

مصلحة الضرائب المصرية
قطاع التدريب (دخل)
المادة العلمية

الحصر الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي

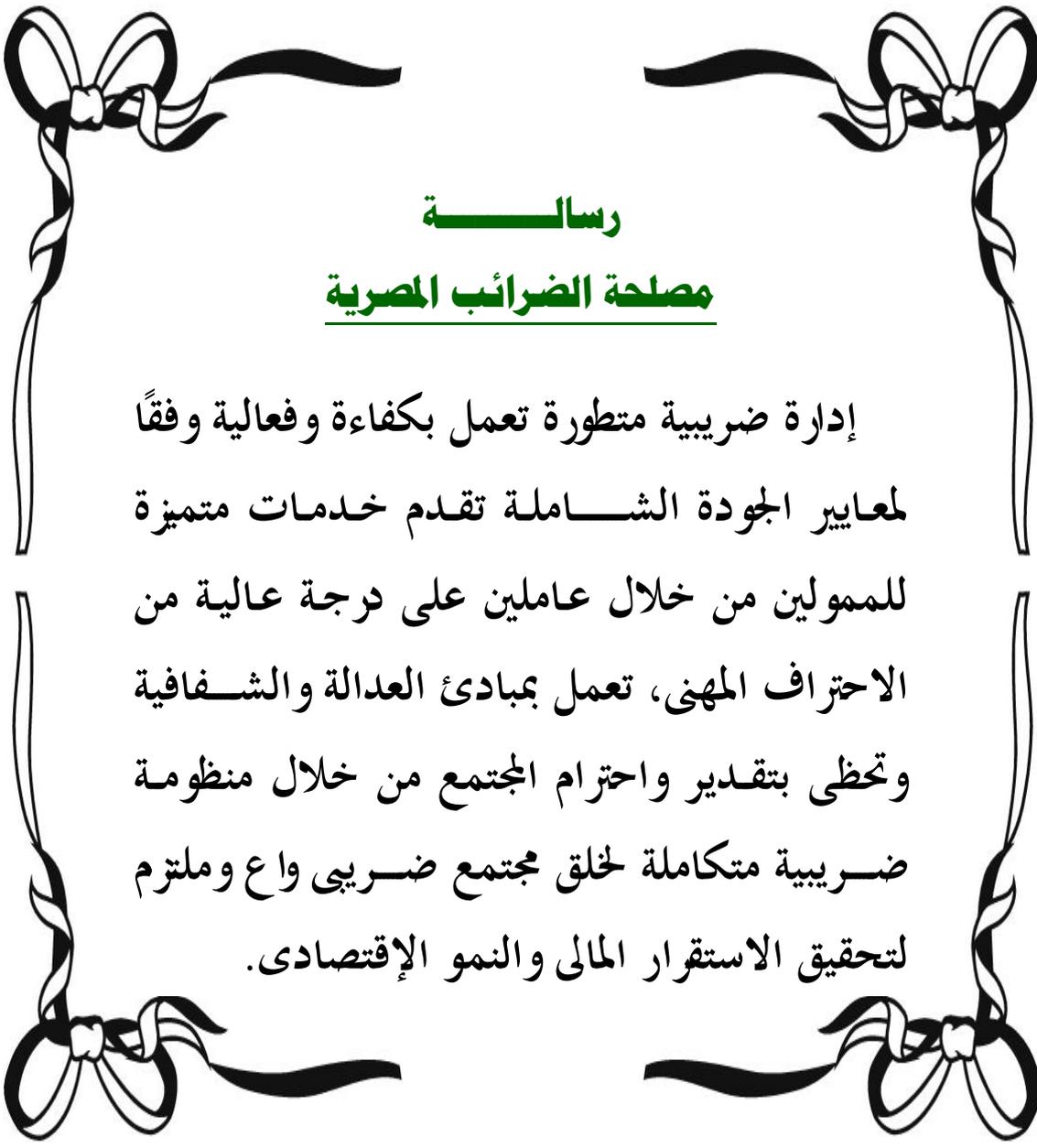
مصلحة الضرائب المصرية

شعارنا

الضريبة مصدر دائم للتنمية

الرؤية

مصلحة حكومية متميزة تحقق
الالتزام الطوعي للمجتمع الضريبي



رسالة

مصلحة الضرائب المصرية

إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفعالية وفقاً
لمعايير الجودة الشاملة تقدم خدمات متميزة
للممولين من خلال عاملين على درجة عالية من
الاحتراف المهني، تعمل بمبادئ العدالة والشفافية
وتحظى بتقدير واحترام المجتمع من خلال منظومة
ضريبية متكاملة لخلق مجتمع ضريبي واع وملتزم
لتحقيق الاستقرار المالي والنمو الإقتصادي.

الأهداف الإستراتيجية

١. خلق ثقافة الالتزام الطوعى لدى الممولين .
٢. تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الإلكترونية للإقرارات والبيانات .
٣. التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المعايير المستهدفة .
٤. تحسين مستوى الخدمة المقدمة للممولين وتيسير أسلوب تقديم الإقرار .
٥. تعزيز عملية التنفيذ الجبرى لقوانين الضرائب .
٦. تحديث مصلحة الضرائب من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة ووضع نظم حوافز مشجعة .
٧. إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحترام .
٨. تنمية وتطوير الموارد البشرية .
٩. الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة .

القيم

- الالتزام نحو المجتمع.
- العدالة والكفاءة في تطبيق التشريعات الضريبية .
- تقديم خدمات متميزة فالعمليل يأتي أولاً .
- المصداقية والشفافية والنزاهة .
- الالتزام بتحقيق اعلي نتائج في ضوء تحقيق الجودة الشاملة .
- درجة عالية من الاحتراف المهني .
- تشجيع العاملين على الابتكار والتجديد والتحديث المستمر .
- تحمل القيادات مسؤولياتها في تأهيل الكوادر الإدارية .
- معاملة الآخرين بالاحترام والتعاطف .
- قبول الرأى الأخر والقدرة على التوافق .

الحصر وكيفية معالجة التهرب الضريبى

الهدف

أن يكون المتدرب قادراً فى نهاية الموضوع على تحديد معنى الضريبة وأهميتها ومفهوم التهرب الضريبى وآثاره وأسبابه وأنواعه ووسائل مكافحته وذلك بطريقة سليمة وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته ولائحته التنفيذية وتعديلاتها .

