requires criminalization of any conduct leads to evasion of payment of tax or violation of the rules of its performance. In recent years, the rate of tax crimes committed in Palestine has increased significantly. This study aims to examine the level of criminal protection of the right of state to collect taxes in Palestinian law in the light of Islamic law. To achieve this objective, the inductive and analytical methods were used to collect and analyse Sharia and law texts, sayings of jurists, views of law scholars and researchers and case law. The comparative method was also used to compare between Palestinian law and Islamic law in the most important issues related to the subject of research. Furthermore, the field study methodology was utilized through conducting thirty semi-structured interviews with participants from tax administration staff, taxpayers, justice authorities and regulatory agencies in order to strengthen the research with a set of information and practical opinions. The study showed vagueness of the legislative philosophy of tax laws applied in Palestine because they are inherited from different historical periods. These legislations are not uniform in Gaza Strip and the West Bank, which violates the principle of equality established by the Palestinian Basic Law. The increase in the percentage of tax crimes in Palestine is due to political reasons which are Israeli occupation and Palestinian political division, economic reasons in terms of high tax rates and multiplicity compared with the difficult economic conditions, administrative reasons which are weakness of capacities, lack of staff and efficiency, legislative reasons in terms of inadequate legislation and weak penalties, and special reasons for taxpayers which are lack of a sense of tax justice and lack of tax awareness. The study recommends the enhancement of the criminal protection of right of the state to collect taxes in Palestine. It also proposes three draft laws on combating tax, custom and zakat crimes.

APPROVAL PAGE

The thesis of Mohammed R. M. Elshobake has been approved by the following:

_____
Mohammed Ibrahim Negasi
Supervisor

_____
Badruddin Hj Ibrahim
Co-supervisor

_____
Halima Boukerroucha
Co-supervisor

_____
Nasimah Hussin
Internal Examiner

_____
Abdul Qader Saber Jaradah
External Examiner

_____
Basem S. Boshnaq
External Examiner

_____
Saadeldin Mansour Gasmelsid
Chairman

DECLARATION

I hereby declare that this thesis is the result of my own investigations, except where otherwise stated. I also declare that is has not been previously or concurrently submitted as a whole for any other degrees at IIUM or other institutions.

Mohammed R. M. Elshobake

Date: …...……. Signature: …….……..……

الجامعة الإسلامية العالمية بماليزيا

إقرار بحقوق الطبع وإثبات مشروعية استخدام الأبحاث غير المنشورة

حقوق الطبع ٢٠١٩م محفوظة لـ: مُحَمَّد رفيق مؤمن الشوبكي

الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب
في القانون الفلسطيني على ضوء الشريعة الإسلامية

لا يجوز إعادة إنتاج أو استخدام هذا البحث غير المنشور في أي شكل وبأي صورة (آلية كانت أو إلكترونية أو غيرها) بما في ذلك الاستنساخ أو التسجيل، من دون إذن مكتوب من الباحث إلا في الحالات الآتية:

١- يمكن للآخرين اقتباس أية مادة من هذا البحث غير المنشور في كتابتهم بشرط الاعتراف بفضل صاحب النص المقتبس وتوثيق النص بصورة مناسبة.
٢- يكون للجامعة الإسلامية العالمية بماليزيا ومكتبتها حق الاستنساخ (بشكل الطبع أو بصورة آلية) لأغراض مؤسساتية وتعليمية، ولكن ليس لأغراض البيع العام.
٣- يكون لمكتبة الجامعة الإسلامية العالمية بماليزيا حق استخراج نسخ من هذا البحث غير المنشور إذا طلبتها مكتبات الجامعات ومراكز البحوث الأخرى.
٤- سيزود الباحث مكتبة الجامعة الإسلامية العالمية بماليزيا بعنوانه مع إعلامها عند تغير العنوان.
٥- سيتم الاتصال بالباحث لغرض الحصول على موافقته على استنساخ هذا البحث غير المنشور للأفراد من خلال عنوانه البريدي أو الإلكتروني المتوفر في المكتبة. وإذا لم يجب الباحث خلال عشرة أسابيع من تاريخ الرسالة الموجهة إليه، ستقوم مكتبة الجامعة الإسلامية العالمية بماليزيا باستخدام حقها في تزويد المطالبين به.

أكد هذا الإقرار: مُحَمَّد رفيق مؤمن الشوبكي

التوقيع: ..... التاريخ: .....

أبي الغالي ... المربي والمعلم ... الحاني والسند ... الوالد والأخ والصديق ... أطال الله في عمرك وأدام عليك الصحة والعافية ...

أمي الحبيبة ... قرة العين ونبض القلب ... دعواتكِ زاد لي في رحلتي وغربتي ... حفظكِ الله يا غالية ورزقكِ طول العمر وحسن العمل ...

زوجتي الغالية ... رفيقتي وشريكة حياتي ... يا من تحمَّلتي وصبرتي على انشغالي عنك لشهور عديدة ... وكنتِ داعمة لي في مسيرتي ... جزاك الله عني خير الجزاء ورزقنا بفضله الذرية الصالحة ...

