

مسؤولية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

إعداد الطالب : أيهم محمد محمد حيدر -كلية الحقوق - جامعة دمشق
إشراف الدكتورة : منى محمود إدلبي - كلية الحقوق - جامعة دمشق

الملخص

تحتل دراسة الشخص المعنوي في التشريعات الضريبية أهمية كبيرة لا تقل عن تلك التي تتعلق بغيرها من المكلفين من الأشخاص الطبيعيين، لما يكون لها من دور مهم ومكانة متميزة في إغناء ووفرة الحصيلة الضريبية في أي اقتصاد، إلا أنها أيضاً قد تكون مصدراً للجريمة والانحراف، بمخالفة أحكام القانون الضريبي، فتكون بذلك عرضةً للمساءلة والعقاب.

ونظراً لما يثيره هذا الموضوع من إشكاليات في المجال الضريبي، تفرضها طبيعة الأشخاص المعنوية، فقد أثرت في هذا البحث الحديث عن مدى قانونية مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية التي يرتكبها وبيان موقف كل من الفقه والتشريع في هذا المجال، إضافةً إلى عرض ضوابط ونطاق مسؤولية الشخص المعنوي والعقوبات المفروضة عليه.

حيث قسّمت البحث إلى مطلبين: تحدثتُ في المطلب الأول عن خصوصية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية، وتحدثتُ في المطلب الثاني عن أركان مسؤوليته والعقوبات المطبقة عليه.

The liability of the legal person in tax crimes

Abstract

The study of the legal person in tax legislation occupies great importance, no less than that related to other taxpayers who are natural persons, Because of the important role and the privileged position in enriching the tax revenue in any economy, However, it may also be a source of crime and delinquency, in violation of the provisions of the tax law, thus being subject to accountability and punishment.

Given the problems this topic raises in the tax field, imposed by the nature of legal persons, I have preferred in this research to talk about the legality of accountability for the legal person for the tax crimes he commits and the position of both jurisprudence and legislation in this area, in addition to presenting the controls and scope of the person's responsibility. The moral and the penalties imposed on him.

I have divided my search into tow demands: the first I talked about the privacy of a legal person in tax offenses, And the second is about basis of his responsibility and the penalties applied to him.

مقدمة :

من المسلّم به أن المسؤولية عن الجرائم الضريبية من حيث المبدأ لا تقع إلا على من يملك الإدراك والتمييز، فكان الشخص الطبيعي هو الشخص التقليدي والمقصود من أحكام القانون الضريبي، حيث تُبسّط عليه جميع أحكامه ويعد مسؤولاً إذا ما اقترف فعلاً مخالفاً لنصوص القانون.

إلا أن هذه الإرادة يمكن إثباتها في العصر الحديث لأشخاص غير طبيعيين، وهكذا ظهر في الواقع الاجتماعي والاقتصادي إلى جانب الشخص الطبيعي شخص آخر ذو شخصية غير مرئية أُطلق عليه اصطلاحاً الشخص المعنوي.¹

وقد عرّف الشخص المعنوي بأنه مجموعة من الأموال والأفراد التي تهدف إلى تحقيق غرض معيّن، وتُمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض، ويقرر لها القانون شخصية مستقلة عن الأفراد المكونين لها ويمنحها الوسائل اللازمة لتحقيق غرضها شأنها في ذلك شأن الأشخاص الطبيعيين.²

وهذا ما يدل على أن أحكام القانون الضريبي التي يخاطب بها المشرّع الشخص الطبيعي إنما تنطبق أيضاً على الشخص المعنوي فيكون بذلك عرضةً للمساءلة عند مخالفته أحكام القانون وارتكابه للجرائم الضريبية.³

ومن هذا المنطلق تعرض هذا البحث إلى أحكام الشخص المعنوي في التشريع الضريبي ومدى قانونية مساءلته عن الجرائم الضريبية التي يرتكبها.

هدف البحث:

1 يعتبر مصطلح الشخص المعنوي من المصطلحات القانونية الحديثة التي اتفق عليها القانونيين والفقهاء، وقد ورد هذا المصطلح بتسميات عديدة لها نفس المعنى كالشخص الاعتباري أو الافتراضي.

د. فتوح عبدالله الشاذلي، المسؤولية الجنائية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص27.

3 تعرف الجريمة الضريبية بأنها: كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية، يقرر القانون على ارتكابه عقاباً، انظر: د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2008، ص32.

إن الهدف من هذا البحث هو التعرف على مدى إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في الجرائم الضريبية، وما مدى إمكانية تطبيق العقوبات الواردة في التشريع الضريبي عليه، وكذلك معرفة إذا كان المشرع السوري قد أحسن تنظيم مسؤولية الأشخاص المعنوية في المجال الضريبي على نحو يحقق أهدافه.

أهمية البحث:

إن أهمية هذا البحث تتبع من الجانب العملي بسبب تزايد واتساع دائرة نشاط الأشخاص المعنوية ودخولها معظم مجالات الحياة، الأمر الذي أدى إلى احتلالها مكانة خطيرة على المجتمع ومصالحه، وأمام هذا الدور المتزايد للأشخاص المعنوية فقد تسعى إلى تحقيق مصالحها بوسائل احتيالية وغير مشروعة تصل إلى حد ارتكاب الجرائم الضريبية، مما جعل من الأهمية دراسة مدى تحمل هذا الشخص للمسؤولية في الجرائم الضريبية.

منهج البحث:

استند الباحث على اتباع المنهج التحليلي من خلال توضيح وشرح موقف كل من الفقه والقضاء ونصوص التشريعات ذات الصلة من حيث مساءلة الشخص المعنوي في المجال الضريبي ، وتحليل أهم النقاط التي ارتكزت عليها مسؤولية الشخص المعنوي من الناحية الإجرائية.

