



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

جريمة التهرب من أداء الضريبة

في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء
سلسلة الأوراق القانونية

(٢)



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

مستخلصات أساسية :

- القانون المصري يأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين لذلك لا تُفرض الضريبة إلا علي صافي دخول الأفراد الطبيعيين المحققة في مصر.
- الأشخاص الطبيعيين الذي يقومون بأنشطة خارج مصري لا يخضعون للضرائب المصرية إلا إذا تقاضوا دخلهم من هذا النشاط من خزانه مصرية أو شركة قطاع خاص داخل مصر سواء كانت مصرية أو أجنبية.
- الاشخاص الاعتبارية المقيمة تُفرض عليهم ضريبة علي أرباحهم سواء تحققت في مصر أو خارجها. أما الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة فإن الضريبة تفرض علي الأرباح التي تحققها في مصر فقط.
- الأزواج الضريبي الدولي هو الازدواج الذي تتوافر وتتكامل شروطه عبر حدود الدول، بمعنى توافر بعضها في دولة وإحداها أو بعضها في دولة أو دول أخرى، ومصر تواجه الأزواج الضريبي الدولي بالتوقيع علي العديد من الاتفاقيات الدولية مع حكومات دول أخرى مثل إيطاليا وكندا واليونان والمملكة العربية السعودية وتونس والجزائر.
- القانون لم يُعرف جريمة التهرب من أداء الضريبة ولكنه اكتفي بالإشارة في المادة ١٣٣ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلي الطرق الاحتيالية التي يتبعها الممول للتهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.
- عرف الفقه الجريمة بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الاخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني.
- يتكون الركن المادي لهذه الجريمة من عنصرين : (١) استعمال أحد الطرق الاحتيالية المشار إليها في المادة ١٣٣ ويقصد بها هي كل وسيلة يلجأ إليها الممول من شأنها إخفاء نشاطه الخاضع للضريبة، ولا يقوم الركن المادي لهذه الجريمة ما لم يكن الممول قد استعمل الطرق الاحتيالية، ونال من ورائها تخلصاً كلياً أو جزئياً من الضريبة الواجبة قانوناً. (٢) التهرب من



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

أداء الضريبة. ويرى بعض الفقه أن الجريمة تتطلب نتيجة معينة وهي التخلص فعلاً من أداء الضريبة.

- جريمة التهرب من أداء الضريبة هي جريمة إيجابية عمدية لا يكفي فيها القصد الجنائي العام، إذ تطلب القانون في هذه الجريمة قصداً جنائياً خاصاً وهو ان تتجه نية الجاني إلى تحقيق النتيجة الاجرامية، وهي التهرب من أداء الضريبة، أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول علي حقها في هذه الضريبة الواجبة قانوناً.
- أورد المشرع في المادة ١٣٧ من قانون الضريبة علي الدخل قيد علي حرية النيابة العامة في تحريك الدعوي الجنائية أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق واشترط تقديم طلب من وزير المالية قبل اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق أو تحريك الدعوي الجنائية ويترتب علي عدم تقديم هذا الطلب أن تحكم المحكمة بعدم قبول الدعوي.
- يجوز لوزير المالية التنازل عن طلب اتخاذ إجراءات التحقيق أو تحريك الدعوي الجنائية في أي دور من أدوار الدعوي وفي أي وقت إلي أن يصدر في الدعوي حكم نهائي، فيجوز ذلك حتي أمام محكمة النقض، إلا أنه إذا صدر حكم بالإدانة نهائياً وأصبح باتاً، تصبح العقوبة واجبة التنفيذ ولا أثر للتنازل علي الحكم البات.
- يجوز لوزير المالية أو من ينيبه التصالح في الدعوي الجنائية الضريبية طبقاً للمادة ١٣٨ من قانون الضريبة علي الدخل ويترتب علي هذا التصالح انقضاء الدعوي الجنائية فإذا تم التصالح قبل رفع الدعوي تعين علي النيابة أن تأمر بحفظ الأوراق أو تقرر بعدم وجه لإقامة الدعوي الجنائية، وإذا تم بعد رفع الدعوي تعين الحكم بانقضاء الدعوي الجنائية بالصلح وذلك لتعلقه بالنظام العام. كما يترتب علي الصلح وقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

١. المقصود بالايراد الخاضع للضريبة

المقصود بالايراد في نطاق الضريبة العامة علي الدخل، بأنه الدخل الخاضع لأحدي الضرائب النوعية بالإضافة الي دخول أخري أوردها القانون علي سبيل الحصر. ويمكن القول بأن قانون الضريبة علي الدخل تميز بالتفرقة بين دخل الاشخاص الطبيعيين والاشخاص الاعتباريين من حيث القواعد التي تحكم إيرادات كلاً منهما، غير أن ذلك لا يعني ان هناك اختلافاً في أنواع الضرائب التي تفرض علي دخل كلاً منهما، وإنما يجب أن يراعي منذ البداية أن أنواع الضرائب التي تفرض علي دخل الأشخاص الطبيعيين هي نفسها التي تفرض علي دخل الأشخاص الاعتباريين.^١

فمن حيث سريان القانون نصت المادة ٦ من قانون الضريبة علي الدخل "تفرض ضريبة سنوية علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني كما تسري الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية : (١) المرتبات وما في حكمها (٢) النشاط التجاري أو الصناعي (٣) النشاط المهني أو غير التجاري (٤) الثروة العقارية" كما تنص المادة ٤٧ علي أنه "تفرض ضريبة سنوية علي صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها . وتسري الضريبة علي : (١) الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواءً من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع. (٢) الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر .

٢. المقصود بمبدأ أقلية الضريبة

يقصد به أن يطبق قانون الضرائب داخل الإقليم وألاً يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى فيخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها صاحبة السيادة علي أراضيها. فالقانون الضريبي كأني قانون تصدره الدولة، الاصل فيه ان يطبق مكانياً، فهو يعد مظهراً من مظاهر سيادتها علي اقليمها. اما القول بخلاف ذلك أي بتجاوز هذا القانون حدود الدولة، فهذا يؤدي الي انتهاك سيادة دولة اخرى، وعليه فان فرض الضريبة علي مال يقع في اقليم دولة اخرى، يعني المساس بسيادة تلك الدولة، بسبب سلطان هذه الدولة الاجنبية علي اموال واقعة في حدودها الاقليمية، بينما الاصل ان لاسلطان علي هذه الاموال الا قانون الدولة نفسها.

