جامعة عين شمس
كلية الحقوق
قسم الدراسات العليا
قسم القانون الجنائي

الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي

"دراسة مقارنة"

رسالة أعدها الباحث

محمد أحمد محمد منتصر

لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق

تحت إشراف

الاستاذ الدكتور

نور الدين هندواي

أستاذ القانون الجنائي بكلية الحقوق جامعة عين شمس

ورئيس القسم سابقا

2009

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــــداء

إلـى روح والـدي ووالـدتي – رحمهمـا الله – اللـذين طالمـا تمنيـا أن يرياني في مكانة مثل هذه، وكم أرجو الله أن أحقق لهمـا مـا كـان يرجـوان منـي.

إلـى زوجتـي وأولادي داليـا، ميـار، هنـاء، لهـم جميعـاً كـل التقـدير والحـب تقديراً لـدورهم فـي مؤازرتي واللـذين سـاعدوني ووفـروا لـي كل وقت وهدوء.

إلى إخوتي تقديراً لتشجيعهم المستمر لي حتـى أتم هذا العمل. إليهم جميعاً أهدي هذا العمل.

راجياً من الله العلي القدير أن يجعل ثوابه خالصاً لهم إنه نعم المـولى ونعم النصير.

الباحث

شكر وتقدير

امتثالاً لقوله تعالى "ومن شكر فإنما يشكر لنفسه[1]، وتصديق لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم "من صنع اليكم معروفاً فكافئوه فإن لم تجدواما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أن قد كافئتوه"[2].

أقول انطلاقاً من هذين المبدأين وبناء على منهجهما العظيم، فإن الاعتراف بالجميل والإقرار بالواقع أمر لا مفر منه.

لذا فإنني أتشرف بتقديم خالص الشكر وعظيم التقدير إلى جميع الذين حظيت وشرفت بتلقي العلم عنهم أصحاب الفضيلة السادة العلماء سدنة هذا التراث القانوني الذين عاشوا حياتهم، وأوقفوها في سبيل صونه ورعايته.

وكان لي منهم النصيب الأوفى والحظ الوافر في دراسة القانون الجنائي الوضعي حتى غدوت مدينا بما قدموه لي من علوم مفيدة ومثمرة.

فإلى جميع أساتذتي الذين حظيت بتلقي العلم على أيديهم فجزاهم الله عنا خير الجزاء في الدارين.

في الأولى: أمد الله في عمرهم مع حفظه لصحتهم حتى يستمروا في هذه الأغداق. وفي الأخرى: أن يثيبهم الله حسن الثواب.

فإلى جميع أساتذتي أقدم أصدق آيات الشكر وعظيم التقدير: وأخص منهم بالذكر مع جزيل الشكر وعاطر الثناء.. أستاذي الفاضل.. الأستاذ **الدكتور/ نور الدين هنداوي** أستاذ القانون الجنائي بكلية الحقوق جامعة عين شمس، الذي تشرفت من خلال توليه مهام الإشراف علي، فلقد فتح أمامي آفاقاً

---

(1) سورة النمل : آية رقم 40.

(2) الحديث أخرجه أبو داود في سننه جـ2، ص 310.

ظهرت آثارها وثمارها على هذا العمل شكلا ومضمونا وجاد على بتوجيهاته وقدم لي كل عون ومساعدة. وما شهدنا إلا بما علمنا.

فالله تعالى أسأل أن يمده بطول العمر وحسن العلم ويجزيه عني وعن الإسلام والمسلمين خير الجزاء.

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري لأستاذي الفاضل الأستاذ **الدكتور/ إبراهيم عيد نايل** – أستاذ القانون الجنائي – كلية الحقوق جامعة عين شمس لتفضله بالموافقة على المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة.

لذا أجد لزاما على إحقاقا لحق واعترافا بفضل، أن أتوجه إلى أستاذنا الدكتور/ إبراهيم عيد نايل بالشكر السابغ والامتنان الوافي والعرفان بالجميل.

