جامعة القاهرة

كلية الحقوق

الدراسات العليا

قسم القانون الجنائي

جريمة التهرب الضريبي في التشريع المصري والمقارن

رسالة لنيل درجة الدكتوراه في القانون من الباحث / عيد نصرالله سعد

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور/ شريف سيد كامل – أستاذ ورئيس قسم القانون الجنائي كلية الحقوق جامعة القاهرة

لجنة الحكم علي الرسالة :

- الأستاذ الدكتور / أحمد عوض بلال رئيسًا

أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الحقوق جامعة القاهرة الأسبق

- الأستاذ الدكتور / شريف سيد كامل مشرفًا وعضوًا

أستاذ ورئيس قسم القانون الجنائي كلية الحقوق جامعة القاهرة

- الأستاذ الكتور / عادل عبدالعال خراشي عضوًا

أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر

١٤٣٨هـ - ٢٠١٧ م

جامعة القاهرة
كلية الحقوق
الدراسات العليا
قسم القانون الجنائي

لقسم
المشرف
١٨/٢/١٢٧

جريمة التهرب الضريبي في التشريع المصري والمقارن

رسالة لنيل درجة الدكتوراه في القانون

من الباحث / عيد نصرالله سعد

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور/ شريف سيد كامل

أستاذ ورئيس قسم القانون الجنائي كلية الحقوق جامعة القاهرة

لجنة الحكم علي الرسالة :

- الأستاذ الدكتور / أحمد عوض بلال — رئيسًا
  أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الحقوق جامعة القاهرة الأسبق
- الأستاذ الدكتور / شريف سيد كامل — مشرفًا وعضوًا
  أستاذ ورئيس قسم القانون الجنائي كلية الحقوق جامعة القاهرة
- الأستاذ الكتور / عادل عبدالعال — عضوًا
  أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر

١٤٣٨هـ - ٢٠١٧م

بسم الله الرحمن الرحيم

(إِنَّ الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّـــلِحَـــتِ إِنَّا لَا نُضِيعُ أَجْرَ مَنْ أَحْسَنَ عَمَلًا)

صدق الله العظيم "

سورة الكهف – آية ٣٠.

إهداء

إلى روح والدى رحمه الله وجعل مثواه الجنة .

إلى والدتي الحبيبة أطال الله في عمرها،

تقديرًا لعظيم عطائها واعترافًا بجليل فضلها .

إلي رفيقة الدرب والطريق زوجتي العزيزة رفيقة العمر والكفـــاح تكريمًـــا وإنصافًا لها .

إلي أولادي أحمد وروان ومحمد .

إلي روح زميلي العزيز الأستاذ / عماد الخولي رحمه الله .

إلي العاملين بالحقل الضريبي والمهتمين به .

شكر وتقدير

أحمدك اللهم كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك على ما أنعمت به علي وأوليت، وصلى الله علي سيدنا محمد النبي الأمي الهادي البشير والسراج المنير .

أحمدك رب العالمين على أن وفقتني ورزقتني الوقوف علي أعتاب مرحلة علمية جديدة .

إن الأدب يحتم علينا شكر من أسدى إلينا معروفا أو صنيعا عملًا بقول رسولنا الكريم " وَمَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَكَافِئُوهُ، فَإِنْ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافِئُونَهُ، فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنَّكُمْ قَدْ كَافَأْتُمُوهُ " (سنن أبي داود باب عطية من سأل بالله ص ١٢٨ مجلد ٢- الناشر المكتبة العصرية فيدا ص ي بيروت) حكم الألباني صحيح

وعن الترمذي رحمه الله عن أبي هريرة رضي الله عنه قال قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " من لم يشكر الناس لم يشكر الله" (مسند أحمد بن حنبل برقم ٧٥٠٤ – مجلد ١٢ ص ٤٧٢ المحقق شعيب الارنؤوط، وعادل مرشد وآخرون – إشراف د/عبدالله بن المحسن التركي – الناشر مؤسسة الرسالة الطبعة الاولي ١٤٢١ه – ٢٠٠١ م)

ومما يسر لي السبيل إلى ذلكم المنهل الطيب فضل كرم الأستاذ الدكتور/شريف سيد كامل، فإن لمعاليه فضلَ عطاء لم يَعْرُه إقلال عند عطاء ولا إمهال عند رجاء ، فثم الشرف شرف الثناء على ذلك العطاء ، والتحية للعلامة صاحب النبل والفضل معالى المشرف المفضال.