المحتويات

- مقدمة
- معنى الضريبة
- أهمية الضريبة
- مفهوم التهرب الضريبى وآثاره
- أسباب التهرب
- أنواع التهرب
 - وفقاً لمعيار الحجم أو المقدار
 - وفقاً للمعيار الاقليمى
 - وفقاً للمشروعية
- وسائل مكافحة التهرب الضريبى
- ملخص

مقدمة :-

يعد التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة نظراً لتأثيره المباشر على الاقتصاد القومي حيث يؤدي إلى انخفاض الحصيلة وبالتالي عجز الدولة عن الوفاء بالتزاماتها وقد تعددت طرق وأساليب التهرب الضريبي فإلى جانب الطرق الواردة بالمادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، لجأ البعض إلى استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة في التهرب مثل التجارة الإلكترونية لذا كان من الضروري الاهتمام بدراسة موضوع الحصر وكيفية معالجة التهرب الضريبي حتى يمكن التصدي لهذه الظاهرة والحد منها مع التأكيد على ضرورة تطوير الإدارة الضريبية وميكنة جميع العمليات وإمدادها بكافة الوسائل التكنولوجية الحديثة لمواكبة أحدث التطورات في هذا المجال للقضاء على عملية التهرب التي تتم من خلالها

معنى الضريبة

الضريبة هي فريضة مالية يلتزم الممول بأدائها سنوياً وبصفة نهائية وذلك تبعاً لمقدرته على الدفع مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة وتحقيقاً لأهداف السياسة المالية للدولة بصرف النظر عن المنافع التي تعود عليه مقابل دفعها .

أهمية الضريبة

ترجع أهمية الضريبة إلى مدى ارتباطها وتأثيرها في النواحي المالية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة حيث تعد من أهم موارد الدولة والمصدر الأساسي لإيراداتها العامة التي تعتمد عليها في تغطية نفقاتها العامة التي تنفقها على المشاريع الحيوية العامة كالمدفوعات والأمن والعدالة والتعليم والصحة وغير ذلك من المرافق ، كما يمكن استخدامها لإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع والحد من التفاوت بين الطبقات .

مفهوم التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو ظاهرة خطيرة يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة التخلص من دفعها كلياً أو جزئياً بإستعمال الطرق والأساليب الاحتيالية المنصوص عليها قانوناً ، ويترتب على التهرب عدم دفع الضريبة وبالتالي نقص حصيلة الخزنة العامة وعجز الدولة عن الوفاء بالتزاماتها وتحقيق أهدافها .

آثار التهرب الضريبي :

وترجع خطورة التهرب إلى آثاره الجسيمة من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية وسوف نتناول بالدراسة الموجزة كلاً من هذه الآثار على حدة فيما يلي :

١ - **خطورة التهرب من الناحية المالية :** يترتب عليه عدم دخول حصيلة الضريبة كاملة إلى الخزنة العامة الأمر الذي قد يعجزها عن مواصلة الإنفاق على مرافقها العامة

الحيوية والضرورية للفرد والجماعة فضلاً عن الاخلال بتوزيع الأعباء المالية والضريبية بين الممولين تحقيقاً للعدالة الاجتماعية

٢ - **خطورة التهرب من الناحية الاقتصادية** : إن فرض ضريبة ما ، يؤثر في الظواهر الاقتصادية من إنتاج للثروة أو توزيع لها كما يؤثر على استعمالاتها أو المعاملات بصدها ، ويترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى على النواحي الاقتصادية فتحدث اضطرابات عنيفة بين أوجه النشاط التجارى والصناعى فى الدولة ذلك لأنه يترتب عليه تعديل توزيع الأعباء الضريبية بين الفروع المختلفة للنشاط الإقتصادى وبين الأفراد ومن ثم ينشأ عن ذلك عدم توازن بين أنواع الأنشطة المختلفة فى الدولة، وهناك عوامل أخرى إقتصادية ونقدية تساعد على تحركات رؤوس الأموال مثال ذلك هروب رؤوس الأموال إلى الخارج تخلصاً من ضريبة معينة ذلك لأن الضرائب تؤثر فى مقدار صافى الربح الذى يحصل عليه المستثمر . ولعلنا ندرك بعد ذلك أهمية جذب رؤوس الأموال الأجنبية لاستثمارها فى مصر بشروط معينة تخدم الاقتصاد المصرى المطلوب جذب الاستثمارات نحوها وذلك من خلال منح الإعفاءات الضريبية أو المعاملة التمييزية للمشروعات الاستثمارية.

٣ - **أضرار التهرب من الناحية الاجتماعية** : من المعروف أن الدولة تهدف من فرض الضريبة إلى إدراك غايات اجتماعية كإحداث تعديل فى توزيع الثروة بين أفراد المجتمع رغبة فى رفع مستوى المعيشة للطبقات الفقيرة ومحاولة الإقلال من التفاوت الشاسع بين الطبقات، وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية بين أفراد الشعب جميعاً . ذلك لأن كل ضريبة يقع عبئها على طبقة معينة تمتص بعض ما لدى أفرادها من قوة شرائية ويترتب على الإنفاق الحكومى لحصيلة هذه الضريبة إعادة هذه القوة الشرائية ثانية إلى طبقات أخرى عن طريق النفقات العامة والخدمات التى تضطلع بها الدولة غير أنه يترتب على التهرب من العبء الضريبي عجز الدولة عن تحقيق هذه الأهداف . ومن المعروف أيضاً أن التهرب يعود على المتهربين أنفسهم بالضرر لأنهم قد يتعرضون للعقوبات جزاء لعدم إسهامهم فى الأعباء الضريبية للدولة التى كفلت لهم الاستقلال والنظام والأمن والطمأنينة والاستقرار والحرية .

أسباب^(١) التهرب الضريبي

ترجع أسباب التهرب الضريبي إلى عوامل رئيسية نتناولها فيما يلى :

العامل الأول : عيوب فى التشريع الضريبى

التشريع الضريبى نفسه قد يكون أحد العوامل التى تدعو الممولين إلى محاولة التهرب من الضرائب إذا كان يتضمن أى من الصور التالية : -

١ - المبالغة فى سعر الضرائب أو ازدواجها :

لأن هذا من شأنه أن يجعل الممول ينظر إلى الضريبة كأداة لمصادره إيراد عمله وعرقه لا كأداة لتوزيع التكاليف العامة بروح من الواقع والعدالة .

