

العنوان:	التهرب الضريبي : مفهومه ، أبعاده ، صوره و العقوبات المقررة
المصدر:	مجلة المال والتجارة
الناشر:	نادي التجارة
المؤلف الرئيسي:	السعدني، مصطفى حسن بسيوني
المجلد/العدد:	ع 500
محكمة:	لا
التاريخ الميلادي:	2010
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	4 - 17
رقم MD:	90996
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	التهرب الضريبي، النظم الضريبية، القوانين والتشريعات ، مصر، الضرائب، الغش الضريبي، التصالح، الاقرار الضريبي، مأمورو الضرائب
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/90996

للاستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب أسلوب الاستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

السعدني، مصطفى حسن بسيوني. (2010). التهرب الضريبي: مفهومه ، أبعاده ، صورته و العقوبات المقررة. مجلة المال والتجارة، ع 500، 4 - 17. مسترجع من
<http://search.mandumah.com/Record/90996>

إسلوب MLA

السعدني، مصطفى حسن بسيوني. "التهرب الضريبي: مفهومه ، أبعاده ، صورته و العقوبات المقررة." مجلة المال والتجارة ع 500 (2010): 4 - 17. مسترجع من
<http://search.mandumah.com/Record/90996>

التهرب الضريبي

مفهومه - أبعاده - صورته والعقوبات المقررة

إعداد محاسب قانوني / مصطفى حسن بسيوني السعدني

زميل جمعية الضرائب المصرية

زميل جمعية المالية العامة والضرائب

عضو جمعية الضرائب الدولية - عضو جمعية المحاسبين الأمريكية

التهرب الضريبي

مفهومه - أبعاده

صورته والعقوبات المقررة

المحتويات

مقدمة

أولاً: ماهية التهرب

الضريبي

ثانياً: أسباب التهرب

الضريبي

ثالثاً: الآثار المترتبة على

التهرب

رابعاً: ماهية التجنب

الضريبي

خامساً: صور وأشكال

التهرب والعقوبات

المقررة والمخالفات

في ضوء أحكام

القوانين الضريبية

(ق ١١ - ٩١/ق ٩١)

٠ (٢٠٠٥)

سادساً: العقوبات المقررة

للمخالفات

سابعاً: التصالح في جرائم

التهرب في ضوء

أحكام القوانين

الضريبية (ق ١١ - ٩١/ق ٩١)

٠ (٢٠٠٥)

المقدمة

تعد الضريبة أحد مظاهر

التضامن الاجتماعي الذي يحتم

على كل مواطن تحمل نصيبه من

أعباء الدولة مقابل حصوله على

الضمانات الاجتماعية والسياسية

والاقتصادية من السلطة العامة

ودون إخلال بالتوازن بين

المصالح العامة والمصالح

الفردية. وفي إطار تحقيق إصلاح

ضريبي كفء يساعد على إيجاد

مناخ جيد للاستثمار، وتطبيق

سياسة ضريبية متوازنة توفر

الموارد المالية اللازمة لخزانة

الدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعي

مع ضمان أكبر قدر ممكن من

العدالة الضريبية .

ويبدأ التهرب الضريبي في

مرحلة صياغة القانون عندما

يكون لبعض المشرعين مصالح

خاصة، كأن يكونوا من مدراء

البنوك أو التجار أو المقاولين أو

المهنيين، بحجة إشراك القطاع

الخاص، فيحرفون الصياغة

باتجاه مصالحهم.

وهناك تهرب ضريبي قانوني،

يكون باستغلال الثغرات

الموجودة عمداً أو سهواً في

القانون، كتوجيه توظيف المال

باتجاه القطاعات المعفاة،

كالتجارة بالمواد الزراعية، أو

المتاجرة بالعقارات أو الأسهم.

كما أن قانون تشجيع الاستثمار

وفر للمستثمرين إعفاءات سخية

دون أن يؤثر ذلك على قراراتهم،

كما وفر القانون للمصدرين

اعفاء لا لزوم له ولا يؤثر على سلوكهم، وبالتالي فهو منحة بدون مقابل وبدون هدف. وربما كان اسوأ أنواع التهرب الضريبي هو إنكار المعلومات وإخفاء الدخل الحقيقي، كما يفعل من يمارسون نشاطات غير مشروعة كالتهريب، او الذين يمارسون مهنا حرة كالأطباء والمحامين، او يدعون الخسارة كما يفعل بعض التجار. مسؤولية التهريب لا تقع على كاهل المكلف فقط بل قد يشاركه فيها المشرع الذي وضع القانون، والمنفذ أي دائرة ضريبة الدخل التي قد لا تكتشف عددا كبيرا من الناشطين اقتصاديا، او تفشل في عملية التدقيق وتربط المعلومات.

