مصلحة الضرائب المصرية

قطاع التدريب الضريبى

(دخل)

التهرب الضريبي

إهداء

يتشرف قطاع مكافحة التهرب الضريبي وقطاع التدريب الضريبي بمصلحة الضرائب المصرية بالمشاركة في إعداد هذه النسخة من المادة العلمية وموضوعها التهرب الضريبي وإجراءاتـه فى ظـل القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته وكذلك فى ظل أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ باصدار قانون الاجراءات الضريبية الموحد والقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ (بتعديل بعض أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠)

التنظيم الداخلي

لجهاز مكافحة التهرب الضريبي

وعلاقته بمأموريات الضرائب

والأجهزة المساعدة

التنظيم الداخلي
لجهاز مكافحة التهرب الضريبي
وعلاقته بمأموريات الضرائبوالأجهزة المساعدة

بنهاية هذا الموضوع سيكون المتدرب قادراً على : ـ

ـ التعرف علي التنظيم الداخلي لجهاز مكافحة التهرب الضريبي ممثلاً فى :-

- قطاع مكافحة التهرب الضريبي
- الإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة والدعاوى
- الإدارة المركزية للتحريات والمعلومات وبحث مصادر الثراء
- الإدارات العامة لمكافحة التهرب الضريبي

والتعرف على اختصاص كل من هذه الإدارات وعلاقتها بمأموريات الضرائب المختلفة والأجهزة المساعدة وذلك فى ضوء ما جرى عليه العمل داخل قطاع مكافحة التهرب الضريبي

أولا :التنظيم الداخلي لجهاز مكافحة التهرب الضريبي وعلاقاته بمأموريات الضرائب

يتولى جهاز مكافحة التهرب الضريبي مسئولية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبى فى مصر بكافة صوره وأشكاله لذلك فقد تم تنظيم جهاز مكافحة التهرب الضريبى وفقا لأسس عملية تمكنه من مكافحة هذه الظاهرة الاجرامية وملاحقة الممولين واتخاذ الإجراءات القانونية ضدهم وتحصيل مستحقات الخزانة العامة ٠

وسنعرض فيما يلى للهيكل التنظيمى لجهاز مكافحة التهرب الضريبى ، مع عرض لأهم اختصاصات كل إدارة ويشمل هذا التنظيم :

١- قطاع مكافحة التهرب الضربيى ٠
٢- الإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة والدعاوى وتقييم الأداء ٠
٣- الإدارة المركزية للتحريات وجمع المعلومات وبحث مصادر الثراء
٤- الإدارات العامة لمكافحة التهرب الضربيى والموزعة بجميع محافظات جمهورية مصر العربية ٠

كما سنعرض لطبيعة العلاقة بين جهاز مكافحة التهرب الضريبى ومأموريات الضرائب وغيرها من الإدارات العامة بمصلحة الضرائب ٠

(١) : اختصاص قطاع مكافحة التهرب الضريبى

يتولى قطاع مكافحة التهرب الضربيى المهام الآتية : -

- مراجعة الخطط والبرامج التى تعدها الإدارة العامة للتخطيط والمتابعة لمكافحة التهرب الضريبى فى جمهورية مصر العربية بكافة صوره وأشكاله واعتمادها وإخطار الإدارات العامة للمكافحة بهذه والخطط لتنفيذها ٠
- تلقى التقارير الواردة من جهاز مباحث التهرب الضريبى والأجهزة الرقابية الآخرى بالدولة مثل هيئة الرقابة الإدارية والجهاز المركزى للمحاسبات ومباحث الأموال العامة ٠٠٠٠ الخ وإرسالها إلى الإدارات العامة للمكافحة لدراستها واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة فى كل حالة ٠
- تلقى الشكاوى والبلاغات من عامة الشعب عن حالات التهرب وإخطار الإدارات العامة لمكافحة التهرب الضريبى بها لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة بشأنها

- تلقى الإخطارات والمكاتبات الواردة من مأموريات الضرائب والإدارات العامة بالمصلحة والمتضمنة بيانات أو معلومات خاصة بحالات تهرب ضريبى وإخطار الإدارات العامة بها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة ٠
- الاحتفاظ بالسجلات اللازمة الخاصة بالشكاوى الواردة وتقارير مباحث التهرب الضريبى والتقارير الواردة من الجهات الرقابية بالدولة والمكاتبات والإخطارات الواردة من مأموريات الضرائب والإدارات العامة بالمصلحة ، وذلك لمتابعة الإدارات العامة لسرعة اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة ٠
- دراسة التقارير الشهرية الواردة إليها من الإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة والدعاوى عن إنجازات الإدارات العامة بالمكافحة ومدى توافق هذا الإنجاز مع الخطط والبرامج الموضوعة مما يساعد فى تقييم الأداء لهذه الإدارات وتقرير الحوافز أو العقوبات المناسبة بضمان حسن وجوده بالعمل
- إعطاء التوجيهات للإدارة المركزية للتحريات وبحث مصادر الثراء للتحرى وكشف حالات التهرب الضريبى سواء بالنسبة لكبار المتهربين أو تتبع الأنشطة الأكثر تهربا لملاحقة المتهربين أو المناطق الأكثر تهربا والمخالفة لقوانين الضرائب وإعداد التقارير اللازمة فى هذا الشأن لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة ٠
- وضع الخطط والبرامج اللازمة وتكوين اللجان المشتركة مع مباحث التهرب الضريبى للتحرى وكشف حالات التهرب الضريبى ٠
- اقتراح ما يلزم من تعديلات فى قوانين الضرائب وغيرها من القوانين لسد الثغرات التى ينفذ من خلالها التهرب الضريبى
- اعتماد تقارير الفحص قبل ارسالها إلى نيابة التهرب الضريبى وكذلك اعتماد مشروعات التصالح مع الممولين المتهربين قبل عرضها على وزير المالية للموافقة عليها .

(٢) :إختصاص الإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة والدعاوى وتق ويم الأداء

تختص هذه الإدارة بصفة أساسية بوضع الخطط والبرامج اللازمة لحصر ظاهرة التهرب الضريبى لتقوم الإدارات العامة للمكافحة بتنفيذها وأيضا تختص هذه الإدارة بمتابعة أداء الإدارات العامة للتحقق من التزامها

بالبرامج الموضوعة وتنفيذ الأعمال المسندة إليها فى المواعيد المحددة ٠
وبناء عليه فإنه يمكن ايجاز اختصاص هذه الإدارة فيما يلى:_

- وضع الخطط والبرامج قصيرة وطويلة الأجل اللازمة لمحاصرة ظاهرة التهرب الضريبى والقضاء عليها ٠
- متابعة إلتزام الإدارات العامة للمكافحة بهذه الخطط والبرامج ومتابعة تنفيذ هذه الإدارات لأعمالها فى المواعيد المحددة ٠
- إمساك السجلات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليها والسابق إيضاحها ٠
- مراجعة تقارير الفحص الواردة من الإدارات العامة واعتمادها أو إبداء الملاحظات الفنية وإعادتها إلى الإدارات العامة لتنفيذها قبل إخطار النيابة العامة
- مراجعة كشوف نشاط مفتشي إدارات المكافحة والتحقق من إنجاز الأعمال الواردة بها وتقييم أدائهم .
- التوجيه الإدارى والفنى لمفتشي المكافحة .

(٣) : إختصاص الإدارة المركزية للتحريات وجمع المعلومات وبحث مصادر الثراء :

- إجراء التحريات وجمع المعلومات من كافة الجهات عن الممولين الوارد ضدهم بلاغات تؤكد وجود شبهة تهرب ضريبى٠
- إعداد مذكرات بنتيجة التحريات وإرسالها لقطاع المكافحة لتوجيهها الى الإدارات المختصة .
- بحث مصادر ثراء الممولين المتهربين وما يرد من شكاوى ضد مفتشي المكافحة .

(٤):إختصاص الإدارات العامة لمكافحة التهرب الضريبى

- تلقى الشكاوى والبلاغات والتقارير المتعلقة بحالات التهرب ودراستها واتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها٠
- التنسيق مع مأموريات الضرائب التابعة لها للتحقق من مدى التزام الممولين بتنفيذ أحكام قانون الضرائب وتتبع واكتشاف حالات التهرب الضريبى وإيه جرائم ضريبية أخرى واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة بشأنها ٠
- اقتراح تشكيل لجان لفحص حالات التهرب الضريبى وإعداد تقارير الفحص فى المواعيد المحددة بتكليف من النيابة العامة ٠
- إعداد مشروعات التصالح مع الممولين الذين يتقدمون بطلبات للتصالح وعرضها على قطاع مكافحة التهرب الضريبى لاعتمادها تمهيدا لعرضها

على وزير المالية للموافقة عليها وفقا لأحكام قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٥) علاقة جهاز مكافحة التهرب الضريبى بمأموريات الضرائب

- هناك علاقة وثيقة بين جهاز مكافحة التهرب الضريبى ومأموريات الضرائب تتمثل فى التنسيق المستمر بينهما للتحقق من مدى التزام الممولين بأحكام قانون الضرائب على الدخل وقانون الضريبة على المبيعات وكشف ايه حالات تهرب ضريبى أو مخالفات ضريبة أخرى لاتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها .
- تلقى الإخطارات أو البلاغات الواردة من مأموريات الضرائب عن حالات التهرب الضريبى واتخاذ اللازم بشأنها .
- إخطار مأموريات الضرائب بتقارير الفحص التى تعدها الإدارات العامة للمكافحة لإخطار الممولين بالنماذج الضريبية ، وتلقى الاعتراضات والطعون على هذه النماذج دون إبداء الرأى فيها وإخطار إدارات المكافحة بذلك .

(٦) الأجهزة المساعدة التى تتصدى لمكافحة التهرب الضريبى فى مصر

وهي الأجهزة التي تقوم بمساعدة قطاع مكافحة التهرب الضريبي والإدارات التابعة له وتتمثل فيما يلي:-

- **الإدارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم:-**

وهي الجهة المنوط بها إجراء التحريات اللازمة عن الممولين المتهربين من الضرائب ومعاونة قطاع المكافحة والإدارات التابعة له نحو تنفيذ السياسة المرسومة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- **نيابة مكافحة التهرب الضريبي:-**

وهي الجهة القضائية المنوط بها القيام باعمال الضبط والتحقيق مع الممولين المتهربين من الضرائب بناء على طلب كتابي من الوزير المختص وإحالتهم للمحاكم الجنائية في حالة عدم التصالح مع الممول المتهرب.

حقوق وواجبات

مفتش مكافحة التهرب الضريبي

فى ظل أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بإصدار قانون الضرائب على الدخل

والقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

وتعديلاته

حقوق وواجبات

مفتش مكافحة التهرب الضريبى

فى ظل أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بإصدار قانون الضرائب على الدخل .

-

بنهاية هذا الموضوع يكون المتدرب قادرا على :_

١ -التعرف على حقوق مفتش مكافحة التهرب الضريبى

٢ -التعرف على واجبات مفتش مكافحة التهرب الضريبى

وذلك فى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضرائب على الدخل وقانون الإجراءات الجنائية رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠وقانون العقوبات .

حقوق وواجبات
مفتشى مكافحة التهرب الضريبى
-

مقدمة :-

إن العاملين التخصصيين بقطاع مكافحة التهرب الضريبى لهم حقوق وعليهم واجبات

وبصفة خاصة مفتش مكافحة التهرب الضريبى فقد يزاول خلال حياته الوظيفية العمل كمفتش أو مراجع أو رئيس مجموعة أو وظيفة قيادية فى إحدى الإدارات العامة لمكافحة التهرب الضريبى أو بإحدى الإدارات المركزية سواء التحريات أو متابعة الدعاوى وتقييم الأداء أو قطاع المكافحة أو أية إدارات أخرى قد تنشأ بالقطاع .

وآيا كانت وظيفة المفتش أو موقعه فى العمل فإنه يكون له حقوق وعليه واجبات وهذه الحقوق والواجبات قد يكون بعضها مرتبط بالسلوك والخبرات والمهارات والتى تنظمها القوانين سواء كانت قوانين العمل أو العقوبات أو ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل أو أية قوانين أخرى ذات الصله .

ونظرا للطبيعة الخاصة لعمل مفتش مكافحة التهرب الضريبى وما يتطلبه هذا العمل من مهارات وخبرات وكفاءات ذات طبيعة خاصة وعلاقات متشعبة سواء مع القطاعات الأخرى بمصلحة الضرائب المصرية أو مع الممولين أو الأجهزة الحكومية والهيئات والمؤسسات بمختلف أنواعها أو جهات مباحث مكافحة التهرب الضريبي أو النيابات العامة والمتخصصة والجهات القضائية وما يتطلبه هذا العمل أيضا من قدرات متميزة للكشف عن حالات التهرب الضريبي الصارخة والحد منها بسريه وحرص.

لذلك فإن معرفه مفتش مكافحة التهرب الضريبي بحقوقه وواجباته يعتبر علي درجه كبيرة من الأهمية إذ أنه إذا ما قصر في واجب من واجباته أو تعسف في حق من حقوقة قد يعرضه للمساءلة القانونية أو الإدارية فضلا عن إمكانية حدوث بطلان للإجراءات التي يتخذها وضياع حقوق الدولة .

وسوف نتناول فيما يلي حقوق وواجبات مفتش مكافحة التهرب الضريبي في ظل أحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبية علي الدخل .

أولا :- واجبات مفتش المكافحة وتتمثل فى :_

(١) الأمانـــــة

يجب علي المفتش أن يتحلى بالأمانة والنزاهة والدقة في أداء عمله .
ويجب عليه أن يبتعد عن كل تصرف أو عمل يشكك في أمانته وطهارة يده وأن يؤدي عمله بعناية وبذل الجهد المناسب لكي يكتمل عمله في أحسن صورة .
وأن يؤدي عمله بعيداً عن الأهواء والأغراض الشخصية ولا يخضع لأية ضغوط تنحرف به بعيداً عن الأمانة والدقة والعدالة .
وأن يكون حكماً عادلا بين الممول والمصلحة ولا ينحاز إلي طرف ضد الآخر .
وأن يتحرى الصدق عند كل إجراء يتخذه أو محضر أعمال يحرره كمحاضر المناقشة والمعاينة والتحريات .

(٢) السرية

إذا يجب عليه أن يؤدي عمله في سرية تامة سواء من ناحيه
أ ـ المحافظة علي سرية المهنة طبقاً لأحكام المادة ١٠١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وألا يفشي أسرار الممولين إلا في الحدود القانونية (أي بمقتضي نص في القانون أو تنازل الممول عن السرية .
ب- الالتزام بسرية إجراءاته في جميع مراحل العمل من بدء تجميع البيانات عن حالات التهرب الضريبي حتي الانتهاء من أداء أعماله حتي لا يؤدي عدم السرية إلي إحباط هذه الأعمال .

(٣) حسن المظهر

يجب عليه أن يكون حسن المظهر والهندام إذا أنه سوف يتعامل مع جهات مختلفة سواء داخل مصلحة الضرائب المصرية أو مع الممولين أو الجهات خارج مصلحة الضرائب " وهو ما سوف نوضحه بالتفصيل فيما بعد "
وحسن المظهر في مجال العمل يعطي انطباعا حسنا عن المفتش بصفه مبدئية لمن يتحدث معه ثم يأتي بعد ذلك جوهر شخصية المفتش .

(٤) اللباقة وحسن التعامل

يجب عليه أن يكون لبقاً في حديثة حسناً في تعامله مع الآخرين واثقاً دائماً في قدراته ومعلوماته ذو قدرة عالية علي الإقناع والتفاوض وهذا يأتي من خلال الفهم الكامل لأحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ وكافه القوانين ذات الصله بعمله فضلاً عن ضرورة أن يكون مفتش كفء في عمله دارساً جيداً للإعمال التي يكلف بها .

(٥) الإلتزام

يجب عليه أن يكون منضبطاَ وملتزماَ في مواعيده وتصرفاته وأفعاله وتعهداته ، فإذا أعطي ميعاداَ للممول أو ايه جهة من جهات التعامل فيجب عليه الإلتزام بكل دقه حتي لا يفقد مصداقيته ويجب عليه أن يعرف أن تصرفاته وأفعاله محسوبة عليه وتؤثر علي عمله سلباَ وإيجابا ويجب عليه قبل أن يتعهد أو يلتزم بقرار ما أن يكون قد درس الموضع من كافة جوانبه وأعد له وتشاور مع المسئولين معه ورؤسائه حتي إذا ما التزم بقرار ما يكون قادراَ علي تنفيذه ولا يحدث تضارب وارتجال بينهم أمام الغير .

وإذا كان استقبال الممول سيتم في مكان عمله بالإدارة يجب عليه أن يعد المكان إعداد جيد يليق بمكانته الوظيفية وأن ينسق العمل داخل الإدارة بحيث لا يجتمع أكثر من ممول في مكان واحد .

(٦) الإلتزام بالاختصاص

نظرا لان الضبطية القضائية قد منحت له في حدود اختصاصه وحتى لا يصير عمله إلي البطلان وكذلك حتي لا يحدث تضارب بين أعمال المفتشين سواء داخل الإدارة أو خارجها لذا فيجب عليه أن يلتزم بالعمل في حدود اختصاصه المحدد له سلفاَ بالأوامر الإدارية أو بتكليفات من رؤسائه .

(٧) الإلمام التام بالمحاسبة والمراجعة

تقضي الفقرة [٢] من المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبية علي الدخل بأنه " يتحدد صافي الربح علي أساس قائمة الدخل المعدة وفقاَ لمعايير المحاسبة المصرية ...

لذلك يستوجب علي مفتش المكافحة أن يلم إلماما تاماَ بأصول وأسس المحاسبة والمراجعة ومعايير المحاسبة المصرية حتي يتمكن من التحقق عند فحص قوائم الدخل من أن هذه القوائم قد أعدت وفقاَ لمعايير المحاسبة المصرية وأن الأرباح الصافية المدرجة بها قد تم التوصل إليها من خلال الأسس المحاسبية السليمة .

(٧) الإلمام التام بأحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥

تقضي الفقرة الثانية من المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥بأنه" كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون علي صافي الربح المشار إليه "

لذلك من واجبات مفتش المكافحة عند فحص حالات التهرب الضريبي أن يكون ملماَ إلماما تاماَ بأحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ حتي يتمكن من تحقيق وعاء الضريبة على أساس سليم طبقاً لأحكام القانون وعما إذا كانت هناك جرائم ارتكبت بالمخالفة لأحكام القانون من عدمه

(٨) الإلمام التام بأحكام القوانين ذات الصله : -

يتطلب عمل مفتش المكافحة الإلمام ببعض القوانين ذات الصله بالضريبية مثال ذلك قوانين الاستثمار وتلك التي تنظم بعض الإعفاءات كقانون حوافز الاستثمار وذلك حتي لا يقع في خطأ تجريم منشأه معفاة من الضريبية وأنه قد يتطلب الإطلاع والإلمام ببعض القوانين الأخرى ذات الصله بالإجراءات التي يتخذها أثناء تأدية عمله ومن هذه القوانين بعض مواد قانون الإجراءات الجنائية وقانون العقوبات .

كما يجب عليه الإلمام بأية تعليمات تصدر لها صله بما يقوم به من إجراءات أو أعمال .

(٩) واجبات أثناء حالات التفتيش: -

قد يصدر للمفتش إذن بتفتيش بعض مقار الممول للحصول علي المستندات الدالة علي التهرب الضريبي .

لذلك يجب عليه أن يلتزم بكل دقه بكل ما ورد بهذا الإذن سواء كان ما يتعلق بمكان التفتيش أو توقيتاته أو أشخاصه ...الخ حتي لا يشوب عمله البطلان .

(١٠) تطوير الأداء :_

يجب أن يعمل علي البحث باستمرار وراء كل ما يمكنه من تطوير أدائه باستمرار وأن يواصل البحث عن كل طرق وأساليب ومعلومات تساعده علي تطوير أدائه .

(١١) الإلتزام بالوقت :_

قضايا التهرب الضريبي تصنف علي أنها جنح لذلك تسقط بعد مضي ٣ سنوات من تاريخ علم مصلحة الضرائب أو سقوط الحق بالتقادم ويجب علي مفتش المكافحة مراعاة ذلك والإلتزام بخطه العمل الموضوعة للانتهاء من الأعمال المكلف بها .

(١٢) التنظيم والترتيب

يجب عليه أن يكون منظماَ ومرتباَ ترتيباَ منطقياَ في أداء أعماله خاصة التحريات وجمع المعلومات وإعداد التقارير فحص وتصالح ... الخ .

حيث أن هذه الأعمال سوف تعرض فيما بعد علي آخرين سواء كان رؤساؤه في العمل أو الممولون أو بعض الجهات الأخرى داخل المصلحة أو خلال مراحل التقاضي ويتطلب ذلك أن يعرف كل من يقرأ هذه التقارير كيف تمت وتسلسل الأحداث فيها ثم الهدف والنتيجة النهائية دون الحاجة لتفسير ما قام بإعداده وذلك حتي تثمر هذه الأعمال الأهداف المرجوه منها

(١٣) المستندات المؤيدة :_

يجب عليه أن يبذل كل جهده للحصول علي المستندات المؤيدة لتقاريره حيث أن القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ قد أشترط تقديم المستندات والأدلة

القاطعة في حالة عدم الاعتداد بالإقرار الضريبي المقدم من الممول وذلك علي النحو الوارد بالمادة ٩٠ من القانون .

ثانياً حقوق مفتش المكافحة وتتمثل فى :

(١) حق الضبطية القضائية : -

فقد صدر قرار وزير العدل رقم ٩٩٧٨ لسنه ٢٠٠٩ بتاريخ ٢٠٠٩/١٠/١١ بتخويل بعض العاملين بمصلحة الضرائب المصرية صفه مأموري الضبط القضائي .

وقد أوضح هذا القرار الوظائف التي يخول لشاغلها صفه مأموري الضبط القضائي كل في دائرة اختصاصه وذلك بالنسبة للجرائم التي تقع بالمخالفة لأحكام القوانين : -

١١ لسنه ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبية العامة على المبيعات وتعديلاته

٩١ لسنه ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة علي الدخل .

١١١ لسنه ١٩٨٠ وتعديلاته بإصدار قانون الدمغة

١٤٧ لسنه ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة وتعديلاته وهم

١ - رئيس مصلحة الضرائب المصرية .
٢ - رؤساء القطاعات .
٣ - رؤساء الإدارات المركزية .
٤ - رؤساء المناطق .
٥ - رؤساء المأموريات .
٦ - المديرون العموم .
٧ - مديرو الإدارات (الفنيون).
٨ - رؤساء الأقسام (الفنيون) .
٩ - المفتشون .
١٠ - الباحثون .
١١ - المأمورون .
١٢ - رؤساء وأعضاء لجان إنهاء المنازعات .

(٢) - حق التفتيش والضبط : -

يحق له دخول مقار الممول أثناء ساعات عمله بإخطار مسبق أو بدون إخطار مسبق وذلك بعد الإذن من وزير المالية فيما لو توافرت أسباب جديه علي تهرب الممول من الضرائب" المادة ٩٥ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ كما يحق لمفتشي مكافحة التهرب دخول مقار الممول في غير ساعات العمل الرسمية بناءاً علي إذن نيابة مكافحة التهرب الضريبي والتنسيق مع مباحث مكافحة التهرب الضريبي بتحديد ساعة الصفر(ساعة التفتيش) .

(٣) حق الإطلاع والحصول علي بيانات : -

- ألزم القانون الممول باستقباله وتمكينه من الإطلاع علي ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات " المادة ٩٥ فقرة ٢ من قانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥"
- له حق الإطلاع لدي الجهات الحكومية بما في ذلك الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات علي ما يريد أن يطلع عليه
- من الوثائق والأوراق وأن تقوم هذه الجهات بموافاته بما يطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ " المادة ٩٧ من القانون " .
- له حق الإطلاع لدي النيابة علي ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " المادة ٩٨ من القانون ".
- له حق الإطلاع علي حسابات وودائع وخزائن عملاء البنوك بعد الحصول علي موافقة رئيس محكمة استئناف القاهرة علي طلب الوزير في هذا الشأن" مادة ٩٩ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ " .
- له حق التثبت من تنفيذ جميع أحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ وذلك بإلزام المكلفون بإدارة أموال ما وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغيرهم من الممولين

بأن يقدموا له عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحق بها وأوراق الإيرادات والمصروفات سواء كانت بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين في مكان وجود هذه الدفاتر والمحررات والوثائق وغيرها أثناء ساعات العمل العادية دون الحاجة إلي إخطار مسبق " المادة ٩٩ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ ".

- له حق الإطلاع علي الدفاتر والحسابات وكل ما يطلبه من المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ وذلك عند كل طلب " المادة ١٠٠ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ "

(٤) حق التقدير : -

الأصل عند محاسبة الممول هو الإستناد إلي مستندات وبيانات تفيد مزاولة النشاط ، إلا أنه توجد بعض الأنشطة التي يمكن مزاولتها ويمكن رؤيتها رأي العين ومعاينتها دون توفر مثل هذه المستندات كبعض الأنشطة

الحرفية ، لذا فقد أتاح القانون حق إجراء الربط التقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة وذلك في حاله عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي أو عدم تقديم البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار " مادة ٩٠ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٩ " .

(٥) - حق تعديل الإقرار أو تصحيحه : -

وذلك في حاله توافر مستندات عدم مطابقة الإقرار للحقيقة " ماده ٩٠ من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ ".

