

كلية حقوق
جامعة بنها

بحث في التهرب الضريبي و كيفية التغلب عليه

الدكتور / محمد حامد رشاد أحمد
مدرس الاقتصاد بالمعهد العالي
للعلوم الإدارية ببلقاس

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

أن التهرب الضريبي يعتبر من أهم المشكلات التي تواجه المجتمع نظرا لكونها إحدى مظاهر التفكك الاقتصادي والسياسي لان شيوعها يؤدي إلى إشاعة الفرقة بين المجتمع والقضاء على وحدته الوطنية وضعف الأخلاق الاجتماعية لدى أفراد المجتمع . والضريبة تعتبر هي المرأة العاكسة لفلسفة المجتمعات حيث تعبر عما يسور المجتمعات من قيم ومذاهب مختلفة والضريبة تعتبر عبء ومن النادر أن يوجد مجتمع لا توجد به نسبة تهرب ضريبي .

وهذه الظاهرة تختلف من مجتمع لآخر فمع ارتفاع مستوى معيشة المجتمع يرتفع الوعي الضريبي ويمكن عن طريق السياسة الضريبية الجيدة والتشريعات المعتدلة والتنفيذ الواعي يمكن تخفيض نسبة التهرب الضريبي .

ويجب تطوير قانون الضرائب على الدخل لكي يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والسياسية السائدة في مصر حيث يجب تحويل الضرائب من ضرائب نسبية إلى ضرائب تصاعديّة تحقيقاً للعدالة الاجتماعية التي تتحقق من خلال العدالة الضريبية. ويجب أن يتجرد الفرد من أنانيته بصورة .

أما بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي فيصعب التغلب عليه حيث يصعب تبادل المعلومات عن المتهربين حيث أن كثير من الدول تتغلل بسرية الحسابات في البنوك ومحاوله كل ومحاوله كل دولة حماية رعاياها في مواجهة الدول الأخرى.

بالإضافة إلى عدم رضا حكومات كثير من الدول للتعاون لمكافحة التهرب الضريبي بحجة أن ذلك سيمنح الدول الأخرى حق التغلغل في سلطاتها داخل الدولة بالإضافة إلى :أنا المكافحة سوف تؤدي إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمار الأجنبي .

اشكالية البحث

يقوم البحث بدراسة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال التعرف على أسبابه وأنواعه وأهميته واثاره وكيفية مواجهة تلك الجريمة

أهمية البحث

يعزى اختيار الموضوع إلى

أن الضرائب أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة عن طريقها يتم تمويل الجانب الأكبر من النفقات العامة

مكافحة التهرب الضريبي بالوقوف على أسبابه وكيفية تلافى هذه الأسباب

هدف البحث

تحليل وتقييم ظاهرة التهرب الضريبي وما ينتج عنها من آثار وخيمة على مختلف المستويات، فهي تتطلب دراسة واهتمام أكبر من أي وقت مضى ، فالعلاقة بين الوعي الضريبي والحصيلة الضريبية علاقة طردية ، ومع انخفاض الوعي الضريبي لدى الممول ، فإن مثل هذا الممول سوف يلجأ إلى كل أساليب الغش والتهرب مما يصعب الأمر على الإدارة الضريبية ويقلل فرص نجاح النظام الضريبي

منهج البحث للإجابة على إشكالية الدراسة واختبارا لصحة فرضياتها ، وصولا إلى الأهداف المسطرة ، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خلال تجميع البيانات المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للبحث المنهج التحليلي وذلك من خلال الدراسة والتحليل لظاهرة التهرب الضريبي

خطة البحث

للقيام والإلمام بجوانب الدراسة . ومن ثم تحقيق الأهداف المسطرة ، وإجابة من على إشكالية البحث ، قام الباحث بتقسيم العمل إلى مبحثين بالإضافة إلى المبحث التمهيدي

وقد شمل المبحث التمهيدي المطالب التالية

المطلب الأول : النظرة التاريخية الضريبية

المطلب الثاني : تعريف الضريبة

المطلب الثالث : أركان الضريبة

المطلب الرابع : القواعد الأساسية لفرض الضريبة

المطلب الخامس : أنواع الضرائب

أما عن المبحث الأول فقد ضم المطالب الآتية

المبحث الأول : التهرب الضريبي

المطلب الأول : ماهية التهرب الضريبي

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

المطلب الثالث : أهمية التهرب الضريبي

المطلب الرابع : أسباب التهرب الضريبي

المطلب الخامس : آثار التهرب الضريبي

بينما عالج المبحث الثالث التهرب الضريبي عن طريق المطالب التالية

المبحث الثاني : كيفية مواجهة التهرب الضريبي

المطلب الأول : مكافحة التهرب الضريبي

المطلب الثاني : مكافحة التهرب الضريبي الدولي

المطلب الثالث : جريمة التهرب الضريبي

مبحث تمهيدي

المطلب الأول: النظرة التاريخية الضريبية

الضرائب تعتبر أداة مالية تقتطع جزء من أموال الناس وتحوله إلى الدولة في سبيل تحقيق أغراضه^١ ولقد تطورت طبيعة الضرائب واختلفت في أهدافها خلال العصور التاريخية المختلفة باختلاف النظم السياسية والظروف الاقتصادية الموجودة بالمجتمع^٢ وتاريخ الضرائب يختلف في البلاد الإسلامية عنه في بلاد أوروبا الغربية.

ففي البلاد الإسلامية اعتبرت هذه البلاد وفق للشريعة الإسلامية أن فرض الضرائب وتحصيلها عملا من أعمال السيادة^٣.

فوفق للمنظور الإسلامي فقد رأى الصحابة إن في المال حقا سوى الزكاة أي يجوز اخذ الضريبة حيث قال الرسول (ص) " إن في المال لحقا سوى الزكاة وفي ذلك يقول على ابن أبي طالب إن الله فرض على الأنبياء في أموالهم ما يكفي الفقراء فإن جاعوا فيمنع الأغنياء وحق على الله إن يحاسبهم يوم القيامة ويعذبهم " ^٤

أما في أوروبا الغربية فنفرق بين العصور القديمة والوسطى والحديثة ففي العصور القديمة كانت الضريبة في صورتها الأولى جزية يفرضها المنتصر على المهزوم^٥ ومع بدء العصور الوسطى كانت الضريبة مجرد وسيلة إلى تغطية نفقات أمراء الإقطاع أو جزية يقدمها الناس للأمير .

ومع ظهور الكثير من الفلاسفة مثل آدم سميث ولوك ومونتسكيو وغيرهم تغير مفهوم الضريبة فأصبحت ترتبط بالخدمة التي تؤديها الدولة للأفراد .

^١ الدكتور رفعت المحجوب : المالية العامة ، مكتبة النهضة ، ١٩٨٢ ص ١٨٨

^٢ الدكتور عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية ، دار المعارف الإسكندرية ص ١٢٣

^٣ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ١٨٨

^٤ الدكتور احمد بديع بليح : هيكل الإيراد العام في الإسلام : مع إشارة خاصة مع إشارة خاصة للزكاة ، مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة ، ص ٩

^٥ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ١٨٨

ولقد تغير هذا المفهوم في العصر الحديث إذ ليس هناك تعادل بين الضريبة التي يؤديها الفرد للدولة والخدمة التي يحصل عليها فالغني يدفع ضريبة أكبر من الفقير لأنه اقدر على الدفع منه وليس لأنه ينتفع أكثر من خدمات الدولة^١

المطلب الثاني: تعريف الضريبة

لقد تعددت تعريفات الضرائب فمنها أن الضريبة

((مبلغ من المال تجببه الدولة جبرا دون مقابل لتغطية النفقات العامة))^٢

((الضريبة مبلغ من النقود يلزم الأفراد بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين . وفقا لقواعد مقرره))^٣

ويمكن تعريف الضرائب أيضا

" بأنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ، دون مقابل خاص بدافعها وذلك بغرض تحقيق نفع عام "^٤

" الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع "^٥

ويعرف **GEZE** (الضرائب على أنها " مساهمة مالية يجبر الأفراد على تقديمها بصفة نهائية وبدون مقابل وذلك بهدف تغطية النفقات العامة "

أما التعرف الذي يقترحه **GAUDEMET** للضرائب فهو " اقتطاع يتم عن طريق الجبر بواسطة السلطة العامة ويهدف أساسا إلى تغطية الأعباء العامة وتقسيمها بحسب المقدرة التكاليفية للمواطنين " (٥)

ومن خلال هذه التعريفات المختلفة يمكن أن يضع الباحث تعريفا للضرائب وهي أن الضرائب هي أهم صور الإيرادات العامة السيادية للدولة وتفرض على الأفراد دون الارتباط بخدمة خاصة ويحصلون عليها وعن طريقها يتم تمويل الجانب الأكبر من النفقات العامة وتسمى

^١ الدكتور عبدالمنعم فوزي : المرجع السابق ، ص ١٢٣ ، ١٢٤

^٢ الدكتور عبدالجليل هويدى : المالية العامة ، ط ٢ ، دار الفكر العربي ، ١٩٨٣ ، ص ١٩٨

^٣ الدكتور محمد رياض عطية : موجز في المالية العامة ، دار المعارف ، ١٩٦٩ ، ص ١٤٥

^٤ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ١٩٠

^٥ الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٤ ص ١٥٧

الضرائب إيرادات سيادية لان الدولة تستخدم سيادتها أو قوة القهر القانوني في فرضها للضرائب^١.

وفق لهذه التعريفات المختلفة يمكن القول أن الضريبة تتكون من العناصر الآتية

المطلب الثالث: أركان الضرائب

الركن الأول: الضريبة فريضة إلزامية

في واقع الأمر أن الإنسان مجبر على دفع الضريبة وليس لديه خيار في ادفع الضريبة وإذا امتنع الفرد عن دفع الضريبة وقع تحت طائلة العقاب وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال الممول^٢.

وتنفرد الدولة بتحديد وعاء الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها دون أخذ رأي كل ممول على حده وهذا لا يتعارض مع الديمقراطية التي توجب تصديق السلطة التشريعية على الضرائب فمن أهم المبادئ القانونية للضرائب لا تفرض ضريبة إلا بقانون ولا يعفى منها إلا بقانون يوافق عليه أغلبية الأمة^٣.

ويلتزم بدفع الضريبة الوطنية والأجانب المقيمين في مصر وليس للأجانب أن يمتنعوا عن دفعها بحجة أنهم لا يملكون حق الانتخاب^٤.

وعنصر الجبر هذا هو الذي يميز الضريبة عما يدفعه الأفراد من ثمن مقابل شراء الخدمات التي تقوم المشروعات العامة ببيعها ويميزها أيضا عن القروض الاختيارية التي يقدمها الأشخاص بإرادتهم للدولة. الركن الثاني: الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص

يدفع الممول الضريبة بصرف النظر عما يحصل عليه من منافع لان العدالة الضريبية لا ترتبط بفكرة المنفعة وإنما ترتبط بالقدرة على الدفع فالغني يدفع ضرائب أكثر لقدرة على الدفع وليس لتحقيقه منفعة اكبر من الفقير^٥.

^١ الدكتور أحمد جمال الدين موسى : ميزانية الدولة ، ٢٠٠٦ ص ٢١٣

^٢ الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : المرجع السابق ، ص ١٠٧

^٣ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢١٤

^٤ الدكتور محمود رياض عطية : المرجع السابق ، ص ١٤٦

^٥ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ١٩٢

إذا الإنسان يدفع الضرائب لأنه عضوا في الجماعة السياسية ويستفيد دافع الضريبة بصفة عضو في الجماعة من إنفاق حصيلة الضرائب على المرافق العامة إذ انه لا يستفيد من الخدمات العامة بطريقة فردية.^١

و تتميز الضرائب عن الرسوم التي تفرض جبرا على الأفراد مقابل خدمة يحصل عليها الفرد مثل خدمة يحصل عليها الفرد مثل خدمة التعليم والصحة وغيرها.^٢

و تختلف الضريبة عن مقابل التحسين في عدم وجود نفع خاص مقابل التحسين وهو " عباره عن مبلغ مالي تقتضيه الدولة من الأشخاص الذين انتفعوا نفعاً خاصاً من بعض الأعمال ذات النفع العام التي قامت بها " .^٣

الركن الثالث: الضريبة مبلغ من المال

كانت الضريبة في الماضي تستوفي عن طريق الحصول على حصص عينية من الناتج وكان استعمال النقود قليل وقد كان البعض يقدم الضرائب عن طريق أعمال السخرة للدولة مثل إقامة الجسور أو السدود أو زراعة الأراضي وغيرها.

