

التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي

إعداد

د / سوزان جلال عبد الشافي الكناني

أستاذ مساعد التشريعات الاقتصادية والمالية -

كليات الشرق العربي - المملكة العربية السعودية

عضو هيئة تدريس بالمعهد العالي للعلوم الإدارية ببلقاس / مصر

ملخص البحث

تعد الضريبة مورداً مهماً من موارد الدولة اللازمة لتمويل نفقاتها، ومع اتساع نطاق وأنواع الضرائب ظهرت مشكلة التهرب الضريبي والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول وتعرقلها في تحقيق أهدافها التنموية، ولذلك تسعى كافة الدول لاستغلال طاقتها لمعالجة هذه المشكلة الخطيرة، والتعرف على الأسباب والدوافع الحقيقية لظهورها، ووضع تشريعات قوية كفيلة للحد من هذه المشكلة.

وركزت الدراسة الحالية على بحث التهرب الضريبي في كل من التشريع المصري، والتشريع السعودي، وتبين الاتفاق بين التشريعين في عدم وضع تعريف شامل للتهرب الضريبي، فقد اكتفت المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ) السعودي بتحديد الوسائل الاحتمالية التي قد يلجأ إليها المتهرب من الضريبة، بينما ترك المشرع المصري الأمر للشراح القانونيين.

واختلفت الأشكال التي يتخذها التهرب الضريبي من طرق مشروعة تعتمد على استغلال الثغرات القانونية في التشريع الضريبي، وهذا ما يسمى بالتجنب الضريبي، وطرق غير مشروعة تعتمد على التخلص من الضريبة بطرق احتيالية، وهو ما يطلق عليه الغش الضريبي، ونظراً للأثار السلبية للتهرب الضريبي، سعت كل من مصر والمملكة العربية السعودية لوضع حلول تشريعية فعالة لمحاربة التهرب الضريبي، وهو ما تم التركيز عليه في الدراسة الحالية.

Abstract

Tax is an important resource for the state to finance its expenditures, and with the expansion of the scope, types of taxes, the problem of tax evasion has emerged, which has become a threat to the economies of countries and impedes them in achieving their development goals, and therefore all countries seek to use their energy to address this serious problem, and to identify the true causes and drivers of its emergence, Establishing strong legislation to reduce this problem.

The current study focused on examining tax evasion in both Egyptian legislation and Saudi legislation and found agreement between the two legislations not to establish a comprehensive definition of tax evasion. Article (77) of the Saudi Income Tax System was satisfied with identifying the fraudulent means that tax evaders might resort to, While the Egyptian legislator left the matter to the law.

The forms tax evasion differs from legitimate methods that depend on the exploitation of legal loopholes in tax legislation, and this is called tax avoidance, and illegal methods depend on tax fraud by fraudulent methods, which is called tax fraud, and given the negative effects of tax evasion, Both Egypt and Saudi Arabia sought to develop effective legislative solutions to combat tax evasion, which was emphasized in the current study.

مبحث تمهيدي

المقدمة:

عُرِفَت الضريبة منذ القدم، وكانت ولا تزال أحد أهم المصادر المهمة لخزانة الدولة، وذلك لمواجهة كافة النفقات اللازمة للبرامج والمشاريع اللازمة لتقديم خدمات متنوعة للمواطنين كالصحة، والتعليم، والبنية التحتية للطرق، وغيرها^(١)، وعلى الرغم من أهمية الضرائب وأثارها الإيجابية على المجتمع إلا أنه تعاني جميع البلدان سواء النامية، أو المتقدمة من إشكالية التهرب الضريبي والتي قد تختلف في حجمها من دولة إلى أخرى.^(٢)

وتعد الإيرادات المفقودة نتيجة التهرب الضريبي من الأمور التي يصعب قياسها بدقة، نتيجة عدم وجود إحصائيات دقيقة تحدد دخول وشرائح جميع المواطنين في الدولة، إلا أنه بينت العديد من الدراسات زيادة التهرب الضريبي بالدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة، ويرجع ذلك إلى قلة وعي المكلفين بالأهداف المختلفة للضريبة، بالإضافة إلى تدني مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين في تلك الدول^(٣)، وهو ما يزيد من أساليب التحايل والغش، وبالتالي تقليل فرص نجاح النظام الضريبي المتبع^(٤).

(١) عليّات، خالد عياد (٢٠١٢)، "التهرب الضريبي: أسبابه وأشكاله وطرق الحد من، مجلة المنارة"، مجلد (١٩)، عدد (٢)، ص ١١٣.

(٢) الخطيب، محمد خالد (٢٠٠٠)، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، ع ٢٤، ص ١٥٧.

(٣) أبو نصار، محمد أبو نصار المبيضين، عقلة المبيضين (٢٠٠٠)، "التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، الأردن، ص ١٣.

(٤) الخطيب، خالد (٢٠١٥)، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، مجلة القصاص المدني، سلسلة دراسات وأبحاث المغرب، ع ٧، ص ٤٩.

وتعد دراسة التهرب الضريبي من الإشكاليات التي تطلب اهتمام كبير مقارنة بأي وقت مضى، نظراً للأثار السلبية الناتجة عنة على كافة المستويات في الدولة، والناتج عن الاعتماد الكبير عليها في تمويل معظم الموازنة العامة في الكثير من الدول، فعلى مستوى مصر حققت الضرائب وحدها إيرادات بقيمة ٨٥٦،٦ مليار جنية من إجمالي إيرادات ١١٣٤،٤ مليار جنية في موازنة عام ٢٠٢٠/٢٠١٩ م، أي بنسبة ٧٥،٥% من إيرادات الدولة^(١)، وعلى مستوى المملكة العربية السعودية، اتضح الاهتمام المتزايد بالضرائب في تمويل الموازنة العامة، ففي موازنة المملكة حققت الضرائب نسبة ١٨،٧%، ٢٤% للعام المالي ٢٠١٨، ٢٠١٩ م على التوالي، هذه بالإضافة إلى زيادة ضريبة القيمة المضافة من ٥% إلى ١٥% بدءاً من ١ يوليو ٢٠٢٠، ويتضح من ذلك الاهتمام الكبير بالضرائب في تمويل الخزنة العامة في كل من مصر والمملكة العربية السعودية^(٢).

(١) وزارة المالية المصرية، البيان التمهيدي ما قبل الموازنة للعام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، موازنة مساندة النشاط الاقتصادي ودعم التنمية البشرية والإصلاح الهيكلي، نسخة المواطن، الإصدار الأول، إبريل ٢٠٢٠

<http://www.budget.gov.eg/pdf/2021/Citizen ver Pre-Budget ar 2020-2021.pdf>

(٢) الهيئة العامة السعودية للزكاة والدخل، دليل الأحكام الانتقالية لزيادة ضريبة القيمة المضافة من ٥% إلى ١٥% اعتباراً من ١/٧/٢٠٢٠

<https://gazit.gov.sa/ar/HelpCenter/guidelines/Documents/%D8%B2%D9%8A%D8%A7%D8%AF%D8%A9%20%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D9%82%D9%8A%D9%85%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B6%D8%A7%D9%81%D8%A9%20.pdf>

أولاً: مشكلة البحث

للتهرب الضريبي العديد من الآثار التي تنعكس بالسلب بصورة مباشرة على خزانة الدولة، وبالتالي على مستوى الخدمات التي تقدم للمواطنين من قبل الدولة، كما تؤدي الي عرقلة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تهدف الدولة لتحقيقها مما يؤثر على الاقتصاد القومي وعلى المجتمع بشكل عام، ولا تقع مسؤولية التهرب الضريبي علي كاهل المكلف فقط بل قد يساهم فيها المشرع الذي وضع القانون، والدائرة الضريبية والتي قد لا تفصح عن عدداً كبيراً من الناشطين اقتصادياً، أو قد تخطئ في عملية التدقيق وجمع المعلومات^(١)، لذلك تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤل التالي:

ما هي الأسباب والعوامل التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة؟ وما هي الإجراءات المنظمة لمواجهة التهرب الضريبي في كل من: التشريع السعودي والتشريع المصري؟

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف البحث الى التركيز على ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع السعودي، والتشريع المصري، والإجراءات والقوانين الضريبية المطبقة على مكلفي الضريبة وكيفية التقليل من فرص التهرب الضريبي، لذلك تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

(١) باقر، علي عبد العظيم (٢٠١٥)، "دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات العليا الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد ٧، ع ٢، ص ١٢٩.

١. التعرف على مفهوم التهرب الضريبي.
٢. الإحاطة بالأسباب والعوامل التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة المفروضة.
٣. التعرف على أركان جريمة التهرب الضريبي.
٤. التعرف على الأساليب والأشكال التي يلجأ المكلفون إليها للتهرب من الضريبة.
٥. التعرف على الآثار السلبية للتهرب الضريبي.
٦. التعرف على الوسائل التي تحد من التهرب الضريبي وبالتالي مكافحته.
٧. الخروج ببعض النتائج والتوصيات التي تساعد في الحد من الآثار السلبية الناجمة عن التهرب الضريبي.

ثالثاً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أهمية الضرائب باعتبارها أحد المصادر الهامة لتمويل الخزنة العامة للدولة وباستمرار القوانين الضريبية كما هي دون تحديث يمكن أن تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي وبالتالي نقص الإيرادات العامة للدولة^(١)، كما تحتاج ظاهرة التهرب الضريبي اهتمام أكبر من أي وقت مضى، نتيجة الآثار الوخيمة الناتجة على هذه الظاهرة على كافة المستويات، وكلما كانت درجة الوعي الضريبي، منخفضة كلما زادت أساليب الغش والتهرب الضريبي، مما قد يؤدي إلى تقليل فرص نجاح النظام الضريبي المتبع.^(٢)

(١) المرجع السابق، ص ٥٠.

(٢) الخطيب، خالد، مرجع سبق ذكره، ص ٦٥.

وتتجلى أهمية هذا البحث من جانبين على النحو الآتي:

(١) الأهمية العملية

■ زيادة الوعي بظاهرة التهرب الضريبي، وإدراك الدولة بأهمية وضع الخطط والسياسات المناسبة لعلاجها والسيطرة عليها، لما يترتب عليها من آثار سلبية على خزانة للدولة.

■ معرفة الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وأشكال وطرق مكافحته ليتم التخطيط لها في الإستراتيجيات المستقبلية والتي تساعد في تحسين وتطوير أداء تحصيل إيرادات الدولة

(٢) الأهمية العلمية

ندرة البحوث المتخصصة في مجال التهرب الضريبي بشكل عام وعلى مستوى المملكة العربية السعودية بشكل خاص، وعدم وجود بحوث اهتمت بمقارنة التهرب الضريبي في كل من مصر والمملكة العربية السعودية، وبالتالي نأمل أن تشكل هذه الدراسة إضافة علمية مناسبة لسد الفجوة البحثية في هذا المجال.