التهرب الضريبي وإجراءاته

في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بإصدار

قانون الضريبة علي الدخل

وتعديلاته

جريمة التهرب الضريبي

الهدف:

أن يكون الدارس قادراً فى نهاية الموضوع للتعرف على :

- ✓ تعريف التهرب الضريبي وأنواعه
- ✓ أركان جريمة التهرب الضريبى
- ✓ أسباب التهرب الضريبى
- ✓ وسائل وطرق كشف حالات التهرب الضريبى
- ✓ الأجهزة التي تتصدي لمكافحة التهرب الضريبي
- ✓ طرق علاج التهرب الضريبي

بطريقة صحيحة في ضوء وما يجري عليه العمل بإدارات مكافحة التهرب الضريبي أحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ قانون الضريبة علي الدخل والقانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠

التهرب الضريبي

مقدمة :

إن أي مجتمع نام لا بد وأن يحقق أهدافه الاقتصادية الإجتماعية والمالية من خلال إستغلال مصادر الطبيعة كالزراعة إذا كانت أراضي خصبه ' والتجارة إذا كانت سواحله وطرقه البرية مشتركة مع الدول الأخرى- والتعدين إذا كان لديه مناجم غنية بالفحم والذهب٠٠٠ ألخ .

والمجتمع النامي لا بد له من الحصول علي مصادر تمويل قد تكون من خلال المجتمعات الدولية الغنية وقد تكون من خلال صناديق النقد الدولية وهذه هي المصادر الخارجية التي قد تكون شروطها ظالمة في بعض أو أغلب الأحيان مما يؤثر علي الإقتصاد الداخلي للدولة٠ أما بالنسبة لمصادر التمويل الداخلية فإن أهمها بالنسبة للدول النامية وكذلك الغنية هي فرض ضرائب علي الأنشطة المختلفة للأفراد داخل هذه المجتمعات-وهذه الضرائب تمثل حق من حقوق الدولة نتيجة لما تقوم به من حماية للأفراد داخل الدولة ونتيجة لما تمنحه من تسهيلات لرجال الأعمال وأصحاب الأنشطة المختلفة حتي يتمكنوا من مزاولة أنشطتهم بأمان واطمئنان ٠

- وأن حصيلة الدولة من هذه الضرائب تستخدم في تطوير المجتمع اقتصاديا واجتماعيا ومالياً حيث يتم إنشاء المرافق العامة من طرق وصرف صحي وإنشاء المستشفيات ودفع رواتب القوات المسلحة والشرطة ٠٠٠ الخ
- كما أن فرض الضريبة علي جميع الأفراد كل حسب إمكاناته يؤدي إلي تحقيق العدالة الضريبية بين الأفراد ٠
- أن النظام الضريبي في المجتمعات الحديثة مطالباً بتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية ووجود تهرب ضريبي يخل بهذه الأهداف٠ حيث أن التهرب الضريبي يؤدي إلي إنقاص حصيلة الخزانة العامة وإرباك ميزانية الدولة الأمر الذي يجعل الدولة غير قادرة علي الوفاء بالتزاماتها تجاه الشعب الأمر الذي قد يؤدي إلي خلخلة في النظام ولمحاولة تجنب التهرب الضريبي إلي حد ما لا بد من تعريف التهرب الضريبى ٠

أولا : ـ تعريف التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تؤثر على الإقتصاد القومي تأثيراً مباشراً بما يؤدي إلي نتائج مالية سيئة حيث أن التهرب يفوت على الدولة جزء من حصيلة الضرائب مما يؤدي إلى عجز الموارد المالية اللازمة لتمويل الخطط الإنمائية والبحثية الإحصائية والمساعدة في الإصلاح الاقتصادي فتضطر الدولة إلي تمويل العجز عن طريق الافتراض الخارجي أو الداخلي مما يحدث عجزاً فى ميزان المدفوعات وكذلك فإن ظاهرة التهرب الضريبي تخل اخلالاً كبيراً بمبدأ العدالة الضريبية بين الممولين مما يؤثر بدورة على العدالة الاجتماعية حيث **الآثار الاجتماعية والمالية والاقتصادية .**

والتهرب الضريبى له أكثر من تعريف فى نظر الفقهاء :-

يقصد بالتهرب الضريبى : امتناع الممول الذى توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عند الوفاة بها مستعيناً فى ذلك بكافة أنواع الغش .

- وعرفه البعض بأنه الغش الضريبى .
- وعرفه البعض بأنه يعنى التخلص من الالتزام بدفع الضريبة بوسيلة من الوسائل
- عرفه البعض بأنه عدم قيام الملتزم بدفع الضريبة والوفاء بها كليا أو جزيئا .
- وعرفه البعض بأنه كل وسيلة غير مشروعة يلجأ إليها الممول فى سبيل التخلص من عبء مفترض وقوعه عليه .
- وفى التشريع الفرنسى يعنى التهرب الضريبى (بأنه الفعل المقرون باستعمال طرق إحتياليه) .
- وفى التشريع الامريكى والكندى لم يحدد معني واضحاً للتهرب الضريبى بل ترك تحديده للسلطة التنفيذية .

مما سبق يتضح أن التهرب الضريبى ليس له تعريف محدد ويمكن تعريفه بأنه استخدام الممول لوسيلة إحتالية أو أكثر بهدف التخلص من الضريبة المستحقة على أرباحه الحقيقية وبالتالى يمكن تحديد أركان جريمة التهرب الضريبى على النحو التالى :_

✓ **أركان جريمة التهرب الضريبى :**

هناك ركنين أساسيين لجريمة التهرب الضريبى هما :

(١) الركن المادى :

ويتكون الركن المادى فى هذه الجريمة من ثلاثة عناصر هى : وسائل احتيالية يرتكبها الجانى ، والتخلص من أداء ما يجب أداؤه قانونا من الضريبة ، وثبوت ان هذا التخلص كان تحت تأثير الاحتيال ٠

(٢) الركن المعنوى :

تتميز هذه الجريمة بأنها عمدية ، فركنها المعنوى هو القصد الجنائى ٠ فإذا لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة وقد تطلب القانون فى هذه الجريمة قصدا جنائيا خاصا هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها ٠ فإذا لم تتضمن دفاتر وحسابات الممول بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد الجنائي متوافرا عنده٠

ثانيا : - أنواع التهرب الضريبى :-

يقسم التهرب الضريبى الى تهرب داخلى وتهرب دولى (خارجى) ولا ننسي أن هناك تجنب ضريبي .

أ _ التجنب الضريبي :_

وهو يعنى الإستفادة من مواد الإعفاء الواردة بالقانون وبالتالي تفادي سداد الضريبة ويتم بوسيلتين :_

١ -الوسيلة السلبية :_

وهو الامتناع عن التصرف الموجب للضريبة أو النشاط الخاضع لها وهذا الامتناع قد يكون مقصودا من المشرع لمحاربة عادة سيئة أو القضاء على نشاط غير مرغوب ومن أمثلة ذلك أن تفرض ضريبة على نوع معين من الاستثمار أو النشاط فيمتنع الممول عن الاستثمار فى هذا النشاط أو لفرض ضريبة على إنتاج سلعة معينة فيمتنع الممول عن إنتاج تلك السلع .

٢ -الوسيلة الايجابية :_

وهى الاستفادة من ثغرات فى القانون الضريبى للتخلص من الضريبة على أساس عدم توافر شروط الواقعة المنشئة للضريبة أو الانتفاع بما يقرره القانون من إعفاءات وتتجه الأموال الى نواحى الاستثمار المعفاه من الضريبة وهو ما يعنى التجنب الضريبى .

ب _ التهرب غير المشروع :-

ويقصد به الغش الضريبى وهو تخلص الممول الذى توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة من الوفاء بالتزامه فيتخذ فى ذلك موقفا مخالفا للقانون وغالبا تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن سوء نية الممول نتيجة ارتكاب طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة والتى يمكن حصرها طبقاً لنص المادة ١٣٣ ق ٩١ لسنه ٢٠٠٥ فيما يلي

- تقديم الإقرار الضريبى السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعه مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها ٠

- تقديم الإقرار الضريبى 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 ٠
- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة ٠
- عدم إصدار الفاتورة المنصوص عليها فى الفقرة الثالثة من المادة ٧٨ من هذا القانون أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر [هذه المادة معدلة بالقانون ٧٣ لسنة ٢٠١٠ قانون ربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٠ / ٢٠١١ والصادر بتاريخ ٢٤ مايو لسنة ٢٠١٠ والذى يعمل به اعتبارا من أول يوليو ٢٠١٠]
- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة وفي حالة العودة يحكم بالحبس والغرامة معاً وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبية جريمة مخلة بالشرف والأمانة ٠

من العرض السابق يتضح أن المشرع قد أورد صور وحالات التهرب الضريبى (الطرق الإحتيالية) على سبيل الحصر وهى خمس حالات يمكن استعراضها٠٠٠

على النحو التالى :

ج _ التهرب الداخلى :_

وهو الذى يتم داخل حدود الدولة وقد يكون تهرباً كلياً مثل اخفاء نشاط بالكامل وقد يكون تهرباً جزئياً كإخفاء جزء من النشاط٠

د _ التهرب الخارجى :_

وهو الذى يتم تكوين كيانات صورية في الخارج لمزاولة النشاط لإخفاء الأرباح الحقيقية التي تتم في الداخل أو بإصطناع معاملات غير حقيقية مع مقيمين خارج الدولة بغرض التخلص من الضريبة المقررة داخل الدولة كلياً أو جزئياً٠

أسباب التهرب الضريبى

يمكن إرجاع أسباب التهرب الضريبى إلى عوامل رئيسية:

العامل الأول : ـ عيوب فى التشريع الضريبى :

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

١ ـ المبالغة فى سعر الضرائب أو ازدواجها : لأن هذا من شأنه أن يجعل الممول ينظر إلى الضريبة كأداة لمصادرة 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 الإيديولوجى والاقتصادى والاجتماعى والسياسي الذى يسود المجتمع وهى من هذا المنطق قد أصبحت أداة ميسرة للدولة تستخدمها فى الحصول على الموارد المالية جنبا إلى جنب مع إحداث تغيرات مستهدفة فى المجالات الاقتصادية والاجتماعية وكذا فى التوزيع الأولى والتوزيع النهائي للدخول وللقضاء على التفاوت الشديد فى الثروات والدخول وفقا لمفاهيم النمط الاقتصادي المتبع وهى عموما تعتبر الوسيلة الناجحة التى تستخدمها الحكومة لتشجيع الادخار والاستثمار واجتذاب رأس المال الاجنبى وفى تحريك وتوجيه وسائل الإنتاج بما يخدم السياسة المرسومة ودعم وتنمية الاقتصاد القومي ، 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 الوعي الضريبى أيضا ، والتعريف بالأهداف التى يرجى تحقيقها من وراء ذلك فإنه إذا لم يحدث

كل ذلك فأن اى تفاوت أو محاباة قد تحمل معاني سيئة أخرى وتكون من أهم الأسباب التى تدعو إلى تشكك الممولين فى السياسة الضريبية للدولة ومحاولتهم التهرب من الضرائب ٠

٣ ـ سوء الصياغة ووجود ثغرات بمواد القانون – وضعف الجزاءات الضريبية : فكثيرا ما تصدر القوانين المالية فى صياغة عقيمة مبهمة جامدة غير ملزمة للممول أو يتضمن التشريع الضريبى العديد من الشروط أو الاستثناءات غير المدروسة بعناية مما يفسح المجال للتهرب أو تفادى الضريبة بحجة عدم انطباق الشروط أو الاستفادة من الاستثناءات ومن المعروف ان الحياة الاقتصادية فى حركة مستمرة والتطور الاقتصادى

مستمر تبعا للتطور الصناعى والزراعى مما يؤدى إلى ظهور أنشطة جديدة ومجالات جديدة للربح لم تكن موجودة بنفس الصورة عند وضع التشريع الضريبى ، ولذلك يجب ان يكون التشريع الضريبى مرنا ومسايرا للتطور الاقتصادى 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 اخضاعها للضريبة رغم ضخامة الدخول المتحققة من مزاولة هذه الأنشطة ٠

كذلك نجد أن ضعف الجزاءات الضريبية قد يكون أحد العوامل الهامة التى تشجع على التهرب الضريبى ، فالممول الأمين إذا وجد ان الممول المتهرب لا يتعرض لعقوبات رادعة فى حالة اكتشاف تهربه فأنه سوف يحذو حذوة دون أدنى خوف وعلى أمل إن 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 ـ مبالغة بعض موظفى الضرائب فى التقدير ، والالتجاء إلى التقدير الجزافي:_ * 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 نظرا 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 مستندا إلى بعض حجج غير كافية والتى لا تقوى إلى درجة الأدلة أو البراهين ، الأمر الذى يترتب عليه إزعاج الممولين والدخول فى متاهات التقاضى بمراحله المختلفة الطويلة المعقدة وتكاليفه الباهظة ، وبالتالى 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 تفاديا لهذا الإزعاج وعدم الأستقرار ٠

٢ ـ عدم المساواة فى التطبيق مما يضعف الثقة فى الجهاز الضريبى ويشعر الممول الأمين بالظلم مما يدفعة إلى التهرب – فالواقع انه عند دراسة قواعد فرض الضريبة كما وضعها الاقتصادى آدم سميث نجد أن قاعدة فرض الضريبة " تعنى أن يساهم كل مواطن فى الأعباء المالية العامة

حسب مقدرته التكليفية 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 بان 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 أومن مهنة إلى أخرى مما يترب عليه اختلاف الأعباء المالية المقدرة على الممول ، فهذا من شأنه أن يوجد نوعا من الكراهية والتمرد على التنظيم الضريبى والشعور بالظلم مما يدفع إلى محاولة التهرب بحجة عدم المساواة فى التطبيق والشعور بالظلم ٠

٣ – **عدم الإلتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية** ***

يقصد بمبدأ استقلال السنوات الضريبية أن كل سنه مالية وحده منفصلة عن السنوات السابقة لها والسنوات اللاحقة عليها ، ومقتضي هذا المبدأ ان الأرباح التي تتحقق في سنة ما لا تمتد إلي غيرها من السنوات السابقة أو اللاحقة عليها فالممول قد يحقق في سنه ما أرباحا كبيرة وفي سنة أخري قد يحقق أرباحا اقل أوقد يحقق خسائر ونتيجة لعدم الإلتزام بمبدأ إستغلال السنوات الضريبية فإن مصلحة الضرائب تحاسب الممول عن أرباح أكبر فى سنه ما أسترشد 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 إلي شعور الممول بالظلم ويدفعه إلي التهرب من أداء الضريبة ٠

٤ - **عدم تطبيق مبدأ المحاسبة السنوية**

إن من أهم أسباب تهرب الممولين من أداء الضريبية عدم إتباع مصلحة الضرائب لمبدأ المحاسبة السنوية الذي يتمثل في ان تتم محاسبة الممول عن كل سنه بعد انتهائها بل تقوم محاسبة الممولين عن عده 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 إلي التهرب من سدادها بإستعمال طرق وأساليب إحتالية أو إنهاء النشاط او إغلاق المنشاة وتركها نهائيا ٠

٥ - **تعقيد الإجراءات الإدارية**

مما يؤدى إلى بث روح الكراهية ومحاولة التهرب – وبدراسة الإجراءات والتنظيم لقوانين الضرائب نجد أنه بقدر ما يتمكن المشرع الضريبى من تبسيط الإجراءات بقدر ما يسهل على موظفى الإدارة الضريبية من تطبيق قوانين الضرائب والمحافظة على حقوق الخزانة العامة بسرعة تحصيلها من جهة ، ومن جهة أخرى يضمن تعاون الممولين ٠ أما طول الإجراءات

وتعقيدها فهو يؤدى إلى ضياع حقوق الخزانة العامة ، وعدم استقرار المراكز المالية المراكز المالية للمولين مما يدفعهم إلى محاولة التهرب .

العامل الثالث : الوعى الضريبى :

الوعى الضريبى فى معناه الواسع يقصد به النظرة التى ينظرها الممول إلى الضريبة ومدى حق الدولة فى فرضها ومدى الالتزام بها من ناحية ونظرته إلى النظام الضريبى ككل ومدى اقتناعه به وإيمان الممول بأنه حصيلة الضرائب تنفقها الحكومة فى المصالح العامة التى تعود على الممولين ٠ والواقع أنه يمكن القول بدون تحفظات أنه كلما ارتفع الوعي الضريبى كلما انخفض التهرب الضريبى والعكس صحيح ٠ والعمل على نشر الوعي الضريبى ورفعه يتطلب نظام ضريبيا جيدا يراعى القواعد الأربعة التى أتفق على اعتبارها عنوان للضريبة النموذجية والتى أوردها الاقتصادي " آدم سميث " وهى : -

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

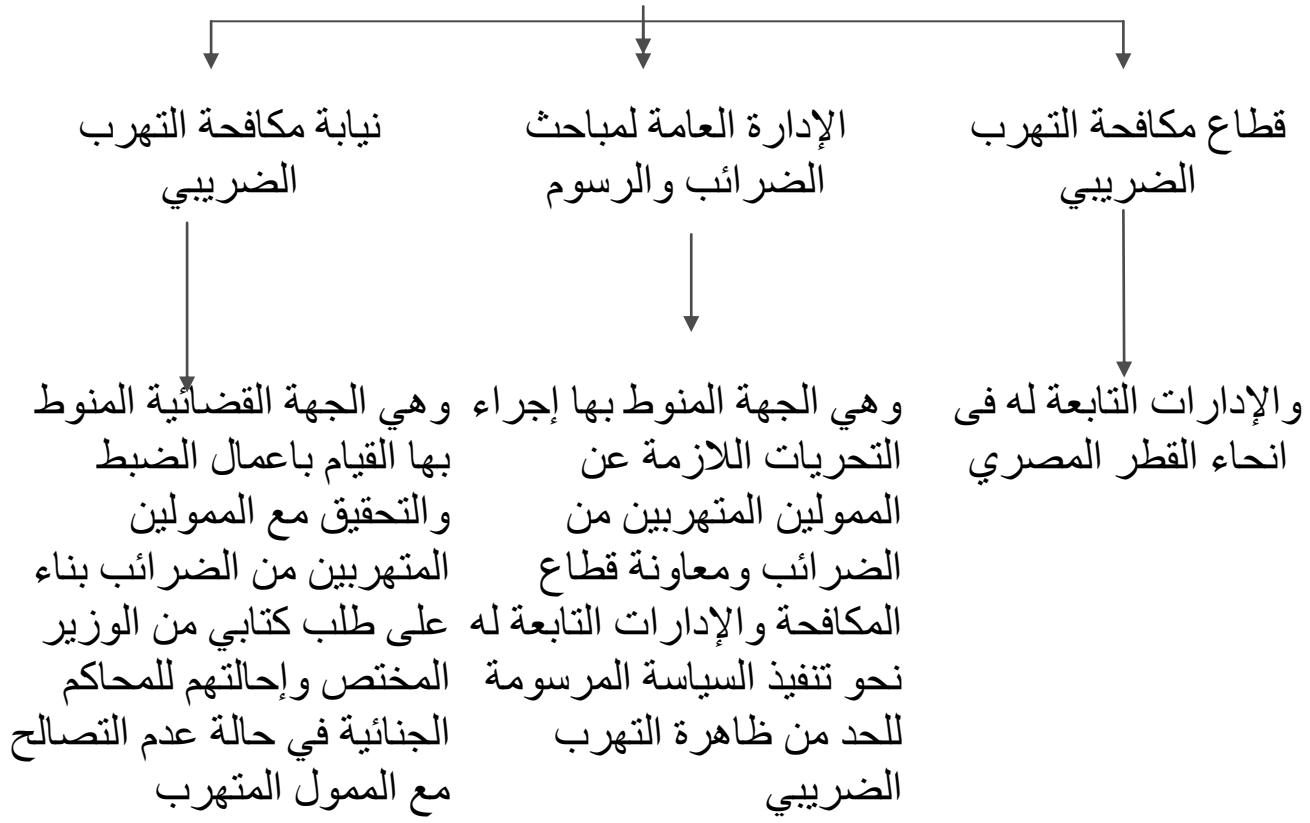
(ب) اليقين : أن يعلم كل فرد ما يجب أن يؤديه ومتى يوفى به ٠

(ج) الملاءمة : فتجبى الضريبة فى الزمان والمكان الملائمين للمكلف بأدائها ٠

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

ويتوج أيضا هذه القواعد المعروفة جميعها إنفاق حصيلة الضرائب فى المشروعات الإنتاجية والخدمات النافعة حيث لا يقاس عبء الضريبة شدة أو ضعفا بارتفاع سعرها أو انخفاضها ، وانما بطريقة إنفاقها ، وليس أدلة على ذلك مما قاله أحد رجال الأعمال الأمريكيين " ان كل سنت أدفعه للدولة فى بلادى تقابله خدمة عامة تؤديها الدولة لى وللمجتمع ولذلك أدفع الضرائب – مهما أرتفعت – عن رضا واغتباط وعن إيمان بواجبى وواجب الدولة إذا ألمس ما تضطلع به من خدمات " وهذا هو الحال أيضا فى مختلف الدول التى سبقتنا إلى فرض الضرائب ، ففى انجلترا تؤدى الدولة فى مقابل ما تجبيه من ضرائب خدمات تتناول كل المرافق والنواحى فهى تعمل على نشر الأمن وضمان العدالة وتيسير سبل العيش لمن عجز عن الكسب وإن عدم كفاية الخدمات التي تقدمها الحكومة للممولين مقابل الضرائب التي يدفعونها مثل التعليم ـ والصحة ـ والطرق ـ .... ٠ .إلخ يدفعهم إلى التهرب من الضريبة .

الأجهزة التي تتصدى لمكافحة التهرب الضريبي في مصر



طرق علاج التهرب الضريبي

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

١ ـ سداد الثغرات القانونية : ـ

عن طريق إعداد مشروعات قوانين الضرائب إعدادا دقيقاً وإشراك أهل الخبرة من العاملين في مصلحة الضرائب في إعداد تلك التشريعات حتي يتم تلافي 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 المقروءة بأضرار التهرب الضريبي على الممول نفسه وإقتصاد الدولة .

