

المسؤولية الجنائية عن الغش الضريبي (دراسة مقارنة)

أ.د. غازي حنون خلف

الباحث. حمزة كريم جبار

كلية القانون / جامعة البصرة

Email : Dr.aldraji@gmail.com

lawyerhamza7@gmail.com

الملخص

تعاني العديد من البلدان العربية من نقص الحصيلة الضريبية، على العكس من البلدان المتقدمة التي تعتمد بشكل أساسي على الضرائب كمورد هام رافد لخزينة الدولة، الذي ينعكس إيجاباً على الدولة للقيام بالتنمية الشاملة على جميع الأصعدة، أما الانخفاض في الحصيلة الضريبية في البلدان العربية فيدل دلالة واضحة على تخلف وجمود القوانين الضريبية في هذه الدول، التي لا تتناسب مطلقاً مع تطور الوسائل المستعملة الاحتمالية من قبل المكلفين للتخلص من أداء الضرائب، بالنتيجة أن النصوص التشريعية التي تعالج جريمة الغش الضريبي يعترتها الضعف والغموض من ناحية التجريم والعقوبة، التي لم تكن رادعة لمثل هكذا تصرفات أصبحت ثقافة متمرده في المجتمع وآفة تنخر جسد الدولة، وللنهوض بواقع الأنظمة الضريبية في الدول العربية وزيادة الحصيلة الضريبية لسند النقص الحاصل في تلك الدول في مواردها المالية، يجب معالجة مواطن الضعف في النصوص التشريعية من الجانب التجريمي والجانب العقابي، فمن حيث الجريمة يجب التركيز على سد النقص الحاصل بغموض تلك النصوص التشريعية بلم شمل شتات التأويلات بالنسبة للوسائل الاحتمالية التي تتحقق بها جريمة الغش الضريبي، لمنع اختلاط هذه الجريمة بجرائم أخرى يفرض على مرتكبها جزاء أقل رداً من جريمة الغش الضريبي، وكذلك يجب فرض جزاءات جنائية أكثر صرامة مع مرتكبي جريمة الغش الضريبي، تمنع من يفكر بارتكاب الجريمة بأن هناك جزاء رادع يمنعه من التخلص من دفع الضريبة.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي، المكلف، السلطة المالية، الجزاء الجنائي.

Criminal liability for tax fraud (A comparative study)

Researcher.Hamza Karim jabbar

Prof.Dr.Ghazi Hanoon Khalaf

College of Law / University of Basrah

Email : lawyerhamza7@gmail.com

Dr.aldraji@gmail.com

Abstract

Many Arab countries suffer from the lack of tax revenues, unlike developed countries that depend mainly on taxes as an essential resource for the state treasury, reflecting positively on the state to carry out comprehensive development at all levels. Arab countries signify the backwardness and rigidity of tax laws in these countries, which are inconsistent with the development of fraudulent means used by the taxpayers to get rid of tax payments. As a result, the legislative texts dealing with tax fraud crime are weak and ambiguous in terms of criminalization and punishment. It is not a deterrent to such behavior that has become a rebellious culture in society and a scourge that eats away at the body of the state. The crime must focus on filling the deficiency that occurs with the ambiguity of these legislative texts and not include the various interpretations regarding the precautionary means, the mechanism by which the crime of tax fraud is realized. To prevent the mixing of this crime with other crimes, for which the perpetrator has imposed a minor deterrent penalty than the crime of tax fraud. Also, more severe criminal penalties must be imposed with the perpetrators of the crime of tax fraud, preventing those who contemplate committing the crime that there is a deterrent penalty that prevents them from getting rid of paying tax.

Key Words: Tax fraud, taxpayer ,financial authority.criminal penalty.

المقدمة

التعريف بموضوع البحث

كشف التطور التكنولوجي وسائل احتيالية حديثة للتخلص من دفع الضريبة، وهذه الوسائل تكون نتيجتها حرمان خزينة الدولة من الأموال اللازمة لتحقيق التنمية الشاملة، مما يضطر بالدولة الى فرض ضرائب جديدة يتحمل وطئتها المكلف الملتزم بدفع الضرائب، اما النظرة التي ينظرها مرتكبي جريمة الغش الضريبي فهم يعتقدون بأن الضريبة هي مفروضة بصورة قهرية وبأدونها عن غير طيب خاطر مما يضطرهم لارتكاب الجريمة والتخلص من دفعها بارتكاب وسائل الغش والاحتيال.

أهمية البحث

تتمثل أهمية هذا البحث في اهتمامه بظاهرة جديدة وهي الغش الضريبي، التي بدأت في الظهور والانتشار، وارتبطت بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، مما أسفر عن تميزها بمجموعة من الخصائص جعلتها تختلف عن سواها من الجرائم، مما يستتبع ضرورة التعامل معها بما يتلاءم مع هذه الخصوصية، لذلك كان لزاماً علينا مراجعة تقييم النصوص القانونية التي لها علاقة بتجريم الغش الضريبي، وما تقدمه هذه النصوص من دعم في مجال مكافحة الغش الضريبي والتصدي له، من أجل القضاء عليه أو الحد منه.

مشكلة البحث

تعاني السلطة المالية من مشكلة الغش الضريبي من خلال اتباع المكلف بدفع الضرائب بشتى الأساليب غير المشروعة من غش واحتيال، وذلك لوجود عوامل عديدة تؤدي إلى تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى تقليل الحصاة الضريبية وبالتالي إلى عدم تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية التي ترسمها الدولة، الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو برفع الضرائب الموجودة وهذا بدوره يؤثر سلباً على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية والنمو الاقتصادي ومن خلال هذا المنطلق تبرز الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة والمتمثلة في: عدم فعالية المعالجة التشريعية التي وضعها المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ للحد من ظاهرة الغش الضريبي وذلك من خلال تكييف الغش الضريبي على أنه جنحة وليس جنابة وكذلك النص فقط على عقوبة الحبس وعدم النص على الغرامة كعقوبة تخييرية مع الحبس أو عقوبة وحيدة لمرتكب الغش الضريبي، على عكس التشريعات للدول المقارنة، ونتيجة ذلك عدم تناسب العقاب مع التجريم الضريبي، وكذلك عدم النص في قانون ضريبة الدخل على الوسائل الاحتيالية التي يتحقق بها السلوك الإجرامي لمرتكب

الغش الضريبي وإنما جاء النص على ذكر كلمة الغش والاحتتيال فقط ، على عكس التشريعين المصري والجزائري اللذين أوردا تلك الوسائل.

وبناءً على ما تقدم نسلط الضوء على الغش الضريبي من خلال فتح نافذة نطل منها على مستوى التجريم والجزاء.

منهجية البحث

إن المنهج الذي سوف نعتمده في هذا البحث هو المنهج التحليلي من خلال استقراء نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي (رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢) المعدل تأصيلاً وتحليلاً ونقداً بهدف تحديد مواطن القصور التي تشوب التنظيم القانوني لجريمة الغش الضريبي.

بيد أنه لا ننسى الاستعانة بالمنهج المقارن وهذا من أجل المقارنة بين التشريعات الضريبية العربية خصوصاً (الجزائري والمصري) للوقوف على مواطن القوة والضعف في نصوص هذه التشريعات، وتحليلها، وهذا من أجل الاستفادة منه من حيث نجاعة الإجراءات ومدى تحديد العقوبات المناسبة للحد من هذه الظاهرة.

خطة البحث

سوف نقسم موضوع (المسؤولية الجنائية عن الغش الضريبي-دراسة مقارنة) على مطلبين، نتناول في المطلب الأول اركان جريمة الغش الضريبي؛ أما المطلب الثاني فنخصصه لمناقشة الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في القانون العراقي والقانون المقارن.

المطلب الأول/ أركان جريمة الغش الضريبي

نصت المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي على "يعاقب...من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها".

لما كان التقيد بمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات مؤداه النظر الى الجريمة من حيث مادياتها وإغفال الجانب الشخصي المتعلق بالجاني^(١).

فإن ذلك يفرض على عائق المشرع التزاماً بصياغة نصوص التجريم والعقاب على نحو واضح ومحدد، خاصة تحديد النتيجة الإجرامية التي يؤدي اليها السلوك الاجرامي الذي يعد بمثابة وسيلة الجاني لتحقيق النتيجة التي يهدف اليها، فلا يملك المشرع تحديد أنماط وأشكال السلوك الاجرامي في ظل التطور العلمي والتقدم التكنولوجي، والذي أصبح الجناة من خلاله يقدمون على ارتكاب جريمة الغش الضريبي بوسائل حديثة اعتماداً على عدم معالجة القانون الجنائي الضريبي لمثل تلك الجرائم^(٢).

تتمتع جريمة الغش الضريبي التي تقع تحت عباءة الجرائم الضريبية باستقلالية، من حيث القواعد الخاصة التي تحكمها، إلا أنها تلتقي مع جرائم القانون العام من حيث القواعد الموضوعية المتعلقة بالتجريم والعقاب، والمقصود بقواعد القانون الجنائي الموضوعية هي تلك القواعد التي تحدد السلوك المجرم وما يترتب على اقترافه من جزاء سواء كانت هذه الجزاءات اللازمة لها عقوبات أو تدابير أمن، وإن وظيفة القواعد القانونية الإجرائية تكمن في تحديد إجراءات الدعوى الجنائية منذ وقوع الجريمة وحتى صدور الحكم فيها وتنفيذه^(٣).

ومن حيث القواعد الموضوعية الخاصة بجريمة الغش الضريبي في التشريع العراقي تتحدد تلك القواعد بقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ حيث يكون هذا القانون هو الذي يختص بتحديد هذه القواعد من حيث تحديد السلوك المجرم وتحديد العقوبة.

من أجل اعتبار السلوك الإنساني جريمة بمعناه القانوني، يجب أن تتوفر شروط وعناصر معينة، هي الشروط والعناصر اللازمة لتحقيق الجريمة وقيامها وهي ما تسمى بأركان الجريمة^(٤).

تقتضي الطبيعة الخاصة التي تتمتع بها جريمة الغش الضريبي أن يكون للجريمة الواقعة ركنان، وهما الركن المادي الذي يتمثل بأي فعل سواء كان إيجابياً أم سلبياً يهدد المصلحة الضريبية أو يعرضها للخطر، والركن الثاني هو الركن المعنوي، الذي يمثل الرابطة بين إرادة الفاعل المدركة، والفعل الذي يجرمه القانون^(٥).

وهو ما سناقشه في أطار فرعين، نخصص الفرع الأول للركن المادي، والفرع الثاني للركن المعنوي.

الفرع الأول/ الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

سنقسم هذا الفرع على ثلاث فقرات نوضح في الأول السلوك الإجرامي لجريمة الغش الضريبي، ونبين في الفقرة الثانية النتيجة الجرمية لها، ونتناول في الفقرة الثالثة الرابطة السببية ما بين النتيجة والسلوك.

أولاً: السلوك الإجرامي

يتمثل السلوك الإجرامي في جريمة الغش الضريبي باستعمال الغش أو الاحتيال، ويعد ذلك السلوك المجرم الجوهر الذي تتكون منه الجريمة الضريبية، فإن لم يصدر من المكلف سلوك ينتهك به القانون الضريبي فلا يتدخل القانون بالعقاب، فبمبدأ لا جريمة بغير السلوك المجرم يقف على قدم المساواة مع مبدأ لا جريمة بغير نص^(٦).

فالسلوك الإجرامي الذي يرتكبه المكلف بجريمة الغش الضريبي هو المحور الذي يدور حوله البنيان القانوني في جريمة الغش الضريبي، وفهم كل عنصر من عناصر الجريمة، وبدونه لا نكون بصدد جريمة، وقد أكدت المادة ١٩ ثانياً من دستور جمهورية العراق سنة ٢٠٠٥ هذا المعنى بالقول: "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص. ولا عقوبة إلا على الفعل الذي يعده القانون وقت اقترافه جريمة، ولا يجوز تطبيق عقوبة أشد من العقوبة النافذة وقت ارتكاب الجريمة"، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل أن مناط العقاب أو التجريم هو "الفعل" أي السلوك.

إذ نصت المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي على "يعاقب... من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها".

ومن خلال استقراء ما تقدم يتبين لنا أن صور السلوك الإجرامي لجريمة الغش الضريبي تتمثل بالغش أو استعمال الطرق الاحتمالية وهذا ما سوف يتم التطرق اليهما من خلال فقرتين:

١- الغش: إن البحث عن مفهوم الغش على صعيد الفقه هناك من أقام^(٧) التفرقة بين الغش والاحتيال، فالغش: هو كل تصرف ايجابي أو سلبي يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة المفروضة على المكلف بصورة كلية أو جزئية، ويكون الغش بأشكال وصور متعددة ليس من السهولة تحديدها، والأمثلة عليها كثيرة كقيام المكلف بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات مزيفة أو أن يقوم المكلف بكتمان عمله التجاري^(٨).

وبناءً على ذلك بالنسبة للغش لكي تقوم المسؤولية الجزائية لمرتكب جريمة الغش الضريبي يجب أن تتحقق الوسيلة والنتيجة، أي أن يتم تقدير الضريبة على المكلف على أساس المعلومات التي ذكرها في الإقرار وهي معلومات غير صحيحة عن نشاطه وجبايتها بناء على هذا الغش.

أما بالنسبة للاحتيال الضريبي، فالمقصود به الوقائع المادية التي تحيط بالإقرارات الضريبية والتي تهدف إلى إيقاع السلطة المالية في التضليل والغلط، وعليه فالاحتيال هو وسيلة فقط ويكفي تحقق الوسيلة دون الغاية مما يكفي لتجريمه^(٩).

وعرف آخر أن الطرق الاحتيالية هي محاولة المكلف تغطية النقص الذي يتضمن إقرار الأرباح الخاص به والمقدم للسلطة المالية وذلك بترتيب وقائع مادية وإعدادها إعداداً خاصاً الغرض منه تمويه، أي التمويه على السلطة المالية وحملها على تصديقه فيما ورد بهذا الإقرار المعيب^(١٠).

في حين هناك من أنكر التفرقة بين الغش الضريبي والاحتيال الضريبي، وأنه لا يوجد فرق بين الغش والاحتيال، وأن الغش والاحتيال هما بمثابة وجهان لعملة واحدة، وأن الاحتيال هو نوع من الخداع أو الغش والغش هو لون من الاحتيال أو الخداع، وعليه لا محل لتجريم الغش أو الاحتيال ما لم ينشأ عنه ضرر وهو التخلص من دفع الضريبة^(١١).