جدتي المحببة إلى قلبي ... مربيتي الراحلة ... لا يزال دعاؤك يتردد في سمعي وفؤادي ... رحمكِ الله وجمعنا بك في الفردوس الأعلى من الجنة ...

وطني المجيد "فلسطين" ... ستبقى مجيداً يا موطني ... وسترفع راياتك خفاقة في كل الميادين بإذن الله تعالى ...

أهديكم جميعاً ثمرة جهدي وغربتي

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد لله الذي أكرمني ومنَّ عليَّ بإتمام هذه الرسالة، أحمدك يا ربي حمداً كثيراً كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، وأصلي وأسلم على نبيِّنا مُحَمَّد ﷺ، طب القلوب ودوائها، وعافية الأبدان وشفائها، ونور الأبصار وضيائها، اللهم صلى وسلم وبارك عليه وعلى آله وصحبه والتابعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد.

عملاً بحديث النبي ﷺ: "لا يَشْكُرُ اللَّهَ مَنْ لا يَشْكُرُ النَّاسَ"، أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأستاذي ومشرفي الأول الدكتور **مُحَمَّد إبراهيم نقاسي** حفظه الله ورعاه، فقد وجدت منه العناية والرعاية والمودة وحسن النصح والإرشاد، جزاه الله عني خير الجزاء. والشكر واجب لمشرفتي الثانية الدكتورة **حليمة بوكروشة** على توجيهاتها ونصائحها السديدة التي ساهمت في إثراء هذه الرسالة. وأتقدم بالشكر الجزيل للدكاترة والعلماء الفضلاء الذين تكرموا بقبول تقييم هذه الرسالة؛ راجياً من الله أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم. وأشكر الدكتور **مُحَمَّد ليبا** لوقوفه بجانبي خلال فترة الدراسة. كما أشكر رئيس لجنة الإشراف الدكتور **بدر الدين الحاج** وجميع الأكاديميين والإداريين في كلية أحمد إبراهيم للقانون في الجامعة الإسلامية العالمية بماليزيا، أدامها الله منبراً للعلم والمعرفة.

وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكل من ساهم في إنجاز هذه الرسالة، وأخص منهم: الدكتور عبد القادر جرادة، والدكتور باسم بشناق، والدكتور بسام عليان، والدكتور نافذ المدهون، والدكتور هاني غانم، والأستاذ أمجد الأغا، والأستاذ حسن أبو ريالة، والأستاذ يعقوب الغندور، والأستاذ رامي الخطيب، والأستاذ يحيى انصيو، والأستاذ إبراهيم أبو مازن، والأستاذ أمير أبو أنس، والمحامي مُحَمَّد جحا، وجميع الأساتذة الذين شرفت بمقابلتهم شخصياً أو عبر الانترنت للإجابة عن تساؤلات بحثية متعلقة بالرسالة.

وختاماً أشكر شقيقاي الكريمان: الأستاذ المحاسب أحمد رفيق الشوبكي، والأستاذ المدرس محمود رفيق الشوبكي على مساهمتهما الطيبة في إتمام المقابلات البحثية وتزويدي ببعض المصادر والمراجع، فأسأل الله لهما دوام التوفيق والتقدم والنجاح.

فهرس محتويات البحث

ملخص البحث ..... ب

ملخص البحث بالإنجليزية ..... ج

صفحة القبول ..... د

صفحة التصريح ..... هـ

صفحة الإقرار بحقوق الطبع ..... و

الإهداء ..... ز

الشكر والتقدير ..... ح

الفصل الأول: المدخل إلى البحث ١

المقدمة ١

مشكلة البحث ٢

أسئلة البحث ٢

أهداف البحث ٣

فرضيات البحث ٤

أهمية البحث ٤

نطاق وحدود البحث ٥

منهج البحث ٥

الدراسات السابقة ٦

هيكل البحث ١٥

الفصل الثاني: حقيقة الضرائب في الشريعة والقانون ٢٠

المبحث الأول: مفهوم الضرائب ٢٠

المطلب الأول: تعريف الضرائب ٢٠

الفرع الأول: تعريف الضرائب في اللغة ٢١
الفرع الثاني: تعريف الضرائب في اصطلاح علماء الاقتصاد والقانون ٢١
الفرع الثالث: تعريف الضرائب في اصطلاح فقهاء الشريعة الإسلامية ... ٢٨
المطلب الثاني: الفرق بين الضرائب والمصطلحات ذات الصلة ٣١
الفرع الأول: الضريبة والزكاة..... ٣١
الفرع الثاني: الضريبة والرسم..... ٣٧
الفرع الثالث: الضريبة والمكس..... ٣٩
الفرع الرابع: الضريبة والإتاوة ٤١
المبحث الثاني: التطور التاريخي للضرائب ٤٣
المطلب الأول: التطور التاريخي للضرائب بوجه عام..... ٤٣
الفرع الأول: الضرائب في العصور القديمة ٤٣
الفرع الثاني: الضرائب في العصور الوسطى..... ٤٥
الفرع الثالث: الضرائب في العصور الحديثة..... ٤٧
المطلب الثاني: التطور التاريخي للضرائب في فلسطين ٤٨
الفرع الأول: الضرائب في فترة الحكم العثماني (١٥١٧-١٩١٧) ٤٨
الفرع الثاني: الضرائب في فترة الانتداب البريطاني (١٩١٧-١٩٤٨).... ٤٩
الفرع الثالث: الضرائب في عهد الإدارة المصرية لقطاع غزة والحكم الأردني
للضفة الغربية (١٩٤٨-١٩٦٧)..... ٥١
الفرع الرابع: الضرائب في فترة الاحتلال الإسرائيلي (١٩٦٧-١٩٩٤) .. ٥٢
الفرع الخامس: الضرائب في عهد السلطة الفلسطينية (١٩٩٤-٢٠٠٧). ٥٣
الفرع السادس: الضرائب في فترة الانقسام الفلسطيني (٢٠٠٧ حتى الآن)
..... ٥٦
المبحث الثالث: أنواع الضرائب ٥٨
المطلب الأول: أنواع الضرائب في الفقه القانوني..... ٥٨
الفرع الأول: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال..... ٥٨