لذا فإنني أتقدم بالشكر والتقدير وغظيم الامتنان لسيادته على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة بالرغم من مهامه الجسام ومشاغله العديدة فشملني بعلمه الغزير، وخلقه الرفيع، وفضله الوفير، فقد أرسى لدي المفاهيم العلمية والموضوعية، فلم يبخل علي بجهد أو عزم فكان عطاؤه البحثي انعكاسًا لثراء علمه، وشرفني بقبوله الإشراف علي هذه الرسالة، فجزاه الله عني وعن كل من نهل من علمه وخبرته خير الجزاء، وبارك لنا في عمره ومتعه الله بالصحة والعافية .

وجزيل الشكر والامتنان للعالِمَينِ الجليلين :

الأستاذ الدكتور/أحمد عوض بلال أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الحقوق سابقًا.

الأستاذ الدكتور/عادل عبدالعال خراشي أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الشريعة والقانون جامعة الأزهر؛ لتفضلهما بالموافقة علي مناقشة هذه الرساله فزادوها شرفًا مقتطعين من وقتهما ما يساند جهدي العلمي المتواضع من أفكار ورؤى، بارك الله فيهما وجزاهما الله عني وعن تلاميذهما خير الجزاء .

ولقطاع البحوث والاتفاقيات الدولية بمصلحة الضرائب المصرية مجزول الشكر والتقدير ؛ لما كان لذلك القطاع من عظيم الفضل ؛ إذ قام بإمدادنا بالوثائق والمحررات التى كانت عونا طيبا لإنجاز كثير مما بالبحث .
وفي النهاية أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من قدم لي عوناً وساعدني في هذه الرسالة .

الباحث

المقدمة

١ـ التعريف بالموضوع وأهميته :

تعد الضرائب أحد أهم أدوات السياسة المالية للدولة ؛ لكونها تعمل علي توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الخطط التنموية والمستدامة ، كما أن الضرائب تمثل العمود الفقري للموازنة العامة ، بل تعد أهم مورد من الموارد المالية علي الإطلاق ، كما أن لها دورًا في توجيه الاقتصاد وجهة معينة ، كالاستثمار والصناعات والتجارة ، وكذلك منح الحوافز الضريبية للمستثمرين ، من خلال تقرير إعفاءات الضريبة وخفض معدلاتها ، ونستطيع من خلالها إقامة العدالة الاجتماعية بين الافراد.

والذي يؤثر علي هذا المورد الهام جريمة التهرب الضريبي ؛ باعتبار أنه يدور مع الضريبة وجودا وعدما .

كما أنه ظاهرة عالمية ، تختلف من دولة إلى أخرى ، طبقا لمدى مستوى الثقافة الضريبية السائدة لدى الممولين .

ولم يتعرض المشرع الضريبي المصري لتعريف التهرب ، لكنه تناول الحالات التى تعد تهربا من الضريبة ، وذلك في المادة ١٣٣ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥م وتعديلاته أو في القانون الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ونعديلاته ، ولم يتناول صورًا أخري للتهرب كجريمة عدم الإخطار عن المزاولة التي اعتبرها القانون الملغى [١] -سالف الذكر- وقد استحدث قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعض الجرائم لم تكن موجودة من قبل، كعدم توقيع الإقرار من محاسب مقيد بجدول المحاسبين إذا تجاوز مليوني جنية،عدم توفير الممول للبيانات وصور الدفاتر والمستندات التي تطلبها المصلحة ، تقرير مسئولية الشريك في جريمة التهرب الضريبي بالتضامن مع الممول والالتزام باداء قيمة الضريبة التي تهرب منها والغرامات المقضي في شأنها ، عدم امساك الدفاتر والسجلات .