^١ الاستاذ هشام زوين، الموسوعة في شرح قانون الضرائب علي الدخل، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، المجلد الأول، ص ٧٠



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

وقانون الضريبة علي الدخل يأخذ بمبدأ الإقليمية فنصت المادة ٢ علي أنه "في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية: (١) إذا كان له موطن دائم في مصر. (٢) المقيم في مصر مدة تزيد علي ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً. (٣) المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل علي دخله من خزانة مصرية. ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية: (١) إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري. (٢) إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر. (٣) إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من (٥٠%) من رأسمالها.

وبالتالي لا تفرض الضريبة إلا علي صافي دخول الأفراد الطبيعيين المحققة في مصر، أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر فإن الضريبة تفرض علي صافي الأرباح الكلية لهم سواء تحققت في مصر أو خارجها، وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة فإن الضريبة تفرض علي الأرباح التي تحققها في مصر.^٢

ويري الفقه أن مفهوم الإقامة له أثر سلبي علي مجموع الأرباح التي تخضع للضريبة علي الدخل، ففي الأشخاص الاعتبارية المقيمة تفرض جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، أما في حالة الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة فلا تفرض الضريبة إلا علي الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.^٣

ومن المقرر بقضاء محكمة النقض أنه " ولما كان الثابت ان الشركة المطعون عليها هي شركة ملاحية بحرية مركزها وإدارتها في بريطانيا وليس لها نشاط في مصر سوي تحصيل ثمن تذاكر سفر الركاب وأجور شحن البضائع وتفريغها وإنها عهدت بهذه الاعمال إلي شركة أخرى داخل مصر ولها شخصية تجارية مستقلة وتتعامل مع شركات أخرى مقابل عمولة. وكان الريح الذي تحققه الشركة المطعون عليها - شركة الملاحة البحرية - من مباشرة عمليات النقل في عرض البحار علي سفنها التي تحمل علم الدولة التي تنتمي إليها - بريطانيا - لا يخضع لضريبة الأرباح المصرية لأنه ناتج عن استثمار يتم بأكمله في الخارج فلا يجوز أن تقع نتائجه تحت حكم قانون الضرائب المصري عملاً بمبدأ إقليمية الضريبة".^٤

^٢ كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ٢١١، يونيه ٢٠٠٥، الطبعة الثانية ص ٧٥ مشار إليه في الموسوعة في شرح قانون الضرائب علي الدخل، الأستاذ هشام زوين، المرجع السابق، ص ٧٨
أيضاً جاءت هذه الفقرة رداً علي سؤال عن دخول الأشخاص من خارج مصر؟ وهذا الإجابة وردت في كتيب أصدرته مصلحة الضرائب العامة موقع من الدكتور بطرس غالي ومنتشر علي موقع مصلحة الضرائب العامة الإلكتروني www.incometax.gov.eg
^٣ موسوعة الدفوع المدنية والدفوع ذات الصبغة المدنية، طبعة ٢٠٠٧، دار القانون ومركز بهجت للإصدارات القانونية، المجلد الرابع، في الدفوع الضريبية، الدفوع الخاصة باعتبار المنشأة مقيمة أو غير مقيمة في مصر، وكذا القسم الأول من المجلد الثاني من الموسوعة "الدفوع الضريبية".
^٤ الطعن بالنقض رقم ٦٣ لسنة ٢١ مكتب فني ٥ الصفحة رقم ٨٤٤ جلسة ٢٠ مايو ١٩٥٤.



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

وقضى أيضاً بأنه "يشترط للتقرير بعدم خضوم الأرباح المتولدة من الخارج للضريبة المصرية أن تكون المنشأة الموجودة بالخارج مستقلة ومنفصلة عن كل منشأة موجودة بمصر، إما إذا كانت المنشأة الموجودة بالخارج تابعة أو متصلة بمنشأة موجودة في مصر فإن أرباحها تخضع للضريبة المصرية ضمن أرباح المنشأة في مصر أو تبعاً لها، لما كان ذلك وكان الثابت أن مكتب الطاعن بالخارج (هولندا) ليس سوي فرع لمركز نشاطه الرئيسي في مصر ويكون معه وحده اقتصادية متكاملة، ومن ثم فإن الأرباح التي يحققها تخضع للضريبة المصرية.^٥

٣. ماذا عن الدخل الذي يترتب عن نشاط الأشخاص الطبيعيين خارج مصر ومدى خضوعه للضريبة؟

المادة ٦ من قانون الضريبة علي الدخل كانت قبل تعديلها عام ٢٠١٤ تنص علي أنه "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر". إلا أن المشرع قد أدخل تعديل علي هذه المادة بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ وأضاف بموجبه عبارة عن دخول الاشخاص الطبيعية "أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني".

وأعقب ذلك القانون صدور قرار من وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ نصت مادته الثانية علي أنه "في تطبيق المادة ٦ تعد مصر مركزاً للنشاط التجاري أو الصناعي أو المهني للشخص الطبيعي المقيم إذا كانت مقراً يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه أو مقراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط". فهل قصد المشرع من هذه الإضافة أن يخرج عن مبدأ أقليمية الضريبة ويخضع دخل المصريين المترتب عن أنشطة باشروها خارج مصر للضريبة أم لا ؟

نري أن هذا التعديل يجب أن يتم تفسيره في ضوء باقي مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فنجد أن المادة الثانية تنص علي أنه "في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية: (٣) المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزنة مصرية.

أيضاً نجد أن المادة ٣ البند (ب) من القانون تفسر المقصود بالدخل الذي تحقق من مصدر داخل مصر من نشاط في الخارج وتنص علي أنه يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي (ب) الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدي العمل في الخارج.