رابعاً: منهجية الدراسة:

تتبع الدراسة المنهج الاستقرائي التحليلي المقارن، من خلال تحليل النصوص القانونية الواردة في التشريعات الضريبية للمملكة العربية السعودية المتعلقة بالتهرب الضريبي، والتشريعات الضريبية المصرية، وتحليل الآراء الفقهية التي قيلت فيه، بالإضافة الي بيان الإجراءات التي تم اتخاذها في كل من التشريعين لمكافحة التهرب الضريبي.

خامساً: خطة البحث:

سنقسم البحث الي ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أركان وأسباب ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: اثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته.

خاتمة ونتائج البحث.

توصيات البحث.

المبحث الأول

مفهوم وأشكال التهرب الضريبي

لم يكن من السهل وضع تعريف شامل ومحدد للتهرب الضريبي نتيجة تدخل العديد من العوامل القانونية والمالية والإدارية والاقتصادية، لذلك نلاحظ أن أغلب التشريعات لم تضع تعريف محدد للتهرب الضريبي على غرار المملكة العربية السعودية والتشريع المصري بالمقابل تسعى بعض التشريعات الأخرى بوضع تعريف للتهرب الضريبي على غرار التشريع الجزائري، والتشريع الليبي^(١)، وقد تعددت أشكال التهرب الضريبي لذلك سنقسم هذا المبحث الى مطلبين كالاتي:

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي:

تعددت مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنجليزية، ففي اللغة العربية نجد مفهوم التهرب يعني (فر): ويراد به الفرار، فيقال هربت من الأسد أي فررت منه، وهرب العدو من أرض المعركة إذا فر منها وترك القتال^(٢) أما في اللغة

(١) مرسل، عبد الحق (٢٠١٩)، "التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الضريبي الجزائري"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية المركز الجامعي، معهد الحقوق والعلوم السياسية، ع ٢٠، ص ٣٠.

(٢) انظر ابن منظور، محمد بن مكرم، "لسان العرب"، دار صار، بيروت، مادة فر، ج ٥، ص ٥٠.

الإنجليزية فقد اتفقت غالبية كتب المالية العامة بالمصطلح *Evasion Fiscale* يعني التهرب من الضريبة^(١)، ويختلف تعريف التهرب الضريبي فقهاً عن تعريفه قانوناً.

أولاً: التعريف الفقهي للتهرب الضريبي:

اختلف الكثير من الفقهاء حول تعريف التهرب الضريبي فوضعوا له العديد من التعريفات، فعرفه البعض بأنه " تلك الظاهرة التي يحاول بواسطتها الشخص المكلف التخلص من الضريبة بعدم دفعها كلاً أو جزءاً مستخدماً إحدى الوسائل التي تمكنه من عدم الالتزام بدفعها"^(٢).

كما عرف بـ " اللجوء الى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء."^(٣)

وعرف أيضاً بأنه: كل نشاط خارجي لإنسان يفرض له القانون عقاباً، ويقصد بالنشاط هنا الفعل الإيجابي أو الامتناع السلبي، كما يقصد بالعقاب هنا العقاب بالمعنى الذي حدده وبينه قانون العقوبات العام، أو التشريعات الجنائية الخاصة، وبأنها عمل أو امتناع يرتب القانون ارتكابه عقوبة^(٤).

(١) مرسلي، عبد الحق، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥.

(٢) سليم، قصاص (٢٠١٧)، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد ٤٨، ص ٢٨٠.

(٣) عبد السلام، محمد (١٩٦٨)، "دراسة في مقدمة علم الضريبة"، الطبعة الثانية دار المعارف، القاهرة، ص ٥٨٧.

(٤) سليم، قصاص (٢٠١٧)، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد ٤٨، ص ٢٨٠.

وعرفة آخرون بأنه لجوء الأفراد إلى طرق احتيالية للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو يتم دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد وفقاً للقانون.^(١)

وعرفه علم المالية العامة بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له^(٢) ما تعني تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيللة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها^(٣).

وعرف بأنه: هو فن تجنب الخضوع للضريبة باستخدام (فطن وذكي) للقوانين الجبائية من دون التعرض للعقوبات والمتابعات.

وعرف بأنه: "اتباع الممول سلوك أو فعل مخالف للقانون من خلاله لا يقوم بالوفاء بالضريبة كلياً أو جزئياً".^(٤)

ثانياً: التعريف القانوني للتهرب الضريبي:

عرفة التشريع الإماراتي في المادة (١) من القانون الاتحادي لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية بأنها "استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض

(١) عبد الواحد، عطية (٢٠٠٠)، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٨٠٩.

(٢) عبد السلام، محمد، المرجع السابق ص ٥٨٨.

(٣) دنيا زاد، سويح (٢٠١٤)، "جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة الفقه والقانون، كلية الحقوق جامعة باتنة - الجزائر ع ١٧، ص ٢٧٧.

(٤) السعدني، مصطفى حسن بسيوني (٢٠١٠)، "التهرب الضريبي، أبعاده، صورة العقوبات المقررة"، مجلة المال والتجارة، ع ٥٠٠، ص ٦.

مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي^(١)

وعرفة التشريع السوري بموجب قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ٢٥ لسنة ٢٠٠٣ في سوريا المادة رقم (I) بأنه: "كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه ويقصد التهرب من دفع الرسوم المالية والضرائب بطريقة كلية أو جزئياً وذلك من خلال ما يقدمه من مستندات ومعلومات مخالفة للحقيقة أو عدم تقديمه في غير المواعيد المحددة"^(٢).

أما التشريع الليبي، فلم يضع تعريف للتهرب الضريبي مثل أغلبية التشريعات، وترك الأمر للفقهاء واكتفي بتحديد الوسائل التي تعد تهرب ضريبي: مثل الأدلاء ببيانات غير صحيحة، واستعمال طرق احتيالية لإخفاء مبالغ تسري عليه الضريبة وإعداد دفاتر غير صحيحة"^(٣).

وفي التشريع الجزائري لم يقدم تعريف محدد للتهرب الضريبي، واقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر اعتبرها تشكل تهرباً ضريبياً، حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يقصد بأعمال الغش خاصة^(٤):

-
- (١) العامري، حمد سعيد محمد هزاز (٢٠١٩)، "جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة: دراسة مقارنة" رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة الإمارات العربية المتحدة، ص ١٠
- (٢) مقبل، عبد الواسع أحمد (٢٠١٢)، "التهرب الضريبي"، مجلة الاقتصاد، جامعة عدن، كلية الاقتصاد، ع ٩، ص ٥
- (٣) حامد، منصور الفيتوري (٢٠١٥)، "إشكاليه ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي"، مجلة البحوث القانونية، جامعة مصراتة- كلية الحقوق، ع ١٤، ص ٤.
- (٤) مرسل، عبد الحق، المرجع السابق، ص ١٥٩.

■ محاولة المكلف إخفاء المبالغ والمنتجات المفروض عليه الرسم وضريبة القيمة المضافة.

■ تقديم مستندات مزورة من أجل الحصول عليه إعفاء أو تخفيضات.

أما التشريع السعودي فلم يضع نظام ضريبة الدخل بالمملكة العربية السعودية تعريف محدد للتهرب الضريبي بل اكتفتي فقط بتحديد الوسائل الاحتمالية التي قد يلجأ إليها المتهرب من الضريبة سواء كان المكلف بالضريبة أو وكالة إذا استعمل كل هذه الوسائل واكتفي ببعضها وقد حددت هذه الحالات على سبيل الحصر في المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١٠/٢٥هـ (١٤٢٥هـ) وهي^(١):

- تقديم سجلات أو مستندات ليست حقيقية لا تعبر عن الوضع الحقيقي للمكلف.
- تقديم المكلف إقرار يحتوي على معلومات مخالفة للسجلات والدفاتر المقدمة سابقاً من المكلف.
- التغيير في فواتير البيع أو الشراء بهدف تقليل الأرباح أو زيادة في الخسائر وتقديم مستندات مزورة يتم حساب الضريبة على أساسها.
- إخفاء نشاط أو أكثر من الأنشطة التي تخضع للضريبة.
- التخلص من الدفاتر والمستندات والسجلات بإتلافها قبل أن يتم فحصها من قبل مصلحة الضرائب.

(١) الندوي، سعيد جميل (٢٠١١م)، "دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى - المملكة العربية السعودية، ص ٦٧.

وفي التشريع المصري فلم يضع تعريف جامع للتهرب الضريبي، ولكن ترك الأمر للفقهاء لوضع التعريف، فعرفه الدكتور أحمد فتحي سرور في كتابته الجرائم الضريبية عام ١٩٩٠م، بأنها "كل عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني"^(١)، وعرفه الدكتور حسن صادق المرصفاوي بأنه كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه باستعمال الطرق الاحتمالية للتخلص من أداء الضريبة^(٢).

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

تنوعت أشكال التهرب الضريبي الى أشكالاً عدة، فقسمها الفقهاء على أساس المشروعات الى تهرب مشروع وتهرب غير المشروع وعلى أساس الإقليمية الى تهرب داخلي وتهرب دولي أو على أساس مقدار التخلص من الضريبة الى تهرب جزئي وتهرب كلي على النحو التالي:

أولاً: التهرب الضريبي من حيث المشروعية:

(١) التجنب الضريبي (التهرب المشروع):

ويطلق عليه تهرب مشروع لأنه لا ينطوي على أي مخالفة قانونية بل أنه يعتمد على قدرة المستفيدين على التخلص من دفع الضريبة بطريقة مشروعة وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في نصوص التشريعات الضريبية وقد ساهم في ذلك تعدد النظام

(١) سرور، احمد فتحي (١٩٩٠)، "الجرائم الضريبية"، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، ط١، ص٣٥.

(٢) العامري، حمد سعيد الزهراني (٢٠١٩)، "جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة" دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، ص١٢.

الجبائي وعدم إحكام صياغة قوانينه، مما يتيح المجال للمكلف استغلال هذه الثغرات والاستفادة من سلسلة الإعفاءات والتخفيضات التي نص عليه القانون لتجنب الضريبة بطريقة نزيهة.

ويعد تجنباً للضريبة رفض الفرد القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة، كأن يرفض الممول استيراد سلع أجنبية يتوجب دفع ضريبة جمركية لكي لا يدفع هذه الضريبة، وهذا أمر لا يمنعه القانون، ويختلف هذا التصرف عن التهرب الضريبي الذي يتحقق بقيام الممول بالفعل باستيراد السلع، ومحاولة التنصل من دفع الضرائب المقررة عليها بشكل مخالف للقانون. ومن أمثلة ذلك أيضاً الضريبة على التركات، عندما يفرض التشريع الجبائي ضريبة على التركات ودون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المالك بتقسيم أمواله على ورثته الشرعيين وهو على قيد الحياة، على شكل هبات حتى لا يخضع أمواله لضريبة التركات.^(١)

وعرفته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنه "هو ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون. كما عرف التجنب الضريبي بأنه تخلص المكلف القانوني عن دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع."^(٢)

ومن هذه التعاريف يتضح أنه يمكن صياغة التعريف الشامل للتجنب الضريبي بأنه: تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات

(١) عبد الغفور، حسام فايز (٢٠٠٥)، "الوسائل التي تيناها قانون ضريبة الدخل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، بحث جامعي غير منشور، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين ص ٦٣.