الفرع الثاني: الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة ٥٩
الفرع الثالث: الضرائب العينية والضرائب الشخصية ٦٠
الفرع الرابع: الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية ٦١
الفرع الخامس: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ٦١
المطلب الثاني: أنواع الضرائب في القانون الفلسطيني ٦٢
الفرع الأول: ضريبة الدخل ٦٣
الفرع الثاني: ضريبة القيمة المضافة ٦٤
الفرع الثالث: الضريبة الجمركية (الرسوم الجمركية) ٦٦
الفرع الرابع: ضرائب الانتاج والشراء ٦٨
الفرع الخامس: ضريبة الأملاك (ضريبة الأبنية والأراضي) ٦٩
الفرع السادس: ضريبة المعارف (ضريبة التربية والتعليم) ٧٠
الفرع السابع: ضريبة التسجيل العقاري (تسجيل وانتقال الأراضي) ٧١
الفرع الثامن: ضريبة الدمغة (رسم الدمغة) ٧٣
المطلب الثالث: أنواع الضرائب في الشريعة الإسلامية ٧٤
الفرع الأول: الضرائب الدورية ٧٤
الفرع الثاني: الضرائب الاستثنائية ٨٥

الفصل الثالث: أحكام فرض الضرائب في الشريعة والقانون ٨٨
المبحث الأول: حكم فرض الضرائب في الشريعة الإسلامية ٨٨
المطلب الأول: رأي المانعين لفرض الضرائب ٨٨
المطلب الثاني: رأي المجيزين لفرض الضرائب ٩٢
المطلب الثالث: مناقشة أدلة الفريقين والترجيح ٩٨
المبحث الثاني: أهداف فرض الضرائب ومبادئها الأساسية ١١٠
المطلب الأول: أهداف فرض الضرائب ١١١
المطلب الثاني: المبادئ الأساسية لفرض الضرائب ١١٩

المبحث الثالث: أساس فرض الضرائب وسلطتها القانونية ١٢٧
المطلب الأول: أساس فرض الضرائب ١٢٧
المطلب الثاني: السلطة القانونية لفرض الضرائب ١٣٣

الفصل الرابع: القواعد الموضوعية للجرائم الضريبية في القانون الفلسطيني على ضوء الشريعة الإسلامية ١٣٦
المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية ١٣٦
المطلب الأول: مفهوم الجريمة الضريبية ١٣٦
الفرع الأول: تعريف الجريمة..... ١٣٧
الفرع الثاني: تعريف الجريمة الضريبية ١٤٠
المطلب الثاني: طبيعة الجريمة الضريبية ١٤٤
الفرع الأول: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية..... ١٤٤
الفرع الثاني: الطبيعة الشرعية للجريمة الضريبية ١٤٧
المبحث الثاني: أركان الجريمة الضريبية ١٤٨
المطلب الأول: العنصر المفترض للجريمة الضريبية..... ١٤٩
الفرع الأول: الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية ١٤٩
الفرع الثاني: الشريك في الجريمة الضريبية ١٥٢
المطلب الثاني: الركن المادي للجريمة الضريبية ١٦٣
الفرع الأول: الركن المادي للجريمة الضريبية التامة ١٦٣
الفرع الثاني: الركن المادي للجريمة الضريبية الناقصة..... ١٧٠
المطلب الثالث: الركن المعنوي للجريمة الضريبية ١٨٢
الفرع الأول: صور الركن المعنوي للجريمة الضريبية ١٨٣
الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنويين في الجرائم الضريبية . ٢٠٠
المبحث الثالث: جزاءات الجرائم الضريبية ٢٠٦
المطلب الأول: الجزاءات الجنائية للجرائم الضريبية ٢٠٧

الفرع الأول: عقوبات الجرائم الضريبية ٢٠٧
الفرع الثاني: التدابير الوقائية في الجرائم الضريبية ٢١٩
المطلب الثاني: الجزاءات غير الجنائية للجرائم الضريبية..... ٢٢١
الفرع الأول: الغرامات الضريبية..... ٢٢١
الفرع الثاني: التعويض ٢٢٦

