



جامعة المنصورة
كلية الحقوق
قسم الدراسات العليا

دور الإدارة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي العقاري

إعداد الباحث

حسام راضي أحمد عبد الباقي

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور: السيد أحمد عبد الخالق

أستاذ الاقتصاد السياسي والتشريعات الاقتصادية

بكلية الحقوق- جامعة المنصورة ووزير التعليم العالي الأسبق

٢٠٢٣ م.

جدول المحتويات

المقدمة:	٣
إشكالية البحث:	٤
تساؤلات البحث:	٥
أهمية البحث:	٥
أهداف البحث:	٦
منهجية البحث:	٦
الدراسات السابقة:	٧
الإطار النظري:	١٠
المبحث الأول: ماهية الإدارة الضريبية العقارية.	١٠
المطلب الأول: مفهوم الإدارة الضريبية وأهميتها.	١٠
المطلب الثاني: أقسام الإدارة الضريبية وسلبياتها.	١٣
المبحث الثاني: انتشار ظاهرة التهرب الضريبي العقاري.	١٧
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي العقاري وصورة.	١٧
المطلب الثاني: أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي العقاري وأنواعه.	٣٢
المبحث الثالث: طرق مكافحة الإدارة الضريبية لظاهرة التهرب الضريبي.	٣٨
المطلب الأول: آليات الإدارة الضريبية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.	٣٨
المطلب الثاني: العقوبات المقررة لمرتكب جريمة التهرب الضريبي.	٤٧
الخاتمة: (النتائج - التوصيات).	٥٥
المراجع:	٥٨

المقدمة:

لا شك في أن الضرائب هي أداة مهمة في السياسة المالية ولأنه من قبل الإيرادات العامة؛ حيث تعتمد عليها الدولة في صياغة السياسة المالية والاقتصادية بهدف تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً، فإن دورها لا يقتصر على الأغراض المالية؛ حيث قد تم توسيع الأهداف حتى تشمل أهداف منها اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم الضرائب وهي في طبيعة هذه الأهداف التي تسعى إلى إعادة توزيع الدخل وفي تحفيز الادخار والاستثمار تبعاً لأولويات التنمية.

الضرائب هي وسيلة لتعزيز النشاط في مجال الاقتصاد، كما هو الحال في حالة التضخم والناكماش، وفي حالة التضخم الناجم عن الزيادات الكبيرة في مستويات أسعار السلع والخدمات، فإن أحد الأسباب هو توافر كميات كبيرة السيولة في أيدي الأعضاء، وفي هذه الحالة ستعمل الدولة على زيادة الضرائب المفروضة على المواطنين للحد من ظاهرة التضخم عن طريق تقليص السيولة ولكن اليناكماش، وفي هذه الحالة المتمثلة في الركود الاقتصادي، تحاول الدولة لتقليل مقدار الضرائب المفروضة على مواطنيها وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الحراك الاجتماعي ويترتب عليه زيادة الإنفاق على شراء السلع والخدمات وبالتالي تفعيل الواقع الاقتصادي للبلاد المتدهور بشكل كبير.

ومع ذلك مع توسع نطاق الضرائب وتنوعها، غالباً ما يلجأ دافعو الضرائب إلى الحيل والإجراءات لتجنب دفع ضرائبهم، المعروفة باسم التهرب الضريبي، والتي لها جوانب خطيرة وعواقب سلبية، وإن التأثير على الاقتصاد الوطني، بحكم طبيعته، يؤدي إلى استنفاد الموارد التي يجب أن تستفيد منها خزينة الدولة أحدها أن دافعي الضرائب يستغلون في كثير من الأحيان الثغرات في قانون الضرائب، وبالتالي فإن المشكلة الأكثر شيوعاً التي يواجهها المحصلون هي التأثير السلبي على الإيرادات العامة وبالتالي حلقة ضعيفة في تحقيق الأهداف المرجوة لذلك أصبح من الضروري مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة بكل الوسائل الممكنة ضمناً لاستمرارية استمرارية مدخلات الموارد المالية في خزانة الدولة وكان هذا الأخير هو أنجح طريقة لتحسين تحصيل الضرائب ومحاربة التهرب الضريبي.

تلعب ملكية الممتلكات بجميع أنواعها أيضاً دوراً أساسياً في التنمية الشاملة للبلاد وطالما يتم تنظيم الاستثمارات العقارية وتوجيهها، يمكن التحكم في الشراكات الاقتصادية بطرق عديدة؛ تنظم القوانين ملكية العقارات عن طريق وضع الأسس القانونية التي تحكمها، فضلاً عن أوجه القصور الإدارية المفروضة على الأنشطة التي تخضع للضريبة، وهي ظاهرة عرفت بالتهرب الضريبي التي تهدد الاقتصاديات هذه الدول وهذه الظاهرة تمنع الدول من تحقيق أهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، والتهرب الضريبي حقيقة واقعة تعاني منها دول العالم، ومن الناحية الاقتصادية هناك دلائل قوية على أن هذه الظاهرة آخذة في الازدياد فعلى الرغم من الجهود التي تبذلها معظم المجتمعات لقمع التهرب الضريبي إلا أنها مستمرة ، ولكن بدرجات متفاوتة من بلد إلى آخر ويرجع ذلك إلى ارتفاع الوعي الضريبي لدى المواطنين والسياسات العقابية القاسية المفروضة على المتهربين من الضرائب.

إشكالية البحث:

تمثل الضريبة أحد الأدوات الهامة والحيوية في تمويل موازنة الدولة؛ حيث قد تطرأ تطورات عديدة حول الإيرادات الخاصة بالضريبة منذ أن تم تلقيها من قبل السلطة الوطنية، فهناك الكثير من التأثيرات التي تزيد من حالات التهرب الضريبي؛ حيث قد تخطت مصر نسبة التهرب الضريبي في حدود (٥٥ %) في ذات الوقت الذي تعتمد فيه الحكومة المصرية على الضرائب بأنواعها كافة في تدبير ما يقرب من (٨٠%) من إيرادات الموازنة العامة للدولة التي تخطت حدود ١,٣ تريليون جنيهه (حوالي ٨٣ مليار دولار) خلال العام المالي الحالي ٢٠٢١-٢٠٢٢، وإن ضريبة التصرفات العقارية تعد هي إحدى ضرائب الدخل، ومن الممكن أن يكون العقار وحدة سكنية أو شقة أو أرض، وهي ٢,٥ % من قيمة التصرف، على أن يلتزم الممول بأن يدفع ضريبة التصرفات العقارية خلال ٣٠ يوماً، وفي حال عدم الإخطار تطبق عليه مقابل تأخير، كما انه قد أضاف بعض من التعديلات على أن التصرفات العقارية قبل ١٩ مايو كانت تخضع لـ ٢,٥ %، ومشروع القانون الذي يعطى تسهيلات والتصرفات قبل ١٩ مايو ٢٠١٣، إلا انه يؤخذ عليها ضريبة مقطوعة والضريبة تستحق على البائع الأخير

والحد الأقصى له يكون ٤ آلاف جنيهاً مهما بلغت قيمة العقار، ولما يوجد حالياً ارتباط بين التصرفات العقارية والتسجيل.^(١)

وبالتالي استمدت الدراسة مشكلتها من درجة فاعلية الإدارة الضريبية في محاربة التهرب الضريبي في الدولة المصرية، ولذا لا بد من إيجاد طريقة لحل المشكلة التي تتمثل بالدراسة من خلال الإجابة عن السؤال الرئيسي:

كيف يمكن للإدارة الضريبية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الدولة المصرية؟

تساؤلات البحث:

يثير هذا البحث عدة من التساؤلات التي سوف نحاول الإجابة عليها من خلال بحثنا وهذه التساؤلات هي:

- ماهية الإدارة الضريبية وما دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي العقاري؟
- ما هي ظاهرة التهرب الضريبي العقاري وما أسباب وجوه هذه الظاهرة؟
- هل هناك الجزاء المطبق على مرتكب جريمة التهرب الضريبي جزاء مالي فقط، أم جنائي، أم اللاتين معاً؟
- ما هي الآليات التي تطبقها الإدارة الضريبية للحد من هذه ظاهرة التهرب العقاري؟

أهمية البحث:

الأهمية النظرية:

تتبع الأهمية النظرية لهذه الدراسة في إفادة العديد من الفئات التي من أهمها فئة المكلفين لمعرفة حقوقهم والتزاماتهم، وفئات (مديريات) الإدارة الضريبية بهدف التعرف على حقيقة الوضع الضريبي لدواعي تقييمه والبحث عن الأفضل، ويأمل الباحث من الاعتماد بهذا

(١) رامي محيي الدين، الضرائب: التصرف بالهبة أو التبرع أو الوصية في العقار تعفى من التصرفات العقارية، اليوم السابع، مصر، ٢٠٢١م.

البحث كقاعدة بيانات ومعلومات حول درجة فاعلية الإدارة الضريبية في محاربة التهرب الضريبي في مصر .

الأهمية العلمية:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتعامل مع قضية مهمة وخطيرة للغاية من حيث تأثيرها على الاقتصادات الوطنية، وعلى رأسها دافعي الضرائب ولمعرفة حقوقهم والتزاماتهم، تحتاج السلطات الضريبية إلى تقييمها وتحديدها، كما من أهمية البحث التعرف على آليات مكافحة الإدارة الضريبية لظاهرة التهرب الضريبي.

أهداف البحث:

تهدف الدراسة لتحقيق عدة من الأهداف التي تتمثل في:

- يهدف لبيان ماهية الإدارة الضريبية عن طريق التعرف على مفهوم الضريبة العقارية وبيان أهميتها وأقسامها.
- التعرف على الضريبة من خلال بيان مفهومها وبيان أنواع التهرب الضريبي العقاري وأسباب وجود هذه الظاهرة.
- بيان الجزاءات المالية والجنائية التي تقع على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي العقارية.
- بيان الآليات التي اعتمدها الإدارة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي العقاري.

منهجية البحث:

يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي الوصفي التحليلي فيما يتعلق بظاهرة التهرب الضريبي وعلاقته بالاقتصاد المصري، وبيان تأثيره البيئي، كما أن الاعتماد على المنهج الوصفي يمكننا من رصد تطبيق التقنية في النظام الجنائي، والمنهج التحليلي بتحليل النصوص القانونية المنظمة لها، تلك التي ترتبط بواقعها العملي.

الدراسات السابقة:

١. قامت (خديجة عوادية)، بإجراء دراسة بعنوان (دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي)، عام (٢٠٢١م) (٢).

اعتمدت الدراسة على المنهج: إجراء تحليل ميداني على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق أهراس، من خلال استخدام الاستبيان في جمع البيانات وتحليلها بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS حيث قد اتبع المنهج الوصفي التحليلي. هدفت الدراسة إلى: الكشف عن الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية من خلال تعريفها والتعرف على مبادئ الحوكمة الضريبية، وبيان آلياتها في الحد من التهرب الضريبي.

وتوصلت الدراسة لعدة من النتائج كان أهم هذه النتائج مدى مساهمة مبادئ الحوكمة الضريبية في زيادة حصيلة إيرادات الدولة مما يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي.

٢. قام الباحث (محمود محمد الدمرداش)، بإجراء دراسة بعنوان (مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي)، عام (٢٠٢٠م) (٣).

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي القائم على المنهج الاستقرائي والمقارن مستعيناً في هذا المراجع والإحصاءات الحديثة وكذلك التشريعات المقارنة. هدفت الدراسة إلى: التعريف بالاقتصاد الرقمي وشرح خصائصه من منظور ضريبي، مراجعة آليات التهرب الضريبي المتعلقة بالاقتصاد الرقمي والجهود الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الناشئ عن أنشطة الاقتصاد الرقمي، كما أنها تهدف إلى تقييم ممارسات السيادة الضريبية فيما يتعلق بالنشاط الاقتصادي الرقمي في مجال ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة في مصر والمملكة العربية السعودية.

توصلت الدراسة لعدد من النتائج ومنها: تؤدي الزيادة المستمرة في التجارة الإلكترونية ونشاط الاقتصاد الرقمي إلى نقل السلطات الضريبية بعيداً عن الدولة ككيان

(٢) خديجة عوادية، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مج ١٠، ع ١، مجلة المؤسسة، الجزائر، ٢٠٢١م.
(٣) محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، مصر، ٢٠٢٠م.

ضريبي نحو المنظمات الدولية التي تلعب دوراً رئيسياً في تصميم السياسة الضريبية، وأن الفجوة الرقمية الموجودة بين دول العالم تعد ركيزة في الأسواق للمنصات الرقمية وتأمين الجذور المالية تؤدي إلى تناقضات في توزيع القيمة المضافة والأسس الضريبية، مما يؤثر على قواعد الاختصاصات الضريبية.

٣. قامت (سلوى صالح كامل مذكور)، بإجراء دراسة بعنوان (مكافحة التهرب الضريبي وتأثيرها على الحصيلة الضريبية)، عام (٢٠٢٠م) ^(٤).

اعتمدت الدراسة المنهج: الاستقرائي لدراسة المفاهيم الأساسية الخاصة بالسياسة الضريبية من أجل مكافحة التهرب الضريبي، كما اعتمدت على المنهج المقارن من خلال مقارنة البيانات الضريبية التي تتعلق بالإيرادات الضريبية في كلاً من مصر وتركيا.

هدفت الدراسة إلى: بيان مجموعة من الأهداف التي منها بيان مظهر مدى تأثير نظام مكافحة التهرب الضريبي في مصر على الإيرادات الضريبية، والتعرف على أنظمة مكافحة التهرب الضريبي المطبقة في تركيا وماليزيا ومصر، كما تهدف لوضع حلول واقتراحات مناسبة للسياسة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي في مصر من أجل زيادة الإيرادات الضريبية.

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: التهرب الضريبي هو التحدي الأول الذي يواجه في التنفيذ الفعال للسياسات المالية والاقتصادية للدولة بسبب آثاره السلبية المتعددة، وتعمل الحوكمة الضريبية على توفير البيئة المناسبة لتحقيق العدالة الضريبية، ولا تتعلق الحوكمة الضريبية بالخروج عن قانون الضرائب، بل تتعلق بدعمه وتجسيده، ومن أجل مكافحة التهرب الضريبي يجب أن تسعى الحوكمة الضريبية إلى تنظيم العلاقة بين السلطات الضريبية ودافعي الضرائب وتقريبهم من خلال قانون الضرائب.

(٤) عادل بوصيعة، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، كلية العلوم السياسية والاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، ٢٠١٩ / ٢٠٢٠م.

التعليق على الدراسات السابقة:

يتميز بحثنا عن الدراسات السابقة في تناوله لدور الإدارة الضريبية المصرية في مكافحتها لظاهرة التهرب الضريبي حيث قد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي معاً على عكس الدراسات السابقة فمنهم قد اعتمدت على المنهج الاستقرائي المقارن مثل دراسة سلوى مذكور، ومنهم من اعتمد على المنهج التحليلي كدراسة خديجة عوادية، كما أننا تناولت الدراسة من الجانب النظري على عكس دراسة خديجة عوادية التي تناولتها من الجانب التطبيقي، كما يتميز بحثنا في تناوله للموضوع حل البحث داخل الجمهورية المصرية كما في دراسة محمود الدمرداش، واختلافها عن دراستي (سلوى مذكور، وخديجة عوادية التي اعتمدت داخل جمهورية الجزائر).

الإطار النظري:

المبحث الأول: ماهية الإدارة الضريبية العقارية.

إن إدارة الضرائب هي المسؤولة عن تنفيذ قوانين الضرائب وتنفيذها إلى أقصى حد، من بهدف توفير حماية حقوق كل من الخزنة العامة ودافعي الضرائب من الجانب الآخر، فهي تساهم في تطوير هذه القواعد القانونية بما يتماشى مع التطورات المجتمعية وأهدافه تقوم إدارة الضرائب، مثلها مثل أي جهاز إداري حكومي للقيام بمجموعة من المهام والوظائف المنوطة به والتي تقوم بالتخطيط والتوجيه والتنظيم والإدارة على أساس علمي إداري ومع ذلك، فهي مختلفة في أنها تتميز بذاتيتها المستقلة التي تتبع من استقلالية قانون الضرائب، الذي يعمل على تنفيذه، عن القوانين الأخرى عن طريق الامتيازات والصلاحيات الممنوحة له والتي لا تمنح لسلطة أخرى و تختلف إجراءات التقاضي في القضايا الخاصة بالضرائب عن إجراءات الدعوى المدنية في قوانين المرافعات، وغيرها من المؤشرات على استقلالية قانون الضرائب.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة الضريبية وأهميتها.

تعتبر إدارة الضرائب بمثابة عقوبة من قبل السلطات الإدارية للدولة، المسؤولة عن تنفيذ وتطبيق قوانين الضرائب، وتعتبر هيئة إدارية تابعة لوزارة المالية تعمل على حماية حقوق الممولين مع التحقق من نزاهة القوانين الضريبية وتطبيقها.

الفرع الأول: تعريف الإدارة الضريبية العقارية.

الإدارة الضريبية فهي تعد جزء من قبل السلطة التنفيذية في الدولة، تلك التي تتولي تنفيذ وتطبيق القانون الضريبي، وهي تعد جهة إدارية تابعة لوزارة المالية، كما تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون الضريبي وبالتحقق من سلامة تطبيقه، ويتحقق ذلك بهدف حماية مصالح خزينة الدولة من جانب، ومن الجانب الآخر حماية حقوق الممولين؛ حيث يحدد قانون الضريبة العلاقة التي تُخلق بين الإدارة الضريبية بالمولين، ويقوم على بيان الحقوق والواجبات لكل طرف منهما، فأن القانون الضريبي يفرض على الممول توفير الإقرار الضريبي عن دخله خلال الفترة التي قد حددها القانون، وأن يتحمل الممول مسؤولية لما جاء في هذا الإقرار من معلومات، كما انه يجب على الممول أن يدفع الضريبة في المواعيد

المحددة في القانون، كما عليه أن يسمح للإدارة الضريبية بالاطلاع على ما تريد من الدفاتر والمستندات بهدف غاية تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً، وغيرها من الالتزامات الأخرى تلك التي يفرضها القانون الضريبي على الممولين.

وفي المقابل يكون هناك التزامات على الإدارة الضريبية يتمثل أهمها عدم التعسف في استعمال كلاً من السلطة والصلاحيات التي تكون مقررة لها، وفي إعطاء الممول الحق في الدفاع عن نفسه، وفي إثارة ما يشاء من الدفوع سواء إن كان أمام الإدارة الضريبية ذاتها أو أمام القضاء الضريبي.

الفرع الثاني: أهمية الإدارة الضريبية العقارية.

تعد الإدارة الضريبية هي الركيزة الأساسية لنجاح النظام الضريبي بأكمله، وذلك لكونها تعد وسيطاً بين القانون الضريبي وبين الممول الضريبي أركان ثلاثة لهيكل النظام الضريبي بشكل عام وهما: (القانون الضريبي، الممول الضريبي، الإدارة الضريبية)، وتكمن الأهمية للإدارة الضريبية في أنها من خلال مواقعها تساعد على التالي: (٥).

- العمل بالقوانين الضريبية بما يكفل حماية حقوق خزانة الدولة من جانب وحقوق الممولين من جانب آخر.
- إصلاح قانون الضرائب اللازمة لإنشاء قانون ضريبي حديث يلبي احتياجات مجتمع متطور، وبالتالي هناك العديد من المهام في الإدارة والرقابة الضريبية؛ عند تحليل الأهداف التي يتعين تحقيقها في مجال إنشاء الضرائب السياسات والخطط التنسيقية لتحديد الدخل السنوي من ضرائب الدخل. يساعدك هذا في وضع الخطط والبرامج دون إجهاد ميزانيتك العامة.
- يمكن أن يؤدي تبسيط إدارة الضرائب وتوضيح قواعد قانون الضرائب وتطبيقها بشكل صحيح إلى تقليل الفجوات في تطبيق قانون الضرائب.

(٥) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، دار فروس العلمية، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٩م، ص ١٥١.

- تحويل قوانين الضرائب من نصوص عامة مجردة إلى قواعد مفصلة قابلة للتطبيق لكل نشاط. أي أنه يترجم من قوانين عامة إلى قوانين محددة اعتماداً على طبيعة أنشطة كل دافع ضرائب.

- وهو يستلزم تسليط الضوء على المزايا والحوافز والإعفاءات الواردة في قانون الضرائب والتي يمكن أن يستفيد منها كل من دافعي الضرائب والمسجلين، ودعم ثقة دافع الضرائب أو المسجل في إدارة الضرائب.

في المجال التنظيمي، تكون الإدارة الضريبية مسؤولة عن تشكيل الهيكل التنظيمي للإدارات وتحديد وظائفها وصلحاياتها وفقاً للقوانين واللوائح، وفي مجال التوجيه تصدر السلطات الضريبية قواعد وتعليمات لمساعدة الموظفين في عملهم، مثل إصدار بيانات للتقديرات والتقييمات والتحصيل، وفي مجال الرقابة تشرف السلطة الضريبية بمختلف أنشطتها بانتظام على كيفية أداء الموظفين لوظائفهم، وكذلك تقييم عملهم وتحديد العقوبات التي قد تمنعهم من تحقيق أهدافهم المرجوة.

لذلك فإن الكفاءة المهنية والصلاحية لإدارة الضرائب الإدارية تستند إلى درجة الكفاءة في استتباط القواعد والضوابط التي تحكم المحاسبة الضريبية لكل دافع ضرائب^(٦)، نشاط كل دافع ضرائب، ولأن الإدارة الضريبية تلعب دوراً مهماً في تحقيق أهداف النظام الضريبي؛ حيث تعتبر القضايا المتعلقة بإدارة الضرائب من بين أهم القضايا المواجهة للضرائب في البلدان النامية؛ ولهذا فإنه يتعين معالجة أوجه القصور تلك التي تعاني منها الإدارة الضريبية وذلك حتى تتمكن من أداء رسالتها الصعبة على أكمل وجه، لذلك أن نجاح تطبيق التشريع الضريبي يكون مرهون بنجاح مهمة رجال الضرائب المنفذين ويتمتعون بكفاءة عالية وبمدي استيعابهم لمشاكل الممولين وحلها بمرونة تتفوق على جمود التشريع، فإن التنظيم الإيجابي للإدارة الضريبية فإنه يقضي على نزعة التهرب لدى الممولين، كما انه يؤدي لزيادة الحصيلة

(٦) عبد اللطيف محمد خليل، مدخل مقترح لإدارة أداء الإدارة الضريبية على أساس القياس المتوازن لأداء، (دراسة اختبارية)، المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري) الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مع ٢، مصر، ٢٠٠٧م، ص ٢.

الضريبية، بالإضافة إلى انه يمكن تخطي مختلف الصعوبات تلك التي تواجه الإداري الضريبية ويتحقق ذلك عن طريق تطبيق الحوكمة الضريبية (٧).

المطلب الثاني: أقسام الإدارة الضريبية وسلباتها.

الإدارة الضريبية هي إحدى الإدارات الخاصة المهام الصعبة والمهمة في نفس الزمن، ومهامها صعبة حيث أنها مكلفة بتطبيق قانون الضرائب، وأنها تعتمد الهياكل ذات الصلة الممثلة في إدارتها ومؤسساتها، حيث تعد الإدارة الضريبية هي جزء من الإدارة المالية التي تقوم بدورها كجزء من الإدارة العامة، وتعرف الإدارة العامة بأنها كل جهد أو نشاط جماعي داخل المنظمات العامة وانها تقوم بتنفيذ الأعمال بواسطة الموظفين عن طريق التخطيط والتنظيم، ورقابة مجهوداتهم وتصرفاتهم من جانب، وباستخدام الإمكانيات المادية على الوجه الأمثل من جانب آخر قاصدة بهذا إشباع الحاجات العامة على مقتضى الأحكام بالدستور والقوانين، وعليه سوف نتناول أقسام الإدارة الضريبية والتعرف على ما بها من سلبيات.

الفرع الأول: أقسام الإدارة الضريبية العقارية.

يجب على الإدارة الضريبية القيام بما عليها من مهام ووظائف وحتى تقوم بها على أكمل وجه لا بد من وجود أقسام بها بهتم كلاً منهم بجزء على النحو التالي:

أولاً: الإدارة المركزية.

تعمل الإدارة المركزية على البحث والتخطيط: حيث تقوم بتطوير خطط طويلة وقصيرة

المدى تهدف إلى:

١. إصلاح وتطوير النظام الضريبي ليعكس النظام الضريبي المناسب لتحقيق أهداف المجتمع.
٢. اعتماد الخطط المقدمة من الإدارات التنفيذية لتطوير العمليات في كل إدارة تنفيذية، وتحسين كفاءة الإنتاج، وتذليل العقبات في الإدارات التنفيذية.

(٧) عاطف إبراهيم كامل، ولاء لطف عبد الله، مدخل مقترح لتطور الضريبة العامة على المبيعات لمواجهة التحديات المعاصرة، المؤتمر العلمي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية للعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية العامة والضرائب، ٢٢ - ٢٣ يونيو ٢٠١٤م، قاعة المؤتمرات الكبرى، دار الضيافة، العباسية، مج ٣، ص ٢٠١٤، ص ٢٣.

٣. تقليل الإنفاق وزيادة كفاءة أفرع الإنفاذ والتنسيق فيما بينها - إرشادات فنية لضمان تنفيذ القانون نصاً وروحاً وإجراءات من دافعي الضرائب إلى دافعي الضرائب بين مختلف فروع التنفيذ. توحيد المعايير قدر الإمكان.

٤. تصدر المصلحة تفسيرات لنص القانون لايضاح الغموض وإصدار التعليمات والمطبوعات والمذكرات الياضاحية والتعليمات حول الخطوات اللازمة لتطبيق القانون وإصدار النماذج اللازمة ومحاولات تحقيق هذه الأهداف. وتحقيقاً لهذه الغاية، ستوجه الإدارة إلى تنسيق المعاملات بين دافعي الضرائب ذوي التفكير المماثل، على أن يراعى الظروف الخاصة لكل حالة، والتأكد من أن السلطات الضريبية ودافعي الضرائب، وخاصة في البلدان النامية المضطربة، يسعون لبناء أفضل علاقة ممكنة مع إن إرث الاستعمار والعبء الضريبي الثقيل في اضطهاد دافعي الضرائب هو نتيجة إيمان دافع الضرائب بالعدالة، والعبء الضريبي، والثقة بين دافعي الضرائب ودافعي الضرائب، والتي تتحقق من خلال نزاهة دافعي الضرائب، ويزيد من العبء على السلطات الضريبية في خلق الجو السياسات الوطنية المتفق عليها، وكفاءة وموضوعية الإدارة الضريبية.

٥. المتابعة والمراقبة عن طريق متابعة ومتابعة التقارير الصادرة عن الإدارات التنفيذية. إجراء تحقيقات ميدانية بهدف التحقق من دقة تلك التقارير، والتحقيق في النتائج وتحليلها، وتحقيق التطوير والتقدم في خطة تحسين المجموعة.

٦. إدارة القوى العاملة: حيث تحدد الوظائف والتوصيف الوظيفي لكل وظيفة، واختيار الموظفين المؤهلين كماً ونوعاً، وتعمل على تدريب الموظفين بشكل مستمر، وتحسين أوضاعهم المالية والاجتماعية، ومتابعة أعمالهم بالمقابل ومعاينة كل من يتوسل لنفسه بالإخلال بواجبه ومسؤولياته الوظيفية^(٨).

(٨) عاطف إبراهيم محمد كامل، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية ضرورة حتمية لجذب الاستثمارات، مج ٣، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مصر، ٢٠١٦م، ص ٦.

ثانياً: الإدارة التنفيذية.

هي التي تنفذ وتطبق القواعد القانونية من خلال الاتصال المباشر مع دافعي الضرائب لذلك يجب إنشاء مكاتب عمل مريحة لكل من قام بدفع الضرائب وكذلك الموظف، وتقسيم العمل بين الموظفين لرفع كفاءتهم الإنتاجية كما تؤدي الإدارات التنفيذية الوظائف التالية:

١. خطة قصيرة المدى: مكان تعمل فيه على تطوير خطط عمل بهدف حدوث الأهداف التي تحاول تحقيقها هذه خطة بصفة دورية كل شهر أو كل سنة وتوافق عليها الإدارة المركزية.
 ٢. جرد للمكلفين: واتخاذ كافة الإجراءات الممكنة لتحقيق ذلك من أجل تحقيق عدالة ضريبية أعلى.
 ٣. اتخاذ إجراءات الربط الضريبي، وإجراءات جباية الضرائب، وإجراءات محاربة التهرب الضريبي.
 ٤. المتابعة والرقابة بإخراج الإحصائيات وإعداد التقارير السنوية ومقارنتها بالسنوات السابقة لمتابعة ومراقبة أوضاع المكلفين^(٩).
- الفرع الثاني: سلبيات الإدارة الضريبية العقارية.

يمكن أن تنقسم إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أولاً: القصور المتعلقة بالعمل الميداني ذاته والمتمثلة في:

١. فقد الثقة بين الجهاز الضريبي وبين الممولين.
٢. عدم كفاية المعلومات والبيانات عن بعض الممولين أو صعوبة الحصول عليها وذلك في المعاد المناسب سواء كان ذلك على مستوى المأمورية أو الجهاز الضريبي.
٣. تأخر وصول مختلف القوانين الخاصة بالضرائب أو التعليمات التفسيرية إلى المأمور المختص في الوقت المناسب مما يترتب عليه مشاكل عند محاسبة الممولين.
٤. كثرة المعلومات والبيانات المطلوبة سواء كان ذلك بصفة دورية أو بصفة غير دورية من مأموري الضرائب مما يتسبب في ضياع الكثير من الوقت.

(٩) عاطف إبراهيم محمد كامل، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية ضرورة حتمية لجذب الاستثمارات، مرجع سابق، ص ٧.

٥. عدم توافر المكان المناسب للمأمور لأداء العمل مما يقلل من كفاءة الإنتاجية كما يؤثر على النواحي النفسية للمأمور.
٦. عدم وجود نظام كامل لتوصيل الخطابات الصادرة إلى الممولين مما يتسبب في ضياعها ويترتب على ذلك الكثير من المشكلات التي تتمثل في الإعلان بالنماذج الضريبية.
٧. عدم وجود نظام سليم لتداول المعلومات التي ترد من الممولين حيث انه ثبت بالدليل العلمي فشل نظام الملفات بسبب ضياع الأوراق سواء بقصد أو بدون قصد مما يترتب عليه خلافات بين الممول والمأمور.
٨. تأخير وصول القوانين الضريبية الجديدة أو التعليمات إلى المأمور المختص في الوقت المناسب مما يترتب عليه مشاكل عند محاسبة الممولين^(١٠).

ثانياً: قصور تتعلق بأشخاص الجهاز الإداري الضريبي وتتمثل في:

١. فقد الثقة بين المأمور والمستويات الإدارية في مصلحة الضرائب كما هو متواجد بين أي رئيس ومرؤوسيه مما يترتب على ذلك إضاعة المعلومات.
٢. عدم وجود حوافز مادية عادلة تتناسب مع الجهود التي يبذلها المأمور الضريبي مع متطلبات الحياة الضرورية.
٣. حق العاملين في الرقي إلى الوظائف الأعلى والتسكين في الوظائف الشاغرة دون أن يرتبط ذلك بأهواء القيادات على النحو الذي عانت منه مصلحة الضرائب بوجود وظائف شاغرة دون تسكين العاملين عليها والبقاء على نظام الندب أو التكاليفات والذي يجعل القيادة تتحكم في مصائر العاملين ومستقبلهم الوظيفي.
٤. حق العاملين في اكتساب المهارات بالتدريب سواء أكان التدريب لاكتساب مهارا العمل قبل التعيين أو خلال شغل الوظائف طوال سنوات العمل بالإدارة الضريبية ومن ثم ضرورة دعم البرامج وتوفير الوسائل العلمية المتطورة وإحكام الإشراف الفني والإداري على أعمال التدريب داخل مقر العمل.
٥. حق العاملين أيضا في التمتع بالمساواة عند التعامل مع صندوق الرعاية الصحية والاجتماعية في المصالح المندمجة دون تدخل القيادات في التعديلات التي لا تكون في

(١٠) عاطف إبراهيم محمد كامل، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية ضرورة حتمية لجذب الاستثمارات، مرجع سابق، ص ٩.

صالح العاملين والتي تؤدي إلى عدم الاستقرار أو الاطمئنان مما يؤثر على كفاءة الأداء.

٦. عدم المساواة في تطبيق المواد الخاصة بالعقوبات فعندما تتهاون الإدارة المالية في تطبيق العقوبة التي ينشأ عليها القانون بشأن الذين يتهربون من دفع الضريبة يكون ذلك دعوي للاستمرار في التهرب الضريبي والتشجيع على ارتكابه.

المبحث الثاني: انتشار ظاهرة التهرب الضريبي العقاري.

أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي منتشرة في الكثير من البلدان، إلا أنها مستفحلة وواسعة الانتشار في مختلف الدولة، فإنه التهرب الضريبي يعد أحد فروع التملص من أداء الضريبة، حيث تشكل الضريبة العقارية عبئاً على دافعي الضرائب كونها من قبيل التكاليف المالية التي تدفع جبراً، مما يجعلهم يشعرون بهذا العبء ويشجعهم على محاولة التخلص منها من خلال مخالفة القانون بما في ذلك من خلال استغلال ثغرات في القانون بعضها غير قانوني، وبعضها غير قانوني، ويعاقب عليها القانون، مثل الاحتيال أو استخدام مختلف أساليب ضريبية احتيالية تكوين مخالفات صريحة.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي العقاري وصوره.

التهرب الضريبي مصطلح واسع لأنه يشمل العديد من الممارسات التي يعتبرها القانون جريمة يجب معاقبة مرتكبها وتتميز بالاحتيال الضريبي الذي يعني التزوير، والأفعال الخارجة عن نطاق القانون مثل التهرب الضريبي القانوني، والتي يتم تنفيذها لأغراض اقتصادية، أي لتحقيق مكاسب مالية منظمة، بغض النظر عما إذا كانت هذه الأفعال قانونية أو غير قانونية، وسوف نتناول صور التهرب الضريبي (١١).

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي العقاري.

تتناول تعريفات متنوعة للتهرب الضريبي من قبل العلماء وبعض هذه التعريفات اعتبرها البعض وسيلة للتخلص من الضرائب أو تقليلها باللجوء إلى الاحتيال أو الخداع، ويتم

(١١) فرقد فيصل جدعان الغانمي، أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، مج ٤، ع ١٤، العراق، ٢٠١٤م، ص ٤٤.

ذلك إما عن طريق إنكار وجود قاعدة ضريبية أو محاولة فرد للإفصاح عن مبلغ أقل من المبلغ الفعلي، ويمكن تحقيق التجنب من خلال تقديم بيانات خاطئة أو حقائق مخفية تكشف عن المصالح الفعلية لدافع الضرائب، كما يعتبر التهرب الضريبي من أهم جوانب الحياة الاقتصادية الحديثة، وهي مشكلة تصيب جميع الدول النامية والمتقدمة على حد سواء^(١٢).

يُقصد بالتهرب الضريبي أيضاً على أنه عدم دفع الضرائب المستحقة لدافعي الضرائب وهذا هو جزء أو كافة النسب المئوية التي هي مفروضة على دافع الضرائب ويتم التهرب منه باستخدام وسائل غير قانونية قبل أو أثناء فترة السداد، وبالتالي التهرب الضريبي، لأن الهارب من الضرائب يستخدم في الواقع أساليب غير مشروعة مثل الخداع والتزوير للحصول على شكل من أشكال الربح بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الإبقاء على معدل الضريبة مفروضاً عليه دون دفعها بالكامل؛ لأنه يهدف إلى تحقيق ربح غير مشروع.

كما يقصد بالتهرب الضريبي بأنه السلوك والتصرف بمختلف أنواعها التي تتم لهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، فالغش الضريبي بهذا المقصود أنه من المفترض أن تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، لكن أن المكلف بالضريبة يهرب من دفعها بشكل كلي أو جزئي بالاستفادة من مختلف الإعفاءات الضريبة والثغرات القانونية والنقص الذي يشمل مختلف النصوص به^(١٣).

ولكون الدراسة الحالية عن الضريبة العقارية فإن تعريف التهرب الضريبي من ضريبة العقارات هو:

التهرب من ضريبة الممتلكات هو أي إجراء سواء أن كان بالإيجاب أو السلب من قبل ضريبة الممتلكات أو دافع الضرائب على الممتلكات والذي يمنع الشركات الحكومية من تلقي كل أو جزء من ضرائب الملكية، والتي قد تكون قانونية أو غير قانونية دون تحميل العبء على الآخرين.

(١٢) أحمد خلف، دور إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، ٢٠١٤، ص ٢٨.

(١٣) محمد البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة- فلسطين، ٢٠١٦، ص ٤٦.

الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي العقاري.

تتعدد تصنيفات وأنواع التهرب الضريبي العقاري وأنه يكشف عن تعريف التهرب من ضريبة الأملاك يندرج تحت حالتين، أولهما استخدام وسائل مشروعة من قبل دافع الضرائب العقارية، لتمييز هذه الصورة عن التهرب المشروع أو التهرب الضريبي، ولكن هناك جوانب من الفقه التي تنتقد هذه التسمية على أساس أن هناك فرقاً مهماً بين مشروعية التهرب الضريبي، والثانية هي التهرب الضريبي بالعقوبات ، والتهرب الضريبي بدون غرامات تسمى هذه القضية التهرب الضريبي غير القانوني أو التهرب الضريبي وهي إحدى الجرائم الضريبية التي يعاقب عليها وفقاً للنصوص القانونية.

أولاً: صور التهرب الضريبي التي تلحق شخص المتصرف وبياناته.

من خلال الواقع العملي قد يلجأ بعض الممولين إلى التهرب من سداد ضريبة التصرفات العقارية وذلك من خلال التلاعب بشخص المتصرف ذاته وإخفاء بياناته الشخصية وتتمثل هذه الصور في عدة من الأشكال:

١- قيام المتصرف الفعلي وهو المكلف بأداء الضريبة بكتابة اسم شخص وهمي في عقد البيع وهذا الشخص وهو ما يطلق عليه بالاسم الدارج (ظاهرة الكاحول) وهو أن يقوم البائع أو المتصرف بإحضار أحد الأشخاص المجهولين الغير معروفين وفي مقابل مبلغ مالي زهيد يقوم بإبرام التصرف باسم هذا الشخص الوهمي (الكاحول) وذلك حتى لا تتمكن الإدارة الضريبية من تتبع الممول وتوقيع الحجز الإداري عليه لأداء الضريبة المستحقة.

٢- قيام الممول بكتابة وإطفاء عنوان إقامة وهمي في عقد البيع ومن ثم يصعب على الإدارة الضريبية تتبع الممول أو مخاطبته وبالتالي صعوبة أو استحالة تحصيل الضريبة.

٣- قد يعتمد بعض الممولين عدم كتابة الرقم القومي في عقد البيع وإخفاء كافة بياناته الشخصية وذلك حتى يصعب على الإدارة الضريبية تتبعه وتوقيع الحجز الإداري عليه.

وتتدرج هذه الصور الثلاث تحت ما يسمى بالتصرفات الصورية (التسخير).

وتلد الصورية في هذه الحالات على شخص الممول ويقصد منها إخفاء شخصيته تحت اسم شخص آخر..... كأن يهب شخص لأخر مالا ويكون الموهوب له ليس هو المقصود بالهبة بل المقصود شخص أخر يغلب أن تكون الهبة غير جائزة له بحيث يكون الشخص المذكور واسطة بين الواهب والموهوب له الحقيقي (١٤).

ولقد فطن المشرع الضريبي إلى مثل هذه الحالات وأورد في المادة ٣١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نصاً أشار فيه إلى التعاملات التي يكون فيها الممول الظاهر يعمل لحساب أخر بطريق الصورية بهدف التهرب (١٥).

وتظهر في هذه الصور تحديداً إشكالية أخرى أثارها هذه الصور:

ما مدى تأثير التلاعب في شكل الكيان القانوني للممول على ظاهرة التهرب الضريبي في مجال التصرفات العقارية.

كما أشار الباحث سابقاً إلى ان ضريبة التصرفات العقارية تفرض على الأشخاص الطبيعيين أما التصرفات العقارية الصادرة عن الأشخاص الاعتبارية تخضع لأرباح النشاط التجاري والصناعي.

(١٤) الدناصوري - عز الدين الصورية في ضوء الفقه والقضاء الطبعة الخامسة ١٩٩٧، بدون دار نشر، ص ٨٠ وما بعدها.
(١٥) هذه المعاملة ورد النص عليها في قانون الضريبة الموحدة رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في المادة ٣١ من حيث جاء فيها: إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت انه يعمل لحساب شخص أخر بطريقة الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون كان كلاهما الظاهر والحقيقي مسؤولين بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح، وفي تطبيق قانون حكم المادة إذا كان للممول الظاهر إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون بالإضافة إلى الأرباح المشار إليها في هذه المادة تحدد الضريبة المستحقة على الأرباح بنسبة هذه الأرباح إلى صافي الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة عليه ويعتبر ممولاً ظاهراً يعمل لحساب الممول الحقيقي المتنازل الية عبر المنشأة أو المنقول الية ترخصها إذا كانت بالمتنازل أو صاحب الترخيص علاقة عمل أو كان التنازل أو نقل التراخيص بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج وفي جميع الأحوال يجوز لصاحب الشأن إثبات جدية التصرف، وحتى يمكن فهم هذا النص لا بد من الرجوع إلى المادة السابقة له وهي المادة (٢٠) والتي جاء فيها: يدخل في وعاء الضريبة أرباح مجموعة من المنشآت الفردية التي يستثمرها كل ممول في مصر ونصيب الشريك المتضامن والشريك الموصي في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك في شركات الواقع وكذلك كل ما يتقاضاه من أجر أو عوائد على رأسماله أو حساباته الجارية لدى الشركة أو غير ذلك من إيرادات، مما سبق نلاحظ أن القانون يفرض الضريبة على أرباح مجموعة المنشآت الفردية للممول الواحد فإذا كان هناك ممول له أكثر من منشأة فردية وأراد التهرب من أداء الضريبة فإنه قد يقوم بتسجيل بعض هذه المنشآت باسم شخص أخر وبذلك يحقق هدفين: تقليل وعاء الضريبة عن كل منشأة وبالتالي إخضاعها لدرجة ضريبة أقل، والاستفادة من الإعفاءات الضريبية المتعلقة بشخص المنقول الية المنشأة؛ ومن أجل محاربة هذه الطريقة فقد وضع المشرع الضريبي المصري هذه المادة ووضع فيها قرينة قانونية قابلة لإثبات العكس على الصورية في حال كان المتنازل الية المنشأة أو المنقول الية ترخصها: له بالمتنازل أو الناقل علاقة عمل، إذا كان التنازل أو نقل التراخيص بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج.

إلا ان الواقع العملي قد أسفر عن قيام بعض الأشخاص الطبيعيين باستغلال بعض الثغرات القانونية الواردة في قوانين أخرى لتفادي الخضوع لضريبة التصرفات العقارية ومن أشهر هذه الطرق قيام الممول بالتلاعب في شكل الكيان القانوني له مستغلا في ذلك بعض الثغرات القانونية. مثل صدور القانون رقم ٤ لسنة ٢٠١٨ المعدل لقانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة الرابعة منه بخصوص تأسيس شركة الشخص الواحد^(١٦).

فهذه المادة أعطت الفرصة للعديد من الممولين لتجنب ضريبة التصرفات العقارية بأن يقوم الممول بتغيير الشكل القانوني له من شخص طبيعي إلى القيام بتأسيس شخص اعتباري وهو شركة الشخص الواحد مستفيداً من كون التصرف العقاري قد تم عن طريق شخص اعتباري مما يمنح السند القانوني للمول في تجنب الضريبة استغلال لهذه المادة والتي منحت للممولين تغيير الشكل القانوني من شخص طبيعي إلى شخص اعتباري مما قد يؤثر في النهاية علي الحصيلة الضريبية المستقطعة في كلا من الحالتين واختلاف المحصلة الضريبية بناء علي مختلف الأشكال القانونية للممول في كلا من الحالتين.

ثانياً: صور التهرب الضريبي التي تلحق شكل التصرف ذاته.

وتتمثل في لجوء بعض الممولين إلى التهرب من سداد ضريبة التصرفات العقارية للتلاعب في شكل التصرف ذاته ويطلق على هذا النوع من التصرفات (التصرفات الصورية بطريق التستر).

وهي تلك التصرفات التي تتناول نوع التسابق ذاته وشكله ويقصد بها إخفاء حقيقة التصرف المعقود بين الطرفين (كالهبة مثلاً في صورة بيع أو جعل البيع في صورة عقد المقايضة)^(١٧).

والجدير بالذكر أن القانون الضريبي قد عالج مثل هذه المسائل فمن المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي وتتجلى فيه ذاتيته مبدأ اعتداد القانون الضريبي بحالات الواقع دون المركزية القانونية؛ فالقانون الضريبي يعتد بالمراكز الفعلية لا قانونية هذه المراكز في حكم

^(١٦) نصت المادة ٤ من قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المضافة والمعدلة بالقانون رقم ٤ لسنة ٢٠١٨ علي شركة الشخص الواحد وعرفت هذه المادة شركة الشخص الواحد بأنها شركة يمتلك رأس مالها بالكامل شخص واحد سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً وذلك بما لا يتعارض مع أغراضها ولا يسئل مؤسس الشركة عن التزاماتها إلا في حدود رأس المال المخصص لها ^(١٧) الدناصوري - عز الدين الصورية في ضوء الفقه والقضاء، مرجع سابق، ص ٨١ وما بعدها.

القوانين الأخرى، من الأمثلة المشهورة على ذلك تحقق دين الضريبة على التجارة المحرمة قانوناً (تجارة المخدرات).

كما أن القانون الضريبي لا يعتد بما يضيفه قانون آخر على مراكز معينة من تكييف خاص فمثلاً قد تتخذ شركة شكل الشركات المساهمة طبقاً للقانون التجاري ومع ذلك تعد شركة تضامن طبقاً للقانون الضريبي طالما أنها كذلك في الواقع.

أضف إلى ذلك أن القانون الضريبي لا يعتد بما يخلعه الأفراد على تصرفاتهم من أوصاف قانونية معينة فمثلاً إذا ما اتخذ نقل الملكية شكل البيع مع أنه في حقيقة هبة فإن قانون الضريبة يعتد بحقيقة التصرف فيعتبره هبة^(١٨).

للتهرب من دفع الالتزام الضريبي العديد من الصور التي تختلف باختلاف الضريبة المطلوب التهرب منها حيث يقوم الفرد المكلف باستنكار أن دخله زائد عن الحد الذي يؤدي لخضوعه للضريبة، أي انه يقوم هذا الشخص بتقدير للتكاليف الوجبة الخصم من الوعاء بشكل مبالغ فيه، وان يرفض بتقديم المعلومات الصحيحة التي على رأسها يتم تقدير الضريبة، كما انه يجدر الإشارة هنا إلى ان عمليات التهرب للسهل والبضائع كذلك العقاري يعد من قبيل صور التهرب الضريبي إلا انه هنا في هذا المبحث سوف نقوم بتناول الصور التهرب الضريبي العقاري على النحو التالي.

أولاً: صور الضرائب العقارية.

١. الضريبة العقارية:

يؤكد القانون على أن المالك أو من له حق عيني سواء إن كان بالانتفاع أو بالاستغلال فيكون هو المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية، أي أن المستأجر لا يعد أحد المكلفين بأداء هذه الضريبة بالإضافة إلى أنه لا يجوز الرجوع على المستأجر لسداد الضريبة إلا في حدود الأجرة المستحقة عليه وبعد رفض المالك سدادها وبعد أن تُخطره مصلحة الضرائب العقارية بذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول في هذه الحالة يعد الإيصال الذي يحصل عليه المستأجر بما يفيد تحصيل الضريبة منه إيصال من المكلف بأداء الضريبة وذلك باستيفائه للأجرة المستحقة له وفي حدود ما قد تم أدائه للمصلحة وبالتالي كما انه لا يجوز للمالك الرجوع على

^(١٨) قنري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبية وأهم تطبيقاتها، دار أبو الحسن للنشر والتوزيع، ١٩٦٠، ص ١٤٤.

المستأجر يطلب الأجرة المسددة منه لجهة التحصيل أو إقامة دعاوى قضائية بطرده لعدم سداد الأجرة.

وتتخذ هذه الصور السابقة مجموعة من الأمثلة الآتية:

١- إخفاء صورة عقد البيع كتصرف عقاري داخل عقد صوري يسمى عقد المشاركة العقارية.

فقد يلجأ بعض الممولين إلى التهرب من ضريبة التصرفات العقارية بإبرام عقد يسمى عقد البناء والمشاركة العقارية وفيها يكون الممول الأصلي هو القائم بالتشديد والبناء والبيع ولما كان يبرم مع مجموعة من الأشخاص عقد صورياً يسمى عقد المشاركة العقارية بحيث يصبح كل فرد في هذا العقد مالكا لوحدة عقارية دون إبرام تصرف حقيقي^(١٩).

٢- إخفاء صورة التصرف العقاري باستخدام أسلوب تحرير التوكيل العام في البيع للنفس أو للغير.

قد يلجأ بعض الممولين إلى التهرب من ضريبة التصرفات العقارية بإبرام ما يسمى (التوكيل الرسمي العام في البيع والذي لا يلغى إلا بحضور الطرفين)

وتتخذ هذه الصورة قيام المتعاقدين بالتحايل علي القانون فيقومان بإخفاء شكل التصرف الحقيقي والذي يعد في حقيقته عقد بيع مستتر ويتخذ شكلاً آخر هو شكل وكالة عامة بالبيع للنفس أو الغير ويقتصر المتعاقدان علي إبرام هذا التوكيل إخفاء منهما لواقعه التصرف القانوني وهو البيع^(٢٠).

ويتثار تساؤل هام هل يعد البيع بالتوكيل المنصوص فيه بالبيع للنفس والغير تصرفاً كاملاً؟ - قررت في ذلك محكمة النقض المصرية معالجة هذا التساؤل بقولها (انه اذا كان البيع

(١٩) وقد عالجت مصلحة الضرائب المصرية هذه الصورة بالفتوة الصادرة منها من الإدارة العامة للبحوث رقم ٣٩٩ بتاريخ ٢٠١٩/٥/١٤ ونصت علي ان المعالجة الضريبية للتصرفات العقارية الصادرة من أطراف عقد الاتفاق والمشاركة وحيث ان كل شخص من شخصين البائعين يمتلك حصة مفرزة وفقاً لعقد المشاركة المؤرخ في ٢٠١٠/١٠/٣ كما لا تتوافر بعقد البيع محل الدراسة الأركان الموضوعية لعقد الشركة طبقاً لحكم المادة (٥٠٥) من القانون ذاته وبإسقاط ذلك علي العقد موضوع التصرف نجد أن هذا التصرف يخضع لحكم المادة ٤٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ويحاسب كل منهما عن حصته فقط، وفي حالة مزاولته أي من أصحاب الحصص هذا النشاط علي وجه الاحتراف من خلال تكرار التصرف فإنه يحاسب طبقاً لحكم المادة رقم ١٩ بند ٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

(٢٠) وقد عالجت هذه الإشكالية محكمة استئناف الإسكندرية في الحكم الصادر منها بتاريخ ٢٠٢٢/٤/٢٠ في الطعن رقم ١٦٤٠ لسنة ٧٦٦ وقررت في حثيات حكمها ان التوكيل بالبيع للنفس أو الغير ليس عقداً مستقلاً عن عقد البيع أو الوعد بالبيع وإنما عقداً تابعاً له ويدور في فلكه وجوداً وعدمًا

بالتوكيل المنصوص فيه بالبيع للنفس والغير فلا بد من ذكر ثمن المبيع في التوكيل والا ترتب على ذلك بطلان البيع حتى ولو تم تسجيله^(٢١).

نستخلص من ذلك ان محكمة النقض المصرية اشترطت من ذكر ثمن المبيع في التوكيل الرسمي العام والا ترتب على ذلك بطلان البيع حتى ولو تم تسجيله.

المعالجة الضريبية لظاهرة التوكيل الرسمي للعالم للبيع الغير قابل للإلغاء:

عرضت هذه الإشكالية على الإدارة المركزية للبحوث لمصلحة الضرائب المصرية لشأن الإفادة عن مدى الخضوع لبعض الحالات للضريبة على التصرفات العقارية ومنها التوكيلات غير القابلة للإلغاء إلا بحضور الطرفين وتعطي للوكيل الحق في بيع العقار لنفسه وللغير وغير موفق بها عقود بيع.

وفقا لأحكام البند الثالث من الكتاب الدوري رقم ١٠ لسنة ٢٠١٦ والصادر بشأن حصر التصرفات العقارية.

فإنه تلتزم شعبة الحصر بكل مأمورية بالانتقال إلى مأموريات ومكاتب الشهر العقاري التي تقع في دائرة اختصاص المأمورية لحصر التوكيلات الصادرة من كل مأمورية أو مكتب والتي لا يجوز الغاؤه إلا بحضور الطرفين ويكون موضوعها بيع عقار للنفس وللغير.

كذلك التزام المأمورية بإدخال بيانات التصرفات العقارية التي تم الاطلاع عليها بمأموريات ومكاتب الشهر العقاري والمحاكم على البرنامج الممكّن المعد لذلك وكذلك الإخطارات الواردة من الممولين.

وتقوم المأمورية بفتح ملف تصرفات عقارية لكل إخطار وارد من المناطق الضريبية على نموذج (رقم ٣٨ عقاري) وكذا الإخطارات الواردة من الممول والتي تم الاطلاع عليها بمأموريات ومكاتب الشهر العقاري والمحاكم مع قيدها بسجل معد لهذا الغرض بالمأمورية.

وبخصوص التنازلات التي تتم في جهاز التعمير بالمدن الجديدة بدون عقود بيع وبموجب التوكيلات غير القابلة للإلغاء أفاد قطاع البحوث.

(٢١) الطعن رقم ٧٢٠١ لسنة ٧٨ ق نقض مدني جلسة ٣/٩/٢٠١٧.

من أن البيع هو بيع الشيء ونقل ملكيته من البائع للمشتري وفق الشروط والأوضاع التي يتطلبها القانون وقد يأخذ البيع الشكل الرسمي أو العرفي.

والبيع الرسمي: يبين فيه أركان العقد ويكون عادة على العقارات المسجلة لدى مصلحة الشهر العقاري حيث يتطلب مستندات وإجراءات رسمية لإبرامه.

أما البيع العرفي: لا يراعي فيه شكلية عقد البيع إنما يحتوي على ما يفيد بيع الشيء ونقل ملكيته بين الطرفين دون ذكر ثمن المبيع مثلا وعادة ما يكون هذا التصرف في شكل تنازل عن العقار ولا يتطلب لإبرامه أية مستندات تفيد ملكية العقار وليس بالضرورة ان يكون العقار مسجل بالشهر العقاري.

وعليه فإن التنازلات التي تتم في جهاز التعمير بالمدن الجديدة بدون عقود بيع تعتبر احدى أشكال البيوع العرفية وبالتالي تخضع لضريبة التصرفات العقارية حيث انه بموجبها ينتقل للمتنازل الية حق التصرف في العقار للمتنازل عنه الية^(٢٢).

ثالثا: صور التهرب الضريبي التي قد تلحق المادة الخاضعة للضريبة (قيمة التصرف ذاته)

ويطلق الفقه المدني علي هذه الصورة (الصورية بطريق المضادة) وهي تلك التي تتناول شرطا من شروط التصرف أو ركنًا من أركانه بأن يذكر تاريخا للعقد غير تاريخه الحقيقي أو يذكر في عقد البيع ثمنا أقل من الثمن الحقيقي أو أكثر منه^(٢٣).

ويمكن تعريف الصورية بأنها اتفاق من قبل أطرف التصرف القانوني علي إخضاع أراדתهما الحقيقية تحت شعار مظهر مخادع سواء كانت الصورية بشكل مطلق أو نسبي وذلك لهدف ما يخفيانه عن الغير وبعبارة أخرى هو اتخاذ مظهر ليس بحقيقي بهدف إخفاء تصرف حقيقي^(٢٤).

أي ان المتعاقدين يكونا في مركزين قانونيين متعارضين أحدهما ظاهر ولكنه كاذب يعتقد الغير انه حقيقي والأخر حقيقي ولكنه خفي عن الغير .

(٢٢) كتاب الإدارة المركزية للبحوث والدراسات الضريبية الصادر برقم ٧٢٠ في ١٦/١٠/٢٠١٩.

(٢٣) الدناصوري - عز الدين الصورية في ضوء الفقه والقضاء، مرجع سابق، ص ٩٤.

(٢٤) أنور العمروسي الصورية وورقة الضد في القانون المدني الطبعة الثانية، القاهرة، دار محمود للنشر، ط ١٩٩٩، ص ١١.

ويعتبر التلاعب في قيمة التصرف من الصور الشائعة والغالبة كمثال للتهرب من الضريبة حيث يحدث التهرب في هذه الصورة بقيام الممول بإخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة بتخفيض قيمة التصرف في عقد البيع حتى يقلل المكلف من الوعاء الخاضع للضريبة ومن ثم يتم تخفيض الضريبة المستحقة وهي نسبة ٢,٥% من قيمة التصرف.

وتفرض هذه الصورة في إطار هذه البحوث هذا التساؤل هل من حق مصلحة الضرائب إعادة تقييم قيمة التصرفات الواردة لها وما هو الأساس القانوني الذي قد تستند عليه مصلحة الضرائب في إعادة تقييم قيمة التصرف الصوري.

الأصل العام ما نصت عليه المادة ١/٢٤٤ من القانون المدني المصري بأنه إذا أبرم عقدا فللمتعاقدين وللخلف الخاص متى كانوا حسن النية أن يتمسكوا بالعقد المستتر ويثبتوا بجميع وسائل الإثبات صورية العقد^(٢٥).

ويقصد بالغير كل من لم يكن طرفا للعقد أو خلفا عاما لاحد طرفيه بما فيه دائنوا المتعاقدين والخلف الخاص.... والخلف الخاص كل من تلقى حقا عينيا من أحد المتعاقدين علي الشيء موضوع التصرف^(٢٦).

عليه تعليق [١D]:

وبالقياس على هذه المادة فإن مصلحة الضرائب خلفا خاص لاحد المتعاقدين كدائنا ممتازا للممول وهو البائع فإن من حق مصلحة الضرائب في هذه الحالة التمسك بالعقد المستتر الصوري الذي أخفاه المتعاقدين عن المصلحة لخفض قيمة التصرف حتى يقلل الممول من الوعاء الخاضع للضريبة.

ويرى الباحث انه على الرغم من وجود نص تشريعي في قانون خاص يبيح لمصلحة الضرائب إعادة تقييم ثم التصرف وقيمه إلا انه يجب التفرقة بين المعاملات الصورية في القانون المدني.

حيث لا يشترط حسن النية لدى الإدارة الضريبية بمعني عدم علمها بالعقد المستتر وتقديم حق الإدارة الضريبية التي تتمسك بالعقد المستتر على الغير الذي يتمسك على العقد الظاهر عند التنفيذ على أموال الممول وإيقاع عبء الإثبات على الممول بعدم صورية التصرف وأخيرا عدم

(٢٥) راجع نص المادة ١/٢٤٤ من القانون المدني المصري.

(٢٦) الدناصوري - عز الدين الصورية في ضوء الفقه والقضاء، مرجع سابق، ص ١٠٣.

وجود تشريع أو قانون يمنح الحق للإدارة الضريبية في الطعن على قيمة التصرف وإعادة تقييمه مرة أخرى.

ويرى الباحث أن أحقية الإدارة الضريبية في الطعن بالصورية على قيمة التصرف وأحقيتها في إعادة تقييمه مرة أخرى تستمد من أهم المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي وهي ذاتية القانون الضريبي.

وأن هذه الذاتية للقانون الضريبي هي المدخل لدراسة ومكافحة التصرفات الصورية ومنشأ هذه الذاتية هو أهمية الضريبة في الدولة والمجتمع فالضريبة في معظم دول العالم هي المصدر الرئيسي للإيرادات في مالية الدول وعليها تعتمد نفقات هذه الدولة فهي بمثابة القلب الذي يضح الدم في الشرايين وإذا توقفت الضرائب في التدفق إلى الدولة فإن أزمة خطيرة تنشأ لدى الدولة في تسير مرافقها^(٢٧).

والجدير بالذكر انه قد صدر أكثر من خطاب لقطاع البحوث الضريبية بشأن مدى أحقية مصلحة الضرائب في بحث وإعادة تقدير القيمة العقارية للتصرف وفقاً للقيمة الفعلية في حالات المثل.

حيث تستند المأمورية في بداية تقديرها للضريبة إلى العقد المحرر بين طرفيه في تحديد ثمن المبيع لحساب ضريبة التصرفات العقارية مالم تقم لديها الأدلة والقرائن على مخالفة هذا الثمن للواقع إذ يحق لها حين إذن تقديره وفقاً لظروف كل حالة وللمصلحة إثبات ذلك بكافة طرق الإثبات بما في ذلك المعاينة على الطبيعة وإجراء التحريات بالمنطقة محل العقار المتصرف فيه أو المناطق المحيطة به ويقع على الممول عبء إثبات ما يخالف هذا الثمن الذي قدرته مصلحة الضرائب طبقاً للمادة ١٣٠ بند ٣ من قانون الضريبة على الدخل لسنة ٢٠٠٥م^(٢٨).

كما تختص لجان الطعن بالنظر فالطعون المقدمة من الممولين على نموذج ٨ عقاري طبقاً لنص المادة ١٢١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك باعتبار أن لجان الطعن طبقاً لنص المادة المشار إليها تختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف من الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بضريبة التصرفات العقارية^(٢٩).

(٢٧) قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبية وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص ٩٩.

(٢٨) خطاب قطاع البحوث الصادر من الإدارة المركزية للبحوث والإدارة الضريبية رقم ٧٢٠ بتاريخ ٢٢/١٨/٢٠١٨.

(٢٩) خطاب قطاع البحوث الصادر من الإدارة العامة لبحوث ضريبة الدخل رقم ١١٠٧ بتاريخ ٢٢/١١/٢٠١٥.

ويتسأل الباحث هل بمقدور الإدارة الضريبية التوصل للقيمة الفعلية للمبيع محل التصرف؟

يكاد يجزم الباحث بالنفي في ظل انخفاض درجة الوعي الضريبي في مصر وضعف كفاءة الجهاز الضريبي لوجود قصور في الإجراءات وعدم توافر الكفاءات بالإضافة لتعدد أساليب تحديد الوعاء وترك مساحة كبيرة للتقدير وعدم اتباع الأساليب الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة.

وبذلك تختلف طرق التهرب الضريبي في مجال ضريبة التصرفات العقارية عن غيرها من الضرائب المفروضة على الثروة العقارية الأخرى.

مثال للتفرقة:

ضريبة الثروة العقارية:

يفرض هذا النوع من الضريبة العقارية على اليراد الناتج، أو على الدخل المتحقق نتيجة لتأجير الوحدات العقارية المبنية، وذلك سواء إن كانت معدة للسكن، أو أن كانت بهدف مزاوله نشاط تجاري أو لأي من الأغراض الأخرى، ويتم حساب سعر هذه الضريبة وذلك على أساس القيمة الايجارية الفعلية، وهي توقع في شرائح الدخل على الأشخاص الطبيعيين^(٣٠).

وهذا النوع من الضريبة تفرض عندما تقوم بتأجير وحدة سكنية للغير فيتم حسابها على النحو التالي:

في حالة إذا كانت قيمة الايجار السنوية من واقع العقد المبرم بين كلاً من المالك والمستأجر عن عام ٢٠١٨ (١٨،٠٠٠ جنيه) والضريبة العقارية المسددة عن العقار (١٢٠ جنيه)، هنا يتم حساب ضريبة الثروة العقارية كما يلي:

يتم استبعاد (٥٠%) مقابل كافة التكاليف والمصاريف كما يتم استبعاد الضريبة العقارية المسددة عند حساب وعاء الضريبة:

$$\text{وعاء ضريبة الثروة العقارية} = (١٨,٠٠٠ \times ٥٠\%) - ١٢٠ = ٨,٨٨٠ \text{ جنيه.}$$

(٣٠) المواد (٣٧، ٣٩، و٤١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن قانون الضريبة على الدخل، مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات، وما سبق سداده من الضريبة العقارية، شرائح الدخل وسعر الضريبة عليها نظمتها المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل المعدل بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠

- يتم حساب الضريبة وفقاً لأسعار الضريبة التصاعديّة على دخل الأشخاص الطبيعيين كما يلي:

الشريحة الأولى: ٨,٠٠٠ جنيه معفاة في السنة.

الشريحة الثانية: أكثر من ٨,٠٠٠ حتى ٣٠,٠٠٠ = ١٠%.

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠,٠٠٠ حتى ٤٥,٠٠٠ = ١٥%.

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥,٠٠٠ حتى ٢٠٠,٠٠٠ = ٢٠%.

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ = ٢٢,٥%.

ويتم منح خصم ضريبي بشكل خاص للأشخاص الطبيعيين الذين تقع دخولهم في الشريحة الثانية (٨٥%).

- الضريبة المستحقة تحسب على النحو التالي:

٨,٠٠٠ معفاة.

٨٨ التالية $\times ١٠\% = ٨٨$ جنيه.

- صافي الضريبة المستحقة بعد استبعاد الخصم الضريبي = $٨٨ \times ١٥\% = ١٣,٢$ جنيه.

وفي حالة قيام مالك العقار بتأجيرها للغير فإنه تفرض عليه الضريبة العقارية وضريبة التصرفات العقارية معاً، الأمر الذي يتسبب في حدوث ازدواج ضريبي وعالجه المشرع بالسماح بخصم الضريبة العقارية المسددة من وعاء ضريبة الثروة العقارية المستحقة على الممول.

أما ضريبة التصرفات العقارية

فتفرض على جميع التصرفات التي ينتج بموجبها أثر قانوني، يتمثل في نقل حق ملكية العقار، أو حيازته لغرض تملكه، أو تملك منفعته من شخص إلى آخر، وقد يكون التصرف موقوفاً عند تلاقى إرادة طرفي المعاملة مثل: البيع أو بناءً على إرادة منفردة من قبل المتصرف، مثل: الوصية، كما تشمل وعلى سبيل المثال وليس الحصر:

(الهيئة أو التنازل، المقايضة أو المعاوضة، التأجير التمويلي، الإجارة المنتهية بالتمليك، الإجارة الإسلامية المنتهية بالتملك، نقل حصص في الشركات العقارية، عقود الانتفاع طويلة الأمد التي تزيد مدتها ع ٥٠ سنة)^(٣١).

(٣١) هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية، النسخة الثالثة، المملكة العربية السعودية، ٢٠٢٢م.

يُفرض هذا النوع من الضريبة عن قيام الشخص ببيع وحدة سكنية بواقع ٢,٥% من قيمة التصرف.
كإن قام الشخص ببيع الوحدة بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه.
فإن الضريبة الخاصة بالتصرفات المستحقة = ١,٠٠٠,٠٠٠ × ٢,٥% = ٢٥,٠٠٠ جنيه.

ثانياً: صور التهرب الضريبي التي تمس وجودية التصرف ذاته من عدمه

ترد هذه الصورة على بعض صور التحايل والتي يقوم بها بعض الممولين للتهرب من سداد دين ضريبة التصرفات العقارية بمحاولة طمس التصرف العقاري ذاته.

وتتجلى هذه الصورة في قيام المتعاقدين بعد إبرام التصرف القانوني لمطالبة الممول بسداد دين الضريبة فيلجأ إلى التحايل ويتزرع أمام المصلحة لأن الرابطة العقدية قد حلت وان العقد قد انفسخ بين أطرافه ورجع المتعاقدين إلى الحالة السابقة التي كان عليها قبل التعاقد للتهرب من سداد قيمة التصرفات العقارية بما يعرف بصورية النفاسخ.

ويعرف الفسخ بأنه حل للرابطة العقدية بسبب إخلال أحد طرفي العقد بالتزام الناشئ عنه والأصل في الفسخ انه يقع تراضياً ولما يقع بحكم القاضي على نحو ما نصت عليه المادة ١٥٧ من القانون المدني^(٣٢).

يجوز أن يرد البطلان بحكم قضائي يسمى البطلان القضائي، وينتج عن الحكم فسخ العقد واعتباره كما لو أن العقد لم يكن موجوداً على الإطلاق وعودة طرفي العقد إلى ما كان عليه التعاقد غير أن الأثر الرجعي للفسخ لا ينسحب إلا في العقود الفورية، أما في غيرها فيمكن إعادة ما نفذ منها^(٣٣).

وقد نصت المادة ١٦٠ من القانون المدني على انه إذا فسخ العقد أعيد المتعاقدين إلى الحالة التي كانا عليها قبل العقد.

^(٣٢) راجع نص المادة ١٥٧ من القانون المدني المصري والتي تنص على انه في العقود الملزمة للجانبين اذا لم يوفى احد المتعاقدين بالتزامه جاز للمتعاقد الآخر بعد أعداره المدين أن يطالب بتنفيذ العقد أو بفسخه مع التعويض في الحالتين أن كان له مقتضى.
^(٣٣) الطعن رقم ١٢ لسنة ٧٧ ق جلسة ٢٠٠٧/١١/٩.

والتساؤل الذي يرتبط بهذه الصورة ما هو أثر الفسخ الرضائي للرابطة العقدية على استحقاق ضريبة التصرفات العقارية وما هو الأثر المترتب فيما لو صدر حكم بفسخ التصرف وانحلال الرابطة العقدية.

ظلت هذه الإشكالية محل خلاف شديد ودون تنظيم محدد حتى عرض الأمر على المحكمة الإدارية العليا التي أكدت فيه المحكمة الإدارية العليا على العديد من المبادئ في شأن أثر انحلال الرابطة العقدية وصدور حكم قضائي للفسخ على ضريبة التصرفات العقارية نجملها في العناصر الآتية:

١. ضريبة التصرفات العقارية تفرض حتى ولو صد حكم بفسخ عقد البيع.
 ٢. لا يجوز التحايل على القانون ومحاولة التنصل من أحكامه بالرجوع عن التصرف أو العدول عن البيع بعد إبرام العقد بقصد التهرب من سداد ضريبة.
 ٣. الفسخ بحسابه حل لرابطة عقدية هو تصرف لاحق على التصرف الذي يمثل ركن السبب في تحصيل الضريبة التي تم تحصيلها بتوافر موجبها عند التحصيل^(٣٤).
- وبذلك تكون المحكمة الإدارية العليا قد أكدت على مبدأ أن الواقعة المنشأة للضريبة هي التصرف ذاته ولا عبرة بالفسخ القضائي بحسابه حلاً لرابطة عقدية إذ أن الفسخ في هذه الحالة لاحق على التصرف الذي يمثل ركن السبب في تحصيل الضريبة.

إلا أن مصلحة الضرائب لما عرض عليها هذه الإشكالية خالفت حكم المحكمة الإدارية العليا وأصدرت فتوى من الإدارة المركزية لبحوث ضرائب الدخل قررت فيه أن الواقعة المنشأة للضريبة على التصرفات العقارية هو إبرام التصرف، ومن ثم وبمجرد أن يبرم التصرف أصبحت الضريبة واجبة الأداء تطبيقاً لنص المادة ٤٢ من القانون ٩١ سنة ٢٠٥ وعليه فإذا تم

(٣٤) راجع حكم المحكمة الإدارية العليا الصادر بتاريخ ٢٠٢٠/١٠/٢٨ في الطعن رقم ٥٤٦٣٤ لسنة ٦٤٤ وقررت في حيثيات حكمها " إذا كانت الطاعة قد تصرفت بالبيع في قطعة الأرض المملوكة لها لزوجها فقامت الجهة الإدارية المطعون ضدها بمطالبتها بسداد مبلغ..... تحت مسمى ضريبة تصرفات عقارية... ثم قامت الطاعة برفع الدعوي رقم... ضد بطلب فسخ العقد والتي انتهت بالحكم الصادر فيها..... بالحاق عقد الصلح المؤرخ بحضور الجلسة ومنحة قوة السند التنفيذي بما مفاده أن الواقعة المنشأة للضريبة وهي التصرف بالبيع في العقار السالف بيانه كانت قائمة ومنتجة لكافة آثارها القانونية وقت إخطار الطاعة بوجوب أداء ضريبة التصرفات العقارية..... ولا يجوز التحايل على القانون ومحاولة التنصل من أحكامه بالرجوع عن التصرف أو العدول عن البيع بعد إبرام العقد بقصد التهرب من سداد ضريبة فرضها المشرع أمر كما انه ولن كان فسخ العقد ينتج آثاره القانونية بين طرفيه وبالنسبة للغير وفقاً لحكم المادة ٦٠ من القانون المدني القاضي بأنه إذا فسخ العقد أعيد المتعاقدان إلى الحالة التي كانا عليها قبل العقد فإن الفسخ بحسابه حل لرابطة عقدية بين طرفين أو أكثر هو تصرف لاحق على التصرف الذي يمثل ركن السبب في تحصيل الضريبة التي تم تحصيلها بتوافر موجبها عند التحصيل.

فسخ العقد قضائياً بموجب حكم نهائي موضوعي يكون لهذا الفسخ أثر من الناحية الضريبية وليس بمجرد صدور حكم بصحة التوقيع على فسخ العقد^(٣٥).

إخضاع كل عمليات تقسيم أراضي البناء بقصد بيعها لإقامة مبان عليها أياً كانت طبيعة هذه المباني للضريبة على التصرفات العقارية، ويستوي أن تكون تلك الأراضي فضاء أم زراعية وسواء قام مالك الأرض أو وارثها بتقسيمها وبيعها بنفسه أو بواسطة غيره وأياً كانت قيمة التصرف عدم اشتراط بيع الأرض يعد القيام بأعمال التمهيد. علة ذلك. م ٣٢/٣ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة ق ٧٨ لسنة ١٩٧٣

المطلب الثاني: أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي العقاري وأنواعه.

ظاهرة التهرب الضريبي تنتشر وذلك بسبب وجود بيئة مواتية للتهرب الضريبي، مما شجع على نمو وانتشار التهرب الضريبي، والأسباب المتعلقة بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والأوضاع الاقتصادية العامة.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي العقاري.

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالباً ما تُعزى أسباب التهرب الضريبي إلى دافع الضرائب نفسه وتقع ضمن الاعتبارات النفسية والأخلاقية والاقتصادية.

١. ضعف المستوى الخلقي:

أحد العوامل الرئيسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي هو انخفاض الروح المعنوية للأفراد الخاضعين للضريبة، مما يشجع الأفراد على تجنب الوفاء بالتزاماتهم الضريبية ويتناسب عكسياً مع الشعور العام بأنهم في مصلحة المجتمع^(٣٦).

(٣٥) فتوى الإدارة المركزية لبحوث ضرائب الدخل برقم ٨٥٤ في ٢٠١٧/٢/٢٤.
(الطعن رقم ٣٥٧ لسنة ٦٧ ق - جلسة الخميس ٢٦/٤/٢٠٠٧)
(الطعن رقم ٦٢٦ لسنة ٧٤ ق - جلسة الخميس ١٠/٤/٢٠٠٨)
(الطعن رقم ١٦٨٥ لسنة ٧٤ ق - جلسة الخميس ٢٢/٥/٢٠٠٨)
(الطعن رقم ٢٤٦٦ لسنة ٦٤ ق - جلسة الأربعاء ١٦/٢/٢٠١١)

(٣٦) عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦م، ص ١١٩.

٢. ضعف الوعي الضريبي:

المقصود بالوعي الضريبي (إحساس مدني بواجب الفرد تجاه الوطن والتضحيات المادية اللازمة لمساعدة البلاد على مواجهة أعبائها)، وفي هذا الصدد تعتبر وسائل الإعلام أداة مهمة في التأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر انخفاض الوعي الضريبي في المجتمع من أهم أسباب التهرب الضريبي بسبب عدم شعور الفرد بواجب الدولة، وإنهم يتهربون من الضرائب بسبب وجود بعض المفاهيم الخاطئة حول الضرائب (٣٧).

٣. الوضعية المالية السيئة للمكلف:

يؤثر الوضع المالي لدافعي الضرائب على التهرب الضريبي ومدى انتشاره، لذلك وجدنا أن العبء الضريبي على دافعي الضرائب ازداد وتزايد ميل دافعي الضرائب إلى التهرب مع تدهور وضعهم المالي.

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على مدى التهرب الضريبي تتعلق هذه العوامل بالطبيعة التنظيمية الفنية للضريبة واستقرار قانون الضريبة وتتلخص في العوامل التالية:

١. ثقل عبء الضريبة:

ويشكل هذا مبرراً أساسياً للأفراد للتهرب من الضرائب، بحيث إذا زاد العبء الضريبي عن توقعات دافعي الضرائب، فإن الاستعداد النفسي لتحمله يؤدي إلى التهرب الضريبي.

٢. تعقد النظام الضريبي:

تتطلب الضرائب سواء في وقت التقييم أو التحصيل، العديد من الإجراءات المعقدة التي تجبر دافعي الضرائب على التهرب.

٣. ضعف العقاب المفروض على المتهرب:

(٣٧) محمد مرسى فهمي، سيد لطفى عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، القاهرة، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، ١٩٩٩م، ص ٣٠١.

يؤثر حجم العقوبة التي يفرضها بلد ما على المتهربين من الضرائب على التهرب الضريبي، لذلك يقارن دافعي الضرائب المخاطر ويحددون ما إذا كانت قيمة العقوبة أكبر من المبلغ الذي سيتكبد دافع الضرائب نتيجة دفع الضريبة في هذه الحالة يقوم المكلف بتخفيضها بعيداً عن تجنبها، ولكن إذا كانت قيمة العقوبة أقل من المبلغ المستحق للمكلف أو لا شيء على الإطلاق في هذه الحالة يزيد التهرب الضريبي.

ثالثاً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

إدارة الضرائب هي أداة لتنفيذ النظام الضريبي لذلك، عندما تفتقر هذه الإدارة إلى الكفاءة والنزاهة، وبقدر سهولة التهرب الضريبي، فإن عدم كفاءة الإدارة الضريبية يرجع إلى نقص القوى العاملة الفنية، فضلاً عن ضعف القدرات والوسائل المادية، ونقص الخبرة المهنية للموظفين الإداريين بسبب تدني أجور موظفي الخدمة المدنية، عدم وجود مؤسسة مكرسة لتشكيل الإطار الضريبي؛ بالإضافة إلى ذلك، نشأ وضع خطير يهدد استمرار إدارة الضرائب، وهو مرتبط بأخلاق مسؤولي إدارة الضرائب، وهذا يعتبر أخطر من عدم الكفاءة المتمثل في الرشوة، ويندرج تحت الفساد الضريبي (٣٨).

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي العقاري.

يعتمد الفقه الضريبي على عدد من المعايير للتمييز بين أنواع مختلفة من التهرب الضريبي، ومنها إلى الحد الذي يتم فيه التصرف في المبالغ الضريبية إلى نوعين من التهرب الضريبي الكامل والجزئي، ومنهم من اعتمد على معيار المدى الإقليمي للتهرب الضريبي وقسمناه إلى تهرب ضريبي محلي ودولي.

أولاً: من حيث مدى التخلص من الضريبة العقارية.

١. التهرب الكلي.

يتحقق التجنب الكامل عندما يتمكن دافعوا الضرائب العقارية من التخلص منها تماماً وعدم دفعها إلى خزنة الدولة ويتم ذلك بوسائل مشروعة لإخفاء دخله أو ممتلكاته الخاضعة للقاعدة الضريبية العقارية، أو تجاوزه وإعفائه نهائياً من الضرائب وهذا ما يعنينا في هذا الصدد وفي بعض حالات التهرب الضريبي الصريح إخفاء القيمة الفعلية لنقل العقارات،

(٣٨) ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مج ١٠، مجلة دراسات اقتصادية، الجزائر، ٢٠١٠م، ص ١١.

والإعلان عن سعر وهمي أقل من السعر الذي تم شراء العقار به، هذه الممارسة غير قانونية وان السعر ليس موجباً ودافع الضرائب يزور تاريخ بناء العقار المنقولة.

ولذلك فهو يضع نفسه في دائرة أولئك الذين يعفون من الضريبة على القيمة الزائدة للممتلكات عند نقل الملكية، ولكن باستخدامها بطريقة غير مشروعة يمكن تزويرها في تاريخ إنشاء الملكية، وحالات الاحتيال الضريبي على العقارات، وإخفاء الممتلكات بعدم التصريح عنها، يشترط القانون على أي شخص يمتلك عقاراً أن يكون لديه سند ملكية، ولكن حتى بدون سند ملكية، فإن واجب الإبلاغ يقع على عاتق المالك إذا فشلت في التصريح به، فسيتم اعتباره إخفاء للملكية وسيتم إغفاؤك من ضريبة الأملاك.

٢. التهرب الجزئي:

يتحقق التهرب الضريبي الجزئي عندما يزيل دافع الضرائب جزءاً منه ولا يعيده إلى الخزينة، وقد يسلك دافعو الضرائب العقارية مسارات مشروعة بلا عقاب لتجنب دفع الضرائب، أو اتخاذ مسارات غير قانونية والوقوع في التهرب الضريبي الذي يعاقب عليه القانون من أجل خفض الضرائب ومن الأمثلة على ذلك التهرب الضريبي غير المشروع، مما يؤدي إلى تهرب دافعي الضرائب جزئياً من الضرائب العقارية.

ثانياً: من حيث النطاق الإقليمي للضريبة المتهرب منها.

الاعتماد على المعايير الإقليمية لتجنب ضرائب الملكية يتطلب وجود سلطات مالية متعددة، كل منها يمارس حقوقه ضد دائني دافعي الضرائب، ودافع الضرائب هو أحد أنشطته، وكانت الدائرة قادرة على تجنب دافعي الضرائب العقارية ضريبة مفروضة عندما تقوم إحدى السلطات بتحويل نشاطها إلى إقليم سلطة لا تفرض ضرائب على هذا النشاط. في هذه الحالة، نحن نواجه تهرباً دولياً.

١. التهرب الضريبي داخل الدولة:

هناك العديد من أشكال التهرب الضريبي داخل الدولة تهدف إلى التهرب من دفع الضرائب، ويتحمل دافعو الضرائب مسؤولية مخالفة أحكام القانون بأي من الوسائل المحددة في القانون.

٢. التهرب الضريبي خارج الدولة:

يعني هذا النوع من التهرب الضريبي أن أي شيء يمكن أن يحدث خارج حدود الدولة مثل التهرب الضريبي الدولي لتجنب الضريبة الوطنية، قد يتطلب أو لا يتطلب التهرب، وذلك نظرا إلى لتعريف كلا من التهرب الضريبي والتجنب القانوني تعني الاحتيال المالي فأنواع التهرب الضريبي تقتصر على شكلين أساسيين: التهرب المشروع وهذا النوع لم يجرمه القانون كما أنه لم يضع عليه أي عقوبة، والتهرب الغير مشروع الذي قد جرمه القانون ووضع على مرتكبه عقوبات معينة لسبب مخالفتها لقواعد وأحكام القانون (٣٩).

الفرع الثالث: أثار التهرب الضريبي.

تعد الضريبة أحد الأدوات الهامة التي تستخدمها الدولة بهدف تحقيق العديد من الأهداف منها (المالية، والاقتصادية، والاجتماعية)، وأن الإخلال بالواجب الضريبي وهو ما يؤثر على الدور المنوط بها، ويتحقق ذلك في غياب نظام ضريبي فعال يتضمن التحصيل المثالي للموارد الضريبية المقررة مما يؤدي للتهرب الضريبي، فهناك عدة من الأثار السلبية فمنها أثار مالية ومنها اقتصادية ومنها ما هو اجتماعي وهذا على النحو التالي:

أولاً: الأثار المالية للتهرب الضريبي.

يؤدي التهرب الضريبي إلى تآكل الخزينة العامة، وتفقد الدولة جزء كبير من مواردها المالية، ونتيجة لذلك تفشل الدولة في تغطية نفقاتها العامة بشكل كافٍ، مما يؤدي إلى إفلاس الدولة المالي، ومن أجل الوفاء بالتزاماتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الموازنة، تضطر الدول إلى اللجوء إلى وسائل تمويل أخرى، كإصدار النقد والاعتماد على الاقتراض.

(٣٩) أمجد جميل صبحي الإمام، الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي في الضفة الغربية في عهد السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية-نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦، ص ٥٨.

ثانياً: الأثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

نظراً لأن الضرائب تعتبر متغيراً اقتصادياً رئيسياً، فإن التهرب الضريبي له تأثير سلبي على الاقتصادات الوطنية في العديد من الاتجاهات من حيث الاستثمار فنقص الدخل الدول لا يسمح بتكوين مدخرات عامة وبناء على ذلك فهو يعمل على التقليل من قدرة الدولة على تنفيذ المشاريع الاستثمارية اللازمة للتنمية، إضافة إلى ذلك أدى انخفاض معدلات الادخار إلى قيام الدولة بتخفيض مقدار الإعفاءات الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار، مما أدى إلى ركود اقتصادي يتسم بارتفاع معدلات التضخم والبطالة^(٤٠).

التهرب الضريبي ينتهك أيضاً قواعد المنافسة ويرجع ذلك إلى أن مؤسسات التهرب الضريبي تتفوق على المؤسسات التي تدفع الضرائب لأن لديها قدرة تمويلية هائلة تسمح لها بتحسين مرافق الإنتاج الخاصة بها وتعزيز وضعها في السوق، كما أن للتهرب الضريبي تأثير سلبي على إنتاجية الشركات يؤدي هذا التهرب الضريبي إلى توجيه عوامل الإنتاج إلى أنشطة يسهل تجنبها، حتى لو كانت أقل إنتاجية على حساب أكثر المشاريع كفاءة.

بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الإقليمي للمشاريع الاستثمارية، فإن ظاهرة التهرب الضريبي تساهم أيضاً في دفع الاقتصاد الوطني نحو تأسيس ما يعرف بالاقتصاد غير الرسمي أو الاقتصاد الموازي، مما ينتقص من حسن سير الاقتصاد الوطني. الكثير من المشاكل التي تعترض طريقك. وبالتالي يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية الهادفة إلى الاستقرار الاقتصادي.

ثالثاً: الأثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، وعدم المساواة بين دافعي الضرائب، حيث يتحمل بعض دافعي الضرائب كامل مبلغ الضريبة والمتهربين من الإعفاء الضريبي، أي التوزيع غير العادل للعبء الضريبي، وتزيد معدلات الضرائب الحالية وإضافة ضرائب جديدة العبء على أولئك الذين لا يتهربون ونتيجة لذلك لا تفشل الضريبة في

(٤٠) حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- جامعة البليدة، الجزائر، ٢٠٠٧م، ص ٥٠.

تحقيق التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع فحسب، بل تسعى أيضاً إلى جميع الوسائل، القانونية أو غير القانونية للتهرب من الالتزامات أو التهرب منها، ولتصبح عاملاً من عوامل الفساد الأخلاقي^(٤١).

المبحث الثالث: طرق مكافحة الإدارة الضريبية لظاهرة التهرب الضريبي.

وحدة التصرفات العقارية هي المختصة بمحاسبة العقود الخاصة بالتصرفات العقارية الواردة من الجهات الخارجية والتي يبلغ قيمة التصرف فيها مليون جنيه فأكثر وذلك بالنسبة لمحافظة الجيزة والقليوبية والقاهرة، حيث قامت مصلحة الضرائب المصرية باتخاذ الكثير من الإجراءات وفقاً لقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لمكافحة ظاهرة التخلص من الضريبة وتشجيع الممولين على الالتزام وكان من أهم هذه الإجراءات السعي لتخفيف العبء الضريبي عن الممولين.

وحرصت على إسقاط الديون وتخفيف العبء الضريبي الذي يتحمله أصحاب المشروعات الصغيرة من أصحاب البطاقات الضريبية التي تضم أقل من عشرة عامل بالإضافة إلى تقليل الضرائب المستحقة على الوحدة بشكل تدريجي بحد أقصى 50% من الضريبة المستحقة وذلك في التأمين على العاملين بالمشروع.

المطلب الأول: آليات الإدارة الضريبية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

يعبر الإصلاح الضريبي عن إصلاح الهيكل الضريبي المتبع في الدولة بما يجعله متناسب مع السياسة الدولية العامة ومع متطلبات تحقيق الاستقرار الاقتصادي وذلك عن طريق تطوير الهيكل الضريبي وآلياته التي تساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال التوزيع العادل للدخل والثروة وإلغاء الضرائب التي تحدث خللاً في الجانب الاقتصادي.

والعمل على مراعاة الدقة في اختيار نوابغ الجهاز الضريبي من ذوي الأخلاق الحميدة والمؤهلين فنياً وعلمياً لتعزيز قدرة الدولة على القضاء على ظاهرة التخلص من الضريبة وتحقيق إيرادات مرتفعة عن طريق الضرائب التي تساهم في إنشاء المشاريع الاستثمارية

(٤١) ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، ٢٠١٠، ص ١٢.

وتمويل إنفاقها والحد من ظاهرة التخلّص من الضريبة ومنعها عن طريق القانون وبالتالي تحقيق التنمية للدولة^(٤٢).

لذلك أصبح الإصلاح الضريبي من أهم المرتكزات الأساسية التي أصبحت تهتم بها كافة دول العالم للاستمرار في تطبيق استراتيجيات التنمية ورفع معدلات النمو الاقتصادي عن طريق توفير الموارد المالية التي توجبها عملية الإصلاح الاقتصادي وبناء على ذلك يتم عرض الآليات التي ساعدت في للتقليل من ظاهرة التخلّص من الضريبة ومنها:

أولاً: مراقبة التصريحات (الرقابة الشكلية):

تبدأ الرقابة الرسمية باستلام مصلحة الضرائب للإقرار المرسل أو المودع من قبل المدين، سواء كان بياناً شخصياً أو بياناً مهنيّاً، ويتم إجراء فحص رسمي للعناصر بطريقة منتظمة وغير انتقائية، وأي يتم حل الأخطاء الواضحة، ويتم ذلك أيضاً من خلال مقارنة المعلومات السرية من الميزانيات والبيانات الشهرية السنوية، فضلاً عن المعلومات التي تم الحصول عليها من البيانات المرتبطة التي تحتفظ بها السلطات الضريبية وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء، والهدف هو كتابة الإفادة الخطية المقدمة بشكل صحيح دون الخوض في الجوانب الرسمية و تعتبر خطوة تمهيدية للرقابة على الأرقام الوثائقية.

مثل الرقابة على ضريبة التصرفات العقارية:

الضريبة على قيم التصرفات العقارية.

لأشخاص خاص للضريبة الخاضع الدخل ويتكون الطبيعيين (الأفراد) من مجموع صافي الدخل الذي حققه الشخص الطبيعي خال السنة من مصادر الدخل التالية

١. المرتبات وما في حكمها.

وهي تتمثل في الإيرادات الناتجة من عنصر العمل الذي يؤديه الشخص لحساب الغير كالمرتبات والأجور

^(٤٢) علي طالب شهاب، النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، البصرة، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية، مج ٧، ع ٢٨٤، ٢٠١١، ص ٤٥

والمكافآت والمزايا النقدية أو العينية التي يأخذها العاملون من موظفين ومستخدمين مقابل ما يؤدونه من أعمال للحكومة أو الشركات العامة والخاصة.

حيث تنص المادة (٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم (١٩٩) لسنة ٢٠٢٠ والتي تنص على تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي: (٤٣).

- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أدت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجر والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجر الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.
- ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أدت في مصر.
- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في قطاع الأعمال العام مع غير المساهمين وشركات القطاع العام
- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.
- وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية.

٢. إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

وهي تتمثل في الإيرادات التي يشترك في تحقيقها عنصران هما: رأس المال الذي يخاطر به صاحب المنشأة الفردية، العمل الذي يبذله هذا الشخص في سبيل إنجاز النشاط الذي تمارسه هذه المنشأة، وتدخل

(٤٣) المادة (٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم (١٩٩) لسنة ٢٠٢٠.

هذه الإيرادات بكامل قيمتها في وعاء الضريبة قبل خصم أي ضرائب يتم احتجازها من الممول أثناء السنة تحت حساب الضريبة، كما تدخل الإيرادات التي تتحقق من هذا النشاط في الخارج قبل خصم الضريبة الأجنبية التي دفعت عنها في الخارج (إن وجدت).

٣. إيرادات المهن غير التجارية.

هي تتمثل في الإيرادات الناتجة من عنصر العمل الذي يؤديه الشخص لحسابه وتحت مسؤوليته مثل الإيرادات التي يحققها الأطباء والمحاسبون والمحامون وكذلك المهندسون وغيرهم نتيجة لممارسة أعمالهم لحسابهم الخاص.

وتدخل هذه الإيرادات بكامل قيمتها أيضاً في وعاء الضريبة قبل خصم أي ضرائب يتم احتجازها من الممول تحت حساب الضريبة، كما تدخل الإيرادات التي تتحقق من مباشرة النشاط المهني في الخارج قبل خصم الضريبة الأجنبية المفروضة عليها.

وبناء على نص المادة (٧٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ والذي ينص على لا تسري أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة فيما عدا الالتزام المنصوص عليه في المواد (59) (59 مكررا)، (٥٩ مكررا ١) (٥٩ مكررا ٢) من هذا القانون^(٤٤).

٤. إيرادات الثروة العقارية.

(٤٤) المادة (٧٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤.

وهي تتمثل في الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها بصرف النظر عن الغرض من التأجير، أي سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر، كذلك الإيرادات الناتجة من تأجير العقار أو جزء منه لمدة معينة وفقاً للأحكام القانـون رقم ٤ لسنة ١٩٩٩، سواء كان الفرد مالِكاً للعقار أو مستأجر له، ويلتزم الفرد الطبيعي المقيم (الخاضع أو المعفى من الضريبة) بأن يقدم إقراراً ضريبياً سنوياً موضحاً به وعاء الضريبة وتفاصيل هذا الوعاء ومقدار الضريبة واجبة الدفع من المادة (٣١) ج من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد والمعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠م^(٤٥).

ووفقاً للمادة ٣١(ج) سالف الذكر يعفى الممول من تقديم هذا الإقرار في الحالات التالية:

- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتعدى صافى دخله منها المبلغ المعينة في الشريحة المعفاة من القانون الخاص بالضريبة على الدخل (أي ١٥ ألف جنيه).
- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى

(٤٥) المادة (٣١) ج من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد والمعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠.

دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة الأولى المعفاة من الضريبة على الدخل (أي ١٥ ألف جنيه).

ويجب أن يكون الإقرار سالف الذكر موقعاً من محاسب يتقيد بجدول المراجعين والمحاسبين إذا تجاوز رقم الأعمال للشخص الطبيعي وشركات الأشخاص والأموال والجمعيات التعاونية لأي منهم مليوني جنيه سنوياً الفقرة الأخيرة من المادة ٣١ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة (٢٠٢٠).

قد أُلزمت المادة (٣٢) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠^(٤٦) الممول بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول على كلمة المرور السرية، وتوقيع إلكتروني مجاز طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وأيضاً إنشاء هيئة تنمية صناعية تكنولوجية المعلومات، إنه مسؤول مسؤولية كاملة عما يسلمه.

وفقاً للمادة (٦٩) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠^(٤٧)، يعاقب الممول الذي يمتنع عن تقديم الإقرار الضريبي المذكور بوقت لا يتعدى ٦٠ يوماً ما من تاريخ انقضاء المواعيد المعينة لتقديمه بغرامة لا تقل عن ٣٠٠٠ جنيه ولا تتعدى ٥٠ ألف جنيه، وتزيد ثلاثة أمثاله العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثاله حالة العود وإذا تجاوزت مدة التأخير ٦٠ يوماً من تاريخ انقضاء المواعيد المعينة لتقديم الإقرار، يعاقب الممول في هذه الحالة بغرامة لا تقل عن ٥٠ ألف

(٤٦) المادة (٣٢) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد والمعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠.
(٤٧) المادة (٦٩) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد والمعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠.

جنيته ولا تتعدى مليوني جنيه المادة ٧٠ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ المعدلة بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ (٤٨).

وفقاً للمادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠٢٠، تفرض الضريبة على مجموع صافى بأسعار الطبيعى للشخص السنوي الدخل تصاعدياً بالشرائح مع اختلاف هذه الشرائح بحسب مجموع صافى الدخل السنوي، وتتراوح معدلات هذه الشرائح ما بين ٠٪ إلى ٢٥٪ على أكثر من ٤٠٠ ألف جنيه في السنة (٤٩).

وقد اعتبر القانون المذكور إجمالي قيم التصرفات العقارية جزء من إيرادات الثروة العقارية الخاضعة لهذه الضريبة، ولكنه أخضع هذه القيم معدل ٢,٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي القيم الناتجة من التصرفات العقارية (المادة ٤٢).

وقد عدت المادة (٤٢) من هذا القانون التصرفات الخاضعة للضريبة بأنها تشمل: (٥٠)

- التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها (عدا القرى).
- التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبية لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع.

(٤٨) المادة ٧٠ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ المعدلة بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠.
(٤٩) للمادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠٢٠.
(٥٠) المادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠٢٠.

- تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجير له لمدة تزيد على ٥٠ عامًا.

وقد أخرج القانون سالف الذكر من الخضوع بموجب المادة (٤٢) كل من التصرفات التالية:

- قديم العقار كحصّة عينية نظير الأسهم في أموال شركة المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لهذه الحصّة العينية لفترة خمس سنوات.

- البيوع الجبرية.

- نزع الملكية للعقار.

- التصرف بالتبرع أو بالهبّة للحكومة أو للمشروعات ذات النفع العام.

تعتبر الضريبة على قيم التصرفات العقارية المفروضة بموجب المادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بمعدل ٢,٥% من قيمة التصرف العقاري هي المعوق الأساسي الذي يجعل معظم الأفراد يعزفون عن تسجيل ثرواتهم العقارية حيث تنص المادة (٤٢) سالف الذكر على أنه: "لا تقبل الدعوى المتعلقة بشهر

العقار إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة المذكورة" يعني ذلك أن تسجيل الثروة العقارية للأفراد يتطلب سداد الرسوم المطلوبة للتسجيل لقانون الشهر العقاري إلى جانب الضريبة على قيم التصرفات العقارية وفقاً للقانون الخاص بالضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وذلك إذا لم يقيم المتصرف (البائع) بسدادها بالتراضي مع مالك الثروة العقارية.

ورغم أن المادة (٤٢) سالفه الذكر تلزم المتصرف بسداد الضريبة على قِيم التصرفات العقارية (٣٠ يوم) من تاريخ التصرف مع سريان هذا التأخير بالمادة (١١٠) من هذا القانون اعتباراً من اليوم الذي يلي انتهاء المدة المعينة، فإن المتصرف لا يلتزم عادة بسداد هذه الضريبة؛ مما يجعل المشتري (المتصرف إليه) ملتزم بسدادها إذا رغب في إتمام تسجيل العقار في الشهر العقاري.

ثانياً: تحديث الإدارة الضريبية في مجال العقارات:

يمكن إصلاح الضريبة العقارية من خلال ما يأتي: (٥١)

- إدخال الضرائب العقارية في منظومة التحديث مثل الضرائب على المبيعات والضرائب العامة والضرائب المركزية.
- إدخال التعديل الهيكلي الذي من خلاله يمكن إنشاء هيئة للإيرادات ذات السيادة التي تشمل المصالح الإدارية لتفعيل التنسيق بينهم.
- فصل الإيرادات الخاصة بمصلحة الضرائب العقارية عن المحليات ومن ثم تحريرها من القوالب التي قيدت من خلالها.
- الاهتمام بالموارد البشرية وأيضاً تفعيلها عن طريق أساليب التدريب المتطورة مثل العصف الذهني والتدريب التفاعلي والتدريب على طرق دعم اتخاذ القرارات بالتوازي مع التعليم التقليدي في ظل التجارب الناجحة التي تم من خلالها تدريب العاملين في الضرائب العقارية.

(٥١) مرقص، سمير سعد، إطار مقترح للإصلاح الضريبي الشامل للضرائب العقارية في مصر، جمعية إدارة الأعمال، مجلة المدير الناجح، إدارة الأعمال، ١١٢ع، ٢٠٠٦، ص٥٩.

- تخصيص نسبة من الإيرادات الذي تقوم بتحصيلها مصلحة الضرائب العقارية لصالح جهات تنمية المستوى المادي للعاملين في الضرائب العقارية، وكذلك تفعيل دورها في الحفاظ على المال العام والسرعة عند تحصيله وتوريده.

كما يمكن تبسيط الإجراءات وتطبيق الأدوات والأساليب الحديثة من خلال ما يأتي: (٥٢)

التوسع في نظام المعلومات الجغرافية، وكذلك تدعيمها وإمكانية توظيفها بالحصص الضريبي الدوري لجميع الأراضي والمباني، والعمل على زيادة عدد طبقات المعلومات.

- التوسع في الربط بين المصالح الإدارية خاصة مصلحة الضرائب العقارية ومصلحة الضرائب العامة لإيرادات الثروة العقارية التي تعد من أحد أوعية ضرائب الدخل للأشخاص الطبيعيين.

- التشغيل الآلي لجميع البيانات الخاصة بالضرائب العقارية، ثم إدخالها في منظومة الحكومة الإلكترونية.

- إعادة النظر في البيانات والاستثمارات والنماذج الخاصة بالضريبة العقارية، وتنميتها وتبسيطها وأيضاً مراعاة المستوى الثقافي لممولين تلك الضريبة.

- حيث يتميز ذلك الإصلاح الضريبي بالكثير من المزايا المتمثلة في:

- تحقيق العدالة الرأسية والأفقية المتعلقة بالضرائب العقارية.

- استكمال منظومة الإصلاح الضريبي للضرائب العقارية.

- زيادة حصيلة الضرائب العقارية ضعف الحصيلة المتاحة في الوقت الحالي.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لمرتكب جريمة التهرب الضريبي.

(٥٢) مرقص، سمير سعد، مرجع سابق، ص ٥٩.

مما تم ذكره سابقاً نجد أن المشرع المصري يلجأ دائماً إلي تطوير القواعد القانونية والتشريعات السارية في الدولة ويرجع ذلك إلي تطور المجتمعات والعلاقات الإنسانية مما يجعل الوضع القانوني في ظرف ملح إلي التطوير والمواكبة مع الأحداث، واعتبر المشرع المصري التصرفات العقارية من ضمن العلاقات القانونية التي قد تساعد بشكل مباشر في الخروج عن القاعدة القانونية التي تيم العمل بها عن طريق استخدام الحيل أو التحايل علي القانون أو استخدام السلطة في ارتكاب جريمة التخلص من الضريبة، ويضع المشرع المصري تلك المسألة نصب عينيه دائماً لما يقع عليها من أهمية تظهر علي مستوي العقاري ومنها إلي الجانب الاقتصادي للدولة وزعزعة استقراره.

وبناء عليه يلجأ المشرع المصري إلي اتخاذ الكثير من الإجراءات التي تساعده علي تعديل والتحديث في النصوص القانونية التي لها علاقة بالتصرفات العقارية بشكل مباشر، حيث يتم من خلال تلك الجهود توفير العدالة الضريبية والمساواة بين المواطنين أمام الضريبة مما يعزز ثقة المواطن في النص القانوني وتمنحه القدرة علي تسديد الضريبة في مواعيدها المحددة، حيث أن اثر الحصيلة الضريبة علي الدولة يؤثر بشكل مباشر علي الإيرادات العامة للدولة والاقتصاد الوطني ويمكنها بشكل مباشر من تنفيذ العديد من المشروعات والاستثمارية الجديدة وتوظيف الموارد الاقتصادية في سبيل مناسب ومنتج، والضرائب العقارية تعتبر من أوائل أنواع الضرائب التي اقتضي بها المشرع المصري وعمل علي تطويرها مع الوقت لتشمل الضرائب المباشرة بحلول ١٩٣٧ م وخاصة بعد إلغاء الامتيازات الأجنبية بموجب القانون ١٤، رؤوس الأموال المنقولة والأرباح الصناعية والتجارية وضريبة كسب العمل، نتج عن ذلك القانون انخفاض ملحوظ في نسبة الضرائب العقارية أمام جميع نسب الضريبة المباشرة، ليلجأ المشرع المصري علي اثر ذلك خلال فترة السبعينات والثمانينات من القرن الحالي إلي تشريع بعض القانون التي يتم لا ينتج عنها انخفاض نسبة الضريبة العقارية فقط بل انخفاض القيمة المطلقة لحصيلتها^(٥٣).

الفرع الأول: جريمة التهرب الضريبي.

(٥٣) احمد حسن إبراهيم، إمكانيات تطوير الضرائب العقارية لزيادة مساهمتها في الإيرادات العامة في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، مصر، ١٩٨٩م.

بناء على ذكر الركن المادي والمعنوي والدور المحوري لهم لتحديد جريمة التهرب الضريبي، فإن القانون قد أقر بعدم صحة الإرادة التي يصدر عنها الجريمة طالما كانت تفقد احد العنصرين، كذلك يدعم العنصر المعنوي والمادي الطرق الاحتمالية التي يستعملها الفاعل لتنفيذ جريمة التهرب الضريبي، ويرى القانون المصري أن هذا الفعل الذي يقضي بارتكاب جريمة التخلص من الضريبة يجب أن تصبح من خلاله نتائج محددة، تلك النتائج التي يسعى المشرع في الأساس إلي التطوير في النص القانوني من أجلها، وتحتل المركز الأول من تلك النتائج التخلص الجزئي أو الكلي من أداء الضريبة، نتيجة للحيل التي يستخدمها الفاعل قد يترتب إعفاءه من الالتزام بأداء الضريبة وبالتالي يتحقق ذلك من خلال استخدام الشخص للغش على الإدارة الضريبية ونتيجة لذلك يصير الجاني وقتها غير مسئول عن أداء تلك الضريبة بناء على فعل العش والاحتيال على الإدارة مما يعد جريمة في نظر النص القانوني، يترتب على أساسه المسؤولية القانونية على الفاعل وقد يمكن أن تصدر المحكمة ضده حكم بالغرامة إما بالحبس إما بالغرامة والحبس.

قد يلجأ الفاعل أيضا إلى إخفاء المبالغ التي يتم تحصيلها بصورة صحيحة والصادرة عن التصرفات العقارية المنعقدة بينه وبين الأطراف الأخرى، تلك المبالغ المالية قد سبق ووضعت الإدارة الضريبية المصرية لها العديد من القواعد القانونية والضوابط التي تلزمها بأداء نسبة محددة من الضرائب، ويصدر الفعل المخالف للقانون عن الفاعل بهدف مقصود وواضح للتهرب من أداء الضريبة المفروضة بشكل كامل إما عن طريق تخفيفها إلى مبلغ أقل من المقرر.

أولاً: الطرق الاحتمالية وارتباطها بجريمة التهرب الضريبي.

ذكر المشرع المصري الطرق الاحتمالية التي يستعملها الشخص لارتكاب جريمة التخلص من الضريبة، بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، وشرط النص القانوني على توافر الطرق الاحتمالية واستخدامها لإثبات جريمة النصب، عن طريق إخفاء الفاعل للمبالغ المتحصل عليها نتيجة تصرفاته العقارية والتي يفرض عليها القانون نسبة محددة من الضريبة يعلمها الفاعل ولا يجهل بها، ويذهب الفقه القانوني إلي أن عنصر الاحتيال يقع على الشخص بمجرد إخفاء المبلغ الحقيقي الناتج عن التصرف العقاري والمعاملات التي عادت بالنفع على الفاعل،

بالتالي تقع جريمة التخلص من الضريبة عن طريق استخدام الشخص للطرق الاحتيالية، وعليه فإن قيام الشغل بفعل إخفاء المبالغ المالية الحاصل عليها والتي تفرض عليها ضريبة معروفة من الدولة سواء كان هذا الإخفاء مقتصرًا علي جزء من الأموال أو بعضها أو تغيير الرقم الربحي الخاص به في الأساس يعد هذا الإخفاء طريقة من طرق الاحتيال بناء علي رأي المشرع^(٥٤).

حرص المشرع المصري أن تكون تلك الطرق الاحتيالية التي يستعملها الشخص بغرض القصد الواقع من الشخص للتهرب من الضريبة إيماناً منه بأن النصوص التي تناولها القانون تتطلب دائماً الوضوح في تفسيرها وتعريفها للأمر، حيث حرص علي توضيح الطرق التي يستخدمها الفاعل لإخفاء المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة بالإضافة إلي انه يمكن أن يلجأ إلي تغيير البيانات والأوراق الرسمية المذكور فيها المبلغ الحقيقي، وبالتالي جاء قانون العقوبات واضح في حد ذاته ونص علي أن استخدام الطرق الاحتيالية أيا كانت آلية الشخص أو أدواته أو أسلوبه المستخدم يعد من أنواع التخلص من الضريبة وبالتالي فهو عمل غير مشروع يقتدرن اقتران وثيق بالأخلاق بالنصوص القانونية والتي يلزم بشكل مباشر صدور العقوبة علي إثرها.

يعتبر تغيير الأوراق الرسمية أو تغيير المستندات التي تحتوي على نص التصرف العقاري والمعاملة والتي قد تنص على خسارة الفاعل أو قلة أرباحه من الركائز الاحتيالية التي يلجأ إليها البعض بهدف التهرب الضريبي، تلك الطرق أيضا يقع على أثرها المسؤولية القانونية على الفاعل وكما ذكرنا من قبل أن الفاعل غير مسموح له تبرير الفعل عن طريق جهله القانون وبناء عليه تقع عليه العقوبة وبخاصة على القصد الجنائي فور إثباته وبعد آنذاك هذا التصرف من ضمن الجرائم المتعلقة بالتهرب الضريبي.

بينما يمكن للفاعل أن يستخدم نشاطه نفسه كوسيلة احتيالية عن طريق إخفاء النشاط أو حتي جزء منه وهو يعلم أن هذا الجزء خاضع بشكل مباشر إلي الضريبة، وفي تلك الحالة

(٥٤) طارق حمدي حمدان، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية، الأردن، ٢٠٠٨م.

يترتب علي القصد الجنائي^(٥٥) الحكم بالحبس والغرامة معاً مع تسديد كافة الضرائب التي لم يقوم بسدادها ، علي الفاعل كما ذكرنا سابقاً من خلال القضايا المثارة بهذا الشأن، وعليه يعتبر المشرع جريمة التخلص من الضريبة من الجرائم التي تخل بالشرف والأمانة والذي يلزم للقانون ان يتدخل بهدف إيقافه والحد منه بتقرير العقاب اللازم لفاعله، ولكن يختلف العقاب علي حسب جسامه الفعل ولا يتم الحكم باعتباطاً بل بعد دراسة كافية للموقف ودراسة مظهره الخارجي وتباين أوضاعه وملامساته، فقد يكون فعل مادي أو كتابي وبناء عليه يتغير قرار المحكمة بتغيير النشاط والقصد الجنائي نفسه، وعند تحقيق الفاعل الغرض الأساسي والهدف من فعله عندها تقع أركان الجريمة كاملة ويتعين علي المحكمة تحديد قرارها بصدد هذا الشأن.

نص القانون علي أن القصد الجنائي لجريمة التهرب الضريبي تشير إلي نشاط مباشر بفعل إيجابي أو امتناع سلبي عن طريق سداد قيمة الضريبة المفروضة من الجهات المختصة علي المبالغ الربحية للفاعل ولكن يري الفاعل أن الضريبة من الأعباء المادية التي تقع علي كاهله وبناء عليه يلجأ إلي تلك الطرق الاحتمالية التي يرفضها القانون ويجرمها، والمقصود بالعقاب الناتج عن الفعل العقاب الذي تحدده التشريعات الجنائية الخاصة أو قانون العقوبات العام، وقد أشارت المادة ١٣٣ من قانون ٩١ لعام ٢٠٠٥م إلي الطرق الاحتمالية التي يعاقب عليها الفاعل وفقاً لإثبات القصد الجنائي للتهرب الضريبي نتيجة لفعله، ولا يقوم الركن المادي لتلك الجريمة إلا باستخدام الفاعل إلي العديد من الطرق الاحتمالية، محققاً بذلك التهرب المباشر من الضريبة المفروضة عليه وبالتالي يتحقق الركن المادي عن طريق استخدام الفاعل للطرق الاحتمالية المذكورة حيث تمكنه من إخفاء المبالغ التي تخضع للضريبة بإحدى الطرق الاحتمالية^(٥٦).

ثانياً: الركن المادي والركن المعنوي لجريمة لتهرب الضريبي.

١- طبيعة جريمة التهرب الضريبي على أساس ركنها المادي.

(٥٥) فايز الأسود، القصد الجنائي في القانون والشريعة الإسلامية، مؤتمر الإمام الشافعي، جامعة الأزهر، مصر.

(٥٦) المادة ١٣٣ من قانون ٩١ لعام ٢٠٠٥م المعدلة بالقانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠٢٠.

يمثل الركن المادي من جريمة التخلّص من الضريبة الركن الأساسي الذي يسند إليه إثبات ارتكاب الجريمة على الفاعل بشكل فعلي، ويقوم فيها الفاعل بإرادته بفعل إيجابي يتمثل في إرادة الإقبال على تنفيذ فعل نهى عنه القانون بشكل مباشر، ويكون هذا الفعل يقضي في النهاية إلى ارتكاب جريمة التخلّص من الضريبة، أو الهروب من الضريبة عن طريق استعمال أي طريقة احتيالية بالامتناع عن السداد أو حتى إخفاء المبالغ المالية التي تقضي بتسديد مبلغ معين من الضريبة (٥٧).

٢- طبيعة جريمة التهرب الضريبي على أساس ركنها المعنوي.

تعد واقعة التهرب الضريبي في حد ذاتها من الوقائع التي تعتمد على الجانب العملي للفاعل، حيث تستند إلى القصد الجنائي والإرادة الصادرة عن الفاعل لأداء الفعل المنافي للقانون وعدم الالتزام بسداد الضريبة، كما تعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم الاحتيالية وجريمة عمدية والقانون المصري يستند فيها على الفصل في تلك المسألة الاستناد إلى القصد الجنائي العام وهو القصد الذي يتركز عليه دافع التخلّص من الضريبة نفسها، وبالتالي يثبت نية وإرادة الفاعل إلى ارتكاب الواقعة الإجرامية التي تقوده في النهاية إلى التهرب الضريبي بصورة مباشرة، حيث تعتبرها محكمة النقض من الجرائم العمدية (٥٨).

وعن طريق التشريعات القانونية الحديثة من المقرر عدم سؤال الفاعل بصفته فاعل أو شريك إلا في حالة أن فعله قد وقع محل الأفعال الخارجة على القانون أو يجرمها القانون بشكل مباشر، بحيث لا يكون هناك مجالاً إلى المسؤولية التي يتم افتراضها في العقاب إلا من خلال الاستثناء وأيضا فيما أوضحه القانون من حدود، ولذلك يجب التحري جيدا عند التعامل مع النصوص القانونية وخاصة ما يتعلق بالنصوص الجنائية التي تلتزم بجانب عالي من الدقة.

(٥٧) المجموعة المتحدة للقانون، جريمة التهرب من أدار الضريبة، سلسلة أوراق قانونية، ع (٣)، القاهرة، مصر.

(٥٨) جمعة عيد الهلاوي، المسؤولية الجنائية عن التهرب الضريبي في مجال التجارة الإلكترونية، دار مصر للنشر والتوزيع، ط (١)، القاهرة، مصر، ٢٠٢٠م.

الفرع الثاني: العقوبات التي قررها المشرع المصري بصدد التهرب الضريبي المرتبط بالتصرفات العقارية

حددت مصلحة الضرائب بشأن ضريبة التصرفات العقارية على كل من لم يقدم الإقرار أو يتهرب من دفع الضريبة العقارية في مصر بما يلي:

- الغرامة، بحيث لا تقل عن (١٠٠) جنيه مصري ولا تزيد عن (٥٠٠٠) جنيه مصري.
- التعويض بما يعادل القيمة التي يجب دفعها من الضريبة العقارية.

كما قرر المشرع توقيع غرامة تأخير (Demurrage) ويكون ذلك بما يعادل ٢% من قيمة المبلغ المتأخر، إلا أنه يكون في حالة الاستمرار في المماطلة سيتم اتخاذ الإجراءات وفقاً للقانون رقم (٣٠٨) لسنة (١٩٥٥م)، الذي ينص بتوقيع الحجز على العقار أو على الأجرة أو المنقولات المملوكة للمدين.

وتعتبر الضريبة العقارية كما تعارف عليها الكثير من المواطنين، ليست ضريبة جديدة يتم فرضها على الأبنية السكنية، لكنها ضريبة مفروضة بالفعل بموجب القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وتم تعديلها بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، وأعيد تنظيم أحكامها بالقانون الحالي رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤.

ونص قانون الضريبة العقارية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ عقوبات وغرامات للمتهربين من سداد الضريبة العقارية على كل العقارات المبنية على أرض مصر فيما عدا ما نص القانون على إعفائه من السداد.

ووفقاً للقانون يتم تغريم المتقاعسين عن سداد الضريبة العقارية سواء في القسط الأول أو القسط الثاني بدفع مقابل تأخير بنسبة لا تزيد عن ٢% من المبلغ المطلوب سداه من الضريبة على أن يعتمد سعر الفائدة المعلنة من البنك المركزي المصري في توقيت مطالبة المكلف بـ_____ السداد،

وحذر القانون المكلف بسداد الضريبة من تنفيذ الحجز الإداري سواء على العقار المستحق عنه ضريبة أو المنقولات التي يحويها العقار المملوك للمكلف عند عدم سداد الضريبة مع إمكانية

تحصيل القيمة اليجارية من المؤجرين للعقار من السكان فيما لا يتخطى قيمة الضريبة مع منح السكان المؤجرين إيصالات تفيد تحصيل الضريبة.

وعلى الرغم من تشديد المشرع المصري على وقوع العقوبة على المتهرب من جريمة التصرفات العقارية إلا أن قانون وزارة المالية أو مفوضها قد أجاز بإمكانية التصالح مع مصلحة الضرائب في الدعاوي الجنائية للجريمة الخاصة بعدم تقديم الإقرار الضريبي أو التهرب مقابل أداء قيمة الضريبة ودفع غرامة التأخير.

أو لوجود بعض من الحالات الخاصة وهي: أي من العقارات التي قدمت على سبيل حصة عينية في رأس مال المساهمين، إلا أنه يشترط عدم التصرف في الأسهم خلال فترة زمنية قدرها (٥ سنوات)، والتصرفات التي تصدر إلى الوارث والتي آلت له من موارثه حتى ٢٥ يوليو ٢٠١٨م، والوحدات السكنية التي تقدم على سبيل الهبة إلى الأقارب، والوحدات السكنية التي على قرب من القرى.

الخاتمة: (النتائج – التوصيات).

تعمل السلطات الضريبية على حماية حقوق الخزنة وتسعى جاهدة لمنع دافعي الضرائب من التردد في دفع ضرائبهم أو التخفيف من هذا التردد، لكن دافعي الضرائب يجدون دائماً طرقاً لتجنب مسؤوليتهم الضريبية، حيث تعد ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة قديمة توجد فيها الضرائب نفسها، حيث يتم فرض الضرائب قسراً أو بدون تعويض، مما يدفعه إلى البحث عن طرق ووسائل تمكنه من عدم دفع الضريبة؟

النتائج:

- الضرائب هي إحدى الأدوات المالية المستخدمة في توجيه الاستثمار ويجب استخدامها للتعامل مع الأزمات الاقتصادية والاجتماعية.
- حماية التصرف في الممتلكات، وتسريع المحاسبة الضريبية، ومكافحة التهرب الضريبي في أنشطة التصرف في الممتلكات، هي الواجبات الأساسية لموظفي الضرائب للحفاظ على تدفق الإيرادات الضريبية إلى الميزانية العامة للدولة.
- تعمل دقة المعلومات التي سيتم الحصول عليها من قبل جهات منح تراخيص البناء والإدارات الهندسية لمصلحة الضرائب على سرعة حصر المجتمع الضريبي عن طريق ربط التسجيل الضريبي بالمأموريات، والجهات التي يتم الحصول على كافة البيانات الخاصة بالممولين.
- عدم خضوع شركات الأموال للضريبة على التصرفات العقارية الذي يتفق مع طبيعة الضريبة على شركات الأموال؛ حيث أن صافي الربح لهذه الشركات يتحدد على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها ويدخل في ذلك صافي الربح الناتج من التصرفات العقارية.

- إن وجود خدمات جيدة وسهولة الحصول عليها يساهم في انخفاض مستويات التهرب الضريبي حيث يتم التعامل مع دافعي الضرائب بإنصاف، وإجراءات التحصيل المطبقة تساعد في الحد من التهرب الضريبي وتصفية الملفات الضريبية، وتتم العملية بشكل واضح.
- هناك عوامل لها تأثير إيجابي وسلي على الحد من التهرب الضريبي، ومن أهم العوامل التي لها تأثير إيجابي التغييرات في المزايا الممنوحة لدافعي الضرائب، والتعديلات في معدلات الضرائب، وعدالة دافعي الضرائب تنظيم العلاقة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية من خلال الحوافز والجزاءات، وإعطاء دافعي الضرائب حق الاعتراض والاستئناف، وإعطاء دافعي الضرائب الحق في الحفاظ على سرية معلوماتهم ومقابلتها.
- هناك عدة عوامل لها تأثير سلبي وتؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي، بما في ذلك عدم الامتثال لقوانين الإنصاف الضريبي، وانخفاض وعي السلطات الضريبية بواقع دافعي الضرائب وظروفهم، ونقص التيسير في وضوح الأحكام القانونية، وانخفاض مستوى الثقة المتبادلة بين الأطراف وانخفاض مستوى ثقة المقيمين في مصداقية البيانات المقدمة من دافعي الضرائب.

التوصيات:

- الإسراع بإصدار لوائح إنفاذ القانون والدورات التدريبية لتعزيز قدرة القائمين على تنفيذها على شرح أحكامها وتطبيقها والاستفادة من تبادل الخبرات في مجال الإدارة الضريبية.
- إعادة تنظيم مصلحة الضرائب المصرية وأتمتة العملية الضريبية وإتقان نظام التحول الرقمي في الإدارة الضريبية وتوفير كافة البيانات والمعلومات الدقيقة والمحدثة عن دافعي الضرائب وأنشطتهم ودخلهم وإنشاء قواعد بيانات ومعلومات، جرد شامل لدافعي الضرائب، وعدالة المجتمع الضريبي، وتوزيع العبء الضريبي بين أعضاء المجتمع الضريبي للتأثير إيجاباً على دافعي الضرائب وعائدات الضرائب.

- إزام الجهات المنوطة بمنح تراخيص البناء بعدم القيام بأي إجراء للممول إلا بعد إحضار شهادة من قبل المأمورية التابع لها بما يفيد التسجيل الضريبي للممول بالمأمورية المختصة لضرورة حماية الثروة العقارية والتعامل مع الوحدات العقارية تلك التي بها مخالفة إنشائية، إلا إنها صالحة للسكن بموضوعية كاملة.
- نظراً لكون الضريبة على قيم التصرفات ضريبة على رأس المال وليست ضريبة على الدخل، فأئنا نوصي بأن ينظم لها قانون خاص بها على أن تستبعد من قانون الضرائب على الدخل.
- ضرورة النظر في تجارب الإصلاح الضريبي لمختلف البلدان والاختيار من بين مختلف القوانين الضريبية المناسبة لذلك البلد.

المراجع:

١. الكتب:

- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، دار فاروس العلمية، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٩م.
- أحمد خلف، دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، ٢٠١٤م.
- محمد مرسي فهمي، سيد لطفى عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، القاهرة، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، ١٩٩٩م.
- عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦م.
- جمعة عيد الهلاوي، المسؤولية الجنائية عن التهرب الضريبي في مجال التجارة الإلكترونية، دار مصر للنشر والتوزيع، ط (١)، القاهرة، مصر، ٢٠٢٠م.
- المجموعة المتحدة للقانون، جريمة التهرب من أدار الضريبة، سلسلة أوراق قانونية، ع (٣)، القاهرة، مصر، (ب، ت).
- احمد حسن إبراهيم، إمكانيات تطوير الضرائب العقارية لزيادة مساهمتها في الإيرادات العامة في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، مصر، ١٩٨٩م.
- سمير سعد مرقص، إطار مقترح للإصلاح الضريبي الشامل للضرائب العقارية في مصر، جمعية إدارة الأعمال، مجلة المدير الناجح، إدارة الأعمال، ع ١١٢، مصر، ٢٠٠٦م.

٢. الرسائل العلمية:

- خديجة عوادية، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مج ١٠، ع ١، مجلة المؤسسة، الجزائر، ٢٠٢١م.

- محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، مصر، ٢٠٢٠م
- عادل بوصيقع، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، كلية العلوم السياسية والاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، ٢٠١٩ / ٢٠٢٠م.
- محمد البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة- فلسطين، ٢٠١٦م.
- حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- جامعة البليدة، الجزائر، ٢٠٠٧م.
- أمجد جميل صبحي الإمام، الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي في الضفة الغربية في عهد السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية- نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦م.
- فايز الأسود، القصد الجنائي في القانون والشريعة الإسلامية، مؤتمر الإمام الشافعي، جامعة الأزهر، مصر، (ب، ت).
- طارق حمدي حمدان، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية، الأردن، ٢٠٠٨م.

٣. المجالات:

- عبد اللطيف محمد خليل، مدخل مقترح لإدارة أداء الإدارة الضريبية على أساس القياس المتوازن لأداء، (دراسة اختبارية)، المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري) الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج ٢، مصر، ٢٠٠٧م.
- عاطف إبراهيم كامل، ولقاء لطف عبد الله، مدخل مقترح لتطور الضريبة العامة على المبيعات لمواجهة التحديات المعاصرة، المؤتمر العلمي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية للعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية العامة والضرائب، ٢٢ - ٢٣ يونيو ٢٠١٤م، قاعة المؤتمرات الكبرى، دار الضيافة، العباسية، مج ٣، مصر، ٢٠١٤م.

- عاطف إبراهيم محد كامل، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية ضرورة حتمية لجذب الاستثمار، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٦.
- فرقد فيصل جدعان الغانمي، أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، مج ٤، ع ١٤ العراق، ٢٠١٤م.
- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مج ١٠، مجلة دراسات اقتصادية، الجزائر، ٢٠١٠م.
- دليل المخالفات والتهرب في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ ولوائحه التنفيذية، مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية.
- علي طالب شهاب، النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، البصرة، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية، مج ٧، ع ٢٨، ٢٠١١م.

٤. القوانين:

- من قانون ٩١ لعام ٢٠٠٥م المعدل بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠.
- قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م.
- بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد والمعدل بالقانون رقم ٢١١ لسنة ٢٠٢٠.