٢ ـ استخدام الأساليب التكنولوجية والشبكة العنكبوتية

إن من أهم أسباب الحد من ظاهرة التهرب الضريبي هو الاستخدام الجيد لشبكة المعلومات (النت) عن طريق تعاون كافة الجهات الحكومية ـ وزارات أو مصالح حكومية أو هيئات أو شركات عامة أو خاصة ـ بإمداد هذه الشبكة بكافة المعلومات والمعاملات التجارية والصناعية والزراعية والمهنية الخاصة بكافة الممولين مقيمين وغير مقيمين كي 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 ٠

٣ ـ الإلتزام بمبدأ إستقلال السنوات الضريبية

حيث أن لكل سنه ضريبية ظروفها الخاصة فليس معني تحقيق ربح فى سنه سابقة شرط أساسي لتحقيق ربح في سنه تالية ما لم تكن هناك أدلة ومستندات تتوصل إليها مصلحة الضرائب تثبت عكس ما ورد بالإقرارات الضريبية المقدمة من الممول ٠

٤ ـ الإلتزام بالفحص السنوي

وذلك عن طريق المحاسبة أولا بأول وبمجرد تقديم الممول لإقراره الضريبي بدلاً من المحاسبة عن عده سنوات مره واحدة مما يؤدي إلي إرهاق الممولين ضريبياً ويلاحظ ان القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ عالج هذه الظاهرة حيث أعتبر الإقرار الضريبي ربطا للضريبة وتتم فحص الدفاتر والإقرارات الضريبية من خلال عينه جشنيه يتم اختيارها وفقاً لمعايير وأسس محددة للحكم علي مدي سلامتها

الجرائم والعقوبات
في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
بإصدار قانون الضرائب على الدخل

الهدف

أن يكون الدارس قادراً فى نهاية الموضوع على : -

- التعرف على عقوبة إخلال المحاسب بأداء مهامه .
- حالات وصور التهرب الضريبي وعقوبتها .
- مسئولية الشريك فى الجريمة بالتضامن مع الممول فى سداد الضريبة المخفاه وملحقاتها .
- حالات أخري من الجرائم الضريبية وعقوبتها .
- عقوبة إدراج الممول بإقراره لضريبة أقل من القيمة المقدرة نهائياً بطريقة صحيحة وفى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ واللائحة التنفيذية رقم ٩٩١ لسنه ٢٠٠٥ وما يجري عليه العمل بإدارات مكافحة التهرب الضريبي بالمصلحة ٠

الجرائم والعقوبات فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضرائب على الدخل

مقدمه :

- لقد تعرض المشرع فى قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة التهرب الضريبى بصفة خاصة وكذلك شروط التصالح فى تلك الجرائم الضريبية فى الكتاب السابع منه والذى يحمل عنوان العقوبات وذلك بدءاً من المادة ١٣١ حتى المادة ١٣٨ ويتميز هذا الكتاب بتنوع الموضوعات التى تعرض لها وذلك على النحو الآتى بيانه
-

بيان الموضوع	رقم المادة
عدم الإخلال بأى عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر	**١٣١**
عقوبة إخلال المحاسب بأداء مهامه	**١٣٢**
حالات التهرب الضريبى وعقوبتها	**١٣٣**
مسئولية الشريك فى الجريمة بالتضامن مع الممول	**١٣٤**
حالات أخرى من الجرائم الضريبية وعقوبتها	**١٣٥**
المسئولية الجنائية	**-**

جدير بالذكر أن المشرع قد تعرض لجريمة التهرب الضريبى بصفة خاصة فى المادة ١٣٣ وأورد طرق وأساليب التهرب على سبيل الحصر فى تلك المادة ٠
أن المشرع قد تعرض بالنسبة للمسئولية الجنائية لكافة الأشخاص التى من الممكن أن تساهم فى الجريمة فلقد تعرض المشرع لمسئولية الممول عن جريمة التهرب الضريبى فى المادة ١٣٣ كما تعرض لمسئولية المحاسب فى المادة ١٣٢ وقد تعرض أيضاً لمسئولية الشريك فى الجريمة وأقر مسئوليته التضامنية مع الممول فى المادة ١٣٤

ـوعلى ذلك سوف يتم تقسيم دراسة هذا الفصل إلى الموضوعات الآتية :

أولاً : صور وحالات جريمة التهرب الضريبى
ثانياً : صور وحالات الجرائم الضريبية الأخرى
ثالثاً : المسئولية الجنائية

أولاً : صور وحالات جريمة التهرب الضريبى
تنص المادة ١٣٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ 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 أداؤها بموجب هذا القانون او بأحدي هاتين العقوبتين" ٠
ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

١) تقديم الإقرار الضريبى السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعه مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها ٠
٢) تقديم الإقرار الضريبى 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 ٠
٣) الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة ٠
٤) اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر
٥) إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبية جريمة مخلة بالشرف والأمانة ٠

من العرض السابق يتضح أن المشرع قد أورد صور وحالات التهرب الضريبى (الطرق الإحتيالية) على سبيل الحصر وهى خمس حالات يمكن استعراضها على النحو التالى :

الصورة الأولى :

تقديم الإقرار الضريبى السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعه مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها :

ويتضح من هذا النص أن شروط توافر الجريمة فى تلك الصورة تتمثل فى الآتي :

- تقديم الإقرار بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعه ٠
- علم الممول بذلك ٠
- تضمين الإقرار ببيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات أو الحسابات أو المستندات المخفاه ٠

وفيما يلى عرض كل بند على حده ٠٠٠

أولاً :- تقديم الإقرار بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعه تخالف ما لديه من دفاتر وسجلات وحسابات أخفاها عن مصلحة الضرائب وهذا يعنى وجود مجموعتين دفتريتين الأولى مصطنعه تقدم لمصلحة الضرائب بخسائر أو أرباح أقل والأخرى حقيقية يحتفظ بها الممول وموضح بها أرقامه وأرباحه الحقيقية ٠

كما تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد أورد لفظ الدفاتر – المستندات – الحسابات – السجلات بصفة مطلقة ولم يقصرها على نوعية معينة فالمقصود بالدفاتر مثلاً جميع الدفاتر المتعلقة بالضريبة بدون التقيد بنوعية معينة من الدفاتر وهكذا في باقي المستندات ٠

ثانياً :- علم الممول باصطناع الدفاتر أو المستندات أو الحسابات أو السجلات التي تم تقديم الإقرار بناء عليها ٠

قبل أن نتناول هذه الجزئية فأنه يقع على الممول عبء إثبات عدم علمه باصطناع الدفاتر والمستندات ومدى اقتناع مصلحة الضرائب بذلك ٠وذلك فى حالة ما إذا أثبتت المصلحة أن الدفاتر مصطنعة .

والجدير بالذكر أن تحقق الجريمة يستند إلى ركنين أساسيين هما الركن المعنوى وهو القصد الجنائى فى ارتكاب الجريمة والركن المادى وهو الأسلوب الإحتيالى المسبب للجريمة ولكى تتحقق الجريمة وفقاً لهذه الصورة لا بد وأن يتوافر فى حق الممول نية إرتكاب الجريمة (القصد الجنائى) وتكتمل هذه الجريمة بوقوع فعل إصطناع الدفاتر (الطريقة الاحتيالية والتى تمثل الركن المادى) بغرض إيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر ، وفى هذه الحالة فأن الممول هو الفاعل الأصلى والمخاطب بالتجريم بصفته المسئول عن أعمال المنشأة والملزم قانوناً بالتوقيع على الإقرار الضريبى .

ثالثاً :- تضمين الإقرار ببيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات أو الحسابات أو المستندات المخفاه (أى تخالف البيانات الواردة بالدفاتر الحقيقية التى يحتفظ بها الممول)

الصورة الثانية :

تقديم الإقرار الضريبى 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 ٠

مفهوم الصورة ٠٠ وتعنى هذه الصورة أن جريمة التهرب الضريبى تتحقق بتقديم الممول لإقراره الضريبى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات لديه مع تضمينه ذلك الإقرار بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً فى الدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها عن المصلحة ٠

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يقع على عاتق المصلحة عبء الإثبات فى أن الممول لديه دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات قام بإخفائها عن المصلحة وأنه قام بتقديم الإقرار متضمناً بيانات تخالفهم ٠

ويمكن للمصلحة أن تثبت ذلك من خلال ما يرد إليها من مبالغ مخصومة تحت حساب الضريبة نتيجة تعامل الممول مع الغير ومن خلال العقود التى ترد للمأمورية أو من خلال فحص دفاتر الآخرين الذين يتعاملون مع الممول أو من خلال البلاغات والتحريات وخلافه وهذه البيانات تخالف ما لدى الممول من بيانات ٠

الصورة الثالثة :

الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة ٠

مفهوم الصورة ٠٠ وتعنى هذه الصورة أن جريمة التهرب تتحقق بقيام الممول بإتلاف السجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة وذلك قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة ٠

وتجدر الإشارة إلى أن دين الضريبة يسقط بمدى خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار ٠

وتنقطع مدة التقادم بالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأداء الضريبة أو بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن وعلى ذلك فإذا قام الممول خلال تلك الفترة الزمنية وهى خمس سنوات بدايةً من اليوم التالي لانتهاء الآجل المحدد لتقديم الإقرار بإتلاف السجلات أو المستندات فإن جريمة التهرب تتحقق فى جانب الممول أما لو قام الممول بالإتلاف بعد مضى هذه الفترة الزمنية وهى خمس سنوات فأننا لا نكون أمام جريمة تهرب ما لم تقطع مدة التقادم ٠

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد نص هذا التشريع الجديد وذلك على عكس التشريع القديم على عبارة الإتلاف العمد أى توافر الركن المعنوي فى الجريمة وهو القصد الجنائي وبالتالي فأن الإتلاف غير العمدى بالسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة لا تقوم به الجريمة وتتمثل صور الإتلاف فى الحريق أو طفح المجارى ويمكن للمصلحة أن تتحقق من ذلك عن طريق الإطلاع على محاضر الشرطة واتخاذ قرارها فى مدى وجود شبهة تهرب ضريبي من خلال حيثيات محاضر الشرطة ومعاينتها وكذلك تقارير شركة التأمين إذا وجدت ٠

الصورة الرابعة :

عدم إصدار الفاتورة المنصوص عليها فى الفقرة الثالثة من المادة ٧٨ من هذا القانون أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر

مفهوم الصورة ٠٠ وتعنى هذه الصورة عدم إصدار الممول للفاتورة المنصوص عليها فى الفقرة الثالثة من المادة ٧٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر وتجدر الإشارة إلى أن الجريمة هنا تقع بأحد فعلين هما الاصطناع أو التغيير ٠

والاصطناع يعنى إنشاء شىء من العدم مثل اصطناع فواتير الشراء أو عقود صورية أما التغيير فيعنى التغيير فى شىء موجود أصلاً مثل تعديل أرقام المشتريات (تضخمها) أو تخفيض أرقام البيع وعلى ذلك فأن الجريمة تقع فى هذه الصورة بقيام الممول بعدم إصدار الفاتورة أو باصطناع أو تغيير فواتير شراء أو بيع أو أى مستندات تكون متعلقة بالضريبة وتؤثر على الأرباح والخسائر ٠

هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم (٧٧٨) لسنة ٢٠١٠ بتعديل بعض احكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل الصادر بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ وفيما يلي نصه :

جمهورية مصر العربية
وزارة الماليـــــــة
الوزيـــــــر

قرار وزير المالية
رقم (٧٧٨) لسنة ٢٠١٠
بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية
لقانون الضريبة علي الدخل
الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥

-

وزير المالية
بعد الاطلاع علي قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ٧٣ لسنة ٢٠١٠
وعلي اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل المشار إليه الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥

قـرر

(المادة الأولي)

تضاف مواد جديدة بأرقام (٩٩ مكرراً (١) ، ٩٩ مكرراً (٢) ، ٩٩ مكرراً (٣) ، ٩٩ مكرراً (٤)) إلي اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل المشار إليها ، نصوصها الآتية :

مادة ٩٩ مكرراً (١) : علي كل ممول من اصحاب الأعمال التجارية والصناعية ومن اصحاب المهن غير التجارية حيازة دفاتر فواتير تتكون من جزئين ، جزء كعب يظل بحوزة الممول بعد اداء الخدمة او تسليم السلعة ، وجزء يسلم الي العميل مقابل الحصول علي الخدمة او السلعة وسداد قيمتها ٠

مادة ٩٩ مكرراً (٢) : يجب ان تتضمن الفاتورة البيانات الآتية كحد ادني

- اسم الممول
- رقم التسجيل الضريبي
- رقم الفاتورة المسلسل
- تاريخ تحرير الفاتورة

- نوع السلعة او الخدمة المباعة
- قيمة السلعة او الخدمة المباعة

ويستثني الممولين من اصحاب الاعمال التجارية من اثبات بيان اسم مشتري السلعة او متلقي الخدمة في الفاتورة ٠

ويجب ان يتضمن الكعب الذي يحتفظ به الممول اسم المستفيد ، تاريخ الخدمة والمبلغ المدفوع ، ويجوز استخدام نسخة كربون بدلاً من الكعب

وعلي اصحاب المهن الحرة تسجيل اسم المستفيد والمبلغ المدفوع حتمياً علي كل من الاصل والصورة او الكعب ٠

مادة ٩٩ مكرراً (٣) : تقوم مصلحة الضرائب اذا اقتضيت ضرورة الفحص بمراجعة المبالغ المحصلة من واقع دفتر او دفاتر الفواتير باجمالي دخل المنشأة ، وفي حالة عدم وجود فواتير ، يجوز للمصلحة ان تأخذ بقيمة مبيعات او دخل نمطية تحددها في ضوء الاعراف المتداولة في السوق بالنسبة للسلعة او الخدمة المقدمة ٠

مادة ٩٩ مكرراً (٤) : علي المصلحة في حالة عدم تساوى مجموع قيمة الفواتير المصدرة مع اجمالي الدخل المعلن في الاقرار البحث عن دلائل اخري لإقرار او نفي التهرب الضريبي ٠

واذا حصلت المصلحة علي اقرارات من المستفيدين من الخدمة او مشتري السلعة محل الفحص تثبت دفع مبالغ غير ثابتة في دفتر الفواتير فإن ذلك يعد تهرباً ، تتخذ في شأنه الاجراءات المقررة قانوناً ٠

(المادة الثانية)

ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره ٠

وزير المالية

د٠ يوسف بطرس غالي

صدر في : ٢٠١٠/١٢/١

الصورة الخامسة :

إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة ٠

مفهوم الصورة ٠٠ وتعنى هذه الصورة أن جريمة التهرب تتحقق وفقاً لهذه الصورة بقيام الممول بإخفاء نشاط أو جزء منه وذلك بشرط خضوعه للضريبة وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد تطلب فى هذه الصورة شرطين لقيام جريمة التهرب هى إخفاء نشاط أو جزء منه ، أن يكون هذا النشاط خاضع للضريبة ٠

والإخفاء إما أن يكون كلى كعدم الإخطار عن النشاط وإخفاء الإيرادات بالكامل وإما أن يكون جزئي كإخفاء جزء من المشتريات أو المبيعات أو فرع ٠

تذكر أن ٠٠

- أن يكون النشاط المخفي خاضـــع للضريبة حتى تقوم جريمة التهرب ٠
- أن عدم التزام الممول بتقديم إقراره الضريبى حتى ولو كان معفى من الضريبة يمثل مخالفة ضريبية٠

(مادة ٨٢ ، مادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م٠)

- أن فى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً ٠

(أي في حالة تكرار الجريمة)٠

- أن جريمة التهرب من أداء الضريبة مخلة بالشرف والأمانة
- أن الشريك في الجريمة مسئول عن أداء الضريبة والغرامات المقضي بها ٠

ثانياً : صور وحالات الجرائم الواردة بالمادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

تنص المادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من أرتكب أياً من الأفعال الآتية :-

١) الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط ٠

٢) الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى ٠

٣) الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية ٠

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة (٩٦) فقرة (١) ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين (٧٨) بند (١) ، (٨٣) فقرة (٣) .

وفى جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات ٠

وتجدر الإشارة إلى أن المادة (٩٦) فقرة (١) تنص على أنه " يلتزم الممول توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة ٠

وتنص المادة (٧٨) بند رقم (١) على أنه " يلتزم الممولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ٠

١ - الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً إذا تجاز رأسماله المستثمر ٥٠٠٠٠ ج أو تجاوز رقم أعماله السنوي ٢٥٠٠٠٠ج أو تجاوز صافى ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط نهائى ٢٠٠٠٠ج

وتنص المادة (٨٣) فقرة (٣) على أنه " وفى جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بسجل المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنوياً ٠

- وبصدور القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠بتعديل أحكام القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ تم الاتى : -

أولا نصت المادة الرابعة من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ على الغاء المواد ٧٨ ، ٨٣ ، ٩٦ ، ١٣٥ عدا الفقرة الثالثة .

ثانيا ورد بالباب التاسع (الجرائم والعقوبات) نصوص المواد من ٦٨ حتى ٧٢ والتى نص على تجريم عدد من الافعال ووضع العقوبات المناسبة لكل فعل منها

وعليه وبناء على ذلك التعديل التشريعى سوف نتناول صور وحالات التهرب الضريبى التى وردت فى نص المادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وكذلك ما أدخل من تعديلات بالقانون ٢١١ لسنة ٢٠٢٠

١ - حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية م / ١٣٥ فقرة ٣

حيث طبقا لنص المادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يتبقى سوى الفقرة الثالثة فقط حيث ألغى القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ الفقرتين الاولى والثانية من المادة سالفة الذكر

ويتعلق تطبيق تلك المادة بأحكام الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة المنصوص عليها فى الكتاب الخامس من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

م٥٩ تنص المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه على الجهات والمنشآت المبنية فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد عن ثلاثمائة جنية تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة الى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز٥ ٪ من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء الأشخاص ويستثني ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين٠

١ -وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة ، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام وشركات الأموال والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار ، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني والشركات المنشآه بمقتضي قوانين خاصة والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة وفروع الشركات الأجنبية ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والإتحادان والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية علي اختلاف أغراضها والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون ٥٤لسنة٧٥ أو بأي قانون آخر٠

٢ -الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير٠

٣ - وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تحدها اللائحة التنفيذي ة لهذا القانون رقم ٩٩١ لسنه ٢٠٠٥ فى المادة ٨٢ منه على أن يتم التوريد فى موعد أقصاه أخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام ٠

كذلك الجهات الخاضــعة لأحكام المواد٦٦ ،٦٧ ،٦٨ ، ٦٩ ، ٧٠ ، ٧١ ، **من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥** تلتزم بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة وتوريدها خلال المدة المحددة باللائحة التنفيذية للقانون بالإضافة إلي ما يرتبط بها من مقابل تأخير ٠

- بالنسبة للمادة (٦٦) فهي تخاطب جهات منح التراخيص لتجار الجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية والأنشطة الحرفية بأن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة طبقاً لقرار الوزير وبما لا يجاوز ٠/.١٠ من رسم التجديد ٠

- بالنسبة للمادة (٦٧) تخاطب مصلحة الجمارك بأن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للإتجار فيها أو تصنيعها وكذلك في حالة التنازل عن هذه السلع إلي الغير يتم تحصيل نسبة من المتنازل والمتنازل إليه بما لا يجاوز ٠/.٢ من قيمة الواردات ٠

- بالنسبة للمادة (٦٨) وتخاطب المجازر بأن تحصل مع رسوم الذبح مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة وذلك عن كل رأس من الذبائح بما لا يجاوز ٠/.١٠ من قيمة الرسم ٠

- بالنسبة للمادة (٦٩) وتخاطب أقسام المرور بالإمتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة وبما لا يجاوز ٠/.١٠ من الرسم المقرر للترخيص ٠

- بالنسبة للمادة (٧٠) وتخاطب الجهات المنصوص عليها في المادة٥٩من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة ٠/.٥ من كل مبلغ يزيد علي مائة جنيه تدفعه إلي أصحاب المهن غير التجارية

- بالنسبة للمادة (٧١) وتخاطب أقلام كتاب المحاكم علي إختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوي أو الطعون إليها لقيدها ، ومأموريات الشهر العقاري عند التأشير علي المحررات بالصلاحية للشهر ، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة علي المحامي الموقع علي الصحيفة أو المحرر

- وتلتزم كل مستشفي بأن تحصل من الطبيب أو الإخصائي الذي يقوم باداء عمل لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغاً من كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه٠

- ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة قرار من الوزير

والعقوبة المقررة طبقا لنص المادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنسبة للفقرة الثالثة هى غرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ جنيه ولا تجاوز ١٠٠٠٠ جنيه .

٢- الحالات الواردة بنص المادة ٦٩ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ :-

حيث نصت المادة سالفة الذكر على انه يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة الاف جنيه ولا تجاوز خمسين الف جنيه فضلا عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة كل من :

(أ) تاخر فى تقديم الاقرار واداء الضريبة عن المدة المحددة فى المادة ٣١ من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يوما .

(ب) تقديم بيانات خاطئة بالاقرار اذا ظهرت فى الضريبة زيادة عما ورد به

(ج) لم يمكن موظفى المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسةاختصاصاتهم فى الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها

(د) لم يلتزم بأحكام المواد (٦ ، ٧ ، ٨ ، ٩ ، ١١ ، ١٢ ، ١٣ ، ١٤ ، ١٥ ، ٢١ ، ٢٩ ، ٣٢ / فقرتين أول وثانية)

وتضاعف العقوبة بحديها الادنى والاقصى لثلاثة أمثالها فى حالة العود

٣- الحالات الواردة بنص المادة ٧٠ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والمعدلة بالقانون ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ :-

" يعاقب على عدم تقديم الاقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوم من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمة بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تجاوز مليونى جنيه .

وفى حالة تكرار هذه الجريمة لأكثر من ستة اقرارات شهرية أو ثلاثة اقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار اليها فى الفقرة السابقة والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ثلاث سنوات أو باحدى هاتين العقوبتين

ثالثا الحالات الواردة بنص المادة ٧١ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ :-

يعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين الف جنيه ولا تجاوز مائة الف جنيه كل من خالف أحكام المواد (٢٤ ، ٢٧ ، ٣٥ / فقرتين أولى وثانية ، ٣٧ / فقرتين أولى ورابعة ، ٣٨ / فقرات أولى وثانية وثالثة) من هذا القانون ويعاقب بغرامة لا تزيد على خمسين الف جنيه كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الالكترونية خلال المدة المقررة قانونا .

٤- الحالات الواردة بنص المادة ٧٢ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ :-

يعاقب على مخالفة حكم المادة (٢٠) من هذا القانون بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تجاوز ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين الف جنيه ولا تزيد على مائتى وخمسين الف جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين

ثالثاً : المسئولية الجنائية_

لقد تعرض المشرع لباب المسئولية الجنائية فى الكتاب السابع (العقوبات) ويتلاحظ لنا من نصوص هذا الكتاب أن المشرع قد تنوع فى تعرضه لمسئولية الجنائية وتحديد الاشخاص المسئولين جنائيا .

ويمكن تقسيم المسئولية جنائيا الى النحو التالى :_

١ - مسئولية الممول
٢ - مسئولية المحاسب
٣ - مسئولية الشريك فى الجريمة

وفيما يلى بيان بذلك :_

أولا :_ مسئوليه الممول :_

تعرض المشرع لمسئولية الممول فى المادة (١٣٣) من القانون وذلك بالنص عليها على النحو التالى " يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة.... "

ويتضح من ذلك أ ن المشرع قد أقر مسئوليه الممول أيا كان شخصية هذا الممول وذلك سواء كانت طبيعية أى شخص طبيعى مسئول عن نشاطه الفردى أو اعتبارية يمثلها شخص طبيعى مسئول بصفته كرئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو المدير المسئول وهو ما يؤكد اتجاه المشرع الى المساواة بينهم فى المسئولية باعتبار أن أيا منهما ممول وذلك دون تحديد لنوعية الشخص المسئول فى كل من الشخص الطبيعى أو الشخص المعنوى

ثانيا :_ مسئولية المحاسب :_

لقد تعرض المشرع لمسئولية المحاسب فى المادة (١٣٢) والتى جرى نصها على النحو التالى :_

" يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة ألاف جنية ولا يتجاوز مائة آلف جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرار ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيده له إذا ارتكب أحد الأفعال الأتية :- "

١) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .
٢) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغير الإيهام بقلة الأرباح وزيادة الخسائر وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا "

و يتضح من النص سالف الذكر أن المشرع قد وضع عدة شروط حتى يمكن تحديد مسئولية المحاسب وفقا لنص تلك المادة وهذه الشروط تتمثل فى :_

١ - أن يكون المحاسب مقيداً بجدول المحاسبين والمراجعين
٢ - اعتماد المحاسب لإقرار ضريبى أو وثائق أو مستندات مؤيدة لذلك الإقرار وذلك على خلاف الحقيقة .
٣ - ارتكاب المحاسب القانونى أحد الأفعال الآتية :

الفعل الأول :- إخفاء وقائع علمها المحاسب أثناء تأديته لمهمته وهذه الوقائع لم تعبر عنها المستندات التى أقر المحاسب بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكى تعبر الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

الفعل الثانى :- قيام المحاسب بإخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته وتتعلق بتعديلات وتغيرات فى السجلات أو الدفاتر أو الحسابات أو المستندات للإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

تذكر أن :_

- إخفاء المحاسب القانونى لوقائع علمها أثناء تأدية مهمته تؤدى إلى إيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر فإن ذلك يمثل جريمة يعاقب عليها بالحبس أو غرامة تتراوح ما بين ١٠٠٠٠ج إلى ١٠٠٠٠٠ج
- أن الأفعال المجرمة بالنسبة للمحاسب قد وردت بالقانون على سبيل الحصر وليس على سبيل المثال .
- وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً ٠

ثالثا :_ **مسئولية الشريك فى الجريمة** :_

لقد تعرض المشرع لمسئولية الشريك فى الجريمة طبقاً لنص المادة ١٣٤ وذلك على النحو الاتى :_

" يسأل الشريك فى الجريمة بالتضامن مع الممول فى الالتزام بأداء قيمة الضرائب التى تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها فى شأنها "

و يتضح من ذلك النص أن المشرع قد أقر مسئولية الشريك فى الجريمة بمسئوليته التضامنية مع الفاعل الأصلى (الممول)
ويلاحظ أن المشرع قد أقر هذه المسئولية بالنسبة للضرائب المستحقة والغرامات المقضى بها فقط ولم يتعرض المشرع لعقوبة الحبس بالنسبة للشريك فى الجريمة بخلاف الشركاء المتضامنون وشركاء الواقع فإنه ينطبق عليهم حكم المادة ١٣٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

إجراءات

رفع الدعوى الجنائية في جريمة التهرب الضريبي

الهدف:

أن يكون الدارس قادراً فى نهاية الموضوع على :

١ – إعداد مذكرة السير فى إجراءات رفع الدعوى العمومية ٠

٢ – تحديد الإجراءات الجنائية فى جريمة التهرب الضريبى ٠

٣ – إجراء التفتيش وإعداد المحضر الخاص بذلك فى حالة وجود مضبوطات وفى حالة عدم وجود مضبوطات .

٤ – وذلك بطريقة صحيحة فى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقانون الإجراءات الجنائية ، وما يجرى عليه العمل بالمصلحة ٠

المحتويات

١ـ إعداد طلب الإحالة إلي النيابة المختصة للتحقيق ورفع الدعوى العمومية

٢ـ إجراءات التحقيق الابتدائى :

* التفتيش ٠

* ندب الخبراء ٠

إعداد طلب الإحالة إلي النيابة المختصة
للتحقيق ورفع الدعوى العمومية

نصت المادة رقم ١٣٧من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالمادة (٧٤) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ على :_ " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون أو القانون الضريبى أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابى من الوزير أو من يفوضه " .

وبناء عليه فإن حق النيابة العامة لتحريك الدعوى الجنائية ضد الممولين المتهربين من الضرائب مقيد بالحصول على طلب كتابى من وزير المالية أو ممن يفوضه الوزير المختص وفقا لنص المادة ٧٤ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ .

- **شروط الطلب** :_

هناك شروط وجوبيه فى الطلب المقدم من الإدارة الضريبة للنيابة لتحريك الدعوى الجنائية الضريبية يمكن تحديدها على النحو الاتى :_

١ - أن يكون الطلب مكتوباً :_

يجب أن يكون مكتوباً وقد نصت على ذلك المادتان ٨ ، ٩ من قانون الإجراءات الجنائية فلا يصدر شفاهة والمقصود بالكتابة هو الكتابة المذيلة بتوقيع صاحب الصفة فى تقديم الطلب (وهو وزير المالية وفقا لنص المادة ٧٤ من قانون الاجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته)

٢ - أن يكون الطلب صريحاً وباتاً:_

يتعين على الطلب أن تكون عباراته قاطعة الدلالة فى رفع الدعوى الجنائية ، أى يكون صريحاً فى رفع الدعوى الجنائية كما يلزم أن يكون الطلب باتاً فلا يصح تعليقه على شرط و إلا كان باطلاً حتى ولو تحقق الشرط فيما بعد وأن يوضح به اسم الممول المتهم ثلاثياً أو رباعياً وإذا تعدد المتهمين يجب ذكر اسم كل منهم فى الطلب وتحت السنوات التجريم وبيان أخر موقف ضريبى للممول إن وجد ويجب تقدير مبدئ لمقدار الأرباح التى أخفاها الممول .

٣ - أن ينصب على واقعة أو وقائع معينة :_

يلزم أن لا يكون الطلب عاماً ٠٠ بل يتعين أن ينصب علي واقعة أو وقائع معينة لتوجيه الاتهام برفع الدعوى الجنائية مثلا مخالفة المواد ١٣٣ ،١٣٥ الفقرة الثالثة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأن يوضح الطلب الآدلة

والمستندات والتحريات التى أستندت إليها الإدارة الضريبة فى توجيه الاتهام للممول ، غير انه لا يلزم أن يتضمن الطلب التكييف القانوني الصحيح للواقعة محل الجريمة لأن ذلك يدخل في اختصاص النيابة العامة، وإنما يكفى أن تكون الواقعة أو الوقائع المسندة للمتهم تشكل عناصر جريمة التهرب الضريبى

وعلى أية حال فإن المشرع اشترط في الطلب أن يكون ثابتاً بالكتابة التى لا تستلزم شكلاً معيناً سوى إصداره من الشخص المختص، فمتى صدر الطلب ممن يملك إصداره قانونا وجب على النيابة العامة اتخاذ إجراء تحريك الدعوى الجنائية .

- **عينية الطلب** :

حكمت محكمة النقض بأن (الطلب بتحريك الدعوى عن أية جريمة يشمل الواقعة بجميع أوصافها وكيوفها القانونية الممكنة كما ينبسط على ما يرتبط بها إجرائياً من وقائع لم تكون معلومة وقت صدوره متى تكشفت عرضاً أثناء التحقيق، وذلك بقوة الأثر العيني للطلب وقوة الأثر القانوني للارتباط ما دام ما جرى تحقيقه من وقائع داخلاً في مضمون ذلك الطلب الذى يملك صاحبه قصره أو تقييده. أما القول بأن الطلب يجب أن يكون مقصوراً على الوقائع المحددة التى كانت معلومة وقت صدوره دون ما يكشف التحقيق عنها عرضا، فتخصيص بغير مخصص وإلزام بما لا يلزم، والقول بغير ذلك يؤدى إلى توقف الدعوى الجنائية حالاً بعد حال كلما جد من الوقائع جديد يقتضي طلباً آخر، الأمر الذى تتأذى منه العدالة الجنائية حتماً خصوصاً إذا ما ترادفت الوقائع مكونة حلقات متشابكة في مشروع جنائي واحد).

- **تاريخ تقديم الطلب** :

لم يحدد المشرع تاريخاً معنياً لتقديم الطلب إذ لم يحدده على وجه قطعى خلال مدة معينة من تاريخ ارتكاب أو اكتشاف الجريمة، إلا أن ذلك يقتضى تقديمه قبل أن تنقضى الدعوى الجنائية بالتقادم ، وحيث أن المشرع الضريبى لم ينص على المدة التى تتقادم بها الدعوى الجنائية الضريبية فان ذلك معناه تطبيق أحكام قانون الإجراءات الجنائية باعتباره الأصل العام. ولقد نصت المادة / ١٥ من قانون الإجراءات الجنائية على أن مدة انقضاء الدعوى الجنائية في مواد الجنح بمضى ثلاث سنوات.

حالات الطلب عند تعدد المتهمين والمساهمة في الجريمة الضريبية :

نصت المادة رقم (١٣٤) من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على:

" يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التى تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها في شأنها."

وحيث نصت المادة رقم (٧٤) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته على أنه لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير، لذلك فانه في حالة تعدد المتهمين في جريمة التهرب الضريبى أو المساهمة الجنائية فإنه يشترط تقديم الطلب لمباشرة الإجراءات الجنائية وان يستوفى ذلك بالنسبة لكل متهم في الجريمة أصلياً كان أو مساهماً في الجريمة الضريبية.

أمور هامة يجب مراعاتها عند إعداد مذكرة إحالة المتهمين إلى النيابة :

طبقاً لأحكام القانون يجب أن تشتمل مذكرة الإحالة على:

١ - اسم أو أسماء الممولين المطلوب إحالتهم إلى النيابة للتحقيق معهم.

٢ - الأنشطة التى يزاولها هؤلاء الممولين والقرائن والأدلة على تهربهم من سداد الضرائب المستحقة عن أرباحهم الحقيقية عن مزاولة هذه الأنشطة.

٣ - السنوات المطلوب التحقيق بشأنها.

٤ - البيانات والمستندات التى استندت إليها الإدارة في اتهام الممول بالتهرب.

٥ - ما قامت به الإدارة من تحريات والإطلاع على الملف الضريبى للممول لإيضاح بيانات الإقرارات المقدمة من الممول وأسس محاسبته بالمأمورية إذا تمت.

٦ - رغبة الإدارة في إجراء التفتيش لأماكن مزاولة الممول لنشاطه وأية أماكن أخرى ترى الإدارة تفتيشها لجمع الأدلة والدفاتر والمستندات التى تساعد في الوصول إلى الحقيقة وتساعد في تحديد حجم تهرب الممول.

٧ - وأخيراً .. يجب تذيل الطلب بتوقيعات معديها وتعتمد من رئيس قطاع المكافحة وترفع الى رئيس المصلحة لتوقيع عليها ثم يتم أخيراً رفعها الى وزير المالية للتوقيع عليها بما يفيد موافقته على الإحالة للنيابة المختصة للتحقيق

٨ - وفيما يلى نموذج للمذكرة التى تعدها إدارة مكافحة التهرب الضريبى المختصة .

مصلحة الضرائب المصرية
قطاع مكافحة التهرب الضريبى رقم ملف المكافحة : / / / /تهرب
الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبى ...
عنوان الإدارة المختصة ...

" مذكرة "
بطلب الموافقة علي الإحالة للنيابة المختصة للتحقيق
والسير في إجراءات رفع الدعوى العمومية
والإدعاء بالحقوق المدنية
(وفي حالة التفتيش تضاف وإتخاذ إجراءات الضبط والتفتيش والتحقيق)
ضد الممول/ ..... يذكر الاسم ثلاثياً
(وفي حالة تعدد الشركاء يكتب أسم كل شريك)
عن نفسه وبصفته لتهربه من الضرائب عن نشاطه في/
..... بالعنوان : .....
خلال السنوات من ..... إلي .....
وذلك بدون تفتيش / بالتفتيش

مقدمه :-

١-أساس فتح الملف بالمكافحة ٠

٢-ملخص لسبب فتح الملف (محتويات البلاغ أو التقرير) ٠

الإجراءات التي قامت بها الإدارة : -

١-الإطلاع لدي مأمورية الضرائب المختصة ٠

(يذكر محضر الإطلاع كاملا ويرفق بالملف) ويجب أن يتضمن الآتي :-
(الإسم ثلاثي – رقم الملف – النشاط – العنوان – تاريخ فتح الملف- الكيان القانوني - الإقرارات الضريبية المقدمة – سنوات المحاسبة - أرقام الأعمال التي تمت المحاسبة بموجبها أو الواردة بالإقرار) وفي حالة عدم وجود ملف ضريبي للممول يتم الحصول علي خطاب من المأمورية المختصة بما يفيد ذلك

٢-الرجوع إلي الجهات الخارجية لتحقيق البيانات الواردة في البلاغ أو التقرير ٠
(يتم ذكر هذه الجهات تفصيلاً) كلما أمكن ومنها علي سبيل المثال :-
الشهر العقاري – المدعي الإشتراكي- هيئة الرقابة الإدارية – الضرائب العقارية – الجمارك – المرور - إدارة الكهرباء – الجمعية الزراعية٠٠٠ الخ) ٠

٣-مقارنة البيانات الواردة بالتحريات بما هو ثابت لدي مصلحة الضرائب (الحاسب الآلي المركزي – سجل التعاقدات - بيانات الخصم – الإخطارات الخارجية سواء من جهات أو مأموريات) وذلك للوصول إلي أرقام الأعمال المخفاه بصفة مبدئية

** **رأي الإدارة** :-

المخالفات والجرائم الضريبية التي إرتكبها الممول وفقا لأحكام القانون
يتم وصف المخالفة وذكر العقوبة المقررة لها وذلك علي النحو التالي وعلى سبيل المثال :

جريمة التهرب الضريبي (**م ١٣٣**) :-

يتم وصف الوسيلة الإحتيالية التي إتبعها الممول (٥ وسائل إحتيالية وردت بالمادة ١٣٣)

وعليه يتم رفع الأمر الى السيد الأستاذ الدكتور وزير المالية للموافقة على إحالة الممول المتهم الى النيابة المختصة للتحقيق معه فيما نسب إليه من مخالفات ضريبية ويتم التوقيع بمعرفة معدى المذكرة .

وفيما يلى نموذجين بطلب الموافقة على الإحالة للنيابة المختصة للتحقيق بدون تفتيش وبتفتيش أعدا بمعرفة قطاع المكافحة بناءا على مذكرة الإحالى الواردة من إدارة المكافحة المختصة بالعرض على السيد الوزير .

مصلحة الضرائب المصرية الإدارة المختصة :

قطاع مكافحة التهرب الضريبى رقم ملف المكافحة : / / / /تهرب

مذكرة

بطلب الموافقة على الإحالة للنيابة المختصة للتحقيق

بدون تفتيش

ضد الممول / ....

.....

ونشاطه/ ..... **خلال السنوات /** .....

بناءاً على المذكرة والمستندات المرفقة يتضح أن المذكور بعاليه قد زاول النشاط المشار إليه أو أي أنشطة أو سنوات أخري تظهر عرضاً مستعملا الطرق الإحتيالية ومرتكبا الجرائم الضريبية المعاقب عليها بأحكام المواد ١٣١ ، ١٣٣ ، ١٣٥ الفقرة الثالثة من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م كالوارد تفصيلاً بالمذكرة ٠

وعليه أرى رفع الأمر إلى السيد الأستاذ الدكتور وزير المالية للتفضل بالموافقة على إحالة السيد المذكور إلى النيابة المختصة للتحقيق معه فيما هو منسوب إليه عن نفسه أو بصفته إعمالاً لأحكام المادة ٧٤ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته وذلك بدون تفتيش٠

رئيس

قطاع مكافحة التهرب الضريبى

ترفع إلى السيد الأستاذ الدكتور وزير المالية

برجاء التفضل بالموافقة على الإحالة إلى النيابة المختصة للتحقيق بدون تفتيش٠

رئيس

مصلحة الضرائب

أوافق على

السير فى الإجراءات القانونية

والإحالة الى النيابة المختصة للتحقيق

وزير المالية

مصلحة الضرائب المصرية الإدارة المختصة :

قطاع مكافحة التهرب الضريبى رقم ملف المكافحة : / / / /تهرب

مذكرة

بطلب الموافقة على الإحالة للنيابة المختصة للتحقيق

بالتفتيش

ضد الممول /.....

ونشاطه/ ..... خلال السنوات / .....

بناءاً على المذكرة والمستندات المرفقة يتضح أن المذكور بعاليه قد زاول النشاط المشار إليه أو أي أنشطة أو سنوات أخري تظهر عرضاً مستعملا الطرق الإحتيالية ومرتكبا الجرائم الضريبية المعاقب عليها بأحكام المواد ١٣١ ، ١٣٣ ، ١٣٥ الفقرة الثالثة من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م كالوارد تفصيلاً بالمذكرة ٠

وعليه أرى رفع الأمر إلى السيد الأستاذ الدكتور وزير المالية للتفضل بالموافقة على إحالة السيد المذكور إلى النيابة المختصة للتحقيق معه فيما هو منسوب إليه عن نفسه أو بصفته إعمالاً لأحكام المادة ٧٤ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته وذلك بتفتيش٠

رئيس

قطاع مكافحة التهرب الضريبى

ترفع إلى السيد الأستاذ الدكتور وزير المالية

برجاء التفضل بالموافقة على الإحالة إلى النيابة المختصة للتحقيق بالتفتيش٠

رئيس

مصلحة الضرائب

أوافق على

السير فى الإجراءات القانونية

والإحالة الى النيابة المختصة للتحقيق

وزير المالية

- ويراعي في حالة التفتيش وبعد موافقة السيد الوزير علي طلب الإحالة بالتفتيش يتم مخاطبة مدير الإدارة العامة لمباحث الضرائب بخطاب سري لإجراء التحريات اللازمة لتحديد الأماكن التي يحتفظ بها الممول بالدفاتر والسجلات التي تفيد فى كشف وإثبات التهرب ، وذلك وفقاً للنموذج التالي : -

مصلحة الضرائب المصرية

قطاع مكافحة التهرب الضريبى

السيد الفاضل اللواء / مساعد وزير الداخلية

مدير الإدارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم

تحية طيبة ٠٠ وبعد ،،،

نتشرف بالإحاطة بأن السيد الأستاذ الدكتور وزير المالية قد وافق بتاريخ / ٢/٠ على الإحالة إلى النيابة المختصة للتحقيق والتفتيش ضد الممول

/.....

عن نشاطه :.....

التابع للإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبى /.....

برجاء التفضل بالتنبيه نحو إجراء التحريات اللازمة لتحديد الأماكن التى يحتفظ فيها الممول المذكور بالدفاتر أو السجلات أو الأوراق أو المستندات الخاصة بالنشاط والتى تفيد فى كشف وإثبات تهربه من أداء الضرائب المستحقة عليه قانوناً بالمخالفة لإحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ٠

علماً بأن العناوين المتوافرة لدى الإدارة هى :-.....

.....

.....

.....

مع خالص الشكر :

وتفضلوا سيادتكم بقبول وافر الاحترام ،،،

تحريراً فى : / / ٢٠٠

رئيس

قطاع مكافحة التهرب الضريبى

- بعد التحرى بمعرفة الإدارة العامة لمباحث التهرب يرد الرد سرياً لقطاع مكافحة التهرب الضريبى والذى يوجَّه بصفة سرية الى إدارة المكافحة المختصة وفيما يلى نموذج لهذا الرد .

الإدارة العامة لمباحث التهرب
من الضرائب والرسوم
-

" محضر تحريات "

بتاريخ اليوم / / ٢٠٠ الساعة

بمعرفتنا نحن مقدم / المفتش بالإدارة

أثبتت الآتى

بناءاً على الكتاب رقم الوارد من الإدارة العامة لمباحث التهرب من الضرائب والرسوم – إدارة المتابعة – المحرر على كتاب الإدارة العامة لمكافحة التهرب من الضرائب بشأن إجراء التحريات السرية اللازمة لتحديد الأماكن التى يحتفظ فيها .

الممول/.....ونشاطه/..... بالعنوان/.....بالمستندات.....

والدفاتر والسجلات والأوراق الخاصة بالنشاط والتى تفيد فى كشف وإثبات حجم تهربه فى أداء الضرائب المستحقة عليه قانوناً بالمخالفة لأحكام القانون ٩١رقم لسنة٢٠٠٥

نفيد أنه بإجراء التحريات السرية تحت إشراف السيد العقيد /.....

أكدت أن الممول المذكور يتخذ من مقره الكائن بالعنوان ..... مركزاً لنشاطه فى.....

تحت اسم .....بالسجل التجارى رقم .....صادر من محافظة فى / / ٢٠٠ وأضافت التحريات السرية بأن الممول المذكور مازال يمارس هذا النشاط فى.....

وأنه بذات المقر الكائن بالعنوان .....وأنه يحتفظ بكافة الدفاتر والسجلات والأوراق والمستندات الخاصة بالنشاط والتى تفيد فى كشف وإثبات حجم تهربه من أداء الضرائب المستحقة عليه .

علماً بأن المذكور يمارس النشاط داخل مقر شركته الكائن بالعنوان السابق الإشارة إليه طوال أيام الأسبوع مبتدءاً عمله من الساعة حتى الساعة

وهذا ما أسفرت عنه التحريات السرية بهذا الخصوص .

وأقفل المحضر عقب إثبات ما تقدم ويعرض على السيد العقيد مدير الإدارة للنظر والتصرف

عرض على مدير الإدارة مدير إدارة المباحث

مقدم

(التوقيع) (التوقيع)

- بعد إستلام الإدارة المختصة الخطاب السرى بتحريات المباحث المشار إليه يتم انتقال المفتش المختص الى نيابة مكافحة التهرب الضريبى لعرض طلب الوزير بتحريك الدعوى العمومية على الممول وكذلك عرض تحريات المباحث _ تقوم النيابة بعد الاطمئنان الى جدية التحريات ووجود مخالفات ضريبية استصدار امرها بندب رئيس القطاع أو من يندبه من مأمورى ضبط القضائى بتفتيش الممول المذكور وفيما يلى نموذج بقرار النيابة .

النيابة العامة

مكتب النائب العام

نيابة مكافحة التهرب الضريبى

ـــــ فى / / ٢٠٠٥ الساعة سرى النيابة

نحن ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ رئيس النيابة ـــــــ

بعد الإطلاع على مذكرة الإحالة المحررة من الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبى ٠٠٠٠ المتضمن طلب الموافقة على الإحالة للنيابة للتحقيق ورفع الدعوى العمومية ضد الممول /٠٠٠٠٠٠٠ ـــ

لمزاولته نشاط ٠٠٠٠٠ بالعنوان الكائن ٠٠٠٠٠٠٠٠

وذلك بالمخالفة لأحكام القانون رقم٠٠٠٠ لسنة ٠٠٠٠ ـــــ

وحيث وافق وزير المالية بتاريخ / / ٢٠٠ على السير فى الإجراءات القانونية ورفع الدعوى العمومية ٠ ـــ

وحيث أن محضر التحريات المسطر خلفه يفيد إن المتهم يحتفظ بالسجلات والدفاتر والمستندات الدالة والكاشفة على حجم التهرب الضريبى المعنون له بمقر الشركة ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

وحيث أننا نطمئن إلى جدية التحريات والمؤيدة مستندياً وأن تفتيش مقر الشركة سيفيد فى كشف الحقيقة ٠

ـــــ لذلك ـــــــ

نندب رئيس قطاع مكافحة التهرب الضريبى أو من يندبه من مأمورى الضبط القضائى المختصين قانوناً وذلك لتفتيش مقر شركة ٠٠٠٠٠٠ والكائن ٠٠٠٠٠ ـــ

وذلك لضبط الدفاتر والسجلات والمستندات الدالة والكاشفة من حجم التهرب الضريبى المنسوب للمتهم / ٠٠٠٠٠ وكذلك أى جريمة قد تظهر عرضاً أثناء التفتيش وتشكل مخالفة لأحكام القانون على أن يسرى مدة الأذن لمدة خمسة عشر يوماً من أمر ساعة وتاريخ إصداره ويسرى لمرة واحدة فقط على أن يحرر محضر بالإجراءات ويعرض علينا فى حينه ٠ـــــ

رئيس النيابة

(التوقيع)

- بعد الحصول على إذن النيابة المشار إليه يقوم رئيس قطاع مكافحة التهـرب الضريبى بإصـدار أمـر انتداب للتفتيش طبقـا للنموذج التالى :_

مصلحة الضرائب المصرية
قطاع مكافحة التهرب الضريبى
٤ ش حسين حجازى _ القاهرة
-

أمر إنتداب بالتفتيش

بعد الإطلاع علي إذن التفتيش الصادر من السيد /رئيس نيابة مكافحة التهرب الضريبي بتاريخ / / ٢٠٠

ننتـــــدب

السيـــد الأستـــاذ / ..... والسـيد الأستـاذ / .....

المفتشان الفنيـان بالإدارة العامـة لمكافحـة التهـرب الضـريبي .....

لتفتيش مقـر نشـاط الممـول / .....

الكائـــن / ..... دائـــرة قســـم / ..... محافظة/ .....

وبـــرفقتهمـا المقـدم / ..... مـن قـوة مبـاحث مكـافحة التهـرب الضـريبي والـرسـوم

لضبط الـدفـاتر والمستندات والأوراق المثبتـة للجـرائم الضريبيـة المنسـوبـة إلي الممول/ .....

عـن نشـاطـه فـي ..... وأي أنشطـة أخـري تظهـر عرضـاً إثنـاء التفتيش

تحريراً في/ / رئيس

قطاع مكافحة التهرب الضريبي

- وأخير ..... بناءا على أمر الانتداب بالتفتيش الصادر من رئيس قطاع مكافحة التهرب الضريبى تقوم إدارة المكافحة المختصة بالتنسيق مع قوة مباحث مكافحة التهرب الضريبى المختصة لتحديد ساعة الصفر لتفتيش مقر الممول المتهرب للحصول على المستندات والأدلة المؤيدة لواقعة التهرب الضريبى .

إجراءات
التحقيق الإبتدائى

الجهة المختصة بمباشرة التحقيق فى الدعوى الجنائية:

تختص النيابة العامة وحدها وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الجنائية (٣/٩١ إجراءات) بمباشرة التحقيق فى مواد الجنح والجنايات ، واختصاصها بهذا المعنى اختصاص أصيل وعام ٠

وتنقسم إجراءات التحقيق إلى قسمين :_

القسم الأول :_ يهدف إلى التنقيب عن حقيقة سواء فيما يتعلق بثبوت التهمة أو عدم ثبوتها ، عن طريق جمع الأدلة المؤدية الى كشف الحقيقة ويمتد نطاقها ليشمل الانتقال والمعينة وندب الخبراء والتفتيش وضبط الأشياء والتصرف فيها وسماع الشهود واستجواب المتهم ومواجهته بغيره

القسم الثانى:_ يهدف الى التحوط من فرار المتهم أو محاولته التأثير فى الأدلة إخفاء للحقيقة فيصدر الأمر للمتهم بالحضور أو الأمر بالقبض عليه أو إحضاره أو الأمر بحبسه احتياطياً .