أما في العصر الحديثة فسادت الضرائب يتم عن طريق التعامل النقدي رغم وجود استثناءات في الوقت الحاضر في المناطق المتخلفة في إفريقيا إذا مازالت تطبق الضريبة العينية .

أسباب عدول الدولة عن الضرائب العينية :

- أن الدولة تتكلف كثيرا في جمع المحاصيل عنيا فالنقل والتخزين مكلف جدا
- في الوقت الحاضر أصبحت نفقات الدولة نقدية فكانت الدولة تقوم ببيع المحصول مرة أخرى وقد يؤدي التخزين إلى تلف المحصول

- لا تتفق الضريبة العينية مع العدالة الضريبية لان من الصعب إيجاد التكاليف الحقيقية لمحصول كل حتى يمكن خصمها من الإيراد.^٤

ونجد أن الحكومة المصرية قد لجأت إلى الضريبة العينية في بعض السنوات حيث تم فرض ضريبة عينية مستترة على القطاع الزراعي وذلك عن طريق إجبار الفلاحين على تقديم حصص

^١ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ١٩٢ ١٩٢

^٢ الدكتور أحمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢١٠

^٣ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ١٩٣

^٤ الدكتور عبدالجليل هويدي : المرجع السابق ، ص ١٩٨ ، ١٩٩

عينية من محاصيلهم إلى جهة التسويق التعاوني والفارق بين الأثمان التي تقدمها هذه الجهة إلى الموردين وأثمان نفس المحاصيل في السوق الحرة يعد ضريبة مستترة^١.

الركن الرابع: الضريبة تدفع بصفة نهائية وبدون مقابل

أن تحصيل الضريبة يكون محكوما بالقواعد القانونية ولهذا لا يمكن استردادها وبهذا تختلف عن القرض العام الاجباري إذ في الحالة الأخيرة تلتزم الدولة بسداد القروض في مواعيد محددة وفوائده في الأوقات التي يحددها القانون^٢.

الركن الخامس: هدف الضريبة المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع كان هدف الضريبة في البداية هو وسيلة لتوفي الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة حيث أن هدف الضريبة كان مقتصرًا على الجانب المالي الذي كان مستمد من حياد الضريبة الذي لم يكن في نفسه إلا تطبيقًا لمبدأ حياد الميزانية العامة الذي تبنته المذاهب المالية التقليدية مثل الفكر الكلاسيكي.

ومع تطور الفكر الاقتصادي والمالي ساهمت الضرائب في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^٣.

فقد تستهدف الضريبة تحقيق أغراض اقتصادية مثل التغلب على الأزمات الاقتصادية كالتضخم والركود وغيرها

وقد تستهدف إلى تحقيق أهداف سياسية أو فنوية أو وطنية مثل استخدام الحماية الجمركية لتشجيع المبادلات الاقتصادية بين بعض الدول دون البعض الآخر أو استخدام الإعفاءات الضريبية لصالح بعض الفئات الاجتماعية.

وقد تستهدف أيضا تحقيق أغراض اجتماعية مثل استخدام الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي بين

الفئات والرائح الاجتماعية^٤.

^١ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢١٤

^٢ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢٠١،٢٠٠ ؛ الدكتور احمد جمال الدين موسى: المرجع السابق ، ص ٢١٥، ٢١٠

^٣ الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : المرجع السابق ، ص ١٢٢، ١٢٣، ١٦٤؛ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ص ٢١٠، ٢١٩

^٤ الدكتور احمد جمال الدين : نفسه ص ٢١٩

المطلب الرابع: القواعد الأساسية لفرض الضريبة

لقد توافق علماء المالية على قواعد يجب مراعاتها عند وضع أي تقنين مالي وهذه القواعد قد وضعها آدم سميث وهي العدالة الملائمة واليقين والقاعدة الاقتصادية وهذه القواعد توفر التوفيق بين مصلحة الخزانة العامة ومصلحة الممولين^١.

أولا : قاعدة العدالة والمساواة

بمعنى توزيع أعباء الضرائب على الأفراد حسب قدرتهم على الدفع^٢ والفكر المالي الحديث ينصرف إلى إن الضريبة التصاعدية هي التي تحقق العدالة لأنها هي التي تسمح بان يسهم الممولون في الأعباء العامة كل تبعاً لمقدرته التكاليفية بعكس الفكر القديم الذي كان يربط العدالة بالضرائب النسبية^٣ . (٣)

ثانيا : قاعدة اليقين

وتعنى هذه القاعدة أن تتحرر القواعد الخاصة بفرض الضريبة وحسابها وتحصيلها بشكل واضح ودقيق بحيث تكون الضريبة مؤكدة لا تحكيمية فيجب معرفة ميعاد الدفع وطريقته^٤ حتى لا يتحمل فوائد تأخير دفع ويجب أن يكون على علم بالمكان الذي يدفع فيه حتى لا ترتبك أعماله^٥ وإجراءات التظلم حتى يستطيع الممول الحصول على حقوقه كاملة ويعرف الواجبات الملقاة عليه والأموال التي سيدفعها في أوقاتها المحددة . ويؤدي عدم تطبيق قاعدة عدم اليقين إلى ظلم كثير من الموظفين وتلاعبهم ويؤدي ذلك إلى ارتباك لدى أفراد الشعب وسوء الحالة الاقتصادية^٦.

ولتحقيق قاعدة اليقين أيضا يجب الإقلال من التغييرات والتعديلات في القوانين واللوائح المنظمة للضرائب حتى يتمكن الممول الإلمام بها دون مشقة^٧.

^١ الدكتور علي محمد توفيق : المالية العامة في المجتمعات الفردية والجماعية النزعة ، دار الجماعة المصرية ، ١٩٧٩ ، ص ١٤٣؛ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٢٢ .

^٢ الدكتور احمد بديع بليح : الاقتصاد المالي ، ١٩٨٢ ، ص ١٣١

^٣ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٢٠ ، ٢٠٠

^٤ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢١٠

^٥ الدكتور على محمد توفيق : المرجع السابق ، ص ١٤٤

^٦ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢١٠

^٧ احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٣٢٣

ثالثا: قاعدة الملازمة

يجب أن تجبي الضريبة في الوقت الملائم للمولين وذلك باختيار أكثر الطرق وأنسب الأوقات ملائمة لسداد الضرائب أي وقت الحصول على الأرباح^١.

((ففي الزراعة يجب أن تجبي الضريبة وقت جنى المحصول ، وفي ضريبة القيم المنقولة يجب أن تجبي وقت تخصيص الأرباح وصرفها ، وفي الأرباح التجارية يجب أن تجبي في نهاية السنة للمنشأة التجارية والصناعية ، والضريبة على المرتبات تجبي وقت صرف المرتبات)) .

إذا الحكومة تنظر للملائمة قبل حاجاتها إلى المال حتى لا يضار الاقتصاد القومي^٢.

رابعا : قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية

ويقصد بهذه القاعدة كما حددها آدم سميث هو ضرورة العمل على تحقيق الوفرة في نفقات جباية الضرائب والحد من تكلفة الإدارة الضريبية فمن الضروري أن تنظم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما تأخذه الضريبة من الممولين عما يدخل الخزانة العامة^٣ " فلا يتفق عقلا أو منطقا أن تستمر الدولة في فرض ضرائب ١٠٠ جنيه تصرف في سبيل الحصول عليها مبالغ أكثر مما تحصلها ٢٠٠ جنيه " ويجب تقليل هذه النفقات حتى تستخدم الدولة الرصيد الباقي فيما يعود بالنفع على الناس^٤.

المطلب الخامس: أنواع الضرائب

أولا الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة

تنقسم النظم الضريبية من حيث عدد الضرائب إلى نوعين نظام الضريبة

الواحدة ونظام الضرائب المتعددة ويقوم النظام الأول على أساس اكتفاء الدولة بفرض ضريبة واحدة أما النظام الثاني قيام الدولة بفرض عدة ضرائب متنوعة .

^١ الدكتور علي محمد توفيق : المرجع السابق ، ص ١٦٣؛ الدكتور احمد بديع : المرجع السابق ، ص ١٣٢

^٢ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢١٠

^٣ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٢٠٩؛ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٢٣

^٤ الدكتور عدلي محمد توفيق : المرجع السابق ، ص ١٤٤

نظام الضريبة الواحدة

لقد نادى العديد من المفكرين على مر العصور بتطبيق هذه الضريبة فقد رأى بعض مفكري القرن السابع عشر أن تفرض على الدخل وقد رأى البعض الآخر فرضها على الإنفاق^١ وفي القرن الثامن عشر نادى الفريوكرات بفرض هذه الضريبة على الأرض الزراعية لأنهم كانوا يرون أن الأرض الزراعية هي المصدر الوحيد للثروة وعلى ذلك يجب أن تفرض الضريبة على الناتج الصافي وهو دخل ملاك الأرض الزراعية ولا نتبع هذا الناتج الصافي في دورته الاجتماعية^٢.

ومن أبرز من دعا إلى الضريبة الموحدة في العصر الحديث وبالتحديد أواخر القرن التاسع عشر هو الكاتب الأمريكي هنري جورج حيث دعي إلى فرض ضريبة وحيدة على الزيادة الرأسمالية في قيمة الأرض^٣ أي تقتصر هذه الضريبة على ريع الأرض أي الزيادة في قيمة الأرض وتعفي التجارة والصناعة من الضرائب وهذا يؤدي من وجهة نظره إلى إفساح مجال العمل والقضاء على البطالة وتحسين مستوى الأجور ويؤخذ على هنري أن الريع لا يقتصر على الزراعة فقط بل يشمل الصناعة أيضا.

وقد ظل نظام الضريبة الواحدة نظاما نظريا لم تسعى أي دولة إلى تطبيقه^٤

& ميزات الضريبة الواحدة

١- تمتعها بالبساطة إذ تعتمد على تقسيم الأعباء المالية على الممولين تبعاً لمقدرتهم

النسبية^٥.

٢- الاقتصاد في نفقات الجباية للاقتصاد على مصلحة واحد للجباية^٦.

٣- يصعب التهرب الضريبي في ظل هذا النظام^٧.

٤- هذه الضريبة أكثر تحقيقاً للعدالة لأنها تدرج على حسب إمكانية الممول.

٥- لا تعيق النشاط الاقتصادي.