^٥ الطعن رقم ١٣٠٠ لسنة ٥٦ ق مكتب فني ٤٤ صفحة رقم ٣٣٦ جلسة ٦ ديسمبر ١٩٩٣



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

ويقول الفقه أن العبرة في فرض الضريبة ليس بإقامة الشخص الطبيعي في مصر وإنما بكون الدخل متحقق في مصر، وبالتالي لا تثار مسألة الجنسية في هذا المقام، فالمعيار الوحيد والصريح هو تحقق الدخل الموجب لاستحقاق الضريبة في مصر.^٦ فالمصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل علي دخله من خزانه مصرية قد يكون أحد العاملين المدنيين بالدولة كما يصح أن يكون أحد العاملين بشركة من شركات القطاع الخاص، سواء المصري أو الأجنبي.^٧ فيخضع للضريبة علي الدخل كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدي الغير بعقد أو بدون عقد بصفه دورية أم غير دورية، وأياً كانت المسميات أو الصور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن اعمال أدت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر.^٨ وبالتالي الضريبة تُفرض علي دخل الشخص الطبيعي الذي باشر نشاط في الخارج بشرط أن يحصل علي دخله من مصدر في مصر. ولا يمكن تفسير نص المادة علي نحو مخالف لأن المصري الذي باشر نشاط خارج مصر وتلقي مقابل هذا النشاط من خزانه ليست مصرية ستفرض عليه ضريبة في دولة أخرى طبقاً لمبدأ أقلية الضريبة. وفرض ضريبة عليه مرة أخرى في مصر يتحقق معه الأزواج الضريبي الدولي.

٤. المقصود بالأزواج الضريبي الدولي وكيفية مكافحته

الأزواج الضريبي الخارجي (الدولي) هو الأزواج الذي تتوافر وتتكامل شروطه عبر حدود الدول، بمعنى توافر بعضها في دولة وإحداها أو بعضها في دولة أو دول أخرى. ومثال ذلك: قيام السلطات الإماراتية بفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة على أرباح سندات وأوراق مالية لشخصٍ سوري يستثمرها في بورصة دبي استناداً إلى معيار مصدر الدخل، وفي الوقت ذاته قيام السلطات السورية بفرض الضريبة ذاتها عليه استناداً إلى الرابطة السياسية، أي بسبب تمتع المكلف بالجنسية السورية. فالمكلف نفسه هنا قام بتسديد الضريبة ذاتها مرتين وعن المدة ذاتها وعن المادة ذاتها الخاضعة للضريبة، ولكن في بلدين مختلفين ولسلطين ضريبيتين متميزتين.^٩ فينجم هذا الأزواج عن فكرة سيادة الدولة، وبالتالي عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول كما يجب، فإن من شأن ذلك أن يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان خشية منهم أن تفرض عليهم ضريبة ما أكثر من مرة دون وجه حق؛ مما يعرقل تواصل العلاقات

^٦ الأستاذ هشام زوين، المرجع السابق، ص ٩٢

^٧ الأستاذ هشام زوين، الموسوعة في شرح قانون الضرائب علي الدخل، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، المجلد الثالث، ص ١٣٣

^٨ الأستاذ هشام زوين، الموسوعة في شرح قانون الضرائب علي الدخل، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، المجلد الأول، ص ١٠٤

^٩ الدكتور جميل الصابوني، الأزواج الضريبي، منشور علي الموسوعة القانونية المتخصصة <https://www.arab-ency.com>



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

الاقتصادية الدولية. لذا فإن الحل لعلاج الازدواج الضريبي الدولي هو التنسيق التشريعي الدولي، وهناك عدة طرق مقترحة في إطار مفهوم التنسيق لأجل مكافحة الازدواج الضريبي :

(١) أن تقوم كل دولة على حدة في أثناء وضع تشريعاتها الضريبية أو تعديلها بمحاولة تجنب الازدواج الضريبي. وذلك: إما بأن تمتنع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت من أعمال تمارس خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها. وإما تعطي الدولة حسماً للضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية أخرى من الضريبة المحلية التي فرضتها على المكلف. وكذلك قد تقرر حسم الدخل الذي سبق أن خضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة على المكلف ذاته.

(ب) ويفضل عادةً عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف بقصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة. وقد أصبح هناك اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي نموذجية وضعتها الأمم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية وغيرها من التجمعات. ومن أهم المبادئ التي يمكن تقريرها في ظل مثل هذه الاتفاقيات: الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العقارية لبلد موقع العقار. الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدول المصدرة لها. الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الديون العادية لدولة موطن الدائن. الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع. الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أجر العمل للدولة التي يتم فيها ذلك العمل، باستثناء الأجر التي تدفعها الدولة، فيكون للدولة التي دفعتها سلطة فرض ضرائبها عليها. الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف.

وهناك العديد من الاتفاقيات التي أبرمتها مصر فعلاً بين الدول العربية فيما بينها، وكذلك مع بعض الدول الأجنبية، فمنها الاتفاقية الموقعه مع الحكومة الايطالية في روما بتاريخ ٧ مايو ١٩٧٩^{١٠}. والاتفاقية الموقعه مع الحكومة الكندية في القاهرة بتاريخ ٣٠ مايو ١٩٨٣^{١١}. والاتفاقية الموقعه مع جمهورية اليونان بتاريخ ٢٧ نوفمبر ٢٠٠٤^{١٢}. والاتفاقية الموقعه مع جمهورية تونس بتاريخ ٨ ديسمبر ١٩٨٩^{١٣}. والاتفاقية الموقعه مع جمهورية الجزائر بتاريخ ١٧ فبراير ٢٠٠١^{١٤}. والاتفاقية

^{١٠} قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٤٨ لسنة ١٩٧٩ بالموافقة على الاتفاقية،

^{١١} قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٨٤ بالموافقة على الاتفاقية.

^{١٢} قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٤ لسنة ٢٠٠٥ بالموافقة على الاتفاقية المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٤١ بتاريخ ١٢ أكتوبر ٢٠٠٦.

