

الدفع الضريبية في قضايا التهرب الضريبي

اعداد أ. جمال الجنزوري المحامي بالنقض

الدفع الاول

عدم وقوع الجريمة وعدم تصورهما على النحو الوارد بالتحقيقات وذلك بسبب مخالفة مصلحة الضرائب القانون الموضوعي في قواعد الاثبات التشريعية الخاصة بإثبات الواقعة المنشأة لفرض واستحقاق الدين الضريبي محل التهرب. وتعطيل كامل احكام ونصوص القانون الاجرائي رقم 206 لسنة 2020 وتعديلاته واللوائح والقرارات والكتب والتعليمات التنفيذية فيما يتعلق بربط وتحصيل الضريبة المدعى التهرب منها؟

أولاً: تنص المادة رقم (2) من القانون رقم 67 لسنة 2016 الخاص بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة على ان " تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثني بنص خاص"

وتنص المادة رقم (5) من القانون سالف الذكر على أن " تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو ادائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.

كما تنص المادة رقم (1) تعريفات من ذات القانون على تعريف البيع بانه " البيع: انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري:

كما عرفت المادة سالف الذكر ثلاث صور وطرق لأثبات البيع حيث نصت على:

ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيها أسبق:

1- إصدار الفاتورة.

2- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.

3- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة

هذه الطرق هي طرق خاصة وردت بنصوص خاصة ضمن قانون خاص وبالتالي فإنها تقيد النصوص والقواعد العامة في أثبات واقعة البيع كواقعة مادية، وحيث أن أوراق الدعوى جاءت خلوا من أي هذه الصور وبالتالي عدم ثبوت واقعة بيع السلع المسند الى المتهمه مما لا تتحقق معه واقعة فرض واستحقاق الضريبة والتي تفرض كما هو مبين بنص المادة (5) على تحقق واقعة البيع والتي باتت غير محققة.

مما يقطع مخالفة مصلحة الضرائب القانون الموضوعي رقم 67 لسنة 2016 الخاص بفرض ضريبة القيمة المضافة لعدم تحقق الواقعة المنشأة لفرض واستحقاق الضريبة محل الاتهام.

ثانيا: تعطيل كامل أبواب ونصوص واحكام قانون الإجراءات الضريبة رقم 206 لسنة 2020 الخاص بالإجراءات الضريبة الموحدة

صدر القانون رقم 206 لسنة 2020 الخاص بالإجراءات الضريبة الموحدة والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 43 (مكرر ج) في 19 أكتوبر 2020 ونص في المادة الاولى من مواد الاصدار على أن "يعمل بأحكامه في شأن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة.." وذلك باعتباره الطريق والأداة لوضع القانون الموضوعي موضع التنفيذ، هذا القانون الذي يحتوى على مجموعة الاجراءات والقواعد المنظمة لفرض وتحصيل ضريبة القيمة المضافة تعد قواعده أمره تتعلق بالنظام العام ويترتب على أغفال تلك الاجراءات البطلان وتقضى به المحكمة من تلقاء نفسها دون حاجه الى نص أو طلب. وهي إجراءات لا تدخل في ولاية المحكمة الجنائية تلتزم في أثباته الطريق الذي رسمه المشرع.

هذا التشريع الذي يتألف من عدد عشرة أبواب كاملة لم تدخل مصلحة الضرائب وهي بصدد فرض الضريبة محل الاتهام والمطالبة بتحصيلها من أي باب بل عمدت الى تعطيل كامل القانون المشار اليه مما يقتضي الامتناع عن التطبيق والقضاء بالبطلان وعدم مشروعية الضريبة المطالب بها كونها خارج حدود القانون.

الدفع الثانى

انعدام أساس ومجال التجريم المتمثل فى (الضريبة) بوصفها الحق المعتدى عليه باعتباره شرط مفترض سابق على صحة الاسناد والتي لا تتحقق الجريمة بركنيها المادي والمعنوي الا بتوافره:

المسند الى المتهمة حسب الوارد بامر الاحالة انها تهربت من اداء ضريبة القيمة المضافة، هذا الاتهام حتى يصح ويستقيم الاسناد لابد من دليل على ثبوت وجوب الاداء للدين محل الاتهام وهو ما خلت منه الاوراق..

وذلك لخلو الأوراق والتحقيقات وقائمة أدلة الثبوت من ثمة دليل على:

1-سند المديونية الصحيح القاطع المعتبر قانونا والمتمثل في نموذج ربط الضريبة وقيمتها نموذج (3 سداد) المعروف بالمادة (1) و(45) من قانون الإجراءات الضريبية، والمادة (52) من لائحته التنفيذية.

2-سند استحقاق الضريبة بصفة نهائية، لانعدام دليل توافر إحدى حالات وجوب الاداء الواردة على سبيل الحصر بالمواد (31) (56) (59) من ق ضريبة القيمة المضافة والمادة (41) من لائحته التنفيذية والمادة (45) من ق الإجراءات الضريبية والمادة (52) من لائحته التنفيذية.

3-سند علم المتهم بالدين من خلال أخطاره بالسند عملا بالمواد (3 بند ج) (43) (45) من القانون رقم 206 لسنة 2020 والمواد (50، 52) من لائحته التنفيذية.

