



الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees

الفصل السادس عشر التهرب الضريبي والعقوبات



أولاً: مفهوم التهرب الضريبي

كلمات مفتاحية:

(تهرب ضريبي - معلومات غير صحيحة - الضريبة المستحقة - الخاضع للضريبة - عبء إثبات - انتفاء القصد - المخالفة للأنظمة المطبقة) .

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (٣٩):

يعد ما يأتي تهرباً ضريبياً :

١. تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات أو معلومات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو تخفيض قيمتها، أو استردادها دون وجه حق، ويقع على عاتق الخاضع للضريبة عبء إثبات انتفاء القصد.
٢. إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، بالمخالفة للأنظمة السارية، دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩ م).



التعليق

التهرب الضريبي في معني مبسط هو محاولة الخاضع للضريبة للإفلات من سدادها للهيئة، وإعمالاً لمبدأ المشروعية الجزائية وُضِعَت المادة الماثلة صوراً للسلوك الإجرامي (الركن المادي) لجريمة التهرب الضريبي، والتي تتمثل في الآتي:

تقديم مستندات، أو إقرارات، أو سجلات، أو معلومات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو تخفيض قيمتها، أو استردادها دون وجه حق .

إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة، أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، وذلك بالمخالفة للأنظمة المطبقة دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر .

والملاحظ من عجز المادة الماثلة ما يلي:

أولاً: الصور الإجرامية الواردة في البند الأول من المادة (٣٩) تندرج ضمن الجرائم العمدية التي يشترط فيها توافر القصد الجنائي أي اتجاه إرادة الجاني (الخاضع للضريبة المتهرب من سدادها) نحو ارتكاب الفعل المؤثم مع علمه أن من شأنه تهريبه بشكل غير مشروع من سداد الضريبة، وعلى الخاضع للضريبة إثبات انتفاء القصد .
ثانياً: اعتبر النظام الشروع في إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها منها بالمخالفة للأنظمة السارية تهريباً ضريبياً .



ثانياً- عقوبة التهرب الضريبي :

كلمات مفتاحية:

(عقوبة - التهرب الضريبي - غرامة - قيمة الضريبة - السلع - الخدمات - محل التهرب).

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (٤٠):

يعاقب على التهرب الضريبي بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب .

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩م) .
- الدليل الإرشادي الخاص بنقل الأعمال، النسخة (١)، بدون تاريخ، السابق الإشارة إليه.

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

هدف أيّ نظام من فرض الجزاء على الأفراد هو حماية مصلحة يراها المشرع جديرة بذلك، فالجزاءات في النظام (القانون) الضريبي تفرض لحماية مصلحة الخزينة العامة، على أساس أن الجريمة الضريبية تشمل كل اعتداء على حق الخزنة العامة؛ وهذه الجزاءات تنقسم إلى جزاءات مالية كالغرامة، وجزاءات سالبة للحرية كالحبس، وذلك حسب نص النظام، كما تختلف هذه الجزاءات من حيث الجهة المختصة باتخاذها إلى جزاءات تفرضها الإدارة الضريبية، وأخرى تفرضها المحكمة أو اللجنة المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية .

والغرامة الضريبية تُعدّ بمثابة جزاء إداري؛ حيث قرره المشرع لضمان حسن سير الإدارة العامة؛ وتطبيقاً لذلك فقد قرر القضاء السويسري صراحة في كثير من أحكامه تعلق الجرائم الضريبية بالقانون الإداري، وليس بالقانون الجنائي .



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

• المادة (٦٧) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

” مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجداول بالحبس مدة لا تقل عن (٣) سنوات ولا تجاوز (٥) سنوات وبغرامة لا تقل عن (٥,٠٠٠) جنيه مصري، ولا تجاوز (٥٠,٠٠٠) جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، وذلك ما لم تكن أُعدَّت أو أُجريت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجداول أو كليهما بحسب الأحوال والضريبة الإضافية .

وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة (١) من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال (٣) سنوات، وتُنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال، وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجداول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة ”.

• وفي ذات القانون تنص المادة (٦٩):

مع عدم الإخلال بالأحكام المنصوص عليها بالمادة (٦٧) من هذا القانون يُحكم بمصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهريب، فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب؛ وذلك عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت خصيصاً أو أجرت فعلاً لهذا الغرض .

• كما تنص المادة (٧٠) من ذات القانون على أن:

” في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتباريين بكون المسئول عنه الشريك المسئول، أو المدير، أو عضو مجلس الإدارة المنتدب، أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال ”.