الفصل الخامس: تصنيفات الجرائم الضريبية في القانون الفلسطيني على ضوء الشريعة الإسلامية ٢٢٩
المبحث الأول: جرائم التهرب الضريبي..... ٢٣٠
المطلب الأول: جريمة التهرب من دفع الزكاة..... ٢٣١
الفرع الأول: تعريف جريمة التهرب من دفع الزكاة ٢٣٢
الفرع الثاني: أركان جريمة التهرب من دفع الزكاة..... ٢٣٣
الفرع الثالث: الجزاء الجنائي لجريمة التهرب من دفع الزكاة ٢٣٥
المطلب الثاني: جرائم التهرب من ضريبة الدخل..... ٢٣٦
الفرع الأول: جريمة تهرب المكلف من ضريبة الدخل..... ٢٣٦
الفرع الثاني: جريمة المحاسب القانوني..... ٢٤٧
المطلب الثالث: جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة ٢٥١
الفرع الأول: مفهوم جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة..... ٢٥١
الفرع الثاني: أركان جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة ٢٥٢
الفرع الثالث: الجزاء الجنائي لجريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة... ٢٥٥
المطلب الرابع: جرائم التهريب الجمركي ٢٥٧
الفرع الأول: جريمة التهريب الجمركي ٢٥٧
الفرع الثاني: الجرائم المتعلقة بالتهريب الجمركي ٢٧٢
المبحث الثاني: جرائم الاحتيال والتزوير الضريبي ٢٧٩
المطلب الأول: جرائم الاحتيال في قانون ضريبة القيمة المضافة..... ٢٨٠

الفرع الأول: أركان جرائم الاحتيال في قانون ضريبة القيمة المضافة ٢٨٠
الفرع الثاني: الجزاء الجنائي لجرائم الاحتيال في ضريبة القيمة المضافة ... ٢٨٤
المطلب الثاني: جرائم الاحتيال والتزوير الجمركي ٢٨٥
الفرع الأول: أركان جرائم الاحتيال والتزوير الجمركي..... ٢٨٥
الفرع الثاني: الجزاء الجنائي لجرائم الاحتيال والتزوير الجمركي ٢٨٨
المبحث الثالث: جرائم الإخلال بالرقابة الضريبية ٢٨٩
المطلب الأول: جريمة الاعتداء على موظفي الإدارة الضريبية..... ٢٩٠
الفرع الأول: أركان جريمة الاعتداء على موظفي الإدارة الضريبية ٢٩٠
الفرع الثاني: عقوبة الاعتداء على موظفي الإدارة الضريبية..... ٢٩٢
الفرع الثالث: جريمة الاعتداء على موظفي الإدارة الضريبية في ميزان الشريعة الإسلامية..... ٢٩٢
المطلب الثاني: عرقلة أعمال اللجان الضريبية ٢٩٦
الفرع الأول: أركان جريمة عرقلة أعمال اللجان الضريبية..... ٢٩٦
الفرع الثاني: عقوبة جريمة عرقلة أعمال اللجان الضريبية ٢٩٧
المطلب الثالث: الامتناع عن تقديم المعلومات أو تقديم معلومات كاذبة..... ٢٩٩
الفرع الأول: أركان جريمة الامتناع عن تقديم المعلومات أو تقديم معلومات كاذبة..... ٢٩٩
الفرع الثاني: عقوبة جريمة الامتناع عن تقديم المعلومات أو تقديم معلومات كاذبة..... ٣٠٠
المطلب الرابع: جريمة إفشاء أسرار المكلفين..... ٣٠٢
الفرع الأول: أركان جريمة إفشاء أسرار المكلفين..... ٣٠٢
الفرع الثاني: الجزاء الجنائي لجريمة إفشاء أسرار المكلفين ٣٠٥

الفصل السادس: القواعد الإجرائية للجرائم الضريبية في القانون الفلسطيني على ضوء الشريعة الإسلامية ٣٠٦

المبحث الأول: تحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية ٣٠٧
المطلب الأول: سلطة تحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية ٣٠٧
المطلب الثاني: قيود تحريك الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية..... ٣٠٨
الفرع الأول: الطلب كقيد لتحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية ٣٠٩
الفرع الثاني: الإذن كقيد لتحريك الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية.. ٣١٧
المبحث الثاني: مراحل الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية ٣٢٣
المطلب الأول: جمع الاستدلالات في الجرائم الضريبية..... ٣٢٣
الفرع الأول: صفة الضبط القضائي في الجرائم الضريبية ٣٢٤
الفرع الثاني: سلطة أعضاء الضبط القضائي في الجرائم الضريبية ٣٢٧
المطلب الثاني: التحقيق في الجرائم الضريبية ٣٥٠
الفرع الأول: الجهة المختصة بالتحقيق في الجرائم الضريبية ٣٥١
الفرع الثاني: مدى وجوب إجراء التحقيق في الجرائم الضريبية ٣٥٣
الفرع الثالث: إجراءات التحقيق في الجرائم الضريبية ٣٥٤
المطلب الثالث: المحاكمة في الجرائم الضريبية ٣٦٦
الفرع الأول: المحكمة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية ٣٦٧
الفرع الثاني: إجراءات المحاكمة في الجرائم الضريبية..... ٣٧٣
المبحث الثالث: انقضاء الدعوى الجزائية في الجرائم الضريبية..... ٣٨٢
المطلب الأول: التقادم في الجرائم الضريبية..... ٣٨٣
الفرع الأول: تقادم الدعوى في الجرائم الضريبية ٣٨٣
الفرع الثاني: تقادم الجزاء الجنائي في الجرائم الضريبية..... ٣٩٠
المطلب الثاني: التصالح في الجرائم الضريبية ٣٩٦
الفرع الأول: مفهوم التصالح في الجرائم الضريبية..... ٣٩٦
الفرع الثاني: موقف القانون الفلسطيني والشريعة الإسلامية من نظام التصالح
الضريبي ٤٠٣
الفرع الثالث: شروط التصالح في الجرائم الضريبية وآثاره ٤٠٩

