

ضوابط التجريم والعقاب في الإجراءات الضريبية

(دراسة فقهية قضائية نقدية مقارنة)

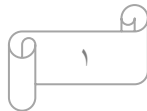
دكتور

أحمد عبد الله عبد الحميد عبد الرحيم المرافي

أستاذ القانون الجنائي المساعد بكلية الحقوق جامعة حلوان
وكيل كلية الحقوق لشئون التعليم والطلاب جامعة حلوان

بحث محكم ومنشور
بمجلة حقوق حلوان
للدراستات القانونية والاقتصادية
تصدرها كلية الحقوق - جامعة حلوان

المجلد (٥٣)، ملحق العدد (٥٣)، يوليو (٢٠٢٥م)



الإهداء

إلي .. روح أستاذنا الدكتور محمود نجيب حسني أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الحقوق جامعة القاهرة الأسبق ورئيس جامعة القاهرة الأسبق.

إلي .. روح أستاذنا الدكتور مأمون محمد سلامة أستاذ القانون الجنائي ووكيل كلية الحقوق جامعة القاهرة لشئون التعليم والطلاب الأسبق ورئيس جامعة القاهرة الأسبق.

إلي .. روح أستاذتنا الدكتورة فوزية عبد الستار أستاذة القانون الجنائي بكلية الحقوق جامعة القاهرة، ووكيلة كلية الحقوق جامعة القاهرة لشئون التعليم والطلاب الأسبق، ورئيسة لجنة الشئون الدستورية والتشريعية بمجلس الشعب الأسبق.

إلي .. روح أستاذنا الدكتور أحمد فتحي سرور أستاذ القانون الجنائي بكلية الحقوق جامعة القاهرة، وعميد كلية الحقوق ونائب رئيس جامعة القاهرة لشئون التعليم والطلاب الأسبق، ووزير التعليم (التربية والتعليم والتعليم العالي والبحث العلمي) الأسبق، ورئيس مجلس الشعب الأسبق.

إلي .. روح أستاذنا الدكتور حسني الجندي أستاذ القانون الجنائي وعميد كلية الحقوق جامعة حلوان الأسبق وأستاذ القانون الجنائي بأكاديمية العلوم الشرطية بالشارقة سابقاً.

إلي .. القائمين علي سلطة التشريع (مجلس النواب) في جمهورية مصر العربية لعلمهم يجدوا في هذا البحث ما نربو إليه من توصيات ومقترحات في المجال الضريبي.

تقديراً وعرفاناً،،

المؤلف

أ. د / أحمد المراغي

أستاذ القانون الجنائي المساعد

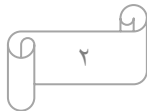
ورئيس قسم القانون الجنائي السابق

وكيل كلية الحقوق جامعة حلوان

لشئون التعليم والطلاب

القاهرة

يوليو ٢٠٢٥م



المَقْدَمَة

بتاريخ ٢٠/١٠/٢٠٢٠م تم العمل بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد^(١) المعدل بالقانونين رقمي ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م^(٢) و ٧ لسنة ٢٠٢٥م^(٣). وقد أحتوي قانون الإجراءات الضريبية علي مجموعة من النصوص التي تبين الجرائم التي تقع بمخالفة أحكامه والعقوبات المقررة لها علاوة علي تنظيم بعض الإجراءات الجنائية التي تتبع بالنسبة لهذه الجرائم وتلك العقوبات^(٤)، ببيان القواعد التي تحكم كيفية إجراء الاستدلالات بشأن هذه الجرائم، وتحريك الدعوي الجنائية عنها، سواء بإجراءات الاتهام أم بإجراءات التحقيق، وإجراءات محاكمة المتهم بارتكابها حتي صدور حكم بات فيها، إما بالإدانة أو البراءة، وتنفيذ العقوبة^(٥). وكان من بين ما تضمنه هذا القانون الجديد الباب التاسع منه المعنون بـ " الجرائم والعقوبات " في المواد من ٦٨ - ٧٣ منه، مع بيان الأحكام

(١) الجريدة الرسمية: العدد ٤٢ مكرر (ج) في ١٩ أكتوبر سنة ٢٠٢٠م.

(٢) الجريدة الرسمية: العدد ٤٩ (تابع) في ٣ ديسمبر سنة ٢٠٢٠م.

(٣) الجريدة الرسمية: العدد ٦ مكرر (و) في ١٢ فبراير سنة ٢٠٢٥م.

(٤) في ذات المعني، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، شرح الجرائم والعقوبات في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة علي الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٥-٢٠٠٦م، بند ١، ص ٧. د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م ولائحته التنفيذية مؤيداً بأراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء المصري، دراسة مقارنة بقوانين الإجراءات الضريبية في بعض الدول العربية والأجنبية مع الإشارة إلي موقف الفقه والقضاء المقارن، دار النهضة العربية والمكتبات الكبرى، القاهرة، ٢٠٢٢م، ص ٧٩٠ وما بعدها.

(٥) في ذات المعني، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، شرح الأحكام العامة الموضوعية والإجرائي في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة علي الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٥-٢٠٠٦م، بند ٢، ص ١٠. د. أحمد عبد الملاه المراعي: التجريم والعقاب في مجال قانون الاستثمار، دراسة فقهية قضائية مقارنة، القاهرة، ١٤٤٤ هـ - ٢٠٢٣م، ص ٢.

الخاصة بها في اللائحة التنفيذية لذلك القانون. ولم يرد أي تنظيم لهذه الجرائم والعقوبات في اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المصري الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٨٦) لسنة ٢٠٢١م^(١)، بخلاف اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٧٤) لسنة ٢٠٢٣م التي تناولت بعض الإجراءات الجزائية الخاصة بالجرائم الواردة في قانون الإجراءات الضريبية لدولة الإمارات العربية المتحدة^(٢).

أولاً: أهمية الدراسة:

تتألف المنظومة الضريبية من ثلاثة أركان متكاملة فيما بينها، وهي التشريع الضريبي، والسياسة الضريبية، والإدارة الضريبية. ولا شك أن الخلل الذي يصيب أحد هذه الأركان يؤثر سلباً على نجاح المنظومة في تحقيق أهدافها، ويحد من فاعليتها. ويعتمد نجاح الإدارة الضريبية على مدى الالتزام الطوعي للممولين، وانخفاض عدد المنازعات التي تثار بين الإدارة الضريبية والممولين، والحد من جرائم التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة^(٣). وبعد التشريع الضريبي من أهم المجالات التي تتعرض للصراع والتناقض بين حقوق الممول من جهة، وحقوق الدولة من جهة أخرى. فهذا التشريع يتحمل مسؤولية تحقيق التوازن الذي يُوقف هذا الصراع؛ فيكفل حماية الممول والدولة بقدر متناسب، ويلتزم في سبيل كفالة هذه الحماية باحترام الضمانات التي ينص عليها الدستور^(٤).

(١) قرار رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١م بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م. **الوقائع المصرية**: العدد ١٢٣ تابع (ج) في ٣ يونيو سنة ٢٠٢١م.

(٢) انظر، المادتان ٢٣، ٢٤ من قرار مجلس الوزراء رقم (٧٤) لسنة ٢٠٢٣م في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢م بشأن الإجراءات الضريبية، **الجريدة الرسمية**: العدد ٧٥٦، ٣١ يوليو ٢٠٢٣م.

(٣) د. عادل عبد العزيز السن: الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، **المجلة القانونية**، كلية الحقوق جامعة القاهرة، فرع الخرطوم، المجلد ٩، العدد ١، ٢٠٢١م، ص ١١٤.

(٤) J. Lamarque, O. Negrin, et L. Ayrault: *Droit fiscal général*, éd. Lexis Nexis, 2016.

وفي إطار إصلاح النظم الضريبية أهتمت كثير من الدول بإصلاح الإدارة الضريبية، وتحسين علاقتها بالخاضعين للقانون، سواء كانوا ممولين أو مكلفين أو من الغير الملزمين بأحكامه، وذلك عن طريق تقنين هذه العلاقات، والعمل علي تبسيط الإجراءات ووضوحها وسهولتها، بحيث تشكل قواعد للسلوك يلتزم بها جميع أطراف العلاقة الضريبية، وتيسير تطبيق القوانين وتحد من تعددها وتضاربها في كثير من الأحيان^(١). ووفقاً لهذا المنظور، فإن اعتبار الضرائب عبئاً ضرورياً لتمويل السلع والخدمات العامة يمكن أن يؤثر علي سلوك دافعي الضرائب، فإذا أعتقد الأفراد أن ضرائبهم تُستخدم بكفاءة للصالح العام، فقد يكونون أكثر ميلاً لدفعها^(٢). ومن أجل تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والخاضعين للقانون الضريبي يجب تنظيم هذه العلاقة في صورة قانون موحد لإدارة القانون الضريبي بمعنى تنظيم إجراءات تنفيذه، وقد تعددت مسميات القانون الإجرائي الضريبي فأطلقت عليه بعض الدول قانون الإدارة الضريبية، بينما أطلق عليه دول أخرى قانون الإجراءات الضريبية^(٣). ويوفر قانون خاص للإجراءات الضريبية الأداة التشريعية التي تجعل من ذاتية القانون الضريبي واقعاً ملموساً^(٤)، عندما ينص هذا القانون علي إجراءات

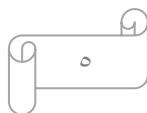
د. بغني شريف: الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها - جريمة الغش الضريبي نموذجاً، مجلة البحوث القانونية والسياسية، مجلة دولية محكمة تصدرها جامعة د. مولاي طاهر بسعيدة، الجزائر، العدد ١٣، ديسمبر ٢٠١٩م، ص ٩٣.

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٩.

(2) Aymane EL HARCHI, Laila EL BENNISSI: Réflexions autour de l'articulation des sanctions dans la répression fiscale: une approche comparative entre la France et le Maroc Reflections on the articulation of sanctions in the application of tax legislation. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, Volume 5, Issue 3, 2024, p. 245.

(3) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٩.

(4) لا توجد خطة تشريعية واحدة، تسير عليها كافة الدول، بشأن الإجراءات الضريبية؛ حيث نجد دولاً تضمن كل النصوص الإجرائية والموضوعية المتعلقة به، في قانون واحد. وهو النموذج التقليدي السائد في معظم الدول، بينما تفصل دول أخرى النصوص الإجرائية عن النصوص الموضوعية، وتجعل لكل منها قانون مستقل، كما هو الحال في فرنسا، ومن الدول التي أدخلت الإجراءات الضريبية ضمن ما يعرف بقانون الإدارة



خاصة بالدين الضريبي، تختلف عن الإجراءات العامة أو العادية لتحصيل الديون الأخرى، سواء فيما يتعلق بالمطالبة بها، أو منحها امتيازات خاصة، أو تقرير تيسيرات لسدادها، أو حتي الإعفاء منها وإسقاطها^(١). كما أن إصدار قانون خاص للإجراءات الضريبية، ليس بدعة أو مختلفاً عن غيره من القوانين التي سبقته للفصل بين الأحكام الموضوعية والأحكام الإجرائية^(٢)، بحيث يكون لكل منها قانون مستقل، كما هو الشأن بالنسبة للقانون الجنائي^(٣)، حيث يقف

الضريبية، كما هو الحال في صربيا، حيث لا يقتصر نطاق هذا القانون علي الإجراءات الشكلية اللازمة لتطبيق النص الضريبي، وإنما يشمل أيضاً نصوصاً خاصة بتنظيم الإدارة الضريبية وحقوق والتزامات كل من الممولين أو المكلفين، والإدارة الضريبية. أما الدول التي تنتظم كل قوانينها الضريبية في تقنين أو كود واحد نجد نصوصاً تتعلق بإدارة الضريبة تحت أكثر من عنوان. ولدى بعض الدول ما يعرف بقانون الإدارة الضريبية، كما هو الحال في نيوزلندا، أو القانون العام للضرائب كما هو الحال في منغوليا. وقد تضطر الدول، وخاصة الدول الاتحادية مثل الولايات المتحدة، بأن يكون لديها إجراءات ضريبية تتعلق بالضرائب التي تفرض علي كافة الولايات، بجانب إجراءات خاصة بكل ولاية، تنظم قانون الضريبة التي تختص بها. وهذا الاتجاه الأخير من شأنه أن يكون مربكاً، وخاصة إذا كانت هذه المسائل يتم معالجتها في كلا القانونين. ففي أستراليا علي سبيل المثال: يتضمن كل من قانون الإدارة الضريبية الصادرة عام ١٩٥٣م، وقانون الجرائم والمخالفات الضريبية الصادر عام ١٩٨٠م نصوصاً مشتركة أو واحدة تقريباً. د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٠ - ١١.

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٦.
(٢) يعد قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م أول قانون إجراءات ضريبية موحد في تاريخ مصر، حيث أضحى القانون الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب المشار إليها مقتصرأ فقط علي بيان السياسات الضريبية، والقواعد الموضوعية لفرض الضريبة، أما الإجراءات فقد تم إدراجها في قانون واحد مع توحيد الرقم الضريبي. د. عادل عبد العزيز السن: الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١١٤.

(٣) GARE, C. GINESTET: Droit pénal. Procédure pénale, Dalloz, coll. « Hypercours », 12^{ème} éd, 2021.

د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة، ٢٠١٣ - ٢٠١٤م. وتجدر الإشارة إلي أنه ينتظم القانون الجنائي مجموعتين من القواعد: الأولى، قواعد موضوعية، يطلق عليها قانون العقوبات، وتشمل القواعد التي تحصر الأفعال الإجرامية، وتحدد العقوبات المقررة لها، وتبين قواعد الإباحة وموانع المسؤولية الجنائية وموانع العقاب. والثانية، قواعد إجرائية، يطلق عليها قانون الإجراءات الجنائية، وتشمل القواعد التي تحدد الوسائل التي تلجأ إليها الدولة، منذ وقت وقوع الجريمة، لضبط الجاني وملاحقته وإثبات ارتكابه الجريمة، والقواعد التي تضع تنظيم واختصاص الهيئات القضائية، والتي تحدد إجراءات المحاكمة حتي صدور حكم بات توقع الدولة بمقتضاه علي الجاني

قانون الإجراءات الجنائية بجانب قانون العقوبات جنباً إلى جنب^(١). فيحدد الأخير الجرائم وما يقابلها من عقوبات، ثم يأتي الأول فيحدد كيفية تطبيق قانون العقوبات لإثبات الجريمة وتوقيع العقوبة علي مرتكبها. ويتم ذلك بتنظيم الإجراءات التي يجب أن تتبعها الدولة لوضع قانون العقوبات موضع التنفيذ^(٢).

ولقد أثبت هذا النهج فعالتيته من الناحيتين النظرية والعملية؛ فمن الناحية النظرية تكونت مدارس فقهية خاصة بالإجراءات الجنائية، وأصبحت لها نظرياتها التي تعمل علي تطوير القانون الإجرائي وتحسين تطبيقه في الواقع. ومن الناحية العملية تمكن هذه القوانين من التعرف علي جميع، أو معظم الجوانب الإجرائية المتعلقة بنزاع معين، مما يفيد في توفير الوقت والجهد علي كل من القاضي والمتقاضى^(٣).

ثانياً: ذاتية الدراسة:

يهتم القانون الموضوعي (قانون العقوبات) بمعالجة كل الأوامر والنواهي الأساسية التي يلزم مراعاتها لحسن سير الحياة الاجتماعية. ولهذا يثير قانون العقوبات اهتمام المواطنين كافة، فيعملون علي الإلمام بأفكاره

العقوبة التي ينص عليها قانون العقوبات. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١١م، بند ٧، ص ٢١.

Stefani et Levasseur: Droit pénal général et procédure pénale, T II 9^{ème} édition, 1975, No. 2, p. 2.

(١) د. أحمد عبد اللاه المراغي: مرحلة التحقيق الابتدائي في جرائم الاستثمار، دراسة مقارنة في ضوء قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧م، القاهرة، الطبعة الأولى، منقحة ومزودة ١٤٣٩هـ - ٢٠١٨م، ص ١ وما بعدها. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، طنطا، د. ت، ص ١٥. وحول صياغة الإجراءات الجنائية والضريبية:

Cons. Const., 24 juin 2016, n° 2016-545, QPC, M. Alec W. et a. et n° 2016-546 QPC, M. Jérôme C.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مصادره ونطاق تطبيقه - التجريم والإباحة - التكوين القانوني للجريمة - المسؤولية الجنائية، مطابع الأهرام التجارية - قليب، ٢٠١٠م، بند ٥، ص ١٣.

(٣) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٥.

ومعانيه. ويتمثل قانون العقوبات في مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الجرائم، وتبين الأشخاص الذين يمكن مساءلتهم عنها، وتحدد العقوبات التي يجوز تطبيقها. ولا يقتصر قانون العقوبات علي التقنين الصادر تحت مسمى " قانون العقوبات رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧م وتعديلاته "، وإنما يمتد إلي كافة النصوص التي تحدد الجرائم والعقوبات التي ترد في مختلف التشريعات الجنائية. فقد يرى المشرع أن يعالج بعض الجرائم في تشريعات خاصة مكملّة لقانون العقوبات، بالنظر إلي أنها تقع اعتداء علي مصالح متغيرة أو طارئة^(١). ويتميز قانون العقوبات بأنه لا يتدخل إلا حماية للمصلحة العامة أو ضماناً للحقوق والحريات بالقدر الضروري لهذه الحماية وبالتناسب مع الضرر أو الخطر الذي يهددها. وبوقوع الجريمة ينشئ للدولة حقاً في عقاب الجاني، ويتولى قانون العقوبات تحديد مضمون هذا الحق، بينما يتولى قانون الإجراءات الجنائية تحديد كيفية الحصول عليه.

وتتعدّد المسؤولية الجنائية والمالية لمرتكبي جرائم الاحتيال الضريبي، ومن ثم يتم استخدام الإجراءات الجنائية والضريبية بشكل متزامن لمعاقبة دافعي الضرائب الذين يحاولون التهرب من دفع الضرائب^(٢). وللوهلة الأولى، لا تبدو فكرة وجود علاقة بين المنازعات الجنائية والضريبية واضحة. ويتم تأكيد المسافة بين الإجراءات الجنائية والضريبية من خلال انتماء كل منهما إلي قضائيين مختلفين. وتخضع الإجراءات الجنائية والضريبية لقواعد إجرائية متميزة ومستقلة^(٣).

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢، ص ٩.

(2) **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 1, p. 11. **Sourzat, Claire:** Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale, Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, avril-juin 2016, n° 2, p. 199-218.

(3) **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 5, p. 14.

ويتم تبرير تدخل القانون الجنائي من خلال الضرر الذي يلحق بالمصلحة العامة بسبب الاحتيال الضريبي. إن الغرض من القانون الجنائي هو في الواقع ضمان معاقبة أخطر الاعتداءات الإجرامية علي القيم الاجتماعية التي تعتبر أساسية^(١). ولمكافحة الاحتيال الضريبي، اختار النظام القانوني المحلي للسلطات العامة الاستعانة بالمسؤولية الجنائية والمالية لمرتكبها^(٢). وبالتالي فإن الاحتيال الضريبي يسمح بالجمع بين إجراءين مختلفين جذرياً في نظامنا القانوني^(٣).

ثالثاً: إشكالية الدراسة:

يهدف النظام الضريبي في كل دولة إلي توليد إيرادات كافية لتمويل النفقات الأساسية المتعلقة بالسلع والخدمات العامة. ويتدخل في عملية الضرائب طرفان رئيسيان: من جهة، تسعى الدولة إلي زيادة إيراداتها، ومن جهة أخرى، يسعى دافعوا الضرائب إلي تقليل التزاماتهم الضريبية^(٤). ومن بين

(١) E. CLEMENT: Les caractères de l'influence de la victime en droit pénal: Thèse, Rennes, 2013, p. 23.

(٢) نود الإشارة إلي أن الجزاءات المدنية والمالية لا تكفي لرعاية المصالح الضريبية للدولة، ذلك أن الجزاءات المدنية لا يتسم تطبيقها بالإجبار إلا عند عدم التنفيذ الرضائي، وهي ترد علي أموال المدين دون شخصه، مما يحول دون تحقيق الردع. ونفس الأمر بالنسبة للجزاءات المالية التي تأخذ صورة الإلزام بأداء مبلغ من النقود بالإضافة إلي قيمة الضرائب المستحقة، فإذا كانت الضرائب المستحقة مبلغ من النقود رفض الممول أدائها، فلا شك أنه سوف يمتنع عن أداء الجزاءات المالية وهي بدورها مبلغ من النقود. لذلك يبقى القانون الجنائي هو الوسيلة الفعالة لحماية المصالح الضريبية للدولة من خلال تهديد الممول بالجزاءات الجنائية إذا لم يؤد ما هو مستحق للدولة من ضرائب. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٩، ص ١٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، بند ٨، ص ٩.

(٣) Manon de Saint-Léger: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 1, p. 11.

(٤) حول التوازن بين مصلحة المجتمع ومصلحة الأفراد، انظر: د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مركز الأهرام للإصدارات القانونية، المنصورة، الطبعة الثانية عشر، مزيدة ومحدثة، ٢٠٢١ - ٢٠٢٢م، بند ١، ص ١٥. د. محمود جمال محمد عبد الحميد: النظرية العامة للمواعيد في قانون الإجراءات الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٢١م، بند ١، ص ١. د. رزف سعد علي: الموازنة بين الحماية الإجرائية في القانون الداخلي والقانون الدولي الجنائي،

الحالات التي تتعامل معها الإدارة الضريبية كمشاكل وتحتاج إلى حل وتسعي إلى معالجتها، استمرار عدم الامتثال لمبدأ الإقرار الضريبي، والتأخير المتكرر في دفع الضرائب، بالإضافة إلى الاستراتيجيات التي تهدف إلى جعل عمليات التدقيق الضريبي مستحيلة. وفي قانون الضرائب، يُعد التهرب الضريبي من الممارسات الشائعة المتأصلة في أي نظام، بغض النظر عن مستوى تطوره التشريعي. فالرغبة في التهرب الضريبي قديمة قد الضرائب نفسها^(١).

رابعاً: منهج الدراسة:

المنهج الذي يتبعه الباحث في هذه الدراسة هو **المنهج الوصفي** الذي يتيح فرصة تتبع الظواهر المتعلقة بالتجريم والعقاب بالاستناد إلى معلومات تتعلق بها للنظر في أبعادها المختلفة وتطوراتها، وهذا من أجل ضمان الوصول إلى نتائج موضوعية وبلوغ الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة. وتجدر الإشارة إلى أن **المنهج الوصفي** يتعدى جمع البيانات المعبرة عن قواعد التجريم والعقاب في مجال الإجراءات الضريبية إلى تحليلها، ربطها، تفسيرها واستخلاص النتائج منها، غير أن المعلومات التي تتطلبها المقارنة المتمثلة في الأرقام والإحصائيات اللازمة لإعداد تقدير موثوق منه للظاهرة الإجرامية تبقى صعبة المنال، وتعتبر إذ ذاك هذه المهمة صعبة إن لم نقل مستحيلة^(٢)، إذ أن عدم مشروعية التهرب من الضريبة وكذا عدم توفر

دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثاني، ٢٠١٩م، ص ٩٥. د. حسام الدين محمد أحمد، د. محمد سامي الشوا: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، بند ٣، ص ٣. د. علي بن موسى علي فقيهي: الدليل المستند من الإجراءات الباطلة والآثار المترتبة عليه في النظام السعودي، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الآداب والعلوم الإنسانية، المجلد ٣٠، العدد ٣، ٢٠٢٢م، ص ٢٧٥.

(1) Aymane EL HARCHI, Laila EL BENNISSI: Réflexions autour de l'articulation des sanctions dans la répression fiscale: une approche comparative entre la France et le Maroc Reflections on the articulation of sanctions in the application of tax legislation, Op. Cit, p. 244.

(2) Marc Alain: la contrebande des produits du tabac au canada entre 1985 et 1994 et le cas particulier du Québec, Revue criminologie, Vol 30, n°1, 1997, p. 59.

المعطيات وصعوبة جمع المعلومات التي يحتاجها التحليل الاقتصادي تمثل مصدر الصعوبة المنهجية^(١).

وتعتمد الدراسة علي العديد من المناهج في تناول موضوع ضوابط التجريم والعقاب في الإجراءات الضريبية، لعل أهمها **المنهج التحليلي**، من خلال تحليل أهم مميزات وعيوب تلك القواعد المتعلقة بالتجريم والعقاب ضمن قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ومدى صلاحية تطبيقها في الواقع الاقتصادي المصري في الوقت الراهن، كذلك تعتمد الدراسة علي **المنهج الاستقرائي**، والذي يتمثل في الاطلاع علي العديد من المؤلفات التي تناولت موضوع التجريم والعقاب في مجال الإجراءات الضريبية، في محاولة لاستقراء أهم مبررات ودواعي تطبيقها وما تشتمل عليه من مزايا جعلت غالبية دول العالم تنادى بتطبيقها، وبيان الدور الذي يمكن أن تلعبه في مواجهة مشاكل الاقتصاد، إلي جانب ذلك سوف يكون **للمنهج الاستنباطي** دوراً في محاولة اقتراح واستنباط العديد من الحلول اللازمة لعملية التطبيق السليم لقواعد التجريم والعقاب في مجال الإجراءات الضريبية، من خلال منظومة الإصلاح الضريبي والعدالة الضريبية^(٢).

خامساً: خطة الدراسة:

تشهد الإجراءات الجنائية المعاصرة جدلاً واسع النطاق منذ مطلع الألفية الثالثة، يستهدف تعظيم منفعتها الاجتماعية. وقد ألقى ذلك بظلاله ليس فقط علي القواعد الإجرائية المختلفة، التي أوردتها مدونة قانون الإجراءات الجنائية، وإنما أيضاً علي فلسفة التشريع والسياسة الجنائية المتصلة به^(٣).

(١) **Germàn FONSECA:** Economie de la drogue- taille, caractéristiques et impact économique, Revue Tiers Monde, T. XXXIII, n°131, Juillet – Septembre, 1992, p. 494.

(٢) **Cf. M. BOUVIER:** Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne, in RFFP n° 124, 2013. **M. BOUVIER (dir.):** Finances publiques et justice sociale, LGDJ, 2019.

(٣) د. أسامة حسنين عبيد: التصالح في مواد الجنايات، دراسة تحليلية تطبيقية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق جامعة القاهرة، بحث مقبول للنشر بتاريخ ٣٠/١/٢٠١٧م، في العدد ٩٥ لسنة ٢٠٢١م، ص ١.

وكان السائد أن قانون العقوبات يتضمن قواعد موضوعية بخلاف قانون الإجراءات الجنائية، فإنه يتضمن قواعد شكلية. إلا أن هذا القول لا يعبر عن صحيح القانون، فكل من القانونين يهدف إلى حماية الحقوق والحريات التي أساس القواعد الموضوعية.

وإذا كان قانون الإجراءات الجنائية يهتم بفن تنظيم إجراءات الخصومة الجنائية متوخياً في ذلك تطبيق قانون العقوبات، فإنه لا يجوز أن نغفل حقيقتين مهمتين: أولهما، أن الشرعية الدستورية لكل من القانونين تقوم على الحماية التي يوفرها كل منهما للحقوق والحريات التي كفلها الدستور. وثانيهما، أنه بدون قانون الإجراءات الجنائية لن يطبق قانون العقوبات، فالقانون الأول هو الطريق الذي يجب اتباعه للانتقال من التجريم إلى العقاب^(١).

ولما كان موضوع البحث " ضوابط التجريم والعقاب في مجال الإجراءات الضريبية " ونظراً لأهمية الموضوع وحداثه وخطورته في ذات الوقت، سوف نتناول هذه الدراسة في ثلاثة فصول، وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: القواعد الموضوعية في الإجراءات الضريبية.

الفصل الثاني: الجرائم الواردة في قانون الإجراءات الضريبية.

الفصل الثالث: العقوبات الواردة في قانون الإجراءات الضريبية.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٣.

الفصل الأول

القواعد الموضوعية في الإجراءات الجزائية

تمهيد وتقسيم:

لا يكفي وجود قانون للتجريم والعقاب لحماية المصالح الاجتماعية وتحقيق العدالة داخل مجتمع معين^(١)، وهو ما يقوم به قانون العقوبات، وإنما يلزم لكي تتحقق لهذا القانون فعاليته تنظيم الإجراءات التي يتم بمقتضاها توقيع العقاب على الأشخاص الذين يرتكبون أفعالاً تدرج تحت نصوصه، وهو ما يستوجب وجود قانون للإجراءات الجنائية^(٢).

(١) **Angelos Yokaris:** La répression pénale en droit international public, éd, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 68. **Donnedieu de Vapres (H):** Traité élémentaire de droit pénal et de Législation pénal comparée, Sirey, 3^{ème} éd, 1947, No. 1.

(٢) ينظم القانون الجنائي مجموعتين من القواعد: المجموعة الأولى، تتكون من قواعد موضوعية يطلق عليها قانون العقوبات، وهي تشمل القواعد التي تحصر الأفعال الإجرامية، وتحدد العقوبات المقررة لها، وتبين قواعد الإباحة وموانع المسؤولية الجنائية وموانع العقاب. والمجموعة الثانية، تتكون من قواعد شكلية يطلق عليها قانون الإجراءات الجنائية، وهي تشمل القواعد التي تحدد الوسائل التي تلجأ إليها الدولة، منذ وقت وقوع الجريمة، لضبط الجاني وملاحقته وإثبات ارتكابه الجريمة، والقواعد التي تضع تنظيم واختصاص الهيئات القضائية، والتي تحدد إجراءات المحاكمة حتى صدور حكم بات توقع الدولة بمقتضاه على الجاني العقوبة التي ينص عليها قانون العقوبات. لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٠م، ص ٣ وما بعدها. د. حسنى الجندي: الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، وحدة الكتاب الجامعي - جامعة حلوان، الطبعة الرابعة، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤م، ص ١. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة للنشر، ط ٧، الإسكندرية، ٢٠٠٥م، ص ٥. د. سليمان عبد المنعم: أصول الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٨م، ص ١٥. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مركز الأهرام للإصدارات القانونية، الطبعة الثانية عشر، مزينة ومحدثة، ٢٠٢١ - ٢٠٢٢م، بند ٢، ص ١٦ وما بعدها. ولنفس المؤلف: الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م، ص ٣. د. أحمد عبد اللاه المراغي: الحماية الجنائية للاستثمارات الأجنبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة حلوان، ٢٠١٤م - ١٤٣٥هـ، ص ٣٥٠. د. عماد الفقي: الإجراءات الجنائية المستحدثة في دستور ٢٠١٤م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤م، ص ٣ وما بعدها. **André Vitu:** procédure pénale, 1957, p. 1. **Tullio Delogu:** La Loi pénale et son application, 1956, p. 168. **Roger Merle et André Vitu:** Traité de droit Criminel,

وتمثل قواعد قانون العقوبات الشق الموضوعي للقانوني الجنائي، بينما تمثل قواعد قانون الإجراءات الجنائية الشق الإجرائي أو الشكلي للقانون الجنائي، ويرتبط القانون الموضوعي بالقانون الإجرائي ارتباطاً وثيقاً بحيث يكمل كل منهما الآخر^(١). ويهدف التنظيم الإجرائي للقواعد الموضوعية إلى حماية المصلحة العامة من خلال الوصول إلى الحقيقة؛ لأنه من الخطأ أن ينظر إليه علي أنه وضع للمجرمين دون غيرهم، إذ كثيراً ما يؤخذ برئ

t.1, 2^{ème} édition, 1973, No. 174, p. 227. **G. Vidal et J Magnol:** Cours de droit criminel et de Science pénitentiaire, t. II, 1949, p. 139. **Conte (P) et Chambon (P. M):** procédure pénale, armand Colin, 3 éd, 2002, No. 1, p. 1. **Agathe LEPAGE et Haritini MATSOPOULOU:** Droit pénal spécial, Puf, Thémis, 2015, p. 1.

د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط ١١، ١٩٧٦م، بند ١، ص ٣. د. رؤوف عبيد: المشكلات العملية الهامة في الإجراءات الجنائية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٠م، ص ٣. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٤م، ص ٥. د. السيد عتيق: التفاوض على الاعتراف، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م، ص ٤. ولنفس المؤلف: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، الدعوى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠ - ٢٠١١م، ص ١.

Gaston Stéfani et Georges Levasseur: Droit pénal général et procédure pénale, T. 2, II^{ème} édition, 1980, N^o. 2, p. 2.

د. مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، القاهرة، سنة ١٩٨٦م، ص ٧. وقريب من هذا المعنى د. رؤوف عبيد: مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري، طبعة سنة ١٩٧٢م، ص ٥. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، طبعة سنة ٢٠٠٠م، ص ٥. د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة، ٢٠١٣ - ٢٠١٤م، ص ١.

(١) لمزيد من التفصيل: د. رمسيس بهنام: الإجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً، ج ١، الإسكندرية، سنة ١٩٧٧م، ص ٩. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، القاهرة، الطبعة الثالثة، سنة ١٩٩٣م، ص ١٣. د. مأمون محمد سلامة: قانون الإجراءات الجنائية معلقاً عليه بالفقه وأحكام النقض، د. ن، ط ٢، ٢٠٠٥م، ص ٧. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧م، بند ١، ص ٣. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٥.

Bouzat (pierre) et pinatel (Jean): Traite de droit pénal et de Criminologie, éd 1970, T. 1, No. 1.

مشار إليه لدي. د. حسني الجندي: الحماية الجنائية للمسنين ومعاملتهم عقابياً، الجزء الأول، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، ع ١٥، أغسطس - ديسمبر ٢٠٠٦م، ص ١٢.

بالشبهات ظلماً^(١) فالمجتمع لا يرغب في إفلات مجرم من العقاب، أو الحكم ظلماً علي برئ^(٢). وتفصيل ذلك أن وقوع الجريمة ينشئ للدولة - صاحبة السلطة في المجتمع - حقاً في توقيع العقاب على مرتكبيها^(٣)، ولكن وقوع الجريمة لا يكفي وحده لكي توقع الدولة - بإجراء من جانبها - الجزاء على المتهم، وإنما ينبغي اتخاذ إجراءات معينة واستعمال وسائل محددة للوصول إلى هذه الغاية ولا يكون ذلك إلا بتحريك الدعوى الجنائية وصولاً إلى صدور حكم قضائي بتوقيع العقوبة على مرتكب هذه الجريمة، فلا عقوبة بدون دعوى جنائية ولا عقوبة بدون حكم قضائي^(٤)، فرد فعل المجتمع ضد الجريمة ليس غريزياً أو تحكيمياً، وإنما هو رد فعل واع، منظم، يقرره القضاء^(٥). ولما كانت

(١) د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١٢،

١٩٨٨م، ص ٧. د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص ١.
Stefani (G), Lasseur et Bouloc (B): procédure pénale, Dalloz, 18 éd, 2001, No. 3, p. 3. **Larguier (J):** procédure pénale, Dalloz, 18 éd, 2001, p. 2.

(٢) د. محمد زكي أبو عامر: شائبة الخطأ في الحكم الجنائي ونظرية الطعن فيه، رسالة دكتوراه، حقوق الإسكندرية، ١٩٧٤م، ص ٣٥١. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٧٩م، بند ١، ص ٥.

(٣) غني عن البيان أن الدولة هي الوحيدة التي تحتكر الحق في ممارسة العنف المشروع، وبعبارة أخرى، فإنها هي التي تملك حق العقاب وسلطة تنظيمه، وهو حق تقليدي للدولة باعتبارها صاحبة السيادة. بل أن الحق في العقاب هو الذي يجسد ممارسة هذه السيادة. ويفرق البعض بين الحق في العقاب وسلطة العقاب، فالحق في العقاب يقصد به الإجابة على التساؤل التالي: كيف تعاقب حتي يصبح العقاب مشروعاً ؟ أما سلطة العقاب فيقصد بها الإجابة على التساؤل التالي: لماذا تحتكر الدولة سلطة العقاب. د. عمر سالم: المراقبة الإلكترونية طريقة حديثة لتنفيذ العقوبة السالبة للحرية خارج السجن، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٠م، ص ٦٠.

(٤) د. عوض محمد: الوجيز في قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، الإسكندرية، د. ت، ص ٣-٤.
M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET: Manuel de procédure pénale, 4^{ème} éd., Larcier, Bruxelles, 2012, p. 42. **Olivier MICHIELS, Géraldine FALQUE:** PROCÉDURE PÉNALE, Op. Cit, p. 4.

(٥) لمزيد من التفصيل: د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص ٢.
د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥م، بند ١، ص ٣. د. أسامة عبد الله قايد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، مرجع سابق، بند ٢، ص ١.

القوانين الجنائية بعضها موضوعي (مادي) وبعضها الآخر إجرائي (شكلي)، فسوف تقتصر دراستنا علي القوانين الجنائية الموضوعية المتعلقة بالتجريم والعقاب، من حيث ماهيتها، والصلة بين القاعدة الجنائية الموضوعية والقاعدة الجنائية الإجرائية، ومعايير التمييز بين القواعد الجنائية الموضوعية والقواعد الجنائية الإجرائية، وأهمية التمييز بين نوعي القواعد الجنائية الموضوعية والإجرائية، ثم بيان القواعد الموضوعية في قانون الإجراءات الضريبية، وذلك علي النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية القواعد الجنائية الموضوعية.

المبحث الثاني: الصلة بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية.

المبحث الثالث: التمييز بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية.

المبحث الرابع: أهمية التمييز بين القواعد الموضوعية والإجرائية.

المبحث الخامس: قواعد التجريم والعقاب في الإجراءات الضريبية.

المبحث الأول

ماهية القواعد الجنائية الموضوعية

تطلق تسمية " القانون الجنائي " علي فئتين من القواعد الجنائية^(١):
الفئة الأولى، القواعد الجنائية الموضوعية، وتحدد الجرائم وتعين العقوبات والتدابير الواقية المقررة لها^(٢)، ويوصف القانون الذي يضمها " بالقانون الجنائي الموضوعي أو المادي "، ويخلع عليه المقنون تسمية " قانون العقوبات " ويسميه الفقهاء " قانون العقوبات " ^(٣) أو " القانون الجنائي " ^(٤) أو " القانون الجزائي " ^(٥) أو " النظام الجزئي " أو " الحقوق الجزئية " ^(٦). أما الفئة الثانية، القواعد الجنائية الإجرائية، وهي تنظم إجراءات اقتضاء الدولة

(١) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٨م، بند ٤، ص ٨ وما بعدها.

Stefani et Levasseur: Droit pénal général, Dalloz, 1960, p. 7.

(٢) تتكون القواعد الجنائية الموضوعية من شقين: الأول، هو شق التكليف، والثاني، هو شق العقاب. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٥. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥م، بند ١، ص ٣. د. أحمد شوقي عمر أبو خطوة: شرح قانون الأحكام لقانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣م، ص ٣.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٣، ص ١٤.

(٤) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٨ وما بعدها. بل إن اللغة القانونية تواترت علي استخدام تعبير الجنائي للدلالة علي الكثير من الموضوعات التي لا تقتصر علي الجنايات فقط، مثال ذلك " القصد الجنائي " و " المساهمة الجنائية " و " المسؤولية الجنائية ". د. محمود نجيب حسني: القسم العام، مرجع سابق، بند ٢، ص ٣.

Delogu: La Loi pénale et Son application, Le Caire, 1956, p. 241.

(٥) د. محمد عبد اللطيف عبد العال: النظرية العامة للجريمة والمسؤولية الجنائية في قانون الجزاء الكويتي، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، لجنة التأليف والتعريب والنشر، ٢٠١٥م، ص ١١. د. عبد الوهاب حومد: الحقوق الجزائية العامة، ١٩٦٣م. د. عبد الوهاب حومد: الأحكام الجزائية العامة، ١٩٦٥ - ١٩٦٦م.

(٦) في تفصيل ذلك، راجع: د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مطابع الأهرام التجارية - قليب، ٢٠١٠م، بند ١، ص ٨.

حقها في العقاب من حيث التحري عن وقوع الجريمة ومعرفة مرتكبها والتحقيق مع من يتهم بارتكابها، وتقديمه للمحاكمة الجنائية توصلًا إلى استصدار حكم بات ببراءته أو بمعاقبته، وتنفيذ العقوبة فيه بعد هذا الحكم. وتسمى هذه الفئة من القواعد " القانون الجنائي الإجرائي أو الشكلي ". وتطلق عليه التشريعات اسم " قانون الإجراءات الجنائية "، وكانت التشريعات القديمة تسميه " قانون تحقيق الجنايات "(١). وهكذا يبين أن الجريمة هي محور كل من قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية، وأن اصطلاح " القانون الجنائي " يتسع للقانونين معاً(٢).

ويلاحظ أن الفقه إذا أطلق تسمية " القانون الجنائي " فإنه يعني بها الجانب " الموضوعي " منه(٣)، لا الجانب " الإجرائي ". وفي دراستنا الراهنة يقتصر المجال على القانون الجنائي الموضوعي، دون القانون الجنائي الإجرائي(٤)، إلا بالقدر الذي تستلزمه طبيعة الدراسة سواء أكان ذلك بالنسبة للقانون الجنائي الإجرائي العادي أم الضريبي.

ويعد قانون العقوبات بضعة من الكيان القانوني العام للدولة، وهو أبرز الوسائل التي يلجأ إليها المجتمع لمكافحة ظاهرة الجريمة التي تهدده في وجوده أو تعوق تقدمه. ويعد قانون العقوبات طبقاً للرأي الراجح فرع من فروع القانون العام(٥)، وهو يضطلع بعبء المحافظة علي الكيان الاجتماعي والسياسي

(١) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجريمة وفقاً لأحدث التعديلات، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، سنة ٢٠١٨م، بند ٢، ص ٣.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١، ص ٩.

(٣) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٥، ١٩٨٣م، بند ٢، ص ٣. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٠.

(٤) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، ١٩٨٥م، ص ١٨.

(٥) د. عوض محمد: قانون العقوبات، القسم العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨م، بند ١، ص ٣.

والاقتصادي للدولة ودفعها نحو التقدم والتطور. ولما كان المجتمع دائم التطور، فإن قانون العقوبات يسعى دائماً إلى تطوير نفسه من خلال مواثمة قواعده مع متطلبات واحتياجات المجتمع^(١).

أولاً: تعريف القانون الجنائي الموضوعي:

يمكن تشبيه قانون العقوبات بالأثر المشهور، الذي يتحدث عنه الناس، ويفيضون في تفصيلاته، دون أن يكلفوا أنفسهم عناء زيارته، وإلقاء نظرة عليه، ومعرفة مكنونه؛ فالسجن، والعود، ووقف تنفيذ العقوبة وانقضائها وغيرها، ليست من المفاهيم التي يحتكر معرفتها المتخصصون في مجال القانون من فقهاء وقضاة ومحامين. فالشخص العادي، الذي لا صلة له بالقانون الجنائي، له تصوره الخاص عن هذه المفاهيم^(٢)، والذي ربما يقترب أو يتفق مع صحيح القانون. لذلك يمكن القول، بأن قانون العقوبات له - من هذه الزاوية - صفة شعبية. وترجع هذه الصفة لسببين رئيسيين^(٣): **أولهما**، أن قانون العقوبات يفرض مجموعة من النواهي، التي يلزم احترامها حتى يتسنى العيش في مجتمع. وهذه النواهي تتوافق حتماً - في جلها - مع القيم والأفكار السائدة، فالإنسان لا يحتاج إلى دراسة قانون العقوبات ليعلم أنه لا يجوز له أن يقتل أو يسرق. **ثانيهما**، أن تطبيق قانون العقوبات يتم بطريقة احتفالية، تبرزه وتظهره للكافة، وذلك عكس فروع القانون الأخرى. ومرد ذلك، هو الطبيعة الخاصة لرد فعل المجتمع على من يعتدي على المصالح التي اعتبرها جديرة بالحماية الجنائية، والذي يستلزم إعلانه للكافة، حتى يتحقق الردع العام في القضاء

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٠ - ٢٠١١م، بند ٣، ص ٧.

(٢) يؤثر قانون العقوبات اهتمام المواطنين كافة، فيعملون على الإلمام بأفكاره ومعانيه. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١، ص ٧.

(٣) د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٨م، ص ٥. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٨، سنة ٢٠١٨م، بند ١، ص ١.

على نوازع الإجرام في مهدها^(١). ومرده أيضاً، أن المخالفة تسترعى انتباه الكافة، وتثير انتباههم وفضولهم، لمعرفة رد فعل السلطة العامة على فعل المخالف. ولما كانت المعرفة السطحية لمسألة ما، تقود إلى نتائج سلبية أقسى من تلك التي تتولد من الجهل الكامل بها؛ لزم - إذن - الدخول في أعماق قانون العقوبات ومحاولة ثبر أغواره، والاحاطة بمعالمه، وعدم الركون إلى مجرد نظرة عابرة لا تشبع جائعاً، ولا تروي ظمآنًا، ولا تشبع حاجة باحث أو مدقق^(٢). وينقسم قانون العقوبات إلى قسمين^(٣): قسم عام^(٤)؛ وقسم

(1) STEFANI (G.), LEVASSEUR (G.), et JAMBU – MERLIN (R.): Criminologie et science pénitentiaire, précis dalloz, 5^{ème} ed. 1982. OTTENHOF (R.): Culpabilité, imputabilité, responsabilité, rapport au congress Francais de droit penal, Nantes, oct. 1982, p. 25.

(٢) د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، ج ١، مرجع سابق، ص ٦.
(٣) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢، ص ٣. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، مرجع سابق، بند ٤، ص ٥. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٣، ص ١٦ وما بعدها. د. أشرف توفيق شمس الدين: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، ط ٥، مرجع سابق، ص ٤. د. سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٦ وما بعدها. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٠.

I. DE LA SERNA: Introduction générale – Quelques principes de droit pénal et de la procédure pénale, in la découverte de la justice pénale: paroles de juriste, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 8. BOULOC B.: Droit pénal général, Dalloz, coll. Précis, 26^{ème} éd., 2019. CONTE P.: Droit pénal spécial, LexisNexis, 4^{ème} éd., 2013. DREYER E.: Droit pénal spécial, Ellipses, 3^{ème} éd., 2016. DREYER E.: Droit pénal général, LexisNexis, 5^{ème} éd., 2019. MERLE R., VITU A.: Traité de droit criminel, Droit pénal spécial, Cujas, 1982. MERLE R., VITU A.: Traité de droit criminel. Problèmes généraux de la science criminelle, droit pénal général, éd. Cujas, 4^{ème} éd. 1981. PRADEL J.: Droit pénal général, Cujas, 19^{ème} éd., 2012. PRADEL J., VARINARD A.: Les grands arrêts du droit pénal général, Dalloz, 8^{ème} éd., 2013. RASSAT M.-L.: Droit pénal spécial, Dalloz, coll. Précis, 8^{ème} éd., 2018. RASSAT M.-L.: Droit pénal général, Ellipses, 4^{ème} éd., 2017. Olivier DÉCIMA, Stéphane DETRAZ, Édouard VERNY: DROIT PÉNAL GÉNÉRAL, Op. Cit, No. 5-6, P. 15.

(4) Partie Générale.

خاص^(١). وقد سمي البعض القسم العام تجاوزاً بقانون العقوبات العام^(٢)، والقسم الخاص بقانون العقوبات الخاص^(٣).

ويأتي القسم العام من قانون العقوبات^(٤) لكي يحدد مبدأً شرعية النصوص التي تتخذ وسيلة لتحقيق هذا الدور بما يتفق مع أحكام الدستور ومبادئه، متوخياً في ذلك التوازن بين حريات الأفراد ومصالح المجتمع. وفي هذا القسم تتحدد معايير مباشرة الدولة سلطاتها في التجريم والعقاب، انطلاقاً من سيادتها وتحت مظلة خضوع الدولة للقانون. وقد ارتفع بنين القسم العام من قانون العقوبات بالمبادئ والقواعد التي تأسس إليها مرتكزاً علي نصوصه التي استجلبتها أحكام القضاء الرفيعة ونفخت فيها الحياة النابضة بالأمل. فلم تصبح هذه النفوس مجرد أدوات انفرد المشرع بوصفها، بل تحددت معانيها واتضحت مراميها في ضوء تطبيقات القضاء، فتكاملت فيها السياسة التشريعية مع السياسة القضائية في ترابط وانسجام^(٥).

(١) Partie Spéciale.

(٢) Jean Pradel: Droit pénal général, 20^e édition, Cujas, 2014.

(٣) VÉRON M.: Droit pénal spécial, Sirey, 16^{ème} éd., 2017.

د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢، ص ١١.

(٤) لمزيد من التفصيل حول قانون العقوبات العام: د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات،

القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٠.

BONFILS PH. et GIACOPELLI M.: Droit pénal général, Cujas, coll. synthèse, 2^e éd., 2019. BOULOC B.: Droit pénal général, Dalloz, coll. Précis, 26e éd., 2019.

BOULOC B. et MATSOPOULOU H.: Droit pénal général et procédure pénale, Sirey, coll. Manuel intégral cours, 21e éd., 2018. DEBOVE F. et FALLETTI: Précis de droit pénal et de procédure pénale, PUF, coll. Major, 8e éd., 2020.

DREYER E.: Droit pénal général, LexisNexis, coll. Manuel, 5e éd., 2019.

LARGUIER J., CONTE PH. et MAISTRE DU CHAMBON P.: Droit pénal général, Dalloz, coll. Mementos, 23e éd., 2018. LEROY J.: Droit pénal général, LGDJ, coll. Manuel, 8e éd., 2020. MAYAUD Y.: Droit pénal général, PUF, coll.

Droit fondamental, 6e éd., 2018. PIN X.: Droit pénal général, Dalloz, coll. Cours, 11e éd., 2019 (édition 2020). PRADEL J.: Droit pénal général, Cujas, coll.

Référence, 22e éd., 2019. PRADEL J. et VARINARD A.: Les grands arrêts du droit pénal général, Dalloz, 11e éd., 2018. Gian Luigi Gatta: La minaccia,

Contributo allo studio delle modalità della condotta penalmente rilevante, ARACNE editrice S.r.l., Roma, I edizione: settembre 2013, p. 11.

(٥) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة

السادسة، مطورة ومحدثة، ٢٠١٥م، ص ٦.

والقسم الخاص يضم القواعد التي تحدد أركان كل جريمة علي حده والعقوبة المقررة لها^(١). وقد اقتصر بحثنا في هذا المجال علي نوع من جرائم قانون العقوبات الخاص هو **الجرائم الضريبية** نظراً لأهميتها البالغة في حماية كيان الدولة المالي^(٢). فالقسم الخاص يضم تقسيمات الجرائم المختلفة، بحيث أنه يحدد الأحكام الخاصة بكل جريمة علي حدة فيبين أركانها ويحدد الجزاء الجنائي المقرر لها، ولا يغفل عن ذكر ما قد يرتبط بها من ظروف مشددة أو مخففة^(٣). ويعكس القسم الخاص شكل الحماية الجنائية للقيم والمصالح الاجتماعية وتطورها، فيبين الجرائم والعقوبات وأحكامها القانونية. ويعد هذا القسم من قانون العقوبات هو الجوهر الرئيس لهذا القانون، فلا فاعلية للقسم العام بدون هذا القسم الخاص^(٤).

وتبدو السلطة التقديرية للمشرع في نطاق التجريم والعقاب أكثر اتساعاً في نطاق القسم الخاص من قانون العقوبات، عنه في القسم العام، باعتبار أن هذا الأخير يخضع في الجزء الأعم من نصوصه للأسس الدستورية، عكس القسم الخاص، الذي تحكمه اعتبارات السياسة الجنائية التي يتبناها المشرع وتقديره للضرورة والتناسب كأساس للتجريم في كل حالة علي حده، إلا أنه حتي في إطار القسم الخاص فإن المشرع لا يمكن أبداً أن يخالف أهداف

(١) وربما تفاصيل الملاحقة القضائية.

Emmanuel Dreyer: Droit pénal spécial, À jour de la loi du 13 juin 2025 visant à sortir la France du piège du narcotrafic, 3e édition, Septembre 2025.

د. السيد عتيق: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، الجريمة، الطبعة الثالثة، ٢٠٠٩-٢٠١٠م، ص ١١. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٠.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مطابع الأهرام التجارية - قليب - مصر، القاهرة، ١٩٩٠م، ص ٣.

(٣) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٨٩م، ص ٤. د. أحمد شوقي أبو خطوة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣م، ص ١٤.

(٤) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢، ص ١١.

الدستور ومراميه، وللمحكمة الدستورية العليا أن تستجلي هذه المخالفة عبر رقابتها التي عهد بها إليها^(١).

وعادة ما تلجأ التشريعات إلى تقسيم قانون العقوبات إلى كتب أو أبواب، فقانون العقوبات المصري يقسم إلى أربعة كتب: خصص الكتاب الأول، للقسم العام، وهو الذي يتناول الأحكام العامة الذي يحمل عنوان " أحكام ابتدائية " (المواد من ١ - ٧٦)^(٢). وضمن نصوص القسم الخاص في الكتب الثلاثة الأخرى، فأفرد الكتاب الثاني، ليتناول الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية والذي يحمل عنوان " الجنايات والجنگ المضرة بالمصلحة العمومية وبيان عقوبتها " (المواد من ٧٧ - ٢٢٩). وخصص الكتاب الثالث، يتعرض للجرائم التي تقع علي آحاد الناس والذي يحمل عنوان " الجنايات والجنگ المضرة بآحاد الناس " (المواد من ٢٣٠ حتي ٣٧٥). أما الكتاب الرابع، يتناول المخالفات (المواد ٣٧٦ - ٣٨٠)^(٣). أما قانون العقوبات الفرنسي تتناول الجرائم والجزاءات المقررة لها في سبعة كتب: تناول في الأول الأحكام العامة، وتعرض في الثاني لجرائم الاعتداء علي الإنسان، وكرس الثالث لجرائم الاعتداء علي الأموال، وأفرد الرابع لجرائم الاعتداء علي الشعب والدولة والسلم والأمن العام، وخصص الخامس للجرائم الأخرى والعقوبات المقررة لها، وحدد السادس للمخالفات، أما السابع تناول النصوص المطبقة علي البحر الإقليمي، وفي الأقاليم الأخرى التي تسيطر عليها الدولة^(٤).

(١) د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ١٢٣.

(٢) هذا الكتاب خصصه الشارع المصري لتناول الأحكام المتعلقة بالقسم العام من قانون العقوبات. د. عبد الرعوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، المجلد الأول، نقابة المحامين، الجيزة، ٢٠٠٨م، ص ٣٦.

(٣) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٠.

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، الإسراء للطباعة، ص ٦.

ويلاحظ أن التمييز بين القسم العام والقسم الخاص من قانون العقوبات هو من قبيل البحث والدراسة التحليلية فقط، ولا يعني ذلك الفصل المطلق بين القسمين. فالموضوع الذي يدور حوله البحث في القسمين هو القاعدة الجنائية، وذلك يعني أن كل منهما يكمل بعضه البعض^(١). فالأحكام العامة ما هي إلا نتائج دراسة الجرائم المختلفة، كما أن البحث في القسم الخاص يعتمد على القواعد العامة التي تعين الباحث على تفهم الأركان الخاصة بكل جريمة، والأسس التي يقوم عليها البنيان والوجود القانوني للجريمة ذاتها^(٢).

وتعبر عن القواعد الجنائية نصوص قانون العقوبات سواء وزعت هذه القواعد بين نص أو أكثر. وبهذه النصوص وحدها يتحدد التجريم والعقاب^(٣). وإذا كان المجتمع يمر اليوم بمرحلة تطور سريعة الخطي، وأصبح مهدداً بأضرار وأخطار العديد من الظواهر الإجرامية المستجدة التي أتت بها الثورة العلمية الحالية، والتي أفرزت العديد من الجرائم المستحدثة التي قد تعجز النصوص العقابية المطبقة حالياً عن مواجهتها، فإن ذلك سيوسع من مضمون قانون العقوبات لكي يواجه هذه الظواهر الإجرامية المستجدة، سواء أكان ذلك بالتعديل في النصوص الحالية المطبقة أم بسن تشريعات عقابية خاصة أو

(١) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٣.

(٢) د. محمود نجيب حسني: القسم الخاص، مرجع سابق، ص ١. د. فوزية عبد الستار: القسم الخاص، مرجع سابق، ص ٣.

Antolisei F.: Manuale di diritto penale, parte special, ottava edizione, 1981, p. 1.

مشار إليه لدي. د. سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٧.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، نسخة مهداة للطلبة، ٢٠١٠م، بند ٥١، ص ١٠١.

مكملة يكون من شأنها مواجهة هذا النوع المستحدث من الجرائم^(١). فمضمون قانون العقوبات أصبح اليوم أكثر اتساعاً عن مضمونه التقليدي وذلك بسبب كثرة التشريعات المكملة والخاصة والتي إن ابتعدت عنه في نصوصها فإنها ما تزال تستظل بمظلته وتحتاج إلي أحكامه العامة، فهو بالنسبة لها الأصل وهي بالنسبة له الفروع التي تستمد نسبها منه ولا تستطيع أن توجد بدونه^(٢).

هذا ورغم الانتقادات التي وجهت إلى سن القوانين الخاصة أو التكميلية، إلا أنه بحق تتطلب حسن السياسة التشريعية سن مثل هذه القوانين، وذلك بالنسبة للمصالح ذات الطبيعة الخاصة أو التي تستدعي الضرورة منها، ومؤدى ذلك تضمن هذه القوانين قواعد خاصة تتفق وهذه الطبيعة للحقوق والمصالح محل الحماية والتي يتكفل بها القانون الخاص أو التكميلي المعني. ولا خوف من التوسع في سن مثل هذه القوانين طالما أنها تأخذ عند تطبيقها بالأحكام العامة في قانون العقوبات الأصلي، وهو الأمر الذي ورد به النص صراحة في المادة الثامنة من قانون العقوبات المصري^(٣). ومثال ذلك تلك التشريعات التي تحارب التهرب الضريبي والتهريب الجمركي

(١) لا يقتصر مدلول قانون العقوبات علي التقنين الصادر تحت اسم قانون العقوبات، وإنما يمتد إلي كافة النصوص التي تحدد الجرائم والعقوبات التي ترد في مختلف التشريعات الجنائية. فقد يرى المشرع أن يعالج بعض الجرائم في تشريعات خاصة مكملة لقانون العقوبات، بالنظر إلي أنها تقع اعتداء علي مصالح متغيرة أو طارئة. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢، ص ٩٠ د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢١ - ٢٣.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٢ - ٣.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢، ص ١٠٠ د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ١٩٩٥م، بند ٣، ص ٧٠ د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٢. نقض: جلسة ١٩٦٠/٢/١م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١١، رقم ٢٣، ص ١١٧. نقض: جلسة ١٩٦٤/٣/٢٣م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٥، رقم ٤٣، ص ٢١٤.

وتتناول تجريم بعض صور السلوك الإجرامي في المجال الضريبي والجمركي وتحديد العقاب المقرر لها^(١)، وكذلك تناول ما يتصل بالتنظيم الإجرائي وتتمثل هذه القوانين^(٢) في قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م وتعديلاته، وقانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته، وقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م وتعديلاته، وقانون الجمارك رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م وتعديلاته.

ويتولى قانون العقوبات من خلال قسميه العام والخاص (بما في ذلك التشريعات الجنائية الخاصة) تحديد الجرائم والعقوبات من الناحية القانونية. وبالنسبة إلي التحديد القانوني للجريمة، فإن معيار هذا التحديد ينصرف إلي

(١) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٢ وما بعدها.

(٢) لمزيد من التفصيل: البشري الشوريجي: جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعة المصرية، د. ت. د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، ١٩٦٣م. د. عبد الرؤوف مهدي: المسؤولية الجنائية عن الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧٤م. د. أحمد ماهر عز: التهرب الضريبي في القانون المصري، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨٠م. د. إدوارد جرس بشاي: التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨١م. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م. د. مجدي محمد علي الخولي: الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، د. ن، ١٩٩٥م. د. محمد محمد مصباح القاضي: جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦م. د. هيثم عبد الرحمن البقلي: الأحكام الخاصة بالدعوي الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٠٥م. عماد إبراهيم الفقي: الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥م. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، شرح الأحكام العامة الموضوعية والإجرائي في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة علي الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥-٢٠٠٦م. ولنفس المؤلف: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، شرح الجرائم والعقوبات في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة علي الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥-٢٠٠٦م. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م. د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد السابع والثلاثون بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يوليو - ديسمبر ٢٠١٧م.

العقوبة التي حددها القانون جزاء ارتكاب فعل معين. وعلي هذا النحو، فإن الجريمة تنطوي علي عنصرين: أولهما، هو التجريم الذي يتم ببيان مختلف العناصر المكونة للفعل الذي ينهي القانون عن ارتكابه. وثانيهما، هو العقوبة التي تعد جزاء علي هذا الفعل^(١). ولا تتوافر الجريمة إذا لم يتوافر هذان العنصران معاً. إلا أنه لا يشترط أن ينص القانون علي هذين العنصرين في نص واحد، فلا يوجد ما يمنع من ورود كل من الفعل والعقوبة المقررة في نص قانوني مختلف عن الآخر، ولا يوجد ما يمنع ذلك من اختلاف المستوى التشريعي للنصين، فقد يتضمن النص التشريعي العقوبة المقررة جزاء ارتكاب فعل تحدده اللائحة، وقد تحدد اللائحة العقوبة المقررة جزاء ارتكاب فعل يحدده النص التشريعي، بشرط أن يحدد هذا النص ضوابط العقوبة التي يلتزم بها واضع اللائحة^(٢).

ثانياً: ظهور القانون الجنائي الضريبي^(٣):

القانون هو مرآة المجتمع ولذلك فإنه يصبح عديم الفائدة لو انفصل عن الواقع الذي يطبق فيه، ولذا فإنه قانون العقوبات لا بد أن تكفل نصوصه توفير الحماية الكافية لمصالح المجتمع وحقوق أفراد^(٤).

(١) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٧.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٣، ص ١١ - ١٢.

(٣) هذا المصطلح علي غرار، القانون الجنائي للأعمال، والقانون الجنائي للعمل والضمان الاجتماعي، والقانون الجنائي للأسواق المالية، والقانون الجنائي للمحاسبة، والقانون الجنائي الجمركي، والقانون الجنائي للشركات، والقانون الجنائي الرياضي، والقانون الجنائي الاستثماري، والقانون الجنائي للمعلوماتية، والقانون الجنائي البحري، والقانون الجنائي الجوي.

Pierre Monville: Le droit pénal fiscal dans tous ses états, Larcier, 2022.

EricDezeuze, Gauthier Blanluet, Franck Le Mentec, Benoit Lelieur: Droit pénal fiscal: actualités et retours d'expérience, Matinée fiscale, Vendredi 29 novembre 2019. IBRAHIM, A.-L.: Le droit pénal fiscal: bilan et perspectives, Revue juridique de l'Ouest, vol. 25, 2012, n° 4, pp. 431-456.

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٢.

ومن أجل حماية جنائية فعالة في المجال الضريبي، ظهر القانون الجنائي الضريبي^(١)، الذي يتكون من شقين^(٢): الأول، شق موضوعي. والثاني، شق إجرائي^(٣).

الشق الموضوعي: يقصد به ذلك الفرع من القانون الجنائي الذي يتضمن مجموعة من القواعد التي تبين ماهية الجريمة الضريبية والأركان والعناصر التي تتكون منها، والمسئولية الجنائية عنها، وصور العقوبة التي

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٧، ص ٢٢.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ٢، ص ٩ - ١٠.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤، ص ١٤ - ١٨. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ٢، ص ٩ - ١٠. د. أسامة حسنين عبيد: التصالح في مواد الجنايات، مرجع سابق، ص ٢. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠١٢-٢٠١٣م، ص ١٥. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٧، ص ٢٣. د. أحمد عبد الله المراغي: جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد السابع والثلاثون بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يوليو - ديسمبر ٢٠١٧م، ص ٩٠ وما بعدها. ولكن يلاحظ أن تقسيم القانون الجنائي الضريبي إلى قسمين: قانون العقوبات (الشق الموضوعي) وقانون للإجراءات الجنائية (الشق الإجرائي)، أن هذا التقسيم يقوم علي مجرد التمييز القاعدي في صدد النصوص الجنائية الضريبية بين القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية دون أن يستند إلي معيار مادي أو شكلي، بمعنى أنه لا يوجد تشريع خاص لقانون العقوبات الضريبي وآخر لقانون الإجراءات الجنائية الضريبي، وإنما الفصل يتوقف علي طبيعة النصوص الجنائية الملحقة بقوانين الضرائب. فالملاحظ أن قوانين الضرائب لا تقتصر علي مجرد تنظيم الجرائم الضريبية وإنما تعني بالإضافة إلي ذلك بتنظيم الإجراءات الجنائية الخاصة بهذه الجرائم، وقد كان ذلك أمراً طبيعياً لأنه ما دام للجريمة الضريبية طبيعتها الخاصة واستقلالها الذاتي فإنه يجب تمييز إجراءات الادعاء الجنائي عن هذه الجريمة والمحاكمة عن غيرها من الإجراءات المتبعة بالنسبة إلي الجرائم العادية. علي أن بعض التشريعات - ومنها التشريع المصري - لم يعن بوضع قواعد إجرائية ضريبية خاصة، بل أقتصر علي وضع قيود معينة علي استعمال الدعوي الجنائية في مسائل الضرائب وبيان من لهم صفة الضبط القضائي فيما يتعلق بتنفيذ أحكام قوانين الضرائب وذلك بخلاف غيرها من التشريعات التي عينت بوقع قواعد إجرائية خاصة بالمسائل الضريبية. مثال ذلك: القانون الإيطالي الصادر سنة ١٩٢٩م، والقانون العام للضرائب في فرنسا، والقانون الألماني والفيدرالي السويسري. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٧، ص ٢٣. وحول الأحكام الموضوعية والإجرائية بصفة عامة: د. خالد رمضان عبد العال سلطان: الليل في القانون الجنائي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مطبعة العشري، ٢٠٠٥م، ص ١٦ وما بعدها.

توقع علي مرتكبها، والظروف المشددة والمخففة لها، كل ذلك في إطار القانون الضريبي، وعلي وجه الخصوص القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد المعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م، والذي تناول الجرائم والعقوبات في الباب التاسع مبيناً قواعدها الموضوعية في المواد من ٦٨ حتى ٧٣ مكرراً منه.

أما الشق الإجرائي: فهو الذي يبين الأحكام التي تنظم حق الدولة في عقاب مرتكب الجريمة الضريبية، ببيان القواعد التي تحكم كيفية إجراء الاستدلالات بشأن هذه الجريمة، وتحريك الدعوي الجنائية عنها، سواء بإجراءات الاتهام أم بإجراءات التحقيق، وإجراءات محاكمة المتهم بارتكابها حتي صدور حكم بات فيها، إما بالإدانة أو البراءة، وتنفيذ العقوبة. وقد تناول قانون الإجراءات الضريبية الموحد المعدل، القواعد الإجرائية في المواد من ٧٤ حتى ٧٧ منه.

ويعرف القانون الجنائي الضريبي^(١) بأنه فرع من القانون الجنائي الذي ينص علي قمع أشكال مختلفة من التهرب الضريبي، في جوانبه الموضوعية (التجريم، المسؤولية الجنائية، العقوبات) والجوانب الإجرائية (المرحلة الإدارية، التحقيق، الملاحقة القضائية، التعليمات، الحكم)^(٢). وقد شهد المجال الضريبي في فرنسا، الذي ظل خاملاً لفترة طويلة، تغييرات عميقة من قبل السلطة التشريعية والسوابق القضائية منذ أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين. تتبع هذه التطورات من هدفين متعارضين محتملين: من جهة، تحسين وتعزيز الملاحقة الجنائية للاحتيال الضريبي، لا سيما من خلال زيادة العقوبات وتبسيط الإجراءات قبل الملاحقة القضائية؛ من جهة أخرى، إخضاع هذه الملاحقة لقرارات إدارة الضرائب وقاضي الضرائب، مع التركيز بشكل أساسي علي تحصيل الدين الضريبي. وهذا يزيد من تعقيد العلاقة بين

(1) Le droit pénal fiscal.

(2) **Stéphane Detraz, Renaud Salomon:** Précis de droit pénal fiscal, LexisNexis, 2e édition, 2024.

الإجراءات الجنائية والضريبية، والسلطات القضائية والإدارية، والمحاكم الجنائية والإدارية.

ويذهب البعض إلى أن القانون الجنائي الضريبي هو فرع من القانون الجنائي للأعمال، الذي يُعني بالجرائم التي تميز عالم الأعمال. ويبدو قانون الضرائب الجنائي قانوناً جنائياً يهدف إلى قمع أعمال الاحتيال، أو بالأحرى، الممارسات الضريبية الاحتيالية^(١).

ولدي أن القانون الجنائي الضريبي هو فرع من فروع القانون الجنائي يُطبق قواعد القانون الجنائي بشقيه الموضوعي والإجرائي علي الجرائم الضريبية، بما في ذلك أخطر هذه الجرائم وهي الاحتيال والتهرب الضريبي. ويهدف إلى معاقبة السلوك الإجرامي الذي يُلحق الضرر بأموال الدولة بعقوبات سالبة للحرية والغرامات. ويجمع هذا المجال بين الخبرة الضريبية والجنائية للدفاع عن دافعي الضرائب أو مقاضاة الجناة، وينطبق علي الأفراد والشركات علي حد سواء.

ثالثاً: ذاتية القواعد الجنائية الموضوعية والإجرائية:

يقال بأن قانون العقوبات يحمي المجتمع من الأشرار، بينما قانون الإجراءات الجنائية يسعى لحماية الشرفاء. وما يجري عليه العمل هو قيام المشرع بتحديد تلك السلوكيات التي من شأنها الإضرار بمصالح المجتمع المختلفة والمتنوعة ويضع لها الجزاءات المناسبة والتي من شأنها تحقيق أهداف متعددة منها الردع والإصلاح وإشباع الشعور بالعدالة لدى أفراد المجتمع ثم يرسم المشرع السبيل الإجرائي اللازم لضمان احترام ما فرضه المشرع من قواعد بشأن التجريم والعقاب^(٢).

(١) Mike Don José Muanda Nkole Wa Yhave, Zh. V. Dashkevich: Esquisse du Droit pénal fiscal congolais, 2024, p. 8.

(٢) د. مشاري العيفان، د. حسين بوعركي: الوسيط في قانون الإجراءات والمحاكمات الجزائية الكويتي، الجزء الأول، الإجراءات السابقة علي المحاكمة، الطبعة الثانية، الكويت، أغسطس ٢٠١٧م، ص ٢١.

ويعد قانون الإجراءات الجنائية هو الركيزة الأساسية لأعمال قانون العقوبات والانتقال به من مرحلة التجريد إلى مرحلة التطبيق العملي^(١). ولهذا حق القول في إبراز مدي العلاقة الوثيقة بين قانوني العقوبات والإجراءات الجنائية في أن الأول (القانون الموضوعي)، يخدم العدالة من خلال إدارة قانون الإجراءات الجنائية، والثاني (القانون الإجرائي) يخدمها من خلال قانون العقوبات. فأى نظام إجرائي يسعى إلى كفالة حق الدولة في العقاب وإلى صيانة حقوق الأفراد وحررياتهم في آن واحد^(٢).

(١) لمزيد من التفصيل: د. أحمد فتحي سرور: المشكلات المعاصرة للسياسة الجنائية، مجلة القانون والاقتصاد، عدد خاص، ١٩٨٣م، ص ٤٦٥. ولنفس المؤلف: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، بند ٢، ص ١٦ وما بعدها. د. فتوح الشانلي: حول المساواة في الإجراءات الجنائية، مركز البحوث، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م، ص ٧.

(٢) حول التوازن بين مصلحة المجتمع ومصلحة المتهم، انظر: د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مركز الأهرام للإصدارات القانونية، المنصورة، الطبعة الثانية عشر، مزيدة ومحدثة، ٢٠٢١ - ٢٠٢٢م، بند ١، ص ١٥. د. محمود جمال محمد عبد الحميد: النظرية العامة للمواعيد في قانون الإجراءات الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٢١م، بند ١، ص ١. د. رزف سعد علي: الموازنة بين الحماية الإجرائية في القانون الداخلي والقانون الدولي الجنائي، دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثاني، ٢٠١٩م، ص ٩٥. د. حسام الدين محمد أحمد، د. محمد سامي الشوا: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، بند ٣، ص ٣. د. علي بن موسى علي فقيهي: الدليل المستمد من الإجراءات الباطلة والآثار المترتبة عليه في النظام السعودي، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الآداب والعلوم الإنسانية، المجلد ٣٠، العدد ٣، ٢٠٢٢م، ص ٢٧٥.

F. HÉLIE: Traité de l'instruction criminelle ou théorie du Code d'instruction criminelle, T. 1; Paris, Plon, 2^{ème} éd., 1866, p. 4. S. Lavric: Le principe d'égalité des armes dans le procès pénal; Thèse, Nancy 2, dir. F. Fourment, 2008, n° 3, p. 3 s.

مشار إليهم كذلك لدي:

Pierre Bolze: Le droit à la preuve contraire en procédure pénale, Thèse en vue de l'obtention du grade de Docteur en droit (Doctorat nouveau régime, Droit privé – Droit pénal), Université Nancy 2, le 17 décembre 2010, P. 1.

والمرجع الأول، مشار إليه كذلك، لدي:

Manon de Saint-Léger: L'articulation des procédures pénale et fiscale, THÈSE PRÉSENTÉE POUR OBTENIR LE GRADE DE, DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX, le 13 décembre 2022, No. 3, p. 12.

وكان السائد أن قانون العقوبات يتضمن قواعد موضوعية، بخلاف قانون الإجراءات الجنائية، فإنه يتضمن قواعد شكلية. لكن هذا القول لا يعبر عن صحيح القانون، فكل من القانونين يهدف إلى حماية الحقوق والحريات التي هي أساس القواعد الموضوعية^(١). وإذا كان قانون الإجراءات الجنائية يهتم بتنظيم إجراءات الخصومة الجنائية متوخياً في ذلك تطبيق قانون العقوبات، لكنه لا يجوز أن نخفل حقيقتين مهمتين أولاًهما أن الشرعية الدستورية لكلا القانونين تقوم علي الحماية التي يوفرها كل منهما للحقوق والحريات التي كفلها الدستور. وثانيتهما أنه بدون قانون الإجراءات الجنائية لن يطبق قانون العقوبات، فالأول هو الطريق الواجب اتباعه للانتقال من التجريم إلى العقاب^(٢).

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٣.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، بند ٢، ص ١٦. د. مشاري العيفان، د. حسين بوعرقي: الوسيط في قانون الإجراءات والمحاكمات الجزائية الكويتي، الجزء الأول، الإجراءات السابقة علي المحاكمة، مرجع سابق، ص ٢٢. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٤ وما بعدها. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ٢٢.

المبحث الثاني

الصلة بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية^(١)

الصلة وثيقة بين القاعدة الموضوعية (قانون العقوبات) والقاعدة الإجرائية (قانون الإجراءات الجنائية) فكل منهما ينتمي إلى القانون الجنائي بالمعنى الواسع: الذي ينقسم إلى قسمين، القسم الأول يطلق عليه أسم (القانون الجنائي الموضوعي) (قانون العقوبات)، والقسم الثاني يسمى (القانون الجنائي الإجرائي) (قانون الإجراءات الجنائية)^(٢). فالعلاقة بين قانون الإجراءات الجنائية وقانون العقوبات، هي العلاقة بين قواعد الشكل وقواعد الموضوع، وهذه القواعد الموضوعية هي الأصل الذي تحمل عليه القواعد الإجرائية، لأن الأخيرة قواعد تبعية أو ثانوية^(٣).

ويتولى قانون العقوبات تحديد الجرائم والجزاءات الجنائية المقررة لها، ثم يأتي قانون الإجراءات الجنائية فيحدد كيفية تطبيق هذا القانون، وذلك من خلال تنظيم الإجراءات التي يجب أن تتبعها الدولة لوضع قانون العقوبات

(١) لمزيد من التفصيل: د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة السابعة، ١٩٩٦م، ص ٩ وما بعدها. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٥ وما بعدها. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ١٠ وما بعدها. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ٢٢. د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٢ وما بعدها.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ٩. د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الحادية عشر، سنة ١٩٧٦، بند ١، ص ٣. د. أسامة عبد الله قايد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، مرجع سابق، بند ٤، ص ٧. د. مأمون محمد سلامة: قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١، ص ٥ وما بعدها.

(٣) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٦. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ٢٢.