^١ الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : المرجع السابق ، ص ١٧٠

^٢ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٢١٩

^٣ الدكتور محمود رياض عطيه : المرجع السابق ، ص ١٩١؛ الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : المرجع السابق ، ص ١٧٠

^٤ الدكتور محمود رياض عطيه : المرجع السابق ، ص ١٧٠

^٥ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٢٢١

^٦ الدكتور محمود رياض عطيه : المرجع السابق ، ص ١٩٢

^٧ الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : المرجع السابق ، ص ١٧١

& عيوب الضريبة الواحدة

- ١- خروج عن العدالة الضريبية لأنها فرضت على نوع واحد من الثروة أو على نوع واحد من النشاط الاقتصادي دون الآخر وهي تعتبر تفرقة في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات حيث تستلزم العدالة الضريبية عدم اعتقاد بعض أنواع الثروة أو بعض أنواع النشاط الاقتصادي دون البعض الآخر .
- ٢- قلة حصيلتها حيث انه لا يمكن تطبيقها على ارض الواقع حيث انها لا تستطيع أن تساير ظاهرة تزايد النفقات العامة .
- ٣- لا يمكن أن تفي وحدها بكل الوظائف التي تقع على السياسة المالية المعاصرة.^١
- ٤- تؤدي إلى زيادة نفقات الجباية لأنها تؤدي إلى زيادة عدد موظفي مصلحة الجباية حيث يقوم الموظفين بمراقبة إقرارات الممولين والتأكد من صحتها .
- ٥- جسامه هذه الضريبة فقد تصل هذه الضريبة من الجسامه إلى ثلث الدخل مما يزيد شعور الممول بوطأتها ويؤدي بالتالي إلى التهرب الضريبي .^٢

& نظام الضرائب المتعددة

- تتميز هذه الضريبة بغزارة الحصيلة لأنها تشمل جميع نواحي نشاط الممولين حيث تتمكن الدولة من الوصول لجميع مظاهر الثروة .^٣
- عن طريق هذا النظام يتم توزيع عبء الضرائب فيقل شعور الممول بالانزعاج أو بوطأة ما يدفعه ففي الضرائب الغير مباشر تندمج الضريبة بثمن السلع فلا يشعر بها المستهلك ولا تضايقه وهذا اعتبار انساني.
- في ظل هذا النظام من المستحيل أن يتهرب الممول من كل الضرائب المفروضة عليه فإن انجح في التهرب من واحدة لا يستطيع أن يتهرب من الأخرى

- أن الخطأ في الضريبة الواحدة يكون جسيم أما في نظام تعدد الضرائب فيكون

بسيط لان الأخطاء يصلح بعضها بعضا فإذا كانت الضرائب الغير مباشرة اشد وطأة على الفقراء منها عن الأغنياء فإن الضرائب المباشرة تصح هذا القصور لأن الفقراء لا يدفعونها .^٤

٤

ثانيا : الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال

يقصد بالضرائب على الأشخاص وهي الضرائب المفروضة على اي فرد موجود داخل الدولة وكانت هذه الضرائب لها مسميات كثيرة منها الفردية أو ضريبة الرؤوس وقد عرف هذا النوع

^١ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٢٢٢ ، ٢٢٣

^٢ الدكتور محمود رياض عطيه : المرجع السابق ، ص ١٩٢

^٣ الدكتور عبدالمنعم فوزي : المرجع السابق ، ص ١٣٢

^٤ الدكتور محمود رياض عطية : المرجع السابق ، ص ١٦٢

من الضرائب منذ القدم فقد عرفه الرومان والعرب المسلمون ومصر أيضا في نهاية القرن الماضي وفرنسا حتى عهد قريب ولا | زال مطبق في بعض البلاد الأفريقية وتطبقها حاليا بريطانيا وهذه الضريبة لها صورتين في مجال التطبيق الصورة الأولى ضريبة موحدة وهي تفرض على كل الناس دون النظر إلى المستوى الاقتصادي

الصورة الثانية ضريبة مدرجة تعدد بالفوارق الاقتصادية والاجتماعية للأفراد

وقد طبقت الدولة الإسلامية الضريبة المدرجة في عهد عمر بن الخطاب وهذا بالنسبة للضريبة الجزية حيث قسم المكلفون إلى ثلاث طبقات وهم " الموسرون ويؤخذ منهم ثمانية وأربعون درهما سنويا ، وأوساط ويؤخذ منهم أربعة وعشرون درهما سنويا ، والفقراء ويؤخذ منهم اثنا عشر درهما سنويا ، أما المساكين والمقعدون والرهبان فقد تمتعوا بإعفاء كامل من الالتزام بدفع هذه الضريبة "

ونظام الفردة المدرجة أفضل من الفردة الموحدة وتنتج ضريبة الرؤوس إلى الاختفاء في الآونة الأخيرة لأنها تتنافى مع التطور الاقتصادي العالمي وهي أيضا تتعارض مع تعقد الحياة الاقتصادية المعاصرة وازدياد التفاوت الاجتماعي بين طبقات المجتمع وقد ترتبت على ذلك إلغاء الضريبة الشخصية لتحل محلها الضرائب على الأموال التي محلها دخول الأفراد و ثرواتهم

ثالثا : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يقسم علماء المالية العامة الضرائب إلى قسمين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وقد وضع علماء المالية مجموعة من المعايير للترقية بين هذان النوعان

١-المعيار الإداري

ويطلق عليه أيضا معيار الجباية وهو يطبق في بعض الدول المتقدمة مثل فرنسا وبلجيكا حيث يفرق بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة على أساس أن الضرائب المباشرة هي التي تجبى بناء عن طريق جداول اسمية يدون فيها أسماء المكلفين^٣ وفقا للترتيب الأبجدي وذلك في كل

^١ الدكتور أحمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٢٩ ، ٢٢٧

^٢ الدكتور عبدالهادي على النجار : محاضرات في التشريع الضريبي المصري ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، القاهرة ١٩٧٠

^٣ الدكتور محمود رياض عطيه : المرجع السابق ، ص ١٧١؛ الدكتور عبدالمنعم فوزي : المرجع السابق ، ص ١٣٤

وحدة محلية على حدى^١ أما عن الضرائب الغير مباشرة فلا تجبى وفق جداول اسمية وهي تقوم على علاقات عرضية مؤقتة بين الممول والخزانة العامة مثل اجتياز السلعة حدود الدولة.^٢ وهذا التقسيم من الواضح انه لا يعبر عن العمومية والعالمية لأنه لا يعتمد على قاعدة علمية لأنه يعتمد على أساس إجرائي مرتبط بالإدارة الضريبية في بعض في بعض الدول الأوروبية.^٣

٢- المعيار الضريبي

ويعتمد بعض علماء المالية العامة على هذا المعيار كأساس للتفرقة بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة حيث تعتمد التفرقة هنا على المادة الخاضعة للضريبة فالضريبة المباشرة تفرض على وعاء ثابت ودخل متجدد بصفة دورية حيث يتم فرضها بطريقة شبه منتظمة مثل العائد من الملكية العقارية والرواتب الشهرية والربح الذي تحققه الشركات التجارية .

أما عن الضريبة الغير مباشرة فهي تخص التصرفات العارضة أو المتقطعة التي تحدث بمناسبة الثروة والاستهلاك والتبادل للإنتاج مثل البيع والشراء وغيرها . هذا التقسيم يفتقد بعض الدقة العلمية لان تطبيقه الحرفي يؤدي إلى اعتبار الضريبة على التركات ضريبة غير مباشرة لأنها واقعة عرضية وهي انتقال الثروة من المورث إلى الورثة رغم أن هذه الضريبة تعتبر مباشرة بحسب طبيعتها لأنها تفرض على رأس المال حيث تتخذ من ثروة الممول وعاء لها وهذا المعيار أفضل من المعيار السابق لأنه يقوم على أساس طبيعة المادة الخاضعة للضريبة .^٤

٣- معيار راجعية الضريبة

يقصد براجعية الضريبة " تحديد من هو الشخص الذي يتحمل الضريبة في النهاية فإذا كان الملزم بأدائها هو الذي يتحملها فإنها تعتبر ضريبة مباشرة أما إذا كان الذي يتحمل الضريبة ليس هو المكلف بأدائها تعتبر غير مباشرة " ^٥

^١ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٢٩ ، ٢٣٠

^٢ الدكتور محمود رياض عطية : المرجع السابق ، ص ١٧١

^٣ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٣٠

^٤ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٣٠

^٥ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢٤٦

ومن المتعارف عليه يسهل نقل عبء بعض أنواع الضرائب كالضريبة الجمركية وضريبة الإنتاج وضريبة أرباح الشركات .

ويصعب نقل عبء أنواع أخرى كضريبة المرتبات والأجور وضريبة التركات^١ . ويصعب تطبيق هذا المعيار علميا وهذا المعيار ربما يصح في بعض الحالات ولا يصح في حالات أخرى .

حيث يتأثر هذا المبدأ بالتقلبات الاقتصادية مثل قيام تاجر باستيراد بضاعة من الخارج ودفع ضرائبها الجمركية المفروضة من يتحمل هذه الضرائب هو المستهلك ولكن قد تحدث أزمة اقتصادية فتؤدي إلى كساد السلعة فيضطر التاجر إلى أن يتحمل جميع ضرائبها الجمركية أو جزء منها^٢ .

٤- المعيار الشخصي

التفرقة بين الضرائب وفق لهذا المعيار يعتمد على الصلة المباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية ففي الضرائب المباشرة تكون هناك صلة وفي غير المباشرة تنعدم الصلة .

وفقا لهذا المعيار تكون الضرائب على الدخل وعلى الثروة ضرائب مباشرة سواء كانت تتعلق بأشخاص طبيعية أو بأشخاص اعتبارية وضرائب الاتفاق والضرائب الجمركية وضريبة الدمغة ضريبة غير مباشرة. ويرى استاذي الدكتور احمد حماد الدين أن هذا المعيار أفضل المعايير والباحث يتفق معه أيضا بسبب

(١) انه يتفق مع جرى عليه العرف في مجال تقسيمات الضرائب

(٢) فائدة هذا التقسيم في مجال تحليل الآثار الاقتصادية والاجتماعية للهياكل الضريبية^٣

^١ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٣١

^٢ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢٤٦

^٣ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٢٢

المبحث الأول

(التهرب الضريبي)

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

لموسم التهرب من الضريبة يمكن تعريفه : بأنه ظاهره يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها أو بعضها حيث يكون ببعض الأساليب الاحتمالية في سبيل التخلص من عبء الضريبة على نحو يخالف أحكام القانون .

التهرب يمكن أن يكون تاماً أو جزئياً و يلاحظ أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وزاد عبوها كلما كان ذلك مدعاه للتهرب منها^١

ويمكن تعريف التهرب الضريبي أيضا "بأنه استخدام الطرق الاحتمالية الفنية والقانونية والإدارية بقصد التخلص من دفع الضريبة فيحاول بعض المخالفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً بشتى الطرق والأساليب كأن يعتمد بإعطاء المعلومات الغير الصحيحة أو يمتنع عن تقديم تقرير ويبالغ في تقرير التكاليف الواجبة الخصم أو كالاتناع عن الدفع وإخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة أو قد يعتمد بعض المكلفين استغلال نقص أو غموض أو ثغره في صياغة نص ضريبي أو يستفيد تفسير نص لصالحه وفقاً لمبدأ التفسيرات الضيقة للنصوص الضرورية"^٢

ويجب أن نعرف أن النتيجة النهائية للتهرب والتخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي فالأمر الذي يترتب عليها أن يكون التوزيع الفعلي العبء الضريبي يختلف عن التوزيع القانون^٣

^١ (الدكتور محمود رياض عطيه : المرجع السابق ، ص ٢٢٠؛ الدكتور احمد بديع بليح : المرجع السابق ، ص ١٦٥ : الدكتور سيد احمد عبدالخالق : مدخل دراسة المالية الدولية والسياسة المالية مكتبة الجلاء ٢٠٠٤ ، ٢٠٠٠ ص ٢٨٠؛ الدكتور هشام على توحيد : التهرب الضريبي ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٠ ، ص ٨؛ الدكتور حسين سلوم : المالية العامة : القانون المالي والضريبي دراسة مقارنة ، دار الفكر بيروت ، الطبعة الأولى ، ص ١٠٠ ، ١٠١

^٢ الدكتور : اعدا حمود القيسي : المالية العامة والتشريع الضريبي ، مكتبة دار الثقافة ، الطبعة الثالثة سنة ٢٠٠٠ ص ١٤٧

^٣ الدكتور احمد بديع بليح : المرجع السابق ، ص ١٦٦

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

ولأن الإقطاع الضريبي يؤدي إلى النقص في دخول الممولين فقد لجأ كثير من الممولين إلى مقاومة هذا النقص وتأخذ هذه المقاومة أشكال مختلفة .

١- التهرب المشروع

حيث يطلق عليه التجنب الضريبي حيث يتحايل المكلف بوسائل قانونية حتى لا يدفع دين الضريبة المستحقة عليه ومن صور التجنب الضريبي امتناع الممول عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة كتخلي المستهلك عن عاداته في شراء السلع الكمالية إذا فرض المشرع ضرائب مرتفع على هذه السلع.

ومن صور التجنب الضريبي أيضا استغلا الممول لثغرات في التشريع الضريبي حتى يتخلص من الضرائب المفروضة أو جزء منها ويتحقق ذلك عند قيام الممول بنقل نشاطه أو أمواله إلى منطقته حره لا تخضع لنفس أحكام التشريع الضريبي أو إلى دولة أخرى تتبنى نظام ضريبي أكثر سلامه^١.

ومثال آخر للتهرب المشروع أو التجنب الضريبي في حالة فرض المشرع ضريبة أرباح الأسهم فلكي تتلافى الشركة هذه الضريبة تقوم بتوزيع بعض الربح في صورة مقابل حضور جلسات الجمعية العمومية للشركة^٢.

