كلية الحقوق
قسم القانون الجنائي

المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية

"دراسة مقارنة"

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتور في الحقوق

إعداد الباحث
طه محمد عبد العزيز جمعة

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة:

الأستاذ الدكتور/ حسنين إبراهيم صالح عبيد مشرفًا ورئيسًا
أستاذ القانون الجنائي بكلية الحقوق- جامعة القاهرة
نائب رئيس جامعة القاهرة الأسبق.

الأستاذ الدكتور/ عمر محمد سالم عضوًا
أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الحقوق السابق بجامعة القاهرة ووزير الدولة لشئون المجالس النيابية والبرلمانية الأسبق.

الأستاذ الدكتور/ علي محمود علي حمودة عضوًا
أستاذ القانون الجنائي بكلية الحقوق–جامعة حلوان
ومستشار أكاديمية شرطة دبى .

1444هـ - 2022م

﴿... وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا﴾

[الإسراء : جزء آية: 58]

شكرٌ وتقديرٌ

إلى مَنْ رفعَهُمُ اللهُ بعلمِهمْ درجاتٍ... أساتذتِي الأجلاءِ، ورثةِ الأنبياءِ، قالَ اللهُ عزَّ وجلَّ في كتابِهِ الكريمِ: ﴿**يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ**﴾".

[المجادلة: جزء آية:11].

لَمَّا كانَ الاعترافُ بالفضلِ والجميلِ مِنْ أَقدَسِ الواجباتِ، فإنَّني أتوجهُ بخالصِ الشكرِ وعميقِ التقديرِ والامتنانِ للعالمِ الجليلِ والفقيهِ الجنائيّ الكبيرِ، صاحبِ العلمِ الواسعِ، والخُلقِ الرفيعِ، أستاذِنا الأستاذِ الدكتور/ حسنين إبراهيم صالح عبيد، أستاذِ القانونِ الجنائيّ بكليةِ الحقوقِ، بجامعةِ القاهرة، نائبِ رئيسِ جامعةِ القاهرةِ الأسبق، المشرفِ على الرسالة. رئيسِ لجنةِ المناقشةِ والحُكمِ، الذي بالرغمِ مِنْ كثرةِ مشاغلِهِ ومهامِّهِ الثقيلةِ، فقدْ تفضَّلَ عليَّ بقبولِ الإشرافِ على رسالتي هذه، وشَمَلني بعلمِه الغزيرِ، وخُلُقِهِ الرفيعِ، فكانَ سيادتُه العقلَ المنيرَ، الذي عَبَرَ معي ظلامَ الحِيرةِ، فأضاءَ بحثي حتَّى وَصَلْنا معًا إلى شاطئِ النورِ. وقدْ تَعامَل معي بكلِّ صدقٍ، ولمْ يَدَّخِرْ معي أيَّ جُهدٍ أوْ نصيحةٍ، لإثراءِ هذا البحثِ، أيْ أنَّني وجدتُ فيه صفاتِ العالمِ المتواضعِ بعلمِهِ، فلِسيادتِهِ عظيمَ الشكرِ والتقديرِ، ومَتَّعَهُ اللهُ بموفورِ الصحةِ والعافيةِ، وأطالَ في عمرِهِ، ليكونَ ذُخرًا ومنهَلًا لطلابِهِ.

كما أتوجهُ بخالصِ الشكرِ والتقديرِ إلى أستاذِي الجليلِ والفقيهِ الجنائيّ الكبيرِ، الأستاذِ الدكتور/ عمر محمد سالم، أستاذِ القانونِ الجنائيّ بكليةِ الحقوقِ، بجامعةِ القاهرةِ، العميدِ السابقِ لكليةِ الحقوقِ، بجامعةِ القاهرةِ، ووزيرِ الدولةِ لشئونِ المجالسِ النيابيةِ والبرلمانيةِ الأسبقِ، على تفضُّلِهِ بقبولِ المشاركةِ في مناقشةِ هذهِ الرسالةِ والحكمِ عليها، رغمَ مشاغلِهِ الكثيرةِ، وإنَّ مشاركةَ سيادتِه لَشرفٌ عظيمٌ، وهوَ ما أَضْفَى على هذهِ الرسالةِ تشريفًا كبيرًا؛ فلهُ مني عظيمُ التقديرِ والامتنانِ، وأدعو اللهَ لهُ بطولِ العمرِ، وأنْ يمتِّعَهُ اللهُ بموفورِ الصحةِ والعافيةِ، وأنْ يجعلَهُ ذُخرًا للعلمِ ومنارةً للهدى، وأنْ يَجْزِيَهُ عَنِّي خيرَ الجزاءِ.

كما يُسعدُني أنْ أتقدمَ بخالصِ الشكرِ وعظيمِ التقديرِ إلى الفقيهِ الجنائيّ الكبيرِ معالي الأستاذِ الدكتور/ علي محمود علي حمودة، أستاذِ القانونِ الجنائيّ، ومستشارِ أكاديميةِ شرطةِ دبي، على تفضُّلِهِ بالمشاركةِ في مناقشة هذهِ الرسالةِ والحكمِ عليها؛ مِمَّا أَضْفَى عليها تشريفًا عظيمًا؛ فجعلَهُ اللهُ ذُخرًا للعلمِ ومنارةً للهدى، وجزاهُ اللهُ خيرَ الجزاءِ، ومتَّعَهُ بموفورِ الصحةِ والعافيةِ.