٢ - التفاوت فى أسعار الضرائب بين الطوائف أو المناطق أو أنواع النشاط :

فالضريبة أصبحت فى الوقت الحاضر المرآة الصادقة التى تعكس ذلك المناخ الإيديولوجي والإقتصادي والإجتماعى والسياسى الذى يسود المجتمع وهى من هذا المنطق قد أصبحت أداة ميسرة للدولة تستخدمها فى الحصول على الموارد المالية جنباً إلى جنب مع أحداث تغيرات مستهدفة فى المجالات الاقتصادية والاجتماعية وكذا فى التوزيع الأولى والتوزيع النهائى للدخول وللقضاء على التفاوت الشديد فى الثروات والدخول وفقاً لمفاهيم النمط الإقتصادي المتبع وهى عموماً تعتبر الوسيلة الناجحة التى تستخدمها الحكومة لتشجيع الإدخار والاستثمار واجتذاب رأس المال الأجنبى وفى تحريك وتوجيه وسائل الإنتاج بما يخدم السياسة المرسومة ودعم وتنمية الاقتصاد القومى ، ومن ذلك نجد أنه إذا لم يتم رسم السياسة الضريبية وتحديد أبعادها وأهدافها بدقة مراعاة لتحقيق كل الأهداف السابقة دون أن يترتب على ذلك أية محاباة لأى طائفة أو نشاط أو منطقة إلا إذا كان فى ذلك الصالح العام ولتحقيق الأهداف المرجوة من ذلك ، ومع ملاحظة نشر الوعى الضريبى أيضاً ، والتعريف بالأهداف التى يرجى تحقيقها من وراء ذلك فإنه إذا لم يحدث كل ذلك فإن أى تفاوت أو محاباة قد تحمل معاني سيئة أخرى وتكون من أهم الأسباب التى تدعو إلى فقد ثقة الممولين فى السياسة الضريبية للدولة ومحاولتهم التهرب من الضرائب .

٣ - سوء الصياغة ووجود ثغرات بمواد القانون وضعف الجزاءات الضريبية:

فكثيراً ما تصدر القوانين المالية فى صياغة عقيمة مبهمه جامدة غير ملزمة للممول

(١) كتاب التهرب الضريبى الصادر من قطاع مكافحة التهرب الضريبى طبعة ٢٠١١

أو يتضمن التشريع الضريبى العديد من الشروط أو الاستثناءات غير المدروسة بعناية مما يفسح المجال للتهرب أو تفادى الضريبة بحجة عدم إنطباق الشروط أو الاستفادة من

الاستثناءات ومن المعروف إن الحياة الاقتصادية فى حركة مستمرة والتطور الإقتصادى مستمر تبعاً للتطور الصناعى والزراعى مما يؤدى إلى ظهور أنشطة جديدة ومجالات جديدة للربح لم تكن موجودة بنفس الصورة عند وضع التشريع الضريبى ، ولذلك يجب أن يكون التشريع الضريبى مرناً ومسايراً للتطور الإقتصادى والتغيرات المستمرة ، سواء على المستوى القومى أو المستوى العالمى حتى يمكنه تحديد المعاملة الضريبية العادلة لمثل هذه الأنشطة وحتى لا يكون هناك ثغرات للتهرب وعدم إخضاعها للضريبة رغم ضخامة الدخول المتحققة من مزاوله هذه الأنشطة .

كذلك نجد أن ضعف الجزاءات الضريبية قد يكون أحد العوامل الهامة التى تشجع على التهرب الضريبى ، فالممول الأمين إذا وجد أن الممول المتهرب لا يتعرض لعقوبات رادعة فى حالة اكتشاف تهريبه فإنه سوف يحذو حذوه دون أدنى خوف وعلى أمل أن يحالفه الحظ فى استمراره فى هذا التهرب خاصة إذا كانت القوانين بها من الثغرات ما يمكنه من التهرب.

العامل الثانى : عيوب الإدارة الضريبية

ومن الأسباب التى ترجع إلى هذا العامل :

١ - مبالغة مامورى الضرائب فى التقدير ، والاتجاه إلى التقدير الجزافى :

الواقع أن أكثر الأسباب التى تدعو الممولين إلى التهرب هى انعدام الثقة بينهم وبين موظفى الإدارة الضريبية ، ذلك أنه فى كثير من الأحيان ولأسباب منها ضيق الوقت نظراً لظروف التقادم أو كثرة العمل أو عدم توافر البيانات أو عدم دقتها نجد أن المأمور الفاحص لا يقوم بدراسة الإقرارات المقدمة من الممولين الدراسة الواعية ولا يقوم بعمل التحريات الواجبة للوقوف على حقيقة نشاطهم ومقدار أرباحهم الفعلية وإنما يقوم فى سبيل إنجاز أكبر عدد من الملفات بالتقدير الجزافى مستنداً إلى بعض حجج غير كافية والتى لا تقوى إلى درجة الأدلة أو البراهين ، الأمر الذى يترتب عليه إزعاج الممولين و الدخول فى متاهات التقاضى بمراحله المختلفة الطويلة المعقدة وتكاليفه الباهظة ، وبالتالي عدم استقرار المراكز المالية للممولين ، ومن ناحية أخرى ضياع حقوق الخزانة العامة لما تستغرقه الإجراءات القضائية من زمن طويل ، كل ذلك من شأنه ان يدفع الممولين إلى محاولات التهرب بأى وسيلة وبأى ثمن تفادياً لهذا الإزعاج وعدم الاستقرار

٢ - عدم المساواة فى التطبيق مما يضعف الثقة فى الجهاز الضريبى ويشعر الممول الأمين بالظلم مما يدفعه إلى التهرب :

الواقع عند دراسة قواعد فرض الضريبة كما وضعها الإقتصادي آدم سميث نجد أن قاعدة فرض الضريبة " تعنى أن يساهم كل مواطن فى الأعباء المالية العامة حسب مقدرته التكلفة من ناحية والمساواة فى التطبيق من ناحية أخرى فلا تمييز أو تفضيل لمهنة أو منطقة أو أفراد على آخرين ، ولذلك نجد أنه إذا ما شعر الممولون بأن هناك عدم مساواة فى التطبيق لقوانين الضرائب من جانب رجال الإدارة الضريبية سواء كان بقصد أو بدون قصد بمعنى اختلاف أسس المحاسبة من جهة إلى أخرى أو من مهنة إلى أخرى مما يترتب عليه اختلاف الأعباء المالية المقدره على الممول ، فهذا من شأنه أن يوجد نوعاً من الكراهية والتمرد على التنظيم الضريبى والشعور بالظلم مما يدفع إلى محاولة التهرب بحجة عدم المساواة فى التطبيق والشعور بالظلم.