^{١٣} قرار رئيس الجمهورية رقم ١٧٦ لسنة ١٩٩٠ بالموافقة على الاتفاقية.

^{١٤} قرار رئيس الجمهورية رقم ٩٠ لسنة ٢٠٠٢ بالموافقة على الاتفاقية المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد رقم ٢٤ بتاريخ ١٢ يونيو ٢٠٠٣.



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

الموقعة مع جمهورية اندونيسيا في القاهرة بتاريخ ١٣ مايو ١٩٩٨^{١٥}. والاتفاقية الموقعة مع جمهورية باكستان في القاهرة بتاريخ ١٦ ديسمبر ١٩٩٥^{١٦}. وأحدث هذه الاتفاقيات؛ الاتفاقية الموقعة مع المملكة العربية السعودية بتاريخ ٨ أبريل ٢٠١٦^{١٧}.

٥. تعريف جريمة التهرب الضريبي

القانون لم يُعرف جريمة التهرب الضريبي.

ولكن عرفها الفقه بأنها ظاهره يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها أو بعضها، والتهرب إما أن يكون تاماً أو جزئياً، ولا توجد ضريبة تقريباً لا يتناول التهرب كلها أو بعضها أو علي الأقل محاولة التهرب وكلما كانت الضريبة مرتفعة كلما كثر التهرب منها^{١٨}.

وقد عرفها الدكتور حسن صادق المرصفاوي بأنها كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه علي عاتقه باستعمال الطرق الاحتيالية للتخلص من أداء الضريب، بمعنى إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، وتعد طرق احتيالية كل وسيلة يلجأ إليها الممول يكون من شأنها إخفاء نشاطه الخاضع للضريبة، وبهذا تتمثل خطورته في كونه يضيع علي الدولة جزءاً من حصيلة الضريبة التي تواجه بها أعباءها العامة، فتقع في مأزق نتيجة للنقص في إيراداتها، هذا فضلاً عن الاثار الأخرى التي تترتب عليه، الذي دعا الدولة علي مكافحته أو علي الأقل الفروض التقليل منه^{١٩}.

وعرفها دكتور أحمد فتحي سرور بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الاخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني، بمعنى أنها تتضمن أعتداء علي مصلحة الخزنة الضريبية، وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمن تحصيلها، وفرض عقوبة معينة علي مخالفة هذه القواعد وأنه لا يكفي لتحديد الجريمة الضريبية مجرد الاخلال بالنصوص التي تحمي المصلحة الضريبية بل يجب فضلاً عن ذلك أن يقرر القانون لها عقاباً جنائياً كالسجن والحبس والغرامة والمصادرة. وتقع جريمة الاحتيال الضريبي مع جريمة الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها إلا أنهما يختلفان فيما يتطلبه الاحتيال

^{١٥} قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٥٧ لسنة ٢٠٠١ بالموافقة علي الاتفاقية المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد رقم ١٤ بتاريخ ٤ ابريل ٢٠٠٢.

^{١٦} قرار رئيس الجمهورية رقم ١٠٤ لسنة ١٩٩٧ بالموافقة علي الاتفاقية المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد رقم ٥٠ بتاريخ ١٠ ديسمبر ١٩٩٨.

^{١٧} قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٦٧ لسنة ٢٠١٦ بالموافقة علي الاتفاقية المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد رقم ٣٥ بتاريخ ٥ سبتمبر ٢٠١٧.

^{١٨} الدكتور محمود رياض عطية، الموجز في المالية العامة، طبعة ١٩٦٩ صفحة ٢٢٠

^{١٩} الدكتور حسن المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى ١٩٦٣ ص ٥٢



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

الضريبي من الانتجاء إلي بعض الطرق الاحتمالية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها بمعنى التخلص من أداء ما يجب أدائه قانوناً من الضريبة وأن يتم التخلص من أداء الضريبة تحت تأثير الاحتمال^{٢٠}

وقد عرفها المستشار حسن عكوش بأنها تتميز بالانتجاء إلي بعض الطرق الاحتمالية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، بمعنى أن جريمة الاحتمال الضريبي تتطلب التخلص من أداء الضريبة أو جزء منها، ويتحقق ذلك بنجاح الممول في إدخال الغش علي الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو إعفاء الممول منها علي أساس الكذب الذي تتضمنه.^{٢١} ويقول المستشار البشري الشوربي أن جريمة التهرب من أداء الضريبة إذ تتحقق باستعمال طرق احتمالية والتخلص نتيجة لهذا الاستعمال من كل الضريبة الواجبة قانوناً أو بعضها، بمعنى استعمال طرق احتمالية للتخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة نتيجة للإخفاء، والمقصود بالإخفاء هو إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب.^{٢٢}

٦. طبيعة جريمة التهرب الضريبي

٦-١ طبيعة الجريمة بالنظر إلي ركنها المادي

جريمة التهرب من أداء الضريبة هي جريمة ايجابية لأن نشاط الجاني فيها يتكون من فعل إيجابي يتمثل في اتيان ما ينهي عنه القانون، وهو كل فعل من شأنه التهرب من أداء الضريبة أو التخلص من ادائها باستعمال الطرق الاحتمالية وذلك بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريب. ويرى بعض الفقه أنها جريمة ذو طبيعة وقتية لأنها تقع بمجرد ارتكاب فعل التهرب من أداء الضريبة، وارتكاب فعل الاحتمال الضريبي ومخالفة الالتزام بأداء الضريبة باللجوء إلي الطرق الاحتمالية.^{٢٣} وعلي عكس هذا الرأي ترى محكمة النقض أن جريمة التهرب الضريبي جريمة مستمرة وليست وقتية استناداً إلي أنها تظل مستمرة ما دام مرتكبها يخفي تلك المبالغ. وجاء بحديثات حكم محكمة النقض أنه "متى كانت الواقعة المسندة إلي المتهم هي أنه باعتباره من ممولي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - صاحب شركة الأفلام المصرية - أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة بأن لم يدون بإقرار أرباحه عن سنة ١٩٤٣ مبلغ كذا... ناتج من تأجير أستوديو نحاس فيلم، وكان النص المنطبق على هذه الواقعة هو الفقرة الثالثة من المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذي يقول "ويعاقب

^{٢٠} الدكتور أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، طبعة ١٩٩٠ ص ٣٥.