إهـــــداء

إلى مَنْ أوصاني بهم ربُّ العالمينَ:

والدتِي: عليها سحائبُ الرحمةِ ونسائمُ المغفرةِ منَ اللهِ ربِّ العالمينَ.

والدي: أطالَ اللهُ في عمرهِ، وجعلني بارًّا بهِ ما دمتُ حيًّا.

إلى مَنْ جعلَها اللهُ سكنًا لي؛ فوقفَتْ مِنْ ورائي تَشُدُّ مِنْ أَزْرِي، تُقاسِمُنِي عناءَ هذا البحثِ، إلى زوجتي الغاليةِ.

إلى أبنائِي، نورهان، وملك، وأحمد. حفظهم الله جميعًا.

مقدمة

موضوع البحث:

تُعد المسئولية الجنائية، بوجه عام، المحور الأساسي الذي تدور حوله الفلسفة والسياسة الجنائية، كما أنها تمثل نقطة التحول الجذري بالنسبة للتشريع الجنائي المعاصر؛ ومن ثم كانت النهضة العلمية والفكرية التي لحقت بالقانون الجنائي وليدة الاتجاهات الفلسفية المختلفة حول نظرية المسئولية الجنائية[1]. وعلى ضوء تطور نظرية المسئولية الجنائية يمكن أن نقارن بين مرحلتين مرّتا على القانون الجنائي، أولاهما: مرحلة التخلف والوحشية واللامسئولية، وقد اتسمت تلك المرحلة –حسبما يؤكد علم الاجتماع السياسي– بالعدوان من جانب الأقوياء، فكان المناخ الاجتماعي متميزًا بالبطش وبالخوف، بطش الأفراد الأكثر قوة جسديا وضراوة بالضعفاء الذين كان يؤرقهم ذلك الخوف[2]. وثانيهما مرحلة النهضة والعدالة التي شهدها القانون الجنائي عبر مراحل تطور قواعده، حيث يتضمن قواعد موضوعية وأخرى إجرائية بحيث تحدد القواعد الموضوعية، الجرائم والجزاءات المقررة لها وما يحكمها من مبادئ عامة، وتضم هذه القواعد ما يطلق عليه قانون العقوبات، أما القواعد الإجرائية فإنها تتمثل في الإجراءات اللازمة لملاحقة مرتكبي الجريمة والتحقيق معهم ومحاكمتهم وإعلان الجزاء قبلهم وتنفيذه، وتضم هذه القواعد ما يطلق عليه قانون الإجراءات الجنائية[3]، ومن جانب آخر ينهض قانون العقوبات على قسمين، أولهما: القسم العام، الذي يحفل بتحديد ماهية القاعدة الجنائية الموضوعية وبيان قواعد تطبيقها من حيث الزمان والمكان والأشخاص، مع إبراز الأسباب المبيحة للجريمة بصفة عامة، ثم تحديد ما ينهض عليها من بناء قانوني مادي ومعنوي، وكذا قواعد المسئولية الجنائية الناشئة لكل من الشخص الطبيعي والمعنوي على السواء، من حيث الإقرار أو الانتفاء، وثانيهما: القسم الخاص، الذي يفصل الحديث عن كل جريمة، ويبين الأركان الخاصة بها من حيث صفة الجاني وصور السلوك الإجرامي وموضوعه وغايته[4].

وإذا كانت المسئولية الجنائية بوجه عام تعد، وكما سبق أن ذكرنا، المحور الأساسي الذي تدور حوله الفلسفة والسياسة الجنائية، **فإن المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية، بوجه خاص**، تُعد من أهم الموضوعات التي تمس وبشكل مباشر فلسفة القانون والفقه

(1) د. أحمد محمد قائد مقبل، المسئولية الجنائية للشخص المعنوي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2005، ص 1.

(2) د. حسام عبد المجيد جادو، المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، طبعة 2013، ص 7.

(3) د. أمين مصطفى محمد، قانون العقوبات، القسم العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2015، ص 5.

(4) د. حسنين إبراهيم صالح عبيد، دروس في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، 2008، ص 10 وما بعدها.