٣ - عدم الالتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية:

يقصد بمبدأ استقلال السنوات الضريبية أن كل سنة مالية وحده منفصلة عن السنوات السابقة لها والسنوات اللاحقة عليها ، ومقتضى هذا المبدأ أن الأرباح التى تتحقق فى سنة ما لا تمتد إلى غيرها من السنوات السابقة أو اللاحقة عليها فالممول قد يحقق فى سنة ما أرباحاً كبيرة وفى سنة أخرى قد يحقق أرباحاً أقل أو قد يحقق خسائر ونتيجة لعدم الالتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية فإن مصلحة الضرائب تحاسب الممول عن أرباح أكبر فى سنة ما استرشاداً بأرباح السنوات السابقة خاصة إذا كانت هناك موافقة من الممول على هذه الأرباح من خلال لجنة داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة دون سند من الواقع مما يؤدي إلى شعور الممول بالظلم ويدفعه إلى التهرب من أداء الضريبة .

٤ - عدم تطبيق مبدأ المحاسبة السنوية :

إن من أهم أسباب تهرب الممولين من أداء الضريبة عدم إتباع مصلحة الضرائب لمبدأ المحاسبة السنوية الذى يتمثل فى أن تتم محاسبة الممول عن كل سنة بعد إنتهائها بل تتم محاسبة الممولين عن عدة سنوات ماضية فى وقت واحد مما يرهق كاهلهم بالضرائب الباهظة المستحقة عليهم وقد لا تكون حالتهم المالية تسمح بذلك ، مما يجعلهم غير قادرين على سداد تلك الضرائب وهو ما يدفعهم إلى التهرب من سدادها باستعمال طرق وأساليب إحتيالية أو إنهاء النشاط أو إغلاق المنشأة وتركها نهائياً .

٥ - تعقيد الإجراءات الإدارية :

مما يؤدي إلى بث روح الكراهية ومحاولة التهرب - ودراسة الإجراءات والتنظيم لقوانين الضرائب نجد أنه بقدر ما يتمكن المشرع الضريبي من تبسيط الإجراءات بقدر ما يسهل على موظفي الإدارة الضريبية من تطبيق قوانين الضرائب والمحافظة على حقوق الخزنة العامة بسرعة تحصيلها من جهة ، ومن جهة أخرى يضمن تعاون الممولين أما طول الإجراءات وتعقيدها فهو يؤدي إلى ضياع حقوق الخزنة العامة ، وعدم استقرار المراكز المالية للممولين مما يدفعهم إلى محاولة التهرب . **ولقد جاء قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته لييسط ويوحد الاجراءات الضريبية**

العامل الثالث : الوعى الضريبي

الوعى الضريبي فى معناه الواسع يقصد به النظرة التى ينظرها الممول إلى الضريبة ومدى حق الدولة فى فرضها ومدى الالتزام بها من ناحية ونظرتة إلى النظام الضريبي ككل ومدى اقتناعه به وإيمان الممول بأن حصيلة الضرائب تنفقها الحكومة فى المصالح العامة التى تعود على الممولين والواقع أنه يمكن القول بدون تحفظات أنه كلما ارتفع الوعى الضريبي كلما أنخفض التهرب الضريبي والعكس صحيح ، والعمل على نشر الوعى الضريبي ورفعته يتطلب نظام ضريبياً جيداً يراعى القواعد الأربعة التى أتفق على اعتبارها عنوان للضريبة النموذجية والتي أوردها الإقتصادي " آدم سميث " وهى : -

(أ) **المساواة** : فيؤدى كل مواطن هذه الفريضة الإلزامية بنسبة إيراده .

(ب) **اليقين** : أن يعلم كل فرد ما يجب أن يؤديه ومتى يوفى به

(ج) **الملائمة** : فتجبى الضريبة فى الزمان والمكان الملائمين للمكلف بأدائها

(د) **الاقتصاد**: فلا خير فى ضريبة تستنفذ حصيلتها أو معظمها فى مصاريف جبايتها

ويتوج أيضاً هذه القواعد المعروفة جميعها إنفاق حصيلة الضرائب فى المشروعات الإنتاجية والخدمات النافعة حيث لا يقاس عبء الضريبة شدة أو ضعفاً بارتفاع سعرها أو انخفاضها وإنما بطريقة إنفاقها ، وليس أدل على ذلك مما قاله أحد رجال الأعمال الأمريكيين " إن كل سنت أدفعه للدولة فى بلادى تقابله خدمة عامة تؤديها الدولة لى وللمجتمع ولذلك أدفع الضرائب مهما ارتفعت عن رضا واغتباط وعن إيمان بواجبى وواجب الدولة إذ ألمس ما تضطلع به من خدمات " وهذا هو الحال أيضاً فى مختلف الدول التى سبقتنا إلى فرض الضرائب ، ففي إنجلترا تؤدى الدولة فى مقابل ما تجبيه من ضرائب خدمات تتناول كالمرفق والنواحي فهى تعمل على نشر الأمن وضمان العدالة وتيسير سبل العيش لمن عجز عن

الكسب إذ أن عدم كفاية الخدمات التي تقدمها الحكومة للممولين مقابل الضرائب التي يدفعونها مثل التعليم - والصحة - والطرق ٠٠٠٠ الخ يدفعهم إلى التهرب من الضريبة .

ولقد صدر قانون الاجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته واصبح الوعي الضريبي للممولين والمكلفين من اول حقوقهم في الباب الثاني، الفصل الاول حقوق الممولين والمكلفين حيث نصت المادة (٣): مع مراعاة أحكام القانون الضريبي ، يضمن هذا القانون لذوى الشأن الحقوق الآتية :

(أ) التوعية بأحكام القانون الضريبي

.....