الفصل السابع: أسباب ارتكاب الجرائم الضريبية في فلسطين ووسائل مكافحتها .. ٤١٣
المبحث الأول: أسباب ارتكاب الجرائم الضريبية في فلسطين ٤١٤
المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي في فلسطين ٤١٤
المطلب الثاني: أسباب التهرب من دفع الزكاة..... ٤٢٤
المبحث الثاني: الوسائل المقترحة لمكافحة الجرائم الضريبية في فلسطين ٤٢٦
المطلب الأول: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في فلسطين ٤٢٦
المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب من دفع الزكاة..... ٤٣٢
المبحث الثالث: مشاريع قوانين بشأن مكافحة الجرائم الضريبية والجمركية والزكوية في فلسطين..... ٤٣٧
المطلب الأول: مشروع قانون بشأن مكافحة الجرائم الضريبية..... ٤٣٨
المطلب الثاني: مشروع قانون بشأن مكافحة الجرائم الجمركية ٤٥٤
المطلب الثالث: مشروع قانون معدل لقانون تنظيم الزكاة..... ٤٦٧

الخاتمة..... ٤٧٢

قائمة المصادر والمراجع..... ٤٩٧

الفصل الأول
المدخل إلى البحث

المقدمة

يتطلب قيام الدولة بوظائفها المختلفة وأدائها للخدمات والمهام الملقاة على عاتقها وجود مصادر تستمد منها الأموال اللازمة؛ لتغطية نفقاتها العامة، وتعرف هذه المصادر بالإيرادات العامة.

وتعد الضرائب من أهم الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث؛ حيث تلعب دوراً مهماً في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتساهم في نموها وتنميتها وتحقيق العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي فيها.

ولقد تعاظم الاهتمام بالضريبة في الوقت الحاضر نتيجة تزايد النفقات العامة للدولة، وسعي هذه الأخيرة لزيادة وتنمية إيراداتها العامة من الضرائب؛ لتغطية نفقاتها العامة المتزايدة.

وتنص الدول عادة في دساتيرها على بعض الأحكام العامة المتعلقة بالضرائب باعتبارها مورداً حيوياً وسيادياً، وكذلك فعل المشرع الفلسطيني حيث جعل صلاحية فرض الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها للسلطة التشريعية بموجب قانون يصدر بهذا الشأن.

أمَّا في الشريعة الإسلامية، فإنَّه يوجد موارد مالية دورية وهي: الزكاة والجزية والخراج والعشور، وموارد أخرى غير دورية منها: الضرائب الاستثنائية، وقد اختلف العلماء في فرض هذه الأخيرة بين مانع بشكلٍ مطلق ومجيزٍ بضوابط وشروط محددة.

وحتى تتمكن الدولة من إلزام الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بدفع الضرائب، تضع في تشريعاتها حماية جنائية لحق الدولة في جباية الضرائب تتمثل في تجريم كل سلوك من شأنه الإخلال بقواعد أداء الضريبة والتهرب من دفعها، ويطلق عليها الجرائم الضريبية.

وقد أوردت الشريعة الإسلامية بعض الأحكام المتعلقة بالتهرب الضريبي، خصوصاً فيما يتعلق بالامتناع عن دفع الزكاة أو التهرب من دفعها، أمَّا بخصوص التهرب من الضرائب الاستثنائية فقد اختلف الفقهاء في حكمه بناءً على اختلافهم في جواز فرض تلك الضرائب.

وإنَّ تشريعات الضرائب السارية في فلسطين –على غرار غيرها من التشريعات– متناثرة بين الحقب التاريخية المتعاقبة التي مرت على فلسطين، ابتداءً من الانتداب البريطاني مروراً بالاحتلال الإسرائيلي والإدارة المصرية لقطاع غزة والحكم الأردني للضفة الغربية، ومن ثم عهد السلطة الفلسطينية، وانتهاءً بعهد الانقسام الفلسطيني، الأمر الذي أدى إلى غموض في نصوص التشريعات الضريبية من جهة، وإشكالات دستورية وقانونية من جهة ثانية، وغياب للقواعد الإجرائية الواضحة من جهة ثالثة، ممَّا أثر على الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب بشكل سلبي، فباتت هذه الأخيرة غير فعالة لا من الناحية التشريعية ولا حتى من الناحية التطبيقية، ومما يدلِّل على ذلك حجم التهرب الضريبي في فلسطين، والذي ازداد بشكل ملحوظ في السنوات الأخيرة؛ حيث تشير التقديرات إلى أنَّ حجم التهرب الضريبي يقرب من ٣٠٠ مليون دولار سنوياً.