موضع التنفيذ، وذلك بدءاً من وقت ارتكاب الجرائم وانتهاءً بتنفيذ الأحكام الجنائية الصادرة فيها^(١). ولا يوجد شك في أن هذه الحماية الإجرائية تمثل أهمية كبيرة سواء أكان ذلك بالنسبة للمجتمع فهي تضمن له ألا يفر الجاني من العقاب، أم بالنسبة للأفراد بحماية حقوقهم بضمان ألا يترتب علي وقوع الجريمة إلا إدانة المساهم في ارتكابها، فلا يدان البرئ^(٢).

وتتحدد درجة الصلة بين القانونيين في أن قواعد قانون العقوبات لا تكون صالحة للتطبيق بمفردها، وإنما يجب أن توجد قواعد تنظم إجراءات العقاب، سواء بالتحقيق أو بالمحاكمة أو التنفيذ^(٣). ويحدد قانون الإجراءات الجنائية الجهة التي تباشر هذه الإجراءات ويسلحها بسلطات تتطوي على الجبر والإكراه ولكن قانون الإجراءات الجنائية هو - في حقيقته - قانون تابع لقانون العقوبات: إذ يتصور وجود قانون للعقوبات دون أن يكمله قانون الإجراءات الجنائية، والعكس غير صحيح، فتطبيق قانون الإجراءات الجنائية غير متصور بدون قانون للعقوبات^(٤).

وتبدأ العلاقة بين قانون الإجراءات الجنائية وقانون العقوبات منذ لحظة وقوع الجريمة: ففي هذه اللحظة وحدها يتبلور المركز القانوني الجنائي للمتهم وينشأ للدولة الحق الموضوعي في العقاب، والذي تصل إليه عن طريق الإجراءات الجنائية، وهذا الحق لا سبيل إلى الوصول إليه إلا بسلوك طريق

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٩٦م، ص ٦.

(٢) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٨٩م، ص ٤.

(٣) في ذات المعنى: د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مطبعة كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠١٠م، ص ١٣.

(٤) في ذات المعنى: د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م، بند ٧، ص ٧.

الدعوى الجنائية^(١). فقانون العقوبات لا يتصور تطبيقه إلا عن طريق دعوى جنائية^(٢) تربط بين عنصرين أساسيين من عناصر قانون العقوبات هما: الجريمة والعقوبة. **وهكذا تتسم العلاقة بين القانونين بالتبادلية**: فقانون العقوبات يحدد مفترضات نشوء الرابطة الإجرائية، أما قانون الإجراءات الجنائية فيحدد الكيفية التي يطبق بها قانون العقوبات.

وعلي هذا النحو تكون الصلة بين قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية وثيقة العرى إلى الحد الذي يمكن معه اعتبارهما **تشريعاً واحداً** ينظم في شق منه الحماية الجنائية الموضوعية للحقوق والمصالح التي تشكل موضوع نصوص التجريم والعقاب، وهذا الشق هو الذي نطلق عليه **قانون العقوبات**، وينظم في شقه الآخر الإجراءات التي عن طريقها تتحقق هذه الحماية الجنائية الموضوعية، وهذا الشق هو الذي نطلق عليه **قانون الإجراءات الجنائية**. ولا يوجد شك في أنه قد لا يكفي لمواجهة الجريمة مجرد النص علي الجرائم والعقوبات المقررة لها حتي ولو جاء ذلك بطريقة محكمة وتناسب معقول بين جسامة الجرائم والعقوبات المقررة لها، وإنما ينبغي أن يضع الشارع إلي جانب هذه النصوص الموضوعية القواعد والإجراءات التي يكون من شأن إتباعها سرعة كشف الجريمة وضبط المساهمين فيها، والوصول إلي الحكم العادل فيها، والتنفيذ الصحيح له. وإذا كان قانون

(١) د. أحمد عبد اللّاه المراغي: الوجيز في الإجراءات الجنائية، الدعوي الجنائية، وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية حتي سبتمبر ٢٠٢٤م، القاهرة، الطبعة السادسة، مختصرة ومنقحة ومزيدة، سبتمبر ٢٠٢٥م، ص ٩ وما بعدها.

(٢) الدعوي الجنائية هي موضوع القاعدة الإجرائية سواء فيما يتعلق بالإجراءات السابقة والممهدة لها، أو إجراءات تحريكها واستعمالها ومباشرتها حتي لحظة انقضائها.

Stéfani (G) et Levasseur (G) et Bouloce (B): Procédure Pénale, 18^{eme}, 2001, no. 6, p. 4.

الإجراءات الجنائية ينص علي هذه القواعد والإجراءات فإنه يقدم لتوأمه قانون العقوبات عوناً لا غني عنه لمواجهة الجريمة^(١).

ويعد قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية جناحي العدالة في الأنظمة القانونية الحديثة؛ فالأول (قانون العقوبات) ينص على مجموعة الجرائم ويبين العقوبات المقررة لها^(٢)، وهو بذلك يحقق الالتزام بمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات^(٣)، وعلي ذلك تشمل الأحكام الموضوعية: أحكام التجريم والمسئولية الجنائية، والأحكام المتعلقة بالعقاب^(٤). أما الثاني (قانون الإجراءات الجنائية) فينظم كيفية تطبيق قانون العقوبات، ويكفل صحة تطبيقه، حيث إن مصلحة الدولة إن كانت تقتضى التجريم والعقاب إلا أنها - في ذات

(١) د. عمر السعيد رمضان: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، ص ١٠.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. أحمد عوض بلال: مبادئ قانون العقوبات المصري، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١-٢٠١٢م، بند ١، ص ١. د. علي حمودة: ضوابط الارتباط بين وقائع الدعوى الجنائية والحكم الصادر فيها، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ١٤٢٢هـ - ٢٠٠١م، ص ٥. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م، ص ١٠.

(٣) د. أحمد عوض بلال: مبادئ قانون العقوبات المصري، القسم العام، مرجع سابق، ص ٤٥.

(٤) حول مضمون هذه الفكرة: د. إبراهيم حامد طنطاوي: أحكام التجريم والعقاب في قانون تنظيم الاتصالات، دراسة تأصيلية وتحليلية لنصوص القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٣، دار النهضة العربية، القاهرة، النسر الذهبي للطباعة، ٢٠٠٣. د. عمرو إبراهيم الوقاد: الحماية الجنائية للأثار، د. ن، ٢٠٠١، ص ٥٠. د. علي راشد: المدخل وأصول النظرية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ١٩٧٤م، ص ١٣٠ وما بعدها. حكم المحكمة الدستورية العليا: في القضية رقم ٢٢ / ٨ قضائية دستورية، جلسة ٤ يناير ١٩٩٢م، الجريدة الرسمية، ع رقم ٤، ٢٣ / ١ / ١٩٩٢، قاعدة رقم ١١. حكم المحكمة الدستورية العليا: في القضية رقم ٣ / ١٠ قضائية دستورية، جلسة ٢ يناير ١٩٩٣، الجريدة الرسمية، ع رقم ٢، ١٤ / ١ / ١٩٩٣م.

Faustin HELIE: Traité de l'instruction criminelle, Nypels, 1863, p. 2 et 3; Mademoiselle Farah EL HAJJ CHEHADE: ÉCOLE DOCTORALE PIERRE COUVROT- ED 88 LES ACTES D'INVESTIGATION, Thèse pour le doctorat en droit, FACULTE DE DROIT, SCIENCES ECONOMIQUES ET GESTION, présentée et soutenue publiquement le 26 novembre 2010, p. 11.

الوقت - تستوجب ألا يمس ذلك حريات الشرفاء والأبرياء من أفراد المجتمع؛
فالإجراءات الجنائية تستهدف ضمان سلامة العقاب^(١).

وقد توجد في بعض الأحيان صعوبة في التمييز بين قاعدة الموضوع
(القاعدة الموضوعية) وقاعدة الشكل (القاعدة الإجرائية)، أي التمييز بين تلك
القاعدة التي تنتمي إلى قانون العقوبات ويسري عليها حكمه، وتلك القواعد
التي تنتمي إلى قانون الإجراءات الجنائية وتحكمها مبادئه، وتزيد هذه الصعوبة
في التمييز بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية إذا عرفنا أن القاعدة
الموضوعية لا توجد دائماً في صلب قانون العقوبات، كما أن القاعدة الشكلية
لا توجد دائماً في صلب قانون الإجراءات الجنائية، فثمة قواعد شكلية توجد
في قانون العقوبات، كما أن هناك قواعد موضوعية توجد في قانون الإجراءات
الجنائية^(٢). من أجل هذا فقد يستحدث قانون الإجراءات الجنائية نصاً يري
البعض أنه يقرر قاعدة موضوعية بينما يرى آخرون أنه يقرر قاعدة إجرائية،
وهذا الخلاف له أهميته التي تظهر في عدة مسائل لعل أهمها ما تعلق
بالتفسير، والسريان المكاني والزمني للقانون، والتقام، فالقياس محظور في
مسائل التجريم والعقاب، بينما هو جائز في مسائل الإجراءات الجنائية، كما
أن قواعد الإجراءات الجنائية بطبيعتها إقليمية، بينما قواعد العقوبات تتجاوز

^(١) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات وفقاً لأحدث التعديلات، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ٢٠١٠م، بند ٢، ص ٣. د. عوض محمد عوض: قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، د. ت، ص ٣. د. محمود نجيب حسنى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨م، ص ٢.

Gaston Stéfani et Georges Levasseur: Droit pénal général et Procédure Pénale, T. 2, II^{ème} édition, 1980, No. 2, p. 2. **Tullio Delogu:** La Loi Pénale et Son application, 1956, P. 168. **Gaston Stéfani – Georges Levasseur, Bernard Bouloc:** Procédure pénale, 16 éd, 1996, p. 4. **Jéan – Claude Soyer:** Droit pénal et Procédure pénale, 12 éd, 1992, p. 255.

^(٢) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧م، بند ٦، ص ٧ وما بعدها.

أحياناً نطاق الإقليم الوطني^(١)، وتطبق قواعد قانون العقوبات الأصلح للمتهم بأثر رجعي وتسري على الماضي بينما تسري قواعد الإجراءات الجنائية بأثر فوري أو مباشر ولا يجوز أن يترد تطبيقها إلي الوراء، كما أن مدد سقط الأحكام الجنائية بالتقادم أطول من مدد سقوط الدعوي الجنائية^(٢).

وقد جمعت وحدة القاعدة الجنائية بين قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية في كيان جنائي واحد، بيد أن التلازم بين القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية لا يعني خضوعهما لذات الأحكام، فهما يخضعان في مناسبات عديدة لأحكام متباينة، ويبدو ذلك واضحاً في تفسيرهما، وفي الأحكام الخاصة بسرّياتهما من حيث الزمان والمكان، ومن هنا لزمّت التفرقة فيما بينهما^(٣).

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٩٥، ص ٢٠٩ وما بعدها. د. أحمد عبد اللّاه المراغي: مبدأ عالمية قانون العقوبات في ضوء قواعد القانون الجنائي الداخلي والدولي، دراسة تأصيلية تحليلية نقدية مقارنة، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٥١، ملحق العدد ٥١، ديسمبر ٢٠٢٤م، ص ٣ وما بعدها.

(٢) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٦.

(٣) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ١٣. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٦.

المبحث الثالث

التمييز بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية^(١)

لا تمنع العلاقة السابقة بين القاعدة الإجرائية والقاعدة الموضوعية من استقلال كل منهما بقانون قائم بذاته^(٢): قانون العقوبات، وينظم الجرائم والجزاءات الخاصة بها، وقانون الإجراءات الجنائية، الذي يتضمن قواعد تنظم المحاكم الجنائية وتحديد اختصاصها، وتبين الإجراءات الواجب مراعاتها إزاء مرتكبي الجرائم للوصول بالدعوى الجنائية إلى نهايتها بالإدانة أو بالبراءة. فالقاعدة الموضوعية لن تطبق بغير دعوى أمام القضاء، وهذه الأخيرة هي موضوع القاعدة الإجرائية سواء فيما يتعلق بالإجراءات السابقة والممهدة لها،

(١) لمزيد من التفصيل: د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤ وما بعدها. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ٩ وما بعدها. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٢ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢٠٠٤م، بند ١٢، ص ١٢ وما بعدها. ولفنس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، ص ٤٧ وما بعدها. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، بند ٢، ص ١٦ وما بعدها. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوى، مرجع سابق، ص ٢٦ وما بعدها. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٦م، بند ٦، ص ٧ وما بعدها.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. أسامة عبد الله قايد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، مرجع سابق، ص ٧ وما بعدها. د. حسام الدين محمد أحمد، د. محمد سامي الشوا: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، بند ٦، ص ٤ وما بعدها. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الكتاب الأول، مرجع سابق، بند ٢، ص ١٦ وما بعدها. د. مأمون محمد سلامة: قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٤، ص ١١ وما بعدها. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٣ وما بعدها. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، ص ٩ وما بعدها. د. هدي حامد قشقوش: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، بند ٧، ص ٦ وما بعدها. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١١ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢٠٠٤م، بند ٧، ص ٨ وما بعدها.

أو إجراءات تحريكها واستعمالها ومباشرتها حتي لحظة انقضاءها^(١). بيد أن هذا التلازم بين القاعدة الموضوعية ونظيرتها الإجرائية لا يعني خضوعهما لذات الأحكام^(٢)؛ فهما يخضعان في مناسبات عديدة لأحكام متباينة، ويبدو ذلك واضحاً في تفسيرهما، وفي الأحكام الخاصة بسرّانها من حيث الزمان والمكان^(٣). ومن هنا لزمّت التفرقة بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية، وفي هذا السياق قيل بعدة ضوابط أو معايير، نستعرضها علي النحو التالي، مع بيان رأينا في ذلك.

أولاً: معايير التفرقة بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية:

(أ): معيار موضع القاعدة الجنائية:

يذهب جانب من رجال القانون إلى الأخذ بمعيار شكلي يقوم على الربط بين موضع النص الجنائي وتحديد طبيعته^(٤): فكل نصوص قانون الإجراءات

(1) Stefani (G), Levasseur (G) et Bouloce (B): Procédure Pénale, 18^{ème} éd, 2001, No 6, p. 4.

مثبت لدي، د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٣.
(٢) لمزيد من التفصيل: د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤ وما بعدها. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ٩ وما بعدها. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٢ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢٠٠٤م، بند ١٢، ص ١٢ وما بعدها. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، بند ٢، ص ١٦ وما بعدها.

(٣) د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الحادية عشرة، ١٩٧٦م، بند ١، ص ٣. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧م، بند ٦، ص ٧ وما بعدها.

(٤) لمزيد من التفصيل: د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤ وما بعدها. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٠. و لنفس المؤلف: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٨. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٢ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٩، ص ٩. و لنفس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٦، ص ٤٧ وما

الجنائية ذات طبيعة شكلية، أما القواعد الواردة في قانون العقوبات فذات طبيعة موضوعية^(١). أي أن هذا المعيار، يعتمد علي تحديد فرع القانون الجنائي الذي وردت فيه القاعدة الجنائية، فإذا وردت القاعدة في قانون العقوبات فهي قاعدة موضوعية، أما إذا وردت في قانون الإجراءات الجنائية فهي قاعدة شكلية^(٢). وهكذا يعتمد هذا الرأي علي الموقع الطبوغرافي للنص، علي حد تعبير الفقيه الإيطالي ديلوجو Delogu^(٣).

ولكن هذا المعيار لا يتصف بعمومية التطبيق^(٤)، وهو معيار شكلي لا يسعف الباحث في هذا الصدد^(٥)، إذ أن موضع النص في القانون لا يعبر

بعدها. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٧ وما بعدها.

(١) Delogu: La loi pénale et son application, Le Caire, 1956, No. 40, p. 166. Merle (R) et Vitu (A): Traité de droit criminel, T. 1, Guhas, 7^{ème} édition, 1997, No. 94, p. 257. Olivier DÉCIMA, Stéphane DETRAZ, Édouard VERNY: DROIT PÉNAL GÉNÉRAL, 5e édition, LGDJ, 2022, p. 15.

د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤. د. عمار عباس كاظم الحسيني، د. عبد الرزاق طلال جاسم: تكامل القاعدة الجنائية الإجرائية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، تصدرها كلية القانون والعلوم السياسية جامعة ديالى، العراق، المجلد السابع، العدد الأول، شوال ١٤٣٩ هـ - حزيران ٢٠١٨م، ص ٣.

(٢) د. رمسيس بهنام: الإجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤م، بند ١، ص ٦. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤. د. مشاري العيفان، د. حسين بوعمري: الوسيط في قانون الإجراءات والمحاكمات الجزائية الكويتي، الجزء الأول، الإجراءات السابقة علي المحاكمة، مرجع سابق، ص ٢١.

(٣) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، الفنية للطباعة والنشر، رأس النين، الإسكندرية، ١٩٨٥م، بند ٧، ص ١٣.

(٤) في نقد هذا المعيار: د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: النظرية العامة للقاعدة الإجرائية الجنائية، طبعة ١٩٧٤م، ص ٦٩. د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١١، ١٩٧٦م، بند ١، ص ٣. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٠. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤ وما بعدها.

Roger Merle et André Vitu: Traité de droit criminel, T. 1, 2^{ème} édition, 1973, No. 174, p. 227.

(٥) د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٣١.

دائماً عن طبيعة قواعده: فقد نجد قاعدة موضوعية في قانون الإجراءات الجنائية وقانون الإجراءات الضريبية^(١)، والعكس قد نجد قاعدة إجرائية في قانون العقوبات والقانون الضريبي^(٢). علاوة على أن هناك حالات يختلف

(١) على سبيل المثال: المواد (٣٣، ٥٨، ١١٧، ١١٨، ١٢١، ١٧٧، ١٩٩، ٢٤٣، ٢٧٩، ٢٨٠، ٢٨٤) من قانون الإجراءات الجنائية المصري. د. أسامة عبد الله قايد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، مرجع سابق، بند ٥، ص ٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٩، ص ١٠. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤ وما بعدها. وكذلك يوجد قواعد موضوعية في قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري، رغم أن هذا القانون في الأصل إجرائي، ومن أمثلة القواعد الموضوعية الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري، المواد ٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، ٧٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) مثال ذلك المادة (٣١٢) من قانون العقوبات المصري الخاصة بجرائم السرقة من الأصول أو الفروع أو الأزواج. د. سلوي توفيق بكير: شرح قانون العقوبات، القسم الخاص في جرائم الأشخاص والأموال، الإسراء للطباعة، د. ت، ص ٣٢٧ وما بعدها. د. أشرف توفيق شمس الدين: جرائم الاعتداء علي الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، مطبعة أكتوبر الهندسة، الطبعة الأولى، ٢٠١٨م، ص ٤١ وما بعدها. د. يحيى إبراهيم دهشان: جريمة السرقة والظروف المشددة لها، المجلة القانونية الاقتصادية - كلية الحقوق جامعة الزقازيق، العدد ٤٤، ٢٠٢٣م، ص ٤٨٩ وما بعدها. د. فتوح الشاذلي: حول المساواة في الإجراءات الجنائية، دراسة مقارنة، كلية العلوم الإدارية جامعة الملك سعود، مركز البحوث، الرياض ١٤٠٦ هـ - ١٩٨٦م، ص ١٧٨ وما بعدها. والمواد ٢٧٣، ٢٧٤، ٢٧٧ من قانون العقوبات المصري الخاصة بالشكوى في جريمة الزنا، والمادة ٥٧ من قانون العقوبات المصري التي تحدد المحكمة المختصة بإلغاء وقف التنفيذ، والمادتان الثانية والثالثة من قانون العقوبات المصري وهما اللتان تحددان قواعد اختصاص القضاء المصري بالجرائم التي تقع علي إقليم الدولة أو خارجها. د. محمد زكي أبو عامر: قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٣م، ص ٧٦. د. أسامة عبد الله قايد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، مرجع سابق، بند ٥، ص ٨. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٩، ص ١٠. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٥. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٣. د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٢. وكذلك يوجد قواعد إجرائية في القانون الضريبي، رغم أن هذا القانون في الأصل موضوعي، ومن أمثلة القواعد الإجرائية الواردة في القانون الضريبي، المواد ٦٣ الفقرة الأولى، ٦٤ الفقرتين الأولى والثانية، ٦٥ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بإصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة، والمادتين ١٣٧، ١٣٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بإصدار قانون الضريبة علي الدخل قبل الإلغاء بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، ومن أمثلة القواعد الإجرائية الواردة في القانون الجمركي، المواد ٧٦، ٨١ من قانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الجمارك.

الرأي بشأن طبيعة القاعدة فيها، مثال ذلك القواعد الخاصة بقيود رفع الدعوى الجنائية^(١)، وتقدم الدعوى الجنائية^(٢). كما أن بعض القواعد تكون ذات طبيعة طبيعية مزدوجة: مثال ذلك الحبس الاحتياطي، والذي يعتبر من ناحية ذات طبيعة إجرائية من حيث تنظيم عمل سلطات التحقيق المختصة به، ويتسم من ناحية أخرى بطبيعة موضوعية، باعتباره يقرر سبب إباحة لمن يعطيه القانون سلطة الحبس، ويسري ذلك أيضاً على أحكام تفتيش المساكن وضبط المراسلات.

وفي حكم حديث لمحكمة النقض المصرية، قضت بأن المادة ١٨ مكرراً من قانون الإجراءات الجنائية ظاهراً إجرائي إلا أن حكمها يقرر قاعدة موضوعية لأنه يقيد حق الدولة في العقاب بتقريره انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح بدلاً من معاقبة المتهم^(٣). فالصلح علي الرغم من وجوده في قانون الإجراءات الجنائية، إلا أن المحكمة قد اعتبرته يقرر حقاً موضوعياً.

وهكذا يبدو واضحاً عدم صلاحية المعيار الشكلي الذي يعتمد على موضع النص للتمييز بين قانون الإجراءات الجنائية وقانون العقوبات، فهذا المعيار غير حاسم في بيان نوعية القاعدة ولا يقوم علي أساس علمي^(٤).

(١) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٤.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٨. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوى الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، بند ١٨، ص ١٩. وبالنسبة لموقف الفقه والقضاء من طبيعة قواعد التقادم، راجع من نفس المرجع، البنود ٢٣، ٢٤، والصفحات من ٢١ - ٢٤.

(٣) نقض: جلسة ١٧/١٩٩٩م، طعن رقم ٢٠٧٠ لسنة ٦٢ ق، الحديث في أحكام محكمة النقض ٩٨-٩٩، ص ١٩٨. مشار إليه لدي. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، هامش ص ١٥.

(٤) د. عبد الفتاح الصفي: النظرية العامة للقاعدة الإجرائية الجنائية، د. ن، ١٩٧٤م، ص ٦٩. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٨.

وهو معيار غير جامع وغير مانع^(١). ولا يسعف هذا المعيار في تحديد طبيعة القاعدة الجنائية الرجوع إلى المكان الذي وجدت فيه والقول بأنها إجرائية إن جاءت ضمن قانون الإجراءات الجنائية، وموضوعية إن كانت مدرجة بين قواعد قانون العقوبات^(٢).

ولدي أن هذا المعيار يكون صالح للتطبيق في حالة تنقية القانون الموضوعي (قانون العقوبات والقانون الضريبي) من أي نص متعلق بالقواعد الإجرائية وهذا ما فعله المشرع المصري بالنسبة لإلغاء المادتين ١٣٧، ١٣٨ من قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م وتعديلاته، والمادة ٧٢ من قانون الضريبة علي القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، والمواد ١٨، ١٩، ٣٧ من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م^(٣)؛ وكذلك تنقية القانون الإجرائي (قانون الإجراءات الجنائية وقانون الإجراءات

(١) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٤. د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الحادية عشرة، ١٩٧٦م، بند ١، ص ٣.

(٢) د. رمسيس بهنام: الإجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً، مرجع سابق، بند ١١، ص ٥٨. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٨، ص ٨.

(٣) راجع المادة الرابعة من مواد إصدار القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، في نصها " ... تلغي المواد (....، ١٨، ١٩،، ٣٧) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م.. وتُلغى المواد (....، ١٣٧، ١٣٨،) من قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. وتُلغى المواد (....، ٧٢،) من قانون الضريبة علي القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. وكذلك ما يجب علي المشرع الجمركي أتباعه، فيجب إلغاء المادتين (٧٦، ٨١) من قانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الجمارك، لأن هذه المواد تقرر قواعد إجرائية، أما المواد ٧١، ٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٧، ٧٨، ٧٩ من قانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الجمارك، تقرر قواعد موضوعية، يجب أن توضع في القانون الضريبي المقترح إصداره، والذي يحتوي علي القوانين الضريبية بما فيها القانون الجمركي باعتباره من القوانين الضريبية. د. رمضان صديق: التشريع الجمركي المصري، وفقاً لأحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٣م، ص ٨١.

الضريبية) من أي نص متعلق بالقواعد الموضوعية^(١)، وأن كان الأمر قد يتصادم في بعض الحالات التي يختلف الرأي بشأن طبيعتها، وبعض القواعد تكون ذات طبيعة مزدوجة.

(ب): معيار الهدف من القاعدة الجنائية (معيار الغاية التي تستهدفها القاعدة الجنائية)^(٢):

(١) نتيجة لذلك، نرى ضرورة إلغاء المواد ٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، ٧٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ونقلها إلى القانون الضريبي المأمول إصداره، كما نرى ضرورة تجميع كافة نصوص التجريم والعقاب الموجودة في كافة القوانين الضريبية المختلفة وحذف التكرار بينهما ووضعها في القانون الضريبي الذي نأمل إصداره لتحقيق التناسق والتناغم بين نصوص التجريم والعقاب في مختلف القوانين الضريبية وحذف التكرار الذي لا طائل منها غير عرقلة دور السلطة القضائية في إصدار الأحكام علي وجه صحيح، دون ارباك القاضي من خلال النصوص التي قد تتعارض في أحكامها. فعلي سبيل المثال نجد أن المشرع بموجب المادة ٦٧ مكرراً من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م المضافة بموجب القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢م بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وقانون الضريبة علي الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م، تنص علي أنه: " مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون أو أي قانون آخر، في حال عدم قيام المسجل غير المقيم بالوفاء بأي من الالتزامات التي يقررها هذا القانون، للوزير أن يطلب من النيابة العامة الأمر بمنع أو تقييد النفاذ إلي السوق المصرية إلي أن يقوم المسجل بالوفاء بهذا الالتزام وما يترتب عليه من آثار، وعلي الجهات المختصة تنفيذ هذا الأمر فور صدوره ". (الجريدة الرسمية، العدد ٣ مكرر (هـ) في ٢٦ يناير سنة ٢٠٢٢م). لذا نرى أن هذه التعديلات المتلاحقة والمتشعبة والمتعددة تحتاج إلي جهد كبير من القضاة والمحامين والباحثين للإلمام بأحكامها في مختلف القوانين الضريبية، الأمر الذي نرى معه أن الأمر يحتاج إلي جمع شتات هذه النصوص في قانون واحد (القانون الضريبي) للتناسق والتناغم وعدم التعارض بين النصوص المتعلقة بالتجريم والعقاب.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٣. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٥ وما بعدها. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٠. ولنفس المؤلف: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٨، ص ٨ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢٠٠٤م، بند ١٤، ص ١٣ وما بعدها. ولنفس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٨، ص ٤٩. د. مشاري العيفان، د. حسين بوعرقي: الوسيط في قانون الإجراءات والمحاكمات الجزائية الكويتي، الجزء الأول، الإجراءات السابقة علي المحاكمة، مرجع سابق، ص ٢١. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٨ وما بعدها. د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٣.

قد يقال أن قانون الإجراءات الجنائية يهدف إلى حماية مصلحة المجتمع ضد المجرم والجريمة، ويتضمن قواعد شكلية تهدف إلى تنظيم وضمان حسن سير العدالة الجنائية، أما قانون العقوبات فيعاقب على كل نشاط يؤدي إلى الإضرار بالحق أو المصلحة محل الحماية الجنائية أو يهددها بالضرر^(١). وطبقاً لهذا المعيار، تكون القاعدة موضوعية إذا استهدفت حماية المجتمع والدفاع عنه من الأفعال المكونة للجرائم فالغرض من القاعدة الموضوعية توفير الحماية للمجتمع ضد الجريمة، ومن ثم فهي دائماً ضد مرتكبها لا لصالحه^(٢)، وتكون القاعدة إجرائية إذا استهدفت تحقيق مصلحة المتهم وحقوقه^(٣)، أي توفير الحماية أو تقرير الضمانات للفرد. وفي هذا السياق، فإن قواعد التجريم والعقاب تعد من **القواعد الموضوعية**، أما القواعد الخاصة بسلامة إجراءات التحقيق والمحاكمة، فإنها من **القواعد الشكلية**. ولعل من ينادي بهذه التفرقة قد وضع في تقديره العبارة المشهورة أن قانون الإجراءات الجنائية **قانون الشرفاء**، بينما قانون العقوبات **قانون المجرمين**، وذلك لأن الأول يستهدف أصلاً تبرئة المتهم البرئ، بينما يستهدف الثاني معاقبة المجرم^(٤).

ومع ذلك، لا يمكن القول بأن معيار الهدف أو الغاية من القاعدة صحيح على إطلاقه^(٥): فقد نجد قواعد إجرائية أو شكلية لا تعني بالضمانات المقررة للفرد، بل إنها ضد مصلحة الفرد لما تشكله من قيود على حرية تنقله

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١، بند ١٤، ص ١٣ وما بعدها.

(٢) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٣.

(٣) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٥. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٨، ص ٨.

Stéfani (G) et Levasseur (G) et Bouloce (B): Procédure Pénale, op. cit, no. 8, p. 5.

(٤) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٣ - ١٤.

(٥) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٠.

وحرمة مسكنه وشخصه، كما في القواعد المنظمة للقبض والتفتيش والحبس الاحتياطي^(١). **ويعاب علي هذا المعيار كذلك، إغفال القاعدة في ذاتها، أي إغفال مضمونها وجوهرها، والاكتفاء بما تتجه إليه من غايات وأهداف^(٢). بل حتي في هذا الإطار، يبدو معيار الهدف معيباً، فهناك قواعد لا خلاف علي طبيعتها الموضوعية، وعلي الرغم من ذلك فهي تحمي مصالح المتهم، ومثالها أسباب الإباحة التي تبرر الجريمة، وأسباب امتناع المسؤولية الجنائية، وامتناع العقاب، والظروف المخففة أو وقف التنفيذ^(٣). وهناك أيضاً قواعد لا خلاف علي طبيعتها الشكلية علي الرغم من أنها ضد مصلحة المتهم^(٤)، ومثالها القواعد الخاص بالحبس الاحتياطي^(٥) والقواعد الخاصة بالقبض والتفتيش^(٦) والقواعد التي تلغي طريقاً من طرق الطعن كان مفتوحاً من قبل^(٧)، وتلك التي تجيز للمحقق إجراء التحقيق في غير مواجهة المتهم^(٨).**

(١) د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٩.

(٢) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٥.

(٣) د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧م، بند ٣،

ص ٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند

٢٨، ص ٤٩. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند

٦، ص ٩.

(٤) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٤.

(٥) د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة،

١٩٨٥م، ص ٨. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٦.

(٦) د. عبد الرعوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٣.

(٧) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٨، ص ٩.

(٨) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٩،

ص ١٠. ولنفس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٨، ص

٤٨.

وفي كل الأحوال، فإن الغايات والأهداف تتعدد وتتباين، والغاية النهائية من القاعدة الإجرائية والموضوعية هي حماية مصلحة المجتمع^(١). وعلي الرغم من الانتقادات التي وجهت إلي هذا المعيار^(٢)، فإن غالبية الفقه الفقه يأخذ بهذا المعيار^(٣).

(ج): معيار طبيعة الجراء التي تقرره القاعدة الجنائية:

يذهب اتجاه في الفقه إلي أن معيار التفرقة بين القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية هو طبيعة الجراء الذي تقرره القاعدة القانونية، فالقاعدة الموضوعية ترتبط بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر بجراء عقابي^(٤)، في حين أن القاعدة الإجرائية هي التي يترتب علي مخالفتها جراء إجرائي يتمثل في عدم القبول أو السقوط أو البطلان^(٥).

(١) د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٨. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٦. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٠.

(2) Delogu (T): La loi pénale et son application, Alexnadria, 1956, no. 40, p. 166.

(3) د. جلال ثروت: نظم الإجراءات الجنائية، د. ن، ١٩٩٧م، بند ٢٦، ص ٣١. د. حسني الجندي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط ٢، ١٩٩٩ - ٢٠٠٠م، بند ١٢، ص ١٦. د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٣، ص ٧. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦م، ص ١٦. د. مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١م، ص ٢٧. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦م، بند ٤، ص ٨.

Hannu (C) et Verhagen (J): Droit pénal, Bruxelles, 2 éd, 1995, No. 90, p. 89.

Salvag (p): Droit pénal général, P. U. G., 3 éd, 1994, No. 54, p. 29.

(4) د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، مطبعة جامعة القاهرة، ط ١٢، ١٩٨٨م، بند ٢، ص ٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ط ٢، مرجع سابق، بند ٩، ص ١١.

(5) لمزيد من التفصيل: د. محمد عوض الأحول: انقضاء سلطة العقاب بالنقد، دار الهدى للطبوعات، الطبعة الثانية، ١٩٨٥م، بند ٣٥، ص ٥٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٩، ص ٥٠ وما بعدها. ولنفس المؤلف: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ط ٢، مرجع سابق، بند ٩، ص ١١. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٤٧ - ٦٥.

وتفصيل ذلك أن القاعدة العقابية تتعلق بالسلطة في العقاب، فتحدد الجرائم وتبين العقوبات، وهذه القواعد العقابية إما أن تكون مباشرة أو تكون غير مباشرة^(١)، فالقواعد العقابية المباشرة هي التي يترتب علي مخالفتها توقيع العقوبة، ومن أمثلتها النصوص التي تعاقب علي الجرائم المختلفة كالسرقة والقتل وهتك العرض. أما القواعد العقابية غير المباشرة فهي القواعد التي لا يترتب علي تطبيقها توقيع العقوبة مباشرة وإنما تقوم بدور الوسيط بينها وبين قواعد قانون العقوبات الأخرى ومن أمثلتها المواد ١، ٢، ٣، ٥ من قانون العقوبات المصري المتعلق بقواعد تطبيق قانون العقوبات من حيث الزمان والمكان. وهذه القواعد العقابية غير المباشرة قد تكون من حيث أثرها إما إيجابية أو سلبية، فتكون إيجابية إذا ترتب علي تطبيقها تطبيق قاعدة عقابية كالمواد الخاصة بتطبيق قانون العقوبات من الزمان والمكان، وتكون سلبية إذا ترتب علي تطبيقها استبعاد قاعدة عقابية مباشرة كالمواد الخاصة بالدفاع الشرعي وحالة الضرورة والإكراه، ومواد الإعفاء من العقاب في جرائم الرشوة والتزيف والاتفاق الجنائي، والقواعد الخاصة بانقضاء الدعوي الجنائية بالصلح والتنازل عن الشكوى ووفاء المتهم، إذ يترتب علي تطبيقها استبعاد تطبيق قواعد عقابية مباشرة^(٢).

(١) لمزيد من التفصيل حول التجريم غير المباشر:

Emetriou: Indirect Criminalisation The True Limits of Criminal Punishment, HART PUBLISHING, 2023.

مشار إليه لدي، بسنت أيمن حافظ: التجريم غير المباشر في القانون الجنائي: الحدود الحقيقية للعقاب الجنائي، المجلة الجنائية القومية، المجلد السادس والستون، العدد الثاني، يوليو ٢٠٢٣م، ص ١٢١.

(٢) د. محمد عوض الأحوال: انقضاء سلطة العقاب بالتقادم، مرجع سابق، بند ٣٤ وما بعده، ص ٥٥ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوي الجنائية، مرجع سابق، بند ٢٣، ص ٢٣. ولنفس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٩، ص ٥١.

(د): المعيار الموضوعي (معيار موضوع القاعدة الجنائية أو معيار جوهر أو مضمون القاعدة الجنائية):

ينظر هذا المعيار، إلى موضوع أو ذات القاعدة الجنائية، ويبحث في مضمونها وجوهرها، دون بحث عن موضعها أو الغاية منها^(١). فالقاعدة تكون موضوعية أن تعلقت برسم حدود سلطة الدولة في العقاب سواء في نشأتها أو اقتضاءها أو انقضاءها. أما إن تعلقت القاعدة بكيفية اقتضاء هذه السلطة أو وسيلة اقتضاءها، فإننا نكون بصدد قاعدة إجرائية^(٢). وهذا المعيار، هو المعيار الأمثل^(٣)، والسليم الذي يتخذ مناط للتمييز بين القاعدة الموضوعية والقاعدة الإجرائية^(٤).

وفي ضوء هذا المعيار، يمكن القول بأن قواعد التجريم والعقاب، وقواعد المسؤولية الجنائية وأسباب امتناعها، وأسباب الإباحة، وامتناع العقاب، والقواعد الخاصة بأسباب انقضاء الدعوي الجنائية سواء أكانت أسباب عامة أو خاصة^(٥)، فيما عدا الحكم البات^(٦)، ... تعد من القواعد الموضوعية. وفي

(١) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٦.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧م، ص ٣١. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، هامش ص ١٦. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٣ وما بعدها. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٧. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٩ وما بعدها.

(٣) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٩، ص ٩. د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٤.

(٤) د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٣٢.

(٥) مع ملاحظة أن الفقه لا زال متردداً بخصوص الأسباب العادية لانقضاء الدعوي الجنائية (الوفاة، التقادم، العفو، الصلح، إلغاء نص التجريم ...). د. محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٦م، ص ١٢. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٧.

(٦) لأن الحكم البات لا يتعلق برسم حدود سلطة الدولة في العقاب، وإنما هو وسيلة اقتضاء هذه السلطة أو هذا الحق. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، هامش ص ١٦.

المقابل، فإن القواعد الخاصة بإجراءات الاستدلالات، والتحقيق الابتدائي، والمحاكمة، والاختصاص، أي القواعد التي تحدد تنظيم الهيئات القضائية واختصاصاتها، وتلك التي تبين الإجراءات المتعلقة بضبط الجرائم وإثباتها، وبتحريك الدعوي الجنائية والسير فيها حتي إصدار حكم بات في شأنها تعد من قبيل القواعد الإجرائية^(١). ويمكن القول أن القضاء المصري قد انتصر لهذا المعيار الأخير، إذ اعتبر أن القواعد الخاصة بالصلح تعد من القواعد الموضوعية، لأنها ترسم حدود سلطة الدولة في توقيع العقاب^(٢).

فالمعيار الراجح في التمييز بين قواعد قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية هو الذي يستند إلى موضوع القاعدة وهو المعيار الصحيح^(٣): فالقاعدة الموضوعية تبين معيار الجرائم والمسئولية الجنائية عنها والجزاءات الخاصة بها، أما القاعدة الإجرائية فتتظم نشاط السلطات العامة في الكشف عن الجريمة والتثبت من وقوعها وإجراءات التحقيق

(١) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٩، ص ٩. د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، ١٩٦٨م، بند ٣، ص ٧.

Stefani et Levasseur: Op. Cit, p. 5. Merle et Vitu: Op. Cit, p. 140.

(٢) نقض: جلسة ١٧/١٩٩٩م، طعن رقم ٢٠٧٠ لسنة ٦٢ ق، الحديث في أحكام محكمة النقض ٩٨-٩٩، ص ١٩٨.

Cass. Crim. 14 mai 1991, B. C. No 203. Cass. Crim 26 mars 1997, B. C, No. 122. مشار إليهم لدي. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، هامش ص ١٥.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٦ وما بعدها. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٠. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١، بند ١٣، ص ١٣. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٣ وما بعدها. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٦، ص ٩ وما بعدها. د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٣٢.

والمحاكمة وتوقيع الجزاء الجنائي^(١). فالقاعدة الموضوعية قاعدة سلوك تحدد ما يحظر على الأفراد القيام به وما يجب عليهم سلوكه، وهي في نفس الوقت قاعدة تقويم تنطوي على شق جزائي يحدد الجزاءات الجنائية المقررة للجريمة، أما القاعدة الإجرائية فهي تنظم نشاط الدولة وسلطاتها العامة في مجال مكافحة الإجرام والكشف عن الجريمة بعد وقوعها وضبط مرتكبيها، والغرض منها استيفاء الدولة لحقها في معاقبة المجرمين^(٢).

وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار وسهولة تطبيقه فإنه لم يحل دون إثارة الشك حول طبيعة بعض القواعد^(٣)، مثل القواعد المتعلقة بتقادم الدعوي الجنائية^(٤) التي تباشرها النيابة العامة لتوقيع العقاب على المجرم، باعتبارها سبباً من أسباب سقوط هذه الدعوي، ومثال الشك حول هذه القواعد أنه إذا نظرنا إلي التقادم باعتبار نتيجته نجد أنه يترتب عليه عدم توقيع العقاب علي الجاني، أي تكون صلته بالعقوبة صلة مباشرة فيعتبر من القواعد

(١) لمزيد من التفصيلات: د. أسامة عبد الله قايد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، مرجع سابق، بند ٥، ص ٨. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١، بند ١٣، ص ١٣. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٧. د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٣٢.

Merle et Vitu: Op. Cit, p. 228. Stéfani et Levasseur: Op. Cit, p. 5. Briere de l'isle (G): Cours de droit pénal général, Les Cours de droit, 1981, p. 125. Mathieu (G): L'application de la loi pénal dans le temps dans la prespective du nouveau code pénal, Rev. Sc. Crim., 1955, p. 257.

(٢) انظر في القضاء الفرنسي، وعلى الخصوص بعد تطبيق قانون العقوبات الجديد الذي دخل في حيز التنفيذ في أول مارس سنة ١٩٩٤م.

Crim 9 Mars 1994, B. Crim, No. 93, Ibid, No. 412.

د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢٠٠٤م، بند ١٥، ص ١٦.
(٣) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٤. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٩، ص ٩ وما بعدها.
(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٧، ص ٤٨. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥، ص ١٤.

الموضوعية^(١). أما إذا نظرنا إليه باعتبار الوسيلة التي تتحقق بها نتيجته، وهي تتمثل في استحالة ملاحقة الجاني نظراً لسقوط الدعوي الجنائية فإننا نجد أن قواعد التقادم تتعلق بالملاحقة وبالتالي تعتبر من **القواعد الشكلية^(٢).**

ثانياً: رأينا في الموضوع:

من خلال استعراض كافة المعايير التي قيلت في التمييز بين القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية (معيار موضع القاعدة - معيار الغاية من القاعدة - معيار طبيعة الجزاء - معيار الموضوع أو جوهر أو مضمون القاعدة)، نرى أن المعيار الأخير هو الأفضل من وجهة نظرنا، فالقاعدة الجنائية تكون موضوعية إذا تولت تنظيم جانب من جوانب حق الدولة في العقاب سواء من حيث نشأته أم من حيث تعديله أم من حيث انقضائه^(٣). وتكون إجرائية إذا حددت أشكال وأساليب اقتضاء الدولة لحقها في العقاب من خلال تنظيم نشاط الأشخاص الإجرائيين الذين يدلون بنشاط يتصل بإجراءات اقتضاء الدولة لحقها في العقاب من دخل منهم في مجال الخصومة الجنائية كالقاضي وأعوانه والنيابة العامة والمتهم، ومن لم يدخل منهم كالخبراء

(١) **G. Vidal et Magnol:** Cours de droit criminel et de Science pénitentiaire, T. II, 1949, p. 1390.

مشار إليه لدي. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧، ص ١١.

(٢) وقد ظل القضاء الفرنسي خلال وقت طويل يعتبر قواعد التقادم من القواعد الموضوعية، ولكنه أصبح الآن يعتبرها من القواعد الشكلية على الأقل من حيث تطبيق القانون من حيث الزمان.

Stéfani et Levasseur: Op. Cit, p. 7.

د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٩، هامش ص ١٠.
د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١، بند ١٣، ص ١٣. د. محمد عوض الأحول: انقضاء سلطة العقاب بالتقادم، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٦٤م، بند ٣٢، ص ٥٣.

(٣) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: حق الدولة في العقاب، نشأته وفلسفته، اقتضاؤه وانقضاؤه، دار الهدي للطبوعات، ط ٢، ١٩٨٥م، ص ٥. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٦. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٩، ص ٥١. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٧.

والمترجمين والشهود^(١). وتعد من القواعد الموضوعية، تلك القواعد التي تحدد أركان الجرائم وعناصر كل ركن، والعقوبات المقررة للجرائم وأسباب تشديد العقوبات أو تخفيفها وأسباب الإباحة أو موانع المسؤولية أو موانع العقاب^(٢). أما القواعد الإجرائية هي التي تستهدف ضمان حسن سير العدالة الجنائية والتي تتصل بإجراءات الدعوى منذ بداية تحريكها حتي صدور حكم بات فيها، وبناء علي ذلك تكون القواعد الخاصة بإجراءات الاستدلال، والتحقيق الابتدائي، والمحاكمة والاختصاص والطعن في الأحكام من قبيل القواعد الإجرائية^(٣).

وإذا كان الجزاء هو العقوبة عن مخالفة القواعد الموضوعية، فإنه يكون انعدام الإجراء^(٤) أو بطلانه^(٥) أو عدم قبوله أو سقوطه عن مخالفة القواعد الإجرائية باعتبار أن غرضه حرمان من باشر العمل الإجرائي المخالف من بلوغ الغاية التي يستهدفها^(٦).

(١) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: حق الدولة في العقاب، مرجع سابق، ص ٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ط ٢، مرجع سابق، بند ٩، ص ١٢.

(٢) Renout (H): Droit pénal général, P. U. F., 1997, p. 70.

مثبت لدي، د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ط ٢، مرجع سابق، بند ٩، ص ١١.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٢٩، ص ٥٢.

(٤) د. غنام محمد غنام: نظرية الانعدام في الإجراءات الجنائية، مجلس النشر العلمي، الكويت، الطبعة الأولى، ١٩٩٩م.

(٥) د. أحمد فتحي سرور: نظرية البطلان في قانون الإجراءات الجنائية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٥٩م.

(٦) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ط ٢، مرجع سابق، بند ٩، ص ١٢. د. رعوف عبيد: في التفسير والتخيير بين الفلسفة العامة وفلسفة القانون، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧١م، ص ٤٦٦.

المبحث الرابع

أهمية التمييز بين القواعد الموضوعية والإجرائية

يترتب على التمييز بين القواعد الموضوعية (قواعد قانون العقوبات) والقواعد الإجرائية (قواعد قانون الإجراءات الجنائية) عدة نتائج تنحصر فيما يلي^(١):

أولاً: مدى جواز التفويض التشريعي في إصدار القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية:

تخضع القواعد الجنائية الموضوعية والإجرائية لمبدأ الشرعية الجنائية^(٢). وتعني الشرعية الجنائية في نطاق القواعد الموضوعية (قواعد التجريم والعقاب) أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون^(٣)، مما يقتضاه أن الدستور لم يتطلب أن تكون الجريمة والعقوبة في صلب القانون نفسه، وهذا يعني جواز التفويض التشريعي في مجال التجريم والعقاب^(٤). فيجوز للمشرع

(١) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٦، ص ٩. د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط ١١، ١٩٧٦م، بند ١، ص ٣. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٦، ص ١٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره على الدعوى الجنائية، مرجع سابق، بند ١٨، ص ١٩ وما بعدها. ولنفس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٠، ص ٥٣ وما بعدها.

(٢) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ١٤ وما بعدها.

(٣) د. علي حمودة: حماية الشرعية الجنائية الموضوعية في قضاء المحكمة الدستورية العليا، المؤتمر العلمي الأول لكلية الحقوق جامعة حلوان، في موضوع " دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري"، في الفترة من ٣٠ - ٣١ مارس سنة ١٩٩٩م. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٩ وما بعدها.

(٤) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، د. ن، الطبعة الثانية، ١٩٨٦م، ص ٩٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٨، ص ٨. ولنفس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣١، ص ٥٣. د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، د. ن، د. ت، ص ٧.

أن يعهد إلي السلطة التنفيذية بإصدار قرارات لائحية تحدد بها بعض جوانب التجريم والعقاب^(١)، وذلك وفقاً للشروط التي يعينها القانون الصادر عن سلطة التشريع الذي أجاز التفويض^(٢). فصياغة مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، لا يقصر مصادر التجريم والعقاب في التشريع العادي، ولكنه بسطه كذلك إلي اللائحة^(٣). وفي فرنسا، تملك السلطة التنفيذية سلطة التجريم والعقاب في نطاق ما هو مخول لرئيس الجمهورية والحكومة من إصدار قرارات جمهورية أو أوامر أو مراسيم^(٤). ولكن إعطاء السلطة التنفيذية دوراً في التجريم والعقاب، علي الرغم من أن صاحبة الاختصاص الأصلي بهذا الشأن هي السلطة التشريعية، لا بد وأن تكون وراءه أسباب واعتبارات معينة، تبرر هذا الاستثناء وتدعمه^(٥)، خاصة في مجال التجريم والعقاب؛ حيث المساس بالحقوق والحريات، الذي لا يجوز إلا من خلال قواعد عامة ومجردة، ومن خلال السلطة التشريعية المنتخبة من أفراد الشعب^(٦).

أما بالنسبة للقواعد الإجرائية (قواعد الإجراءات الجنائية) فلا يجوز للمشرع تفويض السلطة التنفيذية في أن تنظم بقرار لائحي مسائل الإجراءات الجنائية سواء من حيث التحقيق أو الإحالة إلي المحاكم أو

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٨، ص ٨. د. رهاب عمر محمد سالم: دور السلطة التنفيذية في التجريم والعقاب، دراسة مقارنة، المجلة القانونية، كلية الحقوق جامعة القاهرة فرع الخرطوم، المجلد ١٠، العدد ٢، ٢٠٢١م، ص ٧١٧ وما بعدها.

(٢) المحكمة الدستورية العليا: جلسة ١٩٨١/٥/٩م، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، ج ١، رقم ٦، ص ١٨٨.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٤٨، ٤٩، ص ٨٥، ٩٣ وما بعدهما.

(٤) د. رهاب عمر محمد سالم: دور السلطة التنفيذية في التجريم والعقاب، مرجع سابق، ص ٧٣٠.

(٥) فالسلطة التنفيذية أجدد من السلطة التشريعية في فهم متطلبات الواقع، ومقتضيات حوائج الناس. د. خالد صفوت ناجي عبد القادر بهنساوي: ضوابط دستورية العقوبة الجنائية، دراسة مقارنة، مجلة روح القوانين، العدد الحادي والسبعين، يوليو ٢٠١٥م، ص ٢٨.

(٦) د. رهاب عمر محمد سالم: دور السلطة التنفيذية في التجريم والعقاب، مرجع سابق، ص ٧٣٥.

الاختصاص القضائي أو إجراءات الحكم^(١). فالقانون وحده هو الذي يحدد الإجراءات الجنائية^(٢) منذ تحريك الدعوي الجنائية حتي صدور حكم بات فيها^(٣)، وهو الذي ينظم إجراءات التنفيذ العقابي بوصفها المجال الطبيعي للمساس بالحرية تنفيذاً للحكم القضائي^(٤). ويستند ذلك إلي ثقة الأفراد في القانون لتنظيم الحريات العامة نظراً لما تتمتع قواعد القانون من عمومية وتجرید، وهو ما يعني تحقيق المساواة بين الأفراد، فينتقي عن قواعد القانون استنادها إلي اعتبارات شخصية عند إصدارها^(٥).

(١) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٩، ص ١٩. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١٠، ص ٣٠ وما بعدها.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٧٣، ص ١٥١ وما بعدها.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٨، ص ٨.

(٤) د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١٠، ص ٣٢. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٩٧٩م، مرجع سابق، بند ٤٨، ص ٨٨. لمزيد من التفصيل: د. هدي حامد قشقوش: ضمان حقوق الإنسان في مرحلة تنفيذ الجزاءات الجنائية، ترجمة البحث المقدم من فرنسا عن Renald Ottenhof منشور ضمن أعمال مؤتمر الجمعية الدولية لقانون العقوبات، الإسكندرية، أبريل ١٩٨٨م. د. عبد العزيز محمد محسن: حماية حقوق الإنسان في مرحلة تنفيذ الأحكام الجنائية، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٣م. د. غنام محمد غنام: حقوق الإنسان في مرحلة التنفيذ العقابي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨م. د. محمود نجيب حسني: حماية حقوق الإنسان في مرحلة ما بعد المحاكمة في القانون المصري، تقرير مقدم إلى المؤتمر الثاني للجمعية المصرية للقانون الجنائي، الإسكندرية، من ٩ إلى ١٢ أبريل سنة ١٩٨٨م. د. أحمد عبد اللاه المراغي: حقوق الإنسان في مرحلة التنفيذ العقابي، دراسة مقارنة بين القانون الوضعي والشرعية الإسلامية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م، ص ٩ وما بعدها. د. ياسر عرفة محمود عيسي: دور القضاء في الرقابة علي تنفيذ العقوبة الجنائية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٢٢م، ص ١ - ٢. د. رامي متولي القاضي: الإطار القانوني لمراكز الإصلاح والتأهيل في النظام العقابي المصري، المجلة الجنائية القومية، المجلد الخامس والستون، العدد الثالث، نوفمبر ٢٠٢٢م، ص ٣٥ وما بعدها.

(٥) د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣١، ص ٥٤. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٧٣، ص ١٥٣.

وهذا هو ما كفلته سائر الوثائق الدستورية في مصر، كما أكدته الفقرة الثانية من المادة ٩٢ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤م، التي نصت علي أنه لا يجوز لأي قانون ينظم ممارسة الحقوق والحريات أن يقيد بها بما يمس أصلها وجوهرها. فهذا النص يعني ضمناً وبقيناً أن القانون هو المنوط به تنظيم الحقوق والحريات ويحدد الإطار الدستوري الذي لا يجوز للمشرع أن يتخطاه في مقام هذا التنظيم، تطبيقاً للأصل في المتهم البراءة. وقد أكدته الدستور الفرنسي حين نص في المادة ٣٤ منه علي أن التشريع يحدد القواعد المتعلقة بالإجراءات الجنائية^(١). وبناء علي ما تقدم، يتضح لنا أن القانون الذي يصدر عن السلطة التشريعية وحده هو الذي يصلح مصدراً للإجراءات الجنائية وليس مطلق القاعدة القانونية ولو كانت في إحدى اللوائح^(٢).

ويجدر التنبيه إلي أن السلطة التنفيذية يجوز لها بناء علي قانون أن تصدر لوائح تنص علي بعض قواعد التجريم والعقاب في حدود معينة. علي أن هذه السلطة لها أساس دستوري^(٣) وهو ما لا يوجد بالنسبة إلي الإجراءات الجنائية، ومن ثم فإنها لا تملك تحديد إجراءات الخصومة الجنائية، ولو فيما يتعلق بالمخالفات التي تنص عليها اللوائح الإدارية بناء علي قانون. فهذه اللوائح تصدر في حدود استثنائية تملكها الإدارة في حدود معينة. ومن ثم، يظل نطاقها محصوراً بحدود هذا الاستثناء، دون توسع أو قياس^(٤).

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٧٣، ص ١٥٢.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٧٤، ص ١٥٤ وما بعدها.

(٣) المحكمة الدستورية العليا: جلسة ١٩٩١م/٤/٦، القضية رقم ١٧ لسنة ١١ قضائية "دستورية"، الجريدة الرسمية، في ١٧ إبريل سنة ١٩٩١م، العدد ٧. المحكمة الدستورية العليا: جلسة ١٩٩٢م/٣/٧، في القضية رقم ٤٣ لسنة ٧ قضائية "دستورية"، الجريدة الرسمية، في ٢ إبريل سنة ١٩٩٢م، العدد ١٤. المحكمة الدستورية العليا: جلسة ١٩٩٥م/٥/٢٠، في القضية رقم ٥ لسنة ١٥ قضائية "دستورية".

(٤) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٧٤، ص ١٥٥.

ثانياً: نطاق سريان القواعد الجنائية الموضوعية والإجرائية من حيث الزمان:

الأصل أن قواعد القانون الجنائي - الموضوعية والإجرائية سواء - تنطبق علي سائر الوقائع التي تقع بعد نفاذها دون أن يكون لها سلطان علي الوقائع التي تمت قبل دخولها مرحلة النفاذ. والمبدأ هو دخول القاعدة القانونية مرحلة النفاذ في اليوم التالي لتاريخ نشرها في الجريدة الرسمية^(١) إلا إذا حدد القانون نفسه لحظة نفاذ القاعدة التي يلزم دائماً أن تكون إما معاصرة لتاريخ نشرها وإما لاحقة علي هذا التاريخ. ويظل للقواعد الجنائية سلطانها علي كافة الوقائع التي تقع منذ نفاذها إلي لحظة انقضاءها بالالغاء^(٢).

والأصل في القواعد الموضوعية (قانون العقوبات) هو عدم رجعية النصوص الجنائية^(٣)، واستثناء من ذلك يطبق القانون الأصلح للمتهم بأثر رجعي^(٤)، أما القواعد الإجرائية (قانون الإجراءات الجنائية) فتسري بأثر مباشر

(١) نقض: جلسة ١٩٥١/٣/٢٠، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢، رقم ٣٠٢، ص ١٩٥.

(٢) نقض: جلسة ١٩٧٥/٦/٢٢، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٦، رقم ١٢٣، ص ٥٢٨.

(٣) د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٥م، ص ١٨٢ وما بعدها.

(٤) نقض: جلسة ٢٠٠٣/٧/٣، الطعن رقم ٣٥٠٦ لسنة ٧٢ ق. نقض: جلسة ٢٠٠٣/٧/٢٦، الطعن رقم ٣٠٨٦٤ لسنة ٦٩ ق. نقض: جلسة ٢٠٠٣/٩/٢٤، الطعن رقم ١٥٩٤٤ لسنة ٦٤ ق. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ١٨، ص ٣٦. د. شريف سيد كامل: تعليق علي قانون العقوبات الفرنسي الجديد الصادر سنة ١٩٩٢م والمعمول به منذ أول مارس ١٩٩٤م، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩٨م، بند ٢٦، ص ٥٤ وما بعدها.

القاعدة العامة أو الأصل العام أن أحكام القوانين تسري بأثر فوري لا بأثر رجعي، أي تسري علي ما يقع من تاريخ العمل بها، وينحصر تطبيقها عما وقع قبلها. وهذه القاعدة مستمدة من اعتبارات العدالة والمصلحة العامة. د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مطابع دار الشعب، الطبعة السادسة، ١٩٦٤م، بند ٤٦، ص ٧٨. وإذا كانت قاعدة الأثر الفوري القوانين تمثل الأصل العام باعتبارها مستمدة من اعتبارات العدالة، فإنه لا يتناقض مع هذه الاعتبارات تقرير رجعية القوانين الجنائية الموضوعية متي كانت أصلح للمتهم. فالقانون الجديد يجعل الفعل غير معاقب عليه أو يقرر له عقوبة أخف من التي كانت مقررة له بموجب القانون السابق يفيد أن الشارع قد ارتأى أن الشدة التي تضمنها القانون القديم أصبحت غير عادلة وغير ناعمة، وأن مصلحة المجتمع لا تبرر الإبقاء علي القانون القديم الأشد، كما أن مصلحة المتهم

أو فوري^(١). وعلة تطبيق القاعدة الإجرائية بأثر فوري هي أن غايتها وضع أفضل تنظيم يهدف إلى الكشف عن الحقيقة، ولا شك أن التنظيم الوارد بمقتضى القانون الجديد أفضل من سابقه في هذا الشأن^(٢). ونظراً لأن قانون الإجراءات الجنائية يحكم الإجراءات التي تتم في ظله بغض النظر عما وقع من جرائم، فلا تسري عليه قاعدة رجعية القانون الأصلح للمتهم التي تسري على قانون العقوبات^(٣). وفي ذلك تقول محكمة النقض أنه: "... من المقرر

تقتضي خضوعه للقانون الجديد، لأن الإصرار على توقيع عقوبة لم يعد لها وجود يعد خطأ من ناحية السياسة الجنائية. وبناء على ذلك يمكن القول بأن القوانين الجنائية الموضوعية يحكمها قاعدة عدم الرجعية بالنسبة للقوانين الأسوأ للمتهم، وقاعدة الرجعية بالنسبة للقوانين الأصلح للمتهم. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٠-٢٠١١م، بند ٦، ص ١٠. ويسود الفقه والقضاء المقارن اتجاه نحو استثناء القوانين الاقتصادية من تطبيق قاعدة رجعية القوانين الجنائية الأصلح للمتهم. والعلة في ذلك أن تطبيق أحكام القانون بأثر مباشر متى كان أصلح للمتهم يشكل خطراً على السياسة الاقتصادية بالنظر لسرعة تطور القانون الاقتصادية، وبالتالي قانون العقوبات الاقتصادي، وخصوصاً فيما يتعلق بتحديد الأسعار. د. محمد عبد الغريب: النظام العام في العقود المدنية ومدى الحماية التي يكفلها له القانون الجنائي في مجال الانعقاد والتنفيد، د. ن، ٢٠٠٥م، بند ١٤٠، ص ٢٥٣ - ٢٥٤. د. رحاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .." في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ١١٨ وما بعدها.

(١) في ذات المعنى: د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١٢، ص ٣٩. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١، بند ١٠، ص ١٠ وما بعدها. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٣٦، ص ٧٦. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٢١، ص ٥٢. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٢٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره على الدعوى الجنائية، مرجع سابق، بند ٢١، ص ٢٠. د. شريف سيد كامل: تعليق على قانون العقوبات الفرنسي الجديد، مرجع سابق، بند ٣٣، ص ٦٧ وما بعدها.

Cass. Crim. 16 avr 1991, B. no. 182. Cass. Crim. 18 Juil 1995, no. 258. Cass. Crim. 6 Aout 1996, no. 304. Cass. Crim. 6 Mars 1997, no. 122.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٢٨، ص ٢٣.

(٣) نقض: جلسة ١٩٥٣/٦/٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤، رقم ٣٣٣، ص ٩١٩. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٣٦، ص ٧٨. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٢١، ص ٥٣. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٢٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٢٨، ص ٢٣.

أن كل إجراء يتم في دعوى علي مقتضي قانون معين يعتبر صحيحاً ولو صدر بعد ذلك قانون يلغيه أو يعدله ...^(١) فهناك فارق بين قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية، فبينما يسري الأول علي الجرائم والعقوبات، فإن الثاني يسري علي الإجراءات الجنائية، ومن ثم يتحدد الأثر المباشر لكل من القانونين بناء علي الموضوع الذي يحكمه.

فالقاعدة التي تحكم سريان القواعد الجنائية الموضوعية من حيث الزمان هو عدم رجعية هذه القواعد الأسوء للمتهم^(٢)، ويقصد بها أن نصوص التجريم والعقاب لا تسري إلا علي الأفعال المرتكبة بعد نفاذها^(٣)، فهذه القاعدة تعني عدم إمكان توقيع عقوبة علي إنسان من أجل فعل لم يكن وقت وقوعه معتبراً جريمة^(٤)، وأيضاً عدم إمكان توقيع عقوبة عليه أشد من تلك التي كان يمكن توقيعها عليه^(٥). فلا يوجد شك في أن احترام مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات يستوجب أن لا تطبق نصوص التجريم والعقاب إلا علي الوقائع التي ترتكب بعد سريانها، ولذلك فإنه لا رجعية لهذه النصوص إذا

وفي ذلك تقول محكمة النقض أنه من المقرر أن كل إجراء يتم في دعوى علي مقتضي قانون معين يعتبر صحيحاً ولو صدر بعد ذلك قانون يلغيه أو يعدله. **نقض:** جلسة ١٢/٨/١٩٨٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣١، رقم ٢٠٨، ص ١٠٨٥.

(١) **نقض:** جلسة ١٢/٨/١٩٨٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣١، رقم ٢٠٨، ص ١٠٨٥.

(٢) **Peuch (M):** Droit pénal général, Litee, 1988, No. 303, p. 111. **Roux (J. A):** Cours de droit pénal et de procédure pénale, Sirey, 1927, T. 1, No. 39, p. 41.

(٣) تنص المادة ٢٢٥ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤م المعدل عام ٢٠١٩م علي أن: " تنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إصدارها، ويُعمل بها بعد ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعداً آخر. ولا تسري أحكام القوانين إلا علي ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية، النص في القانون علي خلاف ذلك، بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب "

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٨، ص ٨.

(٥) د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٢، ص ٥٥.

ولنفس المؤلف: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوي الجنائية، مرجع سابق، بند ٢١، ص ٢١. ولنفس المؤلف: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٤، ص ٢٩ وما بعدها.

كانت ضد مصلحة المتهم^(١)، وهي تلك التي تنشأ جرائم وعقوبات أشد، أو التي تضيف ظرفاً مشدداً، أو تلغي مانعاً من العقاب كان مقرراً من قبل. وبذلك يمكن القول بأن نطاق تطبيق هذه القاعدة يتقيد بقيدتين أساسيتين: الأول، أن يكون النص الجديد أشد من النص القديم الذي وقعت الجريمة في ظله. والثاني، ألا تكون الجريمة معتبرة من الناحية القانونية قد وقعت في ظل القانون الجديد الأشد، لأنها في هذه الحالة الأخيرة تخضع لهذا القانون الجديد^(٢).

أما القواعد الجنائية الإجرائية، فالمبدأ بالنسبة لها هو الأثر الفوري أو الأثر المباشر للنص الإجرائي^(٣) ما لم ينص القانون علي خلاف ذلك^(٤)، ويعني هذا المبدأ أن تطبق القاعدة الإجرائية علي الإجراءات التي تتخذ بعد تاريخ العمل بها، ولو كانت ناشئة عن جرائم ارتكبت قبل هذا التاريخ^(٥)، وقد اتجه بعض الفقه إلي القول بأن هذا المبدأ يقرر قاعدة عامة مؤداها رجعية النصوص الإجرائية^(٦)، أي أن النص الإجرائي يسري علي جريمة ارتكبت قبل

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤١.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٤.

(٣) د. مأمون محمد سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٤. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٢٥. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ١٣، ص ١٥.

(٤) نقض: جلسة ١٩٦٤/١٢/١م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٥، رقم ١٥٣، ص ٧٧٤. نقض: جلسة ١٩٨٥/٥/٣٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٦، رقم ١٢٨، ص ٧٢٩.

(٥) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٣٦، ص ٧٦. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ١٣، ص ١٥. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١٢، ص ٣٩ وما بعدها.

Robert (J-H): Droit pénal général, PUF, 3 éd, 1998, p. 156.

(٦) د. رمسيس بهنام: الإجراءات الجنائية، تأصيلاً وتحليلاً، ١٩٧٧م، ص ١١٧. د. جلال ثروت: نظم الإجراءات الجنائية، د. ن، الطبعة الثانية، ١٩٩٩-٢٠٠٠م، بند ٤٤، ص ٥٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٢، ص ٥٥. وقاعدة الأثر الفوري

قبل تاريخ العمل به، وبالتالي فالقانون الذي يحكم الإجراء هو القانون المعمول به وقت اتخاذ هذا الإجراء، وليس القانون المعمول به وقت ارتكاب الجريمة التي نشأ عنها هذا الإجراء^(١). فالأصل في قانون العقوبات أن القانون المعمول به وقت ارتكاب الجريمة هو الذي يحكمها؛ والأصل في قانون الإجراءات الجنائية أن القانون المعمول به وقت اتخاذ الإجراء هو الذي يحكمه، سواء كان هو القانون النافذ وقت ارتكاب الجريمة أو كان قانوناً آخر حل محله^(٢). ويعبر عن المبدأ الذي يحكم التنازع بين النصوص الجنائية الإجرائية من حيث الزمان بمبدأ الأثر الفوري أو الأثر المباشر للنص الإجرائي^(٣)، فالأصل في القواعد الإجرائية أنها تسري بأثر فوري علي الوقائع

للقواعد الإجرائية ليست محل تسليم في الفقه الفرنسي. فهناك من يرى ضرورة سران القواعد الإجرائية هي الأخرى علي الماضي فيما هو أصلح للمتهم وهناك من يرى اقتصار الأثر المباشر علي القواعد المتعلقة بإعادة تنظيم جهات القضاء والإجراءات المتعلقة بوقائع أي جرائم وقعت بعد نفاذ القاعدة الإجرائية الجديدة.

Levasseur: Opinions hétérodoxes sur les conflits des lois répressive dans le temps, Hommage à Jean Constant, 1971, p. 189 et s.

د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١٢، هامش ص ٤٠.

(١) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٣٢.
د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١٢، ص ٣٩ وما بعدها. فالعبرة هي بوقت مباشرة الإجراء وليس بوقت وقوع الجريمة التي يتخذ الإجراء بمناسبة أو كما تقوم محكمة النقض أن القواعد الإجرائية تسري من يوم نفاذها بأثر فوري علي القضايا التي لم يكن قد تم الفصل فيها ما لم ينص القانون علي خلاف ذلك. **نقض:** جلسة ١٩٦٤/١٢/١م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٥، رقم ١٥٣، ص ٧٧٤.

(٢) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٣٢.
(٣) العلة في تطبيق قانون الإجراءات الجنائية بأثر فوري أن هذا القانون لا يمس أساس حق الدولة في العقاب، وإنما يتعلق بإجراءات الدعوى، فلا يعتبر سريانه الفوري علي الإجراءات التي تتم بعد نفاذه في جرائم ارتكبت قبل هذا التاريخ خلافاً بحق مكتسب. د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، ص ٢١. وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض المصرية بأنه إذا تم التفتيش صحيحاً علي مقتضي أمر عسكري فإنه لا يتأثر بإلغاء الأحكام العرفية بعد ذلك. **نقض:** جلسة ١٩٥١/٣/٦م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢، رقم ٣٦٤، ص ٦٩٦. وقد ذكرت المحكمة القاعدة فقررت أنه: " من المقرر أن كل إجراء يتم في دعوى علي مقتضي قانون معين يعتبر صحيحاً ولو صدر بعد ذلك قانون يلغيه أو يعدله ".
نقض: جلسة ١٩٥١/٣/٦م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢، رقم ٣٦٤، ص ٦٩٦. **نقض:** جلسة ١٩٧٣/٥/٦م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٤، رقم ١٢٢.

التي تحدث في ظلها، ولا تمتد إلى الوقائع السابقة علي صدورها، وهذا الأصل يشتمل علي مبدئين: هما، الفورية، وعدم الرجعية. ومقتضي مبدأ الفورية أن يستقل القانون الجديد بحكم كل واقعة تحدث في ظله، فلا ينازعه هذا السلطان قانون قديم ألغي، ومقتضي مبدأ عدم الرجعية أن ينحسر القانون الجديد عن الوقائع السابقة عليه وأن يدعها للقانون القديم الذي وقعت في فترة سريانه^(١).

وتستند قاعدة عدم رجعية نصوص التجريم والعقاب إلى اعتبارات العدالة والحرية الفردية^(٢). كما أنها تعد تعبير عن المشاعر الاجتماعية التي تأبى أن يعاقب فرد عن عمل - حين ارتكبه - كان مشروعاً^(٣). وقد ورد النص علي هذه القاعدة في المادة الخامسة من قانون العقوبات المصري التي تنص علي أنه: " يعاقب علي الجرائم بمقتضي القانون المعمول به وقت ارتكابها ". كما ورد النص عليها في المادة ٩٥ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤م بقولها "، ولا عقاب إلا علي الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون ". فالرجعية في المواد الجنائية تتناقض مع ما يتطلبه مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات من إخطار سابق وصريح للمواطنين بقواعد التجريم والعقاب.

وقاعدة عدم رجعية نصوص التجريم والعقاب ليست مطلقة، وإنما يرد عليها استثناءات، وأحد هذه الاستثناءات يتعلق بالقانون الأصلح للمتهم^(٤)

(١) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٣٠ - ٣١.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٩، ص ١٥٥ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٣.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٤، ص ٣٠.

(٤) يقصد بالقانون الأصلح للمتهم أنه هو الذي ينشئ له مركزاً أو وضعاً يكون أصلح له من القانون الذي ارتكب جريمته في ظله. **نقض:** جلسة ١٩/١٠/١٩٥٣م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤، رقم ٥٨، ص ١٤٣. **نقض:** جلسة ١٥/١١/١٩٧٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٩، رقم ٩٥، ص ٥١٦. **نقض:** جلسة ١٢/٣/١٩٨٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣١، رقم ٦٧، ص ٣٦٤.

(قاعدة رجعية نصوص التجريم والعقاب الأصلح للمتهم)^(١). ويكون القانون الجديد أصلح للمتهم في مجال التجريم في حالات متعددة منها أن يلغي التجريم السابق للفعل^(٢)، أو يعدل عناصر بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مؤثمة في أحوال معنية^(٣)، أو يعدل الوصف القانوني للجريمة من الأشد

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٦ وما بعدها.

(٢) **نقض:** جلسة ١١/٢٤/١٩٥٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤، رقم ٥٨، ص ١٤٣. **نقض:** جلسة ١١/١٢/١٩٦٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٣، رقم ٢٠٢، ص ٨٣٩. **نقض:** جلسة ١/٦/١٩٦٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٥، رقم ٨٧، ص ٤٤٧. **نقض:** جلسة ١٧/٦/١٩٦٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٩، رقم ١٤٩، ص ٧٤٤. **نقض:** جلسة ٣/٣/١٩٦٩م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٠، رقم ٦٥، ص ٣٠٣. **نقض:** جلسة ٣٠/١٢/١٩٧٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٥، رقم ١٩٥، ص ٨٩٢. **نقض:** جلسة ١٨/١٢/١٩٧٧م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٨، رقم ٢١٣، ص ١٠٤٨. **نقض:** جلسة ٢٣/٣/١٩٨٣م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٤، رقم ٨٤، ص ٤١٣. **نقض:** جلسة ٣/١٠/١٩٨٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٥، رقم ١٣٧، ص ٦٢٣. **نقض:** جلسة ٢/٤/١٩٨٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٦، رقم ٨٦، ص ٥١٧. **نقض:** جلسة ٣١/١٢/١٩٩٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٦، رقم ١٩٩، ص ١٣١٠. **نقض:** جلسة ١/١٠/١٩٩٦م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٧، رقم ١٣١، ص ٩٢١.

ونود الإشارة إلي القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضرائب علي الدخل، ألغي تجريم بعض الأفعال التي كانت تشكل جرائم ضريبية في قانون الضرائب علي الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٧م: من ذلك ١- جرائم عدم تقديم إقرار الثروة (المواد ١/١٣١ و ٣؛ ١٨٢؛ ١٨٣؛ ١٨٧/أولاً)؛ ٢- جريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب (المادتان ٨٩، ١٨٧/رابعاً)؛ ٣- جريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة من عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيان الغرس (المادة ١٨٥/ثانياً)؛ ٤- جريمة عدم الحصول علي بطاقة ضريبية (المواد ١٢٨؛ ١٣٣/٤؛ ١٨٧/أولاً)؛ ٥- جريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة (المواد ٣٩؛ ٤٦؛ ٧٧؛ ١٨٧/ثالثاً؛ ١٩٠)؛ ٦- جريمة عدم إرفاق صور من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار الضريبي (المادتان ٩٦، ١٨٧/رابعاً). د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤، ص ٢٥، ١٦، ٣٤.

(٣) عدل القانون الضريبي (قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)، عناصر بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مؤثمة في أحوال معينة كان ينص عليها قانون الضرائب علي الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٧م. من ذلك: ١- جريمة عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة نشاطه التجاري أو الصناعي، فيتعين طبقاً للقانون الحالي لتوافر عناصر هذه الجريمة أن يتجاوز رأس مال الممول في هذا النشاط خمسين ألف جنيه أو يتجاوز رقم أعماله مائتين وخمسين ألف جنيه أو يتجاوز صافي ربحه السنوي عشرين ألف جنيه وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي (المادة ١/٧٨). وقانون قانون الضرائب

إلى الأخف^(١)، بأن يجعلها جنحة بدلاً من جنائية أو يجعلها مخالفة بدلاً من جنحة^(٢)، أو أن يضيق من نطاق التجريم السابق، بأن يتطلب توافر عنصر إضافي لم يتطلبه القانون السابق^(٣)، كطلب ركن الاعتياد لوقوع الجريمة^(٤)، أو يستلزم توافر صفة معينة في الفاعل^(٥)، أو يقرر سبب إباحة^(٦) أو مانع مسئولية^(٧) أو مانع عقاب لم يكن مقررًا من قبل^(٨). وقد قضت محكمة النقض

الملغي يلزم الممول الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً فقط أن يمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة ذلك النشاط وذلك إذا تجاوز رأس مال هذا النشاط عشرين ألف جنياً أو تجاوز رقم أعمال هذا النشاط مائة ألف جنياً أو تجاوز صافي ربح هذا النشاط وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي عشرة آلاف جنياً (المادتان ٩٦، ٩٨). ٢- جريمة الخصم تحت حساب الضريبة، حيث أن المادة ٥٩ من القانون الجديد ألزمت الجهات والمنشآت المبينة في هذه المادة أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص. وكان قانون الضرائب على الدخل الملغي قد ألزم إجراء الخصم تحت حساب الضريبة المشار إليه في المادة سالفة البيان عن كل مبلغ يزيد على عشر جنيهات (المادة ٣٧). د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، بند ١٤، ص ١٦.