وهناك عامل كبير في مجال التهرب هو ثقافة التهرب، وهي ثقافة منتشرة في جميع الشعوب باستثناء الشعوب الانجلو ساكسونية (أميركا وبريطانيا)، حيث يقال أن الأكثرية تعترف بدخولها وتدفع ما عليها من قبيل الحس الوطني دون رقابة تذكر، في حين ان معظم شعوب الأرض تميل الى التهرب من دفع الضريبة كلما كان ذلك ممكنا، بل ان بعضها يعتبر

التهرب الضريبي انجازا يدل على الذكاء والمهارة، ويستحق الاعجاب ان لم يكن الاحترام.

ويعتقد المحللون ان ارتفاع معدلات الضريبة يشجع على التهرب، فإذا كانت الضريبة سوف تقتطع ٥٠% من الدخل فان المكلف سيرغب في تجنب دفعها، أما لو كانت الضريبة لا تزيد عن ٥% مثلا، فان المكلف يعتبر المخاطرة بالتهرب أكبر من الفائدة من ورائها.

وأخيرا فإن تعقيدات القانون مسؤولة عن التهرب وكلما كان القانون معقدا وملينا بالاستثناءات سهل التهرب، بعكس الوضوح والبساطة التي تقلل فرص التهرب الضريبي.

وتشكل الضريبة عبء على الممول فيعمل على مقاومتها اما بالتخلص منها، او بالقاء عبئها على شخص آخر. والتخلص من الضريبة يعنى ان يتمكن المكلف بها قانونا من عدم دفعها بطريقة او بأخرى دون أن يلقي عبئها على شخص آخر. اما القاء عبء الضريبة على شخص آخر هو نقل عبئها بعد الوفاء على شخص آخر وهو ما يسمى

استقرار عبء الضريبة أو راجعية الضريبة أو انعكاس الضريبة.

المقصود بالتهرب من الضريبة:

هى ظاهرة يحاول الممول بواسطتها عدم دفع كل أو بعض الضريبة التى يجب عليه دفعها مستخدما فى ذلك احدى الوسائل المختلفة التى يمكن أن يتشبث بها لكى لا يلتزم بدفعها مستعينا فى ذلك بكافة أنواع الغش المختلفة والمتعددة ولذلك يعرف التهرب من الضريبة (بالغش الضريبي) وقد يتم ذلك عند تحديد وعاء الضريبة وربطها حينما يقوم الممول باخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة، عندما يقوم الممول باخفاء أمواله ليفوت على الادارة المالية أخذ حق منه.

أنواع التهرب:

أولا: التهرب الغير مشروع أو

الغش الضريبي:

وهو الذى يحدث عند مخالفة قوانين الضرائب كالتهرب الجمركى ويتضمن كل الطرق الاحتمالية وطرق الغش المالى التى يلجأ اليها المكلف للتخلص من دفع الضريبة فعلى سبيل المثال : يقدم الممول اقراره الى

دائرة الضرائب بشكل غير صحيح فتقدر الضريبة خطأ على اساسه.

ثانياً التهرب المشروع

وهو الذى لا يتضمن مخالفة لقوانين الضرائب لكنه يحدث عن طريق الاستفادة من الثغرات التى يمكن ان يكون فى قانون الضريبة فينفذ الممول منهاا للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة . فعلى سبيل المثال فرض ضريبة على ارباح الاسهم فتقوم الشركة بتوزيع قسم من الارباح فى صورة مقابل لحضور جلسات الهيئة وذلك يمكن تجنب هذا القسم من الخسوع للضريبة .

العوامل التى تساعد على التهرب من الضرائب

أولاً : قسم يرجع الى عيوب فى التشريع الضريبى . ويتضمن :-

- ١ - التعقيد فى تشريعات الضرائب
- ٢ - المغالاة فى تعدد الضرائب .
- ٣ - طريقة تنظيم الضريبة
- ٤ - الظروف الاقتصادية .

ثانياً : عيوب الادارة المالية . ويشمل :-

١ - صعوبة تقدير وعاء الضريبة .

٢ - عدم المساواة فى التطبيق

٣ - العقوبات . فعندما تنتهاون الادارة المالية فى تطبيق العقوبات التى ينص عليها القانون بشأن الذين يتهربون من دفع الضريبة فان ذلك يكون مدعاة للاستمرار فى التهرب والتشجيع على ارتكابه مادام الفاعلين _ الغش والنزهة _

ثالثاً : للممولين عند تهربهم من الضريبة وتتضمن :-
العوامل النفسية :-

- ١ - انتشار الوعى الضريبى .
- ٢ - أوجه انفاق الدولة : فإذا انفقت الدولة ما تجبىه من الضرائب فى وجوه نافعة شعر الافراد بأن ما يدفعونه يفيدهم وتقل مقاومتهم للضرائب اما اذا بددت الدولة فى وجوه لا تنفع وجداوا عذرا فى التهرب وتشجعوا على فعله .