وبالنتيجة النهائية فإن الغش يختلف عن مفهوم الاحتيال، إذ ليس كل غش يشكل جريمة احتيال، إنما يمكن أن يكون الغش وسيلة يدعم بها الجاني ادعاءاته الكاذبة، إذ يعد استعمالاً لطرق احتيالية، فإذا استعمل الجاني الغش، تقع نتيجة قيام الجاني بفعل مادي قد يكون إيجابياً أم سلبياً، أما الاحتيال فتقع الجريمة مركبة، لأنها تتضمن فعلاً ونتيجة الفعل ذاته (الصادر من الجاني)، يكون متبوعاً بعدة أفعال يختلف بعضها عن البعض حتى يصل إلى نتيجته النهائية التي هي التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية، فالمشرع العراقي بإبراده عبارتي الغش أو الاحتيال في نص المادة ٥٨ من قانون ضريبة الدخل ليس عبثاً، ولكن النتيجة النهائية التي تترتب على استعمال الغش أو الاحتيال هي وقوع السلطة المالية في التضليل وإيقاعها في الغلط للتخلص من دفع الضريبة، وتطبيقاً لذلك نعطي مثلاً يوضح حالة استعمال المكلف الاحتيال، وهي قيام المكلف بإخفاء جزء من نشاطه التجاري عن السلطة المالية عند تقديم الإقرار لكن هذا ليس كافياً لكي يحقق الاحتيال الضريبي، فيدعم الجاني حالة الإخفاء بكذبٍ خارجي يوهم به المكلف السلطة المالية، بأن يأتي بأشخاص يؤيدون خسارة جزء من عمله التجاري وأنه يتعرض لخسائر، بهذا الكذب الظاهر والعمل المركب بهدف التخلص من أداء الضريبة، تتحقق جريمة الغش الضريبي بحق المكلف ويصبح مسؤولاً جزئياً عن جريمة الغش الضريبي، وبهذه الوسيلة الاحتيالية قد استعان الجاني بشخص آخر يجعل ادعاء الجاني أقرب الى التصديق، وقد يحمل السلطة المالية على تصديق ادعاء الجاني، فالشخص الآخر قد استعان به الجاني لتأكيد مزاعمه بتحقيق حالة خسارة جزء من نشاطه التجاري.

٢- استعمال الطرق الاحتيالية

الصورة الثانية للسلوك الإجرامي التي يتحقق بها الركن المادي لجريمة الغش الضريبي تتمثل باستعمال المكلف الطرق الاحتيالية للتخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أم جزئية ، فيتحقق الاستعمال بنشاط إرادي من المكلف ، بمعنى أنه يقوم بإبراز المحرر المزور أو المغاير للحقيقة بإرادته واختياره، والذي من خلاله يتبين الأمر على غير صورته الحقيقية التي كان عليها فهو تحريف لحقيقة موجودة وابتداع حقيقة جديدة مغايرة للواقع والاحتجاج بهذا المحرر تحقيقاً لغرض معين وهو التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية ففي هذه الحالة يعد مرتكباً لفعل الاستعمال المكلف الذي يتم ضبط بحوزته محرر مزور فيضطر أثناء التحقيق الادعاء بأنه صحيح والاحتجاج بصحته ، وفعل الاستعمال ذات طبيعة مستمرة يبدأ بتقديم الورقة والتمسك بها، ويبقى مستمراً مادام المكلف بقي مستمسكاً بها وتبدأ مدة سقوط الدعوى الجنائية عن الجريمة من تاريخ الكف عن التمسك بالورقة أو التنازل عنها ولو ظلت في يد الجهة المستعملة إمامها أو من تاريخ توقف المتهم عن استعمال المحرر الذي تم تغيير الحقيقة فيها أو من تاريخ الحكم بتزويرها^(١٢).

وباستقراء الطرق الاحتيالية التي وردت في المادة ٥٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ نجد أن المشرع لم يحدد الوسائل الاحتيالية التي تتحقق بها الجريمة، وإنما ورد النص مطلقاً ليشمل جميع أساليب الغش والاحتيال التي يترتب عليها إيقاع السلطة المالية في الغلط، ويثور التساؤل بما أن المشرع لم يحدد الطرق الاحتيالية في جريمة الغش الضريبي فهل يتعين بنا الرجوع إلى معنى الاحتيال في جريمة الاحتيال المنصوص عليها في قانون العقوبات؟

والجواب هو ان موقف الفقه حيال هذا الصدد لم يكن موحداً وتعددت الآراء بخصوص هذا الشأن، هناك من ذهب إلى أن المقصود بالطرق الاحتيالية هي تلك التي أوردتها المشرع في جريمة الاحتيال، ومنها الكذب المعزز بمظاهر خارجية، لذلك أوجب في إخفاء المكلف للأموال التي تسري عليها الضريبة أنه لا يكفي مجرد قيام المكلف بإخفاء نشاطه الذي هو يعتبر غاية استعمال الطرق الاحتيالية عن السلطة المالية إنما يشترط كذلك قيام المكلف بعمل إيجابي متمثل بمظاهر مادية خارجية يتم به استيفاء معنى الطرق الاحتيالية وهو الكذب المدعم بمظاهر مادية خارجية^(١٣).

وبالنتيجة يشبه سلوك المكلف في جريمة الغش الضريبي سلوك الجاني في جريمة الاحتيال مع بعض الاختلافات البسيطة، إذ يلجأ المكلف في جريمة الغش الضريبي إلى الغش والاحتيال بقصد التخلص من دفع الضريبة، في حين يكون سلوك الجاني في جريمة الاحتيال بقصد الاستيلاء على أموال الغير، وفي كل من الجريمتين تعلقت الأموال بحقوق الغير، ففي جريمة الغش الضريبي، تعلق حق الخزينة العامة بمبلغ الضريبة الذي كان لا بد للمكلف أن يدفعها بموجب قانون الضريبة،

وعمل على التخلص من دفعها، أما في جريمة الاحتيال تعلق المال الذي استولى عليه المحتال بفعله بمال الغير، أي انه في كل من الجريمتين وقع السلوك الإجرامي على حق الغير وفي الجريمتين استعمل الجاني الطرق الاحتيالية للإيهام بوجود أمر كاذب ودعم الجاني سلوكه بوقائع تنطوي على الكذب أو بما يخالف المضمون الثابت في المستندات وغيرها^(١٤).

فضلاً عن أن هذا الغير المالك للمال يكون في جريمة الغش الضريبي الدولة، أي أن المال عام، بينما في جريمة الاحتيال قد يكون مالاً عاماً أو خاصاً.

على كل حال، توصف الوسيلة بأنها احتيالية حيث يقوم الجاني بأعمال ظاهرية مادية يتعمد حبكها من أجل أن يدعم بها أقواله فيضفي بها على خداعة وغشه وجه الحقيقة، وعليه تكون مجرد الأكاذيب العارية شفوية كانت أم مكتوبة لا تشكل طرقاً احتيالية ولو كان الجاني قد ألح في تأكيد صحتها إلى أن تأثر بها المجني عليه فسلمه أمواله وأيضاً مجرد الكتمان لا تقع به جريمة الاحتيال^(١٥).

بينما هناك من يذهب إلى انه لا يشترط إن تصل الطرق الاحتيالية في جريمة الغش الضريبي إلى مرتبة الطرق الاحتيالية الواردة في جريمة الاحتيال، وذلك لأن جريمة الغش الضريبي باعتبارها من الجرائم الضريبية تتميز بطبيعة خاصة عن جريمة الاحتيال الواردة في قانون العقوبات، وأن الطرق الاحتيالية لجريمة الغش الضريبي تتوافر بمجرد إخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة^(١٦)، وقد اتجه رأي السلطة المالية أن الطرق الاحتيالية تكون متوفرة بمجرد إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، وأن الإخفاء هو طريق من طرق الاحتيال ويحدث ذلك سواء اتخذ الإخفاء مظهراً سلبياً بان يذكر المكلف جزءً من نشاطه ويخفي الجزء الأخر، أم كان مظهر ذلك الإخفاء ايجابياً بان يعتمد المكلف تغيير الحقيقة في رقم أرباحه^(١٧). وأنصار هذا الرأي يرون أن ظاهر نص المادة (٨٥) مكرر من القانون المصري ١٩٣٩/١٤ يقضي بأن استعمال الطرق الاحتيالية للتخلص من دفع الضريبة يكون بصورة واحدة عن طريق إخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة، فلا مسؤولية جزائية على المكلف إذا كان سلوكه غير طريق إخفاء المنصوص عليه بنص المادة المذكور^(١٨). ونحن مع الرأي الذي يعد أن الإخفاء هو طريق من الطرق الاحتيالية للتخلص من الضريبة من قبل المكلف، وليس هو الغاية من استعمال الطرق الاحتيالية، ولا يجوز حصر الطرق الاحتيالية بوسيلة واحدة، فهي من السعة والتنوع بفضل التطور التكنولوجي مما يدفع المكلفين باستغلال هذا النقص التشريعي والتخلص من دفع الضريبة، من خلال ارتكاب وسائل أخرى غير الإخفاء، ينال من علة النص الذي يعاقب على جريمة الغش الضريبي إذا تم حصر الطرق الاحتيالية بوسيلة واحدة، وأن

جريمة الغش الضريبي تتحقق بوسائل احتيالية عديدة من قبل المكلف ويجب توافر بجانب الطرق الاحتيالية قرينة الغش، حيث تتلخص هذه القرينة في قيام المكلف بعمل ايجابي خارجي باستخدام علامات أو إشارات معينة يدخل بها الغش وإيهام السلطة المالية وإيقاعها في الغلط نتيجة استخدام تلك الطرق الاحتيالية، فلا تكفي الوسيلة كاستخدام المكلف ورقة مزورة وتقديمها للسلطة المالية التي تقدر الضريبة على أساس تلك الورقة، فتتحقق جريمة الغش الضريبي بأن يثبت المكلف بأنه قد قدم تلك الورقة المزورة إلى السلطة المالية وأن يفصح عن تمسكه بتلك الورقة والاحتجاج على أنها صحيحة وليست مزورة، وان يستخدم المكلف وقائع مادية خارجية تتسم بالتضليل وإيقاع السلطة المالية في الخطأ، لكن مجرد الاطلاع من قبل السلطة المالية على أوراقه المشوبة ببيانات كاذبة لا يكفي لاستخلاص الاحتيال من جانب المكلف، بل من الممكن إن تتحقق جريمة أخرى كالتزوير الضريبي وليس جريمة الغش الضريبي، إذ طالما وضع المشرع العراقي الضريبي من خلال نص المادة (٥٨) عقوبة أشد لجريمة الغش الضريبي، فهو يتطلب في فعل الاحتيال أن يكون مدعوماً بأدلة خارجية. كقيام المكلف بتغطية النقص الذي يتضمنه إقرار الأرباح الخاص به، وذلك بقيامه بترتيب وقائع مادية وترتيبها ترتيباً خاصاً الغرض منه الاحتيال على السلطة المالية وإيقاعها في الغش، لتصديق ما ورد في إقراره المعيب^(١٩).

بينما موقف القوانين الضريبية من الطرق الاحتيالية التي تحقق السلوك الإجرامي للمكلف، فبالنسبة لموقف المشرع المصري فهو لم يعرفها وإنما أورد الحالات التي تتم بها جريمة الغش الضريبي على سبيل الحصر، حيث نصت المادة (٥٨) مكرراً ١ المضافة بالقانون ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ قانون ضريبة الدخل بأنه "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن ثلاثين جنيهاً ولا تزيد على ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، كما يقضي بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من أسعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها وذلك بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، ويعاقب بالعقوبة ذاتها ويقضى بالتعويض المشار إليه كل من أدلى ببيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لهذا القانون بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها"^(٢٠).

قد أجمل المشرع المصري وصف هذه الطرق بأنها "إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة"، وهذا الإخفاء كطريقة احتيالية يقصد بها التخلص من دفع الضريبة المفروضة قانوناً، وهذا الإخفاء يمكن إن يتخذ صوراً مختلفة حيث يقع هذا الإخفاء بكل طريقة تمثل إخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة، ويقع هذا الإخفاء بتزوير مادي أو معنوي في البيانات التي يثبتها المكلف في إقرارته أو دفاتره أو أوراقه الأخرى التي يثبت فيها ما يتعلق بوعاء الضريبة^(٢١). وكذلك عدت المادة (١٧٨)

من قانون ضريبة الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١^(٢٢) الطرق الاحتياطية على سبيل الحصر، وكذلك تم تعداد نفس الطرق الاحتياطية في قانون الضريبة على الدخل المرقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ من خلال نص المادة ١٣٣ منه.

إما عن رأينا الخاص بخصوص تحديد المشرع المصري لحالات الغش الضريبي فإننا نرى أن المشرع الضريبي قد حدد الطرق الاحتياطية بصورة الحصر وبذلك يكون بذلك قد حدد وسائل تحقيق الركن المادي لجريمة الغش، وهذا يعني إذا ما استعمل المكلف طرقاً احتياطية غير منصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، وترتب على تصرفه عدم دفع الضريبة يكون بعيداً عن أي مسؤولية جنائية، وعمله غير خاضع لنص التجريم، مما يؤدي إلى الإضرار بخزينة الدولة وإفلات بعض المكلفين من المسؤولية، ومما لا شك فيه نحن الآن في عصر التطور التكنولوجي واستخدام شبكة الانترنت والحاسب الآلي في الأنشطة الاقتصادية، مما يفتح الباب على مصراعيه للغش الضريبي خالفاً أفاقاً جديدة للتهرب من دفع الضريبة بممارسة طرق وأساليب حديثة يصعب حصرها، ومن ثم نحن نرى ضرورة تعديل نص المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بإضافة عبارة على سبيل المثال لاستيعاب كل الصور للغش الضريبي التي تحدث في المستقبل.

أما بالنسبة لموقف المشرع الجزائري فلم يعرف المشرع الجزائري الطرق الاحتياطية والسبب في ذلك أن كل تعريف يقصر عن الإحاطة بكل أساليب الاحتيال غير أنه أوضح المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي تعتبر طرقاً احتياطية وقد اكتفى المشرع الجزائري من خلال التشريعات الضريبية بألاشارة إلى بعض الأفعال التي يعتبرها طرقاً احتياطية على سبيل المثال لا الحصر^(٢٣).

وهذه الأعمال الاحتياطية^(٢٤) هي:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب.
- استعمال طوابع مزورة من أجل دفع الضرائب.
- الإغفال عن قصد أو العمل على نقل الكتابات الغير صحيحة أو الصورية في دفتر اليومية.
- القيام بمنع الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات من القيام بمهامهم^(٢٥) أو استعمال وسائل عنف معهم^(٢٦).

- قيام المكلف بتنظيم إيساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحاول دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به المكلف (٢٧).

- تقديم وثائق غير صحيحة أو خاطئة إثباتاً لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو الضريبة المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة (٢٨).