(١) أكدت محكمة النقض أنه لا يمكن أن يعاقب شخص بعقوبة أشد صدر بها قانون آخر بعد ارتكاب الفعل في ظل قانون سابق كانت العقوبة فيه أخف. **نقض:** جلسة ١٩٩٢/٧/٢٦، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٣، ص ٦٨٤. **نقض:** جلسة ١٩٩٢/١٠/١، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٣، ص ٧٥٢. (٢) **نقض:** جلسة ١٩٦٨/٦/٣، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٩، رقم ١٢٧، ص ٦٣٥. (٣) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، بند ٧٦، ص ١٦٧ - ١٦٨. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٥٠.

(٤) **نقض:** جلسة ١٩٥١/١١/٢٣، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣، رقم ٨٤، ص ٢٢٣.

Cass. Crim 6 Juin 1974, Buil. Crim, No. 207.

(٥) Cass. Crim 16 Déc 1985, Bull. Crim, No. 404.

(٦) **نقض:** جلسة ١٩٥١/١١/١٢، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣، رقم ٦١، ص ١٦٦. **نقض:** جلسة ١٩٥٨/٢/١٠، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٩، رقم ٤٤، ص ١٥٤.

(٧) **نقض:** جلسة ١٩٦٤/٦/١٠، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٥، رقم ٨٧، ص ٥٣٩. **نقض:** جلسة ١٩٨٤/٥/١٥، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٥، رقم ١١١، ص ٥٠٢.

(٨) **نقض:** جلسة ١٩٥٩/١٢/١، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٠، رقم ١٩٧، ص ٩٦٤. ومثال المانع الجديد من المسؤولية الجنائية، المتمثل في الاعتداد بالغلط الجوهري في القانون، والذي نصت عليه المادة ٣/١٢١ من القانون الفرنسي الجديد المعمول به منذ عام ١٩٩٤م.

المصرية في ٨ نوفمبر سنة ٢٠٠٩م أن القانون رقم ٧١ لسنة ٢٠٠٩م بإصدار قانون رعاية المريض النفسي وتعديل بعض أحكام قانون العقوبات - يتحقق به معني القانون الأصلح للمتهم في حكمه، إذ أنشأ للطاعن مركزاً قانوناً أصلح من القانون القديم، بأن نص علي المساواة بين الجنون والمرضى النفسي كسببين للإعفاء من المسؤولية الجنائية، في حين أن القانون القديم كان يقصره علي الجنون والغيوبة الناشئة عن العقاقير المخدرة أياً كان نوعها إذا أخذها قهراً عنه أو علي غير علم منه بها^(١).

وفي مجال العقاب يكون القانون الجديد أصلح للمتهم إذا ألغي إحدى العقوبات التي كانت مقررة للجريمة^(٢) ولو كانت من العقوبات التكميلية أو التبعية^(٣)، أو الذي يهبط بعدها الأدنى مع اتخاذ نوعها^(٤)، أو إذا جعل إحدى العقوبات المقررة للجريمة جوازية بعد أن كانت وجوبية^(٥)، أو ترك للقاضي

Cass. Crim 5 Juill 1951, Bull. Crim, No. 201. Cass. Crim 3& Juill 1952, D. 1953, Somm. 57.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، بند ٧٦، ص ١٦٩.

(٢) نقض: جلسة ١٩٧٧/٦/٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٨، رقم ١٤٣، ص ٦٧٤. نقض: جلسة ١٩٨٣/٥/١٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٤، رقم ١٣٠، ص ٦٤٥. نقض: جلسة ١٩٨٤/١/١٩م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٥، رقم ١٦، ص ٨١. نقض: جلسة ١٩٨٤/٢/٩م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٥، رقم ٢٤، ص ١١٩. نقض: جلسة ١٩٨٥/٣/٢٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٦، رقم ٧٨، ص ٤٦٠.

(٣) نقض: جلسة ١٩٦٤/٤/٣٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٥، رقم ٧٥، ص ٣٧٨. نقض: جلسة ١٩٦٨/١/١٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٩، رقم ١٢، ص ٦٨. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٩.

(٤) قضت محكمة النقض المصرية أنه إذا كانت المادة ٢٢ من القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٧٦م قد جرى تعديلها بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٢م علي نحو أباح النزول بالغرامة عن قيمة الأعمال المخالفة بعد أن كانت الغرامة محددة بهذه القيمة بما لا يجاوز النزول عنها - فإنه يتحقق به القانون الأصلح للمتهم. نقض: جلسة ١٩٩٣/٣/٢٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٤، رقم ٤١، ص ٣٠٨.

(٥) Cass. Crim 20 mars 1996, Bull. Crim, No. 120.

الخيار بين العقوبتين^(١)، أو قرر للجريمة عقوبة أخف عما كان مقرر لها في ظل القانون القديم^(٢)، وإذا هبط القانون بالحد الأدنى لعقوبة سالبة للحرية، فإنه يعد أصلح للمتهم ولو رفع عقوبة الغرامة في حديها الأدنى والأقصى^(٣)، وكذلك الشأن إذا هبط بقيمة الغرامة^(٤)، أو ألغي أحد الظروف المشددة للجريمة^(٥)، أو قيد من نطاق تطبيق هذه الظروف بأن تطلب شروطاً جديدة

(١) نقض: جلسة ١٧/٣/١٩٥٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٩، رقم ٧٨، ص ٢٨٥. نقض: جلسة ٢٤/١٠/١٩٦٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١١، رقم ١٣٥، ص ٧١٥. نقض: جلسة ٩/٤/١٩٦٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٣، رقم ٧٩، ص ٣١٥. نقض: جلسة ٢١/١٠/١٩٦٣م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٤، رقم ١١٥، ص ٦٢٥. نقض: جلسة ١/٤/١٩٧٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٥، رقم ٧٨، ص ٣٦١. نقض: جلسة ١٩/١/١٩٨٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٥، رقم ١٣، ص ٦٩. نقض: جلسة ٥/٤/١٩٨٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٥، رقم ٤٠٠. نقض: جلسة ٢١/١٢/١٩٩٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٥، ص ١٢١٤.

(2) Cass. Crim 6 Juill 1982, Bull. Crim, No. 183.

د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٥، ص ٩. وقد قضت محكمة النقض المصرية: " لما كان ذلك، وكان قد صدر القانون رقم ١٩٤ لسنة ٢٠٢٠م بشأن البنك المركزي والجهاز المصرفي والمنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ١٥ من سبتمبر سنة ٢٠٢٠م والمعمول به من اليوم التالي لذلك التاريخ، والذي علي الرغم من أنه نص في المادة السابعة من مواد إصداره بإلغاء قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي الصادر بالقانون رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣م - والذي جرت محاكمة الطاعن في ظله - إلا أن الثابت من مطالعة مواده أنه أبقى علي تجريم التعامل بالنقد الأجنبي خارج الجهاز المصري بذات الضوابط الموضوعية بالقانون الملغي، مع إبقائه علي ذات العقوبات دون تخفيف عملاً بالمادتين ٢١٢ و ٢١٣ منه، ومن ثم فلا مجال بالتالي لاعتبار القانون رقم ١٩٤ لسنة ٢٠٢٠م بشأن البنك المركزي والجهاز المصرفي من قبيل القانون الأصلح للمتهم، ويضحي ما يثيره الطاعن في هذا الشأن غير سديد ". نقض: جلسة ٣/٧/٢٠٢١م، الطعن رقم ٢١١٠٤ لسنة ٨٨ ق، محكمة النقض، المكتب الفني، المجموعة الجنائية، النشرة التشريعية والقانونية، نشرة يناير ٢٠٢٢م، ص ٦٩.

(٣) قضت محكمة النقض أن صدور القانون رقم ١١٦ لسنة ١٩٨٣م بعد وقوع الفعل وقبل الفصل في الدعوى بحكم نهائي في جريمة أرض زراعية يجعله أصلح للمتهم من القانون القديم لهبوطه بالحد الأدنى لعقوبة الحبس مع إجازته وقف تنفيذها ولا يغير من ذلك رفعه عقوبة الغرامة في حديها الأدنى والأقصى. نقض: جلسة ١٦/٥/١٩٩١م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٢، ص ٨٤٠.

(4) Cass. Crim 12 janvier 1994, Bull. Crim, No. 19.

د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، بند ٧٧، ص ١٧٠.
(٥) نقض: جلسة ٢١/١٢/١٩٩٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٥، ص ١٢١٤. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، بند ٧٧، ص ١٧٠.

لتوافر الظرف المشدد، أو يقيد من تطبيقه أو يضعف من آثاره في تشديد العقاب^(١)، أو قرر للجريمة عقوبة ترتب عليها تغيير الوصف القانوني للواقعة إلي الأخف بأن أصبحت جنحة بدلاً من جنائية^(٢) أو مخالفة بدلاً من جنحة^(٣)،

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، بند ٧٧، ص ١٧٠.

(٢) وعلى ذلك تعد عقوبة الحبس التي لا تزيد مدتها في حدها الأقصى عن خمسة سنوات باعتبار الواقعة جنحة أصلح للمتهم من العقوبة المقررة لها في القانون القديم وهي السجن مدة لا تزيد علي ثلاث سنوات باعتبار الواقعة جنائية. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٤، ص ٣٢. وفي هذا الصدد نود أن نشير إلي أن بعض النصوص الواردة في القانون الضريب (قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م) عدلت الوصف القانوني لبعض الجرائم من جنائية إلي جنحة وما ترتب علي ذلك من تخفيف العقوبة، لذا يتعين تطبيق النصوص الجديدة الواردة في قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م باعتبارها أصلح للمتهم علي الوقائع المرتكبة في ظل القانون الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م بشأن الضريبة علي الدخل، ما دام لم يصدر بشأنها حكم بات، وذلك بالنسبة للجرائم الآتية: ١- جريمة إخفاء الوقائع التي علمها المحاسبون والمراجعون أثناء مهمتهم (المادة ١٣٢ من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م) حيث أصبحت العقوبة المقررة لها هي الحبس والغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً بعد أن كانت في القانون الملغي من الجنايات وعقوبتها السجن (المادة ١٨٠ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م). ٢- جريمة التهرب من أداء الضريبة (المادة ١٣٣ من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م) حيث أصبحت من الجنح حيث قرر لها عقوبة الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها أو إحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً، بعد أن كانت هذه الجريمة في قانون الضرائب علي الدخل الملغي من الجنايات وعقوبتها السجن والتعويض (المادتان ١٧٨، ١٨١ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م). ٣- جريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط (المادة ١٣٥ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م) حيث أصبحت من الجنح وعقوبتها هي الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلي ارتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات بعد أن كانت هذه الجريمة في ظل قانون الضرائب علي الدخل الملغي من الجنايات وعقوبتها السجن والتعويض (المادتان ١٧٨، ١٨١ من قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٧م). د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤، ص ١٥.

وقد نص في الكتاب الدوري الصادر عن النائب العام رقم ٧ لسنة ٢٠٠٥م علي قيد الوقائع السابقة التي لم يتم التصرف فيها بوصف الجنحة. فإذا كانت الدعوى قد أحيلت إلي محكمة الجنايات بوصف الجنائية بمقتضي أحكام قانون الضرائب علي الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م فيجب علي عضو النيابة العامة الحاضر بالجلسة أن يطلب من محكمة الجنايات تطبيق قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، ما لم تر المحكمة - قبل تحقيق الواقعة بالجلسة - الحكم بعدم اختصاصها وإحالتها إلي محكمة الجنح

وبغض النظر عن مقدار مدة العقوبة^(٢)، وكذلك إذا تضمن النص مانعاً من موانع العقاب أو خفف من الشروط التي يتوافر بها هذا المانع، أو تضمن النص الجديد الترخيص للمحكمة بوقف تنفيذ العقوبة، خلافاً لما كان ينص عليه النص القديم^(٣)، أو تضمن ظرفاً مخففاً للعقوبة يجب مراعاته عند تقدير العقوبة^(٤).

ويستفيد المتهم من القانون الأصلح بمجرد صدوره دون نفاذه^(٥) لطبقاً للفقرة الأولى من المادة الخامسة من قانون العقوبات المصري. ويتعين لاستفادة المتهم من القانون الأصلح أن يصدر هذا القانون قبل الحكم نهائياً علي المتهم^(٦). والمقصود بالحكم النهائي هو الحكم البات^(٧)، أي الحكم الذي

الجزئية. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٥، ص ٣٦.

(١) **نقض:** جلسة ١٠/١٢/١٩٨٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٥، رقم ١٩٥، ص ٨٨٥.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٩ - ٥٠.

(٣) **نقض:** جلسة ١٣/٢/١٩٩٧م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٨، ص ١٧٩.

(٤) مثال ذلك الفقرة الثانية من المادة ٦٢ من قانون العقوبات المعدلة بالقانون رقم ٧١ لسنة ٢٠٠٩م، إذ اعتبرت أن إنقاص الإدراك أو الاختيار ظرفاً مخففاً يجب علي المحكمة أن تأخذه في حسابها عند تحديد مدة العقوبة. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، بند ٧٧، ص ١٧٠.

(٥) **نقض:** جلسة ١٧/٤/١٩٣٠م، مجموعة القواعد القانونية، ج ٢، رقم ٢٨، ص ٢٤. **نقض:** جلسة ١٤/٣/١٩٣٨م، مجموعة القواعد القانونية، ج ٤، رقم ١٧٨، ص ١٦٦. **نقض:** جلسة ٧/٢/١٩٥٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣، رقم ١٨٣، ص ٤١٨. **نقض:** جلسة ١٧/٤/١٩٦٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٣، رقم ٩١، ص ٣٦١.

(٦) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٩١، ص ٢٠٢ وما بعدها.

(٧) د. أحمد عبد اللاه المراغي: السياسة الجنائية للإدراج علي قوائم الإرهاب، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد السادس والثلاثون، بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يناير - يونيو ٢٠١٧م، ص ٧٤ - ٧٥. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، بند ٩١، ص ٢٠٢. أحمد صفوت: شرح القانون الجنائي، القسم العام، مطبعة الاعتماد، ١٩٢٨م، بند ٥٦، ص ٨٧. د. حسني الجندي: شرح قانون العقوبات، القسم العام، د. ن، ١٩٩٧-١٩٩٨م، ص ١٣٨. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، د. ن، الطبعة الثانية، ١٩٨٦م، بند ٧٦، ص ١١٧. د. محمد عيد

لا يقبل الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن بما فيه الطعن بالنقض. فإذا صدر القانون الأصلح بعد صدور حكم بات في الدعوي الجنائية فلا يستفيد منه المتهم المحكوم عليه إلا إذا ألغي القانون الجديد العقوبة المقررة للفعل، أي أن يصبح الفعل غير معاقب عليه^(١) أما لأن الشارع حذف نص التجريم فأرتد الفعل بذلك إلى أصله من المشروعية، أو لأنه قرر سبب إباحة مع ما يترتب علي ذلك من زوال الركن الشرعي للجريمة، أو لأنه قرر مانع مسئولية فأنقضي بذلك الركن المعنوي للجريمة، أو قرر مانع عقاب، أو أضاف شرطاً أو ركناً للتجريم من شأنه أن يفيد المحكوم عليه ولو كان غيره ممن اقترفوا نفس الفعل لا يستفيدون منه^(٢)، ومع ذلك لا يستفيد المتهم من القانون الجديد الصادر بعد صدور حكم بات بإدانته ولو ألغي تجريم الفعل المرتكب ما دام أنه عاقب علي هذا الفعل ذاته بوصفه مكوناً لجريمة أخرى^(٣).

ولا يشذ القانون الجنائي الضريبي عن القوانين الجنائية فيما يتعلق بمبدأ عدم الرجعية نصوص التجريم والعقاب، فهذا المبدأ يعد أحد نتائج مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، فلا يمكن القول بوجود شرعية جنائية إذا كان

الغريب: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، د. ن، ١٩٩٤م، بند ٦٩، ص ١٠٦. د. هشام أبو الفتوح: شرح القسم العام من قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م، ص ٢٤٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٤، ص ٣٢.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٩٢، ص ٢٠٣.

(٢) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة، ١٩٨٢م، بند ٩٩، ص ١١٣.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٥١ - ٥٢. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٩٢، ص ٢٠٣. وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض الفرنسية أن وصف التجريم لا يزول عن الفعل الذي حوكم المتهم عنه تحت وصف إساءة الائتمان علي ورقة موقعة علي بيان إذا كان قانون العقوبات الجديد قد أضفي علي هذا الفعل وصف خيانة الأمانة.

Crim 28 mai 1994, Bull N° 187. Crim 20 juin 1996, Bull. N° 269.

مشار إليه لدي، د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٩٢، هامش ص ٢٠٣.

لنصوص التجريم الضريبي أثر رجعي. كما أن النتائج المترتبة علي مبدأ عدم الرجعية تطبق في مجال القانون الجنائي الضريبي^(١). فالأثر الفوري لهذا القانون يتمثل في أنه يسري علي الوقائع اللاحقة لتاريخ نفاذه. ونظراً لأن قانون الإجراءات الضريبية الموحد قد صدر يوم ١٩ أكتوبر سنة ٢٠٢٠م، ونصت المادة السادسة من مواد إصداره علي العمل بأحكامه اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره، وكان هذا القانون قد نشر بالجريدة الرسمية بتاريخ ١٩/١٠/٢٠٢٠م، فإنه سريانه يبدأ من ٢٠/١٠/٢٠٢٠م. ومن ثم لا يسري هذا القانون بأثر رجعي بالنسبة للوقائع التي لم تكن مؤتمة من قبل، وإن كان يسري علي هذه الوقائع إذا ارتكبت في تاريخ لاحق علي تاريخ نفاذه^(٢)، وهذا هو شأن كافة النصوص المتعلقة بالتجريم والعقاب.

ثالثاً: قواعد التفسير التي تخضع لها القواعد الجنائية الموضوعية والإجرائية:

التفسير عملية ذهنية^(٣)، ومن الناحية اللغوية هو البيان^(٤)، أما من الناحية الاصطلاحية فهو بيان مضمون القواعد القانونية بياناً واضحاً^(٥)،

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٥، ص ٣٣.

(٢) نود الإشارة إلي أن قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، أتم مجموعة من الوقائع الجديدة لم تكن مؤتمة من قبل في قانون الضرائب علي الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٧م، وهي: ١- جريمة عدم توفير الممول للبيانات وصور الدفاتر والمستندات التي تطلبها مصلحة الضرائب العامة كتابة في الميعاد المقرر قانوناً (المادتان ٩٦/١؛ ١٣٥). ٢- جريمة عدم توقيع الإقرار الضريبي من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين إذا تجاوز رقم الأعمال مليوني جنيه سنوياً (المادة ٨٣/٣). ٣- جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً (المادة ١٣٦). د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤، ٢٥، ص ١٧، ٣٣ - ٣٤. ولمزيد من التفصيل حول هذه الجرائم: د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٩٥، ص ١٢٧ وما بعدها، بند ١١٤، ص ١٣٦ وما بعدها، بند ١٢٣، ص ١٣٩ وما بعدها.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجريمة، وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧٢، ص ٦٨. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٤، ص ١٣٥ وما بعدها. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام،

والهدف من التفسير هو إيضاح الغامض في النص أو تكملة النقص أو بيان العلة أو تأصيل القاعدة بردها إلى الأصل الذي تتحدر منه أو تحليلها لبيان العناصر المكونة لها وذلك بهدف تحديد النطاق الصحيح للقاعدة القانونية موضع التفسير^(٣). ومتي كانت عبارة القانون واضحة لا لبس فيها - فإنها يجب أن تعد تعبيراً عن إرادة الشارع^(٤). ويعرف القياس بأنه إعطاء حالة لم يرد النص عليها حكم حالة منصوص عليها لوحدة العلة^(٥)، ولأنه لو سئل القانون عن إرادته لأعطي الحالتين ذات الحكم، وهو بهذا المعنى ينشئ قاعدة

النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، مرجع سابق، بند ٧٤ وما بعده، ص ١٠٣ وما بعدها. د. سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٤١ وما بعدها. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، المجلد الأول، مرجع سابق، ص ١٩٧ وما بعدها. د. أسامة عيد الله قايد: شرح قانون العقوبات العام، مرجع سابق، ص ٨١ وما بعدها. د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٩٥ وما بعدها. د. محمد عيد الغريب: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٦٩ وما بعدها. د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٢٥، ص ٤٩ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٢ وما بعدها.

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٢١، ص ١٩.
(٢) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوى، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م، ص ١٥.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٠، ص ٢٤. وفي ذات المعنى، د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوى، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م، ص ١٥ وما بعدها. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهريب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٣١ وما بعدها. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٥٤.

(٤) نقض: جلسة ١٩٥٧/٦/٢٣م، الطعن رقم ٨٠٥ لسنة ٤٥ ق.

Merle (R) et Vitu (A): Op. Cit, No 165, p. 234.

(٥) Luis Jimenes Di AUSA; L'analogie en droit pénal, Rev. Sc. Crim, 1949, p. 189.

مثبت لدي، د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٦٠. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوى، مرجع سابق، ص ١٨. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٠، ص ١٣٣ وما بعدها.

تحكم واقعة لم تنظم صراحة من قبل المشرع علي غرار القاعدة التي تنظم الواقعة الأخرى المتشابهة والمتحدة في العلة^(١). ومن المقرر أن التوازن بين الحقوق والحريات فيما بينها، أو بينها وبين المصلحة العامة - يتطلب وضع حدود لممارسة الحقوق والحريات، وإعطاء المشرع سلطة التجريم والعقاب. ولا شك في أن هذه السلطة تأتي قيلاً علي الحقوق والحريات تقتضيه الضرورة الديمقراطية. وهذا القيد بطبيعة الحال لا يجوز التوسع في تفسيره، لأنه استثناء علي أصل عام، والاستثناء لا يقاس عليه^(٢).

وتثير قواعد التفسير أهمية خاصة بالنسبة للقواعد الجنائية الموضوعية والإجرائية، وعلى الخصوص الالتجاء إلى القياس في التفسير^(٣)، فالقياس غير جائز في قانون العقوبات أي في القواعد الجنائية الموضوعية^(٤)، في

(١) لمزيد من التفصيل: د. مأمون سلامة: قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١م، ص ٤٦. د. رمسيس بهنام: الإجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤م، بند ١٢، ص ٦٣. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٨. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١١، ص ٣٦.

Jeandidier (w): Droit pénal général, Montchrestien, 2 éd, 1991, No. 125, p. 134.

مثبت لدي، د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢١، ص ٢٥.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٠، ص ١٣٤.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجريمة وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧٦، ص ٧٣. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١١١ وما بعدها. د. أشرف توفيق شمس الدين: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٥. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٦١ وما بعدها. د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ١٠٠ وما بعدها. د. محمد عيد الغريب: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٥٥، ص ٧٩ وما بعدها. د. سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٤٣. د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٣٣، ص ٥٩ وما بعدها.

(٤) Crim., 30 nov. 1992, no 91-86454.

حين يجوز الالتجاء إليه في قانون الإجراءات الجنائية^(١)، فالقاعدة الجنائية الإجرائية يمكن أن يمتد تفسيرها إلى خارج كلماتها وعباراتها الضيقة، طالما أن المنطق والحس القانوني الرفيع، وبصفة خاصة المصلحة العليا للعدالة التي وجدت هذه النصوص لأجلها تستوجب هذا التفسير المتسع^(٢)، أما القاعدة الجنائية الموضوعية تقتضي عدم التوسع في تفسيرها خشية أن يؤدي ذلك إلي تجريم فعل لم يرد به نص^(٣)، ويكون في هذه الحالة مخالفة لمبدأ شرعية

نقض: جلسة ١٩٦٧/١٢/٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٨، ق ٢٥٤، ص ١٢٠٨. نقض: جلسة ٢٠٠٩/١٢/٦م، الطعن رقم ٣٧٧٢٧ لسنة ٧٢ ق لم ينشر بعد. مشار إليه لدي، د. أشرف توفيق شمس الدين: الحماية الجنائية للبيئة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٢م، ص ٢٧٢. نقض: جلسة ٢٠١٨/٤/٢٨م، الطعن رقم ١٠٨٦٨ لسنة ٨٧ ق. نقض: جلسة ٢٠١٧/٢/١٥م، الطعن رقم ٥٠٨٠٠ لسنة ٨٥ ق، محكمة النقض، المكتب الفني، النشرة التشريعية والمبادئ القانونية الحديثة الصادرة عن محكمة النقض، أبريل ومايو ويونيو، ٢٠١٧م، ص ٢٩٥. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٦١.

(١) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ١٢، ص ١٣ وما بعدها. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥٦، ص ١١٢. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٣٩. د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره على الدعوي الجنائية، مرجع سابق، بند ١٩، ص ١٩. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٥ وما بعدها. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهريب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٣٣. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٢٣، ص ٢٩ وما بعدها.

(٢) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٤٠.

R. Legros: Les notions à contenu variable en droit pénal, in Ch. Perelman, R. Vander Elst (études publ. par), Les notions à contenu variable en droit, Bruxelles: Bruylant, 1984, Travaux du Centre national de recherches de logique, p. 21.
Stéfani (G) et Levasseur (G) et Bouloce (B): Op. Cit, N° 13, p. 11.

(٣) د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١١، ص ٣٣. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٢٣، ص ٢٠. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٨ وما بعدها. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٦. وقد أكد المؤتمر الدولي الرابع للقانون الجنائي المنعقد في باريس عام ١٩٣٧م علي حظر القياس في مجال التجريم، فقرر أن مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات هي ضمانة أساسية للحرية الفردية ويلزم عنه حتماً استبعاد القياس في نصوص التجريم.

الجرائم والعقوبات^(١)، وذلك فإنه من المسلم به حظر القياس في تفسير نصوص التجريم والعقاب حماية لحياة وحيات الأفراد، وإعمالاً لقواعد الفصل بين السلطات^(٢). ولعل هذا الأمر يتصور وقوعه بالنسبة لبعض الجرائم التي تنص علي طرق معينة ترتكب بها، كجرائم التزوير^(٣)، ووسائل الاحتيال أو النصب، فقد يقيس القاضي هذه الطرق أو الوسائل، علي الصفة أو الطرق أو وسائل أخرى غير التي حددها المشرع في نصوص التجريم والعقاب الخاصة بها، وذلك لوجود تشابه بينها، أو لاتحاد الصفة أو المصلحة فيها، فيمد إليها التجريم والعقاب^(٤). ونتيجة لذلك تنص المادة ١١١-٤ من قانون العقوبات

Rev. Sc. Crim, 1937, p. 750.

مثبت لدي، د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٦٢.

^(١) لمزيد من التفصيل: د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٢٣، ص ٢٠. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٨ وما بعدها. د. محمود نجيب حسني: الدور الخلاق لمحكمة النقض في تفسير وتطبيق قانون العقوبات، القسم العام، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الخاص، القاهرة، ١٩٨٣م، بند ١٠، ص ٢٩٧. د. شريف سيد كامل: تعليق علي قانون العقوبات الفرنسي الجديد، مرجع سابق، بند ٢٠، ص ٤١ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوي الجنائية، مرجع سابق، بند ١٩، ص ١٩. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة في الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٧م، بند ٤١، ص ١٠١. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٦٧.

^(٢) Crim., 30 nov. 1992, no 91-86454.

نقض: جلسة ٢٠١٧/٢/١٥م، الطعن رقم ٥٠٨٠٠ لسنة ٨٥ ق، محكمة النقض، المكتب الفني، النشرة التشريعية والمبادئ القانونية الحديثة الصادرة عن محكمة النقض، أبريل ومايو ويونيو، ٢٠١٧م، ص ٢٩٥.

^(٣) د. أحمد عبد اللاه المراغي: جرائم التزيف والتزوير في النظام السعودي، دراسة تحليلية تفصيلية، للنظام الجزائي لجرائم التزوير الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١/م) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٨هـ، والنظام الجزائي الخاص بتزيف وتقليد النقود الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٢) وتاريخ ٢٠ رجب ١٣٧٩هـ المعدل بالمرسوم الملكي رقم (٣٨/م) وتاريخ ١٤٢١/١٠/٢٣هـ، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، ١٤٤١هـ - ٢٠٢٠م.

^(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٩.

الفرنسي علي أنه " يفسر قانون العقوبات تفسيراً ضيقاً " ^(١). ومقتضي التفسير الضيق أن يطبقه القاضي كما هو ^(٢)، فإن الأصل المقرر هو أنه " لا مساع للاجتهاد في مورد النص " ^(٣). لذا يجب التحوط هنا بحيث لا يتحول هذا التفسير إلي قياس محظور قد يترتب عليه إنشاء جرائم أو عقوبات جديدة تخالف الجريمة والعقوبة التي ينص عليها النص الخاضع لهذا التفسير ^(٤). فالقاعدة في تفسير نصوص التجريم والعقاب هي قاعدة التفسير الضيق، فلا يلجأ إلي القياس إلا حيث يقرر النص سبباً لإباحة الفعل أو لتخفيف العقاب أو للإعفاء منه ^(٥).

وتعليل هذا الاختلاف يرجع إلي إن إباحة القياس في نطاق القواعد الموضوعية من شأنه أن يهدر مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات ^(٦) باعتباره قد يؤدي إلي القول بالتجريم والعقاب، دون سند من نص ^(٧). وهذه العلة لا وجود

(١) د. شريف سيد كامل: تعليق علي قانون العقوبات الفرنسي الجديد، مرجع سابق، بند ٢٠، ص ٤١ وما بعدها.

(٢) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوى، مرجع سابق، ص ١٥.

(٣) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوى، مرجع سابق، ص ١٦.

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٩. ونود الإشارة إلي التفسير الضيق أو الحرفي يفترض الدقة من جانب المشرع في التعبير عن إرادته وهي أمر غير موجود سواء من حيث الشكل أو الموضوع. فالقانون قد ينطوي علي عدم دقة في الصياغة وكثيراً ما تشوبه بعض المتناقضات الظاهرية، ولا يمكن أن نطالب القاضي بأن يكون بوقاً يردد هذه الأخطاء، فعليه أن يبحث عن إرادة واضع القانون من خلال كافة العبارات والصيغ المستعملة في نصوصه المتكاملة للتعبير عن هذه الإرادة. ومتي كانت عبارة القانون واضحة لا لبس فيها – فإنها يجب أن تعد تعبيراً عن إرادة الشارع. **نقض:** جلسة ١٩٥٧/٦/٢٣م، الطعن رقم ٨٠٥ لسنة ٤٥ ق.

(٥) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الطبعة الرابعة، ١٩٧٧م، بند ٨٢، ص ١٠١.

(٦) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٠، ص ١٣٤.

(٧) د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوى الجنائية، مرجع سابق، بند ١٩، ص ١٩. د. محمود نجيب حسني: الدور الخلاق لمحكمة النقض في تفسير وتطبيق قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١٠، ص ٢٩٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٩.

لها في نطاق القواعد الإجرائية^(١) لأنه ليس من شأنها إنشاء جرائم أو تقرير عقوبات^(٢)، ومن ثم لا تسري عليها القواعد المستتبطة من مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات^(٣).

ولدينا، تأييد ما ذهب إليه بعض الفقه - وبحق - أن الأخذ بالرأي السابق علي إطلاقه ينطوي علي مغالاة، فالقياس ليس محظور تماماً في

(١) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجريمة وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧٧، ص ٧٤. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٧، ص ١٤٠. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، مرجع سابق، بند ٨١، ص ١١٢ وما بعدها. د. أشرف توفيق شمس الدين: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٦. د. أشرف توفيق شمس الدين، د. علي حمودة: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، الجريمة، مرجع سابق، ص ٣٠. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٦٢. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، المجلد الأول، مرجع سابق، ص ٢٢٠ وما بعدها. د. محمد عيد الغريب: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٥٥، ص ٧٩ وما بعدها. د. سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٤٤. د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٣٤، ص ٦٠ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٩. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٨م، بند ١٩، ص ٢٠. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٣، ص ٥٧. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٦٧. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ١٦، ص ٣٣. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٩. د. محمود نجيب حسني: الدور الخلاق لمحكمة النقض في تفسير وتطبيق قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١١، ص ٢٩٨. د. فتوح الشاذلي: حول المساواة في الإجراءات الجنائية، دراسة مقارنة، مركز البحوث، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م، ص ١٨١.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٢٣، ص ٢٠.

(٣) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٨م، بند ١٩، ص ٢٠. د. حسام الدين محمد أحمد: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٢٣، ص ٢٩.

نطاق كافة القواعد الموضوعية، وإنما يقتصر حظر القياس من أجل خلق جريمة جديدة أو عقوبة جديدة أو ظرف مشدد جديد^(١). وعلى ذلك فإن القواعد التي تقرر أسباب للإباحة أو موانع للمسئولية أو موانع للعقاب أو الأعدار القانونية المخففة يجوز القياس عليها^(٢) لأنه لا يتعارض مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات^(٣). ولعل السند في جواز هذا القياس، أن الأصل في الإنسان البراءة، فإن كان في الإمكان القياس علي هذا الأصل، فلا غضاضة في ذلك، لأن مثل هذا القياس يرد علي أصل عام وليس علي استثناء، كما وأن القواعد المعفية تعتبر تطبيقاً لقاعدة عامة مؤداها أنه لا يجوز عقاب أحد إذا كان الفعل المرتكب لا تتوافر فيه جميع الشروط اللازمة لتوقيع العقاب.

(١) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة في الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٧م، بند ٤١، ص ١٠١. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٦٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوي الجنائية، مرجع سابق، بند ١٩، ص ١٩. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١١، ص ٣٣.

(٢) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ١٢، ص ١٤. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٠، ص ١٣٤. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٦٢. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٦.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٨م، بند ١٩، ص ٢٠. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٣، ص ٥٧. ولنفس المؤلف: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢١، ص ٢٦. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٦٧. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ١٦، ص ٣٣. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٩. د. محمود نجيب حسني: الدور الخلاق لمحكمة النقض في تفسير وتطبيق قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١١، ص ٢٩٨. د. فتوح الشاذلي: حول المساواة في الإجراءات الجنائية، دراسة مقارنة، مركز البحوث، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م، ص ١٨١.

وكذلك فإنه يجوز القياس في أسباب الإباحة أو موانع رفع الدعوي الجنائية^(١)، أو في الظروف القانونية والقضائية المخففة^(٢).

وبالنسبة للقواعد الجنائية الإجرائية، فالأصل هو جواز القياس فيها^(٣) والاستثناء هو حظر القياس^(١). وينحصر نطاق الاستثناء في حدود القواعد

(١) نقض: جلسة ١٠/١١/١٩٥٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٩، رقم ٢١٩، ص ٨٩١.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٣) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٦. ومن قبيل القياس أن المادة ٢٣٣ من قانون الإجراءات الجنائية المصري، أوجبت أن يكون تكليف المتهم بالحضور أمام المحكمة قبل انعقاد الجلسة بيوم في المخالفات وثلاثة أيام في الجناح غير مواعيد مسافة الطريق، في حين أن المادة ٣٧٤ من قانون الإجراءات الجنائية المصري بشأن تكليف المتهم بالحضور أمام محكمة الجنائيات لم تذكر شيء عن مراعاة مواعيد مسافة الطريق، مما يقتضي بطريق القياس تطلب مراعاة مواعيد مسافة الطريق في نطاق المادة ٣٧٤ أسوة ما هو وارد بالمادة ٢٣٣. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٣، هامش ص ٥٧. وكذلك ذهب محكمة النقض إلى القول بوجوب تقديم شكوى في جرائم النصب وخيانة الأمانة التي تقع بين الأصول والفروع والأزواج وذلك قياساً على جرائم السرقة التي ترتكب أضراراً بإحدى الزوجين من جانب أحدهما أو أضراراً بالأصل أو بالفروع. نقض: جلسة ١/٤/١٩١٦م، المجموعة الرسمية، س ١٧، رقم ٧٤، ص ١٢٢. نقض: جلسة ١٥/٣/١٩١٩م، المجموعة الرسمية، س ٢٠، رقم ٦٢، ص ٧٧. نقض: جلسة ١٠/١١/١٩٥٨م، أحكام النقض، س ٩، رقم ٢١٩، ص ٨٩١. نقض: جلسة ١٦/٦/١٩٧٤م، أحكام النقض، س ٢٥، ص ١٢٧. د. محمود نجيب حسني: الدور الخلاق لمحكمة النقض في تفسير وتطبيق قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١١، ص ٢٩٩. د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ١٢، هامش ص ١٥. وقارن عكس ذلك، حكم محكمة مصر الكلية، جلسة ٢/٤/١٩١٨م، المجموعة الرسمية، س ١٩، رقم ٨١، ص ٦١٥. حيث قضت بأن عفو الزوج عن زوجته في جريمة السرقة التي ترتكب أضراراً به لا يسري على جريمة النصب أو خيانة الأمانة. د. محمود نجيب حسني: الدور الخلاق لمحكمة النقض في تفسير وتطبيق قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ١١، ص ٢٩٩. وقد أستقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على إجازة القياس لصالح المتهم. من أمثلة ذلك أنه قاس على السرقة بين الأصول والفروع والأزواج التي لا تؤدي إلى غير التعويض المدني (المادة ٣٨٠ عقوبات)، وجرائم النصب، وخيانة الأمانة. كما استخلص القضاء الفرنسي أن حالة الضرورة تعد من أسباب الإباحة رغم عدم وجود نص خاص بهذا المعنى، وقد نص عليها قانون العقوبات الفرنسي الجديد في المادة ١٢٢-٧.

Trib. Corr. Seine, 27 décembre 1946, G. P. 12. Crim. Cass. 27 Octobre 1916n Bull. p. 225.

المقررة لقيود علي الحرية الشخصية^(٢)، أي ضد مصلحة المتهم^(٣)، مثل القواعد المتعلقة بالقبض علي الأشخاص وحبسهم احتياطياً^(٤)، لأن هذه القواعد استثنائية لكون الأصل هو الحرية الشخصية^(٥)، والاستثناء لا يجوز التوسع فيه^(٦)، بل أنه حتي في نطاق هذه القواعد المقررة لقيود علي الحرية الشخصية يجوز القياس عليها متي كان المشرع قد أورد حكماً للحالة الأخف وصفاً وأغفل حكم الحالة الأشد وصفاً علي الرغم من اتفاق الحالتين في العلة، ومن أمثلة ذلك أن المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الجنائية المصري تنص علي أنه، " لرجال السلطة العامة في الجرح المتلبس بها التي يجوز الحكم فيها بالحبس أن يحضروا المتهم ويسلموه إلي أقرب مأمور من مأموري الضبط القضائي ". فهذه المادة تبيح التعرض أو الاقتياد المادي للمتهم بمعرفة رجال السلطة العامة في حالة الجرح المتلبس بارتكابها التي يجوز فيها الحكم بالحبس، وتغفل الإشارة إلي حالة الجنايات المتلبس بارتكابها علي الرغم من

مشار إليهم لدي، د. أحمد فتحي سرور: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٠، ص ١٣٥.

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٢٤، ص ٢١.
د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ١٢، ص ١٤.
Merle et Vitu: Op. Cit, N° 121, p. 130.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٦٨.
د. إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوي الجنائية، مرجع سابق، بند ١٩، ص ٢٠.

(٣) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٣٩.
(٤) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة في الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٧م، بند ٤١، ص ١٠٢.

(٥) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٥٦، ص ١١٢. د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٦) في عرض ذلك، دون تأييد: د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١١، ص ٣٧.

أنه يجوز الحبس فيها، لذلك ينبغي أن تقاس حالة الجناية علي حالة الجنحة في نطاق المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الجنائية سالف الإشارة إليها^(١).

ولدي أن تفسير القواعد الجنائية، سواء تعلقت بقواعد قانون العقوبات (القواعد الموضوعية) أم بقواعد قانون الإجراءات الجنائية (القواعد الإجرائية)، تخضع لمعيار واحد هو حظر التفسير بطريق القياس احتراماً للشرعية الجنائية الموضوعية والإجرائية إلا إذا كان القياس في مصلحة المتهم^(٢).

ويطبق بصدد القاعدة الجنائية الإجرائية، المبدأ القاضي بأن النص الإجرائي الخاص يقيد نظيره العام^(٣)، وتطبيقاً لذلك قضي، " بأنه من المقرر في تفسير القانون أنه لا يرجع إلي القانون العام ما دام أنه توجد نصوص خاصة لتنظيم الإجراءات في القانون الخاص، ومن ثم لا يصح الاحتجاج بمخالفة قانون الإجراءات الجنائية بشأن ضبط الأشياء ووضعها في أحرار ..."^(٤). وعلي المفسر عند تفسيره للنص أن يتقيد في تفسيره بالقواعد التي تقضي تقضي بأن التشريع العام اللاحق لا ينسخ ضمناً التشريع الخاص السابق.

فتظل القاعدة الخاصة القديمة سارية باعتبار أنها تقرر استثناء علي القاعدة العامة الجديدة^(٥).

(١) لمزيد من التفصيل: د. أحمد عبد اللاه المراغي: الوجيز في الإجراءات الجنائية، وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية حتي فبراير ٢٠٢٤م، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي - جامعة حلوان، القاهرة، الطبعة الثالثة، طبعة مختصرة، منقحة ومزودة، فبراير ٢٠٢٤م، ص ٢٦١. **ولنفس المؤلف:** سلطة الأفراد العاديين ورجال السلطة العامة في المجال الجنائي، دراسة تأصيلية تحليلية في ضوء التشريعات المقارنة وأحكام القضاء وآراء الفقه، بحث محكم ومنشور بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، تصدرها كلية الحقوق جامعة حلوان، المجلد (٥٢)، ملحق العدد (٥٢)، مايو (٢٠٢٥م)، ص ٣٥٨. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٣، هامش ص ٥٨.

(٢) د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١١، ص ٣٨.

(٣) د. عمر سالم: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٤) **نقض:** جلسة ١١/١٢/١٩٥٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٦، رقم ٢٢، ص ٥٩.

(٥) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢، مرجع سابق، بند ٢٢، ص ٢٠.

ويخضع إلغاء القاعدة الإجرائية للقاعدة العامة المنصوص عليها في المادة الثانية من القانون المدني والتي تنص علي أنه: " لا يجوز إلغاء نص تشريعي إلا بتشريع لاحق ينص صراحة علي هذا الإلغاء أو يشتمل علي نص يتعارض مع نص التشريع القديم، أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع " .

وتود الإشارة إلي أنه هناك قواعد عامة ينبغي الالتزام بها سواء بالنسبة للقواعد الموضوعية أو الإجرائية علي حد سواء، وتتمثل هذه القواعد في ضرورة التحرز في تفسير القوانين الجنائية، والتزام الدقة في ذلك، وعدم تحميل عباراتها فوق ما تحتمل^(١)، وإن الشارع إذا ما أورد مصطلح معين في نص ما لمعني معين وجب صرفه لهذا المعني في كل نص آخر يرد فيه^(٢).

وتطبق القواعد السابقة علي القواعد الموضوعية والإجرائية الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، التي تناولتها المواد ٦٩ - ٧٣ مكرراً بالنسبة للقواعد الجنائية الموضوعية، والمواد ٧٤ - ٧٧ بالنسبة للقواعد الجنائية الإجرائية.

رابعاً: قاعدة تفسير الشك لمصلحة المتهم^(٣):

(١) نقض: جلسة ١٩٧٩/١٢/٣، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٠، رقم ١٨٧، ص ٨٧٣. نقض:

جلسة ١٩٨٦/٥/٥، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٥٦، رقم ١٢٤، ص ٦٥٢.

(٢) د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ١١، ص ٣٥.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. فوزية عبد الستار: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجريمة وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، بند ٧٨، ص ٧٥. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، مرجع سابق، بند ٨٢، ص ١١٤. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٦٥، ص ١٣٧ وما بعدها. د. أشرف توفيق شمس الدين: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٦ وما بعدها. د. سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٤٤. د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ١٠١ وما بعدها. د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ٣٥، ص ٦٢ وما بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٠.

يخضع قانون العقوبات الضريبي لذات القواعد المتبعة عند تفسير النصوص المتعلقة بالتجريم والعقاب. فيجب على القاضي عند تفسير النص إلا يقتصر دوره على معرفة إرادة المشرع فحسب، بل عليه تكملة وجه النقص في النص دون أن يصل هذا إلي حد خلق تجريم جديد^(١). ولا التزام على القاضي بأن يتقيد بقاعدة التفسير الضيق للنص، فكل ما يهم هو التعرف على حقيقة مقصود ألفاظ النص^(٢)، وهذا مشروط بوجود التزام جانب الدقة وعدم تحميل عبارات النص فوق ما تحتل^(٣). فتفسير القاضي للنص القانوني يعني المطابقة التي يقوم بها بين مضمون القاعدة الجنائية والتي بطبيعتها عامة ومجردة وبين الوقائع المادية الواقعية التي تخضع للتجريم والعقاب بموجب هذه القاعدة، فالمشرع يحدد مسبقاً مضمون القاعدة العقابية، ثم يأتي دور القاضي لكي يطبقها على الواقعة المحددة المرتكبة من الجاني والتي تخضع لها. ويترتب على ذلك أن هذا التطبيق يحتاج إلي فهم من القاضي وذلك لكي يصل إلي أن الواقعة التي يفصل فيها تندرج تحت نطاق الواقعة المجردة التي تحتويها القاعدة العقابية^(٤). وإذا كان المشرع يضع القواعد القانونية العقابية في صورة مصطلحات ذات مدلول محدد فيما تحتويه من مضمون من حيث عناصرها القانونية والمادية والشروط الأخرى اللازمة

(١) Paulin (CH): Droit pénal général, Litec, 1998, No. 30, p. 19.

(٢) د. محمد سليم العوا: مبدأ الشرعية في القانون الجنائي المقارن، مجلة إدارة قضايا الحكومة، العدد ٤، السنة ٢١، أكتوبر - ديسمبر ١٩٧٧م، ص ١٢٤.

(٣) نقض: جلسة ١٩٨٦/٤/١٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٧، رقم ٩٦، ص ٤٥٤. نقض: جلسة ١٩٨٦/٦/٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٧، رقم ١٢٤، ص ٦٥٢. نقض: جلسة ١٩٩٢/١/٧م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٣، رقم ٣، ص ٩٣. نقض: جلسة ١٩٩٢/١/١٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٣، رقم ١٠، ص ١٣٠. نقض: جلسة ١٩٩٤/٣/٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٥، رقم ٥٠، ص ٣٤٠. نقض: جلسة ١٩٩٤/١١/١٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٥، رقم ١٥٧، ص ١٠٠١. نقض: جلسة ١٩٩٥/٢/٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٤٦، رقم ٤٢، ص ٢٩٥.

(٤) د. مأمون سلامة: قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ٢٠٠١م، ص ٣٧.

للتجريم والعقاب، وما قد يحيط بها من شروط موضوعية أخرى للعقاب، فإن فهم هذه القواعد علي هذا النحو يحتاج إلى عملية عقلية نستطيع من خلالها فهم هذا المضمون والتأكد من مطابقته للمعني الذي أراده المشرع منها، وهذه العملية العقلية تكمن في التفسير^(١).

ويجب علي القاضي أن يفسر نص التجريم والعقاب الذي يريد تطبيقه علي الواقعة التي يفصل فيها، ولا يمكن للقاضي أن يتذرع بغموض النص فيمتنع عن تطبيقه وإنما يجب عليه استخدام قواعد التفسير المعمول بها لكي يتمكن من الوصول إلي قصد الشارع منه. ولكن قد تصادف القاضي حالات نادرة يتعذر عليه الوصول إلي قصد الشارع من النص الذي يفسره^(٢)، وقد تتعدد تأويلات هذا النص، فيجب عليه في هذه الحالة أن يرجح التأويل الذي سيكون في صالح المتهم اتساقاً مع مبدأ أن الأصل في الإنسان البراءة، وأن الأصل في الأشياء الإباحة^(٣). ولعل أسلم وسيلة لإزالة الغموض الذي قد يعتري بعض نصوص التجريم والعقاب، هي أن يستخدم القاضي التفسير الغائي وهو التفسير الذي يستهدي فيه القاضي بالغاية التي من أجلها أتى المشرع بالنص^(٤).

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٣٣.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٥٩، ص ١٣٣.

(٣) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٧ وما بعدها. د. محمد عبد اللطيف فرج: قرينة البراءة وقانون الكسب غير المشروع، التعليق علي الحكم الصادر من محكمة النقض في الطعن رقم ٣٠٣٤٢ لسنة ٢٠٠٠م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤م، ص ٢٠ وما بعدها. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٥٩، ص ١٣٢.

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٠.

وقد يتعلق الشك بالقانون^(١) وقد يتعلق بالواقع. فالشك في القانون يتولد عنه الشك في تحديد إرادة المشرع. ويرى الفقه أنه متي وجد شك في نص من النصوص الجنائية الموضوعية (قواعد التجريم والعقاب) فلا مجال لأعمال قاعدة الشك يفسر لصالح المتهم. لأن هذه القاعدة لم تنشأ لتفسير النص بل لتقدير الدليل^(٢). وعلي ذلك لا مجال لأعمال هذه القاعدة بالنسبة للنصوص الجنائية الموضوعية، فمتي وجد غموض في نص موضوعي تعين علي القاضي تحرى قصد المشرع بهدف الوصول إلي معني القانون لتحديد نطاقه سواء كان هذا المعني في صالح المتهم أو ضد مصلحته^(٣)، فليس للقاضي عند الشك تفسير نص موضوعي لصالح المتهم والقضاء بالبراءة، بل يجب عليه أن يصل إلي المعني الحقيقي الذي أراده القانون سواء كان هذا المعني في صالح المتهم أم ضد مصلحته^(٤). وعليه أن يقرر أنه الرأي الصحيح المعبر عن قصد الشارع.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٥٩، ص ١٣٢.

(٢) د. عوض محمد: المبادئ العامة في قانون الإجراءات الجنائية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩م، بند ١٢، ص ٢٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٨، ص ٩. ولنفس المؤلف: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٤، ص ٥٨ وما بعدها. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٧.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، بند ٢٢، ص ٢٨.

(٤) عكس ذلك: د. أحمد عوض بلال: قانون العقوبات المصري، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، ص ٥٦. علي أنه ينبغي التفرقة بين الشك في تحديد إرادة القانون وبين تعذر التعرف علي هذه الإرادة لكون النص بالغ الغموض وينقصه التحديد، ففي الحالة الثانية لا يمكن نسبة الجريمة إلي المتهم أو الحكم عليه بعقوبة ما، لأنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٧٩م، بند ٥١، ص ٩٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٨، ص ٩.

ولا يختلف الوضع بالنسبة للقواعد الجنائية الإجرائية، فينحصر نطاق

تفسير الشك لمصلحة المتهم في نطاق القواعد الإجرائية بالنسبة لتلك القواعد التي تحكم اقتناع القاضي وحرية في تكوين عقيدته^(١). فبالنسبة للقواعد الجنائية الإجرائية (قواعد الإجراءات الجنائية) فإنه متى ثار الشك في تحديد إرادة المشرع تعين تفسير الشك بما يحقق مصلحة المتهم^(٢). وذلك حين يجد القاضي بين يديه أدلة للإدانة وأخرى للبراءة ويثور لدى القاضي الشك في حقيقة نسبة الجريمة إلي المتهم، عندئذ يجب أن يفسر هذا الشك لمصلحته فيقضي بالبراءة استناداً إلي أن الأصل في المتهم البراءة، فيجب أن يظل هذا الأصل قائماً إلي أن يتوافر دليل يقيني يقطع بالإدانة^(٣)، ذلك أن الأحكام في المواد الجنائية يجب أن تبني علي الجرم واليقين^(٤) لا علي الظن والاحتمال^(٥).

(١) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٧.
(٢) د. عمر السعيد رمضان: مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧م، بند ١٠، ص ٢٠. د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، ٢٠٠٥م، مرجع سابق، بند ٨، ص ٩. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٧ وما بعدها.

(٣) د. فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ٢٠١٠م، بند ٤٦٣، ص ٥٢٥.

(٤) في ذات المعني، حكم محكمة جنايات دمنهور، الدائرة (الرابعة) الجزئية، جلسة ٢٠٢١/٣/١٨م، في قضية النيابة رقم ٢٨٧٨١ لسنة ٢٠١٨م، الدلنجات، والمقيدة برقم ١٨٢٦ كلي جنوب، ص ١٠. نقض: جلسة ٢٠١٩/٢/٩م، الطعن رقم ٢٦٨١ لسنة ٨٧ ق، النشرة التشريعية والقانونية، محكمة النقض، نشرت في يونيو وسبتمبر ٢٠١٩م، ص ٥١. من المقرر أن الأحكام في المواد الجنائية يجب أن تبني علي الجرم واليقين، لا علي الظن والاحتمال والفروض والاعتبارات المجردة. نقض: جلسة ٢٠٢٠/١٠/١٧م، الطعن رقم ١٩٠٣٥ لسنة ٨٧ ق، النشرة التشريعية والقانونية، محكمة النقض، المكتب الفني، المجموعة الجنائية، نشرة أكتوبر ٢٠٢١م، ص ٥٩. وقد ذكر المرحوم الأستاذ الدكتور محمد مصطفى القلي في لجنة تعديل قانون الإجراءات الجنائية أن "الأدلة الكافية" تستعمل في مرحلة التحقيق بمعنى يغير استعمالها في مرحلة الحكم، وأن المقصود بالأدلة الكافية في مرحلة التحقيق هي الأدلة التي تسمح بتقديم المتهم للمحاكمة ورفع الدعوي عليه مع رجحان الحكم بالإدانة. محضر الجلسة الخامسة في ٧ مايو سنة ١٩٥٩م. وقد قضت محكمة النقض ما مؤداه أن المقصود من كفاية الأدلة في قضاء الإحالة - قبل إلغائه - أنها تسمح بتقديم المتهم للمحكمة مع رجحان الحكم بإدانته، وهو المعني الذي يتفق ووظيفة ذلك القضاء عندما كان مرحلة من مراحل

والرأي لدي أن القاعدة الجنائية الإجرائية لا تختلف عن القاعدة الجنائية الموضوعية، فلا يجوز عند وجود شك في تحديد إرادة المشرع تفسير هذا الشك لمصلحة المتهم، فهذه القاعدة تخرج عن نطاق تفسير القاعدة الإجرائية. وإنما ينحصر تطبيقها في نطاق المبادئ التي تحكم اقتناع القاضي وحيثه في تكوين عقيدته^(٢)، فهي تتعلق بتقييم الأدلة وتفسير مضمونها، وهي قاعدة من قواعد الإثبات الجنائي تنفرع عن قرينة الأصل في المتهم البراءة^(٣). ذلك أنه إذا كان الدليل غير قاطع في دلالاته ومعناه بل كان يحتمل تفسيران أحدهما في صالح المتهم والآخر في غير صالحه تعين ترجيح الأول علي الثاني^(٤). خلاصة الأمر هو انحسار قاعدة تفسير الشك لمصلحة المتهم عن القواعد الموضوعية والإجرائية الواردة في قانون الإجراءات الضريبية

الدعوي الجنائية. **نقض:** جلسة ٢٥/٤/١٩٦٧م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٨، رقم ١١٣، ص ٥٦٩. د. محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، القاهرة، سنة ١٩٨٢م، بند ٨٨٨، ص ٧٩٢. د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، الإسكندرية، ١٩٨٤م، بند ٣٣٨، ص ٧٨٩.

La vérité est la « justesse de la justice », la « droiture du droit », **G. CORNU:** Rapport de synthèse, in La vérité et le droit, Actes des conférences Journées canadiennes à Montréal, 1987, éditions Association Henri Capitant, Economica, 1989, spéc. p. 2.

^(١) **نقض:** جلسة ١٥ إبريل سنة ١٩٤٦م، مجموعة القواعد القانونية، ج ٧، رقم ١٣٩، ص ١٢٤. **نقض:** جلسة أول يناير سنة ١٩٧٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٩، رقم ٢، ص ١٩. **نقض:** جلسة ٢ أكتوبر سنة ١٩٨٠م، س ٣١، رقم ١٥٨، ص ٨٢١.

^(٢) لمزيد من التفصيل: د. عبد الرؤوف مهدي: حدود حرية القاضي الجنائي في تكوين عقيدته، ١٩٨٢م. ^(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي، د. علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، مرجع سابق، ص ٤٠. د. عماد الفقي: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، وفقاً لأحدث التعديلات الدستورية والقانونية وموضحاً بأحدث أحكام محكمة النقض، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٥/٢٠١٦م، ص ١٠٩.

^(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ٢٠٠٤م، بند ١١، ص ١٢. **وإنفس المؤلف:** سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٣٤، ص ٥٩. د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ١٨.

الموحد، وذلك فيما عدا القواعد التي تحكم اقتناع القاضي الجنائي وحرية
في تكوين عقيدته، وهي القواعد الواردة في قانون الإجراءات الجنائية^(١).
**خامساً: تنشئ نصوص قانون الإجراءات الجنائية روابط قانونية
بين القاضي والنيابة العامة والمتهم على مسرح الدعوى
الجنائية، وتستقل هذه الروابط عما تنشئه قواعد قانون
العقوبات، فلا تلازم بين النوعين:**

فقد تقع الجريمة وتنشأ سلطة العقاب ولا ترفع الدعوى الجنائية فيها،
وعلى العكس قد ترفع ويقضي بالبراءة لعدم نشوء سلطة العقاب. وتفصيل ذلك
أن وقوع الجريمة ينشئ للدولة - صاحبة السلطة في المجتمع - حقاً في توقيع
العقاب على مرتكبها^(٢)، ولكن وقوع الجريمة لا يكفي وحده لكي توقع الدولة
- بإجراء من جانبها - الجزاء على المتهم، وإنما ينبغي اتخاذ إجراءات معينة
واستعمال وسائل محددة للوصول إلى هذه الغاية ولا يكون ذلك إلا بتحريك
الدعوى الجنائية وصولاً إلى صدور حكم قضائي بتوقيع العقوبة على مرتكب
هذه الجريمة، فلا عقوبة بدون دعوى جنائية ولا عقوبة بدون حكم قضائي^(٣)،
فرد فعل المجتمع ضد الجريمة ليس غريزياً أو تحكيمياً، وإنما هو رد فعل واع،

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند
٢٢، ص ٢٨.

(٢) د. رهاب عمر محمد سالم: أثر تراخي حدوث النتيجة الإجرامية علي تطبيق القانون الجنائي بشقيه
الموضوعي والإجرائي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة مدينة السادات، المجلد ٩،
العدد ٢، يونيو ٢٠٢٣م، ص ٤٦٩. د. حسن محمد ربيع: سلطة الشرطة في القبض علي الأشخاص، بدون
إذن من جهة قضائية، وما يشته به من إجراءات، دراسة مقارنة، د. ن، ١٩٩٥م، ص ٢. د. عمر سالم:
المراقبة الإلكترونية طريقة حديثة لتنفيذ العقوبة السالبة للحرية خارج السجن، دار النهضة العربية، القاهرة،
الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م، ص ٦٠.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. عوض محمد: الوجيز في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، الإسكندرية، د. ت،
ص ٣-٤. د. أحمد عبد اللاه المراغي: شرح قانون العقوبات، القسم العام - الجزء الثاني، النظرية العامة
للعقوبة، في ضوء أحدث التعديلات التشريعية، القاهرة، الطبعة الخامسة، منقحة ومزودة، ١٤٤٢هـ -
٢٠٢١م، ص ٥ وما بعدها.

منظم، يقرره القضاء^(١). فالهدف الأساسي للإجراءات الجنائية يتمثل في الفصل في الدعوي الجنائية وتمكين الدولة من ممارسة حقها في العقاب وفقاً لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، وذلك بأسرع وقت وأقل التكاليف. ومع ذلك، يُلاحظ أن القوانين الإجرائية مليئة بإجراءات قد تؤدي في بعض الأحيان إلى تعقيد أو تأخير الفصل في الدعوي الجنائية، حتي أن كثرتها قد تجعل من الصعب حصرها. ولتقادي هذه المشكلة، يجب التركيز علي تسريع الإجراءات من خلال تقليصها والحد من الهدر الكبير فيها^(٢).

سادساً: قاعدة افتراض العلم بالقانون مطحا القواعد الموضوعية (قواعد التجريم والعقاب) وليس القواعد الشكلية أو الإجرائية (قواعد الإجراءات الجنائية)^(٣):

القاعدة أنه لا يقبل من أحد الدفع بالجهل بأحكام القانون كوسيلة لنفي مسئوليته الجنائية، وهذه القاعدة تطبق في نطاق القواعد الموضوعية^(٤). فالمشرع يفترض افتراضاً لا يقبل إثبات العكس العلم بالقانون استناداً لنشره في الجريمة الرسمية طبقاً للمادة ٢٢٥ من الدستور المصري الحالي لعام

(١) Gaston Stefani, George Levasseur, Bernard Boulloc: Procédure pénale, 16^e. edit. Dalloz, 2000, P.1. Garraud (René): Traite théorique et pratique d'instruction criminelle et procédure pénale, T. 1er, 1907, No. 2, P. 5.

مشار إليهم لدي. د. حسني الجندي: الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٥، ٢٠١٣ - ٢٠١٤م، ص ٢.

(٢) د. خالد صفوت ناجي عبد القادر بهنساوي: اقتصاديات الإجراءات الجنائية، محاولة فقهية لوضع نظرية عامة للتحليل الاقتصادي في مجال الإجراءات الجنائية، المجلة القانونية، كلية الحقوق فرع الخرطوم، جامعة القاهرة، المجلد ٢٣، العدد ٧، فبراير ٢٠٢٥م، ص ٤٦٥٠.

(٣) د. أسامة عبد الله قايد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، مرجع سابق، بند ٦، ص ٩. د. عبد الرعوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٦، ص ١٤.

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي: النقاد الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوي الجنائية، مرجع سابق، بند ٢٠، ص ٢٠.

٢٠١٤م. وهذه القاعدة لا تطبق علي القواعد الإجرائية، إذ يجوز الدفع بالجهل بأحكام القواعد الجنائية الإجرائية^(١).

^(١) د. محمود نجيب حسني: النظرية العامة للقصد الجنائي، دار النهضة العربية، القاهرة، بند ٥٤، ص ١٥٠.

البحث الخامس

قواعد التجريم والعقاب في الإجراءات الضريبية

قانون الإجراءات الضريبية هو قانون إجرائي، ورغم ذلك توجد مجموعة من النصوص تتناول قواعد التجريم والعقاب في مجال الإجراءات الضريبية (القواعد الموضوعية)، وهذه القواعد تناولها المشرع في المواد من ٦٨ حتي ٧٣ مكرراً من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. وبالنسبة لسياسة التجريم والعقاب تقوم علي التوازن بين فكر فلسفي اجتماعي يحدد مضمون حق الدولة في العقاب وفكر دستوري يحدد قيمة الحقوق والحريات. ويسهم كل من قطبي هذا التوازن في حماية المجتمع وضمان الحماية الدستورية للحقوق والحريات. فالدولة من أجل حمايتها للمجتمع وحقوق الأفراد وحرياتهم، تملك سلطة التجريم والعقاب.

أولاً: العلاقة بين القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية:

العلاقة بين القواعد الموضوعية (قانون العقوبات)، والقواعد الإجرائية (قانون الإجراءات) هي العلاقة بين قواعد الموضوع وقواعد الشكل. وتوجد صعوبة في التمييز بين القواعد الموضوعية والقواعد الشكلية، وتزيد هذه الصعوبة إذا عرفنا أن القاعدة الموضوعية لا توجد دائماً في صلب قانون العقوبات، كما أن القاعدة الشكلية لا توجد دائماً في صلب قانون الإجراءات. فثمة قواعد شكلية توجد في قانون العقوبات (مثال ذلك ما تنص عليه المادتان ٤، ٣١٢ من قانون العقوبات المصري)، كما أن هناك قواعد موضوعية توجد في قانون الإجراءات (مثال ذلك ما تقضي به المادتان ٢٤٣، ١٥ من قانون الإجراءات الجنائية المصري)^(١)، من أجل هذا فقد يستحدث قانون الإجراءات الجنائية نصاً يرى البعض أنه يقرر قاعدة من قواعد الموضوع بينما يرى

(١) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٦.

آخرون أنه يقرر قاعدة إجرائية وهذا الخلاف له أهميته تظهر في عدة مسائل لعل أهمها ما تعلق بالتفسير، والسريان المكاني والزمني، والتقدم، فالقياس محظور في مسائل التجريم والعقاب، بينما هو جائز في مسائل الإجراءات الجنائية، كما أن قواعد الإجراءات الجنائية بطبيعتها إقليمية، بينما قواعد العقوبات تتجاوز أحياناً نطاق الإقليم^(١)، وأن قواعد قانون العقوبات الأصلح للمتهم تطبق بأثر رجعي وتسري علي الماضي بينما تسري قواعد الإجراءات الجنائية بأثر مباشر ولا يجوز أن يرتد تطبيقها إلي الوراء، كذلك فإن مدد سقوط الأحكام بالتقدم أطول من مدد سقوط العقوبة، فالتمييز بينهما إنما يتم علي أساس الطبيعة القانونية لكل منهما، فقانون العقوبات عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تبين الأحوال التي ينشأ فيها للدولة حق العقاب عند ارتكاب الجريمة، أو ينقضي فيها ذلك الحق أو يعدل، أما قانون الإجراءات الجنائية فهو لا يبين لنا الأحوال التي تنشأ فيها للدولة سلطة العقاب، وإنما يبين لنا فقط القواعد التي تحكم نشاط السلطة القضائية في المسائل الجنائية^(٢). وقد أشار فوستين هيلي في هذا الصدد إلي أن أشكال الإجراءات الجنائية تهدف، مثل المنارات، إلي إلقاء الضوء علي تقدم الإجراء القانوني، ويجب أن تكون قوية بما يكفي لإخراج الحقيقة من قلب الوقائع^(٣).

فقانون الإجراءات الجنائية ليس هدفاً في ذاته، ولكنه وسيلة لتطبيق قانون العقوبات، فالإجراءات الجنائية هي الوسيلة الضرورية لتطبيق قانون

(١) لمزيد من التفصيل: د. أحمد عبد اللاه المراغي: مبدأ عالمية قانون العقوبات، في ضوء قواعد القانون الجنائي الداخلي والدولي، (دراسة تأصيلية تحليلية نقدية مقارنة)، بحث محكم ومنشور بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية تصدرها كلية الحقوق جامعة حلوان، المجلد (٥١)، ملحق العدد (٥١)، ديسمبر (٢٠٢٤م). د. عبد المومن بن صغير: تطبيق النص الجنائي بين الإقليمية والعالمية في ظل عولمة مكافحة الجرائم المستحدثة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد ١٠، العدد ٣، ديسمبر ٢٠١٩م.

(٢) د. السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوي، مرجع سابق، ص ٢٧.
(٣) F. Hélie: Traité de l'instruction criminelle ou théorie du Code d'instruction criminelle, t. 1; Paris, Plon, 2^{ème} édition, 1866, p. 2.

مشار إليه لدي:

Pierre Bolze: Le droit à la preuve contraire en procédure pénale, op. cit, P. 1.

العقوبات ونقله من حالة السكون إلى حالة الحركة، فبدون قانون العقوبات لا يتحرك قانون الإجراءات الجنائية، وبدون قانون الإجراءات الجنائية يصبح قانون العقوبات ^(١) نصوصاً ميتة^(٢)، ففانون الإجراءات الجنائية هو الذي يبين الكيفية الإجرائية لاقتضاء الدولة حقها في العقاب، والجزاءات الإجرائية المترتبة علي مخالفة القواعد التي يضعها^(٣). فالإجراءات الجنائية هي التي تكشف عن مدى الاتحاد بين شقي التجريم والعقاب في قانون العقوبات، لأنها تبحث في مدى توافر موجبات إعمال شق التجريم كما تبحث وسائل تطبيق شق العقاب^(٤).

ويوفر قانون خاص للإجراءات الضريبية^(٥) الأداة التشريعية التي تجعل من ذاتية القانون الضريبي واقعاً ملموساً^(٦)، عندما ينص هذا القانون علي

(١) د. عبد الفتاح الصفي: قانون العقوبات الضريبي، ١٩٦٠م، ص ٣٩.

(٢) د. مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤-٢٠٠٥م، ص ٨.

(٣) د. أحمد عوض بلال: الإجراءات الجنائية المقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م، ص ٢٢.
Corinne Renault-Brahinsky: L'essentiel de la PROCÉDURE PÉNALE, 22 e édition, 2022-2023. **GARE, C. GINESTET:** Droit pénal. Procédure pénale, Dalloz, coll. « Hypercours », 12^{ème} éd, 2021.**C. RENAULT-BRAHINSKY:** Procédure pénale, Lextenso, coll. « Mémentos », 23^{ème} éd., 2022, n°1. **B. BOULOC:** Procédure pénale, Dalloz, coll. « Précis », 28^{ème} éd., 2021, p. 39.

د. عمر سالم: الجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مطبعة كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠١٠م، بند ١، ص ١.

(٤) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مرجع سابق، بند ١، ص ١٣.

(٥) لمزيد من التفصيل حول الإجراءات الضريبية:

J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU: Procédures fiscales, Dalloz, 9^{ème} éd., 2018. **THIERRY LAMBERT:** PROCÉDURES FISCALES, 5e édition, LGDJ, 2022.

(٦) لا توجد خطة تشريعية واحدة، تسير عليها كافة الدول، بشأن الإجراءات الضريبية؛ حيث نجد دولاً تضمن كل النصوص الإجرائية والموضوعية المتعلقة به، في قانون واحد. وهو النموذج التقليدي السائد في معظم الدول، بينما تفصل دول أخرى النصوص الإجرائية عن النصوص الموضوعية، وتجعل لكل منها قانون مستقل، كما هو الحال في فرنسا، ومن الدول التي أدخلت الإجراءات الضريبية ضمن ما يعرف بقانون الإدارة الضريبية، كما هو الحال في صربيا، حيث لا يقتصر نطاق هذا القانون علي الإجراءات الشكلية اللازمة

إجراءات خاصة بالدين الضريبي، تختلف عن الإجراءات العامة أو العادية لتحصيل الديون الأخرى، سواء فيما يتعلق بالمطالبة بها، أو منحها امتيازات خاصة، أو تقرير تيسيرات لسدادها، أو حتي الإعفاء منها وإسقاطها^(١). ولذلك ليس صحيحاً الاعتقاد بأن المشرع يستطيع أن يفرض أي نوع من الضرائب علي أي وعاء من الأوعية بطريقة تحكمية^(٢). فالضريبة لا تعمل في فراغ، بمعنى أن النظام الضريبي لا يوجد إلا من خلال بيئة اقتصادية واجتماعية معينة، تعمل كمحددات له، تحدد أهدافه وهيكله وتنظيمه الفني، ولا بد عند تصميم النظام الضريبي من أخذ هذه المحددات بعين الاعتبار كي يمتلك النظام الضريبي مقومات نجاحه. وتتعدد المسؤولية الجنائية والمالية لمرتكبي جرائم الاحتيال الضريبي، ومن ثم يتم استخدام الإجراءات الجنائية والضريبية بشكل متزامن لمعاقبة دافعي الضرائب الذين يحاولون التهرب من دفع الضرائب^(٣).

لتطبيق النص الضريبي، وإنما يشمل أيضاً نصوصاً خاصة بتنظيم الإدارة الضريبية وحقوق والتزامات كل من الممولين أو المكلفين، والإدارة الضريبية. أما الدول التي تنظم كل قوانينها الضريبية في تقنين أو كود واحد نجد نصوصاً تتعلق بإدارة الضريبة تحت أكثر من عنوان. ولدى بعض الدول ما يعرف بقانون الإدارة الضريبية، كما هو الحال في نيوزلندا، أو القانون العام للضرائب كما هو الحال في منغوليا. وقد تضطر الدول، وخاصة الدول الاتحادية مثل الولايات المتحدة، بأن يكون لديها إجراءات ضريبية تتعلق بالضرائب التي تفرض علي كافة الولايات، بجانب إجراءات خاصة بكل ولاية، تنظم قانون الضريبة التي تختص بها. وهذا الاتجاه الأخير من شأنه أن يكون مريكاً، وخاصة إذا كانت هذه المسائل يتم معالجتها في كلا القانونين. ففي أستراليا علي سبيل المثال: يتضمن كل من قانون الإدارة الضريبية الصادر عام ١٩٥٣م، وقانون الجرائم والمخالفات الضريبية الصادر عام ١٩٨٠م نصوصاً مشتركة أو واحدة تقريباً. د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٠ - ١١.

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٦.

(2) Jean Francois Tricaud: Le System Fiscal Francaise Face a' l Europe. Mmoire Pour Le Diplome detudes approfondiss economiedes Politiques Publiques universite de Paris 1, Pantheon. Sarponne. U. F. R Economique, Sessions de November, Paris, 1991, P. 4.

(3) Manon de Saint-Léger: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 1, p. 11.

ثانياً: العلاقة بين المنازعات الجنائية والضريبية:

للهولة الأولى، لا تبدو فكرة وجود علاقة بين المنازعات الجنائية والضريبية واضحة. ويتم تأكيد المسافة بين الإجراءات الجنائية والضريبية من خلال انتماء كل منهما إلى قضائيين مختلفين (القضاء الجنائي والقضاء الإداري) ^(١). وتخضع الإجراءات الجنائية والضريبية لقواعد إجرائية متميزة ومستقلة ^(٢). وبعبارة عن هذه المعارضة من حيث المبدأ، فإن المسائل الجنائية والضريبية تتشابه علي نحو متناقض من حيث موضوعها. وهما في الواقع مسألتان من مسائل القانون العام تخدمان هدفاً للمصلحة العامة. ولأنهما أمران سياديان، من حيث أنهما يصلحان ويتجنبان الاضطرابات في النظام العام بالنسبة لأحدهما، أو أنهما يزودان " الجسم الاجتماعي بالوسائل المادية لبقائه " ^(٣) بالنسبة للآخر، فقد طالبا في كثير من الأحيان باستقلالهما. ومن ثم، يصبح القانون الجنائي وقانون الضرائب، كل علي طريقته الخاصة، مشبعين بخصائص تجعلهما مسائل مستقلة ^(٤). وبذلك يكون المجرم سيداً علي منزله، في حين أن قانون الضرائب سيكون سيداً علي منزله ^(٥).

(١) **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 5, p. 14 - 15.

(٢) **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 5, p. 14.

(٣) **F. MARTINET et A. ANGOTTI:** Conseil d'Etat et Cour de cassation, juges de l'impôt: étude comparative (troisième volet) – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et le roseau: Dr. fisc. n°40, 3 octobre 2013, 454. in **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 6, p. 15.

(٤) حول استقلال القانون الجنائي وقانون الضرائب:

J.-L. GOUTAL: L'autonomie du droit pénal, Reflux et métamorphose, RSC 1980, p. 911. **B. BOULOC:** Droit pénal général, Dalloz, coll. « Précis », 27^{ème} éd., 2021, n° 36, p. 31. **V. notamment M. COZIAN:** Propos désobligeants sur une « tarte à la crème », L'autonomie et le réalisme du droit fiscal, Dr. fisc. n°41, 6 octobre 1980. **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 6, p. 15.

(٥) **L. TROTABAS:** Essai sur le droit fiscal, Revue de science et législation financière 1928, p. 225. in **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 6, p. 15.

ويتم تبرير تدخل القانون الجنائي من خلال الضرر الذي يلحق بالمصلحة العامة بسبب الاحتيال الضريبي. إن الغرض من القانون الجنائي هو في الواقع ضمان معاقبة أخطر الاعتداءات الإجرامية علي القيم الاجتماعية التي تعتبر أساسية^(١).

وتجمع الإجراءات الضريبية بالمعني الضيق، مجموعة من المرحل غير المتجانسة، مما يحقق أهدافاً متميزة ويشرك العديد من الجهات الفاعلة^(٢). وتماثل الإجراءات الضريبية تماماً الإجراءات الجنائية. وخلال هذه المراحل المختلفة، من المرجح أن تقوم الإدارة الضريبية بمهام رقابية، تهدف إلي البحث عن حالات الإغفال أو القصور أو الإخفاء المحتملة من قبل دافعي الضرائب، وبشكل أعم، لمكافحة الاحتيال الضريبي^(٣). فالإجراءات الضريبية تغطي جميع مراحل العملية الضريبية، من الإجراء الأولي للإدارة الضريبية إلي تقدم النزاع الضريبي^(٤).