لكل ذلك وجد الباحث من الأهمية البالغة تناول موضوع الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب؛ تمهيداً للخروج بنتائج وتوصيات تسهم في توحيد التشريعات الفلسطينية في المجال الضريبي من جهة، وترفع مستوى الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب من جهة أخرى.

مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في استيضاح الخلل في التنظيم التشريعي لموضوع الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب، خصوصاً فيما يتعلق بقوانين ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية المطبقة في فلسطين، حيث إنَّ الخلل في التنظيم التشريعي انعكس على الواقع التطبيقي سلباً، وأدى إلى ازدياد نسبة ارتكاب الجرائم الضريبية في فلسطين.

أسئلة البحث:

يحاول الباحث الإجابة عن التساؤلات الآتية:

١. ما مفهوم الضرائب، وأنواعها، وتطورها التاريخي في الشريعة الإسلامية والقانون ؟
٢. ما حكم فرض الضرائب المعاصرة في الشريعة الإسلامية ؟

٣. ما مدى فعالية الجزاءات الجنائية التي نص المشرع الفلسطيني على إيقاعها على مرتكبي الجرائم الضريبية ؟
٤. هل استوعبت التشريعات الفلسطينية السارية تجريم جميع الأفعال الماسة بحق الدولة في جباية الضرائب ؟
٥. كيف نظم المشرع الفلسطيني القواعد الإجرائية للجرائم الضريبية ؟ وما هي القواعد والإجراءات التي يجب على المشرع مراعاتها للحد من ارتكاب الجرائم الضريبية ؟
٦. ما أسباب ازدياد نسبة ارتكاب الجرائم الضريبية في فلسطين ؟ وما الآليات العملية الواجب اتباعها لمكافحة هذه الجرائم ؟

أهداف البحث:

بعد بيان مشكلة البحث وسرد أسئلته، تكون أهداف البحث هي: –

١. تسليط الضوء على مفهوم الضرائب وأنواعها وتطورها التاريخي في الشريعة الإسلامية والقانون.
٢. بيان حكم فرض الضرائب المعاصرة في الشريعة الإسلامية.
٣. تقديم رؤية واضحة حول الأحكام الموضوعية المتعلقة بالجرائم الضريبية، خصوصاً الجزاءات الواجب إيقاعها على مرتكبي هذه الجرائم بموجب الشريعة الإسلامية والقانون الفلسطيني.
٤. بيان تصنيفات الجرائم الضريبية وفقاً لما ورد في التشريعات الضريبية الفلسطينية السارية، والإشكالات التي شابت صياغة نصوصها.
٥. توضيح القواعد الإجرائية المتعلقة بتحريك الدعاوى الجنائية في الجرائم الضريبية وسيرها وانقضائها، والقواعد والإجراءات التي يجب على المشرع مراعاتها للحد من ارتكاب الجرائم الضريبية.
٦. استخلاص أبرز أسباب ارتكاب الجرائم الضريبية في فلسطين ووسائل مكافحتها، واقتراح مشاريع قوانين بشأن مكافحة الجرائم الضريبية والجمركية والزكوية.

فرضيات البحث:

١. تناثر النصوص القانونية المنظمة للضرائب بين عدة تشريعات موروثة عن حقب مختلفة أثر سلباً على التنظيم القانوني للضرائب وأدى إلى عدم وجود سياسة ضريبية واضحة، مما انعكس على الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب بشكل سلبي.

٢. إنَّ عدم فعالية العقوبات التي نص عليها المشرع الفلسطيني في الجرائم الضريبية من شأنه أن يؤدي إلى زيادة نسبة ارتكاب هذه الجرائم.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من الاعتبارات الآتية:

١. التأثير الكبير للضرائب على النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة من جهة، والآثار السلبية للجرائم الضريبية من جهة أخرى، وممَّا يدلِّل على أهمية الضرائب المقولة الشهيرة للرئيس الأمريكي الأسبق بنجامين فرانكلين في العام ١٧٨٩م، والتي قال فيها: " إنَّه في عالمنا هذا لا يوجد ما هو مؤكد على وجه اليقين سوى الموت والضرائب ".

٢. ارتفاع نسبة ارتكاب الجرائم الضريبية في السنوات الأخيرة؛ حيث يبلغ حجم التهرب الضريبي ما يقرب من ٣٠٠ مليون دولار سنوياً، وهذا يمثل خطراً كبيراً على الاقتصاد الفلسطيني من جهة، وعلى معدل الجريمة في فلسطين من جهة أخرى.