^{٢١} الدكتور حسن عكوش، جرائم الأموال العامة، الطبعة الأولى ١٩٧٠ ص ٤٢٧

^{٢٢} المستشار البشري الشوربي، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى ١٩٧٢ ص ٢٤

^{٢٣} الاستاذ ابراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى ٢٠٠٠ منشأة المعارف بالاسكندرية ص ١١٣



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

بالعقوبة والزيادة المشار إليهما بالفقرة السابقة كل من استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون، وذلك بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة". فإن هذه الجريمة تكون جريمة مستمرة، وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفي تلك المبالغ، إذ مادام القانون قد جعل إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة جريمة معاقباً عليها، فإن هذه الجريمة تتكون من حالة تقوم وتستمر مادام هذا الإخفاء المتعمد قائماً، ويكون الحكم إذ قضى بسقوط الدعوى الجنائية بمضي ثلاث سنوات من وقت وقوعها على أساس أن الجريمة وقتية وتم وتنتهي من وقت تقديم البلاغ الكاذب قد أخطأ في تطبيق القانون^{٢٤}.

ونحن نؤيد ما انتهى إليه رأي ثالث في الفقه من أن جريمة الاحتيال الضريبي وقتية لأنها تقع وتنتهي بمجرد تخلص الجاني من أداء الضريبة علي أن الجاني يسأل في الوقت ذاته عن جريمة الامتاع عن أداء الضريبة وهي جريمة مستمرة بطبيعتها^{٢٥}.

٦-٢ طبيعة الجريمة بالنظر إلى ركنها المعنوي

جريمة التهرب من أداء الضريبة من الجرائم العمدية لأن نشاط الجاني الممول يقع بتعمد الفعل الايجابي، بالاخلاق بالالتزام بأداء الضريبة باستعمال الطرق الاحتيالية التي باشرها الممول، فجريمة التهرب من أداء الضريبة تعد جريمة من الجرائم الاحتيالية وجريمة من جرائم العمد وقد تطلب القانون الضريبي في هذه الجريمة فضلاً عن القصد الجنائي العام، قصداً جنائياً خاصاً، وهو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها متعمداً التهرب من أداء الضريبة.

ومحكمة النقض أيضاً تعتبرها من الجرائم العمدية حيث قضت بأن "جريمة التهريب الجمركي جريمة عمدية يتطلب القصد الجنائي فيها اتجاه أرادة الجاني إلى ارتكاب الواقعة الاجرامية مع علمة بعناصرها والأصل أن القصد الجنائي من أركان الجريمة فيجب أن يكون ثبوته فعلياً، ولا يصح القول بالمسئولية الفرضية إلا إذا نص عليها الشارع صراحة أو كان استخلاصاً سائغاً عن طريق استقراء نصوص القانون وتفسيرها بما يتفق وصحيح القواعد والأصول المقررة في هذا الشأن إذ من المقرر في التشريعات الجنائية الحديثة أن الإنسان لا يسأل بصفته فاعلاً أو شريكاً إلا عما يكون لنشاطه دخل في وقوعه من الأعمال التي نص القانون على تجريمها، ولا مجال للمسئولية المفترضة في العقاب إلا استثناء وفي الحدود التي نص عليها القانون ويجب التحرز في تفسير القوانين الجنائية والالتزام جانب الدقة في ذلك وعدم تحميل عباراتها فوق ما تحتمل^{٢٦}".

^{٢٤} محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٤٥٤ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٧ فبراير ١٩٥٢، مكتب فني ٣ رقم الجزء ٢ رقم الصفحة ٧٤٢

^{٢٥} الدكتور أحمد فتحي سرور، المرجع السابق ص ٣١٦

^{٢٦} محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٢٤٩٦٦ لسنة ٥٩ ق جلسة ٧ يونيو ١٩٩٣ مكتب فني ٤٤ رقم الجزء ١ رقم الصفحة ٥٦٦.



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

٦-٣ طبيعة الجريمة بالنظر إلي الحق المعتدي عليه

جريمة التهرب من أداء الضريبة من الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، لأن نشاط الجاني فيها هو الإخلال بواجب أداء الضريبة باستعمال الطرق الاحتيالية يضر بالمصلحة العامة أظهر من إضراره بالمصلحة الخاصة بفرد بعينه، وهو في مجال الحماية الجنائية للثروة القومية والخزانة العامة يمثل قيمة مالية واقتصادية بالنسبة للثروة القومية والخزانة العامة للدولة.

٧. الركن المادي في جريمة التهرب من أداء الضريبة

تنص المادة ١٣٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أنه "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 مصنعة 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. الإتلاف 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 بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٥. إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً. وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة.

ويعرف الفقه الركن المادي للجريمة بوجه عام بأنه النشاط الذي يصدر عن الجاني متخذاً مظهراً خارجياً، يتدخل من أجله القانون بتقرير العقاب، ويختلف ماهية هذا الركن باختلاف الجرائم، ولكنه في الجملة يجب أن يكون له مظهراً خارجياً يبدو في صورة متباينة، فقد يكون عملاً مادياً يرتكب أو قولاً يبيدي أو كتابة تنشر أو رسماً يعرض، إلي غير ذلك من صور النشاط الجنائي، وهذا النشاط الجنائي



U. G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

قد يبلغ غايته، فيحقق الجاني النتيجة التي يصفها القانون بأنها جريمة تامة بالطريق الإيجابي أو السلبي.^{٢٧}