طرق مكافحة التهرب

أولاً : الاجراءات الوقائية :-
وتتضمن

- ١ - جباية الضريبة عند المنبع : وتنحصر هذه الطريقة فى ان يعهد المشرع للمكلف

المدين بدفع الضريبة وتجبى بهذه الطريقة عادة

على ارباح وفوائد الاسهم والسندات والضريبة على المرتبات اذ تقوم الهيئات التى تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة واقطاعها من اليراد

٢ - التبليغ بواسطة الغير

٣ - حق الاطلاع

٤ - تقديم اقرار مؤيد باليمين

٥ - استيفاء الضريبة عينا

٦ - تحقيق التجانس بين الضرائب

ثانياً : الاجراءات العقابية :-

تنص تشريعات الضرائب على تقرير عقوبات معينة مثل المصادرة او الغرامة او الحبس على جميع صور التهرب مع دفع الضريبة

كما لو قدم الممول اقرارا يتضمن بيانات كاذبة او يقدم مستندات مزورة او يخفى سلعة تخضع للضريبة .

ويختلف مدى نجاح وسائل مكافحة التهرب على ان المشرع قد يشعر احيانا بعجز عن محاربة التهرب خاصة اذا اعوزته العناصر الضرورية لحصر المادة الخاضعة للضريبة وتقديرها تمهيدا لربط الضريبة

عليها . وكثيرا ما يأخذ في هذه الاحوال وأمثالها بطريقة التقدير الجزافي .

أولاً : ماهية التهرب الضريبي

سلوك الممول فعلاً أو فعلاً مخالفة للقانون على أساسها لا يقوم بالوفاء بالضريبة كلياً أو جزئياً .

ويختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي في أن التجنب الضريبي يقوم الممول به لتجنب

أداء الضريبة بعدم القيام بالنشاط المفروض عليه الضريبة وبالتالي لا يكون من الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة .

ثانياً : أسباب التهرب الضريبي :

للتهرب أسباب كثيرة يمكن إجمالها فيما يلي : -

١ - أسباب تاريخية :

وهي ترجع الى شعور الأفراد بأن الضرائب قلما تفرض عليهم بفرض تطبيق مصالح عامة بل تفرض لصالح الحاكم وأنها لا تعدو إلا مظهراً من مظاهر الظلم الذي يجب مقاومته .

٢ - أسباب سياسية واجتماعية :

مع تطور الحياة السياسية في كثير من البلدان وظهور الفكر

الاشتراكي زادت الحاجة الى فرض مزيد من الضرائب ورفع أسعارها ، ومع تغيير النظم والانتقال الى النظم الرأسمالية في بادئ الأمر الذي أدى الى زيادة النفقات العامة مع التوسع في المشروعات مما أدى الى التوسع في فرض الضريبة وقد أدى زيادة العبء الضريبي الى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص والى الشعور بالخطر على أموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب والتجأ الى طرق التهرب المختلفة اعتقاداً منهم بأن هذا الأسلوب ما هو إلا دفاعاً شرعياً ضد المغالاة في فرض الضرائب .

٣ - أسباب أخلاقية :

تتمثل في رغبة الأفراد في الحصول على العائد السريع مما في أيديهم من أموال والذي يتحقق من ممارستهم لا نشاطهم المختلفة دون النظر لما يجب أن يؤدي مقابل الخدمات العامة والتسهيلات التي تقدمها لهم الدولة لتحقيق هذا العائد وضعف الوعي الأخلاقي بأهمية المساهمة والتكافل الاجتماعي بين فئات المجتمع تجعل بعض المواطنين يمتنعون عن

المساهمة بأداء الضريبة في تمويل النفقات العامة للدولة .

٤ - أسباب اقتصادية :

عدم الاستقرار الاقتصادي للأنظمة والقوانين المتعلقة بالنشاط الاقتصادي يضفي الشعور بعدم الأمان .

٥ - أسباب تشريعية :

يعد التشريع أحد أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للتهرب من الضريبة ومن أهمها : -

- ارتفاع الأسعار الضريبية التي يطبقها القانون

- المعاملة المتميزة لبعض الأنشطة أو الدخول على حساب أنشطة ودخول أخرى .

- وجود ثغرات قانونية .

- التعدد والازدواج الضريبي .

- تعدد الإجراءات وتعقيدها .

