كلية الحقوق
قسم القانون الجنائي

السياسة الجنائية للجريمة الضريبية
(دراسة مقارنة)

رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه فى الحقوق

من الباحث

حمادة خير محمود

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة:

أ.د/ نبيل مدحت سالم "مشرفاً ورئيساً"

أستاذ القانون الجنائي – كلية الحقوق– جامعة عين شمس

أ.د/ إبراهيم عيد نايل "مشرفاً وعضواً"

أستاذ ورئيس قسم القانون الجنائي – كلية الحقوق– جامعة عين شمس

أ.د/ عمر محمد سالم "عضواً"

أستاذ القانون الجنائي – عميد كلية الحقوق السابق – جامعة القاهرة

أ.د/ مصطفى فهمي الجوهري "عضواً"

أستاذ القانون الجنائي – كلية الحقوق – جامعة عين شمس

١٤٤٠هـ - ٢٠١٩ م

كلية الحقوق
قسم القانون الجنائي

صفحة العنوان

اسم الباحث: حمادة خير محمود

عنوان الرسالة: السياسة الجنائية للجريمة الضريبية (دراسة مقارنة)

الدرجة العلمية: الدكتوراه.

القسم : القانون الجنائي

الكلية: الحقوق.

الجامعة: جامعة عين شمس.

سنة التخرج:

سنة المنح: ٢٠١٩

كلية الحقوق

قسم القانون الجنائي

رسالة دكتوراه

اسم الباحث: حمادة خير محمود

عنوان الرسالة: السياسة الجنائية للجريمة الضريبية (دراسة مقارنة)

الدرجة العلمية: الدكتوراه.

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة:

أ.د/ نبيل مدحت سالم "مشرفاً ورئيساً"

أستاذ القانون الجنائي – كلية الحقوق– جامعة عين شمس

أ.د/ إبراهيم عيد نايل "مشرفاً وعضواً"

أستاذ ورئيس قسم القانون الجنائي – كلية الحقوق– جامعة عين شمس

أ.د/ عمر محمد سالم "عضواً"