إشكالية البحث:

يثير هذا البحث عدة إشكاليات لعل أهمها يتعلق بمدى توافق الطبيعة القانونية الخاصة للشخص المعنوي مع تقرير مسؤوليته عن الجرائم الضريبية، وكيف تتم مساءلة الشخص المعنوي إذا ما سلمنا بتقرير مسؤوليته عن هذه الجرائم؟

وهل رتب المشرع الضريبي عقوبات مناسبة تتلائم مع طبيعة الشخص المعنوي؟ ومن ثم كيف يتم تطبيق هذه العقوبات عليه ولا سيما عقوبة الحبس؟

كذلك من التساؤلات التي يطرحها البحث هو مدى جدوى استخلاص عقوبات خاصة بالشخص المعنوي في التشريع الضريبي السوري؟ بمعنى التمييز بين العقوبات الموقعة على الأشخاص الطبيعيين وتلك الموقعة على الأشخاص الاعتباريين في التشريع الضريبي.

خطة البحث

مقدمة

المطلب الأول: خصوصية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

الفرع الأول: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي فقهاً

الفرع الثاني: مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية تشريعاً

المطلب الثاني: أركان مسؤولية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

الفرع الأول: نطاق مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية

الفرع الثاني: العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

المطلب الأول

خصوصية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

قبل الحديث عن موقف التشريعات الضريبية عن مسؤولية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية لا بد أن نستعرض بإيجاز الجدال الفقهي القائم حول إقرار مسؤولية الشخص المعنوي الجزائية بشكل عام، ومسؤوليته عن الجرائم الضريبية بشكل خاص، وذلك من خلال ما يلي:

الفرع الأول: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي فقهيًا

الفرع الثاني: مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية تشريعياً

الفرع الأول

المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي فقهيًا

ثار جدل فقهي كبير حول أهلية الشخص المعنوي لتحمل المسؤولية الجزائية ما بين مؤيد ومنكر لها، فاختلف الرأي في مشروعية اعتبار الشخص المعنوي قابلاً لأن تُنسب إليه جريمة ما، وأن تقع عليه عقوبة¹.

فذهب بعض الفقهاء إلى إنكار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وأنه لا يمكن توقيع العقوبة عليه كونه مجرد من الإرادة، بينما أيد البعض الآخر إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي نتيجة لتزايد نشاطها وأهميتها، وبالتالي وجوب مساءلتها عند مخالفتها للقوانين وارتكابها للجرائم².

1 د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط3، 1997، ص1004.

2 انظر في هذا الخلاف، د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار النهضة العربية، الطبعة العاشرة، 1983، ص486؛ د. رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع العقابي، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي، 1979، ص592؛ د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981، ص496؛ د. أمال عبد الرحيم عثمان، قانون العقوبات الاقتصادي في جرائم التموين، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978، ص150.

وسنعرض فيما يلي لأهم الحجج التي استند عليها كل من الاتجاه المؤيد والمُنكر لمسؤولية الشخص المعنوي.

أولاً: الحجج المؤيدة والمناهضة للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي:

على الرغم من أن الرأي المعارض لمسؤولية الشخص المعنوي الجزائية أخذ ينحسر تدريجياً مفسحاً المجال لأنصار إقرار هذه المسؤولية، إلا أنه مع ذلك يبقى لكل فريق مؤيد ومعارض حججه وأسانيده التي تؤيد وجهة نظره، ويمكن إجمال أهم الحجج المؤيدة لمسؤولية الشخص المعنوي فيما يلي:

1- إن الشخص المعنوي ليس إلا حقيقة، سواء كانت حقيقة طبيعية أو نفسية أو اجتماعية أو قانونية، وله كامل الأهلية لاكتساب هذه الحقيقة، وكذلك لاكتساب الحقوق وتحمل الواجبات بنفس القدر الذي يتمتع به الأشخاص الطبيعيون، وبالتالي لا مانع من مساءلته جزائياً عن الجرائم المرتكبة والمنسوبة إليه، وتوقع عليه العقوبات التي تتفق وطبيعته كالغرامة والمصادرة¹.

وقد ذهب البعض وحاول المقابلة بين العقوبات الجنائية التقليدية وبين صور العقوبات الممكن توقيعها على الشخص المعنوي بالقول بأن الإعدام يقابله حل الشخص المعنوي، والعقوبات السالبة للحرية يقابلها وقف نشاط الشخص المعنوي لفترة معينة، وقد تسربت تلك الأفكار إلى بعض التشريعات التي قررت المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وخاصة في جرائم الغش والنشاط غير المشروع².

1 د. مأمون محمد سلامة، قانون العقوبات القسم العام، دار النهضة، القاهرة، 1998، ص289؛ د.

أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص496.

2 د. محمود محمود مصطفى، مرجع سابق، ص488 وما بعدها.

2- إن إرادة الشخص المعنوي ليست إلا الإرادة الإنسانية لممثله القانوني حين يتصرف لحسابه، وبالتالي فإن مسؤولية الشخص المعنوي إذ تقوم على إرادة ممثله القانوني فهي مسؤولية شخصية أساسها الإرادة الحرة¹.

وقد اتجه البعض إلى أنه لا ضرورة لمسؤولية الشخص المعنوي عن كافة الجرائم، وأنه يجب حصرها في الجرائم التي تقع غالباً في الحياة الاقتصادية للشخص المعنوي بصفة استثنائية، حيث تأخذ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في حدود هذه الاستثناءات إحدى صورتين:

أ - مسؤولية مباشرة: تُسند فيها الجريمة للشخص المعنوي، ويكون مجالها عادةً في الجرائم الاقتصادية.

ب - مسؤولية غير مباشرة: لا تُسند فيها الجريمة للشخص المعنوي، ويقتصر الأمر على مساءلته بالتضامن مع الشخص الطبيعي عن تنفيذ الجزاءات التي قد يُحكم بها عليه كالغرامة والمصادرة والمصاريف².

وفي هذه الأحوال الاستثنائية التي تتعدّد فيها مسؤولية الشخص المعنوي جنائياً، تُحرّك الدعوى الجنائية على ممثله القانوني بصفته لا بشخصه فإذا تغيرت هذه الصفة أثناء مباشرة الدعوى يتعين توجيه الإجراءات إلى الممثل الحقيقي للشخص المعنوي.