٢- التهرب غير المشروع :

وفيه يتحايل المكلف معتمدا إخفاء الحقيقة حيث يقوم بالتلاعب في دفاتر المحاسبة حيث يقدم إقرارا غير صحيح حتى يظهر خسارة في أعماله أو يقوم الممول بتهريب رؤوس أمواله للخارج^٣.

أو إخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها منها^٤ ومن أمثله التهرب الغير مشروع أو الغش الضريبي السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة^٥.

٣- التهريب الضريبي في الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشر

أ- التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة :

^١ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٨٨ ، ٢٨٩ ؛ الدكتور علي محمد توفيق : المرجع السابق ، ص ٢٢١ ، ٢٢٢

^٢ الدكتور محمود رياض عطية : المرجع السابق ، ص ٢٢١

^٣ الدكتور علي محمد توفيق : المرجع السابق ، ص ٢٢٢

^٤ الدكتور رفعت المحجوب: المرجع السابق ، ص ٣٤٠

^٥ الدكتور احمد جمال الدين موسى: المرجع السابق ، ص ٢٨٩

حيث يتم تقدير الدخل المفروض عليه الضريبة بأقل من حقيقته والمبالغة من تقدير التكاليف الواجب الخصم من وعاء الضريبة ، وأيضا إعفاء الورثة لجزء من تركة المورث.

ب- التهرب الضريبي في الضرائب غير المباشرة :

ويتم ذلك عن طريق إخفاء المادة المفروض عليها الضريبة مثال لذلك إخفاء السلع المستوردة أول المصدر أو المنتجة أو المبيعة أو بإعلانات أن هذه السلع بقيمه اقل من قيمتها الحقيقية .^١

المطلب الثالث : أهمية التهرب الضريبي

يصعب تحديد حجم التهرب الضريبي في مجتمع سواء كان متقدم أو نامي ولكن رغم ذلك هناك نسب تقريبيه لتهرب الضريبي في كثير من دور العالم سواء كانت متقدمة أو نامية ففي فرنسا على سبيل المثال تبلغ نسبة التهرب الضريبي بين ١٠% و ٣٣% من إجمالي الحصيلة الضريبية بينما تصل هذه النسبة إلى أكثر خمسة أضعاف الناتج الضريبي في معظم دول العالم الثالث أما في مصر فقدرت ٥٠% فهذه النسب تقريبيه وتختلف حسب نوع الضريبة .

فالتهرب من الضرائب المفروضة على أرباح المهن التجارية والصناعية اكبر بكثير التهرب من الضريبة المفروضة على الدخل على المرتبات والأجور ومن أهم أسباب هذا التفاوت في التهرب بين الدخل طريقة تقدير الضريبة وتحصيلها ففي ضرائب الدخل المفروضة على الأجور والمرتبات تقدر في العادة بناء على إقرار الغير وتحجز من المنبع ومن ثم يصعب التهرب منها .

أما الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية يستند على إقرار الممول ويتم تحصيل فيه الضريبة عن طريق الممول نفسه مما يفتح المجال للغش وإخفاء الحقيقة .

" وتوضح البيانات الإحصائية لوزارة المالية أن نسبة الإقرارات الضريبية المقدمة العدد الممولين في عام ١٩٨٠ لم تتجاوز ٢٩.٦ % ، ٣٤% ، ٤٢.٥% فيما يخص على التوالي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على دخول المهن التجارية والضريبة العامة على الإيرادات . والأخطر في ذلك أنه وفقا التصريح لوزارة المالية العدد ٧٤٣ من الأهرام الاقتصادي فان ٧٠% من الإقرارات المقدمة تتضمن بيانات كاذبة ، ويرتفع هذا المعدل إلى ١٠٠% فيما يتعلق بالفواتير والمعلومات المقدمة إلى مصلحة الجمارك.^٢

^١ الدكتور رفعت المحجوب : المرجع السابق ، ص ٣٤٠

^٢ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٩٠ ، ٢٩١

الأسباب التي تدعونا إلى مكافحة التهرب الضريبي :

أن التهرب الضريبي سواء كان مشروع أو غير مشروع يؤدي إلى إنقاص ميزانية الدولة من الضرائب مما يدعو الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب المحلية أو فرض ضرائب جديدة لتعويض هذا النقص وهذه الإجراءات تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على معظم الممولين ويؤدي أيضا إلى خلل في التوازن الطبقي وانعدام مبدأ العمومية وهو إحدى مبادئ العدالة الضريبية لأننا نجد أناس يدفعون ما عليهم من ضرائب و نجد آخرون لا يدفعون.^١

المطلب الرابع : أسباب التهرب الضريبي

يمكن إرجاع التهرب الضريبي إلى العديد من الأسباب :

١- مستوى التعليم :

يؤثر التعليم تأثير كبير على التهرب الضريبي فزيادة نسبة التعليم في المجتمع وخاصة التعليم الجيد يؤدي إلى قلة التهرب الضريبي لأن الشخص عندما يكون على درجة عالية من التعليم يتفهم أهمية الضرائب بالنسبة لرقى المجتمع ويكون حريص على دفعها حيث يكون على دراية كاملة بالقوانين الضريبية ويحاول الاستفادة من التيسيرات المتاحة . ويجب على الدولة عن طريق ممثلي الشعب تبسيط شرح النظم المالية للدولة.^٢

٢- ضعف الإدارة التنفيذية :

من أهم أسباب التهرب الضريبي ضعف الإدارة التنفيذية حيث انه لا يحق لموظفي الضرائب بحث حالات التهرب الضريبي على الطبيعة فلا يمكنهم القيام بحملات وزيارات مفاجئة مثل مفتشي التمويل حيث يحق له أن يقوم بحملات وزيارات مفاجئة حيث يقوم بالذهاب لشراء بضاعة من التجار فإذا أنكر التاجر البضاعة أو قام ببيعها بأيدي من التسعيرة تم ضبطه ومحاكمته. وكان أخرى على مصلحة الضرائب أن تأخذ هذا الحق لموظفيها حتى تتمكن الإدارة الضريبية من زيارة المستشفيات والأطباء وغيرهم من دافعي الضرائب للتأكد من مدى الانضباط في تنفيذ

^١ الدكتور عدلى محمد توفيق : المرجع السابق ، ص ٢٢٢

^٢ الدكتور عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي : التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود ، دار الجامعة الجديدة ، ٢٠٠٩ ، ١٤٩

قوانين الضرائب . للأسف الشديد بسبب عدم وجود رقابة ضريبية صادقة كثير من التجار يمتنعون عن إصدار فاتورة بيع ويقومون بعمل كشف حساب مجهول البيانات الضريبية حتى يمكنهم من التهرب من الضرائب .

أما إذا كان هناك رقابة ضريبية قوية عن طريق إعطاء موظفي الضرائب الحق في بحث حالات التهرب على الطبيعة فإن حالات التهرب سوف تكون نادرة . لأن التاجر يخاف أن يكون من بين المتعاملين معه من قد يكون أحد موظفي مصلحة الضرائب الذي يمكنه اتخاذ إجراءات التجريم ضده ولهذا السبب فإن التاجر يقوم بإصدار فواتير بيع صحيحة وكشف حساب صحيح خوفا من الوقوع تحت طائلة القانون.^١

٣- مرتبات موظفي الحكومة

للأسف الشديد تجد في مصر مرتبات سيئة لمعظم موظفي الدولة تجعل الموظف يعيش حياة غير كريمة وهذا الانخفاض في مستوي الرواتب يدفع الموظف إلي سوء استخدام السلطة للحصول علي دخول إضافية عن طريق الرشوة ويؤثر بطريقة غير مباشرة علي التهرب الضريبي بالزيادة .

٤- سوء توزيع الخدمات العامة

من أسباب التهرب الضريبي سوء توزيع الخدمات العامة فنجد أن هناك أماكن في البلد تقل فيها الخدمات العامة بينما أماكن أخرى تزيد فيها الخدمات العامة فالأماكن التي تقل فيها الخدمات مثل القرى والنجوع بينما الأماكن التي تكثر فيها الخدمات مثل المدن فالممول الذي يعيش في القرية يشعر بسوء توزيع الخدمات حيث يدفع هذا الممول الضرائب المفروضة عليه ولا ينتفع بالخدمات بل قد يطلب مجلس القرية من الممول رصف طريق جانبي علي نفقته الخاصة وإقامة مبني حيث يمكن توصيل الكهرباء له من خلاله ويدفع تكاليف الأسلاك والكابلات حتى ينتفع بهذه الخدمات سواء الكهرباء والماء والتليفون بالإضافة إلى ذلك يقوم بدفع الضرائب المفروضة عليه بعكس الممول الذي يعيش في المدينة وخاصة القاهرة والإسكندرية فإن الخدمات متوفرة وهناك يسر في الحصول عليها .

^١ الدكتور عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي : المرجع السابق ، ص ١٤٧

هذا التفاوت في الخدمات بين القرية والمدينة تدفع الممول الذي يعيش في القرية يحاول أن يتهرب من الضرائب المفروضة عليه لأنه لا ينتفع بخدمات مثل خدمات المدينة وينبغي أن نعلم أن الضريبة تقوم علي فكرة التكافل الاجتماعي بين الغني والفقير
قديمًا كانت الضرائب مرتبطة بالمنفعة أي أن الغني يدفع أكثر لأنه ينتفع أكثر من خدمات الدولة أكثر من الفقير

حديثًا الضريبة ارتبطت بالقدرة علي الدفع فالغني يدفع أكثر من الفقير لأنه اقدر علي الدفع مكن الفقير . فالغني قد لا يستفاد من المستشفيات العامة والمدارس الحكومية ويلجا إلي الأطباء والمستشفيات الخاصة والعلاج والتعليم باجر بعكس الفقير الذي يعتمد علي المدارس الحكومية في تعليم أولاده والمستشفيات العامة في علاج أولاده ونفسه .

ورغم ذلك كله إن الغني يدفع ضريبة أكثر من الفقير لأنه اقدر على الدفع من الفقير التحقيق التكافل الاجتماعي^١

٥- مرحلة النمو الاقتصادي

مرحلة النمو الاقتصادي لها تأثير مباشر علي التهرب الضريبي ففي الدول ذات النمو الاقتصادي الضعيف حيث يكون مصدر الدخل القومي الأساسي هو الأرض وما تنتجه كما أن الأنشطة الاقتصادية تتم بطريقة يصعب معها تنفيذ نظم الضريبة على الدخل مع تجنب التهرب وبالتالي يكون التهرب الضريبي هو الغالب . أما في المجتمعات المتقدمة الذي يزيد فيها مرحلة النمو الاقتصادي فان التهرب الضريبي يكون فيها قليل بسبب زيادة التطبيق العملي للنظام الضريبي^٢

٦ - التشريع الضريبي :

من أهم أسباب التهرب تعقد التشريعات الضريبية لأنه في ظل كثرة وتعقد القواعد والإجراءات التي تحكم النشاط التجاري مثل فرض القوانين التي تمنع دخول بعض السلع والمنتجات تشجع علي عمليات تهريبها داخل البلاد.

تعدد الضرائب تؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للممول . يستغل الممول بعض الثغرات القانونية للتهرب الضريبي حيث يتخلص من العبء الضريبي الملقى علي عاتقه .

^١ الدكتور محمد حامد عطا: المرجع السابق ، ص ٢٩

^٢ الدكتور عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي : المرجع السابق ، ص ١٤٨ ، ١٤٩

كلما ارتفع سعر الضريبة يدفع الممول إلي محاولة التملص أو التخلص من عبء الضريبة بحيث لا يصل إلي الشريحة العالية التي قد تهدد نشاط الممول^١ ومعظم الدراسات التي أجريت أرجعت أن السبب الأساسي للتهرب هو المغالاة في مقدارها من قبل الدولة ، ويؤيد ذلك الدراسة التي أجريت في بعض دول أمريكا الجنوبية ، حيث أقر ما يقرب من نصف المشاركين أن السبب الأهم في عدم دفع الضريبة هو المغالاة في فرضها^٢

٧- العوامل النفسية

تلعب العوامل النفسية دورا مهما في التهرب من الضريبة حيث يجد الممول نفسه مرغما علي قبول الاقتراع الضريبي رغم عدم اقتناعه به مثل الطفل الذي يضطر لقبول توجيهات والديه رغم رفضه داخليا لمضمون هذه التوجيهات . والممول يشعر انه يدفع أكثر مما يأخذ مما يولد عنه شعور بعدم الارتياح من دفع الضريبة لأنه لا يأخذ مقابل لها . ومن أسباب عدم الارتياح أيضا أن الدولة تسيء استخدام الموارد العامة حيث أن هناك كثير من النفقات العامة وغير النافعة تفيد الموظفين الكبار فقط . كما أن الممول لا يريد أن يكون ربحه ودخله مراقب من احد وهذا عادة الإنسان فتدخل الإدارة في هذا المجال هي مصدر قلق نفسي للممول مما يدفع الممول إلي إخفاء حقيقة دخله عن مصلحة الضرائب^٣

* وكلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث علي التهرب وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث

النفساني علي التهرب من الضريبة قويا وملموسا^٤

٨ - العوامل الأخلاقية

من أهم أسباب التهرب الضريبي ضعف المستوي الأخلاقي لدي الممولين وهذا يكون متأثر بنظرة المجتمع للمتهربين من الضرائب .