ويعد قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م أول قانون إجراءات ضريبية موحد في تاريخ مصر، حيث أضحى القانون الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب، مقتصرًا فقط علي بيان السياسات الضريبية، والقواعد الموضوعية لفرض الضريبة، أما الإجراءات فقد تم إدراجها في قانون واحد مع توحيد الرقم الضريبي^(٥).

(١) E. CLEMENT: Les caractères de l'influence de la victime en droit pénal: Thèse, Rennes, 2013, p. 23.

(٢) في ذات المعني:

S. DETRAZ, R. SALOMON: Précis de droit pénal fiscal, Lexisnexis, coll. «Précis Fiscal », 2021, p. 5 et 6.

(٣) Manon de Saint-Léger: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 4, p. 13.

(٤) Manon de Saint-Léger: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 4, p. 14.

(٥) د. عادل عبد العزيز السن: الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية، كلية الحقوق فرع الخرطوم، جامعة القاهرة، المجلد ٩، العدد ١، ٢٠٢١م، ص ١١٤.

وتعد القواعد الإجرائية قواعد قانونية من صنع المشرع ولها كل صفات القاعدة القانونية من عموم وتجريد وإلزام، وكل قاعدة إجرائية تنقسم إلى عنصرين: الأول، هو **عنصر الإجراء** ويشتمل على جميع عناصر الإجراء النموذجي الذي حدده المشرع. والثاني، هو **عنصر الأثر القانوني** ويشتمل على كافة النتائج التي يولدها الإجراء إذا أُتخذ بشكل صحيح ويسمى ذلك بالأثر الإيجابي، كما يشتمل على النتائج التي يؤدي إليها الإجراء إذا أُتخذ بشكل غير صحيح أي الجزاء الإجرائي، ويسمى ذلك بالأثر السلبي للقاعدة الإجرائية؛ فالقواعد الإجرائية هي قواعد شكلية، تبين أشكال الإجراءات الواجب اتخاذها وتبين الجزاءات الواجب توقيعها عند مخالفة هذه الأشكال. وهذه الأشكال وضعت لكفالة احترام الحقوق الموضوعية لأن هذه الأخيرة يتم حمايتها من خلال هذه القواعد^(١).

وتشمل القواعد الإجرائية للتشريع الضريبي القواعد المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة، والقواعد المنظمة لإجراءات المنازعات الضريبية، والتي تنقسم بدورها إلى القواعد المنظمة لإجراءات كل من المرحلتين الإدارية والقضائية للمنازعات، وتلك التي تبين الإجراءات الواجب إتباعها لتقرير حق الدولة في معاقبة من يخالف قواعد القانون الضريبي، وكيفية الحصول على الضرائب المستحقة على الملزمين بها^(٢).

ثالثاً: تكامل الإجراءات الجنائية والإجراءات الضريبية^(٣):

يظهر الاستخدام المشترك للإجراءات الجنائية والضريبية من خلال مكافحة الاحتيال الضريبي^(١). وتعتبر الإجراءات الجنائية والضريبية متكاملة.

(١) علي لطفي رجب بركات: المفهوم الإجرائي لمبدأ المشروعية الضريبية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، حقوق المنوفية، المجلد ٥٢، العدد ٣، مايو ٢٠٢٠م، ص ٢٢ وما بعدها.

(٢) علي لطفي رجب بركات: نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبي الدخل والمبيعات، رسالة ماجستير، حقوق المنوفية، ٢٠١٢م، ص ٣.

(٣) Complémentarité des procédures pénale et fiscale.

فمن ناحية، من خلال ضمان تحصيل الضرائب المستحقة قانوناً، ستضمن العقوبات الضريبية حسن سير العمل في النظام الضريبي. ومن ناحية أخرى، فإن الإجراء الجنائي، من خلال علانيته ومثاليته، من شأنه أن يوفر بعداً رادعاً إضافياً لقمع الاحتيال الضريبي^(٢).

إن قمع الاحتيال الضريبي يقع عند التقاء فرعين من القانون لم يكن من المقصود أبداً أن يتم نشرهما معاً^(٣). ويتمثل التحدي هنا، بالنسبة للإجراءات الجنائية والضريبية، في التوافق معاً وليس مجرد وضعهما جنباً إلى جنب.

(1) **O. DEBAT:** Souveraineté, citoyenneté, liberté le droit pénal fiscal en quête d'équilibre, Livre du bicentenaire du code pénal et du code d'instruction criminelle, Dalloz 2010, p. 779.

يعتبر الاحتيال الضريبي جريمة جنائية تجرمها المادة ١٧٤١ من قانون الضرائب العام، ويشير بشكل حصري إلى " فعل التهرب الاحتيالي من إنشاء الضريبة أو دفعها ".

S. DETRAZ, R. SALOMON: Précis de droit pénal fiscal, Lexisnexus, coll. « Précis Fiscal », 2021, p. 10.

وتتميز هذه الجريمة بخصوصية أنها تتعرض للقمع والعقاب بشكل مضاعف بموجب القانون الفرنسي. وتنص المادة المذكورة صراحة على هذه الإمكانية عندما تنص على إمكانية فرض عقوبات جنائية بشكل مستقل عن العقوبات الضريبية المطبقة. ومن المرجح أن يخضع دافع الضرائب الذي يرتكب الاحتيال الضريبي إلى العقوبات المالية التي تفرضها إدارة الضرائب والعقوبات التي تفرضها المحكمة الجنائية. باختصار، علاج الاحتيال الضريبي ذو رأسين. إن إضافة القمع الجنائي والضريبي في ظل وجود الاحتيال أدّى إلى ظهور " قانون العقوبات الضريبي " وهو أمر من أعراض تطور الفروع المستعرضة التي أدت إلى تقاطعات بين القوانين المختلفة. لمزيد من التفصيل حول قانون العقوبات الضريبي:

G. TIXIER et P. DEROUIN: Droit pénal de la fiscalité, Dalloz, coll. « Droit usuel », 1989. **P. DI MALTA:** Droit fiscal pénal, PUF, coll. « Fiscalité », 1992. **J. BRURON:** Droit pénal fiscal, LGDJ, coll. « Systèmes », 1993. **C. LOPEZ:** Droit pénal fiscal, LGDJ, coll. « Systèmes. Fiscalité », 2012. **C. CUTAJAR, J. LASSERRE CAPDEVILLE, P. MARCHESSOU et B. TRESCHER:** Fraude et évasion fiscales: état des lieux et moyens de lutte, éd. Joly, coll. « Pratique des affaires », 2015. **E. CECI, P. MAUFORT, S. SCARNA:** Droit pénal fiscal en (r)évolution, Larcier, coll. « Manuels de droit pénal de l'entreprise », 2021. **S. DETRAZ, R. SALOMON:** Précis de droit pénal fiscal, Lexisnexus, coll. « Précis Fiscal », 2021. **G. KLEIN:** La répression de la fraude fiscale, Étude sur le particularisme du droit pénal des impôts: Thèse, dactyl. Nancy, 1975. **J. CHIARI:** La répression des infractions fiscales: sanctions administratives et sanctions pénales: Thèse, Toulouse I, 1999.

(2) **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 20, p. 33.

(3) **C. LOPEZ:** Droit pénal fiscal, Lextenso, LGDJ, 1ère éd., 2012, p. 157.

ولفترة طويلة، كان يُنظر إلى الإجراءات الجنائية علي أنها سلاح إضافي في مكافحة الاحتيال الضريبي^(١). ففي مسائل الاحتيال الضريبي، ليس للإجراءات الجنائية وجود خاص بها. وبدون تدخل إدارة الضرائب، يصبح رفع الدعوي العامة أمراً مستحيلاً ويكون سير المحاكمة صعباً. كما أن الإجراء الضريبي يشكل سبباً لبدء الإجراء الجنائي اللاحق. ولا يمكن تحديد الحدود بين الإجراءات الجنائية والضريبية بشكل ثابت. نتيجة لذلك نرى أن الإجراءات الجنائية والضريبية تعمل بشكل متكامل، وتدخلاتها المترامنة أو المتعاقبة يجب أن تكون في انسجام تام. ومن الضروري أن يتم التعاون بينهما.

رابعاً: استقلالية الإجراءات الجنائية والإجراءات الضريبية:

رغم التكامل بين الإجراءات الجنائية والضريبية، إلا أن المشرع لم يقصد حل مسألة العلاقات القائمة بينهما. وفي صمت القانون، أصبحت السوابق القضائية تعلن مبدأ استقلال الإجراءات الجنائية والضريبية^(٢)، استناداً إلى اختلاف مزعوم في موضوعها وطبيعتها. ويفترض مبدأ الاستقلال أن الإجراءات الجنائية والضريبية تتخذ شكل خطين متوازيين^(٣).

فقد كانت العلاقة بين الإجراءات الجنائية والضريبية يفرضها مبدأ الاستقلال لعدة عقود. وقد أكدت علي ذلك الغرفة الجنائية بمحكمة النقض الفرنسية^(٤). وقد ذكرت المحكمة أن الإجراءات الجنائية المرفوعة علي أساس المادة ١٨٣٥ من قانون الضرائب العام والإجراءات الإدارية الرامية إلى تحديد

(١) **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 37, p. 46.

(٢) Cass.Crim.24mai1967, n°63-92376.

(٣) **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 111, p. 105.

(٤) Cass. crim., 16 mai 1968, n°68-90.871; Cass. crim., 9 avril 1970, n°68-92.282; Cass. crim., 4 juin 1970, n°69-93.414; Cass. crim., 12 mai 1976, n°75-91.792, Lecomte; Cass. crim., 5 juillet 1976, n°75-93.347; Cass. crim., 4 septembre 2002, n°01-85.598; Cass. crim., 11 janvier 2006, n°05-82.674; Cass. crim., 13 juin 2012, n°11- 84.092; Cass. crim., 13 juin 2012, n°11-86.163. in **Manon de Saint-Léger:** L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 113, p. 106.

أن استرداد الضريبة هي بطبيعتها وموضوعها مختلفة ومستقلة عن بعضها البعض^(١). وقد أيدت محكمة ستراسبورغ مبدأ الاستقلال معترفة بأن الإجراءات الإدارية والإجراءات الجنائية مستقلتان ولهما أهداف وأغراض مختلفة^(٢). ويذكر غالبية الفقهاء مبدأ استقلال الإجراءات الجنائية والضريبية^(٣)، أو حتي بشكل أكثر عمومية مبدأ استقلال الإجراءات الجنائية والإدارية^(٤).

وإذا كان الأصل أن قانون الإجراءات الضريبية هو قانون إجرائي، علي غرار قانون الإجراءات الجنائية، إلا أنه أحتوى علي مجموعة من النصوص الموضوعية المتعلقة بالتجريم والعقاب، سوف نتناولها بالشرح والتفصيل في الفصلين الثاني والثالث من هذه الدراسة.

⁽¹⁾ Cass. crim., 12 février 1958: Bull. crim., n°147; Cass. crim., 24 mai 1967, n°63-92.376. in **Manon de Saint-Léger**: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 113, p. 106. **MARCHESSOU, P. & TRESHER, B.**: Les sanctions administratives et les sanctions pénales en Droit fiscal français, Studi Tributari Europei, 2019, p. II-97-107.

⁽²⁾ Cour EDH, 11 mai 2010, Versini c/ France, req. n°11898/05, §71; V. précédemment: Cour EDH, 11 janvier 2000, req. n°41544/98, Le Meignen c/ France. in **Manon de Saint-Léger**: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 113, p. 106.

⁽³⁾ **M. SIERACZEK**: L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable: Dr. fisc. n°50, 13 décembre 2007, 1039. **R. BOUSTA**: De la créativité du juge fiscal: l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénale: Dr. fisc. n°16, 21 avril 2011, 310. **F. DEBOISSY**: Retour sur un principe controversé: l'indépendance des procédures pénale et fiscale: Dr. fisc. n°51-52, 18 décembre 2014, 692. **E. MEIER et R. TORLET**: L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre: Dr. fisc. n°42, 18 octobre 2012, comm. 488. **D. GUTMANN**: La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale: F. LEFEBVRE 6/2011, p. 29 et 30. **P. PHILIP**: Le principe d'indépendance des procédures en matière fiscale: Dr. fisc. n°21, 20 mai 2004, comm. 23. **G. GOULARD**: L'indépendance des procédures: retour à un principe traditionnel: RJF 1996, p. 2. in **Manon de Saint-Léger**: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 113, p. 107.

⁽⁴⁾ **G. TIXIER et T. LAMULLE**: Irrégularité des opérations de contrôle: absence de débat oral et contradictoire -Vice de procédure affectant la régularité des poursuites pénales (oui). Revirement de jurisprudence: Dr. fisc. n°20, 19 mai 1993, comm. 1059. **G. SIMON et C. SOURZAT**: Les contradictions de l'indépendance des procédures administrative et pénale: remise en ordre en cassation: RFDA 2018, p. 1091. in **Manon de Saint-Léger**: L'articulation des procédures pénale et fiscale, op. Cit, No. 113, p. 107.

الفصل الثاني

الجرائم الواردة في قانون الإجراءات الضريبية

تمهيد وتقسيم:

تعد الضريبة مصدراً هاماً لإيرادات الدولة لتمكينها من الاضطلاع بدورها، ومن ثم فإن نقص حصيلتها منها يعد عائقاً في تمويل نفقاتها العامة. لذلك عني المشرع بتوفير الحماية الموضوعية للخزانة العامة بتجريم أنواع من السلوك ترتكب بواسطة المخاطبين بأحكام القانون الجنائي الضريبي^(١). ورغم أن قانون الإجراءات الضريبية قانون إجرائي ألا أنه أحتوي القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد وتعديلاته، علي مجموعة من النصوص (المواد ٦٩ - ٧٣ مكرراً) الواردة في الباب التاسع من القانون المعنون بـ " الجرائم والعقوبات " تناولت التجريم في مجال الإجراءات الضريبية. ولا شك أن حصر الجرائم والعقاب عليها يتفق مع أصول الشرعية الجنائية^(٢).

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٧٣، ص ٩٥.

(٢) **J. Léauté:** Le changement de fonction de la règle nullum crimen sine lege, Mélanges Hamel, Dalloz, 1961, p. 61 et s. **S. Saler:** La formation actuelle du Principe Nullum crimen, RSC. 1952, p. 11 et s. **R. Poplawski:** La loi pénale et le principe de la légalité des délits et des peines en droit français, 1941, p. 92 et s. **J.P. Delmas saint hilair:** un probleme que évolue, Le principe de la légalité en matière d'attante à La liberté de l'inculpé, l'histoire d'un Qubli-VII Congrès de la séc. fran, de lass.inter. de droit pénal-bordeaux, 1984. **Mireille Delmas - Marty:** le paretidme de la guerre centre le crim: Légitimer l'inhumain ?, Rev. Sc.crim, 2007, p. 461. **LAROUSSI (H.),** La répression économique, mémoire du DEA, Faculté des sciences juridiques, politiques et sociales de Tunis, 1995, P. 59. **CHAMPAUD:** Contribution à la définition du droit économique, CHR. Dalloz. 1976. P 215. **Pouget(P):** Les délais en matière de rétention. Garde à vue et détention préventive au regard la C.E.D.H, R.S.C. 1978, p.78. **Saint – Hilaire (Jean Pierre):** La crise du principe de la légalité des délits et des peines, Cours de doctorat, Le Caire, 1966, p. 38.

وسوف نتناول الجرائم التي وردت في قانون الإجراءات الضريبية المصري^(١)، في خمسة مباحث، علي النحو التالي:

المبحث الأول: الجرائم المنصوص عليها في المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية.

المبحث الثاني: جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي.

المبحث الثالث: الجرائم المنصوص عليها في المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية.

المبحث الرابع: جريمة ارتباط موظف مصلحة الضرائب بأعمال خارجية.

المبحث الخامس: مسؤولية الشخص الاعتباري عن جرائم التهرب الضريبي.

^(١) رغم أن قانون الإجراءات الضريبية هو قانون إجرائي.

المبحث الأول

الجرائم المنصوص عليها في المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية

تناولت المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الجرائم التي جعل لها المشرع عقوبة الغرامة بما لا يقل عن ثلاثة آلاف جنية ولا تجاوز خمسين ألف جنية، فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة. وهذه الجرائم هي:

أولاً: التأخر في تقديم الإقرار الضريبي وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية بما لا يجاوز ستين يوماً:

الإقرار الضريبي هو بيان يقدمه الممول إلى الإدارة الضريبية يقر فيه بشئونه الضريبية التي تساعد الإدارة علي تعرف مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه. ويتضمن الإقرار الضريبي عن الإقرار بوجه عام أن الممول يقدمه نزولاً علي نص القانون متضمناً بيانات معينة، ملتزماً بالصدق في كل ما يضمنه من بيانات ومؤيداً بالأوراق المؤيدة له. هذا بخلاف الإقرار في القانون العام إذ يصدر عن المقر بناء علي مطلق تقديره دون أن يلتزم بمراعاة الصدق فيه أو تأييده بمستند ما^(١).

ووفقاً للمادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يجب تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليها في المادة ٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد خلال المواعيد الآتية: (أ) إقرارات شهرية. (ب) إقرارات ربع سنوية. (ج) إقرارات سنوية. (د) مواعيد خاصة لتقديم الإقرارات.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٥، ص ٣٦٣.

ووفقاً للمادة ٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثل قانوناً، بأن يقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة^(١) إقراراً عن الفترة الضريبية^(٢) علي النموذج المعد لهذا الغرض.

وقد جرمت المادة ٦٩ (أ) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، التأخر في تقديم الإقرار الضريبي وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بما لا يجاوز ستين يوماً. ويتمثل الركن المادي لهذه الجريمة في التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد القانوني^(٣). وتطبق العقوبة المالية المقررة في هذه المادة إذا تأخر الممول أو المكلف عن تقديم أي نوع من الإقرارات، سواء كان إقرار ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول أو إقرار ضريبة المرتبات التي يكون علي أصحاب الأعمال تقديمها عن كل ربع سنة أو إقرار ضريبة الدخل سنوياً أو الإقرارات الخاصة في حالة وفاة الممول أو المكلف خلال الفترة الضريبية والممول أو المكلف الذي تنقطع إقامته بمصر والممول الذي يتوقف عن مزاوله نشاطه بمصر توقفاً كلياً والممول المتنازل في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة.

وقد نصت المادة ٦٩ (أ) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أن تكون العقوبة في حالة التأخر في تقديم الإقرار الضريبي وأداء الضريبة، مما يثير التساؤل عن مدى جواز توقيع عقوبة الغرامة المنصوص عليها في هذه المادة في حال تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد والتأخر لأكثر من ستين

(١) المأمورية المختصة هي مأمورية الضرائب التي يقع في دائرتها مركز مزاوله نشاط الممول أو المكلف أو التي أصدرت البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل، وإذا تعددت منشآت الممول أو المكلف وفروعها تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط من واقع السجل التجاري، ويجوز لرئيس المصلحة بقرار منه تعيين مأمورية مختصة لأنشطة أو ممولين أو مكلفين محددين. المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) الفترة الضريبية هي المدة الزمنية المحددة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي وفقاً للقانون الضريبي. المادة الأولى البند ٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٦، ص ٣٦٥.

يوماً عن أداء ضريبة هذا الإقرار؛ أو العكس حين يبادر الممول أو المكلف بأداء ضريبة الإقرار في الميعاد والتأخر في تقديم هذا الإقرار لأكثر من سنتين يوماً؟

وقد ذهب القضاء^(١) إلي أنه من المقرر في صحيح قواعد اللغة أن حرف الواو يفيد العطف، وأن العطف يقتضي المغايرة بين المعطوف والمعطوف عليه، ويرسخ هذا النظر اختلاف المعني اللغوي لكل من لفظي الضريبة والتعويض، إذ إن الأولي تعني ما يفرض علي الملك والعمل والدخل للدولة، والثانية تعني البدل والخلف.

وبتطبيق ذلك علي حالتنا نرى أن المشرع قد أورد حرف الواو بين متغايرين هما (تقديم الإقرار) و (أداء الضريبة)، مما لا يوحي بأن المشرع قد اشترط تلازمهما معاً لإيقاع الفعل المجرم، إذ يكفي أن يتأخر الممول أو المكلف عن أحدهما لتوقيع عقوبة الغرامة المقررة لهذه الجريمة.

ويكون للقاضي سلطة تقديرية في تحديد قدر العقوبة المالية، ما بين حدها الأدنى (ثلاثة آلاف جنيه) وحدها الأقصى (خمسين ألف جنيه)، علي حسب ارتكاب الفعل المجرم، ما بين التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة، أو التأخير عن أداء الضريبة فقط^(٢).

ثانياً: التقدم ببيانات خاطئة بالإقرار الضريبي إذا ظهرت في الضريبة زيادة عما ورد به:

يُقصد بتقديم بيانات خاطئة أيّ تغيير الحقيقة فيما أنطوت عليه الإقرارات أو المستندات والدفاتر للتخلص من سداد الضريبة، وبمعني آخر إظهار الإقرار في غير صورته الحقيقية بما يحمله من تحريف ومخالفة

(١) نقض: جلسة ٢٠١٣/٤/١٧م، الطعن رقم ٣٦١٧٢ لسنة ٣ ق.

(٢) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٧٩٧.

لنصوص القانونية^(١). ويقع علي عاتق الإدارة الضريبية مسئولية التحقق من وفاء كل داف ضرائب بالتزاماته الضريبية. ولهذا الغرض، تتمتع الإدارة الضريبية بصلاحيات تدقيق وتصحيح إقرارات دافعي الضرائب، وبصاحب ذلك فرض غرامات مالية بالإضافة إلي قيمة التصحيحات، وفي أخطر حالات الاحتيال، يجوز رفع دعاوي جنائية ضد دافعي الضرائب^(٢).

وتفرض عقوبة الغرامة إذا قدم الممول أو المكلف بيانات خاطئة بالإقرار الضريبي - أيأ كان نوعه، ثم تبين بعد مراجعته، أن هذه البيانات الخاطئة تسببت في أدائه ضريبة أقل مما كان ينبغي عليه أدائها، وذلك عندما يظهر بعد الفحص والمراجعة أن الضريبة التي تستحق بموجب هذا الإقرار تزيد عما ورد به. ويشترط لتوقيع عقوبة الغرامة أن يكون الفرق بين الضريبة التي أداها الممول أو المكلف بناءً علي الإقرار الضريبي تقل عن الضريبة التي كان ينبغي عليه أدائها، وذلك بسبب الأخطاء الواردة في بيانات الإقرار الضريبي.

ويقصد بالأخطاء في المادة ٦٩ (ب) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، الأخطاء العمدية، والتي تكون من خلال توجيه إرادة الجاني فعلاً إلي تحقيق واقعة إجرامية معينة مع العلم بحقيقة تلك الواقعة، وبأن القانون يجرمها. وفي هذه الحالة يكون الخطأ المجرم في بيانات الإقرار الضريبي هو الخطأ في البيانات التي يتعمد الممول أو المكلف إدراجها في إقراره الضريبي، لعدم أداء الضريبة المستحقة عليه فعلاً، مع علمه بأن هذه البيانات خاطئة، وأنها تؤدي إلي تخفيض التزامه الضريبي، أو عدم أدائه الضريبة بالكلية. ومن أمثلة ذلك، إدراج المشتريات بأكبر من قيمتها، أو تخفيض حجم الإيرادات، أو ذكر واقعة معينة علي غير حقيقتها. أما الأخطاء المادية أو الحسابية، التي يمكن

(١) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات،

مرجع سابق، ص ١٠٧.

(٢) **Liora Cohen**: La politique pénale de l'administration fiscale, Thèse de doctorat de l'université Paris-Saclay, le 6 novembre 2024, N°. 6, p. 14.

تصحيحها في أي وقت، ويمكن لمصلحة الضرائب اكتشافها بالفحص الظاهري غير المعمق، فلا تقع في دائرة التجريم^(١).

ويتضح من ذلك أنه يجب تقديم بيانات صحيحة وحقيقية، وبمفهوم المخالفة لا يجوز للممول أو المكلف تقديم بيانات خاطئة بالإقرار الضريبي، وفي حال حدوث ذلك يقع الممول أو المكلف تحت طائلة العقاب^(٢). ومن هنا يمكننا القول بأن الركن المادي لهذه الحالة المنصوص عليها في المادة ٦٩ (ب) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد مبني على التقدم ببيانات خاطئة بالإقرار إذا ظهرت في الضريبة زيادة عما ورد به. فلا يمكن القول بأنه مبني على الإقرار؛ لأن عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليها في المادة (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه، هو جريمة مستقلة معاقب عليها بموجب المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. لذا يمكننا الوصول إلى غاية المشرع من نص المادة ٦٩ (ب) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد وهي تجريم التقدم بالبيانات الخاطئة بالإقرار الضريبي خلال المواعيد المقررة في المادة (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، سواء أكانت إقرارات شهرية أم إقرارات ربع سنوية أم إقرارات سنوية أم مواعيد خاصة لتقديم بعض الإقرارات. ومعنى ذلك أن تقديم إقرار مخالف للحقيقة يقع على مصلحة الضرائب عبء إثبات ذلك وعند التأكد من ذلك تتحقق الجريمة المنصوص عليها في المادة ٦٩ (ب) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ويقع عبء الإثبات على المصلحة في الحالتين الآتيتين: (أ) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٧٩٨.

(٢) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهريب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٠٨.

به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون.
(ب) تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي^(١).

ويمكن أن يتم إثبات ذلك عن طريق: ١- التحري عن رقم الأعمال لدى الجهات الخارجية التي يتعامل معها الممول أو المكلف ومقارنته برقم الأعمال الوارد بالإقرار الضريبي المقدم منه. ٢- مراجعة وفحص المستندات مراجعة دقيقة التي قد تؤدي إلى اكتشاف حقيقة الأعمال التي يقوم بها الممول أو المكلف وبالتالي حقيقة الأرقام الواردة بإقراره الضريبي والتي قد تؤدي إلى اكتشاف فروق ضريبية مستحقة عليه.

ومما سبق يتضح أن الحالة المنصوص عليها في المادة ٦٩ (ب) سائلة الذكر تمثل جريمة مستمرة وتبدأ بمجرد تقديم الإقرار المخالف وتظل حالة الاستمرار هذه إلى أن يتم اكتشافها، وبما أنها تستلزم قيام الممول أو المكلف بعمل وهو تقديم الإقرار فهي جريمة ذات نشاط إيجابي^(٢).

ثالثاً: عدم تمكين موظفي مصلحة الضرائب من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها:

خول القانون الضريبي موظفي الإدارة الضريبية المتمتعين بصفة الضبط القضائي سلطة الاطلاع على الدفاتر والمستندات وغيرها من الأوراق الضريبية. وتأكيداً لهذه السلطة وحتى تباشر الإدارة الضريبية سلطتها في الرقابة الضريبية أوجب القانون الضريبي علي من يحوز الأوراق الضريبية التي يرغب مأمور الضرائب في الاطلاع عليها أن يقدمها إليه عند طلبها وعاقب علي الامتناع عن تقديمها^(٣)، وذلك بغرض عرقلة الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات والاطلاع عليها.

(١) المادة ٣٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٠٩.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٩، ص ٣٦٨.

(١): محل الجريمة:

يرد محل الجريمة علي عدم تمكين موظفي مصلحة الضرائب من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها^(١).

ويعرف المستند بأنه كل محرر يكون له مصدر ظاهر ويتضمن إخباراً عن واقعة معينة أو تعبيراً عن إرادة ما، بالإضافة إلي حجته للتمسك به أمام الغير^(٢).

وفي سبيل تحقيق المعاينة لأغراضها من حق مأمور الضرائب زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجب هذا الحق التحرك بحرية في المقرات المهنية، حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية صناعية أو حرة بدون تصريحات مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب والرسوم^(٣).

ويعرف البعض من الفقه حق الاطلاع الضريبي بأنه السلطة المخولة لمأموري الضبط القضائي ذوى الاختصاص الضريبي الخاص في الاطلاع علي الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من الالتزام بأحكام القانون الضريبية^(٤). ويلزم أن يتم الاطلاع في إطار من المشروعية دون تجاوز^(٥)، ذلك لأن هذا الحق لا يعني منح المصلحة حق التفتيش لمسكن الممول أو

^(١) لمزيد من التفصيل:

philipe colin: la vérification fiscale economica, paris, 1979, p.17. **Lambert thierry:** contrôle fiscal; droit et pratique; édition PUF 1991, p. 43.

^(٢) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ٥٠.

^(٣) **Thierry Lambert:** Le contrôle fiscale, édition economica, paris, 1988, p. 66.

^(٤) د. محمد علي عوض الحرازي: المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها، مرجع سابق، ص ٢١٢.

Jean pierre casimir: contrôle fiscale et contentieux de l'impôt, éditions la ville guerim, 4^{ème} édition, octobre 1990, Paris, p. 29.

^(٥) د. رمضان صديق: الأحكام العامة لقانون الضريبة علي الدخل، دراسة فقهية وقضائية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م، ص ٢٢٤. د. محمد السيد محمد عطية برس: إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، مرجع سابق، ص ٧١.

مكتبه للحصول على هذه الأوراق دون الحصول علي إذن مسبق بذلك من النيابة العامة^(١). ويشترط أن يتم الاطلاع في المكان الذي توجد به الأوراق المراد الاطلاع عليها وفي أثناء ساعات العمل العادي. والمراد بساعات العمل العادي أوقات العمل بالنسبة للمنشأة أو الشخص الذي ترى الإدارة الضريبية استعمال سلطتها في الاطلاع لديه. لا أوقات العمل العادي للإدارة الضريبية. ويحق لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول أو المكلف خلال ساعات عمل الموظف دون إخطار مسبق، وإذا لزم دخول هذه المقار بعد ساعات العمل يجب إصدار تصريح بذلك من رئيس جهة العمل. وعلي مأمور الضبط القضائي إثبات ما يتم أو يتكشف له في محضر محرر وفقاً لما يصدر به قرار من الوزير^(٢).

والإطلاع قد يكون مكملًا للفحص^(٣) وذلك حين يريد مأمور الضبط القضائي الضريبي التحقق من صحة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي فيطلع علي المستندات والدفاتر للتثبت من صحة البيانات. فالغرض من الفحص التحقق من صدق إقرارات الممولين. فالمكلف عليه التزام بالصدق في كتابة إقراره الضريبي وإثبات بيانات صحيحة في الدفاتر والسجلات التي يمسك بها، لذلك منح المشرع الإدارة الضريبية فحص كل عناصر الوعاء الضريبي للتحقق من سلامة ما جاء بالإقرارات من بيانات ووثائق حتي يتم فرض الضريبة علي أساس العدالة^(٤). وهذا الإجراء يعد من إجراءات الضبط

(١) **نقض:** الطعن رقم ١٥٩٨ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٥ نوفمبر سنة ١٩٨٢م، موسوعة د. زكريا بيومي، ج ١، المجلد الثاني، ص ١٥٧٧.

(٢) المادة ٤٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) د. رمضان صديق محمد: الرقابة القضائية علي أعمال الفحص والربط على ضوء أحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر لكلية التجارة جامعة عين شمس، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ر ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، الفترة من ١٥ - ١٦ ديسمبر سنة ٢٠٠٧م، ص ٧. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٣٢٠.

(٤) د. رايح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١م، ص ١٢٤.

الإداري لأنه يفترض أن الجريمة الضريبية لم تقع بعد، فالمكلف كأثر لعلمه بأن الإدارة الضريبية سوف تفحص إقراره وسجلاته فإن ذلك قد يدفعه إلى الالتزام بالصدق فلا يرتكب التهرب الضريبي. كما أن هذه الإجراءات تعد أيضاً من إجراءات الضبط القضائي، فالفحص الذي يقوم به مأمور الضبط القضائي الضريبي قد يوصله إلى الكشف عن جريمة ضريبية. كما أن القيام بالفحص قد يكون نتيجة بلاغ أرسل لمأمور الضبط القضائي يتضمن وقوع جرائم ضريبية^(١). وتجدر الإشارة إلى أنه ينبغي أن ينصب الفحص والتحري على حالة من حالات التهرب قد وقعت بالفعل، وتتم التحريات لكشف الحقيقة بشأنها، وليس المقصود من التحري هو البحث عن الجريمة قبل وقوعها لتفادي ذلك، لأن هذا الإجراء من مهام مأمور الضبط الإداري، وليس القضائي^(٢).

وإذا وجه مأمور الضرائب خطاباً إلى الممول بإحضار دفاتره ومستنداته الضريبية إلى مكتبه بالإدارة أو طالبه بتقديمها إليه في غير الساعات المحددة لعمله، فأمّنت الممول عن تقديم هذه الأوراق لا يعد هذا الامتناع جريمة^(٣). كما أنه لا عقاب على الامتناع عن تقديم أوراق أخرى غير التي أوجب القانون تقديمها. مثال ذلك الامتناع عن تقديم أوراق شخصية لا علاقة لها بتنفيذ

AMOKRANE Souad, AOURTILANE KAMELI: Contrôle fiscal et procédures de gestion du contentieux, Mémoire de Master en science de gestion, Spécialité: finance et comptabilité, Option: Comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013, p. 31.

ولمزيد من التفصيل:

Emmanuel disle et jaques saraf: Fiscalité, Edition DUNOD, Paris, 2001 - 2002.

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، مرجع سابق، بند ٢٥٠، ص ٢٤٥. د. محمد عبد الصبور أحمد جاد: الضوابط الأساسية للإجراءات الجنائية في الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٣٣ وما بعدها.

(٢) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٣٠٩.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٤٠، ص ٣٦٩.

أحكام القانون الضريبي^(١). ولذا لم تلجأ القوانين إلى تحويل الإدارة الضريبية سلطة الاطلاع على مستندات ودفاتر الغير إلا لأنها الطريقة الوحيدة المضمونة لتحقيق الإقرار الضريبي، والتي تكفل تحصيل الضرائب المستحقة على الأرباح الحقيقية، ولكن نظراً لأنه قد يساء استعمال هذه السلطة فقد أحاطتها القوانين بسياج من الضمانات^(٢). وقد يؤدي هذا الاطلاع إلى الكشف عن جريمة تهرب من الضريبة.

ويجب ملاحظة الفارق بين الاطلاع كإجراء من إجراءات الاستدلال والتفتيش والاطلاع كإجراء من إجراءات التحقيق^(٣)؛ حيث إن هذا الأخير لا يجوز مباشرته إلا بعد وقوع الجريمة وبغرض ضبط الواقعة. ويترتب علي ما سبق أنه لا يجوز لمأمور الضبط أن يفتش في محل المسجل أو مقر شركته عن أية مستندات أو سجلات أو أوراق للاطلاع عليها وذلك في حالة رفض صاحب الشأن ذلك، وهذا ما أيدته محكمة الإسكندرية الابتدائية المختلطة إلي أنه: " ليس لموظف الضرائب تفتيش محل تجارة الممول أو محل سكنه، فحق التفتيش لم يصرح به إلا لقاضي التحقيق، فلا شك أن مأمور الضرائب إذا طلب إلي الممول فتح أدراج مكتبه لتفتيش ما بها وأمره بأن يسلم أوراقاً تحوى أسراراً أو أموراً خاصة إنما قد تجاوز الحدود التي رسمها القانون لحق الاطلاع"^(٤).

ويتعين التساؤل عما إذا كان الحق في الاطلاع وجوبياً أم جوازياً. يذهب رأى في الفقه^(٥) إلى أن حق الاطلاع ليس وجوبي، ومن ثم يجوز للنيابة العامة أو جهة التحقيق المختصة أن يمتنع عن التصريح لموظفي

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٤١، ص ٣٧٠.

(٢) محمد حمدي النشار: الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، د. ن، ط ١، ١٩٥٠م، ص ٣٤.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٧٨، ص ٢٣٥.

(٤) محكمة الإسكندرية الابتدائية المختلطة في أول أغسطس سنة ١٩٤٦م. مشار إليه لدي. د. أحمد فتحي

سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٧٨، ص ٢٣٦.

(٥) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ١٤٩، ص ٢٢٢.

المصلحة بالاطلاع، وذلك بسبب السرية أو بسبب استمرار التحقيق أو أن إباحة الاطلاع قد يؤثر على سير التحقيق.

ومن جانبنا نؤيد رأياً آخر في الفقه^(١) يذهب إلى أن حق الاطلاع

وجوبي. فالمرجع أستخدم ألفاظ تدل علي وجوب التزام الجهات والأشخاص الخاضعين لقانون الإجراءات الضريبية الموحد بتمكين موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع. من ذلك لفظ " لم يمكن موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم " الواردة في البند (ج) من المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. ونظراً لأن قانون الإجراءات الضريبية الموحد هو **قانون خاص**، فإنه يقيد قانون الإجراءات الجنائية باعتباره **قانون عام**. وعليه لا تملك النيابة العامة المنع من الاطلاع بحجة سرية التحقيق أو لأي سبب آخر. ويرد على حق مأمور الضرائب في الاطلاع علي المستندات لدى أصحاب المهن الحرة من المحامين والأطباء والمحاسبين وغيرهم قيد هام - هو عدم أحقيته في الاطلاع علي أسماء العملاء وما يقتزن به من أسرار^(٢).

(٢): أركان الجريمة:

يتعين لقيام الجريمة توافر كل من ركنيها المادي والمعنوي^(٣).

(أ): الركن المادي:

يقع الفعل المجرم حين يرتكب الممول أو المكلف أفعالاً **إيجابية** أو **سلبية**، يقصد منها إعاقة عمل موظفي الضرائب، والحيلولة دون ممارسة اختصاصاتهم. ومن ذلك عدم الاستجابة إلي طلب مصلحة الضرائب

^(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٥٥، ص ٢٥١.

^(٢) Consd, Ftat, 12 mars 1982, G. P. 1982, I. J., p. 162.

^(٣) د. خالد صفوت بهنساوي: ذاتية عناصر التجريم في جرائم سوق الأوراق المالية، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الثاني، السنة السابعة والستون، يوليو ٢٠٢٥م، ص ١٣٥٧.

المستندات^(١)، أو إخفاء المستندات المطلوب الاطلاع عليها، أو إغلاق المنشأة^(٢)، أو نقل بعض أصولها أو البضائع الموجودة بها إلى أماكن أخرى. فمن ضمن التزامات الممولين والمكلفين وغيرهم، تمكين موظفي مصلحة الضرائب من أداء واجباتهم في شأن إجراءات الاطلاع والفحص والاستيفاء والرقابة فيما يتعلق بتطبيق أحكام قانون الإجراءات الضريبية، والقانون الضريبي.

(ب): الركن المعنوي:

جريمة عدم تمكين موظفي مصلحة الضرائب من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها، جريمة عمدية^(٣)، يأخذ الركن المعنوي فيها صورة القصد الجنائي. والقصد المتطلب في هذه الجريمة هو القصد العام، الذي يتحقق بتوافر عنصره: العلم والإرادة^(٤).

فيجب أن يكون الممول أو المكلف علي علم بأنه لم يمكن موظفي مصلحة الضرائب من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها، ويجب أن تتجه إرادتهم إلى هذا الامتناع^(٥)، فإذا سُرقت أو فقدت أو أخفيت الأوراق المطالب بتقديمها مما حال بين المتهم وبين تقديمها، لا يمكن نسبة الامتناع

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٩٥، ص ١٢٧.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٤٠، ص ٣٦٩.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٤٠، ص ٣٧٠.

(٤) د. نبيل لوقا بباوي: جرائم تهريب النقد بين القانون والواقع، مؤسسة دار الشعب للطباعة والنشر، القاهرة، ١٤١٣هـ - ١٩٩٣م، ص ١٠٨.

(٥) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٠٣، ص ١٣٠.

إليه^(١). والباعث علي الجريمة ليس ركناً من أركانها أو عنصراً من عناصرها، فلا أثر له من الناحية القانونية في الجريمة وجوداً وعدم^(٢).

(٣): عقوبة الجريمة:

تفرض عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة وفقاً للمادة ٦٩ (ج) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، إذا لم يمكن الممول أو المكلف أو غيرهم^(٣) موظفي مصلحة الضرائب من القيام بواجباتهم التي ألزمهم القانون بها، التي تقوم في مجملها علي تنفيذ القوانين الضريبية بدقة وإنصاف، أو ممارسة اختصاصهم في الرقابة الضريبية، والتفتيش أو المعاينة أو المراجعة، لمنشآت الممول أو المكلف أو مقار عمله، وما يقتضي ذلك من طلب المستندات الخاصة به، أو الاطلاع عليها^(٤).

ويقصد بالضريبة، أي فريضة مالية أيّاً كان وعاءها أو القانون الذي ينظمها، وتتولى المصلحة ربطها وتحصيلها. أما المبالغ الأخرى، فهي أي مبلغ بخلاف الضريبة تلتزم المصلحة بتحصيله أو استقطاعه بأي صورة من الصور أيّاً كان مسماه أو السند القانوني الذي بموجبه يتم ذلك، بما في ذلك مقابل التأخير والضريبة الإضافية والتعويضات والجزاءات المالية.

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٤٢، ص ٣٧٠.

(٢) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والمساهمة الجنائية، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، بند ٦٦، ص ١٠٣.

(٣) قد حددت هذه المادة الجناة في قولها: "... كل من: ...". ويستفاد من هذه العبارة أن المشرع لم يحصر المخاطبين به في فئة معينة من الأشخاص، وإنما أطلق هذا التطبيق ليشمل أي فرد يرتكب فعلاً من الأفعال المؤثمة الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وعبارة " كل من " التي استخدمها المشرع في بيان المخاطب بالتجريم هي عبارة عامة ينصرف الخطاب فيها إلي كل شخص " مصري أو أجنبي "، " ممول أو مكلف "، أو من الغير، يرتكب فعلاً من الأفعال الواردة فيها. د. أحمد عبد اللاه المراغي: الحماية الجنائية لسير الامتحانات، دراسة مقارنة، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد الرابع والثلاثون، بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يناير - يونيو ٢٠١٦م، ص ٩٣.

(٤) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٧٩٨.

رابعاً: عدم الالتزام بأحكام المواد ٦، ٧، ٨، ٩، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ٢١، ٢٩، ٣٢/١، ٢ من قانون الإجراءات الضريبية:

تفرض عقوبة الغرامة وفقاً للمادة ٦٩ (د) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، علي كل من لم يلتزم بأحكام المواد ٦، ٧، ٨، ٩، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ٢١، ٢٩، ٣٢/١، ٢ من قانون الإجراءات الضريبية. وتسود القوانين الخاصة، فكرة الإحالة^(١). ونقصد بها الإحالة إلي نص آخر لبيان شق التجريم أو شق الجزاء أو حتي لبيان الشقين معاً. وبيان ذلك، أنه إذا كانت القاعدة العامة في التجريم والعقاب، أن يتضمن النص شقي التجريم والعقاب، إلا أنه قد يحدث، أن تتم الإحالة إلي نص آخر في ذات القانون لتحديد شق التجريم، مثال ذلك، ما تنص عليه المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية.

(١): جريمة إفشاء الأسرار الضريبية:

يتسم كل عمل من الأعمال بسمات خاصة تملئها مجموعة الوظائف الاجتماعية التي يقوم بها، وسر المهنة من الضروريات الهامة^(٢) في المجال الضريبي^(٣). ووفقاً للمادة ٦ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها في القانون الضريبي أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة. ولا يجوز لأي من موظفي المصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات

(١) حول فكرة الإحالة: د. عمرو إبراهيم الوقاد: الحماية الجنائية لعلاقات العمل، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، ص ١٠٤ وما بعدها.

(٢) د. خالد رمضان عبد العال سلطان: المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات (المحاسب القانوني)، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠٠٨م، ص ٥٤.

(٣) علي سبيل المثال، نجد المادة ٢٠ من قانون ضريبة الدمغة قبل إلغائها كانت تنص علي أنه: " كل شخص له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزم بمراعاة سر المهنة، ويعاقب كل من يخالف ذلك بالعقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات ".

أو إطلاع الغير علي أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً. كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء علي طلب كتابي من الممول أو المكلف، أو بناءً علي نص في أي قانون آخر. ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير^(١).

ولقد نظم المشرع المصري حماية السرية الوظيفية بشكل عام في المادة ٣١٠ من قانون العقوبات^(٢) التي أوجبت في مضمونها إلزام كل من عهد إليه بحكم وظيفته بسر خاص، وائتمن عليه، بعدم إفشائه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً^(٣)، وألا تعرض المخالف لهذا الحظر للمسئولية الجنائية، وبهذا فقد جعل المشرع المصري من فعل الإفشاء جريمة جنائية يعاقب عليها

(١) ووفقاً للمادة ٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، تلتزم المصلحة بالحفاظ علي سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالممولين والمكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة ٦ من قانون الإجراءات الضريبية. لمزيد من التفصيل: د. حاتم أحمد محمد بطيخ: جريمة إفشاء الأسرار الضريبية في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٢م ولائحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، مارس ٢٠٢٥م، ص ٢٢٥٣ وما بعدها.

(٢) والتي تنص علي أن: " كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي أو أتمن عليه فأفشاه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد علي ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه مصري ".

(٣) تنص المادة L. 142 A من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي علي إعفاء موظفي المالية العامة من السرية المهنية تجاه النائب العام، الذي يجوز لهم تبادل المعلومات التي يشملها هذا الكتمان، بغض النظر عن وجود شكوي مقدمة بموجب المادة L. 228 من قانون الإجراءات الضريبية أو وجود إجراءات قضائية جارية.

قانون العقوبات^(١). فالمشرع يتدخل بالتجريم والعقاب عند مخالفة موظفي مصلحة الضرائب المحافظة علي الأسرار التي وصلت إليهم بحكم عملهم الوظيفي^(٢). ومحل الحماية الجنائية هنا هو الأسرار التي تصل إلي الموظف بحكم عمله، وهي ما تعرف بأسرار المهنة. فالحماية مقصورة علي أسرار معينة، وهي التي يضطر أصحابها إلي أن يأتمنوا عليها غيرهم من أرباب الوظائف التي يقتضي عملهم الاطلاع عليها^(٣). والمقصود بالسر هو علاقة بين شخص ما ومعرفة شيء أو واقعة معينة، وتتطلب التزاماً بعدم إفشاء السر والعمل علي منع الغير من معرفته. وإفشاء السر هو النشاط الإجرامي في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، ويقصد به كل فعل إرادي يكشف به الجاني السر ويبيح للغير الاطلاع عليه بأية طريقة. ويتحقق ذلك بكل فعل يغير من طبيعة الواقعة المفشاة من واقعة سرية إلي واقعة معروفة^(٤). ولا يهتم في نظر القانون الوسيلة التي تم بها إفشاء السر، كما يستوي أن يكون الإفشاء كلياً أم جزئياً، تم بسلوك إيجابي أم بسلوك سلبي. وجريمة إفشاء الأسرار الضريبية هي جريمة عمدية^(٥)، يتخذ الركن المعنوي فيها صورة القصد الجنائي العام، القائم علي العلم والإرادة^(٦)، ولا عبرة بالبواعث^(٧).

(١) د. حاتم أحمد محمد بطيخ: جريمة إفشاء الأسرار الضريبية في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢م ولائحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، ص ٢٢٧٨ وما بعدها.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٢٩، ص ١٤٣.

(٣) د. حسني الجندي: القانون الجنائي للمعاملات التجارية، الكتاب الأول، القانون الجنائي للشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م، ص ٢٨٢. ولنفس المؤلف: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٣٧، ص ١٤٨.

(٤) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٣٩، ص ١٤٨.

(٥) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٤٢، ص ١٥١.

(٦) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لسرية معلومات البنوك عن عملائها في ضوء القانون رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣م، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م، ص ٥٥.

(٧) في تطبيقات ذلك، نقض: جلسة ١٩٤٤/٤/٨م، مجموعة الربع قرن، الطعن رقم ١٠٢٤ لسنة ١٤ ق، ص ٧٣٩. نقض: جلسة ١٩٤٨/٦/١٥م، مجموعة الربع قرن، الطعن رقم ٥٠ لسنة ١٨ ق، ص ٧٣٧. نقض: جلسة ١٩٨٨/١/١م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٩، ق ١٥٠، ص ٩٧٥. نقض: جلسة

وبشأن السياسة العقابية في مواجهة إفشاء الأسرار الضريبية، نجد أن قانون الإجراءات الضريبية الموحد استحدث نصاً مغايراً لنص المادة ٣١٠ من قانون العقوبات، والنص المستحدث هو المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد التي تعاقب علي جريمة إفشاء الأسرار الضريبية بالغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، ولكن المادة ٦٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، تنص علي أنه، مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب علي الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها. وبالرجع لقانون العقوبات في المادة ٣١٠ منه، نجد أنه يعاقب علي جريمة إفشاء الأسرار المهنية بالحبس مدة لا تزيد علي ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه مصري.

ويرى البعض^(١) أن نص المادة ٦٩ البند (د) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وضُع بقصد زيادة وتشديد حد عقوبة الغرامة الواردة بالمادة ٣١٠ من قانون العقوبات والواجب تطبيقها حال ارتكاب الجاني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية مضافاً، إليها مبالغ الضريبة، إلي جانب المبالغ الأخرى المستحقة علي الجاني. أما بشأن العقوبة المقيدة أو السالبة للحرية المقررة لذات الجريمة فهي لا زالت ذات العقوبة الواردة بالمادة ٣١٠ من قانون

١٢/١٠/١٩٩٨م، مجموعة أحكام محكمة النقض، الطعن رقم ٢٢٢٠٤ لسنة ٦٦ ق، س ٤٩، رقم ١٤٢، ص ١٠٦٠. **نقض:** جلسة ١٠/٢٣/١٩٦٧م، مجموعة أحكام محكمة النقض، الطعن رقم ١٢٦٤ لسنة ٣٧ ق، س ١٨، ص ١٠١٢. **نقض:** جلسة ١٢/١٢/١٩٣٨م، مجموعة الربع قرن، ج ٢، الطعن رقم ٥٢ لسنة ٩ ق، بند ٧١، ص ٨٢٢.

Crim 29 décembre 1971, Bull. 368, p. 923. Crim 13 février 1990, Bull. 75, p. 195. Crim 4 mai 1976, Bull. 141, p. 346. Crim 9 juillet 1980, Bull. 219, p. 574. Crim 15 mars 1983, Bull. 82, p. 185. **Denauw (Alain):** La Provocation Par un agent de l'autorité, Rev. Dt. Pén, 1980, p. 303. **Capogne (M. N):** Droit pénal général, L'Hermès, 2^{ème} Ed, 1993, p. 68.

(١) د. حاتم أحمد محمد بطيخ: جريمة إفشاء الأسرار الضريبية في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢م ولائحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات، مرجع سابق، ص ٢٢٩٧.

العقوبات دون تغيير أو إلغاء، وهو ما أكدت عليه المادة ٦٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد التي مفادها أن هذا النص الواردة بالمادة ٦٩ لا يخل بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر.

ولدي أن الأمر يتطلب إجراء تعديل تشريعي علي نصوص قانون الإجراءات الضريبية حتي يكون النص العقابي واضح، فهناك ضوابط للتجريم والعقاب في الإجراءات الضريبية يجب الالتزام بها، ولذا نقترح أن يكون نص المادة ٦٩ البند (د) فيما يتعلق بعدم الالتزام بأحكام المادة ٦ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يعاقب بالحبس مدة لا تزيد علي ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة.

(٢): جريمة عدم تمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية في الاطلاع علي الدفاتر والمحركات والوثائق ومستندات الإيرادات والمصروفات وغيرها:

وفقاً للمادة ٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما، وكل من الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين أو المكلفين بأن يقدموا إلي موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، عند كل طلب، الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحركات والدفاتر والوثائق المحلفة بها ومستندات الإيرادات والمصروفات، سواء كانت ورقية أو إلكترونية وذلك لأغراض التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقرها القانون الضريبي، سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين أو المكلفين. ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الاطلاع علي تلك الدفاتر والمحركات والوثائق ومستندات الإيرادات والمصروفات وغيرها، سواء كانت ورقية أو إلكترونية، علي أن يتم الاطلاع في مكان وجودها، ودون الحاجة إلي إخطار مسبق.

وبموجب هذه المادة يلتزم المكلفون والشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين أو المكلفين، بتقديم الدفاتر والمحركات والدفاتر والوثائق المحلقة بها ومستندات الإيرادات والمصروفات لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية للاطلاع عليها في مكان وجودها، ودون الحاجة إلي إخطار مسبق.

من أجل تنفيذ القانون الضريبي عني المشرع الضريبي بتوفير الحماية الموضوعية للخزانة العامة بتجريم أنواع من السلوك ترتكب بواسطة المخاطبين بأحكامه. فلا تقع الجريمة إلا من المخاطب بنص التجريم في قانون الإجراءات الضريبية، وعلي ذلك فإن المشرع هو الذي يتولى تحديد فاعل هذه الجريمة، وبعبارة أعم يتولى تحديد من يقع عليه عبء تمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية تقديم الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساکها، والمحركات والدفاتر والوثائق الملحقة بها ومستندات الإيرادات والمصروفات، وذلك بغرض الاطلاع في مكان وجودها، ودون حاجة إلي إخطار مسبق.

وبهذه المناسبة، يثور التساؤل إذا لم يتم تقديم الدفاتر والمحركات والوثائق والمستندات المذكورة لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، أو تم منعهم من الاطلاع علي تلك الدفاتر والمحركات والوثائق والمستندات المذكورة، فهل يعد ذلك جريمة تقع تحت طائلة العقاب؟ وأي الأوصاف القانونية يمكن أن تنطبق علي الامتناع؟ وهل تسري علي هذا الامتناع نص المادة ١٣٧ مكرراً (أ) من قانون العقوبات المصري^(١)، والتي تنص علي أنه: "يعاقب بالسجن مدة لا تزيد علي خمس سنين كل من استعمل القوة أو العنف أو التهديد مع موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ليحمله بغير حق علي أداء عمل من أعمال وظيفته أو علي الامتناع

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٤٥، ص ١٥٥.

عنه ولم يبلغ بذلك مقصده فإذا بلغ الجاني مقصده تكون العقوبة السجن مدة لا تزيد علي عشر سنين. وتكون العقوبة السجن في الحالتين إذا كان الجاني يحمل سلاحاً. وتكون العقوبة السجن المشدد إلي عشر سنين إذا صدر من الجاني ضرب أو جرح نشأ عنه عاهة مستديمة. وتكون العقوبة السجن المشدد إذا أفضي الضرب أو الجرح المشار إليه في الفقرة السابقة إلي الموت ". ويبين من أن الجريمة التي يطلق عليها مقاومة السلطات، تتكون من ثلاثة أركان: الركن المادي، الذي يتحقق باستعمال القوة أو العنف أو التهديد. وصفة المجني عليه، وهو أن يكون موظفاً عاماً أو مكلفاً بخدمة عامة. والركن المعنوي، وهو القصد الجنائي الخاص^(١).

وبتطبيق هذه الأركان الثلاثة علي الامتناع الذي يصدر عن الأشخاص المذكورة في النص سالف الذكر، نجد أنه الجريمتين تتفقان حول صفة المجني عليه (الموظف العام أو المكلف بخدمة عامة). ويختلفان في الركن المادي والمعنوي. فالواضح أنه إذا كان ما صدر عن الأشخاص المذكورة في النص هو مجرد منع موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع، فإن هذا التصرف ينتفي معه الركن المادي للجريمة المنصوص عليها في المادة ١٣٧ مكرراً (أ) من قانون العقوبات المصري الذي يتطلب أن يكون منع الموظف من أداء عمله المكلف به باستعمال القوة أو العنف أو التهديد. ولكن إذا أصطحب منع الأشخاص المذكورة في المادة ٧ من قانون الإجراءات الضريبية لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع استخدام القوة أو العنف أو التهديد، فإن هذا يشكل جريمة مقاومة السلطات وفقاً للمادة ١٣٧ مكرراً (أ) من قانون العقوبات. كما أن القصد الجنائي الخاص المتطلب لقيام جريمة مقاومة السلطات لا يتوافر

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٤٦، ص ١٥٦.

في تصرف الأشخاص المذكورين في المادة ٧ من قانون الإجراءات الضريبية ضد موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

ويرى بعض الفقه^(١)، أن تطبيق نص المادة ١٣٧ مكرراً (أ) من قانون العقوبات المصري، علي الامتناع الصادر من الأشخاص المذكورين في المادة ٧ من قانون الإجراءات الضريبية، يعد توسعاً في التجريم، ويخالف مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات. ويمد هذا الحكم علي كافة التصرفات التي تصدر من الممولين أو المكلفين، وتثير شبهة قيام جريمة من الجرائم المنصوص عليها في القانون العام (قانون العقوبات)، ما لم تتوافر فيها بالفعل الأركان والعناصر التي تكون جريمة في قانون العقوبات وفقاً للأحكام العامة والخاصة بكل جريمة من هذه الجرائم، فحينئذ يطبق النص الخاص بهذه الجريمة في قانون العقوبات، سواء بمفرده أم مع نص تجريمي في القانون الضريبي أو قانون الإجراءات الضريبية ويطبق العقوبة الأشد.

ووفقاً للقواعد العامة لا يتصور وجود جريمة بدون ركن مادي، فالقانون لا يعاقب علي مجرد الأفكار^(٢)، ويتمثل الركن المادي في الجريمة الضريبية في مخالفة الالتزام الضريبي^(٣)، وعدم تمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع. فالركن المادي للجريمة هو وجهها الذي يبدو في الخارج متمثلاً في الواقعة المادية التي صدرت من مرتكبها معبرة عن إرادته الآثمة، فلا يعتد القانون بمجرد التفكير أو النوايا، مما يميزه عن الأخلاق، ويجعل هذا الشرط ضماناً في مواجهة تحكم السلطة التشريعية في التجريم. وتبدو دقة الأمر في تحديد اللحظة التي يعتد بها القانون للتعبير عن الإرادة الآثمة متجاوزة مجرد التفكير أو النية، ويرتبط هذا البحث بالضرورة

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٤٦، ص ١٥٧.

(٢) ROBERT (J H): Droit Pénal Général, Presses Universitaires de France, 3er, 1998, P. 194.

(٣) L'Obligation Fiscale.

والتناسب كمعيار للتجريم^(١). والسلوك الإجرامي يتخذ إحدى صورتين: الأولى، إيجابية. والثانية، سلبية. ويتحقق السلوك الإيجابي في الجرائم الضريبية بصفة عامة حين يقدم الممول أو المكلف علي ارتكاب فعل بالمخالفة لما أراده القانون، وذلك بهدف تحقيق غرضه الإجرامي. أما السلوك السلبي يتمثل في إجحاج الشخص أو تقاعسه عن أداء التزام إيجابي محدد كان يقع عليه قانوناً عبء الوفاء به في ظروف معينة. فإذا كان الأصل أن ينص الشارع علي العقاب علي ارتكاب أفعال معينة، فيكون ارتكاب هذه الأفعال بما يخالف النهي عن ارتكابها جريمة، إلا أنه مع ذلك قد يعمد إلي فرض التزامات ضريبية معينة بحيث يترتب علي الامتناع عن القيام بها قيام المسؤولية الجنائية للممتنع^(٢).

ويبدو اشتراط السلوك المادي متفقاً مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات الذي يشترط علم المخاطبين بالقانون بالأفعال التي يجب عليهم تجنب ارتكابها. ويتفق كذلك مع مبدأ قيام المسؤولية الجنائية علي حرية الإرادة في القيام بالسلوك المادي^(٣).

(٣): جريمة عدم إخطار الجهات المحددة مصلحة الضرائب بمنح التراخيص وغيرها:

وفقاً للمادة ٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم المختصون في الوزارات والهيئات الاقتصادية والخدمية والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات والاتحادات المهنية والرياضية والفنية وغيرها التي يكون من اختصاصها منح ترخيص أو شهادة مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة أو يكون من

(١) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢٣٢، ص ٤٦١.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٥٣، ص ٧٥.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٢٣٣، ص ٤٦٣.

اختصاصها منح ترخيص لبناء عقار أو لإمكان استغلال عقار في مزاوله
تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة، بإخطار المصلحة عند منح أي ترخيص
أو شهادة ببيانات واسم طالب الترخيص أو الشهادة وذلك خلال مدة أقصاها
نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص أو الشهادة علي النماذج
التي يصدر بها قرار من الوزير. ويعتبر في حكم الترخيص المشار إليه منح
امتياز أو التزام أو إذن لازم لمزاوله التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة.
وفي تطبيق أحكام المادة الثامنة من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يكون
الإخطار موضحاً به اسم طالب الترخيص أو شهادة المزاوله وجميع البيانات
ذات العلاقة، وذلك علي النموذج رقم (١ حصر)^(١).

بموجب المادة الثامنة سالفه الذكر، فرض قانون الإجراءات الضريبية
علي الجهات المذكورة في النص والمختصة بمنح التراخيص أو الشهادات
المذكورة التزام بإخطار مصلحة الضرائب عند منح أي ترخيص أو شهادة
بيانات واسم طالب الترخيص أو الشهادة وذلك خلال مدة أقصاها نهاية
الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص أو الشهادة علي النماذج التي
يصدر بها قرار من وزير المالية.

فقانون الإجراءات الضريبية ألزم جهات معينة بإخطار مصلحة
الضرائب ببيانات واسم طالب الترخيص أو الشهادة وجميع البيانات ذات
العلاقة وذلك علي النموذج رقم (١) حصر، خلال المواعيد القانونية
المذكورة^(٢). وقد جرم المشرع الضريبي عدم الالتزام بالإخطار باعتبار أن هذا
السلوك يمثل عدواناً علي المصلحة الضريبية. فعدم الإخطار يؤدي إلي عجز
الإدارة الضريبية عن فرض الضريبة علي الأنشطة الواجب فرضها عليها، مما
يعني من جهة أخرى قصور حصر المجتمع الضريبي، وهذا يؤدي إلي التهرب

(١) المادة ١١ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) في نفس المعني، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٦٦، ص ٩٧ وما بعدها.

الضريبي^(١). وتندرج هذه الجريمة ضمن الجرائم العمدية، التي يأخذ الركن المعنوي فيها صورة القصد الجنائي العام، الذي يتحقق بتوافر عنصره: العلم والإرادة^(٢).

(٤): جريمة عدم إخطار المالك أو المنتفع بعقار لمأمورية الضرائب المختصة باستغلاله في مزاوله نشاط خاضع للضريبة:

وفقاً للمادة ٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم كل مالك أو منتفع بعقار بإخطار مأمورية الضرائب المختصة باستغلال عقاره أو جزء منه في مزاوله نشاط خاضع للضريبة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاستغلال.

ويكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة علي النموذج رقم ١) حصر)، ويجب أن يتضمن الإخطار علي الأخص البيانات الآتية: ١) اسم المالك أو المنتفع بالعقار. ٢) عنوان العقار. ٣) مساحة العقار. ٤) الغرض المؤجر لأجله العقار حال التأجير. ٥) اسم المستغل وعنوان محل إقامته ورقمه القومي^(٣).

وهذه الجريمة من الجرائم السلبية التي تقوم بمجرد امتناع من فرض عليه واجب الإخطار (المالك أو المنتفع) عن الإخطار بمزاوله نشاط خاضع للضريبة، فهي تقوم بسلوك سلبي^(٤). فهذه الجريمة من جرائم السلوك البحت أو المجرد، أي من الجرائم الشكلية التي لم يتطلب لتحقيقها حدوث نتيجة معينة أي تقوم الجريمة بوقوع السلوك الإجرامي السلبي (الامتناع). ومن ثم فإن امتناع المالك أو المنتفع عن الإخطار بمزاوله نشاط خاضع للضريبة، يكفي لقيام المسؤولية الجنائية عن هذه الجريمة ولو أدي بالفعل الضرائب المستحقة

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإبرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٠٧، ص ١٢٩.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٧٣، ص ١٠٢ - ١٠٣.

(٣) المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٤) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٦٢، ص ٩٣ وما بعدها.

علي النشاط الذي لم يُخطر به^(١). كما أن قيام مأمورية الضرائب المختصة بتتبع الملاك أو المنتفعون الخاضعين للضريبة ومعرفة أوجه نشاطهم وفتح ملفات لهم لمحاسبتهم وتحديد الضريبة المستحقة عليهم لا يغني عن هذا الإخطار، ولا يمنع من قيام المسؤولية الجنائية للمالك أو المنتفع بعقار في مزاوله نشاط خاضع للضريبة.

(٥): جريمة عدم تقديم المنشآت والمؤسسات والجهات والهيئات دفاتر حساباتها وكل ما تطلبه مصلحة الضرائب من مستندات لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية:

وفقاً للمادة ١١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، تلتزم جميع المنشآت والمؤسسات والجهات والهيئات سواء خاضعة للضريبة أو غير الخاضعة لها أو المعفاة منها بأن تقدم إلي موظفي المصلحة ممن لهم الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطلب المصلحة تقديمه من مستندات^(٢).

وبموجب هذه المادة، فرض المشرع الضريبي على الجهات والهيئات والمنشآت والمؤسسات المذكورة تقديم دفاتر حساباتها والمستندات إلي موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية. والغاية من هذا الالتزام هو ضبط إيرادات ومصروفات هذه الجهات ومعرفة المعفاة من الضرائب مما يساعد مصلحة الضرائب علي ربط الضريبة ربطاً صحيحاً بما يحول دون الإجحاف بهذه الجهات أو بالخزانة العامة^(٣). ويتمثل النشاط الإجرامي في هذه الجريمة في سلوك سلبي هو عدم تقديم دفاتر الحسابات وكل ما تطلبه

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٠٨، ص ١٣٠.

(٢) المادة ١١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) في نفس المعني، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٩، ص ١١٨ وما بعدها.

مصلحة الضرائب من مستندات^(١). وهذه الجريمة عمدية يتخذ ركنها المعنوي صورة القصد الجنائي العام الذي يتحقق متى توافر عنصره وهما العلم والإرادة وهذا شأن أغلب الجرائم^(٢).

(٦): جريمة عدم تقديم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية لمصلحة الضرائب المستندات الخاصة بمعاملاته التجارية والمالية لتسعير المعاملات:

وفقاً للمادة ١٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بأن يقدم للمصلحة المستندات التالية الخاصة بمعاملاته التجارية والمالية لتسعير المعاملات: (أ) الملف الرئيس^(٣). (ب) الملف المحلي. (ج) التقرير علي مستوي كل دولة علي حدة. ويقصد بالمعاملات التجارية والمالية، جميع المعاملات التي يقوم بها الممول مع أشخاص مرتبطة، ومنها علي سبيل المثال لا الحصر "بيع وشراء السلع والخدمات باختلاف أنواعها، بيع وشراء الأصول، استرداد المصروفات، الإتاوات، القروض باختلاف أنواعها وتسميتها بما في ذلك التسهيلات الائتمانية، شراء أو بيع الأوراق المالية، شراء أو بيع العقود أو التنازل عنها، شراء أو بيع الأصول غير الملموسة^(٤).

وقد حددت المادة ١٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مواعيد تقديم المستندات المنصوص عليها في المادة ١٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد^(٥)، طبقاً لما يأتي: (أ): **الملف الرئيسي**: وفقاً لتاريخ تقديم

(١) في نفس المعني، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٠٠، ص ١٢٨.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٢٠، ص ٣١.

(٣) وتحدد المادة ١٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، كيفية تقديم الملف الرئيسي.

(٤) المادة ١٤ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٥) وقد نظمت المواد من ١٦ حتي ٢٠ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، كيفية تطبيق أحكام المادتين ١٢، ١٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

الملف الرئيس إلى الإدارة الضريبية في دولة الإقامة للكيان الأم من قبل الشركة الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة. (ب): **الملف المحلي**: خلال شهرين من تاريخ تقديم الممول في مصر لإقرار الضريبي السنوي. (ج): **تقرير علي مستوي كل دولة علي حدة**: خلال عام من نهاية السنة الضريبية المتعلقة بالفحص والربط.

ويلتزم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة حال الإخلال بالالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة ١٢، والفقرة الأولى من المادة ١٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، بأن يؤدي للمصلحة مبلغاً يعادل ١%، ٢%، ٣% وفقاً للمادة ١٣، ولا يجوز أن تزيد قيمة المبلغ المشار إليه علي ما يعادل ٣% من قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة حال تعدد المخالفات سائلة الذكر.

(٧): جريمة عدم إخطار الجهات المرخص لها بطبع أو نشر الكتب مصلحة الضرائب عن أسماء المؤلفين:

وفقاً للمادة ١٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، تلتزم الجهات التي تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها، أو الإعلان أو النشر بالوسائل التكنولوجية عن طريق مواقع الإنترنت أو غيرها، بإخطار المصلحة في كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره، أو اسم طالب الإعلان أو النشر، وعنوانه، خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر أو الإعلان، وذلك علي النموذج الذي يصدر به قرار من الوزير. ولا تسري أحكام هذه المادة علي وزارة الدفاع.

ووفقاً للاتحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية، علي المختصين في الجهات المنصوص عليها في المادة (١٤) من القانون، إخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بالمصلحة بالنسبة لمحافظة القاهرة أو المنطقة الضريبية

بالنسبة للمحافظات التي يوجد بها منطقة ضريبية واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقي المحافظات أو بإحدى الوسائل الإلكترونية التي تحددها المصلحة خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر أو الإعلان، ويكون الإخطار المشار إليه علي النموذج رقم (١ حصر) ^(١).

(٨): جريمة عدم تمكين الجهات الحكومية موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع علي ما يريدونه من بيانات وأوراق متعلقة بالضريبة:

مع عدم الإخلال بأحكام سرية الحسابات المنصوص عليها في القوانين المختلفة، علي الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع والجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والنقابات والاتحادات أن تمكن موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع علي ما يريدونه من بيانات وأوراق متعلقة بالضريبة، وذلك فيما لا يتعارض مع مقتضيات الأمن القومي ^(٢).

بموجب نص المادة ١٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، فرض المشرع الضريبي استثناءً من سرية الحسابات علي الجهات الحكومية والهيئات العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والنقابات والاتحادات وجهاز الكسب غير المشروع والجهاز المركزي للتعبئة والإحصاءات ووحدات الإدارة المحلية تمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع علي ما يريدونه من بيانات وأوراق متعلقة بالضريبة، وفيما لا يتعارض مع مقتضيات الأمن القومي.

^(١) المادة ٢١ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

^(٢) المادة ١٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٩): جريمة قيام أو مشاركة موظف مصلحة الضرائب في أي إجراءات ضريبية تخص شخص له صلة قرابة بالموظف أو وجود مصلحة أو علاقات مادية بينه أو لوجود أي حالة من حالات تضارب المصالح:

وفقاً للمادة ٢١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يحظر علي موظف المصلحة القيام أو المشاركة في أي إجراءات ضريبية تخص أي شخص في الحالات الآتية: (أ) وجود صلة قرابة حتي الدرجة الرابعة بينه وبين ذلك الشخص. (ج) وجود مصلحة أو علاقات مادية بينه وبين الشخص الذي يخصه الإجراء أو أحد أقربائه حتي الدرجة الثالثة. (ج) إذا قرر الرئيس المباشر عدم قيام الموظف بأي إجراءات ضريبية تخص ذلك الشخص لوجود أي حالة من حالات تضارب المصالح.

ويجب علي موظفي المصلحة في حال تحقق أي من الحالات المنصوص عليها بالمادة (٢١) من القانون التي يحظر عليه فيها القيام أو المشاركة في أية إجراءات ضريبية أن يفصح عن ذلك كتابة لرئيسه المباشر، وإلا عُـد مسئولاً تأديبياً في حال مخالفة ذلك^(١).

وتختلف هذه الجريمة، عن جريمة ارتباط موظف مصلحة الضرائب بأعمال خارجية المنصوص عليها في المادة ٢٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، والتي سوف نتعرض لها بالتفصيل في المبحث الرابع من هذه الدراسة.

(١٠): جريمة عدم تقديم الممول أو المكلف إقراراً عن الفترة الضريبية إلي مأمورية الضرائب المختصة:

وفقاً للمادة ٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانوناً، بأن يقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة إقراراً عن الفترة الضريبية علي النموذج المعد لهذا الغرض. ويكون تقديم الإقرار

(١) المادة ٢٣ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

الضريبي والفواتير والمستندات وغيرها من الأوراق والبيانات التي يتطلبها القانون الضريبي وقانون الإجراءات الضريبية بالصورة الرقمية المعتمدة بتوقيع إلكتروني، وذلك طبقاً للنظم التي يصدر بها قرار من وزير المالية، ويحدد هذا القرار الجدول الزمني لبدء الالتزام بهذا الحكم، بحسب طبيعة فئات الممولين والمكلفين المخاطبين به، وذلك خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا القانون ويجوز مدها لمدة مماثلة. ويجب أن يكون الإقرار الضريبي مستوفياً لبيانات النموذج، وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار. ولا يُحتج بهذا الإقرار في مواجهة المصلحة حال عدم توقيعه أو عدم استيفاء بيانات النموذج المنصوص عليه. ويسدد الممول أو المكلف رسماً يصدر بتحديد قرار من الوزير نظير استخدامه للمنظومة الإلكترونية، علي ألا يجاوز هذا الرسم ألف جنيه سنوياً.

(١١): جريمة عدم تقديم الممول أو المكلف الإقرار الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية وعدم سداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار:

يلتزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول علي كلمة المرور السرية، وتوقيع إلكتروني مجاز طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤م بتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، ويعتبر مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة. وفي جميع الأحوال، يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه، بعد استنزال الضرائب المخصوصة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد، وفي حال زيادة الضرائب المخصوصة علي مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة في تسوية المستحقات الضريبية السابقة^(١).

(١) راجع بالتفصيل، المادة ١/٣٢، ٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

المبحث الثاني

جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي

تمهيد وتقسيم:

لما كان الممولين والمكلفين يمارسون نشاطاً في مجال معين أو مجالات متعددة، فقد ألزمهم المشرع الضريبي بأن يقوموا بعمل إيجابي يتمثل في أن يقدموا إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً عن نتيجة عملياتهم، خلال ميعاد معين. وبين طريقة وإجراءات تقديم هذا الإقرار، والأشخاص المعفيين من تقديمه، والمستندات المصحوبة به، والمواعيد التي يقدم خلالها، والالتزامات المرتبطة بتقديمه، وحالات تصحيح السهو والخطأ في ذلك الإقرار^(١). ووفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، يجب علي الممولين والمكلفين وغيرهم الالتزام بأحكام قانوني الإجراءات الضريبية والقانون الضريبي، وعلي الأخص ما يأتي: ... (ج) تقديم الإقرار الضريبي علي النموذج المعد لذلك^(٢).

وفقاً للمادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المستبدلة بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م، يُعاقب علي عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليها في المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تتجاوز مليوني جنيه. وفي حالة تكرار هذه الجريمة لأكثر من ستة إقرارات شهرية أو ثلاثة إقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار إليها في الفقرة السابقة والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز ثلاث سنوات، أو

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٧٦، ص ١٠٥.

(٢) المادة ٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

بإحدى هاتين العقوبتين^(١). ولا شك أن تغليظ العقوبة بالنص علي عقوبات رادعة تصل إلي الحيس لمواجهة تكرار عدم تقديم الإقرار الضريبي، فضلاً عن منع الإفلات من جريمة التهرب الضريبي، إنما ينعكس بشكل كبير علي التزام الممولين والمكلفين بتقديم الإقرار الضريبي في موعده المحدد^(٢). وبناء علي ذلك سوف نقسم هذا المبحث إلي ثلاثة مطالب، وذلك علي النحو التالي:

المطلب الأول: ماهية جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي.

المطلب الثاني: أركان جريمة عديم تقديم الإقرار الضريبي.

المطلب الثالث: عقوبة جريمة عديم تقديم الإقرار الضريبي.

(١) كان نص المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م علي النحو التالي: " يُعاقب علي عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليها في المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز مائتي ألف جنيه. وتضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات ". وقد شهد النص بتجريم عدم الإقرار نقاشاً مطولاً أمام مجلس النواب، أثناء مناقشة القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، حيث رفض أعضاء مجلس النواب توقيع عقوبة الحبس علي المتقاعسين عن تقديم الإقرار في الميعاد، والاكفاء بالعقوبة المالية المذكورة في المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م، ثم عاد مجلس النواب ووافق عند مناقشة القانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م علي توقيع عقوبة الحبس بما جاء بالمادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بعد استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م علي النحو الوارد بالمتن.

(٢) د. عادل عبد العزيز السن: الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٥٨.

المطلب الأول

ماهية جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي

أولاً: نص التجريم والعقاب:

واجه المشرع جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي، وفقاً للمادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، بقولها يُعاقب علي عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليها في المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز مائتي ألف جنيه. وتضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.