ويهمنا فى هذا المقام أن نتناول بالشرح القسم الأول من إجراءات التحقيق ، وهى إجراءات البحث عن الأدلة وسنعرض منها :

أ) التفتيش ٠

ب) ندب الخبراء ٠

أ _ (التفتيش كإجراء من إجراءات التحقيق) :

تحديد مدلول التفتيش :

التفتيش هو إجراء من إجراءات التحقيق يهدف إلى التوصل إلى أدلة جريمة ارتكبت فعلاً ، وذلك بالبحث عن هذه الأدلة فى مستودع السر ، سواء أجرى فى شخص المتهم أو فى منزله دون توقف على إرادته ٠

شروط التفتيش :

نصت المادة / ٩١ من قانون الإجراءات الجنائية على شروط التفتيش فقضت بأن :

" تفتيش المنازل عمل من أعمال التحقيق ولا يجوز الالتجاء إليه إلا بمقتضى أمر من قاضى التحقيق بناء على اتهام موجه إلى شخص يقيم فى المنزل المراد تفتيشه بناء على جناية أو جنحة أو بإشتراكه فى ارتكابها ، أو إذا وجدت قرائن تفيد على أنه حائز لأشياء تتعلق بالجريمة ، ولقاضى التحقيق أن يفتش أى مكان ، وفى جميع الأحوال يجب أن يكون أمر التفتيش مسبباً ٠

من النصوص السابقة يتبين انه يشترط لصحة التفتيش الشروط الاتية :

أولاً : يجب أن يكون التفتيش بصدد جناية أو جنحة وقعت فعلا ، فلا يجوز التفتيش الذى يتعلق بجريمة مستقبليه ولو قامت دلائل قوية على أنها ستقع فعلاً ٠

ثانياً : يجب أن يكون هناك اتهام موجه إلى الشخص الذى يراد تفتيشه أوتفتيش مسكنه ، أو وجدت قرائن تدل على أنه حائز لأشياء تتعلق بالجريمة ٠

ثالثا: أن يكون الغرض من التفتيش هو ضبط أشياء تتعلق بالجريمة أو تفيد فى كشف الحقيقة

من القائم بالتفتيش :

سلطة التفتيش للنيابة العامة وهى ليست ملزمة بإجراء التفتيش بنفسها ، فلها أن تتولى بنفسها تفتيش مسكن المتهم وشخصه وأمتعته ، ولها وهو الأغلب أن تندب لذلك رئيس قطاع المكافحة والذى يقوم بدوره بندب وتحديد أسماء مأمورى الضبط القضائى (مفتشى مكافحة التهرب الضريبى) لاسيما عند تعدد الأمكنة أو الأشخاص المراد تفتيشهم أو عندما تقدر هى ملاءمة ذلك ، ويتحقق هذا الندب فى العمل بإعطاء " أمر بالتفتيش " أو " إذنا بالتفتيش " ٠

وفى التطبيق العملى لحالات التهرب الضريبى إذا أريد إجراء التفتيش لمنزل وأماكن مزاولة الممول لنشاط وأية أماكن أخرى فيلزم أن يوضح بطلب إحالة المتهم إلى النيابة

توضيح أن الإدارة ترغب فى إجراء التفتيش لهذه الأماكن بناء على تحريات جديدة من الإدارة العامة لمباحث التهرب من الضرائب تشير إلى ارتكاب المتهم لجريمة التهرب الضريبى وان بحوزته دفاتر أو مستندات أو أوراق يلزم ضبطها لسلامة التحقيق وتحديد حجم التهرب الضريبى ٠

وقد استقر القضاء فى مصر على القول بأنه من المقرر أن تقدير جدية التحريات وكفايتها لإصدار الإذن بالتفتيش هو من المسائل الموضوعية التى يوكل الأمر فيها إلى سلطة التحقيق تحت إشراف محكمة الموضوع ٠

والأصل أن التفتيش لا يجوز إلا للبحث عن أشياء الخاصة بالجريمة الجارى جمع الاستدلالات أو حصول التحقيق بشأنها ٠ ومع ذلك أجاز المشرع لمأمور الضبط فى أثناء تنفيذه للتفتيش المخول له قانوناً إذا ظهر عرضا وجود أشياء تعد حيازتها جريمة أو تفيد فى كشف الحقيقة فى جريمة أخرى أن يضبطها (**م ٥٠ / ٢ إجراءات جنائية**)

أثر التفتيش : **ضبط الأشياء** :

التفتيش لا يجوز إلا للبحث عن الأشياء الخاصة بالجريمة الجارى جمع الاستدلالات أو حصول تحقيق بشأنها (**م ٥٥ من قانون الإجراءات الجنائية**) ٠

فإذا اكتشف عرضاً أثناء التفتيش وجود أشياء تعد حيازتها جريمة أو تفيد فى كشف الحقيقة فى جريمة أخرى جاز لمأمو ر الضبط القضائى أن يضبطها (**م /٥٠ من قانون الإجراءات الجنائية**) ويشترط فى هذه الحالة أن يكون

الشيء دالاً بذاته على أن حيازته تعد جريمة أو على اتصاله بجريمة أخرى ، وان تكون رؤيته قد تمت بصورة عارضة خلال البحث عن أدلة الجريمة التى يجرى التفتيش بشأنها ٠

ولما كان التفتيش يجرى للكشف عن الحقيقة فإنه يجب على مأمور الضبط القائم به أن يلتزم حدود هذا الغرض ، فلا يضبط من الأشياء إلا ما يفيد فى كشف الحقيقة ، وتعبير كشف الحقيقة يعنى أن يكون مأمور الضبط موضوعياً فى أداء واجبه فلا يقتصر الضبط الذى يجريه على الأشياء التى تفيد فى إدانة المتهم ، وإنما يجب أن يمتد إلى كل من يلقى الضوء على الحقيقة ولو كان يؤدى إلى تبرئة المتهم أو التخفيف عنه ٠

وقد أوجب المشرع أن تعرض الأشياء المضبوطة على المتهم ويطلب منه إبداء ملاحظاته عليها ٠ ويعمل بذلك محضر يوقع عليه من المتهم أو يذكر امتناعه عن التوقيع (م / ٥٥ من قانون الإجراءات الجنائية) ٠ كذلك قرر المشرع أنه إذا وجدت فى منزل المتهم أوراق مختومة أو مغلقة بأية طريقة أخرى فلا يجوز لمأمور الضبط القضائى أن يفضها (م / ٥٣ من قانون الإجراءات الجنائية) ، وأن لمأمورى الضبط القضائى أن يضعوا الأختام على الأماكن التى بها آثار أو أشياء تفيد فى كشف الحقيقة ولهم أن يقيموا حراساً عليها ، ويجب عليهم إخطار النيابة العامة بذلك فى الحال ، وتوضع الأشياء والأوراق التى تضبط فى حرز مغلق وتربط كلما أمكن ويختم عليها ويكتب على الشريط داخل الختم تاريخ المحضر المحرر بضبط تلك الأشياء ويشار إلى الموضوع الذى حصل الضبط من أجله (م /٥٦ من قانون الإجراءات الجنائية) ٠ فإذا كان لمن ضبطت عنده الأوراق مصلحة عاجله فيها تعطى له صورة منها مصدق عليها من مأمور الضبط القضائى (م /٥٩ من قانون الإجراءات الجنائية) ٠ ولا يجو ز فض الأختام

الموضوعة طبقا لمادتين (٥٣ ،٥٦) من قانون الإجراءات الجنائية الا بحضور المتهم أو وكيله أو من ضبطت عنده هذه الأشياء أو بعد دعوتهم لذلك (م / ٥٧)

محل التفتيش :

قد يكون محل التفتيش مكانا أو شخصاً ٠

أولاً : **الأماكن** : **تنص المادة ٩١ /٢ من قانون الإجراءات الجنائية على أن " لقاضى التحقيق أن يفتش أى مكان ويضبط فيه الأوراق والأسلحة وكل ما يحتمل أنه استعمل فى ارتكاب الجريمة أو نتج عنها أو وقعت عليه وكل ما يفيد فى كشف الحقيقة " ٠**

ويقتضى هذا النص أنه يجوز للمحقق أن يفتش أى مكان ابتغاء كشف الحقيقة ، سواء أكان مسكناً للمتهم أو لغيره وسواء أكان مسكوناً أو معد للسكنى وسواء أكان مملوكاً أو مستأجراً ، وتدخل فى مدلول المسكن ملحقاته كالحديقة أو الجراج ٠

ثانياً : **الأشخاص** : **تنص المادة / ٩٤ من قانون الإجراءات الجنائية على أن " لقاضى التحقيق أن بفتش المتهم وله أن يفتش غير المتهم إذا أتضح من أمارات قوية أنه يخفى أشياء تفيد فى كشف الحقيقة "**

إلا أنه فى جرائم التهرب الضريبى ليس هناك ما يدعو إلى تفتيش الأشخاص لأن التفتيش فى جرائم التهرب الضريبى يهدف أساساً إلى ضبط الأوراق والمستندات المثبتة لحجم التهرب الضريبى ولا يفيد تفتيش الأشخاص كثيراً فى تحقيق ذلك ٠

تنفيذ التفتيش :-

ينص القانون على أن يحصل التفتيش بحضور المتهم أو من ينيب عنه أن أمكن ذلك وإذا حصل التفتيش فى منزل غير المتهم يدعى صاحبه للحضور بنفسه أو بواسطة من ينيب عنه إن أمكن ذلك (م / ٩٢ من قانون الإجراءات الجنائية) ٠ ومع ذلك فحضور المتهم أو من ينيب عنه ليس شرطاً جوهرياً لصحة التفتيش فلا يترتب على تخلفه البطلان ، ولم يتطلب المشرع حضور شهود إذا تعذر حضور المتهم أو من ينيبه كما هو الشأن بالنسبة للتفتيش الذى يجريه مأمور الضبط القضائى (م /٥١)

وذلك تقديراً منه فى إجراء التفتيش بمعرفة سلطة التحقيق – وهى صاحبة الاختصاص الأصيل بالتحقيق – الضمان الكافى للمتهم ٠

التصرف فى الأشياء المضبوطة :

أجاز المشرع فى المادة / ١٠١ من قانون الإجراءات الجنائية الامر برد الأشياء التى ضبطت أثناء التحقيق ولو كان ذلك قبل الحكم ، وذلك بإستثناء حالتين :

الأولى : إذا كانت هذه الأشياء لازمة للسير فى الدعوى ٠

والثانية :إذا كانت محلاً للمصادرة ، ويكون رد الأشياء المضبوطة إلى من كانت فى حوزته وقت ضبطها ويصدر الأمر بالرد من النيابة العامة أو قاضى التحقيق او محكمة الجنح المستأنفة المنعقدة فى غرفة المشورة ويجوز للمحكمة أن تأمر بالرد أثناء الدعوى(المادة / ١٠٣ من قانون الإجراءات الجنائية) ٠

ويجب عند صدور أمر بالحفظ أو بأنه لا وجه لإقامة الدعوى أن يفصل فى كيفية التصرف فى الأشياء المضبوطة ، وكذلك الحال عند الحكم فى الدعوى إذا حصلت المطالبة بالرد أمام المحكمة ٠

والأشياء المضبوطة التى لا يطلبها أصحابها فى ميعاد ثلاث سنوات من تاريخ انتهاء الدعوى تصبح ملكا للحكومة بغير حاجة إلى حكم يصدر بذلك ٠ (المادة / ١٠٨ من قانون الإجراءات الجنائية)

بطلان التفتيش والضبط :

تعتبر قواعد التفتيش من القواعد الجوهرية التى تتعلق بمصلحة الخصوم ولا تتعل ق بالنظام العام فيكون جزاء مخالفتها البطلان النسبى ، ويترتب على ذلك :

أولاً : ألا تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها – ويجب أن يتمسك به صاحب الشأن أمام محكمة الموضوع ٠

ثانياً : انه يجوز التنازل عنه صراحة ضمناً بعدم إبدائه أمام محكمة الموضوع حتى إقفال باب المرافعة ٠فلا يجوز إبدائه لأول مرة أمام محكمة النقض

ثالثاً : الرضا بالتفتيش الباطل يصححه ، على أن يكون الرضاء قبل القيام بإجراء التفتيش ٠ ويبرر ذلك أن أحكام التفتيش تقررت لحماية حرية المسكن والحرية الشخصية وليس هناك ما يمنع أن يرضى الشخص بالنزول عن هذه الحماية ٠

وإذا كان التفتيش باطلا فان البطلان يتناول جميع الآثار التى تترتب عليه مباشرة فيجب على المحكمة أن تطرح الدليل المستمد منه ٠ فلا يصح أن تعتد بضبط الأشياء التى أسفر عنها التفتيش الباطل ، أو بشهادة من أجروه أو ما أ ثبتوه فى المحضر من أقوال واعترافات ٠ ولكن لا محل للقول ببطلان الاعتراف إذا لم يكن متأثراً بنتيجة التفتيش الباطل ٠ فالتفتيش الباطل لا أثر له على الأدلة الأخرى التى لا يشوبها البطلان ولم تكن مترتبة عليه ٠

" محضر تفتيش "

(حالة وجود مضبوطات)

فتح المحضر اليوم .....الموافق .....الساعة.....بالمنزل أو المكتب الكائن بشارع .....بمعرفتى أنا..... المفتش الفنى بالإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي : إدارة ٠

أثبت الآتى :-

بناء على الأمر الصادر من السيد / وكيل نيابة ٠٠٠٠ أو قاضى ٠٠٠٠ بتاريخ / / ٢٠ بتفتيش شخص أو مكتب أو سكن / ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ الكائن بشارع ٠٠٠٠٠٠٠ من يتواجد فى هذا السكن أو المكتب وقت التفتيش " وضبط المستندات والدفاتر المثبته للجرائم الضرائبية المنسوبة إلى ٠٠٠٠٠٠٠٠٠ وبناء على الأمر الصادر من السيد رئيس قطاع مكافحة التهرب من الضرائب بتاريخ / /

بانتدابنا لإجراء هذا التفتيش انتقلت أنا / ٠٠٠٠٠٠٠ المفتش بالإدارة العامة لمكافحة التهرب من الضرائب إدارة ..... إلى مكتب أو السكن " سالف الذكر الساعة ٠٠٠٠٠ صباحاً أو مساءاً (ساعة الصفر) ٠

ومعي السيد/ ٠٠٠٠٠٠٠ ورتبته ..... من قوة مباحث الضرائب وتقابلت مع المطلوب تفتيش شخصه (أو) مسكنه أو ٠٠٠٠٠٠ درجة صلته بالمجرى تفتيشه وعنوانه..... وأطلعته " على أمر انتدابنا سالف الذكر حيث لم يكن ٠٠٠٠٠٠ المطلوب تفتيشه موجود فلم يمنعه مانعا من التفتيش " واصطحبنى لتفتيش الشقة أو السكن أو المكتب المذكور وهو عبارة عن (وصف المكان المجرى تفتيشه) ٠

وقد أسفر التفتيش عن العثور على أوراق ودفاتر ومستندات رأينا ضبطها لمصالح التحقيق

وتم عرض المضبوطات على المجرى تفتشه " أو وكيله إن كان موجوداً " وطلبنا ملاحظاته عليها فأجاب ..... .

هذا وقد وضعنا هذه المضبوطات فى عدد " - " جوالات سليمة من الخيش أو كراتين وربطنا " على كل منها " من أعلاه بدوبارة سليمة فى عقدة واحدة وختمنا على هذه العقدة بختمنا بالشمع الأحمر أو الأسود " ووقعنا بإمضائنا على قصاصة صغيرة من الورق ألصقناه فوق العقدة بالجمع الأحمر أو الأسود وثبتناها جميع النواحى بالجمع الأبيض .

ثم كتبنا على بطاقة من الورق المقوى داخل " الختم باسمنا أو بأسمائنا " تاريخ محضر الضبط وموضوع التفتيش واسم المجرى تفتيشه وعنوان " المنزل أو المنشأة " التى فتشت وتوقع عليها منا وأقفل المحضر على ذلك فى تاريخه الساعة " صباحاً أو مساءاً " .

الضابط الشهود أو الممول القائم بالتفتيش

محضر تفتيش

(حالة عدم وجود مضبوطات)

فتح المحضر اليوم الموافق / / الساعة بالمنزل أو المكتب الكائن بشارع ..... بمعرفتى أنا ..... المفتش الفنى بالإدارة العامة مكافحة التهرب الضريبى إدارة ..... .

أثبت الآتى :-

بناء على الأمر الصادر من السيد / وكيل نيابة ..... أو قاضى .... بتاريخ / / ٢٠ بتفتيش شخص أو مكتب أو سكن / ..... الكائن بشارع ..... من يتواجد فى هذا السكن أو المكتب وقت التفتيش " وضبط المستندات والدفاتر المثبتة للجرائم الضرائبية المنسوبة إلى ..... وبناء على الامر الصادر من السيد رئيس قطاع مكافحة التهرب من الضرائب بتاريخ / / بانتدابنا لإجراء هذا التفتيش انتقلت أنا /.... المفتش بالإدارة العامة لمكافحة التهرب من الضرائب إدارة..... إلى المكتب أو السكن " سالف الذكر الساعة ... صباحاً أو مساءاً (ساعة الصفر) . ومعى : (اسم الضابط) .... من قوة مباحث الضرائب وتقابلت مع المطلوب تفتيش شخصه (أو) مسكنه أو .... (درجة صلته) بالمجرى تفتيشه وعنوانه ..... وأطلعته " على أمر انتدابنا سالف الذكر حيث لم يكن ..... (المطلوب تفتيشه) موجوداً فلم يمنعه مانعاً من التفتيش " واصطحبني لتفتيش الشقة أو السكن أو المكتب المذكور وهو عبارة عن (وصف المكان المجرى تفتيشه) .

ولم يسفر التفتيش عن وجود مستندات أو دفاتر تتصل بالجريمة موضوع التفتيش وأقفل المحضر على ذلك فى تاريخه الساعة "صباحاً أو مساءاً " ٠

الضابط الشهود أو الممول القائم بالتفتيش

ب _ندب الخبراء

يقصد بالخبرة معرفه فنية خاصة بأمور معينه تتحاوز اختصاص المحقق من أمثلة ذلك تشريح جثه القتيل لتحديد أسباب الوفاة ومضاهاة الخطوط لاكتشاف التزوير ٠

من ذلك يتبين أن الخبرة تنصب على واقعة معينة يتطلب التحقيق فى شأنها الحصول على معلومات فنية عنها .

ويجب على الخبير أن يحلف أمام المحقق يميناً على أن يبدي رأيه بالذمة ما لم يكن قد سبق للخبير حلف اليمين من قبل عند تقريره أمام المحاكم أو عند بدء ممارسته مهنته .

ويترتب على إغفال اليمين بطلان الحكم الذى يبني على تقرير الخبير

ويجب على الخبير أن يقدم تقريره كتابة خلال مدة معينة تحددها النيابة فإذا لم يلتزم بالميعاد المقرر ، للنيابة أن تصدر قرارها بتغير الخبير والاستعانة بمن تشاء من خبراء سواء من إدارات المكافحة أو خبراء وزارة العدل أو الجهاز المركزي للمحاسبات .... الخ

ويجب أن يتصف الخبير بالحياد والسمعة الطيبة والخبرة فى فحص الدفاتر والحسابات والمستندات الخاصة بالممول المتهرب .

وبالنسبة لقضايا التهرب الضريبي فإن النيابة تكون فى حاجة ماسة إلى تحديد الوسائل الإحتيالية التي استعملها الممول للتهرب من أداء الضرائب ومقدار الضرائب التى تهرب من أدائها تبعاً لذلك ،

وكل هذه الأمور هي أمور فنية بحته تحتاج إلي دراية تامة بقانون الضرائب ولذلك غالباً ما تستعين نيابة مكافحة التهرب الضريبي بالعاملين بالإدارات العامة لمكافحة التهرب الضريبي فى إعداد التقارير التي توضح الأساليب الإحتيالية التي استعملها الممول ومقدار الضرائب التي تهرب من أدائها حتي يمكنها فى حاله إقتناعها بارتكاب الممول لجريمة التهرب الضريبي رفع الدعوى العمومية ضده وإحالته إلى محكمة الجنح ٠

وطبقاً لما سبق أن أوضحناه فإنه يجب على اللجنة التى يتم موافقة النيابة علي قيامها بإعداد التقرير **ما يلي** : ـ

١ - **حلف اليمين القانونية ٠**

٢ - **أن تقدم تقريرها مكتوباً إلي النيابة ٠**

٣ - **أن توضح الأساليب الإحتيالية التي ارتكبها الممول للتهرب من أداء الضرائب وأن توضح الأرباح التى استطاع الممول إخفاؤها عن مصلحة الضرائب نتيجة لاستعماله هذه الوسائل الإحتيالية ، كما يجب عليها أن توضح فى تقريرها مقدار الضرائب التى تهرب الممول من أداؤها ٠**

وسائل وطرق

إجراء التحريات لكشف حالات

التهرب الضريبي

الهدف :_

التعرف على وسائل وطرق إجراء التحريات لكشف حالات التهرب الضريبي من خلال تناول بعض الأنشطة المختلفة وتحديد إيرادات بعض الممولين من خلال الإطلاع لدى الجهات المختصة وعمل التحريات اللازمة فى ضوء تعليمات مصلحة الضرائب المصرية .

* مجالات التحريات

- يختلف مجال التحريات باختلاف الهدف من تلك التحريات فالتحريات تكون إما بهدف :_

- الوصول الى معلومة معينة غير موجودة
- أو التحقق من صحة معلومة موجودة بالفعل .

وتلك هى مجالات التحريات التى تنحصر إما فى البحث عن المعلومة أو التحقق من صحة المعلومة .

وسائل وطرق التحرى وجمع المعلومات لكشف حالات التهرب الضريبى

تعتبر عملية التحرى وجمع المعلومات من الوسائل الفعالة فى الكشف عن العديد من حالات التهرب الضريبى خاصة الحالات الكبيرة الصارخة ٠٠ وتتم التحريات وجمع المعلومات من خلال :

١ -الإدارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم التابعة لوزارة الداخلية (قطاع الأمن الاقتصادى) .

٢ -الإدارة المركزية للتحريات وجمع المعلومات والبحث عن مصادر الثراء التابعة لقطاع مكافحة التهرب الضريبى بمصلحة الضرائب المصرية ٠

٣ -الإدارات العامة لمكافحة التهرب الضريبى التابعة لمصلحة الضرائب المصرية .

وتسير عملية التحريات وجمع المعلومات فى اتجاهات ثلاثة أهمها :

- ✓ الاتجاه الأول خاص بالأنشطة الأكثر تهرباً .
- ✓ الاتجاه الثانى خاص بالمناطق الأكثر تهرباً
- ✓ الاتجاه الثانى خاص بكبار الممولين المتهربين .

والواقع انه ليس هناك انفصال بين هذه الاتجاهات وإنما هى مكملة بعضها البعض ٠

وتتم عمليات التحريات وجمع المعلومات من عدة مصادر نذكر عدداً من هذه المصادر :

١ - مأموريات الشهر العقارى والتوثيق :

تساعد المعلومات والبيانات المستخرجة من سجلات مأموريات الشهر العقارى والتوثيق فى الكشف عن العديد من الممولين المتهربين الذين يزاولون أنشطة تجارية مختلفة خاضعة للضريبة ولا يسددون الضرائب المستحقة عن الأرباح الحقيقية التى يحصلون عليها من مزاولتهم لتلك الأنشطة ، سواء بإخفائهم

نشاطهم كلية عن مصلحة الضرائب أو بتقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة ٠٠ فمن واقع البيانات والمعلومات التى يمكن الحصول عليها من سجلات مأموريات الشهر العقارى والتوثيق يمكن حصر معلومات عن هؤلاء الممولين خلال السنوات المطلوب التحرى عن أنشطتهم خلالها ، وعن طريق مطابقة هذه البيانات مع ما هو مدون بإقراراتهم الضريبية المقدمة إلى مصلحة الضرائب يمكن الكشف عن حجم الإسقاط فى أرقام الأعمال ، بل قد تكشف هذه المعلومات عن تهرب بعض الممولين كلية وعدم قيامهم بإخطار مصلحة الضرائب عن بدء مزاولتهم لهذه الأنشطة التجارية ، وتساعد المعلومات والبيانات المستخرجة من سجلات الشهر العقارى والتوثيق بصفة خاصة فى الكشف عن حالات التهرب الضريبى فى أنشطة تجارة السيارات والموتوسيكلات والجرارات – تقسيم الأراضى المعدة للبناء – وتشييد العقارات بهدف بيع وحداتها بنظام التمليك ٠

٢ - **رئاسة الأحياء بالمدن** :

تساعد المعلومات والبيانات التى يمكن الحصول عليها من سجلات رئاسة الأحياء بالمدن فى الكشف عن العديد من حالات التهرب الضريبى ، خاصة فى الأنشطة التى يستلزم مزاولتها الحصول على ترخيص من رئاسة الحى ومن ذلك أنشطة تشييد العقارات وتقسيم أراضى البناء ٠٠٠ الخ ٠

فعن طريق مراجعة هذه الرخص يمكن حصر أنشطة تشييد العقارات بهدف بيعها بنظام التمليك وكذلك حصر المهندسون الاستشاريون والمقاولون وحجم تعاملاتهم " أيضا بالنسبة لنشاط تقسيم أراضى البناء يمكن من سجلات رئاسة الأحياء حصر الممولون الذين يزاولون هذه النشاط والمساحات التى يجرى

تقسيمها ومواقعها مما يساعد كثيراً فى الكشف عن حالات التهرب الضريبى فى هذا النشاط

٣ - **سجلات المحاكم** :

تساعد المعلومات التى يتم الحصول عليها من سجلات المحاكم فى حصر عدد القضايا التى ترافع فيها كبار المحامون المطلوب التحرى عن حجم نشاطهم ويمكن عن طريق مطابقة هذه البيانات مع ما هو وارد بإقراراتهم الضريبية التحقق من مدى سلامة هذه الإقرارات واكتشاف حالات الإسقاط بهدف التهرب من سداد الضرائب عن أرباحهم الحقيقة٠

كذلك تساعد البيانات التى يمكن الحصول عليها من واقع الأحكام القضائية الصادرة ضد الممولون الذين يزاولون أنشطة غير مشروعة فى تتبع هؤلاء الممولين واكتشاف تهربهم من سداد الضرائب المستحقة عن الأرباح التى حققوها من مزاولتهم لهذه الأنشطة أمثال تجار المخدرات وتجار الآثار المهربة وممن يزاولون نشاط تهريب البضائع عبر المنافذ الجمركية ٠٠٠ الخ .

٤ - الإطلاع على الملفات الضريبية لكبار الممولين :

من الوسائل الهامة جداً لكشف حالات التهرب الضريبى الإطلاع على الملفات الضريبية لكبار الممولين ومطابقة المعلومات التى أمكن الحصول عليها من الجهات المختلفة مع البيانات التى أدرجها هؤلاء الممولين لإقرارات الضريبة السنوية المقدمة منهم ، فقد تكشف هذه المطابقة عن وجود إخفاء كبير فى أرقام الأعمال مما ينطبق على هؤلاء الممولين أحكام البندين ١ ، ٢ من المادة ١٣٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ – كذلك قد تكشف هذه المطابقة عن قيام الممول بإخفاء نشاط أو أكثر يزاوله مما ينطبق عليه أحكام البند ٥ من المادة / ١٣٣ سالفة الذكر كذلك يمكن حصر معاملات الممولين الآخرين من خلال تعاملهم مع كبار الممولين مثال مقاولى الباطن وبحث مدى التزامهم بإخطار مصلحة الضرائب بمعاملاتهم ٠

٥ - التقارير الواردة من الجهات الرقابية :

قد تتضمن التقارير الواردة من الجهات الرقابية بالدولة كالرقابة الإدارية وجهاز المدعى العام الاشتراكى والجهاز المركزى للمحاسبات بيانات ومعلومات عن بعض كبار الممولين أخفوها عن مصلحة الضرائب بهدف إخفاء حقيقة نشاطهم أو إخفاء نشاطاً أو أكثر يزاولونه ولا يسددون الضرائب المستحقة عن الأرباح التى يحققونها من مزاولة هذا النشاط ٠ ودراسة هذه التقارير بعناية ودقة وتحليل البيانات الواردة بها يساعد كثيراً فى الكشف عن بعض حالات التهرب الضريبى الكبيرة ٠

٦ - البلاغات الواردة من الجمهور :

قد تتضمن البلاغات الواردة من الجمهور ضد بعض الأشخاص معلومات أو بيانات تساعد فى الكشف عن بعض حالا التهرب الضريبى ٠

وفيما يلى بعض الأنشطة التى يمكن متابعتها من خلال إدارات مكافحة التهرب الضريبى وبحث مدى وجود شبهة تهرب ضريبى لها .