أمّا الفريق المعارض لإقرار مسؤولية الشخص المعنوي جزائياً فقد استند إلى الحجج الآتية:

1- أن الشخص المعنوي هو مجرد حيلة قانونية، ويعيش ويحيا في الحدود التي يرسمها له القانون، وطبقاً للغاية المرسومة له، وخارج هذا النظام لا يوج الشخص المعنوي ولا يمكنه بناءً على ذلك ارتكاب الجرائم.

3 د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص496.

1 د. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص498.

2- إن الشخص المعنوي ذاته لا يتمتع بأي إرادة نفسية، لأن هذه الإرادة لا تكون إلا عند الشخص الطبيعي.

3- إن العقوبة جزاء يتجه في أثره نحو عقل المجرم أو جسده أو حريته، وهذا لن يتوافر لدى الشخص المعنوي، ومن ثم فإن العقوبة لن تنتج أثرها ولم تحقق أهدافها.

4- إن مسؤولية الشخص المعنوي لا تتفق مع مبدأ شخصية العقوبة، لأن توقيع العقوبة على أموال الشخص المعنوي سوف تؤثر على مصالح أعضائه ممن لم يساهم في الجريمة¹.

وواقع الأمر أن من يرتكب الجريمة لحساب الشخص المعنوي تتعقد مسؤوليته الجنائية، وهذه المسؤولية الشخصية تكملها مسؤولية أخرى للشخص الطبيعي، فتتوافر مسؤوليتان: الأولى للفاعل وهو الشخص الطبيعي، والثانية للشخص المعنوي عن جريمة واحدة، وهي التي صدرت عن الفاعل الحقيقي للجريمة.

5- إن القدرات النفسية المتطلبة لقيام الأهلية الجنائية لا يمكن أن تتوافر بالنسبة للشخص المعنوي، حيث أنه لا يعبر عن حقيقة نفسية واقعية، وإنما هو مجرد حقيقة قانونية تقوم على التجريد والافتراض، وبالتالي فإن المسؤولية الجنائية لا تتال الشخص الطبيعي الذي يمثله².

ثانياً: رأي الفقه حول إقرار مسؤولية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية:

تباينت الآراء حول تحديد مسؤولية الأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية والتي تُرتكب لحسابها أو باسمها، فذهب البعض³ إلى القول بعدم إمكانية مساءلة الشخص المعنوي عن الجريمة الضريبية، فالشخص المعنوي كيان وهمي لا وجود له إلا بوجود

2 د. احمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص496.

1 د. مأمون محمد سلامة، مرجع سابق، ص228-289.

2 د. إبراهيم علي صالح، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دار المعارف، بدون سنة نشر، ص74 وما بعدها.

الأشخاص الطبيعيين المنشئين له، وأي عقوبة تُفرض على هذا الشخص سوف تؤثر سلباً على الأشخاص الطبيعيين المكونين له، كما أن الغرض من فرض العقوبة لا تتحقق بالنسبة إلى هذا الشخص فمن الأفضل فرض عقوبة على الشخص الطبيعي المكون للشخص المعنوي بدلاً من هذا الأخير.

في حين يرى البعض الآخر تغليب الصفة النفعية في العقاب، بدعوى أن مجرد مخالفة القاعدة القانونية في القانون الضريبي تكفي وحدها لوقوع الجريمة، ولذلك يجب فرض العقوبات الجنائية على الشخص المعنوي لا مجرد الجزاءات الضريبية، وبالتالي فلا محل معه للاعتراض على المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي بأن لا إرادة له، وقد ذهبت بعض الأحكام إلى تأييد هذا الاتجاه بمسائلة الأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية استناداً إلى أنها جرائم مادية بحتة تقوم بمجرد وقوع الفعل المادي¹.

وعيب هذا الرأي يكمن في خطأ الأساس الذي استندت إليه هذه المسؤولية، وهو الصفة المادية للجريمة الضريبية، وفي ذلك إهدار للإسناد المعنوي في الجريمة الضريبية بالقول بوقوعها بناءً على مجرد تحقيق ركنها المادي دون الركن المعنوي.

ويرجح البعض² تطبيق أحكام قانون العقوبات العام بشأن انتفاء المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية إلا إذا نصَّ المشرع على خلاف ذلك، وذلك باعتبار أن الجريمة الضريبية ليست جريمة مادية، وإنما يتوقف وقوعها على توافر الخطأ في حق مرتكبها، وهو ما لا يصدر إلا من أشخاص طبيعيين، وغني عن البيان أن ذلك لا يخل بمسؤولية الشخص المعنوي نفسه عن رد ما لا يدفع من الضرائب باعتباره التزاماً ضريبياً بحتاً.

ومما تجدر الإشارة إليه أنه بالنسبة إلى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، فقد فرض القانون نوعاً معيناً من الغرامات هو "الغرامة الضريبية" تقدّر بنسبة معينة من

3 نقض فرنسي، 18 فبراير، 1927، دالوز الأسبوعي، 1927، 225؛ نقض، 7 مارس، 1921، مشار إليها لدى د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص168 هامش (1).

1 د. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص169.

الضريبة المستحقة، وقد ذهب رأي¹ إلى مساءلة الأشخاص المعنوية عن هذه الغرامة، استناداً إلى صفتها التعويضية، وعيب هذا الرأي أن الغرامة الضريبية وإن كانت تنطوي على عنصر التعويض استناداً إلى أن الوظيفة التي تقوم بها الغرامات الضريبية تشبه تلك التي يقوم بها الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية²، إلا أن فكرة الجزاء الجنائي التي تتضمنها تتنافى مع فرضها على غير المسؤول عنها، وهو الجاني في الجريمة الضريبية.

الفرع الثاني

مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية تشريعاً

انقسمت التشريعات العربية، كالتشريعات الأجنبية، إلى تشريعات مؤيدة لمساءلة الشخص المعنوي وأخرى منكرة لها، غير أن معظم التشريعات درجت على تجريم الشخص المعنوي نظراً لأن له شخصية قانونية مستقلة عن الأشخاص الطبيعيين المكونين له، وسوف نعرض لموقف كل من المشرّع الفرنسي والمصري والسوري في هذا الشأن.