(٢) سليم، قصاص، مرجع سبق ذكره، ص ٣٨٣.

الضريبية، ويتمثل بتنظيم مصادر دخله باستغلال الثغرات الموجودة في القانون بطريقة غير مخالفة لأحكامه.

٢) التهرب غير المشروع:

وهو مخالفة صريحه للقوانين الضريبية، وذلك باتباع أساليب الغش والتحايل على التشريعات الضريبية والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية، وإخفاء الدخل الحقيقي مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون والتي تؤدي إلى الإساءة إلى الخزنة العامة والإضرار بها، ويتحقق هذا التهرب غير المشروع بصورته السلبية والتي قد تختلف باختلاف نوع الضريبة ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة فيقدم المكلف على التهرب الضريبي إذا كانت ضرائب مباشرة بطريق الامتناع عن تقديم الإقرار المالي الحقيقي الذي يعكس الوضع أو الدخل الحقيقي للمكلف، أما إذا كانت الضرائب غير مباشرة فيتخذ الشكل السلبي عدم اعتراف المكلف بالواقعة المنشأة للضريبة، وذلك بإخفاء السلع التي تم استيرادها من الوحدة الجمركية بهدف التهرب من دفع الضرائب الجمركية^(١).

وينقسم التهرب غير المشروع (الغش الجبائي) إلى نوعين: التهرب غير العمدي هو خرق مباشر للقانون الضريبي بدون قصد، ويسمى بالتهرب الواقع، بينما التهرب العمدي يشترط استخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمداً، لذا يعرف بأنه قيام الممول باستخدام وسائل احتيالية لإخفاء مقدار الضريبة المستحقة^(٢).

(١) محسن، حسن سالم (٢٠١٦)، "الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي"، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدناير، الجامعة المستنصرية، ص ٥١٢.

(٢) محمود رياض عطية (١٩٦٠)، "موجز في المالية العامة"، دون دار نشر، مصر، ١٩٦١، ص ٥٤.

ثانياً: التهرب الإقليمي:

وينقسم التهرب الإقليمي إلى:

(١) التهرب الداخلي:

هو التهرب الذي يرتبط بحدود إقليم الدولة ولا يخرج الي دولة أخرى، ويعد أكثر أشكال التهرب شيوعاً حيث تعاني منه جميع الدول أياً كانت درجة تقدمها أو تخلفها إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو باستعمال المكلف الطرق الاحتمالية للتهرب من دفع الضريبة، سواء بتقديم المكلف إقراراً يقلل من أرباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد أو يظهر أنه لحقته خسارة ولم يحقق أي ربح من هذا النشاط أو امتناع الأفراد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة^(١).

(٢) التهرب الدولي:

التهرب الدولي يحدث خارج حدود إقليم الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة علي المكلف، ويلجأ المكلف باستخدام وسائل وطرق مشروعة وغير مشروعة يهدف منها ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال رعاياها في الخارج كأن يقوم المكلف بتحويل أرباحه الي خارج إقليم الدولة الكائن بها ليتهرب من الضريبة الداخلية، اذا كانت مرتفعة القيمة^(٢)، وقد يحدث أحياناً علي إقليم عدة دول مثل تهريب الأموال من بلد المنشأ إلي دول الإعفاءات الضريبية^(٣)، ويستفيد المكلف في هذا النوع

(١) دنيا زاد، سويح، مرجع سبق ذكره، ص ٢٨٤.

(٢) ناشد، سوزي عدلي (٢٠٠٠)، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية"، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة إسكندرية، ص ٩١.

(٣) حامد، منصورى الفيتوري، مرجع سبق ذكره، ص ١٥.

من التهرب من النطاق الإقليمي لسيادة الدولة في فرض الضريبة حيث أن هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة وتكون سلطتها مقيدة ومحدودة خارج هذه الحدود لاصطدامها بسيادة دولة أخرى^(١).

ثالثاً: التهرب الكلي والتهرب الجزئي:

(١) التهرب الكلي:

ويقصد به تخلص المكلف من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية، وذلك باستخدام وسائل الغش والاحتيال، وتوجد العديد من الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من العبء الضريبي بصورة كلية منها عدم إظهار جميع الدخل الذي تحقق له في سنة معينة عن الإدارة الضريبية، أو أن تقوم المنشأة بإخفاء جميع فوائد التأخير التي حصلت عليها من قبل عملائها الذين تأخروا عن سداد الديون المستحقة عليهم والذين دفعوا هذه الفوائد مقابل هذا التأخير سواء أكانت هذه الفوائد قانونية أم اتفاقية، مما قد يؤثر بالسلب على الخزانة العامة للدولة وفقدانها أموال طائلة وبالتالي ضعف الدور المالي للدائرة الضريبية في تمويل التنمية التي تسعى إليها كل البلدان وخاصة البلدان النامية^(٢).

(٢) التهرب الجزئي:

وهو هروب المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي، وذلك باستعماله وسائل الغش والاحتيال ويتحقق هذا التهرب بطرق متعددة منها إسقاط المكلف لبعض

(١) محسن، حسن سالم، مرجع سبق ذكره، ص ٥١٣.

(٢) عبد الغفو، طه حميد (٢٠٠٨)، "تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته"، رسالة ماجستير، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبات، ص ٤١.

عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه يعبر عن حقيقة نشاطه الفعلي مما يؤدي الى تقدير الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تقدر، ويحدث التهرب الجزئي في النطاق الداخلي والخارجي لحدود الدولة، ومن الصور الشائعة للتهرب الجزئي الدولي تقديم المكلف إقرارا كاذباً عن مقدار أرباحه التي تحققت له في الخارج، ومن الجدير بالذكر أن التهرب الجزئي لا يؤدي بالإضرار بالخرزاة العامة بالدرجة نفسها التي يسببها التهرب الكلي، ولكن تخضع للعقوبة نفسها التي يستحقها مرتكب فعل التهرب الكلي، وذلك لتوافر القصد في إخفاء المعلومات أياً كان حجمها^(١).

(١) كتانة، خيرى مصطفى (١٩٩٨)، "اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ص ٨٥.

المبحث الثاني

أركان وأسباب التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي أحد الجرائم المنصوص عليها في القانون، لذلك لا بد من توافر الركن المادي أي استعمال طرق تدليسيه من أجل التهرب من العبء الضريبي والعلاقة السببية بينهما، والركن المعنوي أي القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص، وتعددت أسباب التهرب الضريبي من أسباب تشريعية، وسياسية وجزائية واقتصادية، وتنقسم هذا المبحث الى مطلبين وهي كالاتي:

المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي

أولاً: الركن المادي:

لا يمكن أن نتخيل وجود جريمة بدون ركن مادي، وذلك يرجع الي أن القانون لا يعاقب علي مجرد أفكار في رأس الإنسان ما لم تخرج بشكل مادي ملموس، والسلوك المعاقب عليه في الجرائم الضريبية، ولكي يعد من ارتكبه فاعلاً لهذه الجريمة تستلزم صدور هذا السلوك من شخص معين، فالجرائم الضريبية تعد من الجرائم ذوي الصفة الخاصة، ويتضح من ذلك أن الممول هو الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي، ولا يمكن تصور غيره ، ومع ذلك فإن المشرع لم يقتصر فقط في الجريمة على الممول وحده ولكن أضاف إليه الشريك، بل وأكثر من ذلك فقد شمل التجريم الممول وغير

الممول^(١). وقد أفرد المشرع المصري نص خاص لمعاقبة الشريك بموجب المادة (١٣٤) من قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، الي جانب أفراد مادة خاصة لمعاقبة الفاعل الأصلي^(٢)

ويتوقف تحديد أركان جريمة التهرب الضريبي على تعريف هذه الجريمة بأنها كل اعتداء على مصلحة ضريبية بالمخالفة لأحكام التشريع الضريبي، وذلك باستعمال الممول أو المكلف بأداء الضريبة لطرق غير مشروعة وغيرها، وبقصد التملص من سداد الضريبة والتي يقرر لها المشرع جزاءً جنائياً، فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاثة عناصر: الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة المادية، والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، بالإضافة إلى أنها كغيرها من جرائم القانون العام يجب توافر صفة الممول أو المكلف كفاعل أصلي لهذه الجريمة^(٣).

وبناءً على ذلك يتضح وجود ثلاث عناصر للركن المادي لجريمة التهرب

الضريبي وهي:

- السلوك الإجرامي (استعمال وسائل وطرق تدليسيه).
- النتيجة الإجرامية (التهرب من الضريبة).
- علاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية.

(١) الجندي، حسن (٢٠٠٦)، "القانون الجنائي الضريبي"، دار النهضة العربية، الجزء ١ و٧، مصر، ص ٤٢

(٢) انظر المادة (١٣٤) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة (٢٠١٦).

(٣) الجندي، حسن، المرجع السابق ص ٨٢

(١) السلوك الإجرامي:

السلوك الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي يتمثل في النشاط الإجرامي الذي يصدر من الممول، مخالفاً للالتزامات الضريبية المفروضة عليه، والذي يمثل اعتداء على المصلحة الضريبية، سواء كانت الالتزامات أصلية، أي لا يتوقف فرضها على الممول أي التزامات أخرى، أو كانت تبعية أي لا يفرضها المشرع على الممول إلا إذا كانت تابعة لالتزام آخر، مثل التزام الممول بسداد فوائد التأخير، ويتمثل والسلوك الإجرامي في استعمال وسائل تدليسيه.^(١)

وحدد المشرع المصري بموجب نص المادة (١٣٣) من قانون الضريب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عناصر الركن المادي وهي استعمال أحد الطرق الاحتمالية للتخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة المفروضة^(٢)، وحدد النظام السعودي عناصر الركن المادي علي سبيل الحصر في المادة (٧٧) من النظام الضريبي وقد سبق الإشارة إليها، ويتخذ النشاط الإجرامي صورة عمل إيجابي أو سلبي، وتحقق الجريمة الضريبية الإيجابية بعمل إيجابي يصدر من الجاني أي بفعل يبشره المكلف، إلا أن الجريمة الضريبية الإيجابية ممكن أن تقع بطريق الامتناع مثل تزوير الإقرارات الضريبية بطريق الترك، أو تنظيم فواتير غير دقيقة من مدقق الحسابات، وتتمثل الجريمة الضريبية السلبية بامتناع المكلف عن أداء التزام فرضه عليه القانون، مثل عدم قيام المكلف بتقديم الإقرار في الموعد المحدد^(٣).