ثانياً: النتيجة الجرمية

تتمثل النتيجة في جريمة الغش الضريبي بالتخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، فلا تقوم جريمة الغش الضريبي في ركنها المادي ما لم يترتب على استعمال المكلف للطرق الاحتيالية تحقق نتيجة معينة وهي التخلص من دفع الضريبة الواجبة قانوناً، وبذلك يكتمل الركن المادي باستعمال طرق احتيالية للتخلص من الضريبة، وذلك بتحقيق النتيجة الإجرامية.

ويقصد بالنتيجة الإجرامية هي الأثر المترتب على سلوك الجاني، ولكن ليس كل أثر يحدث يعول عليه القانون وإنما الأثر الناتج عن السلوك ويرتبط به بعلاقة السببية، فمثلاً في جريمة القتل فالقانون الجنائي يعدد بالوفاة كأثر لسلوك الجاني (٢٩)، وينظر إلى النتيجة بهذا المدلول بأنها التغيير الذي يحدث في العالم الخارجي كأثر للسلوك الإجرامي والذي يقصده القانون بالعقاب، وينظر كذلك على أنها العدوان الذي ينال الحق أو المصلحة الذي يقرر لها القانون الحماية (٣٠).

بالنسبة للمشرع الجزائري، فإن الجريمة الضريبية تتطلب لقيامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى إحدى النتائج الآتية: (٣١).

(١) أما التخلص من كل أو من بعض وعاء الضريبة ويقصد به التخلص من دفع الضريبة عند تحديد أساس الضريبة وربطها، ويتحقق ذلك مثلاً حين ما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو حين ما يقدم إقراراً غير صحيح.

(٢) وأما التخلص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى السلطة المختصة بتحصيل الضريبة.

(٣) وأما التخلص من أداء الضريبة بصورة كلية أو جزئية فهو إعفاء المكلف بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبئ هذا الالتزام.

وقد استعمل المشرع الضريبي الجزائري صيغاً مختلفة للتعبير عن النتيجة ومنها: التملص أو محاولة التملص، حيث نصت المادة ٣٠٣ من قانون الضرائب المباشرة بأنه "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية إقرار وعاء لأي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً" (٣٢).

ووردت عبارة التخفيض في المادة (١١٧) من قانون الرسم على الأعمال^(٣٣)، ومصطلح الإنقاص في قانون الطابع، وذلك في المادة (٣٤) الفقرة الأولى) منه والتي نصت على " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش... " (٣٤).

واستكمالاً لما تقدم، إن التخلص أو الإفلات من دفع الضريبة نتيجة للإخفاء باستعمال الطرق الاحتمالية من قبل المكلف يعد العنصر الثاني للركن المادي الذي لا يكتمل إلا إذا ترتب على تحايل المكلف، وهذا ما يؤدي إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع قانوناً، فالتخلص من أداء الضريبة نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش الضريبي حسب المشرع الجزائري^(٣٥)، والتخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة يعتبر ضرراً والذي لا يمكن إن يتحقق إلا إذا أفلحت هذه الطرق الاحتمالية إلى غش وتغليب السلطة المالية^(٣٦).

بالنسبة للجريمة قد تقع تامة كما سبق بيانه ، فإذا لم تتحقق النتيجة وهي التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية فإن الجريمة تقع في صورتها الناقصة (الشروع) إذا ما تم البدء في تنفيذ السلوك الإجرامي المكون لجريمة الغش الضريبي، فالشروع يكفي لوصف السلوك الإجرامي بأنه غش ضريبي، فقد ساوى المشرع الجزائري بين تمام ارتكاب الجريمة والشروع فيها، وإن المشرع الضريبي يعاقب بالعقوبة نفسها بالنسبة إذا وقعت الجريمة تامة أو بصورة الشروع، ويظهر ذلك جلياً، من نص المادة ٣٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نصت المادة على أنه "يعاقب من يستخدم طرق احتمالية للتملص أو محاولة التملص"^(٣٧)، بالإضافة إلى نص المادة ٥٣٣ من القانون نفسه في الفقرة الأولى " الإخفاء أو محاولة الإخفاء"^(٣٨)، والشيء نفسه بالنسبة للمادة ١١٨ من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة ١١٩ من قانون التسجيل وكذلك نص المادة ٣٣ من قانون الطابع " أن كل غش أو محاولة للغش...". يتبين لنا مما تقدم أن المشرع الجزائري قد ساوى من حيث المسؤولية الجزائية بين الجريمة التامة والشروع فيها بالنسبة للغش الضريبي.

أما بالنسبة لجريمة الغش الضريبي في القانون المصري، فقد انقسم الفقه بالنسبة لموضوع النتيجة هل هي تعد عنصراً من عناصر الركن المادي للجريمة باعتبارها جريمة تشكل ضرراً مادياً ولا بد من حصول النتيجة كأثر للسلوك الإجرامي المتمثل باستعمال الطرق الاحتمالية، أم أنها تعد من جرائم الخطر التي لا يعتد بحصول النتيجة ويتم تجريم السلوك بصرف النظر عن حصول النتيجة وكذلك عن العلاقة السببية التي تربط السلوك الإجرامي بالنتيجة وهذا ما سنوضحه نتيجة للاختلاف في آراء الفقهاء، إذ ذهب الفقه إلى مذهبين إزاء هذا الأمر:

يرى بعض الفقه بأن الجريمة الضريبية ومن ضمنها جريمة الغش الضريبي نظراً لطبيعتها الخاصة - يقوم الركن المادي فيها على السلوك فقط دون الحاجة الى تحقق النتيجة الإجرامية، خاصة أن الأعم الأغلب هو إن الجرائم الضريبية هي من الجرائم غير محددة النتيجة، ومما يؤيد ذلك أن الجريمة الضريبية هي ليست جريمة ضرر، لأن هذه الجريمة غالباً ما تقع بالسلوك السلبي، وأن الجرائم الضريبية في التشريع الضريبي المصري من الجرائم السلبية ولا شروع في الجرائم السلبية لعدم تصور الشروع فيها^(٣٩).

بينما يرى البعض الآخر إلى أنه يتعين أن يتم التخلص من دفع الضريبة، وذلك بناءً على الطرق الاحتياطية التي باشرها الجاني، وتعد العلاقة السببية متوافرة إذا ربطت الإدارة الضريبية ربطاً خاطئاً دون الاطلاع على الدفاتر المزورة التي قام الجاني بإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، ويقصد بالتخلص من دفع الضريبة كلها أو بعضها هو إعفاء الجاني من الالتزام بأداء الضريبة أو التخفيف من عبئ هذا الالتزام^(٤٠). بمعنى إن النتيجة وهي التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة وهو العنصر الثاني من عناصر الركن المادي، ولا تقوم هذه الجريمة في ركنها المادي ما لم يترتب على الاحتيال أو الإخفاء تخلص كلي أو جزئي من دفع الضريبة الواجبة قانوناً، فهذا التخلص لا يمثل نية خاصة أو غاية في نفس الجاني فقط، ولكنه يمثل أيضاً نتيجة لا بد من وقوعها لحصول جريمة الغش الضريبي، ولا بد إن ترجع هذه النتيجة إلى الاحتيال أو الإخفاء كسبب لها، وانه لا تفرقة بين غش ضريبي أو احتيال ضريبي، فكلاهما يعدان وجهين لعملة واحدة، وهو التخلص من دفع الضريبة وما الطرق الاحتياطية إلا نوع من الخداع أو الغش والغش ما هو إلا لون الاحتيال أو الخداع وكلاهما لا محل لتجريمه ما لم يتولد عنه ضرر عدم دفع الضريبة^(٤١).

وبالنتيجة فإن وقوع جريمة الغش الضريبي وفق قانون الضريبة المصري هو رهن بتحقق النتيجة، وهي التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية.

مع ملاحظة أن المشرع المصري قد فرض على مرتكب جريمة الغش الضريبي عقوبة إضافية بالإضافة إلى عقوبة السجن المنصوص عليها بنص المادة(١٧٨) من القانون نفسه، إذ نصت المادة (١٨١) على أنه: "في حالة الحكم بالإدانة في الأحوال المنصوص عليها في المادتين ١٧٨ و ١٧٩ من هذا القانون يقضي بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة"^(٤٢). ويقصد (بما لم يؤد من الضريبة من الضرائب المستحقة)، هو مقدار الضريبة التي تم التخلص من دفعها باستخدام الوسائل الاحتياطية المنصوص عليها بنص المادة(١٧٨) من قانون ضريبة الدخل المصري.

ومما يعضد ما ذهبنا إليه أن الطرق الاحتمالية في جريمة الغش الضريبي لا بد إن يترتب عليها تحقق نتيجة معينة، وهي التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية، هو نص المادة (٨٥) مكرر ٢ المضافة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ من قانون الضرائب المصري التي تنص على "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة لا تقل ثلاثين جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من حرض أو اتفق أو ساعد أي ممول أو منشأة على التخلص عن أداء الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها وذلك باستعمال طرق احتمالية بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو بإعطاء أو اعتماد بيانات غير صحيحة سواء في إقرار أو حسابات أو دفاتر أو ميزانيات أو تقارير أو أي مستند آخر نصت قوانين الضرائب على تقديمه فوقعت الجريمة بناءً على هذا التحريض أو الاتفاق أو هذه المساعدة ويعتبر متضامناً مع الممول أو المنشأة في أداء ما يترتب على فعله من فروق الضرائب"^(٤٣).

أما بالنسبة للتشريع الضريبي في العراق فقد من نصت المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي التي تنص: "يعاقب بالحبس.... أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلاً أو بعضاً"^(٤٤).

إذ نجد أن نص المادة قد جسد النتيجة الإجرامية وهي التخلص من أداء الضريبة بصورة كلية أو جزئية، ولا محل لتجريم السلوك للمكلف ما لم يتولد عن السلوك الإجرامي للمكلف ضرر عدم أداء الضريبة المفروضة قانوناً بصورة كلية أو جزئية. وما يؤكد ذلك إن جريمة الغش الضريبي رهن وقوعها هو حصول نتيجة إجرامية، إلا وهي التخلص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية وذلك حسب نص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي، مع ملاحظة أن المشرع الضريبي في المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي قد فرض عقوبة إضافية بالإضافة إلى عقوبة الحبس، وهو مضاعفة الضريبة على الدخل الذي كان موضوع دعوى الغش الضريبي الوارد بيانها في المادة (٥٨) بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية، حيث نصت المادة (٥٩) " على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية"^(٤٥). ويقصد بالضريبة الذي كان موضوع الدعوى، هي الضريبة التي تم التخلص من أدائها من قبل المكلف باستعمال الغش أو الاحتيال.

ثالثاً: العلاقة السببية

العلاقة السببية هي الرابطة التي تصل بين الفعل والنتيجة وتجعل من الثانية أثراً للأول^(٤٦)، وهي الصلة بين السلوك الإجرامي والنتيجة الضارة كرابطة العلة بالمعلول بحيث يكون السلوك الإجرامي هو الذي أدى إلى حصول النتيجة الضارة، والعلاقة السببية من حيث أهميتها هي التي تربط بين عنصري الركن المادي وتقييم وحدته وبدون الرابطة السببية لا تقوم الجريمة تامة إذا كانت الجريمة عمدية ولا يسأل الجاني إلا عن الشروع فقط، أما إذا كانت الجريمة غير عمدية فلا مسؤولية جنائية مطلقاً لأنه لا يوجد شرع في جرائم الخطأ^(٤٧).

وفيما يتعلق بجريمة الغش الضريبي مدار البحث، أن الركن المادي لهذه الجريمة لا يكتمل ما لم يكن هناك ارتباط بين النتيجة وهي التخلص من دفع الضريبة وبين السلوك الإجرامي المتمثل بالطرق الاحتمالية التي باشرها الجاني برابطة السببية^(٤٨). ومن الطبيعي أن يسري هذا المنطق على جريمة الغش الضريبي، طالما إننا من مناصري الاتجاه الذي يرى أنها تعد من جرائم الضرر، أي جريمة ذات نتيجة، ومن ثم يجب أن تكون هناك علاقة سببية ما بين الطرق الاحتمالية التي يستعملها المكلف من جهة، وما بين التخلص من أداء الضريبة من جهة أخرى، وبعبارة أخرى يجب أن يكون التخلص من أداء الضريبة بناءً على الطرق الاحتمالية التي باشرها الجاني.

لما كان المشرع المصري من خلال نص المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل يعد الجريمة من جرائم السلوك المجرد أو جرائم الخطر وتتحقق المسؤولية الجزائية ازائها لمجرد وقوع الفعل المجرم، وكذا الحال بالنسبة للمشرع الجزائري في المادة (٣٠٣-١) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري رقم ٧٦-١، والمادة (١١٩) من قانون التسجيل، والمادة (٣٣) من قانون الطابع. فلا يبقى لنا الا مناقشة موقف المشرع العراقي من العلاقة السببية.

بالنسبة لموقف المشرع العراقي من العلاقة السببية فقد نصت المادة (٢٩) من قانون العقوبات على أنه "١- لا يسأل شخص عن جريمة لم تكن نتيجة لسلوكه الإجرامي لكنه يسأل عن الجريمة ولو كان قد ساهم مع سلوكه الإجرامي في إحداثها سبب آخر سابق أو معاصر أو لاحق ولو كان يجهله.

٢ - أما إذا كان ذلك السبب وحده كافياً لإحداث نتيجة جرميه فلا يسأل الفاعل في هذه الحالة إلا عن الفعل الذي ارتكبه".

أخذ المشرع العراقي بصريح النص حسب الفقرة الأولى بنظرية تعادل الأسباب معياراً للعلاقة السببية، حيث أن مساهمة عوامل أخرى مع فعل الجاني في أحداث النتيجة الإجرامية لا تقطع

العلاقة السببية بينهما وسواء كانت هذه العوامل سابقة أو معاصرة أو لاحقة للسلوك الإجرامي، وسواء علم بها الجاني أم لم يعلم، وحسب النص أنه يكفي لتوافر العلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية أن يكون السلوك قد ساهم ولو بنصيب ما في حصول النتيجة الإجرامية وساهمت معه عوامل أخرى بنصيب أكبر، وهذا هو إقرار لنظرية تعادل الأسباب^(٤٩)، أما الفقرة الثانية من النص المذكور فقد وضعت معياراً خاصاً يقطع العلاقة السببية بين فعل الفاعل والنتيجة وهو السبب الكافي لأحداث النتيجة، حيث تتعدم العلاقة السببية بين الفعل والنتيجة إذا ساهم معه في أحداثها سبب أجنبي يكفي بمفرده لأحداثها^(٥٠).

وبالنتيجة فإن المشرع العراقي يشترط بالسبب الأجنبي لكي يقطع العلاقة السببية ما بين الفعل والنتيجة هو توافر الكفاية دون الاستقلال.