أولاً: موقف المشرّع الفرنسي:

كان المبدأ السائد في التشريع الفرنسي هو عدم مساءلة الأشخاص المعنوية جنائياً سواء كانت عامة أو خاصة³، حيث لم يأخذ المشرّع الفرنسي بمساءلة الشخص المعنوي

2 د. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص169.

3 د. أحمد فتحي سرور، **الغرامة الضريبية**، مجلة القانون والاقتصاد للبحث في الشؤون القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة الثلاثون، مطبعة جامعة القاهرة، 1960، ص444.

1 وهذا المعنى هو ما أكدته مؤتمر بوخارست سنة 1929، الذي انتهى إلى أن الشخص المعنوي لا تتوافر لديه الأهلية القانونية لارتكاب الجريمة، كما أوصى المؤتمر الدولي السابع لقانون العقوبات المنعقد في أثينا عام 1957 بعدم مسؤولية الشخص المعنوي عن الجريمة، ذلك أن الشخص المعنوي فرض قانوني من صنع الشارع اقتضته الضرورة العملية لتحقيق مصالح عامة وخاصة، ولأن أهلية المسؤولية الجزائية قوامها الإدراك وحرية الاختيار فلا يتصور إسناد الجريمة إلى الشخص المعنوي مباشرة بل يسأل عنها ممثله القانوني، إلا في الأحوال التي يحددها القانون، انظر: د. أحمد محمد قاندي مقل، **المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي**، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 2005، ص201.

جنائياً إلا في قانون العقوبات الجديد الذي صدر عام 1992م، فنصت المادة 2/121 على أنه: (تسأل الأشخاص المعنوية جنائياً، فيما عدا الدولة، عن الجرائم التي ترتكب لحسابها وعن طريق أعضائها أو ممثليها وفقاً للأحوال المنصوص عليها في القانون أو اللائحة المنظمة لأعمال أعضائها وممثليها).

ثم صدرت في فرنسا قوانين خاصة تحمل المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي الذي يسجل عليه مخالفة أحكامها، مثل قانون 12 نوفمبر سنة 1937م المتعلق بالغش الضريبي، ومرسوم 30 يونيو سنة 1945م والمتعلق بتعقب الجرائم الاقتصادية¹، والذي ينص على أربعة أنواع من الجزاءات وهي:

1- إغلاق المؤسسة 2- حظر أو مزاولة المؤسسة للمهنة أو النشاط

3- مصادرة الممتلكات 4- الغرامة المالية.

وقد قرر القضاء الفرنسي في عدد من أحكامه، أن هذه العقوبات تصيب المؤسسة استقلالاً عن مديريها والعاملين بها، ولو لم يتحدد من هو المدير والعامل الذي يعزى إليه الفعل المعاقب عليه².

ووفقاً لنص المادة (2/121) من قانون العقوبات الفرنسي فقد كانت تُسأل الأشخاص المعنوية عن الجرائم المرتكبة لحسابها، ولكن فقط في الحالات المنصوص عليها في القانون أو النظام، وبعبارة أخرى كانت لا توجد مسؤولية جنائية للأشخاص المعنوية إلا إذا نص القانون عليها بالنسبة للجريمة المرتكبة، ولكن التعديلات التي أجراها المشرع الفرنسي على نصوص قانون العقوبات في القسم الخاص منذ عام 2004 جعلت من الممكن قيام الشخص المعنوي بارتكاب كافة أنواع الجرائم التي تتناسب وطبيعته، حيث أُدرجت نصوص عقابية خاصة بالشخص المعنوي عن تلك الجرائم في تطور هائل وتقدم

¹ Guyon.y, **Quelles sont les personés morales de droit prive susceptibles otencurior une responsabilité pénale**, revue des societies, 1993, P.227.

2 د. محمد نصر محمد القطري، المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري، دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمعة، العدد الخامس، 2014، ص31.

ملموس نحو منظومة جزائية ونظرية متكاملة لمسؤولية الشخص المعنوي الجزائية ومواجهة جرائمه المتزايدة لا سيما تلك التي تتعلق بالمال العام¹.

ثانياً: موقف المشرع المصري:

لم يتضمن قانون العقوبات المصري رقم (58) لسنة 1937 والذي ما زال سارياً حتى الآن نص عام يُقرر المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، والرأي السائد أن المشرع لا يعترف بهذه المسؤولية إلا في الحالات الاستثنائية التي ورد بشأنها نص خاص.

وتطبيقاً لقاعدة عدم جواز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً قضت محكمة النقض بأن الأصل أن الأشخاص الاعتبارية لا تُسأل جنائياً عما يقع من ممثليها من جرائم أثناء قيامهم بأعمالها، بل أن الذي يُسأل هو مرتكب الجريمة شخصياً².

وبذلك تقع العقوبات على الشخص الطبيعي دون الشخص المعنوي، إما باعتباره هو مرتكب الجريمة بالمخالفة لأحكام القانون، وإما لوقوع الجريمة من أشخاص آخرين ويتم معاقبته هو لعدم التزامه بمنع وقوع المخالفة التي يحظرها القانون.

ومع ذلك فقد اتجه المشرع في بعض الحالات إلى إقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، بما يسمح بتوقيع العقوبة عليه، فنجد أن قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام 2005 قد خاطب الممول الذي هو الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون، ومفاد ذلك أن قانون الضريبة على الدخل قد ساوى في شأن المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية الواردة فيه بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري.

¹ Buffelan-Lanore.y, **La procédure applicable aux infractions commises parles personnes morales**, Remuees Societes. Paris, 1993, P.119.

² د. أنور محمد صدقي المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، الأردن، 2009م، ص85.

ومما يؤكد هذا الاتجاه أن ألفاظ هذا القانون المتضمنة صور التجريم والعقاب فيما عدا مسؤولية المحاسب جاء الخطاب فيه بصيغة تفيد العمومية، ومن ثمّ تسري أحكام التجريم والعقاب فيه على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة، يستوي أن يكون الجاني فيها شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً، وبالتالي لا يثور الخلاف حول المسؤولية الجزائية للأشخاص الاعتبارية عن الجرائم الضريبية¹.