٣. مساهمة هذا البحث في وضع آليات تطبيقية لمكافحة الجرائم الضريبية في فلسطين، الأولى: اقتراح مجموعة من الوسائل لمكافحة الجرائم الضريبية، والثانية: اقتراح مشاريع قوانين بشأن مكافحة الجرائم الضريبية والجمركية والزكوية في فلسطين.

٤. إنَّ هذا البحث من المواضيع التي لم يتناولها الفقه القانوني الفلسطيني بالبحث الكافي والوافي؛ حيث لاحظ الباحث عدم وجود دراسة متخصصة وشاملة تتناول هذا الموضوع في كل جوانبه القانونية، وكذلك من الناحية الشرعية لا يوجد دراسة جنائية شرعية تناولت هذا الموضوع بشكل شامل.

نطاق وحدود البحث:

البحث في نطاقه العام يبحث في الشق الضريبي الجنائي، وهو من أهم المواضيع التي لم تأخذ حظها من البحث والتعمق خصوصاً في ظل القانون الفلسطيني، على أن يكون ذلك بالتركيز على التشريعات الضريبية السارية في فلسطين وأحكام المحاكم الصادرة بالخصوص، وعلى ضوء الشريعة الإسلامية (آراء الفقهاء المعتمدين، واجتهادات العلماء المعاصرين، ودراسات الباحثين الشرعيين وأبحاثهم المحكمة ومقالاتهم المنشورة).

أما فيما يتعلق بالحدود المكانية للبحث، فإنَّه سيتناول الوضع في فلسطين (قطاع غزة والضفة الغربية). والحدود الزمانية للبحث ستكون بين الأعوام (١٩٢٩-٢٠١٧)؛ نظراً لكون معظم القوانين الفلسطينية قديمة، على أن يقتصر الباحث على الحديث عن القوانين السارية والمطبقة فقط.

منهج البحث:

يتبع الباحث في هذا البحث المناهج البحثية الآتية:

١. **المنهج الاستقرائي:** حيث يتم استقراء وتتبع آراء الفقهاء المعتمدين، والأئمة المعاصرين، والتشريعات القانونية ذات العلاقة، وآراء الفقهاء القانونيين، وأحكام المحاكم المتعلقة بموضوع الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب.
٢. **المنهج التحليلي:** حيث يتم بيان وتحليل النصوص القانونية والشرعية المتعلقة بموضوع البحث؛ وذلك من خلال الحديث عن مفهوم الجرائم الضريبية وطبيعتها وأركانها وأحكام المحاولة فيها، والجزاءات المترتبة على ارتكابها، وأهم أحكامها الإجرائية، وأسباب ارتكابها وسبل مكافحتها.
٣. **المنهج المقارن:** حيث يقوم الباحث بمقارنة أبرز القضايا الخاصة بموضوع البحث في القانون الفلسطيني مع الشريعة الإسلامية.
٤. **منهج الدراسة الميدانية:** حيث قام الباحث بإجراء مقابلات بحثية مع الجهات المختصة بموضوع البحث بهدف الحصول على بعض المعلومات العملية، والوقوف على آراء الجهات المختصة حول أبرز القضايا المتعلقة بالبحث خصوصاً أسباب

ارتكاب الجرائم الضريبية ووسائل مكافحتها، بما يسهم في تعزيز نتائج وتوصيات هذا البحث، وجسر الهوة بين النظرية والتطبيق.

وقد قسم الباحث الجهات التي تم مقابلتها إلى ثلاث فئات بإجمالي (٣٠) مقابلة على النحو الآتي:

أ- الإدارة الضريبية والمكلفون: حيث أجرى الباحث مقابلات بحثية مع كلٍ من: نائب مدير عام ضريبة الدخل، ومساعد مدير عام الجمارك والمكوس، ومدير عام ضريبة الأملاك، ومدير دائرة القضايا والمتابعة في ضريبة القيمة المضافة، ونائب رئيس سلطة الأراضي، ومدير عام هيئة الزكاة الفلسطينية، وأحد موظفي التخليص الجمركي، ومأمور ضبط قضائي في ضريبة القيمة المضافة، ومساعد قانوني في الشؤون القانونية بوزارة المالية، وموظف متقاعد عمل في دوائر الضريبة في عهد الاحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة، بالإضافة إلى اثنين من كبار المكلفين بدفع الضرائب، بواقع (١٢) مقابلة.

ب- أجهزة العدالة: حيث أجرى الباحث مقابلات بحثية مع ثلاثة من القضاة، واثنين من أعضاء النيابة العامة، واثنين من المحامين، وثلاثة من المستشارين القانونيين، بواقع (١٠) مقابلات.

ج- الجهات الرقابية: حيث أجرى الباحث مقابلات بحثية مع اثنين من كبار الموظفين في المجلس التشريعي، وهما: أمين عام المجلس التشريعي ومدير الدائرة القانونية، وكذلك مع اثنين من موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية وهما: مدير عام ديوان الرقابة المالية والإدارية ومساعد قانوني بالديوان، بالإضافة إلى أربعة أساتذة من الناشطين في مؤسسات حقوق الإنسان، بواقع (٨) مقابلات.