ثانياً: علة التجريم:

تبدو علة تجريم المشرع لعدم تقديم الإقرار الضريبي، في أن ذلك من شأنه ألا يمكن موظفي مصلحة الضرائب من معرفة الوعاء الضريبي للممول أو المكلف، فسلوك الممول أو المكلف يشكل عدواناً علي وسائل الرقابة المقررة للإدارة الضريبية علي النحو الذي يعيق أدائها لمهمتها في ربط الضريبة^(١).

ثالثاً: صفة الجاني:

تتطلب هذه الجريمة صفة في مرتكبها وهي أن يكون ممولاً أو مكلفاً، فهذه الجريمة من جرائم ذوي الصفة^(٢)، فمن ضمن التزامات الممولين

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١١٩، ص ١٣٧.

(٢) تدرج الجرائم الضريبية ضمن ما يطلق عليها " جرائم ذوي الصفة " . د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ٢٣، ص ٤٣. د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهريب من ضريبة القيمة المضافة، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد السابع والثلاثون، بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يوليو - ديسمبر ٢٠١٧م، ص ٩٧. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهريب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٥٥ وما بعدها.

والمكلفين تقديم الإقرار الضريبي وتطبيقاً لذلك قضى بأنه: " الجرائم الضريبية لا تنسب إلا إلي الخاضعين للضريبة، ومن لا يقوم به سبب الالتزام بالضريبة لا يعد كذلك ومن لا يعمل لا ينسب إليه أنه جني ربحاً يقرر أو يلزمه أداء ضريبة عنها" ^(١).

ويعرف الممول بأنه الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة التي يفرضها القانون الضريبي ^(٢). ويسمى الشخص الخاضع للضريبة المباشرة بالمول أو دافع الضريبة، للدلالة علي أنه هو الذي يدفعها ويمول بها الخزنة العامة من الدخل أو المال الذي حصل عليه، فهو الشخص الخاضع للضريبة فعلاً وقانوناً ^(٣). أما المكلف فهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون الضريبي، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق

(١) نقض: جلسة ١٩٥٦/٦/٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٧، رقم ٢٣٥، ص ٨٤٨.

(٢) المادة الأولى البند ٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. لمزيد من التفصيل: د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٤١، ص ٥٥. د.

أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٤٨، ص ١٤٦.

Martinez J. C et Malta (P): droit fiscal Contemporain, L'impôt, Le Fisc, Le Contribuable, paris, 1986, p. 327.

(٣) د. أحمد عبد اللّاه المراغي: جريمة التهريب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٩٨. د.

حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ٢٢، ص ٤٢. د. رمضان صديق: دراسات في القانون الضريبي المقارن، الكتاب الرابع، الضريبة علي القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة والضرائب الانتقالية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة مع إشارة خاصة بالقانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ولائحته التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة ٢٠١٨م، ص ٥١.

للقانون الضريبي مهما كان حجم معاملاته^(١). والمكلف هو الشخص الذي يكلفه القانون بأداء الضريبة، وهو الشائع في الضرائب غير المباشرة^(٢). وهكذا حددت التشريعات المالية والضريبية الشخص المخاطب بالقانون الضريبي، وأحياناً تطلق عليه وصف " الممول "، وأحياناً يطلق عليه وصف " المكلف " بأداء الضريبة^(٣). ويفضل جانب من الفقه التفرقة بين الممول والمكلف بأداء الضريبة: فالممول هو الشخص الذي يخضع للضريبة ويلزمه القانون بأدائها بصفة أساسية. أما المكلف فهو الشخص الذي يقع عليه الالتزام بحجز الضريبة المستحقة على الممول وتوريدها نيابة عنه إلى الإدارة الضريبية، كما هو الحال في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م الملغى^(٤)، وهذا ما تبناه المشرع الضريبي في القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م^(٥).

(١) المادة الأولى البند ٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. لمزيد من التفصيل حول الممول والمكلف: د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهريب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٩٨. د. رمضان صديق: دراسات في القانون الضريبي المقارن، الكتاب الرابع، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الانتقالية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة مع إشارة خاصة بالقانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ولائحته التنفيذية مدعماً بأراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة ٢٠١٨م، ص ٤٩. د. فايز فتح الله عبد الحفيظ حسن الضباعني: الاتجاهات الحديثة لمكافحة التهريب الضريبي، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة لمصر، رسالة دكتوراه، حقوق حلوان، ٢٠١٨م، ص ١٥٩. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهريب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٥٧ وما بعدها.

Martinez (J. C) et Malta (P): droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable, paris, 1986, p. 327.

(٢) د. رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٥١.

د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهريب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١٠١.

(٣) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ٢٢، ص ٤٢.

(٤) د. رمضان صديق: شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد، ٢٠٠٦م، ص ٧٠.

(٥) د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهريب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١٠٥.

فالممول أو المكلف أو من يمثلهم قانوناً^(١) هم الملتزمون بتقديم الإقرار الضريبي. ويعفي الممول من تقديم الإقرار الضريبي في الحالات الآتية: إذا أقتصر دخله علي المرتبات وما في حكمها؛ وإذا أقتصر دخله علي إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة علي الدخل؛ وإذا أقتصر دخله علي المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة علي الدخل وتعديلاته^(٢). وبناء عليه فإن عدم تقديم الإقرار الضريبي في هذه الحالات لا يؤدي إلي قيام المسؤولية الجنائية للممول.

رابعاً: طبيعة الجريمة:

جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي، جريمة سلبية لأنها تقع بالامتناع عن تنفيذ أمر القانون الذي يقضي بتقديم الإقرار الضريبي في موعد محدد. وهذا الامتناع سلوك سلبي^(٣).

ويذهب البعض^(٤) إلي القول بأن هذه الجريمة تعد من الجرائم المستمرة تتجدد بامتناع المتهم المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون، وتظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التي تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل في تجددتها وذلك إلي حين تقديم الإقرار، أو ما بقي حق الخزنة قائماً وذلك إلي حين سقوط الحق في المطالبة بالضريبة، وتؤيد ذلك أحكام محكمة النقض^(٥).

(١) المادة ١/٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) نهاية البند (ج) من المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) د. ألبير أيليا صالح: الشروع في الجريمة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٤٧م، ص ٤٧.

(٤) د. إدوارد جرس بشاي: التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨١م، ص ١١١ وما بعدها. د. البشري الشوريجي: جرائم الضرائب والرسوم، مرجع سابق، ص ٢٩١. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٤، ص ١١٤.

(٥) نقض: جلسة ١١/٣/١٩٥٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣، رقم ٢٠٥، ص ٥٤٦. نقض: جلسة ١٢/٥/١٩٥٤م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٥، رقم ٢٠٧، ص ٦١٤. نقض: جلسة

ولدي تأييد ما ذهب إليه بعض الفقه^(١)، أن هذه الجريمة وقتية، لأن هذه الجريمة تتحقق لحظة انتهاء المدة الزمنية المطلوب تقديم الإقرار الضريبي فيها، فإذا انتهت هذه المدة دون تقديم الإقرار الضريبي، فإن الامتناع عن تنفيذ الواجب القانوني وتقديم الإقرار بعد هذا الميعاد لا ينفي أن الجريمة قد وقعت.

٦/٣/١٩٥٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٦، رقم ١٩٩، ص ٦٠٨. نقض: جلسة ١٠/٤/١٩٦٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٣، رقم ٨١، ص ٣٢٥.

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٤، ص ١١٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢١، ص ١٣٩.

المطلب الثاني

أركان جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي

تمهيد وتقسيم:

تتطلب جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي توافر ركني الجريمة المادي والمعنوي. الأول، هو الركن المادي، الذي يأخذ النشاط الإجرامي فيه صورة امتناع الممول عن تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد قانوناً. والثاني، هو الركن المعنوي، وهو القصد الجنائي^(١).

وبناء على ذلك سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين، وذلك على النحو

التالي:

الفرع الأول: الركن المادي لجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي.

الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي.

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٣، ص ١١٢.

الفرع الأول

الركن المادي لجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي

تتطلب جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي ركن مادي يتمثل في سلوك إجرامي يتخذ شكل الامتناع، ومحل يرد عليه هذه السلوك الإجرامي وهو الإقرار الضريبي. وسوف نوضح كل منهم علي النحو التالي:

أولاً: السلوك الإجرامي (الامتناع عن أداء الواجب في الزمن المحدد):

يتحقق الركن المادي لهذه الجريمة باتخاذ الممول أو المكلف موقفاً سلبياً يتمثل في الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد التي حددها المشرع^(١). فهذه الجريمة هي جريمة ضريبية سلبية^(٢)، يكتملها ركنها المادي بمجرد الامتناع عن إتيان السلوك الذي يفرضه القانون^(٣)، بصرف النظر عن آثار ذلك النشاط^(٤). فهي من الجرائم الشكلية (جرائم السلوك

(١) د. سلوي توفيق بكير: شرح قانون العقوبات، القسم العام في الركن المادي والركن المعنوي للجريمة، الإسرء للطباعة، د. ت، ص ٣٣٨. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٣، ص ١١٢. نقض: جلسة ٢٠١٣/٧/٨م، الطعن رقم ٣١٩٧٩ لسنة ٢ ق، محكمة النقض، المكتب الفني، المجموعة الجنائية، المستحدث من المبادئ الصادرة من الدوائر الجنائية من أول أكتوبر ٢٠١٢م لغاية آخر سبتمبر ٢٠١٣م، ص ١٣٠.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٣، ص ١٤٠. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٣٠.

(٣) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٤، ص ١١٢.

(٤) الامتناع في القانون الضريبي هو إحجام الممول عن إتيان فعل إيجابي معين يفرض القانون عليه واجب القيام به مع استطاعته أدائه علي الرغم من إحجامه. وهكذا ينطوي الامتناع علي ظاهرة سلبية وإيجابية في ذات الوقت: فهو من الناحية المادية ظاهرة سلبية تتمثل في التخلف عن أداء عمل معين يجب القيام به. وهو من الناحية القانونية ظاهرة إيجابية تتمثل في التصرف علي خلاف الواجب القانوني. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٦٣، ص ٩٣ - ٩٤.

(البحث) التي لا تتطلب نتيجة في مفهومها المادي^(١)، ومن ثم لا يتصور الشروع فيها^(٢) ويرجع ذلك إلى أن النصوص التي تتضمن هذا النوع من الجرائم تستلزم القيام بعمل خلال فترة معينة أو في ظروف أو مناسبة محددة، فإذا لم تنقض هذه الفترة أو المناسبة دون أن يقوم الجاني بالعمل الذي ألزمه به المشرع فإن الجريمة تقع تامة^(٣). وبالتالي لا مجال لبحث علاقة السببية لتخلف أحد العناصر اللازمة لتوافر السببية ألا وهي النتيجة^(٤).

ولا تتحقق جريمة الامتناع الشكلية، أي النشاط السلبي، إلا بمرور الزمن الذي يتطلب فيه المشرع القيام بالنشاط الإيجابي، فهذه الجريمة مرتبطة بزمن معين بالنسبة لوقوعها، فهي لا تظهر إلا من خلال ذلك الزمن، فعندما يحدد المشرع ميعاداً أو لحظة معينة يجب أن يتم فيها التنفيذ، أي القيام بالنشاط، فإن جريمة الامتناع الشكلية لا تظهر إلا بانتهاء الميعاد أو مرور اللحظة^(٥).

فجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي لا تتحقق إلا بانقضاء المواعيد التي حددها المشرع لتقديم هذا الإقرار^(٦). وقد بينت المادة ٣١ من قانون

(١) د. مزهر جعفر عيد: جريمة الامتناع، دراسة مقارنة، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، ١٩٩٩م، ص ٢٣٦. د. سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، جهاز نشر الكتاب جامعة حلوان، ٢٠٢٤م، ص ٢٠٣.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٥٤، ص ٧٨.

(٣) د. سمير الشناوي: الشروع في الجريمة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧١م، بند ٣١٧، ص ٤٦٦. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٥٦، ص ٨١.

(٤) ومع ذلك فإن السببية عنصر لازم في كل سلوك إجرامي، إلا أنها أحياناً قد تكون عنصراً مفترضاً لفرط اتصال الضرر المباشر الذي يعاقب عليه القانون في هذا السلوك بالفعل المادي، فلا تذكر بوصفها عنصراً مستقلاً فيه. د. رعوف عبيد: السببية الجنائية بين الفقه والقضاء، دار الفكر العربي، القاهرة، الطبعة الرابعة، ١٩٨٤م، ص ١٦.

(٥) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٣، ص ١٤٠.

(٦) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٣، ص ١٤٠.

الإجراءات الضريبية الموحد والمواد ٣٠، ٣١، ٣٢، ٣٣ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد مواعيد تقديم الإقرار الضريبي. وجدير بالذكر أن هذه المواعيد تنتهي بانتهاء اليوم الأخير من الميعاد المحدد بتمامه، وليس بانتهاء ساعات العمل المحددة في المصلحة أو مأمورية الضرائب المختصة، وهي التي تقع في دائرتها النشاط^(١). وإذا تصادف وكان اليوم الأخير من الميعاد عطلة رسمية أمتد الميعاد إلي أول يوم عمل تالي له عملاً بالقواعد العامة في قانون المرافعات^(٢).

ولا يقف التزام الممول بتقديم الإقرار عن أرباحه عند حد انقضاء الميعاد المحدد لمباشرته، وإنما يستمر بعد انتهاء أجل تقديمه، ما قام حق مصلحة الضرائب في تقدير أرباحه. وبظل هذا الحق قائماً إلي حين انقضاء الالتزام بأداء الضريبة بالتقادم، ما لم يتم الاتفاق بين المصلحة والممول علي وعاء الضريبة أو يصبح ربط الضريبة نهائياً^(٣).

ثانياً: محل السلوك الإجرامي (الإقرار الضريبي):

محل الامتناع في هذه الجريمة هو الإقرار الضريبي^(٤). ووفقاً للمادة ٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثلته قانوناً، بأن يقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة إقراراً عن الفترة الضريبية علي النموذج المعد لهذا الغرض. ويجب أن يكون الإقرار الضريبي مستوفياً لبيانات النموذج المعد لهذا الغرض، وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار. ولا يُحتج بهذا الإقرار في مواجهة المصلحة حال عدم توقيعه أو

(١) وذلك قياساً علي الميعاد الذي حدده المشرع في المادة ٣١٢ من قانون الإجراءات الجنائية لإيداع أسباب الحكم الجنائي. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٣، ص ١١٣ - ١١٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٣، ص ١٤١.

(٢) المادة ١٨ من القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨م بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

(٣) نقض: جلسة ١٠/٤/١٩٦٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٣، ق ٨١، ص ٣٢٥.

(٤) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٦، ص ٣٦٥.

عدم استيفاء بيانات النموذج المعد لهذا الغرض. ووفقاً للمادة ٣٢ من ذات القانون، يلتزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول علي كلمة المرور السرية، وتوقيع إلكتروني مجاز طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤م بتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، ويعتبر مسئولاً عما يقدمه مسؤولية كاملة^(١). ويعتبر تقديم الممول أو المكلف للإقرار بالطريقة المنصوص عليها في هذه المادة بمثابة تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة.

(١): مفهوم الإقرار الضريبي:

يعرف قانون الإجراءات الضريبية الموحد^(٢)، الإقرار الضريبي بأنه: " النموذج أو البيان الذي يحل محله والذي يتضمن جميع المعلومات والبيانات المحددة لأغراض ربط الضريبة، عن فترة ضريبية معينة ". ولقد اهتم هذا التعريف بالشكل الذي يكون عليه الإقرار الضريبي، سواء أأخذ صورة النموذج الذي تتضمنه اللائحة التنفيذية لهذا القانون، أو أي بيان آخر يحل محله، بشرط أن يتضمن هذا البيان المعلومات والبيانات المحددة، التي تعين مصلحة الضرائب في ربط الضريبة عن فترة ضريبية معينة^(٣). والمقصود بالإقرار الضريبي هو مستند مطبوع في شكل نموذج معين يوضح فيه شخص معين

(١) ووفقاً للمادة ٣٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يكون للتوقيع الإلكتروني في نطاق تطبيق أحكام القانون الضريبي وهذا القانون، ذات الحجية المقررة للتوقيعات في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية إذا روعي في إنشائه وإتمامه الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤م بتنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية له.

(٢) راجع المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بشأن الألفاظ والعبارات الواردة فيها.

(٣) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٩٢. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٥، ص ١٤٢ وما بعدها.

هو الممول^(١) نتيجة نشاطه الخاضع للضريبة، سواء كانت ربحاً أم خسارة عن الفترة المقدم عنها الإقرار^(٢).

ويُعرف الإقرار الضريبي من ناحية كونه حواراً بناءً بين الإدارة الضريبية والممول بأنه الإجراء الأولي والأساسي والعمل الإجباري والاستدلالي الذي بواسطته يقر الممول أو يسلم بالدخول المحققة لديه، ويتعهد بأن يجرى حواراً مع الإدارة الضريبية من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد علي أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه^(٣).

ويعتبر الإقرار الضريبي من أهم المستندات التي تعول عليها الإدارات الضريبية في ربط الضريبة علي الممولين والمكلفين^(٤)؛ لأنه يصدر ممن يزاول النشاط أو العمل الخاضع للضريبة، ويعلم حقيقة الإيرادات أو الأرباح التي حققها بالفعل، لذلك تولي التشريعات الضريبية المقارنة أهمية لهذا الإقرار الضريبي^(٥)، فالقانون الأمريكي يوقع العقوبة علي عدم تقديم الإقرار أو عدم دفع الضريبة ما لم يكن ذلك راجعاً إلي سبب معقول، ودون إهمال متعمد^(٦).

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٥، ص ٣٦٣.

(٢) د. جلال مطاوع إبراهيم، د. سعد سعيد علي سليمان: المحاسبة الضريبية، د. ن، ٢٠٠٥م، ص ٢٣٨.

(٣) لمزيد من التفصيل: د. أمين السيد أحمد لطفي: الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م، ص ٨٩. ولمزيد من التفصيل حول مفهوم الإقرار الضريبي: علي أحمد الشافعي، سيد محمد حبيب: الضريبة علي أرباح المهن الحرة والمهن غير التجارية، مطبعة الرياض، الطبعة الأولى، ١٩٥١م، ص ١١٤. د. محمد السعيد وهبة: صور التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، حقوق الإسكندرية، ١٩٦٣م، ص ٢٨٩. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٥، ص ١٤٢. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٧٩، ص ١٠٧ وما بعدها. د. محمد محمد مصباح القاضي: جرائم الممول المضرة بالخزينة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦م، ص ٢٣.

(٤) لمزيد من التفصيل، د. محمد حامد عطا: الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة، ج ١، د. ن، ١٩٩٤م، ص ١٣. د. إبراهيم طه محمد أبو رحمة: الضريبة الموحدة علي الدخل نظرياً وتطبيقياً، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ١٩٩٢م، ص ٣٩٦.

(٥) لمزيد من التفصيل، د. عبد المنعم عبد الغني علي: دور الإقرار الضريبي في محاسبة ضريبة عادلة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٤٢٥هـ - ٢٠٠٤م، ص ١ وما بعدها.

(٦) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٧٩٠.

ويقدم الإقرار الضريبي عن النشاط الذي يباشره الممول أو المكلف^(١)، فإذا انتفى النشاط فلا محل للمسئولية الجنائية عن عدم تقديم الإقرار الضريبي، فإذا دفع المتهم بأن المحل كان مغلقاً في إحدى السنوات المتخلف فيها عن تقديم الإقرار، فإن هذا الدفع **جوهرى** من شأنه إن صح أن يحط عنه المسئولية الجنائية ويرفع عنه ثقل الجريمة، فإذا قضى الحكم بإدانتته دون أن يعرض لهذا الدفع أو يرد عليه فإنه يكون مشوباً بالقصور^(٢). وتسري العقوبة المقررة لهذه الجريمة علي جميع أنواع الإقرارات الضريبية التي نصت عليها المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد،

(١) ويختلف الإقرار عن الإخطار: فالأول (الإقرار) يصدر من الممول، بينما يصدر الثاني (الإخطار) من الممول أو من غيره. كما أن الإخطار يتضمن الإبلاغ عن واقعة معينة (مزاولة النشاط) يوجب القانون علي الممول أو غيره إحاطة الإدارة الضريبية بها، في حين الإقرار يتضمن البيانات التي تفيد في تحديد مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه. ومع ذلك فإن المشرع اعتبر الإقرار بمثابة إخطار عند تقديمه لأول مرة، وهو ما نصت عليه المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بقولها: "... ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط ...". وهو ذات ما نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة ٨٣ من قانون الضريبة علي الدخل بقولها: "يعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط". د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٥، ص ٣٦٤. د. محمد محمد مصباح القاضي: جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة، مرجع سابق، ص ٢٣. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٧٩، ص ١٠٧ - ١٠٨. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١١٢، ص ١٣٣.

(٢) نقض: جلسة ١٩٥٦/٦/٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٧، رقم ٢٣٥، ص ٨٤٨. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٤، ص ١١٥. وإذا دفع الممول بأنه قدم الإقرارات موضوع التهمة في مواعيدها المقررة، وأشهد علي ذلك المحاسب الضريبي بالجلسة، والمستندات المقدمة منه، فهذا دفاع جوهرى، يتعين علي المحكمة أن تبحثه وتمحصه، وترد عليه رداً سائغاً. نقض: جلسة ١٩٦٥/٥/١٠م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٦، ق ٨٩، ص ٤٤٦.

أي الإقرارات الشهرية^(١) كإقرار ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول، أو الربع سنوية^(٢) كإقرار ضريبة المرتبات، أو السنوية^(٣) كإقرار ضريبة الدخل.

(ب): الإقرار الضريبي المعدل:

من حق الممول أن يسحب إقراره الذي قدمه، ويقدم إقراراً آخر بدلاً عنه، كما أن له أن يعدل ما ورد في الإقرار - بعد تقديمه - ويظل هذا الحق قائماً إلي أن يصبح الربط نهائياً^(٤).

وقد أعطي قانون الإجراءات الضريبية الموحد للممول أو المكلف - في حالات معينة - الحق في تعديل الإقرار الضريبي، ونظم هذا الحق في المادتين ٣٣، ٣٤ منه.

وقد جاء في المادة ٣٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد: " في حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة من المادة ٣٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار تهرباً ضريبياً "، " ويسقط حق الممول أو المكلف في تقديم إقرار معدل في الحالتين الآتيتين: ١- اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي. ٢- الإخطار بالبداية في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (٤١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد ".

(١) يقدم الإقرار الشهري علي النموذجين رقمي (١٠، ١١ تكليف عكسي). راجع، المادة ٣٠ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) يقدم الإقرار الضريبي ربع السنوي علي النموذج رقم (٤ مرتبات)، ويكون تقديم إقرار التسوية السنوية علي النموذج أرقام (٦، ٧، ٨)، بحسب الأحوال. راجع، المادة ٣١ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) يقدم الإقرار الضريبي السنوي علي النموذج رقم (٢٧)، وعلي كل ممول من الأشخاص الاعتبارية، تقديم إقرار الضريبي علي النموذج رقم (٢٨)، وللبنوك المملوكة أسهمها بالكامل للدولة وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة، تقديم إقرار نهائي علي النموذج رقم (٢٩). راجع، المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٤) د. وديع رزق بدوي: الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٦٤م، ص ١٤. د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، حقوق الإسكندرية، ١٩٦٠م، ص ١١١ وما بعدها.

وإذا تقدم الممول أو المكلف بإقرار معدل متضمناً ضريبة أقل من الضريبة الواردة بالإقرار الأصلي، فلا يحق له استرداد أو تسوية فرق الضريبة إلا بعد مراجعة المصلحة وتأكيدها من صحة الاسترداد أو التسوية، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه طلب الاسترداد أو التسوية^(١).

ويجيز النظام الضريبي في المملكة المتحدة للممول الحق في إدخال بعض التعديلات التي يرى الممول وجوب إدراجها مع الإقرار الضريبي وذلك خلال اثني عشر شهراً من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي. وهذا الحق في نظر الفقه الإنجليزي ليس مطلقاً، بل هو مقيد بعدم صيرورة التقييم الذي تجريه الإدارة الضريبية لهذا الإقرار نهائياً. وفي الولايات المتحدة الأمريكية يمكن للممول الذي قدم إقراره الضريبي في المواعيد القانونية إضافة بعض التعديلات علي الإقرار الضريبي مثل إبداء بعض الخصومات والاستقطاعات. ويرى الفقه الأمريكي في الإقرار بهذا الحق للممول بأنه ضرورة إجرائية هامة تساعد علي الاستقرار بين الممول والإدارة الضريبية، وتقلل إلي حد كبير من افتراض حدوث نزاعات إدارية أو قضائية^(٢).

ثالثاً: الشخص الملزم بتقديم الإقرار الضريبي:

الملتزم بأداء الضريبة هو وحده الذي يقع علي عاتقه واجب تقديم الإقرار الضريبي. وقد حدد المادة ٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد من هم الملزمون بتقديم الإقرار الضريبي، بقولها يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانوناً، بأن يقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة إقراراً عن الفترة الضريبية علي النموذج المعد لهذا الغرض.

وتحت التشريعات الضريبية المقارنة الممول أو المكلف علي تقديم الإقرار الضريبي، وفقاً لنظام الربط الذاتي، واعتبار ما جاء بالإقرار الضريبي

(١) المادة ٣٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) لمزيد من التفصيل، د. عبد المنعم عبد الغني علي: دور الإقرار الضريبي في محاسبة ضريبية عادلة، مرجع سابق، ص ٥٨.

صحيح، وعلي مصلحة الضرائب عبء إثبات ما يناقضه^(١). وفي المقابل يحرص المشرع علي تجريم قعود الممول أو المكلف علي التزامه، بعدم تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المقررة قانوناً. وإذا وكل الممول شخص غيره بمهمة الوفاء بهذا الالتزام، فلم يرقم به هذا الأخير، فإن ذلك لا يعفي الممول من اعتباره مخالفاً للالتزام المفروض عليه^(٢). وتطبيقاً لذلك قضي بأن: " الإقرار السنوي عن الأرباح والخسائر تقديمه واجب حتماً علي الممول المسئول عن سداد الضريبة لا علي مندوبه أو مديره أو مستخدمه "^(٣). كما أن: " الأقوال التي لم تصدر عن الممول نفسه، وإنما عن أخيه، لا يعتبر إقراراً من الممول يمكن الاعتماد عليه أو الأخذ به "^(٤).

وتمتع الممول بالإعفاء، لا يمنع من تقديم الإقرار الضريبي خلال فترة إعفائه، حتي تتمكن مصلحة الضرائب من فحص الإقرار والتأكد من توافر شروط الإعفاء وعدم تجاوز الممول الحدود التي أعفي من أجلها، وإلا خضعت الأرباح الناتجة عن الأنشطة المخالفة للضريبة^(٥).

رابعاً: مواعيد تقديم الإقرار الضريبي:

يجب تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد خلال المواعيد الآتية:

(١) في ذات المعني: د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٧٩، ص ١٠٨. د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل الجديد، ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦م، ص ٣٥٧.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٠٨. د. محمد محمد مصباح القاضي: جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة، مرجع سابق، ص ٢٤.

(٣) المحكمة الابتدائية المختلطة، جلسة ١٩٤٢/٢/٢٣م، مجموعة السكري، رقم ٧٦٩، ص ٩٦٧. مثبت لدي، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٠٨. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٦، ص ٣٦٥.

(٤) استئناف مصر، جلسة ١٩٤٥/١/٢٥م، مجموعة السكري رقم ٢١٧، ص ٨٧٨. مثبت لدي، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٠٨. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٦، ص ٣٦٥.

(٥) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٠٨ وما بعدها. استئناف مصر، جلسة ١٩٤٥/١/٢٥م، مجموعة السكري رقم ٧١٣، ص ٣٥٨.

(أ): الإقرارات الشهرية:

علي كل مكلف أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة علي القيمة المضافة، وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما، بحسب الأحوال، وذلك علي النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية. ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة للمصدرين أو المستوردين أو مؤدي الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين في السنة الموافقة علي الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة، إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في الفترة ذاتها، دون حاجة إلي تقديم إقرار شهري^(١).

(ب): الإقرارات الربع سنوية:

يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة علي المرتبات وما في حكمها بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالآتي:

تقديم إقرار ربع سنوي إلي مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام علي النموذج المعد لهذا الغرض، موضحاً به عدد العاملين وبياناتهم كاملة، وإجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة لهم خلال الثلاثة أشهر السابقة، والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة، وصورة من إيصالات السداد، وبيان بالتعديلات التي طرأت علي هؤلاء العاملين بالزيادة أو النقص.

إعطاء العامل بناءً علي طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

إعداد إقرار ضريبي بالتسوية النهائية في نهاية السنة وتقديمه لمأمورية الضرائب المختصة خلال شهر يناير من كل سنة، موضحاً به إجمالي

(١) المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

الإيرادات التي تقاضاها العامل خلال السنة مخصوماً منها جميع الاستقطاعات والإعفاءات المقررة قانوناً، وعلي صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة، إن وجدت، دون الإخلال بحقه في الرجوع علي العامل بما هو مدين به^(١).

(ج): الإقرارات السنوية:

يلتزم كل ممول خاضع لأحكام قانون الضريبة علي الدخل بأن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً علي النموذج المعد لهذا الغرض وملحقاته. ولا يعتد بالإقرار المقدم دون استيفاء جميع الجداول والبيانات الواردة بنموذج الإقرار وملحقاته في الميعاد المحدد لتقديم الإقرار. ويجب تقديم ذلك الإقرار خلال المواعيد الآتية: ١- قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلي الأشخاص الطبيعيين. ٢- قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلي الأشخاص الاعتبارية. ويلتزم الممول بتقديم الإقرار عن فترات إعفائه من الضريبة. ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط. ويعفي الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية: ١- إذا اقتصر دخله علي المرتبات وما في حكمها. ٢- إذا اقتصر دخله علي إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة علي الدخل. ٣- إذا اقتصر دخله علي المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة علي الدخل وتعديلاته^(٢).

(١) المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(د): مواعيد خاصة لتقديم الإقرارات:

في حالة وفاة الممول أو المكلف خلال الفترة الضريبية، يجب علي الورثة أو وصي التركة أو المصفي، بحسب الأحوال، أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة أو الفترات السابقة التي لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها حتي تاريخ الوفاة، وذلك خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ، وأن تؤدي الضريبة المستحقة علي الممول أو المكلف من مال التركة. وعلي الممول أو المكلف الذي تنقطع إقامته بمصر أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً علي الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته. وعلي الممول الذي يتوقف عن مزاوله نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف. كما أن علي الممول المتنازل في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة أن يتقدم خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتي تاريخ التنازل، علي أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

ويوقع الإقرار المنصوص عليه في البندين (أ، ب) من الفقرة الأولى من هذه المادة من الملتزم بتقديم الإقرار أو من يمثله، ويوقع الإقرار المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة ذاتها من الممول أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار المنصوص عليه بالبند (ج) محاسب مستقل، فإن عليه التوقيع علي الإقرار مع الممول أو من يمثله قانوناً، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن. ويجب أن يكون الإقرار المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة الأولى من هذه المادة موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين طبقاً للقانون المنظم لذلك، وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً^(١).

(١) المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

خامساً: شكل الإقرار الضريبي وشروطه:

بينت اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد شكل الإقرار الضريبي وبياناته وشروطه. فنصت المادة ٣٠ منها علي أن يقدم الإقرار المنصوص عليه في البند (أ) من المادة ٣١ من القانون (الإقرارات الشهرية) علي النموذجين رقمي (١٠، ١١١ تكليف عكسي) خلال الشهر التالي لانتهاء كل فترة ضريبية، مقترناً بسداد الضريبة وضريبة الجدول أو إحداها - بحسب الأحوال - وذلك بإحدى وسائل الدفع غير النقدي المقررة قانوناً. ويلتزم المكلف بتقديم بيانات الفواتير الضريبية الخاصة بالمبيعات والمشتريات خلال الفترة الضريبية وفق الإقرار الإلكتروني المقدم منه عبر البوابة الإلكترونية للمصلحة، ولا يُحتج بالإقرار الإلكتروني غير المصحوب بتلك البيانات^(١).

ويقدم الإقرار الضريبي ربع السنوي المنصوص عليه في البند (ب) من المادة ٣١ من القانون علي النموذج رقم (٤ مرتبات) من خلال البوابة الإلكترونية للمصلحة أو من خلال أي قناة إلكترونية أخرى يحددها وزير المالية، علي أن يقوم صاحب العمل بالتسجيل والحصول علي كلمة المرور السرية، ويكون صاحب العمل مسؤولاً عما يقدمه مسؤولية كاملة. ويجب أن يقدم صاحب العمل ما يُفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة، بإحدى وسائل الدفع المقررة وفي المواعيد القانونية. وعلي صاحب العمل أن يبين في الإقرار المقدم منه كافة البيانات اللازمة، وعلي الأخص: ١- عدد العاملين وبياناتهم كاملة. ٢- إجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الأشهر الثلاثة السابقة. ٣- المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصور من إيصالات السداد. ٤- التعديلات التي طرأت علي عدد العاملين بالزيادة أو

(١) المادة ٣٠ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

النقص. ويكون تقديم إقرار التسوية السنوية علي النماذج أرقام (٦، ٧، ٨) بحسب الأحوال^(١).

ويلتزم كل شخص طبيعي بتقديم الإقرار الضريبي السنوي المنصوص عليه في البند (ج) من المادة (٣١) من القانون، إلي مأمورية الضرائب المختصة قبل أول أبريل من كل سنة، علي النموذج رقم (٢٧). وعلي كل ممول من الأشخاص الاعتبارية، أن يقدم إلي المأمورية المختصة قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأشهر الأربعة التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية إقراره الضريبي علي النموذج رقم (٢٨). وللبنوك المملوكة أسهمها بالكامل للدولة وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة التي تباشر نشاطاً مما يخضع للضريبة، تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها علي النموذج رقم (٢٩)، وأداء فروق الضريبة المستحقة من واقعه^(٢).

وفي تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (٣١) من القانون، يُعد اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العامة للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١م بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز المركزي للمحاسبات - بحسب الأحوال - إقراراً بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون الضريبي. ويجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب قانوني مقيم بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية أيّاً كان رقم أعمالها، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً^(٣).

(١) المادة ٣١ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ولكن ما هو الحكم لو قدم الممول إقراره الضريبي علي غير النماذج التي حددها القانون ولائحته التنفيذية ؟ نظراً لأن القانون لم ينص علي جزاء في هذه الحالة، كما أن الغرض من الإقرار الضريبي هو تمكين الإدارة الضريبية من تحديد حجم الوعاء الضريبي، ومساعدة الممول علي إيضاح عناصر الوعاء الضريبي، ويرى بعض الفقه^(١) أنه لا مسئولية جنائية علي الممول إذا قدم إقراره الضريبي علي غير النماذج التي أعدتها المصلحة مكتفياً بتدوين ما حوته هذه الإقرارات المطبوعة من بيانات علي ورقة عادية، لأن الغرض من كتابة الإقرار علي النموذج المطبوع هو تنبيه الممول إلي ما يجب أن يتضمنه الإقرار من بيانات، فإن هو التزم بذلك فلا تثريب عليه^(٢).

ولدي عكس ذلك، فالممول ملزم بتقديم إقراره الضريبي وفقاً للنماذج التي حدد قانون الإجراءات الضريبية ولائحته التنفيذية، حيث يُعاقب علي عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٣١ من هذا القانون، والتي نصت علي أنه يجب تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٢٩ من هذا القانون خلال المواعيد المحددة في المادة ٣١ من هذا القانون. وقد نصت المادة ٢٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أنه يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانوناً، بأن يقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة إقراراً عن الفترة الضريبية علي النموذج المعد لهذا الغرض. ويجب أن يكون الإقرار الضريبي المشار إليه مستوفياً لبيانات النموذج المشار إليه، وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار. ولا يُحتج بهذا الإقرار في مواجهة المصلحة حال عدم توقيعه أو عدم استيفاء بيانات النموذج المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة. وقد حددت المواد ٣٠، ٣١ النماذج التي يقدم عليها الإقرار الضريبي، وهي النموذجين رقمي (١٠، ١١١ تكليف عكسي) بالنسبة

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند

١٢٥، ص ١٤٣.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ١٣٦، ص ٣٦٥.

للإقرارات الشهرية، والنموذج رقم (٤ مرتبات) بالنسبة للإقرارات الربع سنوية، والنماذج أرقام (٢٧، ٢٨، ٢٩) بالنسبة للإقرارات السنوية علي النحو التالي النموذج رقم (٢٧) بالنسبة للأشخاص الطبيعية، والنموذج رقم (٢٨) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، والنموذج (٢٩) بالنسبة للبنوك المملوكة أسهمها بالكامل للدولة وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة.

سادساً: اللغة التي يكتب بها الإقرار الضريبي:

الأصل العام أنه يجب تقديم الإقرار الضريبي باللغة العربية^(١)، وقد نص المشرع صراحة علي أنه يترتب علي عدم مراعاة هذا الحكم اعتبار تلك المحررات والوثائق كأن لم تكن. والسؤال هنا إذا كتب الممول إقراره الضريبي بغير اللغة العربية فهل يعد ممتنعاً حكماً عن تقديم إقراره الضريبي ؟

ذهب رأي^(٢) إلي القول بأن تقديم الإقرار بلغة أجنبية دون ترجمة عربية لا يستوجب المسؤولية الجنائية، ذلك أنه ينبغي التفرقة بين أثر تلك الإقرارات في المحاسبة وبين ما ترتبه من مسؤولية جنائية، فبالنسبة لأثرها الأول في المحاسبة فإنه لا يعتد بها لعدم استيفائها شروطها، أما بالنسبة لأثرها علي المسؤولية الجنائية، فإنها تنفيها ما دامت قدمت في الميعاد القانوني بغض النظر عن اللغة التي كتبت بها.

ويؤيد بعض الفقه الرأي^(٣) السابق فيما ذهب إليه، ويضيف تأييداً لذلك أن المشرع في قانون الضريبة علي الدخل حصر نطاق التجريم في المادة ١٣٥ في الامتناع عن تقديم الإقرار - وهو ذات ما قرره قانون الإجراءات الضريبية الموحد في المادة - ولم يتطلب كتابة الإقرار بلغة معينة، ومن ثم

(١) المادة الأولى من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٢م في شأن استعمال اللغة العربية في علاقات الأفراد والهيئات الحكومية ومصلحتها.

(٢) د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، مرجع سابق، بند ٢١، ص ١٢٤.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند

١٢٨، ص ١٤٥.

فإن تجريم كتابة الإقرار بلغة أجنبية يعني شمول التجريم إلى ما لم يشملته النص، وهذا يعد انتهاكاً لمبدأ الشرعية الجنائية، كما أن الإدارة الضريبية لن تعدم الوسيلة في ترجمة هذه البيانات للتعرف علي معناها.

ولدي عكس ذلك، فنحن نؤيد أنه يجب تقديم الإقرار الضريبي باللغة العربية، **فاللغة العربية هي لغة الدولة المصرية الرسمية^(١)**، وفي حالة تقديم الإقرار الضريبي بلغة أجنبية دون ترجمة عربية، يجب علي مصلحة الضرائب مخاطبة الممول بضرورة تقديم الإقرار الضريبي باللغة العربية، أو بلغة أجنبية مصحوبة بترجمة عربية من مكتب أو جهة معتمدة لدي مصلحة الضرائب، حتي تتمكن المصلحة من الوقوف علي البيانات الواردة بالإقرار الضريبي، وهذا فيه مصلحة للممول أو المكلف والخزانة العامة. ويؤكد علي ذلك ما ورد في المادة الثانية الواردة في الفصل الثاني " **اللغة** " من الباب الأول " **الأحكام العامة** " من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، بقولها: " يجوز للمصلحة قبول البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة بأي لغة، علي أن تكون مصحوبة بترجمة إلي اللغة العربية، من جهة معتمدة لدي المصلحة ". وهو ذات ما أكدته عليه المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، الواردة في الفصل الثالث " **اللغة** " من الباب الأول " **الأحكام العامة** " من اللائحة التنفيذية بقولها: " في تطبيق أحكام المادة (٢) من القانون، يجوز للمصلحة قبول البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة بأي لغة. وللمصلحة تحديد البيانات والمعلومات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة المطلوب ترجمتها إلي اللغة العربية بمعرفة مكتب أو جهة معتمدة. ويصدر رئيس المصلحة بياناً بأسماء وعناوين المكاتب والجهات المختصة بالترجمة المعتمدة لدي المصلحة، علي أن يكون مرخصاً لها بذلك من الجهات المعنية ".

(١) المادة الثانية من دستور جمهورية مصر العربية الحالي الصادر في ١٨ يناير ٢٠١٤م.

الفرع الثاني

الركن المعنوي لجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي

أولاً: نوع الركن المعنوي:

لم يحدد المشرع في المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، نوع الركن المعنوي المتطلب لقيام جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي، ونتيجة لذلك حدث خلاف في الفقه حول نوع القصد المتطلب لقيام هذه الجريمة. يذهب رأي في الفقه إلى أن هذه الجريمة لا يلزم لتحقيقها توافر القصد الجنائي وإنما تقع بمجرد الخطأ غير العمدى^(١). بل يذهب البعض إلى أن القصد الجنائي يكون مفترضاً بمجرد توافر الركن المادي للجريمة^(٢). أما الرأي السائد في الفقه، يرى أن الركن المعنوي لهذه الجريمة يتخذ صورة القصد الجنائي العام^(٣)، القائم على العلم والإرادة^(٤): فيجب أن يعلم الجاني بأنه يمتنع عند تقديم الإقرار الضريبي، وأن الأجل المحدد لتقديمه قد انقضى بتمامه. ولا يجوز الدفع بالجهل بميعاد تقديم الإقرار، أو بتأخير انتهاء الأجل المحدد لتقديمه. فهذا العذر يكون غير مقبول، لأن تحديد هذا الميعاد من عمل القانون وهو عنصر في الجريمة، فلا يقبل الاعتذار بالجهل به^(٥). ويجب أن تتجه إرادة الجاني إلى عدم تقديم الإقرار أصلاً، أو امتناعه عن

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م، بند ١٣٧، ص ٣٦٦.

(٢) د. مجدي الخولي: جريمة التهريب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٧٨.

(٣) د. إدوارد جرس بشاي: التجريم الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٣٣. د. البشري الشوربجي: جرائم الضرائب والرسوم، مرجع سابق، ص ٢٨٦. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٥، ص ١١٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٩، ص ١٤٥.

(٤) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٠، ص ١٤٦.

(٥) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٥، ص ١١٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٠، ص ١٤٦.

تقديمه علي الرغم من فوات الميعاد المحدد قانوناً^(١). وبناء علي ذلك ينتفي القصد الجنائي في الحالات الآتية: ١- إذا تقدم الممول بالإقرار في اليوم الأخير، حتي ولو بعد مواعيد العمل الرسمية للجهة الضريبية المختصة. ٢- إذا قدم الممول الإقرار خطأ إلي مأمورية ضرائب غير مختصة. إذ يعتبر الممول - في هذا الفرض - قد أوفي بالتزامه، ويكون للمأمورية غير المختصة إحالة الإقرار إلي المأمورية المختصة^(٢)، ولا مسؤولية علي الممول.

وتقوم الجريمة بمجرد الامتناع عمداً عن تقديم الإقرار في المدة المحددة أيأ كان قيمة المبالغ المستحقة للضريبة. كما تقوم الجريمة كذلك حتي ولو أعتقد الممول أنه معفي من تقديم الإقرار، بسبب خسارته. ولكن تنتفي الجريمة إذا كان المتهم يعتقد أنه يستحق العقاب من أجل عدم تقديم الإقرار، في حين أنه لم يكن ملزماً بعمل هذا الإقرار. وتطبيقاً لذلك، عرضت قضية علي القضاء الفرنسي قضي فيها بإدانة ممول بصفته شريكاً في شركة تضامن، وأصبح بعد وفاة شريكه هو صاحب الشركة، ومن ثم كان يتعين عليه أن يقدم إقراراً ضريبياً عن نشاطه، في حين تبين أن المتهم ما هو إلا عامل لدي الشركة، وبالتالي لا يكون ملزماً بتقديم هذا الإقرار^(٣).

ولدي تأييد الرأي السائد في الفقه، في الأصل في الجرائم أن تكون عمدية، والاستثناء أن تكون غير عمدية، وفي حالة سكوت المشرع عن تحديد

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٥، ص ١١٦. ويعتبر في حكم الامتناع عدم قيام الجاني بتقديم الإقرار بنفسه فإذا طلب من وكيله تقديم الإقرار فلم يقم بذلك، فإن الممول يسأل عن ذلك باعتبار أنه الملتزم بأداء هذا الواجب. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٠، ص ١٤٦.

(٢) د. حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، ١٩٦٣م، بند ٢١، ص ١٢٤. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٥، ص ١١٦. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٧، ص ١٤٤.

(٣) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٥، ص ١١٦.

نوع الركن المعنوي المطلوب، فلا مجال إلا إعمال الأصل وهو تطلب القصد الجنائي العام^(١).

ثانياً: توافر القصد الجنائي العام:

يتمثل الركن المعنوي في هذه الجريمة في توفر القصد الجنائي باعتبار أن هذه الجريمة عمدية، فيجب علي الممول أو المكلف أن يعلم بالواجب الذي يفرضه عليه القانون الضريبي وهو تقديم الإقرار عن نتيجة نشاطه الخاضع للضريبة سواء ربح أو خسارة خلال المواعيد القانونية واتجاه إرادته إلي عدم تقديم الإقرار الضريبي^(٢).

ومن البديهي أن يلتزم الممول أو المكلف بتقديم الإقرار إلي مأمورية الضرائب المختصة، ويثور التساؤل عن الحكم في حالة تقديم الإقرار إلي مأمورية غير مختصة، ونرى أن هذه الحالة تنشأ عن خطأ من الممول أو المكلف أو من يمثله، ولكنها لا تتجاهل حقيقة كون الممول قد قدم الإقرار إلي إحدى مصلحة الضرائب، وبذلك يكون قد سقط الركن المادي للجريمة، مما يقتضي عدم تجريم هذه الحالة. إذ في الإمكان تصحيح هذا الخطأ بإعادة الإقرار إلي المأمورية المختصة^(٣)، سواء تم ذلك عن طريق الممول أو المكلف، أو المصلحة، سيما وأن هذا النوع من الأخطاء يدخل من قبيل

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٢٩، ص ١٤٥.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٠، ص ١٤٦. د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨٠٩. د. مجدي محمد علي: بطلان تحصيل مصلحة الضرائب للتعويضات بناءً علي محضر مواجهة، أحد أبحاث المؤتمر الضريبي الثاني عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٧م، ص ٤٠.

(٣) في ذات المعني، د. زكريا محمد بيومي: التجريم الضريبي وفقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، بعنوان " النظام الضريبي المصري المشكلات ومعوقات التطبيق والحلول "، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٦م، ص ٣٠.

الأخطاء المشتركة التي يقع فيها كل من الممول ومصلحة الضرائب^(١). فإذا كان الممول ملزماً بأن يتحرى المأمورية المختصة ليقدم الإقرار إليها، فإن علي المأمورية التي يقدم إليها الإقرار واجب التيقن من أنها مختصة باستلامه، فإذا وقع الخطأ من الطرفين فليس من العدل أن يتحمل طرف واحد العقاب، سيما وأن الركن المادي للجريمة، وهو تقديم الإقرار لم يتحقق فعلاً.

ولقد ترك المشرع للملتزم بتقديم الإقرار فرصة ستين يوماً لتدارك موقفه السلبي بعدم تقديم الإقرار الضريبي، فإذا انقضت هذه المدة دون أن يبادر بتقديم الإقرار، توافر الركن المادي للجريمة. وتحسب مدة الستين يوماً من اليوم التالي لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد قانوناً لكل نوع من أنواع الإقرارات المنصوص عليها في المادة ٣١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ونود الإشارة إلي أنه إذا دفع الممول بأنه قدم الإقرارات موضوع التهمة في مواعيدها المقررة، وأشهد علي ذلك المحاسب الضريبي بالجلسة، والمستندات المقدمة منه، فهذا **دفاع جوهري**، يتعين علي المحكمة أن تبحثه وتمحصه، وترد عليه رداً سائعاً^(٢). كما أنه إذا دفع المتهم بأن محله كان مغلقاً خلال السنوات التي كان يتعين عليه أن يقدم إقراراً ضريبياً عن أرباحه فيها، ولا يقبل عقلاً أن يحاكم عن نشاط لم يزاوله أثناء غلق المحل، فإن هذا الدفاع جوهري، من شأنه إذا صح أن يحط عنه عبء المسؤولية، ويرفع عنه ثقل الجريمة. وإذا قضي الحكم بإدانته دون أن يعرض لهذا الدفاع ويرد عليه، فإنه يكون مشوباً بالقصور^(٣).

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٠.

(٢) نقض: جلسة ١٠/٥/١٩٦٥م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٦، رقم ٨٩، ص ٤٤٦.

(٣) نقض: جلسة ٥/٦/١٩٥٦م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٧، رقم ٢٣٥، ص ٨٤٨.

المطلب الثالث

عقوبة جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي

أولاً: عقوبة جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي لأول مرة:

قررت المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المستبدلة بموجب القانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م عقوبة لعدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه، وهي الغرامة التي لا تقل عن خمسين ألف جنيه، ولا تتجاوز مليوني جنيه^(١)، وهذه الغرامة من قبيل الغرامات النسبية. وهي عقوبة تتناسب مع طبيعة هذه الجريمة.

ثانياً: عقوبة جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي في حالة تكرار الجريمة:

إذا تكرر الفعل السلبي بعدم تقديم الإقرار لأكثر من ستة إقرارات شهرية (في حالة إقرار ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول)، أو أكثر من ثلاثة إقرارات سنوية (في حالة إقرار ضريبة الدخل)، فإن العقوبة تكون الغرامة التي لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تتجاوز مليوني جنيه، والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز ثلاث سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين^(٢).

(١) كانت العقوبة المقررة في الفقرة الأولى من المادة ٧٠ قبل استبدالها هي الغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائتي ألف جنيه.

(٢) أعترض مجتمع الأعمال على العقوبة المشددة المتمثلة في الغرامة التي تصل إلى مليوني جنيه، والحبس، وهي عقوبة قدر المشرع أنها ملائمة بالنظر إلى خطورة الجرم المترتب على عدم تقديم الإقرار باعتباره الدليل الأقوى على التقدير الصحيح للضريبة. د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٢. يذهب بعض الفقه إلى أن عقوبة الغرامة عقوبة تتناسب مع طبيعة هذه الجريمة. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٨٦، ص ١١٧.

ويلاحظ أن تشديد العقوبة لا يسري على الإقرارات ربع السنوية، وهي إقرارات ضريبة المرتبات التي يلتزم بتقديمها أصحاب الأعمال، مهما بلغ عدد الإقرارات التي لم تقدم منهم. إذ يوقع عليها في كل مرة عقوبة الغرامة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية بعد استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ م.

ويثور التساؤل عن كيفية حساب عدد الإقرارات التي يتم تشديد العقاب بسبب بلوغها الحد الأقصى المقرر قانوناً.

يذهب رأي إلي أنه لا يشترط أن يكون التكرار بعدم تقديم الإقرار الضريبي متتالياً، حيث تفرض العقوبة المشددة إذا تجاوز عدد الإقرارات التي لم يقدمها الممول أو المكلف ثلاث، أو ست مرات، متصلة أو منقطعة، ومهما طالّت المدة الزمنية بين الإقرار الأول الذي لم يقدمه الممول أو المكلف.

بينما يذهب رأي آخر^(١)، بأنه يشترط لتوقيع العقوبة المشددة أن يتتابع الفعل السلبي بعدم تقديم الإقرار الضريبي، تتابعاً مستمراً غير منقطع، أي أن يكون الممول أو المكلف قد أمتنع عن تقديم الإقرارات لثلاث أو ست إقرارات متتالية، أو متصلة غير منقطعة، بحيث إذا قدم إقراراً أو أكثر قبل وصول الإقرارات الممتنع عن تقديمها الحد الأقصى، أنقطع التسلسل العددي لهذه الإقرارات، وبدأ حساب عدد جديد مع أول إقرار يمتنع عن تقديمه بعد آخر إقرار قدمه. ويؤيد هذا الرأي أن التتابع المستمر بعدم تقديم الإقرار يدل على النية المبيتة في تجاهل الالتزام المقرر على المتهم بتقديم الإقرار، مما يدل على ثبوت القصد الجنائي في حقه، وتكون عقوبة الغرامة والحبس أو إحداها هي العقوبة الملائمة التي يقدرها القاضي، تبعاً لظروف كل واقعة.

ويجب التأكيد على أن حساب عدد الإقرارات، يتم على أساس كل نوع من الإقرارات على حدة؛ بمعنى أن لكل من الإقرارات الشهرية والإقرارات

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١١.

السنوية حساب خاص بكل منهما، بحيث لا يجوز الجمع بين عدد الإقرارات الضريبية من النوعين معاً.

وتشكل كل مدة زمنية تتجاوز (الثلاث) أو (الست) مرات متتالية وحدة مستقلة، فإذا عوقب الممول بالعقوبة المشددة عن التجاوز في إحدى المرات. يبدأ بعده حساب جديد، ويكون الإقرار الذي يمتنع عن تقديمه بعد هذا الميعاد هو الإقرار الأول الذي يطبق بشأنه حكم الفقرة الأولى التي تقتصر علي الغرامة المالية وحدها. ولا يطبق علي المتهم عقوبة الحبس المقررة في الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية إلا بعد تجاوز الفترات الزمنية بعد ذلك، وهكذا^(١).

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٢.

المبحث الثالث

الجرائم المنصوص عليها في المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية

حددت المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، الأفعال المجرمة في الفقرة الأولى والثانية منها، علي النحو التالي:

أولاً: جريمة مخالفة أحكام المواد (٢٤، ٢٨، ٣٥) / فقرتين أولى وثانية، ٣٧ / فقرتين أولى ورابعة، ٣٨ / فقرات أولى وثانية وثالثة) من قانون الإجراءات الضريبية:

وفقاً للفقرة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يُعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه كل من خالف أحكام المواد (٢٤، ٢٨، ٣٥) / فقرتين أولى وثانية، ٣٧ / فقرتين أولى ورابعة، ٣٨ / فقرات أولى وثانية وثالثة) من هذا القانون.

(١): جريمة قيام موظف مصلحة الضرائب الذي انتهت خدمته خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء الخدمة، بالحضور أو المشاركة أو الترافع عن الممولين أو المكلفين التي سبق له الاشتراك في فحص ملفاتهم الضريبية أو مراجعتها:

وتطبيقاً للفقرة الثانية من المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، لا يجوز لموظف المصلحة الذي انتهت خدمته لأي سبب من الأسباب أن يحضر أو يُشارك أو يترافع أو يمثل أياً من الممولين أو المكلفين، سواء كان ذلك بنفسه أو عن طريق وكيل له في أي من الملفات الضريبية التي سبق له الاشتراك في فحصها أو مراجعتها أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات ربط الضريبة فيها، وذلك خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء خدمته^(١). فالموظف الذي تنتهي خدمته لأي سبب بالاستقالة أو انتهاء الخدمة أو الانقطاع أو غيرها من الأسباب، تحظر عليه المادة ٢٤ المذكورة أموراً

(١) المادة ٢٤ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

حددها نص المادة المذكورة، وهذا الحظر مقيد موضوعياً، وزمانياً؛ فالقيد الموضوعي يتعلق بالملفات الضريبية التي سبق لهذا الموظف الاشتراك في فحصها أو مراجعتها أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات ربط الضريبة فيها. أما القيد الزمني فإن هذا الحظر محدد بمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء خدمة هذا الموظف^(١). ومن ثم فإن من تنتهي خدمته من موظفي مصلحة الضرائب، غير محظور عليهم العمل الضريبي لصالح الممولين أو المكلفين إذا كان هذا العمل بعد مضي خمس سنوات من تاريخ انتهاء خدمته، حتي ولو كان قد سبق له أن شارك بأي عمل من أعمال الفحص والمراجعة أو إجراء الربط لهؤلاء الممولين، كما أنه ليس محظوراً علي الموظف الذي يمض علي انتهاء خدمته الخمس سنوات القيام بأي عمل لممولين أو مكلفين لم يسبق أن شارك في أي عمل من الأعمال المذكورة في ملفاتهم إبان عمله بمصلحة الضرائب.

(٢): جريمة عدم إخطار الممول أو المكلف بأي تغييرات تحدث علي البيانات السابق تقديمها عن التسجيل:

يلتزم الممول أو المكلف بالإخطار بأي تغييرات تحدث علي البيانات السابق تقديمها عند التسجيل وفقاً للمادة (٢٥) من هذا القانون^(٢) وذلك خلال

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨٠٤.

(٢) تنص المادة ٢٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أنه: " يلتزم كل ممول أو مكلف بأن يتقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة بطلب للتسجيل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو من تاريخ الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة، بحسب الأحوال، ويقدم هذا الطلب علي النموذج المعد لهذا الغرض يدوياً أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً، مرفقاً به المستندات اللازمة والتي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. وعلي المأمورية مراجعة طلب التسجيل المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة، وإذا تبين لها عدم استيفاء البيانات المطلوبة تقوم بإخطار الممول أو المكلف علي النموذج المعد لهذا الغرض لاستيفاء البيانات خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار بأي من الوسائل المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة. وفي حالة عدم تقديم الممول أو المكلف طلب التسجيل المشار إليه، تقوم المأمورية بتسجيله بناء علي ما يتوافر لديها من بيانات أو معلومات، مع إخطاره بالتسجيل خلال خمسة أيام عمل وذلك مع عدم الإخلال بالمسئولية الجنائية. ويلتزم غير المكلفين ممن لم تبلغ مبيعاتهم حد التسجيل

ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير، ويقع عبء الإخطار في حالة وفاة الممول أو المكلف علي ورثته خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة^(١). ويكون إخطار الممول أو المكلف للمأمورية المختصة بأي تغييرات تحدث علي البيانات السابق تقديمها عند التسجيل علي النموذج رقم ٦) تسجيل^(٢).

ويشترط لتوقيع العقوبة المقررة في هذه الحالة أن يكون الممول أو المكلف قد سبق له التسجيل، وأن يكون قد حدثت تغييرات جوهرية واجب الإخطار عنها خلال مدة لا تتجاوز الثلاثين يوماً من حدوث هذا التغيير. ومن ثم لا توقع العقوبة المقررة علي الممول أو المكلف الذي لم يسجل لدى مصلحة الضرائب، أو من تأخر عن التسجيل لأول مرة. وإذا حدث التغيير بعد وفاة الممول أو المكلف، أو قبل وفاته وأدركته الوفاة قبل مدة الثلاثين يوماً علي الإخطار بالتغيير، انتقل عبء الالتزام بالإخطار علي ورثته، وقد راعي المشرع ظروف الوفاة فقرّر وجوب إخطارهم بالتغيير الذي تم قبل وفاة الممول أو المكلف خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة، فإذا تقاعس الورثة عن الإخطار بعد مضي هذه المدة وقعت عليهم العقوبة المقررة للجريمة. ويرى البعض من الفقه أن الإخطار الواقع علي الورثة يكون في حالة استمرار المنشأة في العمل بعد وفاة المورث، أما إذا توقفت المنشأة عن العمل نهائياً بسبب وفاة الممول أو المكلف فليس علي الورثة في هذه الحالة التزام بالإخطار عن تغيير بدأ وأنقضي أثره بوفاة من قام به^(٣).

المقرر قانوناً بالتسجيل علي المنظومة الإلكترونية بالمصلحة مقابل رسم سنوي يحدده وزير المالية بما لا يتجاوز خمسمائة جنيه، ويتوقف تحصيل هذا الرسم عند بلوغ حد التسجيل ".

(١) المادة ٢٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨٠٦.

(٣): جرائم عدم تسجيل المشتريات والمبيعات علي النظام الإلكتروني:

يجب علي الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية الذين تحددهم اللائحة التنفيذية لهذا القانون ممن يبيعون سلعة أو يقدمون خدمة (سواء من المنتجين أو التجار أو الموزعين أو مؤدي الخدمة أو المصدرين أو المستوردين أو وكلاء التوزيع)^(١) تسجيل جميع مشترياتهم ومبيعاتهم من السلع والخدمات علي النظام الإلكتروني الذي تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون مواصفاته ومعاييرته الفنية، وضوابط وأحكام العمل به، بما يكفل للمصلحة من خلاله تتبع حركة المبيعات بشكل دائم، والوقوف علي حجمها وقيمتها وأطراف علاقة التعامل، وغير ذلك مما يلزم لربط الضريبة المقررة وتحصيلها^(٢).

ويجب أن يُضمّن النظام المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة تسجيل المتحصلات جميعها النقدية أو الإلكترونية التي توضح قيمة المبيعات من السلع والخدمات، والضريبة المستحقة عليها، وإصدار فاتورة إلكترونية عن كل عملية بيع موقعة إلكترونياً من مصدرها، ومستوفاة لمعايير التأمين التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون المشار إليها، تتضمن البيانات المنصوص عليها في المادة (٣٧) من هذا القانون^(٣).

(١) راجع المادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المادة ١/٣٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) المادة ٢/٣٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وتنص المادة ٣٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أنه: " يجب علي كل ممول أو مكلف وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون ذلك إصدار فاتورة ضريبية أو إيصال مهني بالنسبة إلي من يزاولون مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة، بحسب الأحوال، وفقاً للضوابط الآتية: (أ) أن تكون الفاتورة أو الإيصال من أصل وصورة. ويسلم الأصل للمشتري، وتحفظ الصورة لدي الممول أو المكلف. (ب) أن تكون الفاتورة أو الإيصال مرقمة بأرقام سلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الشطب أو الكشط أو التحشير. (ج) أن تتضمن الفاتورة أو الإيصال البيانات الآتية: رقم مسلسل الفاتورة أو الإيصال. تاريخ الإصدار. اسم الممول أو المكلف وعنوانه ورقم تسجيله. اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله، إن وجد. بيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة وقيمتها وفئة الضريبة علي القيمة المضافة أو ضريبة الجدول المقررة وقيمتها مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة أو الإيصال. أي بيانات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التي يجب أن يتضمنها

وقد حدد المواد من ٣٤ حتي ٤١ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية، الشروط والمعايير اللازمة للنظام الإلكتروني للفاتورة، والمواصفات والمعايير الفنية للنظام الإلكتروني للفاتورة، والمعايير التي يجب اتباعها في شأن تأمين الفاتورة الإلكترونية، والضوابط والشروط التي يجب توافرها لإصدار تراخيص مقدم الخدمة لتنفيذ النظام الإلكتروني للفاتورة، والالتزامات المفروضة علي مقدمة الخدمة المرخص له، والحالات التي تقوم مصلحة الضرائب بإلغاء ترخيص مقدم الخدمة.

(٤): جريمة عدم إصدار فاتورة ضريبية أو إيصال مهني عند بيع السلعة أو أداء الخدمة:

يجب علي كل ممول أو مكلف وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون ذلك إصدار فاتورة ضريبية أو إيصال مهني بالنسبة إلي من يزاولون مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة، بحسب الأحوال، وفقاً للضوابط الآتية: (أ) أن تكون الفاتورة أو الإيصال من أصل وصورة. ويسلم الأصل للمشتري، وتحفظ الصورة لدي الممول أو المكلف. (ب) أن تكون الفاتورة أو الإيصال مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الشطب أو الكشط أو التحيث. (ج) أن تتضمن الفاتورة أو الإيصال البيانات الآتية: رقم مسلسل الفاتورة أو الإيصال. تاريخ الإصدار. اسم الممول أو المكلف وعنوانه ورقم تسجيله. اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله، إن وجد. بيان السلعة المباعة أو

الإيصال المهني المشار إليه. وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة علي القيمة المضافة وضريبة الجدول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع. ويجب أن يتم إصدار الفاتورة أو الإيصال المنصوص عليهما في الفقرة الأولى من هذه المادة في شكل محرر إلكتروني وذلك بالصورة وطبقاً للضوابط والأحكام التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. ويجوز بقرار من الوزير تقرير شكل خاص بالفاتورة الضريبية الإلكترونية لفئة معينة أو لفئات معينة من الممولين أو المكلفين. وفي حالة إلغاء الفاتورة أو الإيصال، يلتزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بأصل الإيصال أو الفاتورة الملغاة وجميع صورها. ويُعد بالإيصالات الإلكترونية التي تصدر من خلال الوسائل الإلكترونية المختلفة، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون شكل هذه الإيصالات والبيانات الأساسية التي يجب توافرها وغيرها من الإجراءات ونظم الرقابة اللازمة لتنفيذ ذلك".

الخدمة المؤداة وقيمتها وفئة الضريبة علي القيمة المضافة أو ضريبة الجدول المقررة وقيمتها مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة أو الإيصال. أي بيانات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التي يجب أن يتضمنها الإيصال المهني المشار إليه. وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة علي القيمة المضافة وضريبة الجدول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع^(١). ويجب أن يتم إصدار الفاتورة أو الإيصال المنصوص عليهما في الفقرة الأولى من هذه المادة في شكل محرر إلكتروني وذلك بالصورة وطبقاً للضوابط والأحكام التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون^(٢). وقد حددت المادة ٤٣ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، الضوابط التي يتم الالتزام بها عند إصدار الفاتورة الإلكترونية.

(٥): جرائم عدم إمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة والحسابات الإلكترونية وعدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات وصور الفواتير لمدة معينة:

مع مراعاة أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م، يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً إذا تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ خمسمائة ألف جنيه بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة المنصوص عليها بقانون التجارة الصادر بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩م يدوياً أو إلكترونياً^(٣). وعلي كل ممول أو مكلف إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية، ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابطها، والضوابط اللازمة

(١) المادة ١/٣٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المادة ٤/٣٧ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) المادة ١/٣٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

توافرها للتحويل من نظام الحسابات الورقية إلى نظام الحسابات الإلكترونية^(١). وفي جميع الأحوال، يلتزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يُقدم عنها الإقرار^(٢). وقد حددت المادتين ٤٥، ٤٦ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، الدفاتر والسجلات التي يتعين علي كل ممول إمسакها.

ويلاحظ لنا أن الفقرة الثالثة من المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الضريبية والتي تلزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يُقدم عنها الإقرار، المعاقب عليها بموجب الفقرة الأولى من المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد والتي قررت لها عقوبة الغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه في حالة مخالفة الفقرة الثالثة من المادة ٣٨ سالف الذكر، تتداخل في حكم الفقرة الثانية من المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، والتي تقرر عقوبة الغرامة لا تزيد علي خمسين ألف جنيه لكل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً.

ثانياً: جريمة عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً:

يلتزم المكلف بالضريبة بإمسак الدفاتر والسجلات اللازمة لقيد العمليات التي يقوم بها بالبيع والشراء^(٣)، سواء كان هذا القيد يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها. ووفقاً للفقرة الثانية من المادة ٧١ من

(١) المادة ٣٨/٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المادة ٣٨/٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) د. رائد ناجي أحمد الجميلي: سياسة التجريم والعقاب في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م النافذ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد السادس، المجلد ١٤، حزيران ٢٠٠٧م، ص ٥١٢.

قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يُعاقب بغرامة لا تزيد على خمسين ألف جنيه كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً^(١). وتختلف هذه المدة من دولة لأخرى. ففي فرنسا يجب الاحتفاظ بتلك الدفاتر والسجلات لمدة ست سنوات اعتباراً من آخر قيد فيها، وفي إنجلترا يختلف الأمر، حيث يتم الاحتفاظ بتلك الدفاتر والسجلات لمدة ثلاث سنوات^(٢). ويبدو أن عقوبة الغرامة الواردة في المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد تشمل الممولين أو المكلفين وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات للمدة القانونية المقررة، حتي تتمكن مصلحة الضرائب من الرجوع إليها للتأكد من مدى الالتزام بالقانون الضريبي^(٣).

(١): نص التجريم والعقاب:

تنص الفقرة الثانية من المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أن: " ويُعاقب بغرامة لا تزيد علي خمسين ألف جنيه كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً".

(٢): حكمة التجريم:

رغبة من المشرع في تحديد دين الضريبة بدقة وعدالة، وحتى لا يبني تقدير مبلغ الضريبة علي حكم مصلحة الضرائب وحدها، وما قد يشوب ذلك

(١) تنص المادة ١٣ من قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصري علي أنه: " يلتزم المسجل بإسكاف سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر. وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بإسكافها يدوياً أو إلكترونياً، والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها".

(٢) Frapsavce M.: Comment appliquer la nouvelle, T. V. A., ed. 19, Chapitre 4, Paris, PP. 1-3.

(٣) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨٠٧. د.

حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٠٥، ص ١٣١.

من جور، أو علي ما يفصح عنه الممول أو المكلف من حقائق قد لا تكون كافية أو مضللة تؤدي إلي تهريه من الضريبة^(١)، فقد ألزم الممولين والمكلفين وغيرهم ممن يتعاملون معهم بإمسك الدفاتر والسجلات التي تتضمن ما يوضح حقيقة تعاملاتهم، ويعبر بجلاء عن الدين الضريبي.

وحرصاً من المشرع علي أن يقوم الممولون أو المكلفون بتنفيذ هذا الالتزام، فقد تدخل بتجريم مسلك الممول أو المكلف الذي يخالف هذا الالتزام أو يمتنع عن الإمساك بهذه الدفاتر والسجلات^(٢).

(٣): صفة الجاني:

صاحب الصفة في هذه الجريمة هم الممولين أو المكلفين الذين لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً. وقد عرف قانون الإجراءات الضريبية الموحد كل من الممول والمكلف. فالأول، هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة التي يفرضها القانون الضريبي^(٣). أما الثاني، فهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون الضريبي، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون الضريبي مهما كان حجم معاملاته.

(١) د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل الجديد، طبعة ٢٠٠٥/٢٠٠٦م، ص ٣٤١.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٠٧، ص ١٣٢ - ١٣٣.

(٣) لمزيد من التفصيل حول تعريف الممول، د. رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١م. د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٠٩، ص ١٣٣. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٦، ١٣٧، ١٣٨، ص ١٤٨ - ١٥٠. د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهريب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٩٧ - ١٠٦.

(٤): النشاط الإجرامي ومطله:

يتمثل النشاط الإجرامي في هذه الجريمة في سلوك سلبي هو الامتناع عن إمساك الدفاتر والسجلات. وقد حدد المشرع المحل الذي يرد عليه التزام الممولين أو المكلفين بالإمساك به^(١)، وهي الدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية^(٢)، ومن التزامات الممولين والمكلفين: (ب) الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية، والاحتفاظ بها خلال المدة القانونية المقررة، وإصدار الفواتير الضريبية وفقاً لأحكام القوانين واللوائح^(٣).

وتعرف الدفاتر بأنها أوراق مجمعة ومرقمة وموثقة يقيد فيها الخاضع للضريبة البيانات التي يحددها القانون^(٤). ومن أمثلتها: دفتر اليومية الأصلي^(٥)، ودفتر الجرد^(٦)، ودفتر الأستاذ^(٧). أما السجلات فهي السجلات

(١) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١١٠، ص ١٣٤.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٩، ١٤٠، ص ١٥٠ - ١٥١.

(٣) المادة الخامسة من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٤) د. حسني المصري: القانون التجاري، د. ن، ١٩٨٦م، ص ٢٠٧.

(٥) بينت المادة ١/٢٢ من قانون التجارة المصري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩م ما يتم قيده في دفتر اليومية الأصلي وهي البيانات المتعلقة بالعمليات التجارية التي يقوم بها التاجر، ومسحوبات التاجر الشخصية وهي النفقات الخاصة به وبأسرته. وفي فرنسا يقتصر القيد في هذا الدفتر علي البيانات المتعلقة بالعمليات التجارية، أما النفقات الأسرية فلم تعد تقيد به بعد أن ألغي المشرع قيدها بالمرسوم الصادر في ٢٢ سبتمبر ١٩٥٣م.

Hamel (J), Lagard (G) et Jauffret (A): Droit Commercial, 1980, T. 1, p. 405.

مثبت لدي، د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٩، هامش ص ١٥١.

(٦) بينت المادة ٢٣ من قانون التجارة المصري البيانات التي يتعين قيدها في هذا الدفتر وهي تلك المتعلقة بتفاصيل البضاعة لدي التاجر في آخر سنته المالية، وصورة من الميزانية وحساب الأرباح والخسائر. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٣٩، هامش ص ١٥١.

(٧) تنقل في دفتر الأستاذ جميع القيود المدرجة في دفتر اليومية الأصلي تبعاً لتسلسلها الزمني، مع الإشارة في هذا الدفتر إلي رقم القيد والصفحة المنقول عنها من دفتر اليومية. د. محمود سمير الشرقاوي: القانون التجاري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م، ص ١٣٣. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٠، هامش ص ١٥١.

التي تقتضيها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة كل ممول^(١). ومن أمثلتها: سجل التسويدة^(٢)، وسجل الخزنة^(٣)، وسجل المخزن^(٤).

ومع مراعاة أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م، يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً إذا تجاوز رقم أعمال السنوي مبلغ خمسمائة ألف جنيه بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة المنصوص عليها بقانون التجارة الصادر بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩م يدوياً أو إلكترونياً.

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٠، ص ١٥١. ونود الإشارة إلي أن السجلات هي جمع لكلمة سجل وقد يتداولها المتخصصون في مجال إدارة الوثائق وفي مجال نظم المعلومات حيث أن التكامل بين هذين المجالين صار حتمياً و ما هي إلا ترجمة من الانجليزية لمفهوم الوثيقة الرسمية التي تستخدم كدليل أو إثبات لعملية أو إجراء إداري ما، ولكن المشكلة في قبول هذا المصطلح عند الكثير من المتخصصين العرب هو التباس معناه مع السجل الذي هو عبارة عن كراسة رسمية يستخدم لتقييد أو بالأحرى تسجيل النشاطات أو المشاكل أو الأعمال أو الأشخاص أو غير ذلك ليكون بمثابة المرجع الرسمي للمتابعة أو الإثبات، ويفضهم لهذا المصطلح يثبتون مصطلح الوثائق أو الوثيقة وبعضهم يثبت مصطلح الأرشيف على اعتبار أن كل الوثائق التي تنشأ مآلها إلى الأرشفة الموقّعة أو الدائمة. وللسجلات أهمية في وقائع التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة، ويمكن إتّمام ذلك عن طريق جمع معلومات عن ملف المسجل المتهرب من الإدارة المركزية للحاسب الآلي بالمصلحة، أو من إدارات الميكرو فيلم، ومن خلالها يمكن التعرف علي بيانات كاملة عن المكلف المتهرب. د. أحمد عبد الملاه المرافي: جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١١٩.

(٢) تقييد في سجل التسويدة العلمية بسرعة وبدون تنظيم بمجرد وقوعها علي أن تنتقل محتوياتها في نهاية اليوم إلي دفتر اليومية. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٠، هامش ص ١٥١.

(٣) تقييد في سجل الخزنة حركة النقود من وإلي الخزنة، وإمساك هذا السجل بالنسبة للبنوك إلزامياً لأنه من السجلات التي تستلزمها طبيعة التجارة. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٠، هامش ص ١٥١.

(٤) تقييد في سجل المخزن حركة دخول البضاعة للمخازن وخروجها منه، ويطلق عليه سجل المشتريات والمبيعات. د. نادية محمد معوض: الوسيط في القانون التجاري، دار الهاني للطباعة والنشر، طبعة ٢٠٠٤/٢٠٠٥م، ص ١٦٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٠، هامش ص ١٥١.

وعلى كل ممول أو مكلف إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية، ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابطها، والضوابط اللازم توافرها للتحويل من نظام الحسابات الورقية إلى نظام الحسابات الإلكترونية. وفي جميع الأحوال، يلتزم الممول أو المكلف بالأحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يُقدم عنها الإقرار. وللوزير وضع قواعد مبسطة لإمساك الدفاتر والسجلات بالنسبة لفئات من الممولين أو المكلفين التي يصدر بتحديددها قرار منه^(١).