بناءً على ذلك يكون المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام 2005 قد افترض توافر الأهلية الجزائية للشخص المعنوي، ورتب على ذلك قيام مسؤوليته الجزائية عن مخالفة الالتزامات الضريبية المنصوص عليها في هذا القانون، وتقوم المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي إذا وقعت الجريمة المنصوص عليها في القانون لحسابه أو باسمه أو لمصلحته بواسطة أحد أجهزته أو ممثليه أو العاملين لديه

ثالثاً: موقف المشرع السوري:

اتجه المشرع العقابي السوري إلى تقرير المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية، حيث نصت المادة (209) من قانون العقوبات السوري "إنّ الهيئات الاعتبارية مسؤولة جزائياً عن أعمال مديريها وأعضاء إدارتها وممثليها وعمالها عندما يأتون هذه الأعمال باسم الهيئات المذكورة بإحدى وسائلها، ولكن لا يمكن الحكم عليها إلا بالغرامة والمصادرة ونشر الحكم، وإذا كان القانون ينص على عقوبة أصلية غير الغرامة، أُبدلت الغرامة من العقوبة المذكورة وأُنزلت بالهيئة الاعتبارية في الحدود المعينة في المواد (53 و 60 و 63).

وقد افصح المشرع السوري عن تقرير مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية بموجب نص المادة (9) من القانون رقم (25) لعام 2003 المتعلق بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي حيث نصّ على أن: "تحرك الدعوى العامة على المتهم من الضريبة أو الرسم سواء أكان شخصاً اعتبارياً أم طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات

1 د. عبد المولى محمد مرسي، قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية (القواعد الموضوعية والإجرائية)، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر، 2009، ص123.

المحاصة، وإذا كان المتهرب شخصاً اعتبارياً فتقام الدعوى عليه أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع وفق أحكام قانون التجارة أو أنظمتها الخاصة حسب الحال، ويعتبر أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون".

وبالتالي فقد أقرَّ المشرع السوري صراحةً مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية، ولا شك أنه بنى هذه المسؤولية على اعتبار أن ممثلي هذا الشخص يتصرفون باسمه، وتحقيقاً لأهدافه، وعليه إذاً أن يتحمل جزائياً كما يتحمل مدنياً نتائج التصرفات التي ارتكبت لحسابه عندما تكون مخالفة لأنظمة الدولة المالية.

ويُشار أيضاً إلى أن الجريمة الضريبية التي تُرتكب لحساب شخص معنوي من أشخاص القانون الخاص، تجعله مسؤولاً بصفة مباشرة عنها، نظراً لأنه المستفيد المحتمل من الأفعال المخالفة للنظام، بالتالي فإنه يمكن الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي ومسؤولية الشخص الطبيعي، إذ أن المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية لا تستبعد مسؤولية الأشخاص الطبيعيين فاعلين أم شركاء عن نفس الوقائع¹.

المطلب الثاني

أركان مسؤولية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

حتى يُسأل الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية التي يعاقب عليها القانون لا بدّ من وضع عدّة ضوابط تتمثل في تحديد الأشخاص المعنوية التي تُسأل في نطاق القانون الضريبي، وكذلك تحديد الجرائم الضريبية التي تسند إليها، ومن ثمّ بيان العقوبات المقررة ومدى تناسبها مع طبيعة الشخص المعنوي، وذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: نطاق مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية

الفرع الثاني: العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

1 د. عبد المولى محمد مرسى، مرجع سابق، ص 124.

الفرع الأول

نطاق مسؤولية الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

يتضح ذلك من خلال تحديد الأشخاص المعنوية المسؤولة عن الجرائم الضريبية، وتحديد الجرائم الضريبية التي يسأل عنها الأشخاص المعنوية.

أولاً: الأشخاص المعنوية التي تُسأل عن الجرائم الضريبية:

إن الأشخاص المعنوية عموماً تُقسم إلى أشخاص معنوية عامة تخضع إلى قواعد القانون العام، وإلى أشخاص معنوية خاصة تخضع إلى قواعد القانون الخاص، والإشكال ليس قائماً بشأن الأشخاص المعنوية الخاصة، باعتبارها مخاطبة بأحكام الجزائي، ولكن الإشكال قائم بشأن الأشخاص المعنوية العامة التي تقوم على فكرة السلطة العامة¹.

وقد نصت المادة (84) من القانون المدني السوري لعام 1949 على بيان الأشخاص الاعتبارية بقولها: "الأشخاص الاعتبارية هي:

1- الدولة والمحافظات والبلديات، بالشروط التي يحددها القانون، والمؤسسات العامة وغيرها من المنشآت التي يمنحها القانون شخصية اعتبارية.

2- الهيئات والطوائف الدينية التي تعترف لها الدولة بشخصية اعتبارية.

3- الأوقاف.

4- الشركات التجارية والمدنية.

5- الجمعيات والأحكام المنشأة وفقاً للأحكام التي تأتي فيما بعد.

1 د. محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، دراسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 246.

6- كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص في القانون.

وبالتالي من حيث المبدأ فإن جميع الأشخاص المعنوية المذكورين في المادة السابقة يسألون عن الجرائم المرتكبة في نطاق القانون الضريبي، وقد ورد ذكرهم بموجب المادة 2/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام 2004 والذي حدد الأشخاص الخاضعون لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع حيث نصت على أنه: "تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم.... 1- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها 2- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير 3- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها 4- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية 5- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها..."

ونلاحظ أن المشرع الفرنسي قد أورد عبارة "فيما عدا الدولة" في المادة (2/121) من قانون العقوبات الجديد دون أن يوضح المقصود تحديداً من هذا الاستثناء، إلا أن المنطق يدفعنا إلى تفسير مصطلح الدولة الوارد في القانون الفرنسي باعتبارها سلطة عامة تتألف من جملة من الوزارات التي تتولى حماية المصالح العامة الجماعية والفردية وتسهر على تطبيق القانون ومعاينة المجرمين والقضاء على الجريمة وأسبابها، والشخص الوحيد الذي يملك حق العقاب هو الدولة بهذا الوصف، فلا يمكن للدولة تجريم ومعاينة نفسها.