وهو أيضاً كل نشاط خارجي للإنسان يفرض له القانون عقاباً، ويقصد بالنشاط هنا الفعل الإيجابي أو الامتناع السلبي، كما يقصد بالعقاب هنا العقاب بالمعنى الذي حدده وبينه قانون العقوبات العام أو التشريعات الجنائية الخاصة، وبإنها عمل أو امتناع يرتب القانون علي ارتكابه عقوبة.^{٢٨} والمشرع لم يضع تعريفاً للركن المادي لجريمة التهرب من أداء الضريبة، ولم يعرف المراد منها ولكنه أشار في المادة ١٣٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلي الوسائل الاحتمالية التي يتبعها الممول دون تعريفها، وإنما يمكن تعرف المراد من النص مرتباً بذات الحكمة التشريعية، وهي التهرب من أداء إحدي الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدي الطرق الاحتمالية، وبالتالي الركن المادي لهذه الجريمة يتكون من عنصرين:

٧-١- العنصر الأول : استعمال الطرق الاحتمالية

يقصد بالطرق الاحتمالية هي كل وسيلة يلجأ إليها الممول من شأنها إخفاء نشاطه الخاضع للضريبة، ولا يقوم الركن المادي لهذه الجريمة ما لم يكن الممول قد استعمل الطرق الاحتمالية، ونال من ورائها تخلصاً كلياً أو جزئياً من الضريبة الواجبة قانوناً، محققاً التهرب من أداء الضريبة، ومن ثم يتوافر الركن المادي في جريمة الطرق الاحتمالية بإخفاء الممول مبالغ تخضع للضريبة بإحدي الطرق الاحتمالية.

مدي ارتباط مفهوم الطرق الاحتمالية الوادة بجريمة التهرب الضريبي بالطرق الاحتمالية في جريمة النصب

المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتطلب لتوافر جريمة التهرب من اداء الضريبة استعمال الطرق الاحتمالية بالمعنى المقصود في جريمة النصب، ففيل في حدود المراد بإخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة أنه لا يكفي مجرد الاخفاء، وإنما يتعين فوق ذلك القيام بعمل خارجي ايجابي أو سلبي يتم به استيفاء معني الطرق الاحتمالية.

وفي تحديد معني الطرق الاحتمالية ذهب البعض إلي القول بأن الطرق الاحتمالية تتوافر بمجرد إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، سواء كان ذلك الاخفاء سلبياً بالاقترار علي جزء من نشاطه أم ايجابياً بتغيير رقم أرباحه وذلك لأن المشرع قد أوضح أن الإخفاء ينهض طريقاً من طرق الاحتمال.

^{٢٧} الدكتور السعيد مصطفى السعيد، الأحكام العامة في قانون العقوبات، الطبعة الرابعة ١٩٦٢ ص ٣٤٥

^{٢٨} المستشار جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء ٣ بند ١ صفحة ٣



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

وذهب رأي إلي القول بأنه يجب أن تفسر الطرق الاحتيالية علي ضوء نصوص القانون الأخرى، بحيث يقصر مدلول هذه العبارة علي ما يعتبر من الطرق الاحتيالية في جريمة النصب.^{٢٩} وفي مكاتبة للنياية العامة ردت فيها علي مصلحة الضرائب بتاريخ ١٥ ديسمبر ١٩٤٦ جاء فيها أن الفقرة الواردة في القانون تتجه في دلالتها إلي ما قصد الشارع التعبير عنه من استعمال الطرق الاحتيالية، وان استعمال تلك الطرق لا يتحتم معه أن يكون الاخفاء عملاً إيجابياً فقط، بل يعتبر إخفاء كذلك تركه قيد المبالغ وتخفيض ارقام العمليات أو الامتناع عن تقديم الفواتير والأوراق وكلها تصرفات سلبية لا تمنع من العقاب متي وقعت الجريمة مقرونة بسوء نية.^{٣٠} ويؤيد الدكتور أحمد فتحي سرور ما قالت به النياية العامة وقال لا يتطلب القانون أن تصل هذه الطرق إلي مرتبة الطرق الاحتيالية المكونة لجريمة النصب، فجريمة الاحتيال الضريبي باعتبارها من الجرائم الضريبية تتميز بطبيعة خاصة عن جريمة النصب، وهي من الجرائم العادية، وقد حرص المشرع علي تحديد هذه الطرق باخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باخفاء اعتماد بيانات غير صحيحة، مما يفيد صراحة ان المشرع لا يتطلب قدراً من الاحتيال غير مباشرة أحد الأفعال التي حددها، وقد جاءت صيغة المادة واضحة لا تحتاج إلي تفسير، بذلك لسنا حيال جريمة نصب بالمعني المقصود في قانون العقوبات، وإنما بصدد أعمال غير مشروعة تقتزن بإخلال الممول بالالتزام بأداء الضريبة.^{٣١}

٧-٢ العنصر الثاني: التهرب من أداء الضريبة

لا يتحقق الركن المادي لهذه الجريمة إلا بتحقق عنصره، فلا تقوم جريمة التهرب من أداء الضريبة في ركنها المادي ما لم يترتب علي استعمال الطرق الاحتيالية التهرب من أداء الضريبة الواجبة قانوناً، وبذلك يكتمل الركن المادي باستعمال الطرق الاحتيالية للتهرب من أداء الضريبة، وبذلك تتحقق النتيجة الاجرامية.

ويري الفقه أن جريمة التهرب من أداء الضريبة، أو بمعني آخر جريمة الاحتيال الضريبي تتطلب نتيجة معينة، وهي التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، ويراد بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها إعفاء الجاني من الالتزام بأداء الضريبة أو التخفيف من عبء هذا الالتزام، والاصل ان ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلتزم بأدائه، ومن ثم فإن التخلص من أداء الضريبة يتحقق إذا ما افلحت الطرق الاحتيالية في إدخال الغش علي الإدارة الضريبة وربط الضريبة أو تقرير إعفاء

^{٢٩} الاستاذ يوسف تادرس، الأحكام العامة للضرائب، ص ٨٣

^{٣٠} مشار إليه في جرائم التهرب الضريبي، الاستاذ ابراهيم المنجي، المرجع السابق ص ١٢٧

^{٣١} الدكتور أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص ٣١٠



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

الممول منها علي أساس الكذب الذي يتضمنه، ويتعين أن يتم التخلص من الضريبة بناء علي الطرق الاحتمالية التي باشرها الجاني.