وفي تطبيق أحكام المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يلتزم كل ممول بإمساك الدفاتر، والسجلات المنصوص عليها في قانون التجارة الصادر بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩م أو سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوية أو إلكترونية، يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها، وهي: (١) دفتر اليومية العامة^(٢): الذي تقيّد فيه جميع عمليات الممول أولاً بأول. (٢) دفتر الأستاذ العام^(٣). (٣) دفاتر اليومية المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة: التي تتحدد تبعاً لطبيعة ونوع حجم ونشاط المنشأة. (٤) دفتر الجرد: وتقيّد فيه مفردات وأصول وخصوم المنشأة حسب الجرد الفعلي لها في نهاية السنة المالية للمنشأة. (٥) دفتر الصنف: ويمسك بمعرفة الممولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة. (٦) دفتر الصادرات: ويتضمن بيانات رسائل الصادر بما في ذلك رقم شهادة الصادر وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول. (٧) المستندات الأصلية من عقود وفواتير شراء وإشعارات وإيصالات ومكاتبات صادرة من الغير، وصور فواتير البيع

(١) المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) يسمي دفتر اليومية، بدفتر القيد الأولى.

(٣) يشتمل دفتر الأستاذ على جميع الحسابات المتعلقة بالعمليات المالية التي سجلت بدفتر اليومية.

والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة المؤيدة لجميع معاملاتها^(١).

واستثناءً من الدفاتر المشار إليها، يتعين علي كل ممول - من الأشخاص الطبيعيين - يزاول نشاطاً مهنيّاً أو حرفياً، إمساك الدفاتر الآتية: (١) دفتر إيرادات: ويقيد به، كافة الإيرادات التي يحصل عليها الممول خلال العام. (٢) دفتر مصروفات: ويقيد به، كافة التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة النشاط خلال العام. (٣) دفتر إيصالات: ويكون من أصل وصورة ومختوم بخاتم المأمورية التابع لها الممول، علي أن يتم تسليم الأصل إلي العميل، ويتم تسليم الصورة للمأمورية المختصة عند الطلب.

وفي جميع الأحوال إذا كان الممول مستخدماً لأنظمة الحاسب الآلي، فإنه يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر التي تتوفر فيها الضوابط التي يصدر بها قرار من الوزير أو من يفوضه^(٢).

ويُعتد بقوائم البيانات " شريط آلة تسجيل النقد " التي تتعلق بمقدار الضريبة في حالة استخدام الممول أو المكلف ماكينات تسجيل النقدية، أو أجهزة البيع الإلكترونية. ويصدر رئيس المصلحة القواعد والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها^(٣).

وتوجد بعض الشروط الموضوعية والشكلية التي يجب توافرها في الدفاتر والسجلات. فيجب أن تكون الدفاتر والسجلات معبرة تعبيراً صادقاً عن نشاط المسجل. كما يجب أن تكون هذه الدفاتر والسجلات دقيقة ومنتظمة^(٤)

(١) المادة ٤٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) المادة ٤٦ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٣) المادة ٤٧ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٤) وقد أكدت المادة الخامسة من مواد الإصدار الخاصة باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي القيمة المضافة أنه: " في تطبيق أحكام المادة السادسة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م تراعي الشروط والضوابط الآتية: ١- إمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة. ... " وقد أكدت المادة ٤٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، علي أن: " ... وفي جميع الأحوال يجب أن تكون الدفاتر التي تمسكها

وأن يتم توثيقها قبل العمل بها وأن يتم إثبات العمليات بالدفاتر والسجلات أولاً بأول وأن تتضمن الدفاتر والسجلات تفاصيل جميع العمليات المالية ويجب أن تكون هذه الدفاتر والسجلات مؤيدة بالمستندات الحقيقية المحفوظة بطريقة منتظمة وسهلة^(١).

(٥): الركن المادي للجريمة:

يتحقق الركن المادي للجريمة بعدم إمساك الممولين أو المكلفين الدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً، علي الرغم من فرض الالتزام عليهم من المشرع بالإمساك بهذه الدفاتر والسجلات^(٢). وتتحقق هذه الجريمة بمجرد الامتناع عن إمساك الدفاتر والسجلات دون تطلب تحقق نتيجة معينة، لذلك فهي من جرائم السلوك البحت، كما أنها تعد من جرائم الخطر باعتبار أنها تعرض مصلحة الخزانة العامة للخطر بسبب عدم معرفة حقيقة دخل الممولين أو المكلفين لعدم إمساكهم بالدفاتر والسجلات التي تمكن من الربط الصحيح للضريبة^(٣).

(٦): الركن المعنوي للجريمة:

جريمة عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية هي جريمة عمدية^(٤)، يأخذ الركن المعنوي فيها صورة

المنشأة متكاملة، وأمانة ومنتظمة من حيث الشكل وأن تمكن من تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة علي أساس نتيجة العمليات علي اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام المادة ٢٧ من القانون ... د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٠٥، ص ١٣١.

(١) د. أحمد ماهر عبد الحميد عز: التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، ضريبة المبيعات وضرائب الدخل د. ن، ٢٠٠٦م، ص ١١٩.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١١١، ص ١٣٤.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤١، ص ١٥٢.

(٤) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١١٢، ص ١٣٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٢، ص ١٥٢.

القصد الجنائي العام، الذي يتحقق بتوافر عنصريه: العلم والإرادة^(١). فيجب أن يكون الممول أو المكلف عالماً بأنه ملتزم بالإمساك بالدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة نشاطه، ويمتنع عن الإمساك بها، وأن تتجه إرادته إلي ذلك^(٢).

ولا تقوم الجريمة إذا كان الممولين أو المكلفين خالفوا الالتزام المفروض نتيجة إهمال أو عن طريق الخطأ^(٣). وينتفي القصد إذا أصدر الممول أوامره إلي مدير الشركة لإعداد الدفاتر والسجلات ولكن هذا الأخير أهمل في ذلك كما أهمل الممول في متابعته معتقداً أنه قد أعدها^(٤).

(٧): عقوبة الجريمة:

تنص الفقرة الثانية من المادة ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أن: " ويُعاقب بغرامة لا تزيد علي خمسين ألف جنيه كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانوناً ". وتنص المادة ٣٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أن: "... وفي جميع الأحوال، يلتزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يُقدم عنها الإقرار ... ". فمتي توافرت أركان جريمة عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات، فإن المشرع يقرر عقاب الممول أو المكلف المتهم بالغرامة التي لا تزيد علي خمسين ألف جنيه.

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٢، ص ١٥٢.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١١٢، ص ١٣٥.

(٣) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١١٢، ص ١٣٥.

(٤) عماد إبراهيم الفقي: الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥م، ص ١٠٤. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٢، ص ١٥٢.

ولدي أن هذه العقوبة ليست بالجسيمة مقارنة بالعقوبات المقررة للإخلال بالالتزامات الضريبية الأخرى، كما أن المشرع لم ينص علي مضاعفة العقوبة في حالة العود إلي ارتكاب الجريمة مرة أخرى. وفي اعتقادي أنه كان أخرى بالمشرع أن يقرر لجريمة عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات خلال المدة المقررة قانوناً ذات العقوبة المقررة لجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليها في المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد وهي الغرامة التي لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تجاوز مليوني جنيه، ذلك أن جرائم الامتناع الواردة في قانون الإجراءات الضريبية تحول جميعها دون الربط الصحيح للضريبة لعدم معرفة حقيقة دخل الممول أو المكلف، مما كان يقتضي المساواة بينهما في العقوبة^(١).

(١) في ذات المعني، د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٤٣، ص ١٥٣.

المبحث الرابع

جريمة ارتباط موظف مصلحة الضرائب بأعمال خارجية

أولاً: نصوص التجريم والعقاب:

وفقاً للمادة ٧٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يُعاقب علي مخالفة حكم المادة (٢٠) من هذا القانون بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تجاوز ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد علي مائتين وخمسين ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين. ووفقاً للمادة ٢٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يُحظر علي موظفي المصلحة الارتباط بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو مكاتب المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين فيما يتصل بتطبيق أحكام هذا القانون أو القانون الضريبي. ويستدل علي هذه العلاقة بمستندات كعقود العمل أو الاتفاقات، أو ما يظهره الواقع بكافة طرق الإثبات. وإذا خالف موظفي مصلحة الضرائب هذا الحظر، عوقبوا وفقاً لأحكام المادة ٧٢ من قانون الإجراءات الضريبية^(١).

ثانياً: علة التجريم:

العلة من هذه النصوص، هي منع أي شبهة تواطئ بين موظفي مصلحة الضرائب ومن لهم صلة بتطبيق قانون الإجراءات الضريبية الموحد والقانون الضريبي. فلا تستطيع أي إدارة ضريبية أن تدفع الممولين بأحكام القانون الضريبي إلي الالتزام الضريبي الطوعي، طالما أن هؤلاء الممولين يعتبرون أن هذه الالتزامات غير عادلة أو بأن الضرائب التي يدفعونها لا

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٢.

تحسن الحكومة صرفها في مواضعها الصحيحة أو بأن بعض هذه المبالغ تذهب هدرًا نتيجة لممارسات الفساد المالي والإداري المتفشى في الدولة^(١).

ثالثًا: موضوع الجريمة:

يعد موضوع تضارب المصالح^(٢) في الوظيفة العامة واستغلال الموظف العام صلاحياته الرسمية لتحقيق مصالحه الشخصية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، من المشاكل القديمة^(٣). وقد باتت الرقابة لمنع تضارب المصالح من الأدوات الأساسية لمكافحة الفساد، ولضمان النزاهة والشفافية والحيدة في أداء الوظيفة العامة، وترجع أسباب سن تشريعات بشأن تضارب المصالح، إلي الفصل بين القطاعين العام والخاص، ودقة وتفاصيل اللوائح ذات الصلة.

(١) د. فايز فتح الله عبد الحفيظ حسن الضباعني: الاتجاهات الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة لمصر، رسالة دكتوراه، حقوق حلوان، ٢٠١٨م، ص ٢٢٢.

(٢) تبني المشرع المصري تعريفاً لتعارض المصالح في المادة الثانية من القانون رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١٣م في شأن حظر تعارض مصالح المسؤولين في الدولة، وذلك في البند الثالث حيث نص علي أنه: " كل حالة يكون للمسئول الحكومي أو الشخص المرتبط به مصلحة مادية أو معنوية تتعارض تعارضاً مطلقاً أو نسبياً مع ما يتطلبه منصبه أو وظيفته من نزاهة واستقلال وحفاظ علي المال العام أو تكون سبباً لكسب غير مشروع لنفسه أو للشخص المرتبط ".

(٣) د. ميادة عبد القادر إسماعيل: تعارض المصالح في مجال الوظيفة العامة، دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، العدد ١، مايو ٢٠٢٤م، ص ٥. د. دعاء محمود عبد اللطيف: جريمة الجمع بين المصالح المتعارضة، دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، العدد ١، مايو ٢٠٢٤م، ص ١٨٢.

يربط البعض نشأة مصطلح " تعارض المصالح " بقضية من قضايا الفساد المالي عُرفت بـ " فضيحة شركة إنرون " والتي تسببت في انهيار هذه الشركة. وقد كان من بين المتهمين في هذه القضية المدعو " أرثر أندرسن " صاحب مكتب المراجعة العالمي الكبير آنذاك فقد وُجّهت إليه اتهامات بتعارض المصالح من أجل تولي مكتبه الجمع بين مهمات مراجعة حسابات شركة إنرون عن عام ٢٠٠٠م والقيام بالأعمال الاستشارية لنفس الشركة عن نفس العام، وهو الأمر الذي اعتبرته المحكمة منافياً للنزاهة والحياد علي أساس أن استقلال المراجع وحياده يكونا مهنيين في حالة الجمع بين هاتين المهمتين لنفس العميل.

Catherine Piché, Défenir, prévenir et sanctionner le conflit d'intérêts, Heinonline, Citation: 47 R.J.T.N.S 497 2013- 2014.

وقد أصدرت جمهورية مصر العربية قانوناً لمنع تعارض مصالح مسئولى الدولة وهو القانون رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١٣م^(١)، بالإضافة إلى القوانين الأخرى التي تنطوي على حظر لتعارض المصالح، كقانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦م^(٢)، وقانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨م^(٣) وتعديلاته، وقانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣م^(٤) وتعديلاته، وقانون تنظيم تعاقدات الجهات العامة رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨م^(٥)، وقانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١م حتى آخر تعديلاته رقم ١٨٥ لسنة ٢٠٢٠م^(٦)، وكافة القوانين التي تتضمن أوضاعاً تجعل المسئولين في حالة تعارض مصالح تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على الصالح العام، ولكن نجد أن المحظورات في القوانين سالفة الذكر مقررّة على سبيل الحصر، ولا ينصرف الأمر إلى تجريم كل ما يمكن أن يحقق حالة من حالات تعارض المصالح؛ أي أن التجريم لا ينصب بشكل مطلق على أي سلوك من شأنه تحقيق تعارض المصالح وإنما يقتصر فقط على محظورات محددة في هذا المجال. وربما تُعد الصورة الوحيدة المجرمة جنائياً لتعارض المصالح قبل صدور التشريعات سالفة الذكر هي صورة التبريح التي عاقبت عليها المادة ١١٥ من قانون العقوبات المصري^(٧) بالسجن المشدد وعاقب عليها القانون

(١) الجريدة الرسمية: العدد ٤٥ مكرر (أ)، في ١٣ نوفمبر ٢٠١٣م.

(٢) الجريدة الرسمية: العدد ٤٣ مكرر (أ)، في أول نوفمبر سنة ٢٠١٦م.

(٣) الجريدة الرسمية: السنة الحادية عشرة، العدد ١٩، ١١ صفر ١٣٨٨هـ/ ٩ مايو ١٩٦٨م.

(٤) الجريدة الرسمية: العدد ١٣ (تابع) في ٣١ مارس سنة ١٩٨٣م.

(٥) الجريدة الرسمية: العدد ٣٩ مكرر (د)، بتاريخ ١٠/٣/٢٠١٨م.

(٦) الجريدة الرسمية: العدد ٣٦ مكرر (أ) في ٥ سبتمبر سنة ٢٠٢٠م.

(٧) التبريح من جرائم الوظيفة العامة، لذا تفترض في مرتكبها كونه موظفاً عاماً مختصاً بالعمل الوظيفي الذي تبرح منه. وهذه الجريمة ليست مستحدثة بالقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٧٥م، فقبل هذا القانون كان المشرع المصري يعاقب على التبريح في نصين متتاليين. ففي المادة ١١٥ كان يعاقب على التبريح الذي يترتب عليه الإضرار بمصلحة الدولة أو إحدى الهيئات، وفي المادة ١١٦ كان يعاقب على التبريح من أعمال الوظيفة، ولو لم يترتب على ذلك إضرار بمصالح الدولة أو إحدى الهيئات أو المؤسسات أو الشركات. لكن القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٧٥م أدمج الجريمتين في جريمة واحدة في المادة ١١٥ من قانون العقوبات، التي لم تتطلب في

الفرنسي في المادة ٤٣٢/١٢ من قانون العقوبات الفرنسي بالسجن خمس سنوات وغرامة ٥٠٠ ألف يورو؛ وجوهر هذه الجريمة هو استغلال أعمال الوظيفة العامة التي يختص بها الجاني بقصد تحقيق الربح أو المنفعة سواء للجاني أو لغيره، وقد كان تجريم الترشح أمر تفرضه ضرورات حماية المصلحة العامة التي يستحيل علي الموظف أن يرهاها إذا تعارضت مع مصلحته الخاصة^(١)، ومن حالات تجريم تعارض المصالح ما نص عليه قانون الإجراءات الضريبية المصري في المادة ٢٠ منه، بقولها، يُحظر علي موظفي المصلحة الارتباط بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو مكاتب المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين فيما يتصل بتطبيق أحكام هذا القانون أو القانون الضريبي. وهو ذات ما انتهجه القانون الفرنسي، بتجريمه تعارض المصالح من ذلك قانون الأمان المالي عام ٢٠٠٣م^(٢)، وكذلك قانون ٩٠٧ لسنة ٢٠١٣م المعروف بقانون نزاهة الحياة العامة الصادر في ١١ أكتوبر ٢٠١٣م والمعدّل في ١٤ ديسمبر ٢٠١٦م^(٣)، وكذلك قانون الخدمة المدنية بتعديلاته في عام ٢٠١٩م^(٤)، وقانون أخلاقيات الخدمة العامة في أبريل ٢٠١٦م، وكذا

النموذج القانوني للجريمة أن ينال الدولة أي ضرر من سلوك الموظف، فأعتبر الجريمة بذلك من جرائم الخطر. **نقض:** جلسة ١٦/٧/٢٠٢٠م، الطعن رقم ٨٥٧٤ لسنة ٨٩ ق. لمزيد من التفصيل: د. فتوح عبد الله الشاذلي: شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، الكتاب الأول، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠١م، ص ٢٧٧ وما بعدها.

(١) د. دعاء محمود عبد اللطيف: جريمة الجمع بين المصالح المتعارضة، مرجع سابق، ص ١٨٧.

(٢) Loi no 2003 - 706 du 1er août 2003 de sécurité financière, J-0-2 août 2003.p. 13220.

(٣) Loi no 13- 907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique; version cosolidée au 14 décembre 2016.

(٤) a loi n0 2019- 828 du 6 août hion 2019 relative à la transformation de la fonction publique et ses incidences en mabiématierere déontologique.

ما يتعلق بالشفافية العامة في ١٣ أكتوبر ١٩٨٣م^(١)، وما تبع ذلك من إصدار مرسوم رقم ٦٩ لسنة ٢٠٢٠م^(٢).

إن تضارب المصالح من أهم وأخطر صور الفساد المتوغل في الأجهزة الإدارية الحكومية والخاصة في مختلف المجتمعات. وبالأحرى فإنه من أهم وأخطر صور التمكين للفساد، وخطورة تعارض المصالح يتطلب مواجهته جنائياً في مختلف المجالات^(٣)، ومنها المجال الضريبي، من خلال رصد كل ما يمكن أن يمثل حالة من حالات تعارض المصالح الذي يهدد المصلحة العامة بخطر الإضرار وصياغة النصوص العقابية لهذا النوع من الحالات والمزودة بجزاءات زاجرة.

رابعاً: أركان الجريمة:

يعرف تعارض المصالح بصفة عامة بأنه كل حالة يكون للمسئول الحكومي أو الشخص المرتبط به مصلحة مادية أو معنوية تتعارض تعارضاً مطلقاً أو نسبياً مع ما يتطلبه منصبه أو وظيفته من نزاهة واستقلال والحفاظ علي المال العام أو سبب للكسب غير المشروع. والتعارض المطلق كل يترتب عليها جزاء مباشر أو محقق للمصلحة العامة أو للوظيفة العامة، بينما التعارض النسبي هو كل حالة يحتمل فيها وقوع ضرر للمصلحة أو الوظيفة العامة.

وتعبر جريمة تعارض المصالح عن الفعل الإجرامي المتمثل في الارتباط بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو مكاتب المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين فيما يتصل بتطبيق أحكام هذا القانون أو

(1) Loi no 83K-634 du 13 Juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires.

(2) Décret no 2020-69 du 30 Janvier 2020 relatif dux contrôles déontologiques dans la la fonction publique.

(3) د. دعاء محمود عبد اللطيف: جريمة الجمع بين المصالح المتعارضة، مرجع سابق، ص ٢٠٤.

القانون الضريبي. ويستند علي هذه العلاقة بمستندات كعقود العمل أو الاتفاقات، أو ما يظهره الواقع بكافة طرق الإثبات.

فقانون الإجراءات الضريبية يُحظر علي موظفي مصلحة الضرائب الارتباط بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من المكاتب المذكورة أو المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين. ولا شك أن تعارض المصالح هي أحد أوجه الفساد الذي يشوب الجهاز الإداري للدولة. ومن صور الفساد المالي، الفساد الضريبي، ويقصد به إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة نظراً للسلطات التقديرية الواسعة التي تمنح إلي موظفي مصلحة الضرائب، وما يترتب علي هذه السلطة من تحميل الممول أو المكلف بأعباء مالية أقل مما هو مستحق عن طريق إغواء الموظف العام بالرشوة أو الاستجابة لطلبه إياها^(١). وقد حدد نص المادة ٢٠ من قانون الإجراءات الضريبية الأفعال التي يُحظر علي موظفي مصلحة الضرائب إتقانها في مجال تعارض المصالح. وهي الارتباط بأي علاقة عمل مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين فيما يتصل بتطبيق قانون الإجراءات الضريبية أو القانون الضريبي.

ومن المسلم به أن المشرع الجنائي لا يفرض العقوبة فرضاً أعمى علي كل فعل مكون للنموذج المادي للجريمة، وإنما يضع نموذجاً معنوياً أيضاً يتطلب أن يرتكب النموذج المادي داخل إطاره أي يشترط لكي يجرم النشاط المادي المنصوص عليه أن يرتكب بالصورة المعنوية التي يتطلبها المشرع في النص أيضاً^(٢)، وهذا النموذج المعنوي كالنموذج المادي تماماً يختلف من

(١) د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٨٨.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٥٢، ص ١٦٣. ولنفس المؤلف: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، مرجع سابق، بند ١٩٢، ص ٥١٤. د. عوض محمد: قانون العقوبات، القسم العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨م، بند ١٧٢، ص ٢٠١.

جريمة إلى أخرى فتارة يكون على صورة القصد وأخرى يكتفى المشرع فيه بالخطأ غير العمدى، وهما الصورتان الأساسيتان للنموذج المعنوي للجريمة، وهذا النموذج المعنوي ركن من أركان الجريمة إن تخلف فلا قيام للجريمة^(١).

خامساً: عقوبة الجريمة:

يُعاقب علي مخالفة حكم المادة (٢٠) من قانون الإجراءات الضريبية بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تجاوز ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد علي مائتين وخمسين ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين.

^(١) د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١٤٧.

البحث الخامس

مسئولية الشخص الاعتباري عن جرائم التهرب الضريبي^(١)

يُعد التهرب الضريبي، ظاهرة معقدة جذبت اهتمام الباحثين في مجالات متنوعة، وقد طُرحت نظريات عديدة لتفسير دوافع دافعي الضرائب وسلوكياتهم المتعلقة بالتهرب الضريبي^(٢). وكما كتب جاستون جيز، فإن الاحتيال يجب قمعه بصرامة: فهو لا يتسبب في خسارة الخزنة لإيرادات كبيرة فحسب، بل يؤدي أيضاً إلى تحميل دافعي الضرائب الأكثر صدقاً أو الأقل مهارة عبء الأعباء العامة^(٣). ويشير التهرب الضريبي إلى " جميع سلوكيات دافعي الضرائب الهادفة إلى تقليل مبلغ الاستقطاعات الضريبية التي يُطلب منهم دفعها عادة. إذا استخدموا وسائل قانونية، فإن التهرب الضريبي يندرج ضمن فئة التحسين الضريبي. وعلي العكس من ذلك، إذا أَعتمدوا علي أساليب غير قانونية أو أخفوا النطاق الحقيقي لعملياتهم، فإن التهرب الضريبي يُشبه

^(١) لمزيد من التفصيل:

BAVITOT, A.: Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2023.

^(٢) **Aymane EL HARCHI, Laila EL BENNISSI:** Réflexions autour de l'articulation des sanctions dans la répression fiscale: une approche comparative entre la France et le Maroc Reflections on the articulation of sanctions in the application of tax legislation, Op. Cit, p. 245.

^(٣) **JÈZE G.:** Cours de finances publiques 1930-1931, Paris, Giard & Brière, 1931, p. 523-524.

مشار إليه لدي،

Liora Cohen: La politique pénale de l'administration fiscale, Op. Cit , N°. 1, p. 12.

ونود الإشارة إلى أنه يُنشئ القانون رقم ٢٠١٨-٨٩٨ الصادر في ٢٣ أكتوبر ٢٠١٨م بشأن مكافحة الاحتيال نظاماً للإبلاغ الإلزامي عن الاحتيال الضريبي، يستوفي معايير محددة، ويُعَدّل بعض إجراءات تقديم الشكاوي المتعلقة بالاحتيال الضريبي.

MINISTERE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES; MINISTERE DE LA JUSTICE, DIRECTION DES AFFAIRES CRIMINELLES ET DES GRACES: Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, Op. Cit, p. 4.

الاحتتيال" ^(١). وكما أشارت فلورنس ديبواسي وستيفان ديتراز: " يعزز القانون الجنائي بذلك قانون الضرائب في مكافحته للتهرب الضريبي" ^(٢).

وفي مجال القوانين الاقتصادية، نجد أن أكثر الوسائل فعالية في تحقيق قسوة الجزاءات، يتمثل في الخروج علي مبدأ شخصية العقوبة. فالسائد في فقه قانون العقوبات أن العقوبة لا توقع إلا علي شخص طبيعي، إلا أنه نظراً لاتساع دائرة نشاط الأشخاص الاعتبارية في الوقت الحاضر، وما تقتضيه الضرورة من وجوب الحد من هذا النشاط أو وقفه أحياناً إذا ما أصبح يشكل خطراً علي أمن المجتمع ونظمه السائدة. فإن الراجح في فقه قانون العقوبات الاقتصادي هو ضرورة توقيع الجزاء ليس فحسب علي الشخص الطبيعي، بل والشخص المعنوي كذلك ^(٣).

ولقد أفرزت سياسة الإصلاح الاقتصادي والتحولات الاقتصادية والانفتاح الاقتصادي التي عرفتھا الدولة ^(٤)، تزايداً كبيراً في عدد الأشخاص

^(١) **Liora Cohen:** La politique pénale de l'administration fiscale, Op. Cit, p. N°. 5, 13.

^(٢) **DEBOISSY F., DETRAZ S.:** « Droit pénal et droit fiscal », in **SAINT-PAU J.C.:** Droit pénal et autres branches du droit, Paris, Cujas, coll. Actes et Etudes, 2012, p. 235.

مشار إليه لدي،

Liora Cohen: La politique pénale de l'administration fiscale, Op. Cit , N°. 7, p. 14.

^(٣) لمزيد من التفصيل: د. محمد عيد الغريب: النظام العام في العقود المدنية ومدى الحماية التي يكفلها له القانون الجنائي في مجال الانعقاد والتنفيد، مرجع سابق، بند ١٤١، ص ٢٥٤. د. إيمان جميل عبد الباقي الصغير: الحماية الجنائية للاستثمار، دراسة تطبيقية قضائية مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠١٩م، ص ٤٧٠ وما بعدها.

^(٤) لمزيد من التفصيل: د. صفوت عبد السلام عوض الله: الإصلاح الاقتصادي وأثره علي مناخ الاستثمار في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٤٢٨ هـ - ٢٠٠٧ م، ص ٣. د. محمود عبد الحي: التكيف الهيكلي في مصر، معهد التخطيط القومي، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية، رقم ٩٥، أبريل ١٩٩٥م، ص ٢٢. د. سعيد النجار: نحو استراتيجية قومية للإصلاح الاقتصادي، دار الشروق، القاهرة، ١٩٩١م، ص ٨٤. د. رمزي زكي: التضخم والتكيف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي، القاهرة، ١٩٩٦م، ص ١٦١. د. أحمد الغندور: برنامج الإصلاح الاقتصادي والتكيف الهيكلي في مصر، مؤتمر الإصلاح الاقتصادي وأثاره التوزيعية، دار المستقبل العربي، القاهرة، نوفمبر ١٩٩٢ م، ص ٢٧. د. كريمة كريم: الآثار الاقتصادية والاجتماعية لسياسات الإصلاح (١٩٩١ - ١٩٩٢) في مصر، مؤتمر قسم الاقتصاد -

المعنوية، اتخذت شكل مؤسسات وشركات تجارية وصناعية ذات إمكانيات مالية عالية، انتشرت بشكل سريع لم يسبق له مثيل. فتعاظم دورها في الحياة الاقتصادية لما تنهض به من أعباء جسيمة يعجز غيرها من الأشخاص الطبيعيين القيام بها^(١).

كلية التجارة جامعة الأزهر ٣-٢ يونيو ١٩٩٥م، ص ٢٣. د. **جودة عبد الخالق**: سياسات التثبيت والتكيف في مصر، إصلاح اقتصادي أم مرض هولندي، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، المؤتمر العالمي الرابع، تقييم سياسات التثبيت والتكيف الهيكلي في الأقطار العربية، القاهرة، ٢-٣ ديسمبر ١٩٩٧م. د. **أحمد عبد اللاه المراغي**: الإصلاح التشريعي في مواجهة جرائم الاستثمار، رؤية جديدة في ظل القرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥م بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧م، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م، ص ٩ وما بعدها.

Said El-Naggar: privatization and Adjustment in The Arab Countries, IMF, 1989, pp. 3-5.

عبير فرحات علي: انعكاسات برنامج الإصلاح الاقتصادي علي مديونية مصر الخارجية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد ١٤، ع ١، ٢٠٠٦م، ص ١٩.

(١) لمزيد من التفصيل: د. **شريف سيد كامل**: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ١٩٩٧م، ص ٩. د. **أنور محمد صدقي المساعدة**: المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦م، ص ٣٨١. د. **محمود داود يعقوب**: المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، دراسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي، منشورات الحلبي الحقوقية، ط ١، بيروت، لبنان، ٢٠٠٨م، ص ٢١٨. د. **محمود سليمان موسى**: المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في القانون الليبي والأجنبي، دراسة تفصيلية مقارنة، دار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ط ١، ١٩٨٥م، ص ١٠. **خلفي عبد الرحمن**: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، نشرة المحامي، العدد الرابع، ٢٠٠٦م، ص ١. د. **إبراهيم علي صالح**: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دار المعارف، القاهرة، ١٩٨٠م، ص ١٠٠. د. **أحمد عبد الظاهر**: الحماية الجنائية لحق الشخص المعنوي في الشرف والاعتبار، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٥م، ص ٢١. د. **محمد نصر محمد القطري**: المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري، دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمعة، العدد الخامس، شعبان ١٤٣٥هـ - يونيو ٢٠١٤م.

Kamal Mohamed El Sayed: Le problème de la responsabilité pénale des personnes morales, Volume I, Thèse de doctorat en droit, Université de paris I, panthéon – Sorbonne, paris, 14 Janvier 1988, p. 22.

د. **محمود هشام محمد رياض**: المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٠٠م، ص ٧٧. **رامي يوسف محمد ناصر**: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، أطروحة ماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠١٠م، ص ١٢. **إدوار غالي بطرس**: المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية، مجلة قضايا الحكومة، السنة الثانية، العدد الرابع، أكتوبر - ديسمبر ١٩٥٨م، ص ٤٩.

وقد نتج عن هذه السياسية، تزايداً في ظاهرة الإجرام الاقتصادي الذي تسعى من خلاله الأشخاص المعنوية مخالفة القواعد المقررة لتنظيم أو حماية السياسة الاقتصادية للدولة، بارتكاب سلوكيات تخالف بها ما أمرت أو نهت عنه القاعدة القانونية، وهو السبب الذي دفع إلي الاعتراف لها بالشخصية المعنوية والوجود القانوني من أجل إخضاعها في البداية للمسئولية المدنية^(١) ثم بعد ذلك المسئولية الجنائية^(٢).

وقد كان للتطور الاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي الكبير في العصر الحديث أثره علي انتشار الأشخاص المعنوية وتزايد أنشطتها، وأصبحت تقوم بدور علي درجة كبيرة من الأهمية في مختلف المجالات في المجتمعات الحديثة، وتمتلك العديد من الإمكانيات والوسائل الضخمة والأساليب الحديثة لاستخدامها فيما تمارسه من أنشطة، وبالتالي فكما أنها تحقق فوائد كبيرة للمجتمع والأفراد علي حد سواء، فإن بعضها، إذا سلك طريق الإجرام، يمكن أن يسبب أضراراً اجتماعية جسيمة تفوق بكثير الضرر الذي يحدثه الإنسان عندما يرتكب جريمة^(٣).

(١) د. عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام، المجلد الأول، د. ت، بند ٥٤١، ص ٨٠٦.

(2) **COUV RAT (P.):** La responsabilité pénale des personnes morales : un principe nouveau, Petites Affiches, 1993. **DELMAS-MARTY (M.):** La responsabilité pénale dans l'entreprise. Vers un espace judiciaire unifié ? RSC 1997. **CASSIERS (W.):** La responsabilité pénale des personnes morales: une solution trompe-l'œil ?, Revue de droit pénal et de criminologie juillet-août, 1999. **J. R. Spencer, préc. S. Geeroms:** La responsabilité pénale de la personne morale, étude comparative, RIDC 3-1996.

د. محمد محمد عبد الله العاصي: المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة في ضوء التشريعات المصرية والفرنسية، المجلة القانونية، كلية الحقوق جامعة القاهرة فرع الخرطوم، المجلد ٧، العدد الثاني، ٢٠٢٠م، ص ٢٣٣.

(٣) في نفس المعنى: د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٧١، ص ٩٢. د. مصطفى منير: جرائم إساءة استعمال السلطة الاقتصادية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٩٢م، ص ٢٣٢.

ولا شك أن الأشخاص المعنوية أصبحت اليوم حقيقة، لا يمكن إنكار دورها^(١)، وترتكب العديد من الجرائم^(٢) مثل: الجرائم الاقتصادية، ومخالفة قانون العمل، وجرائم الاعتداء علي المال، وجرائم البيئة، والجرائم المضرة بأمن الدولة من جهة الخارج أو الداخل^(٣).

وتتضح أهمية دراسة موضوع المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، سواء من الناحية النظرية أم العملية، في أنه ما زال يتسم بالدقة ويثير العديد من المشاكل أهمها: هل يتعارض إقرار هذه المسؤولية مع بعض المبادئ الأساسية في قانون العقوبات الحديث؟ وإذا كانت الإجابة بالنفي، فما هو أساس مساءلة الشخص المعنوي جنائياً، وما هو نطاقها^(٤)؟ أي هل تسأل الأشخاص المعنوية جنائياً بصفة عامة، أم يتعين وضع مجموعة من الضوابط لحصر مسئوليتها في حدود معينة؟ وما هي الجزاءات الجنائية التي توقع علي الشخص المعنوي؟

ونظراً لخلو قانون العقوبات المصري من نص يقرر المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية^(٥)، فإنه مع ذلك يتعين تقريرها في الحالات التي يقرر فيها المشرع ذلك^(٦). وقد وجدت المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي،

(١) د. أبو زيد رضوان: مفهوم الأشخاص المعنوية بين الحقيقة والخيال، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الثانية عشر، ١٩٧٠م، ص ١٥٦.

(2) Delphine BRACH-THIEL et Anne JACOBS: Responsabilité pénale de la personne morale, l'Harmattan, paris, 2015, p. 8.

(3) د. رأفت عبد الفتاح حلاوة: الجرائم الماسة بأمن الدولة، جريمة قلب نظام الحكم، التكيف والمسؤولية، دراسة مقارنة بالشريعة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م.

(4) Roger MERLE et André VITU: Traité de droit criminel, Tome 1, 4^{ème} édition, Cujas, Paris, 1981, p. 736.

(٥) وذلك علي خلاف قانون العقوبات الفرنسي الصادر سنة ١٩٩٢م والمطبق من أول مارس ١٩٩٤م، حيث نصت المادة ١٢١-٢ علي المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم التي ترتكب لحسابها بواسطة أجهزتها أو ممثلها وفقاً للقواعد الواردة في المواد ١٢١-٤ إلي ١٢١-٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٧١، ص ٩١.

(٦) راجع في ذلك، المادة ١٦ من القانون رقم ٨٠ لسنة ٢٠٠٢م الخاص بإصدار قانون مكافحة غسل الأموال، والمادة ٢٥ من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٢٠م بشأن تنظيم زرع الأعضاء البشرية، والمادة ١١ من

بصورتها الحديثة، طريقها إلى القانون الجنائي عقب صدور قانون العقوبات الفرنسي الجديد، الصادر سنة ١٩٩٢م والذي دخل حيز التنفيذ في أول مارس ١٩٩٤م، وذلك من خلال المادة ١٢١ منه، مع العلم أن القانون الفرنسي القديم قبل الثورة الفرنسية، كان يقر بفكرة مساءلة الأشخاص المعنوية جنائياً آنذاك، والتي تتمثل في الجماعات والمقاطعات والمدن والقرى والشركات، حيث كان الأمر الملكي الصادر في سنة ١٦٧٠م يتكفل بتحديد الإجراءات التي تتبع في المحاكمة والعقوبات الملائمة، كالغرامة والحرمان من الامتيازات وهدم الأسوار والمباني^(١).

وبالرجوع إلى نص المادة ٧٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المستبدلة بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م، نجدها تقرر أنه: " في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهريب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية علي حسب الأحوال^(٢). وللمسئول إثبات عدم علمه

قانون مكافحة الإتجار بالبشر الصادر بالقانون رقم ٦٤ لسنة ٢٠١٠م، والمادة ١٤ من قانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٦م بإصدار قانون مكافحة الهجرة غير الشرعية وتهريب المهاجرين، والمادة ٧٠ من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، والمادة ٢٩٨ من قانون العمل رقم ١٤ لسنة ٢٠٢٥م. د. أحمد عبد اللاه المراغي: المواجهة الجنائية لتهريب المهاجرين، دراسة مقارنة في ضوء التشريعات الوطنية والمواثيق الدولية، بحث محكم وأجيز للنشر بالعدد الثاني بالمجلة العلمية لكلية الحقوق جامعة المنيا، ديسمبر ٢٠١٨م، ص ٣٨ - ٣٩. ولنفس المؤلف: جريمة التهريب من ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١٥٠. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم الخاص، الكتاب الثاني، جرائم الاعتداء علي الأشخاص والأموال، دار الأهرام للنشر والتوزيع والإصدارات القانونية، ٢٠٢٢م، بند ١٥٧، ص ٢٢٠ وما بعدها.

(1) Frédéric DEBOVE, François FALLETTI et Emmanuel DUPIC: Précis de droit pénal et de procédure pénale, PUF, Paris France, 5^{ème} édit mise à jour 2013, P. 180.

(2) في ذات المعنى المادة ٤٦ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م.

بواقعة التهرب"^(١). وإذا كان المشرع قد فرض الالتزامات الضريبية علي عاتق الأشخاص الطبيعية والاعتبارية الذي تتوافر فيهم شروط الخضوع للضريبة، فإن ذلك لا يعني أن المشرع قرر المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية في كافة الجرائم الضريبية، ذلك أن تقرير هذه المسؤولية يقتضي وجود نصوص صريحة تنص علي ذلك^(٢)، كما يقتضي توقيع جزاءات جنائية تتفق وطبيعة الشخص الاعتباري^(٣). ومما يؤكد هذا الاتجاه أن ألفاظ قانون الإجراءات الضريبية الموحد المتضمن أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي، جاء الخطاب فيه بصيغة عامة واضحة ومن ثم تسري أحكام التجريم والعقاب فيه علي الشخص المعنوي^(٤).

ومهما يكن، يجب الاعتراف بأهمية مساءلة الأشخاص المعنوية جنائياً مساءلة أصلية وليس استثنائية، على أساس أن الواقع يشهد إنتشاراً هائلاً لها في جميع الميادين، وأنها قد ترتكب أنشطة إجرامية لا تقل خطورة عن تلك المرتكبة من قبل الأشخاص الطبيعيين، بل إن الجماعات الإجرامية المنظمة العابرة للحدود، في الغالب، يكون من بين أعضاء المنتمين إليها أشخاص معنوية، هذا ناهيك علي ما يمكن أن تقدمه لهذه الجماعات في سبيل التمويه

(١) كان نص المادة ٧٣ من قانون الإجراءات الضريبية قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ م تنص علي " في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي، يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية، بحسب الأحوال، متي ثبت علمه بها وكان إخلاله بالواجبات التي تفرضها عليه تلك الإدارة قد ساهم في وقوع الجريمة ".

(٢) في تطبيقات ذلك: نقض: جلسة ٢٨/٢/٢٠٢٢ م، الطعن رقم ٣٠١١ لسنة ٩١ ق، المستحدث من المبادئ الصادرة من الدوائر الجنائية بمحكمة النقض، من أول أكتوبر ٢٠٢١ م لغاية نهاية سبتمبر ٢٠٢٢ م، ص ٥٦.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٤٣، ص ٦١ - ٦٢.

(٤) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٩٢.

والتستر عن الأنشطة الإجرامية وتسهيل حركة دخول وخروج رؤوس الأموال^(١).

وفي جميع الأحوال، لا يخرج أمر ارتكاب الجريمة من الناحية الشخصية عن أحد فروض ثلاثة: الأول، أن ترتكب الجريمة من الشخص الطبيعي ولحسابه، وهنا يسأل الشخص الطبيعي دون أدنى مسؤولية للشخص الاعتباري. والثاني، أن ترتكب الجريمة من الشخص الطبيعي بوصفه ممثلاً للشخص الاعتباري ولحساب هذا الأخير. وهنا تكون المسؤولية الجنائية تضامنية بين كليهما. والثالث، أن ترتكب الجريمة من الشخص الاعتباري دون الشخص الطبيعي، وهو فرض - في رأي البعض - نظري إلى حد بعيد لا يتصور تحققه. ونحن من جانبنا نرى أن الغالبية العظمى من الحالات تتحقق في صورة الفرض الثاني، فضلاً عن إمكانية ارتكاب الجريمة وفقاً للفرض الثالث، إذا كان الشخص الطبيعي قد نفذ تعليمات الشخص الاعتباري بحسن نية، فنقع الجريمة في حق الأخير دون الأول^(٢).

ولقد رفضت المحكمة الدستورية العليا الطعن بعدم دستورية المادة (٤٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م الملغي^(٣)، وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا أن هذا النص ألقى علي عاتق القائم بالإدارة الفعلية للشخص المعنوي - ممن عددهم النص - المسؤولية الجنائية عن أفعال التهرب التي تقع من الشخص المعنوي، وناط ثبوت هذه الجريمة في حقه بثبوت مباشرته الإدارة الفعلية المتعلقة بتنفيذ الالتزام القانوني، الذي اعتبر المشرع الإخلال به جريمة، ولم يعف النيابة العامة من واجب إقامة الدليل علي ثبوت عناصر الجريمة بأركانها كافة في

(١) د. أحمد عبد اللاه المراغي: المواجهة الجنائية لتهريب المهاجرين، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٢) د. أسامة حسنين عبيد: السياسة الجنائية في مواجهة الممارسات الاحتكارية الضارة، دراسة مقارنة، د. ن، ٢٠١٤م، ص ٥٥ - ٥٦. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٩١، ١٩٣.

(٣) المحكمة الدستورية العليا: جلسة ٢٠١٨/٢/٣م، القضية رقم ٦١ لسنة ٢١ ق دستورية.

حقه، بما في ذلك ثبوت الإدارة الفعلية. كما لم يحول بين المتهم ونفي عناصر الاتهام جميعها بكافة طرق ووسائل الإثبات القانونية المتاحة في شتى الدعاوي الجنائية، وعلي ذلك، فإن النص المطعون فيه جاء خلواً من أي قرينة قانونية تعارض أصل البراءة الذي يصاحب المتهم في شتى مراحل الدعوي الجنائية. كما أنه لم يفتئت علي صلاحيات محاكم السلطة القضائية في تحقيق جميع عناصر الجريمة إثباتاً ونفياً للوقوف علي حقيقة الاتهام المسند إلي المتهم. ومن ثم، فإن أحكام هذا النص مبرأة من قالة الإخلال بأصل البراءة، أو المساس باستقلال السلطة القضائية.

ويتضح من النصوص السابقة أن إسناد المسؤولية عن فعل التهرب إسناداً مفترضاً بقوة القانون لشخص من يتولى الإدارة الفعلية للمنشأة وفقاً للنظام المعمول به فيها، وهذا الإسناد يتفق وطبيعة الأمور؛ إذ أن المدير الفعلي هو الذي يتولى شخصياً تسيير كل أمورها اليومية بما فيها من أفعال التهرب من الضريبة إن وجدت، ومن ثم يلزم قانوناً العلم بكافة الأفعال التي يستلزمها نشاط المنشأة التي يديرها بما فيها الأفعال التي تعتبر تهرباً من الضريبة، ولا يأتي هذه الأفعال الأخيرة حتي لا يقع تحت طائلة القانون، وذلك تطبيقاً للقاعدة القائلة بأن " علي كل من يأتي فعلاً أن يعلم حكم القانون فيه قبل إتيانه "(١).

وقد جادل مجلس النواب في مدي جواز تقرير المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري عن جريمة التهرب الضريبي، وأجرى تعديلاً علي نص المادة ٧٣ من مشروع قانون الإجراءات الضريبية الموحد المقدم من الحكومة، متي ثبت علمه بها وكان إخلاله بالواجبات التي تفرضها عليه تلك الإدارة قد ساهم في وقوع الجريمة. وقد اعترضت الحكومة علي هذه الإضافة، لأنها تحمل مصلحة الضرائب عبء إثبات الاتهام علي المسئول

(١) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٩٣.

عن الشخص الاعتباري، وهو ما يتعذر أو يستحيل تطبيقه في كثير من الحالات، مما يؤدي إلى إفلات المسئول عن التهرب الضريبي من العقاب^(١). ونتيجة لهذا الاعتراض من قبل الحكومة استبدل نص المادة ٧٣ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م. ويتبين من هذا الاستبدال الذي أتى به القانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م عودة النص الذي أتى به قانون الضريبة العامة على المبيعات الملغي وقانون الضريبة على القيمة المضافة، بعد أن أكد علي حق المسئول عن الشخص الاعتباري في إثبات عدم علمه بواقعة التهرب. مما مفاده أن المسئول عن الشخص الاعتباري مسئول مسئولية افتراضية علي واقعة التهرب الضريبي، وهذه المسئولية الافتراضية، لا تحول دون حقه في إثبات عدم علمه بهذه الواقعة بكافة طرق الإثبات^(٢).

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٥.
(٢) نبهت مصلحة الضرائب - في التعليمات التنفيذية رقم ٧٣ لسنة ٢٠٢٠م بتاريخ ٢٩/٧/٢٠٢٠م - علي كافة العاملين بقطاع مكافحة التهرب الضريبي والإدارات التابعة له بالمناطق الضريبية، عند العرض بطلب الموافقة علي تحريك الدعوي الجنائية قبل الشركات الخاضعة لأحكام قانون الاستثمار، أن يتم إرفاق صورة حديثة (في شهر العرض)، وواضحة من السجل التجاري وفقاً لآخر التشريعات وذلك لبيان الشكل القانوني للمنشأة المراد تحريك الدعوي الجنائية حيالها، وبيان المسئولين القانونيين عنها خلال فترة الاتهام محل العرض. د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، هامش ص ٨١٦.

الفصل الثالث

العقوبات الواردة في قانون الإجراءات الضريبية

تمهيد وتقسيم:

العقوبة شر يقابل الأثم الذي ارتكبه الجاني يحكم بها علي من تثبت مسئوليته الجنائية عن الجريمة التي ارتكبت^(١)، وللعقوبة أغراض متنوعة بحيث يمكن ردها إلي قسمين: الأول، معنوي وهو تحقيق العدالة. والثاني، نفعي وهو الردع بنوعيه^(٢). فالتلازم بين الجريمة والعقوبة يبدو منطقياً، فالجريمة فعل منهي عنه تقرر له جزاء جنائي، فإذا تحقق الفعل المنهي عنه ترتب عليه أثراً وهذا الأثر هو الجزاء والذي يشمل عقوبة أو تدبير احترازي^(٣). لذلك يجب أن يتضمن القانون الجنائي الضريبي الموضوعي، من النصوص ما يساعد علي تحسين امتثال الممول للقانون. ومن هذه النصوص الأحكام الحافزة علي الامتثال، وهي أن يكون قانون الضريبة عادلاً وواضحاً ويسهل الالتزام به، وفي نفس الوقت يصعب التهرب منه. وهناك نصوص أخرى تجبر الممول أو المكلف علي الإذعان للقانون منها توقيع العقوبات^(٤)

(١) **Stefqni (G), Levasseur (G), et Bouloc (B):** Droit pénal général, Dalloz, 18 ed, 2003, p. 46. **J. Pradel:** Droit penal general, Cujas, 22e ed., 2019, n°290 et 450. **B. Bouloc:** Droit penal general, Dalloz, 27e ed., 2021, n°317 et s.

(٢) **Vidal (G) et Mangnol (J):** Cours de droit Ciminel et science penitenciaire, Paris, 1947, T. 1, No. 22, p. 24.

(٣) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٢.

(٤) د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: قانون العقوبات الضريبي، ١٩٦٠م، ص ٣٩. د. أحمد فتحي سرور:

الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ١٩٩٠م، ص ٣٦.

Ph. JESTAZ: La sanction ou l'inconnue du droit, D., 1986, chron., n° 32, pp. 197-204. **Mahmoud M TIR:** La répression pénale en matière fiscale dans le code des droits et procédures fiscaux: recherche de l'efficacité ou souci de justice fiscale ?, sans date p. 79. **Olivier DÉCIMA, Stéphane DETRAZ, Édouard VERNY:** DROIT PÉNAL GÉNÉRAL, Op. Cit. No. 29, P. 23. **SALEILES:** De L'individualisation de la peine, 3^{eme} ed., 1927, p. 174. **Merle (R.), et Vitu (A.):** Traite de droit Criminel, 1989, No. 602, p. 66.

في حال مخالفة القانون وعدم الإذعان إلى أحكامه، سواء كانت هذه العقوبات مدنية أو جنائية، أو منهما معاً كما تجرى على ذلك معظم الدول، وإن كانت بعض الدول تفضل أن تكون العقوبات الجنائية موجودة في القانون الجنائي وليست في القانون الضريبي^(١). فالعقوبة هي أداة المجتمع لحماية نفسه من الخارجين على قوانينه، فهي كالسيف بغير مقبض يجرح المجرم، فشر الجريمة يواجهه بشر العقوبة، فالجزاء من جنس العمل^(٢).

وقد قامت السياسة العقابية^(٣) في بادئ الأمر على أساس مبدأ **النفعية**^(٤)، فكان الجزاء الجنائي الضريبي ينصب على الذمة المالية للمحكوم عليه بغرض تعويض الخزانة العامة عما لحقها من أضرار بسبب ارتكاب الجرائم الضريبية. ثم تطورت السياسة العقابية في المجال الضريبي، وأصبحت تقوم على أساس **فكرة العدالة**^(٥)، فالضريبة واجب أخلاقي يجب ألا يؤديها

(١) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٧٩٠. وتتميز العقوبة الجنائية عن غيرها من الجزاءات سواء كانت مدنية أم إدارية أو حتي تجارية.

V. E. ROSENFELD et J. VEIL: Sanctions administratives, sanctions pénales, Pouvoirs, 2008, n° 128, p. 61.

يعاقب على جريمة التهريب الضريبي المنصوص عليها في المادة ١٧٤١ من قانون الضرائب العام الفرنسي، بعقوبتين: الأولى، عقوبات ضريبية تفرضها إدارة الضرائب تحت إشراف قاضي الضرائب. والثانية، عقوبات جنائية تفرضها المحاكم الجنائية.

DEBOISSY F., DETRAZ S.: Droit pénal et droit fiscal, in SAINT-PAU J.C.: Droit pénal et autres branches du droit, Paris, Cujas, coll. Actes et Etudes, 2012, p. 235. DETRAZ S., SALOMON R.: Précis de droit pénal fiscal, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1er éd., 2021, p. 890. TIXIER G., ROBERT J.M.: Droit pénal fiscal, Paris, Dalloz, coll. Manuel Dalloz de droit usuel, 1980, p. 135. in Liora Cohen: La politique pénale de l'administration fiscale, Op. Cit , N° 7, p. 14.

(٢) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٢.

(٣) كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية، وصلت إلى الإعدام والإبعاد في الليمانات. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٦١، ص ١٨٧.

Peter Bloch: Criminal prosecution of tax fraud cases, without edition, New York, 2013, P. 2.

(٤) د. رمضان صديق: الضرائب العقارية في التشريع المقارن والمصري، مرجع سابق، ص ٣٧٥.

(٥) د. قيس حسن البداري: المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، د ١، ٢٠٠٥م، ص ٢٥٩.

الفرد خوفاً من العقاب، فإذا تهرب من أدائها وجب العقاب، ولا يكفي في هذا العقاب أن يكون بغرض تعويض الخزانة العامة عما لحقها من أضرار نتيجة لارتكاب إحدى الجرائم الضريبية، وإنما يفرض العقاب وفقاً لمبدأ العدالة التي تقضي بجانب توافر الإسناد المادي - توافر الإسناد المعنوي ومراعاة الظروف الشخصية للجاني^(١). فالعقوبة هي موضوع هام، إذ تمثل الهدف الأول من تقرير مبدأ المسؤولية الجنائية، بل من إقامة البنيان الجنائي كله بما فيه من قواعد وضوابط وهي تنثير عدة أمور لعلها أقرب الموضوعات الجنائية اتصالاً بواقع الحياة^(٢).

وقانون الإجراءات الضريبية الموحد أخذ في المواد ٦٨، ٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، ٧٣، ٧٣ مكرراً منه بالعقوبات الجنائية، فيأتي الحبس في قمة العقوبات من حيث الشدة والقوة ثم تأتي الغرامة بعد ذلك باعتبارها كعقوبة مالية أخف من الحبس. وفي حالة العود تضاعف العقوبة، مع تقرير مسؤولية الأشخاص الاعتبارية عن أفعال التهرب من الضريبة، مع الوضع في الاعتبار عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، وكذلك الوضع في الاعتبار العمل بنصوص التجريم والعقاب التي يتضمنها القانون الضريبي أو أي قانون آخر، فيما لم يرد بشأنه نص خاص في الباب التاسع المعنون بالجرائم والعقوبات الوارد في قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٩٥، ص ١٨٩. د. عمر خوري: السياسة العقابية، دراسة مقارنة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ١٤٣١ هـ - ٢٠١٠ م، ص ١٣٢.

Stéfani, Levasseur, Bouloc: Droit pénal général, 16 édition, 1997, p. 365.
Rotman: L'évolution de La pensée juridique sur le but de la Sanction pénale, Mélanges Ancel, 1975, p. 163.

(٢) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٣.

المبحث الأول

عقوبات الحبس والغرامة في قانون الإجراءات الضريبية

تمهيد وتقسيم:

تنقسم العقوبات إلى عقوبات أصلية وغير أصلية (تبعية أو تكميلية) ^(١)، والعقوبات الأصلية هي الإعدام والسجن المؤبد والسجن المشدد والسجن والحبس والغرامة، وقد ظهرت العقوبات السالبة للحرية لتحل تدريجياً محل العقوبات البدنية القديمة حتي أصبحت الأداة الأولى للعقاب في أيدي المشرعين المعاصرين، وأستقر في وجدان الجمهور أن " السجن " هو " الجزء " المعتاد للإجرام، وأن الإيلام الذي يتضمنه هو خير وسيلة للتكفير عن الجريمة وتجنيب المجتمع شرور الجناة. وتتنوع العقوبات السالبة للحرية بين أربعة أنواع هي السجن المؤبد والسجن المشدد والسجن والحبس، وبينما تعتبر عقوبات السجن المؤبد والسجن المشدد والسجن ^(٢) من العقوبات الأصلية المقررة للجنايات، فإن عقوبة الحبس هي العقوبة الوحيدة السالبة للحرية المقررة للجنح. فإذا كانت العقوبة السالبة للحرية هي أبرز العقوبات في القانون العام، فإن العقوبات المالية ^(٣) هي أهم العقوبات بالنسبة للجرائم الضريبية ^(٤). ويفضل البعض اللجوء إلى العقوبات الجنائية ^(٥)، كالسجن أو الحبس، علي مرتكبي

^(١) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٥ وما بعدها.

^(٢) لمزيد من التفصيل حول السجن: د. محمد الجريوى: السجن وموجباته في الشريعة الإسلامية مقارناً بنظام السجن والتوقيف في المملكة العربية السعودية، الرياض، د. ن، ط٢، ١٤١٧ هـ، ص ٣٨.

^(٣) Les Peines Pécuniaires.

^(٤) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦م، ص ٥٦٦.

^(٥) Alan A. Tait: Value-added tax, International Monetary Fund, 1988, p. 305.

مثبت لدي. د. رمضان صديق: الضريبة علي القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٥٧٩.

S. SCIORTINO-BAYART: Recherches sur le droit constitutionnel de la sanction pénale, thèse Université Paul Cézanne - Aix-Marseille III, 2000, p. 15. É. BONIS-GARÇON et V. PELTIER: Droit de la peine, Paris, LexisNexis, 2^{ème} éd., 2015, p. 9.

الجرائم الضريبية، لأن هذه العقوبات - في نظرهم، تكون أكثر ردةً من العقوبات المالية^(١) كالغرامة أو المصادرة. وقد تكون عقوبة التهرب الضريبي قاسية بحيث تجمع بين العقوبة الجنائية والغرامات المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية بأن يعاقب المتهرب من الضريبة بغرامة مائة ألف دولار أو بالسجن لخمس سنوات أو بكلا العقوبتين، بجانب تحميله مصاريف الدعوى^(٢). وقد قرر قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري، عقوبتي الحبس والغرامة، وقد استهدف المشرع من تقريرهم تحقيق الردع العام والخاص^(٣). فالعقاب الجنائي يجب أن يقتصر على أوجه السلوك التي تضر بمصلحة اجتماعية ذات شأن لا يجوز التسامح مع من يعتدي عليها، ذلك أن القانون الجنائي، وإن اتفق مع غيره من القوانين في سعيها لتنظيم علائق الأفراد فيما بين بعضهم البعض، وعلي صعيد صلاتهم بمجتمعهم، إلا أن هذا

La fonction de réparation et la fonction de rétribution, reconnue à la sanction pénale, peuvent se rejoindre. Tel est le cas de la sanction-réparation. En raison de sa nature hybride, celle-ci devra être envisagée. Elle figure d'ailleurs expressément dans le code pénal au titre des sanctions encourues en matière contraventionnelle et correctionnelle. **M. GIACOPELLI:** Libres propos sur la sanction-réparation, D., 2007, n° 22, pp. 1551-1552. **S. FOURNIER:** La peine de sanction-réparation: un hybride disgracieux (ou les dangers du mélange des genres), in Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri Robert, Paris, LexisNexis, 2012, pp. 285-301.

(١) لمزيد من التفصيل: د. عادل الطباطبائي: الرقابة القضائية علي مبدأ التناسب بين العقوبة التأديبية والمخالفة الوظيفية، مجلة الحقوق، ع ٣، س ٦٠، ١٩٨٢م، ص ٨٨.

Peter Bloch: Criminal prosecution of tax fraud cases, without edition, New York, 2013, P. 2. **Lisa Marriott:** Tax crime and punishment in New Zealand British tax review, Issue (5), 2012, P. 1. **James Coffield:** the tax gatherers, first published, London, Hachiman, 1960, P. 50. **Alex Reskolnikov:** crime and punishment in taxation, Columbia law review, vol (106) issue (3) 2006, P. 569. **Varma Kimberly, Doob Anthony:** Deterring Economic crimes: The case of Tax Evasion, Canadian Journal of Criminology, vol (40), issue (2), 1998, P. 2. **James Kirbride, Abimbola A. Olowofoyeku:** the law and theory of income tax Liverpool. Academic press, 2002, P. 28.

(٢) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٧٩١.

(٣) نقض: جلسة ٢٠١٣/٤/١٧م، الطعن رقم ٣٦١٧٢ لسنة ٣ ق، محكمة النقض، المكتب الفني، المجموعة الجنائية، المستحدث من المبادئ الصادرة من الدوائر الجنائية من أول أكتوبر ٢٠١٢م لغاية آخر سبتمبر ٢٠١٣م، ص ٢٧٨.

القانون يفارقها في اتخاذ الجزاء الجنائي أداة لحملهم علي إتيان الأفعال التي يأمرهم بها، أو التخلي عن ذلك التي ينهاهم عن مقارفتها، وهو بذلك يتغيا أن يحدد من منظور اجتماعي ما لا يجوز التسامح فيه من مظاهر سلوكهم، بما مؤداه أن الجزاء علي أفعالهم لا يكون مخالفاً للدستور، إلا إذا كان مجاوزاً حدود الضرورة التي اقتضتها ظروف الجماعية في مرحلة من مراحل تطورها، فإذا كان مبرراً من وجهة اجتماعية، انتفت عنه شبهة المخالفة الدستورية^(١). وبناءً علي ذلك سوف نتناول هذا المبحث في مطلبين، وذلك علي النحو التالي:

المطلب الأول: عقوبة الحبس في قانون الإجراءات الضريبية.

المطلب الثاني: عقوبة الغرامة في قانون الإجراءات الضريبية.

(١) المحكمة الدستورية العليا: جلسة ٢٠١٧/١٤م، في القضية المقيمة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١١٤ لسنة ٢٩ قضائية " دستورية "، محكمة النقض، النشرة التشريعية والقانونية، نشرة فبراير ٢٠١٧م، ص ٤٩.

المطلب الأول

عقوبة الحبس في قانون الإجراءات الضريبية

تعتبر السياسة العقابية عن الخطة أو الاستراتيجية التي تتبناها الدولة لحماية بعض المصالح بالتجريم والعقاب. وتبحث السياسة العقابية في مدى تلاؤم العقوبات المقررة من قبل المشرع مع قيم وعادات المجتمع، ومدى الحاجة إليها في الفترة المقررة فيها^(١).

وتعرف عقوبة الحبس بأنها وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية المدة المحكوم بها عليه ولا يجوز أن تنقص هذه المدة عن أربع وعشرون ساعة ولا أن تزيد علي ثلاث سنين إلا في الأحوال الخصوصية المنصوص عليها قانوناً^(٢).

والحبس عقوبة جنح دائماً، وهو عقوبة مؤقتة، وحده الأدنى العام أربع وعشرين ساعة وحده الأقصى العام ثلاث سنوات. والحد الأدنى لا يجوز تقرير أقل منه، أما تحديد حد أدنى أكبر من هذا الحد فهو أمر وارد^(٣). أما عن الحد الأقصى لعقوبة الحبس، فإن المشرع قد يتجاوز عن هذا الحد بالنقص^(٤) أو بالزيادة^(٥).

(١) د. سامح المحمدي: فلسفة البدائل غير الاحتجازية في ترشيد السياسة العقابية، المراقبة الإلكترونية نموذجاً، المجلة الجنائية القومية، المجلد الرابع والستون، العدد الأول، مارس ٢٠٢١م، ص ١١٨.

(٢) المادة ١/١٨ من قانون العقوبات المصري.

(٣) راجع في ذلك، المواد ٣١٦ مكرراً ثالثاً، ٣٠٨ من قانون العقوبات المصري.

(٤) مثال التجاوز بالنقص عن الحد الأقصى لعقوبة الحبس في القانون المصري، جريمة السرقة البسيطة المعاقب عليها بالحبس مع الشغل مدة لا تتجاوز سنتين (المادة ٣١٨ من قانون العقوبات).

(٥) مثال التجاوز بالزيادة عن الحد الأقصى لعقوبة الحبس في القانون المصري، جريمة انتهاك أسرار الدفاع (المادة ٩٨ من قانون العقوبات)، وجريمة إذاعة الإشاعات الكاذبة (المادة ٨٠ من قانون العقوبات)، وجريمة القتل الخطأ في الظروف المشددة (المادة ٢٣٨ من قانون العقوبات)، وفي حالة تعدد العقوبات (المادة ٣٦ من قانون العقوبات)، وفي حالة العود (المادة ٥٠ من قانون العقوبات).

والحبس نوعان^(١): الحبس البسيط والحبس مع الشغل^(٢)، وبينهما فروق، وحالات الحكم بهما مختلفة. ويجب علي القاضي أن يحكم بالحبس مع الشغل كلما كانت مدة العقوبة المحكوم بها سنة فأكثر^(٣) وكذلك في الأحوال الأخرى المعينة قانوناً^(٤). وفي كل الأحوال الأخرى يجوز الحكم بالحبس البسيط أو مع الشغل^(٥). وفي الحالات التي لم ينص القانون فيها علي وجوب الحبس مع الشغل أو بالحبس البسيط تمارس المحكمة سلطتها التقديرية في الحكم بأي من النوعين من الحبس دون رقابة عليها من محكمة النقض^(٦).

وقد قرر المشرع الضريبي المصري، عقوبة الحبس بالنسبة لجريمة ارتباط موظف مصلحة الضرائب بأعمال خارجية المنصوص عليها في المادة ٧٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وعاقب عليها بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تجاوز ثلاث سنوات. وقد ارتفع المشرع بالحد الأدنى في هذه الجريمة، فهي لا تقل في حدها الأدنى عن سنة. وفي حالة تكرار جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية، لأكثر من ستة إقرارات شهرية أو ثلاثة إقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار إليها في الفقرة الأولى من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد^(٧)، والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ثلاث

(١) المادة ١٩ من قانون العقوبات المصري.

(٢) والمحكوم عليهم بالحبس مع الشغل يشغلون داخل السجون أو خارجها في الأعمال التي تعينها الحكومة.

(٣) المادة ١/٢٠ من قانون العقوبات المصري.

(٤) مثال ذلك في القانون المصري جرائم السرقة (المادتان ٣١٧، ٣١٨ من قانون العقوبات)، وإخفاء الأشياء المسروقة والمتحصلة من جناية أو جنحة (المادة ٤٤ من قانون العقوبات)، والشروع في السرقة (المادة ٣٢١ من قانون العقوبات)، وقتل الحيوانات (المادة ٣٥٥ من قانون العقوبات)، وإتلاف المزروعات (المادة ٣٦٧ من قانون العقوبات).

(٥) المادة ٢٠ من قانون العقوبات المصري.

(٦) نقض: جلسة ١٩/٥/١٩٢٩م، مجموعة القواعد القانونية، ج ١، رقم ٢٦٤، ص ٣٠٨. نقض: جلسة

١٥/٦/١٩٨١م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٣٢، رقم ١٢٠، ص ٦٧٦.

(٧) وهي الغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تجاوزي مليوني جنيه.

سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين. ونظراً لسكوت المشرع الضريبي النص على حالات الحبس مع الشغل، فإنه يتعين إعمال القواعد الواردة في المادة ٢٠ من قانون العقوبات^(١).

وقد نص المشرع الفرنسي على عقوبة الحبس^(٢) من سنة إلى خمس سنوات في حالات الغش الضريبي (كما ورد بالمواد ١٧٤٤، ١٧٤٥، ١٧٤٧ من القانون العام للضرائب في فرنسا) وقد أخذ بهذه العقوبة كلا من القانون الإيطالي والإنجليزي والسويسري وفي الولايات المتحدة الأمريكية^(٣). وقد أخذ المشرع الإنجليزي في المملكة المتحدة بعقوبتي الحبس والغرامة في جرائم التهرب الضريبي عن طريق الغش والخداع وتقديم بيانات مزورة أو ناقصة، وكذلك عاقب علي الاشتراك في تلك الأعمال المخالفة^(٤)، أمام المحكمة الجزئية المنعقدة بغير محلفين. وترك المشرع للمحكمة حرية الحكم، فلها أن تقضي بالحبس أو الغرامة أو كليهما معاً، ويلاحظ أن الضرائب تحدد طبقاً لجدول واضحة يحدد فيها كافة أنواع الضرائب التي يعاقب عليها المشرع الانجليزي في حالة التهرب من سدادها ويميل الفقه الإنجليزي إلى القضاء بالعقوبة الجوازية (التخييرية) بين الحبس والغرامة لتلك الجرائم. ولعل مذهب التشريع والفقه الإنجليزي يقارب إلى حد كبير ما يقضي به القانون المصري^(٥).

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٩٨، ص ١٩٣.

(٢) Emprisonnement.

(٣) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٢١١. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٦٣، ص ١٩٥.

(٤) د. فايز فتح الله عبد الحفيظ حسن الضباعني: الاتجاهات الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

(٥) د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٢١٠.

المطلب الثاني

عقوبة الغرامة في قانون الإجراءات الضريبية

العقوبة بالغرامة هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزانة الحكومة المبلغ المقدر في الحكم. ولا يجوز أن تقل الغرامة عن مائة قرش ولا أن يزيد حدّها الأقصى في الجنب علي خمسمائة جنيه، وذلك مع عدم الإخلال بالحدود التي يبينها القانون لكل جريمة^(١). والغرامة بذلك تعتبر عقوبة مالية^(٢) تتوافر فيها كل مقومات وخصائص العقوبات الجنائية^(٣)، وذلك باعتبار أنها إلام للمحكوم عليه لأنها تنال من حقوقه المالية^(٤). وتعد الغرامة علاقة استدانة بين المدين وهو المحكوم عليه، والدائن وهو الدولة^(٥). وبناء علي ذلك يكون المحكوم عليه مديناً للخزانة العامة بالمبلغ الذي حدده الحكم والذي بمقتضاه يستحق الأداء فوراً.

والغرامة هي العقوبة الأصلية الوحيدة من بين العقوبات المالية، وإن كانت في أحوال بسيطة تعد عقوبة تكميلية. والغرامة كعقوبة أصلية يجب أن

(١) المادة ٢٢ من قانون العقوبات المصري.

(٢) فوزية عبد الستار: مبادئ علم الإجرام وعلم العقاب، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الرابعة، ٢٠٢٢م، بند ٢٨٠، ص ٢٢٠.

(٣) L'Amande. Hassan Mohamed: A. L'amend pénal dans les droit moderns et spécialement dans le Code pénal Suisse, paris, 1979.

د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ١٠٨، ص ١٦٩. د. عمر سالم: مبادئ النظرية العامة للجزاء الجنائي، مرجع سابق، بند ٤١٠، ص ٦٥٠. د. عوض محمد: قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٤٢٣، ص ٥٥٣.

(٤) لمزيد من التفصيل: د. سمير الجنزوري: الغرامة الجنائية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧٦م، ص ٣٥١. أيدن قادر: عقوبة الغرامة في القانون العراقي المقارن، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٧٩م، ص ١٧٧.

(٥) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٨٩م، بند ٨٢٣، ص ٧٥٨.

يحكم بها علي كل متهم علي إنفراد^(١)، أما الغرامة كعقوبة تكميلية فتقدر بمقدار المبلغ المختلس وتسمى **بالغرامة النسبية**^(٢).

وتهدف العقوبات المالية لتحقيق غرضين هما: ١- ردع سلوك غير مرغوب فيه، وتشجيع السلوك المرغوب. ٢- عقاب السلوك الشنيع. ويجب أن يكون هذا العقاب معلوماً، أو يفهمه الممول. وأن يكون من السهل تحديده وتطبيقه^(٣). ويقدر فاعلية الغرامة في منع الجريمة، بقدر ما يكتب لها النجاح في تحقيق الردع. فكلما حملت الغرامة رسائل تهديد يقينية للممول أو المكلف، كلمات كانت عقوبة فعالة في ردعه عن سلوك سبيل مخالفة القانون^(٤).

وللغرامة في التشريعات الحديثة دور هام وخاصة في الجرائم الضريبية^(٥)، ولكنها في الجرائم الأخرى يتضاءل دورها إذا ما قورنت بالعقوبات السالبة للحرية.

وقد قرر المشرع الضريبي عقوبة الغرامة لكافة الجرائم الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، فقد قررها بمفردها كعقوبة أصلية في نطاق الجرائم التي تناولتها المواد من ٦٩ إلى ٧١ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. وجعلها تمييزية مع عقوبة الحبس بالنسبة لجريمة ارتباط موظف مصلحة الضرائب بأعمال خارجية المنصوص عليها في المادة ٧٢ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد. وقد خرج المشرع الضريبي عن القواعد العامة في تحديد مبلغ الغرامة فارتفع بحددها الأدنى وحددها الأقصى، كما في جرائم

(١) تنص المادة ٤٤ من قانون العقوبات المصري علي أنه، إذا حكم علي جملة متهمين بحكم واحد لجريمة واحدة فاعلين كانوا أو شركاء فالغرامات يحكم بها علي كل منهم علي انفراده خلافاً للغرامات النسبية فإنهم يكونون متضامنين في الإلزام بها ما لم ينص في الحكم علي خلاف ذلك.

(٢) **نقض:** جلسة ١٩٣١/١١/٩م، مجموعة القواعد القانونية، ج ٢، رقم ٢٨٢، ص ٣٥٠.

(٣) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٧٩٢.

(٤) د. أسامة حسنين عبيد: السياسة الجنائية في مواجهة الممارسات الاحتكارية الضارة، مرجع سابق، ص ٥٩.

(٥) **Lars P. Feld, Fridrich Schneider, ET:** Tax evasion black activities empirical, Paper prepared for the annual congress of he international institute of public finance, 2007, P. 1.

المواد ٦٩، ٧٠، ٧١/١. وارتفع بعدها الأقصى، كما في جريمة المادة ٧١/٢.

والرأي لدي تأييد العقوبات المالية بشكل أكبر في مجال الجرائم الضريبية بصفة عامة، فالحق، كما كتب بونفيل دي مارسانجي عام ١٨٦٤م: "من القواعد عدم إصدار أو النطق بعقوبة سالبة للحرية مطلقاً إذا كانت العقوبة المالية كافية للعقاب" ^(١). وبعد قرن من الزمان، لا يزال علماء القانون يشاركونه الرأي. ووفقاً للبروفيسورة هاريتيني ماتسوبولو، "من بين العقوبات التي لطالما أيدتها المشرعون، بطبيعة الحال، العقوبات المتعلقة بالملكية. من الواضح أن لها طابعاً وقائياً، لأنها يمكن أن تصبح رادعاً بسرعة؛ فهي توفر موارد للدولة؛ ولا تتطلب استثمارات باهظة، علي عكس السجون التي تتطلب مبانٍ وموظفين وتدابير أمنية؛ وأخيراً، فهي لا تنفر الشخص المُدان، حتي لو لم يكن لها تأثير علاجي" ^(٢).

⁽¹⁾ **A. Bonneville de Marsangy:** De l'amélioration de la loi criminelle : en vue d'une justice plus prompte, plus efficace, plus généreuse et plus moralisante, page 253, Cotillon, 1864: référence trouvée dans un mémoire de recherche par **Justine POTHIER:** « Le prononcé de l'amende » sous la direction de Madame le professeur Martine HERZOG EVANS, 2012 p.1. in **Mâlini Ramassamy:** Les peines patrimoniales, Mémoire présenté en vue de l'obtention du Master 2 Droit du Patrimoine parcours « Sous la direction d'Professeur en droit pénal à l'Université de la Réunion Vice 1Université de la Réunion Faculté de Droit et d'Économie Année universitaire 2016-2017, p. 10.

⁽²⁾ **Mâlini Ramassamy:** Les peines patrimoniales, Op. Cit, p. 10.

المبحث الثاني

تشديد العقاب في قانون الإجراءات الضريبية

تمهيد وتقسيم:

إعمالاً لمبدأ قانونية الجرائم والعقوبات، فإن المشرع وحده هو الذى يتولى تحديد العقوبة المقررة لكل جريمة. وعملاً بذات المبدأ فإن المشرع يقرر أيضاً في أي الظروف يزداد هذا العقاب أو يشدد^(١). فتشديد العقاب يعنى أن يعاقب المجرم - حال توافر بعض الظروف المعينة - بعقوبة أشد من تلك المقررة أصلاً للجريمة. والظروف المشددة يتمثل أثرها في تشديد عقاب الجريمة إما بتجاوز الحد الأقصى المقرر لها في الأصل، وإما بتغيير نوع العقوبة بما هو أشد. وهذه الظروف إما أن تكون خاصة، أي يقتصر حكمها على جرائم بعينها، وقد تكون هذه الظروف عامة، أي يعم حكمها في التشديد جميع الجرائم أو غالبيتها مثل ظرف العود^(٢).

فالتشديد العام يرجع أساسه إلى الوظيفة النفعية للعقوبة، وذلك بمنع شخص اقترف الجريمة من خلال تهديده بالعقاب، فإذا اقترف الجريمة وقعت عليه العقوبة، فإذا عاد إلى ارتكاب هذه الجريمة فإن ذلك يعنى أن العقاب الذى وقع عليه لم يكن كافياً لردعه وزجره مما يوجب تشديد العقاب نظير عودته إلى ارتكاب الجريمة^(٣). كذلك قد يجد المشرع أن الجرائم الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، قد يعاقب عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، مما يقتضى تحقيق التناسق بين هذه القوانين، وذلك بتوقيع العقوبة

(١) د. عمر سالم: مبادئ النظرية العامة للجزاء الجنائي، مرجع سابق، بند ٤٣٥، ص ٦٨٣.

(٢) د. أحمد محمود عبد العال: العود والاعتیاد علي الإجرام، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠١ -

٢٠٠٢م، ص ٢٠١. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من

ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٢٤٠ وما بعدها.