أستاذ القانون الجنائي – عميد كلية الحقوق السابق – جامعة القاهرة

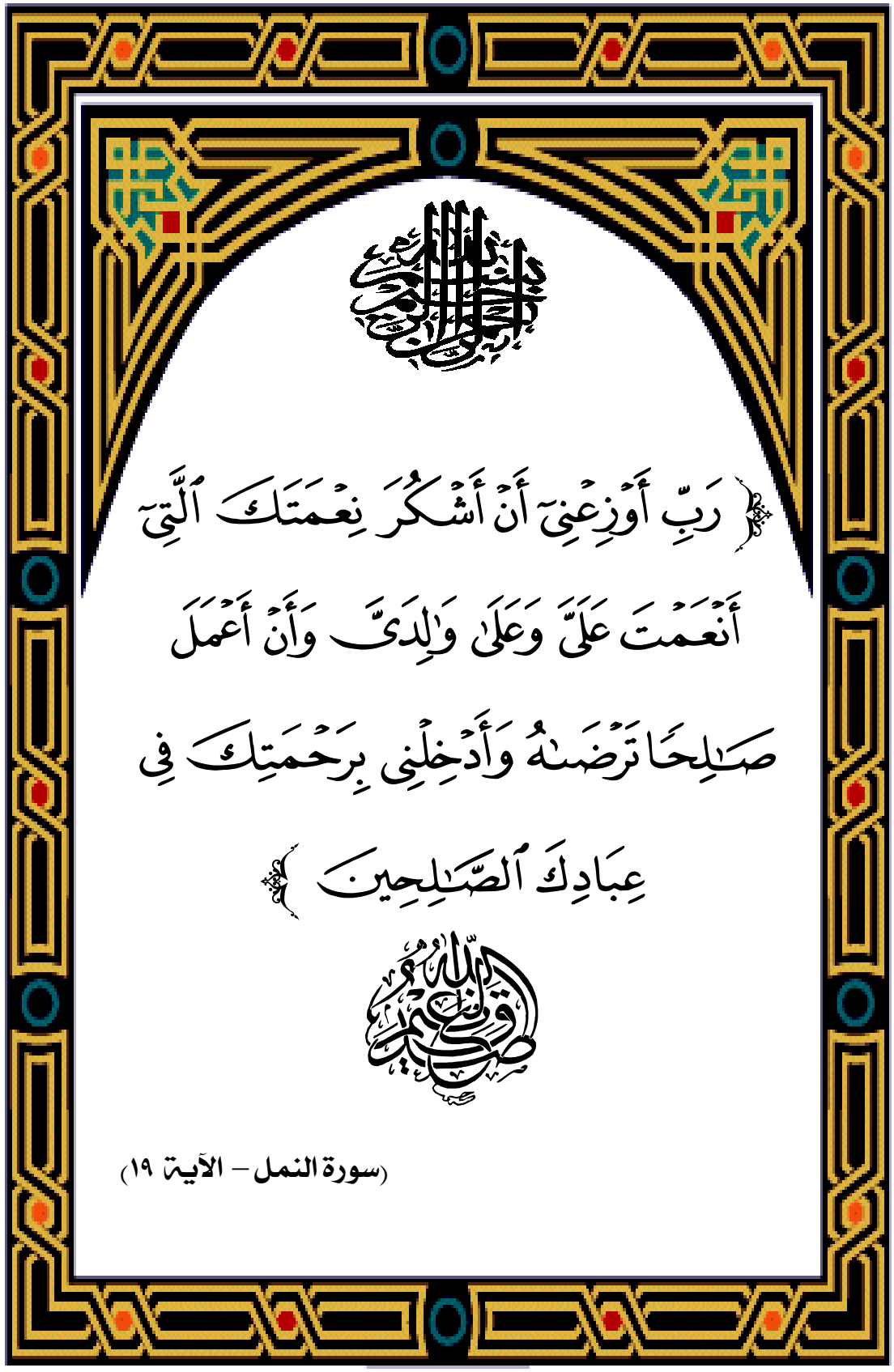
أ.د/ مصطفى فهمي الجوهري "عضواً"

أستاذ القانون الجنائي – كلية الحقوق – جامعة عين شمس

الدراسات العليا

ختم الإجازة: أُجيزت الرسالة: بتاريخ / /

موافقة مجلس الكلية موافقة مجلس الجامعة



﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِيٓ أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ ٱلَّتِيٓ
أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَٰلِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ
صَٰلِحًا تَرْضَىٰهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي
عِبَادِكَ ٱلصَّٰلِحِينَ ﴾

(سورة النمل – الآية ١٩)

اهداء

إلي روح أبي وأمي في َجنة الخلد باذن الله

إلى روح الأستاذ الدكتور/ أحمد صبحي العطار

أدخله الله فسيح جناته

إلي العطاء المتجدد َزوجتي رفيقة الدرب

إلي فلذات اكبادي اولادي الاعزاء

إلي إخوتي براً وعِرفاناً

شكر وتقدير

بسم الله الذي علم بالقلم، علم الإنسان ما لم يعلم، وأصلي وأسلم على من علم المتعلمين النبي الأمي الأمين

روى الإمام أحمد في مسنده وأبو داود في سننه والترمذي في الجامع عن حديث أبي هريرة رضي الله عنه أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل".

وانطلاقاً من الاعتراف بالمعروف ونسب الفضل إلى أهله، فإنه يسعدني ويشرفني أن أتوجه بأسمى آيات الشكر والتقدير والامتنان **للأستاذ الدكتور/ نبيل مدحت سالم،** أستاذ القانون الجنائي – كلية الحقوق– جامعة عين شمس، على تفضل سيادته بالإشراف على رسالتي وترأس لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، والذي لا أجد من الكلمات والعبارات ما يوفيه حقه على توجيهاته العلمية والمنهجية، والتي كانت لها الدور الفعال والمؤثر في إخراج الرسالة بالصورة المرضية.