أنواع التهرب الضريبي

توجد عدة أنواع للتهرب الضريبي وفقاً لوجهات النظر التي ينظر من خلالها إلى التهرب حيث يتم تقسيمه وفقاً لمعيار الحجم أو المقدار ووفقاً للمعيار الإقليمي وأخيراً من حيث المشروعية وعدم المشروعية وهو ما سوف يتم تناوله على النحو التالي :

أولاً : التهرب الضريبي^(١) وفقاً لمعيار الحجم أو المقدار

وفقاً لنص البند ٥ /الفقرة الثانية من المادة (١٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته يتضح أن التهرب الضريبي قد يكون تهرب كلي أو جزئي: -

" ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة "

وسوف نتناول فيما يلي كل نوع على حده

١- التهرب الضريبي الكلي : - يتحقق هذا النوع من التهرب بقيام الممول الملتزم

قانوناً بدفع الضريبة بإخفاء النشاط الخاضع للضريبة كلياً عن المصلحة وإخفاء الإيرادات والأرباح الخاضعة للضريبة بالكامل وبالتالي عدم تسديد الضريبة المستحقة عليها مثال على ذلك تقديم إقرار ضريبي يتضمن تحقق خسارة كاملة للنشاط وذلك على غير الحقيقة

٢- التهرب الضريبي الجزئي : - ويتحقق بممارسة الممول لنشاط معين ويقوم

بإخطار المصلحة عن جزء منه ويخفي الجزء الآخر ، مثال على ذلك عندما يكون لدى الممول أكثر من فرع يتم مزاولته النشاط من خلاله ولا يقوم بإخطار المصلحة عن كل أو بعض هذه الفروع أو في حالة وجود تعاملات للممول مع القطاعين العام والخاص ولا

يتضمن الإقرار الضريبي الذي يقدمه إلى المصلحة أى بيانات تخص تعاملاته مع القطاع الخاص أو إخفاء جزء من المشتريات أو المبيعات وذلك بهدف تقليل حجم إيراداته (تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة) وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة مما يؤدي إلى نقص حصيله الخزنة العامة.

ثانياً : التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الاقليمي^(٢)

يقسم التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه إلى نوعين تهرب ضريبي داخلي و تهرب ضريبي خارجي أو دولي وسوف نتناولهم فيما يلي :-

١ - التهرب الضريبي الداخلي

هو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة حيث يقوم الممول الملتزم قانوناً بدفع الضريبة بالتخلص من عبء الضريبة الوطنية المستحقة عليه ، وقد يكون هذا التهرب كلياً أو جزئياً .

ويتميز هذا النوع من التهرب بأنه سهل متابعته واكتشافه ومكافحته لأنه يقع داخل إقليم الدولة ويكون من سلطتها اللجوء إلى كافة الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي تمكنها من مكافحته ومعاقبة مرتكبيه وفقاً للعقوبات الواردة بتشريعاتها الضريبية . وتتعدد صور التهرب الداخلي بتعدد أنواع الضرائب التي تفرض داخل الدولة وخصوصاً التهرب من الضرائب المباشرة التي تعتمد على تقديم إقرارات ضريبية من الممول ومن أمثلة هذا النوع من التهرب - التهرب من أداء الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية حيث أن العاملون في المجال السينمائي أو التليفزيوني لا يلتزمون بإمسك دفاتر أو إعطاء إيصالات وكذلك معظم الأطباء لا يلتزمون بإعطاء إيصالات للكشف أو عن العمليات الجراحية التي يقومون بإجرائها .

٢ - التهرب الضريبي الخارجي أو الدولي

هو التهرب الذي يقع خارج حدود الدولة ، حيث يتم تكوين كيانات صورية في الخارج لمزاولة النشاط لإخفاء الأرباح الحقيقية التي تتم في الداخل أو من خلال اصطناع معاملات غير حقيقية مع مقيمين في الخارج بغرض التخلص من الضريبة المقررة داخل الدولة ، وقد يتم أيضاً من خلال قيام الممول بتهريب أمواله من داخل الدولة إلى دولة أخرى في الخارج لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة جداً مثل سويسرا وإمارة موناكو والبحرين حيث يطلق على هذه الدول مسمى " الملاجئ الضريبية " .

ومن أمثلة هذا النوع من التهرب قيام شركات توظيف الأموال بتجميع العملات الأجنبية من المصريين العاملين بالخارج وإيداع الجزء الأكبر من هذه الأموال في الجهاز المصرفي

فى سويسرا وفرنسا وألمانيا وبريطانيا لتمارس بها أنشطة المضاربة فى الأسواق المالية لتلك الدول.

ثالثاً : التهرب الضريبي وفقاً للمشروعية

١ - التهرب الضريبي المشروع

يتمثل فى محاولة الممولين الاستفادة من مواد الإعفاء والثغرات فى التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة ويطلق عليه التجنب الضريبي أو تفادى الضريبة ويتم بوسيلتين

أ- الوسيلة السلبية: وهى الامتناع عن التصرف الموجب للضريبة أو النشاط الخاضع للضريبة مثال ذلك أن تفرض ضريبة على نوع معين من الاستثمار فيمتنع الممول عن الاستثمار فى هذا النشاط .

ب- الوسيلة الإيجابية : وهى الاستفادة من الثغرات التى توجد فى التشريع الضريبي للتخلص من الضريبة على أساس عدم توافر شروط الواقعة المنشئة للضريبة أو الإنتفاع بالإعفاءات التى يقرها القانون فتتجه الاستثمارات إلى الأنشطة المعفاة وهو ما يعنى تجنب أو تفادى الضريبة .

٢- التهرب الضريبي غير المشروع

هذا النوع من التهرب مجرم قانوناً ويتمثل فى مخالفة قوانين الضرائب عمداً فيتخلص الممول الذى تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة من الوفاء بالتزاماته وذلك من خلال استخدام طرق إحتياليه وقد وردت هذه الطرق على سبيل الحصر بالمادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والتى تنص على أنه :

" يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

١ - تقديم الإقرار الضريبي السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها .

٢ - تقديم الإقرار الضريبي السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات مخالف ما هو ثابت من لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

٣ - الإلتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لايهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة
وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً

وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة ."