نشاط الاستثمار العقارى

-

١ - تجارة العقارات

هذا النشاط يتخذ صوراً وأشكالا مختلفة طبقاً لمفهوم العقار فى القانون ٠
فالأرض الفضاء عقار ٠
والأرض المقام عليها مبانى أيضا عقار وتسمى عقارات مبنية ٠
والصورة الثالثة عقار بالتخصيص مثل ماكينة رى مخصصه لقطعة أرض زراعية مملوكة للممول ٠
وتجارة العقارات المبنية تخضع للضريبة سواء داخل أو خارج كردون المدينة طبقا لنص م ٧/١٩ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ٠
كذلك تجارة الأراضى (صورة من صور العقار) تخضع أيضا للضريبة طبقا للمادة سالفة الذكر سواء أكانت الأرض خارج أو داخل كردون المدينة٠
وخارج الكردون تخضع للضريبة سواء أكانت أراضى زراعية أو غير زراعية ٠
وأما المبدأ { **الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على التصرف فى العقارات ٠ اتساع نطاقها لكافة أنواع العقارات مبنية أو أرض معدة للبناء أو أرضا زراعية ٠ عله ذلك م ٣٢ من ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بق ١٤٦ لسنة ١٩٥٠** }

{ **الطعن رقم ٥٢٩٠ لسنة ٦٢ ق – جلسة ٢٠٠٠/١/٢٠** }

القاعدة : -

النص فى م ٣٢من ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد تعديلها بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تنص على { **تسرى الضريبة على أرباح ٠٠٠٠ أو الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها** ٠٠٠٠} يدل على ان بيان العقارات التى يخضع التصرف فيها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية قد ورد عاما مطلقا دون تخصيصه أو تقييده بنود معين بما لازمة أن يتسع نطاق هذه الضريبة لكافة أنواع العقارات مبنية كانت أو أرضا معدة للبناء أو أرضا زراعية إذ العام يجرى على عمومه والمطلق على إطلاقه ما لم يقم دليل التخصيص أو التقييد صراحة أو دلالة ولو كان المشرع قد أراد استثناء الأراضى الزراعية من الخضوع لهذه الضريبة وقصرها على الأراضى المبنية أو المعدة للبناء لنص على ذلك صراحة على نحو ما أورده بتعديل المادة أنفة الذكر بالقانونين ٧٨ لسنة ١٩٧٣ ، ٤٦ لسنة ١٩٧٨ إذ نص على أن { **تسرى الضريبة على أرباح ٠٠٠٠ كذلك على أرباح ١ – التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة ٠٠٠**}

وطبقا لنص المادة ١٩ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥

{ **تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بما فيها** :

١ - .....

٢ - .....

١ - الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف ..... }

ومن النص نجد أنه قد ورد عاما مطلقا (العقارات) وبالتالى التصرف فى الأراضى الزراعية تخضع للضريبة كذلك أنواع الأراضى أيا كانت طبيعتها أو حالتها ٠

س : ولكن لو فرض أن ممول يمتلك ٢ فدان اشتراها بعقد واحد وقام ببيع ½ فدان فى سنة لزواج ابنته ثم باع ½ فدان للحج ولظروف معينة كالمرض باع ½ فدان فهل هذه التصرفات تخضعه للضريبة ؟

ج : الممول عندما اشترى الـ ٢ فدان لم يكن لديه قصد المضاربة أو إعادة البيع ولكن لظروف معينة أضطر للبيع فهنا لا تتوافر شروط الخضوع للضريبة بالرغم من التكرار الذى يفسره البعض بـ (الاعتياد) لعدم توافر شروط الشراء بقصد البيع وشروط الشراء على وجه الاحتراف ٠

مما سبق نخلص إلى أن شروط خضوع تجارة العقارات بكافة صورها هى : -

١ -أن يتم شراء العقارات لحساب الممول

٢ -أن يكون الشراء بقصد البيع (نية المضاربة وقصد إعادة البيع)

٣ -أن يكون الشراء على وجه الاحتراف

ولحصر تعاملات ممولى هذا النشاط يتم العمل على عدة محاور مختلفة فى آن واحد .

مجالس الأحياء ورئاسة المدن : -

لتحديد التراخيص الخاصة بالعقارات داخل المدن وكذلك العقارات داخل كردون المدينة وخارجه ٠

الإدارات الزراعية والجمعيات الزراعية : -

- لتحديد تسلسل الحيازة (حيازة الممول) لفحصه بالكامل
- محاضر المخالفات والتعديات

المحكمة المختصة : -

والتى يقع العقار فى دائرة اختصاصها ويتم الإطلاع على

أ - سجل دعاوى صحة التوقيع

ب - سجل دعاوى صحة ونفاذ عقد البيع

مكاتب الشهر العقارى

أ - الإطلاع على سجل { قيد طلبات الشهر العقارى }

ب - سجل التصرفات المشهرة وبفضل اللجوء إلى مكتب الشهر العقارى الرئيسى بالمدن للحصول على شهادة تصرفات بكافة التصرفات الصادرة لصالح أو ضد الممول خلال ١٠ سنوات ٠

المجمعة العشرية

وذلك فيما يتعلق بالعقارات المبنية وكافة البيانات المتعلقة بها ٠

٢ – نشاط تشييد وبيع الوحدات السكنية والتجارية والإدارية بنظام التمليك

تنص المادة (١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه : -

{ **تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بما فيهما**

١ - .....

٢ - .....

٣ - .....

٧ - الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك }

يتضح من هذا النص أن هناك شروط حددها المشرع أهمها شرط مادى وهو الاحتراف فى الشراء وبيع العقارات وشرط معنوى وهو قصد الربح ٠

ولتوضيح الشروط التى حددها المشرع بإيجاز تتلخص كالتالى :-

١- أن يتم تشييد العقارات أو شرائها لحساب الممول : -

ويقصد بهذا الشرط أن يقوم الممول ببناء العقارات أو شرائها لحسابه أما إذا قام بتشييد العقارات لحساب الغير يكون نشاطه فى هذه الحالة مقاولات وكذلك إذا قام بشرائها لحساب الغير كوسيط يكون نشاطه سمسرة عقارات وبالتالى يجب أن يكون هذا الشراء أو التشييد للعقارات لحساب الممول ٠

٢- **أن يكون التشييد أو الشراء بقصد البيع** : -

فيجب أن يكون قيام الممول ببناء العقارات أو شرائها بقصد بيعها أما إذا قام الممول ببناء أكثر من وحدة سكنية (عقار ٠٠ شاليه ٠٠٠ الخ) بقصد امتلاكها فلا تسرى عليه الضريبة ولا تتوافر لديه نية البيع وتتحقق هذا النية بقيام الممول بالإعلان عن بيع تلك العقارات أو الوحدات بكافة وسائل الإعلان المسموعة أو المرئية أو المقروءة أو الأخرى ويتخذها وسيلة للكسب ٠

ويجب أن تتوافر هذه النية وقت الشراء أو التشييد للعقارات أما إذا انتفت هذه النية فلا يخضع الشخص للضريبة وفقا لهذه المادة ولو قام ببيع أكثر من وحدة سكنية كأن يقوم شخص ببيع وحدة كان يقيم فيها سكنيا وقام ببيع شاليه كان يمتلكه للمصيف ٠ فالعبرة فى إخضاع هذه التصرفات للضريبة هى نية إعادة البيع وقصد المضاربة ٠

٣- **أن يكون التشييد أو الشراء على وجه الاحتراف** : -

ويقصد بذلك أن يتم التشييد أو الشراء على سبيل الاحتراف أى يتخذها الشخص حرفه له معتادة ٠

وقد عرف القانون التجارى التاجر بـ **{ كل من زاول نشاط تجارى واتخذه حرفة معتادة له }** ٠

لذلك يجب النظر إلى كل حالة على حده لإثبات توافر هذا الركن من عدمه وقد ذهب البعض إلى القول أن فكرة الاعتياد { والاحتراف أحد عناصره الاعتياد } يمكن استنتاجها من تكرار العمليات واطرادها فى سنوات متتالية بغض النظر عن تكرارها خلال السنة الواحدة ٠

وذهب البعض الأخر إلى أن العبرة فى تطبيق قوانين الضرائب هى بعدد العمليات التى تتم خلال كل سنه ضريبة مستقلة عن السنة السابقة والسنة اللاحقة ٠ وأن مبدأ استقلال السنوات الضريبية مقتضاه عدم امتداد الأرباح التى تتحقق فى سنة إلى غيرها من السنوات السابقة أو اللاحقة عليها ٠

وبالتالى فإن مناط فرض الضريبة بالنسبة للربح الناتج من بيع العقارات يتم بتوافر ركن الاعتياد فى شراء العقارات بنية إعادة بيعها وبقصد الربح وليس بثبوت تكرار عمليات الشراء والبيع خلال السنة الضريبية التى يتحقق فيها الربح ذلك لأن المشرع لم يحدد لتوافر ركن الاعتياد أجلا معينا بل أطلق النص مما يستفاد

منه إمكان استخلاص توافر الاعتياد من مجموع الظروف القائمة فى كل حالة على حدة ٠

وهناك أمور يجب مراعاتها عند محاسبة هذا النشاط من أهمها : -

- يتحقق الإيراد عند البيع " طبقا لمبدأ تحقيق الإيرادات "
- يتحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقى للعقار المبيع فى تاريخ البيع ويعتبر الثمن الوارد فى عقد البيع " سواء كان مسجل أو غير مسجل " حقيقيا ما لم تثبت المصلحة أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقى للعقار ٠

(تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٢١) بند ١٩٩ لسنة ٢٠٠٤ بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الاستثمار العقارى) ٠

ولحصر تعاملات ممولى هذا النشاط يتم العمل على عدة محاور فى أن واحد كالتالى:-

١ - رئاسة الأحياء ومجالس المدن : -

- وفيها يتم الإطلاع على الترخيص الصادر للعقار وتاريخ صدوره واسم صاحب الترخيص وعدد الأدوار المرخص بها وعدد الوحدات ونوع الإسكان (فاخر / اقتصادى) والتكلفة المبدئية للعقار ٠
- الإطلاع لدى الجهة عما إذا كانت للممول محل البحث تراخيص أخرى صدرت له عن عقارات أخرى لحصرها ٠

٢ - شركة الكهرباء : -

ويتم فيها الإطلاع على ملف العقار لبيان اسم المتعاقد لدخول التيار الكهربائى وهو صاحب الترخيص مالك العقار ودائما نور السلم للعقار باسم هذا المتعاقد كذلك الإطلاع على العقود المقدمة من المشترين لوحدات العقار المباعة (لتحديد تاريخ البيع والقيمة البيعية للوحدة) وحاليا يتعاقد مالك العقار على جميع عدادات الشقق ثم يتنازل عن كل عداد عند البيع (تاريخ التنازل هو تاريخ البيع)

٣ - شركة المياه : -

يتم اتخاذ نفس الإجراءات المتبعة مع شركة الكهرباء للحصول على البيانات السالف ذكرها أو لتأكيدها أو لاستكمال ما لم يرد بشركة الكهرباء من بيانات عن عقود البيع لوحدات العقار ٠

٤ - شركة الغاز

وتتم نفس الإجراءات المتبعة مع شركة الكهرباء والمياة لاستكمال البيانات ٠

٥ - شركة الاتصالات (التليفون)

ويتم الإطلاع لاستكمال أية بيانات لم يتم التوصل إليها من شركة الكهرباء أو المياه أو الغاز

٦ - المحكمة المختصة

والتى يقع العقار فى دائرة اختصاصها ٠ ويراعى أن الإطلاع لدى المحكمة لا ينصب على الدعاوى الخاصة ببيع وحدات العقار محل البحث ولكن ينصرف إلى تحديد كافة الدعاوى المتعلقة بالممول صاحب العقار (الممول محل البحث) سواء أكان مشترياً أو بائعاً حتى يمكن تحديد حجم نشاطه خلال سنوات البحث ٠

وللإطلاع لدى المحكمة يراعى أن هناك سجلان يمكن الإطلاع عليهم وبيانهم كالتالى:_

أ - سجل دعاوى صحة التوقيع :

وبفضل البدء فى الإطلاع على هذا السجل للأسباب التالية :

- كثرة الدعاوى المسجلة فى هذا السجل حيث يلجأ غالبية المشترين إلى الاكتفاء بدعوى صحة التوقيع بدلاً من إجراءات صحة ونفاذ البيع لاختصار الإجراءات وخفض مصاريف الدعوى [مما يعنى كثرة البيانات المتوافرة فى هذا السجل عن الوحدات المباعة بالعقار وقيمتها البيعية] ٠
- أن المشترى يحرص على هذه النوعية من الدعاوى لسرعتها والحفاظ على حقوقه خاصة فى حالة عدم تسجيل أرض العقار مثال المناطق العشوائية وغالبا هذه الدعاوى يحرص فيها المشترى على إثبات قيمة المبالغ التى دفعها عند شراء الوحدة وبالتالى يمكن الوصول إلى القيم البيعية الحقيقية للوحدات المباعة من خلال الإطلاع على هذا السجل ٠

ب - سجل دعاوى صحة ونفاذ عقد البيع :

وفيها يحرص المشترين على هذه النوعية من الدعاوى فى حالات القيم البيعية الكبيرة وإذا كانت أرض العقار مسجلة حتى يمكن استكمال الإجراءات وغالبا يلجأ بعض المشترين لهذه النوعية من

الدعاوى والاكتفاء بها بدلا من إجراءات شهر العقد بمكاتب الشهر العقارى لخفض مصاريف التسجيل وعند انتهاء دعوى الصحة والنفاذ يطلق على الحكم حصول الممول على { العقد الأزرق }

٧ - **مكاتب الشهر العقارى** : -

- ويتم الإطلاع لدى مكتب الشهر العقارى التابع له العقار محل البحث حيث يتم الإطلاع على سجل { قيد طلبات الشهر العقارى } ويراعى أن الطلبات المقدمة تسقط بمضى ١٢ شهر وهل تم تجديدها من عدمه وقد يكتفى البعض بالقيد فى هذا السجل للحصول على رقم أسبقية فى الشهر العقارى فقط ٠
- ولحصر حجم نشاط الممول محل البحث يراعى أن يتم أخطار مكاتب الشهر العقارى للموافاة بشهادة بالتصرفات الصادرة لصالح الممول أو ضده خلال ١٠ سنوات سابقة والتى تم شهرها فمثلا على نطاق محافظة القاهرة يتم إخطار مكتب شهر عقارى جنوب القاهرة ومكتب شهر عقارى شمال القاهرة ومن خلاهما يمكن تحديد كافة تصرفات الممول (شراء أو بيع) والتى أشهرت خلال ١٠ سنوات سابقة مستوى محافظة القاهرة

٣ - عمليات تقسيم الأراضى
للتصرف فيها أو البناء عليها

تنص المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ على أنه

{ **تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بما فيها** :

١- .....

٧ - .....

٨ - **الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الاراضى للتصرف فيها أو البناء عليها**

٩ - .....}

يستفاد من ذلك أن عمليات تقسيم الاراضى للتصرف فيها لا يقصد منها الاراضى المعدة للبناء فقط ولكن يقصد منها عمليات التقسيم لكافة الاراضى سواء داخل أو خارج الكردون لعمومية النص (تقسيم الاراضى)

أما بخصوص تطبيق القرار الوزارى رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ عند محاسبة نشاط تقسيم الاراضى المعدة للبناء فيشترط التطبيق عند المحاسبة ما يلى : -

١ - **أن يكون الاراضى الخاضعة للتقسيم من أراضى البناء** :-
يشترط أن يكون الاراضى الخاضعة للتقسيم من أراضى البناء طبقا لهذا النص

٢ - **أن يتم تقسيم الارض قبل بيعها** :
ويقصد بذلك أن يتم تقسيم لكل قطعة إلى أكثر من قطعتين وأن يصدر قراراباعتماد هذا التقسيم وأن يقوم الشخص بإمداد الإراضى محل التقسيم بالمرافق العامة من كهرباء ومياه ورصف طرق وغيرها كما وأن قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ يشترط فى مادته الرابعة صدور قرار تقسيم للاراضى٠
-ويلاحظ من نص البند ٨ من المادة ١٩ من القانون٩١لسنة٢٠٠٥ أن تقسيم الأراضي لا يشترط صدور قرار بإعتماده بل يكتفي بأن يكون التقسيم فعلي٠

ولحصر تعاملات ممولى هذا النشاط يتم العمل فى عدة محاور فى أن واحد كالتالى:_

- حصر قرارات التقسيم الصادرة من خلال مجالس المدن والأحياء ٠

- الرجوع إلى شركات الكهربـاء / المياه / الغاز / التليفون (الاتصالات) للحصول على صور عقود البيع لتحديد القيم البيعيه وسنة التصرف
- الرجوع إلى المحكمة المختصة والإطلاع على سجل دعاوى صحة التوقيع ودعاوى صحة ونفاذ لحصر حجم نشاط الممول محل البحث وتحديد القيم البيعية من واقع العقود ٠

- الرجوع إلى مكتب الشهر العقارى والإطلاع على سجل قيد طلبات الشهر حيث يكتفى غالبية الممولين إلى الحصول على رقم أسبقية فى الشهر العقارى دون تسجيل وشهر التصرف مع الأخذ فى الاعتبار أن الطلبات تسقط بمضى ١٢ شهر وقد يتم تجديدها وذلك منعا للازدواج كذلك يتم الرجوع إلى الشهر العقارى للحصول على شهادة بالتصرفات الصادرة لصالح الممول أو ضده خلال ١٠ سنوات لحصر حجم نشاطه أو ورود شهادة سلبية بذلك ، ويلاحظ من البند ٨ من المادة ١٩ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن عبارة تقسيم الأراضى وردت مطلقة فلا يشترط صدور قرار للتقسيم من الجهات المعينة ولا يشترط إمداد هذا التقسيم بالمرافق العامة من كهرباء ومياه ورصف طرق وغيرها حتى يمكن

الخضوع للضريبة _ ومن أهم مظاهر هذه الحالات التقسيمات بالمناطق العشوائية _ أو تبوير الأراضى الزراعية وتقسيمها ٠

٤ - تأجير وحدات العقار

ويأخذ التأخير صوراً متعددة :

- تأجير مفروش م ٤١ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- تأجير قانون قديم م ٤١ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- تأجير قانون جديد محدد المدة م ٤١ ق ٩١لسنة ٢٠٠٥
- تأجير أسطح أو واجهة العقار { شبكة محمول / دعاية وإعلان} م ٤١ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥

تأجير المفروش : -

- يمكن الحصر من خلال السجل الخاص بالشقق المفروشة بدائرة كل قسم من أقسام الشرطة ومن خلال الإطلاع على هذا السجل يمكن استخراج كافة البيانات المطلوبة ٠

شبكة المحمول : -

- يتم الرجوع إلى الأحياء والمراكز وتحديد وحصر التصاريح الصادرة بشأنها محطات تقوية شبكات المحمول ٠
- ثم يتم بعد ذلك الرجوع إلى شركة المحمول للحصول على صورة من العقد

دعاية وإعلان : -

إعلان على واجهة العقار يعتبر من العقار يخضع للعوائد طبقا لقانون الضرائب العقارية ٠

ويتم الرجوع إلى الأحياء والمراكز لتحديد الإعلانات { مضيئة أوغير مضيئة } ثم الرجوع إلى شركة الإعلانات للحصول على صورة من العقد ٠

مأمورية الضرائب العقارية : -

يتم الانتقال إلى مأمورية الضرائب العقارية لتحديد ربط العوائد والمستندات اللازمة لإتمام المحاسبة عن هذه الأنشطة كإيرادات ثروة عقارية ٠

٢ - المقاولات

وهذا النشاط غالباً ما يعتمد على العقود المبرمة لتنفيذ أعمال محددة فى توقيت معين والعبرة ليست فى قيم العقود ولكن فى المنفذ الفعلى وفقا للمستخلصات المقدمة وتخضع لمبدأ الاستحقاق ٠

ونشاط المقاولات له صور عديدة من أهمها { الأعمال المتكاملة / الرصف / الحفر / الهدم / الصرف الصحى / الكهرباء / النقاشة / النقل ٠٠٠الخ }

ولحصر التعاملات فى هذا النشاط يتم العمل على عدة محاور فى أن واحد : -

١ - اتحاد التشييد والبناء :

ويختص هذا الاتحاد بإصدار سجل للمقاولين للعمل به كترخيص وهو مستند أساسى للتعامل وخاص بالمناقصات ويوضح بالسجل الدرجة الحاصل عليها المقاول ٠ وتنقسم الدرجات من ١ إلى ٧ ، والمقاول المبتدىء أول ما يسجل يسجل بالدرجة السابعة ولكى يحصل على الدرجة السادسة لا بد وأن يقدم من الجهات ما يفيد تنفيذه لأعمال مقاولات فى حدود نصاب معين وهكذا يتم التسجيل من درجة إلى أخرى وهذا السجل يفيد فى المناقصات الكبيرة حيث تشترط الجهات دخول المقاولين فى المناقصات من درجة معينه (سابقة أعمال منفذه) ٠

ويستفاد من هذا السجل أنه لو قمنا بالإطلاع على مقاولى الدرجة الأولى نجدها قليله العدد ويزداد العدد كلما انتقلنا من درجة إلى درجة أخرى أقل ومن الإطلاع يتم تحديد الأعمال الحقيقية والمنفذة فعليا فى كل سنة واسم الجهة وقيمة الأعمال المنفذة ونوعها وتاريخ لتنفيذها وهذه الشهادات يقدمها المقاول ومودعة بملفه فلو قمنا بتفريغ الأعمال المنفذة خلال فترة بحث وسنوات محددة لحصلنا مستنديا على الأعمال الحقيقية التى نفذها المقاول وبمقارنتها بالموقف الضريبى لا مكن لنا تحديد الإسقاط خلال تلك السنوات .