كما يسعدني أن أتقدم بخالص الشكر **والتقدير للأستاذ الدكتور/ إبراهيم عيد نايل** أستاذ ورئيس قسم القانون الجنائي – كلية الحقوق– جامعة عين شمس، الذي شرفني بالإشراف على الرسالة ولم يبخل علي بثمين وقته ووفير علمه، ولم يكن للعمل أن يبلغ منتهاه إلا بحسن نصحه وعظيم توجيهاته.

كما أنه لشرف لي ما بعده شرف أن يكون ضمن لجنة المناقشة **الأستاذ الدكتور/ عمر محمد سالم** أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الحقوق السابق – جامعة القاهرة، لتفضله بقبول مناقشة البحث وتحمله عناء قراءته ونصب متابعته وتنبيهي إلى مواطن الزلل ومواضع الثغرات ليضيف للبحث عمق الفكرة لتخرج الرسالة في أحسن صورة إن شاء الله.

كما أتقدم بعظيم شكري وتقديري **للأستاذ الدكتور/ مصطفى فهمي الجوهري،** أستاذ القانون الجنائي الجنائي – كلية الحقوق – جامعة عين شمس، الذي شرفني بقبول عضوية لجنة المناقشة والحكم على الرسالة وسوف تكون ملاحظاته محل تقدير واهتمام.

الباحث

المقدمة

تُعتبر الضرائب من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة، نظرا لضخامة الأموال التي تُوفرها للخزانة العامة للدولة، وقد تَزايدت حِصتها في هيكل الإيرادات، حتى أصبحت في الوقت الحالي تُمثل أكثر من٧٠ %[١] من إيرادات الدولة، وكذلك تأتي أهمية الضرائب من الدور الكبير الذي تَلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والتنموية، حيثُ إنها تُعد أداة من أدوات السياسة المالية في يد الدولة التي تحقق بها العديد من أهَدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية[٢] ومن ثم ضخامة آثارها على مستوى مُختلف القطاعات الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية، ومع التطور الذي عَرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق احتلت الضرائب جانبا كبيرا من الدراسات المالية والاقتصادية والاجتماعية، حتى غدت موضع اهتمام رجال الفكر والاقتصاد، كما أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة. ونظرا لهذه الأهمية للضرائب كمورد هام من موارد الدولة أضحى علينا الاهتمام بالقواعد والإجراءات الخاصة بالضرائب، وعلى وجه الخصوص قانون الضرائب على الدخَل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ودراسة مَدى مُلاءمة الجزاءات والعقوبات والإجراءات الواردة بهذا القانون من حيثُ السياسة الإجرائية والعقابية والتشريعية بهدف الحفاظ على حقوق الخزانة العامة.

أولا: موضوع البحث

خصص البحث لدراسة السياسة الجنائية للجريمة الضريبية، بصفة عَامة وبيان السياسة الحالية التي أتى بها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضرائب على الدخَل بصفة خاصة، من خلال دراسة الجوانب الموضوعية والإجرائية للجريمة، ونظرا لأن الجريمة الضريبية لها استقلالية وذاتية، وعلى الرغم من تَدخل المُشرع بإدخال كثير من التعديلات على القانون ٩١

---

[١] المصدر تقرير وزارة التخطيط عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧.

[٢] د/ عبد الهادي مقبل: المالية العامة، دار النهضة، طبعة الخامسة، سنة ٢٠١٤ ص ٢١.

لسنة ٢٠٠٥ وبوضع ضوابط للضريبة من حيثُ الوعاء الذي تفرضه عَليه أو مِقدارها أو المكلفين بها إلا أن ذلك لم يَحُل دُون سعي البَعض التهرب من أدائها من خِلال وسائل مُتعَددة تقليدية أو حتى مُستحدثة مُستغِلا التَقدم التكنولوجي من خِلال عَقد الصفقات التِجارية عَبر الأنترنت، مُعتمدا على قُصور في المعالجة التشريعية والفنية من قِبل الدولة، مما يؤدي أيضا إلى عواقب وخيمة وخلق شعور لدى الأفراد بعدم العدالة الضريبية نتيجة عَدم محاسبة هؤلاء، كل ذلك دفع الدولة للتدخل لحماية مصالحها المالية بسن التشريعات التي تواجه ارتكاب هذه الجرائم، وذلك من خِلال وضع سياسية جنائية وإجرائية وتشريعية تتناسب مع هذه الفترة، وما طرأ عَليها من مُستجدات.