وأما عن مسؤولية ممثل الشخص المعنوي في المجال الضريبي، فمن الطبيعي أن يكون إخلال الشخص المعنوي في أداء التزاماته في المجال الضريبي مرتبطاً بممثله،

فرغبة الهيئة أو الشركة في التهرب من أداء التزاماتها الضريبية يترجمها مديرها أو من يتولى تمثيلها بفعل أو امتناع عن فعل من شأنه الإخلال بهذه الالتزامات كلاً أو جزءاً¹.

وقد نص القانون رقم (2) لعام 2005 المتعلق بالمؤسسات العامة والشركات والمنشآت العامة على تعريف كل منها وتحديد المسؤولين عن إدارتها، فجاء في المادة (1) من هذا القانون يقصد بالتعارف الآتية في مجال تطبيق هذا القانون ما يلي:

أ- المؤسسة العامة: هي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويشارك في تنمية الاقتصاد الوطني ويمارس عملاً ذا طابع اقتصادي بنشاطه المباشر أو بالإشراف على عدد من الشركات العامة والمنشآت العامة ذات الأغراض المتماثلة أو المتكاملة والتنسيق فيما بينها.

ب- الشركة العامة أو المنشأة العامة: هي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويشارك في تنمية الاقتصاد الوطني ويتكون من وحدة أو مجموعة وحدات اقتصادية تمارس عملاً زراعياً أو صناعياً أو تجارياً أو مالياً.

وقد نصت المادة (6) من ذات القانون على أنه: يتولى إدارة المؤسسة العامة: 1- مجلس إدارة 2- مدير عام، وكذلك نصت المادة (19) على أنه: يتولى إدارة الشركة العامة أو المنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة: 1- لجنة إدارية 2- مدير عام.

إن إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يعني نفي تلك المسؤولية عن الأشخاص الطبيعيين الذين يقترفون الأفعال الإجرامية باسمه، فتقوم المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الأفعال والجرائم التي ترتكب باسمه، أو تحقيقاً للأغراض أو الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، وبنفس الاتجاه ذاته تقوم المسؤولية الجزائية للأشخاص الطبيعيين الداخليين في تكوينه، فتسند الجريمة إلى الشخص المعنوي ويسأل بطريقة التضامن مع الأشخاص الطبيعيين، وهو ما قرره المشرع السوري حين نص في الفقرة (ج) من المادة (9) من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003

1 د. محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الكتاب الأول، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، 1963، ص114.

على اعتبار أفراد الشخص المعنوي مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون على الرغم من تقريره للمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

وهذا ما يدل عليه نص المادة (209) من قانون العقوبات، حيث أن عقاب الأشخاص الاعتبارية إنما نص عليه المشرع لإبقائه زيادةً على الأشخاص الطبيعيين، لأن الأفعال الإجرامية المقترفة من قبل هؤلاء إنما تمت باسمها وبالوسائل المتوافرة وبالأساليب المستمدة من نشاطها، فافتضى الأمر مؤاخذتها زيادةً على مؤاخذة مديريها وأعضاء إدارتها وممثليها وعمالها الذين يرتكبون عملاً إجرامياً¹.

ثانياً: الجرائم التي يُسأل عنها الشخص المعنوي في المجال الضريبي:

اختلفت مواقف التشريعات القانونية المقارنة من تحديد نطاق الجرائم التي يسأل عنها الشخص المعنوي، فمنهم من أخذ بمبدأ العمومية ومساءلة الشخص المعنوي عن جميع الجرائم، ومنهم من أخذ بمبدأ تخصيص الجرائم المسؤول عنها الشخص المعنوي فلا يمكن مساءلته إلا إذا وجد نص صريح بذلك².

إن المشرع الضريبي السوري يتوجّه إلى المخاطبين بأحكام القانون الضريبي بصيغة تفيد العمومية، ومن ثمّ تسري أحكام التجريم والعقاب فيه على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة، يستوي أن يكون الجاني فيها شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً، أي أن جميع الأفعال التي يسأل عنها الشخص الطبيعي في قانون ضريبة الدخل رقم (24)

1 وهو ما قضت به محكمة النقض السورية بأن إقرار مبدأ أهلية الشخص المعنوي للمسؤولية الجزائية لا يعني نفي هذه المسؤولية من الأشخاص الطبيعيين الذين يقتربون الأفعال الجرمية باسمها، طالما أن هؤلاء الأشخاص يرتكبون الجريمة عن وعي وإرادة وعلم بكافة عناصر الجرم ووقائعها، والشخص منهم هو الذي يحمل في نفسه القصد الجرمي المتمثل في الإرادة المتجهة إلى ارتكاب الفعل وإحداث النتيجة، وهو الذي يعلم ماهية فعله وخطورته على الحق الذي يبيغ الاعتداء عليه، وهو الذي أساء التصرف في الوسائل التي توجد لدى الشخص الاعتباري لإحداث الضرر بالغير وهدر الحقوق التي أضفاها المجتمع على أفرادها، الأمر الذي يجعل كل أسباب المسؤولية الجرمية متوافرة في الأشخاص الطبيعيين المشار إليهم، قرار 1923 تاريخ 1956/8/1 المجموعة الجزائية لقرارات محكمة النقض السورية خلال عام (1949-1980)، الجزء الأول، القاعدة 353، ص313.

2 د. أحمد محمد قائد مقبل، مرجع سابق، ص273.

لعام 2003 وكذلك جرائم التهرب الضريبي المعاقب عليها في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 يسأل عنها الشخص المعنوي.

وما يعزز هذا الطرح أنه وبالعودة إلى قانون العقوبات السوري نجد أن المشرع لم يحدد في المادة (209) الجرائم المسؤول عنها الشخص المعنوي، بل جاء النص مطلقاً في عدم تحديد الجرائم، وبالتالي يمكن مساءلته عن جميع الجرائم المنصوص عليها في القانون.

ويؤيد الباحث مسلك المشرع السوري بالأخذ بمبدأ العمومية ومساءلة الشخص المعنوي عن جميع الجرائم دون تحديد لها، فحصر الجرائم في وقتنا الحاضر يؤدي إلى إفلات الأشخاص المعنوية من العقاب عن بعض الجرائم؛ بسبب عدم وجود نص قانوني يجرم هذه الأفعال.