* يوجد تقسيم آخر للتهرب الضريبي وفقاً لأسلوبه فيقسم إلى تهرب ضريبي تقليدي وهو المتعارف عليه والسابق تناوله والتهرب الضريبي الحديث وهو الذى تستخدم فيه الوسائل التكنولوجية الحديثة مثل التجارة الإلكترونية عبر الانترنت أو استعمال النقود الإلكترونية (وسائل الدفع الحديثة) وهو ما سوف نتناوله بالتفصيل على النحو التالى:

تعريف التجارة الإلكترونية

تعددت تعريفات التجارة الإلكترونية ومنها :-

- هى ذلك النوع من التجارة الذى يتم باستخدام وسيط إلكترونى سواء داخل الحدود السياسية لدولة ما أو خارجها بصرف النظر عن نوعية السلعة محل التجارة أو مدى مشروعيتها أو القانون الذى تخضع له ، والتي تستخدم فيها وسائل الكترونية للتعاقد وللسداد .
- هى عمليات البيع والشراء بين المنتجين والمستهلكين أو بين الشركات بعضها ببعض باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات
- والتعريف الأنسب للتجارة الإلكترونية هو تعريف منظمة التجارة العالمية (WTO) التى عرفت التجارة الإلكترونية بأنها : النشاط التجارى الذى يشمل إنتاج وترويج وتسويق وبيع وتوزيع (تسليم) المنتجات من سلع وخدمات خلال شبكة اتصالات إلكترونية

أنماط التجارة الإلكترونية ومظاهر التهرب الضريبي :

تختلف أنماط التجارة الإلكترونية باختلاف :

- طبيعة المنتج (سلع ، خدمات)

- أطراف التعامل

أولاً : طبيعة المنتج (سلع ، خدمات)

ويجب التفرقة بين السلع والخدمات ، فالنوع الأول هو الصفقات التي يتم فيها الاتفاق بين الطرفين إلكترونياً ويتم تسليمها بالطرق التقليدية (من المنافذ الجمركية وعن طريق شركات الشحن) ويتجه الرأى هنا إلى إخضاعها للمعاملة الضريبية العادية حسب القواعد العامة المطبقة فى هذا الشأن

أما النوع الثانى يتمثل فى تقديم الخدمات (خدمة المعلومات والبرامج ٠٠٠ الخ) حيث يتم عقد الصفقة وأنماطها إلكترونياً مما لا يتيح التعرف على المنتج أو أى من الأطراف التى تعاملت فيه لا بائع ولا مشتري ولا موزع أو القائم بالتسليم ، ويتجه أنصار هذا الرأى إلى عدم خضوعها للضريبة تشجيعاً لحركة نمو التجارة الإلكترونية وعدم تقييدها ، ولمنع الازدواج الضريبى ولصعوبة حصر هذه العمليات وفحصها

ثانياً : أطراف التعامل

ويمكن تقسيم التجارة الإلكترونية إلى ثلاثة أنواع مع مراعاة موقف طرفى المعاملة التجارية:

النوع الأول : التوزيع المباشر (Business to consumers)

وهى تتم بين المنتج أو الموزع والمستهلك النهائى للبضاعة ويتم السداد فيها من خلال كروت الائتمان أو الحسابات الرقمية

النوع الثانى : التجارة بين الشركات (Business to Business)

ويتم التعامل فيها بين الأشخاص الاعتبارية كما يتم السداد فيها من خلال التحويل المباشر أو الحسابات الرقمية أو البنوك الإلكترونية

النوع الثالث : التجارة المغلقة (Intra Business)

وهى أيضا تتم بين شركات تتميز بمحدودية أطراف التعامل فلا يسمح بشركة خارج هذا النطاق بالدخول أو الإطلاع على تفاصيل الصفقات وبصفة عامة يمكن مواجهة الاحتمالات الآتية بالنسبة لأطراف التعامل فى عمليات التجارة الإلكترونية :

١ - طرفى التعامل التجارى الإلكتروني ينتميان لبلد واحد (تجارة إلكترونية داخلية - تجارة منظورة) حيث يمكن حصر هؤلاء الأشخاص ويمكن مراقبة انسياب السلع والخدمات هذا النوع نمط من الأنماط التجارية الإلكترونية يطلق عليه البعض تسمية الصفقات التجارية الإلكترونية حيث يتم التعاقد وسداد ثمنها إلكترونياً وتسلم بطرق تقليدية عبر المنافذ

الجمركية وعن طريق شركات الشحن ويمكن حصرها ومحاسبتها وفقاً لقوانين الضرائب المصرية

٢ - طرفى التعامل التجارى الإلكتروني ينتميان لبلدين مختلفين وطرف ثالث ينتمى لبلد آخر (تجارة غير منظورة) وهذا الشكل من التعامل التجارى الإلكتروني يخلق تحدياً أمام النظم الضريبية نظراً لعدم وجود مقر للنشاط داخل مصر ولصعوبة ضبطه ومراقبته ، ولكن لابد من متابعة انسياب السلع والخدمات من خلال المنافذ الجمركية للدولة ومعالجتها بالرسوم الجمركية أو ضرائب المبيعات بحيث لا يتعارض ذلك مع اتفاقية الجات.

٣ - طرفى التعامل التجارى والإلكترونى مؤسستين أجنبيتين ووسيط محلى (وكيل بالعمولة) حيث لا يتعدى دور الوسيط (الوكيل) تقريب وجهات النظر وتوفير القبول والرضا بينهما فيما يتعلق بمواصفات هذه السلع والخدمات مقابل عمولة تخضع لضريبة الدخل ويمكن الاعتماد على أفراد ذوى خبرة فى التعامل مع الحاسب الآلى لتحديد الوكلاء بالعمولة أو حصرهم من خلال سجل الوكلاء بالعمولة أو الإعلانات التى تتم من خلال القنوات الفضائية

٤ - نمط تجارة الخدمات والاستشارات الإلكترونية لاسيما الطبية ، المحاسبية ، القانونية والخدمات المالية وغيرها من الخدمات التى تتم من خلال شبكة الانترنت ، وهو ما يعرف بالصفقة الإلكترونية الكاملة حيث تتم منذ الإعلانات عنها وحتى التعاقد عليها وسداد ثمنها إلكترونياً ، لذلك تعرف بالسلع غير الملموسة أو السلع الافتراضية وهذا النمط من أنماط التجارة الالكترونية من أصعب الأنماط فى المعالجة الضريبية حيث تفتقر إلى المستندات والتسجيل فى الدفاتر والوجود المادى (المكانى) لممارستها على أساس أن هذا النوع من التجارة يتم من خلال شبكة الانترنت دون الحاجة لوجود مكان تجارى خاص بها ويمكن الاعتماد على أهل الخبرة فى الحاسب الآلى وشبكة الانترنت لحصر هذه النوعية من الأنشطة