كما أقدم خالص الشكر والتقدير أيضا لفضيلة الأستاذ الدكتور/ **عمر محمد سالم** أستاذ القانون الجنائي كلية الحقوق جامعة القاهرة على تفضله بالمشاركة في لجنة المناقشة و الحكم على الرسالة من أجل إبداء الملاحظات القيمة والتوجيهات السديدة ليضع أيدي على أي نقص اعترى الرسالة. إن كان من خلال إرشاداته التي أرجو الله أن يوفقني للعمل بها والأخذ بمضمونها.

فشكراً لأصحاب الفضيلة وبارك الله فيهم وجعل جهدهم زخراً لهم يوم الدين، وجزاهم الله عني وعن الإسلام خير ما جزى الله أستاذاً عن تلميذه.

الباحث

ملخص الرسالة

الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي

"دراسة مقارنة"

مـن أبـرز التطـورات التـي شـهدتها التشـريعات الجنائيـة الحديثـة ذلـك التطور المذهل فـي فرض العقوبـة صـوناً للنظـام الاجتمـاعي مراعـاة الأغراض النهائيـة للقـوانين الجنائيـة التـي ينافيهـا أن تكـون إدانـة الإنسـان هـدفاً مقصـوداً لذاتـه، وبالتـالي أصـبح رد الفعـل عـن الأفعـال التـي أثمهـا المشـرع والتـي يعتبـر اتيـان مرتكـب جريمـة التهـرب الضـريبي لهـا واقعـاً فـي دائـرة التجـريم يتحـدد وفقـاً للظروف المحيطـة بشخصـه وليس وفقـاً لأثرها، فـلا يتصـور إسنادها لفاعلها إلا بعد توافر ركنيها المادي والمعنوي.

لكن إذا كانت جريمـة التهرب الضـريبي وسيلة للوصـول إلـى عدم أداء الضريبة للدولة، فإن الأمر الثابت والأصل العام ألا يجرم الفعل مالم يكن إرادياً قائماً علـى الاختيار الحر ومن ثم كان مقصوداً، فالجريمـة من الجرائم العمدية التـي لا يجـوز افتراضـها، ولا تتـوافر أركانهـا إلا بـإرادة ارتكابهـا، ولا يعتبـر قيـام المسئولية علـى الفعل ولـيس شـخص الفاعل أسـاس قيـام الجريمـة. فذلك يمثل تهديـداً حقيقيـاً للحريـة الشخصـية التـي تمثـل النصـوص العقابيـة أخطـر القيـود عليها، لذا فلا تتوافر ولم يكن الممول أو مرتكب جريمـة التهرب الضـريبي حين ارتكب الفعل أو الامتنـاع، كان واعياً بآثاره، قاصداً إلى نتيجته.

ويعتبـر موضـوع الـركن المعنـوي فـي جريمـة التهـرب الضـريبي مـن المواضـيع الهامـة التـي فرضـها الواقـع والمستقبل، ولـه أهميـة بالغـة من الناحيـة النظرية والعملية على حد سواء، فمن الناحية النظرية يعالج الموضوع التعريف

بالركن المعنوي للجريمة باعتباره يمثل العلاقة النفسية بين الفاعل وجريمته فهو أمر باطني يضمره الجاني في نفسه ويؤدي إلى إمكانية حدوث جريمة التهرب الضريبي بما يهدد المصلحة الضريبية للدولة.

ومن الناحية العملية التطبيقية فالواقع يؤكد أن المتهم يدان عن الجريمة بدون البحث عن القصد الجنائي لديه، إنما الأصل أن الجريمة عمدية، ومن ثم يكون القصد الجنائي ركناً معنوياً فيها لازماً لثبوتها.

وقد حاولنا في هذه الرسالة أن نعرض لماهية هذا الركن ونوعه في جريمة التهرب الضريبي، وفي سبيل ذلك كنا قد خصصنا الباب الأول من الرسالة للحديث عن ماهية الركن المعنوي ونوعه في جريمة التهرب الضريبي. ففي هذا الباب عالجنا من خلال الفصل الأول مسألة ماهية الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي ألا وهو القصد الجنائي والذي يتضمن عناصره: العلم والإرادة.