وتطبيقاً لذلك، تتحقق جريمة الغش الضريبي إذا ساهم مع السلوك الاحتمالي للمكلف عوامل أخرى سابقة أو معاصرة أو لاحقة لسلوكه الإجرامي، حيث أن السلوك الاحتمالي للمكلف هو الذي أعطى الفاعلية للأسباب الأخرى المتداخلة معه لحصول النتيجة، أما إذا كان السبب الأجنبي هو كافي لأحداث النتيجة، وهي التخلص من الضريبة، ففي هذه الحالة لا يسأل المكلف صاحب السلوك الاحتمالي إلا عن فعله إذا كان يشكل جريمة.

الفرع الثاني: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي

الأصل أنه لا يكفي لقيام الجريمة أن يقع الفعل المادي المكون لها، ولكن يلزم أن يقع ذلك الفعل بإرادة مرتكب الجريمة، إذ أن الرابطة النفسية التي تقوم بين الفعل والفاعل تكون الركن المعنوي للجريمة^(٥١).

ويمثل الركن المعنوي في الجريمة الأصول النفسية لماديات الجريمة والسيطرة النفسية عليها بواسطة قوة قوامها إرادة نسبتها إلى مرتكب الفعل الإجرامي حتى يتسنى ثبوت مسؤوليته الجنائية عن الفعل الإجرامي المرتكب^(٥٢).

وعليه فإن الركن المعنوي للجريمة هو العلاقة التي تربط بين ماديات الجريمة وشخصية الجاني، وهذه العلاقة محل لوم القانون، وتمثل فيها سيطرة الجاني على الفعل وآثاره وجوهرها الإرادة ومن ثم كانت ذات طبيعة نفسية^(٥٣).

وتأسيساً على ما تقدم، أن الركن المعنوي قوامه الإرادة والتي تعرف بأنها قوة نفسية من شأنها الخلق فكرة الجريمة والسيطرة على تنفيذها، ويشترط في الإرادة التي ينهض بها الركن المعنوي أن

تتجه إلى الماديات غير المشروعة للجريمة، أي إلى الركن المادي، وبعبارة أخرى يجب أن تكون إرادة غير مشروعة، ويعبر عنها بالإرادة الجرمية والتي تستمد تلك الصفة من الماديات غير المشروعة^(٥٤).

أن مدلول الإرادة في الركن المعنوي يتسع للسلوك والنتيجة، أي أن الإرادة تقوم على عنصرين، هما إرادة السلوك وأرادته النتيجة؛ الأول مشترك في الجرائم العمدية والجرائم غير العمدية، فهو يفترض علم الجاني بماهية سلوكه ومدى خطورته على الحق الذي يحميه القانون، ومن ثم يوعز أمراً إلى أعضاء جسمه للإتيان بالحركة التي يتطلبها انجاز ذلك السلوك، وإرادة السلوك لا يكفي وحده لقيام الجريمة التامة وتوافر القصد الجرمي لدى فاعلها، إنما يلزم بالإضافة إلى ذلك توافر العنصر الثاني هو إرادة النتيجة الناشئة عن ذلك السلوك^(٥٥).

وما يهنا هو القصد الجنائي في جريمة الغش الضريبي، لأن جريمة الغش الضريبي تقع عمدية فقط والمشرع العراقي أشتراط عنصر العمد، إذ استخدم المشرع لفظة (استعمل) وهذه العبارة مقصود بها هو (ارتكب) والارتكاب هو فعل ايجابي لا يقع إلا بصورة عمدية، فضلاً عن ذلك اشتراط المشرع إن ينصرف القصد الجنائي إلى النتيجة وهي التخلص من دفع الضريبة^(٥٦). إذ نصت المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل على "يعاقب... من يثبت عليه... أنه استعمل الغش والاحتيال، للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها"^(٥٧).

فضلاً عن ذلك أن جريمة الاحتيال المنصوص عليها في المادة (٤٥٦) من قانون العقوبات العراقي لا تقع إلا عمدية، ويستلزم أن يتوافر لها القصد الجرمي^(٥٨).

وكذلك تعد جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية حسب المشرع الجزائري، ويتبين ذلك من خلال استقراء النصوص الضريبية التي أستعمل المشرع فيها عبارة "عن قصد" أو "عمداً" وهذه دلالة واضحة على إن القصد الجنائي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي، إذ وردت العبارات الدالة على إن جريمة الغش الضريبي هي جريمة عمدية يتطلب توافر القصد الجنائي ففي قانون الرسم على رقم الأعمال في المادة ١١٨ حيث تنص الفقرة ٣ على "الإغفال عن قصد...." وكذلك الفقرة (٤) تنص على "الإغفال عن التصريح بمداخل..... عن قصد"^(٥٩).

وبناءً على ذلك يتحدد الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي بصورة القصد الجنائي، إذ يشترط لقيام جريمة الغش الضريبي إن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في

الغلط، وكذلك توفر علم الجاني بارتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال من شأنه إن يؤدي إلى التخلص من دفع الضريبة كلها أو بعضها^(٦٠). أما إذا انطوى فعل الجاني نتيجة غلط مادي أو لجهلة بقواعد المحاسبة لا يعد القصد الجنائي متوافراً لديه^(٦١).

ومن الجدير بالذكر أن الفقه الجنائي قد أنقسم على اتجاهين في ما إذا كان القصد المتطلب في جريمة الغش الضريبي قصداً جنائياً عاماً، أم لابد من توافر قصد خاص إلى جانب القصد العام، فبعض الفقه اعتبر أن جريمة الغش الضريبي هي من الجرائم العمدية التي يتخذ فيها الركن المعنوي صورة القصد الجنائي العام بعنصره العلم والإرادة وهذا القصد يتطلب علم الجاني بارتكابه إخفاء أو احتيال من شأنه إن يؤدي إلى تخلص جزئي أو كلي من دفع الضريبة كما يتطلب هذا القصد إن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال والإخفاء وإيقاع السلطة المالية في الغلط، وإلى جانب القصد العام يجب إن يكون هناك قصد خاص وهو إن يكون سلوك الجاني منبعثاً عن قصد التخلص من أداء الضريبة بصورة كلية أو جزئية^(٦٢). ويجب الإشارة إلى إن توافر القصد الخاص لا يعني وجود قصدان قصد عام وقصد خاص، وإنما هو قصد واحد وهو القصد العام أضيف إليه عنصر جديد أو وصف جديد، ولتوضيح ذلك بأنه إذا تطلب القانون في جريمة ما توافر القصد الخاص فمعنى ذلك أنه يتطلب أولاً انصراف العلم والإرادة إلى أركان الجريمة، وبذلك يتوافر الركن القصد العام، ومن ثم يتطلب بعد ذلك انصراف العلم والإرادة إلى نية أو غاية لا تعد طبقاً للقانون من أركان الجريمة، وبهذا الاتجاه الخاص للعلم والإرادة يقوم القصد الخاص^(٦٣).

وهناك اتجاه آخر على نقيض أصحاب الاتجاه الأول يتبنى القول بان جريمة الغش الضريبي يكفي فيها القصد الجنائي العام لتحقيق الركن المعنوي، حيث يكفي فيه عنصري العلم والإرادة أي إدراك الفاعل أن فعله من شأنه إن يؤدي إلى التخلص من دفع الضريبة الواجبة قانوناً بتوجيه إرادته نحو الفعل، ولا يشترط قصد خاص معين، لأن التخلص من دفع الضريبة هو الباعث على الفعل، وإن كان يصرف الفكر إلى نية خاصة إلا أنه من غير المتصور فصل استعمال الطرق الاحتمالية عنها^(٦٤).

ونحن مع أصحاب الرأي الثاني القاضي بوجود توفر القصد العام فقط من غير الحاجة إلى وجوب توافر القصد الخاص بجانب القصد العام وانصراف نية المكلف للتخلص من دفع الضريبة، لأن التخلص من دفع الضريبة تعد النتيجة المترتبة على استعمال المكلف الطرق الاحتمالية واتجاه إرادة المكلف لهذه النتيجة هو أمر مفروض منه لتحقيق النتيجة الإجرامية فأرادة المكلف لا بد لها إن تتجه نحو ارتكاب الفعل الإجرامي وانصراف الإرادة نحو تحقيق النتيجة الإجرامية، وكذلك انصراف

علم الجاني نحو الفعل المرتكب، وكذلك نحو النتيجة الإجرامية، فهذه هي عناصر القصد الجنائي العام التي يجب تحققها لتوفر القصد الجنائي لكي تقوم المسؤولية الجنائية للمكلف المرتكب لجريمة الغش الضريبي.

المطلب الثاني/الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في القانون العراقي والقوانين المقارنة

لا يختلف الجزاء^(١٥) بوجه عام في جريمة الغش الضريبي عن الجزاء في الجرائم الأخرى المنصوص عليها في قانون العقوبات لأن جريمة الغش الضريبي هي جزء من الجرائم العامة التي ينص القانون الضريبي على عقوبة محددة عن تحقق أركانها، لكن هناك اختلافات بينهما من حيث الطبيعة ومن حيث مقدار العقوبة وهذا بالإضافة إلى قاعدة أساسية وهي إن العلاقة التي ينظمها قانون العقوبات تختلف عن العلاقة التي ينظمها قانون ضريبة الدخل وباقي القوانين الضريبية الأخرى، وبناءً على تلك النتيجة الخاصة بالقانون الضريبي يتم تشريع الأحكام الخاصة بالجريمة الضريبية بصورة عامة وجريمة الغش الضريبي بصورة خاصة وكذلك الجزاءات الخاصة بجريمة الغش الضريبي. وفي إطار الجريمة محل البحث، فقد قررت التشريعات المختلفة عقوبات متنوعة في مقدارها ونوعها لجريمة الغش الضريبي، سواء كانت أصلية أم تبعية أم تكميلية.

وبناءً على ما سبق، ولغرض الوقوف على تحديد الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في التشريعات محل المقارنة والتشريع العراقي، فقد ارتأينا إلى تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، نوضح في الفرع الأول الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في التشريع العراقي، ونبين في الفرع الثاني الجزء الجنائي لها في التشريعات المقارنة.

الفرع الأول: الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في التشريع العراقي

فرض التشريع الضريبي العراقي المتمثل بقانون ضريبة الدخل العراقي نوعين من الجزاءات، ويمكن تصنيفها حسب النصوص التي فرضت الجزاء إلى:

(١) عقوبات سالبة للحرية متمثلة بالحبس (الجزاء الجنائي).

(٢) عقوبة الزيادة (التعويض) الجزاء الضريبي.

أولاً-العقوبات السالبة للحرية (الجزاء الجنائي):

نص قانون ضريبة الدخل العراقي على عقوبة جريمة الغش الضريبي على "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه

أستعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها"^(٦٦).

وتعد عقوبة الحبس المقررة حسب نص المادة (٥٨) كعقوبة لمرتكب جريمة الغش الضريبي بأنها من جنس الجنحة وتصنف على أنها حبس شديد، التي لا تقل مدته عن ثلاثة شهور ولا تزيد على سنتين، حسب نص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل، إذ إن هذه العقوبة لم تتجاوز الحد الأقصى لعقوبة الحبس الشديد التي نصت عليها المادة (٨٨) من قانون العقوبات العراقي التي لا تقل مدته عن ثلاثة شهور ولا تزيد على خمس سنوات.

وتفريعاً على ما تقدم نستنتج بأن التشريع الضريبي العراقي اكتفى بفرض عقوبة نوعية واحدة ضد مرتكب جريمة الغش الضريبي، إذ نص قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢ المعدل على عقوبة الحبس فقط، على العكس من القوانين المقارنة كالقانون المصري والجزائري التي تم تفصيل عقوباتها سابقاً، إذ نصت على نوعين من العقوبات لجريمة الغش الضريبي وهما الحبس والغرامة الجنائية أو بأحد هاتين العقوبتين، أما التشريع العراقي فقد نص على عقوبة واحدة وهي الحبس من ٣ أشهر ولا تزيد على سنتين، ونرى بأنه كان من الاجدر بالمشرع الضريبي العراقي أن يضيف عقوبة الغرامة الجنائية مع الحبس، نتيجة لتطور الأساليب التي يتم من خلالها ارتكاب جريمة الغش الضريبي للتخلص من أداء مبالغ ضخمة كضريبة مما يفوت على الخزنة العامة هذه المبالغ لرفد الموازنة العامة بهذه المبالغ.

ثانياً- الزيادة (التعويض) الجزاء الضريبي

نص قانون ضريبة الدخل العراقي على "على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية"^(٦٧). هناك من يرى أن مبلغ الزيادة (التعويض) هو في حقيقته جزاء ضريبي تفرضه السلطة المالية تبعاً لجزاء جنائي وهو الحبس وفقاً لنص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي، إذ أن مثل هكذا جزاءات غير جنائية تهدف لرفد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتحقيق التنمية الشاملة فهي بذلك تختلف في أساسها القانوني عن الجزاءات الجنائية، ومن الملاحظ أن هذا الجزاء يفرض بالتبعية لجزاء جنائي وهو الحبس أو الغرامة حسب النص المذكور، وبعد اكتساب الحكم بجريمة الغش الضريبي الدرجة القطعية^(٦٨).

ونحن مع الرأي القائل باعتبار هذا المبلغ هو تعويض، فالمشرع إذا أراد أن يجعل من المبلغ الذي يفرض على المكلف بعد اكتساب الحكم الدرجة القطعية غرامة مضاعفة للمبلغ الذي تهرب منه المكلف لنص بشكل صريح على تسمية المبلغ بالغرامة، فالمشرع الضريبي العراقي قد نص بشكل صريح على عقوبة الغرامة من خلال المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل التي نصت على "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة بارتكاب إحدى المخالفات التالية...." وكذلك في الفقرة (٣) من المادة المذكورة نفسها بالنص على أنه "تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح ما بين ١٠% و ٢٥%..."، وفي الاتجاه الآخر نص بشكل صريح لا يقبل اللبس، على التعويض في نصوص أخرى كالفقرة (٤) من نص المادة (٥٦) بأنه "تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (١٠%) من الضريبة المتحققة على أن لا تزيد على (٥٠٠٠٠٠) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل..."، وكذلك نصوص أخرى، وهذا يدل دلالة واضحة إن المشرع الضريبي قد قصد بالمبلغ المسمى بنص المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي بالتعويض، وهو لتعويض الخزنة العامة، وعليه يعد ذلك التعويض هو تعويضاً إجبارياً محددًا بنص القانون الضريبي.

وبالنتيجة النهائية ووفقاً لنص المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي، إذا كان المبلغ الذي تخلص من أداءه المكلف على سبيل المثال (١.٠٠٠.٠٠٠) مليون دينار، وانه بعد إدانة الجاني بجريمة الغش الضريبي واكتساب الحكم الدرجة القطعية فإنه على السلطة المالية أن تفرض على الجاني إن يدفع مبلغ (٢.٠٠٠.٠٠٠) مليون دينار عراقي كجزاء ضريبي على ارتكابه الجريمة.

