

كفاءة النظام الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي.

د. سَالم أبو عجيبة عُمر *

كلية الاقتصاد بالعجيلات ، جامعة الزَّاوية ، ليبيا.

S. abogela@zu. edu. Ly

تاريخ القبول 8 / 11 / 2025

تاريخ الاستلام 12 / 5 / 2025م

The effectiveness of the tax system in combating tax evasion

*Dr. Salem Abu Ajila Omar

Faculty of Economics, Al-Ajeelat, University of Al-Zawiya

Study Summary

This study aims to determine the tax system and its efficiency in combating tax evasion, based on the premise that taxation through legislation and laws leads to increased efficiency. This study concluded with several findings, the most important of which are: a lack of tax awareness among taxpayers and their lack of knowledge of the country's tax legislation; the tax administration's frequent reliance on arbitrary assessment when collecting taxes, thus lacking accuracy; and the failure to enforce penalties against those who default on tax payments, which increases opportunities for tax evasion.

Tax legislation and laws require updating. Finally, the researcher recommended addressing any emerging gaps to align with the new changes the world is witnessing today, aiming to reduce tax evasion and improve tax collection.

This can be achieved by increasing taxpayer confidence in the tax administration and improving their financial and professional situations through training courses on detecting and addressing tax evasion.

الملخص :

تهدف هذه الدراسة لمعرفة النظام الضريبي ومدى كفاءته في مكافحة التهرب الضريبي من خلال التشريعات والقوانين، حيث اعتمدت هذه الدراسة على فرضية مفادها أن عدم كفاءة النظام الضريبي من خلال التشريعات والقوانين يؤدي إلى زيادة انتشار التهرب الضريبي، وعدم القدرة على مكافحتها، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن هناك نقص للوعي الضريبي لدى الممولين، وعدم درايتهم بالتشريعات الضريبية في الدولة، وأن الإدارة الضريبية عند تحصيل الضرائب تعتمد في كثير من الأحيان على التقدير الجزافي وبذلك تبتعد عن الدقة في

الضرائب، وكذلك عدم تنفيذ العقوبات على المتخلفين عن الدفع الضريبي، الأمر الذي يزيد من فرص التهرب الضريبي.

وأخيراً أوصى الباحث بالعمل على ضرورة تحديث التشريعات والقوانين الضريبية، لكي تتماشى مع التغيرات الجديدة التي يشهدها العالم اليوم، وذلك لسد الثغرات التي تظهر أثناء تحصيل الضرائب للحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، كما يمكن الحد من التهرب الضريبي بزيادة الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، والعمل على تحسين مستويات المكلفين في الإدارة الضريبية بتحسين أوضاعهم المالية والوظيفية عن طريق إقامة دورات تدريبية لكيفية كشف التهرب الضريبي ومعالجته.

المقدمة:

يعكس النظام الضريبي الحالة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، ويمكن اعتباره يؤثر ويتأثر بها، حيث تمثل الضريبة أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة في مختلف النظم الاقتصادي سواء في الدول الصناعية المتقدمة أو النامية، حيث تهدف إلى تحصيل أكبر قدر من الإيرادات للوفاء باحتياجاتها من الأموال، بالإضافة إلى أنها أصبحت تلعب دوراً أساسياً في توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي للفرد، وتمثل دراسة الضرائب أهمية في نطاق الدراسات المالية خاصة بعد ما تطورت أشكالها وأهدافها وتنظيمها الفني، إلى أن أصبحت الضريبة تنظيماً يراعاه الدستور وتلتزم به الدولة بحكم القانون، وأساس كل المشاكل الضريبية في كل زمان ومكان هو تعارضها مع الطبيعة التي جبل عليها البشر وهي حب المال، ومن الأمور التي تؤثر على الحصيلة الضريبية ما يمارسه الممولون من وسائل لأجل التهرب الضريبي والتخلص منها.

وهنا يمكن القول بأن التهرب الضريبي ظاهرة سيئة تعاني منها معظم الدول في الوقت الحالي، ويرجع هذا التهرب في كثير من الأحيان إلى عدم وعي الممولين لمفهوم الضريبة، ولماذا شرعها القانون؟، ولكن الضريبة تعد نوع من أنواع تسرب الأموال بالنسبة لهؤلاء الممولين، فيحاولون بكل الطرق للتهرب منها، فالضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد بصورة جبرية ونهائية للدولة، وأن عدم العدالة في توزيع الضرائب وسوء النظام الضريبي (الهيكل التنظيمي) وضعفه جعل الممولون يتهربون من الضرائب، الأمر الذي أثر سلباً على الخزانة العامة للدولة. ولذلك فأن هناك

مصلحتان متعارضتان ظاهرياً، فالمصلحة الأولى هي مصلحة الدولة في اقتطاع الضريبة، أما المصلحة الثانية هي مصلحة الممول في الاحتفاظ بثروته كاملة، وبما أن مصلحة الجماعة أهم من مصلحة الفرد، فقد نصت التشريعات والقوانين الضريبية على العديد من الضمانات التي تعمل على مكافحة التهرب الضريبي.