فالركن المادي في جريمة التهرب من أداء الضريبة هو استعمال الطرق الاحتمالية لتخلص من اداء الضريبة، وان النتيجة اللازمة عن استعمال الطرق الاحتمالية هو إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة وان الحكمة التشريعية هي التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها في القانون كلها أو بعضها.

٨. القصد الجنائي في جريمة التهرب من أداء الضريبة

يقصد بالقصد الجنائي هو أن تكون الجريمة عمدية إذا أترفها الفاعل عالماً بحقيقتها الواقعية وبغناصرها القانونية، وتعتبر الجريمة عمدية كذلك إذا توقع الفاعل نتيجة إجرامية لفعله الإجرامي المتعمد فأقدم عليها قابلاً للمخاطرة بحدوثها.^{٣٢}

ويعرف الفقه القصد الجنائي بأنه تعمد ارتكابه الجريمة كما عرفها القانون، أي توجيه الإرادة لإحداث أمر يعاقب عليه القانون عن علم بالفعل أو الامتناع، ومع العلم بتجريمه قانوناً، فهو يتكون من عنصرين : الأول إرادة الفعل المكون للجريمة عن علم بحقيقته، والثاني العلم بأن القانون يجرم الفعل ويعاقب عليه، وتوافر العنصرين لازم لوجود القصد الجنائي، وغير أن العنصر الثاني مفترض في حق الفاعل، فلا يقبل منه الاعتذار بالجهل بالقانون.^{٣٣}

فالجريمة لا تقع قانوناً ما لم تتوافر الإرادة الآتمة لدي الجاني، أي الإرادة المخالفة للقانون، وهو ما يعبر عنه بقاعدة "لا جريمة بغير خطأ". وجريمة التهرب من أداء الضريبة هي جريمة إيجابية عمدية لا يكفي فيه القصد الجنائي العام، إذ تطلب القانون في هذه الجريمة فضلاً عن القصد الجنائي العام قصداً جنائياً خاصاً، وهو الذي يتحقق باتجاه إرادة الممول إلي اللجوء إلي الطرق الاحتمالية واستعمالها وعلمه بذلك، وإدراكه لسلوكه هذا الذي ينهي عنه القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة الواجبة قانوناً.

بمعني أن الركن المعنوي في جريمة التهرب من أداء الضريبة يفترض القصد الجنائي العام، وهو علم الجاني بإرتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال من شأنه استعمال الطرق الاحتمالية وإدراكه لها، بالإضافة إلي توافر القصد الجنائي الخاص، وهو ان تتجه نية الجاني إلي تحقيق النتيجة الاجرامية، وهي التهرب من أداء الضريبة، أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول علي حقها في هذه الضريبة الواجبة قانوناً.

^{٣٢} مشروع قانون العقوبات المصري الذي أعدته وزارة العدل سنة ١٩٦٦ ص ٧

^{٣٣} الدكتور السعيد مصطفى السعيد، الأحكام العامة في قانون العقوبات، الطبعة الرابعة ١٩٦٢ ص ٣٨٦



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

والقصد الخاص فهو أن يكون سلوك الجاني منبعتاً عن قصده في التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، أي يعتمد التهرب من أداء الضريبة، أما ما إنطوي علي مجرد الإهمال وخلا من سوء القصد فلا تقوم به هذه الجريمة.

ويري المستشار حسن عكوش أن الركن المعنوي في جريمة التهرب من أداء الضريبة وهي جريمة عمدية تتطلب قصداً عاماً بعلم الجاني بهذا التحايل الذي يؤدي إلي التخلص من أداء الضريبة وقصداً خاصاً تتجه فيه نية الجاني إلي التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.^{٣٤}

٩. قيد الطلب كأحد القيود الواردة علي حق النيابة العامة في تحريك الدعوي الجنائية أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق.

تنص المادة ١٣٧ من قانون الضريبة علي الدخل علي أنه "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءً علي طلب كتابي من الوزير".

فالأصل أن للنيابة العامة الاختصاص المطلق بتحريك الدعوي الجنائية واتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق في الجرائم، وان الاستثناء تقييد نطاق حرية النيابة العامة في تلك الاختصاصات، فقد جعل القانون حقها في تحريك الدعوي الجنائية أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق متوقفاً علي صدور طلب كتابي من الوزير المختص "وزير المالية".

والمقصود بالطلب هو ما يصدر عن أحدي هيئات الدولة سواء بوصفها مجنياً عليها في جريمة أضرت بمصلحتها، أو بصفتها ممثلة لمصلحة أخرى أصابها الاعتداء، وقد عهد القانون في بعض الجرائم لجهة معينة بالموازنة بين المصلحة التي ستعود علي الدولة من إقرار حقها في العقاب والمصلحة في عدم تحقق ذلك، وفي هذه الجرائم تكون هذه الجهة بحكم وصفها وظروفها أقدر علي فهم كافة الظروف والملابسات ووزن الاعتبارات المختلفة في الموضوع.^{٣٥}

وقد أورد المشرع الضريبي قيداً علي حرية النيابة العامة في تحريك الدعوي الجنائية أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فأشترط تقديم طلب من وزير المالية لذلك ومراده من هذا ان يترك لمصلحة الضرائب - التابعة لوزير المالية - تقدير ما إذا كان من صالح الخزنة تقديم الممول المخالف إلي المحاكمة الجنائية، بما يترتب علي هذا من تعطيل لنشاطه المنشئ للواقعة الضريبية، أم

^{٣٤} الدكتور حسن عكوش، جرائم الأموال العامة، الطبعة الأولى ١٩٧٠ صفحة ٤٥٠
^{٣٥} الدكتور أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الكتاب الأول، طبعة ٢٠١٤ ص ٧٦٨



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

أن الأفضل التعاضلي عما وقع منه رعاية لذلك الممول وهذا وفقاً لكل حالة علي حده^{٣٦} فعلة اشتراط تقديم الطلب في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا علي القسر وأن يترك لهذه الإرادة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة علي حده.