(١) علي، مجدي محمد، أحمد، نصر أبو العباس (٢٠١٠)، "الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب علي الدخل"، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة، ص ٧٧.

(٢) انظر المادة (١٣٣) من قانون الضريب علي الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) سرور، أحمد فتحي (١٩٦٠)، "قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر، ص ١١.

(٢) النتيجة الإجرامية

وهي الأثر المترتب على السلوك الإجرامي الذي يحدثه الجاني، وتحدد بإحدى المعنيين: المعنى المادي والمعنى القانوني، فالنتيجة بمعناها المادي تعني التغيير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في أرض الواقع كوفاة المجني عليه في جريمة القتل، وزيادة رأس مال المتهرب من الضرائب في الجريمة الضريبية، أو تزوير الوثائق والمستندات، وأما النتيجة بمعناها القانوني فيقصد بها الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي يحميه القانون والذي يعد المكلف المتهرب مجرماً يستحق العقاب^(١)، وبالنظر للمعنى المادي للنتيجة، نجد أن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبي، وبالتالي لا تغير في أرض الواقع، أي لا نتيجة لها ولا تحدث أي تغيرات فقط ما تقوم به هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبي، وبالاطلاع على القانون المصري نجد أن المادة ٦٨ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة أوردت تسعة عشر صورة إجرامية من صور التهرب الضريبي. وفيما يخص جريمة امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها عمداً نجد المشرع المصري قد وسع في توصيف تلك الصورة التجريمه عبر تفصيلها لتبدأ من عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم للتسجيل في المواعيد المحددة وانتهاء بمحاولة تخفيض قيمة الضريبة المستحقة بما تشمله من مظاهر أخرى.^(٢) بالنسبة للمعنى القانوني للنتيجة فإن معظم الجرائم تحقق هذه النتيجة وتنقسم إلى نوعين^(٣) :

(١) حسين، محمد حسين قاسم (٢٠٠٤)، "الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤"، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ص ٤٠.

(٢) العامري، حمد سعيد محمد هزاز، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥.

(٣) قصاص سليم مرجع سبق ذكره، ص ٣٨٥.

النوع الأول: جرائم تلحق ضرراً بالمصلحة الضريبية، وهي جرائم الامتناع عن أداء الضرائب.

النوع الثاني: جرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر، وهي غالبية الجرائم الضريبية

٣) علاقة السببية

علاقة السببية هي الرابطة ما بين السلوك الإجرامي والنتيجة التي تحققت منه، حيث لا يمكن أن تتحقق نتيجة إجرامية دون توافر علاقة سببية ما بين سلوك الجاني وما بين النتيجة الإجرامية، وبناءً على ذلك لا يسأل الشخص عن جريمة لم تكن نتيجة لنشاطه الإجرامي، ويسأل عن الجريمة حتى ولو ساهم مع نشاطه الإجرامي أسباب أخرى سابقة أو معاصره متى كان هذه السبب متوقعا أو محتملاً وفقاً للسير العادي للأمر، أما إذا كان ذلك السبب وحده كافياً لحدوث نتيجة الجريمة فلا يسأل الشخص في هذه الحالة إلا عن الفعل الذي ارتكبه^(١)

ثانياً: الركن المعنوي:

قديمًا كان الهدف الرئيسي من العقاب هو معاقبة مرتكب الجريمة، طالما توافرت علاقة السببية المادية بين السلوك والنتيجة الإجرامية حتى تنشأ الجريمة الضريبية وبالتالي المسؤولية عنها، دون الأخذ في الاعتبار بظروف مرتكب الجريمة سواء كانت نفسية أو مادية، أو حتى النظر لدوافع وأسباب ارتكاب الجريمة، إلا أن الاتجاهات المعاصرة للسياسة الجزائية في الكثير من الدول تشترط أن تتضمن المخالفات الضريبية علي العنصر المعنوي، والذي يعرف بأنه "عبارة عن علاقة

(١) سرور، أحمد فتحي، المرجع سبق ذكره، ص ١٢٣.

نفسية أو معنوية تربط الجاني بالنشاط غير المشروع الذي تم ارتكابه"^(١)، وبالتالي يتطلب في جريمة التهرب الضريبي ارتكابها بشكل سيئ، وأنه بثبوت حسن النية للمخالف يمنع من الملاحقة الجنائية، فلكي تعد جريمة ضريبية لابد من اتجاه إرادة الجاني إلي ارتكاب الواقعة المجرمة بالقانون الجنائي الضريبي، فضلاً من توافر القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص، أي قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، وهذا ما أكدته محكمة النقض، حيث اعتبرت جريمة التهرب جريمة عمدية تشترط توافر القصد الجنائي أي الإرادة لارتكاب الفعل المخالف، والعلم بكافة عناصر الجريمة^(٢)، أي بعدم توافر القصد لدي الفاعل أو الشريك نفي المسؤولية عنه، ويتضح من ذلك ضرورة توافر الركن النفسي لكي يعد مرتكبها مسؤول ويستحق العقوبة.^(٣)

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

تتعدد أسباب التهرب الضريبي ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية، ودقة الإجراءات المتخذة، ومستوى الوعي العام إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي^(٤):

- (١) منتصر، حمد أحمد محمد (٢٠١٠)، "الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي: دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص ١٢
- (٢) محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٤٥٤ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٧ فبراير ١٩٥٢، مكتب فني ٣ رقم الجزء ٢ رقم الصفحة ٤٢
- (٣) منتصر، حمد أحمد محمد، المرجع السابق، ص ١٣
- (٤) العطور، رنا إبراهيم (١٩٩٣)، "التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، الطبعة الأولى، مطابع الشمس، عمان، ص ٢١٤.

أولاً: الأسباب المباشرة

(١) الأسباب التشريعية:

تعد الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي، وترجع تلك الأسباب إما إلى نقص في التشريع الضريبي وعدم صياغته بطريقة محكمة، وعدم فاعلية بعض الإجراءات^(١)، والكثير من الثغرات التي قد يستغلها المكلفون للتهرب من العبء الضريبي، إلى جانب تعقيد القواعد التشريعية، كل ذلك أدى إلى زيادة احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء الضريبي، أو في حساب قيمة الضريبة، أو حتى في الإعفاءات أو التخفيضات^(٢).

(٢) الأسباب الجزائية

الجدير بالذكر أن ضعف العقوبات المقررة علي المتهربين والمخالفين من دفع الضريبة قد يكون الحافز لدي المكلفين للتخلص من العبء الضريبي، حيث أن المكلف يقوم بعمل مقارنة بين مبلغ الضريبة المستحق، وبين العقوبة التي سيتعرض لها، فكلما كانت العقوبات مشددة، كلما كانت فرصة التهرب من الضريبة أقل، وتردد المكلف قبل أن يقوم بارتكاب هذا التصرف المخالف للقانون، والعكس صحيح^(٣)، لذلك شدد كل من المشرع السعودي، والمصري عقوبات التهرب الضريبي، فقد أشار المشرع السعودي في نظام ضريبة القيمة المضافة والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣) بتاريخ

(١) السعيد، صالح بن عبد الرحمن (٢٠١٣)، "التهرب الزكوي في المملكة العربية السعودية: أساليبه، وصوره، وطرق علاجه"، دراسة ميدانية ١٩

(٢) الحاج، طارق (٢٠٠٩)، "المالية العامة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص ١٣٣.

(٣) النعيم، رشا عبد المجيد سعيد (٢٠٠٥)، "التهرب الضريبي في المهن الطبية"- رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة عداد، ص ٣٠.

١٤٣٨/١١/٢ هـ إلى عقوبات التهرب الضريبي، فقد نصت المادة (٤٠) على أنه " يعاقب على التهرب الضريبي بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب، ونصت المادة (٤١) على أنه "يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدد المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها عشرة آلاف ريال" (١).

كما حدد المشرع المصري عقوبات التهرب الضريبي بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في المادة (٦٦) من ضريبة القيمة المضافة على أنه "يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلاً عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون أو لائحته التنفيذية دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص بها فيه" (٢).

٣) الأسباب الإدارية:

هناك العديد من الأسباب الإدارية التي قد تؤدي إلى التهرب الضريبي، ومنها الفساد وعدم النزاهة، وتعقدي الإجراءات الإدارية، وعدم كفاءة وتأهيل العاملين في القطاع الضريبي التأهيل الكافي لتحصيل الضريبة بطريقة متساوية، وجانب الضعف في رواتب العاملين (٣)، كل تلك العوامل تؤدي إلى، وضعف الإدارة الضريبية في التحصيل، وتدني الثقة بين الإدارة الضريبية والممول (٤).

- (١) انظر نظام ضريبة القيمة المضافة والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، عقوبات للتهرب الضريبي في المادة (٤٠) و(٤١).
- (٢) العامري، حمد سعيد محمد هزاز، مرجع سبق ذكره، ص ٨٩.
- (٣) عليجات، خالد عياد، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٠.
- (٤) قصاص، سليم، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦٠.

ثانياً: الأسباب غير المباشرة

(١) الأسباب النفسية:

دائماً ما كان هناك اعتقاد ورثته الشعوب على مر التاريخ خاصة الشعوب التي تعرضت الي الاستعمار مثل الاستعمار الفرنسي في الجزائر، أن الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب، وهذا ما كان يمارسه الاستعمار باستخدامه الضريبة كأداة لنهب أموال الأفراد مما أدى الي تولد الشعور لديهم بعدم عدالة الضريبة وأنها تحد من حريتهم خاصة ونها اقتطاع مالي دون مقابل، واعتقاد المتهرب أن الضريبة غير شرعية، علي عكس الزكاة التي تعد ركناً من أركان الإسلام^(١)، مع ضعف الوعي حول أهمية الضريبة لخزانة الدولة كل ذلك يساهم في التهرب الضريبي.

(٢) الأسباب الاجتماعية:

نظرة المجتمع للمتهرب من الضريبة تختلف باختلاف المجتمعات، ففي بعض المجتمعات العربية ينظر للمتهرب نظرة إعجاب وتقدير على اعتبار أن ما قام به ليست سرقة للخزانة العامة للدولة، وهذا ما يساهم في التهرب الضريبي في تلك المجتمعات، على عكس الحال في المجتمعات الأوروبية التي تهدف إلي المساهمة في تحمل الأعباء المالية للدولة للوفاء بالتزاماتها الضريبية واحتراماً للقوانين الضريبية المفروضة، ونتيجة الوعي الضريبي العالي التي يتمتع به أفرادها فإن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة أقل من الدول النامية، ومن خلال الإحصائية الصادرة عن الاتحاد

(١) فهمي، محمد مرسي، وعبد الله، سيد لطفي (١٩٩٠)، "الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية"، القاهرة، بدون دار نشر، ص ٣٠١.

الأوروبي، اتضح أن نسبة التهرب الضريبي بلغت علي مستوى الاتحاد الأوروبي نسبة (١٦%)، أما نسبة التهرب الضريبي في الدول النامية فلا توجد إحصائيات^(١).