مشكلة الدراسة:

تعد الضريبة أحد أهم الموارد الداخلية لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزنة العامة، فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنمية، لكن غالباً ما يلجأ المكلف إلى التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي باعتباره ظاهرة عامة، فظاهرة التهرب الضريبي تعد من أخطر الظواهر المضرة باقتصاديات الدول في العالم، لما لها من أثر سلبي على الخزنة العامة للدولة، ومن ثم الإخلال بالتزامات الدولة المالية فيما يخص تغطية نفقاتها العامة.

وتكمن مشكلة هذه الدراسة في الآثار السلبية المترتبة على انخفاض الحصيلة الضريبية، وفقدان الخزنة العامة مبالغ كبيرة، والإخلال والعدالة في توزيع الضريبة، مما زاد من عجز موازنة الدولة، وما ترتب على ذلك من آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية سيئة جداً، ويرجع ذلك لضعف كفاءة النظام الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والتي من المفترض أن تسهم مساهمة كبيرة في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية العامة، والذي ينعكس بدوره على تنمية الموارد الذاتية في دعم الموازنة العامة وخفض العجز بها، وذلك حتى تلبي الدولة احتياجاتها من تعليم وصحة والصناعة... الخ، كما أن عدم شمول القاعدة الضريبية لكافة الفئات يخل بمبدأ العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع.

وبناء على ما تم عرضه ونظراً لأهمية الموضوع من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وتعدد جوانبه، فإنه ما يبرر التساؤل التالي: هل النظام الضريبي كفؤ وله القدرة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التشريعات والقوانين المعمول بها في الدولة؟ وما هي آثار التهرب الضريبي؟، وما هي طرق مكافحته؟.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الإطار النظري للنظام الضريبي، ومفهوم ظاهرة التهرب الضريبي، ومحاولة تحديد أسبابها، ومدى كفاءة النظام الضريبي في مكافحة هذا التهرب، ومعرفة آثاره، وطرق مكافحته، وذلك للوصول إلى نظام ضريبي كفؤ.

فرضية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على فرضية مفادها (أن عدم كفاءة النظام الضريبي من خلال التشريعات والقوانين، وضعف قدرته على مكافحة التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة انتشاره، مما يؤثر ذلك على عجز في تمويل الخزانة العامة للدولة).

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أنها تتناول بالدراسة النظام الضريبي ومدى كفاءته وقدرته على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تعاني منها معظم الدول، وذلك لما لها من آثار سلبية على خزانة الدولة، وبالتالي تحاول هذه الدراسة الوقوف على أسباب هذه الظاهرة وسبب امتناع الممولين على دفع الضرائب، وآثارها السلبية على المجتمع والدولة.

منهجية الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة ومن أجل الإجابة على مشكلة الدراسة المطروحة، وإثبات صحة الفرضية المتبناة، من خلال المفاهيم العامة التي شكلت مدخلاً للدراسة، حيث تم الاعتماد على كافة الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة لتشكيل الإطار النظري، من خلال الرجوع إلى عدد كبير من المراجع المتعلقة بالنظام الضريبي ومقوماته، ومفهوم ظاهرة التهرب الضريبي والآثار المترتبة عليها، وطرق مكافحتها.

نشأة وتطور الضرائب:

تعد الضرائب في العصر الحديث من أهم أنواع الإيرادات العامة السيادية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، عن طريق إلزام الأفراد بالمساهمة في تحمل تكاليف وأعباء هذه النفقات، من خلال فرض الضرائب عليهم طبقاً لنظام معين، يعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والأفراد بأداء الضريبة، ولذا المهتمين باقتصاديات المالية العامة يفردون جانباً هاماً من كتاباتهم وبحوثهم لدراسة ونشأة ومفهوم وخصائص وأهداف وقواعد الضريبة⁽¹⁾.

فموضوع الضريبة الذي يشغل بال الحكومة على مر العصور، له أثر عميق على أحوال الشعوب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فالضريبة هي ذلك الرباط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية أفراد المجتمع، وهي في نفس الوقت تشكل أداة سياسية فعالة سواء في المجال المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي.⁽²⁾

كما أن فكرة الضريبة التي تبدو واضحة المعالم اليوم لم تكن كذلك في الماضي، فقد تطورت طبيعة الضريبة وتباينت أهدافها كثيراً خلال العصور مع تطور النظم والظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع، فقد كانت الضريبة في العهد الروماني تعد عملاً من أعمال السيادة العامة، تفرضها السلطة المركزية بقصد تغطية النفقات العامة التي تتكبدها في سبيل القيام بالخدمات العامة والدفاع عن الإمبراطورية، ومع بداية العصور الوسطى ضعفت سلطة الدول وتبعها تنازل الملوك عن حق فرض الضرائب لسيادة الإقطاع واعتمادهم المتزايد على دخل الدولة من أملاكها.