٥ - التجارة الالكترونية بين مؤسسات الأعمال الحكومية أو بين المستهلكين والحكومة وتعتبر من أسهل أنماط التجارة الألكترونية فى المعالجة الضريبية حيث أن الحكومة بمؤسساتها المختلفة تعتبر طرفاً فيها ويمكن حصر حجم المبيعات أو حجم الإنفاق وتقدير الأرباح الصافية الناتجة عنها بصورة أو بأخرى

وبطبيعة الحال ونظراً لأن الشكل التقليدى المتعارف عليه ، بالنسبة للعمليات التجارية والذى يتمثل فى وجود مجموعة دفترية ومستندية وإقرارات ضريبية تعكس معاملات الممولين يختلف

عن شكل وأسلوب التجارة الالكترونية فقد يؤدي ذلك إلى التهرب الضريبي، والذي يرجع للأسباب التالية:

- عدم وجود التشريعات القانونية واللوائح التنفيذية المنظمة لعمل الشركات التي تمارس التجارة الالكترونية
- عدم وجود مكان مادي يتم ممارسة نشاط الشركة فيه وعليه لن يتم حصر هذا النشاط أصلاً لأن القيام بأعمال التجارة الالكترونية لا يتطلب سوى جهاز كمبيوتر متصل بشبكة الإنترنت .
- عدم وجود مستندات أو دفاتر يتم التسجيل فيها حتى يتم حصر النشاط وتحديد المبيعات والتكاليف وصولاً إلى تحديد صافي الربح الذي سيخضع للضريبة ، وبالتبعية عدم وجود قوائم مالية
- عدم إمكانية الإطلاع على حساب البنك لهذا النشاط وذلك نظراً لتعارض ذلك مع قانون سرية البنوك
- عدم إلمام العاملين بمصلحة الضرائب بالوسائل والتقنيات الحديثة التي تمكنهم من الإلمام بمثل هذا النوع من الأنشطة

وسائل وسبل مكافحة التهرب الضريبي

من الصعب القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي ولكن يمكن الحد منها إذا ما اتخذت الإجراءات التالية : -

١ - **سد الثغرات القانونية:** عن طريق إعداد مشروعات قوانين الضرائب إعداداً دقيقاً مع الأخذ في الاعتبار عمليات التجارة الإلكترونية وما يتبعها من لوائح وتعليمات تنفيذية بما يمكن المأمور من الرقابة على جدية وصحة إثبات العمليات الالكترونية وإشراك أهل الخبرة من العاملين في مصلحة الضرائب في إعداد تلك التشريعات حتى يتم تلافى تلك الثغرات التي تظهر في التشريعات من الناحية العملية وتجميع التعليمات التفسيرية التي تصدرها مصلحة الضرائب في كتب دورية يتم توزيعها على العاملين بمصلحة الضرائب وعمل حملات توعية للممولين من خلال وسائل الإعلام المرئية أو المسموعة أو المقرؤة بأضرار التهرب الضريبي على الممول نفسه وإقتصاد الدولة

٢ - **استخدام الأساليب التكنولوجية والشبكة العنكبوتية:** إن من أهم أساليب الحد من ظاهرة التهرب الضريبي هو الاستخدام الجيد لشبكة المعلومات (النت) عن طريق تعاون كافة الجهات الحكومية - وزارات أو مصالح حكومية أو هيئات أو شركات عامة أو خاصة - بإمداد هذه الشبكة بكافة المعلومات والمعاملات التجارية والصناعية والزراعية والمهنية الخاصة بكافة

الممولين مقيمين وغير مقيمين كى تستخدم من قبل مصلحة الضرائب كوسيلة رقابية على الإقرارات المقدمة من الممولين ودافع للممولين على تقديم إقرارات ضريبية سليمة طالما شعروا أن هناك رقابة خارجية عليهم بطريق غير مباشر **وبالفعل فقد قامت مصلحة الضرائب المصرية بالتعاون بين أكثر من ٧٤ جهة تتيح بياناتها لمصلحة الضرائب المصرية**

٣ - **الالتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية** : حيث أن لكل سنة ضريبية ظروفها الخاصة فليس معنى تحقيق ربح فى سنة سابقة شرط أساسى لتحقيق ربح فى سنة تالية ما لم تكن هناك أدلة ومستندات تتوصل إليها مصلحة الضرائب تثبت عكس ما ورد بالإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين.

٤ - **الالتزام بالفحص السنوى** : وذلك عن طريق المحاسبة أولاً بأول وبمجرد تقديم الممول لإقراره الضريبى بدلاً من المحاسبة عن عدة سنوات مرة واحدة مما يؤدي إلى إرهاق الممولين ضريبياً ويلاحظ أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته عالج هذه الظاهرة حيث أعتبر الإقرار الضريبى ربطاً للضريبة وتتم فحص الدفاتر والإقرارات الضريبية من خلال عينة جشنيه يتم اختيارها وفقاً لمعايير وأسس محددة للحكم على مدى سلامتها

* وبصدور القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٥/١٨ ووفقاً للفقرة الثانية المضافة بالمادة (٩٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته أصبح نظام الفحص بالعينه يقتصر على الملفات التى تلتزم بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لحكم المادة (٧٨) من قانون الضريبة على الدخل وذلك اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين واعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية ، التى تبدأ بعد ٢٠١٣/٥/١٨ بالنسبة للأشخاص الاعتبارية

٥- **العمل على تدريب مأمورى الفحص بالمأموريات وبمكافحة التهرب الضريبى** : وإعطائهم خلفية كافية عن طبيعة عمل الشركات التى تقوم بإثبات عملياتها إلكترونياً أو بمعنى أدق العمل على جعل مأمور الفحص قادراً على معرفة واستيعاب مدى إثبات العمليات التجارية بالمشروعات إلكترونياً لأنه من غير المعقول أن يكون المأمور الفاحص ليس لديه أية خلفية عن الحاسبات الآلية وشبكة الانترنت ويقوم بفحص بيانات شركة تمارس التجارة الإلكترونية .