ولا بدّ من التفريق في هذا الصدد بين قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام 2003 وقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003، من حيث أن قانون ضريبة الدخل نص على مؤيدات عند مخالفة أحكامه كإغلاق المنشأة والغرامة وغيرها، إلّا أنه لم ينص على عقوبة الحبس مما يفيد أن هذه المخالفات لأحكام القانون لا ترقى إلى مرتبة الجرائم، في حين أن قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي نص على هذه العقوبة واعتدّ بتوافر نية وقصد التهرب من دفع الضرائب على أن تكون مثبتة من قبل العاملين في مجال الاستعلام الضريبي لقيام جرائم التهرب الضريبي.

الفرع الثاني

العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي في الجرائم الضريبية

لا شك في أن العقوبات التي يمكن أن يحكم بها على الشخص الطبيعي تختلف نوعياً عن تلك المطبقة على الشخص المعنوي لتأخذ شكلاً يتناسب وطبيعته القانونية، حيث نجد أن العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي تهدف إلى إضعاف ذمته المالية، وعند الاقتضاء الحد من دائرة نشاطه الذي قد يضر بالحياة الاقتصادية، لذلك يختص الشخص المعنوي بنوع من الجزاءات المالية كالغرامة التي يمكن إيقاعها كعقوبة أساسية، إلى جانب جملة من العقوبات الفرعية والتدابير الاحترازية كالمصادرة العينية والكفالة الاحتياطية، نشر الحكم وتعليقه، إقفال المحل، المنع من ممارسة مهنة معينة، الحل والوقف عن العمل¹.

ولكن التساؤل يثار حول كيفية تطبيق عقوبة الحبس على الشخص المعنوي، لا سيما وأن القوانين الضريبية قد خلت من بيان هذه الحالة، وهذا ما سنقوم على توضيحه من خلال الآتي:

أولاً: الغرامة:

الغرامة هي إلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ من المال إلى خزينة الدولة، وتعتبر الغرامة من أهم العقوبات التي تُطبق على الشخص المعنوي وأنسبها، وكان المؤتمر الدولي السابع لقانون العقوبات المنعقد في رومانيا سنة 1957 أول من أقر عقوبة الغرامة وأجاز توقيعها على الشخص المعنوي².

1 د. رنا إبراهيم العطور، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006، ص372.

1 د. عبد القادر محفوظ، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في المجال الطبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص259.

وقد تضمنت نصوص التجريم والعقاب الواردة في التشريع الضريبي والتي تسري على الشخص الاعتباري عقوبة الغرامة الضريبية التي فرضتها الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية¹، وبالتالي فإن عقوبة الغرامة المقررة بموجب المادة (8) من قانون التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 يمكن فرضها على الشخص الاعتباري باعتباره المسؤول الحقيقي عن الالتزام الضريبي، بل عن هذه العقوبة هي الأنسب والأفضل لتناسبها مع طبيعة الشخص الاعتباري.

إلا أن بعض الفقه يعيب الرأي الذي يقول بمسائلة الشخص المعنوي عن الغرامة الضريبية استناداً إلى صفتها التعويضية، وهذا العيب يكمن في أن الغرامة الضريبية وإن كانت تنطوي على عنصر التعويض إلا أن فكرة العقوبة الجزائية التي تتضمنها تتنافى مع فرضها على غير المسؤول عنها وهو الجاني في الجريمة الضريبية، كما أن الجزاءات الضريبية الأخرى كزيادة الضريبة لا تتمتع بالصفة الجزائية، ولذلك يجوز مسائلة الشخص المعنوي عنها باعتباره مسؤولاً عن الحقوق المدنية².

ثانياً: الحبس:

أقرت التشريعات الضريبية في بعض الأحيان عقوبة الحبس كجزاء بحق مرتكبي الجرائم الضريبية وذلك بقصد التشديد ضد مرتكبي هذه الجرائم لما تنطوي عليه من خطورة في تعريض مصلحة الخزنة العامة للخطر، ويعد الحبس من أهم العقوبات في التشريعات الضريبية ويقصد به: وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية وسلبه حريته لمدة معينة نتيجة مخالفته لأحكام القانون الضريبي³، فتقرير المشرع لهذا النوع من الجزاءات يأتي بمثابة وسيلة يلجأ إليها للتعبير عن اللوم القانوني

2 د. عبد المولى محمد مرسي، مرجع سابق، ص124.

3 د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص169.

4 د. طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص215.

المنظم والموجه ضدّ المكلف لدفعه إلى عدم مخالفة أحكام القانون الضريبيّ، وبالتالي عدم الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة أو تعريضها للخطر¹.

وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق عقوبة الحبس على الأفراد الطبيعيين أمرٌ لا خلاف عليه، لكن الأمر ليس بهذه السهولة بالنسبة للشخص المعنوي، إذ أثير خلاف فقهي حول كيفية تطبيق عقوبة الحبس على الشخص المعنوي²، إذا ما ارتكبت جريمة ضريبية من قبل ممثلي ذلك الشخص المعنوي، فالمشرع الضريبيّ عندما أقر عقوبة الحبس بوصفها جزاء يفرض على مرتكبي الجرائم الضريبية المرتكبة خلافاً لأحكام القوانين الضريبية، فإنه شمل بهذه العقوبة - الحبس - جميع المخاطبين بموجب أحكام هذا القانون سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، الأمر الذي يدعو إلى التساؤل عن كيفية تطبيق عقوبة الحبس إذا كان المدعى عليه في الدعوى الجزائية الضريبية شخصاً معنوياً؟؟

بالنسبة لتوقيع عقوبة الحبس على الشخص المعنويّ في المسائل الضريبية فإننا نجد أن أغلب التشريعات الضريبية لم تبين ما يجب اتباعه في هذه الحالة، لذلك يقتضي بنا الرجوع الى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات بوصفه الشريعة العامة للقوانين الجزائية في كل ما لم يرد بشأنه نص فيها، حيث تضمنت قوانين العقوبات لكل من لبنان وسورية والأردن نفس الأحكام بشأن الجزاءات الجنائية التي توقع على الشخص المعنوي، فمثلاً تقرر المادة /209/ من قانون العقوبات السوري على أنه لا يمكن الحكم عليها - أي الأشخاص المعنوية - إلا بالغرامة أو المصادرة ونشر الحكم، وإذا كان القانون ينص على عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت (أي الغرامة) محل العقوبة المذكورة في الحدود المعينة.