- تعقيد قواعد المعاملة الضريبية

- غياب مبدأ الرقابة المجتمعية على نظام الضرائب .

٦ - أسباب إدارية :

تعد الإدارة الضريبية من أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للتهرب من الضريبة ومن أهمها : -

- ضعف الثقة بين الممول والإدارة الضريبية .

- السلطة التقديرية الواسعة التي كانت تمنحها التشريعات الضريبية لمأمور الضرائب .

- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالحصر والفحص والتحصيـل وطولها وأساليب التعامل التي قد تدفع البعض الى اللجوء الى التهرب .

ثالثاً: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي :-

للتهرب الضريبي آثار خطيرة نذكر من أهمها ما يلي :-

- الأضرار الكامل بحقوق الخزانة العامة .

- يؤثر على الدولة في القيام بالأنفاق العام لا سيما مع تزايد النفقات العامة في العصر الحديث .

- ضيق القاعدة الضريبية .
- لجوء الدولة الى فرض مزيد من الضرائب أو زيادة أسعار الضرائب الحالية لمواجهة العجز في الإيرادات .

- إحداث ارتباك في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

- يؤدي الى مشكلة التضخم التي تهدد عمليات النمو والتنمية .

- الإخلال بمبدأ العدالة والمساواة .

- الإخلال بمبدأ التكافل الاجتماعي وروح الانتماء والشعور العام والروح الجماعية والتضامن الاجتماعي .

رابعاً: التجنب الضريبي :-

ماهية التجنب الضريبي

- يقصد به أن يتمكن الشخص من التجنب من دفع الضريبة باستغلال ثغرات القانون دون أن يظهر في مركز المخالف للقانون.

- أي انه يتم تجنب الضريبة عن طريق الاستعانة بالثغرات الموجودة في القوانين فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم أحكام صياغتها أو عدم مواجهتها لكافة الاحتمالات قد

يتمكن الشخص من تحويل النصوص واستخدامها أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها .

آثار التجنب الضريبي :-

في حالة التجنب لا توجد عقوبات الرأي السائد أن للمكلفين أن ينظموا حياتهم الشخصية والمهنية والاجتماعية بحيث يقللون من التزاماتهم الضريبية ولا وزر عليهم في ذلك ما داموا في حدود القانون ولن يخالفوه وللممولين أن يستفيدوا بقدر الإمكان من الثغرات الموجودة في القوانين وعلي الدولة إذا أرادت أن تمنع ذلك أن تقوم بتعديل القانون بما يسد الثغرات الموجودة بالقانون .

وفي هذه الحالة ينتهي دور المأمور الفاحص بتقديم تقرير مفصل لإدارة المركزية للبحوث بمجرد اكتشافه للواقعة .

- التفرقة بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي .

التهرب	التجنب	بيان
غير "قانوني" مخالفة لأحكام القانون	قانوني باستغلال ثغرات القانون	- الموقف القانوني
توجد عقوبات	لا توجد	- العقوبات
ضياح حقوق الخزانة العامة للدولة	لا توجد ضريبة	- الموقف من الضريبة
توعية المسجلين/الممولين بأحكام القانون	إعادة صياغة القانون	- الحل/العلاج
ينتهي بإعداد مذكرة لإدارة مكافحة التهرب بالمنطقة	ينتهي بإعداد مذكرة للإدارة المركزية للبحوث	- دور المأمور الفاحص.

خامساً: صور وأشكال التهرب والعقوبات المقررة والمخالفات في ضوء أحكام القوانين الضريبية (ق ١١١/٩١٠٥٢٠٠٥)

١. بالنسبة للقانون ١١ لسنة ٩١
أ. حالات المخالفات الضريبية:
فقد أوضحت المادة " ٤١ " من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ صور المخالفات و التي تتمثل في الآتي :-

١ - التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المحددة في المادة " ١٦ " من هذا القانون بما لا يجاوز ستون يوماً".
٢ - تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تجاوز ١٠ % عما ورد بالإقرار .

وذلك مراعاة من المشرع للاخطاء التي قد يقع فيها المسجل عند إعداده لإقراره الشهري بحسن النية و ذلك شريطة أن يكون الخطأ في المبيعات لا يجاوز ١٠ % عما ورد بإقراره .

٣ - مخالفة الأحكام المنصوص عليها في المادة " ١٥ " من هذا القانون . فقد ألزمت المادة " ١٥ " المسجل عدة التزامات وهي :-

أ- إمساك دفاتر و سجلات محاسبية منتظمة .
ب- تسجيل العمليات التي يقوم بها أولاً" بأول في هذه الدفاتر و السجلات .
ج- الاحتفاظ بهذه الدفاتر والسجلات و صور فواتير المبيعات لمدة ثلاثة سنوات تالية لإنهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالسجلات .

وفي هذه الحالة يتعين على المسجل تنفيذ التزاماته السابقة في الحدود و القواعد والإجراءات الواردة بالمواد (٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١) من اللائحة التنفيذية .

٤ - ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق و الأسواق الحرة لا يجاوز ١٠ % و لأسباب مبررة .
ويجدر الإشارة أن السلع المودعة في المناطق و الأسواق الحرة تكون غير خالصة الضريبة وفقاً لما يوليه المشرع من

معاملة خاصة لهذه الأماكن وبالتالي فإن ظهور أى عجز أو زيادة في هذه السلع المودعة إنما يعبر في حقيقة الأمر عن وجود خلل في نظام الإيداع أو السحب في هذه الأماكن .

ويشترط أن يكون الإيداع قد تم وفقاً" للنظم و الإجراءات الجمركية المتبعة في هذا الشأن كما يشترط أن يكون العجز أو الزيادة في هذه الحالة لأسباب مبررة مثل أن يكون في حدود نسب التبخير أو الفاقد المتعارف عليها و المؤيدة بالمستندات من الجهات المختصة كالرقابة الصناعية أو وزارة الصناعة ومع هذا يستوي أن يكون الإيداع بمستودعات الإيداع الجمركي العامة أو الخاصة .

٥- عدم إخطار المصلحة بالتغيرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد .

أي أنه طبقاً" لنص المادة " ٢١ " من القانون فإن المسجل يلتزم بإخطار المصلحة كتابة بأية تغييرات تطرأ على البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل خلال ٢١ يوماً" من حدوث تلك التغييرات .

٦- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة إختصاصاتهم في الرقابة و التفتيش والمعاينة و المراجعة و طلب المستندات و الإطلاع عليها. وقد حددت المادتان (٣٨ ، ٣٩) من القانون هذه الواجبات .

ويجدر الإشارة هنا أن ماسبق ذكره من مخالفات ليست كل المخالفات و لكن هناك مخالفات أخرى لم ينص عليها صراحة ضمن صور المخالفات المذكورة بالمادة " ٤١ " من القانون حيث أن هذه الصور على سبيل المثال لا الحصر ذنك حيث أن أي مخالفة لأحكام الإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون و لائحة التنفيذية دون أن يكون عملا " من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه فأنه تعد مخالفة و توجب العقوبة المنصوص عليها بالمادة " ٤١ " من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ و من هذه المخالفة لأحكام الإجراءات أو النظم المنصوص عليها بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحة التنفيذية ومنها على سبيل المثال لا الحصر .

- عدم وضع شهادة التسجيل في مكان ظاهر بالمنشأة
- عدم إستخراج صور من شهادات التسجيل لوضعها بمكان ظاهر بالفروع التابعة للمسجل و تحمل نفس رقم تسجيل المركز الرئيسي .
- عدم الحصول على ترخيص من الجهة الإدارية المختصة عند إنشاء أو تشغيل معمل أو مصنع لإنتاج سلعة من سلع الجدول رقم (١) .

العقوبات المقررة بشأن المخالفات بالمادة " ٤١ " :

تقضي المادة " ٤١ " من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه فضلا عن الضريبة و الضريبة الإضافية المستحقتين " فهناك بعض المخالفات التي يترتب عليها إستحقاق الضريبة على المبيعات فضلا عن الغرامة كعقوبة بالإضافة إلى الضريبة الإضافية في حالة إستحقاقها مثل عدم تقديم الإقرار في الميعاد القانوني أو عدم أداء الضريبة المستحقة بما لايجاوز ستون يوما "

وهناك بعض المخالفات الأخرى التي لا يترتب عليها إستحقاق

ضريبة و بالتالي عدم إستحقاق الضريبة الإضافية و إنما تستحق الغرامة فقط مثل عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم . و مثل عدم وضع شهادة التسجيل في مكان ظاهر بالمنشأة . و أيضا " مثل عدم إخطار المصلحة بالتغيرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد .

التصالح في المخالفات:

فإنه طبقا " للمادة " ٤٢ " من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ و التي أفادت بأنه " يجوز للوزير أو من ينوبه التصالح في المخالفات المنصوص عليها في المادة " ٤١ " مقابل أداء الضريبة و الضريبة الإضافية في حالة إستحقاقها و تعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها في المادة " ٤١ " من القانون .

الحالات العامة للتهرب الضريبي:

فقد نصت المادة " ٤٤ " من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ علي أنه " يعد تهربا من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة " ٤٣ " عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة :-

أي أنه في حالة مخالفة المسجل للمادة ١٨ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ والتي توضح شروط التسجيل فإنه يقع تحت طائلة التهرب .