الفرع الثاني: الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في التشريعات المقارنة

أن العقوبة بشكلها العام هي الجزاء المترتب على السلوك الإجرامي للجاني، إذ يفرضه القانون لمصلحة الجماعة على كل من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكابه للسلوك المجرم، ويكون هدف العقوبة هو ضبط السلوك للأفراد لتحقيق الإصلاح الاجتماعي والأخلاقي للأفراد، وهو الوسيلة المثلى التي تعبر عن اللوم القانوني الموجه إلى الجاني لمخالفته القاعدة القانونية^(٦٩).

وعليه سنبين الجزاء لجريمة الغش الضريبي في إطار التشريعات المقارنة محل الدراسة، في التشريعات الجزائرية (أولاً) والجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في التشريعات المصرية (ثانياً).

أولاً-الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في التشريعات الجزائرية

ينطلق المشرع الجزائري وذلك لأهمية الضريبة في ردف الخزينة العامة للدولة بالأموال لتحقيق التنمية الشاملة على مختلف الأصعدة، بتشديد العقوبات المطبقة على مرتكبي جريمة الغش الضريبي، وقد تنوعت هذه العقوبات ما بين عقوبات جزائية تطبق من قبل المحاكم الخاصة على مرتكبي جريمة الغش الضريبي، وما بين عقوبات ضريبية مفروضة من قبل السلطة المالية على المكلف بالضريبة ومنصوص عليها بموجب القانون^(٧٠)، وعليه سوف نبحت هذه الجزاءات بشيء من التفصيل.

تعدّ العقوبات الضريبية التي توقع من قبل السلطة المالية على المكلف في حالة أخلال المكلف بالتزاماته الضريبية المفروضة بموجب القوانين الضريبية وارتكابه جريمة الغش الضريبي، وأن هذا النوع من الجزاء منصوص عليه بالقوانين الضريبية وتفرضه السلطة المالية تحت رقابة القاضي^(٧١).

وهناك نوعين من العقوبات الضريبية منصوص عليها في التشريعات الضريبية الجزائرية وهما، الغرامة الضريبية والمصادرة، والتي تختلف هذه العقوبات باختلاف النصوص الضريبية مضموناً ومقداراً.

(أ)الغرامة الضريبية

وقبل التطرق لهذه العقوبة يجدر بنا أولاً التطرق إلى الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، هل هي عقوبة جزائية؟ أم تعويضاً مدنياً؟ وفيما إذا كان توقيعها على المكلف هل هي بطلب من السلطة المالية أم من قبل القاضي من تلقاء نفسه؟ وإزاء هذا التساؤل ظهرت عدة آراء فقهية:

هناك من يذهب من الفقه الى عد الغرامات الضريبية تعويضاً مدنياً للخزانة عما إصابتها من ضرر وإنما شبيهة بالشرط الجزائي في الالتزامات المدنية^(٧٢).

وقد انتقد هذا الرأي، بان التعويض في القانون المدني لا يتجاوز الضرر وان العلاقة الضريبية بين الدولة والأشخاص ليست علاقة تعاقدية بل هي علاقة في إطار القانون العام^(٧٣). بينما يذهب آخر الى إلى تكييف الغرامة الضريبية بوصفها عقوبة جنائية خالصة تفرضها المحاكم لضمان سير الالتزامات بالتشريعات الضريبية، ويستند أصحاب هذا القول إلى إن الغرامة الضريبية يمكن تحصيلها بطريقة الإكراه البدني، وأنه لا يجوز القضاء بها إلا إذا تعين مقدارها بالحكم، ولا تؤثر طبيعتها العقابية بان يخصص حصيلتها للسلطة المالية^(٧٤).

وقد رد على هذا الاتجاه بان الغرامة الضريبية وان كانت قد أخذت ببعض أحكام العقوبات الجنائية، إلا أنها أهدرت بقية الأحكام الأخرى مثل مبدأ شخصية العقوبة وهو من المبادئ الأساسية للعقوبات الجنائية ولكن لا يعمل به في مجال القانون الضريبي، كما إن التسوية الصلحية التي تطبق في القانون الضريبي، لا مجال لتطبيقها في القانون الجنائي^(٧٥).

وذهب رأي ثالث إلى القول بأن الغرامة الضريبية هي من قبيل الجزاءات الإدارية من أجل السير الحسن للمصالح الضريبية للسلطة المالية، ويحكم القاضي بها حتى لا تكون السلطة المالية خصماً وحكماً في ذات الوقت، ولكن هذا الاتجاه منتقد لأنه يخلط بين الجزاءات الإدارية والجزاءات المالية، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم لصفة المرافق العامة، أما الجزاءات المالية توقع على الأفراد^(٧٦).

وذهب رأي آخر إلى عد الغرامة الضريبية هي جزاء ضريبي فرضها القانون الضريبي ذاته، لتحقيق الغرض الرئيسي وهو ردف الخزنة العامة للدولة بالأموال لتغطية نفقات الدولة عن طريق فرض الضرائب ومن أجل تحقيق هذا الغرض قد تم وضع هذا الجزاء على أسس ضريبية^(٧٧).

وظهر اتجاه فقهي يحاول التقريب بين الآراء السابقة بشأن تكييف عقوبة الغرامة، وجاء هذا الاتجاه برأي بعد الغرامة الضريبية تحمل صفة مزدوجة فهي عقوبة توقع على المكلف المرتكب لجريمة الغش الضريبي كجزاء جنائي وهي في الوقت نفسه تعويض للخزنة العامة عما نشأ عنها من أضرار جراء عدم أداء الضريبة للسلطة المالية^(٧٨).

ومن الجدير بالأهمية الإشارة الى أن مختلف التشريعات الضريبية الجزائرية قد نصت على عقوبة الغرامة الضريبية وهو ما سنبينه في إطار الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وكما يلي:

١- الغرامات الضريبية وفقاً لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

نصت المادة (١٩٣) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه

٢- عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.

توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن ٥٠% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ (١٠٠%).

تطبق نسبة ١٠٠% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر^(٧٩).

ففي حالة استعمال المكلف الطرق الاحتمالية تطبق زيادات تقدر بـ:

- نسبة ١٠٠% إذا كان مقدار الحقوق التي تخلص من أداءها المكلف سنوياً أقل من ٥.٠٠٠.٠٠٠ دينار جزائري.

- نسبة ٢٠٠% إذا كان مقدار الحقوق التي تخلص من أداءها المكلف سنوياً أكثر من ٥.٠٠٠.٠٠٠ دينار جزائري".

٢- الغرامات الضريبية وفقاً لقانون الضرائب غير المباشرة

هنا يجب التمييز بين نوعين من العقوبات الضريبية:

أ-العقوبات الثابتة: وبالنظر إلى نص المادة ٥٢٣ من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على جميع المخالفات للإحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة من (٥,٠٠٠) دينار جزائري إلى (٢٥,٠٠٠) دينار جزائري دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد (٥٢٤) إلى (٥٢٧) من نفس القانون.

ب-العقوبات النسبية: نصت الفقرة الثانية من المادة (٤٢٤) من قانون الضرائب غير المباشرة الجزائري على انه: "ففي حالة استعمال طرق احتمالية، ومهما كان مبلغ الحقوق في موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة ٥٣٠ ففق ٢ (المتعلقة بأنواع الكحول)، وعليه تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على إلا تقل ٥٠.٠٠٠ دينار جزائري"^(٨٠). وقد سارت بقية قوانين الضرائب كقانون التسجيل وقانون الطابع وقانون الرسم على الأعمال على نفس نهج القوانين الضريبية التي تم ذكرها بفرض غرامات ضريبية على المكلفين في حالة ارتكابهم جريمة الغش الضريبي^(٨١).

(ب) المصادرة

وبالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري من خلال نص المادة (١٥) منه نجد أن المشرع الجزائري قد عرف المصادرة بأنها "الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء غير انه لا يكون قابلاً للمصادرة:

١- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه، إذا كانوا يشغلونه فعلاً عند معاينة الجريمة، وعلى شرط إلا يكون هذا المحل مكتسباً عن طريق غير مشروع.

٢- الأموال التي تم الإشارة إليها في الفقرة (١) إلى (٨) من المادة (٣٧٨) من قانون الإجراءات المدنية.

٣- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته".

ونص المشرع الجزائري من خلال نص المادة (٥٢٥) من قانون الضرائب غير المباشرة، على عقوبة المصادرة حيث نصت على "إن المخالفات التي يتم ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين ٥٢٣ و ٥٢٤ من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة قانوناً، وتصادر أيضاً الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي يكون حيازتها غير شرعية طبقاً لإحكام المادتين ٦٤ و ٦٦ من هذا القانون".

ولكي يتم الحكم بالمصادرة، يجب إن تكون الأشياء محل المصادرة قد تم ضبطها فعلاً وقت صدور الحكم مقدماً، فلا يجوز الحكم بمصادرة أشياء قد تم ضبطها لاحقاً، فيوجب نص المادة ١٥ الفقرة ٣ من قانون العقوبات الجزائري للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة في حالة إصدار الحكم في جنابة أو التي تحصل منها، ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك^(٨٢). إما العقوبات الجنائية المقررة لجريمة الغش الضريبي أن مختلف التشريعات الضريبية الجزائرية تنص على نوعين من العقوبات في حالة ارتكاب المكلف جريمة الغش الضريبي، أولاً العقوبات الضريبية التي فصلناها سابقاً، وثانياً عقوبات جنائية، وتتفرع هذه العقوبات الجنائية إلى عقوبات أصلية متمثلة بالحبس والسجن والعقوبة المالية المتمثلة بالغرامة، وعقوبات تكميلية متمثلة في

الجزاءات السالبة للحقوق، وسنتطرق بشيء من التفصيل لهذه التقسيمات للعقوبات الجنائية وفي إطار فقرتين:

الفقرة الاولى-العقوبات الجنائية الأصلية: وهي العقوبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية والتي تتراوح بين الحبس والغرامة، وفي التعديل الجديد لقانون المالية الجزائري المرقم ١١-١٦ بتاريخ ٢٨/١١/٢٠١١ المتضمن قانون المالية لسنة ٢٠١٢ في المادة (١٣) التي عدلت نص المادة (٣٠٣) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي عدلت العقوبات الخاصة بجريمة الغش الضريبي، إذ أصبحت عقوبة التخلص من أداء الضريبة باستعمال طرق احتيالية في إقرار وعاء الضريبة أو رسم أو تصنيفه كلياً أو جزئياً جنحة، وأن المشرع الجزائري بهذا التعديل قد كيف جريمة الغش الضريبي على أنها جنحة بعد أن كانت سابقاً تكييف على أنها جنابة.

والعقوبة حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل بما يأتي: عدلت أحكام المادة(٣٠٣) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحررت كالاتي "فضلاً عن العقوبات الضريبية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كلياً أو جزئياً بما يأتي:

-غرامة مالية من (٥٠.٠٠٠) دينار جزائري إلى (١٠٠.٠٠٠) دينار جزائري، عندما لا يفوق المبلغ الذي تخلص منه المكلف بمقدار(١٠٠.٠٠٠).

-الحبس من (شهرين) إلى (ستة أشهر) وغرامة مالية من(١٠٠.٠٠٠) دينار جزائري إلى (٥٠٠.٠٠٠) دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتخلص منه (١٠٠.٠٠٠) دينار جزائري ولا يتجاوز (١.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري.

-الحبس من (ستة أشهر) إلى (سنتين) وغرامة مالية تفرض على المكلف من(٥٠٠.٠٠٠) إلى (٢.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق الحقوق المتخلص من أدائها (١.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري ولا يتجاوز (٥.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري.

-الحبس من(٢) سنة (٥) سنوات وغرامة مالية من(٢.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري إلى (٥.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق الحقوق المتخلص من أدائها (٥.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري ولا يتجاوز (١٠.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري.

-الحبس من (٥) سنوات إلى (١٠) سنوات وغرامة مالية من (٥.٠٠٠.٠٠٠) إلى (١٠.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق الحقوق المتخلص من أدائها (١٠.٠٠٠.٠٠٠) دينار جزائري" (٨٣).

حيث تكيف جريمة الغش الضريبي حسب مضمون نص المادة (٣٠٣) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنها جنحة، وذلك باستعمال طرق احتيالية حسب التعديل الأخير لنص المادة.

وتطبيقاً لذلك فقد قضت المحكمة العليا في الجزائر بأنه "أصبحت جريمة الغش الضريبي، بعد تعديل المادة (٣٠٣) من قانون الضرائب المباشرة، بموجب قانون المالية رقم ١١-١٦ جنحة وليست جنائية مهما بلغت قيمة المستحقات الضريبية" (٨٤).

وبالنتيجة حسب الضرائب غير المباشرة، قد كُيفت جريمة الغش الضريبي على أنها جنحة، يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبالغرامة من (٥٠) ألف دينار جزائري إلى (٢٠٠) ألف دينار جزائري أو بأحد هاتين العقوبتين.

الفقرة الثانية-العقوبات الجنائية التكميلية

بعد عرض العقوبات الجنائية الاصلية المقررة لجريمة الغش الضريبي، وجب بيان العقوبات الجنائية التكميلية لهذه الجريمة، إذ تُعد العقوبات التكميلية بشكل عام هي جزاءات جنائية ثانوية تلحق بالمحكوم عليه باعتبارها تابعة لعقوبة أصلية بشرط أن يأمر القاضي بتوقيعها على المجرم بنص الحكم (٨٥). وقد حدد المشرع الجزائري هذه العقوبات المنصوص عليها على سبيل الحصر، وذلك من خلال نص المادة (٩) من قانون العقوبات بالنص على "العقوبات التكميلية هي ١-الحجر القانوني ٢- الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية ٣-تحديد الإقامة ٤-المنع من الإقامة ٥-المصادرة الجزئية للاموال ٦- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط ٧-إغلاق المؤسسة ٨- الإقصاء من الصفات العمومية ٩- الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع ١٠- تعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغائها مع المنع من استصدار رخصة جديدة ١١- سحب جواز السفر ١٢- نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة". أما فيما يخص جريمة الغش الضريبي، إذ تعد العقوبات التكميلية، التي يقصد بها تلك الجزاءات التي تسلب الحقوق وذلك في حالة ارتكاب المكلف بدفع الضريبة مخالفة للإحكام القانونية والتنظيمية المنصوص عليها في قوانين الضرائب، ويتم اللجوء إلى تلك العقوبات التكميلية وخاصة في حالة العود بالنسبة إلى فئات معينة

من أصحاب المهن الحرة الذين تم منحهم صلاحيات واسعة، وذلك بسبب طبيعة المهن التي يمارسونها وذلك لحماية الخزينة العامة للدولة من الطرق الاحتمالية التي تؤدي إلى ارتكاب جريمة الغش الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين على ارتكاب جريمة الغش الضريبي، مخلصين بذلك بالثقة التي منحت لهم بموجب مهمتهم^(٨٦).