٣) الأسباب السياسية:

بلعب الاستقرار السياسي، والمرشد في استخدام الأموال العامة دوراً مهماً في التهرب الضريبي، فكلما كان هناك عدم استقرار سياسي، أو عدم المرشد في استخدام الموارد الضريبية الدولة كلما قلت رغبة المكلفين نحو التهرب من الضريبة، وهذا ما يؤدي الى زيادة وتفاقم حالات التهرب بالبلاد وذلك لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلالها الأمثل للموارد^(٢)

٤) الأسباب الاقتصادية:

يعتبر التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية والذي قد يكون له أثار تنعكس بالسلب علي الاقتصاد القومي، وتؤدي إلى عدم تحقيق المساواة والعدالة بالمكلفين بالضريبة، حيث يلتزم الأفراد الأمناء بدفع الضريبة المطلوبة منهم، في حين تتهرب فئات أخرى من دفع الضريبة المفروضة، مما يؤدي الي انخفاض الإيرادات الضريبية للدولة، والذي ينعكس بدوره على وفرة الحصيلة والتي تعد من ضمن الأهداف الرئيسية للنظام الضريبي، وبانخفاض التحصيل الضريبي تتدني مستوى الخدمات التي تقدمها الدولة للأفراد، وبالتالي عرقلة الدولة في تحقيق ما تبتغيه من فرض الضريبة من أهداف اقتصادية، واجتماعية، والذي قد يدفع الدولة بزيادة معدلات

(١) السامرائي، بسري مهدي، العبيدي، زهرة خضير عباس (٢٠١٢)، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد- قسم الاقتصاد، م، ٩٤، ص ١٣٠

(٢) الجنابي، طاهر (٢٠٠٧)، "علم المالية العامة والتشريع المالي"، العاتك للطباعة، القاهرة، مصر.

الضريبة لتحقيق الإيرادات المنشودة، مما يشكل عبئا إضافيا للمتزمين بدفع الضريبة^(١)

ومن الأسباب الاقتصادية التي تدفع إلى التهرب الضريبي، ارتفاع الضرائب مع قلة الدخل مما يؤدي إلى شعور المكلف بثقل الضريبة وخاصة وأنها تقتطع جزء كبير من دخله بدون مقابل يعود عليه بالنفع حسب وجهة نظرة^(٢)، هذا بالإضافة إلى وجود علاقة وثيقة بين الاقتصاد غير الرسمي والتهرب الضريبي، فمع زيادة الاقتطاع من الضمان الاجتماعي، وزيادة الضريبة تنتقل الأفراد للعمل في القطاع غير الرسمي، وكلما كان العائد من العمل أقل بالمقارنة بتكاليف العمل، زاد الرغبة نحو التوجه للاقتصاد غير الرسمي والذي يؤدي الي التهرب من الضريبة^(٣).

- (١) أبو نصار، محمد أبو نصار، المبيضين، عقلة المبيضين مرجع سبق ذكره، ص ٣٠.
 (٢) قدي، عبد المجيد (١٩٩٥)، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، الخروية، ص. ٢٥٠
 (٣) المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني (٢٠١٤)، "التهرب الضريبي في الأردن أسبابه وطرقه - وحجمه"، المجلة الوطنية بالأردن، ص ٢٩

المبحث الثالث

آثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار تنعكس على الحياة الاقتصادية، والاجتماعية، والمالية للدولة، كما تنوعت طرق ووسائل مكافحته في التشريع المصري والتشريع السعودي، وسنقسم هذا المبحث الي مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: وسائل وطرق مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي

(١) الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلي الإضرار بالخرزانة العامة للدولة، حيث تفقد الدولة مورداً مهماً من مواردها المالية اللازمة للتنمية الاقتصادية، وتمويل المشاريع الاستثمارية، وهو ما يؤثر علي عدم قيام الدولة بالإنفاق العام علي الوجه المطلوب، وبالتالي تجد الدولة نفسها عاجزة عن القيام بواجبتها تجاه مواطنيها،^(١) وتضطر أن تلجأ إلي مصادر أخرى لتمويل المشاريع وسد العجز في الميزانية، كالإصدار النقدي، والاقتراض، وبتراكم فوائد الديون بسبب الاقتراض، والعجز في ميزانية الدولة، يصعب التحكم والسيطرة علي الأمر، مما يؤدي في النهاية الي مخاطر تودي بالاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.^(٢)

(١) ناصر، مراد (٢٠٠٤)، "العش والتهرب الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة الجزائر، ص ١٧.

(٢) جامع، أحمد (١٩٧٨)، "فن المالية العامة" الجزء الأول، دار النهضة العربية، ص ٢٤٨.

(٢) الأثار الاقتصادية:

الجدير بالذكر أن الضرائب تعد مورد هام من الموارد المالية التي تعتمد عليها أي دولة في انتعاش اقتصادها وزيادة معدلات التنمية الاقتصادية، فإذا نظرنا علي صعيد المملكة العربية السعودية فنجد أنه على الرغم من الارتفاع المستمر في الإيرادات غير النفطية للمملكة خلال العشريين عاماً الماضية، إلا أنه في عام ٢٠١٥ مثلت الإيرادات غير النفطية نسبة ١٧% فقط من الإنفاق الحكومي^(١)، في حين مثلت الإيرادات النفطية نسبة ٨٣% من الإنفاق الحكومي، ومع التزايد المتدرج في الاعتماد على الطاقة الجديدة والمتجددة، والتهديدات المستمرة المتعلقة بالنفط، تبنت المملكة العربية السعودية استراتيجية التحول الاقتصادي ضمن رؤية ٢٠٣٠، والتي يعد الاهتمام بالإيرادات غير النفطية من أهم محاورها، لذلك قامت المملكة العربية السعودية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٨، وذلك باعتماد نسبة ضريبية تبلغ ٥% والتي تعد من أقل المعدلات عالمياً، وترتب على ذلك بالفعل زيادة الإيرادات غير النفطية في عام ٢٠١٩ لتصل إلى حوالي ٣١٢ مليار ريال سعودي بنسبة ٢٨% من الإنفاق الحكومي والمقدر بـ ١١٠٩ مليار ريال سعودي، ونسبة ٣٢% من الإيرادات والمقدر بـ ٩٧٥ مليار ريال سعودي .^(٢)

(١) السديري، فهد بن سلطان، والماس، حنين بنت أحمد (٢٠١٨)، "دراسة ميدانية استكشافية التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامع عين شمس، مج ٢٢، ع ٤، ص ١٦١٩.

(٢) - الهيئة العامة للزكاة والدخل، المملكة العربية السعودية، ٢٠١٩.
- صحيفة مال الاقتصادية، عدد ١٩ ديسمبر، ٢٠١٨،

<https://www.maaal.com/archives/20181219/116357>

ونظراً لما يمر بها العالم الآن من الجائحة العالمية كورونا (Covid - 19) "وما ترتب على ذلك من وقف عجلة الإنتاج والتنمية وانخفاض السعر العالمي للبترول، وانخفاض إيرادات المملكة فقد لجأت المملكة العربية السعودية لزيادة الإيرادات الضريبية من خلال زيادة نسبة الضريبة المضافة الأساسية بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% كضريبة انتقالية تبدأ سريانها اعتباراً من ١ يوليو ٢٠٢٠م وحتى ٣٠ يونيو ٢٠٢١م^(١).

وعلى الصعيد المصري نجد أن الحكومة المصرية قد وضعت برنامجاً للإصلاح الاقتصادي يمتد بين عامي ٢٠١٦-٢٠١٩م، تهدف من خلاله الاقتراب بمستوى إيراداتها الضريبية من المتوسطات العالمية، بعد أن كانت متخلفة عن تلك المستويات، وفي منشور موازنة ٢٠١٨/٢٠١٩م، نجد ارتفاع نسبة حصيللة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي، من ١٤,٢% إلى ١٤,٥%، على أن تصل في ٢٠٢٠/٢٠١٩ إلى ١٥%^(٢).

ونتيجة الاعتماد الكبير على الضرائب في تمويل الموازنة العامة للدولة، يزداد الأثر السلبي للتهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، حيث تعد عائق في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة لتمويل التنمية الاقتصادية وتوفير الموارد المالية اللازمة لتمويل المشروعات الاستثمارية، وجذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية لزيادة الإيرادات العامة للدولة، كما تلعب الحصيللة الضريبية دوراً مهماً في رفع الاحتياطي

(١) الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضريبة القيمة المضافة متاح على الرابط التالي:
https://gazt.gov.sa/ar/MediaCenter/News/Pages/News_342.aspx

(٢) جريدة العرب الدولية، "مصر تتطلع للوصول إلى المتوسطات العالمية في إيرادات الضرائب ضمن برنامج إصلاحى ينتهي في ٢٠٢٠"، ديسمبر ٢٠١٧م، ع ١٤٢٤٨.

النقدي لدي المصارف من خلال شراء سندات حكومية لزيادة قدرة الجهاز المصرفي علي خلق الائتمان^(١)، لذلك فالتهرب الضريبي قد يدفع الدولة الي رفع معدلات الضريبة، أو فرض ضرائب جديدة، نتيجة انخفاض الحصيلة الضريبية، مما يؤدي الي ضعف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج، كما يؤدي لزيادة السيولة لدي المتهربين، وزيادة إنفاقهم الاستهلاكي، وبالتالي زيادة الطلب علي السلع المستوردة، وانخفاض الطلب علي السلع المحلية، والذي يؤدي الي تدني قدرتها علي منافسة السلع الأجنبية، ومع ارتفاع النقد وزيادة الإنفاق الاستهلاكي ينعكس ذلك علي المستوي العام للأسعار، حيث يؤدي الي تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم وارتفاع الأسعار والذي يؤثر بدوره في خفض مستوي المعيشة لأصحاب الدخل المحدودة والثابتة، وعدم تحقيق الاستقرار والتوازن الاجتماع^(٢)، كما أنه يساهم في عدم توازن ميزان المدفوعات، وهو ما يترتب عليه حرمان الخزانة العمومية من مواردها المشروعة^(٣)، كذلك يؤثر التهرب على هيكلية وتوازن وضعف الاقتصاد القومي، وتقلل رغبة العمل الاقتصادي المشروع لاسيما عن طريق التأثير على المؤسسات الناشئة، والإخلال بشروط التبادل التجاري

٣) الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي الي أثار اجتماعية كثيرة، من بينها إضعاف أخلاق الجماعة، وروح التضامن بين أفراد المجتمع، وانتشار الممارسات غير الأخلاقية في

(١) أرزيق، كمال، الجباية المحلية كمورد لميزانية الجماعات المحلية. fac.dz.batna.univ.www

(٢) السامرائي، يسري مهدي، العبيدي، زهرة خضير عباس، مرجع سبق ذكره، ص ١٣٥.