فهرس

مقدمة..... **4**
موضوع البحث:..... **4**
أهمية البحث: **7**
أهداف البحث:..... **7**
خطة البحث: **8**
الفصل التمهيدي :ماهية الشخص المعنوي والمسئولية الجنائية 9
المبحث الأول :ماهية الشخص المعنوي..... 11
المطلب الأول :الطبيعة القانونية للشخص المعنوي..... 12
المطلب الثاني :أنواع الشخص المعنوي..... 18
المبحث الثاني :ماهية المسئولية الجنائية..... 27
الباب الأول :الأحكام العامة للمسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية 31
الفصل الأول :موقف النظم القانونية المقارنة من المسئولية الجنائية للشخص المعنوي 32
المبحث الأول :موقف الفقه المقارن من المسئولية الجنائية للشخص المعنوي..... 33
المطلب الأول :الاتجاه المعارض للمسئولية الجنائية للشخص المعنوي 34
المطلب الثاني :الاتجاه المؤيد للمسئولية الجنائية للشخص المعنوي 45
المبحث الثاني :موقف التشريع المقارن..... 60
المطلب الأول :التشريعات المؤيدة لمسئولية الشخص المعنوي كمبدأ عام..... 60
المطلب الثاني :التشريعات المؤيدة لمسئولية الشخص المعنوي استثناءً 74
الفصل الثاني :شروط المسئولية الجنائية للشخص المعنوي وأثرها على مسئولية الشخص الطبيعي 88
المبحث الأول :شروط المسئولية الجنائية للشخص المعنوي..... 89
المطلب الأول :الشروط المتعلقة بفاعل الجريمة..... 89
المطلب الثاني :الشروط المتعلقة بالجريمة 97
المبحث الثاني :أثر قيام المسئولية الجنائية للشخص المعنوي..... 106
على مسئولية الشخص الطبيعي..... 106
المطلب الأول :قاعدة ازدواجية المسئولية الجنائية عن ذات الجريمة 107
المطلب الثاني :صور المسئولية الجنائية للشخص المعنوي عن ذات الجريمة 115

الفصل الثالث :نطاق المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية..... 127
المبحث الأول :تحديد الأشخاص المعنوية المسئولة جنائيًّا..... 128
المطلب الأول :الأشخاص المعنوية العامة..... 128
المطلب الثاني :الأشخاص المعنوية الخاصة..... 138
المبحث الثاني :المسئولية الجنائية عبر مراحل الشخص المعنوي الخاص..... 143
المطلب الأول :مرحلة الإنشاء والتأسيس..... 143
المطلب الثاني :مرحلة التصفية والاندماج..... 146
الباب الثاني :الأحكام الخاصة بالجرائم الضريبية 155
الفصل الأول :ماهية الجرائم الضريبية 157
المبحث الأول :المصلحة المحمية في مجال التجريم الضريبي..... 159
المبحث الثاني :الجرائم الضريبية في التشريع الضريبي المصري..... 168
المطلب الأول :الجرائم الواردة في قانون الضريبة على الدخل..... 169
المطلب الثاني :الجرائم المنصوص عليها في قانون الضريبة على القيمة المضافة 193
المطلب الثالث :الجرائم الضريبية الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد 200
المبحث الثالث :الجرائم الضريبية التي يُسأل عنها الشخص المعنوي في التشريعات المقارنة..... 210
الفصل الثاني :المساهمة الجنائية في الجرائم الضريبية 216
المبحث الأول :مفهوم المساهمة الجنائية 217
المبحث الثاني :الشخص المعنوي كفاعل أصلي في الجرائم الضريبية..... 222
المطلب الأول :الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية..... 223
المطلب الثاني :أحكام الاشتراك في الجريمة الضريبية..... 224
الفصل الثالث :العقوبات الجنائية– ماهيتها، وملاءمتها 232
المبحث الأول :العقوبات المقررة للشخص المعنوي..... 234
المبحث الثاني :مدى ملاءمة العقوبات الجنائية للهدف من فرض الضريبة..... 264
الخاتمة :..... 276
قائمة المراجع :..... 279
فهرس :..... 290

مستخلص الرسالة

يدور موضوع دراستنا في هذه الرسالة حول المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية؛ وذلك من منطلق ما تتمتع به تلك الأشخاص من أهمية، تتجلى فيما تنهض به من أعباء جسيمة يعجز غيرها من الأشخاص الطبيعيين عن القيام بها.

وترجع أهمية هذه الدراسة إلى سببين أساسين، مفاد الأول الأهمية القصوى التي أضحى الشخص المعنوي يتمتع بها، ومؤدى الثاني الدور المتعاظم للموارد الضريبية نظرًا لما تسهم به من نسبة كبيرة في الموارد المالية للدولة.

وتتحدد أهداف تلك الرسالة انطلاقًا من عنوانها في مجموعة من الأهداف، أهمها تحديد المسئول جنائيًا الذي يمكن أن تباشَر ضده الإجراءات الجنائية، هل هي إحدى المنشآت المنوه عنها؟ أم أن المسئولية تقع على عاتق ممثلها القانوني؟ ثم بعد ذلك تحديد العقوبة الأكثر ملاءمة لطبيعة الأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية.

وقد انتهت الدراسة إلى أن غالبية الفقه والتشريعات الحديثة تتبنى المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية. كما خلصت الدراسة إلى أن أكثر العقوبات مناسَبةً لطبيعة الأشخاص المعنوية –وفي الوقت ذاته ملائمة للهدف من فرض الضريبة– هي العقوبات المالية، خاصة الغرامة النسبية.

الكلمات الدالة:

– المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية– الجرائم الضريبية– العقوبات المقررة لها ومدي ملاءمتها – المسئولية الأخلاقية والقانونية.