حيث نص قانون الضرائب غير المباشرة على مثل تلك الجزاءات الجنائية التكميلية على "أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة الحكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار ضريبي أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعن الاقتضاء غلق المؤسسة"^(٨٧). وكذلك نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بخصوص عقوبة نشر الحكم على "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه"^(٨٨).

ثانياً- الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي في التشريعات المصرية

لا تخلو التشريعات الضريبية في مصر من الجزاءات الجنائية، التي جاءت جزاءً للجرائم المرتكبة من المكلفين، وغاية المشرع من فرض هذه الجزاءات هي كفالة الحماية الأزمة لحقوق الخزينة العامة وحقوق المكلف في الوقت ذاته وتفعيل جانب الردع في العقوبة، إذ تدرجت الجزاءات على مرتكب جريمة الغش الضريبي في التشريعات الضريبية بصور عدة قوانين متعاقبة خلال أزمان متعاقبة منها قانون ضريبة الدخل رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ في المادة وقد تم تعديل ذلك القانون بالقانون رقم (٢٥٣) لسنة ١٩٥٣ وبعد ذلك صدر القانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية، وأخيراً صدر القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل وجميع هذه القوانين قد وضعت عده جزاءات ضد مرتكب جريمة الغش الضريبي وهذه الجزاءات قد تنوعت بين جزاءات جنائية وجزاءات ضريبية وهو ما سنبينه في إطار فقرتين:

الفقرة الأولى-الجزاءات الجنائية في جريمة الغش الضريبي: يتضمن التشريع الضريبي المصري جزاءات جنائية متعددة، البعض منها يكون سالباً للحرية، وبعضها الآخر يكون ذا طبيعة مالية، وعقوبة الحبس وعقوبة السجن هي الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي، كما أن الغرامة هي تعد جزاء جنائياً ذا طبيعة مالية الواردة في القوانين الضريبية.

وتقع تلك العقوبات تحت مسمى العقوبات الأصلية المنصوص عليها في الباب الثالث من قانون العقوبات^(٨٩)، إذ لم يرد في قانون العقوبات تعريفاً للعقوبات الأصلية، لذلك أخذت محكمة النقض المصرية على عاتقها ذلك الدور بإيراد تعريف للعقوبات الأصلية بقولها: "إن العقوبة الأصلية تستمد وصفها من أنها تكون العقاب الأصلي أو الأساس المباشر للجريمة، التي توقع منفردة بغير أن يكون القضاء بها معلقاً على الحكم بعقوبة أخرى، ولا وتوقع إلا إذا نطق بها القاضي وحدد نوعها ومقدارها"^(٩٠).

١- الحبس والسجن كعقوبة سالبة للحرية: تعد عقوبة الحبس من أهم الجزاءات التي تضمنها قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ وكذلك القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتعرف عقوبة الحبس وفقاً لنص المادة ١٨ من ق.ع المصري^(٩١).

تطورت العقوبة الأصلية المقررة لجريمة الغش الضريبي على امتداد مدة كبيرة من الزمن منذ تشريع ١٩٣٩ لغاية تشريع ٢٠٠٥، إذ أن القانون رقم (٢٥٣) لسنة ١٩٥٣ قد أضاف نص المادة رقم (٥٨) مكرر(١) المضافة إلى القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ إذ نصت على أنه "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن ثلاثين جنيهاً ولا تزيد على ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، كما يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من أستعمل طرماً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها وذلك بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، ويعاقب بالعقوبة ذاتها ويقضى بالتعويض المشار إليه كل من أدلى ببيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لهذا القانون بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وتضاعف عقوبة الحبس والغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات"^(٩٢).

مع ملاحظة أن المشرع الضريبي المصري لم يحدد الحد الأدنى والحد الأعلى لعقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة (٥٨) مكرر(١)، حيث يتم الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات بتحديد الحد الأدنى والحد الأعلى لعقوبة الحبس، وهي حسب نص المادة(١٨) من قانون العقوبات لا يجوز أن تتقص مدة الحبس عن أربع وعشرين ساعة ولا أن تزيد على ثلاث سنين. ومن ثم من المتصور أن تصل عقوبة الحبس إلى ثلاث سنوات، وفي حالة العود خلال ثلاث سنوات قد يحكم بالحبس إلى ست سنوات^(٩٣).

من ثم قد صدر القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ قانون الضرائب على الدخل معدلاً نص المادة رقم(٨٥) مكرر(١) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وقد نصت المادة (١٧٨) على أن "يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزولة النشاط طبقاً للمادة ١٣٣ من هذا القانون وكذلك كل

من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية الآتية^(٩٤):

(١) تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

(٢) تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

(٣) إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

(٤) توزيع أرباح على شريك أو شراء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.

(٥) اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر".

حيث تعد جريمة الغش الضريبي حسب نص المادة (١٧٨) القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ جنائية معاقب عليها بالسجن، وبالنتيجة فهي من جرائم الجنائيات^(٩٥).

وفي جريمة المحاسب القانوني المرتكب لجريمة الغش الضريبي حيث يكون الجزاء حسب نص المادة (١٨٠) من قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ إذ نصت على أنه: "مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في قوانين مزاوله المهنة، يعاقب بالسجن المحاسب الذي اعتمد الإقرار الضريبي والوثائق والمستندات المؤيدة له في الحالتين الآتيتين:

(١) إذا أخفي الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

(٢) إذا أخفي الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر".

وقد أبقى القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ باعتبار العقوبة جنائية، وقد جعل الجزاء السجن بدلاً من الأشغال الشاقة المؤقتة، إلى جانب أنه ساوى بين الفاعل الأصلي والشريك طبقاً لنص المادة ١٧٩ من القانون السابق^(٩٦).

ومن استقراء ما تقدم من نصوص نلاحظ أن المسلك الجديد الذي أتخذه المشرع الضريبي المصري في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو تحديد الوسائل الاحتياطية على سبيل الحصر، على عكس القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من قانون ضريبة الدخل، وهذا التعديل بتحديد تلك الوسائل يعد من المحاسن التي تحسب للمشرع المصري، كي لا يتذرع المكلف بغية التخلص من دفع الضريبة، وهو مسلك جيد نتفق معه فيه. لكن اتجاه المشرع الضريبي المصري قد مضى في تخفيف عقوبة جريمة الغش الضريبي من السجن إلى الحبس في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قانون ضريبة الدخل المصري، وقد وردت عقوبة الحبس في هذا القانون في مادتين:

بالنسبة للحالة الأولى عقوبة الحبس وفقاً للمادة (١٣٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥: "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

(١) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

(٢) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً، وحيث أن المشرع الضريبي لم يحدد حداً أدنى أو أقصى للحبس في حالة قيام المحاسب بارتكاب جريمة الغش الضريبي، ففي هذه الحالة يتم الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات التي حددت حداً أدنى للحبس بأربع وعشرين ساعة وحداً أقصى بثلاث سنوات^(٩٧).

مع ملاحظة أن عقوبة الحبس وفقاً للنص المذكور هي عقوبة جوازيه وفقاً للنص ((أو بإحدى هاتين العقوبتين))، فالقاضي يكون مخير بين توقيع عقوبة الحبس أو الغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه، أو كلاهما معاً، وفي حالة العود يحكم وجوباً بالحبس والغرامة معاً وفقاً لنص المادة (١٣٣) من نفس القانون.

أما بالنسبة للحالة الثانية عقوبة الحبس لجريمة الغش الضريبي وفقاً لنص المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥: "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

- ١) تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.
- ٢) تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.
- ٣) الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.
- ٤) اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- ٥) إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.
- ٦) وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.
- ٧) وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة".

وتأسيساً على ما تقدم فإن عقوبة جريمة الغش الضريبي وفقاً للنص المذكور هي الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات و دفع غرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم دفعها المكلف أو بإحدى هاتين العقوبتين، والنص على هذا النحو قد حدد الحد الأدنى لعقوبة الحبس لا يقل عن ستة أشهر والحد الأقصى إلا يزيد عن خمس سنوات وهذا يمثل خروجاً عن القواعد العامة في قانون العقوبات المصري التي جعلت عقوبة الحبس وفقاً للمادة (١٨) من قانون العقوبات التي نصت على "ولا يجوز أن تنقص هذه المدة عن أربع وعشرين ساعة ولا أن تزيد على ثلاث سنين"، إلا أن لهذا الخروج مبرراته ونحن نرى بخروج المشرع الضريبي عن القواعد العامة في قانون العقوبات هو لضرورة ردع كل شخص يتخلص من دفع الضريبة باستعمال وسائل احتيالية، ولما تتضمنه هذه الجريمة من خطورة المكلف الذي يرتكب جريمة الغش الضريبي، وفي حالة العود وفقاً للنص المذكور يكون الحكم بالحبس وجوبياً مع الغرامة. وقد خالف المشرع الضريبي المصري في

قانون الضريبة على الدخل نظيره العراقي، فجمع ما بين العقوبات السالبة للحرية والعقوبات المالية، واتفق مع نظيره الجزائري، في ذلك لكنه اختلف في مدة العقوبة المفروضة ونوعها.

٢- الغرامة: ساير المشرع الضريبي في مصر اتجاه المشرع في باقي الدول وفرض جزاءات مالية على المكلفين الذي يرتكبون جرائم الغش الضريبي بقصد التخلص من أداء الضريبة، إيماناً منه بقدرة هذه الجزاءات على تحقيق عنصر الردع في العقوبة أكثر من الجزاءات السالبة للحرية، لأنها تساهم في ردف الخزينة العامة فيما تحتاجه من موارد مالية، وتعويضها عن الخسائر التي إصابتها بسبب جريمة الغش الضريبي^(٩٨).

عند توقيع المشرع الجزاءات الجنائية على مرتكب جريمة الغش الضريبي قد تكون هذه الجزاءات سالبة للحرية كالحبس والسجن، أو قد تكون عقوبة مالية جنائية كالغرامة.

والغرامة كعقوبة جنائية وهي "إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المقدر في الحكم ولا يجوز أن تقل الغرامة عن مائة قرش ولا أن يزيد حدها الأقصى في الجرح على خمسمائة جنيه، وذلك مع عدم الإخلال بالحدود التي يبينها القانون لكل جريمة"^(٩٩).

ومع أن وظيفة المشرع هي عدم إيراد تعريفات، إلا إن المشرع المصري قد خرج عن هذه القاعدة بإيراد تعرف للغرامة، أما على صعيد الفقه فقد عرفت الغرامة بأنها "إلزام المسؤول عن الجريمة بدفع مبلغ من النقود يقدره القاضي الجنائي إلى خزينة الدولة وبمجرد صدور الحكم القضائي للغرامة تنشأ علاقة دين، والمدين فيها هو المحكوم عليه والدائن هو الدولة"^(١٠٠). وبالرجوع إلى القوانين الضريبية الخاصة بتجريم الغش الضريبي نجد أنها نصت على عقوبة الغرامة كعقوبة مالية مع الحبس في نص المادة (١٣٢) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ النافذ والخاصة بجريمة الغش الضريبي للمحاسب "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين....".

ويبدو جلياً أن المشرع الضريبي المصري قد جمع بين عقوبتي الحبس والغرامة في جرائم المحاسبين، وهذه العقوبتين بجمعهما معاً تكونان أكثر فاعلية، فجرم المشرع أفعالهم غير المشروعة، إذ كان من الأجدر بهم عدم استغلال خبرتهم ومعاونة المكلفين بالاحتيال على الجهات التي يتعاملون معها. أما المادة (١٣٣) من القانون نفسه الخاصة بجريمة الغش الضريبي للمكلف فقد نصت على "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين....".

والنص على هذا النحو بتحديد الحد الأدنى للغرامة وكذلك الحد الأعلى يمثل خروجاً عن القواعد العامة في قانون العقوبات التي جعلت الحد الأدنى في الجرح مائة قرش ولا يزيد الحد الأقصى على خمسمائة جنيه، وكذلك أيضاً قد جعلت عقوبة الغرامة في هذه النصوص هي عقوبة جوازيه يحكم بها القاضي على مرتكب جريمة الغش الضريبي فأما الحبس أو الغرامة ، وكذلك فإن للقاضي السلطة التقديرية في الجمع بين عقوبتي الحبس والغرامة، لكن في حالة العود يكون الحكم بالغرامة والحبس وجوباً على القاضي أن يحكم بها على مرتكب جريمة الغش الضريبي، ولكن باستثناء نصوص قانون الضريبة على الدخل الملغي المرقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ في إطار نص المادة (١٧٨) و(١٧٩) و(١٨٠) الخاصة بجريمة الغش الضريبي حيث عاقبت بالسجن فقط بدون عقوبة الغرامة ، وان نصوص هذا القانون لم تشدد العقوبة في حالة العود على العكس من القانون الجديد لسنة ٢٠٠٥ قانون ضريبة الدخل. أما بالنسبة لمسؤولية الشريك فقد نصت المادة (١٣٤) من قانون ضريبة الدخل المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ النافذ على "يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها"، نلاحظ أن المشرع الضريبي المصري قد خرج عن مبدأ شخصية العقوبة وقرر التضامن بين المكلف والشريك في ارتكاب الجريمة في دفع الغرامة، وكذلك التضامن في دفع الضرائب التي تهرب الممول من أدائها.

والغرامة في جريمة الغش الضريبي في القانون المصري تعد عقوبة أصلية في الجرح والمخالفات^(١٠١)، وعقوبة تكميلية في الجنايات، ويحكم بها منفردة أو مع عقوبة الحبس أحياناً، مع ملاحظة أن الغرامة كعقوبة جنائية تحمل في طبيعتها نوعاً من الزجر والإيلاء، بإلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ محدد من المال، يحدده القاضي لخزينة الدولة، وذلك الجزاء هو الأكثر شيوعاً في التشريعات الجنائية الخاصة، ولا سيما التشريعات الضريبية أو الجمركية^(١٠٢).

الفقرة الثانية-الجزاءات الضريبية في جريمة الغش الضريبي:

لم يكتف المشرع الضريبي المصري بالنص على الجزاءات الجنائية كعقوبة لجريمة الغش الضريبي، بل ذهب أبعد من ذلك بتقريره جزاءات أخرى تحمل بين طبيعتها صفة العقوبة الضريبية، تحقق معنى الردع وتعويض خزينة الدولة عما فقدته من ضرائب تخلص من أدائها مرتكب جريمة الغش الضريبي.

وسنقوم بإيجاز بتبيان هذه الجزاءات من خلال النقاط الآتية:

١-التعويض: نص المشرع الضريبي في المادة ١٨١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الملغي على أنه "في حالة الحكم بالإدانة في الأحوال المنصوص عليها في المادتين ١٧٨، ١٧٩ من هذا القانون يقضي بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة".