(٣) Levasseur (G), Chavanne (A), Montreuil (J), Boulloc (B): Droit pénal général et Procédure pénale, Sirey, 1999, No. 941, p. 307.

الواردة في قانون العقوبات أو في القوانين الأخرى إذا كانت أشد من العقوبة الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد^(١).

وبناء على ذلك سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: العود إلى الجريمة في قانون الإجراءات الضريبية.

المطلب الثاني: الحكم بالعقوبة الأشد في قانون الإجراءات الضريبية.

^(١) لمزيد من التفصيل: د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق جامعة القاهرة، العدد الخامس والتسعون، مارس ٢٠٢٢م.

المطلب الأول

العود إلى الجريمة في قانون الإجراءات الضريبية

العود في اللغة هو الرجوع والارتداد، فهو يفيد التكرار. وللعود في قانون العقوبات هذا المعني، فالمراد به ارتكاب جريمة ثانية^(١). غير أنه لما كان العود في هذا القانون ظرفاً مشدداً فقد قيده الشارع بقيد يجعل التشديد سائغاً، فاشتراط لتحقيق العود أن يكون ارتكاب الجريمة الثانية تالياً للحكم على الجاني بعقوبة في الجريمة الأولى^(٢). وقد نظم المشرع المصري أحكام العود إلى الإجرام باعتباره أحد الظروف الشخصية المشددة للعقاب، في الباب السابع في المواد من ٤٩ إلى ٥٤ من الكتاب الأول من قانون العقوبات.

أولاً: مفهوم العود في قانون الإجراءات الضريبية:

العود هو ارتكاب الجاني لجريمة تالية بعد سبق صدور حكم بات ضده بالإدانة^(٣). ويختلف العود عن حالة تعدد الجرائم^(٤) حيث يرتكب المجرم أكثر

(١) د. فايز فتح الله عبد الحفيظ حسن الضباعني: الاتجاهات الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٩٦. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، دراسة مقارنة، الجزء الثالث، مرجع سابق، بند ١٣٠، ص ١٦٩.

(٢) د. عوض محمد: قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٤٩٦، ص ٦٣٤.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الرابعة، ١٩٨٥م، بند ٥٤٤، ص ٧٠٤. د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، ج ٢، مرجع سابق، ص ١١٤٧. عبد الستار حمد أنجاد الجميلي: العود في الجرائم الضريبية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠٢٠م، ص ١٢٣ وما بعدها. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، دراسة مقارنة، الجزء الثالث، مرجع سابق، بند ١٣٠، ص ١٦٩.

(٤) لمزيد من التفصيل حول تعدد الجرائم: د. عصام أحمد محمد: تعدد الجرائم وأثره في المخوات الجنائية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق المنصورة، ٢٠٠٣م.

Delstrée: Cumul et non Cumul des infractions, Confusion et réduction des peines, paris, 1960. Lesclous: Le Cumul réel d'infractions, Rev. Sc. Crim, 1991, p. 717.

من جريمة قبل أن يحكم عليه نهائياً من أجل واحدة منها^(١). وقد ورد ذكر العود في المادة ٦٩، والمادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م^(٢).

ويختلف العود الوارد في المادة ٦٩ والمادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م، عن العود الوارد في المادة ٤٩ من قانون العقوبات من حيث شروطه. فمن حيث شرط التماثل نجد أنه طبقاً للمادة ٤٩ ثالثاً من قانون العقوبات، فإنه يشترط لاعتبار المتهم عائداً توافر تماثل حقيقي أو حكمي^(٣) بين الجريمة الجديدة التي ارتكبتها وبين الجريمة القديمة التي سبق أن صدر بشأنها حكم بات بالإدانة. أما في نطاق قانون الإجراءات الضريبية الموحد فإن المشرع أشتراط التماثل الحقيقي بين الجريمتين، وهذا مستفاد من عبارة نص الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م "وتضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات". ونظراً لصراحة عبارات النص فإن العود في قانون الإجراءات الضريبية الموحد يتطلب التماثل الحقيقي.

(١) تنص أغلب التشريعات علي تشديد العقاب بسبب العود علي خلاف التعدد، بل أنها تبدي تساهلاً في العقاب علي التعدد، إذ تقيد قاعدة تعدد العقوبات بتعدد الجرائم بقاعدتي الجب وعدم زيادة العقوبات السالبة والمقيدة للحرية عن حد معين. والفكرة التي تستند إليها هذه التشريعات في تبرير مسلكها تقوم علي انه في حالة التعدد لم يسبق للجاني التعرض لتحذير قضائي يتمثل في سبق الحكم عليه، الأمر الذي يبرر من نظرها عدم التسوية في المعاملة بينه وبين المجرم العائد. د. رمضان صديق: شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨٠٢.

(٢) عبد الستار حمد الجميلي: العود في الجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، ٢٠١٠م، ص ١١٣. د. عوض فاضل إسماعيل: موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي، العود في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م، المؤتمر الضريبي الأول، بغداد ٢٠٠١م، ص ١٧.

(٣) نقض: جلسة ٢٩ مارس سنة ١٩٤٣م، مجموعة القواعد القانونية، ج ٦، رقم ١٤٦، ص ٢١١.

كذلك يختلف العود الوارد في الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م من حيث مقدار المدة التي يتعين أن يرتكب خلالها المحكوم عليه جريمته التالية. فهذه المدة بالنسبة للعود الوارد في الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م مقدارها ثلاث سنوات من تاريخ صدور الحكم البات السابق بالإدانة. أما بالنسبة لمقدار هذه المدة في نطاق المادة ٤٩ ثالثاً من قانون العقوبات فهي خمس سنين.

وينتقد رأى في الفقه صياغة الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م على سند من القول بأن صياغتها جاءت مجهولة من حيث تحديد تاريخ بدء المدة التي تمضى بين الجريمة والحكم السابق، وبذلك تكون صياغة نص المادة ٤٩/٣ من قانون العقوبات أفضل من نص الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م حيث تلافت هذا العيب باشتراط وجوب مضي خمس سنين من تاريخ صدور الحكم البات^(١).

وهذا الرأي يدعو للتأمل. ذلك أن العود إلى الجريمة يقتضى أن يكون الشخص الذى ارتكب الجريمة الجديدة قد سبق وصدر ضده حكم بالإدانة عن جريمة سابقة. وعلة هذا الشرط أن الحكم السابق لم يكن له أثره في ردع المحكوم عليه فعاد إلى ارتكاب جريمة جديدة مما يقتضى مؤاخذته بالشدة. ويتعين بجانب ذلك أن يكون الحكم السابق حكماً باتاً^(٢)، وعلة ذلك

(١) في ذات المعنى، د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، بند ١٢٠، ص ١٨٤.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في النقض الجنائي، وطلب إعادة النظر معدلة وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية حتي القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٦م وأحكام محكمة النقض لسنة ٢٠١٦م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧م، بند ٤٧، ص ٨٦.

أن الحكم غير البات يحتمل زواله إذا ما طعن فيه فلا ينبغي التسرع واعتباره سابقة في العود، وإنما يستلزم الأمر مراعاة جانب المتهم إعمالاً لقرينة الأصل في المتهم البراءة^(١) ما لم تثبت إدانته بحكم بات وانطلاقاً مما سبق فإن المشرع لم يكن بحاجة إلى إعادة النص على ذلك في قانون الإجراءات الضريبية الموحد اكتفاء بما ورد في القواعد العامة، وعلى ذلك فإن مدة الثلاث سنوات في قانون الإجراءات الضريبية الموحد يبدأ حسابها اعتباراً من اليوم التالي على صيرورة الحكم السابق باتاً^(٢).

ويلاحظ أن تشديد العقوبة في الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بعد استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م، قد جاء في حالة تكرار الجريمة، وليس العود، مما يعني أنه لا يشترط أن يكون قد سبق الحكم على المتهم في جريمة عدم تقديم الإقرارات السابقة بحكم نهائي، بل يكفي إثبات أن المتهم قد تكرر منه الفعل السلبي بعدم تقديم الإقرار لأكثر من العدد المحدد لكل نوع من أنواع الإقرار المذكورة في المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد بعد استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م^(٣).

ثانياً: خصائص العود في قانون الإجراءات الضريبية:

العود في نطاق المادة ٦٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد هو عود خاص مؤبد، فهو خاص لأنه يتعين أن تكون الجريمة الجديدة متماثلة مع

(١) F. Le Gunehec: Loi n°2000-516 du 15 juin 2000 renforçant la protection de la présomption d'innocence et les droits des victimes, JCP. 28 juin 2000, n°26, p. 1228. C. Lazerges: Le renforcement de la protection de la présomption d'innocence et des droit des victimes: histoire d'une navette parlementaire, RSC. 2001, n°1, janvier-mars, 2001, p.7ets.

(٢) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٠٦، ص ٢٠٠.

(٣) د. رمضان صديق: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٠ وما بعدها.

الجريمة التي سبق أن صدر بشأنها حكم بات بالإدانة^(١). وهو مؤبد لأن المشرع لم يشترط ارتكاب الجريمة الجديدة في وقت معين، فالعود يتوافر أيّاً كان الزمن الفاصل بين الحكم الذي صار باتاً وبين وقت ارتكاب الجريمة. أما بالنسبة للعود الوارد في المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م، فهو عود خاص مؤقت. فهو خاص لأن المشرع أشرط أن تكون الجريمة الجديدة متماثلة مع الجريمة التي سبق أن صدر بشأنها حكم بات بالإدانة. وهو مؤقت لأن المشرع أشرط ارتكاب الجريمة في وقت معين هو خلال ثلاث سنوات من تاريخ صدور الحكم البات بالإدانة.

ثالثاً: آثار العود في قانون الإجراءات الضريبية:

يعتبر العود في قانون الإجراءات الضريبية الموحد ظرفاً مشدداً للعقوبة. فهو يؤدي إلى تشديد عقوبة الجريمة في نطاق الفقرة الأخيرة من المادة ٦٩ فتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها، وتشديد عقوبة الجريمة في نطاق الفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قبل استبدالها بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م فتضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة. والتشديد في حالة العود في قانون الإجراءات الضريبية الموحد وجوبياً^(٢)، وهذا مستفاد من صياغة الفقرة الأخيرة من المادة ٦٩ والفقرة الثانية من المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد من قانون الإجراءات الضريبية الموحد حيث ورد لفظ " تضاعف " في كل منهما، فلفظ " تضاعف " يدل على الأمر مما ينتقى معه القول بأن التشديد جوازيّاً وليس وجوبياً^(٣).

(١) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٢٦. د. رمضان صديق: شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨٠٣.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، بند ٧١، ص ٢٢٤.

(٣) د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ٢٠٨، ص ٢٠١.

ولا تطبق أحكام العود علي الجرائم التي تم التصالح بشأنها، سواء قبل الحكم عليها، أو بعد الحكم عليها، لانقضاء الدعوي الجنائية بالتصالح^(١).

^(١) د. رمضان صديق: شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨٠٣.

المطلب الثاني

الحكم بالعقوبة الأشد في قانون الإجراءات الضريبية

تعد عبارة مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر من العلامات الأساسية في كل تشريع عقابي خاص^(١)، بل وجرى العمل علي

(١) نصت عليها المادة ١٣١ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بقولها: " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب علي الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها ". ونصت عليها كذلك المادة ١٢٢ من قانون الجمارك المصري الملغي رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣م في صدرها، بقولها: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر ... ". د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٤. وهو ما سار عليه قانون الجمارك الحالي رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م بقوله: " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر " الواردة في المواد ٧١، ٧٢، ٧٨، ٧٩ منه. د. أحمد عبد اللاه المراغي: جريمة التهريب الجمركي، دراسة في التشريع الجمركي المصري رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٢٣م. وسأيرت ذلك مختلف التشريعات، منها: المادة ٣١ من قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م، بقولها: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، ... "؛ وكذلك المادة ١١٣ من قانون حماية الملكية الفكرية رقم ٨٢ لسنة ٢٠٠٢م، بقولها: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في أي قانون آخر، ... "، وذكرت المادة ١١٤ من ذات القانون: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في أي قانون آخر، ... "؛ ونصت عليها المادة ٧٤ من قانون المرور رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣م، بقولها: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في أي قانون آخر، ... "؛ وكذلك المادة ٢٣ من قانون تنظيم التوقيع الإلكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤م، بقولها: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في قانون العقوبات أو في أي قانون آخر، ... "؛ وكذلك المادة ٧٠ من قانون تنظيم الاتصالات، بقولها: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في قانون العقوبات أو في أي قانون آخر، يعاقب علي الجرائم المنصوص عليها في المواد التالية بالعقوبات المقررة فيها "؛ وقد جاء الباب الثالث من قانون حماية الآثار رقم ١١٧ لسنة ١٩٨٣م المعدل بالقانون رقم ٢٠ لسنة ٢٠٢٠م بعنوان " العقوبات "، ونصت المادة ٤٠ منه علي أن، مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد عقوبة يقرها قانون العقوبات أو أي قانون آخر يعاقب علي مخالفة أحكام هذا القانون بالعقوبات المبينة في المواد التالية: وتتص المادة ٥٣ منه الواردة في الباب الرابع بعنوان " أحكام ختامية "، علي أن: " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، ". وتتص المادة ٤٤ من قانون المناجم والمحاجر رقم ٨٦ لسنة ١٩٥٦م الملغي علي أن: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها قانوناً ... ". وتتص المادة ٤٢ من قانون الثروة المعدنية رقم لسنة ٢٠١٤م المعدل ١٤٥ لسنة ٢٠١٩م والقانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٢٥م علي أن: " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها بقانون آخر ... ". وجاء في المادة ٤٣ منه: " ومع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في قانون آخر، ... ". وجاء في المادة السابعة من القانون رقم

استخدام هذه الصيغة في النصوص المستحدثة في قانون العقوبات، والتي تواجه ظواهر إجرامية خاصة^(١). وتطبيقاً لذلك تنص المادة ٦٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أنه: " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب علي الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها "^(٢).

فالمشرع - دائماً - عند حديثه عن العقوبات الواجبة التطبيق علي ما يرتكب من أفعال جرماتها القوانين الخاصة يستخدم هذه العبارة، وهذه الصيغة صارت سنة متواترة في كل التشريعات الجنائية الخاصة أو المكملة، تشكل نوعاً من الغموض حول العقوبة الواجبة التطبيق، وهو ما قد يتنافى مع

١٠٢ لسنة ١٩٨٣م في شأن المحميات الطبيعية: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في قانون آخر، ... ". وتنص المادة التاسعة من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧م في شأن النظافة العامة علي أنه: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر ... ". وتنص المادة ٨٤ من قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤م علي أنه: " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر، ... ". وتنص المادة ١٠١ من نفس القانون علي أنه: " لا يخل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في هذا الباب بتوقيع أية عقوبة أشد منصوص عليها في قانون آخر ". وتنص المادة ٢٨٠ من قانون العمل رقم ١٤ لسنة ٢٠٢٥م علي أنه: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المواد التالية عن الجرائم المشار إليها فيها ". وهذه الصياغة لم تعد مقصورة علي القوانين الخاص، إذ نراها حتي في قانون العقوبات؛ فقد ذكرها المشرع في المواد ٣٧٥ مكرراً، ٢٤٢ مكرراً، ١٠٩ مكرراً ثانياً، ٨٨ مكرراً أ من قانون العقوبات. فهذه الصياغة أصبحت من الصياغات المعتادة في القوانين العقابية المصرية، سواء تعلق الأمر بقانون العقوبات، أو القوانين العقابية الخاصة. وقليلة هي القوانين العقابية الخاصة التي تجنبت هذه الصياغة. د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ١١٣.

(١) د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ١٠٣.

(٢) لم يقتصر المشرع علي النص علي هذه الصيغة في القوانين الخاصة، بين قد يتضمنها قانون العقوبات الأساسي أو الأصلي أو العام، ولعل أبرز الأمثلة علي ذلك، ما نص عليه المشرع المصري في المادة ٣٧٥ مكرراً من قانون العقوبات، وذلك بخصوص جريمة الترويع والتخويف والمساس بالطمأنينة (البلطجة) في الباب السادس عشر المضاف بالقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١١م للكتاب الثالث من قانون العقوبات المعنون " الجنايات والجنح التي تحصل لأحاد الناس "، حيث جاء صدر المادة ٣٧٥ مكرر من قانون العقوبات بقوله " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد واردة في نص آخر ".

الوضوح اللازم لنصوص التجريم والعقاب^(١)، ويحول دون توافر العناصر اللازمة لتناسب العقوبة مع الفعل المؤثم.

لعل التساؤل الأول الذي تثيره هذه الصيغة المشار إليها عليه، هو ما الذي يقصده المشرع من ورائها، هل تعني أن نصوص التجريم والعقاب الواردة في القوانين الخاصة والتكميلية، إنما هي نصوص احتياطية، لا يجوز اللجوء إليها إلا إذا ثبت أن قانون العقوبات أو قوانين أخرى لا تجرم ذات الفعل؟؟؟ وإن جرمته، فإنه تطبق عليه عقوبات أقل شدة، بحيث يتعين علي القاضي في هذه الحالة، أن يطبق النص الموجود في القانون الخاص؟؟؟ وبتعبير آخر هل معني ذلك، أنه عندما ترتكب جريمة من هذه الجرائم، فإن القاضي يلتزم بإجراء بحث شامل في قانون العقوبات وفي القوانين الخاصة أو التكميلية قبل أن يقوم بتطبيق هذا النص؟؟؟ وأنه لا يملك تطبيق هذا النص إلا في أحد فرضين: الأول، ألا يجد الفعل قد جرم في قانون آخر. والثاني، أن يجد الفعل قد جرم في قانون آخر، وقرر له المشرع عقاباً ولكن هذا العقاب أخف من العقاب المقرر في القانون الخاص ذات الصلة^(٢).

أولاً: علة التشديد:

يهدف قانون الإجراءات الضريبية الموحد إلى حماية المصلحة الضريبية للدولة^(٣)، لذلك يحتوى هذا القانون على مجموعة من النصوص التي تجرم الاعتداء على هذه المصالح أو الحقوق محل الحماية الجنائية. فيحدد كل نص من نصوص التجريم نموذج الجريمة التي تعتدى على المصلحة القانونية محل الحماية. والأصل أن يتميز كل نموذج بعناصره بحيث لا يختلط بغيره من النماذج، ومع ذلك فقد تشترك نماذج الأفعال التي تعتدى على المصالح

(١) تميم طاهر الجادر: التوازن في القاعدة الجنائية: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، ٢٠١٣م، ص ٦.

(٢) د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .." في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ٩٨.

(٣) Robert W. McGee: The ethics of tax evasion, without place, 2012, P. 451.

القانونية في بعض عناصرها المكونة. مما من شأنه أن يؤدي إلى تعدد الأوصاف القانونية للفعل وما يترتب على ذلك من خضوع الواقعة المرتكبة لأكثر من نص قانوني مما يقتضى تقرير مسئولية الجاني عن أشد هذه الأوصاف، بتوقيع عقوبة الجريمة الأشد^(١). وما ورد في قانون الإجراءات الضريبية الموحد يعد تطبيقاً للقواعد العامة الواردة في المادة ٣٢ من قانون العقوبات المصري، ومن ثم لم يكن المشرع الضريبي بحاجة إلى النص على ذلك في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، باعتبار أن الأحكام العامة في قانون العقوبات تطبق على الجرائم الواردة في القوانين الخاصة ما دام أن المشرع لم يخالف صراحة الأحكام العامة.

ثانياً: المدلول الحقيقي للحكم بالعقوبة الأشد:

يذهب رأى في الفقه^(٢) إلى أن حكمة إيراد هذا النص ترجع إلى ضالة العقوبات الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد بالقياس لجسامة الجريمة التي ارتكبت، أو حجم الأضرار الناجمة عنها أو الخطر الذي هددت به المصالح أو الحقوق محل الحماية الجنائية لذلك نص المشرع على تطبيق العقوبة الأشد التي وردت في قانون العقوبات أو في أي قوانين أخرى تنطوي على مثل هذه العقوبة، فتطبق دون غيرها على الجريمة المؤثمة طبقاً للقانون المشار إليه.

ويرى بعض الفقه^(٣) أن ورود هذه العبارة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد هو مجرد نص احتياطي، تفادياً لفرار المتهم من العقاب.

(١) نقض: جلسة ١٩٦٦/٥/٢م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٧، ق ٩٨، ص ٥٤٦. د. عمرو حسن عرابي إبراهيم: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهريب من ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٢٤٧. د. حسني الجندي: الجرم في جرائم الاجتماعات العامة والمظاهرات والتجمهر في القانون المصري، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢ - ٢٠٠٣م، بند ٨٣، ص ١٣٥.

(٢) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، مرجع سابق، بند ١٢٣، ص ١٨٦.

(٣) د. عبد الرازق حسن يسن: الوسيط في شرح أحكام قوانين العمل والتأمينات الاجتماعية، المجلد الأول، مطبوعات أكاديمية شرطة دبي، ١٩٩١-١٩٩٢م، ص ٧٧. د. محمود محمود مصطفى: شرح قانون

ومؤدي ذلك تطبيق قاعدة رجحان النص الأصلي على النص الاحتياطي^(١)، التي تعني أنه إذا تبين أن أحد النصوص المتنازعة أصلي وسائرهما احتياطي أراد به الشارع أن يطبق فحسب، حيث لا يكون مستطاعاً تطبيق النص الأصلي لانتفاء أحد عناصره، تفادياً لفرار المتهم من العقاب، طبق النص الأصلي وحده^(٢). ولكن هذه الصفة الاحتياطية لهذه العبارة يمكن أن نجدها صراحة^(٣) في نص القانون " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر ".

وهذا التكييف يرفضه **جانب آخر من الفقه**^(٤)، ويرأها عبارة شاذة في مبناها ومعناها، لأن معناها قد يؤدي إلى القول بأن النص الحالي هو الأصلح للمتهم، في مقابل النص الوارد في القوانين الأخرى متضمناً العقوبة الأشد، مما يقتضي إعمال النص الجديد بأثر رجعي على الوقائع التي في القوانين الأخرى تطبيقاً للأثر الرجعي للقانون الأصلح للمتهم، أو أن نكون أمام نص خاص قديم سابق، وآخر عام جديد لاحق، يطبق بشأنه قاعدة أن النص الخاص

العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة العاشرة، ١٩٨٣م، بند ٤٧، ص ٩٢. د. أحمد عوض بلال: مبادئ قانون العقوبات المصري، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١ - ٢٠١٢م، ص ٩٤٨.

(١) د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني: مبادئ النظرية العامة للجرائم الجنائي، القاهرة، ٢٠١٨م، بند ٤٩٩، ص ٧٧٩. د. عبد الأحد جمال الدين: وحدة الجريمة وتعددتها، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس، العدد ١٧، المجلد الأول، ١٩٧٥م، ص ٤٨٣. د. عصام أحمد غريب: تعدد الجرائم وأثره في المواد الجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط ٢، ٢٠٠٤م، ص ١٧٦.

(٢) في ذات المعنى: د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ٩٨.

(٣) د. محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م، ص ٩٠٤.

(٤) د. أحمد عبد الظاهر: القوانين الجنائية الخاصة، النظرية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١١م، ص ٧٥٤.

يخصص العام، وتظل للنص السابق الخاص حدود تطبيقه ولو تعارض مع النص العام اللاحق، ومن ثم نكون أمام لغو لا ينبغي أن يوصف به المشرع. ويذهب بعض الفقه إلى إلغاء صيغة " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب علي الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها " نظراً لما تولده هذه العبارة من لبس وغموض^(١)، يتنافى مع ما يجب أن يتوافر في النص الجنائي من وضوح وتحديد وضبط في شق التجريم أو شق العقاب كأحد أهم نتائج مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات^(٢)، ومبدأ التناسب في العقاب بين الجريمة والجزاء المقرر لها الذي عبرت عنه المحكمة الدستورية العليا في أكثر من مناسبة، والاصطدام مع قواعد تطبيق قانون العقوبات من حيث الزمان^(٣)، ومبدأ الفصل بين السلطات خاصة السلطتين؛ التشريعية والقضائية باعتبار أن

(١) د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ١٤١، ١٥٢.

(٢) لمزيد من التفصيل: د. أشرف توفيق شمس الدين: الضوابط الدستورية للتجريم والعقاب في قضاء المحكمة الدستورية العليا، مجلة الدستورية، العدد ١٣، السنة السادسة، أبريل ٢٠٠٨م. د. خالد صفوت ناجي بهنساوي: ضوابط دستورية العقوبة الجنائية، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق جامعة طنطا، العدد الحادي والسبعين، يوليو ٢٠١٥م. طارق عبد العال: القانون والتوسع في التجريم والعقاب، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، ٤ يناير ٢٠٢١م.

(٣) لمزيد التفصيل: د. حسن جوخدار: تطبيق القانون الجنائي من حيث الزمان، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧٤م. د. عبد العزيز علي مصطفى عبد الكريم: سريان القوانين الجنائية من حيث الزمان، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ١٩٨٥م. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠٢٠-٢٠١١م.

LEVASSEUR (G.): Opinions hétérodoxes sur les conflits des lois répressives dans le temps, in Mélanges CONSTANT, Liege 1971.

مثبت لدي، د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ١٢١. د. إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، مرجع سابق، بند ٤٠، ص ٦٦.

التجريم والعقاب هو دور السلطة التشريعية^(١)، وأن القضاء يقتصر دوره علي تطبيق نصوص القانون وفي الحدود التي رسمها المشرع^(٢)، بحيث لا تملك إحداهما الافتتات علي الأخرى، فلماذا لا يقوم المشرع بنفسه بتحديد هذه العقوبة، ولا يترك ذلك للقاضي، فوظيفة المشرع أن يحدد الجرائم والعقوبات المقررة لها، وفي حالة بحث القاضي عن العقوبة الأشد في أي نص آخر يعتبر تخلي عن العمومية والتجريد اللذين يحكما التجريم والعقاب^(٣).

ولدي أن عبارة " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر "، تقرر نوع من التضامن بين النصوص الجنائية، بمعنى أنه يلزم في هذه الحالة البحث عن النص الذي يقرر عقوبة أشد وتطبيق العقوبة الموجودة في هذا النص، فمبدأ الفصل بين السلطتين التشريعية والقضائية لا يمكن مطلقاً أن ينزع من القضاة رخصة تفسير القانون، لأن التفسير والتطبيق وجهان لعملة واحدة، فالتفسير الصحيح يجب ألا يوسع أو يضيق من المعني السليم للقانون في مجال تطبيقه، فلا يجوز أن ينشئ معني يخرج عن إرادة القانون، وإذا كان التجريم والعقاب يستندان إلي القانون، وكان منهج التفسير المتبع لا يخرج عن معني هذا القانون - فإنه من غير المفهوم أن نتحدث عن التفسير الضيق أو الحرفي للقانون. فالقاضي عندما يفسر القانون لا يعطي رأيه الشخصي، ولكنه يبحث عن المعني

(١) لمزيد من التفصيل: د. رهاب عمر محمد سالم: دور السلطة التنفيذية في التجريم والعقاب، دراسة مقارنة، المجلة القانونية، كلية الحقوق جامعة القاهرة فرع الخرطوم، المجلد ١٠، العدد ٢، ٢٠٢١م، ص ٧١٧ وما بعدها.

(٢) **Beccaria: Traité des délits et des peines**, 1966, p. 68 et s. **Faustin Helie: Interpretation de la loi pénale**, Rev. Critique, 1954, p. 108.

(٣) د. رهاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ٩٩، ١٢٥. د. أحمد عبد الظاهر: القوانين الجنائية الخاصة، مرجع سابق، ص ٧٤٧.

الحقيقي للقانون، عن قيمته الموضوعية كما أرادها المشرع^(١). ونضيف أن هذه العبارة لا محل لها، إلا إذا وجد نص يعاقب علي جريمة تمثل اعتداء علي ذات المصلحة، وبذات الشروط والأركان، إما إذا وجد اختلاف، فالوضع يختلف فنكون بصدد تعدد للجرائم، ويطبق حكم التعدد، والاستثناء الوارد عليه^(٢). وهذا الأمر ينطبق علي قانون العقوبات الأصلي والقوانين الجنائية الخاصة أو التكميلية^(٣). فهذه العبارة أصبحت من الصياغات المعتادة في

(١) منهج التفسير الحرفي أو الضيق يجد تبريره الوحيد في العصر الذي نشأ فيه حين ظهرت المدرسة الكلاسيكية بزعماء بيكاريا كرد فعل ضد تحكم النظام القديم والسلطة التحكيمية للقضاة. وكان هذا المبدأ في حد ذاته تتقصه الموضوعية، ذلك أن التفسير الضيق أو الحرفي يفترض الاتفاق من جانب المشرع في التعبير عن إرادته لكشف الحقيقة وتقرير حق الدولة في العقاب. د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، ط ١٢، مرجع سابق، بند ٨٠، ص ١٦٩.

(٢) د. أحمد عبد اللاه المراغي: شرح قانون العقوبات، القسم العام - الجزء الثاني، النظرية العامة للعقوبة في ضوء أحدث التعديلات التشريعية، القاهرة، الطبعة الخامسة، منقحة ومزودة، ١٤٤٢هـ - ٢٠٢١م، ص ١٢٠ وما بعدها. د. رهاب عمر سالم: القانون الجنائي الاقتصادي بين الذاتية المطلقة والذاتية النسبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠١٦م، ص ٢٣٥.

(٣) لمزيد من التفصيل حول هذه المفاهيم: د. محمود محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج ١، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، دار ومطابع الشعب، ط ١، ١٩٦٣م، بند ٢، ص ٤.

P.Bequet: L'infraction de contrebande, Paris, 1959. **Moreau:** Manuel de droit rural, paris, 1974. **V.Despax:** Droit de de L'environnement, Paris, 1980. **V.A. Lucas:** Droit de L'informatique, P. U. F., Paris, 1987. **V.Mouly et Cabrillac:** Droit pénal bancaire et du Crédit, paris, 1982. **V. Mourgeon:** La répression administrative, Thèse de doctorat, Toulouse, 1966. **G.Tixier et J-M.Robert:** Droit pénal Fiscal, Dalloz, paris, 1980. **V. Godaéd:** Droit pénal du travail, paris, 1980. **Dr.Samah Al-agha:** Obstacles hinder Foreign Direct Investment, Conference of the United Arab Emirates University, the nineteenth century, investment rules between national legislation and international legislation and its impact on economic development in the United Arab Emirates, from 25 to 27 April 2011, p. 315. **Jeandidier W:** Droit pénal des affaires, coll, Dalloz, 1991, p. 124. **Costantini P.:** Les infractions relatives au fonctionnement du marché boursier, Mémoire pour le D.E.A de Droit pénal et de Sciences criminelles, 1994, p. 1. **PAR LE Pr. AMADOU FAYE:** INTRODUCTION AU DROIT PENAL DES AFFAIRES, FSJP - LICENCE III - AFFAIRES - DROIT PENAL DES AFFAIRES - MBENGUE - 2010/2011, p. 1. **YVES GUYON:** De Vinefficacité du droit pénal des affaires, p. 1. **Coralie Ambroise-Casterot:** Droit pénal des affaires, Université Nice Sophia Antipolis, Faculté de Droit et Science Politique, Année Universitaire, 2012 - 2013. **Genevière Giudicelli-Delage:** Droit pénal des affaires, Mémentos Dalloz, Série Droit Privé, 6^e édition, 2006, p. 1. **C. Ambroise-Castérot:** Droits Pénal Spécial et des affaires, Gualino Coll. Master Droit, 3^{ème} éd, 2012. **C.**

القوانين العقابية، سواء قانون العقوبات الأصلي، أو قانون العقوبات التكميلي أو التشريعات الجنائية الخاصة. وقلما يتجنب المشرع هذه العبارة، فعلي سبيل جاءت بعض القوانين خلواً من هذه العبارة، منها قانون الشركات العاملة في مجلي تلقي الأموال لاستثمارها^(١).

ثالثاً: نطاق التشديد:

يواجه نص المادة ٦٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد في صدرها حالة التعدد المعنوي للجرائم. ويعرف التعدد المعنوي بأنه ارتكاب فعل واحد يترتب عليه مخالفة أكثر من نص قانوني^(٢). وقد بين نص المادة ٦٨ في صدرها من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الأثر المترتب على التعدد المعنوي وهو تطبيق العقوبة الأشد^(٣). ومعنى ذلك أن المشرع قرر أن النشاط المادي الذي قامت عليه الجريمة الضريبية يمكن أن يحقق صورة جريمة أخرى وردت في قانون العقوبات أو في قوانين جنائية خاصة عليها بعقوبة أشد.

Ambroise-Castérot: Exercices Corrigés de Droit Pénal Spécial et des affaires, Gualino, Coll. Exos LMD, 2012. **Ph. Bonfils:** Droit pénal des affaires, Montchrestion, 2009. **A. Lepage, P. Maistre du Chambon et R. Salomon:** Droit pénal des affaires, 20^e éd., Litec 2010. **F. Stasiak:** Droit pénal des affaires, Manuel LGDJ, 20^e éd., 2009. **M. Véron:** Droit pénal des affaires, Dalloz, Coll. Cours, 8^o. éd., 2009.

^(١) قانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ بإصدار قانون في شأن الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال لاستثمارها. **الجريدة الرسمية:** العدد ٢٣ تابع (ب) في ٩ يونيو سنة ١٩٨٨م.

^(٢) د. عمر سالم: مبادئ النظرية العامة للجرائم الجنائي، مرجع سابق، بند ٥٠٠، ص ٧٧٩. لمزيد من التفصيل، حول أنواع التعدد: د. عبد العزيز رمضان سمك: تعدد الجرائم وأثره في العقاب، في الفقه الإسلامي والقانون المقارن الوضعي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م. د. علي حسن الخلف: تعدد الجرائم وأثره في العقاب في القانون المقارن، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، مطبعة الاعتماد، الطبعة الأولى، ١٩٥٤م. د. عبد الحميد الشورابي: أثر تعدد الجرائم في العقاب، نطاق تطبيقها، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٩م، ص ٢٨.

DASKALAKIS (E.): La notion d'unité et de pluralité d, infractions et son rôle dans le procès pénal, th., paris, 1969.

^(٣) نقض: جلسة ٢٠١٧/١٠/٣م، الطعن رقم ٤٩٩٤ لسنة ٨٥ ق. نقض: جلسة ٢٠١٤/١٠/١٤م، الطعن رقم ١٤٠٢٧ لسنة ٨٣ ق. نقض: جلسة ٢٠٠٦/٦/١٩م، الطعن رقم ٥٦٦١٥ لسنة ٧٣ ق، مكتب فني، س ٥٧، قاعدة ٤٩، ص ٤٢٦.

فعلى سبيل المثال نجد أن جرائم التهرب الضريبي قد تشكل أيضاً جرائم تزوير، مما يقتضى تطبيق عقوبة جريمة التزوير باعتبارها العقوبة الأشد^(١). ويبدو لدى أن نص المادة ٦٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد لا يواجه فقط حالة التعدد المعنوي للجرائم، بل يشمل بجانب ذلك التعدد المادي مع وحدة الغرض والارتباط الذى لا يقبل التجزئة^(٢)، والذى أشارت إليه الفقرة الثانية من المادة ٣٢ من قانون العقوبات المصري^(٣). فالمسجل أو المكلف الذى يصطنع مستنداً أو سجلاً أو فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية ثم يقدمه إلى مصلحة الضرائب للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها، يكون قد ارتكب جريمة التزوير، وجريمة التهرب من الضريبة وهما ترتبطان ارتباطاً لا يقبل التجزئة، ويقتضى ذلك توقع عقوبة التزوير باعتبارها العقوبة الأشد^(٤).

(١) نقض: جلسة ٢٠١٩/١/٢١م، الطعن رقم ٥٣٢ لسنة ٨١ ق. نقض: جلسة ٢٠١٩/٤/٢٨م، الطعن رقم ٨١٣٢ لسنة ٨٨ ق. نقض: جلسة ٢٠١٩/١٢/٢٥م، الطعن رقم ١٦١٢٦ لسنة ٨٧ ق.

(٢) د. أحمد عبد الظاهر: القوانين الجنائية الخاصة، النظرية العامة، الكتاب الثاني، مرجع سابق، ص ٧٥٨ وما بعدها. د. خيرى أحمد الكباش: الحماية الجنائية لحقوق الإنسان، دراسة مقارنة في ضوء أحكام الشريعة الإسلامية والمبادئ الدستورية والمواثيق الدولية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٨م، ص ٥٢٠ وما بعدها.

(٣) د. رفيق مصطفى عبد الحافظ السيد: تعدد الجرائم والآثار الناشئة عنها في القانون الجنائي، رسالة دكتوراه، حقوق المنصورة، ٢٠١٨م، ص ٥ وما بعدها.

(٤) لمزيد من التفصيل: د. عبد العظيم مرسي زير: عدم التجزئة والارتباط بين الجرائم وأثرهما في الاختصاص القضائي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨م. د. الفونس ميخائيل: تعدد الجرائم وأثره في العقوبات والإجراءات الجنائية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٦٣م، ص ٢٣٦. حيدر نجيب أحمد المفتي: التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، دراسة تحليلية، مجلة ديالي، العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٢م، ص ٣٠. د. رحاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .." في التشريعات العقابية، مرجع سابق، ص ١٥٠.

المبحث الثالث

وقف التعامل مع المتهم في الجرائم الضريبية

أولاً: وقف التعامل مؤقتاً مع الممول أو المكلف مع بعض الجهات المحددة في حالة الإحالة للتحقيق أو المحاكمة في إحدى جرائم التهرب الضريبي:

تنص المادة ٧٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد علي أنه: " يجوز للنيابة العامة في الأحوال التي تقدرها تكليف وزارة المالية بإخطار الجهات الحكومية والبنوك وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام التي يتعامل معها الممول أو المكلف الذي يحال إلي التحقيق أو المحاكمة في إحدى جرائم التهرب الضريبي محل التحقيق أو المحاكمة، وعلي هذه الجهات والبنوك والشركات وقف التعامل مؤقتاً مع الممول أو المكلف إلي حين حفظ التحقيق أو الحكم بالبراءة أو انقضاء الدعوي الجنائية بالتصالح ."

وبموجب هذا النص يكون المشرع قد استحدث حكماً يعطي النيابة العامة الحق في وقف التعامل مؤقتاً مع المتهم في الجرائم الضريبية. ويتضح من هذا النص أن الأمر بوقف التعامل مؤقتاً مع الممول أو المكلف هو إجراء من إجراءات التحقيق التي يجوز للنيابة العامة اللجوء إليها في الأحوال التي تقدرها في إحدى جرائم التهرب الضريبي محل التحقيق أو المحاكمة، وذلك لحين حفظ التحقيق أو الحكم بالبراءة أو انقضاء الدعوي الجنائية بالتصالح. وأن الأمر لدي أنه بمجرد دخول الدعوي الجنائية حوزة المحكمة تغل يد النيابة العامة عن اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق، ويكون الأمر موكول للمحكمة الجنائية اتخاذ ما يلزم أثناء سير المحاكمة الجنائية، لذا يجب تعديل نص المادة ٧٩ من قانون الإجراءات الضريبية بما يتفق مع القواعد العامة في الإجراءات الجنائية، وفي الواقع يعتبر هذا النص نص تهديدي للممول أو المكلف، وقلمما يتم اللجوء إليه في الواقع العملي.

ثانياً: الأمر بوقف المتعم عن التعامل مع مصلحة الجمارك:

نص ٧٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، لا يختلف كثيراً عن نص المادة ٨٠ من قانون الجمارك رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م^(١)، والتي تنص علي أنه: " للنيابة العامة أو للمحكمة المختصة بحسب الأحوال، بناء علي طلب كتابي من الوزير أو رئيس المصلحة بتفويض من الوزير الأمر بوقف المتهم بارتكاب جريمة التهريب الجمركي عن التعامل مع المصلحة لحين صدور حكم نهائي في الدعوي. كما يوقف التعامل مع كل من يصدر ضده حكم نهائي بالإدانة في إحدى الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلي أن يتم تنفيذ العقوبة المحكوم بها أو انقضاء الدعوي الجنائية بالتصالح "

ثالثاً: رأينا في سياسة المشرع في النص علي وقف التعامل مع الجهات سالفة الذكر:

بالاطلاع علي النصوص سالفة الذكر يتضح وجهة نظرنا، في أن هناك تكرار في النصوص التي تتناول التجريم والعقاب في المجال الضريبي والجمركي، حتي ولو كان هناك اختلاف في صياغة النصوص التشريعية، هذا الاختلاف الذي يدعو إلي التساؤل والتعجب من اختلاف النصوص بشأن مضمون المسألة الواحدة، وهذا ما يدعو إلي ضرورة إصدار " القانون الضريبي " الذي يجب أن يتناول القواعد العامة في مجال الضرائب بمختلف أنواعها والتجريم والعقاب في المجال الضريبي والجمركي، كما أنه يجب صياغة النصوص العقابية بطريقة واضحة محددة لا خفاء فيها أو غموض، فلا تكون هذه النصوص شباكاً أو شراكاً يلقيها المشرع متصيداً باتساعها أو بخفائها من يقعون تحتها أو يخطئون مواقعها^(٢).

(١) د. رمضان صديق: التشريع الجمركي المصري، وفقاً لأحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٣م، ص ٤٩١.

(٢) المحكمة الدستورية العليا: جلسة ٢٠١٧/١/١٤م، في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١١٤ لسنة ٢٩ قضائية " دستورية "، محكمة النقض، النشرة التشريعية والقانونية، نشرة فبراير ٢٠١٧م، ص ٤٨.

رابعاً: مضمون وقف التعامل مؤقتاً مع الممول أو المكلف المنصوص عليه في قانون الإجراءات الضريبية:

بموجب نص المادة ٧٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يكون للنيابة العامة سلطة تقديرية، علي ضوء ما يتكشف لها جسامة الجرم المرتكب، ورجحان ثبوت الاتهام، وخشية ضياع بعض أدلة الاتهام، أن تكلف وزارة المالية بإخطار الجهات الحكومية والبنوك وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام التي يتعامل معها الممول أو المكلف بوقف التعامل معه، إلي حين حفظ التحقيق أو الحكم بالبراءة أو انقضاء الدعوي الجنائية بالتصالح. وعلي وزارة المالية أن تقوم بما تكلفها به النيابة العامة في هذا الشأن، وليس لها حق الاعتراض علي هذا التكليف، أو الامتناع عن تنفيذه^(١).

ولدي أن وقف التعامل في هذه الحالة يتجاوز كونه تدبيراً احترازياً، لضمان سلامة التحقيق، إلي اعتباره عقوبة مباشرة، إذ قرر المشرع استمرار الوقف إلي حين الحكم بالبراءة أو التصالح. مما يعني أنه لا شأن للوقف بأدلة الاتهام إذا استمر في مرحلة المحاكمة.

(١) د. رمضان صديق: شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٧.

المبحث الرابع

نشر قوائم بأسماء المتهمين

في إحدى جرائم التهرب الضريبي

أولاً: النص القانوني:

تنص المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، علي أنه: " يجوز للمصلحة نشر قوائم بأسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام باتة بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي. ويتم النشر في جريدتين يوميتين علي الأقل من الجرائد واسعة الانتشار ". وبموجب هذا النص استحدثت المشرع حكماً يجيز لمصلحة الضرائب نشر قوائم بأسماء المتهمين في إحدى جرائم التهرب الضريبي، استثناء من قيود السرية المهنية المفروضة علي موظفي مصلحة الضرائب.

ويرى البعض أنه تحقيقاً للردع أجاز قانون الإجراءات الضريبية نشر أسماء من تصدر ضدهم أحكام باتة بعقوبة سالبة للحرية في جرائم التهرب الضريبي في جريدتين يوميتين علي الأقل من الجرائد واسعة الانتشار^(١). وفي الواقع يعتبر هذا النص نص تهديدي للممولين أو المكلفين في إحدى جرائم التهرب الضريبي، وقلمما يتم اللجوء إليه في الواقع العملي.

ثانياً: مدى جواز نشر أسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام باتة بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي من قبل مصلحة الضرائب:

بداية نقول أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب نشر أسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام باتة بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم

(١) د. عادل عبد العزيز السن: الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٦٠.

التهرب الضريبي. فالدستور المصري لعام ٢٠١٤م، اعتبر التهرب الضريبي جريمة^(١). والنشر عقوبة، وكما هو معلوم لا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي^(٢). فالتدخل القضائي في توقيع العقوبة ضماناً أساسية تحول دون الحيف بحقوق المتهم وحرياته. ومرد ذلك، أن القاضي في المجتمعات المدنية هو الشخص الوحيد الذي يوثق في حرصه علي الحريات والعدالة، وابتعاده عن الأهوال السياسية والتحكم الإداري^(٣). فالحقوق والحريات مصادرة، ولا يجوز المساس بها إلا عن طريق حكم قضائي روعيت فيه كافة الإجراءات التي نص عليها القانون^(٤). وإذا كان النشر عقوبة تكميلية جوازية فإن توقيعها علي المحكوم عليه يدخل في السلطة التقديرية للقاضي الجنائي، وليس في السلطة التقديرية للجهة الإدارية (مصلحة الضرائب). ولقد لخص الفقه الإجرائي هذا المعني في عبارة واحدة وهي " لا عقوبة دون حكم قضائي " أي أنه لا يمكن توقيع العقوبة الواردة بالقاعدة الموضوعية دون صدور حكم قضائي الذي هو ثمرة أعمال القواعد الشكلية أو الإجرائية^(٥).

ولوضع نص المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد موضع التقييم الصحيح، نود أن نشير إلي أن العقوبات من حيث أهميتها تنقسم إلي العقوبات الأصلية والعقوبات التبعية والتكميلية^(٦). والعبرة في تحديد نوع

(١) المادة ٣٨ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤م المعدل عام ٢٠١٩م.

(٢) المادة ٩٥ من الدستور المصري لعام ٢٠١٤م المعدل عام ٢٠١٩م. د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي:

تأصيل الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٢، ص ٧. د. إبراهيم حامد طنطاوي: إشكالات التنفيذ في المواد الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢م، بند ١، ص ٥.

(٣) د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، دراسة مقارنة، الجزء الثالث، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، بند ١١، ص ٢٦.

(٤) د. عمر سالم: محاضرات في الأسس الفلسفية لتفسير الإجراءات الجنائية، د. ن، د. ت، ص ٥٥.

(٥) د. محمد زكي أبو عامر: الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٧، ص ٢٢.

(٦) لمزيد من التفصيل: د. أحمد عبد اللاه المراغي: مبادئ علم العقاب، دار الأصدقاء للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، ١٤٤٠هـ - ٢٠١٨م، ص ٥٧ - ٦٠. ولنفس المؤلف: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الثاني، النظرية العامة للعقوبة، القاهرة، الطبعة الثانية، منقحة ومزودة، ١٤٣٨هـ - ٢٠١٧م، ص ٤٣ - ٤٥. د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٥ وما

الجريمة هي بالعقوبة الأصلية التي يقررها القانون لا بالعقوبات التبعية أو التكميلية^(١).

وتمثل العقوبة الأصلية^(٢) العقاب الأصلي أو الأساسي للجريمة^(٣)، إذ يري المشرع كفايتها كجزاء مقابل للإثم الذي ارتكبه الجاني متمثلاً في جريمته. ولا توقع هذه العقوبات إلا إذا نطق بها القاضي في حكمه^(٤)، مبيناً نوعها ومداها وإلا كان حكمه باطلاً. ولا توجد جريمة لم يقرر لها المشرع عقوبة أصلية^(٥).

ولم يرد تعريف للعقوبات الأصلية في قانون العقوبات^(٦)، وقد عرفتھا محكمة النقض بقولها: "إن العقوبة تعتبر أصلية إذا كونت العقاب المباشر للجريمة ووقعت منفردة دون أن يعلق القضاء بها على حكم بعقوبة أخرى"^(١).

بعدها. د. إبراهيم حامد طنطاوي: مبادئ علم العقاب، الإسراء للطباعة، د. ت، بند ٤٧، ص ٤٩. د. علاء إسماعيل محمد: مبادئ علم العقاب، النسر الذهبي للطباعة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤ - ٢٠٠٥م، ص ٢٦ - ٢٧. د. سلوي توفيق بكير: مبادئ علم العقاب، طبعة منقحة ٢٠١٠م، ص ٦٤ وما بعدها. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، دراسة مقارنة، الجزء الثالث، مرجع سابق، بند ٢١، ٢٢، ص ٤٤ وما بعدها.

^(١) نقض: جلسة ١٣/١٢/١٩٤٣م، مجموعة القواعد القانونية، ج ١، رقم ٢٧٢، ص ٤٥٠.

^(٢) Peine Principal.

^(٣) جندي عبد الملك: الموسوعة الجنائية، دار العلم للجميع، ج ٥، ط ٢، د. ت، بند ٣١، ص ٣٣. د. حسني الجندي: الوجيز في شرح قانون العقوبات، القسم العام، سيلكشن للإعلان، الطبعة الأولى، سنة ٢٠٠٧م، ص ٤٨٩. د. سلوي توفيق بكير: مبادئ علم العقاب، مرجع سابق، ص ٦٦. وقد عرفتھا محكمة النقض بقولها أن العقوبة تعتبر أصلية إذا كونت العقاب الأصلي والمباشر للجريمة ووقعت منفردة دون أن يعلق القضاء بها على حكم بعقوبة أخرى. نقض: جلسة ١٧/٣/١٩٥٩م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٠، رقم ٧٣، ص ٣٢٨.

^(٤) Conte et Chambon: Droit pénal général, Paris, 4 éd, 1999, No. 542, p. 238.

^(٥) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٥. د. إبراهيم حامد طنطاوي: مبادئ علم العقاب، مرجع سابق، بند ٤٧، ص ٤٩.

^(٦) د. عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، ج ٢، نقابة المحامين بالجيزة، ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩م، ص ١٠٠٢. د. عوض محمد: قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، بند ٤١٥، ص ٥٤٥. كان قانون العقوبات المصري الصادر بالأمر العالي عام ١٨٨٣م يتضمن في مادته الثالثة العقوبات الأصلية التي توقع في مواد الجنائيات، بينما كانت المادة الرابعة تنص على العقوبات الأصلية التي توقع في مواد الجنج. ثم صدر قانون العقوبات الأهلي عام ١٩٠٤م؛ ليحل محل قانون العقوبات الصادر بالأمر العالي في

أما العقوبات التبعية^(٢) أو التكميلية^(٣) فهي عقوبات إضافية تلحق بالعقوبات الأصلية، فلا توقع منفردة وإنما بجانب عقوبة أصلية^(٤). والذي يميز العقوبة التبعية عن العقوبة التكميلية، أن العقوبة التبعية تلحق المحكوم عليه بقوة القانون كنتيجة لازم للحكم عليه بعقوبة أصلية ودون حاجة لأن ينص عليها القانون في حكمه^(٥)، لذلك فهي دائماً وجوبية^(٦)، ويوجه الشارع الخطاب

١٨٨٣م، وقد أبان في المادة العاشرة العقوبات الأصلية التي تطبق في مواد الجنايات، أما العقوبات الأصلية التي تطبق في مواد الجرح، فقد أوردها في المادة الحادية عشر. ذلك إلى أن صدر قانون العقوبات (الحالي) عام ١٩٣٧م، متضمناً في مادته العاشرة العقوبات الأصلية التي تطبق في مواد الجرح. وفي فرنسا، كان قانون العقوبات القديم - الصادر في ١٨١٠م - يقضي بأن الجنايات هي: الجرائم المعاقب عليها بالإعدام بقطع الرأس، والأشغال الشاقة المؤبدة، والأشغال الشاقة المؤقتة، والنفي، والموت المدني. وظلت عقوبة الإعدام مطبقة في فرنسا، حتى ألغيت عام ١٩٨١م، ثم صدر قانون العقوبات الفرنسي الجديد في عام ١٩٩٢م، مبيناً في المادة ١٣١-١ العقوبات الأصلية للجنايات، أما المادة ١٣١-٣ فقد أبانت العقوبات الأصلية التي تطبق في مواد الجرح.

Frédric, Francis: Le Nouveau droit pénal, Tome, droit pénal général, 1994, p. 552.
Pradel Jean: Droit pénal, Tome 1, introduction générale, droit pénal général, 3^o édition, paris, 1981, p. 503.

(١) نقض: جلسة ١٧ مارس سنة ١٩٥٩م، أحكام النقض، س ١٠، رقم ٧٣، ص ٣٢٨. نقض: جلسة ٢١ ديسمبر سنة ١٩٩٢م، س ٤٣، رقم ١٨٦، ص ١١٩٢.

(2) Peine accessoire.

(3) Peine complémentaire.

(٤) لمزيد من التفصيل: د. سلوي توفيق بكير: مبادئ علم العقاب، مرجع سابق، ص ٧٢. د. أحمد عبد اللاه المراغي: مبادئ علم العقاب، مرجع سابق، ص ٥٨. د. حسني الجندي: الوجيز في شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٥٦٥. د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٦ وما بعدها. د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني، مبادئ النظرية العامة للجزاء الجنائي، مطبعة كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠١٠م، بند ٣٧٦، ص ٦١٥ وما بعدها.

(٥) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، مرجع سابق، بند ٥٣، ص ٧٨. د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، مرجع سابق، بند ١٠٥، ص ١٢٨. نقض: جلسة ١٧/٣/١٩٥٩م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٠، رقم ٣، ص ٣٢٨.

(٦) مثال ذلك العقوبة التبعية المقررة بنص المادة ٢٣ من القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤م بتنظيم التوقيع الإلكتروني. محكمة القاهرة الاقتصادية، الدائرة الثالثة جنح اقتصادية، جلسة ٢٨/١٠/٢٠١٩م، في الجلسة رقم ٩١٤ لسنة ٢٠١٩م جنح اقتصادية القاهرة.

بتوقيعها إلى سلطات التنفيذ مباشرة^(١). أما العقوبة التكميلية فهي جزاء ثانوي يوقع علي المتهم في بعض الجرائم، سواء أكانت وجوبية أم جوازية^(٢)، ولا توقع بمفردها، لذلك فإنها تتفق مع العقوبة التبعية في أنها تابعة لعقوبة أصلية ولا توقع إلا إذا نص عليها في الحكم صراحة، وهي من هذا الوجه تشبه العقوبة الأصلية^(٣)، بيد أنها تختلف عن العقوبات التبعية في أنها لا تترتب بقوة القانون بل لا بد أن ينص عليها القاضي في حكمه فهي لا تلحق بالمحكوم عليه إلا إذا صرح بها القاضي في حكمه المتضمن للعقوبة الأصلية^(٤)، فإن مؤدي ذلك أنه إذا خلا الحكم من النص عليها فإنه يمتنع تنفيذها علي المحكوم عليه ولو كان الحكم بها وجوبياً حيث من المتصور ألا توقع علي مرتكب الجريمة إذا رأي القاضي إعفائه منها^(٥). ومن أمثلة العقوبات التبعية: الحرمان من الحقوق والمزايا المنصوص عليها في المادة ٢٥ من قانون العقوبات تبعاً للحكم بجناية، ومراقبة البوليس تبعاً للحكم بالسجن المؤبد أو السجن في الأحوال المنصوص عليها في المادتين ٢٨، ٧٥ من قانون العقوبات، ونشر الحكم الصادر بالعقوبة في الجريدة التي ارتكبت الجريمة الصحفية بواسطتها (المادة ١٩٨ من قانون العقوبات)، ولا يلزم لكي تعد العقوبة تبعية أن يكون منصوص عليها في قانون العقوبات، فقد ترد في

(١) د. أحمد عبد اللاه المراغي: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الثاني، النظرية العامة للعقوبة، مرجع سابق، ص ٤٤. د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني، مرجع سابق، بند ٣٧٦، ص ٦١٦.

(٢) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٨ وما بعدها.

(٣) د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني، مرجع سابق، بند ٣٧٥، ص ٦١٥.

(٤) نقض: جلسة ١٣/١/١٩٦٩م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ٢٠، رقم ٢٠، ص ٩٢. نقض: جلسة ١٧/٣/١٩٥٩م، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٠، رقم ٧٣، ص ٣٣٨.

(٥) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٧.

قوانين خاصة ومنها ما ورد في المادة ١٥ من القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٦١م في شأن مكافحة الدعارة^(١).

ومن أمثلة العقوبات التكميلية: العزل من الوظيفة (المادة ٢٧ من قانون العقوبات)، والمصادرة (المادة ٣٠ من قانون العقوبات)^(٢)، ومراقبة الشرطة في بعض الأحوال الخاصة (المواد ٣٢٠، ٣٣٦، ٣٥٥، ٣٦٧ من قانون العقوبات)، والغرامة في بعض أحوال استثنائية كما في جناية اختلاس الأموال الأميرية طبقاً للمادة ١١٨ من قانون العقوبات، والإزالة في جرائم الصحافة (المادة ١٩٨ من قانون العقوبات). ومن العقوبات التكميلية ما نص عليها في قوانين خاصة، كعقوبة الإزالة في مخالفات التنظيم^(٣)، وعقوبة إغلاق المحلات العمومية، ونشر الحكم الصادر بالعقوبة المنصوص عليها في المادة ٣/٤٦ من القانون رقم ١٨٢ لسنة ١٩٦٠م الخاص بمكافحة المخدرات وتنظيم استعمالها والاتجار فيها^(٤).

والعبرة بالعقوبة الأصلية - دون العقوبات التبعية أو التكميلية - في تحديد القانون الأصلح للمتهم، وفي تحديد العقوبة الأشد الواجبة التطبيق في بعض حالات تعدد الجرائم^(٥). وتتضمن العقوبات التبعية والتكميلية إيلاماً إضافياً يلحق^(٦)، أو يجب أن يلحق، بالإيلام الأساسي الذي تتضمنه العقوبة

(١) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٦.

(٢) د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني، مرجع سابق، بند ٣٧٦، ص ٦١٦.

(٣) د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني، مرجع سابق، بند ٣٧٦، ص ٦١٧.

(٤) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٨ - ١٠٩. وقد قضت محكمة النقض بأن عقوبة النشر - تكميلية وجوبية عملاً بنص المادة ٢٤ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠٠٦م بشأن حماية المستهلك - إغفال الحكم القضاء بها، خطأ في تطبيق القانون لا تملك محكمة النقض تصحيحه. نقض: جلسة ٢٠١٩/١٠/٩م، الطعن رقم ٢٦٣٤٣ لسنة ٨٨ ق.

(٥) د. السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، مرجع سابق، ص ١٠٩.

(٦) WIEHN: La Peine Complementaire, Paris, 1969, p. 15 et s.

الأصلية. ولا يلزم أن تقتزن كل عقوبة أصلية بمثل هذا النوع من الجزاءات الإضافية، وإنما يتوقف الأمر على سياسة المشرع في العقاب: فقد يكتفي بالعقاب الأصلي في حالات، وقد يري الارتفاع به بإضافة عقوبة تبعية أو تكميلية في حالات أخرى^(١). فالعقوبات غير الأصلية^(٢) أو العقوبات الثانوية أو العقوبات التبعية^(٣): هي العقوبات التي تتبع عقوبة أصلية وجوباً بقوة القانون، فتلتزم السلطة المختصة بتنفيذها دون حاجة إلي حكم يصدر بها من القاضي، أما العقوبات التكميلية، فهي التي يوقعها القاضي وجوباً أو جوازاً بالإضافة إلي العقوبة الأصلية، فلا يحكم بها بمفردها. ويتضح من هذا أن العقوبات التبعية والتكميلية لا تتمتع من الناحية القانونية بوجود مستقل، وإنما هي تستحق بالضرورة إلي جانب عقوبة أصلية منصوص عليها ومحكوم بها^(٤).

وبالنسبة للعقوبات التكميلية فإن قانون العقوبات لم يشر صراحة إليها، وإن استعمال تعبير " **العقوبات التبعية** " للإشارة إلي جميع العقوبات غير الأصلية^(٥). وهي تشترك مع العقوبات الأصلية في أنه يتعين علي القاضي أن ينص عليها في الحكم. وهي تختلف عن العقوبة التبعية في أن هذه الأخيرة تكون دائماً وجوبية، أما العقوبة التكميلية فهي تكون وجوبية أو جوازية. **فالعقوبة التكميلية الوجوبية** هي التي يوجب القانون علي القاضي الحكم بها، فإن لم يفعل كان حكمه مشوباً بالخطأ في تطبيق القانون، بل ويتعين علي

(١) د. أحمد عوض بلال: مبادئ قانون العقوبات المصري، القسم العام، مرجع سابق، ص ٦٩٦. د. أحمد عبد اللاه المراغي: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الثاني، النظرية العامة للعقوبة، مرجع سابق، ص ٤٤، ٤٥.

(٢) د. أيمن محمد أبو شليب: أثر الأحكام الجنائية والتأديبية في العلاقة الوظيفية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، منشورة، مكتبة نادي مستشاري النيابة الإدارية، ٢٠١٧م، ص ١٥٠.

(٣) د. عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني، مرجع سابق، بند ٣٧٦، ص ٦١٦.

(٤) د. أحمد عبد اللاه المراغي: المواجهة الجنائية لتهريب المهاجرين، مرجع سابق، ص ١٨٢.

(٥) د. حسني الجندي: الوجيز في شرح قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٥٦٥.

المحكمة أن تحكم بها ولو لم تطلب النيابة العامة توقيعتها^(١). أما العقوبة التكميلية الجوازية فهي التي يملك القاضي تجاهها سلطة تقديرية في الحكم بها، فقد يتضمنها حكمه أو لا يتضمنها متي قرر عدم استحقاق المتهم لها. ومن أمثلتها عقوبة نشر الحكم في الصحف أو غيرها من وسائل النشر وإصاقه علي الجدران وفي الأماكن العامة (المادة ١٩٨ من قانون العقوبات المصري)^(٢).

ثالثا: الوضع الصحيح لعقوبة النشر:

عقوبة النشر هي من العقوبات المهنية أو التشهيرية^(٣)، وذلك من خلال التشهير بالمتهم وبجريمته وإعلان عقوبته، علي أن يكون ذلك علي نفقة المحكوم عليه، فهي من التدابير التي تمس سمعة الإنسان^(٤)، وتزعزع هذه العقوبة ثقة الجمهور بالمحكوم عليه والحيلولة دون استمراره في ارتكاب الجرائم في المستقبل، لأن التشهير يكون أشد من العقوبات الأصلية التي تنفذ في الخفاء^(٥). ولا ريب فيما يحمله ذلك الإجراء من ميزة تبادلية، إذ يكفل من ناحية أولى إلمام الممولين أو المكلفين بثقافة عدم التهرب الضريبي، وطمأننة الممولين والمكلفين الشرفاء من ناحية أخرى. وعادة ما يلجأ إلي هذه العقوبة إذا ارتأى أن ثمة قدر من جسامة السلوك الإجرامي يقتضي إنزالها.

(١) نقض: جلسة ٢١/٥/١٩٣٤م، مجموعة القواعد القانونية، ج ٣، رقم ٢٥٢، ص ٣٣٢.

(٢) د. هدي حامد قشقوش: أصول علمي الإجرام والعقاب، ص ٢٧٣. د. أحمد عبد اللاه المراغي: مبادئ علم العقاب، مرجع سابق، ص ٦٠. ولنفس المؤلف: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الثاني، النظرية العامة للعقوبة، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٣) د. أحمد فاروق زاهر: مبادئ علمي الإجرام والعقاب، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الشارقة، الطبعة الأولى، ١٤٣٤ هـ - ٢٠١٣م، ص ٢٢٩. د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، دراسة مقارنة، الجزء الثالث، مرجع سابق، بند ٣٢، ص ٥٢.

(٤) د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم الخاص، الكتاب الثاني، جرائم الاعتداء علي الأشخاص والأموال، مرجع سابق، بند ١٥٦، ص ٢١٩.

(٥) د. خديجة مجاهدي: الحماية الجنائية للبيئة البرية في القانون المقارن، المجلة الجنائية القومية، المجلد الثاني والستون، العدد الأول، مارس ٢٠١٩م، ص ٦٤.

ويحقق النشر هدفاً مزدوجاً: فهو من ناحية يحقق معني الردع، إذ يذنب الممول أو المكلف بما أصاب المخالف من جزاء لما اقترفه من جرائم التهرب الضريبي. ومن ناحية أخرى، فهو يعين الممول أو المكلف علي حسن تطبيق ما أمر به من تدابير باطلاعه بتفصيلات ما تضمنه قرار مصلحة الضرائب. كما أنه لا ينشر إلا الحكم الصادر من القاضي بإدانة الممول أو المكلف عن إحدى جرائم التهرب الضريبي، ولا شأن لمصلحة الضرائب بالنشر، فعادة ما ينظر إلي عقوبة النشر باعتبارها أمر مشين، ينال من السمعة التجارية، بما يؤكد علي ما تحمله تلك العقوبة من قيمة رادعة. وهو ما لا يتحقق إلا إذا كان النشر في الجريدة الرسمية، فضلاً عن صحيفتين قوميتين واسعتي الانتشار، متضمناً منطوق الحكم وأسبابه^(١).

ويذهب بعض الفقه إلي أن عقوبة النشر تفيد في طمأنة الممولين أو المكلفين الملتزمين بالقانون، بأن يد العدالة تصل إلي كل متهرب من أداء الضريبة، ولعل في ذكر أسمائهم، وخاصة إذا كانوا من المشاهير أو كبار القوم، أية أخرى علي أنه لا إعفاء لأحد من العقاب^(٢). وتبين هذه القوائم أسماء من صدرت ضدهم أحكام بآتة سآلبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي، بهدف تحقيق الردع العام، وإعلام المجتمع بخطورة هذه الجرائم وشدة العقاب عليها.

(١) د. أسامة حسن بن عبید: السیاسة الجنائیة فی مواجهة الممارسات الاحتكاریة الضارة، مرجع سابق، ص ٦٩ - ٧٠، ٧٩. وقضت محكمة النقض: " من المقرر أن عقوبة النشر هی عقوبة تكمیلیة وجوبیة یقضي بها فی جمیع الأحوال علی النحو الذی نظمہ القانون بأن یتّم النشر فی جریڈتین یومیّتیّن واسعتی الانتشار علی نفقة المحكوم علیه، فإن الحكم إذ قضی بالنشر دون بیان اسم الجریڈتین اللّتیّن سیتم النشر فیهما یكون قد خالف القانون، مما كان یتعیّن معه تصحیحه، إلا أنه لما كانت هذه المحكمة قد انتهت إلی نقض الحكم فإنها لا تملك من بعد تصحیحه، بل علی محكمة الموضوع عند إعادة الدعوی إلیها أن تعمل ذلك إذا رأت أن تدین الطاعن. نقض: جلسة ٢٠١٣/٧/٤م، الطعن رقم ١٢٩٣٦ لسنة ٤ ق، المستحدث من المبادئ الصادرة من الدوائر الجنائیة من أول أكتوبر ٢٠١٢م لغاية آخر سبتمبر ٢٠١٣م، ص ٢٥٧.

(٢) د. رمضان صدیق: شرح قانون الإجراءات الضریبیة الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٨.

رابعاً: ضمانات عقوبة النشر في مجال الإجراءات الضريبية:

نظراً لخطورة عقوبة النشر، فقد أحاطها المشرع بضمانات قانونية، لمنع إساءة استعمالها، أو الإضرار بسمعة الناس دون تروٍ أو يقين. وهذه الضمانات تتمثل في أن النشر يقتصر علي ذكر الأسماء فقط، دون أية بيانات شخصية، أو ضريبية أخرى، وأن النشر لا يكون إلا لمن صدر بحقه حكم جنائي بات بعقوبة سالبة للحرية. ومن ثم فلا يجوز نشر أسماء من توجه إليهم الاتهامات بالتهرب الضريبي، وهم في مرحلتي التحقيق أو المحاكمة، أو من صدر ضدهم أحكام غير باتة. ولا يجوز أيضاً نشر أسماء من صدرت ضدهم غرامات مالية مهما كان مقدارها كبيراً^(١).

خامساً: رأينا في تقرير جواز نشر قوائم بأسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام باتة بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي:

الرأي لدينا أن تقرير نص المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، للمصلحة جواز نشر قوائم بأسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام باتة بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي، يضعف من فاعلية إجراء النشر في مواجهة جرائم التهرب الضريبي، لذلك كان يفضل أن يكون النشر **وجوبي** وليس جوازي لمصلحة الضرائب حتي يتم الحد من جرائم التهرب الضريبي. كما أن عقوبة النشر يجب أن يقضي بها الحكم القضائي ولا تترك للسلطة التقديرية لمصلحة الضرائب، فمصلحة الضرائب ليست محكمة قضائية، فكما نعلم أنه لا يجوز توقيع عقوبة إلا بحكم قضائي، وقضائية العقوبة تعني الامتناع عن تنفيذ أي عقوبة جنائية ولو كان منصوص عليها قانوناً ما دام أنه لم يصدر بها حكم قضائي من محكمة مختصة. فالمادة ٤٥٩ من قانون الإجراءات الجنائية المصري تنص علي أنه: " لا يجوز توقيع العقوبات المقررة بالقانون لأية جريمة إلا بمقتضي حكم صادر

(١) د. رمضان صديق: شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٨.

من محكمة مختصة بذلك ". ومبدأ قضائية العقوبة هو الذي يميز العقوبات الجنائية عن غيرها من الجزاءات القانونية التي يمكن أن توقع دون حاجة لتدخل القضاء^(١).

فالعقوبات الماسة بالشرف والاعتبار^(٢)، مثل نشر حكم الإدانة في الصحف أو لصقه علي الجدران^(٣)، لها فاعلية كبيرة في الحد من الإجرام بصفة عامة والإجرام الضريبي بصفة خاصة. ومن المقرر أن عقوبة النشر هي عقوبة تكميلية وجوبية يقضي بها في جميع الأحوال علي النحو الذي نظمته القانون بأن يتم النشر في جريدتين يوميتين واسعتي الانتشار علي نفقة المحكوم عليه، فإن الحكم إذ قضي بالنشر دون بيان اسم الجريدتين اللتين سيتم النشر فيهما يكون قد خالف القانون، مما كان يتعين معه تصحيحه، إلا أنه لما كانت هذه المحكمة قد انتهت إلي نقض الحكم فإنها لا تملك من بعد تصحيحه، بل علي محكمة الموضوع عند إعادة الدعوى إليها أن تعمل ذلك إذا رأت أن تدين الطاعن^(٤).

(١) د. إبراهيم حامد طنطاوي: المبادئ العامة في العقوبة، مرجع سابق، بند ٢٥، ص ٢٧.

(٢) Jean Pradel: Droit Pénal, Tome 1, introduction générale, droit pénal général, 3 édition, Paris, 1981, p. 496.

د. أحمد فاروق زاهر: مبادئ علمي الإجرام والعقاب، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

(٣) د. أمين مصطفى محمد: علم الجزاء الجنائي، الجزاء الجنائي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٥م، بند ١٠٥، ص ١٩٠.

(٤) نقض: جلسة ٢٠١٣/٧/٤م، الطعن رقم ١٢٩٣٦ لسنة ٤ ق، محكمة النقض، المكتب الفني، المجموعة الجنائية، المستحدث من المبادئ الصادرة من الدوائر الجنائية من أول أكتوبر ٢٠١٢م لغاية آخر سبتمبر ٢٠١٣م، ص ٢٥٧.

البحث الخامس

تنفيذ نصوص التجريم والعقاب

في القانون الضريبي أو أي قانون آخر

أولاً: النص القانوني:

نصت المادة ٧٣ مكرراً من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م المضافة بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م^(١) علي أن: " يُعمل فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا الباب بنصوص التجريم والعقاب التي يتضمنها القانون الضريبي أو أي قانون آخر "

وتعد هذه الإضافة بمثابة توسعة لمجال التجريم والعقاب ليشمل أية جرائم لم يرد بشأنها نص خاص في هذا الباب، وهذا يفتح المجال أمام الإدارة الضريبية في تجريم أفعال معينة لم يرد بشأنها نص خاص بالقانون^(٢).

ثانياً: مضمون العمل بنصوص التجريم والعقاب التي يتضمنها القانون الضريبي أو أي قانون آخر:

تنوه المادة ٧٣ مكرراً من قانون الإجراءات الضريبية سالفه الذكر إلي أن هناك ثمة نصوص خاصة بالتجريم والعقاب مكملة لنصوص قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ومنها ما يتعلق بجرائم التهرب الضريبي أو الجرائم الأخرى التي لم تلغ، أو لم يرد بها نص خاص في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وكذلك ما يتعلق بالتصالح والتعويضات. ويشترط لإعمال النصوص الواردة في القوانين الأخرى أن لا تتعارض في تطبيقها مع النصوص الواردة بقانون الإجراءات الضريبية الموحد، وأن يكون الغرض من

^(١) المادة الثانية من القانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م. الجريدة الرسمية: العدد ٤٩ (تابع) في ٣ ديسمبر سنة ٢٠٢٠م، ص ٥.

^(٢) د. عادل عبد العزيز السن: الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ١٥٩.

إعمال هذه النصوص هو أن تسد الفراغ التشريعي الذي لم يشغله قانون الإجراءات الضريبية الموحد، أو أن تتكامل مع أحكامه بما يضمن تطبيق النصوص القانونية بدقة وفعالية^(١). وهذا ما يؤكد وجه نظرنا أنه يجب إصدار تشريع ينظم المجال الضريبي ويكون هذا التشريع موضوعي أي يتضمن نصوص التجريم والعقاب بالنسبة للجرائم الضريبية، فالحاجة ملحة لإصدار القانون الضريبي الذي يتناول الجرائم الضريبية، وكذلك إصدار القانون الجمركي الذي يتناول الجرائم الجمركية، وتعد هذه القوانين موضوعية تتناول التجريم والعقاب في المجال الضريبي والجمركي، علي غرار القانون الموضوعي العام (قانون العقوبات). وفي المقابل يجب أن يكون هناك تشريعات إجرائية تنظم الدعوي الجنائية الضريبية والجمركية، وهذا يتطلب إصدار قانون الإجراءات الضريبية، وقانون الإجراءات الجمركية، ليتناول كل قانون منهم الإجراءات في المجالين الضريبي والجمركي علي غرار القانون الإجرائي العام (قانون الإجراءات الجنائية).

ثالثاً: رأينا في ذلك:

والرأي لدينا أن نص المادة ٧٣ مكرراً من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، يقرر العمل بنصوص التجريم والعقاب التي يتضمنها القانون الضريبي أو أي قانون آخر. والقانون الضريبي وفقاً للمادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية الموحد هو قانون الضريبة علي الدخل أو الضريبة علي القيمة المضافة أو رسم تنمية الموارد المالية للدولة أو ضريبة الدمغة أو كل قانون يقرر فريضة مالية أخرى ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الضرائب أو تحل محلها. أما المقصود بالقانون الآخر هو أي قانون يتضمن نصوص تجريم وعقاب، فيشمل هذا بالطبع قانون العقوبات الأصلي أو

(١) د. رمضان صديق: شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مرجع سابق، ص ٨١٩.

الأساسي، وكذلك قانون العقوبات التكميلي^(١)، والتشريعات الجنائية الخاصة فيما يتعلق بالجرائم والعقوبات الواردة فيها.

فالمادة ٧٣ مكرراً من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، تقتض العمل بنصوص التجريم والعقاب التي يتضمنها القانون الضريبي أو أي قانون آخر، فيما لم يرد بشأنه نص خاص في الباب التاسع من قانون الإجراءات الضريبية المعنون " الجرائم والعقوبات " .

(١) د. محمود محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج ١، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، مرجع سابق، بند ٢، ص ٤ .

الغاية

تعتبر السياسة الجنائية عن المشرع في مواجهة الجريمة، سواء من حيث التجريم أو العقاب أو التدابير المانعة للجريمة أو من حيث الإجراءات الجنائية التي تتخذ لملاحقة المتهم بارتكابها. وبعد قانون العقوبات أحد أدوات تنفيذ السياسة التشريعية بجانب الأدوات الأخرى التي يتخذها المشرع ومنها قانون الإجراءات الجنائية.

ويعبر قانون العقوبات - بوصفه أداة للسياسة التشريعية الجنائية - عن فلسفة المشرع في مواجهة الجريمة ومرتكبها، والتي قد تتجه إلى تشديد التجريم والعقاب بالنسبة إلى نوع من الأفعال، كما أنها تطرح علي القاضي عدداً من الخيارات والبدائل في مجال توقيع العقاب لتنفيذ فلسفة السياسة الجنائية من حيث الردع العام أو الإصلاح.

وقد حاولنا خلال هذه الدراسة البسيطة، بيان ضوابط التجريم والعقاب في الإجراءات الضريبية، مع الإشارة إلى التشريع العقابي العام (قانون العقوبات الأصلي) والقوانين التكميلية (قانون العقوبات التكميلي) أو الخاصة (التشريعات الجنائية الخاصة)، وكذلك التشريع الإجرائي العام (قانون الإجراءات الجنائية) كلما اقتضت الدراسة ذلك.