وقد خصصنا الفصل الأول من هذا الباب للحديث عن عناصر القصد الجنائي، واتضح لنا أهمية متزايدة من الناحية القانونية بهذا الموضوع، خصوصاً بيان الوقائع التي يتعين أن يشملها علم الجاني أو الفاعل الأصلي بها، والذي يجب ن يعلم الجاني بفعله أو امتناعه الذي وقع با لمخالفة لنص عقابي ولا يتصور إقامة الدليل على توافر علاقة السببية بين مادية الفعل المؤثم والنتائج التي أحدثها بعيداً عن الفعل ومحتواه وذلك أيضاً في جرائم الشريك.

وأخيراً عالجنا في الفصل الثاني نوع الركن المعنوي للفاعل أو الشريك في هذا المجال، ومن الملاحظ أن أغلب التشريعات المصرية لم تواجه المشاكل

القانونية المترتبة على التهرب الضريبي، وعلى الأخص بمدى تطلب القصد الجنائي الخاص، أي النية الإجرامية الخاصة، ومدى علاقة الباعث أو الدافع بالقصد الجنائي العام أو الخاص.

أما الباب الثاني فقد عالجنا فيه مسألة انتفاء الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، وقد خلصنا إلى أن مسألة انتفاء العلاقة النفسية والكيان المادي يؤدي إلى براءة المتهم، فأصل البراءة مفترض في كل متهم، فهي جريمة لا يتم إثباتها بعيداً عن تدخل سلطة الاتهام للتدليل على توافر أركانها بأوصافها التي حددها المشرع، وإثباتها لها مؤداه نقضها لبراءة ذمة متهمها ومعاقبته عن أفعال تصدر عنه نهاه عن ارتكابها. فمن هنا يتعين أن تؤخذ مسألة الركن المعنوي ضمن قوام كل جريمة من جرائم التهرب الضريبي.

ولقد تعرضنا في هذا الباب إلى نقطتين أساسيتين، كانت أولها: التعريف بالمسئولية الجنائية ودور الركن المعنوي في تحديد نطاقها، وثانياً: عوامل انتفاء الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، فقد خصصنا الفصل الأول للنقطة الأولى. بحيث تطرقنا لمسألة عدم جواز أن تعتمد الدولة استيفاء لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة إلى تقرير مسئولية شخص غير مرتكب الجريمة أو افتراض هذه المسئولية، فالأصل في الجريمة أن عقوبتها لا يتحمل بها إلا من أدين كمسئول عنها، باعتباره فاعلا لها أو شريكا فها. بحيث تناولنا التعريف بالمسئولية الجنائية والمسئولية الجنائية للفاعل الأصلي والشريك عن الفعل الشخصي وبيان الإقرار بالمسئولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية والمسئولية الجنائية عن ظروف الجريمة. أما الفصل الثاني من هذا الباب فقد

عالجنا فيه بيان عوامل انتفاء الركن المعنوي، وإذا كان ينتفي القصد الجنائي بالغلط أو الجهل لانتفاء العلم، فقد أقمنا التفرقة بين الغلط أو الجهل في الوقائع والذي ينفي القصد الجنائي ومن ثم تنتفي المسئولية، وبين الخلاف حول الغلط أو الجهل بنص التجريم ومدى اعتباره مانعاً من المسئولية الجنائية، بحيث قمنا في المبحث الأول ببيان حكم الغلط أو الجهل بالوقائع بالنسبة للفاعل الأصلي والشريك، ثم خصصنا المبحث الثاني لموضوع الغلط أو الجهل من الفاعل والشريك بنص التجريم، وهل أن إخطار المخاطبين بالقاعدة القانونية بمضمونها، يعتبر شرطاً لابنائهم بمحتواها، ومؤدى ذلك امتناع القول الجهل بها، حائلاً دون تنصلهم منها، وعدم اتخاذهم من الغلط أو الجهل بنص التجريم ذريعة لنفي القصد الجنائي.