حيث أن المشرع الضريبي رأى أن جريمة الغش الضريبي تضر بخزينة الدولة وتعطل سبل التنمية، فقرر إلزام المخالف بتعويض ما لم يؤد من الضريبة بصورة مضاعفة. وفي هذه الحالة يوجب القانون في حالة الحكم بالإدانة في جريمة الغش الضريبي، وبعد الحكم بالعقوبات الأصلية المقررة للجريمة (كالحبس)، أو العقوبات التكميلية الوجوبية المقررة للجريمة (الغرامة الجنائية)، أن يدفع تعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة للسلطة المالية كجزاء، حيث يعد هذا التعويض عقوبة تكميلية وجوبية بقوة القانون^(١٠٣).

وقد تم ذكر التعويض في المادة ١٣٨ من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، حيث نصت المادة على "للوزير أو من ينييه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات وذلك مقابل أداء...". وكذلك نصت الفقرة (ج) من المادة نفسها على "المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ"، وكذلك الفقرة (د) نصت على "تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون"^(١٠٤).

اذ حددت النصوص السابقة مبالغ التعويضات الذي يلزم مرتكب جريمة الغش الضريبي بأدائه عند التصالح بموجب قرار يصدر من الوزير أو من ينييه.

٢-المسؤولية التضامنية في دفع الغرامات: الغرامة كباقي العقوبات تخضع لمبدأ شخصية العقوبة، فلا يجوز الحكم بها إلا على فاعل الجريمة والشركاء فيها، وإذا لم يحكم بها قبل موت الجاني فلا يحكم بها على غيره ولو كان وريثاً أو مسؤولاً مدينياً عن ضرر الجريمة^(١٠٥).

ومع ذلك قرر المشرع الضريبي المصري في القانون (رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) التضامن بين الشريك والمكلف، كجزاء بأداء قيمة الضرائب التي تخلصوا من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها.

حيث نصت المادة (١٣٤) من القانون ذاته "ويسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها". وكذلك نصت المادة (٩٢) من القانون ذاته:

"إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون". والملاحظ من خلال النصين المذكورين أن التضامن مقصورٌ على الجزاءات المالية وحدها وهو أداء الضرائب التي تهرب الفاعل الأصلي والشريك من أدائها، وهو ما يحكم به القاضي من تلقاء نفسه على المكلف والشريك، ولو اتفقوا فيما بينهم على خلاف ذلك.

الخاتمة

بعد الانتهاء من دراسة موضوع (المسؤولية الجنائية عن الغش الضريبي-دراسة مقارنة)، لا بد لنا من عرض النتائج التي توصلنا إليها، وطرح ما يُستحق من مقترحات لرفد وإثراء الموضوع محل البحث.

أولاً: النتائج

١- انقسم الفقهاء في تحديد مدى اعتبار جريمة الغش الضريبي من جرائم الضرر أم من جرائم الخطر على اتجاهين، فقد ذهب الاتجاه الأول إلى عدّها من جرائم الخطر وذلك نظراً لطبيعتها الخاصة حيث يقوم الركن المادي فيها على السلوك فقط دون الحاجة إلى تحقق النتيجة الإجرامية أو الرابطة السببية، في حين يرى الاتجاه الثاني أنها من جرائم الضرر، وانه يتعين أن يتم التخلص من أداء الضريبة وذلك بناءً على الطرق الاحتمالية التي باشرها الجاني، وأن النتيجة المتمثلة بالتخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة هي العنصر الثاني من عناصر الركن المادي.

ونحن نناصر الرأي الذي يعد جريمة الغش الضريبي من جرائم الضرر للأسباب التالية إذ يتطلب المشرع الضريبي حصول ضرر مادي عندما يستعمل المكلف الغش أو الاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، إذ يكون الأثر المترتب على السلوك الإجرامي للمكلف باستعمال الغش أو الاحتيال هو التخلص من دفع الضريبة المفروضة قانوناً كلها أو بعضها، بالإضافة إلى أن المشرع الضريبي في العراق ومصر والجزائر قد جسد النتيجة الإجرامية المترتبة على السلوك الإجرامي للمكلف بالتخلص من دفع الضريبة ولا محل لتجريم سلوك المكلف ما لم يتولد عن سلوكه الاجرامي ضرر عدم دفع الضريبة.

٢- يتخذ الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي صورة القصد الجنائي، أي أنها لا تقع إلا عمديه، حيث يكتفي بالقصد العام لقيام الركن المعنوي ولا حاجة إلى قصد خاص خلافاً لما ذهب إليه بعض الفقه بتطلب القصد الجنائي الخاص بجانب القصد العام.

٣- نصت التشريعات الضريبية في مصر والجزائر على عقوبات مالية وجزاءات سالبة للحرية ضد مرتكبي جريمة الغش الضريبي، ولكن ما يظهر بوضوح هو التخفيف من العقوبات السالبة للجريمة واعتبار العقوبة هي الحبس بدلاً عن السجن، وأن المشرع الضريبي العراقي قد نص فقط على عقوبة الحبس كعقوبة وحيدة لجريمة الغش الضريبي، ولم يفرض عقوبة الغرامة مع الحبس أو كعقوبة تخيريته بدلاً عن الحبس، على عكس التشريعات

الضريبة الجزائرية والمصرية التي فرضت عقوبة الحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين.

٤- لقد نصت تشريعات الضرائب المصرية والجزائرية بصورة واضحة على الطرق الاحتمالية التي تتحقق بها جريمة الغش الضريبي، على عكس المشرع الضريبي العراقي فقد ورد النص بصورة مطلقة بدون اعطاء أي أمثلة على تلك الطرق.

٥- توصل البحث إلى إن القوانين الضريبية في الجزائر ومصر أفردت نصوص خاصة بمسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي، وكذلك قد نصت على التضامن بين الشريك والمكلف في دفع الضرائب التي تهرب المكلف من أدائها، وكذلك التضامن في دفع الغرامات المقضي بشأنها كعقوبة لجريمة الغش الضريبي، على عكس المشرع الضريبي العراقي الذي لم يفرد نصوصاً خاصة لتحديد مسؤولية الشريك وفقاً لخصوصية معينة متعلقة بجريمة الغش الضريبي، وإنما ترك الأمر للمبادئ العامة.

ثانياً: المقترحات

١- ندعو المشرع الضريبي العراقي أن يحذو حذو المشرعين المصري والجزائري بأن ينص على الطرق الاحتمالية بصورة الحصر أو إعطاء أمثلة لتلك الطرق التي تتحقق بها جريمة الغش الضريبي، وألا يترك الاجتهاد من قبل القضاة فيما يعد سلوك المكلف طريقاً احتمالياً تتحقق به جريمة الغش الضريبي أم تزوير ضريبي أم غيرها من الجرائم الأخرى، ولما لتكليف الأفعال الجرمية من أهمية قصوى في تحديد مسؤولية الجاني وتسهيل المهمة على القاضي.

٢- تشديد عقوبة الشريك في جريمة الغش الضريبي، وخاصة إذا كان موظفاً في السلطة المالية واعتبار مساهمة الموظف في ارتكاب الجريمة ظرف مشدد.

٣- ضرورة تشديد العقوبة في حالة ارتكاب المكلف جريمة الغش الضريبي، إذ إن عقوبة الحبس وحدها التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي لا تتناسب مع خطورة الوسائل الاحتمالية ويجب إضافة عقوبة الغرامة، وكذلك أن تكون العقوبة هي السجن بدلاً من الحبس.

الهوامش

- (١) د. أحمد بلال، مبادئ قانون العقوبات القسم العام، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، ص ٤١.
- (٢) د. أحمد سيد أحمد السيد، الجوانب الموضوعية والاجرائية للجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ١٨٠.
- (٣) د. عمار عباس الحسيني القاعدة الجنائية الموضوعية في قانون الإجراءات بحث منشور في مجلة جامعة تكريت، السنة الثانية، مج ٢، ج ٢، العدد ٢، العراق، ٢٠١٨، ص ٤٣.
- (٤) علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مصدر سابق، ص ١٣٧.
- (٥) عبد الستار فاضل، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ٨٤.
- (٦) د. أحمد سيد أحمد السيد، الجوانب الموضوعية والاجرائية للجرائم الضريبية (طبقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل)، مصدر سابق، ص ٢٥٣.
- (٧) د. أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري دراسة مقارنة، ط ٢، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٧٦، ص ١٦٨.
- (٨) د. عوف محمود الكفراوي، التهرب الضريبي وآثاره (دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي)، الاقتصاد الإسلامي، مج ٢١، العدد ٢٤٣، ٢٠٠١، ص ١٠.
- (٩) د. أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ١٦٨.
- (١٠) د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، ط ١، مركز الدراسات العليا للنشر والتوزيع، الجيزة، مصر، ٢٠١٥، ص ٢٠٥.
- (١١) البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، مصدر سابق، ص ٢٤٣.
- (١٢) د. حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مصدر سابق، ص ١٠٥.
- (١٣) في تفصيلات ذلك: د. ياسر حسن بهنس، الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٠٦.
- (١٤) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مصدر سابق، ص ١٠٨.
- (١٥) د. فخري الحديثي، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، مصدر سابق، ص ٣٨٢.
- (١٦) د. ياسر حسن بهنس، الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٠٦.
- (١٧) ادوارد جرجس بشاي، التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، مصدر سابق، ص ١٢٠.
- (١٨) البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، مصدر سابق، ص ٢٣٩.
- (١٩) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مصدر سابق، ص ٩١.
- (٢٠) المادة ٨٥ مكرر ١ من القانون رقم ١٤ قانون ضريبة الدخل المصري لسنة ١٩٣٩ المضافة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ قانون ضريبة الدخل المصري.
- (٢١) البشري الشوريجي، مصدر سابق، ص ٢٣٨.

(٢٢) تنص المادة (١٧٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على "يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط طبقاً للمادة ١٣٣ من هذا القانون وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتياطية الآتية:

١- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٢- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت ما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٣- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤- توزيع أرباح على شريك أو شراء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.

٥- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

٦- إخفاء نشاط أو أثر مما يخضع للضريبة".

(٢٣) أحسن ابو سيقية، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية العدد ١، قسم الوثائق للمحكمة العليا، الجزائر، ١٩٩٨، ص ١٩.

(٢٤) المادة ٥٣٣ من قانون الضريبة غير المباشرة الجزائري.

(٢٥) المادة ١٢٢ من قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائري.

(٢٦) المواد ٣٠٨ من قانون الضريبة المباشرة والمادة ١٢٠ من قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائري.

(٢٧) المادة ٤٠٧ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

(٢٨) المادة ١١٨ من قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائري.

(٢٩) د. جمال إبراهيم الحيدري، الوافي في القسم العام من قانون العقوبات، مصدر سابق، ص ٢١١.

(٣٠) د. عبد الرزاق صلبي الحديثي، قانون العقوبات القسم العام، مصدر سابق، ص ٢٠٥.

(٣١) أحسن بوسيقية، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مصدر سابق، ص ٢١.

(٣٢) المادة ٣٠٣-١ من قانون الضرائب المباشرة الجزائري رقم ٧٦-١ بتاريخ ١٢/١٢/١٩٧٦ المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

(٣٣) المادة ١١٧ من قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائري.

(٣٤) المادة ٣٤ الفقرة الأولى من قانون الطابع الجزائري.

(٣٥) سيد أعمار محمد، جريمة الغش الجبائي، أطروحة دكتوراه، مصدر سابق، ص ١١٠.

- (٣٦) أوھیب بن سالة یاقوت، الغش الجنائي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣، ص ٣٤.
- (٣٧) المادة ٣٠٣-١ من قانون الضرائب المباشرة الجزائري رقم ٧٦-١ بتاريخ ١٢/١٢/١٩٧٦ المتضمن قانون الضرائب المباشرة.
- (٣٨) المادة ٥٣٣ من قانون الضرائب المباشرة الجزائري رقم ٧٦-١١ بتاريخ ١٢/١٢/١٩٧٦ المتضمن قانون الضرائب المباشرة.
- (٣٩) في تفصيلات ذلك: د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مصدر سابق، ص ١٢٩.
- (٤٠) في تفصيلات ذلك: د. السيد احمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي، مصدر سابق، ص ٩٧.
- (٤١) البشري الشوري، جرائم الضرائب والرسوم، مصدر سابق، ص ٢٤٣.
- (٤٢) المادة ١٨١ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
- (٤٣) المادة (٨٥) مكرر ٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدل المضافة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ من قانون الضرائب على الدخل المصري.
- (٤٤) المادة ٥٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (٤٥) المادة ٥٩ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (٤٦) د. محمود نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي (دراسة تأصيلية مقارنة بالركن المعنوي في الجرائم العمدية)، ط ٣، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٥٩، ص ٧٦.
- (٤٧) علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مصدر سابق، ص ١٤١.
- (٤٨) د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مصدر سابق، ص ٩٤.
- (٤٩) علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مصدر سابق، ص ١٤٥.
- (٥٠) د. جمال إبراهيم الحيدري، الوافي في القسم العام من قانون العقوبات، مصدر سابق، ص ٢٣١.
- (٥١) د. أمين مصطفى محمد، قانون العقوبات القسم العام نظرية الجريمة، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠١٥، ص ٣٢٣.
- (٥٢) د. أمين مصطفى محمد، قانون العقوبات القسم العام نظرية الجريمة، المصدر السابق، ص ٣٢٣.
- (٥٣) د. محمود نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي، مصدر سابق، ص ٩.
- (٥٤) د. محروس نزار الهيتي، شرح قانون العقوبات العام، ج ١، ط ١، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٦، ص ٣٨٤.
- (٥٥) د. غازي حنون خلف الدراجي، استظهار القصد الجنائي في جريمة القتل العمد دراسة مقارنة، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٢، ص ٣٢-٣٣.