وينتهي بنا المطاف في هذه الدراسة إلى ثلة من النتائج الجوهرية، ترتب بعضاً من التوصيات الضرورية، وذلك علي النحو التالي:

أولاً: نتائج الدراسة:

❖ توصلت الدراسة إلى أنه يتولى قانون العقوبات من خلال قسميه العام والخاص (بما في ذلك التشريعات الجنائية المكملة والخاصة) تحديد الجرائم والعقوبات من الناحية القانونية. وبالنسبة إلى التحديد القانوني للجريمة، فإن معيار هذا التحديد ينصرف إلى العقوبة التي حددها القانون جزاء ارتكاب فعل معين. وعلي هذا النحو، فإن الجريمة تنطوي علي عنصرين: أولهما، وهو

التجريم الذي يتم ببيان مختلف العناصر المكونة للفعل الذي ينهي القانون عن ارتكابه، وثانيهما، هو العقوبة التي تعد جزاء علي هذا الفعل. ولا تتوافر الجريمة إذا لم يتوافر هذان العنصران معاً. إلا أنه لا يشترط أن ينص القانون علي هذين العنصرين في نص واحد، فلا يوجد ما يمنع من ورود كل من الفعل والعقوبة المقررة له في نص قانوني مختلف عن الآخر، ولا يوجد ما يمنع ذلك من اختلاف المستوي التشريعي للنصين، فقد يتضمن النص التشريعي العقوبة المقررة جزاء ارتكاب فعل تحدده اللائحة، وقد تحدد اللائحة العقوبة المقررة جزاء ارتكاب فعل يحدده النص التشريعي، بشرط أن يحدد هذا النص ضوابط العقوبة التي يلتزم بها واضح اللائحة.

❖ توصلت الدراسة إلي أنه يجب علي المشرع عندما يضع نصوص التجريم والعقاب أن يضعها بطريقة كاملة بحيث تحتوي علي جميع العناصر والشروط التي من خلالها يمكن أن تحمي المصالح أو الحقوق المقررة بشأنها، وبما يمنع القضاء عند تطبيقها من تكملة النقص الذي قد يبدو فيها، لأنه إن فعل ذلك فإنه سيكون قد أهدر مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات. ولذلك إذا جاء نص التجريم والعقاب ناقصاً سواء فيما يتعلق بشق التجريم أو شق العقاب، فإن القاضي لا يستطيع تكملة هذا النقص، ويجب عليه في هذه الحالة أن يستبعد تطبيقه وأن يقضي بالبراءة.

❖ توصلت الدراسة إلي وقوف مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات حائلاً دون مكافحة فعالة للجريمة الضريبية. فالوضع بالنسبة للجريمة الضريبية يسوده التطور وعدم حصر أنماطها، وهذا الأمر ينال من مبدأ التفسير الضيق للنصوص الجنائية.

❖ توصلت الدراسة إلي أنه وفقاً للسياسة الجنائية، يجب تطوير القانون الجنائي، الذي تقع مسؤوليته علي عاتق السلطة التشريعية فيما يتعلق بالجرائم والعقوبات، خاصة في المجال الضريبي وفقاً للضوابط المتعلقة بالتجريم والعقاب، والتي تم التعرض لها في ثنايا هذه الدراسة.

ثانيا: توصيات الدراسة:

❖ توصي الدراسة المشرع المصري، بإصدار " القانون الضريبي "، علي غرار " قانون الإجراءات الضريبية الموحد " الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بعد حذف كلمة الموحد من عنوان " قانون الإجراءات الضريبية "، وذلك لتقرير نوع من التناسق بين النصوص الموضوعية والإجرائية في المجال الجنائي الضريبي، وكذلك منع التكرار في النصوص الذي ليس في مصلحة العدالة، فعلي سبيل المثال ذكر المشرع لفظ " المكلف " بنفس عبارته في قانون الإجراءات الضريبية الموحد (المادة الأولى، البند ٨)، وكذلك قانون الضريبية علي القيمة المضافة (المادة الأولى).

❖ تقترح الدراسة، علي المشرع المصري، عند إصداره للقانون الضريبي، مراعاة أن يتضمن هذا القانون، قسمين، القسم الأول، يخص للضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل أما القسم الثاني، فيجب تخصيصه للضرائب غير المباشرة ومنها ضريبة القيمة المضافة، والضريبة الجمركية. وكذلك عند إصداره قانون الإجراءات الضريبية، مراعاة أن يتضمن هذا القانون، قسمين: القسم الأول، يخص لإجراءات الضرائب المباشرة، أما القسم الثاني، فيجب تخصيصه لإجراءات الضرائب غير المباشرة. ويعد التشريع الموضوعي (القانون الضريبي) قانون يتناول التجريم والعقاب في المجال الضريبي والجمركي، علي غرار القانون الموضوعي العام (قانون العقوبات). وفي المقابل يجب أن يكون هناك التشريع الإجرائي (قانون الإجراءات الضريبية) الذي ينظم الدعوي الجنائية الضريبية والجمركية، وهذا يتطلب إصدار قانون الإجراءات الضريبية، ليتناول الإجراءات في المجالين الضريبي والجمركي علي غرار القانون الإجرائي العام (قانون الإجراءات الجنائية).

❖ توصي الدراسة بضرورة نقل النصوص التي تتناول التجريم والعقاب من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وكذلك النصوص التي تتناول التجريم والعقاب في قانون الجمارك رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م (المواد ٧١ - ٧٩) إلي "

القانون الضريبي " الذي سيتم إصداره علي حسب الاقتراح الذي تم طرحه في هذه الدراسة.

❖ توصي الدراسة المشرع المصري بضرورة نقل كافة النصوص الإجرائية من القانون الضريبي (قانون الضريبة علي الدخل - قانون الضريبة علي القيمة المضافة - قانون الضريبة علي الدمغة - قانون تنمية الموارد المالية للدولة - قانون الجمارك) إلي قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وهذا ما بدأه المشرع المصري بإلغاء المادتين ١٣٧، ١٣٨ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م وتعديلاته، لذلك يجب استكمال المشرع خطته بنقل باقي النصوص الإجرائية من القانون الضريبي إلي قانون الإجراءات الضريبية الموحد، فيجب علي المشرع نقل المواد ٦٣ الفقرة الأولى، ٦٤ الفقرتين الأولى والثانية، ٦٥ من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته، وكذلك نقل نصوص المواد ٨٠، ٨١، من قانون الجمارك، إلي " **قانون الإجراءات الضريبية** " المأمول إصداره بشكله الجديد، كما تم طرحه في ثنايا هذه الدراسة.

❖ توصي الدراسة المشرع المصري، بإعادة خطته في تناول الجرائم الضريبية، علي النحو التالي:

١- إصدار المشرع للقانون الضريبي، والذي يفترض أنه يحتوي علي القواعد العامة المنظمة للضريبة بصفة عامة، وقواعد التجريم والعقاب بالنسبة للجرائم الضريبية والجمركية، وهذا يقتضي من المشرع إلغاء قانون الجمارك رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م، ودمج القواعد العامة وقواعد التجريم والعقاب في صلب القانون الضريبي المأمول إصداره، والذي يفترض أنه يحتوي علي القوانين الضريبية بما فيها القانون الجمركي.

٢- إلغاء لفظ " الموحد "، من عنوان قانون الإجراءات الضريبية الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، وقصر العنوان علي " **قانون الإجراءات الضريبية** " والذي يفترض أنه يحتوي علي القواعد العامة المنظمة

للقانون الضريبي، والقواعد الإجرائية بالنسبة للجرائم الضريبية والجمركية، وهذا يقتضي نقل النصوص الإجرائية الخاصة بالضريبة الجمركية إلى قانون الإجراءات الضريبية، والذي يفترض أن يحتوي علي قسمين: الأول، الإجراءات في مجال القانون الضريبي. والثاني، الإجراءات في مجال القانون الجمركي.

❖ نقترح إعادة صياغة المادة ٧٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، علي النحو التالي: " يجوز للنيابة العامة أو للمحكمة المختصة بحسب الأحوال، بناء علي طلب كتابي من الوزير أو رئيس المصلحة بتفويض من الوزير الأمر بوقف التعامل مؤقتاً مع الممول أو المكلف المتهم بارتكاب إحدى جرائم التهرب الضريبي مع الجهات الحكومية والبنوك وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام التي يتعامل معها الممول أو المكلف الذي يحال إلي التحقيق أو المحاكمة لحين صدور حفظ التحقيق أو الحكم بالبراءة أو انقضاء الدعوي الجنائية بالتصالح ".

❖ نقترح إعادة صياغة المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م الحالي، علي النحو التالي: " يجوز للمحكمة نشر قوائم بأسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام بآئة بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي. ويتم النشر في جريدتين يوميتين علي الأقل من الجرائد واسعة الانتشار ".

وفي نهاية هذا البحث .. لا يسعنا إلا أن نلفت الأذهان إلي أن الأحكام التقليدية للقانون الجنائي تبدو غير متنسقة مع آليات الحياة الاقتصادية بصفة عامة، والمجال الضريبي بصفة خاصة. وهو ما دفع الفكر الجنائي المعاصر إلي تجديد خطابه في هذا المجال، سواء من حيث الأشخاص المخاطبين بأحكامه، أو الجزاءات الجنائية التي قد يخضع لها أي من هؤلاء، أو الأدوات الإجرائية التي تكفل حسن التطبيق في الواقع العملي.

قائمة المراجع^(١)

أولاً: المراجع باللغة العربية:

(أ): المرجع العامة والمتخصصة:

إبراهيم حامد طنطاوي: أحكام التجريم والعقاب في قانون تنظيم الاتصالات، دراسة تأصيلية وتحليلية لنصوص القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٣، دار النهضة العربية، القاهرة، النسر الذهبي للطباعة، ٢٠٠٣م.

إبراهيم حامد طنطاوي: إشكالات التنفيذ في المواد الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢م.

إبراهيم حامد طنطاوي: التقادم الجنائي الإجرائي وأثره علي الدعوي الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت.

إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب علي الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م.

إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لسرية معلومات البنوك عن عملائها في ضوء القانون رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣م، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م.

إبراهيم حامد طنطاوي: سريان القوانين الجنائية الموضوعية من حيث الزمان، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٠-٢٠١١م.

إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠٠٥م.

إبراهيم حامد طنطاوي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤م.

إبراهيم حامد طنطاوي: مبادئ علم العقاب، الإسراء للطباعة، د. ت.

إبراهيم حامد طنطاوي، علي محمود حمودة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، الإسراء للطباعة.

(١) تم ترتيب جميع المراجع أبجدياً مع الاحتفاظ للجميع بالألقاب العلمية.

إبراهيم علي صالح: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دار المعارف، القاهرة، ١٩٨٠م.

أحمد الغندور: برنامج الإصلاح الاقتصادي والتكيف الهيكلي في مصر، مؤتمر الإصلاح الاقتصادي وآثاره التوزيعية، دار المستقبل العربي، القاهرة، نوفمبر ١٩٩٢م.

أحمد شوقي أبو خطوة: شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣م.

أحمد صفوت: شرح القانون الجنائي، القسم العام، مطبعة الاعتماد، ١٩٢٨م.

أحمد عبد الظاهر: الحماية الجنائية لحق الشخص المعنوي في الشرف والاعتبار، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٥م.

أحمد عبد الظاهر: القوانين الجنائية الخاصة، النظرية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١١م.

أحمد عبد الله المراغي: الإصلاح التشريعي في مواجهة جرائم الاستثمار، رؤية جديدة في ظل القرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥م بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧م، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م.

أحمد عبد الله المراغي: التجريم والعقاب في مجال قانون الاستثمار، دراسة فقهية قضائية مقارنة، القاهرة، ١٤٤٤هـ - ٢٠٢٣م.

أحمد عبد الله المراغي: الوجيز في الإجراءات الجنائية، الدعوي الجنائية، وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية حتى سبتمبر ٢٠٢٤م، القاهرة، الطبعة السادسة، مختصرة ومنقحة ومزودة، سبتمبر ٢٠٢٥م.

أحمد عبد الله المراغي: الوجيز في الإجراءات الجنائية، وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية حتى فبراير ٢٠٢٤م، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي - جامعة حلوان، القاهرة، الطبعة الثالثة، طبعة مختصرة، منقحة ومزودة، فبراير ٢٠٢٤م.

أحمد عبد الله المراغي: جرائم التزيف والتزوير في النظام السعودي، دراسة تحليلية تفصيلية، للنظام الجزائي لجرائم التزوير الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٨هـ، والنظام الجزائي الخاص بتزيف وتقليد النقود الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٢) وتاريخ ٢٠ رجب ١٣٧٩هـ المعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٨) وتاريخ ١٤٢١/١٠/٢٣هـ، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، ١٤٤١هـ - ٢٠٢٠م.

- أحمد عبد الله المراغي:** حقوق الإنسان في مرحلة التنفيذ العقابي، دراسة مقارنة بين القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٦م.
- أحمد عبد الله المراغي:** شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، الجزء الثاني، النظرية العامة للعقوبة، القاهرة، الطبعة الثانية، منقحة ومزودة، ١٤٣٨هـ - ٢٠١٧م.
- أحمد عبد الله المراغي:** شرح قانون العقوبات، القسم العام - الجزء الثاني، النظرية العامة للعقوبة، في ضوء أحدث التعديلات التشريعية، القاهرة، الطبعة الخامسة، منقحة ومزودة، ١٤٤٢هـ - ٢٠٢١م.
- أحمد عبد الله المراغي:** مبادئ علم العقاب، دار الأصدقاء للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، ١٤٤٠هـ - ٢٠١٨م.
- أحمد عبد الله المراغي:** مرحلة التحقيق الابتدائي في جرائم الاستثمار، دراسة مقارنة في ضوء قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧م، القاهرة، الطبعة الأولى، منقحة ومزودة، ١٤٣٩هـ - ٢٠١٨م.
- أحمد عوض بلال:** الإجراءات الجنائية المقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م.
- أحمد عوض بلال:** قانون العقوبات المصري، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت.
- أحمد عوض بلال:** مبادئ قانون العقوبات المصري، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١-٢٠١٢م.
- أحمد فاروق زاهر:** مبادئ علمي الإجرام والعقاب، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الشارقة، الطبعة الأولى، ١٤٣٤هـ - ٢٠١٣م.
- أحمد فتحي سرور:** الوسيط في النقض الجنائي، وطلب إعادة النظر معدلة وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية حتي القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٦م وأحكام محكمة النقض لسنة ٢٠١٦م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧م.
- أحمد فتحي سرور:** الجرائم الضريبية، مطابع الأهرام التجارية - قلوب - مصر، القاهرة، ١٩٩٠م.
- أحمد فتحي سرور:** الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م.
- أحمد فتحي سرور:** الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مركز الأهرام للإصدارات القانونية، المنصورة، الطبعة الثانية عشر، مزودة ومحدثة، ٢٠٢١ - ٢٠٢٢م.
- أحمد فتحي سرور:** الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة السابعة، ١٩٩٦م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، القاهرة، الطبعة الثالثة، سنة ١٩٩٣م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٧٩م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم الخاص، الكتاب الثاني، جرائم الاعتداء علي الأشخاص والأموال، دار الأهرام للنشر والتوزيع والإصدارات القانونية، ٢٠٢٢م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، مطورة ومحدثة، ٢٠١٥م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الرابعة، ١٩٨٥م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مصادره ونطاق تطبيقه - التجريم والإباحة - التكوين القانوني للجريمة - المسؤولية الجنائية، مطابع الأهرام التجارية - قليوب، ٢٠١٠م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٩٦م.

أحمد فتحي سرور: الوسيط في قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦م.
أحمد ماهر عبد الحميد عز: التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، ضريبة المبيعات وضرائب الدخل د. ن، ٢٠٠٦م.

أحمد محمود عبد العال: العود والاعتیاد علي الإجرام، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠١ - ٢٠٠٢م.

أسامة حسنين عبيد: السياسة الجنائية في مواجهة الممارسات الاحتكارية الضارة، دراسة مقارنة، د. ن، ٢٠١٤م.

أشرف توفيق شمس الدين: جرائم الاعتداء علي الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، مطبعة أكتوبر الهندسة، الطبعة الأولى، ٢٠١٨م.

- أمين السيد أحمد لطفي:** الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥م.
- أمين مصطفى محمد:** علم الجزاء الجنائي، الجزاء الجنائي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٥م.
- أنور محمد صدقي المساعدة:** المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦م.
- البشري الشوربجي:** جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعة المصرية، د. ت.
- جلال ثروت:** نظم الإجراءات الجنائية، د. ن، ١٩٩٧م.
- جلال ثروت:** نظم الإجراءات الجنائية، د. ن، الطبعة الثانية، ١٩٩٩ - ٢٠٠٠م.
- جلال مطاوع إبراهيم، سعد سعيد علي سليمان:** المحاسبة الضريبية، د. ن، ٢٠٠٥م.
- جندي عبد الملك:** الموسوعة الجنائية، دار العلم للجميع، ج ٥، ط ٢، د. ت.
- حسام الدين محمد أحمد:** شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٦م.
- حسام الدين محمد أحمد:** شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٥م.
- حسام الدين محمد أحمد، محمد سامي الشوا:** شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت.
- حسن صادق المرصفاوي:** التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، ١٩٦٣م.
- حسن محمد ربيع:** سلطة الشرطة في القبض على الأشخاص، بدون إذن من جهة قضائية، وما يشتبه به من إجراءات، دراسة مقارنة، د. ن، ١٩٩٥م.
- حسنى الجندي:** الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، وحدة الكتاب الجامعي - جامعة حلوان، الطبعة الرابعة، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤م.
- حسنى الجندي:** الجندي في جرائم الاجتماعات العامة والمظاهرات والتجمهر في القانون المصري، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢ - ٢٠٠٣م.
- حسنى الجندي:** الجندي في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة، ٢٠١٣ - ٢٠١٤م.

حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، شرح الأحكام العامة الموضوعية والإجرائي في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة علي الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥-٢٠٠٦م.

حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ٢، شرح الجرائم والعقوبات في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن الضريبة علي الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥-٢٠٠٦م.

حسني الجندي: القانون الجنائي للمعاملات التجارية، الكتاب الأول، القانون الجنائي للشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م.

حسني الجندي: الوجيز في شرح قانون العقوبات، القسم العام، سيلكشن للإعلان، الطبعة الأولى، سنة ٢٠٠٧م،

حسني الجندي: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط ٢، ١٩٩٩ - ٢٠٠٠م.

حسني الجندي: شرح قانون العقوبات، القسم العام، د. ن، ١٩٩٧-١٩٩٨م.

خال رمضان عبد العال سلطان: الليل في القانون الجنائي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مطبعة العشري، ٢٠٠٥م.

خالد رمضان عبد العال سلطان: المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات (المحاسب القانوني)، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠٠٨م.

خيري أحمد الكباش: الحماية الجنائية لحقوق الإنسان، دراسة مقارنة في ضوء أحكام الشريعة الإسلامية والمبادئ الدستورية والمواثيق الدولية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٨م.

رعوف عبيد: السببية الجنائية بين الفقه والقضاء، دار الفكر العربي، القاهرة، الطبعة الرابعة، ١٩٨٤م.

رعوف عبيد: في التفسير والتخيير بين الفلسفة العامة وفلسفة القانون، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧١م.

رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١م.

رافت عبد الفتاح حلاوة: الجرائم الماسة بأمن الدولة، جريمة قلب نظام الحكم، التكيف والمسؤولية، دراسة مقارنة بالشريعة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م.

رمزي زكي: التضخم والتكيف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي، القاهرة، ١٩٩٦م.

رمسيس بهنام: الإجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً، ج ١، الإسكندرية، سنة ١٩٧٧م.

رمسيس بهنام: الإجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤م.

رمضان صديق محمد: الأحكام العامة لقانون الضريبة علي الدخل، دراسة فقهية وقضائية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م.

رمضان صديق محمد: الرقابة القضائية علي أعمال الفحص والربط على ضوء أحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر لكلية التجارة جامعة عين شمس، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، الفترة من ١٥ - ١٦ ديسمبر سنة ٢٠٠٧م.

رمضان صديق محمد: التشريع الجمركي المصري، وفقاً لأحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٣م.

رمضان صديق محمد: الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد، الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م ولائحته التنفيذية مؤيداً بآراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء المصري، دراسة مقارنة بقوانين الإجراءات الضريبية في بعض الدول العربية والأجنبية مع الإشارة إلي موقف الفقه والقضاء المقارن، دار النهضة العربية والمكتبات الكبرى، القاهرة، ٢٠٢٢م.

رمضان صديق محمد: دراسات في القانون الضريبي المقارن، الكتاب الرابع، الضريبة علي القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة والضرائب الانتقالية (ضريبة الجدول) وفقاً لأهم التشريعات الضريبية المقارنة مع إشارة خاصة بالقانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م ولائحته التنفيذية مدعماً بآراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة ٢٠١٨م.

رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل الجديد، ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦م.

رؤوف عبيد: المشكلات العملية الهامة في الإجراءات الجنائية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٠م.

رؤوف عبيد: مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري، طبعة سنة ١٩٧٢م.

سعيد النجار: نحو استراتيجية قومية للإصلاح الاقتصادي، دار الشروق، القاهرة، ١٩٩١م.

سلوي توفيق بكير: الأحكام العامة في قانون العقوبات، القسم العام، جهاز نشر الكتاب
جامعة حلوان، ٢٠٢٤م.

سلوي توفيق بكير: شرح قانون العقوبات، القسم الخاص في جرائم الأشخاص والأموال،
الإسراء للطباعة، د. ت.

سلوي توفيق بكير: شرح قانون العقوبات، القسم العام في الركن المادي والركن المعنوي
للجريمة، الإسراء للطباعة، د. ت.

سلوي توفيق بكير: مبادئ علم العقاب، طبعة منقحة ٢٠١٠م.

سليمان عبد المنعم: أصول الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،
٢٠٠٨م.

السيد عتيق: التفاوض على الاعتراف، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م.

السيد عتيق: جريمة التهريب الجمركي في التشريع المصري، د. ن، د. ت.

السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، الجزء الأول، الدعوى، دار النهضة
العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م.

السيد عتيق: شرح قانون الإجراءات الجنائية المصري، ج ١، الدعوى، دار النهضة
العربية، القاهرة، ٢٠١٠ - ٢٠١١م.

السيد عتيق: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، الجريمة، الطبعة الثالثة،
٢٠٠٩ - ٢٠١٠م.

شريف سيد كامل: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، دار النهضة
العربية، القاهرة، ط ١، ١٩٩٧م.

شريف سيد كامل: تعليق علي قانون العقوبات الفرنسي الجديد الصادر سنة ١٩٩٢م
والمعمول به منذ أول مارس ١٩٩٤م، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة
الأولى، ١٩٩٨م.

صفوت عبد السلام عوض الله: الإصلاح الاقتصادي وأثره علي مناخ الاستثمار في
مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٤٢٨ هـ - ٢٠٠٧ م.

عبد الحميد الشورابي: أثر تعدد الجرائم في العقاب، نطاق تطبيقها، منشأة المعارف،
الإسكندرية، ١٩٨٩م.

عبد الرؤوف مهدي: حدود حرية القاضي الجنائي في تكوين عقيدته، ١٩٨٢م.

عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة في الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة
العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ١٩٩٧م.

عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، المجلد الأول، نقابة المحامين، الجيزة، ٢٠٠٨م.

عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، د. ن، الطبعة الثانية، ١٩٨٦م.

عبد الرزاق حسن يس: الوسيط في شرح أحكام قوانين العمل والتأمينات الاجتماعية، المجلد الأول، مطبوعات أكاديمية شرطة دبي، ١٩٩١-١٩٩٢م.

عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام، المجلد الأول، د. ت.

عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م.

عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة لقانون العقوبات، ج ٢، نقابة المحامين بالجيزة، ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩م.

عبد الرؤوف مهدي: شرح القواعد العامة للإجراءات الجنائية، طبعة سنة ٢٠٠٠م.

عبد العزيز رمضان سمك: تعدد الجرائم وأثره في العقاب، في الفقه الإسلامي والقانون المقارن الوضعي، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م.

عبد العزيز محمد محسن: حماية حقوق الإنسان في مرحلة تنفيذ الأحكام الجنائية، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٣م.

عبد العظيم مرسي زير: عدم التجزئة والارتباط بين الجرائم وأثرهما في الاختصاص القضائي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨م.

عبد الفتاح مصطفى الصيفي: الأحكام العامة للنظام الجنائي في الشريعة الإسلامية والقانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٨م.

عبد الفتاح مصطفى الصيفي: النظرية العامة للقاعدة الإجرائية الجنائية، طبعة ١٩٧٤م.

عبد الفتاح مصطفى الصيفي: تأصيل الإجراءات الجنائية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، ١٩٨٥م.

عبد الفتاح مصطفى الصيفي: حق الدولة في العقاب، نشأته وفلسفته، اقتضاؤه وانتقضاؤه، دار الهدي للمطبوعات، ط ٢، ١٩٨٥م.

عبد الفتاح مصطفى الصيفي: قانون العقوبات الضريبي، ١٩٦٠م.

عبد المنعم عبد الغني علي: دور الإقرار الضريبي في محاسبة ضريبية عادلة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٤٢٥ هـ - ٢٠٠٤م.

عبد الوهاب حومد: الأحكام الجزائية العامة، ١٩٦٥ - ١٩٦٦م.

- عبد الوهاب حومد:** الحقوق الجزائية العامة، ١٩٦٣م.
- عصام أحمد غريب:** تعدد الجرائم وأثره في المواد الجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط ٢، ٢٠٠٤م.
- علاء إسماعيل محمد:** مبادئ علم العقاب، النسر الذهبي للطباعة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤م.
- ٢٠٠٥م.
- على حمودة:** ضوابط الارتباط بين وقائع الدعوى الجنائية والحكم الصادر فيها، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ١٤٢٢هـ - ٢٠٠١م.
- على راشد:** المدخل وأصول النظرية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ١٩٧٤م.
- علي أحمد الشافعي، سيد محمد حبيب:** الضريبة علي أرباح المهن الحرة والمهن غير التجارية، مطبعة الرياض، الطبعة الأولى، ١٩٥١م.
- عماد إبراهيم الفقي:** الإجراءات الجنائية المستحدثة في دستور ٢٠١٤م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤م.
- عماد إبراهيم الفقي:** الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥م.
- عماد إبراهيم الفقي:** شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، النظرية العامة للجريمة، وفقاً لأحدث التعديلات الدستورية والقانونية وموضحاً بأحدث أحكام محكمة النقض، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٦/٢٠١٥م.
- عمر السعيد رمضان:** شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت.
- عمر السعيد رمضان:** مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥م.
- عمر السعيد رمضان:** مبادئ قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧م.
- عمر خوري:** السياسة العقابية، دراسة مقارنة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ١٤٣١هـ - ٢٠١٠م.
- عمر سالم:** المراقبة الإلكترونية طريقة حديثة لتنفيذ العقوبة السالبة للحرية خارج السجن، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م.
- عمر سالم:** الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مطبعة كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠١٠م.

عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني: مبادئ النظرية العامة للجزاء الجنائي، القاهرة، ٢٠١٨م.

عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، القسم الثاني، مبادئ النظرية العامة للجزاء الجنائي، مطبعة كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠١٠م.

عمر سالم: شرح قانون العقوبات المصري، القسم العام، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٨م.

عمر سالم: محاضرات في الأسس الفلسفية لتيسير الإجراءات الجنائية، د. ن. د. ت.
عمرو إبراهيم الوقاد: الحماية الجنائية لعلاقات العمل، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت.

عمرو إبراهيم الوقاد: الحماية الجنائية للآثار، د. ن. ٢٠٠١م.
عوض محمد عوض: قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، د. ت.

عوض محمد: المبادئ العامة في قانون الإجراءات الجنائية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩م.

عوض محمد: الوجيز في قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، الإسكندرية، د. ت.
عوض محمد: قانون العقوبات، القسم العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨م.

غنام محمد غنام: حقوق الإنسان في مرحلة التنفيذ العقابي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨م.

غنام محمد غنام: نظرية الانعدام في الإجراءات الجنائية، مجلس النشر العلمي، الكويت، الطبعة الأولى، ١٩٩٩م.

فتوح عبد الله الشاذلي: حول المساواة في الإجراءات الجنائية، دراسة مقارنة، مركز البحوث، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م.

فتوح عبد الله الشاذلي: شرح قانون العقوبات، القسم الخاص، الكتاب الأول، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠١م.

فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحدث التعديلات، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠١٠م.

فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧م.

فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦م.

فوزية عبد الستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، وفقاً لأحدث التعديلات التشريعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ٢٠١٠م.

فوزية عبد الستار: شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجريمة وفقاً لأحدث التعديلات، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، سنة ٢٠١٨م.

فوزية عبد الستار: مبادئ علم الإجرام وعلم العقاب، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الرابعة، ٢٠٢٢م.

قبس حسن البداري: المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، د ١، ٢٠٠٥م.

مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧م.

مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، القاهرة، سنة ١٩٨٦م.

مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١م.

مأمون سلامة: الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤-٢٠٠٥م.

مأمون سلامة: قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ٢٠٠١م.

مأمون محمد سلامة: قانون الإجراءات الجنائية معلقاً عليه بالفقه وأحكام النقض، د. ن، ط ٢، ٢٠٠٥م.

مجدي محمد علي الخولي: الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، د. ن، ١٩٩٥م.

محمد الجريوى: السجن وموجباته في الشريعة الإسلامية مقارناً بنظام السجن والتوقيف في المملكة العربية السعودية، الرياض، د. ن، ط ٢، ١٤١٧ هـ.

محمد حامد عطا: الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة، ج ١، د. ن، ١٩٩٤م.

محمد حمدى النشار: الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، د. ن، ط ١، ١٩٥٠م.

- محمد زكي أبو عامر:** الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٤م.
- محمد زكي أبو عامر:** الإجراءات الجنائية، الإسكندرية، ١٩٨٤م.
- محمد زكي أبو عامر:** الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة للنشر، ط ٧، الإسكندرية، ٢٠٠٥م.
- محمد زكي أبو عامر:** الإجراءات الجنائية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١١م.
- محمد زكي أبو عامر:** قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٣م.
- محمد عبد اللطيف عبد العال:** النظرية العامة للجريمة والمسؤولية الجنائية في قانون الجزاء الكويتي، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، لجنة التأليف والتعريب والنشر، ٢٠١٥م.
- محمد عبد اللطيف فرج:** قرينة البراءة وقانون الكسب غير المشروع، التعليق علي الحكم الصادر من محكمة النقض في الطعن رقم ٣٠٣٤٢ لسنة ٢٠٠٠م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤م.
- محمد عوض الأحوال:** انقضاء سلطة العقاب بالتقادم، دار الهدى للطبوعات، الطبعة الثانية، ١٩٨٥م.
- محمد عيد الغريب:** النظام العام في العقود المدنية ومدى الحماية التي يكفلها له القانون الجنائي في مجال الانعقاد والتنفيد، د. ن، ٢٠٠٥م.
- محمد عيد الغريب:** شرح قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، د. ن، ١٩٩٤م.
- محمد محمد مصباح القاضي:** جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦م.
- محمود داود يعقوب:** المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، دراسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي، منشورات الحلبي الحقوقية، ط ١، بيروت، لبنان، ٢٠٠٨م.
- محمود سمير الشرقاوي:** القانون التجاري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م.
- محمود محمود مصطفى:** شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط ١١، ١٩٧٦م.
- محمود محمود مصطفى:** الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج ١، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، دار ومطابع الشعب، ط ١، ١٩٦٣م.
- محمود محمود مصطفى:** شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١٢، ١٩٨٨م.

محمود محمود مصطفى: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الحادية عشرة، ١٩٧٦م.

محمود محمود مصطفى: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة العاشرة، ١٩٨٣م.

محمود محمود مصطفى: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مطابع دار الشعب، الطبعة السادسة، ١٩٦٤م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، القاهرة، سنة ١٩٨٢م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٨م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٨، سنة ٢٠١٨م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٨٩م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة، ١٩٨٢م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٥، ١٩٨٣م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة السادسة، ١٩٨٩م.

محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩م.

مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: النظرية العامة للعقوبة والتدابير الاحترازية، دراسة مقارنة، الجزء الثالث، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م.

مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة، الجزء الأول، طنطا، د. ت.

مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم: قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والمساهمة الجنائية، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م.

مزه جعفر عيد: جريمة الامتناع، دراسة مقارنة، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، ١٩٩٩م.

مشاري العيفان، حسين بوعركي: الوسيط في قانون الإجراءات والمحاكمات الجزائية الكويتي، الجزء الأول، الإجراءات السابقة علي المحاكمة، الطبعة الثانية، الكويت، أغسطس ٢٠١٧م.

مصطفى منير: جرائم إساءة استعمال السلطة الاقتصادية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٩٢م.

نادية محمد معوض: الوسيط في القانون التجاري، دار الهاني للطباعة والنشر، طبعة ٢٠٠٤/٢٠٠٥م.

نبيل لوقا بباوي: جرائم تهريب النقد بين القانون والواقع، مؤسسة دار الشعب للصحافة والطباعة والنشر، القاهرة، ١٤١٣هـ - ١٩٩٣م.

هشام أبو الفتوح: شرح القسم العام من قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م.

(ب): الرسائل العلمية (الماجستير والدكتوراه):

إبراهيم طه محمد أبو رحمة: الضريبة الموحدة علي الدخل نظرياً وتطبيقاً، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ١٩٩٢م.

أحمد عبد اللاه المراغي: الحماية الجنائية للاستثمارات الأجنبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة حلوان، ٢٠١٤م - ١٤٣٥هـ.

أحمد فتحي سرور: نظرية البطالان في قانون الإجراءات الجنائية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٥٩م.

أحمد ماهر عز: التهرب الضريبي في القانون المصري، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨٠م.

إدوارد جرس بشاي: التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨١م.

إدوارد جرس بشاي: التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨١م.

ألبير أيليا صالح: الشروع في الجريمة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٤٧م.

أيدن قاسر: عقوبة الغرامة في القانون العراقي المقارن، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٧٩م.

إيمان جميل عبد الباقي الصغير: الحماية الجنائية للاستثمار، دراسة تطبيقية قضائية مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠١٩م.

- أيمن محمد أبو شليب:** أثر الأحكام الجنائية والتأديبية في العلاقة الوظيفية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، منشورة، مكتبة نادي مستشاري النيابة الإدارية، ٢٠١٧م.
- تميم طاهر الجادر:** التوازن في القاعدة الجنائية: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، ٢٠١٣م.
- حسن جوخدار:** تطبيق القانون الجنائي من حيث الزمان، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧٤م.
- رامي يوسف محمد ناصر:** المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، أطروحة ماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠١٠م.
- رحاب عمر سالم:** القانون الجنائي الاقتصادي بين الذاتية المطلقة والذاتية النسبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠١٦م.
- رفيق مصطفى عبد الحافظ السيد:** تعدد الجرائم والآثار الناشئة عنها في القانون الجنائي، رسالة دكتوراه، حقوق المنصورة، ٢٠١٨م.
- سمير الجنزوري:** الغرامة الجنائية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧٦م.
- سمير الشناوي:** الشروع في الجريمة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧١م.
- عبد الرؤوف مهدي:** المسؤولية الجنائية عن الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٧٤م.
- عبد العزيز علي مصطفى عبد الكريم:** سريان القوانين الجنائية من حيث الزمان، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ١٩٨٥م.
- عصام أحمد محمد:** تعدد الجرائم وأثره في المواد الجنائية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق المنصورة، ٢٠٠٣م.
- علي حسن الخلف:** تعدد الجرائم وأثره في العقاب في القانون المقارن، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، مطبعة الاعتماد، الطبعة الأولى، ١٩٥٤م.
- علي لطفي رجب بركات:** نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبي الدخل والمبيعات، رسالة ماجستير، حقوق المنوفية، ٢٠١٢م.
- عمرو حسن عرابي إبراهيم:** الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة التهرب من ضريبة المبيعات، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠١٢-٢٠١٣م.
- فايز فتح الله عبد الحفيظ حسن الضباعني:** الاتجاهات الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة لمصر، رسالة دكتوراه، حقوق حلوان، ٢٠١٨م.

الفونس ميخائيل: تعدد الجرائم وأثره في العقوبات والإجراءات الجنائية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٦٣م.

قدري نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، حقوق الإسكندرية، ١٩٦٠م.

محمد السعيد وهبة: صور التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، حقوق الإسكندرية، ١٩٦٣م.
محمد زكي أبو عامر: شائبة الخطأ في الحكم الجنائي ونظرية الطعن فيه، رسالة دكتوراه، حقوق الإسكندرية، ١٩٧٤م.

محمد عبد الصبور أحمد جاد: الضوابط الأساسية للإجراءات الجنائية في الجرائم الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠١٧ - ٢٠١٨م.
محمد عوض الأحول: انقضاء سلطة العقاب بالتقادم، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٦٤م.

محمود جمال محمد عبد الحميد: النظرية العامة للمواعيد في قانون الإجراءات الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٢١م.
محمود جمال محمد عبد الحميد: النظرية العامة للمواعيد في قانون الإجراءات الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٢١م.
محمود هشام محمد رياض: المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٠٠م.

هيثم عبد الرحمن البقلي: الأحكام الخاصة بالدعوي الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠٠٥م.
وديع رزق بدوي: الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٦٤م.

ياسر عرفة محمود عيسي: دور القضاء في الرقابة علي تنفيذ العقوبة الجنائية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، دار مصر للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٢٢م.

(ج): الأبحاث العلمية والمقالات والتقارير:

أبو زيد رضوان: مفهوم الأشخاص المعنوية بين الحقيقة والخيال، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الثانية عشر، ١٩٧٠م.
أحمد عبد اللاه المراغي: الحماية الجنائية لسير الامتحانات، دراسة مقارنة، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد الرابع والثلاثون، بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يناير - يونيو ٢٠١٦م.

أحمد عبد الله المراغي: السياسة الجنائية للإدراج علي قوائم الإرهاب، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد السادس والثلاثون، بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يناير - يونيو ٢٠١٧م.

أحمد عبد الله المراغي: المواجهة الجنائية لتهريب المهاجرين، دراسة مقارنة في ضوء التشريعات الوطنية والمواثيق الدولية، بحث محكم وأجيز للنشر بالعدد الثاني بالمجلة العلمية لكلية الحقوق جامعة المنيا، ديسمبر ٢٠١٨م.

أحمد عبد الله المراغي: جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، بحث محكم ومقبول للنشر بالعدد السابع والثلاثون بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، يوليو - ديسمبر ٢٠١٧م.

أحمد عبد الله المراغي: سلطة الأفراد العاديين ورجال السلطة العامة في المجال الجنائي، دراسة تأصيلية تحليلية في ضوء التشريعات المقارنة وأحكام القضاء وآراء الفقه، بحث محكم ومنشور بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، تصدرها كلية الحقوق جامعة حلوان، المجلد (٥٢)، ملحق العدد (٥٢)، مايو (٢٠٢٥م).

أحمد عبد الله المراغي: مبدأ عالمية قانون العقوبات، في ضوء قواعد القانون الجنائي الداخلي والدولي، (دراسة تأصيلية تحليلية نقدية مقارنة)، بحث محكم ومنشور بمجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية تصدرها كلية الحقوق جامعة حلوان، المجلد (٥١)، ملحق العدد (٥١)، ديسمبر (٢٠٢٤م).

أحمد فتحي سرور: المشكلات المعاصرة للسياسة الجنائية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق جامعة القاهرة، عدد خاص، ١٩٨٣م.

إدوار غالي بطرس: المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية، مجلة قضايا الحكومة، السنة الثانية، العدد الرابع، أكتوبر - ديسمبر ١٩٥٨م.

أسامة حسنين عبيد: التصالح في مواد الجنايات، دراسة تحليلية تطبيقية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق جامعة القاهرة، بحث مقبول للنشر بتاريخ ٣٠/١/٢٠١٧م، في العدد ٩٥ لسنة ٢٠٢١م.

أشرف توفيق شمس الدين: الضوابط الدستورية للتجريم والعقاب في قضاء المحكمة الدستورية العليا، مجلة الدستورية، العدد ١٣، السنة السادسة، أبريل ٢٠٠٨م.

بسنت أيمن حافظ: التجريم غير المباشر في القانون الجنائي: الحدود الحقيقية للعقاب الجنائي، المجلة الجنائية القومية، المجلد السادس والستون، العدد الثاني، يوليو ٢٠٢٣م.

بغني شريف: الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها - جريمة الغش الضريبي نموذجاً، مجلة البحوث القانونية والسياسية، مجلة دولية محكمة تصدرها جامعة د. مولاي طاهر بسعيدة، الجزائر، العدد ١٣، ديسمبر ٢٠١٩م.

جودة عبد الخالق: سياسات التثبيت والتكيف في مصر، إصلاح اقتصادي أم مرض هولندي، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، المؤتمر العالمي الرابع، تقييم سياسات التثبيت والتكيف الهيكلي في الأقطار العربية، القاهرة، ٢-٣ ديسمبر ١٩٩٧م.

حاتم أحمد محمد بطيخ: جريمة إفشاء الأسرار الضريبية في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢م ولائحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، مارس ٢٠٢٥م.

حسنى الجندي: الحماية الجنائية للمسنين ومعاملتهم عقابياً، الجزء الأول، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، ع ١٥، أغسطس - ديسمبر ٢٠٠٦م.

حيدر نجيب أحمد المفتي: التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، دراسة تحليلية، مجلة ديالي، العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٢م.

خالد صفوت ناجي عبد القادر بهنساوي: ذاتية عناصر التجريم في جرائم سوق الأوراق المالية، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الثاني، السنة السابعة والستون، يوليو ٢٠٢٥م.

خالد صفوت ناجي عبد القادر بهنساوي: اقتصاديات الإجراءات الجنائية، محاولة فقهية لوضع نظرية عامة للتحليل الاقتصادي في مجال الإجراءات الجنائية، المجلة القانونية، كلية الحقوق فرع الخرطوم، جامعة القاهرة، المجلد ٢٣، العدد ٧، فبراير ٢٠٢٥م.

خالد صفوت ناجي عبد القادر بهنساوي: ضوابط دستورية العقوبة الجنائية، دراسة مقارنة، مجلة روح القوانين، العدد الحادي والسبعين، يوليو ٢٠١٥م.

خدتخة مجاهدي: الحماية الجنائية للبيئة البرية في القانون المقارن، المجلة الجنائية القومية، المجلد الثاني والستون، العدد الأول، مارس ٢٠١٩م.

خلفي عبد الرحمن: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة، نشرة المحامي، العدد الرابع، ٢٠٠٦م.

دعاء محمود عبد اللطيف: جريمة الجمع بين المصالح المتعارضة، دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، العدد ١، مايو ٢٠٢٤م.

رامي متولي القاضي: الإطار القانوني لمراكز الإصلاح والتأهيل في النظام العقابي المصري، المجلة الجنائية القومية، المجلد الخامس والستون، العدد الثالث، نوفمبر ٢٠٢٢م.
رائد ناجي أحمد الجميلي: سياسة التجريم والعقاب في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م النافذ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد السادس، المجلد ١٤، حزيران ٢٠٠٧م.

رحاب عمر محمد سالم: أثر تراخي حدوث النتيجة الإجرامية علي تطبيق القانون الجنائي بشقيه الموضوعي والإجرائي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة مدينة السادات، المجلد ٩، العدد ٢، يونيو ٢٠٢٣م.

رحاب عمر محمد سالم: إشكالية عبارة " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر .. " في التشريعات العقابية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق جامعة القاهرة، العدد الخامس والتسعون، مارس ٢٠٢٢م.

رحاب عمر محمد سالم: دور السلطة التنفيذية في التجريم والعقاب، دراسة مقارنة، المجلة القانونية، كلية الحقوق جامعة القاهرة فرع الخرطوم، المجلد ١٠، العدد ٢، ٢٠٢١م.

رزف سعد علي: الموامة بين الحماية الإجرائية في القانون الداخلي والقانون الدولي الجنائي، دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثاني، ٢٠١٩م.

زكريا محمد بيومي: التجريم الضريبي وفقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، بعنوان " النظام الضريبي المصري المشكلات ومعوقات التطبيق والحلول "، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٦م.
سامح المحمدي: فلسفة البدائل غير الاحتجاجية في ترشيد السياسة العقابية، المراقبة الإلكترونية نموذجاً، المجلة الجنائية القومية، المجلد الرابع والستون، العدد الأول، مارس ٢٠٢١م.

طارق عبد العال: القانون والتوسع في التجريم والعقاب، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، ٤ يناير ٢٠٢١م.

عادل الطباطبائي: الرقابة القضائية علي مبدأ التناسب بين العقوبة التأديبية والمخالفة الوظيفية، مجلة الحقوق، ع ٣، س ٦٠، ١٩٨٢م.

عادل عبد العزيز السن: الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية، كلية الحقوق فرع الخرطوم، جامعة القاهرة، المجلد ٩، العدد ١، ٢٠٢١م.

- عبد الأحد جمال الدين:** وحدة الجريمة وتعددتها، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس، العدد ١٧، المجلد الأول، ١٩٧٥م.
- عبد الستار حمد أنجاد الجميلي:** العود في الجرائم الضريبية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠٢٠م.
- عبد المومن بن صغير:** تطبيق النص الجنائي بين الإقليمية والعالمية في ظل عولمة مكافحة الجرائم المستحدثة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد ١٠، العدد ٣، ديسمبر ٢٠١٩م.
- عبيد فرحات علي:** انعكاسات برنامج الإصلاح الاقتصادي علي مديونية مصر الخارجية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد ١٤، ع ١، ٢٠٠٦م.
- علي بن موسي علي فقيهي:** الدليل المستمد من الإجراءات الباطلة والآثار المترتبة عليه في النظام السعودي، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الآداب والعلوم الإنسانية، المجلد ٣٠، العدد ٣، ٢٠٢٢م.
- علي حمودة:** حماية الشرعية الجنائية الموضوعية في قضاء المحكمة الدستورية العليا، المؤتمر العلمي الأول لكلية الحقوق جامعة حلوان، في موضوع " دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري"، في الفترة من ٣٠ - ٣١ مارس سنة ١٩٩٩م.
- علي لطفي رجب بركات:** المفهوم الإجرائي لمبدأ المشروعية الضريبية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، حقوق المنوفية، المجلد ٥٢، العدد ٣، مايو ٢٠٢٠م.
- عمار عباس كاظم الحسيني، عبد الرزاق طلال جاسم:** تكامل القاعدة الجنائية الإجرائية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، تصدرها كلية القانون والعلوم السياسية جامعة ديالى، العراق، المجلد السابع، العدد الأول، شوال ١٤٣٩هـ - حزيران ٢٠١٨م.
- عوض فاضل إسماعيل:** موقف المشرع العراقي من التكرار الجرمي، العود في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م، المؤتمر الضريبي الأول، بغداد ٢٠٠١م.
- كريمة كريم:** الآثار الاقتصادية والاجتماعية لسياسات الإصلاح (١٩٩١ - ١٩٩٢) في مصر، مؤتمر قسم الاقتصاد - كلية التجارة جامعة الأزهر ٢-٣ يونيو ١٩٩٥م.
- مجدي محمد علي:** بطلان تحصيل مصلحة الضرائب للتعويضات بناءً علي محضر مواجهة، أحد أبحاث المؤتمر الضريبي الثاني عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٧م.
- محمد سليم العوا:** مبدأ الشرعية في القانون الجنائي المقارن، مجلة إدارة قضايا الحكومة، العدد ٤، السنة ٢١، أكتوبر - ديسمبر ١٩٧٧م.

محمد محمد عبد الله العاصي: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة في ضوء التشريعات المصرية والفرنسية، المجلة القانونية، كلية الحقوق جامعة القاهرة فرع الخرطوم، المجلد ٧، العدد الثاني، ٢٠٢٠م.

محمد نصر محمد القطري: المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري، دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمعة، العدد الخامس، شعبان ١٤٣٥هـ - يونيو ٢٠١٤م.

محمود سليمان موسى: المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في القانون الليبي والأجنبي، دراسة تفصيلية مقارنة، دار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ط ١، ١٩٨٥م.

محمود عبد الحي: التكيف الهيكلي في مصر، معهد التخطيط القومي، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية، رقم ٩٥، أبريل ١٩٩٥م.

محمود نجيب حسني: حماية حقوق الإنسان في مرحلة ما بعد المحاكمة في القانون المصري، تقرير مقدم إلى المؤتمر الثاني للجمعية المصرية للقانون الجنائي، الإسكندرية، من ٩ إلى ١٢ أبريل سنة ١٩٨٨م.

ميادة عبد القادر إسماعيل: تعارض المصالح في مجال الوظيفة العامة، دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، العدد ١، مايو ٢٠٢٤م.

هدي حامد قشقوش: ضمان حقوق الإنسان في مرحلة تنفيذ الجزاءات الجنائية، ترجمة البحث المقدم من فرنسا عن Renald Ottenhof منشور ضمن أعمال مؤتمر الجمعية الدولية لقانون العقوبات، الإسكندرية، أبريل ١٩٨٨م.

يحيى إبراهيم دهشان: جريمة السرقة والظروف المشددة لها، المجلة القانونية الاقتصادية - كلية الحقوق جامعة الزقازيق، العدد ٤٤، ٢٠٢٣م.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

(أ): المراجع باللغة الفرنسية:

A. Bonneville de Marsangy: De l'amélioration de la loi criminelle : en vue d'une justice plus prompte, plus efficace, plus généreuse et plus moralisante, page 253, Cotillon, 1864: référence trouvée dans un mémoire de recherche par **Justine POTHIER:** « Le prononcé de l'amende » sous la direction de Madame le professeur Martine HERZOG EVANS, 2012.

A. Lepage, P. Maistre du Chambon et R. Salomon: Droit pénal des affaires, 20^e éd., Litec 2010.

Agathe LEPAGE et Haritini MATSOPOULOU: Droit pénal spécial, Puf, Thémis, 2015.

AMOKRANE Souad, AOURTILANE KAMELI: Contrôle fiscal et procédures de gestion du contentieux, Mémoire de Master en science de gestion, Spécialité: finance et comptabilité, Option: Comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013.

André Vitu: procédure pénale, 1957.

Angelos Yokaris: La répression pénale en droit international public, éd, Bruylant, Bruxelles, 2005.

Ayman EL HARCHI, Laila EL BENNISSI: Réflexions autour de l'articulation des sanctions dans la répression fiscale: une approche comparative entre la France et le Maroc Reflections on the articulation of sanctions in the application of tax legislation. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, Volume 5, Issue 3, 2024.

B. Bouloc: Droit penal general, Dalloz, 27e ed., 2021.

B. BOULOC: Procédure pénale, Dalloz, coll. « Précis », 28^{ème} éd., 2021.

BAVITOT, A.: Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2023.

Beccaria: Traité des délits et des peines, 1966.

BONFILS PH. et GIACOPELLI M.: Droit pénal général, Cujas, coll. synthèse, 2^e éd., 2019.

BOULOC B. et MATSOPOULOU H.: Droit pénal général et procédure pénale, Sirey, coll. Manuel intégral cours, 21e éd., 2018.

BOULOC B.: Droit pénal général, Dalloz, coll. Précis, 26^{ème} éd., 2019.

Bouzat (pierre) et pinatel (Jean): Traite de droit pénal et de Criminologie, éd 1970.

Briere de l'isle (G): Cours de droit pénal général, Les Cours de droit, 1981.

C. Ambroise-Castérot: Droits Pénal Spécial et des affaires, Gualino Coll. Master Droit, 3^{ème} éd, 2012.

C. Ambroise-Castérot: Exercies Corrigés de Droit Pénal Spécial et des affaires, Gualino, Coll. Exos LMD, 2012.

C. CUTAJAR, J. LASSERRE CAPDEVILLE, P. MARCHESSOU et B. TRESCHER: Fraude et évasion fiscales: état des lieux et moyens de lutte, éd. Joly, coll. « Pratique des affaires », 2015.

C. Lazerges: Le renforcement de la protection de la présomption d'innocence et des droit des victimes: histoire d'une navette parlementaire, RSC. 2001, n°1, janvier-mars, 2001.

C. LOPEZ: Droit pénal fiscal, Lextenso, LGDJ, 1ère éd., 2012.

C. LOPEZ: Droit pénal fiscal, LGDJ, coll. « Systèmes. Fiscalité », 2012.

C. RENAULT-BRAHINSKY: Procédure pénale, Lextenso, coll. « Mémentos », 23^{ème} éd., 2022.

Capogne (M. N): Droit pénal général, L'Hermès, 2^{ème} Ed, 1993.

CASSIERS (W.): La responsabilité pénale des personnes morales: une solution trompe-l'œil ?, Revue de droit pénal et de criminologie juillet-août, 1999.

Catherine Piché: Défenir, prévenir et sanctionner le conflit d'intérêts, Heinonline, Citation: 47 R.J.T.N.S 497 2013- 2014.

Cf. M. BOUVIER: Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne, in RFFP n° 124, 2013.

CHAMPAUD: Contribution à la définition du droit économique, CHR. Dalloz. 1976.

Conte (P) et Chambon (P. M): procédure pénale, armand Colin, 3 éd, 2002.

Conte et Chambon: Droit pénal général, Paris, 4 éd, 1999.

CONTE P.: Droit pénal spécial, LexisNexis, 4^{ème} éd., 2013.

Coralie Ambroise-Casterot: Droit pénal des affaires, Université Nice Sophia Antipolis, Faculté de Droit et Science Politique, Année Universitaire, 2012 – 2013.

Corinne Renault-Brahinsky: L'essentiel de la PROCÉDURE PÉNALE, 22 e édition, 2022-2023.

Costantini P.: Les infractions relatives au fonctionnement du marché boursier, Mémoire pour le D.E.A de Droit pénal et de Sciences criminelles, 1994.

COUV RAT (P.): La responsabilité pénale des personnes morales: un principe nouveau, Petites Affiches, 1993.

D. GUTMANN: La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale: F. LEFEBVRE 6/2011.

DASKALAKIS (E.): La notion d'unité et de pluralité d, infractions et son rôle dans le procès pénal, th., paris, 1969.

DEBOISSY F., DETRAZ S.: Droit pénal et droit fiscal, in **SAINT-PAU J.C.:** Droit pénal et autres branches du droit, Paris, Cujas, coll. Actes et Etudes, 2012.

DEBOVE F. et FALLETTI: Précis de droit pénal et de procédure pénale, PUF, coll. Major, 8e éd., 2020.

DELMAS-MARTY (M.): La responsabilité pénale dans l'entreprise. Vers un espace judiciaire unifié ? RSC 1997.

Delogu (T): La loi pénale et son application, Alexnadria, 1956.

Delogu: La loi pénale et son application, Le Caire, 1956.

Delphine BRACH-THIEL et Anne JACOBS: Responsabilité pénale de la personne morale, l'Harmattan, paris, 2015.

Delstrée: Cumul et non Cumul des infractions, Confusion et réduction des peines, paris, 1960.

Denauw (Alain): La Provocation Par un agent de l'autorité, Rev. Dt. Pén, 1980.

DETRAZ S., SALOMON R.: Précis de droit pénal fiscal, Paris, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 1er éd., 2021.

Donnedieu de Vapres (H): Traité élémentaire de droit pénal et de Législation pénal comparée, Sirey, 3^{ème} éd, 1947.

DREYER E.: Droit pénal général, LexisNexis, coll.Manuel, 5^e éd., 2019.

DREYER E.: Droit pénal spécial, Ellipses, 3^{ème} éd., 2016.

É. BONIS-GARÇON et V. PELTIER: Droit de la peine, Paris, LexisNexis, 2^{ème} éd., 2015.

E. CECI, P. MAUFORT, S. SCARNA: Droit pénal fiscal en (r)évolution, Larcier, coll. « Manuels de droit pénal de l'entreprise », 2021.

E. CLEMENT: Les caractères de l'influence de la victime en droit pénal, Thèse, Rennes, 2013.

E. MEIER et R. TORLET: L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre: Dr. fisc. n°42, 18 octobre 2012.

Emmanuel disle et jaques saraf: Fiscalité, Edition DUNOD, Paris, 2001 - 2002.

Emmanuel Dreyer: Droit pénal spécial, À jour de la loi du 13 juin 2025 visant à sortir la France du piège du narcotrafic, 3e édition, Septembre 2025.

EricDezeuze, Gauthier Blanluet, Franck Le Mentec, Benoit Lelieur: Droit pénal fiscal: actualités et retours d'expérience, Matinée fiscale, Vendredi 29 novembre 2019.

F. DEBOISSY: Retour sur un principe controversé: l'indépendance des procédures pénale et fiscale: Dr. fisc. n°51-52, 18 décembre 2014.

F. Hélie: Traité de l'instruction criminelle ou théorie du Code d'instruction criminelle, t. 1; Paris, Plon, 2^{ème} édition, 1866.

F. Le Gunehec: Loi n°2000-516 du 15 juin 2000 renforçant la protection de la présomption d'innocence et les droits des victimes, JCP. 28 juin 2000.

F. MARTINET et A. ANGOTTI: Conseil d'Etat et Cour de cassation, juges de l'impôt: étude comparative (troisième volet) – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et le roseau: Dr. fisc. n°40, 3 octobre 2013.

F. Stasiak: Droit pénal des affaires, Manuel LGDJ, 20^e éd., 2009.

Faustin Helie: Interpretation de la loi pénale, Rev. Critique, 1954.

Faustin HELIE: Traité de l'instruction criminelle, Nypels, 1863.

Frapsavce M.: Comment appliquer la nouvelle, T. V. A., ed. 19, Chapitre 4, Paris, sans date.

Frédéric DEBOVE, François FALLETTI et Emmanuel DUPIC: Précis de droit pénal et de procédure pénale, PUF, Paris France, 5^{ème} édit mise à jour 2013.

Frédric, Francis: Le Nouveau droit pénal, Tome, droit pénal général, 1994.

G. CORNU: Rapport de synthèse, in La vérité et le droit, Actes des conférences Journées canadiennes à Montréal, 1987, éditions Association Henri Capitant, Economica, 1989.

G. GOULARD: L'indépendance des procédures: retour à un principe traditionnel: RJF 1996.

G. KLEIN: La répression de la fraude fiscale, Étude sur le particularisme du droit pénal des impôts: Thèse, dactyl. Nancy, 1975.

G. SIMON et C. SOURZAT: Les contradictions de l'indépendance des procédures administrative et pénale: remise en ordre en cassation: RFDA 2018.

G. TIXIER et P. DEROUIN: Droit pénal de la fiscalité, Dalloz, coll. « Droit usuel », 1989.

G. TIXIER et T. LAMULLE: Irrégularité des opérations de contrôle: absence de débat oral et contradictoire -Vice de procédure affectant la régularité des poursuites pénales (oui). Revirement de jurisprudence: Dr. fisc. n°20, 19 mai 1993.

G. Vidal et J Magnol: Cours de droit criminel et de Science pénitentiaire, t. II, 1949.

G.Tixier et J-M.Robert: Droit pénal Fiscal, Dalloz, paris, 1980.

GARE, C. GINESTET: Droit pénal. Procédure pénale, Dalloz, coll. « Hypercours », 12^{ème} éd, 2021.

Garraud (René): Traite théorique et pratique d'instruction criminelle et procédure pénale, T. 1er, 1907.

Gaston Stefani – Georges Levasseur, Bernard Boulloc: Procédure pénale, 16 éd, 1996.

Gaston Stéfani et Georges Levasseur: Droit pénal général et procédure pénale, T. 2, II éme édition, 1980.

Gaston Stefani, George Levasseur, Bernard Bouloc: Procédure pénale, 16^e. edit. Dalloz, 2000.

Genevière Giudicelli-Delage: Droit pénal des affaires, Mémentos Dalloz, Série Droit Privé, 6^e édition, 2006.

Germàn FONSECA: Economie de la drogue- taille, caractéristiques et impact économique, Revue Tiers Monde, T. XXXIII, n°131, Juillet – Septembre, 1992.

Hamel (J), Lagard (G) et Jauffret (A): Droit Commercial, 1980.

Hannu (C) et Verhagen (J): Droit pénal, Bruxelles, 2 éd, 1995.

Hassan Mohamed: A. L'amend pénal dans les droit moderns et spécialement dans le Code pénal Swisse, paris, 1979.

I. DE LA SERNA: Introduction générale – Quelques principes de droit pénal et de la procédure pénale, in la découverte de la justice pénale: paroles de juriste, Bruxelles, Larcier, 2015.

IBRAHIM, A.-L.: Le droit pénal fiscal: bilan et perspectives, Revue juridique de l'Ouest, vol. 25, 2012.

J. BRURON: Droit pénal fiscal, LGDJ, coll. « Systèmes », 1993.

J. CHIARI: La répression des infractions fiscales: sanctions administratives et sanctions pénales: Thèse, Toulouse I, 1999.

J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU: Procédures fiscales, Dalloz, 9^{ème} éd., 2018.

J. Lamarque, O. Negrin, et L. Ayrault: Droit fiscal général, éd. Lexis Nexis, 2016.

J. Léauté: Le changement de fonction de la règle nullum crimen sine lege, Mélanges Hamel, Dalloz, 1961.

J. Pradel: Droit penal general, Cujas, 22e ed., 2019.

J. R. Spencer, préc. S. Geeroms: La responsabilité pénale de la personne morale, étude comparative, RIDC 3-1996.

J.-L. GOUTAL: L'autonomie du droit pénal, Reflux et métamorphose, RSC 1980.

J.P.Delmas saint hilair: un probleme que évolue, Le principe de la légalité en matière d'attante à La liberté de l'inculpé, l'histoire d'un Qubli-VII Congrès de la séc. fran, de lass.inter. de droit pénal-bordeaux, 1984.

Jéan – Claude Soyer: Droit pénal et Procédure pénale, 12 éd, 1992.

Jean Francois Tricaud: Le System Fiscal Francaise Face a' l Europe. Mimoreire Pour Le Diplome detudes approfondiss economiedes Politiques Pubiques universite de Paris 1, Pantheon. Sarponne. U. F. R Economique, Sessions de November, Paris, 1991.

Jean pierre casimir: contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, éditions la ville guérin, 4^{ème} édition, octobre, Paris, 1990.

Jean Pradel: Droit pénal général, 20^e édition, Cujas, 2014.

Jean Pradel: Droit Pénal, Tome 1, introduction générale, droit pénal général, 3 édition, Paris, 1981.

Jeandidier (w): Droit pénal général, Montchrestien, 2 éd, 1991.

Jeandidier W: Droit pénal des affaires, coll, Dalloz, 1991.

JÈZE G.: Cours de finances publiques 1930-1931, Paris, Giard & Brière, 1931.

Kamal Mohamed El Sayed: Le problème de la responsabilité pénale des personnes morales, Volume I, Thèse de doctorat en droit, Université de paris I, panthéon – Sorbonne, paris, 14 Janvier 1988.

L. TROTABAS: Essai sur le droit fiscal, Revue de science et législation financière 1928.

Lambert thierry: contrôle fiscal; droit et pratique; édition PUF 1991.

Larguier (J): procédure pénale, Dalloz, 18 éd, 2001.

LARGUIER J., CONTE PH. et MAISTRE DU CHAMBON P.: Droit pénal général, Dalloz, coll.Mementos, 23e éd., 2018.

LAROUSSE (H.), La répression économique, mémoire du DEA, Faculté des sciences juridiques, politiques et sociales de Tunis, 1995.

LEROY J.: Droit pénal général, LGDJ, coll.Manuel, 8e éd., 2020.

Lesclous: Le Cumul réel d'infractions, Rev. Sc. Crim, 1991.

Levasseur (G), Chavanne (A), Montreuil (J), Bouloc (B): Droit pénal général et Procédure pénale, Sirey, 1999.

LEVASSEUR (G.): Opinions hétérodoxies sur les conflits des lois répressives dans le temps, in Mélanges CONSTANT, Liege 1971.

Levasseur: Opinions hétérodoxes sur les conflits des lois repressive dans le temps, Hommage à Jean Constant, 1971.

Liora Cohen: La politique pénale de l'administration fiscale, Thèse de doctorat de l'université Paris-Saclay, le 6 novembre 2024.

Luis Jimenes Di Ausa; L'analogie en droit pénal, Rev. Sc. Crim, 1949.

M. BOUVIER (dir.): Finances publiques et justice sociale, LGDJ, 2019.

M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET: Manuel de procédure pénale, 4^{ème} éd., Larcier, Bruxelles, 2012.

M. GIACOPELLI: Libres propos sur la sanction-réparation, D., 2007.

M. SIERACZEK: L'indépendance des procédures pénale et fiscale : un principe prétorien contestable: Dr. fisc. n°50, 13 décembre 2007.

M. Véron: Droit pénal des affaires, Dalloz, Coll. Cours, 8⁰. éd., 2009.

Mademoiselle Farah EL HAJJ CHEHADE: ÉCOLE DOCTORALE PIERRE COUV RAT– ED 88 LES ACTES D'INVESTIGATION, Thèse pour le doctorat en droit, FACULTE DE DROIT, SCIENCES ECONOMIQUES ET GESTION, présentée et soutenue publiquement le 26 novembre 2010.

Mahmoud M TIR: La répression pénale en matière fiscale dans le code des droits et procédures fiscaux: recherche de l'efficacité ou souci de justice fiscale ?, sans date.

Mâlini Ramassamy: Les peines patrimoniales, Mémoire présenté en vue de l'obtention du Master 2 Droit du Patrimoine parcours « Sous la direction d Professeur en droit pénal à l'Université de la Réunion Vice 1Université de la Réunion Faculté de Droit et d'Économie Année universitaire 2016-2017.

Manon de Saint-Léger: L'articulation des procédures pénale et fiscale, THÈSE PRÉSENTÉE POUR OBTENIR LE GRADE DE, DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX, le 13 décembre 2022.

Marc Alain: la contrebande des produits du tabac au canada entre 1985 et 1994 et le cas particulier du Québec, Revue criminologie, Vol 30, n°1, 1997.

MARCHESSOU, P. & TRESHER, B.: Les sanctions administratives et les sanctions pénales en Droit fiscal français, Studi Tributari Europei, 2019.

Martinez (J. C) et Malta (P): droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable, paris, 1986.

Mathieu (G): L'application de la loi pénal dans le temps dans la prespective du nouveau code pénal, Rev. Sc. Crim., 1955.

MAYAUD Y.: Droit pénal général, PUF, coll. Droit fondamental, 6e éd., 2018.

Merle (R) et Vitu (A): Traité de droit criminel, T. 1, Guhas, 7^{ème} édition, 1997.

Merle (R.), et Vitu (A.): Traite de droit Criminel, 1989.

MERLE R., VITU A.: Traité de droit criminel, Droit pénal spécial, Cujas, 1982.

MERLE R., VITU A.: Traité de droit criminel. Problèmes généraux de la science criminelle, droit pénal général, éd. Cujas, 4^{ème} éd. 1981.

Mike Don José Muanda Nkole Wa Yhave, Zh. V. Dashkevich: Esquisse du Droit pénal fiscal congolais, 2024.

MINISTERE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES;

MINISTERE DE LA JUSTICE, DIRECTION DES AFFAIRES CRIMINELLES ET DES GRACES: Circulaire relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, 7 Mars 2019.

Mireille Delmas - Marty: le paradigme de la guerre contre le crim: Légitimer l'inhumain ?, Rev .Sc.crim, 2007.

Moreau: Manuel de droit rural, Paris, 1974.

O. DEBAT: Souveraineté, citoyenneté, liberté le droit pénal fiscal en quête d'équilibre, Livre du bicentenaire du code pénal et du code d'instruction criminelle, Dalloz 2010.

Olivier DÉCIMA, Stéphane DETRAZ, Édouard VERNY: DROIT PÉNAL GÉNÉRAL, 5e édition, LGDJ, 2022.

OTTENHOF (R.): Culpabilité, imputabilité, responsabilité, rapport au congrès Français de droit pénal, Nantes, oct. 1982.

P. DI MALTA: Droit fiscal pénal, PUF, coll. « Fiscalité », 1992.

P. PHILIP: Le principe d'indépendance des procédures en matière fiscale: Dr. fisc. n°21, 20 mai 2004.

P.Bequet: L'infraction de contrebande, Paris, 1959.

PAR LE Pr. AMADOU FAYE: INTRODUCTION AU DROIT PENAL DES AFFAIRES, FSJP - LICENCE III - AFFAIRES – DROIT PENAL DES AFFAIRES - MBENGUE - 2010/2011.

Paulin (CH): Droit pénal général, Litec, 1998.

Peuch (M): Droit pénal général, Litec, 1988.

Ph. Bonfils: Droit pénal des affaires, Montchrestien, 2009.

Ph. JESTAZ: La sanction ou l'inconnue du droit, D., 1986.

philipe colin: la vérification fiscale économique, Paris, 1979.

Pierre Bolze: Le droit à la preuve contraire en procédure pénale, Thèse en vue de l'obtention du grade de Docteur en droit (Doctorat nouveau régime, Droit privé – Droit pénal), Université Nancy 2, le 17 décembre 2010.

Pierre Monville: Le droit pénal fiscal dans tous ses états, Larcier, 2022.

PIN X.: Droit pénal général, Dalloz, coll. Cours, 11e éd., 2019 (édition 2020).

Pouget(P): Les délais en matière de rétention. Garde à vue et détention préventive au regard la C.E.D.H, R.S.C. 1978.

PRADEL J. et VARINARD A.: Les grands arrêts du droit pénal général, Dalloz, 11e éd., 2018.

PRADEL J., VARINARD A.: Les grands arrêts du droit pénal général, Dalloz, 8ème éd., 2013.

PRADEL J.: Droit pénal général, Cujas, 19^{ème} éd., 2012.

PRADEL J.: Droit pénal général, Cujas, coll. Référence, 22e éd., 2019.

Pradel Jean: Droit pénal, Tome 1, introduction générale, droit pénal général, 3^e édition, paris, 1981.

R. BOUSTA: De la créativité du juge fiscal: l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénale: Dr. fisc. n°16, 21 avril 2011.

R. Legros: Les notions à contenu variable en droit pénal, in Ch. Perelman, R. Vander Elst (études publ. par), Les notions à contenu variable en droit, Bruxelles: Bruylant, 1984, Travaux du Centre national de recherches de logique, sans date.

R. Poplawski: La loi pénale et le principe de la légalité des délits et des peines en droit français, 1941.

RASSAT M.-L.: Droit pénal général, Ellipses, 4^{ème} éd., 2017.

RASSAT M.-L.: Droit pénal spécial, Dalloz, coll. Précis, 8^{ème} éd., 2018.

Renout (H): Droit pénal général, P. U. F., 1997.

ROBERT (J H): Droit Pénal Général, Presses Universitaires de France, 3er, 1998.

Robert (J-H): Droit pénal général, PUF, 3 éd, 1998.

Roger Merle et André Vitu: Traité de droit criminel, T. 1, 2^{ème} édition, 1973.

Roger MERLE et André VITU: Traité de droit criminel, Tome 1, 4^{ème} édition, Cujas, Paris, 1981.

Rotman: L'évolution de La pensée juridique sur le but de la Sanction pénale, Mélanges Ancel, 1975.

Roux (J. A): Cours de droit pénal et de procédure pénale, Sirey, 1927.

S. DETRAZ, R. SALOMON: Précis de droit pénal fiscal, Lexisnexis, coll. «Précis Fiscal », 2021.

S. FOURNIER: La peine de sanction-réparation: un hybride disgracieux (ou les dangers du mélange des genres), in Mélanges en l'honneur du professeur Jacques-Henri Robert, Paris, LexisNexis, 2012.

S. Lavric: Le principe d'égalité des armes dans le procès pénal; Thèse, Nancy 2, dir. F. Fourment, 2008.

S. Saler: La formation actuelle du Principe Nullum crimen, RSC. 1952.

S. SCIORTINO-BAYART: Recherches sur le droit constitutionnel de la sanction pénale, thèse Université Paul Cézanne - Aix-Marseille III, 2000.

Saint – Hilaire (Jean Pierre): La crise du principe de la légalité des délits et des peines, Cours de doctorat, Le Caire, 1966.

SALEILES: De L'individualisation de la peine, 3^{ème} ed., 1927.

Salvag (p): Droit pénal général, P. U. G., 3 éd, 1994.

Samah Al-agma: Obstacles hinder Foreign Direct Investment, Conference of the United Arab Emirates University, the nineteenth century, investment rules between national legislation and international legislation and its impact on economic development in the United Arab Emirates, from 25 to 27 April 2011.

Sourzat, Claire: Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale, Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, avril-juin 2016.

Stefani (G), Levasseur (G) et Bouloce (B): Procédure Pénal, 18^{ème} éd, 2001.

STEFANI (G.), LEVASSEUR (G.), et JAMBU – MERLIN (R.): Criminologie et science pénitentiaire, précis dalloz, 5^{ème} ed. 1982.

Stefani et Levasseur: Droit pénal général et procédure pénale, T II 9^{ème} édition, 1975.

Stefani et Levasseur: Droit pénal général, Dalloz, 1960.

Stéfani, Levasseur, Bouloc: Droit pénal général, 16 édition, 1997.

Stefqni (G), Levasseur (G), et Bouloc (B): Droit pénal général, Dalloz, 18 ed, 2003.

Stéphane Detraz, Renaud Salomon: Précis de droit pénal fiscal, LexisNexis, 2e édition, 2024.

Thierry Lambert: Le contrôle fiscale, édition economica, paris, 1988.

THIERRY LAMBERT: PROCÉDURES FISCALES, 5e édition, LGDJ, 2022.

TIXIER G., ROBERT J.M.: Droit pénal fiscal, Paris, Dalloz, coll. Manuel Dalloz de droit usuel, 1980.

Tullio Delogu: La Loi pénale et son application, 1956.

V. E. ROSENFELD et J. VEIL: Sanctions administratives, sanctions pénales, Pouvoirs, 2008.

V. Godaéd: Droit pénal du travail, paris, 1980.

V. Mourgeon: La répression administrative, Thèse de doctorat, Toulouse, 1966.

V. notamment M. COZIAN: Propos désobligeants sur une « tarte à la crème », L'autonomie et le réalisme du droit fiscal, Dr. fisc. n°41, 6octobre 1980.

V.A. Lucas: Droit de L'informatique, P. U. F., Paris, 1987.

V.Despax: Droit de de L'environnement, Paris, 1980.

V.Mouly et Cabrillac: Droit pénal bancaire et du Crédit, paris, 1982.

VÉRON M.: Droit pénal spécial, Sirey, 16^{ème} éd., 2017.

Vidal (G) et Mangnol (J): Cours de droit Ciminel et science penitentiaire, Paris, 1947.

WIEHN: La Peine Complementaire, Paris, 1969.

(ب): المراجع باللغة الإنجليزية:

Alan A. Tait: Value-added tax, International Monetary Fund, 1988.

Alex Reskolnikov: crime and punishment in taxation, Columbia law review, vol (106) issue (3) 2006.

Emetriou: Indirect Criminalisation The True Limits of Criminal Punishment, HART PUBLISHING, 2023.

James Coffield: the tax gatherers, first published, London, Hachiman, 1960, P. 50.

James Kirbride, Abimbola A. Olowofoyeku: the law and theory of income tax Liverpool. Academic press, 2002.

Lars P. Feld, Fridrich Schneider, ET: Tax evasion black activities empirical, Paper prepared for the annual congress of he international institute of public finance, 2007.

Lisa Marriott: Tax crime and punishment in New Zealand British tax review, Issue (5), 2012.

Peter Bloch: Criminal prosecution of tax fraud cases, without edition, New York, 2013.

Peter Bloch: Criminal prosecution of tax fraud cases, without edition, New York, 2013.

Robert W. Mcgee: The ethics of tax evasion, without place, 2012.

Said El-Naggar: privatization and Adjustment in The Arab Countries, IMF, 1989.

Varma Kimberly, Doob Anthony: Deterring Economic crimes: The case of Tax Evasion, Canadian Journal of Criminology, vol (40), issue (2), 1998.

(ج): المراجع باللغة الإيطالية:

Antolisei F.: Manuale di diritto penale, parte special, ottava edizione, 1981.

Gian Luigi Gatta: La minaccia, Contributo allo studio delle modalità della condotta penalmente rilevante, ARACNE editrice S.r.l., Roma, I edizione: settembre 2013.