فهرس الرسالة

الموضوع	الصفحة
مقدمة عامة	
1- التعريف بالموضوع.	1-5
2- أهمية الموضوع.	5
3- منهج البحث.	6
4- خطة البحث إجمالا.	7
الفصل التمهيدي	
التعريف بالركن المعنوي للجريمة	
تمهيد وتقسيم:	8
المبحث الأول: الخلاف الفقهي حول تعريف القصد الجنائي وتحديد عناصره.	9-13
المطلب الأول: المدلول النفسي للقصد الجنائي.	14-16
الفرع الأول: النظرية التقليدية.	17-21
الفرع الثاني: النظرية الحديثة في السلوك الإداري.	22-26
المطلب الثاني: المدلول القانوني للقصد الجنائي.	27
الفرع الأول: العلم هو جوهر القصد الجنائي.	28-30
الفرع الثاني: الإرادة هي جوهر القصد الجنائي.	31-33
المبحث الثاني: القصد الجنائي مزيج نفسي من العلم والإرادة.	34-46

الباب الأول

ماهية الركن المعنوي في جريمة التهريب الضريبي

تمهيد وتقسيم 47

الفصل الأول

التعريف بالقصد الجنائي وعناصره

تعريف 48-50

المبحث الأول: العلم. 51-52

المطلب الأول: الوقائع التي يتعين علم الفاعل الأصلي بها. 53-55

الفرع الأول: العلم بالشرط المفترض. 56

أولاً: العلم بالشرط المفترض (صفحة الجاني). 57-82

ثانياً: العلم بالشرط المفترض المتصل بالمجني عليه. 83-86

الفرع الثاني: علم الجاني بموضوع المصلحة الضريبية المحمية جنائياً. 87-89

الفرع الثالث: العلم بمكونات الركن المادي. 90-91

أولاً: علم الفاعل الأصلي بماهية الفعل أو النشاط الإجرامي وخطورته. 92-93

1- السلوك الإيجابي والركن المعنوي المتطلب لقيامه. 94-95

أ- تغيير الحقيقة كأساس لقيام الاحتيال الضريبي.

ب- علم الجاني بأنه يتلف السجلات والمستندات ذات الصلة بالضريبة. 96-126 127-130

جـ- علم الجاني بالإخفاء.

- الإخفاء كنشاط إجرامي للمحاسب. 131

– الإخفاء كطريقة من طرق تهرب الممول من أداء الضريبة. 132
133–135
ء– علم الجاني بتقديم إقرار ضريبي غير موقع من محاسب مقيد. 136–138
هـ– علم الجاني بإدراج مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة. 139–141
2– السلوك السلبي والركن المعنوي المتطلب لقيامه
أ– علم الجاني بأنه يمتنع عن تقديم الاخطار بمزاولة النشاط. 142–143
144–146
ب– علم الجاني بأنه يمتنع عن تقديم الاقرار الضريبي في الميعاد القانوني. 147–149
جـ– علم الجاني بأنه يمتنع عن تطبيق نظام الخصم والتحصيل والتوريد للضريبة. 150–152
د– علم الجاني بأنه يمتنع عن امساك الدفاتر والسجلات. 153–154
هـ– علم الجاني بعدم توفير البيانات المطلوبة.
ثانياً: توقع الجاني التخلص من أداء الضريبة كأثر لسلوكه: 155–156
157
1– التخلص من أداء الضريبة كليا أو جزئياً.
2– جريمة التهرب الضريبي بين الضرر والخطر. 158
ثالثاً: توقع الجاني علاقة السببية بين السلوك ونتيجته. 159–160
1– تعريف علاقة السببية وأهميتها. 161–162

2- علاقة السببية والركن المعنوي للجريمة. 163
3- تطبيقات قضائية. 164
الفرع الرابع: علم الجاني بمكان وزمن السلوك الإجرامي. 165-166
أولاً: علم الفاعل بمكان ارتكاب الجريمة. 167
ثانياً: علم الفاعل بزمن ارتكاب الفعل.
الفرع الخامس: العلم بالكروف المشددة للجريمة. 168
- تعريف الظروف المشددة 171-174
- الظروف العينية والظروف الشخصية 175
- التفرقة بينها وبين الظروف التي تغير من العقوبة. 175 177
المطلب الثاني: الوقائع التي يتعين علم الشريك بها. 177-179
الفرع الأول: العلم بالشرط المفترض.
الفرع الثاني: العلم بموضوع المصلحة الضريبية المحمية جنائياً. 180 181
الفرع الثالث: العلم بمكونات الركن المادي. 182-186
أولاً: علم الشريك بالنشاط الإجرامي وخطورته.
ثانياً: توقع الشريك النتيجة الإجرامية. 188
ثالثاً: توقع الشريك علاقة السببية. 188-199
الفرع الرابع: علم الشريك بمكان وزمن ارتكاب ووقوع الفعل الأصلي. 200-201 202
الفرع الخامس: علم الشريك بالظروف المشددة. 202
المبحث الثاني: **الإرادة.**