٢ - شركات المقاولات الكبرى : -

مثل المقاولون العرب ، حسن علام ٠٠ الخ ولو تم الرجوع إلى تلك الشركات لا يمكن تحديد تعاملات مقاولى الباطن عن أعمال منفذه فى المشروعات الكبرى خلال فترة معينه

وللكشف عن صحة المصادقة والبيانات الواردة بها هناك أسلوبين:_

الأول : - الرجوع إلى دفاتر الشركة وفحصها وهو أمر مرهق للطرفين وقد تنتج عنه مشاكل عديدة ٠

الثانى : - تقوم هذه الشركات الكبرى بتقديم الإقرار الضريبى والميزانيات إلى مركز كبار الممولين أو الشركات المساهمة ومن ضمن الكشوف التحليلية المرفقة بالميزانيات كشف تحليلى بالأعمال المنفذة لمقاولى الباطن خلال سنة تقديم الإقرار ولو تم الإطلاع على هذا الكشف ٠

وبمطابقته بما ورد بالمصادقات لا مكن لنا التأكد من صحة المصادقة من عدمه وحينما تعلم الشركة إتباعنا لهذا الأسلوب سوف تحرص فى المستقبل على إصدار مصادقات حقيقية عن مقاولى الباطن ٠

وإذا أردنا بحث ممولى هذا النشاط يتم اللجوء أولا إلى تحديد كبرى الشركات العاملة فى هذا المجال ومصادقتها للحصول على بيانات تعاملات مقاولى الباطن والأعمال المنفذة خلال سنوات محددة تم بعد ذلك يتم تحديد الموقف الضريبى لهؤلاء المقاولين وبحثهم من وجهة نظر التهرب الضريبى ٠٠٠

أما إذا أردنا بحث تعاملات مقاول محدد فإننا أولا يتم الإطلاع على ملفه الضريبى لتحديد جهات التى تعامل معها كذلك يتم الرجوع إلى وحدة الخصم بالمصلحة لتحديد جهات التعامل ثم يتم ذلك مصادقة هذه الجهات كذلك يتم الرجوع إلى اتحاد التشييد والبناء لتحديد جهات تعامل المقاول ومصادقة هذه الجهات ثم بعد ذلك يتم تجميع البيانات الواردة من جميع مصادقات الجهات ومقارنتها بالموقف الضريبى فى كل سنة وتحديد الإسقاط الضريبى إن وجد ٠

٣ - **فروع الشركات الأجنبية القوم بتنفيذ بعض المشروعات الكبرى** : - ويتم مصادقة تلك الفروع واستخراج البيانات عن الأعمال المنفذة من مقاولى الباطن كذلك الإطلاع لدى مأمورية الشركات المساهمة على بيان الكشوف التحليلية لمقاولى الباطن كما سبق عرضه ٠

٤ - **الأحياء والمراكز ومجالس المدن والمحافظات** : -

ويتم التركيز خلال فترة البحث { سنوات محددة } على مقاول الأعمال السنوى للحى أو المركز أو المدينة بمعنى مثلا أعمال الرصف داخل محافظة القاهرة حيث تسند الأعمال إلى مقاول محدد خلال سنة معينة ويسمى مقاول أعمال الرصف وكذلك مقالات الإنارة والكهرباء ومن خلال تلك المصادقات يمكن تحديد الأعمال المنفذة وجميع صور المقاولات بالجهة علما بأن تلك الجهات تصدر مصادقتها بسنوات متداخلة يمكن فصلها وتحديدها ميلاديا عن طريق طلب بيان تفصلى شهرى بالأعمال المنفذة للجهة ٠

٥ - **هيئة الأبنية التعليمية** : -

ويمكن مصادقتها لبيان الأعمال المنفذة من المقاولين خلال سنوات البحث وذلك داخل نطاق جغرافى محدد وغالبا بيانات هذه الجهة ترد عن سنوات متداخلة ويمكن فصلها ميلاديا كما سبق عرضه ٠

٦ - **المجمعة العشرية** : -

ويمكن من خلالها تحديد الأعمال التى نفذها المقاول خلال سنة معينة ويلاحظ أنه يتم الرجوع إلى المجمعة العشرية عند بحث مقاول محدد وعند تحديد جهات التعامل بمعنى أن أسلوب بحث النشاط يصلح فى البنود السابقة أما هذا البند فيصلح عند تحديد جهات تعامـلات مقاول بعينه

٧ - **الوزارات والهيئات الكبرى** : -

وفيها يتم الرجوع إلى الوزارات لتحديد أسماء المقاولين والأعمال المنفذة للوزارة فى سنة البحث مثل وزارة الكهرباء وزارة الرى والإشغال المائية ، وزارة النقل والموصلات ٠٠الخ ومن خلال مصادقة تلك الجهات عن أعمال مقاولات منفذة خلال سنوات محددة يمكن حصر صور عديدة للمقاولات وبحثها وهذا الأسلوب يطلق عليه **{ أسلوب بحث نشاط }** دون الأخذ فى اعتبار أسماء محددة سلفا يراد بحثها ٠

٨ - **هيئة البترول وفروع الشركات العاملة فى مصر** : -

ويتم مصادقتها لتحديد تعاملات المقاولين مع هذه الجهات فى كافة صور المقاولات { تشييد / رصف /نقل مواد بترولية ٠٠الخ } وهذا البحث يصلح أن يقوم به إدارات

المكافحة فى المحافظات التى بها أعمال التنقيب عن البترول ٠

٩ - **مقاولات النقل لكبرى الشركات العاملة** : -

وفيها يتم إخطار كبرى الشركات العاملة داخل المحافظة الواحدة للحصول على بيان بالآتى :

- تعاملات واسماء مقاولى النقل للسلع المملوكة للشركة لنقلها داخل محافظات الجمهورية وذلك خلال سنوات البحث .
- تعاملات وأسماء مقاولى النقل للموظفين العاملين بتلك الشركات وغالبا يقوم بذلك بعض شركات النقل السياحى فيمكن بحثهم من خلال مصادقة تلك الشركات والحصول على قيم التعاملات وصور العقود الموقعة ٠

١٠ - **مركز تجميع البيانات بالمصلحة وسجل التعاقدات بالمأموريات والحاسب المركزى**: -

ويتم الإطلاع على بيانات مركز تجميع البيانات بالإدارة المركزية للحصر والإقرارات الواردة إليها من الجهات حيث يدون بسجلات المركز بيانات التعاقدات التى ترسل للمأموريات حسب الاختصاص ويمكن من خلالها استخراج بيانات كبار الممولين ٠

١١ - **وزارة الدفاع ووحدات القوات المسلحة** : -

يمكن تحديد التعاملات من خلال : -

- مركز تجميع البيانات بالمصلحة .
- سجل التعاملات بالمأموريات ٠
- الرجوع إلى أمين عام وزارة الدفاع لتحديد تعاملات أى ممول مطلوب التحرى عن معاملاته لفحصه ٠
- وحدة الخصم بالمصلحة ٠
- إدارة المهندسين العسكريين بالعباسية ٠
- إدارة السلاح { الطيران / المشاة / ٠٠٠الخ } فى حالة علمنا بوجود معاملات للممول مع وحدات هذا السلاح

٣ - نشاط الاستيراد والتصدير والتوكيلات التجارية

تبلغ عدد المنافذ الجمركية على مستوى الجمهورية (٢٤) منفذ جمركى بالإضافة إلى المناطق الحرة الخاصة ٠

وإعتباراً من أكتوبر ٢٠٠١ تم ربط تعاملات شبكة المصلحة بشبكة الحاسب الآلى لمصلحة الجمارك ويستفاد من ذلك أنه يمكن حصر تعاملات أى ممول من خلال شبكة الحاسب الآلى وحصر جميع عملياته المنفذة بالمنافذ الجمركية على مستوى الجمهورية فى أى سنة بعد عام ٢٠٠١

نشاط الاستيراد

ولحصر حجم نشاط أى ممول يتم إتباع الآتى : -

- الرجوع إلى الحاسب الآلى بالمصلحة للحصول على البيانات المدرجة على الشبكة بتعاملات الممول وذلك للسنوات ما بعد ٢٠٠١ ٠
- الرجوع إلى وحدة الخصم بالمصلحة ٠
- الرجوع إلى ملف الجمارك بالمأمورية المختصة للسنوات ٢٠٠١ وما قبلها ٠
- الرجوع إلى ضرائب المبيعات ٠
- بعد تجميع البيانات يتم مقارنتها بالموقف الضريبى واستخلاص النتيجة .

نشاط التوكيلات التجارية :

ويراعى عند بحث ممولى هذا النشاط ما يلى : -

- الرجوع إلى هيئة الرقابة على الصادرات والواردات (شارع معروف بالقاهرة) للإطلاع على سجل الوكلاء التجاريون وهذا السجل غير أبجدى أو تاريخى وإنما مقسم إلى سجلات طبقا للكيانات القانونية (أفراد / شركات تضامن / توصية بسيطة / مساهمة ٠٠٠ الخ)
- ومن خلاله يمكن الحصول على كافة البيانات (تاريخ الوكالة / نسبة العمولة / الوحدة التى يتم تحديد العمولة عليها / ٠٠٠ الخ) ويمكن تصوير المستندات المطلوبة ٠
- الرجوع إلى الحاسب الآلى بالمصلحة لتحديد حجم نشاط الممول .

- الرجوع إلى وحدة الخصم بالمصلحة .

ثم يتم تجميع البيانات المتوفرة ومقارنتها بالموقف الضريبى واستخلاص النتيجة ٠

ملحوظة :

الخطوات السابقة غالباً تتم فى مرحلة الاستدلال أما فى مرحلة الفحص واثناء تحقيقات النيابة يفضل أن تلجأ لجنة الفحص إلى النيابة العامة بمذكرة لرفع الحظر على سرية حسابات الممول الشخصية والحسابات الخاصة بالمنشاة طبقاً لأحكام القانون ٢٠٥ لسنة ١٩٩٠ والمعدل بالقانون ٩٧ لسنة ١٩٩٢ وهذا الأسلوب سوف يحقق نتائج إيجابية عند الفحص

نشاط التصدير :

ويراعى عند بحث ممولى نشاط التصدير خلال فترة زمنية معينة إتباع ما يلى : -

١ -الرجوع إلى الحاسب الآلى بالمصلحة لتحديد العمليات التى نفذها الممول خلال فترة البحث ٠

٢ -الرجوع إلى **صندوق تنمية الصادرات** وتحديد المبالغ المنصرفة للمصدرين والمسماة بـ (**دعم الصادرات**) **أو** (**إعانة التصدير**) ٠

وقد أنشىء صندوق تنمية الصادرات بغرض تحفيز المصدرين لتعظيم صادراتهم بمنحهم دعم من هذا الصندوق التابع لقطاع سياسات التجارة الخارجية بوزارة التجارة الخارجية والصناعية ويتم صرف مبالغ دعم المصدرين إعتباراً من عام ٢٠٠٢ من صندوق تنميــة الصادرات بموجب شيكات مسحوبة على (البنك المصرى لتنمية الصادرات) ٠

وقد طالب بعض المصدرين بعدم خضوع إعانة التصدير للضريبة وانتهت المصلحة إلى أن إعانة التصدير تمنح للشركات المنتجة والمصدرة كميزة إضافية تعد من الإيرادات الفرعية أو العرضية التى تخضع للضريبة ولا يجوز إعفاءها إلا بنص القانون ووافق السيد الدكتور وزير المالية على رأى المصلحة فى هذا الشأن بتاريخ ٢٠٠٢/١/٣ ٠

ومن ثم فقد بات واضحاً طبيعة مبالغ دعم الصادرات وأصبح كتاب الإدارة المركزية للتخطيط ومتابعة الفحص والتحصيل " الإدارة العامة للفحص الضريبى " كاشف لأى غموض يستحدث بشأن هذا الدعم حيث تضمن ردها على مدى خضوع المبالغ المنصرفة للمصدرين لدعم صادراتهم للضريبة من عدمه (بأن إعانة التصدير التى تمنح للشركات المنتجة والمصدرة كميزة إضافية تعد من الإيرادات الفرعية أو العرضية التى تخضع للضريبة وبالتالى يتم إضافتها إلى **صافى الربح**) ٠

بعد تجميع البيانات التى توافرت عن الممول خلال فترة البحث عن:

- عمليات التصدير المنفذة .
- إعانة التصدير .

يتم مقارنة تلك البيانات بالموقف الضريبى واستخلاص النتيجة .

ملحوظة :

١ -ما سبق هو أسلوب بحث ممول فى نشاط التصدير بصفة عامة ولكن فى بعض إدارات المكافحة وخاصة بالأقاليم توجد ما تسمى **محطات التصدير** مثل : -

- محطات ثمار الحدائق المثمرة بمحافظة القليوبية .
- محطات تصدير البصل بمحافظة الفيوم .

وحينما يتم اللجوء إليها لبيان أسماء الموردين وحجم تعاملاتهم يرفضون الرد أو الرد ببيانات غير حقيقية عنهم .
لذلك عند فحص تلك المحطات من خلال دعوى تهرب يتعين استخراج بيانات الموردين خلال سنة البحث (سنوات التهرب) وبحث موقفهم من وجهة نظر التهرب الضريبى وسوف يؤدى ذلك إلى كشف حالات تهرب من الباطن .

٢ -ما سبق عرضه هو أسلوب بحث ممول فى نشاط الاستيراد والتصدير والتوكيلات أما إذا أردنا بحث النشاط بذاته طبقا لاختصاص الإدارة فأنه يتم كما يلى : -

- الرجوع إلى الحساب الآلى وتحديد الممولين فى نشاط البحث (الاستيراد) مثلاً داخل اختصاص الإدارة وتقسيمهم إلى شرائح طبقاً لحجم عملياتهم الاستيرادية المنفـذة خلال فترة

البحث (بيان عن ممولين استوردوا بأكثر من ٢٠ مليون جنيه سنة ٢٠٠٢ مثلاً) وبيان آخر عن ممولين استوردوا بأكثر من ١٠ مليون جنيه / ٠٠الخ)
ثم يتم تحديد الموقف الضريبى والمقارنة واستخلاص النتيجة .

٤ - نشاط التوريدات

ويقصد هنا التوريدات على اختلاف أنواعها طبقاً لتعاقدات مع جهات حكومية أو قطاع عام أو أعمال ٠

وعند بحث ودراسة هذا النشاط يراعى ما يلى : -

١ - **سجل التعاقدات والتوريدات** : -

وهذا السجل موجود بالإدارة المركزية للحصر بالمصلحة بمبنى المحمودى بشبرا حيث ترد لهذا الإدارة كافة الإخطارات من جميع الجهات بالتعاقدات التى أبرمت والتوريدات التى تمت شهرياً ويتم فرزها وتصنيفها وإرسالها للمأموريات طبقاً للاختصاص ،

وهذا السجل هو المصدر الرئيسى لسجل التعاقدات الموجود بالمأموريات ٠ لذلك يفضل الرجوع إليه خشية سقوط أو عدم قيد أى إخطار بسجل المأمورية ٠

٢ - **وحدة الخصم بالمصلحة** : -

بعد ذلك يتم اختيار عينة من البيانات التى تم الحصول عليها ذات المبالغ الكبيرة ومصادقة جهة التعامل لتأكيدها مستندياً خلال سنوات البحث ٠

ثم يتم تحديد الموقف الضريبى واستخلاص النتيجة ٠

وجدير بالذكر أن إدارات المكافحة التى تشرف على المناطق النائية عليها دور بارز فى بحث هذا النشاط فعلى سبيل المثال ٠٠

نشاط توريد الأغذية والمهمات لشركات البترول فى البحر الأحمر : -

مثل هذه الأنشطة يتعين أن يكون المورد من ذات الأقليم الذى يتم التوريد فيه مثل مورد أغذية هل تنقل من مدينة قريبة من البحر الأحمر إلى موقع الشركة بالصحراء أم ينقل من القاهرة ٠

ويسرى هذا على شركات البترول وشركات المناجم والحاجر والفحم ٠٠٠الخ ٠

نشاط توريد الأغذية لوحدات الأمن بوزارة الداخلية : -

وهى تتم بناء على مناقصة سنوية وتغطى قوات الأمن العام والأمن المركزى والإخطارات التى ترد بشأنها ضعيفة وتكاد لا تذكر ٠

لذلك من المفضل الرجوع إلى ديوان وزارة الداخلية (الإمداد والتموين) وتحديد من رست عليه المناقصة والوحدات التى سيتم التوريد وكافة التفصيلات ٠

ويفضل تشكيل مجموعة عمل مع إدارة مباحث الضرائب لدراسة هذا النشاط تفصيلاً وتسهلاً لسرعة ودقة البيانات التى سيتم الحصول عليها ٠

٥ - نشاط تجارة الأسمدة الكيماوية :

يعتمد النشاط الزراعى على الأسمدة سواء العضوية أو غير العضوية لذلك فإن هذا النشاط منتشر على مستوى جميع محافظات الجمهورية ٠

ومنابع هذا النشاط ينحصر فى الشركات التالية علماً بان كل شركة من منابع التوزيع تختص بنوعية معينة من الأسمدة كالتالى :

١ - شركة النصر للأسمدة والكيماويات بطلخا ٠ (تنتج اليوريا) ٠

٢ - شركة النصر للأسمدة والكيماويات فرع السويس (تنتج النترولين والسلفات)٠

٣ - شركة ابو قير للأسمدة والكيماويات (تنتج اليوريا والنترات)

٤ - شركة ابو زعبل للأسمدة والكيماويات (تنتج اليوريا والنترات)

وبالتالى لتحقيق أفضل النتائج يتعين تجميع كافة تعاملات الممول الواحد من تلك الشركات خلال فترة زمنية محددة ٠

ويلاحظ عند اللجوء إلى تلك الشركات للحصول على بيانات التعامل ما يلى : -

١ - قد ترد ردود عن غالبية كبيرة من الممولين ليست لهم ملفات ضريبية عن تجارة الأسمدة والسبب فى ذلك أن هؤلاء الممولين المتهربين اعتادوا استخراج بطاقة ضريبية لسيارة نصف نقل واستخدام البطاقة الضريبية الخاصة بالسيارة فى التعامل مع هذه الشركات ٠

٢ - بعض هذه الشركات لا تستقطع ضريبة من المنبع عن التعامل وبالتالى ضياع حق الخزانة العامة من الضريبة المستحقة وافلات المتعاملين من المحاسبة عن هذا حيث تلجأ بعض الشركات الكبرى المنتجة لهذا المنتج إلى التعاقد مع بعض الموزعين بالعمولة ليس منوط لهم قانوناً إجراء عملية الخصم وتمنع التعامل المباشر بينها وبين الأفراد ولكن التعامل يتم بين الموزع والتاجر دون إجراء عملية الخصم مما ينتج عن ذلك ضياع الملايين من الضريبة التى كان يتعين استقطاعها علاوة على عدم تمكن مصلحة الضرائب من الحصول على حقيقة تعامل التجار وفقاً لهذا الأسلوب ٠

٦ - نشاط تجارة ثمار الحدائق المثمرة

وهذا النشاط يعتبر شبه مختفى بالكام ل ولا تتوافر للمصلحة أى بيانات حصر شامل لهؤلاء التجارة وخاصة الموردين لمحطات التصدير والأسلوب الأمثل لتحديدهم يتمثل فى

١ - **الشهر العقارى** :

وفيه يتم الرجوع إلى سجلات اثبات التاريخ بالشهر العقارى حيث درج المتعاملين فى هذا النشاط على ابرام العقود واثبات تاريخها فى الشهر العقارى بالقيم الحقيقية خلال سنوات البحث ٠

٢ - **كبرى الشركات العاملة فى النشاط** :

وهذه الشركات التى تعمل فى هذا النشاط تتعامل مع هؤلاء التجار كموردين ٠ ولو تم الرجوع إليها لا مكن تحديد اسماء وحجم تعاملات الموردين خلال سنوات البحث ومن امثلة هذه الشركات الكبرى العاملة فى هذا النشاط ٠

شركة **قها – فتيراك – سوناك – الوادى – المروة – دلتكس – الفهد الفرعونى ٠٠٠ الخ ٠**

٣ - **محطات التصدير** :

وهذه المحطات تتعامل مع هؤلاء التجار الموردين ٠
ويتم الرجوع إلى تلك المحطات وتحديد بيانات التعامل معهم خلال فترة البحث ٠ ويراعى أنه إذا كانت المحطة نفسها مجرمه فى دعوى فانه أثناء الفحص يتعين استخراج بيانات الموردين خلال سنوات التجريم وبحث موقف هؤلاء الموردين من وجهة نظر التهرب الضريبى باعتبار أن تلك البيانات حقيقية تم استخراجها من الحالة ٠

٧ - مراكز تجميع وتجارة السيارات المستعملة

هذه المراكز تقوم باستيراد أو شراء لوطات سيارات كهنة وتجميع سيارات مجددة لبيعها ٠

ولحصر تعاملات تلك المراكز يراعى مايلى : -

١ - **هيئة خدمات الحكومة : -**

وذلك لتحديد المراكز أو الممولين الذين قاموا بشراء لوطات السيارات المباعة بالحكومة خلال سنوات البحث وبيان كامل عن هذه اللوطات والقيم البيعة لها ٠

٢ - **القوات المسلحة**

وذلك لتحديد بيان اللوطات المباعة من السيارات خلال سنوات البحث لكل سلاح على حدة ٠

٣ - **الحاسب الآلى العقارى** : -

لبيان ما إذا كانت هناك رسائل استيراديه للوطات سيارات خلال سنوات البحث ٠

٤ - **مكتب الشهر العقارى** : -

ويتم الرجوع أو التحرى عن المكتب الرئيسى الذى يتعامل معه المركز وتفريغ البيانات خلال سنوات البحث حيث غالبا ما يتعامل المركز أو الممول مع مكتب شهر عقارى رئيسي لبيوعه كذلك يتم الرجوع إلى مكتب القوات المسلحة ضمن الإطلاعات

وبناء على ما تم تجميعه من بيانات خلال سنوات البحث ومقارنته بالموقف الضريبى يتم استخلاص النتيجة ٠

٨ - مراكز وورش إصلاح وصيانة السيارات

وهذه المراكز والورش منتشرة على مستوى الجمهورية بكثافة عدديه يصعب حصر حجم تعاملاتها ٠

ولكن ما نعنيه هنا كبرى المراكز والورش التى تتعامل فى إصلاح وصيانة السيارات بموجب تعاقدات مع جهات وليس أفراد ولتحديد حجم نشاط هذه المراكز والورش يراعى ما يلى : -

١ - **شركات التأمين** : -

ويتم الرجوع إلى جميع شركات التأمين العاملة فى مصر وتحديد المراكز والورش المتعاقدة معها للإصلاح والصيانه وقيم المبالغ المنصرفة لهم خلال سنوات البحث مع التركيز على تحديد نوعية المبالغ المنصرفة ٠

{إذا كانت توريد وتركيب ١٠/٠ أوصيانة ٣٠/٠ } لمراعاة ذلك عند الفحص والتصالح

٢ - **وحدة الخصم والإضافة** : -

ومن خلالها يتم تحديد الجهات التي تتعامل معها تلك المراكز ويمكن مصادقتها خلال سنوات البحث وتحديد حجم التعاملات الحقيقية لها ومراعاة طبيعة التعامل (توريد وتركيب أو صيانة) وقيمة كل مبلغ وجهه التعامل{ جهات حكومية / شركات كبرى ٠٠٠الخ }

* وعلى ضوء ماتم تجميعه من بيانات يتم مقارنتها بالموقف الضريبى واستخلاص النتيجة ٠

٩ - نشاط تجارة العطور ومستحضرات التجميل

وهذا النشاط يعد نشاطين فى الحقيقة ٠ الأول هو تجارة العطور والثانى تجارة مستحضرات التجميل ٠

ومصادر المشتريات فى العطور خارجية **(مركزات / منتج عطرى جاهز للبيع)** وهى مستوردة وغالباً فرنسية ، إيطالية ومصادر داخلية مثل مصنع د ٠ الشبراويشى ووكلاء موزعين ٠

كذلك الحال فى مستحضرات التجميل خارجية وداخلية سواء مواد أولية خام للتصنع أو منتج نهائى تام الصنع ٠

ولبحث حجم تعاملات هذا النشاط أمر فى غاية الصعوبة نظراً لتشعب المصادر وتعددها وتنوعيها تبعاً لنوع المنتج وكثرة المنتجات فى هذا النشاط ٠

وبالتالى لو لجأنا إلى أسلوب بحث النشاط ككل سوف تمتنع الكثير من الشركات عن إعطاء بيانات عن العملاء ككل وخوفهم من تسرب العملاء منهم بسبب إعطاء تلك البيانات أو ان تلجأ هذه الشركات إلى إعطاءنا بيانات غير حقيقية عن مسحوبات العملاء ٠

لذلك من المناسب أن يتبع فى بحث هذا النشاط ما يلى : -

- تحديد كبار التجار فى المأموريات المختصة عن هذا النشاط المراد بحثهم طبقاً لاختصاص الإدارة الجغرافى ٠
- الرجوع على ملفاتهم الضريبية وتحديد جهات التعامل الرئيسية لهم ٠
- الرجوع إلى تلك الجهات ومصادقتها خلال فترة محددة ٠
- مقارنة الموقف الضريبى بالبيانات التى تم الحصول عليها من الجهات لاستخلاص نتيجة البحث ٠

هذا فيما يختص بكبار التجار المعلومين لمصلحة الضرائب وبحثهم من وجهة نظر التهرب الضريبى ٠

أما بالنسبة لأغراض الحصر فيتم تحديد كبرى الشركات العاملة ويطلب منها العملاء الموجودين فى حيز جغرافى محدد خلال فترة زمنية محددة (مثل تجار ش الشواربى خلال سنتى ٢٠٠٣ / ٢٠٠٤) ٠

بعد الحصول على البيانات وتفريغها لمجموعة الممولين من عدة شركات مختلفة يتم مطابقتها بالموقف الضريبى وبحثهم من وجهة نظر التهرب الضريبى كذلك يمكن الرجوع إلى كبرى الشركات العاملة فى النشاط وتحديد الموزعين لتلك الشركات على مستوى الجمهورية وتجارة الجملة **[حيث توجد مكاتب توزيع وجملة متخصصة فى هذا النشاط]** ويتم بحث موقفهم من التهرب الضريبى علاوة على إتمام عمليات الحصر الضريبى كأحد مهام المكافحة ٠

١٠ - استوديوهات التصوير ومعامل التحميض ومستلزماتهما

ونشاط التصوير ينقسم إلى : -

- ✓ تصوير فوتوغرافى
- ✓ تصوير عرائس
- ✓ تصوير حفلات (**فيديو**)
- ✓ تصوير أماكن عامة وسياحة (**حق امتياز**)

كذلك تقوم الاستوديوهات ببيع بعض مستلزمات التصوير الشائع منها أفلام وكاميرات وبالنسبة لمعامل التحميض فينحصر نشاطها فى تحميض الأفلام للاستوديوهات والجمهور وبيع مستلزمات التصوير ولحصر هذه الأنسطة يمكن الرجوع إلى منابع التوزيع فى مصر وتنحصر فى

- ✓ شركة كوداك (**فرع اجنبى**) ش عدلى القاهرة
- ✓ شركة أجفا شارع عبد الحميد سعيد قصر النيل
- ✓ شركة فوجى ميدان مصطفى محمود المهندسين الدورة ١٨
- ✓ توكيل فورتى
- ✓ شركة كونيكا بالمهندسين

- ويمكن حصر المسحوبات من هذه المنابع خلال سنة ومقارنتها بالموقف الضريبى وتحديد الإسقاط ٠ وغالبا ما يتعامل الاستوديو أو المعمل مع شركة واحدة كمورد رئيسى ولبحث أى حالة يتعين أولا تحديد جهة التعامل الرئيسية والرجوع إليها لتجميع البيانات والمسحوبات (**أفلام / ورق حساس / كاميرات ٠٠٠الخ**) كذلك تحديد نسب الخصم الممنوحة عند البيع طبقا للسياسة البيعية للشركة الموزعة وحجم المسحوبات (**مثلا خصم ١٠% للمبيعات التى تزيد على ١٠٠ آلف جنيه**) –
- الرجوع إلى الجهات مانحة الترخيص للأماكن العامة والكازينوهات السياحية لتحديد الاستوديوهات صاحبة الامتياز ٠