(٣) إبراهيمي، أبوظالب (٢٠١٢)، "مقارنة اقتصادية للتهرب بالجزائر"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ص ٢٠٠.

المجتمع، والشعور بالظلم وعدم المساواة والعدالة بين المكلفين في توزيع العبء الضريبي، وتعميق الفوارق الطبقيّة بين الأفراد، كما يساهم التهرب في ارتفاع معدلات البطالة، حيث أن استيراد البضائع بطريق التهريب يؤدي الي زيادة الطلب علي المنتج الأجنبي المهرب نظراً لانخفاض أسعاره، وبالتالي يقل الطلب علي المنتج الوطني والذي يؤثر على الإنتاج الوطني كما يضر بالصحة والأمن وذلك بإدخال بضائع مهربة مغشوشة وليست مطابقة للمواصفات والمقاييس المعتمدة من جهاز حماية المستهلك، وهو ما يؤثر على مستوى الخدمات العامة المقدمة لمواطنيها، والذي بدوره يؤثر بالسلب على المنتجين الشرعيين ويحرمهم من حقوقهم^(١)

المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية بالغة الخطورة، لما له من آثار خطيرة على اقتصاديات كافة الدول، ولهذا فهو يحتاج الكثير من التنظيم للحد منه، سواء على الجانب الرسمي من خلال ما تسنه الدولة من قوانين جديدة وتعديل لقوانين سابقة من أجل خلق منظومة قانونية متكاملة ومتماسكة ومنظمة لكل أنواع الضرائب، وتحديد كافة الوسائل القانونية اللازمة لضمان التحصيل بطريقة عادلة، وبالتالي توفير مورد هام من موارد الأنفاق العام، ومن هذه الوسائل:

(١) الوسائل الوقائية:

تسعى الدولة الي توفير وسائل وقائية تخفف من عبء أو آثار هذه المشكلة الكبيرة التي تهتم كافة الدول سواء النامية أو المتقدمة وأن اختلفت نسبة التهرب لكل

(١) أبو نصار، محمد أبو نصار، المبيضين، مرجع سب ذكره، ص: ١٥، ١٤.

منهما، سواء على المستوى التشريعي، أو المستوى الإداري، الذي يمثل الوعاء الذي تصب فيه كل التشريعات الضريبية لتطبيقها، ولا بد من إعادة دراسة التشريع الضريبي بشكل محكم وخال من التعقيد، ومعالجة الثغرات التي قد يستخدمه المتهربون للتخلص من العبء الضريبي، ويتم ذلك بتنظيم الهيكل الضريبي بطريقة دقيقة تحقق العدالة والمساواة لجميع المكلفين، وذلك بصياغة التشريع الضريبي صياغة بسيطة تتميز بالاستقرار والمرونة، وإلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاته، واستقرار القوانين، حيث أن الصياغة الجيدة وعدم التعقيد تساهم في فهم المكلفين للنظام الضريبي، وتلعب دوراً مهماً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضريبة، وبالتالي تحقيق الإصلاحات الاقتصادية المرجوة والاستقرار المالي ودعم للتنمية بصفة عامة، إذ أن غموض النظام الضريبي وتعقيد التشريعات يشجع على التهرب الضريبي.

٢) الوسائل الرقابية:

يحدد التشريع في كل دولة الجهات الرقابية على الضرائب، ففي المملكة العربية السعودية تختص الهيئة العامة للزكاة والدخل باعتبارها الجهة المسؤولة عن تحصيل الضريبة في المملكة بنظام الرقابة الداخلية، وفي مصر تختص الهيئة العامة للضريبة في مصر وكافة الفروع التابعة لها بسلطة التفتيش والرقابة والتحقيق وضبط مخالفات أحكام النظام الضريبي والتي تعتبر من أفضل وسائل مكافحة التهرب الضريبي^(١)، ومن الوسائل التي تبنتها المملكة العربية السعودية للحد التهرب الضريبي:

(١) السامرائي، بسري مهدي، العبيدي، زهرة خضير عباس، مرجع سبق ذكره، ص ١٣٥، ١٣٧

- مراجعة الثغرات في التشريع الضريبي التي قد يستغلها المكلف للتهرب من الضريبة، والتأكيد على صياغته بطريقة سلسلة، فمن المعروف أن ضعف النظام وعدم فهمة لدي المكلفين بالضريبة قد يكون سبباً في ازدياد التهرب الضريبي.
- رفع الوعي الضريبي لدي مواطنيها بكافة الوسائل المتاحة، والذي يساهم في التقليل من التهرب.
- رفع كفاءة الموظفين بالهيئة بخضوعهم لدورات تدريبية داخلية وخارجية لتقديم أفضل خدمات للمكلفين.
- دعم الموظفين بالهيئة مادياً ومعنوياً، والذي يقلل من نسبة الرشاوي التي يتقاضاها الموظفين لتعويض الرواتب الضعيفة، مقابل مساعدة المكلفين للتهرب من العبء الضريبي.
- كما نظمت الهيئة العامة للزكاة والدخل لائحة المكافآت التشجيعية للمبلغين في مخالفات الزكاة والضرائب، وأشارت المادة ٧ من اللائحة كيفية احتساب المكافأة للمبلغ، وتتضمن منح مكافأة مالية لا تتجاوز ما يعادل ٢,٥% من قيمة المبالغ والغرامات المحصلة، أو مليون ريال سعودي أيهما أقل، وبحد أدنى ألف ريال سعودي^(١)
- ومن الإجراءات التي نص عليه نظام ضريبة الدخل لمكافحة التجنب الضريبي، بموجب اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ والتعديلات اللاحقة عليها بالقرارات الوزارية

(١) الهيئة العامة للزكاة والدخل، متاح على الرابط التالي:
https://gazt.gov.sa/ar/MediaCenter/News/Pages/News_342.aspx

وأخرها القرار رقم (٢٥٦٨) بتاريخ ١٢/٨/١٤٤٠ هـ نص المواد (٦٣)، (٥٨)،
(١٦):^(١)، فقد نصت المادة (٦٣):

- لا يجوز الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي.
 - إعادة تكييف المعاملات التي تتخذ صورة غير صورتها الحقيقية.
 - تمتلك الهيئة العامة للزكاة الحق في الربط الضريبي على المكلف الذي تأخر عن تقديم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، بالأسلوب التقديري مع مراعاة ظروف المكلف النفسية والاجتماعية، والاقتصادية للمكلف، فكلما كانت الظروف الاقتصادية للمكلف حرجة كلما كان ذلك دافع للتهرب الضريبي.
 - يجوز للهيئة إعادة توزيع الإيراد والمصروفات في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة أو تنتمي لنفس الجهة.
 - إذا تقاسم المكلف دخله ومع شخص آخر أو قام بتجزئته فإن الهيئة تملك تعديل الوعاء الضريبي للمكلف وللشخص الآخر حتى لا يحدث أي تخفيض للضريبة.
- وحسب نص المادة ٥٨ من اللائحة تملك الهيئة العامة للزكاة والدخل الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف لتوفير كافة المعلومات التي تحتاج إليها، سواءً عن المكلف نفسه، أو للحصول على معلومات عن مكلف آخر وتفرض غرامة مالية مقدارها

(١) انظر اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥ هـ والتعديلات اللاحقة عليها بالقرارات الوزارية وأخرها القرار رقم (٢٥٦٨) بتاريخ ١٢/٨/١٤٤٠ هـ الهيئة العامة للزكاة والدخل، متاح على الرابط التالي: General

(٣٠٠٠) ثلاثة آلاف ريال على كل من امتنع عن التعاون مع موظف الهيئة المختص لإتمام عملية الفحص أو أداء عملة على الوجه المطلوب.

كما حددت المادة (١٦) من الفقرة (٣) من اللائحة التنفيذية للنظام ضريبة الدخل حالات تحد من التهرب الضريبي، من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية، ويحق للمصلحة إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

- يجوز للهيئة قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع فرض الغرامات التي تستحق عليه نظاماً، حتى ولو لم يقدم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية إلا بعد انتهاء الموعد النظامي، طالما كان قبل إصدار المصلحة للربط التقديري.
- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف، أو مسك دفاتر بغير اللغة العربية.
- في حالة عجز المكلف إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية، يجوز للهيئة إضافة جزاءات نظامية أخرى، تري إضافتها، حيث ورد في الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من هذه اللائحة والتي تنص علي: "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف".
- عدم تقيد المكلف بالشكل والنماذج المطلوبة في الدفاتر، والسجلات طبقاً للمحدد في نظام الدفاتر التجارية.

ومن الأساليب التي تبنتها مصر لمكافحة التهرب الضريبي^(١):

- مراجعة ضعف التشريعات الضريبية المصرية، وسد كافة الثغرات التي قد تكون دافعاً للمكلفين للتهرب الضريبي.
- رفع الوعي بأهمية الضريبة ودورها في التنمية الاقتصادية في المجتمع المصري.
- تشجيع الممولين على إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة لكافة التعاملات والتي تساهم في تحديد الأرباح الحقيقية وبالتالي تتم عملية أحكام الرقابة والمتابعة الضريبية.
- تحسين كفاءة مصلحة الضرائب المصرية وتزويدها بكافة بالالات الحديثة من حواسيب وأجهزة متطورة وضرورية لسرعة انجاز العمل
- التشجيع على التعامل بفواتير ضريبية لكافة المعاملات المالية
- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في مصلحة الضرائب.
- تحقيق العدالة الضريبية والمساواة بين المكلفين.
- ميكنة مهام مصلحة الضرائب المصرية
- إلزام المكلفين بتوضيح كافة أملاكهم الموجودة في الخارج وكافة الأنشطة التي يباشرونها في الخارج، وفرض الرقابة على الصرف الأجنبي، ومنع الأجانب من مغادرة البلاد قبل تصفية الضرائب المستحقة عليهم وتحصيلها^(٢)

(١) عبد الباقي، حسين سيد حسن (٢٠١٩)، "التهرب الضريبي"، عدد ١٦ أغسطس، جريدة الجمهورية، مصر

(٢) عليجات، خالد عيادة، مرجع سبق ذكره، ص ١١٩

٣) الوسائل الجزائية:

يعد فرض عقوبات على المتهريين من الضريبة السلاح الفعال الذي يساعد في التخفيف من حدة التهرب الضريبي، ومن الضروري أن تكون الأحكام الجزائية ملائمة ومشددة حتى تحقق الردع المطلوب للمتتهريين، وتنوعت العقوبات الجزائية في النظام الضريبي السعودي، والتشريع الضريبي المصري بين عقوبات مالية وجزائية، وحدد القانون الظروف التي يكون فيها المكلف تحت طائلة العقوبات (الغرامات، والإضافات) في حالة ارتكابه المخالفات القانونية علي النحو التالي:

أ) العقوبات التي نص عليه النظام السعودي:

➤ العقوبات التي نص عليه نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) لسنة ١٤٣٥هـ

وفقاً لنظام ضريبة الدخل والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١١/١٤٢٥هـ والمعدل بالمراسيم الملكية رقم (م/١١٣) وتاريخ ٣٨/١١/١٤٣٨هـ رقم (م/١٣١) وتاريخ ٣٨/١٢/١٤٢٩هـ، ورقم (م/٧٠) وتاريخ ٣٩/٧/١٤٣٩هـ، وفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة (٥٧) والمادتين (٧٦)، و (٧٧) من نظام ضريبة الدخل السعودي والفقرة (٣) من المادة (٥٥) والمواد (٦٧)، و(٦٨) و (٦٩)، يمكن حصر الغرامات المتعلقة بضرائب الدخل على النحو التالي:

أ. غرامة عدم التسجيل في الموعد المحدد:

في حالة تأخر المكلف بإخطار هيئة الزكاة والدخل في البدء بنشاطه، تفرض عليه غرامة بمقدار (١٠٠٠) ريال سعودي، وذلك للشخص الطبيعي، و(١٠٠٠٠) ريال سعودي وذلك للشخص الاعتباري، و(٥٠٠٠) ريال سعودي وذلك للكيانات الأخرى.