المطلـــب الأول: التعريـف بـالإرادة فـي نطـاق جريمـة التهـرب 204–206
الضريبي. 206
الفرع الأول: ماهية الإرادة. 207
أولاً: تعريف الإرادة لدى الفاعل الأصلي.
ثانياً: تعريف الإرادة لدى الشريك. 208
الفرع الثاني: عناصر الإرادة. 208–211
أولاً: إرادة النشاط الإجرامي. 212–213
1– إرادة النشاط الإجرامي لدى الفاعل الأصلي. 214
2– إرادة النشاط الإجرامي لدى الشريك. 215
أ– إرادة التحريض. 215–216
ب– إرادة الاتفاق. 217–218
جـ– إردة المساعدة. 219
ثانياً: إرادة النتيجة الإجرامية 220–221
1– إرادة الفاعل للنتيجة الإجرامية. 222–223
2– إرادة الشريك للنتيجة الإجرامية. 224
الفصل الثاني 224–225
نوع الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي 226–229
تمهيد وتقسيم:
المبحث الأول: نوع الركن المعنوي للفاعل الأصلي والشريك.
المطلب الأول: نوع الركن المعنوي في جريمة الفاعل الأصلي. 230
الفرع الأول: الخطأ صورة الركن المعنوي. 231–233
أولا: الجريمة الضريبية جريمة مادية 234

ثانياً: صعوبة اعتبار الخطأ صورة الركن المعنوي. 235
1- التعارض مع نص التجريم 236
2- تصور الاتفاق بين الفاعلين في الجريمة 237-239
الفرع الثاني: القصد الجنائي صورة الركن المعنوي. 240
المطلب الثاني: نوع الركن المعنوي في جريمة الشريك. 241
الفرع الأول: الخطأ صورة الركن المعنوي. 242-247
أولاً: مدى صعوبة اعتبار الخطأ صورة الركن المعنوي 248
1- الجرائم المادية البحتة. 249
2- عدم الاتفاق على الاشتراك في جرائم الاهمال. 249
ثانياً: الخطأ هو الركن المعنوي في جريمة الشريك 250
الفرع الثاني: قصد الاشتراك صورة الركن المعنوي. 251-255
الفرع الثالث: اتجاه القضاء في تطلب القصد الجنائي. 256-258
المبحث الثاني: **الركن المعنوي وعلاقته بالباعث.** 259-260
المطلب الأول: ماهية الباعث. 261-264
الفرع الأول: التعريف بالباعث. 265
أولا: تعريف الباعث لدى الفاعل الأصلي. 266
ثانياً: تعريف الباعث لدى الشريك. 267
الفرع الثاني: الباعث والغرض والدافع والغاية كأساس 268
للركن المعنوي. 269-270
أولاً: الباعث والغرض. 271
ثانياً: الباعث والدوافع.
ثالثاً: الباعث والغاية. 272-273

رابعاً: طبيعة الباعث. 274
خامساً: موقف القضاء. 275-276
المطلب الثاني: علاقة الباعث بالركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي. 277-280
الفرع الأول: علاقة الباعث بالقصد الجنائي العام. 281
الفرع الثاني: علاقة الباعث بالقصد الجنائي الخاص. 282-286
الفرع الثالث: علاقة الباعث بالقصد الجنائي لدى الشريك. 287-291
الباب الثاني 287-291
انتفاء الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي 292-302
تمهيد وتقسيم:
الفصل الأول
التعريف بالمسئولية الجانئية
ودور الركن المعنوي في تحديد نطاقها 303
تقسيم:
المبحث الأول: **التعريف بالمسئولية الجنائية.**
المطلب الأول: في ماهية المسئولية الجنائية.
الفرع الأول: موقف المشرع من تطبيق المسئولية الجنائية. 304
305
الفرع الثاني: موقف القضاء من تطبيق المسئولية الجنائية. 306
أولاً : في فرنسا 307-316
ثانياً: في مصر
المطلب الثاني: **أساس المسئولية الجنائية وشروطها.**