^١ الدكتور محمد حامد محمد عطا: المرجع السابق ، ص ٢٤؛ الدكتور عبدالمنعم فوزي : المرجع السابق ، ص ٢٧٤ ، ٢٧٠ ؛ الدكتور عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي : المرجع السابق ، ص ١٤٦ ، ١٤٧

2 ² Benno Torgler, Tax morala in Latin America, Third international research conferenc responsive regulation: international perspectives on taxation, 20٠3, university of Basel, Switzerland, P.3.

^٣ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٩١ ، ٢٩٢

^٤ الدكتور عبدالمنعم فوزي : المرجع السابق ، ص ٢٢٩

وتختلف شعوب العالم من حيث قوة الشعور الضريبي فيها وذلك بسبب اختلاف المتغيرات التاريخية بصفة خاصة فالشعوب الأنجلوسكسونية والجرمانية هي أكثر التزاما بالواجب الضريبي من الشعوب اللاتينية ولكن هذا الموقف قابل للتغيير . وفي فرنسا احترام الضريبة اليوم أفضل مما كانت عليه في أعقاب الحرب العالمية الثانية .

- أما عن المجتمع العربي فيرجع أسباب تخلف الشعور الضريبي فيه تعرض هذا المجتمع للاستعمار فترة طويلة وما أعقب هذا الاستعمار من استبداد حيث كانت الضرائب أسباب قهر واستغلال لصالح المستعمر الأجنبي أو الحاكم الوطني المستبد

- وينتظر في ظل الأوضاع الجديدة في المجتمعات العربية أن يتحسن الشعور الضريبي فالضريبة هي أهم مورد من موارد الدولة عن طريقها يتم إشباع الجانب الأكبر من حاجات الدولة الاجتماعية والعامية .

٩ - العوامل الاجتماعية

يؤثر العامل الاجتماعي تأثيرا كبيرا في حجم التهرب الضريبي من حيث الإحساس بالظلم الاجتماعي والشعور بالتفاوت في المعاملة الضريبية للفئات الاجتماعية المختلفة .

فإذا أحس الممول بالظلم الاجتماعي يجعله يتهرب من الضريبة ويمكن أن يكون هذا الإحساس لا سند له في الواقع فيمكن أن تغذيه مشاعر الأنانية ولكن لا خلاف أن المغالاة في البذخ وإظهار مظاهر الثراء من جانب الفئات الغنية من أهم العوامل التي تغذي الشعور بالظلم الاجتماعي لدي باقي فئات المجتمع (ويقتل بادرة الأمل في رقي الضمير الضريبي للأمة)

وبالنسبة للموظفين والعمال والفلاحين ينتابهم الشعور بالخضوع لمعاملة ضريبية غير عادلة بالمقارنة لفئات اجتماعية أخرى مثل رجال الأعمال والوسطاء والمضاربين مما يدفع أعدادا كثيرة منهم للسعي لتجنبها أو التهرب منها كليا أو جزئيا .

١٠ - العوامل السياسية

في كثير من الدول وخاصة النامية نجد أن الفئات الحاكمة أو المسيطرة علي السلطة السياسية في الدولة أو المساندة لها كانت تعتمد باستمرار إلي التخلص من أعبائها الضريبية علي حساب الفئات الاجتماعية الأخرى فالضريبة سلاح يحتكره الأقوى سياسيا ليحقق به مصالحه المادية علي حساب الغالبية الضعيفة وهناك بعض الكتاب يعتبر التهرب من الضرائب كنوع من أنواع

المقاومة السلبية للطغيان . ولكن رأي هؤلاء الكتاب يعطي بعض الممولين سببا أخلاقيا لممارسة رذيلة التهرب الضريبي لأنها تترك لهم أن يقرروا بمعيارهم الشخصي وجود الطغيان من عدمه .

١١ - العوامل الاقتصادية

بافتراض ثبات العوامل الأخرى المؤثرة في التهرب الضريبي نجد أن رد فعل الممول تجاه الضريبة يتأثر بحالته الاقتصادية فالممول الفقير أو الذي يجد نفسه في ظروف اقتصادية صعبة يميل عادة إلى التهرب الضريبي بعكس الممول الغني أو الذي ينعم باستقرار اقتصادي ووضع الدولة الاقتصادي يؤثر أيضا في التهرب الضريبي فعندما تعيش الدولة حالة كساد اقتصادي تنتسح ظاهرة التهرب الضريبي بحيث يصعب نقل العبء الضريبي إلى المستهلك ومن ثم يحاول الممول التخلص من الضريبة عن طريق التهرب منها أما في حالة الانتعاش الاقتصادي للدولة فيسهل نقل عبئ الضريبة إلى الغير وهنا يفضل الممول دفع الضريبة حتى لا يتعرض لمخاطر قانونية وعقوبات مالية وجنائية. والتهرب يصعب في الاقتصاد المفتوح حيث يسهل إخفاء حقيقة الدخل وتهريب الأرباح إلى الخارج بواسطة الشركات العابرة للقارات والبنوك الأجنبية ومكاتب التصدير والاستيراد .^١

الفساد الضريبي

تتعدد تعريفات الفساد ، ويختلف التعريف من دولة إلى أخرى ولكن في العموم يشير لفظ الفساد للتعبير عن رشوة الموظف العام للقيام بعمل غير مشروع^٢ بهدف الحصول على منفعة^٣ ، ومن أهم صور الفساد على الإطلاق الفساد الضريبي ، حيث يلعب الفساد الضريبي دورا كبيرا في زيادة التهرب الضريبي ، حيث يتم التعاون بين ممول فاسد وموظف إدارة ضريبية

^١ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٩٤ ، ٢٩٠ ، ٢٩٦

1 Hugh Dalton, Principles of public Finance, printed in Great Britain by Compton Printing Ltd London and Aylesbury, twenty-seventh impression, 10, P.59.

^٢ د أسامة عبد الخالق ، المحكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد وتشجيع الاستثمار في مصر ، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية " المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار " ، الفور سيزون القاهرة ، الفترة من ١٦ - ١٧ سبتمبر ٢٠١٢ ص ١٤

^٣ Vito Tanazi, Corruption governmental Activities & Markets, Finance and development, December 1995, P.24

منعدم الضمير . وقد ساعدة السلطة التقديرية الكبيرة التي يتمتع بها موظف الضرائب على إغواء بعض موظفو الإدارة الضريبية بالرشوة من أجل تخفيض العبء الضريبي على الممول^١ وتلك المشكلة لا تخص بلد بذاتها بل هي مشكلة عالمية فقد قدرت وزارة التجارة الأمريكية المبالغ التي تدفع رشوة للموظفين الحكوميين في العالم كل سنة بحوالي ٨٠ مليار دولار^٢ وقد أشار تقرير البنك الدولي إلى أن حصيلة الأموال الناتجة عن التهرب الضريبي يزيد عن تريليون دولار سنوياً^٣

^١ د . رمضان صديق ، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠٠٥ ، ص ٤٩ ، ٥٠ ،

^٢ Cheryl W.Gray and Daniel Kaufmann, Corruption and Development, Finance and Development, magazine of the international monetary fund, march 1998, P.7.
^٣ -http : siteresources > worldbank.org/newsarabic/pressrelease(star)arabic.doc

المبحث الخامس : آثار التهرب

يؤثر التهرب تأثيراً كبيراً في الاقتصاد الوطني لان الضريبة أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة عن طريقها يتم تمويل الجانب الأكبر من النفقات العامة .

فالتهرب يؤدي إلى قلة الإنفاق العام وبالتالي يؤدي إلى قلة الاستثمار ويؤدي إلى تفرقة كبيرة في الدخل حيث يستطيع بعض الممولين من التهرب من الضرائب في حين لا يستطيع آخرون من التهرب منها مثل الكادحين من الموظفين والعمال وهذا يؤدي إلى انهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضي وهذا يؤدي كله إلى انهيار اقتصاد الدولة وانهيار كيانها^١

وقد أوضح " رئيس مصلحة الضرائب " أن حملات مكافحة التهرب الضريبي (الضريبة القيمة المضافة) أسفرت عن رصد نسبة ٥٢% من إجمالي المنشآت التي تم المرور عليها غير مسجلة بضرريبة القيمة المضافة ، مضيفاً أنه فيما يتعلق بحملات مكافحة التهرب الضريبي (الضريبة الدخل) أسفرت عن رصد نسبة ٤٤% من إجمالي المنشآت التي تم المرور عليها غير مسجلة بالضريبة على الدخل^٢ كما أتضح من خلال تحليل بيانات منظومة الفاتورة الإلكترونية في العام ٢٠٢٢ أنه يوجد ١٧ ألف حالة تهرب ضريبي^٣

وإجمالاً فقد بلغت نسبة التهرب الضريبي في مصر ٥٥ في المئة خلال العام المالي الحالي ٢٠٢١-٢٠٢٢ وتمثل هذه النسبة كارثة بكل المقاييس ، لأن الضرائب تشكل ما يقرب من ٨٠ في المئة من إيرادات الموازنة العامة للدولة تلك الموازنة التي تخطت حدود ١.٣ تريليون جنيه (حوالي ٨٣ مليار دولار) خلال العام المالي الحالي ٢٠٢١-٢٠٢٢ ، وقد زادت الموازنة في العام ٢٠٢٢-٢٠٢٣ لتصل إجمالي نفقاتها نحو ١.٨ تريليون جنيه (١١٥ مليار دولار)، بينما تستهدف إيرادات على مدار العام قدرتها بـ ١.٣ تريليون جنيه، ما يشير إلى أن الحكومة تواجه عجزاً قدره ٤٣٥ مليار جنيه (٢٨ مليار دولار)، ما يجعلها تلجأ إلى الاستدانة محلياً وخارجياً لسد العجز^٤

^١ الدكتور عبدالجليل هويدا : المرجع السابق ، ص ٢٩٢ ، ٢٩٣

^٢ <https://eta.gov.eg/ar/news/mkafht-althrb-aldryby> مصلحة الضرائب المصرية الموقع الإلكتروني : آخر

وصول بتاريخ ١١/٦ / ٢٠٢٢

^٣ <https://www.youm7.com/story/2022/10/17>

^٤ <https://www.independentarabia.com/node/292456>

تكلفة الضرائب على مستوى العالم

تبلغ تكلفة التهرب الضريبي في العالم من جانب الشركات والأفراد سنوياً الدول ٤٢٧ مليار دولار، وتأتي معظم هذه المبالغ من الدول الغنية كأوروبا التي تخسر ١٨٤ مليار دولار وأمريكا الشمالية ٩٥ مليار دولار وتفقد أميركا اللاتينية وأفريقيا أموالاً أقل، لكن للتهرب الضريبي تأثير أكبر على أميركا اللاتينية وأفريقيا لأن الأموال التي تخسرها تساوي على التوالي ٢٠.٤ بالمائة و٥٢.٥ بالمائة من ميزانيتها المخصصة للصحة^١

ويجب أن نعلم أن نسبة الضرائب في الدول المتقدمة تمثل ٣٠٪ من الدخل القومي بينما في الدول النامية تمثل ١٥ ٪ فقط من الدخل القومي وهذا يرجع إلي زيادة الوعي بأهمية الضرائب في المجتمع المتقدم وقلته في المجتمعات النامية^٢

^١ <https://www.google.com>

^٢ الدكتور عبد الكريم صادق بركات ، الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : علم المالية العامة الجزء الأول ، ١٩٧١ ص ٥٠

المبحث الثاني

كيفية مواجهة التهرب الضريبي

المطلب الأول: مكافحة التهرب الداخلي

إن مكافحة الدولة للتهرب الضريبي أمر ليس بالسهل بل هو أمر غاية في الصعوبة سواء كان التهرب داخلي أي في داخل حدود الدولة أو خارجي أي بعيدا عن سيادة الدولة . ومن المعلوم أنه وفقا لمبدأ الإقليمية يكون للدولة السلطة الكاملة على كل من يقيم

على أراضيها ولكن من المفروض أن لا تتجاوز هذه السلطة قدرة الممول على دفع الضريبة . ويجب على المشرع المالي سد الثغرات القانونية التي يستغلها الممول حتى لا يدفع الضرائب لان للتهرب طرق ووسائل يلجأ إليها الممول . أما عن الوسائل التي تستخدم لمكافحة التهرب فهي كالآتي ١- إحسان صياغة القوانين المالية قبل إصدارها

بحيث تكون هذه الصياغة دقيقة وواضحة وخالية من أي ثغرات حتى لا تلجأ إلى تعديلها مرات عديدة مما يؤدي إلى تعقيدها وبالتالي سهولة التهرب منها . فهناك قوانين مالية غامضة مبهمة بها من العيوب والثغرات الكثير مما يدفع الممولين إلى التهرب الضريبي

٢ - التبليغ بواسطة الغير :

يجيز القانون في بعض الدول في كثير من الأحوال لكل مواطن الحق بتبليغ الإدارة المالية عن مخالفات مالية أو تهرب ضريبي ويمنح هذا المواطن المبلغ مكافأة مالية وهذا النظام يساعد الإدارة المالية على اكتشاف الغش لأنها تساعد في الرقابة على هذه القرارات .