١- م ١٧٨ من قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قانون الضرائب علي الدخل

الفهرس

الموضـــــــــــــــــوع	رقم الصفحة
المقدمة	
فصل تمهيدي ماهية التهرب الضريبي .	١
المبحث الأول : التعريفات الفقهية والتشريعية للتهرب الضريبي.	٣
المطلب الأول : التعريفات الفقهية للتهرب الضريبي.	٤
المطلب الثاني : التعريفات التشريعية للتهرب الضريبي.	٨
المطلب الثالث : انواع التهرب الضريبي والفرق بينه وبين النظم المشابهه له.	١٢
المبحث الثاني : أسباب التهرب الضريبي .	١٨
المطلب الأول : الأسباب الأخلاقية والثقافية.	١٩
المطلب الثاني : الأسباب الاقتصادية.	٢٤
المطلب الثالث : الأسباب الاجتماعية والسياسية.	٢٥
المطلب الرابع : دور الإدارة الضريبية في حدوث التهرب من الضريبه.	٢٧
المطلب الخامس : العلاقة بين التنظيم التشريعي للضريبة والتهرب منها.	٣٢
المبحث الثالث : آثار التهرب .	٤٠
الباب الأول : الأركان العامة لجرائم التهرب الضريبي وصورها.	٤٣
الفصل الأول : مبدأ الشرعية فى المجال الضريبي .	٤٥
المبحث الأول : مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات .	٤٦
المبحث الثاني : نتائج الشرعية في المجال الضريبي.	٤٨
المبحث الثالث : نطاق تطبيق قانون العقوبات من حيث الزمان.	٥١
الفصل الثاني: الركن المادي لجرائم التهرب الضريبي.	٥٦
المبحث الأول : عناصر الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي.	٥٧
المطلب الأول : السلوك	٥٨
المطلب الثاني : النتيجة	٧٠
المطلب الثالث :علاقة السببية	٧٣
المبحث الثاني: صور جرائم التهرب الضريبي فى قانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥	٧٧
المطلب الأول: جرائم الامتناع	٧٨
الفرع الأول : الامتناع عن الإخطار بالمزاولة	٧٩

الفرع الثاني : الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي	٨٤
الفرع الثالث : الامتناع عن تطبيق استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة	٩١
الفرع الرابع: جريمة التخلف عن تقديم البيانات وصور الدفاتر والمستندات	٩٣
الفرع الخامس : جريمة عدم إمساك الدفاتر	٩٥
الفرع السادس : جريمة عدم تقديم الإقرار من محاسب	٩٧
المطلب الثاني:جريمة المحاسب القانوني	٩٩
الفرع الأول الركن المادي	١٠١
الفرع الثاني : الركن المعنوي	١٠٤
المطلب الثالث: جريمة إدراج مبلغ الضريبة في الإقرار بأقل من قيمته.	١٠٦
المبحث الثالث : الشروع في جريمة التهرب الضريبي	١٠٩
المبحث الرابع: المساهمة الجنائية في جرائم التهرب الضريبي	١١٣
المطلب الأول : المساهمة الأصلية في جريمة التهرب	١١٤
المطلب الثاني : المساهمة التبعية في جريمة التهرب	١٢٠
الفرع الأول : الشريك في جرائم التهرب الضريبي	١٢١
الفرع الثاني : أركان الاشتراك فى التهرب الضريبي	١٢٣
الفصل الثالث : الركن المعنوي في جريمة التهرب	١٣٣
المبحث الاول : الركن المعنوي في جرائم التهرب الضريبي وفقاً لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥	١٣٥
المطلب الأول : القصد الجنائي في جرائم التهرب الضريبي	١٣٦
المطلب الثاني : مدي تصور الخطأ غير العمدي	١٤٤
الفرع الأول : تعريف الخطأ غير العمدي	١٤٥
الفرع الثانى : صور الخطأ غير العمدي	١٤٨
المبحث الثاني : مدي ضرورة الركن المعنوي لقيام جرائم التهرب	١٥١
الفصل الرابع :مدي إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية في جريمة التهرب	١٥٥
المبحث الأول : الشخصية الاعتبارية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥	١٥٦
المبحث الثاني : حدود المسؤلية للشخصية المعنوية في قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنه ٢٠٠٥.	١٦١
خلاصة الباب الأول.	١٦٤