التعليق

العقوبة المقررة على ارتكاب أي من الصور الإجرامية الواردة التي تشكل صورة من صور التهرب الضريبي هي الغرامة التي لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب .



ثالثاً- عقوبة عدم التسجيل:

كلمات مفتاحية:

(عقاب . طلب التسجيل . المدد المحددة . اللائحة بغرامة).

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (٤١):

يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدد المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها (١٠,٠٠٠) ريال .

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩ م).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- المادة (٦٨) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:
 ١. عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .
 ٢. بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أيّ منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجداول المستحقة .
 ٣. خصم الضريبة أو ضريبة الجداول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم .
 ٤. استرداد الضريبة أو ضريبة الجداول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك .
 ٥. تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجداول كلها أو بعضها .
 ٦. عدم إصدار السجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجداول .



٧. انقضاء (٦٠) يومًا على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها .
٨. إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول .
٩. عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون .
١٠. اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها .
١١. عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون .
١٢. حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهربة .
١٣. عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال (٦) أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل .
١٤. عدم الالتزام بأحكام المادة (٤٠) أو المادة (٤٢) من هذا القانون .
١٥. وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها .
١٦. قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه، سواءً أكان السعر المعلن من المنتجين أم المستوردين لتلك السلع أم الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر .
١٧. حيازة سلع الجدول بقصد الإتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندول)، و التي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها .
١٨. التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة .
١٩. عدم الالتزام بأحكام المادة (٤) أو (٥) من مواد الإصدار .

التعليق

العقوبة المقررة للامتناع عن التسجيل خلال المدد المحددة في اللائحة هي الحكم على الممتنع بغرامة قدرها (١٠,٠٠٠) ريال .



رابعاً: عقوبة الإقرار الخاطي والامتناع عن تقديم الإقرار

كلمات مفتاحية:

(عقاب - الهيئة - إقرار ضريبي خاطئ - تعديل - خطأ - احتساب الضريبة - غرامة - مجلس الإدارة).

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (٤٢):

١. يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة.
٢. يجوز للهيئة وفق ضوابط يحددها مجلس إدارتها الإعفاء من العقوبة الواردة في الفقرة (١) من هذه المادة أو تخفيضها.
٣. يعاقب كل من لم يقدم الإقرار الضريبي خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة لا تقل عن (٥٪) ولا تزيد على (٢٥٪) من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩ م).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- المادة (٦٨) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م سالف الإشارة إليها.



التعليق

فرقت هذه المادة بين نوعين من صور التهرب الضريبي:

الأول: تقديم إقرار أو مستند ضريبي خاطئ، أو تعديل أي منهما بعد تقديمه إلى الهيئة، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، والعقوبة المقررة لهذه الصورة هي الغرامة التي تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة، إلا أنه يجوز للهيئة - وفقاً للنظام - تخفيض هذه العقوبة (الغرامة) أو الإعفاء منها وفق الضوابط التي يحددها مجلس إدارتها.

الثاني: الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة التي تحددها اللائحة، ويعاقب الخاضع للضريبة عن هذه الصورة بغرامة لا تقل عن (٥٪) ولا تزيد على (٢٥٪) من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها.



خامسا: عقوبة عدم السداد

كلمات مفتاحية:

(عقاب . عدم السداد . الضريبة المستحقة . المدة المحددة . اللائحة . غرامة) .

نظام القيمة المضافة المادة (٤٣):

يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة .

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩ م) .

التعليق

العقوبة المقررة لعدم تسديد دين ضريبة القيمة المضافة المستحق على الخاضع لها خلال المدة التي تحددها اللائحة هي الغرامة التي تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة .



سادسا: عقوبة عدم التسجيل

كلمات مفتاحية:

(عقاب . غير المسجل . إصدار . فاتورة ضريبية . غرامة) .

نظام القيمة المضافة المادة (٤٤):

يعاقب غير المسجل في حال قيامه بإصدار فاتورة ضريبية بغرامة لا تتجاوز (١٠٠.٠٠٠) ريال، وذلك دون الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي نظام آخر .

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩ م) .

التعليق

يلاحظ أن الغرامة في هذه المادة أشد وطأة من غيرها من العقوبات الواردة في النظام؛ وذلك نظرًا لسوء نية المخالف في هذا الفرض، ولجونه إلى وسائل احتيالية للاستيلاء على قيمة الضريبة بإصداره فاتورة ضريبية وهو غير المسجل .