٣- الجباية من المنبع :

وهذه الطريقة متبعة في إنجلترا حيث يعهد المشرع إلى مدين المكلف بدفع الضريبة وتجيبي بهذه الطريقة الضريبة على أرباح وفوائد الأسهم والسندات والضريبة على مرتبات الموظفين. حيث تقوم الهيئات التي تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة واقتطاعها من الإيراد . وتجيبي ضريبة الدخل قبل وصول الإيراد إلى المالك فلا يحصل عليه صاحبه إلا بعد أن تقتطع منه الضريبة وهناك يشعر الممول بوطأة الضريبة . وقد حاولت الولايات المتحدة الأمريكية أن تأخذ بهذا النظام ولكن لم تستطع وقد قصرت الولايات المتحدة الجباية في المنبع على أحوال قليلة.

٤ - تنمية الوعي المالي لدى الممولين :

وتبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالربط والتحصيل وتحقيق التجانس بين الضرائب وعدم المبالغة في تعدد الضرائب وتنقيف الممولين ضريبيا وخلق رأي عام مناهض لسلوك التهرب الضريبي .^١ لأن العقوبات وحدها لا تصلح لمواجهة التهرب الضريبي^٢ ويتضح أن العلاقة بين الوعي والتهرب علاقة عكسية كلما زاد الوعي الضريبي قل التهرب وكلما قل الوعي زاد التهرب ، وللمساعدة على تعزيز الوعي الضريبي يجب مراعاة القواعد الأربعة وهي المساواة ، واليقين ، والاقتصاد في نفقات الجباية ، والملاءمة

- حق الاطلاع:

وفقا لهذا الحق يجوز لموظفي الإدارة المالية الاطلاع على كافة الملفات والوثائق الخاصة بالدخل والإنتاج واثبات المخالفات والغش الذي يرتكبه الممولين أثناء تقديمهم إقراراتهم الضريبية .^٣

٦- يجب ألا يكون سعر الضريبة مرتفع :

الان ارتفاع سعر الضريبة يجعل الممول يتهرب من الضرائب .^٤

٧- تقديم إقرار مؤيد باليمين :

ويعتمد التشريع الفرنسي على مثل هذه الإقرارات من جانب الممول فإذا ثبت أن هذا الإقرار غير صحيح يعاقب الممول على جريمة اليمين الكاذبة .^٥

٨- تجنب ازدواج الضرائب الداخلية :

ويعني هذا أن تفرض نفس الضريبة على الممول ذاته عدة مرات^٦

^١ الدكتور عبدالمعتم فوزي : المرجع السابق ، ص ٢٧٧؛ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص

^٢ Rachel Anne Tooma: Legislation against avoidance, IPFD, The Netherlands, 200, P.2

^٣ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢٩٣

^٤ هشام على توحيد: المرجع السابق ، ص ١٦

^٥ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢٩٤

^٦ هشام على توحيد : المرجع السابق ، ص ١٦

٩- توقيع الجزاء على المتهربين :

ويتنوع هذا الجزاء فقد يكون الجزاء بدنيا مثل الحبس والأشغال الشاقة وقد يكون ماليا مثل مضاعفة الضريبة^١

() ويتضح عادة بالتقليل من الالتجاء إلى الجزاءات المالية قدر المستطاع خشية أن يزداد الممول كرها للضريبة وقد اختلفت الآراء في تحديد طبيعة الجزاءات المالية فهل هي تعويض للخرانة العامة للدولة عما حل بها من خسائر بسبب التهرب الضريبي ، أم أنها غرامات جنائية ، أم أن لها صفة مختلفة بين الغرامة والتعويض ويختلف الحل هنا باختلاف التشريعات))^٢

١٠- رفع المستوى الإداري:

ويتحقق ذلك الرفع بالمستوى الإداري عن طريق تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر البشرية المدربة القادرة على اكتشاف الطرق الاحتمالية في التهرب من الضريبة ولا شك في أن إدخال أجهزة الحاسب الآلي سوف يرفع من مستوى كفاءة التحصيل الضريبي لأنها سوف تسهل تجميع وتبويب المعلومات عن الممولين وتيسير استخدامها لكافة فروع الإدارة الضريبية .

واهم قطاع يجب تدعيمه بالعناصر البشرية المدربة من القطاعات المالية المختلفة هو القطاع المختص بمكافحة التهرب الضريبي وتلك المسئولة عن فحص ومراجعة إقرارات الممولين. ولكي تساعد في رفع كفاءة هذا الجهاز من حيث قدرته على ملاحقة المتهربين من الضرائب يجب تيسير حصوله على معلومات من الهيئات الحكومية وشركات القطاع العام وبعض مؤسسات القطاع الخاص.^٣

١١- يجب أن يمنح رجال الضرائب الحصانات اللازمة لمباشرة عملهم بحرية وبحق بحيث لا يجامل ولا يخاف من احد.

١٢- رفع مرتبات العاملين في المصلحة بحيث لا يقع تحت إغراء المال والثراء السريع ووضع لأئحة جزاءات قاسية ضمانا من أي انحراف .

١٣- حسن اختيار من يعمل في مجال الضرائب فهو بمثابة قاضي مالي يجب أن يكون متنزها عن كل هوى أو غرض شخصي فيجب أن يكون على

^١ الدكتور عبدالجليل هويدى : المرجع السابق ، ص ٢٩٤

^٢ الدكتور عبدالمنعم فوزى : المرجع السابق ، ص ٢٧٨

^٣ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٩٨

درجة علمية رفيعة ومستوى اخلاقي وتربوي عالي^١

١٤ - إيقاظ فكرة الواجب الضريبي بين الممولين .

١٥ . عد التقدير الجزافي للضريبة أو المظاهر الخارجة لان هذا يكون

مخالفا لمبادئ العدالة لان الإيراد لا يتفق مع الإيراد الفعلي للممول وفي الغالب يقل عنه لما به من قرارات تشجع الممول على التهرب لأنه يقع تحت وطأة عبء الضريبة الجسيمة مما يحاول بكل الطرق من التهرب من الضرائب الظالمة ويجب على الدولة تحديد وعاء الضريبة على أساس الإيراد الفعلي.^٢

^١ الدكتور احمد ماهر عبدالحميد عز : التهرب الضريبي في القانون المصري دراسة مقارنة : رسالة دكتوراة ١٩٨٠، ص ٣٨٧، ٣٨٨

^٢ الدكتور محمد حامد محمد عطا : المرجع السابق ، ص ٢٩

المطلب الثاني

مكافحة التهرب الدولي

يحدث التهرب الدولي إذا وقع خارج الدولة وقد انتشر هذا التهرب الدولي في الوقت الحاضر بدرجة كبيرة نظرا لتضخم الثروات وانتشار الشركات متعددة الجنسيات وسهولة المواصلات . فكثير من الممولين الذين يعملون بالخارج أو يمتلكون ثروات أو دخول بالخارج لا يقدمون إقرارات عن أجورهم ودخولهم التي حصلوا عليها^١ وقد يلجأ بعض الأفراد إلى تحويل الأموال إلى العالم الخارجي كما في سويسرا وموناكو وسنغافورا وجزر البهاما^٢ وتلجأ الدول إلى فرض مجموعة من العقوبات على الممولين الذين يخفون مثل هذه الدخول^٣

كثير من الدول في الوقت الحاضر اهتمت بالنشاط الخارجي لرعاياها ليس فقط لمكافحة التهرب الخارجي للضرائب بل لاعتبارات أخرى هامة ومتعددة منها سلامة المركز النقدي للدولة وحاجاتها إلى موازنة الميزانية وتجنب هروب رؤوس الأموال إلى الخارج. وتدهور الحالة الاقتصادية في الداخل . وفي سبيل تحقيق مزيد من النجاح في مواجهة التهرب الضريبي الدولي فان الحكومات تلجأ إلى :^٤

١- تجنب الازدواج الدولي :

يرجع هذا النوع من الازدواج إلى أن كل دولة بما لها من حق السيادة تضع نظامها المالي وفقا لحاجاتها ونظامها دون أي مراعاة للتشريعات الضريبية لغيرها من الدول . ونتيجة للتباين في المبادئ المختلفة للدول تنشأ الازدواج الضريبي^٥ والازدواج يكون مقصودا أو غير مقصود فيكون مقصودا إذا أراد المشرع كما لو فرضت الدولة ضريبة على إيراد رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج والمفروض عليها ضريبة في الدولة التي بها مصدر الإيراد وذلك لمنع استثمار رؤوس الأموال في الخارج وجذبها إلى داخل الدولة لتحقيق أغراض اقتصادية .

^١ الدكتور عبدالجليل هويدي : المرجع السابق ، ص ٢٩٠ .

^٢ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٢٩٨

^٣ الدكتور عبدالجليل هويدي : المرجع السابق ، ص ٢٩٥

^٤ هشام على توحيد : المرجع السابق ، ص ١٧ ؛ الدكتور محمد حامد محمد : المرجع السابق ، ص ٣٧

^٥ الدكتور عبدالمنعم فوزي : المرجع السابق ، ص ٢٨٣

على أن الأزواج الدولي يكون غالبا غير مقصود ويمكن تلافيه بواسطة التشريع الداخلي لكل دولة والاتفاقيات الدولية^١

مثال للأزواج الضريبي الدولي ((توفي شخص من رعايا دولة (أ) لو كان مقيما في دولة (ب) تاركا أمواله في دولة (ج) فهنا تتعدد الضرائب على تركته إذا كان الدولة (أ) تطبق في ضريبة التركات مبدأ الجنسية ودولة (ب) تطبق مبدأ الموطن ودولة (ج) مبدأ المورد أو الموقع))

ويعطي بعض الاقتصاديين مبررات للأزواج الدولي للضريبة حيث تعطى الضريبة مقابل حماية الدولة . فحصول الفرد على جزء من دخله في دولة وإنفاقه في دولة أخرى فيجعله يستفيد من حماية كلتا الدولتين وكان لزاما عليه أن يدفع ضريبة لكل منهما .

ولا يوجد قاعدة في القانون الدولي ولا عرف دولي يحرم ازدواج الضرائب ولكن هذا الأزواج يؤدي إلى زيادة العبء على الممول مما يحفزه على التهرب من الضريبة .

ويمكن تلافى الأزواج الضريبي بالآتي:

(أ) التشريع الداخلي :

ويكون ذلك إذا ما قيدت الدولة سلطاتها المالية من حيث عدم امتدادها إلى خارج إقليمها كأن تعفي الدولة مواطنيها الذين يستثمرون أموالهم في دولة أجنبية أن تسري عليهم الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون بها تفرض مثل هذه الضرائب^٢.

(ب) الاتفاقات الدولية:

يتم تجنب الأزواج الضريبي عن طريق عقد اتفاقات دولية لتبادل المعلومات عن الممولين والمساعدة المتبادلة في أمور الضرائب وقد اهتمت عصبة الأمم المتحدة بموضوع الأزواج الضريبي فقد اعد الخبراء الفنيون في العصبة سنة ١٩٢٠ مشروع معاهدين ثنائيتين الأولى تخص المساعدة الإدارية وتبادل المعلومات والثانية تتعلق بالمساعدة القضائية لتحصيل

^١ هشام على توحيد : المرجع السابق ، ص ١٧؛ الدكتور محمد حامد محمد : المرجع السابق ، ص ٣٧ ، ٣٨

^٢ الدكتور عبدالمنعم فوزي : المرجع السابق ، ص ٢٨٤ ، ٢٨٥

الضرائب كما اهتمت العصابة بمكافحة التهرب الضريبي سنتي ١٩٣٩ ، ١٩٣٧ وقد عقد أول اتفاق بين فرنسا وبلجيكا سنة ١٨٤٣ بشأن تبادل المعلومات والوثائق بين ادارتي التسجيل في كل من الدولتين بقصد المساعدة على جباية الضرائب.

كما عقدت اتفاقيات لاحقة بشأن تبادل المعلومات الخاصة بالضرائب الاتفاقية التي عقدت بين فرنسا وانجلترا ١٩٠٧ كما تم إبرام معاهدة أخرى بين ايطاليا وفرنسا ١٩٣٠ .

وقد عقدت مصر عدة اتفاقات لتجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب مع السويد وألمانيا والنمسا والنرويج وفنلندا وايطاليا واليابان والهند والعراق والسودان والولايات المتحدة وغيرها وكثيرا ما تتعرض الاتفاقات الثنائية لمكافحة التهرب الضريبي صعوبات كثيرة فإذا كان للدولة مصلحة في مكافحة التهرب الضريبي الداخلي . فإنه قد لا يكون لها مصلحة في مكافحة التهرب الضريبي الدولي .

وكثير من الدول مثل سويسرا وموناكو ولبنان التي تعيش فيها البنوك على استثمار الودائع الأجنبية ليس من مصلحتهم اتخاذ إجراءات من شأنها الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية لها من الخارج ولهذه الأسباب نجد أن دولة مثل سويسرا ترفض التوقيع على نموذج معاهدة لمكافحة التهرب الضريبي^١

٢- المساعدات الإدارية والاتفاقيات بين الدول :

المساعدات الإدارية تعد في الوقت الحاضر علاجا فعالا لمكافحة التهرب الضريبي الخارجي مع توزيع الأعباء المالية بين الدول توزيعا عادلا تبعا لتوزيع المادة الخاضعة للضريبة بين الدول المختلفة ويتم ذلك عن طريق المساعدات الإدارية بين الدول وتبادل المعلومات المستحقة عليهم للدول الأخرى مثلها في ذلك مثل الاتفاقات الجنائية بين الدول على تبادل تسليم المجرمين والاقتصادي منهم^٢

^١ الدكتور زكريا محمد بيومي: مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٧٨ ، ص ١٠ ، ١١

^٢ الدكتور محمد حامد محمد : المرجع السابق ، ص ٤٠

٣- الرقابة على المبادلات وتحركات رؤوس الأموال :

ومن أهم وسائل مكافحة التهرب الدولي الرقابة على تحركات رؤوس الأموال عن طريق الرقابة الجمركية على حدود الدولة وكذلك الرقابة على أعمال البريد وعلى عمليات البنوك إلى غير ذلك من الوسائل والجهات التي يتم التهرب عن طريقها . كثيرا ما نرى عمليات صادرات و واردات تتم بأسعار صورية وكذلك نرى هروب رؤوس الأموال بحجية شراء ممتلكات عقارية أو منقولة في الخارج أو تحويل الودائع بالبنوك إلى غير ذلك من طرق التهرب الخارجي^١

٤- يجب على الممول أن يبين في إقراره إلى مصلحة الضرائب أمواله وممتلكاته في الخارج وأوجه نشاطه التي يباشرها في الخارج وفرض عقوبات على إغفال هذه البيانات^٢

٥- الرقابة على عمليات تحويل الأرباح للخارج :

ويتحقق التهرب الدولي أيضا عن طريق تحويل الربح في المؤسسات التي يزاول نشاطها في عدة دول سواء أكان لها في الخارج مكاتب أو فروع أو وكالات أو شركات تابعة أو مستقلة وذلك رغبة منها في تجنب مخاطر ازدواج الضريبة وارتفاع أسعارها لما يترتب على ذلك من الوقوف حجر عثرة في سبيل تقدمها وازدهارها .

وقد اختلف آراء الكتاب في مكافحة هذه الطريقة من التهرب الخارجي فمنهم من يرى تقسيم الأرباح بين هذه المنشآت بوسائل جرافية على أساس رقم الأعمال أو المظاهر الخارجية .

والبعض يرى وجوب قيام محاسبة مستقلة بكل منشأة على حده وفي هذه الحالات الأخيرة يمكن تقدير كل الأحوال واختيار كل منها^٣

٦- لقد ألزم المشرع الأشخاص المقيمين داخل الدولة ممن لهم أية صلة معاملات مع ممول موجود في الخارج وخاضع للضريبة الوطنية أن يقدموا إقرارا تفصيليا عن هذه المعاملات التي تقع سنويا سواء أكان الممول فردا أم شركة أم مؤسسة وسواء أكانت المبالغ التي حصلوا عليها نتيجة توزيع أرباح أو سمسة أو عمولات أو مكافأة أو معاشات أو غير ذلك .

٧- فرض رقابة على الصرف الأجنبي^٤

^١ هشام على توحيد : المرجع السابق ، ص ١٨

^٢ الدكتور زكريا محمد بيومي : المرجع السابق ، ص ٤١٠

^٣ الدكتور محمد حامد محمد : المرجع السابق ، ص ٣٩

^٤ الدكتور زكريا محمد بيومي : المرجع السابق ، ص ٤١٠

المطلب الثالث

جريمة التهرب الضريبي

الضرائب هي أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة عن طريقها يتم تمويل الجانب الأكبر من النفقات العامة ولهذه الأهمية الكبيرة للضرائب يجب وضع تشريعات لتجريم التهرب الضريبي

(١) أركان الجريمة الضريبية :

(أ) الركن المادي للجريمة وهو الشكل الظاهري للجريمة وهو ذا طبيعة مادية ملموسة حيث يتم الاعتداء على المصلحة التي يحميها القانون وقد تكون الجريمة ايجابية أو سلبية

أولا :- الجريمة الضريبية السلبية

وتتم هذه الجريمة بالامتناع عن القيام بالتزام معين يطلبه القانون في موعد محدد مثل جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥

والمعاقب عليها بذلك المادة عن نفس القانون وكذلك جريمة عدم تقديم البيانات والدفاتر والمستندات والمحركات المنصوص عليها بالمادة ١٦ والمعاقب عليها بالمادة ١٣٥ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ثانيا :- الجريمة الضريبية الايجابية وتتم هذه الجريمة بإتيان الفاعل نشاطا مخالفا لما نهى عنه المشرع كاستعمال إحدى أو كل الطرق الاحتمالية المنصوص عليها بالمادة ١٣٣ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٠ م والمعاقب عليها بذات المادة من نفس القانون .

(ب) الركن المعنوي للجريمة الضريبية : وهو القصد أو النية في ارتكاب الجريمة وقد اتجه المشرع في القانون ٩١ السنة ٢٠٠٠ إلى الأخذ بالركن المادي حيث يتم مسائلة الجاني بتوافر الركن المادي دون توافر الركن المعنوي اي القصد الجنائي والركن المادي وهو إخلال الممول بالتزاماته الضريبية سواء بالفعل أو بالامتناع لقيام الجريمة

(٢) آثار الجريمة الضريبية :

هناك آثار كبيرة للتهرب الضريبي على الدولة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية^١

¹ Phyllis Lai Mo: Tax Avoidance and Anti- Avoidance Measures in Major developing Economice, Greenwood publishing group, USA, 2003, P.11.

أولاً :- الآثار المالية عجز كبير في إيرادات الدولة لان الضرائب أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة حيث تقل حصيللة الضرائب مما تضرر بالخزانة العامة للدولة ويؤدي ذلك إلى أن تدفع الحكومة إلى الاقتراض أو الإصدار النقدي الجديد بها يصاحبها من مخاطر لان ذلك يؤدي إلى التضخم اى انخفاض قيمة العملة وبالتالي انخفاض الدخل الحقيقي للأفراد بسبب ارتفاع الأسعار وهذا يضر بالطبقة الفقيرة أولاً

وقد تلجأ الدولة إلى الاقتراض من الخارج وهذه القروض ينتج عنها في العادة ضغوط سياسية قد تهدد الاستقلال السياسي والاقتصادي للدولة المقترضة .

ثانياً :- الآثار الاقتصادية

- إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية
- إضعاف المنافسة بين المشروعات المختلفة حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات القادرة على التهرب الضريبي .
- انخفاض حصيللة الضرائب وهذا يدفع الحكومة إلى سن تشريعات جديدة ترتبط بزيادة أسعار الضريبة الموجودة أو فرض ضرائب جديدة . وهذا يؤدي إلى عدم قدرة الممول على الوفاء بالتزاماته .

ثالثاً :- من الناحية الاجتماعية :

- الإخلال بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهدار للعدالة الاجتماعية التي هي أساس فرض الضرائب .
- فقد الثقة في الجهاز الضريبي حيث يقوم الممولين الملتزمين بالتهرب أسوه بغيرهم
- التضخم وارتفاع الأسعار وبالتالي اختلال الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين الطبقات الاجتماعية^١ . (٣) عقوبات الجريمة الضريبية :

كثير من التشريعات تنجح إلى فرض جزاءات مالية وجنائية على المتهربين من الضريبة وهي تأخذ شكل الغرامات والتعويضات وتفرض في حالات الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو التأخير في تقديمه أو التخلف عن توريد قيمة الضريبة في الموعد المقرر . أما عن الجزاءات

^١ الدكتور محمد حامد محمد : المرجع السابق ، ص ٢٧ ، ٢٨ ، ٧٠ ، ٧١

الجنائية المقيدة للحرية فهي تفرض في حالات الغش الضريبي وتقديم بيانات مخالفة للواقع ويختص القضاء بتقرير ما^١.

والنص على عقوبة الحبس بجانب الغرامة والتعويض أخذت به جميع التشريعات الحديثة كالتشريع الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا وفرنسا وغيرها من الدول المختلفة وذلك في حالة التهرب من الضريبة سواء بالنسبة للمولين أو من يتفق معهم أو يحرضهم و يساعدهم وتصل هذه العقوبة في التشريع الأمريكي إلى خمس سنوات .

تشريعات الضرائب في مصر :

وابرز تشريعات الضرائب في مصر - السارية اليوم - ما يلي :

١- القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية وكسب العمل .

٢ - القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ الصادر بفرض ضريبة عامة على الإيراد .

٣- القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٩١ الخاص بتقرير رسم الدمغة.

٤- القانون ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ الصادر بفرض رسم أيلولة على التركات .

٥- المرسوم بقانون ١٥٩ لسنة ١٩٠٢ الخاص بفرض ضريبة على التركات .

٦- المرسوم بقانون ٧ لسنة ١٩٥٣ الخاص بحصر الممولين الخاضعين

للضرائب المفروضة على الثروة المنقولة .

٧- القانون ٢٢١ لسنة ١٩٠١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرحة والملاهي .

٨- القانون ٤١٧ لسنة ١٩٥٥ الخاص بفرض رسوم على حليج القطن وقد

تعرضت هذه التشريعات لكثير من التعديل ويمكن أن يضاف إليها القوانين الصادرة بفرض رسوم إنتاج على بعض السلع كالدقيق الفاخر وخيوط الحرير الصناعي وأليافه والكحول

^١ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٣٠٠،٢٩٩

والأملاح والبيرة وغيرها وقد أورد القانون رقم ٣٢٨ لسنة ١٩٠٢ عقوبات على مخالفة هذه القوانين الخاصة برسوم الإنتاج^١

وفقا للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م فإن التهرب من الضريبة يعاقب بالسجن بالإضافة إلى تعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة وجريمة التهرب من الضرائب من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقد الثقة والاعتبار.

وإحالة هذه الجرائم إلى النيابة العامة تقضى صدور قرار صريح من وزير المالية والدعوى العمومية لا ترفع إلا بطلب منها ويكون لوزير المالية أو من ينوب عنه حق التصالح مع الممول قبل صدور الحكم ومن الناحية العملية يترتب على ذلك التقليل من حجم قضايا التهرب الضريبي المنظور أمام القضاء وهذه الجزاءات وفق للقانون سنة ١٩٨١م هي جزاءات كافية بما فيها الكفاية.^٢

العقوبات على الجرائم الضريبية وفقا للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

خلاصة القول فقد أورد القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ العقوبات في الكتاب السابع في المواد (١٣١)، (١٣٢، ١٣٣، ١٣٩، ١٣٠، ١٣٩) أي قام بحصرهم في عدد ستة مواد وبصورة مباشرة بدلا من ثلاثة عشرة مادة في الباب العاشر من المواد (١٧٨، ١٨٩، ١٨٨، ١٨٧، ١٨٩، ١٨٠، ١٨٠، ١٨٢، ١٨٣، ١٨٢، ١٨١، ١٧٩، ١٩٠) من القانون (١٠٧) لسنة ٨١ وتعديلاته وهو أمر يحسب للقانون (٩١) السنة ٢٠٠٥ حيث انه كلما كانت النصوص القانونية المتعلقة بالعقوبات صريحة ومباشرة وغير متفرعة وقاطعة ومختصرة كانت أكثر فعالية وتصيب الغرض منها.^٣

^١ الدكتور البشري الشوربجي : جرائم الضرائب والرسوم ، دار الجماعة المصرية ، ص ٢٣، ٢٥، ٢٦

^٢ الدكتور احمد جمال الدين موسى : المرجع السابق ، ص ٣٠٠

^٣ الدكتور محمد حامد محمد عطا : المرجع السابق ، ص ٩٠ الى ١٠٠

الخاتمة

في نهاية عرض الباحث لهذا البحث والذي تناول فيه موضوع التهرب الضريبي وكيفية التغلب عليه توصل الباحث إلى :-

من خلال هذه الدراسة حاول الباحث تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي التي أدت إلى نزيف كبير للحصيلة الضريبية ، كما حاول الباحث تبيان الأليات الوقائية والعقابية التي رصدها المشرع للقضاء على التهرب الضريبي إلا أن تلك الأليات لم تعد كافية مع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ، مما كان له الأثر السلبي على الخزانة العامة والاقتصاد الوطني بصفة عامة ، وبات القضاء على هذه ضرورة حتمية لا بد منها وبالتالي يجب توفير كل الوسائل للحد من هذه الظاهرة التي تقف حجر عثر في طريق تنمية أي مجتمع . في نهاية عرض الباحث لهذا البحث والذي تناول فيه موضوع التهرب الضريبي وكيفية التغلب عليه توصل الباحث إلى :-

- ١- إن الضرائب هي أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة عن طريقها يتم تمويل الجانب الأكبر من النفقات العامة .
- ٢- شرعية الضرائب فقد قال الرسول (ص) في المال الحق سوى الزكاة وقال تعالى ((لكن البر من آمن بالله واليوم الآخر والملائكة والكتاب والنبیین وأتى المال على حبه ذو القربى والیتامى والمساكين وابن السبیل والسائلین وفي الرقاب وأقام الصلاة وآتى الزكاة)) البقرة ١٧٧
- ٣ - إن الضرائب يحكمها قواعد عند فرضها مثل قواعد العدالة والمساواة والیقین والملاءمة والقواعد الاقتصادية .
- ٤ - الضرائب متنوعة وتختلف من دولة إلى أخرى .
- ٥- الضرائب في الدول المتقدمة تمثل ٣٠% من الدخل القومي بينما الدول النامية تمثل ١٥% من الدخل القومي.
- ٦- هناك أسباب كثيرة للتهرب أهمها ارتفاع سعر الضريبة ويلاحظ أنه كلما ارتفع سعر الضريبة كلما كان ذلك مدعاة للتهرب الضريبي وأسباب أخرى كثيرة منها مستوى التعليم وضعف الإدارة وسوء توزيع الخدمات بالإضافة للعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية

والنفسية والأخلاقية .

٧- هناك تهرب مشروع أي لا يحاسب عليه القانون وتهرب غير مشروع يحاسب عليه القانون

٨- ويمكن مكافحة هذا التهرب عن طريق وسائل مختلفة منها إعادة إحسان صياغة القوانين وإقامة عدالة اجتماعية وجباية من المنبع

وتنمية الوعي الضريبي وانخفاض سعر الضريبة ورفع المستوى الإداري بالإضافة إلى رفع رواتب العاملين بقطاع الضرائب وعم الاعتماد على التقدير الجزافي ويجب أن نحسن اختيار من يعمل بهذا

القطاع.

٩. والتهرب الضريبي يعد جريمة ولهذه الجريمة آثار كبيرة اقتصادية واجتماعية .

١٠. أهم التشريعات التي وضعت للتجريم الضريبي تشريع سنة ١٩٨١ وتشريع سنة ٢٠٠٥.

١١ الكفاءة في تحصيل المستحقات الضريبية تسهم في تعظيم الإيرادات العامة وخفض معدلات عجز الموازنة والدين والتضخم، مشيراً إلى أن حسن إدارة تلك الموارد وتحقيق المساواة الضريبية ينعكس في نهاية الأمر على تحسين معيشة المواطن وتحسين الأجور والارتقاء بالخدمات المقدمة لهم وتعظيم الإنفاق على الخدمات العامة والصحة والتعليم

التوصيات

- خرجت الدراسة بعدة توصيات وهي كالتالي :
- اعادة النظر في التشريعات المنظمة للضرائب
- ٢ - تفعيل دور التوعية الضريبية بكل الوسائل المتاحة
- ٣ - العمل على زيادة الوعي الضريبي بكل الوسائل المتاحة، لكي يعرف أفراد المجتمع أن العائد الضريبي يعود بالنفع على المجتمع بأثره
- ٤- تطوير النظام الضريبي
- ٥ - ضرورة قيام الجهات المختصة بتحفيز ودعم البحث العلمي في مجال تطوير الفكر الضريبي
- ٦ - تحسين كفاءة الإدارات الضريبية ، ودعمها بعدد كبير من العاملين المتميزين ، وتزويدها بالأجهزة والمعدات المتطورة
- ٧ - تجميع كل القوانين المتعلقة بالضرائب في كود قانوني واحد
- ٨- يجب أيضا مكافحة التهرب الدولي بكل الوسائل المتاحة عن طريق التشريع الداخلي والاتفاقيات الدولية وغيرها من الوسائل
- ٩ - العمل على تفعيل الضريبة التصاعدية بشكل أفضل
- ١٠ - تطبيق العدالة الاجتماعية ووضع حد أدنى وأعلى للأجور
- تحسين فعالية النظام الضريبي وذلك بإرساء نظام ضريبي عادل وبسيط وتعديل الجهاز الاداري وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة، إلا أنه أحسن وسيلة في هذا المجال نشر الوعي وتحسيس المكلف وللوسائل الوقائية والآليات الرقابية دور هام

قائمة المراجع

- الدكتور احمد بديع بليح : الاقتصاد المالي ، ١٩٨٢ هـ يكل الإيراد العام في الإسلام : مع إشارة خاصة الزكاة ، مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة .
- ٢ - الدكتور احمد جمال الدين موسى : ميزانية الدولة ، ٢٠٠٩ .
- ٣- الدكتور احمد ماهر عبدالحميد عز : التهرب الضريبي في القانون المصري (دراسة مقارنة) رسالة دكتوراه سنة ١٩٨٠ .
- ٤ - الدكتور اعاد حمود القيسي : المالية العامة والتشريع الضريبي ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ٢٠٠٠ .
- ٥- البشري الشرجي : جرائم الضرائب والرسوم ، دار الجامعة المصرية .
- ٦ - الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٤
- ٧- الدكتور حسين سلوم : المالية العامة : القانون المالي والضريبي (دراسة مقارنة) ، دار الفكر بيروت ، الطبعة الأولى ١٩٩٠ .
- ٨- الدكتور رفعت المحجوب : المالية العامة ، مكتبة النهضة ، ١٩٨٩ .
- ٩- زكريا محمد بيومي : مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٧٨ .
- ١٠- الدكتور السيد احمد عبدالخالق : مدخل دراسة المالية الدولية والسياسة المالية ، مكتبة الجلاء الجديدة ، ٢٠٠٩ ، ٢٠٠٠ .
- ١١- الدكتور عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي : التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة ، ٢٠٠٩ . ١٢ .
- ١٢ - الدكتور عبدالجليل هويدي : المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار الفكر ، ١٩٨٣ .
- ١٣ . الدكتور عبد الكريم صادق بركات ، الدكتور حامد عبدالمجيد وراز : علم المالية العامة ، الجزء الأول ، ١٩٧١ .
- ١٤ .الدكتور عبدالمنعم فوزي : المالية والسياسة المالية ، دار المعارف بالإسكندرية .

١٥. الدكتور عبدالهادي النجار : محاضرات في التشريع الضريبي المصري ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، القاهرة ١٩٧٠ .

١٦- الدكتور عدلي محمد توفيق : المالية العامة في المجتمعات الفردية والجماعية النزعة ، دار الجامعة المصرية ١٩٧٤ .

١٧- الدكتور محمد حامد محمد عطا : التهرب الضريبي وقضاء النقض ، دار الطباعة الحرة ، ٢٠٠٩ . ١٨- محمود رياض عطيه : موجز في المالية العامة ، ١٣٨٩ هجرية = ١٩٩٩ ميلادية ، دار المعارف . ١٩- هشام على توحيد : التهرب الضريبي ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٠ .

المراجع الاجنبية

-Benno Torgler, Tax morala in Latin America, Third international research conferenc responsive regulation: international perspectives on taxation, 20٠3, university of Basel, Switzerland, P.3.

- Hugh Dalton, Principles of public Finance, printed in Great Britain by Compton Printing Ltd London and Aylesbury, twenty-seventh impression, 10, P.59.

-**Vito** Tanazi, Corruption covernmental Activities & Markets, Finance and development, December 1995, P.24.

-Cheryl W.Gray and Daniel Kaufmann, Corruption and Development, Finance and Development, magazine of the international monetary fund, march 1998, P.7.

Rachel Anne Tooma: Legislation against avoidance, IPFD, The Netherlands, 200, P.2

-Phyllis Lai Mo: Tax Avoidance and Anti- Avoidance Measures in Major developing Economic, Greenwood publishing group, USA, 2003, P.11.

مواقع الانترنت

http : siteresources > worldbank.org/newsarabic/pressrelease(star)arabic.doc

https://eta.gov.eg/ar/news/mkafht-althrb-aldryby

<https://www.youm7.com/story/2022/10/17>

<https://www.masrawy.com>

https://www.google.com/

https://www.independentarabia.com/node/292456

فهرس

رقم الصفحة	الموضوعات
٢	مقدمة البحث
٥	مبحث تمهيدى
٥	المطلب الأول : النظرة التاريخية الضريبية
٦	المطلب الثانى : تعريف الضريبية
٧	المطلب الثالث : أركان الضرائب
١٠	المطلب الرابع : القواعد الأساسية لفرض الضريبة
١١	المطلب الخامس : أنواع الضرائب
١٨	المبحث الأول : التهرب الضريبي
١٨	المطلب الأول : ماهية التهرب الضريبي
١٩	المطلب الثانى : أنواع التهرب الضريبي
٢٠	المطلب الثالث : أهمية التهرب الضريبي
٢٢	المطلب الرابع : أسباب التهرب الضريبي
٢٩	المطلب الخامس : آثار التهرب الضريبي
٣١	المبحث الثانى : كيفية مواجهة التهرب الضريبي
٣١	المطلب الأول : مكافحة التهرب الضريبي
٣٥	المطلب الثانى : مكافحة التهرب الضريبي الدولى
٤٠	المطلب الثالث : جريمة التهرب الضريبي
٤٥	

٥٤	ملحق خاص بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
٥٧	الخاتمة
	المراجع