بيع السلعة أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة .

أي أنه في حالة عدم قيام المسجل بالإقرار عن مبيعاته من السلعة أو استيرادها أو أداء الخدمة ولن يقر عنها يعتبر متهربا ويعتبر المسجل متهربا أيضا في حالة عدم سداد الضريبة المستحقة رفق الإقرار أي أنه لا يكفي الإقرار ولكن لابد من السداد للضريبة المستحقة.

٣- خصم الضريبة كليا أو جزئيا دون وجه حق بالمخالفة لأحكام القانون وحدود الخصم أي في حالة مخالفة المسجل للمادة ٢٣ من القانون والمادة ١٧ من اللائحة التنفيذية والتي تحدد الشروط العامة للخصم الضريبي فإن ذلك يعد عملا من أعمال التهرب مهما كان قيمة هذه الضريبة التي تم خصمها بالخطأ أي أنه لا

توجد نسب كما في المبيعات لتصبح تهرب .

٤- استرداد الضريبة أو محاولة استردادها كلها أو بعضها دون وجه حق.

٥- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها أي أنه يقوم المسجل مثلا بتقديم فواتير مشتريات محملة بالضريبة مزورة علي أن يقوم بخصمها بالإقرار لتقليل الضريبة المستحقة .

أو مثلا أن يتقدم بمستندات إلسي قسم رد الضريبة بمستندات تفيد بقيامه بالتصدير مزورة محاولة منه لاسترداد الضريبة السابق سدادها علي مدخلات السلع المصدرة .

٦- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات إذا ظهرت فيها زيادة تجاوز ١٠% عما ورد بالإقرار.

اعتبر المشرع ظهور زيادة في المبيعات لا يتجاوز ١٠% كما ورد بالإقرار مخالفة وذلك اعتبارا منه إلي أن هذه الزيادة قد ترجع

إلي خطأ غير مقصود من المسجل ولكن إذا ما تجاوزت هذه الزيادة ١٠% عما ورد بالإقرار فافترض المشرع هنا قصد التهرب ويعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة "٤٣" من القانون رقم ١١ لسنة ٩١.

٧- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة تجاوز ١٠% وفي هذه الحالة اعتبر المشرع الزيادة أو العجز تهربا إذا ما تجاوز نسبة ١٠% وذلك بغض النظر عن أسباب هذه الزيادة أو هذا العجز .

٨- عدم اصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة في هذه الحالة يكون المسجل قد خالف المادة "١٤" من القانون والمادة "٧" من اللائحة التنفيذية والتي تحدد البيانات الواجب توافرها في الفاتورة والشروط القانونية لصحتها .

٩- عدم اقرار المسجل عن السلع والخدمات التي استعملها أو

استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية .

وهنا إذا قام المسجل باستعمال أو استخدام السلعة أو الاستفادة من الخدمة لأغراض خاصة أو شخصية فإنه يتعين عليه الاقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة عنها باعتبارها مبيعات وإلا يعد تهربا من الضريبة في حالة عدم قيامه بالاقرار عنها.

١٠- انقضاء ستين يوما علي انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الاقرار عنها وسدادها .

هنا المشرع أوجب علي المسجل تقديم اقرار عن مبيعاته من السلع أو الخدمات والنظر إلي أن الضريبة علي المبيعات ضريبة غير مباشرة فلا معنى لقيام المسجل باحتباس الضريبة أكثر من المدة التي حددها القانون لتوريدها إلي المصلحة فإذا تأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المقررة لذلك وهي ستون يوما بعد إنتهاء المدة التي حددها القانون .

فإنه في هذه الحالة يعد المسجل متهربا ويعاقب بالعقوبات

المنصوص عليها بالمادة "٤٣" من القانون .

إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة :-

فإن القانون ألزم المسجل بضرورة إصدار فواتير محملة بالضريبة وأن المشرع أعطي الحق للتسجيل بالمصلحة لمن لم يبلغ حد التسجيل وذلك بالتسجيل لدي المصلحة جوازا وفي هذه الحالة يلتزم بإصدار الفواتير الضريبية أما إذا قام غير المسجل بإصدار فواتير محملة بضريبة المبيعات فإن ذلك يعتبر أثرا علي حساب الخزانة العامة للدولة وأنه في هذه الحالة يعتبر تهربا .

حالات التهرب الخاصة :-

وهذا ما نصت عليه الفقرة رقم (٩) من المادة ٤٧ من القانون ١١ لسنة ٩١ والمادة ٤٨ ، المادة ٥٠ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ .

سادسا: العقوبات الخاصة

بالتهرب الضريبي :-

أ. العقوبات الخاصة بحالات التهرب العامة:

فقد نصت المادة " ٤٣ " من القانون علي أنه

" مع عدم الاخلال بأي عقوبة اشد يقضي به قانون آخر يعاقب علي التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين ويحكم علي الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة" .

وفي حالة العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض وتتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلي المحاكم علي وجه الاستعجال .

أي أن العقوبات :-

- الحبس مدة لا تقل عن شهر .
- غرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه.
- أو بأحدى هاتين العقوبتين السابقتين.
- الضريبة الأصلية .
- الضريبة الإضافية.
- تعويض لا يجاوز مثل الضريبة .

ب. العقوبات الخاصة بحالات

التهرب الخاصة :

وهذا ما نصت عليه المادة "٤٧" الفقرة الثامنة من القانون وما أوضحتها المادة "٣٤" من اللائحة التنفيذية . بالإضافة إلي العقوبات الواردة بالمادة "٤٣" من القانون .

رقم المادة	القائم بالتهرب	الأفعال المخالفة للقانون للتهرب من الضريبة (الجرائم)	العقوبات
١٣٢ ، ١٣٣ ، ١٣٤	الممول والشريك في الجريمة يسأل بصفته متضامناً مع الممول	يعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :- ١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك . أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها ٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها . ٣- الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقديم دين الضريبة . ٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقله الإرباح أو زيادة الخسائر ٥- إخفاء نشاط أو جزء منه	يعاقب كل مول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر و تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بأحدي هاتين العقوبتين وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة .
١٣١ ، ١٣٥	مرتكب الفعل أو الأفعال	مادة ١٣١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر ، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها . مادة ١٣٥ من القانون تنص المادة على الفعل المكون للجريمة كما يلي :- ١- الامتناع عن تقديم أخطار مزاوله النشاط . ٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي . ٣- الامتناع عن تقديم تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ٤- مخالفة أحكام المادة ٩٦ فقرة ١ عدم التزام الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في أعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة .	غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات
١٣٥	الممول	٥ - مخالفة أحكام المادة ٧٨ بند ١ " يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حزمة أو مهنة كل منهم ، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .	غرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه وتضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

		١ - الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون ، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً إذا تجاوز رأسماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه . ٦- مخالفة أحكام المادة ٨٣ فقرة ٣ " ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً ، وإذا أعد الإقرار من محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني وألا أعتبر الإقرار كأن لم يكن	
١٣٦	الممول	٥- إدراج الممول مبلغ الضريبة أقل من قيمته في الإقرار أي إذا إدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمته المقدرة نهائياً وفقاً لكل حالة من الحالات الآتية :- ١ - السبلغ الذي لم يتم أدراجه إذا كان يعادل من ١٠ % الى ٢٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً . ٢- إذا كان السبلغ الذي لم يتم أدراجه يعادل أكثر من ٢٠ % الى ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً . ٣ - إذا كان السبلغ الذي لم يتم أدراجه يعادل أكثر من ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً .	٥ % من الضريبة المستحقة على السبلغ الذي لم يتم أدراجه ١٥ % من الضريبة المستحقة على السبلغ الذي لم يتم أدراجه ٨٠ % من الضريبة المستحقة على السبلغ الذي لم يتم أدراجه
ملاحظة هامة :- تنص المادة ١٣١ من القانون مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر .			

٢ - لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير (مادة ١٣٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥) .	ب - بالنسبة للأشخاص الاعتبارية يحرر المحضر في مواجهه الشريك المسئول عن الإدارة وفي مواجهه الأشخاص الذين يتولون الإدارة الفعلية كما يلي :-	د - الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول .
٣ - الأشخاص الذين يتم مواجهتهم عند الضبط .	ج - المحاسب المقيد في جدول المحاسبين والمراجعين .	هـ - مرتكذ ١٤ ، أو الأفعال المجرم - سراً .
أ - في حالة الأشخاص الطبيعيين تكون المواجهة مع صاحب الشأن أو وكيلة .	رئيس مجلس الإدارة	سابعاً: التصالح في جرائم التهرب في ضوء أحكام القوانين الضريبية (ق ٩١/١١١)
	عضو مجلس الإدارة	ق ٩١/٢٠٠٥
	المنتدب	١- بالنسبة للقانون ١١ لسنة ٩١
	ج - المحاسب المقيد في جدول المحاسبين والمراجعين .	إجراءات التصالح الضريبي في جرائم التهرب:

تنص المادة ٤٥ من القانون على :-

" لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو إتخاذ أية إجراءات فى جرائم التهرب من الضريبة إلا بناء على طلب من الوزير أو من ينيبه "

ويجوز للوزير أو من ينيبه التصالح فى جرائم التهرب وذلك قبل صدور حكم بات فى الدعوى مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة .

ويترتب مباشرة على التصالح إنقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما فى ذلك العقوبة المقررة بها عليه .

أي ان شروط التصالح :-

١- ألا يكون قد صدر فى الدعوى حكم بات والحكم البات هو الحكم الذي استنفذ كافة طرق الطعن سواء طعن فيه أو لم يطعن فيه .
٢- سداد جملة الحق المدنى المستحق للمصلحة ويتمثل فى :-

▪ ضريبة المبيعات
المتهرب من سدادها .
▪ الضريبة الإضافية .

▪ تعويض يعادل مثل الضريبة .

الآثار المترتبة على التصالح :-
وتنقسم إلى :-

أ. بالنسبة للمصلحة :-

١. الحصول على كافة حقوق الخزانة العامة من ضرائب وتعويضات .

٢. إثبات الواقعة بالسجلات للرجوع إليها عند قيام المسجل بالتهرب لاحقاً .

ب. بالنسبة للمسجل " المتهرب " :-

١. انقضاء الدعوى الجنائية .
٢. إلغاء العقوبة المقررة بها فى حالة صدور الحكم .

٣. بمجرد التصالح تعتبر الواقعة جريمة سابقة فى حالة العود .

من المسؤول قانوناً عن التهرب بالمنشأة ؟

فقد أوضحت المادة " ٤٦ " من القانون على انه :-

" فى حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص المعنوية يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة أو من يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال " .

وهذا اما أكدته المادة ٣٥ من اللائحة التنفيذية فى تطبيق أحكام المادة " ٤٦ " من القانون .

أي أن المسـ ١٥ ن التهرب هو :-

١. صاحب الشأن

" مشروعات فردية "

٢. فى حالة الأشخاص المعنوية

▪ الشريك المتضامن .
▪ المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب .
▪ رئيس مجلس الإدارة .
▪ من يتولون الإدارة الفعلية .

٢- بالنسبة للقانون ٩١ لسنة

٢٠٠٥

يقرر القانون فى المادة ١٣٨ منه الأحكام الخاصة بالتصالح فى جرائم التهرب الضريبي كما يلي :-

١ - من يملك سلطة التصالح فى الجرائم الضريبية :-
منح القانون للوزير أو من ينيبه التصالح الجرائم المنصوص عليها فى هذه المادة .

٢ - الحالة والشروط :-

فى أى حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها

٣ - الضرائب والتعويضات التي يؤديها المخالف

أ - المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من هذا القانون

بالإضافة الى تعويض مقداره ألف جنيه .

ب- المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة الى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة ١٣٦ من هذا القانون .

ج - المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ ، ١٣٤ بالإضافة الى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ .

د - تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون .

٤ - الآثار المترتبة على التصالح :-

إذا تم التصالح بين الممول والمصلحة ترتب على ذلك ما يلي :-

أ - انقضاء الدعوى الجنائية .

ب- انقضاء الآثار المترتبة على الدعوى الجنائية .

ج - تأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها .

ملخص الدراسة :

لقد تناولنا في هذا الدراسة التهرب الضريبي وصورة واشكالة والتصالح في جرائم التهرب الضريبي في ضوء احكام القوانين الضريبية الفرق بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي.

- لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة وذلك إذا كان قد أكتشفه الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه الى مأمورية الضرائب المختصة ويلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ .

- وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار ، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي (مادة ٨٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

- لا يجوز للممول تقديم إقرار ضريبي معدل طبقاً للمادة

(٨٧) من القانون إذا استعمل أحدى الطرق التى يعد فيها متهرباً طبقاً للمادة (١٣٣) من القانون وتم اكتشافه من قبل المصلحة (مادة ١١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥)

- لا يجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول ، طبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة ٩٥ من القانون ألا إذا توافرت إحدى الطرق المنصوص عليها في المادة ١٣٣ منه.

الخاتمة:

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجح الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

ولمكافحة التهرب الضريبي يجب أن تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متتابعة ومتكاملة هي:

- الرقابة الشكلية.
- الرقابة على الوثائق.
- الرقابة في عين المكان.

- الرقابة الشكلية.

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقدير المكلفين. التصريحات، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة. والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي

للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات، وتلك التي تتوافر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة سنوياً باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات.

- الرقابة على الوثائق.

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات كمعلومات إضافية، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم

الأمر لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصوصة .

- الرقابة في عين المكان.

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية.

وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمستهلكين... حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وقد اعتبرت بأنها " تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر ". تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعد على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب .