



حق الإدارة الضريبة في الإطلاع
وفقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم

91 لسنة 2005

الدكتور

كلية الحقوق
شعبان رأفت محمد

مدرس الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي

جامعة القاهرة



كلية الحقوق
جامعة القاهرة

تمهيد:

تسعى القوانين بصفة عامة إلى إقامة نوع من التوازن المعقول بين المصالح المختلفة والتي تبدو متعارضة، وكذلك القانون الضريبي يسعى إلى تحقيق التوازن بين المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الضرائب من ناحية ومصالح المكلف من ناحية أخرى، فوضعت القوانين التي تكفل حقوق مصلحة الضرائب وتحقق أهدافها، وتحافظ في نفس الوقت على حقوق الممولين.

وقد وضع القانون الضريبي للإدارة الضريبية الأساليب والطرق المختلفة للوصول إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة، ولتحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف بطريقة دقيقة وصحيحة وعدالة إلى حد ما. فقد أعطى القانون الضريبة للإدارة الضريبة العديد من الحقوق والسلطات والامتيازات في سبيل الوصول إلى حقيقة دخل الممول، كحق الإدارة الضريبة في المناقشة والتحرى والمعاينة والفحص والتفتيش بالإضافة إلى حق الإطلاع على دفاتر وسجلات ووثائق الممولين، بدون الاحتجاج بسريتها⁽¹⁾. وذلك لأن معرفة هذه الأسرار ليست هي هدف مصلحة الضرائب في حد ذاتها، وإنما هي الوصول إلى مقدار الدخل الحقيقي للمكلف⁽²⁾ وتحديد وعاء الضريبة وعناصره المختلفة ابتغاء تحقيق عدالة الضريبة ومنع التهريب منها⁽³⁾.

إلا أن استعمال هذه الحقوق والسلطات والامتيازات يجب ألا تؤدي إلى انتهاك حرمة الحياة الخاصة للمكلف بدفع الضريبة⁽⁴⁾، وإنما ينبغي أن تمارس هذه

- (1) حيث يفترض في الإدارة الضريبة الأمانة على كل ما تطلع عليه من أسرار.
- (2) انظر د. عبدالباسط على جاسم. حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي. بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، المجلد رقم 11، العدد 41، السنة 2009، ص 203.
- (3) انظر د. عبد الحميد الشواربي. الطعون الضريبية، الناشر منشأة المعارف بالاسكندرية، 1990، ص 240.
- (4) تعد سلطة الإطلاع الممنوحة للإدارة الضريبية، إحدى الإجراءات الماسة بحرية وحرمة الحياة الخاصة بالأفراد، لكونه يخول الإدارة الضريبية الإطلاع على أسرار المكلف بالضريبة من خلال الإطلاع على أوراقه ومستنداته ومحركاته ومراسلاته الشخصية أحياناً، مما يؤدي إلى كشف هذه الأسرار.

السلطات فى الإطار الذى يسمح فيه القانون بذلك بدون تجاوز أو تعسف تجاه المكلف بالضريبة.

وفى سبيل تحقيق هذا الهدف وضع القانون الضريبى العديد من الجزاءات التى توقع على كل من يعرقل استخدام الإدارة الضريبة للسلطات السابقة، سواء بالامتناع عن تقديم المستندات أو رفض إطلاع موظفى الضرائب على هذه المستندات أو تقديم مستندات غير صحيحة أو مزورة أو تقديم فواتير مصطنعة إلى غير ذلك من الوسائل التى تؤدى إلى التهرب الضريبى، وتعرقل عمل جهة الإدارة الضريبية.

وفى المقابل أحياناً نجد أن الإدارة الضريبة قد تسيء استخدام واستعمال ما منحها القانون إياه من سلطات وامتيازات تجاه المكلفين بأداء دين الضريبة، فيتعين على القضاء أن ينصف هؤلاء المكلفين عندما يتظلمون من خطأ وقعت فيه الإدارة الضريبية أو تعسف عندما تتجاوز الإدارة الضريبية سلطاتها تجاه المكلفين، فالرقابة القضائية بصفة عامة والرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية بصفة خاصة، تجعل الإدارة تمارس حقوقها وسلطاتها فى إطار القانون دون أفراد أو تفریط، ودون تجاوز على حقوق وضمانات الممولين.

مشكلة البحث:

تكمن المشكلة فى سلطة حق الإطلاع فى ذلك التعارض الظاهر بين مصلحتين هما مصلحة الأفراد فى الحفاظ على أسرارهم الخاصة، ومصلحة الدولة فى الإطلاع على تلك الأسرار، لذا فلا يجوز للأفراد الامتناع عن تقديم الأوراق والمستندات والمحركات للإدارة الضريبية بحجة سريتها، لأن مصلحة الدولة تعلق على مصلحة الأفراد⁽¹⁾.

نطاق البحث

ينحصر هذا البحث فى دراسة السلطات والامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، وهى بصدد مباشرة حق الإطلاع على ما لدى الممول من دفاتر أو

(1) انظر: د. عبدالباسط على جاسم. مرجع سابق، ص 204.

مستندات ومحركات أو وثائق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب القانون رقم 91 لسنة 2005. بهدف التعرف على ماهية حق الإطلاع والسلطة المختصة بمباشرتة، وكذلك التعرف على كيفية ممارسته، والتعرف على ما قد يسبقه من إجراءات تمهيدية لممارسة الحق فى الإطلاع.

خطة البحث

سوف يتم تناول موضوع البحث وهو حق الإدارة الضريبة فى الإطلاع من خلال فصلين. خصص الفصل الأول لدراسة الإجراءات والحقوق التمهيدية التى تسبق الحق فى الإطلاع من خلال ثلاثة مباحث، وتناولت فى المبحث الأول منها: حق الإدارة الضريبية فى المناقشة، وتناولت فى المبحث الثانى حق الإدارة الضريبية فى الفحص والتحرى. وتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، خصص المطلب الأول لدراسة حق الإدارة الضريبية فى الفحص، بينما تناولت حق الإدارة الضريبة فى التحرى فى المطلب الثانى. ثم تناولت فى المبحث الثالث من الفصل الأول: دراسة حق الإدارة الضريبة فى المعاينة.

بينما خصص الفصل الثانى من هذا البحث لدراسة حق الإطلاع الممنوح للإدارة الضريبية من خلال ثمانية مباحث خصص المبحث الأول منها لدراسة ماهية حق الإطلاع أما المبحث الثانى فخصص لدراسة جريمة الامتناع عن إطلاع الإدارة الضريبية على البيانات وصور الدفاتر والمستندات ثم تناولت فى المبحث الثالث السلطة المختصة بمباشرة حق الإطلاع، أما المبحث الرابع فتم تخصيصه لبيان محل الإطلاع، أما المبحث الخامس فتناولت فيه دراسة الجهات التى يجوز الإطلاع على ما لديها من مستندات، أما المبحث السادس فخصص لدراسة وقت ممارسة حق الإطلاع، أما المبحث السابع فتناولت فيه أحكام دخول مقار عمل الممول بمناسبة مباشرة حق الإطلاع. أما المبحث الثامن، فتناولنا فيه النتائج المترتبة على مباشرة حق الإطلاع.

منهجية البحث:

من أجل الوصول إلى هدف هذا البحث، سوف يلجأ الباحث إلى إتباع المنهج التحليلى الوصفى وذلك بيان طبيعة السلطات والامتيازات الممنوحة للإدارة

الضريبية وهي بصدد مباشرة الحق فى الإطلاع. وكذلك بيان حدود هذه الامتيازات وأوضاعها وشروطها وضوابط ممارستها مع بيان موقف المشرع الضريبى المصرى منها.



كلية الحقوق
جامعة القاهرة

الفصل الأول

الإجراءات التمهيديّة التي تسبق حق الإطلاع

تتمتع الإدارة الضريبية، ببعض الحقوق الأساسية، وهى بصدد مباشرة حقها فى الفحص والرقابة الضريبية. وذلك يهدف التأكيد من صحة ما ورد فى الإقرار الضريبى المقدم من الممول.

ويستطيع الفاحص أن يجمع بيانات عن الممول، سواء من خارج مأمورية الضرائب المختصة بالفحص، إذا كان للممول تعامل مع الجهات الحكومية أو وحدات الإدارة المحلية أو النقابات أو غيرها من الجهات الحكومية، كما يستطيع الفاحص أن يحصل على بيانات ومعلومات عن طريق تحرياته الشخصية عن الممول أو عن طريق المناقشة التي يجريها مع الممول لمعرفة حجم نشاطه أو عن طريق إجراء المعاينات المختلفة على الطبيعة لمعرفة موقع المشروع ومدى قربه أو بعده عن الأسواق إلى غير ذلك من المعلومات المستقاة من المعاينة. التي تعين الفاحص على تكشف المركز الحقيقى والوعاء الحقيقى للممول (1).

ولذلك يستطيع الفاحص الضريبى قبل مباشرة حقه فى الإطلاع أن يباشر مجموعة من الحقوق الأساسية الأولية أو التمهيديّة ولعل أهمها:-

المبحث الأول

حق الإدارة الضريبية فى المناقشة

يقصد بالفحص الضريبى أولاً: القيام بعدة عمليات هدفها التحقق من الإقرار الضريبى المقدم من الممول والتأكد من صحة ما جاء به من بيانات ومعلومات، ومراجعته من الناحية الفنية والتأكد من أن كافة الإيرادات التي نص عليها القانون داخله فى الإقرار. فعليه الفحص الضريبى تهتم بتجميع المعلومات التي توصل إلى حقيقة الإيرادات الخاضعة للضريبة (2).

(1) انظر د. سلامة عبدالرحمن عوض. النظام الضريبى المصرى بين هدفى العدالة والحصيلة.

رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2007، ص 503.

(2) ويمكن القول بان الفحص الضريبى ما هو إلا عملية دراسة وتحليل وتقييم القوائم المالية

فالفحص الضريبي هو بمثابة عملة ذات وجهين. فأما الوجه الأول فهدفه هو تحقق جهة الإدارة الضريبية من تساوى المواطنين أمام الأعباء العامة⁽¹⁾ أما الوجه الآخر لنظام الفحص الضريبي فيتمثل في الالتزام الواقع على عاتق الممول بالإفصاح الأمين الصادق والصحيح للأعمال والأنشطة الخاضعة للضريبة⁽²⁾.

ولذلك فإن نظام الفحص الضريبية يسمح لجهة الإدارة الضريبية من التحقق من سلامة وصدق الإقرار الضريبي أو ضبط الموقف الضريبي للممول في حالة عدم تقديم الممول للإقرار الضريبي، وكذلك يسمح لها بتصحيح أو إجراء أى تعديل على الإقرار الضريبي المقدم، وكذلك تصحيح أى نقص أو عدم كفاية أو أى غلط شاب الربط الضريبي خلال المواعيد المحددة⁽³⁾.

والفحص بهذا المعنى يفترض أن جهة الإدارة الضريبية تقوم بمقارنة المستندات التي حصلت عليها مع تلك الموجودة فى حوزة الممول والوقوف على مدى تطابقها أو تعارضها.

وتبدأ مرحلة الفحص الميدانى بمناقشة الممول للإحاطة بكافة أوجه نشاطه، ومعرفة البيانات والإيضاحات عن طريق توجيه أسئلة محددة للممول تغطى إجاباتها جميع البيانات المطلوبة للفحص والاستفسار عن ثروته المستغلة فى مشروعاته، والتطورات التي طرأت عليها.

والسجلات والدفاتر والحسابات محل الفحص، ارتكازاً على القواعد المقررة فى التشريع الضريبي وفقاً للقواعد والأصول والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها داخل الدولة.

مزيد من التفصيل انظر: د. فاطمة زعزوعة. الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2013، ص 66.

- (1) M. Tremeur, la politique publique de contrôle fiscal: analyse retrospective sur le deux dernier decennies, ed, Economica, Paris, 1993, p. 4.
- (2) M. Bouvier, interoduction au droit fiscal general et à la theorie de l'impot, 7eme ed, L.D.G.J, Paris, 2005, p. 99.
- (3) E. Turcon, Le contrôle fiscal: L'organisation, lmise en œuvre et derolement du contrôle fiscal en France, thèse, Universite d'Aix-Marseille, 1984, p. 2.

فالمناقشة ما هى إلتحاور بين طرفين أحدهما يمثل جهة الإدارة الضريبية، وهو الفاحص الضريبى، أما الطرف الآخر فهو الممول أو من ينوب عنه، وتجرى المناقشة فى صورة مجموعة من الأسئلة التى يتم توجيهها من الفاحص إلى الممول ليتولى هذا الأخير الإجابة عليها. وقد ينبثق من الإجابة على بعض الأسئلة ظهور أسئلة أخرى مرتبطة، وذلك حتى يستطيع الفاحص أن يلم بكافة المعلومات التى تكون لديه فكرة واضحة عن موضوع المناقشة من جميع جوانبها⁽¹⁾. واستكمال المعلومات والبيانات والعناصر التى يستعين بها فى كتابة تقرير الفحص.

ويجب على الفاحص عند إجراء المناقشة أن يقوم بتوجيه الأسئلة بطريقة هادئة وهادفة وغير مستفزة للممول. فيجب أن توجه على نحو استطلاعى معرفى، وعدم إبداء أى شئ يثير الممول ويدفعه للامتناع عن الإدلاء بما لديه من معلومات، بل لابد من طمأنة الممول وأنه أى الفاحص لا يريد إلا الوصول إلى الحقيقة والتأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات⁽²⁾.

ولذلك وتحقيقاً لهذا الهدف يجب أن يراعى الفاحص الأمور التالية⁽³⁾:

1- الإلتصاف الكامل لما يبديه الممول فى محضر المناقشة مع ضرورة مواجهة الممول لما يكون لدى الفاحص من بيانات حتى يمكن تفسيرها أو معرفة تاريخ حدوثها، ويجب أن يثبت ذلك كله أمامه فى محضر المناقشة. ويفسخ له الطريق لإبداء كل ما يطلب الإجابة أمامه فى محضر المناقشة. ويفسخ له الطريق لإبداء كل ما يطلب الإجابة عليه أو إبداء أية ملاحظات.

- (1) انظر: د. سنية أحمد يوسف. الإطار القانونى للملف الضريبى، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبى وإجراءاته. دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004، ص76.
- (2) انظر د. جلال الشافعى. الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الناشر شركة القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2006، ص34.
- (3) انظر د. حسن الغرباوى، السيد شرع، شعبان حافظ، حساس غيته. ضرائب الدخل، فحماً وتشريعاً وتنفيذاً، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات والمكتبات الكبرى، الطبعة الأولى، 1984، ص52.

2- يجب أن تكون الأسئلة محددة وتوضح كل نوع من أنواع الأنشطة التي يباشرها الممول على حده. ولهذا السبب فإنه من غير المستحب أن يكون محضر المناقشة نموذجاً مطبوعاً على النحو الموجود به في بعض मामوريات الضريبية، وذلك لأن الأسئلة تختلف من نشاط لآخر، فضلاً عن ذلك فإن مناقشة الممول عن طريق طرح الأسئلة ومحاولة الإجابة عليها من جانب الممول قد تؤدي إلى طرح مزيد من الأسئلة غير الواردة في نماذج المحاضر المطبوعة سلفاً داخل मामوريات(1).

3- مناقشة الكيان القانوني للمنشأة والمستندات التي تثبت ذلك، سواء أكان هناك عقد أو بغير عقد وذلك لأن مصلحة الضرائب تأخذ بواقع الحال.

4- أن يسأل الفاحص عن ثروة الممول ومصادر إيراداته، من غير النشاط المطلوب فحصه لما لإقرار الثروة من أهمية في معرفة حقيقة النشاط ومعرفة مصدر هذه الثروة.

5- يجب أن تغطي الأسئلة المطروحة من الفاحص كافة نواحي التقدير سواء من زاوية الجهات التي يتعامل معها أو رقم المبيعات أو الإيرادات التي حصل عليها، وأن يذكر بالتحديد المعاملات التي تخص كل سنة كلاً على حدة، وكذلك سؤاله عما إذا إتسع نشاطه وتنوع أم لا. وهل أرباحه قد زادت بفعل الرواج العام أم اتجهت إلى النقصان أو الثبات (2).

ويجب التأكيد على أن يكون المأمور الفاحص متمسماً بقدر كاف من الذكاء والهدوء للحصول على أكبر قدر من المعلومات عن طبيعة نشاط الممول، لأنه مهما كان الأمر فإن الممول أكثر خبرة وتخصص بطبيعة نشاطه أو مهنته.

وأخيراً:- يجب على الفاحص أن يقوم بكتابة كل ما دار في هذه المناقشة من أسئلة وأجوبتها وتسجيل كل ما أبداه الممول من ملاحظات. فضلاً عن استكمال المحضر لأهم شروطه الشكلية والمتمثلة في تحديد تاريخه وساعته، والمكان الذي

(1) انظر د. سنية أحمد يوسف. مرجع سابق، ص 76.

(2) د. عبدالباسط وفا - فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري - دار النهضة العربية، 2001، ص25.

أجريت فيه المناقشة، فإذا كانت فى مقر عمل الممول أو منشأته، فيجب ذكر ذلك فى المحضر كما يجب إثبات صفة القائم بالمناقشة وقبل من توجه المناقشة ويجب أن يوقع على المحضر كل من المأمور الفاحص والممول أو من ينوب عنه وإثبات التاريخ الذى أجريت فيه.

وفى هذا الشأن صدرت تعليمات تنفيذيه للفحص رقم (10) لسنة 1981 وذلك بتاريخ 1981/2/5، حيث صدر الكتاب الدورى رقم 14 لسنة 1980 بتاريخ 1980/2/16، بشأن محاضر المناقشة التى تجرى مع الممول عند محاسبته سواء من قدم إقراراً أو لم يقدم، وقد أوجب هذا الكتاب ضرورة تحرير هذه المناقشة بمحضر من أصل وصورة على أن يحفظ الأصل بالملف وترسل الصورة إلى الإدارة العامة للتفتيش لحفظها طرفها والرجوع إليها عند اللزوم. غير أن المصلحة رأت بعد ذلك لاعتبارات التخفيف على الفاحصين، إلغاء الفقرة (ب) من البند (ثانياً) من الكتاب الدورى رقم 14 لسنة 1980 والتى توجب أن ترسل صورة من محضر المناقشة إلى الإدارة العامة للتفتيش لحفظها طرفها والرجوع إليها عند اللزوم. على أن يكتفى فى كافة الأحوال بتحرير محضر المناقشة على (نموذج 16 ضرائب) من أصل واحد يرفق بالملف الأسمى للممول مع وجوب تعليته، وأن يكون مستوفياً لتوقيع الممول والمأمور وتاريخ تحرير المحضر⁽¹⁾.

غير أنه لوحظ أن محاضر المناقشات مختصرة للغاية، ويكاد لا يستخلص منها فكرة عن طبيعة العمل أو النشاط. وكذلك لوحظ أن بعض الفاحصين لا يقومون ببذل العناية الواجبة عند مناقشة الممولين الخاضعين للتقدير ومعاينة منشأتهم. ولذلك وجهت المصلحة نظر المأموريات المختلفة إلى ضرورة مراعاة بعض الأمور بالنسبة لمحاضر المناقشة، حيث تعيين أن تتضمن مناقشات المأمور الفاحص مايلى⁽²⁾.

(1) محمد شعبان محمد بكر. الموسوعة الشاملة فى التطبيق العملى للضرائب، الجزء الثانى، الطبعة الأولى، مطبعة المدنى، 2002، ص100.

(2) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (44) لسنة 1986، بشأن البيانات التى يتعين استيفاؤها فى محاضر المناقشة والمعاينة فى حالات الفحص التقديرية بتاريخ 1986/9/9.
- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (43) لسنة 1998، بشأن الأمور التى يتعين مراعاتها للتوصل إلى الأرباح الحقيقية فى الحالات التقديرية، بتاريخ 1998/9/26.

- 1- الاسم الثلاثي أو الرباعي للممول ومحل إقامته ورقم بطاقته الشخصية أو العائلية وعنوان المنشأة.
- 2- الشكل القانوني للمنشأة خلال سنوات المحاسبة.
- 3- نوع النشاط الذي تتم المحاسبة عنه على وجه التحديد وعما إذا كان الممول له أنشطة أخرى أو مشتركاً في شركة أشخاص أو أموال.
- 4- بيان الأماكن التي يزاول فيها الممول أعماله مع ذكر عنوان ووصف المكان وعما إذا كان مخزناً أو فرعاً للمركز الرئيسي.
- 5- مقدار رأس المال المتداول في سنوات المحاسبة.
- 6- بيان ومصادر الشراء من القطاعين العام والخاص وقيمة معاملاته مع هذين القطاعين في سنوات المحاسبة مع مطالبة الممول بتقديم ما قد يكون لديه من المستندات المتعلقة بهذه المعاملات.
- 7- نظام البيع بالمنشأة سواء كان جملة أو نصف جملة أو تجزئة.
- 8- عدد العمال بالمنشأة.
- 9- متوسط قيمة المبيعات أو الإيرادات أو عدد الوحدات المنتجة من كل نوع في اليوم أو الأسبوع.
- 10- عدد أيام العمل في السنة.
- 11- نسبة إجمالي الربح التي يحققها النشاط.
- 12- بيان المصروفات المتعلقة بالنشاط. والإطلاع على المستندات التي تؤيد كل مصروف على حدة.
- 13- مصاريف الممول المعيشية شهرياً.
- 14- بيان الأموال المنقولة من أرصدة البنوك وسيارات وغيرها وكذلك الأموال الثابتة من عقارات وأطيان زراعية والأراضي الفضاء المملوكة للممول

وزوجته وأولاده القصر ومصدر هذه الأموال⁽¹⁾.

على أن تثبت هذه المناقشة فى محضر يبين به ساعته وتاريخه ويوقع عليه من المأمور الفاحص بالاسم الثلاثى واضح ومقروء وكذلك الممول أو وكيله.

وعلى الرغم مما تقدم صدرت العديد من الشكاوى من الممولين بسبب عدم قيام الفاحصين أثناء كتابة محاضر المناقشة بتفقيط الأرقام بالحروف وترك فراغات عند تحرير محاضر أعمال المناقشة والمعاينة، وشكوى الممولين أيضاً من عدم تمكنهم من الحصول على صورة من محضر المناقشة.

ورغبة من مصلحة الضرائب فى إزالة أسباب هذه الشكاوى لتدعيم أواصر الثقة والتعاون بين الممولين والمصلحة، وجهت المصلحة نظر المأموريات إلى ضرورة مراعاة الأمور التالية⁽²⁾:

1- ضرورة تفقيط الأرقام بالحروف وسد الفراغات وعدم ترك سطور على بياض عند تحرير محاضر الأعمال المختلفة (المناقشة - المعاينة) وأيضاً مذكرات الفحص.

2- للممول الحق بأن يتقدم للمأموريات بطلب لتصوير ما يريده من مرفقات الملف الموجود لديها. ومنها محاضر المعاينة والمناقشة مع تطبيق ما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم 20 لسنة 1999 ملحق للتعليمات رقم 54 لسنة 1998 بشأن الرسوم المقررة على الشهادات والصور والبيانات والمستخرجات.

3- يجوز للممول الحصول على صورة من محضرى المناقشة والمعاينة عند تحريرهما.

ويجب على مأمور الفحص إلا يغفل ما جاء بمحاضر المناقشات التى يجريها مع الممول أو ينتقص من قدرها، لأنها تشكل إقراراً من الممول بما جاء

(1) انظر د. جلال الشافعى، المرجع السابق، ص 35.

(2) تعليمات تنفيذية للفحص رقم 54 لسنة 2000، ملحق للتعليمات التنفيذية رقم (44) لسنة 1986 بشأن محاضر المناقشة والمعاينة بتاريخ 2000/9/3.

فيها من بيانات أو معلومات⁽¹⁾.

المبحث الثاني

حق الإدارة الضريبية

فى الفحص والتحرى

ورد النص على إجراء الفحص والتحرى فى المادتين 94، 95 من قانون الضرائب على الدخل، حيث نصت المادة 94 من القانون على أنه «على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينه يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة».

كما نصت المادة 95 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 على أن «تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موص عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ»⁽²⁾.

ويلتزم الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات.

وللوزير أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جديه على تهرب الممول من الضريبة. ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص»⁽³⁾.

(1) د. عبدالباسط وفا. مرجع سابق، ص 25

(2) يكون إخطار الممول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له على النموذج رقم (31 فحص) قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لهذا الإخطار. المادة (118) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005.

(3) لا يجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول، طبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (95) من القانون، إلا إذا توافرت إحدى الحالات المنصوص عليها فى المادة 133 منه، وفى جميع الأحوال على المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص. وتنحصر الحالات المنصوص عليها فى المادة 133 والداعية لإعادة الفحص فى :

ويثور التساؤل عن المقصود بكل من مصطلحى الفحص والتحري والمنصوص عليهم فى المادتين 94، 95 من القانون. وهو ما سوف نتناوله فى المطلبين التاليين:

المطلب الأول

حق الإدارة الضريبية فى الفحص (1)

يستند حق الإدارة الضريبية فى الفحص إلى نص المادة 94 من القانون رقم 91 لسنة 2005، والتي تنص على أن «لمصلحة الضرائب فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينه يصدر بقواعد تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة» (2).

فالفحص الضريبية هو مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية ويعتبر الفحص الضريبى من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة، وهذا الفحص لا يقوم به الفاحص الضريبى فقط، وإنما يشاركه فيه كل من المحاسب أو المراجع بصفته خبيراً فى شئون الضرائب تمهيداً لاعتماد الإقرار الضريبى

- 1- تقديم الإقرار بالاستناد إلى محررات أو دفاتر أو سجلات أو حسابات مصطنعة مع علم الممول بذلك، أو تضمين الإقرار ببيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات.
- 2- تقديم الإقرار الضريبى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تحالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو مستندات أخفاها.
- 3- الائلاف العمدى للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.
- 4- اصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- 5- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

(1) نص المادة 94 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

(2) هذا وقد تم تعديل نص المادة 94 من القانون بموجب المادة الثالثة من القانون رقم 11 لسنة 2013، والتي نصت على إضافة فقرة ثانية للمادة 94، نصها كما يلى «ولا تسرى أحكام هذه المادة على الممول الذى لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لحكم المادة 78 من قانون الضريبة على الدخل، راجع د. محمد السيد محمد عطية برس. إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادى فى مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، 2013، ص72.»

للمنشأة(1).

وقد أكدت هذا المفهوم المادة 89 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، حيث أشارت إلى أنه تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني، وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار" ولذلك يمكن التأكيد أن عملية فحص الدفاتر والمستندات لم تعد مرحلتها الأولى أمام الإدارة الضريبية، بل خرجت عن ذلك إلى كونها تبدأ من الممول نفسه والذي يعد دفاتره وحساباته عن طريق المحاسب. فالمحاسب أو المراجع الذي يقوم بفحص المستندات ومراجعتها واستخراج نتيجة أعمال المنشأة، جعل منهما شريكين للممول في عملية الفحص.

فالفحص الضريبي ما هو إلا دراسة وتحليل وتقييم القوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص، للتأكد من قيام الممول بإدراج كل ما حققه من إيرادات في الإقرار الضريبي المقدم للمصلحة من غير إخفاء أو إسقاط أو تخفيض لجزء منه(2).

ولذلك يتضح الغرض من الفحص في التأكد من صحة ما جاء في إقرار الممول ومراجعته من الناحية الفنية(3). ولذا يجب على الممول التزام الصدق عند كتابة إقراره الضريبي وإثبات بيانات صحيحة في الدفاتر والسجلات. ولذلك أعطى المشرع للإدارة الضريبة الحق في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي، والتحقق من سلامة ما جاء بالإقرارات من بيانات ووثائق حتى يتسنى فرض الضريبة وتحصيلها على أساس من العدالة(4).

(1) ومما تجدر الإشارة إليه أن الفحص الضريبي في مجال الضريبة العامة على المبيعات لا يقوم به مأمور بمفرده، بل يكلف به عدد معين من مأموري الضرائب محددین بالاسم لهم رئيس

يسمى رئيس مجموعة الفحص. د. محمد محمد عمران، المرجع السابق، ص 173.

(2) د. محمد السيد محمد عطية برنس. إصلاح الإدارة الضريبة كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، 2013، ص 71.

(3) انظر د. عبدالباسط وفا. مرجع سابق، ص 20.

- M. Bouvier, interoduction au droit fiscal general. op. cit., p. 99.

- E. Turcon, Le controle fiscal, op. cit., p. 51.

(4) انظر د. رابع رتيب. الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، 1991، ص 124.

ويعد الفحص الضريبي أحد إجراءات الضبط الإداري هدفه الكشف عما قد وقع من الممول من جرائم ضريبية، ولذا فالفحص الذي يقوم به مأمور الضرائب قد يوصله إلى الكشف عن جريمة ضريبية⁽¹⁾.

وينبغي أن يكون الفحص الضريبي دقيقاً ومتعمقاً لكافة الأمور والدقائق والتفاصيل المتعلقة بالمنشأة محل الفحص. كما ينبغي مراعاة معيار الموضوعية عند إجراء الفحص الضريبي، ولذلك يجب أن يكون الفاحص الضريبي غير متحيزاً سواء كان هذا التحيز لمصلحة الممول نفسه أو لمصلحة الإدارة الضريبية أو لمصلحة الفاحص ذاته. كما يجب على الفاحص أيضاً مراعاة معيار العدالة، فيجب أن يكون عادلاً بمعنى أن يراعى التوازن بين المصالح المتعارضة للممول ومصلحة الضرائب. ولذلك يجب أن يكون الفاحص محايداً وموضوعياً⁽²⁾.

وأخيراً يجب أن تركز عملية الفحص على عدة ركائز أساسية أهمها ما ورد في القانون الضريبي ولائحته التنفيذية، والقرارات الوزارية المكملة له والمفسرة له⁽³⁾، وكذلك على ما ورد في الكتب الدورية والتعليمات التفسيرية أو التعليمات

(1) د. إبراهيم حامد طنطاوي. الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية في القانون رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، 2006، ص 245.

(2) مزيد من التفصيل حول المعايير التي ينبغي أن يراعيها الفاحص عند مباشرة فحص المستندات انظر د. فاطمة زعزوعة. الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2013، ص 67.

(3) تجدر الإشارة هنا إلى أن مصلحة الضرائب كثيراً ما تصدر تعليمات تنفيذية بشأن أسس الفحص لبعض الأنشطة، ورغم احتواء هذه التعليمات لبند ينص على أن للمأمورية الخروج على هذه التعليمات في حالة وجود أدلة قاطعة على ما يخالف ما ورد فيها على أن يكون ذلك بموافقة رئيس المأمورية يكون ذلك بموافقة رئيس المأمورية. غير أنه لوحظ أن المأموريات غالباً ما تنقيد بهذه التعليمات استناداً إلى التعليمات التنفيذية رقم 9 لسنة 1987، بشأن الالتزام بأسس الفحص الواردة بالتعليمات التنفيذية دون أعمال للبند الذي يسمح للمأموريات المختلفة بالخروج على ما ورد بالتعليمات التنفيذية للفحص، رغم ما قد يتكشف للمأمورية من أسباب تستدعي الخروج عن هذه التعليمات وذلك خوفاً من المساءلة. ولذلك حرصت مصلحة الضرائب على توجيه نظر المأموريات والتأكيد على أن التعليمات التنفيذية للفحص تعليمات استرشادية ونضع إطاراً عاماً لأسس الفحص، ويجوز الخروج عليها، إذا تكتفت للمأموريات أسباب قوية تستدعي الخروج عليها عند الفحص.

التنفيذية للفحص، وما تعارف عليه الفقه القانوني والمحاسبي وفقاً للرأى الراجح فيهما.

وتسفر عملية الفحص الضريبي عن إعداد الأمور الفاحص لمذكرة الفحص التي ينتهي فيها، إما إلى ربط الضريبة بناء على الإقرار المقدم من الممول وذلك إذا اطمأنت مأمورية الضرائب إلى صحة ما جاء بالإقرار من بيانات. حيث أصبح الإقرار الضريبي يشكل نظاماً أساسياً في معظم الضرائب في كافة الدول المتقدمة، وهو مستخدم منذ زمن طويل في فرنسا وبخاصة في مجال الضرائب على الدخل⁽¹⁾.

وقد تقوم مصلحة الضرائب بتعديل الإقرار وذلك إذا لم تطمئن إلى صحة ما ورد في الإقرار من معلومات أو بيانات، أو وجدت أن بعضها صحيح والبعض الآخر غير صحيح وفي حاجة إلى تعديل، فإنها تجرى هذا التعديل طبقاً لما يقضى به القانون الضريبي. وإما أن تقوم مصلحة الضرائب برفض الإقرار، إذا تبين لها أنه لا يتفق مع حقيقة المركز المالي للممول في مثل هذه الحالة يجوز لمصلحة

ولذلك فهي ليست لها قيمة قانونية بالنسبة للممول، فهي لا تستطيع أن تنشأ قاعدة قانونية أو تعدلها، وإنما هي بمثابة تعليمات أو إجراءات تنظيمية لموظفي المصلحة، وكاشفة لمضمون النص القانوني وليست منشئة له، وتستطيع المصلحة أن تعدل هذه التعليمات أو تسحبها أو تلغيها إذا لزم الأمر.

ولذلك لا يجوز الطعن عليها بالإلغاء لأنها ليست قرارات إدارية.

ولذا أجازت مصلحة الضرائب للجان الداخلية الخروج على هذه التعليمات إذا ظهر لها أثناء نظر اعتراضات الممولين أسباب جوهريّة تستدعي ذلك مع ضرورة الاسترشاد بقرارات لجان الطعن وأحكام المحاكم الصادرة وعن نفس سنوات النزاع. انظر في هذا الشأن التعليمات التنفيذية للفحص رقم 7 لسنة 1989، التعليمات التنفيذية للفحص استرشادية ويجوز الخروج عنها لأسباب قوية بتاريخ 15/3/1989، كذلك انظر: محمد شعبان محمد بكر. الموسوعة الشاملة في التطبيق العملي للضرائب، الجزء الأول، مطبعة المدني، 2002، ص 32. د. سامح أحمد محمد إسماعيل. مشكلات التنظيم الفني للضريبي الموحدة في التشريع الضريبي المصري. دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2006، ص 187.

انظر: د. زكريا محمد بيومي في مقاله: مدى حجية تعليمات ومنشورات مصلحة الضرائب، والمنشور بمجلة الأهرام الاقتصادية العدد 1507 في 24/11/1997، ص 44.

(1) P. Beltrame, la fiscalite en France, 11eme ed, Hachette superieur, "Coll" les fonda mentaux, Paris, 2000, p. 23.

الضرائب عدم الاعتداد به وتحديد الإيرادات والأرباح بطريق التقدير الإداري⁽¹⁾، ومتخذة في ذلك بعض الأرقام كأساس لتحديد الأرباح. أما إذا كان الإقرار معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى حسابات منتظمة. فيقع على المصلحة في هذه الحالة عبء إثبات عدم مطابقة الإقرار للحقيقة أي إثبات أنه رغم كون هذه الدفاتر منتظمة، إلا أنها غير أمينة⁽²⁾. وفي هذا الخصوص ذهب مجلس الدولة الفرنسي صراحة في حكمه الصادر في 24 يوليو عام 1929⁽³⁾. إلى القول بان «الإدارة الضريبية التي ترى عدم صحة الإقرار الضريبي، وترى أساس ضريبي آخر لمحاسبة الممول عليه مخالفاً للإقرار الذي قدمه الممول في الشكل والمواعيد القانونية، وعليها إقامة الدليل على عدم صحة الإقرار»⁽⁴⁾.

في نفس هذا السياق فقد تواترت أحكام محكمة النقض المصرية على أن لمصلحة الضرائب كامل السلطة في تقدير الدفاتر فتأخذ بها أو تطرحها - كلها أو بعضها - حسبما يبين لها من التحقيقات التي تجريها⁽⁵⁾.

ومما تقدم يتضح لنا أهمية الفحص الضريبي وضرورة تطوير أساليبه وأدواته وبذلك العناية المعقولة من الفاحص في تجنب الكثير من المخاطر والمشكلات التي يمكن أن تتعرض لها الإدارة الضريبية، ولعل أهم هذه المخاطر مايلي:

أولاً: خطر إهدار دفاتر الممول

ويتحقق هذا الخطر عندما يقرر الفاحص الضريبي إهدار دفاتر الممول وعدم الأخذ بها، بناء على ما انتهى إليه فحصه، في حين قد تكون الدفاتر سليمة ويمكن

(1) وتجدر الإشارة إلى أنه في كثير من الأحيان ما تلفت مصلحة الضرائب نظر موظفيها إلى أن الاتجاه إلى التقدير الإداري للأرباح، لا يعد عقاب للممول الذي لا يمسك دفاتر، وإنما هو أسلوب من أساليب تحديد الأرباح.

(2) د. عبدالباسط وفا، مرجع سابق، ص 27.

(3) M.C. Bergeres, le principe de droits de la de fene en droit fiscal, thèse, Université de Bordeaux, 1975, p. 51.

(4) B. Balbies, le prevue en matitere fiscale, thèse, Université d. Aix Marseille, III, 192, p. 15.

(5) نفص رقم 132 لسنة 29 ق جلسة 1969/3/11.

اعتمادها، وتحقق هذا الخطر يعنى ببساطه أن الفاحص أهدر دفاتر أمينة، مما يؤدي إلى افتقاد مصلحة الضرائب ممولاً أميناً، يشعر أن دفاتره أهدرت غبناً من ناحية، وتزداد حالات الطعن الضريبي والقضايا المتعلقة بالدفاتر أمام لجان الطعن والمحاكم من ناحية أخرى. ولا شك أن في ذلك إهدار لمزيد من الوقت وجهد كل من الممول ومصلحة الضرائب، فضلاً عن تأخر مستحقات المصلحة، ولا يخفى ما لذلك من أثر سئ على مصلحة الاقتصاد القومي بقدر كبير، ولذا ينبغي على المصلحة أن تتحرى الدقة بشأن ما قد يفضى إليه إهدار الدفاتر، وان تتصف بقدر كبير من المرونة والحكمة في هذا الشأن⁽¹⁾ ومراعاة عدم استخدام حقها في رفض الدفاتر وعدم الاعتداد بها إلا لأسباب جدية وجوهرية محددة وواضحة تتسم بالموضوعية في إطار ما حدده القانون⁽²⁾ ولذلك ينبغي على مصلحة الضرائب عند رقابتها على الإقرار المقدم من الممول أن تعتبره مساهم في دخل الخزينة العامة للدولة، وليس غشاش أو بافترض أنه كذلك⁽³⁾. انطلاقاً من قرينة حسن النية والذي يمثل مبدأ عاماً يطبق في القانون الضريبي⁽⁴⁾.

وتأكيد لذلك نص المشرع المصري في المادة 2/965 من القانون المدني المصري على أن حسن النية دائماً مفترض مالم يثبت العكس. ومن ناحية أخرى يتعين على الممول أن يصل هو الآخر إلى مرحلة الرضا ليس بفرض الضريبة، وإنما الرضا بالرقابة طالما كان الممول على يقين من صحة إقراره الضريبي⁽⁵⁾.

ثانياً: خطر الاعتماد على دفاتر الممول غير الأمينة

ويتحقق هذا الخطر عندما يفشل الفاحص في اكتشاف عدم أمانة دفاتر الممول وإقراراته، ويقرر إمكانية الاعتماد عليها، وهي في حقيقة الأمر غير أمينة،

(1) د. عبدالباسط وفا، مرجع سابق، ص 28.
(2) تعليمات تنفيذية للفحص رقم 18 لسنة 1997 في شأن الأمور التي يلزم مراعاتها لاعتماد الدفاتر التي يمسكها الممول أو عدم الاعتداد بها بتاريخ 19/5/1997.

(3) J. Bruon, droits et garonite du contribuable verifie, ed, L.G.D.J, Paris, 1991, p. 123.

(4) E. Konprobst, La notion de bonne foi application du droit fiscal Français, ed, L.G.D.J, Biblo the que de droit prive Paris, 1980, p. 267.

(5) A. Barilari, le consentement à l'impôt, Presses de sciences, Pars, 2000.

وقد يترتب على ذلك عدة نتائج أخطرها:

- 1- انخفاض وتدنى مستوى الفحص الدفترى لدفاتر الممول.
- 2- اشتغال ملف الممول على معلومات خاطئة وغير صحيحة قد تؤثر على عمليات التحاسب الضريبى فى السنوات التالية.
- 3- تأكد الممول من عدم الدقة فى أعمال الفحص مما قد يؤدى إلى مزيد من عمليات التهريب.
- 4- ضياع حقوق الخزنة العامة.

ولعل هذين الخطرين السابقين وما قد يترتب عليهما من نتائج يبرران لنا ضرورة التعرض لأهم الأسباب الشكلية والموضوعية لإهدار الدفاتر، وذلك حتى يتسنى لمأمور الضرائب أو لمجموعة الفحص الضريبى من الدفاع أو الرد العلمى الموضوعى عن أسباب إهدار دفاتر الممول سواء أمام لجان الطعن أو أمام المحاكم من ناحية، أو إتاحة الفرصة أمام مأمورى الضرائب لتبرير قبوله لدفاتر الممول واعتمادها وذلك تمهيداً لربط الضريبة بناء عليها. أما عن الأسباب الشكلية والموضوعية لإهدار الدفاتر، فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تبين فيها الأسباب التى يجوز على أساسها عدم قبول الإقرارات الدفترية، بعضها شكلى والبعض الآخر موضوعى. وذلك على النحو التالى⁽¹⁾:

أولاً: الأسباب التى تمس الدفاتر من حيث الشكل:

- 1- تقديم الإقرار الضريبى إلى المأمورية المختصة على خلاف ما ورد بأحكام قانون الضرائب ولائحته التنفيذية.
- 2- عدم توثيق دفترى اليومية العامة ودفتر الجرد، مع مراعاة أن يكون

(1) راجع: تعليمات تنفيذية للفحص رقم 18 لسنة 1997 فى شأن الأمور التى يلزم مراعاتها لاعتماد الدفاتر التى يمسكها الممول أو عدم الاعتداد بها بتاريخ 19/5/1997.
د. عبدالباسط وفا. فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإدارى، دار النهضة العربية، 2001، ص30.
د. محمد شعبان بكر، الموسوعة الشاملة فى التطبيق العملى للضرائب. الجزء الثانى، الطبعة الأولى، مطبعة المدنى، 2002، ص89.

التوثيق سابقاً لإجراء أى قيد بالدفاتر، أى يكون التوثيق سابقاً على استعمال هذه الدفاتر.

3- عدم انتظام القيد بالدفاتر وفقاً للترتيب الزمنى لحدوث العمليات، أى عدم قيد العمليات أولاً بأول.

4- وجود قشط أو مسح أو كتابه فى الهوامش بما يتعارض مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي تقضى بالأى يكون تصحيح الأخطاء إلا بقيود محاسبية.

5- عدم الوضوح فى إثبات البيانات والمعلومات الخاصة بالقيود المحاسبية.

6- عدم ورود حسابات للتكاليف بالمنشآت الصناعية يمكن من خلالها حساب تكلفة الوحدة المنتجة

7- القيد بأسلوب معقد يتسم بالغموض.

ثانياً: الأسباب الموضوعية⁽¹⁾:

1- انعدام وسائل الرقابة الداخلية والضبط الداخلى وعدم إتباع الأساليب الفعالة للمحافظة على سلامة عمليات المنشأة وحقوقها وممتلكاتها.

2- عدم التطبيق السليم لمبدأ الاستحقاق واستقلال السنوات الضريبية.

3- إسقاط بعض عمليات المنشأة خاصة تلك التى ترتبط بالنشاط الجارى، وذلك بعدم إثباتها بالدفاتر والسجلات بما يؤثر على نتائج النشاط وعلى الأخص ما يلى:

- ما قد يحدث من إسقاط فى بعض المبيعات بمبالغ كبيرة قياساً بحجم النشاط وعلى المأمورية فى مثل هذه الحالات التوسع فى نطاق الفحص للوصول إلى حقيقة حجم المبيعات.

- ما قد يحدث من إسقاط فى بعض الإيرادات بالمقاولات الخاصة وأنشطة

(1) تعليمات تنفيذية للفحص رقم 20 لسنة 1983، بشأن بعض الأسباب الجدية التى تدعو إلى إهدار الدفاتر لعدم أمانتها الصادرة بتاريخ 1983/12/24.

- الخدمات وينطبق عليه ما سبق القول فى البند السابق.
- عدم مطابقة بيانات نماذج الخصم والإضافة لما هو مقيد بالدفاتر من أعمال والتحقق من وجود إسقاط على النحو السابق.
- التحقق من عدم إثبات ما يرد إلى المأمورية من إخطارات من جهات التعامل بدفاتر المنشأة بقصد إخفاء جزء من النشاط وما ينتج عنه من تأثير على نتيجة النشاط.
- ما قد يحدث من إسقاط قيد بعض المشتريات بقصد إسقاطها من المبيعات من بضاعة الجرد لتخفيض حجم النشاط.
- 4- عدم وجود المستندات اللازمة التى تؤيد صحة وسلامة التعليمات المثبتة فى الدفاتر بما لا يتفق مع ما جرى عليه العمل والعرف المحاسبى من وجود مثل هذه المستندات⁽¹⁾.
- 5- عدم سلامة جرد بضاعة آخر المدة - أى الحصر الكمى لهذه البضاعة، والتحقق من وجود أصناف أو كميات لم يتناولها هذا الجرد.
- 6- عدم سلامة تقييم بضاعة آخر المدة سواء كان ذلك بسبب عدم سلامة أساس التقييم أو بسبب تغيير أساس التقييم واختلافه من سنة إلى أخرى.
- 7- عدم تطابق حساب البنك بدفاتر المنشأة وما تتضمنه كشوف حساب البنك مع عدم إمكان القيام بعمل الموازنة البنكية للتحقق من جديده وسلامة الفروق بين الرصيد الدفترى والرصيد الذى يرد بكشف حساب البنك ولمتابعة هذه الفروق بما يتفق والأصول المتعارف عليها.
- 8- ظهور حساب الصندوق برصيد دائن خلال السنة نتيجة قطع حساب الصندوق مع ضرورة مراعاة ألا يتم ترصيد حساب الصندوق إلا بعد إثبات جميع المدفوعات والمقبوضات الخاصة باليوم السابق لترصيد الحساب أى لا يتم الترصيد إلا بعد إثبات جميع عمليات اليوم بكاملها.

(1) تعليمات تنفيذية للفحص رقم 32 لسنة 1985 بشأن ما أثير بمؤتمر الغرف التجارية والمنعقد بتاريخ 1985/2/22 بشأن إهدار الدفاتر بدون أسباب جدية بتاريخ 1985/10/16.

9- استخدام حساب جارى الممول لتغطية حساب الصندوق بشكل صوري غير حقيقى وبقيود وهمية أو لإخفاء بعض العمليات الخاصة بالمنشأة بقصد التلاعب فى نتيجة النشاط⁽¹⁾.

هذا وتؤكد المصلحة على ضرورة مراعاة الالتزام بمايلى⁽²⁾:

1- عدم رفض الدفاتر فى حالة مخالفتها للعرف المتبع بالنسبة لكل نشاط إلا إذا كان ينطوى على غش أو يثبت عدم امانته.

2- عدم رفض الدفاتر فى حالة اختلاف أسلوب أمساكها، حيث أن هذا الأسلوب يختلف من محاسب إلى آخر ومن منشأة إلى أخرى وفقاً لطبيعة النشاط.

(1) إذا توافرت أحد الأسباب السابقة، كان لمصلحة الضرائب سلطة إهدار الدفاتر.

المقدمة من الممول، وذلك لوجود سبب من الأسباب الجدية التى تدعو إلى إهدار الدفاتر لعدم أمانتها، غير أنه يجب الإشارة إلى أن إهدار الدفاتر ليس معناه عدم الاستفادة بما تشمله هذه الدفاتر من بيانات أو معلومات يمكن الاسترشاد بها فى تقدير أرباح المنشأة، ففى حالة الرفض أو فى حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي فى الميعاد، تلجأ الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير الإدارى، وفى ظل هذا الأسلوب لا تلتزم الإدارة الضريبية بإجراء حوار أو نقاش مع الممول، كما هو الحال عند قبول الإدارة للإقرار مع إمكانية تعديله، فالتقدير الإدارى هو إجراء من قبيل الجزاء المادى للممول الذى خرق التزامه بالأفصاح أو الشفافية عند كتابته إقرارها الضريبي، ومع ذلك يراعى إلا يتم التقدير إلا على أسس وأساليب سليمة مع أخذ البيانات الدفترية والبيانات المتوافرة بملف المنشأة فى الاعتبار، وكذلك ينبغى التنبيه على ضرورة مراعاة التعليمات التنفيذية رقم 4 لسنة 1983، بشأن ضرورة اعتماد حالات الفحص التى أهدرت فيها الدفاتر من رئيس المأمورية للتحقق من صحة الأسباب التى أهدرت بسببها الدفاتر. مزيد من التفصيل انظر:

تعليمات تنفيذية للفحص رقم 20 لسنة 1983، بشأن بعض الأسباب الجدية التى تدعو إلى إهدار الدفاتر لعدم أمانتها.

تعليمات تنفيذية للفحص رقم 4 لسنة 1983، بشأن ضرورة اعتماد حالات الفحص التى أهدرت فيها الدفاتر من رئيس المأمورية، والصادر بتاريخ 1983/2/8.

- I. Groscl aube et P. Marchessou, Droit fiscale gen eral, 4eme ed, Dalloz, Paris, 2003, p. 61.

(2) تعليمات تنفيذية للفحص رقم 58 لسنة 1986 بشأن التوصيات التى وردت باجتماع السيد رئيس مصلحة الضرائب مع ممثلى اتحاد الصناعات بتاريخ 19 يوليو 1986 بخصوص أسباب إهدار الدفاتر بتاريخ 1986/11/18.

- 3- عدم رفض الدفاتر فى حالة وجود أخطاء بسيطة فى أى عنصر من عناصر حساب التشغيل و حساب المتاجر طالما أمكن للمأمورية حصر هذه الأخطاء وتصحيحها أو تعديلها.
- 4- لا يجوز الاستناد فى رفض الدفاتر إلى وجود خطأ فى بعض القيود المحاسبية فى سنة ما لرفض الدفاتر فى سنة أو سنوات أخرى.
- 5- لا يجوز الاستناد إلى رفض الدفاتر فى سنوات سابقة لرفضها فى سنوات لاحقة طالما أن المنشأة قد تلافت الأسباب التى من أجلها تم رفض الدفاتر فى السنوات السابقة⁽¹⁾.
- 6- لا يجوز اعتبار التذبذب فى نسب إجمالى الربح بين ممول وآخر من نسبة لأخرى سبباً بمفرده لإهدار الدفاتر، حيث أن لكل نشاط ظروفه ولكل سنة ظروفها.
- 7- لا تعتبر الأخطاء المادية البسيطة التى قد تحدث عند قيد عنصر من عناصر حساب المتاجر والتى يمكن للمأمورية تجميع المبالغ الناتجة عنها وتصحيح الإقرار بها سبباً لإهدار الدفاتر.
- 8- يعتبر عدم القيد بدفتر الصندوق يوماً بيوماً سبباً لإهدار الدفاتر، وفيما عدا ذلك من دفاتر يجب الاتفاق على مده معينة للقيد خلالها. هذا وقد أوضحت المصلحة أن إهدار الدفاتر لعدم القيد بدفتر الصندوق يوماً بيوم إنما يكون فقط عن السنة التى يثبت عدم القيد بدفتر الصندوق فى خلالها أولاً بأول، وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية⁽²⁾.
- 9- لا يصح الاستناد إلى وجود خطأ فى بعض القيود المحاسبية فى سنة ما لإهدار الدفاتر فى سنوات سابقة، حيث يجب احترام مبدأ استقلال السنوات الضريبية، الذى يعتبر بحق من الأسس والقواعد المحاسبية المستقرة.

(1) تعليمات للفحص رقم 4 لسنة 1981، بشأن أن إهدار الدفاتر فى بعض السنوات لا يبرر استمرار إهدارها، الصادر بتاريخ 1981/1/27.

(2) تعليمات تنفيذية رقم 21 لسنة 1987 بشأن أسباب إهدار الدفاتر (ملحق للتعليمات التنفيذية رقم 58 لسنة 1986 والصادرة بتاريخ 1987/5/11).

ولذلك وجهت مصلحة الضرائب نظر المأموريات إلى عدم جواز إهدار الدفاتر عن سنة قياساً على إهدارها عن السنوات السابقة، وإلا اعتبر ذلك إخلال بقواعد الفحص وإهدار لمبدأ استقلال السنوات الضريبية⁽¹⁾.

10- أن تصحيح الأخطاء الموجود بالدفاتر بالإقرار يجب دراسته طالما أن ذلك يتم قبل الفحص ولا يتم عن غش في الدفاتر.

11- يجب على كل منشأة أن تمسك دفتر صنف متى كانت تزاول نشاط الجملة.

12- يجب على المأمورية اعتماد المشتريات أو المصروفات التي تتفق وطبيعة نشاط المنشأة⁽²⁾، ولو كانت بدون مستندات متى جرى العرف على ذلك في هذا النوع من النشاط، على أن تكون المنشأة قد اثبتت هذه المشتريات بمستنداتها الداخلية وموقع عليها من المورد وما يثبت شخصيته.

13- يجب إهدار الدفاتر متى اكتشفت المأمورية وجود إسقاط في المبيعات بمبالغ كبيرة ولو مرة واحدة وعليها أن تتوسع في الفحص متى كان مبلغ الإسقاط بسيطاً، وتهدر الدفاتر في هذه الحالة الأخيرة إذا تكررت مبالغ الإسقاط.

14- على مأموري الضرائب الالتزام بتعليمات المصلحة الصادرة بشأن طريقة احتساب القيمة السوقية للعملة وذلك وفقاً لطبيعة النشاط.

15- الالتزام بمحاسبة المصدرين وفقاً لتعليمات المصلحة في هذا الشأن.

(1) تعليمات تنفيذية للفحص رقم 51 لسنة 1968، بشأن عدم إهدار الدفاتر عن سنة قياساً على الإهدار عن السنوات السابقة، والصادرة بتاريخ 1968/9/10.

(2) وتجدر الإشارة في هذا الشأن إلى ما لوحظ من تركيز الكثير من مأموري الفحص على الإيرادات وإهدار جانب المصروفات وبخاصة في حالات الاستعجال خشية التقادم دون فحص متأن للمدة. انظر د. سامح أحمد أحمد إسماعيل. مشكلات التنظيم الفني للضريبة الموحدة في التشريع الضريبي المصري دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة المنصورة، 2006، ص182.

16- ضرورة مراعاة إدخال الفاقد فى كل صناعة عند المحاسبة، وذلك وفقاً للأصول المحاسبية السليمة، بصرف النظر عن صدور تعليمات من المصلحة بشأنها من عدمه.

- وأخيراً يجب على المأموريات المختلفة الالتزام بالتعليمات التنفيذية للأنشطة المختلفة، والتي تصدرها الإدارة العامة للفحص الضريبي، وذلك لأن هذه التعليمات تصدر بعد إجراء دراسات مكثفة وبعد الإطلاع على العديد من الملفات بالمأموريات ولجان الطعن وكذلك عقد العديد من الاجتماعات مع ممثلى الشعب بالغرفة التجارية، ولاسيما وأنه لوحظ أن الكثير من المأموريات لا تلتزم بهذه التعليمات عند فحص الملفات. ولذلك تؤكد الإدارة العامة للفحص الضريبي على ضرورة التزام المأموريات بالتعليمات التنفيذية⁽¹⁾.

وكذلك يلزم إخطار الممول بأسباب الإهدار على النماذج الضريبية ومراجعتها عند عمل اللجان الداخلية أو الطعون. أما لجوء الفاحص الضريبي لإهدار الدفاتر وخصم نسبة مئوية من المصروفات المثبتة بالدفاتر فهو أمر مخالف ولا يعد صحيحاً للإقرار ولا تعديلاً له⁽²⁾.

المطلب الثانى

التحرى

تعد التحريات من أهم وسائل جمع المعلومات والأدلة والقرائن التى تثبت وقع الجريمة وتكشف ما يحيطها من غموض وتساعد على تحديد فاعلها⁽³⁾. ولهذا يجب توافر الدقه. وإن اعتبرها المشرع غير ملزمة لجهة التحقيق، إلا أنها تصنع اللبنة الأولى فى الكشف عن ظروف وملابسات الجريمة.

(1) تعليمات تنفيذية للفحص رقم 9 لسنة 1987، بشأن التزام المأموريات بالتعليمات التنفيذية للأنشطة المختلفة، الصادرة بتاريخ 1987/1/17.

(2) انظر د. سامح أحمد محمد إسماعيل. مرجع سابق، ص 182.

(3) انظر د. محمد عباد عبدالوهاب السنباطى. الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية فى مصر، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2013، ص 593.

فالتحريرات هي إجراء استقصائي من إجراءات الاستدلال⁽¹⁾ تهدف في المقام الأول إلى جمع المعلومات التي تلزم للتحقيق في الدعوى الجنائية، والكشف عن الجرائم المرتكبة في الخفاء وتحديد فاعلها وحرمانهم من ثمرة جريمتهم، كما تبدو أهمية التحريات في أن بعض إجراءات التحقيق لا يمكن مباشرتها أو البدء فيها إلا إذا توافرت تحريات جديده أمام سلطة التحقيق حتى تأذن بها، كما هو الحال بالنسبة للقبض والتفتيش⁽²⁾. ويجب أن تتضمن التحريات كافة القرائن التي تفيد في معرفة الحقيقة إثباتاً أو نفياً لواقعة معينة⁽³⁾.

وقد حددت المادة 95 من قانون الضرائب على الدخل المختصون بمباشرة أعمال الفحص والتحرى وهم «موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية» وإن كان ذلك لا يحول دون قيام مأموري الضبط القضائي ذوي الاختصاص النوعي الشامل والمنصوص عليهم في المادة 23 إجراءات جنائية، بإجراء التحريات عن الجرائم الضريبية، حيث قضت محكمة النقض المصرية بأن «إضفاء صفة الضبط القضائي على بعض الموظفين بالنسبة للجرائم التي تتعلق بأعمال وظائفهم لا يعنى تخصصهم وحدهم بمباشرة الإجراءات الخاصة بتلك الجرائم، بل لكل من أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص النوعي العام مباشرتها في دائرة اختصاصه⁽⁴⁾.

وتتعدد المصادر التي يمكن أن يستقى منها الفاحص الضريبي تحرياته، ويقصد بمصادر التحريات المنابع التي يتلقى منها الفاحص المعلومات التي يرمى إلى التوصل إليها، وهذه المصادر متعددة وللقائم بالتحرى أن يلجأ إلى كافة المصادر الأساسية.

(1) وتنحصر سلطة مأمور الضرائب باعتباره من مأموري الضبط القضائي بصدد إجراءات الاستدلال في التحرى عن الجرائم الضريبية ومرتكبيها، وقبول البلاغات والشكاوى، وجمع المعلومات المتعلقة بالجرائم، واتخاذ الإجراءات التحفظية والقيام بالمعاينات اللازمة. وتحرير محضر جميع الاستدلالات وإرساله للنيابة العامة، راجع د. محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص73.

(2) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوى، مرجع سابق، ص246.

(3) انظر د. أحمد فتحى سرور، الوسيط فى قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، الطبعة السابعة، دار النهضة العربية، 1993، ص342.

(4) نفى 1981/12/19، أحكام النقض، س32، رقم 205، ص1144.

وقد أعطى القانون للفاحص الضريبى مكنة الإطلاع على دفاتر الممولين أو الجهات دون التوقف على موافقة الممول. والتي كان يستلزمها القانون رقم 14 لسنة 1939 قبل تعديله بالقانون رقم 146 لسنة 1950⁽¹⁾.

وأما عن مصادر التحريات التى يحصل منها مأمور الضبط الضريبى فيمكن إجمالها فى المصادر التالية:

1- المعلومات المسجلة:

حيث تحتفظ معظم الجهات الحكومية و وحدات الإدارة المحلية والجهات الخاصة بسجلات وملفات، يمكن الحصول على معلومات منها. وهذه المعلومات على جانب كبير من الصحة، وقد تتوافر هذه التحريات لدى المتحرى نفسه أو لدى الجهة التى يعمل فيها، وذلك مثل البيانات والمعلومات التى يحصل عليها الفاحص من داخل المأمورية، كالبيانات المتعلقة بالإخطارات أو بطاقة الخصم والإضافة، وكذلك الإطلاع على ملف الحجز واستخراج بيانات لم توجد بملف الممول الفردى كالجهات التى يتعامل معها إذا تم توقيع حجز تنفيذ عليها أو محاضر الحجز لمعرفة حجم النشاط الذى يباشره الممول. وكذلك قد تتاح المعلومات عندما يطلب مأمور الضبط الضريبى من مأمورية ضرائب أخرى موافاته بملف ممول آخر ليستدل منه على صدق بيانات تقدم بها من يسند إليه ارتكاب الجريمة. أو من يجرى الفحص فى مواجهته. كذلك قد يتم الحصول على المعلومات عندما يخاطب مأمور الضبط الضريبى منشأة أو منشآت أخرى لتزويده بالمعلومات عن مستندات لها أصل فى أوراق لديه ويشوبها الغموض أو الشك⁽²⁾.

2- المأموريات الأخرى:

ويتم الرجوع إلى المأموريات الأخرى فى حالة ما إذا كان للمنشأة عدة فروع فى دائرتها ولا تمسك المنشأة حسابات منتظمة لتتولى (أى المأموريات الأخرى) تقدير أرباح الفروع وأخطار مأمورية المركز الرئيسى للسير من جانبها فى

(1) انظر: حسن الغرباوى، السيد شرع، شعبان حافظ، سامى غيتة، مرجع سابق، ص 49.
 (2) د. حسن صادق المرصفاوى. التجريم فى تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، 1963، ص 232.

الإجراءات الخاصة بربط الضريبة.

3- البلاغات الواردة من الجمهور⁽¹⁾

يعتبر ما يدور في أوساط الجماهير من أخبار وشائعات من أهم مصادر المعلومات، ومهما حاول الشخص إخفاء أخباره وتصرفاته عن جيرانه فحساسيتهم وفضولهم وتشوقهم لمعرفة أخبار الغير تدفعهم إلى اكتشاف معلومات عنه، مما يشكل أرض خصبة لمأمور الضبط الضريبي، والقائمين على التحريات للوصول إلى معلومات خاصة، إذا ما عاش المختص بالتحريات بنبض الجماهير، وبث المخبرين والمرشدين في المناطق التي يحتمل فيها وجود معلومات لالتقاطها والتحقق منها.

وفضلاً عما تقدم فكثيراً ما ترد لإدارات المكافحة بالمأموريات الضريبية أو للإدارة العامة لمباحث التهريب من الضرائب والرسوم بلاغات من الجمهور ضد بعض الممولين، تتضمن معلومات وبيانات هامة تساعد في كشف بعض حالات التهريب الضريبي. وتتميز هذه الوسيلة بانتشارها ولاسيما بين منافسى الممول، أو العاملين السابقين لديهم إن كانوا من أرباب الأعمال. فضلاً عن أنها تتضمن معلومات مفصلة ومحددة عن الأنشطة والأماكن والمخازن التي يتم فيها مزاولة النشاط والتي غالباً ما تكون بعيدة عن أعين الأجهزة المعنية⁽²⁾.

(1) يعرف البلاغ بأنه أنباء بأمر الجريمة، وعرف كذلك بأنه إخطار الجهة المختصة بوقوع الحادث أو الجريمة. وقد يكون البلاغ جوازيًا لكل من علم من الأفراد بوقوع جريمة، فيجوز له تقديمه إلى أحد مأموري الضبط القضائي (المادة 25) إجراءات جنائية، والتي تنص على أنه «على كل موظف عام أو مكلف بخدمة عامة إذا علم أثناء تأدية عمله أو بسبب تأديته بوقوع جريمة من الجرائم التي يجوز للنيابة العامة رفع الدعوى عنها بغير شكوى أو طلب. وفي هذا السياق قضت محكمة النقض المصرية، بأن امتناع الموظف أو المكلف بخدمة عامة عن أداء واجب التبليغ عن جريمة يعتبر إخلالاً خطيراً بواجبات الوظيفة أو الخدمة العامة. (نقض 28 نوفمبر سنة 1967 مجموعة الأحكام س18، رقم 352، ص1196. د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص343، كذلك د. محمد راجح حمود نجاد. حقوق المتهم في مرحلة جمع الاستدلال، بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1992، ص244.

(2) انظر: د. محمد عماد عبدالوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2013، ص599.

4- المشاهدة:

تعتبر المشاهدة مصدر عاماً من مصادر المعلومات، فهى تفيد فى التعرف على الأماكن أو شخص الممول نفسه. ولا شك أن المشاهدة تعطى معلومة مؤكدة تلصق فى ذهن من يشاهدها، ويمكن أن يترجمها على شكل معلومات مكتوبة عن شخص الممول أو المكان الذى يباشر فيه الممول نشاطه، فالمشاهدة فى حقيقة الأمر بمثابة معاينة لمعرفة المكان الذى يزول فيه الممول نشاطه وتحديد موقعة جغرافياً وتحديد مدى قربه أو بعده من الأسواق.

5- السؤال:

واللجوء إلى هذه الوسيلة تعنى أن المتحرى يرمى إلى الحصول على المعلومات من أشخاص يرى من وجهة نظره أن لهم صلة بها أو لديهم أخبار عنها. والسؤال قد يكون مباشراً أو غير مباشر حسب الظروف، واطمئنان السائل للمصدر الذى يستقى منه معلوماته، ولكن الغالب أن يكون السؤال غير مباشر، وتحت سائر مناسب كانتحال شخصية يمكن لها الحصول على المعلومات المطلوبة. وهذه الطريقة من المصادر الهامة للتحريات ولكن يتوقف نجاحها على قدرة السائل فى التعامل مع الآخرين، فالسؤال المباشر قد يؤدي إلى نتيجة عكسية فى بعض الأحوال، ويجعل من يوجه إليه السؤال يلتزم جانب الحيطة والحذر مما يفسد التحريات⁽¹⁾.

6- المرشدون:

مازال المرشد هو أقوى مصادر المعلومات وبقدر مقدرة المتحرى على تجنيد المصادر والمرشدين يكون نجاحه فى عمله، فالمرشدين لهم القدرة على اختراق

(1) يعتبر السؤال أحد إجراءات الاستدلال والتحرى التى لا تنطوى على قهر أو إكراه، وإنما هى مجرد جمع معلومات يعتمد فيها مأمور الضبط الضريبي على مهارته وتعاون الناس معه من أجل الوصول إلى حقيقة دخل الممول. ومع ذلك تعتبر هذه المرحلة من مراحل التحرى من أشد المراحل خطورة على الحقوق والحريات الفردية، وذلك لأن مثل هذه الإجراءات تتسم بطابع السرية المطلقة، ولأن الرقابة القضائية عليها تكاد تكون معدومة. انظر فى هذا الشأن: د. محمد راجح حمود نجاد. حقوق المتهم فى مرحلة جمع الاستدلال بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1992، ص 233.

الأماكن التي تتواجد فيها المعلومات، وهي عادة ما تكون صعبة أو مستحيلة على الفاحص إلا من خلال المرشد⁽¹⁾. هذا وقد نظم قطاع مكافحة التهريب الضريبي كيفية تلقي البلاغات المقدمة من المرشدين. المبلغين مع صرف مكافأة لتشجيعهم على الإبلاغ عن تلك الحالات التي تضر بمصالح الخزنة العامة⁽²⁾. هذا وقد قررت المصلحة حصول المبلغ على 10% مكافأة، أما المرشد فيحصل على 15% من مقدار فروق الضرائب والرسوم التي حصلت عليها الخزنة العامة بصفة نهائية كنتيجة للتبليغ أو الإرشاد.

7- الإدارة العامة لمباحث التهريب من الضرائب والرسوم

تتبع هذه الإدارة وزارة الداخلية، وتعتبر من أكثر الجهات تعاوناً مع قطاعات مكافحة المصلحة الضرائب. حيث يقتصر عملها على القيام بالتحريات اللازمة التي تبلغها بها جهات إدارة المكافحة بالمأمورية المختصة. وقد تقوم تلك الجهة بإجراءات التحريات وجمع الأدلة عن تهريب أحد الممولين من أداء الضريبة من تلقاء نفسها اعتماد على السلطة الممنوحة للعاملين بها في جمع الاستدلالات طبقاً لقانون الإجراءات الجنائية، وذلك من أجل التحقق من صحة المعلومات التي وردت إليها من مصادرها المختلفة من بلاغات أو شكاوى. كما يمكن لمصلحة الضرائب الاستعانة بالإدارة العامة لمباحث التهريب من الضرائب والرسوم للقيام بالتحريات عن موطن أحد الممولين إذا لم تتمكن المصلحة من التعرف على عنوانه لإعلانه أو مخاطبته بالنماذج الضريبية⁽³⁾.

8- مصلحة الشهر العقاري:

يتمثل دور مأموريات الشهر العقاري في إخطار مصلحة الضرائب بشكل دوري عن عمليات الإشهار والتسجيل التي تستحق عنها الضرائب، وذلك خلال

(1) تجدر الإشارة هنا إلى أنه لا يلزم إفصاح مأموري الضبط الضريبي ممن لهم صفة الضبطية القضائية عن مصدر تحرياته، ولا يعيب الإجراءات التي يقوم بها الفاحص أن تبقى شخصية المرشد غير معروفة. مزيد من التفصيل، انظر د. محمد راجح حمود نجاد، مرجع سابق، ص 253.

(2) تعليمات مصلحة الضرائب الإدارية المركزية لمكافحة التهريب الضريبي رقم (2) لسنة 2005.

(3) د. محمد عماد عبدالوهاب السنباطي، مرجع سابق، ص 593، 594.

ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر⁽¹⁾. على أن يكون الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية على النموذج رقم (8 عقارات)، ويتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة على التصرفات العقارية على النموذج رقم (9 عقارى)⁽²⁾.

9- الجهات المختصة بإصدار التراخيص:

الزم المشرع الضريبى المختصين فى الوزارات والمصالح الحكومية و وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات التى يكون من اختصاصها منح ترخيص مزاوله تجارة أو صناعة أو حرفه أو مهنة معينة أو يكون من اختصاصها منح تراخيص لبناء عقار أو لإمكان استغلال عقار فى مزاوله تجارة أو صناعة أو حرفه أو مهنة إخطار المصلحة عند منح أى ترخيص ببيانات واسم طالب الترخيص طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه التصريح، ويعتبر فى حكم الترخيص المشار إليه منح امتياز أو التزام أو إذن لازم لمزاوله التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة⁽³⁾.

10- البنوك:

أجاز قانون الضريبة على الدخل بناء على طلب من وزير المالية مقدم لرئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بإطلاع المصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم و خزائنهم⁽⁴⁾.
و فضلاً عن الجهات السابقة، توجد العديد من الجهات التى يمكن أن تتعاون مع مصلحة الضرائب فى سبيل جمع المعلومات أو البيانات المتعلقة بالممولين، ومن تلك الجهات مكاتب الصحة والمحاكم، والأجهزة الاحصائية المحلية، والنقابات المهنية، أقلام كتاب المحاكم، ومصلحة الجوازات والهجرة والجنسية، أجهزة المدن

(1) المادة 42 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

(2) المادة 51 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005.

(3) المادة 77 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

(4) المادة 99 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

والمجتمعات العمرانية الجديدة، أجهزة المرور، وزارة التربية والتعليم، وزارة التعليم العالي.

المبحث الثالث

حق الإدارة الضريبية في المعاينة

يقرر حق المعاينة عادة بالنسبة للضرائب غير المباشر مثل الضريبة العامة على المبيعات والضريبة الجمركية⁽¹⁾. ويدخل هذا الحق ضمن التقدير الميداني لإدارة الضريبة. وحق المعاينة يعنى انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر عمل المكلف لإجراء معاينة على الطبيعة للمنشأة أو المخازن أو المستودعات، وإثبات كل ما شاهده الفاحص الضريبي بعينه من أنواع السلع المختلفة أو كمياتها وعدد العمال وعدد الآلات وكمية الإنتاج وعدد ساعات عمل المنشأة وعدد أيام الراحة الأسبوعية⁽²⁾، وذلك إذا كنا بصدد منشأة صناعية⁽³⁾، أما إذا كنا بصدد منشأة

(1) تتمتع الإدارة الجمركية بسلطة تقديرية في إجراء المعاينة للبضائع المستوردة أو عدم إجرائها، وذلك للتحقق من صحة البيانات التي يتضمنها الإقرار الجمركي بصفة خاصة ما يتعلق منها بنوع البضاعة أو قيمتها أو منشئها. ويتفرع عن حق المعاينة حق تحليل بعض مواد البضاعة مزيد من التفصيل انظر د. محمد أحمد عبدالرؤوف. المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن. الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1998، ص11.

(2) د. عبدالباسط وفا، مرجع سابق، ص20.
د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص36.

(3) أورد المشرع المصري في القانون رقم 11 لسنة 1991 والخاص بإصدار الضريبة العامة على المبيعات العديد من السلطات والحقوق للفاحص الضريبي ممن لهم صفة الضيطة القضائية منها على سبيل المثال: الحق في معاينة المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت التي تباشر نشاطها في سلع خاضعة للضريبة ورود هذا الحق في المادة 38 من القانون رقم 11 لسنة 1991.

الحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أياً كان نوعها المتعلقة بتطبيق أحكام هذا القانون وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكامه «مادة 39 من القانون رقم 11 لسنة 1991».

الحق في أخذ عينات محددة من السلع للتحليل أو الفحص وذلك بإذن كتابي مسبق من رئيس المصلحة أو من ينيبه، ويختتم بخاتم (مادة 39 من القانون رقم 1993) المأمورية، ويقدم للشركة أثناء الزيارة. ومن قبيل ذلك النموذج رقم 202 تكليف بالفحص، توضع صورته بملف السجل.

تجارية، فيجب على الفاحص أن يثبت ما يكون قد باعه الممول وقت المعاينة.

ولذلك تبدو أهمية المعاينة فى أنها تعطى الفاحص فكرة عن نوع النشاط الذى يزاوله الممول. فالهدف من المعاينة هو التأكد من صحة ونزاهة ما تضمنه الإقرار الضريبي المقدم من الممول من بيانات ومعلومات. ولا يتسنى التأكد من ذلك إلا من خلال الفحص الميدانى للدفاتر والمستندات والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة مع محاولة الكشف عن الطرق التدليسية أو الاحتيالية التى قد يلجأ إليها المكلف بالضريبة بغرض مقارنة البيانات والمعلومات المقدمة من الممول فى إقراره، مع تلك الموجودة على أرض الواقع، وتعتبر هذه المرحلة من أولى اللقاءات التى تتم بين الفاحص والمكلف بدفع الضريبة. وهذا اللقاء يسمح بإيجاد نوع من الثقة المتبادلة بينهما، ويسمح بإجراء محادثة ومناقشة فى غاية الأهمية، حيث يعطى هذا اللقاء للفاحص فكرة عامة عن المكلف بالضريبة. ويسمح له بتدوين بعض الملاحظات والاستنتاجات عن الممول، ومعرفة الشكل العام للمنشأة التى يباشر فيها الممول نشاطه ووسائلها وموضوعها بدقة، ومعرفة موقعها الجغرافى فى السوق، وتسمح كل هذه المعلومات للفاحص الضريبي من إجراء محاسبة ضريبية عادلة ودقيقة وصحيحة(1).

الحق فى تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية، وفقاً للتنظيم الذى يصدر به قرار من وزير المالية.
الحق فى تعديل القيمة الخاضعة للضريبة إذا ما تبين له أن قيمة المبيعات من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراره عن أية فترة محاسبية، وذلك مع عدم الإخلال بأية إجراءات أخرى تقضى بها أحكام هذا القانون. مادة: 12 من القانون رقم 11 لسنة 1991.
الحق فى تعديل الإقرار الضريبي وذلك فى حالة عدم صحة الإقرار المقدم من المسجل ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة. مادة 17 من القانون رقم 11 لسنة 1991.
وبالإضافة إلى ما سبق نص القانون رقم 91 لسنة 2005 على العديد من الحقوق والسلطات الأخرى للفاحص الضريبي فى المواد 95، 96، 97، 98، 99، 100، 104، 107، حول هذه السلطات والحقوق الممنوحة لموظفى الضرائب طبقاً للقانون رقم 11 لسنة 1991 الخاص بالضريبة العامة على المبيعات انظر: منظومة المأمور الشامل، برنامج الفحص الضريبي المنسق. الكتاب النظرى، الجزء الأول، وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، 2006، ص15، كذلك ص75.

د. محمد محمد عمران، مرجع سابق، ص175.

(1) د. فاطمة زغزوة، مرجع سابق، ص142.

وحتى تؤتي المعايير الغاية المرجوة منها، ويجب على الممول أن يمنح موظفي الضرائب مما يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، الحرية الكاملة للتأكد من كل نوع من أنواع البضاعة الموجودة وكمياتها وسعرها، وأن يمنحهم كافة التسهيلات لغايات القيام بعملهم على أكمل وجه، ومطابقة ما هو موجود حقيقة في المخازن والمستودعات مع ما هو مدون في الإقرار الضريبي الذي قدمه الممول، وبالتالي معرفة مدى صدق الممول من عدمه⁽¹⁾. ولذلك يتعين على الممول ألا يضع العراقيل أمام عمل موظفي مصلحة الضرائب، فلا يعمد مثلاً إلى إغلاق مقر المنشأة في مواعيد الفحص المحددة سلفاً، أو يمنح القائمين على أعمال الحسابات اجازات خلالها أو أن يخصص لهم مكاناً غير ملائم⁽²⁾.

ويجب أن تكون المعايير فجأة وبدون إخطار⁽³⁾. حتى لا يستعد لها الممول ويحاول إخفاء أو تغيير أو تبديل معالم النشاط الذي يزاوله، إذا ما علم بها مسبقاً، وخاصة إذا كانت المنشأة تفحص لأول مرة⁽⁴⁾.

(1) أ. مجدى نبيل محمود. امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الفلسطيني.

رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2006، ص43.

(2) د. رمضان صديق. شرح قانون الضرائب على الدخل الجديد الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، مقارناً بالقانون رقم 157 لسنة 1981 وعلى ضوء آراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، 2006، ص366.

(3) تجدر الإشارة هنا إلى أن القانون رقم 91 لسنة 2005 لم يجز لمأمور الضرائب دخول مقر عمل الممول لمعاينتها فجأة ودون علم الممول، إلا إذا توافرت للمصلحة أسباب جديده تدل على تهرب الممول من الضريبة وفي هذه الحالة فقط يلزم أن يحصل الموظف المختص على إذن بدخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق. ويذهب أستاذنا الدكتور/ رمضان صديق إلى القول بأن هذا «الحكم يخالف الأصل المستقر عليه عملاً، وهو أن تتم هذه المعاينة فجأة، ودون سابق إخطار، لما لعنصر المفاجأة من أهمية في الحكم الصادق على النشاط، ولذا كان من الأولى بالقانون أن يدع أمر دخول مقر عمل الممول متاحاً لموظفي مصلحة الضرائب دون إذن أو إخطار مسبق، طالما تم في مواعيد العمل الرسمية وأثناء افتتاح المنشأة لمقارها ولا يلزم الحصول على إذن الوزير لدخول هذه المقار إلا إذا كانت مغلقة أو كانت المعاينة تتم في غير مواعيد العمل الرسمية. انظر: د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص366.

د. محمد محمد عمران محمد. الإعلان في القوانين الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2013، ص30.

(4) انظر: حسن الغرباوى والسيد شرع، مرجع سابق، ص51.

وأية سلامة ما سبق أن الإخطار يتنافى مع الغرض الذى شرعت المعاينة من أجله، وهو الوصول إلى حقيقة دخل الممول ومركزه المالى⁽¹⁾. كما أن دخول مأمورى الضبط الضريبى إلى مقر عمل المكلف، مقيد بقواعد الاختصاص، إذ أنه لا يجوز أن يدخل موظف من مصلحة الضرائب غير مختص إلى مخازن أو مستودعات أو مكاتب الممول⁽²⁾، بل يجب أن يكون الموظف هو المختص بملف الممول، وأن يكون الدخول للمعاينة من أجل ربط الضريبة والوصول إلى حقيقة دخل الممول وليس لأى مصلحة أخرى غير ذلك⁽³⁾. وفى حالة مخالفة ذلك تتعرض الإجراءات للبطلان، فضلاً عن العقاب الجنائى لمرتكب الأفعال إذا شكلت جريمة، وعلى المصلحة مراعاة مشروعية الدليل الذى اشتقت منهم معلوماتها لتعديل أرباح الممول⁽⁴⁾.

وقد يحدث عند انتقال مأمورى الضبط الضريبى إلى مقر عمل المكلف لإجراء المعاينة، سواء فى منشأته التجارية أو الصناعية، أن يجد من الأوراق أو المستندات ما قد يعينه على التوصل إلى معرفة حقيقة المركز المالى للممول. وكذلك معرفة حقيقة نشاطه. فعليه فى هذه الحالة أن يثبت هذه الأوراق والمستندات فى محضر المعاينة. ومطالبة صاحب المنشأة بتقديمها أو بتقديم بيان عنها، مع توقيع الفاحص على هذه المستندات أو الأوراق وردها إلى الممول والاسترشاد بها عند تقدير أرباح الممول.

- (1) نعتقد أن نص المادة 95 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، نصاً يتجافى مع المنطق السليم، ويتنافى مع المجرى العادى للأمور والتفكير، حيث أن المعاينة لحظية وفى أوقات العمل الرسمية. راجع: د. سامح أحمد محمد إسماعيل، مرجع سابق، ص 181.
- (2) جدير بالذكر أن حق دخول مأمورى الضبط الضريبى إلى مخازن ومستودعات الممول لا يستلزم إذن من النيابة العامة، وذلك على عكس الدخول إلى منزل الممول الذى يتطلب دخوله وتفتيشه ضرورة الحصول على إذن من النيابة العامة بذلك. ومن ثم يلزم الرجوع فى هذه الحالة إلى حكم القواعد العامة المنصوص عليها فى قانون الإجراءات الجنائية.
- (3) انظر: مجدى نبيل محمود. مرجع سابق، ص 43.
- (4) وفى هذا الشأن صدر قرار لجنة طعن فاقوس - محافظة الشرقية، بجلسة 99/5/6 فى الطعن رقم 257 لسنة 98 عن السنوات 96/95 بإبطال المعاينة المؤرخة فى 1997/10/15 والتى قام بها مأمور الفحص لمنزل الممول الذى يمارس نشاط البقالة لعدم مشروعية الدليل. وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن هذه العقبة تحول دون محاسبة المدرسين على الدروس الخصوصية الفعلية. انظر د. سامح أحمد محمد إسماعيل. مرجع سابق، ص 188.

أما إذا كانت هذه المستندات والأوراق تشكل أدلة لجريمة التهرب الضريبي. فعلى مأموري الضبط الضريبي في هذه الحالة، أن يعمل على جمع القرائن المادية التي تفيد في كشف حقيقة الجريمة، والانتقال مرة أخرى إلى مقر عمل الممول، وإجراء المعاينات اللازمة لجمع كل الوثائق والمستندات اللازمة لتحقيق من أو إثبات جريمة التهرب الضريبي⁽¹⁾.

وله كذلك الاستعانة في تفسير القرائن المادية بأهل الخبرة لإعطائه رأيهم الفني، وكذلك لمأموري الضبط الضريبي أن يتخذ جميع الإجراءات والوسائل التحفظية اللازمة للمحافظة على كل ما وقع تحت يده من مستندات أو أوراق تشكل جسم لأدلة جريمة التهرب الضريبي. وله في سبيل ذلك أن يضع الاختام على الأماكن التي بها أثار أو أشياء تفيد في كشف الحقيقة، وله أن يقيم عليها حارساً وله أيضاً تكليف رجال الشرطة بالحراسة⁽²⁾.

ويجب أن يثبت مأموري الضبط الضريبي كل ذلك في محضره، وأن يوقع عليه هو والممول أو من ينوب عنه، وإذا امتنع الممول أو من ينوب عنه عن التوقيع، وجب على مأموري الضبط إثبات ذلك كتابتاً في المحضر⁽³⁾.

وأخيراً يجب على مأموري الضبط الضريبي في الأحوال التي يراد فيها معاينة المنشأة للتعرف على حجم مبيعات المنشأة اليومية، أن يراعى أن هناك أياماً يكون فيه النشاط فيها عادياً وأخرى يزداد فيها النشاط، وخصوصاً في أواخر الشهر وأواخر الفصول تركد فيها بعض أنواع النشاط. ولذا يجب على الفاحص أن يأخذ ذلك في حسابه، بحيث لا تؤخذ هذه الأيام عند المعاينة أساساً يطبق على مدار السنة بنفس المعدل.

كلية الحقوق جامعة القاهرة

(1) انظر: د. فاطمة زعزوعه. مرجع سابق، ص 65.

(2) انظر د. أحمد فتحي سرور. الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة السابعة، 1993، ص 345.

(3) انظر: حسن غرباوى، والسيد شرع. مرجع سابق، ص 51.

الفصل الثانى

حق الإطلاع

تمهيد وتقسيم:

حق الإطلاع هو السلطة التى أعطاها المشرع لمصلحة الضرائب، كى تطلب بمقتضاها من كافة الممولين أو المصالح الحكومية أو الهيئات العامة على اختلاف أنواعها، أن تقدم لها كل ما ترى الإطلاع عليه من سجلات أو أوراق أو دفاتر أو مستندات، ترى لزاماً الإطلاع عليها. ويكون من شأنها التأثير على مقدار الضريبة المفروضة على الممول. وتكون تلك الهيئات والمصالح ملزمة بتقديم سجلاتها ومستنداتها إلى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، ممن لهم حق الإطلاع دون الاحتجاج بسريتها.

ويثبت الحق فى الإطلاع لموظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، بموجب نصوص المود 95، 97، 98، 99 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

ويهدف المشرع من تخويل مصلحة الضرائب لهذا الحق هو تمكينها من تنفيذ أحكام القانون الضريبى، والمحافظة على حقوق الخزانة العامة.

وقد يكون حق الإطلاع مكملاً للفحص الضريبى، وذلك حينما يريد مأمورى الضبط القضائى الضريبى التحقق من صحة البيانات الواردة فى الإقرار الضريبى للممول فيطلع على المستندات والدفاتر للتثبت من صحة البيانات.

ولذلك يعتبر حق الإطلاع من أهم وأقوى الوسائل التى شرعت لتمكين مصلحة الضرائب من الرقابة على الممولين، للتأكد والتحقق من صحة دخولهم ومقدار الضرائب المستحقة عليهم من ناحية، ومن جهة أخرى يعد الإطلاع الضريبى أيضاً من أشد التدابير وطأة وثقلاً، وكان الخوف منه مدعاة لربط الضريبة على المظاهر الخارجية للممول. ولذلك حرص المشرع الضريبى على التوفيق بين ما تقتضيه المصلحة العامة من الرقابة على أعمال الممولين، وبين ما تستلزمه أسرارهم وأعمالهم وحررياتهم من رعاية. فأحاط القانون الضريبى هذا الحق بضمانات

متعددة⁽¹⁾. حتى لا يساء استعمال هذه السلطة⁽²⁾.

ولذلك فحق الإطلاع ليس حقاً مطلقاً، بل هو مقيد⁽³⁾ بالعديد من الضوابط والشروط المنصوص عليها في قانون الضرائب على الدخل⁽⁴⁾. ذلك فيما يتعلق بمحل الإطلاع أو الجهات التي يتم الإطلاع على ما لديها أو فيما يتعلق بوقت مباشرة هذا الإجراء أو مكان مباشرته، ولذا سوف نقسم دراستنا لهذا الفصل إلى سبعة مبحث وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية حق الإطلاع

المطلب الأول: التمييز بين حق الإطلاع الضريبي والتفتيش

المطلب الثاني: أوجه الفرق والتشابه بين حق المعاينة وحق الإطلاع

المطلب الثالث: القيود الواردة على سلطة الإدارة الضريبية عند مباشرة حق

الإطلاع

المبحث الثاني: جريمة الامتناع عن إطلاع الإدارة الضريبية على البيانات

وصور الدفاتر والمستندات

- (1) انظر: أحد ثابت عويضة. جرائم الإخلال بواجب الإقرار في ضريبة الأرباح التجارية. مجلة المحاماة. العدد الأول والثاني، السنة الثامنة والعشرون، عام 1947، 1948.
- (2) د. محمد السيد محمد عطية برس. إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، 2013، ص71.
- (3) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية في القانون رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، 2006، ص249.
- (4) «إذا كان من المسلم به أن القانون الضريبي يقرر حقوقاً وامتيازات للخزانة العامة، فإنه يقرر أيضاً، حقوقاً وضمائمات للممول لا يصح إغفالها، وإلا لطغت الإدارة على الأفراد واستبدت بهم عند فرضها الضريبة عليهم، وفي ذلك مدعاة للظلم والمحاباة، كما أن فيه ضرراً كبيراً بالاقتصاد القومي، إذ تستلزم رعاية هذا الاقتصاد أن يطمئن كل ممول إلى حقه، وقد نبهت محاكمنا إلى ذلك أكثر من مرة، فمثلاً قررت محكمة الاسكندرية الابتدائية، أن "القول بأن مصلحة الخزانة مفضلة على مصلحة الممول هو قول لا يؤخذ به على علته ولا يجب أن يتضارب أو يتنافى مع الحدود المرسومة أو القواعد الموضوعية التي قررها القانون العام أو رسمتها العدالة...» انظر د. حسين خلاف. الأحكام العامة في قانون الضريبة، ملتزمة النشر والطبع مكتبة النهضة العربية، 1956، ص143.

المبحث الثالث: السلطة المختصة بمباشرة حق الإطلاع

المبحث الرابع: محل حق الإطلاع

المبحث الخامس: الجهات التى يجوز الإطلاع على ما لديها من مستندات

المبحث السادس: وقت مباشرة الإطلاع

المبحث السابع: دخول مقار عمل الممول

المبحث الثامن: النتائج المترتبة على مباشرة حق الإطلاع

المبحث الأول

ماهية حق الإطلاع

الإطلاع فى اللغة:

يعرف الإطلاع فى اللغة بأنه الإطلاع على الشئ أى النظر إليه وعلمه والإشراف عليه، وإطلع على الأمر يطلع طوعاً، وإطلع عليه إضطلاعاً⁽¹⁾.

ويعرف الإطلاع اصطلاحاً:

«بأنه حق الإدارة الضريبية فى الإطلاع على الأوراق والوثائق كلها التى تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها⁽²⁾ وعرف حق الإطلاع أيضاً بأنه السلطة المخولة إلى أعضاء الضبط القضائى ذوى الاختصاص الضريبى الخاص فى أن يطلعوا على الدفاتر والمستندات والمراسلات والأوراق الأخرى للتحقيق من تنفيذ أحكام القانون الضريبى⁽³⁾ وعرف كذلك بأنه سلطة منحها إياها القانون بغية التحقق من إعمال أحكام التشريعات الضريبية»⁽⁴⁾.

(1) د. عبدالباسط على جاسم. مرجع سابق، ص 206.

(2) انظر د. حسن المرصفاوى. حق الإطلاع لموظفى الإدارة الضريبية، بحث منشور فى مجلة إدارة قضايا الحكومة 1 لسنة 26، العدد 3، القاهرة، 1962، ص5.

(3) انظر، د. حبيب المصرى، ضرائب الدخل فى مصر، مكتبة مصلحة الضرائب، 1945، ص645، د. محمد على عوض الحرازى. المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص219، د. محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص71.

(4) انظر د. عبدالحميد الشواربى، مرجع سابق، ص240.

ويتضح من خلال التعريفات السابقة أن الإطلاع يعنى الوقوف على ما تتضمنه المستندات والدفاتر الخاصة بالعمول من معلومات سواء كان العمول شخص طبيعى أو معنوى أو كان جهة حكومية أو خاصة. وتلتزم كافة هذه الجهات بأن تضع جميع الدفاتر والسجلات تحت تصرف مأمورى الضبط الضريبى، دون الاحتجاج بسريتها، وذلك لأن مأمورى الضبط الضريبى ملزمون طبقاً لأحكام القانون بالمحافظة على أسرار المهنة.

وقد يكون الحق فى الإطلاع مكملاً للحق فى الفحص، ويتحقق ذلك عندما يريد مأمور الضبط القضائى الضريبى فى التحقق من صحة البيانات الواردة فى الإقرار الضريبى للعمول فيطلع على المستندات. والدفاتر والمحركات المقدمة للتثبت من صحة ما جاء فيها من بيانات وأرقام⁽¹⁾. ولذلك يمثل الحق فى الإطلاع مرحلة الفحص المستندى للتأكد من صحة الإقرار من الناحية المستندية، ويعتبر من أقوى الوسائل التى يمكن اللجوء إليها للتحقق من صحة الربط، نظراً لأن بعض الممولين تتملكهم الرغبة فى إخفاء بعض مصادر إيراداتهم أو إخفاء جزء من أرباحهم. بقصد التهرب من دفع الضريبة⁽²⁾. وحيث تقوم فلسفة نظام الإقرار الضريبى على قيام نوع من التقارب بين مصلحة الضرائب والممول بمقتضاه يقوم العمول بنفسه بملء وكتابة إقراره الضريبة بنفسه، ويقيم أعماله الخاضعة للضريبة، ويحدد القدر الخاضع منها للضريبة، أى يحدد دخله السنوى الخاضع للضريبة، الأمر الذى يرفع يد مصلحة الضرائب عن تقدير هذه الضريبة، حال اقتناعها بالإقرار المقدم من العمول واطمئنانها إلى مختلف المعلومات والبيانات الواردة فيه⁽³⁾. وحق الإطلاع يتضمن بذاته أساساً بحق الفرد فى الاحتفاظ بسرية وبخصوصية بعض الأمور الخاصة والمتعلقة به وقصرها عليه وحده⁽⁴⁾. ولكن لما كان حق الدولة فى اقتضاء

(1) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوى، مرجع سابق، ص 248.

(2) انظر د. عبدالباسط وفا. فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإدارى، دار النهضة العربية، 2001، ص 21.

(3) L'Trotabas et J.M. Cottert, Droit fiscale, 8eme, ed, coll. Preci, Paris, 197, p. 30.

(4) إن من أشق الأمور على النفس أن يكون الإنسان مضطراً لإطلاع غيره على دخاله وأسراره ومقدار دخله ومصروفاته وأوراقه ومستنداته المثبتة لذلك. ولذلك فحق الإطلاع هو إجراء ينقص من حرية الإنسان الشخصية التى يقدسها. انظر د. محمد السيد محمد عطية. إصلاح

الضريبة من المسائل المتعلقة بالصالح العام لتعلقها بماليتها، فقد اقتضت المصلحة العامة أيضاً تخويل الإدارة الضريبية مباشرة بعض الإجراءات الماسة بالحق فى الحياة الخاصة ومن بين هذه الإجراءات حق الإدارة الضريبة فى الإطلاع على بعض أسرار ومستندات ومحركات المكلف بدفع الضريبة.

ووفقاً للرأى السائد فى الفقه أن حق الإطلاع هو من حقوق الاستدلال التى يمنحها القانون لبعض الموظفين فى مجالات معينة تخولهم الحصول على بيانات معينة أو الإطلاع على ملفات خاصة. وذلك بغرض تمكينهم من مباشرة وظائفهم المكلفين بها بمقتضى القوانين⁽¹⁾.

ويتعين التساؤل فى هذا المقام، عما إذا كان الإطلاع الضريبى هو إجراء قضائى بمعنى التفتيش أم هو إجراء تحفظى يهدف إلى تحقيق بعض الأغراض الإدارية؟

ولعل سبب طرح هذا التساؤل هو ما لوحظ من أن السلطات الممنوحة لمأمورى الضبط القضائى الضريبى فى شأن الإطلاع على الأوراق والمستندات بمقتضى قانون الضرائب، تتجاوز السلطات العادية التى تمنح لمأمورى الضبط القضائى بالنسبة لحق الإطلاع، إذا لم يمنح قانون الإجراءات الجنائية لمأمورى الضبط سوى سلطة القيام بأعمال الاستدلال وبعض السلطات الاستثنائية باتخاذ إجراء من إجراءات التحقيق فى أحوال التلبس (كالتقبض أو التفتيش). فإجراءات الاستدلال لا تنطوى بصفة أصلية على أى مساس بالحرية الشخصية. فذلك أمر قاصر على حالة التلبس فقط. وذلك بخلاف الحال فى إجراءات التحقيق الابتدائى⁽²⁾.

وإن كان الإطلاع على الأوراق والمستندات من إجراءات التحرى والاستدلال،

الإدارة الضريبة كجزء من الإصلاح الاقتصادى فى مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، 2013، ص70.

(1) د. محى محمد سعد. الإطار القانونى بين الممول والإدارة الضريبة، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، 1998، ص208.

(2) انظر: د. أحمد فتحى سرور. الوسيط فى قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة السابعة، 1993، ص341.

إلا أنه لا يكون لمأموري الضبط طبقاً لقانون الإجراءات الجنائية سوى طلب هذه الأوراق، فإن رفض صاحبها فلا يجوز البحث عنها، وإلا اعتبر ذلك من قبيل التفتيش الذي لا تملكه الضبطية القضائية⁽¹⁾ فما هو الفرق بين حق الإطلاع المخول لمأموري مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية والتفتيش باعتباره إجراء من إجراءات التحقيق وما هو الفرق بين حق المعاينة وحق الإطلاع. ولمناقشة هذين الموضوعية سوف نقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب: المطلب الأول: التمييز بين حق الإطلاع الضريبي والتفتيش. والمطلب الثاني: أوجه الفرق والتشابه بين حق المعاينة وحق الإطلاع. المطلب الثالث: القيود الواردة على سلطة الإدارة الضريبية عند مباشرتها حق الإطلاع.

المطلب الأول

التمييز بين حق الإطلاع الضريبي والتفتيش

يعرف التفتيش بأنه إجراء من إجراءات التحقيق التي تؤدي إلى ضبط أدلة الجريمة موضوع التحقيق وهو ما يفيد في كشف الحقيقة. وبالتالي فإن التفتيش ليس من قبيل الإجراءات التي تهدف إلى كشف الجرائم قبل وقوعها، وإنما يتمثل جوهر التفتيش كإجراء من إجراءات التحقيق في البحث عن أدلة جريمة وقعت فعلاً، والبحث عن كل ما يفيد في كشف الحقيقة من أجل إثبات ارتكابها أو نسبتها إلى المتهم.

أما الإطلاع فيعني تمكين الإدارة الضريبية من الوقوف على ما تضمنته المستندات والدفاتر من معلومات وذلك لمعرفة حقيقة وضع المكلف بالضريبة على النحو الذي يمكنها من تقدير الوعاء تقديراً صحيحاً سواء من حيث نوعه أو حجمه. فضلاً عن التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها القانون. كالتحقيق من إمساك الممول للدفاتر التي يلزمه القانون بمسكها، أو التحقق من كافة الأنشطة التي يباشرها الممول وتستحق عليها الضريبة. وإذا رفض الممول التعاون

(1) ولذلك قضت محكمة النقض ببطان إذن التفتيش، إذا كان الغرض منه التوصل لضبط واقعة رشوه لم تقع بعد، مما ينبئ عن صدوره من أجل جريمة مستقبلية. نقض أول مارس سنة 1966، مجموعة الأحكام س14، رقم42، ص221، انظر: د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص544.

مع المصلحة ولم يقدم الدفاتر والمستندات التى تثبت صحة إقراراته، كان للمصلحة أن تلجأ إلى أسلوب التقدير بشرط أن يعتمد تقديرها على المنطق والواقع وأن تباشره بجميع الطرق التى تمكنها من الكشف على حقيقة أرباح الممول⁽¹⁾.

وقد تكفل المشرع برعاية هذا الإطلاع بتقرير تهديدات مالية لإلزام الممولين بتقديم كافة دفاترهم ومستنداتهم إلى مصلحة الضرائب، كما فرض العقوبة جزاء الامتناع عن تقديمها أو إتلافها قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بالضرائب المستحقة⁽²⁾.

ولذلك فالحق فى الإطلاع لا يعدو أن يكون مجرد إجراء تحفظى. الهدف منه تحقيق بعض الأغراض الإدارية التى حددها القانون من أجل وقوف الإدارة الضريبية على حقيقة مركز الممول. ومن ثم لا يعد هذا الإجراء تفتيشاً لأنه لا يعنى بالبحث عن أدلة جريمة معينة دلت عليها قرائن تدل على وجود جريمة ملتبس بها⁽³⁾. ومن ثم ينبغى عدم الخلط بين التفتيش كإجراء من إجراءات التحقيق، وبين الحق فى الإطلاع المخول لموظفى الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

فالحق فى التفتيش يختلف اختلافاً بيناً عن حق الإطلاع الذى يتم بعد إخطار وتعيين موضوعه وتحديد أوقته، وقد اختلفت وجهات النظر فى تقريره اختلافاً بيناً، فذهب البعض إلى إنكار هذا الحق - حق التفتيش - على مصلحة الضرائب، بحجة أن تقرير حق التفتيش للإدارة الضريبية يزيل كل القيود والحدود التى قررها المشرع لحق الإطلاع، ويجعلها عديمة الجدوى من الناحية العملية، ويفتح الباب على مصرعيه لإساءة استعمال هذا الحق إلى أبعد الحدود، وتجاوزه لمجرد وجود بلاغ قد يكون كاذباً، هذا فضلاً عما فى ذلك من أخطاء قانونية،

(1) د. رمضان صديق. الرقابة القضائية على أعمال الفحص والربط على ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، المؤتمر الضريبي السنوى الخامس عشر لكلية التجارة، جامعة عين شمس «الفحص الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل 91 لسنة 2005 والمنعقد فى الفترة من 15-16 ديسمبر 2007، ص7.

(2) د. محمد على عوض الحرازى، مرجع سابق، ص222.

(3) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوى، مرجع سابق، ص255، د. أحمد فتحى سرور، مرجع سابق، ص546، انظر نقض 2 فبراير 1948 مجموعة القواعد، ص7، رقم 526، ص486.

وبالإضافة إلى ما سبق وضع قانون الضرائب القيود اللازمة لحق الإطلاع، ولم يجز الخروج عنها مع علمه بجواز ارتكاب جرائم ضد القانون.

وقد ذهبت محكمة مصر الكلية إلى التفرقة بين الامتناع أصلاً ولو بسوء نية عن تقديم الدفاتر وبين الامتناع بعد تقديم الدفاتر وبعد المحاسبة وربط الضريبة عمداً وبسوء نية لستر الجريمة. ففي الحالة الأولى يحكم على الممول ابتداء بالغرامة التهديدية المالية مع تعرضه لتقدير أرباحه تقديراً جزافياً مبالغاً فيه، إذا لم يقدم دفاتره. وهذه الحالة لا تجيز الأمر بالتفتيش. أما الحالة الثانية فإن الواجب ضبط جسم الجريمة، لأنه من المنطق القول بأن الممول أو التاجر الذى قدم أول السنة دفاتره لتقدير إرباحه، لا يمكن أن يدعى فيما بعد أنه لا يمسك دفاتره.

والرأى عندى أنه يجب التفرقة بين حالتين، الأولى حالة إذا كان التفتيش يقصد به التثبيت من تنفيذ أحكام القانون الضريبي دون تعيين أو إسناد جريمة معينة بالذات إلى الممول، والحالة الثانية هي حالة ثبوت الإخلال بأحكام القانون ويكون الإخلال مكوناً لجريمة جنحة أو جناية ويكون التفتيش مجدياً فى إثباتها.

ففى الحالة الأولى لا يجوز التفتيش، لأن التفتيش لا يكون لكشف الجرائم، ولذلك رسم المشرع الضريبي طريق التثبيت من تنفيذ أحكام القانون بما قرره من حق الإطلاع وطلب إيضاحات وأدلة.

أما الحالة الثانية، حيث يكون الإخلال مكوناً لجريمة ففي هذه الحالة يجوز الالتجاء إلى التفتيش كأي جريمة أخرى مع مراعاة جميع ما وضعه المشرع من شروط لصحة هذا التفتيش، وهي أن تكون الجريمة جنحة أو جناية. أو يكون التفتيش مجدياً، وان تكون هناك أدلة أو قرائن كافية على وقوع هذه الجرائم، وعلى أساس هذا النظر يجوز للنيابة العامة أن تأذن بالتفتيش فى حالة استعمال طرق احتيالية.

فالحق فى الإطلاع هو من قبيل التفتيش الإدارى الذى يستمد سند مشروعيته من نصوص قانون الضريبة على الدخل أرقام 2/29، 97، 98، 99، والتي أجازت جميعها لموظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق فى الإطلاع، ولذلك إذا كشف هذا الإجراء عن جريمة جاز الاستناد إليه من

جانب سلطى الاتهام والمحاكمة(1).

وإذا كشف حق الإطلاع عن جريمة نشأت حالة تلبس بالجريمة، مما يجوز معه مباشرة إجراءات القبض والتفتيش(2). إلا أنه ينبغى التأكيد فى هذا المقام أن التفتيش فى هذه الحالة مؤسساً بطبيعة الحال على حالة التلبس بالجريمة، وليس على ما لمأمورى الضبط القضائى الضريبى من حق الإطلاع على المستندات والدفاتر الخاصة بالممول(3).

وتطبيقاً لما سبق، نص المشرع المصرى فى المادة 103 من القانون رقم 14 لسنة 1939 على أنه «لموظفى مصلحة الضرائب الذين تعينهم اللائحة التنفيذية صفة مأمورى الضبط القضائية لإثبات ما يقع من المخالفات ضد تنفيذ القانون وضد اللوائح المتفرعة عنه» ثم أكدت اللائحة التنفيذية لهذا القانون فى المادة 50 منها والمعدلة بالقرار رقم 264 لسنة 1974، ثم القرار رقم 44 لسنة 1955، على هذا المعنى بقولها «يكون لموظفى مصلحة الضرائب الفنيين الذين لهم حق الإطلاع صفة الضبط القضائى فى إثبات الجرائم التى تقع بالمخالفة لأحكام القانون رقم 14 لسنة 1939».

وخرج المشرع فى قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 فى المواد 2/95، 97، 98، 99 بمقتضى نصوص خاصة على السلطات العادية التى تمنح لمأمورى الضبط القضائى بالنسبة لحق الإطلاع. حيث ألزم كل من الممول وغيره من الجهات الحكومية بما فى ذلك جهاز الكسب غير المشروع

(1) انظر: نقض 1944/1/24، مجموعة القواعد القانونية، ج6، رقم 292، ص388. نقض 1949/12/20، أحكام النقض، س2، رقم 68، ص196.

(2) ينحصر الغرض من التفتيش فيما يتعلق بالجرائم الضريبية فى البحث عن أدلة على نسبة هذه الجرائم إلى مرتكبها، والتى يتطلب لإثباتها وتوافر أركانها تجاه الممول المتهم ضبط أداة الجريمة المتمثلة فى الوثائق والمستندات التى يمكن أن تفيد الإدارة الضريبية فى التقدير الحقيقى لإيرادات الممول وأرباحه، والتى يتم على أساسها ربط الضريبة والتى لم يذكرها الممول فى إقراره الضريبى، أو فى الكشف عن ما يبشره الممول من نشاط خاضع للضريبة ولم يخطر به الإدارة الضريبية من تاريخ بدء مزاولته، انظر د. محمد السيد محمد عطية برس، مرجع سابق، ص72.

(3) وفى هذه الحالة يكون التلبس وليد إجراء مشروع وهو الإطلاع. انظر د. أحمد فتحى سرور، مرجع سابق، ص550.

وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات، بتمكين موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما قد يكون لديهم من دفاتر ومستندات ومحركات من أجل الوقوف على حقيقة مركز الممول وتقدير الوعاء الضريبي له تقديراً دقيقاً صحيحاً. تمهيداً لربط الضريبة عليه⁽¹⁾.

وإذا كان حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات حقاً ثابتاً لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، إلا أنه يشترط لمباشرة هذا الحق أن يلتزم موظفي المصلحة بمشروعية الدليل⁽²⁾. بمعنى أنه عند مباشرة هذا الحق ينبغي إلا تمس المصلحة بحريات الأفراد⁽³⁾، وتأكيد لهذا المعنى قضت محكمة النقض أن «ما ذهبت إليه المصلحة الطاعنة من أن قوانين الضرائب لا تقيدتها في سبيل ربط الضريبة والحصول على حقوق الخزانة العامة بمشروعية الدليل، فهو قول لا سند له من القانون، ويتعارض من نصوص الدستور، إذ لا يتصور أن تستباح حرية الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب، بينما كفل الدستور هذه الحريات عند استعمال الدولة لحقها في العقاب، فلم يطلق يدها في

(1) انظر: د. عبدالباسط وفا. مرجع سابق، ص 24.

(2) انظر د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب. مطبعة جامعة القاهرة، 1990، ص 475. ويذهب أستاذنا الدكتور/ زكريا محمد بيومي إلى القول بأن «شروط مشروعية الدليل يجعل من الدليل الكتابي أياً كانت طبيعته صالحاً للإثبات، على أنه يجب أن نفرق في قوة الإثبات بين حالتين:-

الأولى: إذا كان الدليل الكتابي الذي يتم التمسك به صادراً من جانب المدعى عليه، فإنه يعد دليلاً كاملاً. ومثال ذلك إذا كان في حيازة الإدارة الضريبية عقد احتجت به في مواجهة موقعية لإثبات الغش في قيمة العقار محل العقد تهرباً من ضريبة التسجيل. والأمر كذلك بالنسبة للمحررات المحاسبية فيمن الاحتجاج بها على محرريها دون حاجة للاعتماد على أدلة أخرى. وبالمثل طلب بضاعة، موقع من طالبها، تعد دليلاً على هذا الطالب. على أنه يجوز إثبات عكس هذا الدليل الكتابي.

الثانية: إذا كان الدليل الكتابي الذي يتم التمسك به صادراً من جانب شخص آخر خلاف المدعى عليه، فإن قيمته في الإثبات لا تعدو مجرد قرينة بسيطة. فمثلاً لو اكتشفت مصلحة الضرائب لدى التاجر (ب) طلبات بضاعة "فواتير" موقعة من التاجر (أ) فيمكنها أن تعتبر هذه الطلبات مجرد قرائن ضد التاجر (أ) ولا يمكنها اعتبارها دليلاً كاملاً ضده».

انظر: د. زكريا محمد بيومي. مرجع سابق، ص 431، 432.

(3) انظر: د. سنية أحمد يوسف. الإطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004، ص 92.

المساس بحريات الأفراد، وإنما وضع من القيود والإجراءات ما يكفل صيانتها، والقول بغير ذلك يجعل القانون الضريبي فى منزلة أعلى من الدستور وهو أمر غير مقبول» (1).

ولا يخضع حق الإطلاع لأية شكلية من أى نوع (2) ولا يشترط القانون ضرورة حضور الممول بنفسه عملية الإطلاع، وإلا كان بمقدوره الغياب وتعطيل موظف الضرائب عن عمله، ولذلك فإن غياب الممول أثناء مباشرة إطلاع موظف الضرائب على المستندات والدفاتر لا يبطل هذا الحق، ولا يحول بين أمور الضرائب وبين قيامه بواجبه، حيث يجوز للممول أن ينيب عنه فى حضور عملية الإطلاع ما يشاء من موظفية أو محام عنه أو محاسب أو أى شخص آخر يمثله (3) وكذلك يجب إلا يستعمل حق الإطلاع بأى حال من الأحوال فى غير الأغراض المتصلة بربط الضريبة مهما كان الباعث على ذلك. وقد يجد الموظف أثناء إطلاعها على الأوراق والمستندات ما يعد منها لجسم جريمة ضريبية، كمستند مزور يراد به التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً. فيكون له إثبات مضمونة فى محضر يحرره بخصوص هذا الشأن وضبط هذا المستند وتحريره (4).

ويلاحظ فى هذا الشأن أن حق الإطلاع، لا يخول الموظف المختص، الحق فى تفتيش مسكن الممول أو مقر عمله، لأن التفتيش يعتبر من إجراءات التحقيق وينبغى أن يطبق فى أضيق الحدود، نظراً لأنه يتعارض مع حرمة المسكن وقديسية الحريات الشخصية التى تنص عليها كل الدساتير، ومن ثم لا يجوز الالتجاء إليه إلا بمقتضى أمر من السلطة المختصة، حيث تتوافر الدلائل والقرائن الكافية على وقوع جريمة متلبس بها كجريمة من جرائم التهرب الضريبي، ولذلك تستلزم النيابة العامة دائماً وجود تحريات وقرائن تفيد وقوع الجريمة المعاقب عليها، وتمتنع عن

- (1) د. مصطفى رشدى شريحة. التشريع الضريبي المصرى، ضرائب الدخل حتى عام 1996، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، 1997، ص 690.
- كذلك نقض رقم 1598 لسنة 48 ق جلسة 1982/11/15.
- (2) د. زكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص 475.
- (3) د. زكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص 242، د. سنية أحمد يوسف، مرجع سابق، ص 92.
- (4) د. عبدالحميد الشواربى، مرجع سابق، ص 242.

إصدار الإذن بالتفتيش في حالة ما إذا كانت هذه التحريات غير مجدية (1). ويترتب على إغفال جهة الإدارة لهذه الإجراءات بطلان التفتيش وبطلان الربط المستمد مما أسفر عنه (2).

وتأكيداً لهذا المعنى قررت محكمة مصر الابتدائية في 23 مايو 1946 أن للممولين حريات وأسرار يجب أن تصان، ومن حقهم ألا يفتشوا من غير إذن استوفى شكله وأركانه القانونية أو تضبط دفاترهم وأوراقهم ومستنداتهم في غير موضع الضبط الذي يبجحه قانون تحقيق الجنايات والإجراءات الجنائية.

كما أكدت هذا المعنى محكمة النقض المصرية، إذ قررت أن تفتيش مسكن الممول ومركز نشاطه يخضع للقواعد الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجنائية باعتباره إجراء من إجراءات التحقيق، فإذا لم تلتزم مصلحة الضرائب بهذه القواعد، يترتب على ذلك بطلان التفتيش وبطلان الربط المستمد مما أسفر عنه (3).

كما قضت محكمة الاسكندرية المختلطة في حكمها الصادر في أول أغسطس سنة 1946، أنه ليس لموظفي مصلحة الضرائب تفتيش محل تجارة الممول أو محل سكنه، فحق التفتيش لم يصح به إلا لفاض التحقيق. ولا شك أن مأمور الضرائب إذا طلب إلى الممول فتح أدراج مكتبة ليفتش ما بها وأمره أن يسلم أوراقاً تحوى أسراراً وأموراً خاصة، إنما قد تجاوز الحدود التي رسمها القانون لحق الإطلاع (4). وعلى ذلك لا يجوز لمصلحة الضرائب بحجة استخدام حق الإطلاع المخول لها أن تقوم بتفتيش منزل الممول أو محله أو مقر عمله لضبط أوراق أو مستندات على أثر تلقيها بلاغات أو شكاوى من استخدام الممول لطرق احتيالية للتهرب من الضرائب، ففي هذه الحالة يجب على المصلحة أن تتحقق من هذه

(1) د. عبدالباسط وفا، مرجع سابق، ص 24، د. محمد أحمد عبدالرؤوف، المنازعة الضريبية، في التشريع المصرى المقارن، دار النهضة العربية، 1998، ص 115.

د. دولار على، د. محمد النشار. دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الكتاب الثانى، الطبعة الأولى، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1952، ص 30.

(2) أ. عايدة سليم أحمد. سلطة مأمور الضرائب، مجلة التشريع المالى والضريبي، رابطة مأمورى الضرائب، القاهرة، العدد 301، السنة 44، يناير وفبراير 1996، ص 93.

(3) د. زكريا محمد بيومى. مرجع سابق، ص 485.

(4) د. زكريا محمد بيومى. مرجع سابق، ص 486.

البلاغات، وتقوم بإطلاع النيابة العامة على هذا التحقيق لتأذن لها بتفتيش محل الممول أو منزله وضبط ما به من أوراق أو مستندات، وهى إذا تفعل ذلك، فإنها لا تستعمل حق الإطلاع المخول إليها، ولكنها تضبط الأدوات والأدلة التى تشكل جسماً فى جريمة الغش المالى أو التهرب الضريبى.

ولا يجوز للنيابة العامة منح المصلحة الإذن بالتفتيش، إلا بعد إطلاعها على التحقيق الابتدائى الذى تجريه المصلحة، ويتأكد لها وجود أمارات ودلائل وقرائن قوية على ارتكاب الغش أو استعمال طرق احتيالية بهدف التهرب من دفع الضرائب.

وخلص القول، أن حق الإطلاع هو حق ينطوى على خطورة من حيث أن له صفات التفتيش، وإن كان يختلف عنه، فالحق فى الإطلاع هو إجراء رقابى إدارى، يهدف إلى التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبى وما يرتبط به من تشريعات ضريبية أخرى. بينما التفتيش هو إجراء من إجراءات التحقيق التى تؤدى إلى ضبط أدلة الجريمة موضوع التحقيق، ومن ثم لا يجوز مباشرته إلا بعد وقوع الجريمة من أجل ضبط أدلتها أو إثبات ارتكابها أو إثبات نسبتها إلى المتهم⁽¹⁾.

ويشبه الحق فى الإطلاع التفتيش من حيث محل كلاً منهما، إلا أنه يختلف عنه من حيث مداه ونطاقه، فمحل الإطلاع هو الأوراق والمستندات والدفاتر والمحركات التى يقدمها الممول، ومن ثم فإن حق الإطلاع لا يمتد إلا إلى الأوراق والمستندات التى يقدمها المكلف بالضريبة بنفسه، ومن ثم لا يجوز لموظف الضرائب أن يقوم بنفسه بالبحث عنها. وهذا بخلاف التفتيش الذى يكون محور عمله هو البحث عن الأوراق والمستندات وكل ما يفيد فى كشف الحقيقة من أجل إثبات ارتكاب الجريمة أو نسبتها إلى مرتكبها، وعلى ذلك إذا قام مأمور الضرائب بنفسه بفتح أحد أدراج المحل وعثر بداخله على دفاتر أو مستندات أو أوراق، فإنه

(1) انظر: د. أحمد فتحى سرور، مرجع سابق، ص544، د. حسن المرصفاوى. حق الإطلاع لموظفى الإدارة الضريبية، بحث منشور فى مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة 6، العدد 3، القاهرة، 1962، ص5، انظر د. عبدالباسط على جاسم، مرجع سابق، ص208، د. زكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص486.

يعد متجاوزاً لحقه فى الإطلاع⁽¹⁾ وذلك لأن الإطلاع لا يخوله سلطة التفتيش.

المطلب الثانى

أوجه الفرق والتشابه بين حق المعاينة وحق الإطلاع

أولاً: أوجه الشبه

ويتشابه كل من حق المعاينة وحق الإطلاع فى أن كلا منهما يمثل أحد الإجراءات الفحص الضريبى والذى بواسطتهما يمكن التوصل إلى صحة ما ورد فى إقرار الممول من معلومات وبيانات متعلقة بحقيقة دخله والحكم عليها.

ثانياً: أوجه الخلاف

ويخلف إجراء المعاينة عن حق الإطلاع فى أن إجراء المعاينة يتطلب من الفاحص الضريبى الانتقال إلى مقر عمل الممول، ويتم فحص المستندات والبيانات فى مقر عمل الممول. أما فى حق الإطلاع فقد يتم الإطلاع إما فى مقر عمل الممول أو فى مكتب من ينوب عنه من محام أو محاسب وقد يتم الإطلاع أيضاً فى مقر الإدارة الضريبية، إذا وافق الممول على ذلك، وتنازل عن حقه فى أن يكون الإطلاع فى مقر عمله أو المكان الذى توجه فيه صور الدفاتر والمستندات.

المطلب الثالث

القيود الواردة على سلطة الإدارة الضريبية عند مباشرتها حق الإطلاع

تتقيد الإدارة الضريبية عند مباشرة حق الإطلاع بالعديد من القيود ومنها:-

ال قيد الأول:

القيد المتعلق بالأجل الذى يجوز فيه مباشرة حق الإطلاع، حيث أن المقرر قانوناً أن حق الإطلاع يرتبط ارتباطاً وثيقاً بفحص الإقرارات الضريبية، وهذا الفحص بدوره يرتبط بأجل التقادم الذى حدده المشرع الضريبى لكل نوع من أنواع الضرائب، ولا يستثنى من ذلك سوى حالة ترحيل الخسائر، وتحديد قيمة الأصول الثابتة

(1) انظر د. عبدالباسط جاسم على جاسم، مرجع سابق، ص 223.

والمصروفات الرأسمالية لغرض التأكد من حساب قسط الاستهلاك.

هذا ويسوغ لموظف الإدارة الضريبية مباشرة حق الإطلاع أكثر من مرة ولو على ذات الدفاتر أو المستندات أو المحررات التى سبق الإطلاع عليها، مادام أن دين الضريبة لم يسقط بالتقادم، وكانت هناك ثمة أسباب جدية فى كل مرة تدعو إلى إعادة الإطلاع على المحررات والمستندات⁽¹⁾.

ويكفى للتدليل على مشروعية ذلك التكرار أن المشروع الضريبى أوجب الإطلاع على الأوراق والمستندات «عند كل طلب» وهذا يفهم منه أن على الممول إطلاع موظفى الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، كلما طلبوا منه ذلك. إلا أنه ينبغى التنبيه على موظفى الضرائب المخول لهم حق الإطلاع ضرورة مراعاة الكياسة فى استعمال هذا الحق، إذ لا يخفى أن حق الإطلاع إلى حد ما، معطل للممول ومربك لأعماله وخصوصاً إذا كان الإطلاع على أوراق تخص سنوات قديمة تم حفظ أوراقها.

الفيد الثانى:- عدم التعسف فى استخدام السلطات المخولة لها

يشكل عدم التعسف فى استخدام السلطة، أحد أهم الالتزامات القانونية التى تقع على عاتق كل الإدارات والسلطات الحكومية والتى تنص عليه معظم القوانين والساتير، ومن ثم فإن أى استخدام خاطئ أو تعسفى لهذه السلطة - ينبغى أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح وإزالة التعسف⁽²⁾.

وتطبيقاً على الإدارة الضريبية، نجد أن المشرع الضريبية قد منح الإدارة الضريبية العديد من السلطات، والتى تسمح لها بالتدخل فى أمور قد تتعلق بجرمة

(1) أنور شلبي وحسن فايز فهمى، الضريبة على إيرادات القيم المنقول، الطبعة الأولى، مطابع رمسيس بالاسكندرية، 1962، ص1345.

انظر د. محمد أحمد عبدالرءوف. المنازعة الضريبية فى التشريع المصرى المقارن، دار النهضة العربية، 1998، ص115.

د. إدوارد جرس بشاى. التجريم الضريبى المصرى، الناشر شركة دار إلياس العصرية. 1981، ص181.

(2) انظر د. محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص75.

د. رابح رتيب. الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص150.

الحياة الخاصة للممول أو قد تمس حرياته الشخصية، ومن ثم فهي مطالبة بالاستخدام الصحيح لهذه السلطات وعدم التعسف فيها. ومن قبيل ذلك ينبغي عليها ألا تستخدم هذه السلطات للنكايّة أو الكيد بالمولين، وكذلك يتعين عدم استخدام هذه السلطات خارج الحدود التي رسمها القانون. سواء وقع ذلك أثناء عمليات الفحص الضريبي أو وقع أثناء التحقيقات الضريبية، وقد يقع هذا التعسف أو الإنحراف بالسلطة من الناحية النظرية نتيجة المناقشات أو المجادلات الشفوية بين الممول والإدارة الضريبية أو قد يقع هذا التعسف من الناحية العملية من جراء التطبيقات للقوانين واللوائح الضريبية⁽¹⁾. فإذا حدث أياً من هذا الظلم أو التعسف من جانب الإدارة الضريبية في استخدام السلطات المخولة لها، فإنه بطبيعة الحال يكون للممول الحق في مقاومته بالدفاع عن نفسه بكل الوسائل القانونية المشروعة، فله الحق في اللجوء إلى التحكيم أو إلى المحاكم لرفع هذا الظلم.

القيد الثالث:- التطبيق الصحيح للنصوص القانونية:

يتعين على الإدارة الضريبية بوصفها القائم بتطبيق أحكام القانون الضريبي ولوائحه وتعليماته أن تلتزم مراعاة جانب الدقة والصحة في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات التي تصدرها وينبغي ألا تكون متعارضة أو متناقضة مع القوانين⁽²⁾ ولذلك ينبغي على الإدارة الضريبية أن تلتزم بتفسيراتها السابقة وألا تصدر تفسيرات لاحقه تنقضها⁽³⁾.

القيد الرابع:- احترام الحريات الشخصية للممول

يتمتع الممول باعتباره فرد من أفراد المجتمع، بحماية القانون له، والدستور فيما ينص عليه من حق الفرد في احترام حريته وحياته الشخصية، ومن ثم ينبغي حماية وصيانة هذا الحق، والتزام كل سلطات الدولة بما فيها مصلحة الضرائب بمراعاة هذا الحق وعدم المساس به إلا في أضيق الحدود وطبقاً لما رسمه القانون ومن ضوابط وتحت رعاية القضاء.

(1) د. راجح رتيب. الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 39.

(2) د. رمضان صديق. الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 151.

(3) د. راجح رتيب. مرجع سابق، ص 151.

ولذلك تلتزم الإدارة الضريبية عند تعاملها مع الممولين، وهى بصدد فحص إقراراتهم الضريبية على سبيل المثال، ألا تتطرق إلى سلوك الممول فى معيشته الخاصة، والنفقات التى ينفقها على نفسه أو على أسرته، وكذلك ينبغى عليها احترام وقت الممول، حيث قد يكون من كبار الممولين من رجال الأعمال أو من أصحاب المهن الدقيقة والنادرة التى تستغرق كل وقته. ولذلك يتعين على الإدارة الضريبية عدم إضاعة وقت الممول فى مناقشات أو إجراءات قد يغنى عنها التزام جهة الإدارة بالتطبيق السليم والدقيق للقانون. ومن ذلك مثلاً عند قيام الإدارة الضريبية بالإطلاع على الملفات والدفاتر التى يلتزم الممول بإسائها، فينبغى عليها طبقاً لتطبيق صحيح القانون، أن تكون ممارسة الحق فى الإطلاع فى أوقات العمل العادية وألا تكون فى أوقات تخالف هذه المواعيد إلا لضرورة تستدعى هذا الأمر.

ونزيد من الشعر بيت فعلى سبيل المثال لو أن الإدارة الضريبية تريد من الممول مجرد الاستيضاح عن بيانات معينة، وفقد يكون من الملائم ومن المناسب أن ترسل له خطاباً يتضمن استمارة بيانات فى شكل أسئلة محددة يجيب عليها الممول ويعيدها إلى جهة الإدارة تعيينها على معرفة ما هو غير واضح لها. ومن ثم يكون من غير المناسب أن ترسل الإدارة الضريبية إلى الممول طلباً باستدعائه للحضور والامتنال أمامها، كجهة تحقيق، بحجة الاستيضاح منه على بعض البيانات⁽¹⁾.

كلية الحقوق جامعة القاهرة

(1) د. راجح رتيب. مرجع سابق، ص152، 153.

المبحث الثاني

جريمة الامتناع عن إطلاع الإدارة الضريبية على

البيانات وصدور الدفاتر والمستندات⁽¹⁾

أوجب القانون الضريبي على كل من يحوز أوراق تتعلق بالضريبة، أن يقدمها للإدارة الضريبية عند كل طلب لها، وقد رتب القانون الضريبي رقم 91 لسنة 2005 جزاءات جنائية على الامتناع عن إطلاع موظفي الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يطلبونه من أوراق أو دفاتر أو مستندات، وقد ورد النص على هذه الجريمة في المادة 2/135 من القانون رقم 91 لسنة 2005، والتي نصت على أن «يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أياً من الأفعال الآتية:

1- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

2- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي⁽²⁾.

(1) الامتناع هو سلوك سلبي يتمثل في إحجام شخص أو تقاعسه عن أداء التزام إيجابي محدد كان يقع عليه قانوناً عبء الوفاء به في ظروف معينة، فيحدث مساس بالمصلحة المحمية جنائياً أو تعريضها للخطر بمجرد النكوص عن أداء هذا الواجب. ويتعين توافر الصفة الإدارية سواء كان الامتناع متعمداً أو غير متعمد. وتتوافر الصفة الإرادية في الامتناع المتعمد إذا كان الشخص يعلم بماهية الواجب المكلف بأدائه ولكن إرادته اتجهت إلى عدم الوفاء به. وقد يكون الامتناع ناتجاً عن مجرد سهو أو نسيان أو إهمال القيام بالواجب القانوني المحدد. كعدم تقديم الإقرار الضريبي أو توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات. (المادة 96) من قانون الضرائب على الدخل) في خلال المدة التي حددها القانون. فإذا لم يحدد القانون مهلة للقيام بالواجب القانوني، فإن الجريمة تعتبر مرتكبة من لحظة الامتناع. مزيد من التفصيل حول السلوك السلبي والمتمثل في الامتناع في جريمة الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات انظر:

د. أحمد عوض بلال. مبادئ قانون العقوبات المصري - القسم العام، دار النهضة العربية، بدون تاريخ، 262.

د. محمد عيد الغريب، د. عمر الفاروق الحسيني. شرح قانون العقوبات - القسم العام، مكتبة بنها الجديدة، 2004، ص464.

د. عبدالوهاب حومد. الوسيط في شرح القانون الجزائي الكويتي - القسم العام، مطبوعات جامعة الكويت، الطبعة الثالثة، 1983، ص131.

(2) لم ينص المشرع الضريبي المصري في قانون الضريبة على الدخل على أية عقوبة أو غرامة على التأخير في تقديم الإقرار الضريبي، وإنما أحصرت العقوبات في عدم تقديم الإقرار

3- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخضم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية.

نهائياً، حيث اكتفى المشرع فى هذه الحالة على فرض فوائد كمقابل تأخير تعادل نسبة الفائدة المعلنة من البنك المركزى، مضافاً إليها 2% تستحق من تاريخ انتهاء أجل تقديم الإقرار الضريبي، عما لم يسدد من ضريبة، وتلك غرامة فى حد ذاتها. انظر، المادة 110 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

وإضافة الى ما سبق لم يحدد المشرع الضريبي أيضاً أى عقوبات أو جزاءات توقع على المأمورية حال تجاوزها نطاق القانون والتشريع الضريبي، والذي قد يكون بحجة المحافظة على حقوق الخزنة العمة للدولة وحتى وضع عقوبات على تقصير المأمورية فى أعمال مواد القانون والتي يكون من شأن التقصير فيها الإضرار بمصالح الممول.

وبالإضافة الى ما سبق، فإنه يجدر بناء الإشارة فى هذا المقام الى أن نص المادة 2/135 من القانون والتي قضت بمعاقبة الممول بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه - الذى يمتنع عن تقديم الإقرار الضريبي، بينما كانت المادة المقابلة لها رقم 92 فى القانون الملغى رقم 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993، تنص على إلزام الممول الذى لم يقدم الإقرار الضريبي فى الميعاد القانونى، بتسديد مبلغ إضافي للضريبي يعادل 20% من قيمة الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى، وتخفيض إلى النصف، إذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون الإحالة إلى لجان الطعن.

وبالمقارنة بين المادتين المذكورتين يتبين لنا الآتى:

أن عقوبة عدم تقديم الإقرار الضريبي كان يتم فرضها فى ظل القانون رقم 157 لسنة 1981، المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993، عندما لا يتم تقديم الإقرار فى الميعاد المحدد قانوناً. أما العقوبة فى ظل القانون الحالى رقم 91 لسنة 2005، يتم فرضها فى حالة امتناع الممول عن تقديم الإقرار الضريبي. بمعنى آخر، أنه طالما أن الممول لم يمتنع عن تقديم الإقرار الضريبي، وقام بتقديمه ولو بعد الميعاد، فإنه لا يتعرض لأى عقوبة، من هذا المنطلق نلاحظ جميعاً أن مصلحة الضرائب غالباً ما تطلب من الممولين سرعة تقديم إقراراتهم الضريبية التى لم يتقدموا بها فى المواعيد القانونية دون توقيع أى عقوبات عليهم.

ولذلك نرى أنه حتى يكون هناك فاعليه أكيدة فى تطبيق المادة 2/135 من القانون ودون الإخلال بالتوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للممول، ضرورة تعديل نص المادة 2/135 لتصبح على النحو التالى:

«يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه، ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه كل من ارتكب أى من الأفعال الآتية:

- 1- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.
- 2- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي فى الميعاد القانونى.
- 3- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخضم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية.
- 4- كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة 96 فقرة 1.... وتستكمل باقى المادة كما وردت فى القانون رقم 91 لسنة 2005.

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة 96 فقرة 1.

ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين 78 بند 1 و 83 فقرة 3.

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات».

هذه الجريمة جريمة مستحدثه ولم تكن مؤثمة في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981⁽¹⁾، وأصبحت مؤثمة في ظل قانون الدخل رقم 91 لسنة 2005، وقد اشترط المشرع لتحقيق هذه الجريمة مخالفة نص المادة 96 من القانون - والتي تنص على إلزام الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها مالم يقدم دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة - وتضمنتها المادة 2/135 من القانون على نحو ما تقدم.

وبمقتضى هذه الجريمة لا يجوز للممول أن يمتنع عن تقديم الدفاتر والسجلات والأوراق والمستندات للإطلاع عليها طبقاً لأحكام القانون، ويعتبر امتناع

(1) حيث كانت تنص المادة (142) من القانون رقم 157 لسنة 1981 بإصدار قانون الضرائب على الدخل والتي تلزم كافة الجهات العامة والنقابات أن تطلع موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق، دون أن تفرق عدم التعاون معهم بجزاءات معينة. وذلك على عكس ما كانت تنص عليه المادة 178 مكرراً من قانون التأمينات الاجتماعية رقم 79 لسنة 1975، حيث كانت تنص على أنه «يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز شهراً وبغرامة لا تجاوز مائة جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من منع العاملين بالهيئة المختصة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من دخول محل العمل أو لم يمكنهم من الإطلاع على السجلات والدفاتر والمستندات والورق التي يتطلبها تنفيذ هذا القانون أو أعطى بيانات غير صحيحة أو امتنع عن إعطاء البيانات المنصوص عليها في هذا القانون أو القرارات أو اللوائح المنفذة له».

ولذلك فقد تدارك المشرع الضريبي هذا الأمر. واستحدث جريمة الامتناع عن إطلاع الإدارة الضريبية على البيانات وصور الدفاتر والمستندات، وأصبحت مؤثمة في ظل قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وذلك بمقتضى المادة 2/135 من قانون الضرائب على الدخل على نحو ما تقدم.

الممول عن تقديم الدفاتر والمستندات جريمة عقوبتها الغرامة⁽¹⁾.

وتقوم هذه الجريمة على ركنين هما:

الركن المادى والركن المعنوى، وأما عن الركن المادى للجريمة فيتحقق بإتيان الممول بسلوك سلبى وهو الامتناع عن تقديم البيانات والمستندات والمحركات وصور الدفاتر⁽²⁾. وذلك خلال مدة الخمسة عشرة يوماً من تاريخ طلبها كتابتاً من مصلحة الضرائب، ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة. ثم جاءت المادة 134 فى فقرتها الأخيرة لتقرر المسؤولية الجنائية للممول فى حالة امتناعه عن القيام بما طلب منه⁽³⁾.

وإذا ما تحققت جريمة الامتناع عن تقديم المستندات والمحركات للإطلاع، فإنه لا عبرة بعد ذلك فى ما إذا كانت الإدارة الضريبية قد حددت للممول أى ميعاد سابق من عدمه لتقديم هذه الأوراق. كذلك لا عبرة بعد ذلك أيضاً بروض الممول لأحكام القانون وتقديمه الأوراق المطلوبة إلى الإدارة الضريبية بعد تمام جريمة الامتناع⁽⁴⁾.

ويعتبر فى حكم الامتناع تكرار إغلاق المنشأة فى المواعيد التى تحددها الإدارة الضريبية للممول لمباشرة حقها فى الإطلاع⁽⁵⁾. بينما لا يعتبر امتناعاً ولا يتحقق إذا طلبت مصلحة الضرائب من الممول حمل أوراقه من صور الدفاتر والمستندات والمحركات وقوائم العملاء، والحضور بها إلى مقر مصلحة الضرائب للإطلاع عليها. فامتنع الممول عن تنفيذ رغبتها⁽⁶⁾. وذلك لأن القانون الضريبي حدد مكان الإطلاع بالمكان الذى توجد فيه هذه الأوراق سواء كانت لدى الممول

- (1) المادة 135 الفقرة الثانية من القانون رقم 91 لسنة 2005.
- (2) انظر: د. عبدالمولى محمد مرسى. الوجيز فى شرح قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، الطبعة الأولى، 2008، ص544.
- (3) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوى، مرجع سابق، ص76.
- (4) د. إدوارد جرس بشاى. مرجع سابق، ص132.
- (5) حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 10/7/1957 منشور فى مجلة دالوز سنة 1958 برقم 20. انظر كذلك: د. أحمد محمد عبدالرؤوف، مرجع سابق، ص115.
- (6) انظر. إدوارد جرس بشاى، مرجع سابق، ص132.

نفسه أو لدى غيره.

ولا يعد امتناعاً أيضاً عدم قيام الممول بتقديم المستندات والمحركات وصور الدفاتر المطلوبة في غير ساعات العمل العادية له، حتى ولو كانت في ساعات العمل العادية بالنسبة لموظف الإدارة الضريبية المخول بحق الإطلاع⁽¹⁾.

وليس للممول بأى حال من الأحوال أن يدعى شخصية المستندات وصور الدفاتر والمحركات التي تطلبها منه الإدارة الضريبية، وعدم علاقتها بإجراءات ربط أو تحصيل الضريبة، أو حتى بتنفيذ أحكام القانون الضريبي، وذلك لأن مناط الفصل في ذلك، إنما يرجع إلى موظفي مصلحة الضرائب أنفسهم ممن لهم سلطة الإطلاع. فهم الذين يحق لهم فحص هذه المستندات والدفاتر والحكم عليها فيما إذا كانت مرتبطة بالضريبة موضوع الإطلاع من عدمه. والقول بغير ذلك يؤدي لا محال إلى تعطيل عمل الإدارة الضريبية في مباشرة حقها في الإطلاع، بحجة شخصية الأوراق والمستندات المطلوبة للإطلاع. وكذلك لا يحق للممول التعطل في سبيل منع أو إعاقة إجراء الإطلاع بحجة عدم وجود الأوراق المطلوبة لديه فعلاً. مادام أنه مفروض عليه وفقاً لأحكام قانون الضرائب إمساكها والعمل بها.

أما الركن المعنوي لجريمة الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات فيتحقق بتوافر القصد الجنائي العام من علم وإرادة.. فينبغي أن يكون

(1) من المعلوم أن تحديد ساعات العمل العادية بالنسبة للشركات والمنشآت لا يثير أية صعوبات، فهي محددة مسبقاً ومعلومة وعلى الكافة الالتزام بها. أما فيما يتعلق بالمنشآت الفردية التي يمارسها الأفراد أو أصحاب المهن الحرة، فإنها لا تخضع لساعات محددة الأمر الذي يتطلب من الإدارة الضريبية الرجوع إلى الواقع المستمد من طبيعة عمل المنشأة الفردية. فعلى سبيل المثال إذا كان المراد الإطلاع على دفاتر وأوراق ملهى ليلي أو أوراق مقهى ليلي، فيجب أن يتم ذلك أثناء ساعات الليل، نظراً لطبيعة عمل هذه المنشآت. وكذلك الحال عند الإطلاع على فاتر أو مستندات من يباشرون مهن حرة مثل الطبيب أو المحامي أو المحاسب، سواء في عيادته أو مكتبه. فينبغي أن يتم ذلك أثناء أوقات العمل الرسمية للممول أي في المساء، والقول بغير ذلك يؤدي إلى نتيجتين غير مقبولتين، هما: أما إحداهما: فهي اتهام الممول بالامتناع عن إطلاع موظفي الضرائب على الدفاتر نظراً لإغلاق المنشأة الخاصة بالممول خلال ساعات النهار، وهي ساعات العمل العادية لمأمور الضرائب. أما النتيجة الثانية: فهي التهرب من الضريبة طالما لا تصلهم يد الضرائب لمعرفة الوعاء الحقيقي لدخولهم. انظر د. عبدالباسط على جاسم، مرجع سابق، ص 228.

الممول عالماً بأن عدم تقديم البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء. مخالفاً لأحكام القانون الضريبي. كما يتعين أن تتجه إرادة الممول إلى إحداث الأثر بالنسبة لهذا الامتناع، وهو عدم تمكين الإدارة الضريبية من الإطلاع على صور الدفاتر والمستندات حتى تتمكن من تقديم الوعاء الحقيقي الذي ستفرض عليه الضريبة.

ولذلك قضت محكمة النقض بأنه «متى كان الحكم قد أسس قضاءه بإدانة الطاعن في جريمة الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات الخاصة بنشاط محله التجاري لمدير مكتب الضرائب لتقديم الضريبة المستحقة، على مجرد ما قاله من قيام التضامن بينه وبين شريكه الطاعن الأول دون أن يورد الدليل على أن هذه الدفاتر والمستندات كانت في حيازته بأية صورة من الصور التي تجعله مسؤولاً عن عدم تقديمها - فإنه (أي الحكم) يكون قاصراً قصوراً يعيبه بما يستوجب نقضه»⁽¹⁾.

عقوبة جريمة الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات:

يعاقب الممول الذي يرتكب جريمة الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمنصوص عليها في المادة 2/135 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، «بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه وتتضاعف الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال 3 سنوات».

وتنطبق العقوبة السابقة أيضاً على كل من مرتكب جريمة عدم إمساك (الممول) الشخص الطبيعي للدفاتر والمستندات، والمنصوص عليها في المادة 1/78 وكذلك على جريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين والتي ورد الالتزام بها في المادة 3/83 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

(1) د. عبد الحميد الشواربي. الطعون الضريبية، الناشر منشأة المعارف بالاسكندرية، 1990، ص 268.

وفضلاً عما سبق، فقد يحكم على الممول الممتنع بإلزامه بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي امتنع عن تقديمها وبغرامة تهديديه. عن كل يوم من أيام التأخير. والحكم الصادر بالغرامة التهديدية هو حكم من نوع خاص، يتضمن إلزام الممول بتنفيذ التزامه وهو قضاء قطعى تهديدي ومؤقت بمدة معينة وقابل للتعديل والتغيير⁽¹⁾. ولكنه قابل للتنفيذ الجبري⁽²⁾.

وقد يثور التساؤل حول إمكانية وقوع الشروع فى جريمة الامتناع عن تقديم صور الدفاتر والمستندات إلى مصلحة الضرائب؟

تعد جريمة الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات، والتي ورد الالتزام بها فى المادة 1/96 من قانون الضرائب على الدخل وتضمنتها المادة 2/135 من الجرائم السلبية، والتي تقع بمجرد امتناع الممول عن القيام بفعل أو إتيان سلوك يلزمه به القانون. والشروع فى مثل هذه الجرائم غير متصور. وذلك لأن مثل هذا النوع من الجرائم السلبية والمنصوص عليها فى قانون الضرائب على الدخل، إنما استلزم فيه المشرع ضرورة القيام بعمل ما خلال فترة معينة أو فى ظروف محددة، أما إذا انقضت هذه الفترة دون أن يقوم الممول بالوفاء بالالتزام الذى أوجبه القانون عليه، فإن الجريمة تقع مكتملة الأركان⁽³⁾. دون أن تمر بمرحلة الشروع. وهذا ما يتحقق فى جريمة الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات المنصوص عليها فى المادة 2/135 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

كلية الحقوق المبحث الثالث

السلطة المختصة بمباشرة حق الإطلاع

أعطى المشرع المصرى لموظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية حق الإطلاع. وذلك بمقتضى نصوص قانون الضرائب على الدخل، حيث

- (1) د. أحمد أبو الوفا، نظرية الأحكام فى قانون المرافعات، الطبعة السادسة، منشأة المعارف بالاسكندرية، 1989، ص 432 إلى 437.
- (2) انظر د. فتحى والى. التنفيذ الجبرى، دار النهضة العربية، 1981، ص 133 إلى 135.
- (3) انظر د. سمير الشناوى: الشروع فى الجريمة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، دار النهضة العربية، 1971، ص 466.

ورد النص على حق الإطلاع فى المواد 2/95، 97، 98، 99، 100 من القانون رقم 91 لسنة 2005⁽¹⁾.

وبالتالى فإن هذا الحق ثابت لموظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية⁽²⁾. والتى تقررت بمقتضى قرار وزير العدل رقم (3285) بشأن تخويل بعض العاملين بمصلحة الضرائب العامة صفة مأمورى الضبط القضائى⁽³⁾

(1) انظر: د. زكريا محمد بيومى، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص475.
(2) المادة 2/95 - «ويلتزم الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات».

المادة 97 «لا يجوز للجهات الحكومية بما فى ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات، أن تمتنع فى أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه، لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون».
المادة 98 «للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجنيه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون».

المادة 2/99 «كما يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما، وكل ما يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة، وكذلك الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التى يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكى يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها هذا القانون سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين».

المادة 100 «تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون أن تقدم إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطلب بتقديمه من مستندات».

(3) قرار وزير العدل رقم (3285) لسنة 2006 بتخويل بعض العاملين بمصلحة الضرائب صفة مأمورى ضبط قضائى وذلك وزير العدل على النحو التالى:
يعد الإطلاع على المادة 23 من قانون الإجراءات الجنائية، وعلى القانون رقم 91 لسنة 2005م وبإصدار قانون الضريبة على الدخل وعلى كتاب السيد الأستاذ وزير المالية رقم 494 فى 2006/2/15م قرر:

وعلى ذلك لا يجوز لمصلحة الضرائب ممن ليست لهم صفة الضبطية القضائية مباشرة هذا الإجراء⁽¹⁾. أما بالنسبة لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991، فقد نصت المادة 39 منه على أنه «لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أيا كان نوعها المتعلقة بالضريبة، وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات».

هذا وقد صدرت تعليمات تفسيرية رقم 2، والتي تجيز إطلاع مفتشى الجهاز المركزي للمحاسبات على الملفات بالمصلحة، وتنظيماً لعملية إطلاع مفتشى الجهاز

المادة الأولى: يخول العاملون بمصلحة الضرائب العامة شاغلوا الوظائف المبينة فيما بعد - كل في دائرة اختصاصه - صفة مأموري الضبط القضائي، وذلك بالنسبة للجرائم التي تقع بالمخالفة لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005م بإصدار قانون الضريبة على الدخل وهم.

- 1- مأمور ضرائب.
 - 2- مراجع ضرائب.
 - 3- مدير عام ومدير شئون المعلومات أو الفحص والربط والتحصيل والحجز بالمناطق والمأموريات.
 - 4- رئيس مأمورية ضرائب.
 - 5- مفتش ضرائب.
 - 6- مدير عام التوجيه والرقابة.
 - 7- مدير ومفتش وفاحص مكافحة تهريب ضريبي.
 - 8- مندوب وكبير مندوبي ضرائب بالتحصيل تحت حساب الضريبة.
 - 9- رئيس وعضو لجنة طعن أو إعادة نظر أو إسقاط.
 - 10- باحث ضرائب.
 - 11- رئيس منطقة ضرائب.
 - 12- رئيس إدارة مركزية.
- المادة الثانية: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره صدر في 2006/5/11م.

وزير العدل المستشار
محمود أبو الليل راشد

انظر عبدالمولى محمد مرسى، مرجع سابق، ص472.

(1) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوى، مرجع سابق، ص475.

المركزى للمحاسبات على الملفات بالمصلحة يراعى الآتى(1):

- 1- ينشأ بكل إدارة أو مراقبة أو مأمورية سجل خاص لقيده الملفات أو السجلات أو الدفاتر التى يطلب مفتشو الجهاز المركزي للمحاسبات الإطلاع عليها ويقيده البيانات أو الاحصائيات التى يطلبها سيادتهم.
- 2- يوقع السادة مفتشو الجهاز المركزي للمحاسبات بهذا السجل بما يفيد إطلاعهم على ما طلبوه.
- 3- على كل من الإدارات والمراقبات والمأموريات والفروع المختلفة إخطار مكتب الرد على مناقضات الجهاز المركزي للمحاسبات بكل إطلاع يتم فى حينه وعليها إرسال صورة كل بيان يعطى لهؤلاء المفتشين.
- 4- يحظر تسليم أى ملفات أو سجلات أو دفاتر لهؤلاء المفتشين للإطلاع عليها خارج المصلحة.

كما يجوز إطلاع الخبراء المنتدبين من المحكمة فى قضايا الضرائب، لأنهم ملزمون بمراعاة سر المهنة، حيث يصبحون ممن لهم شأن فى ربط الضرائب. ويتعلق بهذا الشأن أيضاً ما نصت عليه المادة (148) مكرر من قانون الإثبات بعدم جواز امتناع الجهات الحكومية أو غير الحكومية بغير مبرر قانونى عن تمكين الخبير من الإطلاع على دفاترها وسجلاتها(2).

كما أصدرت مصلحة الضرائب الكتاب الدورى رقم 34 لسنة 2009، بشأن

(1) انظر كل من: حسن الغرباوى، السيد شرع وشعبان حافظ وسامى غيته. ضرائب الدخل. فصلاً وتشريعياً وتنفيذاً، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات، والمكتبات الكبرى، 1984، ص541.

(2) للمحكمة كما لسلطة التحقيق أن يستعينا بخبير، يقوم هذا الأخير بالحصول على ما تحتاج إليه المحكمة من قراءة فنية للوقائع، قد لا يتسنى للمحكمة قراءتها بسبب احتياج استخلاص مثل هذه النتائج العلمية إلى قدر من الخبرات والعلوم الخاصة، ولذلك يلتزم الأفراد والمصالح العامة بالتعاون مع الخبير لتسهيل مهمته وخاصة إذا كانت تتعلق بإحدى جرائم التهريب من الضرائب. مع الأخذ فى الاعتبار ضرورة صدور حكم قضائى واجب النفاذ بالزام المصلحة بإعطاء هذه البيانات أو السماح بالإطلاع على الملفات الضريبية فإنه يتعين تنفيذه بكل دقة. انظر د. سنية أحمد يوسف. الإطار القانونى للملف الضريبى. دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبى وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004، ص97.

إطلاع ضباط مباحث التهرب الضريبي على الملفات الضريبية للممولين. حيث جاء في هذا الكتاب بأنه بمثابة الأداء بالمصلحة تبين أنه بتاريخ 2007/4/21 صدر تعليمات عامة برقم (1) لسنة 2007، بشأن إطلاع ضباط مباحث التهرب الضريبي على الملفات الضريبية، ونظراً لأهمية التعاون بين المصلحة ممثلة في قطاع مكافحة التهرب الضريبي، والإدارة العامة لمباحث التهرب الضريبي⁽¹⁾ ومن أجل كشف حالات التهرب الضريبي وتطبيق أحكام القانون والتزامها بحكم المادة (101) من القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن سرية البيانات، لذلك نبهت المصلحة على

(1) تتبع الإدارة العامة لمباحث التهرب، من الضرائب والرسوم وزارة الداخلية، وتعتبر هذه الإدارة من أكثر الجهات تعاوناً من قطاعات مكافحة المصلحة ويقتصر عملها على القيام بالتحريات اللازمة التي تبلغها بها إدارة المكافحة بالمأمورية المختصة، وتلقى البلاغات من المرشدين - الذين يتم منحهم مكافأة تشجيعية لهم حال صدق معلوماتهم، كنسبة مئوية من الضرائب المحصلة والتحقق من صدقها، ثم إخطار إدارة المكافحة المختصة، أي أن دورها يتوقف عند إمداد الإدارة المختصة بالمعلومات والتحريات عن الممولين المتهمين من دفع الضرائب. غير ملزمين بالكشف عن أسماء المرشدين الذين أمدهم بمصدر تحرياتهم أو شهاداتهم أمام القضاء. والحكمة من ذلك هو تجنب المرشدين خطر الانتقام، والإيقاع على تعاونهم لخير العدالة. ولذلك فإنه يكون من الجائز قيام بعض مأموري الضبط القضائي بأداء الشهادة السماعية أمام القضاء، دون ذكر مصدر معلومات تلك الشهادة، مسنداً وقائع إلى المتهم من شأنها أن تدينه، والتمسك أمام القضاء أيضاً بسرية مهنتهم ورفض الإفصاح عن أسماء الشاهدين الحقيقيين. في هذا الشأن قضت محكمة النقض المصرية بالنسبة لرجل الضبط القضائي أنه «لا يعيب الإجراءات أن تبقى شخصية المرشد غير معروفة» انظر نقض 1960/1/4، مجموعة أحكام النقض 1960، ص7.

كذلك انظر د. غنام محمد غنام، الحماية الجنائية لأسرار الأفراد لدى الموظف العام، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة المنصورة، العدد الرابع، أكتوبر 1988، ص238.

وجدير بالذكر أن المبلغ طبقاً لتعريف مصلحة الضرائب المصرية. هو كل من أدلى ببيانات أو معلومات تؤدي إلى الكشف عن حالات التهرب من الضرائب والرسوم، أو من أموال عقارية أو منقولة يجوز التنفيذ عليها وفاء لمستحقات الخزنة. إذا كانت مصلحة الضرائب لم تستطع الاهتداء إليها أو كانت غير معلومة لها وقت التبليغ.

أما المرشد: فهو كل شخص وضع تحت تصرف مصلحة الضرائب المستندات والأدلة المثبتة لحصول التهرب بأي صورة أو عاونها على الاهتداء إلى وسائل التهرب والكشف فيها هذا وقد بلغ عدد البلاغات المقدمة من الأفراد إلى أجهزة المكافحة في الفترة ما بين 2010/7/1 وحتى 2011/6/30 نحو 5120 بلاغ منها 4528 بلاغاً هاماً. انظر د. محمد عماد عبدالوهاب السنياطي. الإطلاع الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2013، ص601.

موظفيها بضرورة مراعاة الالتزام بما يلى:

أولاً: تلتزم جميع المأموريات بالمصلحة بأن يكون الإطلاع على الملفات الضريبية وكذلك إعطاء المواقف الضريبية المتعلقة بحالات التهرب الضريبى لمفتشى الإدارات والفروع التابعة لقطاع مكافحة التهرب الضريبى على أن يكون تعامل السادة ضباط الإدارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم فى هذا الشأن من خلال الإدارات والفروع التابعة لقطاع التهرب الضريبى بالمصلحة.

ثانياً: على جميع المأموريات والإدارات والفروع التابعة لقطع مكافحة تنفيذ أحكام هذا الكتاب الدورى بكل دقة⁽¹⁾.

ثم عادت مصلحة الضرائب وأصدرت كتاب دورى آخر برقم (5) لسنة 2010 بشأن إطلاع ضباط مباحث التهرب الضريبى على الملفات الضريبية للممولين. ونبهت المصلحة فيه على موظفيها بضرورة الالتزام بما يلى:

أولاً: تلتزم جميع المأموريات بالمصلحة بالمساح للسادة ضباط مباحث التهرب الضريبى بالإطلاع على الملفات الضريبية وأخذ موقف ضريبى لحالات التهرب التى يتم بحثها.

ثانياً: يكون الإطلاع بخطاب رسمى ومعتمد موجه للمأمورية موضحاً به الملفات المراد الإطلاع عليها، ويكون الإطلاع للسادة الضباط فقط دون غيرهم بعد التأكد من شخصيتهم⁽²⁾.

ومما سبق يتضح من الكتب الدورية الصادرة التأكيد على أحقية ضباط مباحث التهرب الضريبى على الإطلاع على الملفات الضريبية للممولين، وأخذ موقف ضريبى لحالات التهرب التى تم بحثها. وهذا الحق مخول لهم فقط دون غيرهم. على أن يقتصر الحق فى الإطلاع فقط دون الحصول على بيانات ضريبية.

هذا وقد أرسلت إحدى المأموريات للاستعلام من قطاع الشؤون القانونية والقضايا بمصلحة الضرائب عن مدى قانونية إطلاع ضباط مباحث التهرب من

(1) صدر هذا الكتاب الدورى من رئيس مصلحة الضرائب بتاريخ 2009/12/22.

(2) صدر هذا الكتاب فى 2010/2/2.

الضرائب والرسوم على بيانات أو معلومات عن الملفات الضريبية للممولين. وبعد الدراسة القانونية، انتهى رأى قطاع الشئون القانونية بتاريخ 2007/11/5 بعدم جواز موافاة ضباط الإدارة العامة لمبحث التهرب من الضرائب والرسوم بوزارة الداخلية بأية بيانات أو حتى الإطلاع عليها لعدم وجود نص فى القانون سواء فى قانون الضرائب رقم 91 لسنة 2005 أو حتى فى قانون الشرطة رقم 109 لسنة 1971 يلزم المصلحة بذلك.

والرأى لى أنه وإن كان الكتاب الدورى رقم 34 لسنة 2009 بشأن إطلاع ضباط مباحث التهرب الضريبى على الملفات الضريبية للممولين، والصادر بتاريخ 12/22 لسنة 2009، وكذلك الكتاب الدورى رقم 5 لسنة 2010 بشأن نفس لموضوع، والصادر بتاريخ 2010/2/2، وقد صدر فى تاريخ لاحق، لما انتهى إليه قطاع الشئون القانونية بمصلحة الضرائب بتاريخ 2007/11/5 بعدم أحقية وعدم جواز موافاة ضباط الإدارة العامة لمباحث التهرب من الضرائب والرسوم بوزارة الداخلية بأية بيانات أو حتى الإطلاع عليها وذلك لعدم وجود نص يبيح ذلك سواء فى قانون الضرائب الحالى أو حتى فى قانون الشرطة. ولذلك:

نؤيد ما ذهب إليه إدارة الشئون القانونية والقضايا الضريبية، بعدم جواز ذلك استناداً لعدم وجود نص فى قانون الضرائب، حيث لم يشير قانون الضرائب من قريب أو بعيد لهذا الحق بالنسبة لضباط مباحث التهرب من الضرائب والرسوم بل قصر ذلك الحق على نحو ما هو ثابت بنصوص هذا القانون (2/95، 97، 98، 99، 100) - على موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية. أما ضباط الشركة العاملون فى مجال مكافحة التهرب الضريبى من الضرائب والرسوم، فيتعبون وزارة الداخلية، ويقتصر عملهم على تلقى بلاغات الجمهور والتحرى، ثم إخطار إدارة مكافحة المختصة بما انتهت إليه من تحريات بمذكرة مكتوبة. أما الإطلاع فيمكن أن يقوم به مأمورو مكافحة التهرب الضريبى باعتبارهم من موظفى المصلحة⁽¹⁾.

(1) انظر: د. محمد عماد عبدالوهاب السنباطى، الإصلاح الضريبى مع التطبيق على الإدارة الضريبية فى مصر، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة المنصورة، 2013، ص593.

مما يؤيد هذا الرأى أن الضباط التابعين لوزارة الداخلية العاملين فى مجال مكافحة التهرب من الضرائب والرسوم دائمو التنقل من مكان إلى مكان بين مختلف الوظائف الشرطية، لاسيما مع وجود تعليمات صادرة من وزارة الداخلية بعدم استمرار الضباط فى إدارة مكافحة التهرب من الضرائب والرسوم سوى سنوات قليلة. وبالتالي فمن غير المنطقى احتفاظ الضباط المنتمين لوزارة الداخلية بالمعلومات التى اطلعوا عليها بشأن ممول أو أكثر بعد تركه العمل بهذا القطاع فقد يساء استخدام هذه المعلومات بقصد أو بدون قصد. فضلاً عن أن تجريم إفشاء المعلومات والأسرار الضريبية يقتصر على موظفى مصلحة الضرائب طبقاً لما هو مقرر فى القانون رقم 91 لسنة 2005، فإذا ما قام أحد الضباط بإفشاء مثل هذه الأسرار وإذاعة هذه البيانات، فهل يعتبر مرتكب لجريمة إفشاء الأسرار، وهل سيقع تحت طائلة العقاب أم لا.

ولذلك نادى البعض بضرورة التدخل التشريعى لمنح ضباط الإدارة العامة لمباحث التهرب من الضرائب والرسوم حق الإطلاع على ملفات الممولين، باعتبار أن حق الإطلاع من إجراءات الاستدلال العادية التى يمارسها مأمورو الضبط القضائى، تمكيناً لهم من أداء أعمالهم أثناء قيامهم بالأعمال المكلفين بها وفقاً للقوانين الخاصة بهم⁽¹⁾.

وقد يثور التساؤل أيضاً عن مدى جواز طلب إدارة المخابرات العامة الحصول على بيانات أو معلومات عن الممولين أو الإطلاع على ملفاتهم. وفى هذا الشأن أفتى مجلس الدولة المصرى، بخصوص طلب إدارة المخابرات العامة من مصلحة الضرائب الحصول على بيانات عن الممولين بأنه «لما كان ما تطلبه إدارة المخابرات العامة فى الظروف العادية من بيانات عن الممولين سواء أكانوا أشخاصاً أو معنوية هو من قبيل الإفشاء بسر من شخص أو ثمن عليه بحكم عمله أو صناعته، وكان الغرض من حظر الإفشاء هنا ليس المحافظة على أسرار الناس

(1) انظر: د. محى محمد سعد. العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الثانية بدون دار نشر، عام 2004، ص 207-208.
فى هذا المعنى أيضاً انظر: د. محى محمد سعد. الإطار القانونى بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، 1998، ص 208.

التي يؤتمن عليها موظفو المصلحة بحكم الضرورة فحسب، وإنما المحافظة على المصلحة العامة، إذ لو أبيع لهؤلاء الموظفين هذا الإفشاء لأحجم الناس عن إطلاعهم على حقيقة مراكزهم وخفايا معيشتهم وامتنعوا عن معاونتهم، بل لتعمدوا إخفاء أمور هي ضرورية للوقوف على حقيقة أحوالهم لربط الضرائب على الممولين، ولذلك فإن مراعاة سر المهنة، والمصلحة العامة تقتضى عدم إعطاء مندوبى إدارة المخابرات العامة ما يطلبون من بيانات عن شركات أو أفراد حصلت عليها الجهة بحكم وظيفتها»⁽¹⁾.

المبحث الرابع

محل حق الإطلاع

يعطى حق الإطلاع الثابت لمأمور الفحص ذو الاختصاص الضبطى القضائى سلطة الإطلاع على ملف الممول ودراسته، بهدف التأكد من الشكل القانونى للمنشأة وقيمة رأس المال وأسماء المديرين والشركاء والتحقق من أن الإقرارات المقدمة مستوفاة من حيث الشكل ومن حيث البيانات التى تتضمنها والمستندات التى ترفق بها⁽²⁾ فضلاً عن المعاينة والانتقال إلى أماكن مزاولة الممولين لأنشطتهم للوقوف على دخل الممول الحقيقى. وذلك من خلال فحص سجلاته ووثائقه والاستفسار من المكلف عن حقيقة ذلك، ومن له علاقة بمصدر دخله، ونرى زيادة على ذلك وجوب إعطاء الإدارة الضريبية الحق فى الإطلاع على البيانات والسجلات الخاصة بالمشاركات. إذ يجب على مدير الشركة ولاسيما فى شركات الأشخاص أو شركات التوصية البسيطة أو المحدودة أو من ينيبه الشركاء عنهم فى أن يقدم تقريراً إلى الإدارة الضريبية، يبين فيه دخل الشركة وحصص كل شريك وعنوانه

(1) فتوى مجلس الدولة المصرى الصادرة فى 1957/3/10، فتوى رقم 443 السنة الحادية عشر، ص374، ومشار إليها كذلك فى د. عبدالفتاح حسن «التأديب فى الوظيفة العامة»، 1964، ص115.

انظر كذلك: د. غنام محمد غنام. الحماية الجنائية لأسرار الأفراد لدى الموظف العام. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة المنصورة، العدد الرابع، أكتوبر 1988، ص223.

انظر أيضاً: د. زكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص483.

(2) انظر د. عبدالباسط وفا، مرجع سابق، ص22.

مشفوعاً بصورة من الحساب، وعليه القيام كذلك بتقديم المستندات والسجلات التى تطلبها الإدارة الضريبية منه.

كذلك أعطى المشرع المصرى للفاحص الضريبى بوصفه أحد موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق فى معاينة المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت التى تباشر نشاطها فى سلع خاضعة للضريبة⁽¹⁾. وكذلك فحص حسابات المنشأة والإطلاع على ما لدى الممول من دفاتر ومستندات ومحركات⁽²⁾. وكذلك الحق فى الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أياً كان نوعها المتعلقة بتطبيق أحكام هذا القانون وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكامه⁽³⁾. كذلك الإطلاع على كل ما يريدون الإطلاع عليه لدى الجهات الحكومية بما فى ذلك إدارات الكسب غير المشروع، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب قانون الضرائب على الدخل⁽⁴⁾ وكذلك جواز الإطلاع على أية ملفات دعوى مدنية أو جنائية لدى النيابة، تتعلق بما تجريره المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بموجب قانون الضرائب على الدخل⁽⁵⁾.

(1) المادة 38 من قانون الضرائب على المبيعات رقم 11 لسنة 1991.

(2) مادة (95) من القانون رقم 91 لسنة 2005.

(3) المادة 39 من قانون الضرائب على المبيعات رقم 11 لسنة 1991.

(4) ومن ثم يلزم كقاعدة عامة أن تستخدم الإدارة الضريبية المعلومات والبيانات المتعلقة بالممول والتى تاتى لها الحصول عليها بموجب سلطاتها الضريبية فى حدود ما نص عليه القانون وفى الأغراض الضريبية المحددة، كما يلزم أن تكون الاستثناءات الواردة على هذه القاعدة محددة بموجب القانون وبناءً على أسباب جوهرية فى أضيق الحدود، انظر د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 279، كذلك المادة 97 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

(5) نصت المادة 98 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه «للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريره المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون» والملاحظ من نص هذه المادة أن المشرع جعل حق الإطلاع فى هذه الحالة جوازياً لا وجوبياً «الرأى لدى. وذلك فى حالة عدم طلب مصلحة الضرائب الإطلاع عليها».

كما أعطى المشرع لمصلحة الضرائب جواز الإطلاع على البيانات المتعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنتهم بالبنوك وذلك بموجب طلب يقدم من وزير المالية إلى رئيس محكمة استئناف القاهرة (1). كما يحق لمأمور الضبط القضائي الضريبي أن يطلع على محاضر جلسات الجمعية العمومية، وتقارير لجان الحسابات، ومحاضر المخالفات لمجالس الإدارة (2).

كما أعطى مأمور الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، حق طلب الإيضاحات (3) أو البيانات والمستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين (4) والمقصود من طلب الايضاحات هو السؤال عن المسائل الخاصة بربط الضريبة، والتي لا يمكن لمأمور الضرائب أن يصل إليها عن طريق دفاتر المنشأة (5). فالحق فى الاستيضاح لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب الممول دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات (6). وقد يكون طلب الايضاحات

لأنه من الجائز أن تكون الدعوى من الدعاوى التى لا يجوز لمصلحة الضرائب الإطلاع عليها لسريتها. وللنيابة وحدها تقدير مثل هذه الحالة. د. زكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص476.

- (1) المادة 99 من القانون رقم 91 لسنة 2005.
- (2) انظر د. رايح رتيب: الممول والإدارة الضريبة، دار النهضة العربية، 1991، ص125.
- (3) أعطى القانون الضريبي للإدارة الضريبة فى سبيل الوصول إلى حقيقة المركز المالى للممول والوقوف على حقيقة دخله، الحق فى الاستعلام بالايضاحات والتبريرات لبيانات أو مستندات معينة تراها الإدارة الضريبة ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي، ونظراً لكثرة وتشابك العمليات التى يقوم بها الممولون، أصبح هذا الحق يمكن أن يمارس على مستوى قومى. كما يمكن أن يمارس على مستوى دولى يمتد إلى أنشطة الممولين فى خارج الحدود. انظر د. راجح رتيب. الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، 1991، ص127.
- (4) انظر المادة 96 من القانون رقم 91 لسنة 2005، والمادة 120 من اللائحة التنفيذية للقانون.
- (5) انظر د. منصور نجيد. الأحكام العلمة والإجراءات فى قوانين الضرائب، الطبعة الأولى، ص27.
- (6) ويتعلق الحق فى طلب التبريرات الموجهة من الإدارة الضريبية إلى الممول بضرورة إثبات صحة وسلامة ما جاء فى الإقرار من بيانات، كذلك تستطيع الإدارة الضريبية أن تطلب من الممول تبريرات، حينما يتجمع لديها معلومات أو عناصر بأن الممول لديه دخولاً أكثر مما أثبتته فى إقراره وكذلك لتوضيح ما غمض أو نقص من بيانات الإقرار الضريبي إلا أنه فى هذا الشأن قد يثار التساؤل بصدد سلطة الإدارة الضريبة، عندما تستخدم حقها فى طلب المبررات والأسانيد من الممولين، هل يمكن أن ينتهك حق الممول فى حياته الخاصة إزاء ممارسة مصلحة الضرائب لهذه السلطة، ذلك أن الممول ليس من حقه أن يرفض الإجابة على مثل هذه الطلبات التى تطلبها الإدارة الضريبة، إلا أنه من المعروف أن من أبسط حقوق

طلباً شفوياً أو كتابياً. فيستطيع موظف الضرائب المختص أن يرسل خطاباً إلى الممول يدعو فيه للحضور إلى مكتبة للاستيضاح عن شئٍ محدد غير واضح في إقراره، أو قد يطلب منه أن يصطحب معه بعض الأوراق مثل كشف الحساب في البنك أو كعوب الشيكات المتعلقة بالعام الضريبي الذي يتم فحصه، وأما الطلب الكتابي فهو عبارة عن صيغة معينة تحتوي على أسئلة تفصيلية ومحددة عن كل النقاط التي تريد الإدارة الضريبية استيضاحها⁽¹⁾ وليس للممول الحق في أن يمتنع عن مد جهة الإدارة بالمعلومات المطلوبة أو المستندات وإلا تعرض للتقدير الإداري من جانب مصلحة الضرائب⁽²⁾ ولذلك فإن السماح لجهة الإدارة الضريبية بطلب ما تراه من إيضاحات أو تفسيرات إنما شرع لحاجة هامة وهي أن المعلومات التي تم الحصول عليها عند مباشرة حق الإطلاع كانت غير كافية. ولذلك فإن طلب

الإنسان هو حقه في الحرية وحقه في الدفاع عن نفسه ضد أي انتهاك، وهذا الحق يعتبر من الحقوق الأساسية للإنسان كمولد ويجب أن يضمن، وأن ينص عليه في القوانين الضريبية كأحد الحقوق التي تلتزم بها الإدارة الضريبية بمراعاتها عند قيامها بأي تصرف إزاء طلبها الأسانيد والميررات أو الوثائق الرسمية من جانب الممول، انظر د. رابح رتيب. الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص39، ص129 انظر كذلك.

د. كمال الجرف. الضريبة العامة على الإيراد، الطبعة الثانية، 1951، ص308.

(1) يحتاج الفاحص عادة إلى مناقشة الممول واستكمال المعلومات والعناصر التي يستعين بها في كتابة تقرير الفحص، وعند إجراء المناقشة يلزم توجيه الأسئلة بطريقة هادفة غير استفزازية بل استطلاعية وعدم إبداء أي شئ يثير شك الممول ويدفعه للامتناع عن الأداء بما لديه، بل لابد من طمأننة الممول وأنه يود الوصول إلى الحقيقة.

كما يجب على الفاحص الاتصتات الكامل لما يديه الممول في اثناء المناقشة، مع ضرورة مواجهة الممول بما يكون لدى المأمور من بيانات حتى يمكن تفسيرها أو معرفة تاريخ حدوثها. ويجب على المأمور أن يثبت ذلك كله أمامه وإفساح الطريق أمام الممول لإبداء كل ما يطلب الإجابة عليه أو إبداءه من ملاحظات. وأخيراً يجب أن تكون الأسئلة محددة وواضحة وتوضح كل نوع من أنواع الأنشطة التي يقوم بها الممول كل على حدة.

مزيد من التفصيل انظر: كل من:- حسن الغرابوي، السيد شرع، شعبان حافظ، سامي غيته، ضرائب الدخل، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات والمكتبات الكبرى، 1984، ص52.

كذلك انظر: د. محي محمد سعد، الإطار القانون للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص214.

انظر د. محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص73.

(2) Guide pratique gen contrôle fiscal. <http://www.easydroit.fr/no. 5juides>.

Pratique/impost/contrôle fiscal-htm demande de renseignements.mis
afieur le 1er juillet. 2008

التوضيح هو طلب استفهامي أو عرض أو بيان دون حاجة إلى الدليل على هذا التوضيح. أما إذا طلبت مصلحة الضرائب التحقق من بعض الأمور أو النقاط الواردة في الإقرار الضريبي، فإننا نكون بصدد إجراء يلزم فيه الإثبات بالدليل من قبل الممول على صحة ما أقر به سواء كان في شكل تاريخ أو كان في شكل مبلغ مالي⁽¹⁾.

ويثور التساؤل بحق عما إذا كان يجوز لمأمور الضرائب أن يطالب أحد الممولين بإيضاحات تمهيداً لربط الضريبة على ممول آخر؟.

ذهب البعض إلى القول بعدم جواز ذلك، بينما يرى البعض الآخر إمكانية هذا الإجراء على أساس أن حق طلب الإيضاحات من ممول ما مرتبط بتقديم الإقرار عن أرباح وخسائر هذا الممول، ومعنى ذلك أن المقصود من الحصول على الإيضاحات من هذا الممول هو التأكد من صحة إقراره⁽²⁾ ولذا يجوز أيضاً طلبها من الغير ممن لا يخضع لحق الإطلاع، ولكن دون أن يلتزم بإجابة الطلب⁽³⁾ وتتمتع الإدارة الضريبية بهذا الحق حتى بدون نص خاص في القانون.

وقد أكدت محكمة النقض المصرية حق موظفي الضرائب ومندوبيهم في الإطلاع على دفاتر الممول⁽⁴⁾، ومنعاً لإساءة استعمال حق الإطلاع من جانب الإدارة الضريبية، نصت المادة 95 من القانون رقم 91 لسنة 2005، على أنه لا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص. كما ألزمت المأمورية المختصة بضرورة إخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ.

(1) G. Imber, le contrôle de la déclaration relative à l'impôt general sur le revenu, thèse, universite de Lyon, 1924, p. 120.

(2) انظر د. زكريا محمد بيومي. مرجع سابق، ص474.

(3) د. منصور نجيد، مرجع سابق، ص27.

(4) انظر د. أنور طلبه «مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها محكمة النقض منذ عام 1931-1986، الدائرة المدنية والتجارية والأحوال الشخصية، القاهرة، 1987، ص505.

نقض 1982/11/15، س48، ق2، رقم 1598.

كما ألزمت المادة 96 من قانون الدخل الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابتاً. وذلك خلال 15 يوم من تاريخ طلبها، ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبة التي يواجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة⁽¹⁾. وللممول أن يطلب مد هذه المهلة الممنوحة له على النموذج رقم 26 طلبات، ويكون إخطار الممول بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم 33 فحص مع إبداء الأسباب في حالة الرفض⁽²⁾.

ويتضح من قراءة المادتين السابقتين 95، 96 من قانون الضرائب على الدخل، أن هناك نموذجان مختلفان، الأول منهما يسبق إجراء المعائنات والمناقشات والتحريات، ويكون موصى عليه ومصحوباً بعلم الوصول قبل اتخاذ هذه الإجراءات بعشرة أيام، ويطلق عليه اسم النموذج رقم 31 فحص⁽³⁾، وأما الآخر فهو

(1) انظر د. عبدالمولى محمد مرسى. الوجيز في شرح قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ولائحته التنفيذية والقرارات المنفذة له، الطبعة الأولى، 2008، ص473.

(2) نصت المادة 120 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه «يكون طلب المصلحة للبيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات من الممول طبقاً للمادة 96 من القانون على النموذج رقم 32 فحص وللممول أن يطلب مد المهلة الممنوحة له على النموذج رقم 26 طلبات، ويكون إخطار الممول بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم 33 فحص، مع إبداء الأسباب في حالة الرفض».

(3) بمقارنة النموذج رقم 32 فحص والمنصوص عليه في المادة 120 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 والذي يرسل إلى الممول وتطلب فيه الإدارة الضريبية موافقاتها بالبيانات والمعلومات التي تسهل عملية الفحص، وذلك خلال مدة معينة قدرها المشرع الضريبي بخمسة عشر يوماً من تاريخ استلام الطلب، طبقاً لنص المادة 96 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، بالنموذج رقم 16 ضرائب (طلب إيضاحات) والمنصوص عليه في المادة 22 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 157 لسنة 1981، والذي كان يرسله مأمور الضرائب إلى الممول ويحدد له بعض الاستفسارات في إحدى الخانات، وكان يوجد خانة أخرى للإجابة وتوقع من الممول دون تحديد مهلة معينة بالرد خلالها. وبمقارنة النموذج رقم 32 فحص والنموذج رقم 16 ضرائب يتضح لنا أن النموذج الجديد رقم 32 فحص أفضل من النموذج رقم 16 ضرائب، حيث أنه حدد مدة معينة للممول لتجهيز البيانات المطلوبة، كما منحة الحق في طلب مد هذه المهلة، بشرط أن يوضح الأسباب التي حالت دون تنفيذ هذا الالتزام. بينما خلا النموذج رقم 16 ضرائب من تحديد مثل هذه المدة أو إعطاء الممول لمثل هذه الرخصة.

انظر د. محمد محمد عمران محمد، مرجع سابق، ص39.

نموذج بطلب المستندات والمحركات وغيرها، ويكون غير موسى عليه بعلم الوصول خلال 15 يوم، ويطلق عليه النموذج رقم 32 فحص (1)، وكلا منهما يعد مكملاً للآخر، ولا يغنى الأول عن الأخير، وهذا الترتيب إنما وضع لهدف وحكمة توخاها المشرع الضريبي لوجود مصلحة في إتباعه.

ولعل هذه الحكمة تظهر وتضح في إعطاء فرصة للممول في أن يقوم بإعداد وتحضير وتجهيز المحركات والمستندات والدفاتر التي طلبت منه.

وبالتالى إذا لم تراعى مصلحة الضرائب هذا الترتيب وأخلت به، فإنه قد يؤدي إلى إهدار حق الممول في إثبات سلامة دفاثره أو إثبات سلامة إقراره الضريبية. وبالتالي أعطائه الحق في المطالبة بإعادة أوراق الملف للمأمورية لإعادة الفحص، خصوصاً أن النموذج رقم 32 فحص لم يشترط الإعلان بعلم الوصول، حتى يكون حجة على الممول. وبالتأكيد لن يكون هناك علم وصول، ومن ثم يكون دفع الممول بعدم وصول النموذج رقم 32 فحص إليه دفعاً مقبولاً. ويكون له الحق في هذا الدفع (2).

(1) أما النموذج رقم 32 فحص فهو عبارة عن إخطار الممول بقرار المأمورية بشأن الطلب المقدم منه لمد المهلة الممنوحة له لتوفير المعلومات والبيانات اللازمة لعملية الفحص سواء بالقبول أو الرفض. على أن توضح المأمورية في هذا الإخطار الأسباب التي أسندت إليها في رفض الطلب المقدم من الممول.

غير أنه يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع الضريبي لم يحدد للممول طريق للطعن على قرار الإدارة الضريبية في حالة الرفض. الأمر الذي يمثل أفتنات على حماية حق التقاضى في المنازعات الضريبية. حيث تضع التشريعات الضريبية نظاماً للفصل في المنازعات التي تثور بين الممول والإدارة الضريبية، غير أن هذا النظام لا يجوز أن يكون من شأنه الإخلال بحق الممول في اللجوء إلى القضاء وكان يتعين على المشرع الضريبي أن ينص في المادة 96 من القانون على حق الممول في اللجوء إلى القضاء لرقابة قرار المأمورية بالرفض، حيث أن الرقابة على الإدارة العامة ضرورية باعتبار هذه الإدارة عملاً إنسانياً قابلاً للصواب أو الخطأ. مما يستوجب إخضاعها لرقابة القضاء لتفادى أوجه القصور أو الانحراف، وتقويم ما قد يقع منه. مزيد من التفصيل انظر: د. محمود عاطف البنا. الوسط في القضاء الإدارى، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص57.

(2) ولذلك يجب التأكد على أنه إذا أخلت مصلحة الضرائب بهذه الإجراءات الجوهرية، وأغفلت إخطار الممول بميعاد إجراء الفحص ومكانه أو أخطرت به بميعاد إجراء الفحص ومكانه، ولكن دون إمهال الممول المدة القانونية والمنصوص عليها في المادة 95 من قانون الضريبة على الدخل، فإنها تكون قد خرجت خروجاً سافراً على مقتضى القواعد القانونية الأمرة في

وكذلك يحق للممول فى هذه الحالة أيضاً الدفع بأن المأمورية المختصة قد اتخذت إجراءات الفحص خلال المهلة التى أعطاها القانون للممول لإعداد وتجهيز المحررات والمستندات المطلوبة منه من قبل مصلحة الضرائب⁽¹⁾.

وحتى يكون لمأمور الفحص أو للموظف الفنى لمصلحة الضرائب، والذى منح صفة الضبطية القضائية الضريبية - حق الإطلاع يتعين أن يكون مختصاً بما باشره ولاسيما فيما يتعلق بالمكان⁽²⁾.

وقد أعطى المشرع الفرنسى للممول العديد من الضمانات والحقوق عند مباشرة الإدارة الضريبية حقها فى الإطلاع أو فحص ملفاته الضريبية، حيث نصت المادة 47 من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسى، والمعدل بالقانون رقم 1182 لسنة 1996، المنشور بالجريدة الرسمية فى 31 ديسمبر 1996، على أن الفحص الحضورى للممول لمركزه الضريبى الشخصى بالنسبة للأشخاص الطبيعيين عند فحص الضريبة على الدخل أو عند فحص الحسابات، لا يجوز إجراؤه دون أن

إجراءات الضرائب، ويكون البطلان هو الجزاء الطبيعى والحتى على إغفال المأمورية لهذه القواعد الأمرة والمتعلقة بالنظام العام، وإن كانت تحمى فى نفس الوقت مصلحة الممول الخاصة من ناحية فضلاً عن مخالفة الإدارة لضريبة لأصلاً آخر من الأصول الضريبية، يتعلق بمصلحة عامة تملئها الطمأنينة وتقتضيها ضرورة استقرار الروابط والحقوق استقراراً ثابتاً بين مصلحة الضرائب والممولين.

انظر فى هذا الخصوص: د. محمد محمد عمران محمد. مرجع سابق، ص 31.
انظر أيضاً: الأستاذ/ إبراهيم المنجى. الطعن بالنقض الضريبى، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2006، ص 346.

(1) واتفق مع ما ذهب إليه أستاذنا الدكتور/ رمضان صديق، فى أن نص المادة 95 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وكذلك نص المادتين رقم 118، 119 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، تعد بحق إحدى وسائل الحد من السلطة التقديرية لإدارة الضريبة، ويقتصر بالسلطة التقديرية للإدارة، هو أن يترك للإدارة قدر من الحرية فى التصرف وهى تباشر اختصاصاتها، بحيث يكون لها الحق فى أن تقرر بمحض إرادتها مدى سلامة تدخلها لممارسة عمل معين أو الوسائل المناسبة له والوقت الملائم لذلك، ومما سبق، يتضح لنا أن عمل جهة الإدارة الضريبية فى هذا الخصوص، إنما يخضع لرقابة القضاء لتصحيح ما وقع من خطأ أو لتصويب أى انحراف بهذه السلطة أو تجاوز حدودها.
انظر د. رمضان صديق محمد. الإدارة الضريبة الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 157.

(2) د. هيدالحميد الشواربى، الطعون الضريبية، مرجع سابق، ص 241.

يكون الممول قد سبق إخطاره بموجب خطاب مسجل يعلمه بالفحص. وهذا الإخطار يجب أن يحدد السنوات التي سوف يتم فحصها بشكل صريح، ويقع إجراء الفحص باطلاً إذا لم يتضمن هذا التحديد، ويجب أن يتضمن الإخطار إمكانية استعانة الممول بأحد المستشارين بناء على طلبه. كما يمكن أن يتضمن هذا الإخطار إمكانية الكشف عن الحسابات⁽¹⁾.

كما نصت المادة 52 من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسية على أنه «يقع باطلاً كل فحص للدفاتر أو المستندات في مكان ممارسة النشاط يزيد عن ثلاثة شهور إذا تعلق هذا الإجراء:-

أ- بشركات صناعية أو تجارية أو كان الممولون لا يمارسون نشاطاً تجارياً وكان حجم الأعمال أو الإيراد الصافي السنوي لا يتجاوز المبلغ والحدود المنصوص عليها في المادة 1/302 من القانون العام للضرائب.

ب- إذا كان الممول يمارس نشاطاً زراعياً وكان مبلغ الإيراد السنوي الصافي لا يتجاوز الحدود المنصوص عليها في المادة 2/69 ب، من قانون الضرائب العام».

ولذلك فإنه في حالة تطبيق المادة 2/47 فإن مدة الثلاث أشهر التي حددها القانون الفرنسي للفحص في مكان ممارسة النشاط تمتد بناء على طلب الممول لمدة المتفق عليها على أن يتم أخذ موافقة مكتوبة من الممول على ذلك.

كلية الحقوق المبحث الخامس مكان الإطلاع

حددت المادة 99 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 في فقرتها الأخيرة، المكان الذي يجب أن يتم فيه الإطلاع، وهو المكان الذي توجد فيه المستندات والدفاتر والمحركات والوثائق، وذلك خلال ساعات العمل العادية. إذ طبقاً لنص المادة 99 من قانون الضرائب على الدخل، والتي قضت بأنه «لا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم - ممن لهم صفة الضبطية

(1) د. محمد محمد عمران محمد. مرجع سابق، ص31.

القضائية - من الإطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحركات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار سابق» وعلى ذلك لا يجوز لموظف مصلحة الضرائب أن يطلب من الممول إحضار هذه المستندات والدفاتر للإطلاع عليها فى مكان آخر. وإذا طلب ذلك فلا إلزام على الممول بإجابة الموظف إلى طلبه⁽¹⁾.

ويجب على مأمور الضرائب أو الفاحص إذا ما أراد الإطلاع أن ينتقل إلى حيث توجد الأوراق والمستندات موضوع الإطلاع سواء فى مقر المنشأة أو فى أى مكان آخر خصص لوجودها فيه أو وجدت فيه كمكتب المحاسب أو المحامى الخاص للممول⁽²⁾. فالإطلاع على الأوراق المتصلة بالضريبة يتم أينما وجدت سواء لدى الممول أو غيره أو حتى لدى النيابة العامة⁽³⁾.

بمعنى أنه ليس هناك ما يمنع من أن يتم الإطلاع على المستندات والدفاتر والوثائق والمحركات وغيرها فى مكان آخر غير المكان المحدد فى عجز المادة 99 من القانون أو فى غير أوقات العمل العادية. إذا وافق من وضع هذا النص لمصلحته فالممول هو صاحب الشأن وهو صاحب المصلحة فى التمسك بهذا النص⁽⁴⁾، وعندئذ لا يستطيع مأمور الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية مثلاً أن يجبر الممول على إطلاعه فى أيام العطلات أو فى غير ساعات العمل العادية أو أن يطلب منه نقل الدفاتر والمستندات والمحركات لفحصها فى مقر

كلية الحقوق

- (1) انظر: د. عبدالباسط وفا، مرجع سابق، ص19.
- (2) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوى، مرجع سابق، ص254.
- (3) انظر د. عبدالحميد الشواربى، الطعون الضريبية، الناشر منشأة المعارف بالاسكندرية، 1990، ص242.
- (4) انظر: تعليمات النائب العام الصادر فى سنة 1958 بالبند 405 والذى ينص «على أعضاء النيابة ان يمكنوا مأمورى الضرائب ومفتيشها من الإطلاع على ما يطلبون الإطلاع عليه من قضايا وذلك للمحافظة على صالح الخزانة والمساعدة فى تطبيق قوانين الضرائب».
- انظر د. إدوارد جرس بشاى. التجريم الضريبى المصرى، الناشر شرطة دار إلياس العصرية، 1981، ص181.
- (4) انظر د. زكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص479.

المصلحة⁽¹⁾. أو فى مركز المنشأة الرئيسى إذا كانت تمسك الدفاتر فى مكان غير ذلك المركز الرئيسى.

أما الوثائق التى توجد لدى الجهات الحكومية كجهاز الكسب غير المشروع و وحدات الإدارة المحلية والهيئات وشركات القطاع العام والنقابات والبنوك والنيابة العامة وغيرها من الهيئات، فىتم الإطلاع على ما لديها من وثائق ومستندات وحسابات فى المكان الذى تحتفظ فيه هذه المستندات والدفاتر، حيث نصت المادة 97 من قانون الضرائب على الدخل على أنه «لا يجوز للجهات الحكومية بما فى ذلك جهاز الكسب غير المشروع و وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات، أن تمتنع فى أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة على إطلاع موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه، لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون كما يتعين فى جميع الأحوال على الجهات سائلة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة»⁽²⁾.

(1) وعلى الرغم من موضوعية إجراء نقل المحررات والمستندات إلى مقر المصلحة لفحصها فيه، فهذا الأمر لا غضاؤه فيه، ولا خوف منه باعتبار أن مصلحة الضرائب هى سلطة مؤتمنه، إلا أن هذا الأمر لا يخلو من النقد، ولعل أهم مواضع النقد هى:

- 1- إيقاف استمرار عمل المكلف.
 - 2- تحميل الممول نفقات نقل الدفاتر والمستندات والوثائق من وإلى مقر المصلحة.
 - 3- تكديس المستندات والمحررات فى مقر المصلحة، مما يستوجب توفير مساحات وأماكن واسعة عند ممارسة هذا الإجراء ممارسة حقيقية وفعلية.
 - 4- إمكانية تعرض المستندات أو المحررات المنقولة إلى المصلحة للضياع أو الفقدان أو التلف، إذا ما كدست مع غيرها من مستندات الممولين الآخرين داخل مقر المصلحة.
- مزيد من التفصيل انظر: د. حسن صادق المرصفاوى: «حق الإطلاع لموظفى الإدارة الضريبية»، بحث منشور فى مجلة قضايا الحكومة، السنة (6)، العدد (3)، القاهرة، 1962، ص5.
- (2) قصر المشرع حق الإطلاع فى المادة 97 منه على وثائق وأوراق المكلف على موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية دون غيرهم على أن تتعلق هذه الوثائق والأوراق بالمال الخاضع للضريبة دون أن تتعداه إلى أمور أخرى. من الجدير بالذكر أن القانون رقم 157 لسنة 1981 فى مادته رقم 142 كان يقرر عقوبة جنائية فى حالة الامتناع من تقديم هذه الوثائق والأوراق بالإضافة إلى الغرامات المالية الأخرى. انظر: د. سوزان عدلى ناشد، التشريع الضريبى المصرى، دراسة فى قانون الضريبة الموحد على الدخل رقم 187 لسنة 1993 وتعديلاته. دار الجامعة الجديدة، 2003، ص332.

كما بينت المادة 99 من القانون الوضع بالنسبة للمكلفون بإدارة أموال ما(1) وكل من يكون مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة، وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين(2). وأوضحت المادة أن الإطلاع يجب أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحركات فى تلك الجهات ولا يجوز لهم الامتناع فى أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة(3).

ويجوز لمأمور الضبط الضريبي الذى يباشر حق الإطلاع أن يأخذ بنفسه ما يشاء من صور البيانات وأن يطلب من الممول تقديم المستندات المؤيدة والمثبتة للأرقام المدونة فى الدفاتر(4).

ومما تجدر الإشارة إليه فى هذا الخصوص أن المشرع المصرى برغم أنه قد نص صراحة فى صلب المادة 97 من قانون الضرائب على الدخل صراحة على ضرورة تمكين موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع

(1) فى هذا الخصوص صدرت فتوى مجلس الدولة ونشرتها التعليمات التنفيذية رقم 15 فى

1983/6/17 بشأن مدى التزام البنك العربى الأفريقى والمصرف العربى الدولى للتجارة الخارجية والتنمية وبنك فيصل الإسلامى، بحكم المادة 31 من القانون رقم 142 لسنة 1944، والخاص برسم الأيلولة، وحكم المادتين 44، 144 من القانون رقم 157 لسنة 1981، وانتهى رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع للآتى:

- 1- خضوع الأموال المورثة الموجودة تحت يد كل أى من البنوك الثلاثة لحكم المادة 31 من القانون رقم 142 لسنة 1944.
- 2- التزام المصارف المذكورة بواجب الخصم المنصوص عليه فى المادة 44 من القانون رقم 157 لسنة 1981.
- 3- جواز الإطلاع على دفاتر وأوراق البنوك الثلاثة للتثبت وتنفيذ أحكام قانون ضريبة التركات وقواعد الضريبة على المرتبات وفى حالة الجرائم التى تنسب لأى من المودعين. انظر كل من: حسن الغرباوى والسيد شرع، وشعبان حافظ، سامى غنيمه. ضرائب الدخل، فحصاً وتشريعاً وتنفيذاً. الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات والمكتبات الكبرى، 1984، ص540.

(2) انظر نص المادة 99 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

(3) انظر د. محمد عماد عبدالوهاب السنباطى، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية فى مصر، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2013، ص569.

(4) انظر د. زكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص479.

على كل ما يريدون الإطلاع عليه لدى الجهات الحكومية المذكورة فى المادة 97 من القانون رقم 91 لسنة 2005، إلا أن نصوص القانون لم تبين عقوبة الامتناع عن تنفيذ أحكام هذه المواد مما يجعل الأمر ليس موضع اهتمام من الجهات سائلة الإشارة إليها. وهو ما يجب تداركه بشكل سريع من خلال التدخل التشريعى وإلزام هذه الجهات بالامتثال فى خلال مدة معينة⁽¹⁾.

وكذلك ينبغى الإشارة كذلك إلى أنه مع التسليم بأن ما ورد فى نص المادة 95 من القانون رقم 91 لسنة 2005، من ضرورة قيام الإدارة الضريبية بإخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التى يتوقع أن تنجز أعمال الفحص خلالها، بشرط أن يتم الإخطار بهذا الكتاب قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ، فهذه المادة وإن اشتملت على بعض الضمانات للممولين، إلا أنه يؤخذ عليها عدم بيان المدة التقديرية للفحص والتى كان ينبغى على المشرع المصرى تحديدها أسوة بالمشرع الفرنسى، وذلك لحكمة بالغة وهى أن إجراءات ربط الضريبة يتعين أن تكون واضحة ومتميزة عن بعضها البعض، ولا يجب أن تكون محلاً لجدل أو التخمين⁽²⁾.

المبحث السادس

الجهات التى يجوز الإطلاع على ما لديها من مستندات

يتطلب ممارسة حق الإطلاع بالضرورة وجود جانب سلبي وهو من يباشر قبله حق الإطلاع، أو جانب يلزمه القانون بتقديم الأوراق والدفاتر وغيرها للإطلاع عليها. ومن ثم يقع على عاتقها واجب قانونى، فإن امتنع اعتبر سلوكه جريمة⁽³⁾.

ولقد فرض قانون الضرائب على الدخلى بموجب نصوص المواد التالية، 2/95، 1/96، 97، 98، 1/99، 2/99، 1/100 - واجب تقديم الأوراق والمستندات إلى مصلحة الضرائب على بعض الأشخاص الطبيعيين والأشخاص

(1) انظر د. محمد عماد عبدالوهاب السنباطى، مرجع سابق، ص 569.

(2) انظر: د. محمى عمران محمى. مرجع سابق، ص 36.

(3) د. عبدالحميد الشواربى، مرجع سابق، ص 241.

المعنوية⁽¹⁾. بل فرض القانون هذا الواجب على الممول سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً حتى ولو كان متمتعاً بالإعفاء، وذلك لأن الغاية من الإطلاع هو التثبت من تنفيذ أحكام قانون الضرائب أو تنفيذ أحكام التشريعات الضريبية المرتبطة به، سواء بالنسبة إلى من تفرض عليه الضريبة أو من يعفى منها⁽²⁾. ولذلك يجوز لمأمور الضرائب الإطلاع على الدفاتر والمستندات الموجودة لدى الأشخاص والجهات التالية:-

1- الممول:

ألزمت كل من المادتين (2/95 والمادة 1/96) الممول بضرورة استقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين والتي تطلبها منه المصلحة كتابياً وذلك خلال خمسة عشر يوم من تاريخ طلبها.

2- الجهات الحكومية:

حيث بينت المادة 97 من القانون هذه الجهات بنصها على أنه «لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارية المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات، أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على

(1) يعنى لفظ الممول كل شخص طبيعي أو معنوي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة، نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله، أو نتيجة للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله وعلى ذلك فالممول قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً يقوم بتمويل الخزانة العامة بما يدفعه من ضرائب مقررة. فضلاً عن ذلك فهناك تقسيم شائع للممولين قد يكون بواسطة المشرع نفسه، حيث يشير المشرع مثلاً إلى صغار وكبار الممولين، وقد يستند إلى رقم الأعمال، أو إلى الدخول إلى الضريبة نفسها المدفوعة بواسطة الممول نفسه، وقد يتم تقسيم الممولين على أساس معيار اجتماعي كمعيار المعرفة أو السلطة أو القدرة. مزيد من التفصيل حول تنوع الممولين وأنواعهم. انظر د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، 1991، ص 17، 19.

(2) انظر د. عبدالحمد الشواربي. مرجع سابق، ص 241.

الجهات سألقة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة».

وجدير بالذكر أن نص المادة 97 من القانون لم يكتفى بتحديد هذه الجهات وإلزامها بتمكين موظفى المصلحة من الإطلاع وإنما توسع فى هذا الأمر، ولم يقصر إلام هذه الجهات على حق الإطلاع، وإنما مده إلى موافاة المصلحة بكل ما تطلبه منها.

3- النيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع

حيث أوضحت المادة 98 من القانون على أنه «للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أى دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون».

4- البنوك:

وذلك بالنسبة للبيانات المتعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخرائهم. وذلك بناء على إذن رئيس محكمة استئناف القاهرة (المادة 1/99). على أن يكون طلب الوزير من رئيس محكمة الاستئناف الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخرائهم على النموذج رقم 34 بيانات (المادة 121) من اللائحة التنفيذية للقانون.

5- المكلفون بغدارة أموال ما:

ورد النص عليهم فى المادة 2/99، بقولها «يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما وكل من تكون مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشأة وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية، وغيرهم من الممولين، بأن يقدموا إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التى يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها - وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق المحلقة بها وأوراق الإيرادات والمصرفيات». ويفترض أنهم يمسون فعلاً هذه الدفاتر ويحوزون المحررات والمستندات والوثائق

وغيرها ويقع عليهم عبء إثبات العكس⁽¹⁾.

6- المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة

المنصوص عليها في هذا القانون، تلتزم هي الأخرى بتقديم دفاتر حساباتها إلى موظف الضرائب المختص، وكذلك تقديم كل ما يطلبه من مستندات (المادة 1/100).

وتنصرف عبارة المؤسسات التعليمية والمنشآت المعفاة من الضريبة إلى تلك المنشآت والهيئات المعفاة سواء كان الإعفاء وارد بالقانون رقم 91 لسنة 2005 أو أي قانون يمنح إعفاء لهذه المنشآت وسواء كان إعفاء محدد المدة أو إعفاءً مطلقاً، فقد أكدت على ذلك المادة 122 من اللائحة التنفيذية شمول المنشآت الملتزمة بتقديم دفاتر حساباتها، وفقاً لأحكام القانون، المنشآت والشركات المقامة بنظام المناطق الحرة. حتى ولو كانت متمتعة بالإعفاء، وذلك لأن الغاية من الإطلاع هو التثبت من تنفيذ أحكام قانون الضرائب أو تنفيذ أحكام التشريعات الضريبية المرتبطة به. سواء بالنسبة إلى من تفرض عليه الضريبة أو من يعفى منها.

ويثور التساؤل عما إذا كانت الجهات السابقة والتي يجوز الإطلاع على ما لديها من مستندات ومحركات تملك سلطة تقديرية في السماح أو عدم السماح لموظفي الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية في الإطلاع من عدمه؟

ولإجابة على هذا التساؤل ينبغي التفرقة بين الجهات التي ورد ذكرها في المواد 95، 96، 97، 99، 100 من القانون والجهات التي ذكرت في المواد 98 من القانون. فأما بالنسبة للفئة الأولى من الجهات وهم «الممول - الجهات الحكومية والبنوك والمكلفون بإدارة أموال ما، والمؤسسات التعليمية» فهذه الجهات لا تملك سوى تمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما لديها من ملفات أو محركات أو مستندات، حيث وردت ألفاظ المشرع في هذه المواد كلها تدل على الوجوب والالتزام بتمكين موظفي مصلحة

(1) د. السيد عطية عبدالواحد. شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال والقانون رقم 187 لسنة 1993، دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي. الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 2007، ص542.

الضرائب من الإطلاع. دون أن تملك سلطة تقديرية في ذلك، ومن ذلك على سبيل المثال «يلتزم الممول» وتمكينهم الواردين في المادة 2/95، وكذلك تأكيد المشرع على ذلك في المادة 96 بقوله يلتزم الممول، بل أن المشرع تجاوز هذا التأكيد وعبر بعبارات صريحة وجازمة في المادة 97 بقوله «لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة لمحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات، أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سرية المهنة من إطلاع موظف المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه»، وواضح مما تقدم أن هذه العبارات صريحة وواضحة ولا تحتمل التأويل، وكلها تدل على إلزام هذه الجهات بإطلاع موظف المصلحة وليس لهم أى سلطة تقديرية في المنع أو التقييد.

أما الفئة الأخرى من الجهات والتي وردت في المادة 98 من القانون وتحديدًا النيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع، حيث جعل المشرع التمكين من الإطلاع لموظف المصلحة ليس وجوبياً بالنسبة للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع، فيما يتعلق بالإطلاع على ملفات أى دعوى مدنية أو جنائية، أما ما يتكشف لها أثناء التحقيق، من ممارسة الممول لأى نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى ويخالف الوظيفة أو المهنة الأساسية المعلنة لمصلحة الضرائب، يثبت لها (أى النيابة العامة مزاولته سواء بإقراره أو نتيجة مباشرة اختصاصاتها، فيجب عليها إخطار مصلحة الضرائب بهذه الأنشطة الجديدة، لفرض الضريبة عليها، ولذلك فإنه ينبغى التفرقة بين حالتين، الأولى: هى الإطلاع على ملفات الدعاوى المدنية أو الجنائية، وهذا أمراً متروكاً لتقدير سلطات التحقيق حسب تقديرها لحسن سير إجراءات الدعوى⁽¹⁾.

ففى هذه الحالة أناط المشرع بالإجازة للنيابة العامة أو لجهاز الكسب غير المشروع فى أن تطلع المصلحة أو لا تطلعها على ما لديها من ملفات أو دعاوى

(1) د. سوزى عدلى ناشد، مرجع سابق، ص 333.

د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري. ضرائب الحكومة المركزية على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام الضريبة الموحدة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص 302.

مدنية أو جنائية، حتى ولو كانت تتعلق بما تجرّيه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون. وذلك إما بسبب السرية أو بسبب استمرار التحقيق أو أن إباحة الإطلاع قد يؤثر سلباً على سير إجراءات التحقيق⁽¹⁾. أو أن تكون الدعوى من الدعاوى التى لا يجوز لمصلحة الضرائب الإطلاع عليها لسريتها، ولذلك للنياية العامة وحدها سلطة تقدير مثل هذه الحالة⁽²⁾.

أما الحالة الثانية: فهى التى يتكشف فيها لسلطات التحقيق ممارسة الممول لأى أنشطة أخرى غير المعلنة لمصلحة الضرائب، كمزاولته لمهنة أو نشاط تجارى أو صناعى بالإضافة إلى مهنته الأساسية المعلنة لمصلحة الضرائب، فإنه يجب عليها فى هذه الحالة إخطار مصلحة الضرائب بهذه الأنشطة لفرض الضريبة عليها.

ويعتبر الموظف المختص، سواء كان عضواً فى النياية العامة أو فى جهاز الكسب غير المشروع، مسئولاً عن الضرائب التى لم تحصل نتيجة عدم إخطاره مصلحة الضرائب، سواء أكان عدم الإخطار قد تم عمداً أو بغير عمد.

المبحث السابع

وقت مباشرة الإطلاع

من المعلوم أن الوقت يعد عاملاً مهماً سواء أكان ذلك بالنسبة للممول أم بالنسبة لمأمور الضرائب، وعليه فالسؤال الذى يطرح نفسه هو فى أى وقت يستطيع مأمور الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الضريبية أن يباشر حقه فى الإطلاع هل فى وقت عمل الممول نفسه أم فى ساعات عمل المأمور الضريبى؟ وهل يجوز ومباشرة حق الإطلاع فى أيام العطلات الرسمية والإجازات؟

وللإجابة على مثل هذه التساؤلات لا بد من الرجوع إلى نصوص القانون

- (1) د. حسنى الجندى، القانون الجنائى الضريبى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 2005، بند 149، ص 222، د. عبدالمولى محمد مرسى. الوجيز فى شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، الطبعة الأولى، 2008، ص 475.
 - (2) د. زكريا محمد بيومى. مرجع سابق، ص 476.
- د. حسين خلاف. الوجيز فى تشريع الضرائب المصرية، الطبعة الرابعة، مكتبة النهضة المصرية، 1957، ص 251.

الضريبي المنظمة لحق الإطلاع والتي حددت الوقت الذي يجوز فيه مباشرة هذا الحق.

قد تكفلت المادتان 3/95 والمادة 4/99 بتحديد الوقت الذي يجوز فيه لموظفي مصلحة الضرائب من مباشرة حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات فطبقاً للمادة الأولى يكون الإطلاع خلال ساعات العمل العادية للممول⁽¹⁾، ومن ثم يكون لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في دخول مقر عمل الممول لمباشرة أعمالهم أثناء الفترة التي يعمل فيها ولو كان يعمل في غير ساعات العمل العادية الخاصة بمأموري الضبط الضريبي.

أما المادة الثانية (4/99) فتعطي الحق لمأموري الضرائب في مباشرة حق الإطلاع خلال ساعات العمل العادية لهم. ولذلك يبدو الفارق بين نص المادتين في أن نص المادة (95) لا يقيد عمل مأموري الضرائب عند مباشرة حق الإطلاع بساعات العمل المحددة لهم طبقاً للقواعد العامة المحددة في القانون الإداري. والتي حددت ساعات العمل الرسمي للموظف مالم تقتضى المصلحة العامة بخلاف ذلك، بل لهم مباشرة هذا الإجراء خلال الوقت الذي يمارس فيه الممول عمله حتى ولو كان في غير أوقات العمل الرسمية لموظف الضرائب. وفي هذه الحالة يلزم حصول مأمور الضرائب على إذن من وزير المالية إذا توافرت أسباب جديده على تهرب الممول من الضريبة ودون حاجة إلى إخطار مسبق بقدم موظفي المصلحة إلى مقر عمل الممول⁽²⁾.

ويتضح مما تقدم أن القانون أعطى مأموري الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في مباشرة حق الإطلاع أما أثناء ساعات العمل العادية له وفي هذه الحالة يحق له الدخول إلى مقر عمل الممول للإطلاع، إذا كان الممول هو الآخر يمارس عمله في ذات التوقيت، وذلك دون حاجة إلى إخطار

(1) د. أحمد بديع بليج. التشريع الضريبي والضرائب على الدخل، تأصيل في ضوء الفقه وأحكام النقض. توزيع منشأة المعارف بالاسكندرية، 1987، ص244.

(2) حيث تنص المادة 3/95 على أنه «وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله، دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جديده على تهرب الممول من الضريبة».

مسبق.

وله كذلك ممارسة حق الإطلاع فى ساعات العمل العادية للممول، حتى ولو كانت فى غير أوقات العمل الرسمية له، إلا أنه يلزم فى هذه الحالة الحصول على إذن من وزير المالية إذا توافرت أسباب جديده على تهريبه من الضرائب ودون حاجة إلى إخطار مسبق يقدمه.

ولذلك فإن تحديد ساعات العمل تصبح ذات أهمية كبيرة سواء بالنسبة للإدارة الضريبة وللممول على حد سواء.

فأما بالنسبة للإدارة الضريبة فينبغى الرجوع إلى القواعد العامة سواء فى القانون الإدارى أو فى قانون العمل والمنظمة لأحكام الوظيفة العامة، والتي حددت ساعات العمل الرسمى للموظف العام. ولكون الإدارة الضريبة جهازاً إدارياً عاماً فإنها بلا شك تخضع لتلك القواعد العامة المنظمة لوقت ممارسة الوظيفة العامة، ولذلك فإن تحديد ساعات العمل الرسمية أو العادية بالنسبة للمنشأة أو الشركات العامة لا تثير أية صعوبات، فهى محددتاً سلفاً على العاملين فيها الالتزام بها. أما فيما يتعلق بالمنشآت الفردية أو من يمارس نشاطاً مهنياً أو حرفياً، فإنها لا تخضع لساعات عمل محددة الأمر الذى يقتضى ويحتم على مأمورى الضرائب الرجوع إلى الواقع المستمدة من طبيعة النشاط أو المهنة التى يمارسها الممول لتحديد ساعات العمل العادية بالنسبة له. فعلى سبيل المثال، فلو كان الإطلاع على دفاتر أو مستندات أو أوراق مقهى أو ملهى ليلى مثلاً، فينبغى أن يتم ذلك أثناء ساعات الليل والتي تعتبر ساعات العمل العادية للممول، وكذلك الحال بالنسبة للإطلاع على دفاتر أو مستندات تخص أصحاب المهن الحرة مثل الطبيب أو المهندس أو المحامى، فيجب أن يكون الإطلاع فى مكتبة وأثناء ساعات العمل الرسمية له أى عند حلول المساء⁽¹⁾.

والقول بغير ذلك من شأنه أن يوصلنا إلى نتائج غير مقبولة، حيث أن تقيد

(1) وعلى ذلك يجوز مباشرة الإجراء فى أى وقت النهار أو الليل وفقاً لتقدير مأمورى الضرائب وبما يراه مناسباً ويؤدى إلى النتيجة المرجوة، بشرط إلا يترتب على ذلك تعطيل مصالح الممول والإخلال بنظامه، حينما يقوم مأمور الضرائب بمباشرة وظيفته.
انظر: د. عبدالحميد الشواربى، مرجع سابق، ص 242.

عمل مأموري الضبط القضائي الضريبي بساعات عمله هو الرسمي قد يؤدي إلى التهرب الضريبي، طالما أن يد مأمور الضرائب لا تصل إلى الممول الذي قد يسارع إلى غلق منشأته خلال ساعات العمل الرسمية لمأمور الضرائب. فجاءت المادة 3/95 لتسد هذا الباب على الممول، فسمحت لمأمور الضرائب من ممارسة حق الإطلاع في ساعات العمل الرسمية للممول حتى ولو كانت في غير أوقات العمل الرسمي لمأمور الضرائب.

وإذا كان المشرع قد حدد الوقت الذي يتعين فيه مباشرة الإطلاع، فإنه لم يحدد الوقت الذي يتعين فيه الانتهاء من الإطلاع. ولذلك فقد يثور التساؤل عما إذا كان يحق لموظفي مصلحة الضرائب الاستمرار في مباشرة الإطلاع بعد انتهاء مواعيد العمل للممول أو بعد انتهاء ساعات العمل العادية للموظف؟

ويتجه الرأي الراجح أنه يجوز تجاوز الوقت المحدد للإطلاع متى توافرت حالة الضرورة أو الاستعجال أو أن يكتشف الموظف خلال ساعات العمل حالة تثير شبهة ارتكاب الممول لجريمة ضريبية، وعندئذ يجوز الاستمرار في الإطلاع حتى ولو بعد انتهاء ساعات العمل الرسمية سواء للممول أو للموظف⁽¹⁾.

هل يجوز مباشرة حق الإطلاع في أيام العطلات والإجازات الرسمية.

يذهب جانب من الفقه إلى القول بأنه لا تجوز مباشرة حق الإطلاع في أيام العطلات الرسمية ولا في أيام العطلة الخاصة بنفس المنشأة⁽²⁾. بمعنى أنه لا تجوز مباشرة في الأيام التي تكون فيها المنشآت أو المحلات مغلقة كأيام العطل الرسمية والأعياد الرسمية للدولة والتي يلتزم بها الكافة، ولا في أيام العطل الخاصة بالمنشأة نفسها كأيام الجمع والسبت أو الأحد أو حتى الأعياد الخاصة بديانة الممول إن كان من غير المسلمين، فالغاية من هذا القيد هو رعاية مصلحة الممول، وبترتب على ذلك أن للممول نفسه رفع هذا القيد بنفسه، فله أن يسمح بإجراء الإطلاع في تلك الأيام وفي غير ساعات العمل العادي، سواء كان بحضوره شخصياً أو بحضور من ينوب عنه، ولذا لا يلزم حضور الممول وقت مباشرة

(1) انظر: د. إبراهيم حامد طنطاوي، مرجع سابق، ص 253.

(2) د. عبدالحميد الشواربي، مرجع سابق، ص 242.

الإطلاع ومن ثم فإن غيابه لا يبطل هذا الحق ولا يحول بين مأمور الضرائب وبين قيامه بواجبه، وإلا كان بمقدوره الغياب وتعطيل حق الإطلاع⁽¹⁾.

وبالإضافة إلى ما تقدم نجد أن نص المادة 4/99 من قانون الضرائب على الدخل اشترط الدخول خلال ساعات العمل العادية وهو ما يفترض عقلاً أن المنشأة في حالة عمل، وغير مغلقة بسبب العطلات أو الأعياد الرسمية للدولة أو للممول بحسب ديانته، فإذا كانت المنشأة تعمل خلال العطلات أو الأعياد الرسمية فيحق لمأمور الضرائب دخول المنشأة ويكون دخوله صحيحاً دون حاجة إلى رضا صاحب العمل استناداً إلى عموم نص المادة 3/95 التي أجازت الدخول أثناء ساعات عمل الممول دون أن تحظر هذا الدخول أثناء العطلات أو الأعياد الرسمية. فما دامت المنشأة في حالة عمل فيحق لموظفي الضرائب الدخول إليها بغض النظر عن الصفة التي لحقت باليوم الذي تم فيه الدخول⁽²⁾.

المبحث الثامن

دخول مقرر عمل الممول

أجازت المادة 95 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 لوزير المالية أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقرر عمل الممول بنصها على أن «لوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقرر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق، وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهريب الممول من الضريبة».

فحق الدخول الممنوح لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، هو إجراء تحفظي يهدف إلى تحقيق بعض الأغراض الإدارية التي يحددها القانون ولذلك فإن حق الدخول الممنوح لهم بمقتضى نص المادة 95 من القانون، لا يعد بأى حال من الأحوال تفتيشاً⁽³⁾، بالمعنى الفني المعروف في قانون الإجراءات

(1) د. زكريا بيومي، مرجع سابق، ص 475.

(2) انظر: د. إبراهيم حامد طنطاوي، مرجع سابق، ص 236.

(3) من الجدير بالذكر أن حق موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية في الإطلاع على الوثائق والأوراق والملفات التي قد تكون في حوزة بعض الجهات العامة أو الخاصة والتي تمكنها من حصر الممولين وتحديد أوعية الضرائب المختلفة، وكذلك حقهم في

الجنائية، وذلك لأنه لا يعنى بالبحث من أدلة جريمة معينة دلت عليها قرائن تشير إلى وجود جريمة متلبس بها⁽¹⁾.

ويجد هذا الإجراء سند مشروعته في نص المادة 95 من القانون، ولذلك يجب على القائم به من موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الالتزام والتقييد بالغرض الذي أجاز من أجله هذا الإجراء، وهو التحقق من التزام الممول لما فرضه عليه قانون الضرائب على الدخل من التزامات متعددة.

وإذا صاف هذا الإجراء التحفظي الكشف عن جريمة ما جاز الاستناد على هذا الإجراء من جانب سلطتي الاتهام والمحاكمة⁽²⁾ ويعد مقرر عمل الممول من الأماكن العامة بالمصادفة، فهي أماكن خاصة من حيث الأصل، ولكن يباح للجمهور دخولها على وجه عارض⁽³⁾.

فالعبارة في المحلات العامة ليست بالأسماء التي تعطى لها، ولكن بحقيقة الواقع من أمرها، فمتى ثبت أن المحل الذي يسميه المسئول عنه محلاً خاصاً هو في حقيقة الواقع محل عام، كان لمأمور الضبط القضائي أن يدخله لمراقبة ما

الدخول إلى مقر عمل الممولين للقيام بنفس المهام، إنما يخضع لقواعد معينة رتبت محكمة النقض البطلان على مخالفتها وعدم الالتزام بها، من ذلك على سبيل المثال، ما قضت به محكمة النقض من أن تفتيش مسكن الممول ومركز نشاطه يخضع للقواعد الخاصة به الواردة في قانون الإجراءات الجنائية، وعدم التزام المصلحة بهذه القواعد يبطل التفتيش والربط المستمد منه. انظر «حكم محكمة النقض في الطعن رقم 1598 لسنة 48 (ق) جلسة 1982/11/15. مزيد من التفصيل انظر د. عادل أحمد حشيش. التشريع الضريبي المصري. ضرائب الحكومة المركزية على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام الضريبة الموحدة. دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص 301، كذلك انظر: د. رمضان صديق، مرجع سابق، ص 369.

(1) انظر د. إبراهيم طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولية من الضرائب على الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية في القانون رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، 2006، ص 255.

(2) نفض 1944/1/24، مجموعة القواعد القانونية، ج 6، رقم 292، ص 388.

نفذ 1949/12/20، أحكام النقض، س 1، رقم 68، ص 196.

نفذ 1986/10/2، س 3، رقم 130، ص 688.

(3) انظر د. إبراهيم حامد طنطاوي، مرجع سابق، ص 256.

يجرى فيه(1).

إلا أنه يلاحظ أن المشرع حينما أجاز لمأمور الضبط القضائي دخول المحال العامة المفتوحة للجمهور لمراقبة تنفيذ القوانين واللوائح، لم يبيح لهم الاستطلاع إلا بالقدر الذي يحقق الغرض المقصود من بسط هذه المراقبة، ولا يتعداه إلى غيره. ومن ثم فإن هذه الإجازة تنحسر قانوناً إذا تحول المحل العام إلى محل خاص بعد غلقه سواء في أيام الراحة الأسبوعية أو ليلاً.

وجدير بالذكر أن حرمة المسكن تستمد من حرمة الحياة الخاصة لصاحبه. ولذلك قضت محكمة النقض «بأن حرمة المسكن، تستمد من حرمة الحياة الخاصة لصاحبه وأن كل مكان خاص يقيم فيه الشخص بصفة دائمة أو مؤقتة هو مسكن ولو لم يكن مكتملاً أو لم يكن به أبواب» (2).

ولذلك فإن مدلول المسكن يتحدد في ضوء ارتباط المسكن بحياة صاحبه الخاصة، فهو كل مكان خاص يقيم فيه الشخص بصفة دائمة أو مؤقتة، وبناء على ما سبق، ينصرف مفهوم المسكن إلى توابعه كالحديقة أو حظيرة الدواجن أو المخزن، وكذلك يمتد إلى الأماكن الخاصة التي يقيم فيها الشخص ولو لفترة محدودة من اليوم مثال عيادة الطبيب أو مكتب المحامي، أو المصنع أو المتجر، فهذه الإمكان لا تفتح للجمهور بغير تمييز، وإنما يدخلها من يأذن لهم صاحبها ولهذا فإنها تتصل بالحياة الخاصة لصاحبها، ولا ينال من ذلك كون الشخص يمارس مهنة فيها، طالما كانت مباشرته لها في مكان خاص (3).

وتأكيداً لذلك قضت محكمة النقض، «بأن حرمة المتجر مستمدة من اتصاله بشخص صاحبه أو مسكنه، وأنه مادام هناك أمر من النيابة العامة بتفتيش أحدهما أو كليهما، فإنه يشمل بالضرورة ما يكون متصلاً به والمتجر كذلك» (4).

(1) انظر د. أحمد فتحى سرور. الوسيط فى قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة السابعة، دار النهضة العربية، 1993، ص546.

(2) نقض 4 يونيه سنة 1986 الطعن رقم 674 لسنة 1956 ق.

(3) انظر: د. أحمد فتحى سرور، مرجع سابق، ص553.

(4) انظر: نقض 22 ديسمبر سنة 1974 مجموعة الأحكام، س25، رقم 190، ص876. نقض 26 فبراير سنة 1978، س29، رقم 32، ص285.

وقد يثور التساؤل عن مدى إمكانية إطلاع مصلحة الضرائب على الملفات أو البيانات الخاصة بالمول لدى محامية الخاص؟.

من المعروف أن المحامي ملتزم بعدم إفشاء كل ما يتعلق بسر مهنته، ويقتضى احترام هذا السر، إلا يجيز القانون الإطلاع عليه حتى عن طريق التفتيش، ومن هذه الأسرار ما قد يكتبه الممول (المتهم) لمحامية من خطابات يعترف فيها بارتكاب الجريمة أو بذكر وقائع قد تفيد في إثبات التهمة عليه. كما يشمل حظر الإطلاع أيضاً، على الأحاديث الشخصية بين المتهم ومحاميه، ومن ثم فلا تجوز مراقبة تليفون المحامي من أجل ضبط محادثاته مع المتهم أو صنع آله تسجيل في مكتبة، إلا أن هذا الحظر دائماً محدود بغايته وهو حماية حق الدفاع عن المتهم.

ضوابط دخول مأموري الضبط الضريبي مقار عمل الممول

حدد قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ضوابط دخول مأموري الضبط الضريبي إلى مقار عمل الممول، وذلك بقيود ثلاثة، يتعين على مأموري الضبط الضريبي مراعاتها عند دخول مقار عمل الممول، وإلا كان هذا الدخول غير مشروع، وتتمثل هذا القيود في الأمور التالية:

1- القيود الزمنية:

بينت المادتين 95 فقرة 3 والمادة 99 فقرة 4 الوقت الذي يسمح فيه لمأموري الضبط الضريبي الدخول فيه إلى مقار عمل الممول. وذلك على النحو التالي: فقد نصت المادة 3/95 على أنه: «للووزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهريب الممول من الضريبة»⁽¹⁾.

(1) وقد صدر في هذا الشأن قرار وزير المالية رقم 283 لسنة 2005، وذلك بخصوص تنظيم إجراءات المهام التي يكلف بها العاملون في المصالح الإيرادية وذلك بتاريخ 2005/4/10، والذي يقضى بعدم قيام أى من العاملين بالمصالح الإيرادية بأية مهمة لدى المتعاملين مع تلك المصالح، إلا بتكليف كتابي من رئيس المصلحة أو من يفوضه.

كما نصت المادة 4/99 من قانون الضريبة على الدخل أيضاً على أنه «لا يجوز الامتناع عن تمكين موظفى المصلحة المشار إليهم من الإطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحركات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجه إلى إخطار مسبق».

ويتضح مما سبق أن المادة 13/95 أجازت لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الدخول إلى مقلار عمل الممول أثناء ساعات عمله دون إخطار سابق، بينما أجازت المادة 14/99 الدخول أيضاً ولكن أثناء ساعات العمل العادية لموظفى الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وذلك دون إخطار سابق، إذا توافرت المصلحة أدلة على تهرب الممول من الضريبة.

ومقتضى ما تقدم أيضاً أن حق الدخول لموظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية مكفولاً وجائزاً متى كان محل الممول مفتوحاً فى حالة عمل سواء أثناء ساعات عمل الممول نفسه أو أثناء ساعات عمل موظفى مصلحة الضرائب. أما إذا كان المكان مغلقاً، فلا يجوز الدخول إليه إذا أصبح لهذا المكان حرمة المسكن⁽¹⁾. حيث أن المتجر أو المحل الذى يباشر فيه الشخص مهنته أو صنعته، أن يكون فى حكم الأماكن الخاصة عند إغلاقه، حيث أنه يرتبط بشخص صاحبه، وقد يودع فيه بعض أسرار حياته الخاصة، لهذا فإن المتاجر أو المحال أو المكاتب أو المصانع المغلقة تأخذ حكم المسكن⁽²⁾.

ولذلك قضت محكمة النقض فى حكم لها أنه ليس فى عبارة المادة الثالثة من القانون رقم 74 لسنة 1933 من النص على أن لمأمور الضبط القضائى الحق فى تفتيش مصانع الدخان فى أى وقت - خروج على هذه القاعدة⁽³⁾. كما قضت محكمة النقض أيضاً أنه يجب على المحكمة أن تتحقق من وقت حصول الضبط،

انظر د. محمد محمد عمران محمد. الإعلان فى القوانين الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2013، ص 27.

(1) د. إبراهيم حامد طنطاوى، مرجع سابق، ص 257.

(2) انظر د. أحمد فتحى سرور، مرجع سابق، ص 553.

(3) نقض 9 فبراير سنة 1970، مجموعة الأحكام، س 21، رقم 74، ص 260، كما هو مثبت فى

كتاب د. أحمد فتحى سرور، مرجع سابق، ص 547.

وما إذا كان المقهى مفتوحاً للجمهور أو مغلة للوقوف على صحة أو عدم صحة الدفاع ببطلان التفتيش⁽¹⁾.

كما لا يجوز لمأموري الضبط القضائي الضريبي أثناء دخوله لمقر عمل الممول سواء للإطلاع أو التحرى أو أثناء حصولهم على الوثائق أو المحررات وغيرها أو لمجرد التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون.

سواء بالنسبة للممولين أو لغيرهم من الممولين أن ليس لهم أن يتعرضوا بالبحث عما يحتويه من أشياء احتفظ بها صاحب المحل أو مديره فى مكان خاص⁽²⁾. ولا التعرض لحرية الأشخاص أو استكشاف الأشياء المغلقة غير الظاهرة، وإلا كان تفتيشاً أو إجراءً باطلاً⁽³⁾.

وفى هذا الشأن أصدر وزير المالية قراراً فى شأن تنظيم إجراءات المهمات التى يكلف بها العاملون فى المصالح الإيرادية⁽⁴⁾، وقضى هذا القرار بعدم قيام أى من العاملين بالمصالح الإيرادية⁽⁵⁾ بأية مهمة لدى المتعاملين مع تلك المصالح إلا بتكليف كتابى موقع عليه من رئيس المصلحة أو من يفوضه، على أن تبين فى هذا التكليف الكتابى طبيعة المهمة والغرض منها وأسماء المكلفين بها ووظائفهم. وعلى المكلف بالمهمة أو رئيس الفريق المكلف بها، أن يطلع صاحب الشأن «الممول» على هذا التكليف قبل بدء المهمة، وذلك مع عدم الإخلال بالنظام المقرر لاتخاذ الإجراءات فى شأن جرائم التهريب.

كما نص القرار الصادر من وزير المالية على أنه لا يجوز البدء فى تنفيذ المهمة إلا خلال ساعات العمل الرسمية مع مراعاة ألا يترتب على تنفيذ المهمة تعطيل سير العمل بالمنشأة، وألا يتم تنفيذ هذه المهمة خلال أيام الإجازات

- (1) نقض بتاريخ 27 مارس سنة 1989، الطعن رقم 156 لسنة 1956 ق.
- (2) انظر نقض 9 فبراير سنة 1970 مجموعة الأحكام، س21، رقم64، ص260.
- (3) انظر نقض 15 مايو سنة 1977 مجموعة الأحكام، س28، رقم125، ص591.
- (4) قرار وزير المالية رقم 283 لسنة 2005 الصادر بتاريخ 2005/4/10.
- (5) يقصد بالعاملين بالمصالح الإيرادية طبقاً لقرار وزير المالية من العاملين فى «الضرائب العقارية - والجمارك والضرائب العامة، الضرائب على المبيعات»

الأسبوعية والعطلات والمناسبات الرسمية⁽¹⁾. كما صدرت تعليمات رئيس مصلحة الضرائب بتاريخ 2005/11/22، والتي تقضى بتفويض رؤساء المأموريات بتوقيع التفويض الكتابى المشار إليه، بقرار وزير المالية رقم 283 لسنة 2005، الصادر بتاريخ 2005/4/1.

2- القيد المكانى:

ويتعلق هذا القيد بالأماكن التى يجوز وبإباح لمأمورى الضبط القضائى الضريبى دخولها، لمراقبة تنفيذ القوانين واللوائح المنصوص عليها فى قانون الضرائب أو للتحقق من تنفيذ الممول لما فرضه عليه القانون من التزامات - فهذا الحق له طبيعة إدارية بحتة. طالما كان متعلقاً بنشاط منشأة⁽²⁾. ولذلك أجاز القانون رقم 91 لسنة 2005 لمصلحة الضرائب تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام. على أن يتولى

(1) تنحصر قانوناً الإجازة الممنوحة لمأمور الضبط القضائى الضريبى فى دخول مقر عمل الممول، أو دخول المحال العامة المفتوحة للجمهور لمراقبة تنفيذ القوانين واللوائح مع ما يستتبع ذلك من إجراءات، إذا تحول المحل العام إلى محل خاص، بغلقه ليلاً أو خلال أيام الإجازات الأسبوعية أو العطلات والمناسبات الرسمية.

(2) التفتيش الإدارى هو الذى يهدف إلى تحقيق أغراض إدارية فهو لا يهدف بحسب الأصل إلى ضبط أدلة جريمة معينة ومن ثم فلا يعتبر إجراء من إجراءات التحقيق. ولا يعتبر بأى حال من الأحوال تفتيشاً بالمعنى الفنى الدقيق، طالما كان الهدف من ليس ضبط أدلة جريمة معينة وقعت بالفعل بدور حولها التحقيق. وإنما هو إجراء إدارى للكشف عما يقع من مخالفات لأحكام قانون الضرائب وما يرتبط به من تشريعات. أما إذا أسفر هذا الإجراء الإدارى عن أدلة لجرانم تتوفر بها حالة التلبس (تلبس عرض)، فيكون التلبس هنا مبنياً على عمل مشروع. ويكون التفتيش فى هذه الحالة مؤسماً على حالة التلبس، وليس على ما لمأمورى الضبط الضريبى من حق فى دخول مقر عمل الممول. مثال ذلك عثور مأمور الضبط القضائى الضريبى على المخدر أو قطع من الحشيش عرضاً أثناء التفتيش الإدارى أو البحث عن المستندات والمحررات فى درج المكتب أو خزنة الممول. ففى هذه الحالة يجوز لمأمورى الضبط الضريبى أن يضبطها، لأنهما من الأشياء التى تعد حيازتها جريمة وتتوقف صحة هذا الإجراء على ثبوت أن الأشياء المضبوطة قد ظهرت عرضاً أثناء التفتيش المتعلق بالإطلاع على المستندات الخاصة بالممول، دون سعى من جانب مأمور الضرائب بهدف البحث عنها، وأن العثور عليها لم يكن نتيجة تعسف فى تنفيذ المهمة من جانب مأمور الضرائب.

مندوب مصلحة الضرائب فى هذه الهيئات والمصالح الحكومية. متابعة سلامة تنفيذ الجهات سالفة الذكر لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقاً لأحكام هذه التشريعات. ويكون لهؤلاء المندوبين وغيرهم من موظفى المصلحة الذين يصدر بتحديدهم بناء على طلب وزير المالية صفة الضبطية القضائية⁽¹⁾ وفى حالة اكتشاف مندوب مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية أية مخالفات يجب عليه أن يثبت ذلك فى محضر أعمال⁽²⁾ يتضمن هذا المحضر مجموعة من البيانات الأساسية⁽³⁾، ويجب على المندوب أن يحيل محضر الأعمال المثبت فيه المخالفات المكتشفة إلى الإدارة التى يتبعها لاتخاذ اللازم.

يقتصر حق مأمور الضرائب فى الدخول على ذلك الجزء الذى يسمح للجمهور بدخوله، فليس لمأمور الضبط القضائى الضريبى الدخول إلى الأماكن الخاصة داخل المكان العام، كمكتب الممول أو إلى إحدى الغرف التى يتخذها الممول كمسكن له داخل مقر عمله، إذ تكون لهذه الأماكن حرمة كحرمة المسكن الخاص⁽⁴⁾ إلا إذا رفع الممول بنفسه وبرضائه الحر عن هذه الأماكن حرمتها وخصوصيتها، فيسمح فى هذه الحالة لمأمورى الضبط القضائى الضريبى بدخولها، ليصبح الإجراء فى هذه الحالة مجرد إطلاع عادى لا يخضع للضمانات التى يحميها

(1) انظر نص المادة رقم 128 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

(2) انظر نص المادة رقم 145 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005.