ب. غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد:

في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد، نصت المادة (٧٦) من نظام الضريبة على الدخل، على، تحصل الأعلى من الغرامتين في البديلين التاليين:

▪ البديل الأول: غرامة ١% من إجمالي إيرادات المكلف على ألا تتجاوز عشرون ألف ريال سعودي.

▪ البديل الثاني: غرامة حسب النسب التالية:

- (٥%) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ٣٠ يوماً من الموعد المحدد.

- ١٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ٣٠ يوماً ولم يتجاوز ٩٠ يوماً عن الموعد النظامي.

- ٢٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ٩٠ يوماً ولم يتجاوز ٣٦٥ يوماً من الموعد النظامي.

- ٢٥% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ٣٦٥ يوماً من الموعد المحدد.

بالإضافة إلى الغرامات الواردة في أحد البديلين تضاف على المكلف غرامة تأخير (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير- ولا تتوجب هذه الغرامة إذا لم تكتمل مدة التأخير (٣٠) يوماً من تاريخ الاستحقاق.

ج. غرامة الغش والتهرب:

قضت المادة (٧٧) من نظام الضريبة على الدخل غرامات التأخير والغش التالية^(١):

- إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد
- علاوة على الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة.
- عقوبات ضريبة القيمة المضافة والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وفقاً للمادة (٤٠)، (٤١)، (٤٢)، (٤٣)، (٤٥)، (٤٧)^(٢):

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

(١) انظر نظام ضريبة الدخل والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥ / ١ / ١٥ هـ وتعديلاته ووفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة (٥٧) والمادتين (٧٦)، و (٧٧) من نظام ضريبة الدخل السعودي والفقرة (٣) من المادة (٥٥) والمواد (٦٧)، و(٦٨) و (٦٩).

(٢) انظر نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٣ بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ المنشور بالجريدة الرسمية ١٤٤٠ هـ

- من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدد المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها عشرة آلاف ريال.
- يعاقب غير المسجل في حال قيامه بإصدار فاتورة ضريبية بغرامة لا تتجاوز (١٠٠٠٠٠) مائة ألف ريال، وذلك دون الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي نظام آخر.
- يعاقب بغرامة لا تزيد على (٥٠٠٠٠) خمسين ألف ريال، كل من:
- ✓ لم يلتزم بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية خلال الفترة المنصوص عليها في اللائحة، وتكون الغرامة عن كل فترة ضريبية.
 - ✓ منع أو أعاق موظفي الهيئة أو أي من العاملين لديها من أداء واجباتهم الوظيفية.
 - ✓ خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة.
 - ✓ في حال تكرار المخالفة نفسها خلال ثلاث سنوات من تاريخ صدور قرار العقوبة السابقة نهائياً،
 - ✓ تجوز مضاعفة الغرامة في حق المخالف بموجب ذلك القرار
- العقوبات المنصوص عليها في نظام الضريبة الانتقائية المادة (٢١) و (٢٢)^(١):

(١) الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضريبة القيمة المضافة متاح على الرابط التالي:
https://gazt.gov.sa/ar/MediaCenter/News/Pages/News_342.aspx

- وفقاً للمادة (٢١) يعاقب كل من يخالف حكم الفقرة (١) من المادة (الرابعة عشرة) من النظام بغرامة لا تقل عن (٥%) ولا تزيد على (٢٥%) من قيمة الضريبة التي كان يتعين الإقرار بها.

- وفقاً للمادة (٢٢) 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.

(ب) العقوبات التي نص عليه التشريع المصري

➤ عقوبات قانون ضريبة الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥^(١).

أقر المشرع المصري بنص المادة (١٣٢) من ضريبة الدخل بمعاينة كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرار ضريبي أو وثائق مؤيدة له، إذا قام بإخفاء وقائع علمها أثناء عملة بالهيئة ولم تف صح عنها المستندات التي شهد بصحتها، أو قام بتعديل أو تغيير بيانات في الدفاتر أو الحسابات علي غير الحقيقة بزيادة أو قلة الأرباح، بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنية ولا تجاوز مائة الف جنية أو بإحدى العقوبتين، كما عاقب الممول المتهرب من الضريبة بنص المادة (١٣٣) بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها أو بإحدى العقوبتين، وقد خصص المشرع المصري مادة منفصلة لعقوبة الشريك في جريمة التهرب الضريبي بموجب المادة (١٣٤)، وهو يعاقب بالتضامن مع الممول في أداء الضريبة التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها. وفي حالة امتناع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي، أو تقديم أخطار مزاولة

(١) انظر المادة (١٣٢) و(١٣٣) و(١٣٤) و(١٣٥) قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، المنشور بالجريدة الرسمية، ع (٢٣).

المهنة، بموجب نص المادة (١٣٥) يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنية ولا تجاوز عشرة آلاف جنية. وفي جميع الأحوال في حالة العود لارتكاب نفس المخالفة خلال ثلاث سنوات تضاعف الغرامة المنصوص عليها في النظام.

➤ عقوبات في قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦^(١)

أقر المشرع المصري عقوبات التهرب الضريبي بموجب نص المادة (٦٧) و(٧١) من ضريبة القيمة المضافة، حيث نصت المادة (٦٧) علي "يعاقب التهرب من الضريبة وضريبة الجدول، بالحبس مدة لا تقل عن (ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات)، وبغرامة لا تقل عن (خمسة آلاف جنية ٥٠٠٠ آلاف جنية) (ولا تجاوز خمسين ألف جنية ٥٠٠٠٠ جنية)، أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم علي الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال"، والمادة (٧١) نصت علي "كل محاسب او مراجع مقيد بجدو المحاسبين والمراجعين خالف الالتزامات المنصوص عليها في المادة ٣٠ من نفس القانون، بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنية ولا تجاوز خمسين الف جنية، ويجوز مصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت أو أُجرت فعلاً بمعرفة مالكيها له لهذا الغرض وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة، وتضاعف العقوبة في حالة العود وارتكاب الجريمة خلال الثلاث سنوات، وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال.

(١) انظر المادة (٦٧) و(٧١) قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، المنشور بالجريدة الرسمية المصرية، ع ٣٥،

وفي النهاية نلاحظ أن المشرع السعودي لم ينص على عقوبة سالبة للحرية واكتفى فقط بالغرامة التي قد تصل إلى مائة ألف ريال كحد أقصى، في حين نص المشرع المصري قد على العقوبة السالبة للحرية والعقوبة المالية، وترك المشرع السلطة التقديرية للقاضي، فإما أن يحكم (بكلتا العقوبتين) أو بإحدهما، بحسب الحالة المعروضة أمامه، وقد نص المشرع على عقوبة سالبة للحرية المكلف تتراوح من (٣-٥) سنوات، فضلاً عن الغرامة المالية التي قد تصل لمائة ألف جنية كحد أقصى. ولكن بالرغم من ذلك مازالت حالات التهرب الضريبي في ازدياد، لذلك نرى ضرورة نص النظام السعودي على العقوبات السالبة للحرية مع تشديد الحد الأقصى للعقوبة، مع تغليظ العقوبة السالبة للحرية في التشريع المصري، ورفع الغرامة المالية للحد الذي يكون رادعاً للمتهرب من الضريبة

خاتمة ونتائج البحث

من خلال دراستنا للتهرب الضريبي يتضح لنا أهمية الضرائب، ودورها الفعال في تمويل خزانة الدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية، وتعددت مفاهيم التهرب الضريبي بين المفهوم الفقهي، والمفهوم القانوني، وانتهينا أن كل من التشريعين السعودي، والمصري لم يضعوا تعريفاً قانونياً موحداً للتهرب الضريبي بل اكتفى التشريع السعودي بحصر الحالات التي تعد تهرباً ضريبياً، بينما ترك التشريع المصري ترك الأمر للفقهاء القانونيين، واتخذ التهرب الضريبي العديد من الأشكال المشروعة، وغير المشروعة وهو ما يسمى بالغش الضريبي.

وتتنوع الأسباب المؤدية الي التهرب الضريبي بين أسباب تشريعية تظهر في قصور التشريعات الضريبية، ووجود العديد من الثغرات التي يمكن للمكلفين استغلالها للتخلص من الضريبة، وأسباب جزائية تظهر في ضعف الجزاءات المطبقة على المكلفين مما يدفعهم الي التهاون بها ويشجعهم على التهرب الضريبي، وغيرها من الأسباب الاجتماعية، والنفسية للمكلف وعدم الشعور بالعدالة في التوزيع العبء الضريبي بين المكلفين.

ولكي يعد التهرب من الضريبة جريمة معاقب عليها والفاعل مسؤول جنائياً، كان لابد من توافر أركان الجريمة، والتي تتطلب توافر الركن المادي والركن المعنوي، والركن المادي يعني استخدام المكلف وسائل احتيالية للتهرب الضريبي، الي جانب توافر القصد الجنائي العام بمعنى اتجاه الإرادة لارتكاب لفعل المجرم والقصد الجنائي الخاص وهو قصد التخلص الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي وهذا هو الركن المعنوي.