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض بأنه "الأصل هو أن قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية أمر استثنائي ينبغي عدم التوسع في تفسيره وقصره على أضيق نطاق سواء بالنسبة إلى الجريمة التي خصها القانون بضرورة تقديم طلب بتحريك الدعوى الجنائية عنها أو بالنسبة إلى شخص المتهم - دون الجرائم الأخرى المرتبطة بها والتي لا يلزم فيها الطلب. ذلك أن من المقرر "أن طلب مصلحة الضرائب لازم قانوناً لإمكان رفع الدعوى الجنائية عن تهمة بيع طوابع الدمغة المستعملة وإلا كانت غير مقبولة"^{٣٧}

ومن ثم فإنه يشترط تقديم طلب من وزير المالية إذ هو صاحب الصفة المنوط به تقديمه وان يحمل توقيعه لرفع القيد الوارد علي حرية النيابة العامة في جرائم التهرب الضريبي، فإذا كان القانون قد أسغ علي وزير المالية الصفة في تقديم الطلب، فلا يكون للطلب المقدم من سواه أثر في القانون، فإن انتقت صفة مصدر الطلب وقعت الإجراءات باطلة بطلاناً مطلقاً لتعلقها بالنظام العام ولا اتصاله بشرط أصيل لازم لإحالة الجرائم الضريبية إلي النيابة العامة لتحريك الدعوي العمومية أو اتخاذ أحد إجراءات التحقيق.^{٣٨}

ومادام القانون قد أراد أصلاً أن يرتتهن تحريك الدعوي الجنائية أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق بإرادة وزير المالية، فقد بيدوا من المنطقي أن يكون مقبولاً منه حق النزول عن طلب تحريك هذه الدعوي، إذا رأي محلاً لذلك، وأساس تخويله هذا الحق هو مدي تقديره لملائمة رفع الدعوي الجنائية ضد الممول المتهرب ضريبياً، ومدي ملائمة السير في هذه الدعوي. والأصل في التنازل أسوة بالطلب، إذ أن تقدير ملائمة التنازل مرتبط بتقدير ملائمة الطلب حتي يكون مقبولاً. ويجوز لوزير المالية التنازل عن الطلب في أي دور من أدوار الدعوي وفي أي وقت إلي أن يصدر في الدعوي حكم نهائي، فيجوز ذلك حتي أمام محكمة النقض، إلا أنه إذا صدر حكم بالإدانة نهائياً وأصبح باتاً، تصبح العقوبة واجبة التنفيذ ولا أثر للتنازل علي الحكم البات.^{٣٩}

^{٣٦} الدكتور حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى ١٩٦٣، صفحة ١٨٥
^{٣٧} محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ١١٥٤ لسنة ٣٤ ق جلسة ٣٠ نوفمبر ١٩٦٤ مكتب في ١٥ رقم الجزء ٣ رقم الصفحة ٧٥٤.
^{٣٨} الاستاذ ابراهيم المنجي، المرجع السابق، ص ٩١٨
^{٣٩} الدكتور محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية، الجزء الأول ص ٢٠٥ ومشار إليه أيضاً في جرائم التهرب الضريبي، الاستاذ ابراهيم المنجي، المرجع السابق ص ٩٢٥



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

ومن الاثار القانونية المترتبة علي النزول عن الطلب في جرائم التهرب الضريبي إنقضاء الدعوي الجنائية علي مقتضي القواعد العامة الواردة في المادة العاشرة من قانون الإجراءات الجنائية، فإذا كانت الدعوي في دور التحقيق الابتدائي يصدر المحقق قراراً بالألا وجه لإقامتها لانقضائها بالتنازل، أما إذا كانت في دور المحاكمة يحكم القاضي بالانقضاء أيضاً إن ثبت حصول التنزل وذلك لكونه متعلقاً بالنظام العام.^{٤٠}

١٠. التصالح في الجرائم الضريبية وأثره علي الدعوي الجنائية.

تنص المادة ١٣٨ من قانون الضريبة علي الدخل علي أنه "للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوي قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء : (أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه، عدا حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، فيكون التعويض بنسبة (١٢,٥%) من المبالغ التي لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها، ويكون التعويض في حالة مخالفة حكم المادة (٩٦) فقرة (١) مبلغ عشرين ألف جنيه. (ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ. (د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوي الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.^{٤١}

فيشترط في الصلح ان يصدر من وزير المالية أو من ينيبه عملاً بأحكام المادة ١٣٨ فقرة أولي، والصلح بطبيعته كعقد بين طرفين لابد لانعقاده من تلاقي ارادتهما علي مبدأ التصالح، فيتيعن إجراء التصالح علي الأساس المحدد قانوناً، أي علي أساس دفع مبلغ التعويضات الواردة في البنود (أ)، (ج)، (د) كل حالة علي حده.

وتتقضي الدعوي الجنائية وفقاً للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجنائية لأسباب عامة كالنقادم والوفاة والعفو، ولأسباب خاصة كالتنازل عن الطلب والصلح في الأحوال التي تطلب فيها القانون تقديمها لرفع القيد الذي يغل يد النيابة العامة عن تحريك الدعوي الجنائية الضريبية في جرائم التهرب

^{٤٠} الاستاذ ابراهيم المنجي، المرجع السابق، ص ٩٢٦.

^{٤١} البند (ب) من المادة ١٣٨ تم إلغاؤه بتاريخ ٦ ديسمبر ٢٠١٢ بموجب نص المادة ٤ من القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة علي الدخل.



U.G. LAW

المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركاه
NEGAD EL-BORAI & PARTNERS

الضريبي، ويعد الصلح الجنائي الضريبي سبباً من أسباب انقضاء الدعوي الجنائية وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ١٣٨ من قانون الضريبة علي الدخل. كما يترتب علي الصلح وقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها. فإذا تم التصالح قبل رفع الدعوي تعين علي النيابة أن تأمر بحفظ الأوراق أو تقرر بالألا وجه لإقامة الدعوي الجنائية، وإذا تم بعد رفع الدعوي تعين الحكم بانقضاء الدعوي الجنائية بالصلح وذلك لتعلقه بالنظام العام.^{٤٢}

^{٤٢} الاستاذ ابراهيم المنجي، المرجع السابق، ص ٩٣٣