4-سند مطالبة المتهم بالدين باعتباره الشاهد على تحقق فعل الامتناع عن الأداء عملا بالمواد (45 حتى 49) من القانون رقم 206 لسنة 2020 والمواد من 52 حتى 55 من اللائحة التنفيذية.

وذلك كله على التفصيل التالي:

أساس ومجال قيام هذه الجريمة يتمثل في الحق المعتدى عليه وهو (الضريبة) باعتباره شرطا مفترضا سابقا على صحة الادعاء بالتهرب واسناد الاتهام تم بناء على أساس معدوم ومنهار أنى يكون له القرار؟

هذا الأساس هو المجال الذي تقوم عليه الجريمة ولا مجال للبحث عن الركن المادي أو المعنوي في غياب هذا الأساس والمجال ولكي يتبين لنا أدارك أنعدم الضريبة لابد من التعرف على طبيعة وماهية وشكل الضريبة كالتالى

ماهية وطبيعة الضريبة:

الضريبة هي فريضه مالية تقتضيها الدولة جبرا من الافراد دون ان يعود عليهم نفع خاص وهى بهذا الوصف كما قالت المحكمة الدستورية ومحكمة النقض ومحاكم القضاء الإداري وقرارات لجان الضريبي بانها عبارة عن "تكليف قانونى" اى ان الضريبة هي "واقعة قانونية" والواقعة

القانونية تنصب على " تصرفات قانونية معلومة " هذه التصرفات القانونية المعلومة "منظمة بقواعد قانونية صريحة" تلك القواعد في مجال التشريعات والإجراءات الضريبية تعد " قواعد قانونية امرة" تتعلق " بالنظام العام" يترتب على أغفالها البطلان وتقضى به المحكمة من تلقاء نفسها دون حاجة الى طلب او نص ويمتنع على القضاء التطبيق حال مجاوزة مصلحة الضرائب المصرية حد تلك القواعد وترتب على ذلك أن صدر حكمين غاية في الأهمية عن المحكمة الدستورية العليا.

الأول: أن جباية الأموال ليس هدفا في حد ذاته يحميه الدستور حتى ولو كان بهدف تحقيق مصلحة عامة وغاية مشروعة تتمثل في حصول الخزانة العامة على مواردها المالية، ولكن المشرع هدف من فرض الضرائب الى الحفاظ على "حق الخزانة العامة في جباية الأموال- وحق الملزمين بها في ان تجبي منهم وتحصل وفق حدود القانون"

الثاني: أن الضريبة التي تفتقر الى القوالب الشكلية والاسس الموضوعية لا تكون واجبة الأداء. الصورة والشكل القانوني الذي يعكس الوجود الضريبي والذي خلت منه الاوراق:

بالبناء على ما تقدم وحيث أن قانون الإجراءات الضريبية رقم 206 لسنة 2020 قد عرف الضريبة بأنها أي فريضة مالية أيا كان نوعها تقوم مصلحة الضرائب المصرية بربطها وتحصيلها.

ومن هذا النصوص مجتمعة لابد من قيام مصلحة الضرائب المصرية بتصرف قانوني طبقا لمنظومة القواعد القانونية الصريحة ينتهي بها هذا التصرف ووفقا للقواعد القانونية الى ربط الضريبة، والربط يعنى التحديد النهائي للدين الضريبي وثبوتة بموجب سند مديونية يتمثل في نموذج الربط

هذا الربط جعل له المشرع انعكاس وصورة مادية ملموسة يمكن بسهولة التعرف عليه والمتمثل في نموذج الربط القانوني وسند المديونية الضريبية؟

وحيث جرى نص المادة رقم (45) من القانون سالف الذكر على ان " يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير والضريبة الإضافية المستحقة بموجب القانون الضريبي من خلال مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها أو توريدها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع علي من هم مدينون بها ، وذلك علي النماذج المعدة لهذا الغرض ، والتي يصدر بها قرار من الوزير ، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً ، أو يتم تسليمها بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله

وحيث صدر قرار وزير المالية رقم 286 لسنة 2021 الخاص باللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد ونص في المادة رقم (52) عل " فى تطبيق أحكام المادة (45) من القانون، يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير والضريبة الإضافية والمبالغ الأخرى بموجب مطالبات واجبة التنفيذ على النموذج رقم (3سداد)

(خلت الأوراق من سند الضريبة المتمثل في النموذج رقم (3سداد) نموذج الربط)
انعدام وجوب الضريبة:

هذا النموذج - نموذج الربط - يصدر باسم وزارة المالية عن مصلحة الضرائب المصرية متضمنا بيانات المدين الضريبية بالإضافة الى نوع الضريبة والفترة والقيمة وسبب الاستحقاق والضريبة الإضافية والجزاءات المالية وأجمالي المديونية مما يتحقق معه العنصر الثاني لوجوب الضريبة من خلال الوقوف على "سبب الاستحقاق النهائي ووجوب أداء الضريبة في خمس حالات قانونية واردة على سبيل الحصر بنص المادة 41 من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة والتي تنص على فى تطبيق أحكام المواد أرقام (31) و(56) و(59) من القانون، والمادة (45) من قانون الإجراءات الضريبية 52 من اللائحة التنفيذية له تكون الضريبة واجبة الأداء فى الأحوال الآتية

اولا: من واقع الاقرار الضريبي المقدم.

ثانيا: من واقع الاخطار والاستلام وعدم الطعن.