وأخيراً يرى الباحث أنه وعلى الرغم من نجاعة العقوبات المقررة على الشخص المعنوي في التشريع الضريبي ولا سيما الغرامة الضريبية، إلا أنه كان من الأفضل

1 د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، الطبعة الثانية، القاهرة، 1973، ص37.

2 رامي يوسف محمد ناصر، مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير

مقدمة إلى جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص8-11.

استخلاص عقوبات جديدة تتلائم مع طبيعة الشخص المعنوي، على غرار ما قام به المشرع الفرنسي الذي ميّز في قانون العقوبات الجديد لسنة 1992 بين العقوبات الموقعة على الأشخاص الطبيعيين وتلك الموقعة على الأشخاص الاعتباريين¹.

خاتمة

بعد استعراض القواعد المتعلقة بمسؤولية الشخص المعنوي الجزائية بشكل عام، ومسؤوليته عن الجرائم الضريبية بشكل خاص، وبيان مختلف جوانبها في الفقه والتشريع والقضاء، فقد توصل الباحث إلى عدة نتائج من خلال هذا البحث نجملها على الوجه الآتي:

- تباينت آراء الفقهاء واختلفت لتحديد مسؤولية الأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية والتي تُرتكب لحسابها أو باسمها، إلا أن الاتجاه الغالب في الفقه يؤيد مساءلته عن الجرائم الضريبية.
- كذلك انقسمت التشريعات العربية، كالتشريعات الأجنبية، إلى تشريعات مؤيدة لمساءلة الشخص المعنوي وأخرى منكرة لها، غير أن معظم التشريعات ومنها التشريع السوري- درجت على تجريم الشخص المعنوي نظراً لأن له شخصية قانونية مستقلة عن الأشخاص الطبيعيين.
- يمكن الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي ومسؤولية الشخص الطبيعي في المجال الضريبي، إذ أن المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية لا تستبعد مسؤولية الأشخاص الطبيعيين فاعلين أم شركاء عن نفس الوقائع.
- إن العقوبات المطبقة على الشخص الطبيعي قد تختلف عن تلك المطبقة على الشخص المعنوي لتأخذ شكلاً يتناسب وطبيعته القانونية، لذلك اتجهت أغلب

1 د. محمد أبو العلا عقيدة، الاتجاهات الحديثة في قانون العقوبات الفرنسي الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، ص75.

التشريعات إلى فرض نوع من الجزاءات المالية كالغرامة التي يمكن إيقاعها كعقوبة أساسية.

- بالنسبة لتوقيع عقوبة الحبس على الشخص المعنوي في المسائل الضريبية فقد أقر المشرع السوري استبدال عقوبة الحبس بالغرامة استنادا لنص المادة (209) من قانون العقوبات.

المقترحات:

- إنشاء محاكم متخصصة بنظر الجرائم الضريبية بما فيها الجرائم التي يرتكبها الشخص المعنوي.
- العمل على تشديد العقوبات المالية التي تفرض على الشخص المعنوي، بحيث تكون نسب الغرامات التي تفرض عليه مرتفعة أكثر من تلك التي تفرض على الشخص الطبيعي عن نفس الجريمة، لكي تحقق الغاية منها في الردع.
- استخلاص عقوبات جديدة تتلائم مع طبيعة الشخص المعنوي، تتولى شرح كيفية تطبيق العقوبة والجهة المعنية بهذا التطبيق، والتمييز بين العقوبات الموقعة على الشخص المعنوي وتلك الموقعة على الشخص الطبيعي.

المراجع:

المؤلفات العامة والخاصة

- 1- د. آمال عبد الرحيم عثمان، قانون العقوبات الاقتصادي في جرائم التموين، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978.
- 2- د. إبراهيم علي صالح، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دار المعارف، القاهرة، بدون سنة نشر.
- 3- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 4- د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981.
- 5- د. أنور محمد صدقي المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، الأردن، 2009م.
- 6- د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط3، 1997.
- 7- د. رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع العقابي، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي، 1979.
- 8- د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2008.
- 9- د. عبد القادر محفوظ، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في المجال الطبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009.
- 10- د. عبد المولى محمد مرسى، قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية (القواعد الموضوعية والاجرائية)، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر، 2009.
- 11- د. فتوح عبدالله الشاذلي، المسؤولية الجنائية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 12- د. مأمون محمد سلامة، قانون العقوبات القسم العام، دار النهضة، القاهرة، 1998.

- 13- د. محمد أبو العلا عقيدة، الاتجاهات الحديثة في قانون العقوبات الفرنسي الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
- 14- د. محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الكتاب الأول، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، 1963.
- 15- د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات القسم العام، دار النهضة العربية، الطبعة العاشرة، 1983.
- 16- د. محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، دراسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- 17- د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، الطبعة الثانية، القاهرة، 1973.

المراجع الأجنبية

- 1- Buffelan-Lanore.y, **La procédure applicable aux infractions commises par les personnes morales**, Remuees Societes. Paris, 1993.
- 2- Guyon.y, **Quelles sont les personés morales de droit prive susceptibles otencurior une responsabilité pénale**, revue des societies, 1993.

الرسائل والأطروحات العلمية

- 1- د. أحمد محمد قائد مقل، **المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي**، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 2005.
- 2- رامي يوسف محمد ناصر، **مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية**، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.

الأبحاث العلمية

- 1- د. رنا إبراهيم العطور، **المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006.
- 2- د. محمد نصر محمد القطري، **المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري**، دراسة مقارنة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمعة، العدد الخامس، 2014.

القوانين

- 1- قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24/ لعام 2003.
- 2- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم 25/ لعام 2003.
- 3- قانون المؤسسات والشركات والمنشآت العامة رقم 2/ لعام 2005.
- 4- قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91/ لعام 2005.