ثانيا: أهمية البحث

تأتي أهمية الموضوع كما ذكرنا من أهمية الضريبة كَمورد رئيسي من مَوارد الدولة، لذا يتعين علينا وضع سياسة جنائية للجريمة الضريبية، بما يتناسب مع حماية هذا المورد وضمان تَحصيل الضريبة ، وعدم التهرب من أدائها، وإيجاد الوسيلة المناسبة والجزاء المناسب في الشق العقابي والإجرائي، والتشريعي، ومن خِلال البحث أيضا يعرف الممولون الخاضعون لذلك القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضرائب على الدخَل بالأفعال التي تُعتبر جرائم وعقوبتها ومن ثم تجنب ارتكابها، ومن خِلال تناول البحث لدراسة السياسة الجنائية الموضوعية و الإجرائية للجريمة الضريبية. ومن ناحية أخرى تأتي أهمية البحث في أنه يعين المشتغلين بالقانون والحقل الضريبي على فهم أركان الجرائم الضريبية في عمومها، وكيفية إعمال القواعد الإجرائية في رفع الدعوى الضريبية عن تِلك الجرائم.

ثالثا: صعوبات البحث

تَتضح صُعوبة البحث، فيما يَتسم بِه من صبغة فنية، فلا يكفي لمعالجتِه أن يكون الباحث مُتخصصا من النواحي القانونية، بل يجب أن يكون مُلما أيضا بالجوانب الفنية المتعلقة بالعمل الضريبي، نظرا لكون البحث يهدف إلى إيجاد حُلول قَانونية للمشاكل التي يُثيرها في تخصص الجرائم الضريبية.

رابعا: إشكالية موضوع البحث

إن دراسة الجرائم الضريبية، تطرح الكثير من التساؤلات القانونية التي يُثيرها البحث، عند دراسة الجرائم الضريبية في ظِل قانون الضريبة على الدخَل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، ومنها هل تسري نُصوصه بأثر رجعي؟

كما يثار التساؤل حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية وهل من الملائم اعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة أم أنه يَتعين مساواتها بغيرها من جرائم قانون العقوبات العام؟ وهل هي ذات طابع جنائي أم أنها ذات طابع إداري؟

وبالنسبة للجريمة الضريبية هل تُعد صفة الممول والمحاسب ركنا مفترضا في الجريمة الضريبية؟ ويثور التساؤل الآن هل يشترط توافر رابطة السببية (علاقة السببية) في الجريمة الضريبية، شأنها في ذلك شأن الجريمة الجنائية بوجه عام؟

وهل يتصور الشروع في الجريمة الضريبية؟

وهل يأخذ القانون الضريبي بمبدأ وحدة الجريمة شأنه في ذلك شأن قانون العقوبات العام أم يأخذ بمبدأ التعدد؟

وهل يعتدالمشرع بالخطأ غير العمدي في الجرائم الضريبية؟

والبحث حول ما الحكم إذا انتفى أحد عناصر الركن المعنوي في الجريمة الضريبية؟

وهل يترتب على ذلك انتفاء المسئولية الجنائية؟

وهل يعفي الجهل بالقانون الضريبي من المسئولية؟

وبحث مدى إقرار المسئولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية في الجرائم الضريبية؟

هل يباشر مأمورو الضبط القضائي الضريبي أعمالهم بصورة مطلقة في أي مكان وفي أي زمان وفي أي نوع من الجرائم؟ أم أن هناك حدودًا معينة يلتزمون بها عند مباشرة أعمالهم؟