ثالثا: من واقع موافقة على قرار لجنة داخلية بعد الطعن.

رابعا: من واقع قرار لجنة طعن ضريبي حال عدم الموافقة على قرار اللجنة الداخلية

خامسا: من واقع حكم محكمة واجب النفاذ.

(خلت الأوراق من تحقق أي حالة من الحالات الخمس سالف الذكر)

ماهية وطبيعة سند علم المتهم بالدين من خلال أخطاره بالسند

بحكم العقل والمنطق والعرف والقانون لابد من علم المدين بالدين المدعى التهرب منه أذ لا يستقيم ولا يصح الادعاء بتهرب أي شخص من سداد دين - بصرف النظر عن طبيعة هذا الدين- ما لم يكن عالما بالمديونية التي تشغل بها ذمته المالية وهذا العلم لا يكون في المجال الضريبي

الا من خلال الاخطار بسند المديونية بوسائل الاخطار المنصوص عليها وحيث جرى نص المادة رقم (3) من القانون رقم 206 لسنة 2020 على: "مع مراعاة أحكام القانون الضريبي، يضمن هذا القانون لذوي الشأن الحقوق الآتية:

(ج) الإخطار بالإجراءات الضريبية المتخذة في شأنه بأي صورة من صور الإخطار المنصوص عليها في هذا القانون. وجرى نص المادة رقم (45) من القانون سالف الذكر على ان" يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير والضريبة الإضافية المستحقة بموجب القانون الضريبي من خلال مطالبات واجبة التنفيذ ... وترسل هذه المطالبات بكتاب موصي عليه مصحوبًا بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانونًا، أو يتم تسليمها بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله" وخلت الأوراق من أي وسيلة من وسائل الاخطارات السابق ذكرها يستدل منها على علم المتهم بالدين الضريبي المدعى التهرب منه مما لا يصح معه اسناد الاتهام

(خلت الأوراق من أي وسيلة من وسائل الاخطارات السابق ذكرها)

سند مطالبة المتهم بالدين باعتباره الدليل والشاهد على تحقق فعل التهرب والامتناع عن الأداء

حتى يمكن الاستدلال على شواهد الامتناع عن الاداء كي يصح معه أسناد الاتهام بالتهرب وذلك بالامتناع عن الأداء كان يجب على الإدارة الضريبية القيام بأجراءات المطالبة والتحصيل والتنبيه والانذار واتخاذ إجراءات التحصيل. (مواد 45 حتى 49) القانون رقم 206 لسنة 2020 الخاص بالإجراءات الضريبية والمواد من 52 حتى 55 من اللائحة التنفيذية وهو ما لم يتحقق وبالتالي لم تتحقق الواقعة المنشأة للمطالبة والتحصيل وعجزت الإدارة الضريبية عن اتخاذ تلك الإجراءات وهي منعدمة من الواقع والقانون

(خلت أوراق الدعوى من اتخاذ أي من هذه الإجراءات)

الدفع الثالث

بطلان محاضر المواجهة المؤرخة...، ... ومحضر الضبط رقم ..لسنة..

والمتضمن فحواها توجيه الاتهام واستجواب ومناقشة المتهم على وجه مفصل في الدليل ومواد الاسناد، والقطع بالإدانة، وطلب التصالح، وهي اعمال محظورة على غير سلطة التحقيق والاتهام والمحاكمة، بالمخالفة لنص المادة 29 من قانون الإجراءات الجنائية:

السادة رئيس واعضاء الهيئة الموقرة:

بمطالعة محاضر المواجهة ومحضر الضبط المحرره مع المتهم ووكيله بمعرفة موظفين من المصلحة منحهم القرار الصادر من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بإثبات ما يتم من مخالفات لأحكام كل منها واتخاذ الإجراءات المقررة في شأن تلك المخالفات، وقد بينت المواد 11 و12 و41 و42 سلطات الضبطية القضائية وهي متعلقة بدخول المنشآت وإلزام بعض الجهات بالعرض والاطلاع والفحص بغرض أحكام الرقابة علي تنفيذ القوانين الضريبية الى جانب البحث عن المخالفات الضريبية والتحري عنها وعن مرتكبيها، وإذا كان لهم حق دخول مقار عمل الممول أو المكلف خلال ساعات عمل الموظف دون إخطار مسبق، وبعد ساعات العمل وجب إصدار تصريح بذلك من رئيس جهة العمل وعلى مأمور الضبط القضائي إثبات ما يتم أو يتكشف له في محضر محرر وفقاً لما يصدر به قرار من الوزير، والدخول بصريح النص مقتصر على مقار عمل الممول أو المكلف بأداء الضريبة وإن تعددت ولكن لا ينصرف إلى مقار الأعمال التي يتعامل معها الممول ولا ينصرف إلى منزل الممول ولا مكتبه الخاص،

كما أن الدخول لا يخول لرجل الضبط القضائي الضريبي القبض على العاملين في المنشأة ولا تفتيشهم، كذلك فإن كان له حق الإطلاع على السجلات والدفاتر والوثائق والمستندات في مكان وجودها الظاهر، فإن كانت فأن كانت الكترونية محمية أو مودعة في درج مقفول أو غرفة ورفض صاحب الشأن فتحها امتنع عليهم الاطلاع عنوه سواء بسحب البيانات الالكترونية المحمية أو فتح الادراج والغرف ولا يقبل منهم فتح الدفاتر ومن باب أولى ليس لهم ضبط الدفاتر والمحركات والوثائق الملحقة بها ومستندات الإيرادات والمصروفات سواء كانت ورقية أو إلكترونية،