- (٥٦) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مصدر سابق، ص ١١٩.
- (٥٧) المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- (٥٨) د. فخري عبد الرزاق صلبي الحديثي، مصدر سابق، ص ٣٩٣.
- (٥٩) المادة ١١٨ من قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائري.
- (٦٠) احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٣١٦.
- (٦١) خلف الله جميلة، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري، مصدر سابق، ص ٦١.
- (٦٢) في تفصيلات ذلك: د. البشري الشوريجي، مصدر سابق، ص ٢٤٧.
- (٦٣) في تفصيلات ذلك: لطيفة حميد محمد، القصد الجنائي الخاص، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٤، ص ٦٤.
- (٦٤) في تفصيلات ذلك: د. حسن المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ١٥٥.
- (٦٥) الجزاء بمعناه الواسع هو الوسيلة التي تكفل للقاعدة القانونية صيغتها الآمرة، فالقاعدة القانونية تتكون من شقين: الشق الأول شق تكليفي ويضم الأركان والعناصر التي تتحقق بها الجريمة قانوناً، أما الشق الثاني فهو الجزاء الجنائي الذي يحد نوعه ومقداره، ولا يوقع ذلك الجزاء إلا من يحقق بسلوكه كل أركان الجريمة، ويثبت في مواجهته المسؤولية الجنائية عنها، وبذلك لا يمكن فصل الجزاء الجنائي عن الجريمة، إذ يصبح النص عليها بدونه لا قيمة له، ويقصد كذلك بالجزاء هو الأثر الذي يمكن أن يصيب كل من يخالف النص القانوني الجزائري فيكون الغرض منه الردع لذلك الشخص عن العودة إلى ارتكاب الجريمة مرة أخرى، ويوقع الجزاء من قبل السلطة المختصة بعد استصدار حكم الإدانة بذلك في تفصيلات ذلك: د. علي عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٩، ص ٧٤٣؛ عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ٢٠١٩، ص ٢٧٦.
- (٦٦) المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي ١١٣ لسنة ١٩٨٢؛ وعقوبة الحبس حسب نص المادة (٨٨) من قانون العقوبات العراقي " هو إيداع المحكوم عليه في إحدى المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض المدة المقررة في الحكم".
- (٦٧) المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- (٦٨) في تفصيلات ذلك: طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٣٣.
- (٦٩) نشأت أحمد نصيف، العقوبة السالبة للحرية قصيرة المدى وبدائلها، دار الحرية للطباعة، بغداد، ١٩٨٨، ص ٥.
- (٧٠) خلف الله جميلة، جريمة الغش على ضوء القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور الطاهر مولاي-سعيدة-، الجزائر، ٢٠١٧، ص ١١٠.
- (٧١) سيد أعمار، جريمة الغش الضريبي، مصدر سابق، ص ٢٥٣.

- (٧٢) د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ١٩٧.
- (٧٣) في تفصيلات ذلك: د. البشري الشوريجي، مصدر سابق، ص ٩٠.
- (٧٤) د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٠٠.
- (٧٥) في تفصيلات ذلك: رفل حسن حامد محمد، جزاءات إخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ٩١.
- (٧٦) في تفصيلات ذلك: د. البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، مصدر سابق، ص ٦٠.
- (٧٧) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ١٦٧.
- (٧٨) في تفصيلات ذلك: د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٣٠.
- (٧٩) المادة ١٩٣ الفقرة ٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.
- (٨٠) المادة ٥٢٣ من قانون الضرائب غير المباشرة الجزائري.
- (٨١) المادة ١١٤ من قانون الرسم على رقم الأعمال المرقم ٢٥/٩١ ديسمبر ١٩٩١ والمعدل بقانون المالية لسنة ٢٠١٥ تنص: "مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المادتين ١١٥ و ١١٦ من هذا القانون، يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جنائية يتراوح مبلغها بين ٥٠٠ و ٢.٥٠٠ دينار جزائري، وفي حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ الغرامة ب ١٠.٠٠٠ الى ٥٠.٠٠٠ دينار جزائري، ويترتب عن عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة ٦٠ تطبق غرامة جنائية يحدد مبلغها ب ١٠.٠٠٠ دينار جزائري، دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون والقابلة للتطبيق في حالة عدم مراعاة الالتزامات الجبائية.
- المادة ١١٦ ثانياً من قانون الرسم على رقم الأعمال تنص: في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة ١٠٠% على مجمل الحقوق".
- أما بالنسبة لقانون الطابع فقد نصت المادة (٣٣) المعدلة منه بموجب المادة ٣١ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٠ منه: "أن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة ٤ يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من ١٠.٠٠٠ دينار جزائري".
- أما المادة (٣٥) الفقرة (٢) من قانون الطبع المعدلة بموجب المادة (٣١) من قانون المالية لسنة ٢٠٠٠ والتي تنص: "على أن العقوبات الضريبية في حالة التملص من الرسم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذا الرسم دون إن يقل عن ٢٠٠٠ دينار جزائري".
- (٨٢) سهلة راحلي وريمة قرينح، التهرب الضريبي ودوافعه، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة ٩ ماي ١٩٤٥، قالمة الجزائر، ٢٠١٥، ص ١٠٦.

- (٨٣) المادة ٣٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري المعدلة بالقانون رقم ١١-١٦ بتاريخ ٢٨ / ١١ / ٢٠١١ والمتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٢.
- (٨٤) قرار رقم ٧٣٠٧٥٩ بتاريخ ٢٨/٦/٢٠١٨ صادر من المحكمة العليا في الجزائر الغرفة الجنائية قرار متاح على الموقع الإلكتروني: WWW.elmouhami.com تاريخ الزيارة ٢٠٢٠/٣/١.
- (٨٥) د. جمال إبراهيم الحيدري، الوافي في القسم العام من قانون العقوبات، مصدر سابق، ص ٧٧٧.
- (٨٦) طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، ٢٠١٤، ص ١٦٦.
- (٨٧) المادة ٥٤٤ الفقرة ثالثاً من قانون الضرائب الغير مباشرة الجزائري.
- (٨٨) المادة ٣٠٣ الفقرة سادساً من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.
- (٨٩) مصطفى مجدي هرجة، موسوعة هرجة الجنائية، التعليق على قانون العقوبات، ج ١، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، د.ت، ص ١٧٦.
- (٩٠) نقض جنائي ١٧ مارس ١٩٥٩، مج أحكام النقض س ١٠، رقم ٧٣، ص ٣٢٨، نقض ٢١ فبراير ١٩٩٢، المجموعة، س ٣، رقم ٤١٨٦، ص ١١٩٢، نقض ١٦ نوفمبر ١٩٩٥، المجموعة، س ٦٣، رقم ٥٩٤٣، ص ١٢٠٣.
- (٩١) المادة ١٨ من قانون العقوبات المصري رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧ المعدل بالقانون رقم ١٨٩ لسنة ٢٠٢٠ تنص على أنه: "عقوبة الحبس هي وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية المدة المحكوم بها عليه ولا يجوز أن تنقص هذه المدة عن أربع وعشرين ساعة ولا تزيد على ثلاث سنين إلا في الأحوال الخصوصية المنصوص عليها قانوناً".
- (٩٢) نص المادة رقم (٥٨) مكرر (١) من قانون ضريبة الدخل المصري المضافة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣.
- (٩٣) في تفصيلات ذلك: البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، مصدر سابق، ص ٢٤٨.
- (٩٤) القانون رقم ١٧٥ لسنة ١٩٨١ قانون الضرائب على الدخل المصري.
- (٩٥) وطبقاً للمادة (١٦) من قانون العقوبات المصري، عقوبة السجن "هي وضع المحكوم عليه في أحد السجون العمومية وتشغيله داخل السجن أو خارجه في الأعمال التي تعينها الحكومة المدة المحكوم بها عليه ولا يجوز أن تنقص تلك المدة عن ثلاث سنين ولا أن تزيد على خمس عشرة سنة إلا في الأحوال الخصوصية المنصوص عليها قانوناً؛ المادة (١٠) من قانون العقوبات المصري.
- (٩٦) د. عيد نصر الله سعد حريره، جريمة التهرب الضريبي بين الواقع والمأمول، مصدر سابق، ص ٢٥٤.
- (٩٧) د. ياسر حسن بهنس، الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ٢١٥.

- (٩٨) موج علي عبد النبي، فاعلية النظام الضريبي في ضوء السياسة الجنائية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة تكريت، ٢٠٢٠، ص ٩٠.
- (٩٩) المادة ٢٢ من قانون العقوبات المصري.
- (١٠٠) د. بيرك فارس حسين ومنار عبد الحسين عبد الغني، التعويض والغرامة وطبيعتهما القانونية (دراسة تحليلية مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، السنة ٢، العدد ٦، العراق، ص ٨٩.
- (١٠١) المادة ١١ من قانون العقوبات المصري تنص على أنه:
الجنح هي الجرائم المعاقب عليها بالعقوبات الآتية:
الحبس- الغرامة التي يزيد أقصى مقدارها على مائة جنية.
والمادة ١٢ من قانون العقوبات نصت على أن المخالفات هي الجرائم المعاقب عليها بالغرامة التي لا يزيد أقصى مقدارها على مائة جنية.
- (١٠٢) د. عيد نصر الله سعد حريرة، جريمة التهرب الضريبي بين الواقع والمأمول، مصدر سابق، ص ٢٥٧.
- (١٠٣) إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي ٢٥ جريمة ينص عليها قانون الضريبة الموحد، ط١، مطبعة المعارف، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠، ص ٨٦.
- (١٠٤) المادة ١٣٨ من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.
- (١٠٥) د. جمال إبراهيم الحيدري، الوافي في القسم العام من قانون العقوبات، مصدر سابق، ص ٧٥٨.

قائمة المصادر

أولاً: الكتب القانونية

١. د. أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري دراسة مقارنة، ط٢، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٧٦، ص ١٦٨.
٢. د. أحمد سيد أحمد السيد، الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية (طبقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل)، ط١، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، ٢٠١٣.
٣. د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مكتبة النهضة المصرية للنشر والطبع، القاهرة، ١٩٦٠.
٤. د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٩٠.
٥. د. البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، ط١، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٢.
٦. د. جمال إبراهيم الحيدري، الوافي في قانون العقوبات القسم الخاص، ط١، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٢.
٧. د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط١، دار المعارف للنشر، الإسكندرية، مصر، ١٩٧٣.
٨. د. حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي (شرح الأحكام العامة الموضوعية والإجرائية بشأن ضريبة الدخل)، ج١، ط١، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦.
٩. د. علي حسين الخلف و د. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مطبعة الرسالة، الكويت، ١٩٨٢.
١٠. د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط١، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.
١١. د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، ط١، مركز الدراسات العليا للنشر والتوزيع، الجيزة، مصر، ٢٠١٥.
١٢. محمود نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي (دراسة تأصيلية مقارنة بالركن المعنوي في الجرائم العمدية)، ط٣، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٥٩.

١٣. د. جمال إبراهيم الحيدري، الوافي في القسم العام من قانون العقوبات، دار السنهوري للكتاب، بيروت، ٢٠١٧.
١٤. د. فخري عبد الرزاق صلبى الحديثي، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص)، مطبعة الزمان، بغداد، العراق، ١٩٩٦.
١٥. د. مصطفى مجدي هرجة، موسوعة هرجة الجنائية، التعليق على قانون العقوبات، ج ١، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، دون تاريخ نشر.
١٦. عيد نصر الله سعد حريرة، جريمة التهرب الضريبي بين الواقع والمأمول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٨.
١٧. د. محمود نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي (دراسة تأصيلية مقارنة بالركن المعنوي في الجرائم العمدية)، ط ٣، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٥٩.
١٨. د. أمين مصطفى محمد، قانون العقوبات القسم العام نظرية الجريمة، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠١٥.
١٩. محروس نزار الهيتي، شرح قانون العقوبات العام، ج ١، ط ١، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٦.
٢٠. د. غازي حنون خلف الدراجي، استظهار القصد الجنائي في جريمة القتل العمد دراسة مقارنة، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٢.
٢٢. نشأت أحمد نصيف، العقوبة السالبة للحرية قصيرة المدى وبدائلها، دار الحرية للطباعة، بغداد، ١٩٨٨.
٢٣. د. إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي ٢٥ جريمة ينص عليها قانون الضريبة الموحد، ط ١، مطبعة المعارف، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠.
- ثانياً: الأطاريح والرسائل الجامعية
١. أوهاب بن سالة ياقوت، الغش الجبائي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣.
٢. لطيفة حميد محمد، القصد الجنائي الخاص، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٤.
٣. سيد أمير محمد، جريمة الغش الجبائي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ٢٠١٨.

٤. سهلة راحلي وريمة قرينح، التهرب الضريبي ودوافعه، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة ٩ ماي ١٩٤٥ قالمة الجزائر، ٢٠١٥.
٥. موج علي عبد النبي، فاعلية النظام الضريبي في ضوء السياسة الجنائية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة تكريت، ٢٠٢٠.
٦. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، ٢٠١٤، ص ١٦٦.
٧. خلف الله جميلة، جريمة الغش على ضوء القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور الطاهر مولاي-سعيدة-، الجزائر.
٨. رفل حسن حامد محمد، جزاءات إخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٣.
٩. ادوارد جرجس بشاي، التجريم الضريبي المصري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، د.ت، ١٩٨٦.

ثالثاً: البحوث والدوريات

١. أحسن أبو سيفة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد ١، قسم الوثائق للمحكمة العليا، الجزائر، ١٩٩٨.
٢. عبد الستار فاضل، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل، بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين، مج ٧، العدد ١٣، كانون الثاني، ١٩٨٥.
٣. بيرك فارس حسين ومنار عبد الحسين عبد الغني، التعويض والغرامة وطبيعتهما القانونية (دراسة تحليلية مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، السنة ٢، العدد ٦، العراق، ١٩٨٩.

رابعاً: الدساتير والقوانين

١. الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥.
٢. قانون الضرائب المصري رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

٤. قانون ضريبة الدخل المصري المرقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .
٥. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري رقم ٧٦-١٠١ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٠٩ المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٢٢، العدد ١٠٢ .
٦. قانون الضرائب على الدخل المصري المرقم ١٧٥ لسنة ١٩٨١ .
٧. قانون الضرائب غير المباشرة الجزائري المعدل والمتمم بالأمر رقم ٧٦-١٠٤ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٩، المنشور في الجريدة الرسمية المؤرخة في ١٩٧٦/١٢/٠٩، العدد ٨١ .
٨. القانون رقم ١٢-١٢ بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٢٦، المتضمن قانون المالية الجزائري لسنة ٢٠١٣، الجريدة الرسمية العدد ٧٢ .
٩. قانون التسجيل الجزائري المعدل والمتمم بالأمر رقم ٧٦-١٠٥ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٠٩، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٧٧/١٠/٠٢، العدد ٧٠ .
١٠. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .
١١. قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ .
١٢. قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائري المعدل والمتمم بالأمر رقم ٧٦-١٠٢ المؤرخ في ١٩٧٦/١٢/٠٩، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٢٢، العدد ١٠٢ .
١٣. قانون الطابع المعدل والمتمم الجزائري بالأمر رقم ٧٦-١٠٣ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٩، المنشور في الجريدة الرسمية، العدد ٣٩ .

خامساً: المواقع على شبكة الإنترنت

١. قرار رقم ٧٣٠٧٥٩ بتاريخ ٢٠١٨/٦/٢٨ صادر من المحكمة العليا في الجزائر الغرفة الجنائية قرار متاح على الموقع الإلكتروني: WWW.elmouhami.com.