الباب الثاني : السياسة الوقائية وأحكام العقاب علي جرائم التهرب الضريبي .	١٦٦
الفصل الأول: الوسائل الوقائية ضد جرائم التهرب الضريبي .	١٦٧
المبحث الأول : دور الإدارة الضريبية إزاء جرائم التهرب الضريبي .	١٦٨
المطلب الأول : حصر الانشطة .	١٧٠
المطلب الثاني : دور الحاسب الالي.	١٧٥
المطلب الثالث: نشر الثقافة الضريبية.	١٧٨
المطلب الرابع : دور أجهزة الدولة في نشر الثقافة الضريبية.	١٨٠
المطلب الخامس : التوسع في طريقة الحجز من المنبع .	١٨٢
المطلب السادس : مواجهة الفساد الضريبي .	١٨٣
المبحث الثاني : الوقاية في الشريعة الاسلامية.	١٨٩
المطلب الأول : دور القرآن الكريم في مواجهة التهرب .	١٩١
المطلب الثاني : السنه النبويه .	١٩٤
المطلب الثالث : حصر المكلفين.	١٩٧
المطلب الرابع : الحجز من المنبع.	١٩٨
الفصل الثاني : ماهية العقوبة وأحكامها في التشريعات الضريبية.	١٩٩
المبحث الأول : العقوبة فى جرائم التهرب للقانون الوضعي والتشريع الإسلامى.	٢٠٠
المطلب الأول : أغراض العقوبة في القانون الضريبي.	٢٠١
المطلب الثاني : العقوبة في التشريع الإسلامى.	٢٠٧
المبحث الثاني : أحكام العقاب علي صور التهرب الضريبي .	٢١١
المطلب الأول : العقاب علي جرائم الأمتناع لصور التهرب الضريبي .	٢١٢
الفرع الأول : عقوبة جريمة عدم الإخطار.	٢١٣
الفرع الثاني : عقوبة عدم تقديم الإقرار.	٢١٥
الفرع الثالث : عقوبة عدم إصدار أو تسليم الفاتورة.	٢١٧
الفرع الرابع : عقاب من يتخلف عن تقديم بيانات وصور المستندات.	٢١٨
الفرع الخامس : العقاب على المبالغ غير المؤداه لكل من امتنع عن تطبيق واستقطاع وتحصيل وتوريد الضريبة .	٢١٩
الفرع السادس : العقاب على جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات.	٢٢٠

الفرع السابع : عقوبة عدم إحطار المصلحة بقيمة السلع والمنتجات الصناعية.	٢٢١
المطلب الثاني :عقوبة جريمة المحاسب القانوني .	٢٢٢
المبحث الثالث : أحكام العقاب علي جريمة التهرب الضريبي.	٢٢٤
المطلب الأول : العقوبات الأصلية.	٢٢٥
المطلب الثاني : عقوبات تبعية وتكميلية.	٢٣٥
المطلب الثالث : التدابير الاحترازيه المقررة لجرائم التهرب الضريبي.	٢٣٧
المطلب الرابع : جزاءات غير جنائية.	٢٤٥
الفصل الثالث :العقوبات المقررة لجرائم التهرب من التكاليف فى التشريع الجنائي الإسلامي.	٢٤٨
المبحث الأول : عقوبات سالبه للحرية.	٢٤٩
المبحث الثاني : عقوبات مالية.	٢٥٢
الفصل الرابع :الأحكام الإجرائية علي جرائم التهرب الضريبي.	٢٥٥
المبحث الأول : قواعد تحريك الدعوى الجنائية .	٢٥٦
المطلب الأول : أعمال الإستدلال.	٢٥٨
المطلب الثاني : إجراءات التحقيق.	٢٦٦
المبحث الثاني :تعريف الطلب وشروطة.	٢٧٠
المبحث الثالث : الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى الجنائية الضريبية.	٢٧٥
المطلب الأول :تقييم قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مجال التهرب.	٢٧٦
الفرع الأول : تقييم قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في منع التهرب	٢٧٧
الفرع الثاني : تقييم قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في عدم منع التهرب.	٢٨٢
المطلب الثاني : التنازل عن الطلب .	٢٩٥

المطلب الثالث : الصلح الجنائي الضريبي.	٢٩٧
ملخص الباب الثاني.	٣٠٧
الخاتمة.	٣١١
قائمة المراجع:	٣١٨
- المراجع الشرعية	٣١٨
- المراجع العامة	٣١٩
- المراجع الخاصة	٣٢٤
- ابحاث ومؤتمرات	٣٢٨
- المجلات العلمية	٣٢٨
- الرسائل العلمية	٣٣٠
- الوثائق والكتب القانونية	٣٣٤
- المواقع الإلكترونية	٣٣٥