كل ذلك لأن المشرع في الفقرة "ج" من المادة 96 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد قرر عقوبة الغرامة التي لا تقل عن 3 آلاف جنيه ولا تزيد عن 50 ألف جنيه، فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة علي كل من لم يمكّن موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة، وطلب المستندات أو الاطلاع عليها،

مما يدل على حرية المكلف أو الممول في تمكين وعدم تمكين مأموري الضبط القضائي سواء في الدخول والاطلاع والقيام بجميع أعمال الرقابة الضريبية

وبصفتهم من مأموري الضبط الجنائي فانهم يخضعون للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجنائية .

وقد حدد قانون الإجراءات الجنائية رقم 150 لسنة 1950، المهام والاختصاصات التي يقوم بها مأمورو الضبط القضائي، حيث يقوم بالبحث عن الجرائم ومرتكبيها، وجمع الاستدلالات التي تلزم للتحقيق والدعوى، ويكون مأمورو الضبط القضائي تابعين للنائب العام وخاضعين لإشرافه فيما يتعلق بأعمال وظيفتهم وللنائب العام أن يطلب إلى الجهة المختصة النظر في أمر كل من تقع منه مخالفة لواجباته، أو تقصير في عمله، وله أن يطلب رفع الدعوى التأديبية عليه، وهذا كله لا يمنع من رفع الدعوى الجنائية.

ونصت المادة 24 من القانون سالف الذكر على "يجب على مأموري الضبط القضائي أن يقبلوا التبليغات والشكاوى التي ترد إليهم بشأن الجرائم، وأن يبعثوا بها فوراً إلى النيابة العامة وأنه يجب عليهم وعلى مرؤوسيه أن يحصلوا على جميع الإيضاحات، ويجروا المعاينات اللازمة لتسهيل تحقيق الوقائع التي تبلغ إليهم، أو التي يعلنون بها بأية كيفية كانت وعليهم أن يتخذوا جميع الوسائل التحفظية اللازمة للمحافظة على أدلة الجريمة"

وتنص المادة (29) على أن "لمأموري الضبط القضائي أثناء جمع الاستدلالات أن يسمعوا أقوال من يكون لديهم معلومات عن الوقائع الجنائية ومرتكبيها، وأن يسألوا المتهم عن ذلك، ولهم أن يستعينوا بالأطباء وغيرهم من أهل الخبرة ويطلبوا رأيهم شفهيّاً أو بالكتابة. ولا يجوز لهم تحليف الشهود أو الخبراء اليمين إلا إذا خيف ألا يستطيع فيما بعد سماع الشهادة بيمين"

والمستقر عليه قضاء اعمالاً للنصوص المتقدمة أن سلطاتهم تنحصر في جمع الاستدلالات ومحذور عليهم القيام بأي عمل من أعمال التحقيق أو الاتهام أو المحاكمة، يسأل المتهم عن التهمة المسندة إليه دون أن يستجوبه تفصيلاً وأن يثبت في محضره ما يجيب به المتهم بما في ذلك اعترافه بالتهمة ويكون هذا المحضر عنصراً من عناصر الدعوى تحقق النيابة ما ترى وجوب تحقيقه منه وكان الاستجواب المحذور قانوناً على غير سلطة التحقيق هو مواجهة المتهم بالأدلة المختلفة قبله ومناقشته مناقشة تفصيلية كيما يفندها إن كان منكرّاً للتهمة أو يعترف بها إذا شاء الاعتراف. ومن المقرر أن المواجهة كالاستجواب تعد من إجراءات التحقيق المحذور على مأمور الضبط القضائي اتخاذها.

لما كان ذلك وكان البين من خلال الاطلاع على مضمون محاضر المواجه ومحضر الضبط تمركز فحواها على مناقشة المتهم مناقشة تفصيلية كالتالي:

أسمك وسنك وعنوانك واسم المنشأة وكيانها وعنوانها وجميع البيانات الضريبية ومواجهة المتهم بالأدلة المتمثلة في الاوراق والمستندات وتوجيه الاتهام بالتهرب ووعاء ومبلغ التهرب ومواجهة المتهم بمواد الاسناد التي قام بمخالفتها والقطع بالادانة بدليل طلب التصالح فأن ما صدر عن مأمور الضبط القضائي - على النحو سالف البيان - من مواجهة المتهم بالأدلة القائمة ضده

ومناقشة تفصيليًا وتوجيه الاتهام إليه، إنما هو بعينه الاستجواب والاتهام والقطع بالادانة المحظور قانونًا على غير سلطة التحقيق والاتهام والمحاكمة.

الامر الذى يقطع ببطلان محاضر المواجهة المؤرخة...، ... ومحضر الضبط رقم .. لسنة عملا بنص المادة 29 من قانون الإجراءات الجنائية.

جمال الجنزورى المحامى بالنقض.