(3) وتشمل البيانات الأساسية التى نصت عليها اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 على البيانات التالية:

1- اسم المندوب.

2- اسم الجهة.

3- تاريخ اكتشاف المخالفة.

4- وصف المخالفة.

5- الأثر المالى للمخالفة.

6- المدة التى وقعت خلالها المخالفة.

(4) د. فوزية عبدالستار. شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، 1996، بند رقم 253/ب، ص 281.

انظر كذلك: د. محمود محمود مصطفى، الإثبات فى المواد الجنائية فى القانون المقارن، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، الجزء الثانى، رقم 117، ص 28، بدون تاريخ.

القانون بالتفتيش.

وبالإضافة إلى ما سبق يمكن القول بأن استمرار حرمة الأماكن الخاصة داخل الأماكن العامة إنما تتوقف على استمرار خصوصيتها، فإذا أزال صاحبها عنها هذه الخصوصية، وسمح للجمهور بغير تمييز بالتردد على هذا المكان ارتفعت عنه الحرمة التى أضافها القانون عليه. وبالتالي كان لمأمورى الضبط القضائى الضريبى دخولها دون حرج⁽¹⁾.

القيود الثالث: الهدف من الدخول:

حددت كل من المادتين 95، 99 من قانون الضرائب على الدخل والهدف من دخول مصطفى مصلحة الضرائب - من لهم صفة الضبطية القضائية إلى مقر عمل الممول. هو التحقق والتثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقرها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين، وكذلك تمكين موظفى المصلحة من لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على كل ما يريدون الإطلاع عليه من أوراق أو وثائق أو محررات أو مستندات سواء كانت هذه الأوراق أو المستندات أو المحررات فى حوزة مصالح أو جهات حكومية أخرى، أو كانت فى حوزة الممول نفسه، فيلتزم فى هذه الحالة باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات على أن يتم الإطلاع عليها فى ساعات العمل الرسمية، وبمكان الدفاتر والمستندات والوثائق⁽²⁾.

ويجب على مأمورى الضبط القضائى من موظفى مصلحة الضرائب التقيد بحدود وأهداف الدخول إلى مقر عمل الممول وهو التحقق من مراعاة تنفيذ القوانين

(1) فى هذا الشأن قضت محكمة النقض تطبيقاً لذلك بأنه مادام الحكم قد أثبت أن المتهم قد أعد غرفتين فى منزله للعب القمار، ووضع فيها موائد وصف حولها الكراسى، وأن الناس يغشون هذا المنزل للعب دون تمييز بينهم، بحيث أن ما تردد تارة قد لا يتردد أخرى، وأنه يعطى اللاعبين فيشاً ويتقاضى عن اللعب نقوداً، فإن هذا الذى أثبتته الحكم يجعل من منزله محلاً عاماً يغشاه الجمهور بلا تفریق للعب القمار مما يبيح لرجال البوليس الدخول فيه بغير إذن من النيابة. انظر د. أحمد فتحى سرور، مرجع سابق، ص555.

(2) انظر: سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005. مصلحة الضرائب المصرية. قطاع التدريب، القاهرة، 2007، ص521.

واللوائح المتعلقة بإدارة محل العمل، أو الإطلاع على ما حدده القانون من محركات أو مستندات، دون أن يتجاوز ذلك إلى أية إجراءات أخرى.

ولذلك لا يجوز لمأمور الضبط القضائي من موظفي مصلحة الضرائب أثناء دخوله المحل العام لمراقبة تنفيذ القوانين أن يتعرض بالبحث عما يحتويه من أشياء احتفظ بها صاحب المحل أو مديره في مكان خاص، ولا التعرض لحرية الأشخاص المتواجدين في مقر عمل الممول، مادامت لا توجد حالة تلبس بالجريمة، ولم تكن هناك قرائن قوية ضد الأشخاص الموجودين مع الممول في مقر عمله⁽¹⁾. وكذلك ليس له التعرض للأشياء المغلقة غير الظاهرة، ما لم يدرك مأمور الضرائب بأحد حواسه وقبل التعرض لهذا الشيء أن ثمة جريمة ما وقعت وأن هذا الشيء هو أحد أدلتها. ومن ثم نكون في هذه الحالة بصدد حالة تلبس. ويكون التفتيش في هذه الحالة مؤسساً على حالة التلبس، وليس على ما لمأمور الضبط القضائي الضريبي من حق في ارتيادها. وكان له مباشرة اختصاصات استثنائية استناداً إلى حالة التلبس⁽²⁾.

وأخيراً قد يثار التساؤل الآتي: إذا كان حق الإطلاع والدخول إلى مقر عمل الممول قد كفلته التشريعات الضريبية المختلفة. فهل تملك الإدارة الضريبية حق الإطلاع والدخول إلى مقر عمل الممول أو الدخول إلى مخازنه أو مستودعاته قبل تقديم الإقرار أم بعد ذلك للتأكد من صدق ما جاء به؟

وللإجابة على هذا التساؤل، ينبغي الرجوع إلى النص القانوني الذي يحدد ويبين وقت الدخول، وبالرجوع إلى النص القانوني نجد أن الأصل هو حق الإدارة الضريبية في الدخول إلى أماكن عمل الممول والإطلاع على ما تراه مناسباً في أي وقت تشاء سواء أكان ذلك قبل تقديم الإقرار الضريبي أم بعد تقديم الإقرار أو حتى في حالة عدم تقديم الإقرار من أصله.

ولعل الحكمة في ذلك هي أن تحديد دين الضريبة الحقيقي هي ضالة الفاحص الضريبي وهي هدفه الأساسي الذي يسعى إليها.

(1) د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 575.

(2) انظر: نقض 1953/6/9، أحكام النقض، س 4، رقم 344، ص 956.

ومما يؤكد ذلك أن حق الإطلاع لا يكون فقد للتأكد من مقدار الأرباح ومقدار الضريبة المستحقة على الممول فحسب، بل قد يكون حق الإطلاع على الأوراق ودفاتر ممول مسدد للضريبة المستحقة عليه، ومن ثم يكون الإطلاع على دفاتره وسجلاته للتأكد من معلومات عن غيره من الممولين، يكون قد تعامل معهم، وبالتالي، فإن حق الإطلاع والدخول إلى مقر عمل الممول أو مخازنه، إنما هو حق ممنوح للإدارة الضريبية سواء قبل تقديم الإقرار أو بعده، ويكون كذلك فى حالة عدم تقديم الممول للإقرار نفسه. وكل ذلك مقيد بأن يكون الإطلاع لغايات ضريبية سواء لربط الضريبة أو تحصيلها.

هذا وتتجه التشريعات الضريبية على اعتبار منع أو عدم السماح لمأمورى الضبط الضريبى بالدخول أو عدم تقديم الدفاتر أو صور المستندات المطلوبة، جريمة يعاقب عليها القانون الضريبى⁽¹⁾.

المبحث التاسع

النتائج المترتبة على مباشرة حق الإطلاع

يتترب على مباشرة حق الإطلاع العديد من النتائج يمكن إجمالها فى الأمور التالية (2):

1- فحص الأوراق:

إن مأمور الضرائب المخول حق الإطلاع يمارس عمله للتأكد من صحة البيانات التى قدمها الممول فى إقراره أو لفحص نشاطه من أجل الوصول إلى الوعاء الحقيقى فى حالة عدم تقديمه الإقرار الضريبى أو للتحرى عن وقائع التهرب الضريبى سواء وقعت من الممول نفسه أو من غيره.

2- ضبط الأوراق:

أثناء ممارسة الحق فى الإطلاع قد يجد الموظف المختص، مستنداً يشكل جريمة ضريبية، كمستند مزور أعد لغرض التهرب من الضرائب، وحينئذ يتعين على

(1) المادة 2/135 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

(2) انظر: د. عبدالباسط على جاسم، مرجع سابق، ص 227.

الموظف أن يقوم بضبط هذا المستند وتحريره في محضر حتى لا يترك الفرصة أمام الممول لإخفائه أو إتلافه.

3- تحرير محضر:

يترتب على اعتبار موظف الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية ضرورة قيامه بتحرير محضر يثبت فيه جميع الإجراءات التي يباشرها طبقاً لقانون الضرائب على الدخل.



كلية الحقوق
جامعة القاهرة

الخاتمة

وبهذا أكون قد انتهت بحمد الله وتوفيقه من بحث موضوع حق الإدارة الضريبية فى الإطلاع وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وتتبع أهمية هذه الدراسة فى إبراز العديد من السلطات والامتيازات التى أعطاها القانون للإدارة الضريبية فى سبيل الوصول إلى حقيقة دخل الممول، كحق الإدارة الضريبية فى المناقشة والفحص والتحرى والتفتيش وكذلك حق الإطلاع على دفاتر وسجلات ومستندات الممولين سواء لديه شخصياً أو لدى الجهات والهيئات العامة الوارد ذكرها فى القانون، بدون الاحتجاج بسريتها. إلا أن استعمال هذه الحقوق والسلطات والامتيازات، قد تؤدى أحياناً إلى انتهاك حرمة الحياة الخاصة للمكلف بدفع الضريبة.

ولذلك لم يجعل المشرع الضريبى من حق الإطلاع حق مطلق يتم ممارسته بدون قيد أو ضابط، وإنما جعل منه حقاً مقيداً بالعديد من الضوابط سواء أكانت ضوابط مكانية أو ضوابط زمانية. أو فيما يتعلق بالأشخاص الذين يسمح لهم بممارسة حق الإطلاع أو حتى بالجهات التى قد يمارس الإطلاع على ما لديها من مستندات.

وقد انحصر هذا البحث فى دراسة السلطات والامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية وهى بصدد مباشرة حق الإطلاع على ما لدى الممول من دفاتر ومستندات بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب القانون رقم 91 لسنة 2005، وبهدف التعرف على ماهية حق الإطلاع والسلطة المختصة بمباشرته، وكذلك التعرف على كيفية ممارسته والتعرف على ما قد يسبقه من إجراءات تمهيدية لممارسة الحق فى الإطلاع.

وقد تم تناول البحث من خلال فصلين، خصص الفصل الأول لدراسة الإجراءات والحقوق التمهيدية التى تسبق الحق فى الإطلاع من خلال ثلاثة مباحث، تناولت فى المبحث الأول منها: حق الإدارة الضريبية فى المناقشة، وتناولت فى المبحث الثانى: حق الإدارة الضريبية فى الفحص والتحرى. بينما خصص المبحث الثالث: لدراسة حق الإدارة الضريبية فى المعاينة.

بينما خصص الفصل الثاني من هذا البحث لدراسة حق الإطلاع الممنوحة للإدارة الضريبية من خلال ثمانية مباحث متتالية، خصص الأول منها لدراسة ماهية حق الإطلاع، أما المبحث الثاني فخصص لدراسة جريمة الامتناع عن إطلاع الإدارة الضريبية على البيانات وصور المستندات. أما المبحث الثالث فخصص للسلطة المختصة بمباشرة حق الإطلاع. أما المبحث الرابع فخصص لبيان محل الإطلاع. أما المبحث الخامس فتناولت فيه دراسة الجهات التي يجوز الإطلاع على ما لديها من مستندات. أما المبحث السادس فخصص لدراسة وتوضيح وقت الإطلاع. أما المبحث السابع فتناولنا فيه أحكام دخول مقار عمل الممول أما المبحث الثامن والأخير فتناولنا فيه النتائج المترتبة على مباشرة حق الإطلاع

النتائج:

وقد أسفرت هذه الدراسة عن مجموعة من النتائج يمكن استعراضها على النحو التالي:

1- يختلف حق الإطلاع عن التفتيش، لكون الإطلاع يتعلق بتنفيذ أحكام القانون الضريبي، بخلاف التفتيش الذي يعد بحق أحد إجراءات التحقيق ولا يجوز مباشرته إلا بعد وقوع الجريمة وبعد ضبطهما.

2- يختلف الحق في الإطلاع عن حق المعاينة، باعتبار أن الإطلاع أوسع نطاقاً - ومدى من المعاينة، فإجراء المعاينة يتطلب من الفاحص الضريبي الانتقال إلى مقر عمل الممول، ويتم فحص المستندات فيه، أما في ظل حق الإطلاع فقد يتم الإطلاع إما في مقر عمل الممول أو في مكتب من ينوب عنه، وقد يتم الإطلاع في مقر الإدارة الضريبية نفسها إذا وافق الممول على ذلك. وتنازل عن حقه في ألا يكون الإطلاع في مقر عمله أو المكان الذي توجد فيه صور المستندات.

3- أورد المشرع الضريبي العديد من القيود على سلطة الإدارة الضريبية عند مباشرتها لحق الإطلاع. منها ما يتعلق بالأجل الذي يجوز فيه مباشرة حق الإطلاع، حيث إن المقرر قانوناً أن حق الإطلاع يرتبط ارتباطاً وثيقاً بفحص الإقرارات الضريبية، وهذا الفحص بدوره يرتبط بأجل التقادم الذي

حدده المشرع الضريبى لكل نوع من أنواع الضرائب، كذلك ألزم المشرع الإدارة الضريبية بعدم التعسف فى استخدام السلطات المخولة لها عند مباشرة حقها فى الإطلاع، وتحرى التطبيق السليم والصحيح لنصوص القانون الضريبى، فضلاً عن احترام الحريات الشخصية للممول.

4- استحدث المشرع جريمة جديدة لم يكن منصوص عليها فى قوانين الضرائب السابقة، وهى جريمة الامتناع عن إطلاع الإدارة الضريبية على البيانات وصور الدفاتر والمستندات ولم تكن هذه الجريمة مؤثمة فى ظل القانون رقم 157 لسنة 1981، وقد ورد النص على هذه الجريمة فى المادة 2/135 من القانون رقم 91 لسنة 2005، وقد اشترط المشرع لتحقق هذه الجريمة مخالفة نص المادة 96 من القانون، والتي تنص على إلزام الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابه وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها مالم يقدم دليلاً كافياً على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة.

5- لم ينص المشرع الضريبى المصرى فى قانون الضرائب على الدخل على أية عقوبات أو غرامات على التأخير فى تقديم الإقرار الضريبى، وإنما أحصرت العقوبات فى عدم تقديم الإقرار نهائياً، حيث اكتفى المشرع فى هذه الحالة على فرض فوائد كمقابل تأخير تعادل نسبة الفائدة المعلنة من البنك المركزى مضافاً إليها 2% تستحق من تاريخ انتهاء أجل تقديم الإقرار الضريبى عما لم يسدد من ضريبة، وتلك غرامة فى حد ذاتها.

6- لم يحدد المشرع الضريبى المصرى أية عقوبات أو جزاءات توقع على مأمورية الضرائب حال تجاوزها نطاق القانون والتشريع الضريبى والذى قد يكون بحجة المحافظة على حقوق الخزانة العامة للدولة أو حتى وضع عقوبات على تقصير المأمورية فى أعمال مواد القانون والتي يكون من شأن التقصير فيها الإضرار بمصالح الممولين.

7- لم يجر القانون رقم 91 لسنة 2005 لمأمور الضرائب، دخول مقار عمل الممول لمعاينتها فجأة ودون علم الممول، وإنما الزمه بضرورة الحصول على إذن الوزير بدخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار. وكان الأولى بالقانون أن يدع أمر دخول مقار عمل الممول متاحاً لموظفي الضرائب دون إذن أو إخطار مسبق، طالما تم الدخول في مواعيد العمل الرسمية وأثناء فتح المنشأة لمقارها، ولا يلزم الحصول على إذن الوزير لدخول المقار، إلا إذا كانت هذه المقار مغلقة أو كانت المعاينة تتم في غير مواعيد العمل الرسمية. وفضلاً عن ذلك فإن الإخطار يتنافى مع الغرض الذي شرعت المعاينة من أجله وهو الوصول إلى حقيقة دخل الممول ومركزه المالي.

8- تعد سلطة الإطلاع حق وواجب، فهو حق لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، فيجب لهم الإطلاع على كافة المستندات ودفاتر الممول، دون الاحتجاج بسريتها من جانب الممول، وهو واجب في نفس الوقت، حيث يتحتم على مصلحة الضرائب عدم إفشاء أسرار هذا الممول.

9- يباشر الإطلاع في ساعات العمل العادية للمكلف وليس بوقت عمل الموظف تحقيقاً للمصالح العام.

10- نص المشرع المصري صراحة على ضرورة تمكين موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على كل ما يريدون الإطلاع عليه لدى الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات، إلا أن نصوص القانون لم تبين صراحة عقوبة الامتناع أو التأخير في تنفيذ أحكام هذه المواد، مما يجعل الأمر ليس موضع اهتمام من الجهات المذكورة، وهو ما يجب تداركه بشكل سريعة من خلال التدخل التشريعي وإلزام هذه الجهات بالامتثال في خلال فترة معينة.

11- التأكيد على أن حق الإطلاع قد لا يكون للتأكد من مقدار الأرباح ومقدار

الضريبة المستحقة على الممول فحسب، بل قد يكون الإطلاع على أوراق ومستندات ودفاتر ممول مسدد للضريبة المستحقة عليه، ومن ثم يكون الإطلاع على دفاتره وسجلاته للتأكد من معلومات عن غيره من الممولين، يكون قد تعامل معهم، وبالتالي فإن حق الإطلاع والدخول إلى مقر عمل الممول أو مخازنه، إنما هو حق ممنوح للإدارة الضريبة سواء قبل تقديم الإقرار. وكل ذلك مقيد بأن يكون الإطلاع لغايات ضريبية سواء لربط الضريبة أو تحصيلها.

التوصيات:

- 1- ضرورة تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبة والمكلفين بدفع الضريبة، من أجل راحتهم وتسهيل كل مهامهم فى الاتصال بالإدارة الضريبية، وحتى يشعر المكلفين بالرضا عن الضريبة وبدفعها عن طيب خاطر دون انعكاسات نفسية سيئة من ناحية، وتسهيل مهمة الإدارة الضريبة فى تحصيل مستحقاتها المالية دون عناء أو منازعات من ناحية أخرى.
- 2- دعم قنوات ووسائل التواصل بين الإدارة الضريبة والمكلفين بدفع دين الضريبة.
- 3- ضرورة تعديل نص المادة 2/135 من القانون رقم 91 لسنة 2005 لتصبح على النحو التالى: «يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه، ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه كل من ارتكب أياً من الأفعال الآتية:-
 - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى فى الميعاد القانونى (محل التعديل) أى عقوبة على التأخير وليس على عدم التقديم.
 - الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية.
 - كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة 96 فقرة 1 ... على أن تستكمل باقى المادة كما وردت فى القانون رقم 91 لسنة 2005.

4- ضرورة التدخل التشريعي وإلزام الجهات المنصوص عليها فى المادة 97 من القانون رقم 91 لسنة 2005، بضرورة تمكين موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما يريدون الإطلاع عليه لدى هذه الجهات، وتفريد عقوبة توقع عليها حال امتناعها عن تنفيذ أحكام هذا القانون، أسوة بالقانون رقم 157 لسنة 1981، والذي كان ينص فى مادته رقم 142 على عقوبة جنائية فى حال الامتناع عن تقديم هذه الوثائق والأوراق بالإضافة إلى الغرامات المالية، والهدف من تقرير هذه العقوبات هو جعل أمر تمكين موظفى المصلحة من الإطلاع موضع اهتمام من الجهات المذكورة وأخذة على محمل الجد.

5- إذا كانت المادة 95 من القانون قد اشتملت على بعض الضمانات الأساسية للممولين والتي تتمثل فى ضرورة قيام الإدارة الضريبية بإخطار الممول بكتاب موسى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التى يتوقع أن تنجز أعمال الفحص خلالها، بشرط أن يتم الإخطار بهذا الكتاب قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ. إلا أنه يؤخذ عليها عدم بيان المدة التقديرية للفحص والتي كان ينبغى على المشرع المصرى تحديدها أسوة بالمشرع الفرنسى وذلك بما لا يزيد على ثلاث شهور، كما وردت فى المادة 47 من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسى، وذلك لحكمة بالغة وهى أن إجراءات ربط الضريبة يتعين أن تكون واضحة ومتميزة عن بعضها البعض، ولا يجب أن تكون محلاً للجدل أو التخمين.

6- ضرورة التدخل التشريعى لمنح ضباط الإدارة العامة لمباحث التهريب الضريبى، حق الإطلاع على ملفات الممولين باعتبار أن حق الإطلاع من إجراءات الاستدلال العادية والتي يمارسها مأمورى الضبط القضائى تمكينا لهم من أداء أعمالهم أثناء قيامهم بالأعمال المكلفين بها وفقاً للقوانين الخاصة بهم.

7- لوحظ فى كثير من الأحيان عند قيام موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وأثناء وظيفتهم فى الإطلاع تعرضهم لأنواع كثيرة من التعدى سواء بالقول أو بالفعل، سواء من الممول نفسه أو من

قبل عمال صاحب المنشأة، ولوحظ أيضاً أنه لا يوجد نص فى القانون الحالى رقم 91 لسنة 2005، يلزم السلطات التنفيذية بمعاونة موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أثناء تأدية الوظيفة. ولذلك نرى ضرورة التدخل التشريعى. وإلزام السلطات التنفيذية بضرورة معاونة ومساندة بل والتواجد مع مأمور الضبط الضريبي إذا لزم الأمر.

8- ضرورة توعية المكلفين بحقوقهم وواجباتهم وضرورة الاهتمام بمشاكلهم والصعوبات التى قد تعترضهم، حتى يتمكنوا من استيعاب تلك الحقوق والواجبات، حتى يشعروا أنهم ليسوا أمام عدواً لهم، بل أمام جهة يتفاعلوا معها وتساعدهم وتعمل إلى جانبهم.

9- أما النموذج رقم 32 فحص فهو عبارة عن إخطار الممول بقرار المأمورية بشأن الطلب المقدم منه لمد المهلة الممنوحة له لتوفير المعلومات والبيانات اللازمة لعملية الفحص سواء بالقبول أو الرفض. على أن توضح المأمورية فى هذا الإخطار الأسباب التى أستندت إليها فى رفض الطلب المقدم من الممول.

غير أنه يلاحظ فى هذا الشأن أن المشرع الضريبي لم يحدد للممول طريق للطعن على قرار الإدارة الضريبية فى حالة الرفض. الأمر الذى يمثل أفتات على حماية حق التقاضى فى المنازعات الضريبية. حيث تضع التشريعات الضريبية نظاماً للفصل فى المنازعات التى تشور بين الممول والإدارة الضريبية، غير أن هذا النظام لا يجوز أن يكون من شأنه الإخلال بحق الممول فى اللجوء إلى القضاء وكان يتعين على المشرع الضريبي أن ينص فى المادة 96 من القانون على حق الممول فى اللجوء إلى القضاء لرقابة قرار المأمورية بالرفض، حيث أن الرقابة على الإدارة العامة ضرورية باعتبار هذه الإدارة عملاً إنسانياً قابلاً للصواب أو الخطأ. مما يستوجب إخضاعها لرقابة القضاء لتفادى أوجه القصور أو الانحراف، وتقويم ما قد يقع منه. مزيد من التفصيل انظر: د. محمود عاطف البنا. الوسط فى القضاء الإدارى، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة،

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- 1- د. إبراهيم المنجى: الطعن بالنقض الضريبي، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2006.
- 2- د. إبراهيم حامد طنطاوى: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دراسة للقواعد الموضوعية والإجرائية فى القانون رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، 2006.
- 3- د. أحمد أبو الوفا: نظرية الأحكام فى قانون المرافعات، الطبعة السادسة، منشأة المعارف بالاسكندرية، 1989.
- 4- د. أحمد بديع بليح: التشريع الضريبي، الضرائب على الدخل تأصيل فى ضوء الفقه وأحكام النقض، توزيع منشأة المعارف بالاسكندرية، 1987.
- 5- د. أحمد ثابت عويضة: جرائم الإخلال بواجب الإقرار فى ضريبة الأرباح التجارية، مجلة المحاماة، العدد الأول والثانى، السنة الثامنة والعشرون، عام 1947، 1948.
- 6- د. أحمد عوض بلال: مبادئ قانون العقوبات المصرى - القسم العام، دار النهضة العربية، بدون تاريخ.
- 7- د. أحمد فتحى سرور: الوسيط فى قانون الإجراءات الجنائية، الجزء الأول، الطبعة السابعة، دار النهضة العربية، 1993.
- 8- د. إدوارد جرس بشاى: التجريم الضريبي المصرى، الناشر شركة دار إلياس العصرية، 1981.
- 9- د. السيد عطية عبدالواحد: شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح شركات

- الأموال (القانون رقم 187 لسنة 1993) دراسة مقارنة بالفكر الإسلامى، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 2007.
- 10- د. أنور شلبى وحسن فايز فهمى: الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، الطبعة الأولى، مطابع رمسيس بالاسكندرية، 1962.
- 11- د. جلال الشافعى: الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الناشر شركة القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2006.
- 12- د. حبيب المصرى: ضرائب الدخل فى مصر، مكتبة مصلحة الضرائب، 1945.
- 13- د. حسن الغرباوى: السيد شرع، شعبان حفاظ، سامى غنيمه: ضرائب الدخل، فحماً وتشريعاً وتنفيذاً، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات والمكتبات الكبرى، 1984.
- 14- د. حسن المرصفاوى: حق الإطلاع لموظفى الإدارة الضريبة، بحث منشور فى مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة 6 العدد 3، القاهرة، 1962.
- 15- د. حسن خلاف: الأحكام العامة فى قانون الضرائب، ملتزمة النشر والطبع مكتبة النهضة العربية، 1956.
- الوجيز فى تشريع الضرائب المصرية، الطبعة الرابعة، مكتبة النهضة المصرية، 1957.
- 16- د. حسن صادق المرصفاوى: التجريم فى تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، 1993.
- 17- د. حسنى الجندى: القانون الجنائى الضريبى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 2000.
- 18- د. دولار على، ود. محمد النشار: دراسات فى الضريبة على الأرباح

التجارية والصناعية، الكتاب الثانى، الطبعة الأولى،
مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1952.

19- د. رابع رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، 1991.

20- د. رمضان صديق: الرقابة القضائية على أعمال الفحص والربط على
ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة
2005، المؤتمر الضريبي السنوى الخامس عشر
بكلية التجارة، جامعة عين شمس، الفحص الضريبي
فى ضوء معايير المحاسبة المصرية، وقانون ضريبة
الدخل رقم 91 لسنة 2005، المنعقد فى الفترة من
15-16 ديسمبر 2007.

21- د. رمضان صديق: شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد، الصادر
بالقانون رقم 91 لسنة 2005 مقارناً بالقانون رقم
157 لسنة 1981 وعلى ضوء آراء الفقه وفتاوى
مجلس الدولة وأحكام لقضاء، دار النهضة العربية،
2006.

- الإدارة الضريبة الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة،
2005.

22- د. زكريا محمد بيومى: المنازعات الضريبية فى ربط وتحصيل الضرائب.
مطبعة جامعة القاهرة، 1990.

- مدى حجية تعليمات ومنشورات مصلحة الضرائب،
مقال منشور بجلة الأهرام الاقتصادى العدد 1507 فى
1997/11/24.

23- د. سامح أحمد محمد إسماعيل: مشكلات التنظيم الفنى للضريبة الموحدة فى
التشريع الضريبي المصرى، دراسة تحليلية تطبيقية،
رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2006.

- 24- د. سلامة عبدالرحمن عوض عيسى: النظام الضريبي المصرى بين هدفى العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2007.
- 25- د. سمير الشناوى: الشروع فى الجريمة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، دار النهضة العربية، 1971.
- 26- د. سنية أحمد يوسف: الإطار القانونى للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004.
- 27- د. سوزى عدلى ناشد: التشريع الضريبي المصرى، دراسة فى قانون الضريبة الموحدة على الدخل، رقم 187 لسنة 1993 وتعديلاته، دار الجامعة الجديدة، 2003.
- 28- د. سيد محمود أحمد عوض: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، القاهرة، 2007.
- 29- د. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصرى، ضرائب الحكومة المركزية على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام الضريبة الموحدة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001.
- 30- د. عايذة سليم أحمد: سلطة مأمور الضرائب: مجلة التشريع المالى والضريبي، رابطة مأمورى الضرائب، القاهرة، العدد من 1-3، السنة 44، يناير وفبراير 1996.
- 31- د. عبدالباسط على جاسم: حق الإطلاع الضريبي لموظفى الإدارة الضريبية فى التشريع الضريبي العراقى، بحث منشور فى مجلة الرافدين للحقوق، المجلد رقم 11، العدد 41، السنة 2009.
- 32- د. عبدالباسط وفا: قض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإدارى، دار النهضة العربية، 2001.

- 33- د. عبدالحميد الشواربي: الطعون الضريبية، منشأة المعارف بالاسكندرية، عام 1990.
- 34- د. عبدالفتاح حسن: التأديب فى الوظيفة العام، بدون دار نشر، 1964.
- 35- د. عبدالوهاب حومد: الوسيط فى شرح القانون الجزائى الكويتى، القسم العام، مطبوعات جامعة الكويت الطبعة الثالثة، 1983.
- 36- د. عبدالمولى محمد مرسى: الوجيز فى شرح قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، الطبعة الأولى، 2008.
- 37- د. غنام محمد غنام: الحماية الجنائية لأسرار الأفراد لدى الموظف العام، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد الرابع، أكتوبر 1988.
- 38- د. فاطمة زعزوعة: الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبى بكر بلقايد تلمسان، 2013.
- 39- د. فتحى والى: التنفيذ الجبرى، دار النهضة العربية، 1981.
- 40- د. فوزية عبدالستار: شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، 1996.
- 41- د. كمال الجرف: الضريبة العامة مع الإيراد، الطبعة الثانية، 1951.
- 42- د. مجدى نبيل محمود: امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانونى الضريبى الفلسطينى، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2006.
- 43- د. محمد أحمد عبدالرؤوف: المنازعة الضريبية فى التشريع الضريبى المصرى المقارن، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1998.

- 44- د. محمد السيد محمد عية برس: إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادى فى مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، 2013.
- 45- د. محمد راجح حمود نجاد: حقوق المتهم فى مرحلة جمع الاستدلال بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية. رسالة دكتوراه - كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1992.
- 46- د. محمد شعبان محمد بكر: الموسوعة الشاملة فى التطبيق العملى للضرائب، الجزء الثانى، الطبعة الأولى، مطبعة المدنى، 2002.
- الموسوعة الشاملة فى التطبيق العملى للضرائب، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة المدنى، 2002.
- 47- د. محمد على عضو الحرازى: المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.
- 48- د. محمد عماد عبدالوهاب السنباطى: الإصلاح الضريبى مع التطبيق على الإدارة الضريبة المصرية دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصور، 2013.
- 49- د. محمد عيد الغريب، د. عمر الفاروق الحسينى: شرح قانون العقوبات، القسم العام، مكتبة بنها الجديدة، 2004.
- 50- د. محمد محمد عمران محمد: الإعلان فى القوانين الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2013.
- 51- د. محمود عاطف البنا: الوسيط فى القضاء الإدارى، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
- 52- د. محمود محمود مصطفى: الإثبات فى المواد الجنائية فى القانون المقارن، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، الجزء

الثانى، 1978.

53- د. محى محمد سعد: الإطار القانونى بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع الاسكندرية، 1998.

- العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، عام 2004.

54- د. مصطفى رشدى شيحة: التشريع الضريبي المصرى، ضرائب الدخل حتى عام 1996، الطبعة الثانية، دار المعرفة الجامعية، 1997.

55- د. منصور نجيد: الأحكام العامة والإجراءات فى قوانين الضرائب، الطبعة الأولى، بدون تاريخ.

56- د. منظومة المأمور الشامل، برنامج الفحص الضريبي المنسق، الكتاب النظرى، الجزء الأول، وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، 2006.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- A. Barilari, le consentement à l'impôt, presses de sciences, Paris, 2000.
- 2- B. Balies, la prwuve en matitere fiscale, thèse, Universite d, Aix Marseille, III, 1992.
- 3- E. Komprobst, la notion de bonne foi application du droit fisal Francais , ed, L.G.D.J, Bibliothe que de droit prive Paris, 1980.
- 4- G. Imbert, le contrale de la declaration relative à l'impôt general sur le revenue, thèse, Universite de Lyon, 1924.
- 5- Guide oratique controle fiscal, <http://www.easydroit.fr/no.5->

judes.

- 6- J. Bruon, Droits et garanite du contribuable verifie, ed, L.G.D.J, Paris, 1991.
- 7- L'trotabas et J.M. Cottert. Droit fiscale, 8eme, ed, coll Preci, Paris, 1997.
- 8- M. Bouvier, introduction au droit fiscal general et à ;a theorie de l'impot, 7eme, ed, L.D.G.J., Paris, 2005.
- 9- M. C. Bergeres, le principe de droits de la de fene en droit fiscal, thèse Universite de Bordeaux, 1975.
- 10- M. Tremeur. La politique publique du controle fiscal, analyse retrcs pective sur le deux dernier nieves decennies, ed m Economica, Paris, 1993.
- 11- P. Beltrame, la fiscalite en France, 11eme ed, Hachette superieur, "coll" les fonda mentaux, Paris, 2000.
- 12- Pratique/Impost/contrale fiscal-htm demande de renseignements. Mis à four le 1er Juillet, 2008.
- 13- T. Groscl aube et P. Marchessou, droit fiscale, general, 4eme. Ed, Dalloz, Paris, 2003
- 14- Turcon, le contrale fiscal. L'organisation, lmise en oeuver et deroulement du controre fiscal en France, thèse, Universite d'Aix-Marseille, 1984.



كلية الحقوق
جامعة القاهرة