٦- **التنسيق مع البنوك والمؤسسات المالية** : بضرورة إخطار مصلحة الضرائب بالتحويلات المالية التى تتم عن طريقها بين المؤسسات سواء كان أطراف هذه التحويلات مقيمين داخل الدولة أو خارجها ومتابعة التحويلات المالية أو الإلكترونية ، أو عن طريق بطاقات الإئتمان التى تتم بين المشروعات الوطنية فيما بينها أو التى تتم بينها وبين المشروعات الأجنبية ، وذلك عن طريق الإطلاع على المستندات المؤيدة لذلك لدى البنوك أو المؤسسات المالية التى

تم عن طريقها إجراء هذه التحويلات ، ومطابقتها بما جاء بالإخطارات الواردة من هذه البنوك والمؤسسات وبما ورد بالإقرارات المقدمة من الممولين والمكلفين بالضرائب وذلك بواسطة مفتشى الضرائب الذين لهم حق الإطلاع على هذه المستندات وذلك من خلال سن التشريعات القانونية التي تتيح ذلك

٧- **التزام مصلحة الضرائب أصحاب الشركات :** التي تقوم بتأجير المواقع على شبكة الإنترنت للشركات التي تتعامل فى التجارة الإلكترونية بإبلاغ مصلحة الضرائب عن هذه الشركات وعن أصحابها وأنشطتها والبيانات الأخرى التي تطلبها مصلحة الضرائب حتى تتمكن من حصر هذه الشركات التي تزاول نشاطات التجارة الإلكترونية

٨ - **أن تكون هناك وسيلة أو أكثر يمكن إتباعها من قبل مصلحة الضرائب حتى تتمكن من إحكام الرقابة على المعلومات المحاسبية للشركات التي تستخدم التجارة بطريقة الكترونية وبالتالي يكون هناك مجال للتأكد من مدى صدق وانتظام الحسابات وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبى باستخدام الوسائل التالية على سبيل المثال :**

- **تفعيل استخدام الإنترنت بالمصلحة** وذلك عن طريق استخدام المراجعة المستمرة مع الممولين طوال العام وقبل الفحص وذلك من خلال منح الممول عند التسجيل مجموعة من البرامج التي تصممها المصلحة ليختار واحد منها ويتم التسجيل بها يومياً وربطها بالمصلحة وذلك عن طريق الإنترنت وفى أى وقت تكون كافة تعاملات الممول لدى المصلحة وتستطيع الرقابة عليه وتوجيه أما الشركات التي تريد استخدام برامج خاصة أو غير متصلة بالإنترنت فيلتزموا بتقديم البرامج المستخدمة بالشركة - بعد تصميمها بمعرفة الشركة - إلى مصلحة الضرائب قبل التعامل بها حتى تقوم بوضع كود حماية معين "Security Code" على البرامج وعلى قواعد البيانات لمنع أى مستخدم لهذه البرامج من تعديل أى بيانات بها دون الرجوع لمصلحة الضرائب كوسيلة من وسائل الرقابة وانتظام العمليات بها مع شرط التسجيل اليومي بها والسماح بالرقابة المستمرة عليها
- **تدعيم المصلحة لإدارة دعم النظم لديها (الإدارة المختصة بالمصلحة) لتحليل وفحص النظم الخاصة بالشركات المطلوب فحصها وأن يتم ذلك الفحص بدون ميعاد مسبق وتقدم تلك الإدارة تقريرها عن المنشآت المخالفة لإدارة مكافحة المختصة لأعمال شئونها.**
- **إعطاء كل ممول رقم كودى لا يتكرر، يصاحبه مدى الحياة و طوال إقامته بمصر وبمقتضى هذا الرقم يتم حصر أى تعامل للممول بدقة وسهولة .**

- **خصم جزء من تحت حساب الضريبة من التعاملات البنكية للممولين والخاصة بأرقام أعمالهم مبيعات (الفيزا وكروت الائتمان) وكافة التعاملات التجارية بالبنوك - وذلك كمؤشر للرقابة على إيرادات الممول**
 - **ضرورة إنشاء (بنك المعلومات)** والذي يتولى مهمة تجميع البيانات من الجهات المختلفة (الجهات الحكومية والهيئات العامة وشركات قطاع الأعمال وجهات منح التراخيص ٠٠٠ الخ) ودراستها وتفريغ المعلومات التي تتضمنها ومقارنة بعضها ببعض مع إيرادات الممول الواردة بإقراره الضريبي وتحديد الإيرادات المخفأة
 - **تطوير الإدارة الضريبية ذاتها وميكنة عمليات الحصر والفحص والمراجعة وإمدادها بكافة الوسائل التكنولوجية**
- *في اطار مكافحة التجارة الالكترونية وخطوة في سبيل حصرها قامت المصلحة استناد الي قرار السيد وزير المالية رقم ٣٠٧ لسنة ٢٠٢٠ بإنشاء وحدة بمكتب رئيس المصلحة المصرية تختص بتعاملات التجارة الالكترونية والاعلانات الرقمية
- *ايضا قام قطاع المناطق الضريبية بالتنبيه علي كافة الأموريات بضرورة الاستجابة لفتح الملفات الضريبية لمزوالي نشاط التجارة الالكترونية

المخلص

تناولنا في هذا الموضوع معنى الضريبة وأهميتها وكذلك مفهوم التهرب الضريبي وأثاره المالية والاقتصادية والاجتماعية.

ثم تناولنا أسباب التهرب التي ترجع إلى عيوب في التشريع الضريبي وعيوب الإدارة الضريبية ونقص الوعي الضريبي لدى جمهور الممولين .

وأستعرضنا الأنواع المختلفة للتهرب الضريبي وذلك وفقاً لعدة معايير ، حيث تناولنا التهرب الكلى والجزئى أو التهرب الداخلى والخارجى ' والتهرب المشروع وغير المشروع ' وأشرنا إلى التهرب باستخدام الوسائل الحديثة ومنها التهرب فى التجارة الألكترونية حيث أوضحنا مفهومها وأنماطها .

كما أوضحنا وسائل مكافحة التهرب الضريبي التي يمكن من خلالها القضاء على هذه الظاهرة .