الدفع الرابع

انعدام وبطلان التحريات المحررة بمعرفة مباحث التهرب الضريبي وعدم جديتها وعدم صلاحيتها في أثبات المسائل الضريبية والتي قرر لها المشرع وسائل أثبات قانونية خاصة لا تدخل في ولاية وأختصاص السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة الداخلية:

من المعلوم قانونا من خلال النظام الضريبي الدستورى والنظام القانونى الشامل لفرض وتحصيل الضريبة ان الدستور جعل زمام الضريبة في يد السلطة التشريعية وحدها بقانون يصدر عنها، هذا القانون الصادر يتولى تنظيم شامل لأى ضريبة نوعية تصدر بقانون عنه الى جانب القيد الدستورى والذى وضع على على سلطة التشريع وهى بصدد إصدار أى قانونضريبي بان يتناول هذا القانون الصادر عن السلطة التشريعية طرق وأدوات الربط والتحصيل، ودور السلطة التنفيذية ممثلة فى السيد وزير المالية حصرا هو إصدار القرارات واللوائح التنفيذية بما ليس فيه تعديل أو تعطيل، بحيث يكون له ولمصلحة الضرائب المصرية التابعة له تنفيذ القانون ودور السلطة القضائية مراقبة تطبيق القانون وتلتزم الطريق الذى رسمه المشرع في قانون الإجراءات الضريبية والتي لا تدخل في ولاية السلطة القضائية بما فيها النيابة وأمور الضبط القضائي الذى عمد الى كتابة وتحرير محضر التحريات الذى وجب عليه التزام الطريق الذى رسمه المشرع، ذلك ان المسائل الضريبية هى فى النهاية مسائل قانونية والمسائل القانونية تسرى عليها فى الاثبات نصوص القانون التى انشأها وتخضع فى الاثبات للدليل القانوني وليس الدليل المادي، وتتبع المحكمة الجنائية والنيابة ومباحث التهرب وسائل الاثبات المقررة لتلك المسائل التابعة للدعوى الجنائية بوسائل الاثبات المقررة لها بالقانون الخاص عملا بالمادة 225 من قانون الاجراءات الجنائية، الى جانب أن طلب التحرى الصادر من النيابة لم يحدد مضمون ما يراد التحري عنه، وعدم صلاحية التحري فى اثبات جريمة التهرب الضريبي، الى جانب عدم أرفاق محضر تحريات بالأوراق محرر بمعرفة القائم بالتحري حتى تتمكن المحكمة من أعمال رقابتها القضائية على هذا المحضر من حيث الصحة والبطلان، وعدم جديتها وكفايتها أذ انها جاءت متأثرة ومردده

لما فى أوراق القضية بعد قيام النيابة العامة باطلاع المكلف بأجراء التحريات على ملف الدعوى بالمحضر المؤرخ 2021/10/10 قبل قيامه بالتحري، وبالتالي فإن معلوماته جاءت متأثرة بما حواه الملف من بيانات ومعلومات، علاوة على انها خالفت الثابت بالسجل التجاري لمنشأة المتهم وأوراق الدعوى من ان منشأتى شركة--وشركة --- يقومان بأصدار فواتير مبيعات صورية للمتهم خلال عام 2005 والمتهم فى هذا العام لم يكن مسجلا أصلا لدى مصلحة الضرائب وفترات الاتهام خلال الفترة 2015 حتى 2017 الى جانب تضمينها ما يستحال إثباته بالتحري وهو الركن المعنوي لجريمة التهرب والتي تتطلب قصد جنائي عام وخاص كونها من الجرائم العمدية، أذ أن استخلاص القصد الجنائي العام والخاص منوط بسلطات التحقيق والمحاكمة، ولا بد من الاستدلال عليه بدليل ولا يجوز افتراضه.

ومن ثم فإن ما ينعيه دفاع المتهم على محضر التحريات سواء بالانعدام والبطلان وعدم الصلاحية وعدم الجدية يكون قد صادف صحيح القانون وحق على المحكمة الجنائية اجابته الى طلب البراءة تاسيسا على انعدام وبطلان التحريات المحررة بمعرفة مباحث التهرب الضريبي وعدم جديتها وعدم صلاحيتها في أثبات المسائل الضريبية والتي قرر لها المشرع وسائل أثبات قانونية خاصة لا تدخل فى ولاية وأختصاص السلطة التنفيذية ممثلة فى وزارة الداخلية.

الدفع الخامس

عدم مشروعية قيام الجهة الادارية ترشيح وتشكيل لجنة تختص بفحص الحالة واعداد تقرير فني بوصف هذا من أعمال التحقيق التي تدخل في ولاية النيابة العامة مما يعد توجيهها وتدخلها في التحقيقات التي تتم بمعرفة نيابة الشؤون الضريبية والجمركية:

الثابت من واقع محضر التحقيق المؤرخ 2021/7/26 أول محضر تحقيق فتح بمعرفة نيابة الشؤون الضريبية والجمركية بغرض عرض أوراق القضية وأعداد الأوراق للتصرف والتي تبين من خلالها - حسب الثابت بالمحضر نصا - أنه مرفق بالأوراق كتاب الإدارة المركزية لفحص قضايا التهرب منطقة جنوب القاهرة المؤرخ 2021/7/25 - أى قبل تاريخ فتح أول محضر - هذا الكتاب يتضمن قيام الادارة بترشيح وتشكيل وتكليف اللجنة المنتدبة للقيام بأجراءات وأعمال الفحص الضريبي للحالة المعروضة وذلك دون سبق تفويض أو طلب أو إذن سابق لتلك الادارة من النيابة المختصة، والمتضمن الانتهاء ألي ترشيح كلا من: 1-----. 2----- أعضاء لجنة الفحص بالأدارة لفحص الحالة وأعداد التقرير الفني هذا الترشيح والتشكيل وتحديد الاختصاص وبمناسبة التحقيقات التي تجريها النيابة العامة وقبل اتصالها بالدعوى هو عمل من