الدراسات السابقة:

درس الباحثون موضوع الضرائب وأنواعها والأحكام الخاصة بها بشكل تفصيلي، إلا أنَّ موضوع الحماية الجنائية لحق الدولة في جباية الضرائب لم يتم بحثه بشكل كافٍ من قبل الباحثين في علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ولم يتم بحثه كذلك من قبل فقهاء القانون

الجنائي خصوصاً في فلسطين؛ ولذا لم يجد الباحث دراسة فلسطينية شاملة متكاملة تتناول هذا الموضوع، وتبحث في جميع القوانين والقرارات المتعلقة بهذا الشأن.

فقد تناول عمر الأيوبي في كتابه **المالية العامة**[1]، الحديث عن أحكام المالية العامة في القانون الفلسطيني، ومن الجزئيات التي تعرض لها التعريف ببعض الجرائم الضريبية مع التركيز على جريمة التهرب الضريبي. غير أنَّه اكتفى بذكر بعض الجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل دون غيره من التشريعات الضريبية، ولم يُفصِّل في بيان هذه الجرائم باستثناء جريمة التهرب الضريبي، كما أنَّه لم يتحدث عن أركان الجرائم الضريبية الأخرى، ولم يتناول أحكام المحاولة والمساهمة الجنائية في الجرائم الضريبية، ولم يذكر شيئاً من الأحكام الإجرائية للجرائم الضريبية. وهذا ما سيتولى الباحث الحديث عنه في هذا البحث.

وشرح مُحَمَّد حسين في رسالته المقدمة لنيل درجة الماجستير موضوع **الجرائم الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤م**[2]، من خلال بيان الجرائم الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤م المطبق في الضفة الغربية وقتئذٍ، والحديث عن القضاء المختص بنظرها. غير أنَّ هذه الرسالة لم تكن معمقة، فلم تبين تقسيمات الجرائم الانتخابية وأركانها بشكل تفصيلي، ولم تتناول الأحكام الإجرائية للجرائم الضريبية المتعلقة بقيود تحريك الدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الضريبية، والتصالح الضريبي، وأحكام التقادم المتعلقة بهذه الجرائم. كما أنَّ هذه الرسالة لم تكن شاملة؛ ذلك أنَّها اقتصرت على بيان الجرائم الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل دون غيرها من الضرائب، وكذلك اقتصرت على الحديث عن الجرائم الضريبية في قانون ضريبة الدخل المطبق في الضفة الغربية دون الحديث عن القوانين المطبقة في قطاع غزة. وسيتولى الباحث في هذا البحث استيعاب جميع الموضوعات التي لم يتم الحديث عنها في تلك الرسالة، بما يسهم في تقديم دراسة قانونية فلسطينية شاملة حول موضوع الجرائم الضريبية.

---

[1] عمر الأيوبي، **المالية العامة** (غزة: د.ن، ٢٠٠١م).

[2] مُحَمَّد حسين، "الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤م"، (بحث متطلب مقدم لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٤م).

أما إيهاب منصور، فقد تناول في رسالته **العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**[٣]، وذلك من خلال بيان العقوبات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤م المطبق في الضفة الغربية ومدى فعاليتها، وتركيز الحديث على ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، ومحاولة الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء هذه الظاهرة. غير أنَّ هذه الرسالة كانت أقرب إلى الجانب المحاسبي الإحصائي منه إلى الجانب الجنائي، واقتصرت بشكل رئيس على بيان العقوبات الضريبية، دون بيان تفصيلي لماهية الجريمة الضريبية وطبيعتها وأركانها وقواعدها الموضوعية والإجرائية. ويحرص الباحث على تناول هذه الموضوعات بالشرح والتحليل.

وتحدث سالم العمور عن **ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليلية على قطاع غزة)**[٤]، من خلال تعريف الضريبة وبيان أهدافها وأهميتها وأنواعها وقواعدها وآثارها وكيفية تقديرها وطرق تحصيلها، والحديث عن الازدواج الضريبي، والتهرب الضريبي وأسبابه وطرقه، وذكر العقوبات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. وممَّا يُلاحظ على رسالته أنَّها كسابقتها أقرب إلى الجانب المحاسبي منه إلى الجانب الجنائي، فلم يرد فيها أيَّ تحليل للنصوص القانونية المتعلقة بالجرائم الضريبية، ولم يتم شرح أحكامها الموضوعية أو الإجرائية، وكانت منحصرة في ضوء قانون ضريبة الدخل دون غيره من القوانين، وكذلك منحصرة في نطاق قطاع غزة. وقد تولى الباحث في هذا البحث شرح جميع الجزئيات التي لم ترد في تلك الرسالة.

أما يوسف أبو عياش، فقد تناول في رسالته الحديث عن **سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل**[٥]، وذلك في ضوء القرار بقانون رقم (٨) لسنة ٢٠١١م

---

[٣] إيهاب منصور، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"، (بحث متطلب مقدم لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٤م).

[٤] سالم العمور، "ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: دراسة تحليلية على قطاع غزة"، (بحث متطلب مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧م).

[٥] يوسف أبو عياش، "سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل"، (بحث متطلب مقدم لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠١٣م).