كما انتهينا أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظراً لأن المتهربين من الضريبة موهوبين في استعمال الطرق الاحتيالية مستغلين الثغرات والضعف التشريعي، وقد يتهربون ولا يحاسبون لأنهم لم يخالفوا القانون، ولمجابهة التهرب الضريبي علينا أولاً معالجة أي قصور، أو ضعف تشريعي وتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، واهتمام الحكومة بتطوير ودعم الإدارة الضريبية وغيرها من الوسائل الحديثة. ويمكن اختصار نتائج البحث في الآتي:

- ١) الضريبة مورد هام من موارد تمويل الدولة ودفع عجلة التنمية، ومع عدم الاهتمام بها وتحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين، قد تفتح المجال للتلاعب والتهرب من الضريبة مما يضر بالمصالح الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.
- ٢) يعد التهرب الضريبي مشكله عالمية تؤرق العالم اجمع سواء الدول النامية، أو حتى الدول المتقدمة لما لها من تأثيرات سلبية على خزانه الدولة، وذلك بفقد الدولة مورداً هاماً من مواردها المالية اللازمة للتنمية الاقتصادية.
- ٣) تجاهل الحكومة عن دعم الإدارة الضريبية وعدم النهوض بها، وتلبية متطلبات الموظفين في تحسين المستوى المعيشي الذي يكفيهم بدلاً من اللجوء الي طرق غير مشروعة تساهم في زيادة التهرب، والاهتمام بتطوير الدورات التأهيلية للموظف بدلاً من الدورات التقليدية التي لا تزيد من كفاءة الموظف.
- ٤) ضعف التشريعات الضريبية ووجود الكثير من الثغرات التي قد يستغلها المكلفين للتهرب الضريبي ومع ضعف واضح لتأثير الجزاءات القانونية في ردع من يتهرب من الضريبة.
- ٥) يوجد ارتباط واضح بين العدالة الضريبية والتهرب الضريبي، فكلما زادت العدالة في توزيع العبء الضريبي كلما قلل ذلك من التهرب الضريبي،

وبالعكس كلما انعدمت العدالة والمساواة، أدى ذلك الي تعميق الفوارق الطبقيّة وإضعاف الروح الأخلاقيّة بين أفراد المجتمع.

٦) تختلف الطرق والوسائل التي اتبعتها كل دولة لمواجهة التهرب الضريبي، واتباع سياسات ضريبية حديثة ومتطورة تساهم في الحد من التهرب الضريبي.

توصيات البحث:

١) معالجة نواحي الضعف في التشريع الضريبي، وتلافي الثغرات التي ينفذ منها المكلفون من الضريبة.

٢) تنبني النظام السعودي للعقوبات السالبة للحرية، وعدم الاكتفاء بفرض الغرامات فقط.

٣) تشديد العقوبات المنصوص عليها في النظام، ورفع حد الغرامات مع التشهير بالمتهربين إعلامياً.

٤) تطبيق أقصى العقوبات على المكلفين المتهربين من الضرائب وقاموا باستخدام طرق احتيالية.

٥) تطبيق أقصى العقوبات على العاملين في الأجهزة الضريبة الذين يساهمون المكلفين على التهرب الضريبي.

٦) تحسين المستوي المعيشي للعاملين في الأجهزة الضريبة، بزيادة رواتبهم للحد الذي يمنعهم من تلقي رشوة من المكلفين

٧) زيادة كفاءة نظام التحصيل الضريبي وزيادة كفاءة مقدري ومحصلي الضريبة للكشف عن حالات التهرب المختلفة من خلال التأهيل والتدريب.

- ٨) نشر الوعي الضريبي من خلال وسائل الأعلام المختلفة وعقد الندوات ومحاضرات للمواطنين وتعريفهم بأهداف الضريبة المختلفة.
- ٩) وضع حوافز تشجيعية تساهم في الحد من التهرب الضريبي واختيار الأوقات الأكثر ملاءمة للمكلف والتفسيط في دفع الضريبة.
- ١٠) عدم المغالاة في سعر الضريبة المفروضة، ضرورة دعم الحكومة نحو دعم الإدارة الضريبية
- ١١) مسك دفاتر محاسبية صحيحة تبين النفقات والإيرادات بشكل صحيح ومنظم وليس صورياً للحد من تحيز المقدر وجعل قراره أكثر موضوعية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

- (١) جامع، أحمد (١٩٧٨)، "فن المالية العامة" الجزء الأول، دار النهضة العربية، ص ٢٤٨.
- (٢) الجنابي، طاهر (٢٠٠٧)، "علم المالية العامة والتشريع المالي"، العاتك للطباعة، القاهرة، مصر.
- (٣) الجندي، حسن (٢٠٠٦)، "القانون الجنائي الضريبي"، دار النهضة العربية، الجزء ١ و٧، مصر.
- (٤) الحاج، طارق (٢٠٠٩)، "المالية العامة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- (٥) سرور، أحمد فتحي (١٩٦٠)، "قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية"، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر.
- (٦) _____ (١٩٩٠)، "الجرائم الضريبية"، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، ط ١.
- (٧) عبد السلام، محمد (١٩٦٨)، "دراسة في مقدمة علم الضريبة"، الطبعة الثانية دار المعارف، القاهرة،
- (٨) عبد الواحد، عطية (٢٠٠٠)، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة.

- ٩) العطور، رنا إبراهيم (١٩٩٣)، "التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، الطبعة الأولى، مطابع الشمس، عمان.
- ١٠) علي، مجدي محمد، أحمد، نصر أبو العباس (٢٠١٠)، "الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل"، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة.
- ١١) فهمي، محمد مرسي، وعبد الله، سيد لطفي (١٩٩٠)، "الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية"، القاهرة، بدون دار نشر.
- ١٢) محمود رياض عطية (١٩٦٠)، "موجز في المالية العامة"، دون دار نشر، مصر.
- ١٣) ناصر، مراد (٢٠٠٤)، "الغش والتهرب الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة الجزائر.

ثانياً: البحوث المنشورة:

- ١) أبو نصار، محمد أبو نصار المبيضين، عقلة المبيضين (٢٠٠٠)، "التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، الأردن.
- ٢) باقر، علي عبد العظيم (٢٠١٥)، "دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات العليا الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد ٧، ع ٢٤.
- ٣) الخطيب، خالد (٢٠١٥)، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، مجلة القصاص المدني، سلسلة دراسات وأبحاث المغرب، ع ٧.

- (٤) الخطيب، محمد خالد، (٢٠٠٠)، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، ع ٢٤.
- (٥) السامرائي، يسري مهدي، العبيدي، زهرة خضير عباس (٢٠١٢)، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ع ٩٤.
- (٦) السديري، فهد بن سلطان، والماس، حنين بنت أحمد (٢٠١٨)، "دراسة ميدانية استكشافية التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامع عين شمس، مج ٢٢، ع ٤.
- (٧) السعدني، مصطفى حسن بسيوني (٢٠١٠)، "التهرب الضريبي، أبعاده، صورة العقوبات المقررة"، مجلة المال والتجارة، ع ٥٠٠.
- (٨) السعيد، صالح بن عبد الرحمن (٢٠١٣)، "التهرب الزكوي في المملكة العربية السعودية: أساليبه، وصوره، وطرق علاجه"، دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، م ٢٦، ع ٩.
- (٩) دنيا زاد، سويح (٢٠١٤)، "جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة الفقه والقانون، كلية الحقوق جامعة باتنة - الجزائر ع ١٧.
- (١٠) حامد، منصور الفيتوري (٢٠١٥)، "إشكاليه ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي"، مجلة البحوث القانونية، جامعة مصراتة، كلية الحقوق، ع ١.

- (١١) حسين، محمد حسين قاسم (٢٠٠٤)، "الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤"، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية.
- (١٢) سليم، قصاص (٢٠١٧)، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد ٤٨.
- (١٣) عبد الغفور، حسام فايز (٢٠٠٥)، "الوسائل التي تبناها قانون ضريبة الدخل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، مجلة النجاح للعلوم الإنسانية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- (١٤) عليمات، خالد عياد (٢٠١٢)، "التهرب الضريبي: أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه"، مجلة المنارة، مجلد ١، عدد ٢.
- (١٥) المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني (٢٠١٤)، "التهرب الضريبي في الأردن أسبابه وطرقه وحجمه"، المجلة الوطنية بالأردن، ع ٣.
- (١٦) محسن، حسن سالم (٢٠١٦)، "الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي"، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدنانير، الجامعة المستنصرية، ع ١٠.
- (١٧) مرسلي، عبد الحق (٢٠١٩)، "التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الضريبي الجزائري"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية المركز الجامعي، معهد الحقوق والعلوم السياسية، ع ٢٠.

- ١٨) مرسل، عبد الحق (٢٠١٩)، "التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الضريبي الجزائري"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية المركز الجامعي، معهد الحقوق والعلوم السياسية، ع ٢٠.
- ١٩) مقبل، عبد الواسع أحمد (٢٠١٢)، "التهرب الضريبي"، مجلة الاقصادي، جامعة عدن، كلية الاقتصاد، ع ٩.

ثالثاً: الرسائل العلمية:

- ١) إبراهيمي، أبوطالب (٢٠١٢)، "مقارنة اقتصادية للتهرب بالجزائر"، رسالة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان.
- ٢) العامري، حمد سعيد الزهراني (٢٠١٩)، "جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة: دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة.
- ٣) عبد الغفور، طه حميد (٢٠٠٨)، "تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته"، رسالة ماجستير، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبات.
- ٤) قدي، عبد المجيد (١٩٩٥)، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية"، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، الخروبة.
- ٥) كتانة، خيرى مصطفى (١٩٩٨)، "اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٦) منتصر، حمد أحمد محمد (٢٠١٠)، "الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي: دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عين شمس.

(٧) ناشد، سوزي عدلي (٢٠٠٠)، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية"، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة إسكندرية.

(٨) الندوي، سعيد جميل (٢٠١١م)، "دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى - المملكة العربية السعودية.

(٩) النعيم، رشا عبد المجيد سعيد (٢٠٠٥)، "التهرب الضريبي في المهن الطبية"، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة عداد.

رابعاً: تشريعات وأحكام:

- (١) قانون الضريب على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- (٢) قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.
- (٣) نظام ضريبة الدخل والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وتعديلاته ووفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة (٥٧) والمادتين (٧٦)، و (٧٧) من نظام ضريبة الدخل السعودي والفقرة (٣) من المادة (٥٥) والمواد (٦٧)، و(٦٨) و (٦٩).
- (٤) نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣) بتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ المنشور بالجريدة الرسمية ١٤٤٠هـ
- (٥) محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٤٥٤ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٧ فبراير ١٩٥٢، مكتب فني ٣ رقم الجزء ٢ رقم الصفحة ٧٤٢.

خامساً: مواقع إنترنت:

٦) أرزيق، كمال، الجباية المحلة كمورد لميزانية الجماعات المحلية.

www.univ.batna.dz.fac

٧) جريدة العرب الدولية، مصر تتطلع للوصول إلى المتوسطات العالمية في إيرادات الضرائب ضمن برنامج إصلاحي ينتهي في ٢٠٢٠، ديسمبر ٢٠١٧ م، ع ١٤٢٤٨.

٨) صحيفة مال الاقتصادية، عدد ١٩ ديسمبر، ٢٠١٨،

<https://www.maaal.com/archives/20181219/11635>

٩) الهيئة العامة السعودية للزكاة والدخل، ضريبة القيمة المضافة متاح على الرابط التالي:

https://gazt.gov.sa/ar/MediaCenter/News/Pages/News_342.aspx