اعمال التحقيق الذى تختص به النيابة العامة ولائيا بوصفها شعبة من شعب السلطة القضائية ونائبة عن المجتمع وممثلة له وتختص دون غيرها بأجراء التحقيق بنفسها وهو ما يوجب عليها التزام الحيادة حماية للشرعية وتأكيد سيادة القانون ولهم دون غيرهم اتخاذ الإجراءات الكاشفة والنأي عن كل مواطن الشبهة فأذا ما كان لهم ندب لجنة فإن هذا الندب يجب أن يسبق الاجراء وما تضمنه الكتاب المنوه عنه يعد اخلا لا بحق النيابة العامة والتدخل في اعمال السلطة القضائية وتوجيها للتحقيق بعيدا عن الغرض الذى من أجله شرع التحقيق وهو الوصول الى الحقيقة حتى ولو كانت في مصلحة المتهم، ويعد عمل غير مشروع سنداً على ما يلى:

السندا الاول:

1-اعمال (الترشيح والتشكيل) هي من أعمال التحقيق والتي تدخل في اختصاص النيابة العامة ولا تدخل في اختصاص السلطة التنفيذية ويعد توجيهها وتدخلها في التحقيقات التي تتم بمعرفة النيابة العامة وفقدت الصحة والمشروعية.

2-اعمال الترشيح والتشكيل تمت على خلاف "النظام الضريبي" المقرر بنص المادة 38 من الدستور المصري الصادر فى 2014 والتي نصت على أن (يحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب) وقانون الإجراءات الضريبية رقم 206 لسنة 2020 المحدد لطرق وتحصيل الضرائب لم ينص على منح وزير المالية أو مصلحة الضرائب سلطة تشكيل لجان على خلاف اللجان المشكلة قانونا، ومعلوم أن "التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة بربط الضريبة تعد من القواعد القانونية الأمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، ومن ثم فهي إجراءات ومواعيد حتمية رتب الشارع البطلان على مخالفتها دون حاجة للنص عليه وتقضي به المحكمة من تلقاء نفسها"

(نقض: الطعن رقم 1720 لسنة 64 القضائية جلسة 13 من ديسمبر سنة 2001)

ويمتنع على القضاء التطبيق حال مجاوزة مصلحة الضرائب المصرية حد تلك القواعد.

(نقض: الطعن رقم 224 لسنة 29 ق جلسة 1959/3/30 س10 ص377)

وهي وسائل واجراءات لا تدخل في ولاية السلطة التنفيذية أو السلطة القضائية، فاذا رسم المشرع بمقتضى القانون قاعدة تقدير وعاء الضريبة فإن هذه القاعدة تكون واجبة الاتباع."

السند الثانى:

قيام الادارة بمعرفة عضوى اللجنة المرشحة والمشكلة بمعرفتها باستبعاد متهمين آخرين وارادة أسمائهم بطلب وزير المالية باتخاذ إجراءات التحقيق ضدّهم دون تصرف من النيابة العامة:

الثابت من خلال مذكرة العرض على السيد/ وزير المالية والمتضمنة الموافقة على الإحالة الى النيابة المختصة بطلب اتخاذ إجراءات التحقيق ضدّ:

المتهم الأول والثاني والثالث بالإضافة الى كلا من:

-----1المسئول عن منشأة-----للاستيراد والتصدير

-----2المسئول عن منشأة----- للاستيراد والتصدير

-----3المسئول عن منشأة----- للتجارة

-----4المسئول عن منشأة-----للاستيراد والتصدير

نكلت النيابة عن اتخاذ إجراءات التحقيق الصادرة ضد المذكورين وقصرته على المتهمين دون مبرر قانونى أو مسوغ شرعي، ولم يتم أحاله أي منهم الى المحاكمة الجنائية ولم تصدر النيابة في حقهم قرار بالحفظ أو بالألا وجه لأقامه الدعوى الجنائية وترك كل ذلك للسلطة التنفيذية التي قررت استبعادهم من إجراءات التحقيق والاتهام على الرغم من أن مثل هذه القرارات تدخل في ولاية النيابة العامة مما يضفي على التحقيقات التي أجرتها النيابة المختصة الانعدام والبطلان والفساد وعدم الحيطة والشفافية تحقيقا للغرض المنشود منها.

الدفع السادس

عدم الاختصاص الولائي للنيابة العامة بتشكيل لجنة ضريبية على خلاف اللجان القانونية المشكلة،
الداخل في ولاية السلطة التشريعية بالمادة 38 من دستور 2014، وعدم مشروعية قرار النيابة
بالندب والتكليف لمخالفة المرسوم بقانون رقم 96 لسنة 1952:

اولا: عدم الاختصاص الولائي بتشكيل لجان ضريبية، الداخل في ولاية السلطة التشريعية بالمادة
38 من دستور 2014:

من المعلوم للكافة ان فرض الضرائب وتحصيلها نظام هذا النظام تم تقريره

بنص المادة 38 من الدستور المصري الصادر فى 2014 ومن خلال هذا النص حافظ الدستور على قانونية ومشروعية فرض الضريبة وتحصيلها فجعل انشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها لا يكون الا بقانون ولا يجوز تكليف احد غير ذلك من الضرائب والرسوم الا فى حدود القانون بحيث أصبحت السلطة التشريعية هى من تملك زمام الضريبة بقانون يصدر عنها هذا القانون يضع تنظيم شامل لاي ضريبة نوعية الى جانب النص الدستورى على أن (يحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب) أي ان المشرع جعل زمام الضريبة بيد السلطة التشريعية وحدها بقانون يصدر عنها تحدد فيه طرق وأدوات الربط والتحصيل تلتزم السلطة القضائية بما فيها النيابة الطريق الذى رسمه المشرع الذى قام بأصدار قانون الإجراءات الضريبية رقم 206 لسنة 2020 ولم ينص على منح وزير المالية أو مصلحة الضرائب أو السلطة القضائية سلطة تشكيل لجان على خلاف اللجان المشكلة قانونا والذى جاء هذا التشكيل على خلاف اللجان القانونية المشكلة وتكليفها بأعمال وإجراءات الفحص الضريبي وتحديد دين الضريبة المدعى التهرب منه خارج إطار هذا القانون، والنظام الدستورى المتعلق بفرض الضريبة وتحصيلها مما يترتب عليه انعدام اعمال تلك اللجنة وما توصلت اليه لتحديد وعاء ودين الضريبة محل الاتهام ولا يستمد منها دليل يصلح سنداً للاتهام وتتعدم معه جميع الاجراءات الجنائية اللاحقة عليه وأهما احالة المتهم الى المحاكمة الجنائية لعدم الاختصاص الولائى للنيابة العامة بتشكيل لجان على خلاف اللجان القانونية المشكلة.

ثانيا: عدم مشروعية قرار النيابة بالندب والتكليف لمخالفة المرسوم بقانون رقم 96 لسنة 1952:

على خلاف نص المادة (50) من المرسوم بقانون رقم 96 لسنة 1952 بشأن تنظيم الخبرة أمام جهات القضاء على أن: (لجهات القضاء أن تَدَبِّبَ للقيام بأعمال الخبرة خَبِيرًا أو أكثر من خُبراء الجدول، أو تَدَبِّبَ مكتب خُبراء وزارة العدل، أو قسم الطب الشرعي، أو إحدى المصالح الأخرى المعهود إليها بأعمال الخبرة، فإذا رأت لظروف خاصة أن تَدَبِّبَ من غير هؤلاء وَجَبَ أن تُبَيِّنَ ذلك فى الحُكم، وفى مواد الضرائب لا يقع الندب إلا لخبراء وزارة العدل). ونص المادة ونص المادة (492) من كتاب (التعليمات القضائية للنيابات) على أن: (على أعضاء النيابة الرجوع إلى أحكام المرسوم بقانون رقم 96 لسنة 1952 بشأن تنظيم الخبرة أمام جهات القضاء، وألا يلجئوا إلى ندب خبراء من غير الجدول، أو خبراء وزارة العدل، أو الطب الشرعي، أو المصالح الأخرى المعهود إليها بأعمال الخبرة إلا عند الضرورة.. ويراعى فى مواد الضرائب ألا يكون الندب إلا لخبراء وزارة العدل).

الا النيابة العامة والتي وظيفتها تطبيق موجبات القانون عمدت الى مخالفة هذا المرسوم بقانون وقامت بتشكيل لجنة من مصلحة الضرائب ممن يوجد بينه وبين المتهم خصومة لتكون بديلا عن لجان الخبرة بقطاع مصلحة الخبراء بوزارة العدل مما يكون معه الدفع بعدم مشروعية قرار النيابة بالندب والتكليف لمخالفة المرسوم بقانون رقم 96 لسنة 1952 قد صادف صحيح القانون

مما يقطع بعدم مشروعية تلك اللجنة والدليل المستمد من اعمالها وحق للمحكمة القضاء بالبراءة لعدم مشروعية الدليل.

جمال الجنزورى المحامى بالنقض.

الدفع السابع

عدم سريان أحكام قانون المبيعات والقيمة المضافة خلال الفترة من 2014 وحتى تاريخ تسجيل المتهم بالضريبة على القيمة المضافة الحاصل اعتباراً من 2022/3/1 كون المتهم غير مخاطب بأحكام تلك القوانين وغير ملزم بالتقدم بالإقرار ويعد هذا الالتزام تكليف بمستحيل:

أحالت نيابة الشئون الضريبية والجمركية المتهم الى المحاكمة الجنائية خلال الفترة من 2014 حتى الفترة 2022/3/1 تاريخ تسجيل المتهم بالضريبة على القيمة المضافة كونه:

1- عدم التقدم للتسجيل لدى المصلحة رغم بلوغ مبيعاته حد التسجيل المقررة فإنونا

2- باع سلع دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة

وحيث جرى نص المادة رقم (1) من قانون الضريبة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 والمادة رقم (1) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 على تعريف:

المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة..

المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون

وجرى نص المادة 18 من قانون 11 لسنة 1991 المعدلة بموجب القانون 17 لسنة 2001 على (على كل شخص طبيعي أو معنوي أصبح مكلفاً وفقاً لكل مرحلة من مراحل تطبيق هذا القانون بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل. يكون حد التسجيل للتاجر مائة وخمسين ألف جنيه)

ومن هذه النصوص مجتمعة يتبين أن التسجيل مقرون ببلوغ قيمة المبيعات حد التسجيل وتحقيق هذا البلوغ يكون من خلال تحقق قيمة المبيعات وتحقيق المبيعات من خلال تحقق البيع وذلك طبقاً لنص المادة (6) من قانون المبيعات والتي تنص على "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة" ويتحقق بيع السلع من خلال تعريف (البيع) الوارد بالمادة رقم (1) من القانون المشار اليه: البيع: هو انتقال ملكية السلعة.. من البائع إلى المشتري،

ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيها أسبق

إصدار الفاتورة

تسليم السلعة أو تأدية الخدمة

أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة

وحيث خلت الأوراق من تحقيق تحقق البيع بأي صورة من الصور الثلاث الواردة بالقانون لما يعد بيعاً مما لا يتحقق معه القول أن المتهم مكلف وغير مسجل لعدم تحقق بلوغ مبيعاته حد التسجيل وبالتالي عدم خضوعه لأحكام قانون ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة خلال الفترة من 2014 حتى الفترة 2022/3/1 تاريخ تسجيل المتهم بالضريبة على القيمة المضافة وغير ملتزم بثمة التزامات ضريبية أذ أن الالتزام بأحكام القانون مقصور على المسجل وغير المسجل غير مخاطب بأحكام القانون ويستحال تكليفه بثمة التزامات ضريبية وذلك حسب الآتي:

1- نص المادة 14 من ق 91 لسنة 1991 " يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة

2- المادة 15 " يلتزم المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة

3- نص المادة 16 " على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض

4- نص المادة 17 " لمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك.... وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليم الإقرار

5- نص المادة 23 " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة.. ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة

6- نص المادة 32 " على المسجل أداء حصة الضريبة دورياً للمصلحة

وهي ذات الأحكام المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة وقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

وحيث إن الثابت من واقع شهادة تسجيل المتهم بالضريبة على القيمة المضافة الصادرة عن منطقة شمال القاهرة مأمورية ----ن المتهم تم تسجيله بناء على تلك الشهادة تحت رقم 000-000 وذلك اعتباراً من 2022/3/1 وكانت المصلحة والتحقيقات قد خلتا من تحقيق وإثبات بلوغ مبيعات المتهم خلال الفترة السابقة على تاريخ التسجيل وحتى 2014 ولم يتم تقديم دليل ذلك سواء من واقع إصدار الفاتورة، أو تسليم السلعة، أو أداء ثمن السلعة سواء كان كله أو بعضه ، أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب ، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة وكانت مصلحة الضرائب وهي من بيدها تسجيل المتهم وقامت

بتسجيله اعتباراً من تاريخ تسجيله المشار اليه وكانت محاسبته خلال تلك الفترة قد تمت دون ان يكون مسجلاً فيها وكان الالتزام بالإقرار لا يكون الا من مسجل وتكليف غير المسجل بالإقرار هو تكليف بمستحيل مما يتحقق معه كون المتهم غير مخاطب بأحكام القانون خلال الفترة من 2014 حتى الفترة 2022/3/1 تاريخ تسجيل المتهم بالضريبة على القيمة المضافة ويقطع بعدم أحقية مصلحة الضرائب المصرية بفرض واستحقاق وحساب ضريبة عنها .

2- عدم التزام المتهم بتقديم الإقرار خلال الفترة من 2014 حتى الفترة 2022/3/1 بوصف ان الاتهام ببيع سلع دون الإقرار عنها خلال تلك الفترة

المسند الى المتهم هو " بيع سلع دون الإقرار عنها" وحسب ما ثبت من البند السابق فإن المتهم وخلال تلك الفترة لم يكن مكلفاً او مسجلاً لعدم تحقق بلوغ مبيعاته حد التسجيل لما كان ذلك وكان الملتزم بتقديم الإقرار وحسب نص المادة 16 من ق 91 لسنة 1991 " على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض" وكان الالتزام بتقديم الإقرار يقع على المسجل فانه والحال كذلك لا يصح الاتهام ببيع سلع – الغير محقق- ولا يصح الادعاء بالالتزام بالإقرار – كونه غير مسجل وغير مخاطب وغير ملزم بتقديم الاقرار.

فاذا ما كان الثابت من واقع الأوراق ان المتهم غير مسجل بضريبة المبيعات والقيمة المضافة لدى مصلحة الضرائب المصرية خلال الفترة 2014 وحتى تاريخ تسجيله المعتبر من واقع الشهادة الصادرة عن مصلحة الضرائب وأصبح هذا الاعتبار حجة عليها كونه تصرف صادر عنها وثابت بالكتابة وعلى نماذج المصلحة ومعتمد وممهور بخاتم الجهة الادارية والتي لم تقدم دليل ينقض هذه الحجية وبالتالي فإن المتهم أصبح غير ملزم بتقديم الاقرارات الضريبية وكافة الالتزامات والتي يخضع لها المكلف الضريبي فقط حسب نص المادة (41) من ق الإجراءات الضريبية، والذي تم تسجيله لدى المصلحة حسب نص المادة (1) من ق القيمة المضافة، وبالتالي لا يجوز أخضاعها لأعمال وإجراءات الفحص الضريبي قبل تسجيلها وجوباً او حكماً وهو الغير متوافر.