سابعاً: عقوبة إعاقة عمل الهيئة

كلمات مفتاحية:

عقاب . حفظ . الفواتير الضريبية . الدفاتر والسجلات . المستندات المحاسبية . الفترة . النظام . اللائحة . الغرامة . إعاقة . واجبات وظيفية .

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (٤٥):

يعاقب بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) ريال كل مَنْ :

١. لم يلتزم بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية خلال الفترة المنصوص عليها في اللائحة، وتكون الغرامة عن كل فترة ضريبية .
٢. منع أو أعاق موظفي الهيئة، أو أي من العاملين لديها من أداء واجباتهم الوظيفية .
٣. خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة .

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩ م) .

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (١٩٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أنه :

١. بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، فإنه يتعرض لغرامة من (٥,٠٠٠) إلى (٥٠,٠٠٠) درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة، أو التملص من دفعها، أو الحصول على خصم منها، أو استرجاع مبالغ بغير حق؛ وذلك باستعماله إحدى الوسائل التالية :
 - أ. تسليم أو تقديم فواتير صورية .
 - ب. تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية .



- ت. بيع بدون فواتير بصفة متكررة .
- ث. إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيًا .
- ج. اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها .
٢. في حالة العود إلى المخالفة قبل مُضي (٥) سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة زيادة على الغرامة المقررة أعلاه بالحبس من شهر واحد إلى (٣) أشهر .
٣. تطبق الأحكام أعلاه وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة (٢٣١) أدناه .
٤. دون الإخلال بتطبيق عقوبات أشد يعاقب بغرامة تتراوح ما بين (١٢٠) و (١,٢٠٠) درهم كل من استعمل عمدًا (تتابع) سبق استعمالها أو باعها أو حاول بيعها، وفي حالة العود يمكن أن ترفع العقوبة إلى الضعف “.

التعليق

قرر النظام هذه العقوبة (الغرامة) التي لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) ريال على كل المخالفات التي يتم العقاب عليها في النصوص السابقة، وتقع بالمخالفة لأحكام النظام أو لائحته التنفيذية وخاصة التي تعيق الهيئة عن أداء دورها الرقابي والتقويمي .



ثامنا: أثر الغرامات المنصوص عليها في النظام

كلمات مفتاحية:

(غرامات . النظام . استيفاء الضريبة . عقوبة أخرى) .

نظام القيمة المضافة المادة (٤٦):

١. لا يخل إيقاع أي من الغرامات المنصوص عليها في النظام باستيفاء الضريبة المستحقة .
٢. لا يخل تطبيق أي من العقوبات المنصوص عليها في النظام بأي عقوبة أخرى ينص عليها أي نظام آخر .

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (٢٤٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أنه:

”... بالرغم من جميع الأحكام المخالفة فلا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة (١١٨) من القانون رقم (٩٧. ١٥) بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالفة الذكر ...” .

التعليق

جاءت أحكام هذه المادة لضمان استيفاء المال العام والتأكيد على اختلاف المناط والأساس القانون لكل من ضريبة القيمة المضافة والغرامات، والتأكيد أيضًا على أن تطبيق أي من العقوبات المنصوص عليها في النظام لا يخل بتطبيق أي عقوبة أخرى ورد النص عليها في أي نظام آخر .



تاسعا - العود (تكرار المخالفة):

كلمات مفتاحية:

(تكرار المخالفة - قرار - عقوبة سابقة - مضاعفة الغرامة - المخالف).

نظام القيمة المضافة المادة (٤٧):

في حال تكرار المخالفة نفسها خلال (٣) سنوات من تاريخ صيرورة قرار العقوبة السابقة نهائياً تجوز مضاعفة الغرامة في حق المخالف بموجب ذلك القرار.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) (مارس ٢٠١٩ م).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (١٩٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن: " ... في حالة العود إلى المخالفة قبل مضي (٥) سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يُعاقب مرتكب المخالفة، وذلك زيادة على الغرامة المقررة أعلاه بالحبس من شهر واحد إلى (٣) أشهر ... "

التعليق

يدل العود أي تكرار المخالفة المؤتممة جزائياً على إصرار الشخص على تحدي المجتمع والنظام بتكرار ذات الفعل المخالف للنظام؛ لذا يستحق هذا الشخص مضاعفة العقوبة الواجب تطبيقها عليه، وهو ما أخذ به النظام في المادة الماثلة، بأن أجاز مضاعفة الغرامة في حق المخالف.