- شهدت السنوات الأخيرة انتشار ظاهرة معامل التحميض بنظام الفرانشايز (حق الانتفاع أو الاستغلال مثل بعض المعامل عليها يافطة (معمل كوداك) فى أماكن عديدة ٠

وعلى سيبل المثال فأن نظام الفرانشايز أقام أول معرض له فى مصر فى إبريل عام ١٩٩٦ بمركز القاهرة الدولى للمؤتمرات بمدينة نصر وفى هذا المعرض قامت عشرات الشركات فى عرض فرص جديدة لراغبى الاستثمار عن طريق نظام الفرانشايز (**حقوق الانتفاع**) وهذا النظام هو طريقة لإدارة الأعمال تقوم بمقتضاها شركة وتسمى (**FRNCHSOR**) بمنح حق استغلال أسمها التجارى وعلامتها ومنتجاتها وكذلك نظم التشغيل الخاصة بها وكل خبراتها المكتسبة فى مجال عملها إلى شركة ثانية أو أفراد أو مجموعة أفراد ويطلق عليهم (**FRNCHISEES**) والشركة مانحة حق الاستغلال أو حق الانتفاع تستفيد من هذا النظام لأنها :

- تحصل على مقابل لحقوق الاستغلال وغالباً ما يكون نسبة من إجمالى مبيعات كل مشترى حق الاستغلال (**ROYLTY**) ومبلغ يسدد مرة واحدة عند بدء التعامل (**FRNCHISE FREE**)
- تحقق الانتشار والتوسع لإسمها ومنتجاتها
- تفتح فروعاً كبيرة بدون استثمارات عقارية ضخمة

ويستفيد مشترى حق الاستغلال من هذا النظام لأنه يبدأ من حيث إنتهى الآخرون فهو :

- يستثمر فى مشروع قائم بالفعل ونجاحه ثابت
- يستفيد من معرفة المستهلك بالاسم التجارى وثقته فى المنتج أو الخدمة
- يضمن وجود خبرات ونظام وفريق عمل لمساندته فى إدارة مشروعه قد يكلفه سنين طويلة حتى ينميها بنفسه داخل مؤسسته
- تمتعه بالحملات الإعلانية الضخمة والتى تعدها وتمولها الشركة مانحة حق الانتفاع
- لا يخشى تقلبات الأسواق ولا يحتاج إلى الاستثمار فى تصنيع أو تخزين أو تطوير أو تدريب حيث تتولى الشركة مانحة حق الانتفاع كل هذه المهام نيابة عنه

كما ان المستهلك النهائى يفضل التعامل مع الأنشطة المدارة بنظام الفرانشايز لثقته فى جودة المنتج أو الخدمة ولضمان الشركة الأم لهذا المنتج أو الخدمة ٠

ومن اشهر الأنشطة السائدة فى هذا المجال فى مصر هو مجال الوجبات السريعة ومجال الملابس الجاهزة وانتشر هذا النظام ليصبح فى كل المجالات الصناعية والخدمات لأن نسبة نجاح المشروعات الجديدة التى بدأها أصحابها بهذا

النظام على مستوى العالم تعدت ٩٥% بينما المشروعات الجديدة التى بدأها أصحابها بدون هذا النظام لم تتعد نسبة نجاحها ٢٠% وأن دولاراً من كل ٣ دولار تصرف فى الولايات المتحدة يتوجه لنشاط يدار بهذا النظام باعتباره النظام الوحيد الذى يتيح تملك وإدارة مشروعات حد ادنى من الأعباء الإدارية والتكاليف الاستثمارية ويتيح للمستثمر ان يبدأ مشروعاً ايا كان حجم الاستثمار المتاح كما أنه يتيح توسعاً غير محدود فى فترة زمنية محددة ونظراً لحداثة هذا النظام فأن الأمر يتطلب من المصلحة استصدار تعليمات بأسس فحص هذا النشاط (معامل تحميض) والمقامة بنظام الفرانشايز ٠

١١ - نشاط الاطباء والمراكز الطبية

أ – أطباء الجراحة بكافة تخصصاتها :-

ويتم العمل على عدة محاور مختلفة لتغطية أوجه النشاط ويتم ذلك على النحو التالي : -

- فى الغالب يتعامل أطباء الجراحة مع مستشفى أو أكثر لإجراء العمليات وعند محاسبته لا يذكر عدد العمليات التى آجراها سنوياً كذلك تصنيف نوع العملية **{ كبرى / متوسطة / صغرى }** والتى يتم محاسبته عنها بالمأمورية بأسعار ضئيلة لا تكاد تصل حتى إلى أسعار المؤسسة العلاجية هذا بخلاف تصنيفه للعملية على غير حقيقتها فمثلاً الذائدة الدورية يتم تصنيفها على أنها صغرى فى حين أنها متوسطة لذلك تعتمد الخطة على العمل فى محاور مختلفة فى آن واحد كالاتى : -

١ - حصر المستشفيات الكبرى والاستثمارية بالمحافظات الرئيسية .

٢ - كل مستشفى بها دفتر يسمى (**دفتر العمليات**) يدون به اسم المريض / تاريخ وساعة العملية / نوع العملية / تصنيف { كبرى / متوسطة / صغرى } وهذا التصنيف دقيق لان نقابة الاطباء تحصل على رسم نسبى طبقاً لنوع العملية / اسم طبيب التخدير / اسم الجراح – اسم الطبيب المساعد ٠

لذلك يتعين تفريغ هذا السجل علماً بأنه سجل سنوى ويمكن التفريغ لمدة ٣ سنوات سابقة لحصر أطباء الجراحة ٠

وهذا التفريغ سوف يحقق فوائد عديدة : -

- حصر لأطباء الجراحة وتحديد تخصصات كل منهم (**نساء وولادة / جراحة عامة ٠٠٠الخ**)٠
- تحديد عدد العمليات التى أجراها كل طبيب سنوياً .
- تحديد عدد العمليات لكل جراح وفقاً لدرجتها **{ كبرى / متوسطة / صغرى}** فعلياً ٠

- تحديد عدد العمليات للجراح المساعد سنوياً ٠
- حصر وتحديد أطباء التخدير وعدد العمليات التى شارك فيها ونوعها { **كبرى / متوسطة / صغرى** } وفى الغالب كل جراح يعتمد فى عملياته على طبيب تخدير معين كفريق عمل ٠

٣ - من خلال عينة اسماء المرضى وعناوينهم يتم مناقشتهم فى المبالغ التى تم دفعها كقيمة للعملية ومن ذلك يمكن التوصل إلى اجر الجراح لكل فئة من العمليات بمعنى سعر العملية الكبرى / سعر العملية المتوسطة / سعر العملية الصغرى ٠

٤ - هناك نوع اخر من العمليات يسمى: - **عمليات اليوم الواحد أو العمليات البسيطة**

وعلى سبيل المثال هذا النوع لا يدرج بسجل العمليات المشار إليه سابقاً بل يتعين تفريغه من سجلات المستشفى مثل : -

أطباء النساء والتوليد يتم تفريغ : -

- عدد حالات الولادة التى أجراها الطبيب
- نوع الولادة (طبيعية / قيصرية) لتحديد سعرها ٠
- هناك حالات بالدفاتر تسمى حالات (كشك) مثل إجراء عملية كحت ٠٠**الخ**

لذلك يتعين حصرها لتحديد إيراد هذا النوع من العمليات البسيطة أو عملية اليوم الواحد وتحديد سعر كل عملية بعد مصادقة عينات من المرض ويضاف إيراداتها إلى إيرادات البند السابق

٥ - على التوازى يتم تحديد سعر الكشف للطبيب الجراح بالعيادة (مستعجل / عادى) فى كل سنة على حده ومتوسط عدد الكشف سنوياً بحيث لا يقل عن عدد الحالات (العمليات) التى أجراها الطبيب بخلاف المتابعة ٠

ومن خلال هذه المحاور يمكن تحديد الإيرادات الحقيقية لأطباء الجراحة فعلياً ومستندياً ومقارنتها بالإقرارات المقدمة منهم وبذلك يمكن تحديد الإسقاط سنوياً ٠

ب - أطباء التخديـــــــر : -

من خلال تفريغ السجلات المشار إليها سابقاً يمكن تحديد عدد العمليات لكل طبيب تخدير ونوعها (كبرى / متوسطة / صغرى / بسيطة) وسعر كل نوع منها ٠

ومن خلال ذلك يمكن حصر الإيرادات الفعلية لأطباء التخدير مقارنتها بالإقرارات الضريبية المقدمة وتحديد الإسقاط الضريبى سنوياً لكل

طبيب خلال السنوات التى يتم تفريغها من خلال مجموعات عمل تنفيذ هذه الخطة ٠

ملاحظات هامة : -

١ - يتعين التفرقة بين حالة عملية من جهات تتعاقد مع المستشفى أو الاتفاق المباشر مع الجراح ويتم ذلك من دفتر دخول المستشفى لتحديد السعر الفعلى للعملية (**أجر الجراح / المساعد / طبيب التخدير**) ٠

٢ - أن تنفيذ هذه الخطة المقترحة للوصول إلى تحديد الإيرادات الفعلية لأطباء الجراحة أمر هام يتعين معه قيام المأمورية المختصة بتنفيذ هذه الإجراءات الفعلية للأطباء عند محاسبتهم سنوياً وكما سبق أن أسلفنا أن كل جراح / جراح مساعد / طبيب تخدير منطقة عملهم مستشفى رئيسية معه علاوة على ٢ مستشفى على الاكثر ٠

ج - أطباء التجميل : -

يتم الحصر من خلال السجلات بالمستشفيات السابقة ذكرها بالإضافة إلى : -

الحصول على بيانات من مراكز التجميل الخاصة المرخصة من وزارة الصحة بنفس الكيفية ومصادقة عينة لتحديد سعر العمليات ومقارنتها بالموقف الضريبى خلال الإقرارات المقدمة ٠

د - مراكز الغسيل الكلـــوى: -

ويتم فيها حصر الإيرادات من اتجاهين :

الأول : - إيرادات من مرضى باتفاق مباشر (**وهى نسبة ضئيلة**) بسبب ارتفاع سعر الغسيل للمرة الواحدة وكثرة عدد مرات الغسيل ٠

الثانى : - وهو الغالب الاكثر شيوعاً ويتم ذلك لمرض يتم إحالتهم بمعرفة التأمين الصحى ويتم سداد القيمة بمعرفة التأمين الصحى ٠

لذلك يراعى اتباع الخطوات الاتية : -

١ - حصر المراكز المرخصة من وزارة الصحة (**على مستوى كل محافظة بالجمهورية**) ٠

٢ - الرجوع إلى التأمين الصحى لتحديد المبالغ المنصرفة لكل مركز سنوياً (**الأساس النقدى**) من حيث المبلغ ورقم وتاريخ الشيك ٠

٣ - تفريغ سجل الغسيل لمرضى الاتفاق المباشر وعدد مرات الغسيل وقيمة الغسيل وبذلك يمكن تحديد الإيراد الفعلى سنوياً ومقارنته بالإقرارات المقدمة وتحديد الإسقاط الضريبى ٠

ملحوظة هامة :-
عند الفحص يمكن تحديد الإيرادات المنصرفة للأطباء العاملين بالمركز (**مصروف للمركز وإيراد للطبيب**) ومقارنة هذه الإيرادات بموقفهم الضريبى وتحديد الإسقاط لهم ايضاً ٠

هـ - الأطباء الممارسون والاستشاريين فى كافة التخصصات : -

تنحصر إيراداتهم من : -
العيادات الخاصة (**يراعى تحديد اجر الكشف فعلياً فى كل سنة ونوعه (عادى / مستعجل**) والإيرادات المحققة من العمل بالمستشفيات الكبرى بالعيادات الخارجية وحالات المتابعة وحصر كل الإيرادات من دفاتر المستشفيات ومقارنتها بالإقرارات الضريبية وتحديد الإسقاط الضريبى

ملحوظة هامة : -
المستشفيات جهات التزام يتعين عليها الخصم من إيرادات الأطباء على كافة تخصصاتهم وإخطار المصلحة بهذه التعاملات والضريبة المستقطعة ولو تم ردع المستشفيات لتطبيق هذا الالتزام بالخصم والتوريد لأمكن الحصر بفاعلية لنشاط الأطباء ٠
يلاحظ على ما سبق أن المحاور التي ذكرت تخص المستشفيات ومراكز الغسيل الكلوى ومراكز التجميل والتى تقع بالقاهرة والجيزة والاسكندرية وعواصم المحافظات والمدن الكبرى
أما بالنسبة للمراكز والقرى فيمكن **حصر نشاط أطباء النساء والتوليد** من خلال الإخطارات الصادرة منهم للوحدات الصحية لقيد المواليد والتى قاموا بهـا ولحسابهم (**عمليات ولادة**) سواء فى عياداتهم الخاصة أو مراكز التوليد المملوكة لهم أو قيامهم بالتوليد فى منزل

الحالة ويتم ذلك من خلال مديريات الشئون الصحية بالمحافظات والوحدات الصحية التابعة لها للمراكز والقرى **{ حصر عدد حالات الولادة التى قام بها الطبيب خلال العام }** ٠
يتم بعد ذلك تحديد الموقف الضريبى للطبيب خلال العام والمقارنة بما ورد بالإقرار أو المحاسبة وتحديد المسقط من الحالات
علما بأن الإخطارات التى تتم بناء على قرار وزير الصحة ٢٩٢٥ لسنة ١٩٩٨ والخاص بالإلزام لقيد أى مولود لابد وأن يسجل بناء على شهادة من الطبيب القائم بعملية التوليد ٠

١٢ - نشاط المحامين

وتنحصر إيراداتهم من : -

- الاستشارات القانونية للأشخاص والجهات ٠
- القضايا بكافة أنواعها التى يتم مباشرتها ٠
- عمولات عن أعمال عرضية وتكشف عرضا٠

و يتم الرجوع لوحدات الخصم لتحديد الاستشارات للجهات والمبالغ المحققة سنوياً ، كما يتم الرجوع إلى قلم الكتاب والمحضرين لكافة المحاكم على مختلف درجاتها وأنواعها لتحديد عدد القضايا لكل محامى ومقارنة ذلك بالإقرارات الضريبية لتحديد الإسقاط الضريبى وجدير بالذكر أن هناك قضية هامة تثور فى هذا الصدد وهى : -

{ أن قلم الكتاب يخصم من كل محامى عند رفع أى قضية مبلغ تحت حساب الضريبة ولا تقوم وزارة العدل بتوريده لمصلحة الضرائب وبذلك تضيع على المصلحة حصيلة ضريبية مستقطعة لم تورد من وزارة العدل بمعنى مبالغ بالملايين ضاعت من الحصيلة بالإضافة إلي عدم معرفة المصلحة بعدد القضايا لكل محامى نتيجة عدم إخطار المصلحة بها لعدم الالتزام بالتوريد }

والمبلغ المستقطع يختلف حسب نوع المحاكم مدنية تجارية جنائية جنح استئناف نقض / مجلس دولة ٠٠٠الخ وحسب الدرجات لكل محكمة قضاء إدارى إدارية عليا / نقض استئناف / جنح إبتدائى ولتحديد خطورة وحجم القضية المثارة بفرض ان مبلغ الخصم (**متوسط**) ٢٠ جنيه وعدد القضايا مليون فتكون المبالغ الضائعة من الحصيلة الضريبية ٢٠ مليون جنيه وهكذا ٠

محامى التعويضات : -

توجد شريحة من المحامين يتركز نشاطهم على قضايا التعويضات وتنحصر إيراداتهم من هذا النشاط بتحديد نسبة يحصلون عليها من قيمة هذه التعويضات المنصرفة وهذا النشاط أعلى إيرادات فى نشاط المحامين ولذلك يتم العمل على المحاور التالية فى آن واحد٠

شركات التأمين : -

يتم الرجوع إلى جميع شركات التأمين العاملة (الشرق – مصر للتأمين – الأهلية – الفرعونية – المهندس ٠٠الخ) للحصول على بيان يتضمن اسماء الحالات التى تم صرف تعويضات لهم وقيمة التعويض وتاريخه واسم المحامى الذى تولى مباشرة القضية وذلك خلال سنوات محددة ٠

يتم مصادقة بعض الورثة الذين صرفوا التعويضات ومناقشتهم لبيان النسبة أو ما حصل عليه المحامى من أتعاب نتيجة مباشرة القضية حتى

يمكن تحديد الإيرادات المحققة أو الحصول على صورة من العقد المبرم بين المحامى والورثة ٠

الإدارة العامة لمشروعات القاهرة الكبرى (نزع الملكية)

وتقع خلف مسجد رابعة العدوية بمدينة نصر وهذه الإدارة تتولى صرف التعويضات الخاصة بنزع الملكية بالقاهرة الكبري ٠

ويتم الحصول على بيان بأسماء مستحقى التعويض المنصرف وقيمة وتاريخ صرفه واسم المحامى الذى باشر القضية وذلك خلال سنوات البحث ٠

يتم مصادقة بعض مستحقى التعويض لتحديد قيمة الأتعاب التى حصل عليها الحامى أو صورة العقد المبرم بينهم لأن معظم هذه القضايا تتمثل الأتعاب فى نسبة من قيمة التعويض المنصرف ٠

بعد ذلك يتم تحديد الموقف الضريبى لمحامى التعويضات وبحثه من وجهة نظر التهرب الضريبى بحيث قد يسفر البحث عن : -

- وجود إسقاط جزئى فى الإيرادات بالمقارنة مع الإقرار أو المحاسبة
- وجود إخفاء كلى (**قضايا التعويضات**)

قضايا الضرائب

ولحصر إيراداتهم يتم الرجوع إلى وحدة الخصم للوصول إلى المبالغ المستقطعة من المنبع نتيجة أعمال استشارية للجهات المختلفة ٠

١٣ - نشاط المهندسين

وتنحصر إيراداتهم فى : -

- إيرادات من أعمال استشارية
- إيرادات من أعمال رسومات هندسية وتصميمات هندسية
- إيرادات من أعمال الإشراف التنفيذ ومتابعة التنفيذ
- إيرادات من التنفيذ بمعرفة المهندس

ولحصر كافة أنواع تلك الإيرادات يتم : -

- الرجوع إلى المجمعة العشرية وتفريغ البيانات الواردة بها وطبيعة العمل لكل مهندس على أن يتم ذلك خلال السنوات المراد بحثها ٠
- الرجوع إلى إدارات التراخيص بالأحياء والمراكز لتحديد اسم المهندس الموقع على الرسم والاستشاري والمنفذ خلال سنوات البحث

- مصادقة شركات المقاولات الكبرى مثل المقاولين العرب وتحديد تعاملات الاستشاريين وأعمال الباطن المنفذة للمشروعات الكبرى .
- الرجوع الى نقابة المهندسين لحصر الأعمال التي قام بها المهندس
- الرجوع إلى اتحاد التشييد والبناء بمدينة نصر حيث يجب على كل مقاول أن يحمل سجل مقاولين محدد بدرجة أو فئة من ١ إلى ٧ ويبدأ من ٧ وللحصول على الدرجة الأعلى ٦ مثلا يتعين عليه تنفيذ عمليات بقيم معنية (خبرات سابقة منفذة) وحاليا فى جمهورية مصر فالدرجة الأولى تقتصر على عدد محدود من المقاولين الذين يقومون بإنشاء المشروعات السكنية والمرافق الضخمة . لذا يتم الرجوع إلى اتحاد التشييد والبناء بمدينة نصر لتحديد الدرجة والرخصة والإطلاع على ملف المقاول حتى يمكن تحديد الأعمال الحقيقية والمنفذة فعليا فى كل سنة حتى تاريخه وقيمة العملية ونوعها وتاريخ تنفيذها

١٤ - نشاط الفنانين

ويتم تحديد إيرادات الفنانين عن طريق :_

١ - حصر تعاقدات اتحاد الإذاعة والتليفزيون لمختلف الأعمال الفنية
٢ - حصر تعاقدات شركات الإنتاج الفنى لمختلف الأعمال الفنية
٣ - حصر موافقات الرقابة الفنية للحفلات
٤ - حصر موافقات نقابة الفنون الموسيقية والتمثيلية
٥ - حصر استمارات ضريبة الملاهى
٦ - حصر الحفلات التى تقام بنوادى ضباط القوات المسلحة من غناء ورقص وتحديد الأجر المنصرف وتاريخ الحفلة (**إدارة الشئون المعنوية بالقوات المسلحة**)
٧ - حصر الحفلات من واقع إدارة رسم التنمية بالمصلحة .
٨ - حصر الحفلات من خلال المعتمدين ووكلاء الفنانين
٩ - تشكيل مجموعة عمل لحصر الحفلات (**خاصة الصيفية**) للفنانين الأجانب لتحصيل الضريبة المقطوعة فى كل حفله .
١٠ - تجميع وتفريغ قيم التعاقدات وتاريخ الحفلات المعفاة من الضريبة والتى أخطرت بها المصلحة مثل حفلات الجمعيات الخيرية أو من خلال ضريبة الملاهى .

١١ - بالنسبة للأفلام والتوزيع الخارجى وتحديد الإيرادات عن التوزيع الخارجى فإن النقابة تحصل على رسم نسبى من قيمة عقد التوزيع الفعلى والبيع الخارجى فيتم الإطلاع على سجلات النقابة ومقلوب الرسم النسبى يمثل القيمة الحقيقية لعقد التوزيع

١٢ - بالنسبة للتوزيع الداخلى عن الأفلام الأجنبية فيتم حصرها من خلال استمارات ضريبة الملاهى لدور العرض بالجمهورية

١٣ - الحصول على دليل { بانوراما السينما } الذى يحدد فيه اسم الفيلم وتاريخ عرضه وأسماء الفنانين ومن خلاله يمكن حصر أعمال شركات الإنتاج وكذلك حصر الأعمال الفنية لكل ممثل من خلال هذه البانوراما ٠

وبتجميع التفريغ ومقارنته بالإقرارات يمكن تحديد الإسقاط الضريبى ٠

١٥- نشاط المحاسبين

ولحصر إيراداتهم يتم : -

i. الرجوع إلى وحدة الخصم للوصول إلى المبالغ المستقطعة من المنبع كضريبة نتيجة أعمال استشارية للجهات ٠

ii. الرجوع الى بعض الإقرارات المقدمة للمأمورية لتحديد المحاسبين الذين قاموا بإعدادها والمقارنة مع ما ورد بإقراراتهم الضريبية .

١٦- نشاط المستخلص الجمركى

يتم الرجوع إلى المنافذ الجمركية (٢٤) منفذ جمركى على مستوى الجمهورية ٠

وغالبا يعمل المستخلص الجمركى على منفذ رئيسي خاص بنشاطه مثلا مستخلص بالإسكندرية غالبا يعمل من خلال منفذ جمرك الإسكندرية ٠

والقاهرة يوجد بها بعض المنافذ منها على سبيل المثال : -

- ✓ منفذ قرية البضائع بمطار القاهرة الجوى
- ✓ جمرك السيارات بمدينة نصر ٤ ش الطيران
- ✓ منفذ السبتية الخاص بالدخان

- ويتم الرجوع لتلك المنافذ ومن خلال الدفاتر يتم استخراج عدد الحالات التى قام المستخلص بانهاءها خلال السنة ٠
- كما يتم مصادقة بعض الشركات والأفراد لبيان المبالغ التى حصل عليها المستخلص فى إنهاء العملية الواحدة وخاصة العمليات ذات المبالغ الكبيرة ٠

- يتم تحديد الموقف الضريبى وبمقارنته بالبيانات التى تم التوصل إليها يتم تحديد الإسقاط ٠

١٧- نشاط المرشدين السياحيين

ولتحديد حجم إيراداتهم يتم : -

- تحديد بيان بأسماء المرشدين الصادر لهم ترخيص مزاولة المهنة من وزارة السياحة شارع عدلى – القاهرة
- الرجوع إلى الشركات السياحية الكبرى والحصول منها على بيان بالمبالغ التى حصل عليها المرشد السياحى خلال السنة وتاريخ الحصول عليه
- وغالبا يتعامل المرشد مع شركة رئيسية طبقا لاحتياجات الشركة وجنسية الأفواج السياحية الوافدة ولغة المرشد السياحى
- الرجوع إلى وحدة الخصم بالمصلحة لبيان المبالغ المستقطعة من المرشد السياحى وهذا البيان يمكن الاستفادة منه فى تحديد جهات تعامل المرشد حتى يمكن الرجوع إليها للحصول على كافة البيانات خلال سنوات البحث ٠

١٨- نشاط المدرسين ومراكز الدروس الخصوصية

يتم مراعاة ما يلى :-

- الجزاءات الموقعة على المدرسين لإجبار التلاميذ على الدروس الخصوصية خلال السنوات الخمس الماضية وتاريخ الجزاء وأعداد التلاميذ وبيان حالة عن المدرس ٠
- بيان بالمراكز المرخصة لمزاولة الدروس الخصوصية للإطلاع على سجلاتها وتحديد الإيرادات المهنية المحققة لكل مدرس بتلك المراكز وخاصة مراكز الجمعيات المعفاة ٠

بيان بالمبالغ المنصرف من مجموعات التقوية التى تتم بالمدارس واعتبارها إيراد مهنى وليس مكافآت منصرفة **{ طبيعة الإيراد }** ٠ بما فى ذلك مدارس اللغات الأجنبية الخاضعة لإشراف الوزارة ٠

مع تحيات مجموعة العمل الذين ساهموا في إعداد هذه المادة العلمية ...