ومع بداية القرن السادس عشر زادت النفقات العامة للدولة بسبب الحروب التي خاضتها، ولم تعد إيرادات محصلين الضرائب تكفي للقيام بها، فما كان على الملك إلا أن يلجأ للضرائب، ونظراً لضعف سلطته فإنه لم يكن قادراً على زيادة الضرائب لمواجهة نفقات الحروب بإرادته وحده، الأمر الذي أدى به إلى طلب المساعدة من أتباعه، أي أن الملك لم يكن يحصل على الضرائب بشكل إجباري وإنما برضاء دافعيها، فكانت اختيارية تتم في صورة هبة أو معونة للملك، من أجل مساعدته في الإنفاق على الجنود المرتزقة الذين كان يستعين بهم بصفة مؤقتة.

ومن المؤكد أن الضريبة لها أغراض وأهداف متعددة، فمن الناحية التاريخية وفي ظل النظرية الكلاسيكية كان هدف الضرائب هو أمداد الخزنة العامة بالمال، وقد ترتب على هذه النظرية مناداة البعض (بالحياد الضريبي)، وعدم الخروج عن الدور المرسوم لها، وهو الهدف المالي البحث، غير أن مبدأ حياد الضريبة اختفى شيئاً فشيئاً، وحل محله مبدأ الضريبة الداخلية، حيث اعتبرت للضريبة أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية أخرى، بالإضافة إلى أهدافها المالية⁽³⁾، وقد استمر دور الضريبة وأهميتها في التزايد في القرون التالية، بسبب توسع النشاط الإداري للدولة، وتعدد وظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حتى أصبحت الضرائب في العصر الحالي أهم مورد مالي للدولة.

مفهوم الضريبة:

إن الأساس العلمي السليم عند التعرض لأي مصطلح هو بيان تعريفه لغة وقانوناً، فالضريبة لغة كما عرفها علماء اللغة بأنها (ضرب عليه خراجاً أي فرضه وقدره)، فالضريبة في اللغة الفريضة والتقدير. (4) ولا يوجد تعريف محدد للضريبة في التشريعات والقوانين الضريبية، وربما يكون السبب في ذلك أن المشرع من حيث الأصل ليست مهمته التعريف إلا إذا أراد تخصيص مصطلح أو مفهوم ما، بينما يكون أحياناً التعريف من شأن الفقه، وأحياناً أخرى من شأن القضاء، وقد وضع مشرع القانون الضريبي عدة تعريفات للضريبة منها:

- **الضريبة:** هي فريضة مالية جبرية يلزم الممول بدفعها دون مقابل، تهدف إلى تغطية النفقات العامة تحقيقاً لمصالح المجتمع، ويكون في شكل نقود.
- **وعرفت أيضاً بأنها:** استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدرتهم، وبدون مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة لتحقيق أهداف الدولة.

خصائص الضريبة:

- 1- **فريضة إلزامية تصدر عن السلطة العامة للدولة:** بمعنى أن الخاضعين لها ليس لديهم خيار في دفعها من عدمه؛ بل أنهم ملزمون بأدائها دون النظر إلى رضاهم أو عدم رضاهم عن دفع الضريبة، وتماس الدولة سلطتها في فرض وتحصيل الضريبة، وتقوم الدولة بتحديد وعاء الضريبة وسعرها وأسلوب تحصيلها. (5)
- 2- **الضريبة فريضة بدون مقابل مباشر (خاص):** نجد أن فرض الضريبة على الممولين لا تتطلب وجود دفع خاص يعود عليهم من فرضها، فتفرض الضريبة بناء على المقدرة التمويلية للفرد الممول وليس بناء على الدفع الذي يعود عليه (6)، وليس معنى ذلك أنه لا يحصل على منفعة من الضريبة؛ بل أنه يحصل على منفعة لكن بصفته عضواً من أعضاء المجتمع وليس دافع للضريبة.
- 3- **الغرض من الضريبة تحقق أهداف عامة:** تهدف الضريبة إلى تحقيق نفع عام، وكان قديماً الاعتماد السائد أن الضرائب لها غرض مالي فقط وهو تغطية النفقات العامة، أما بعد ظهور الفكر الكينزي وتطور المالية العامة، أصبح للضرائب أهداف عامة متعددة منها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية.

4- حصيلة الضريبة مبلغ من النقود: الاتجاه السائد في العصر الحديث هو أن تحصل الضريبة في صورة نقدية وليست صورة عينية، كما كان سائد قديماً، فالنفقات العامة في صورة نقدية، مما يجعل الضريبة لابد وأن تكون في صورة نقدية أيضاً نظراً لسهولة تحصيلها وانخفاض تكلفة تحصيلها.⁽⁷⁾

أهداف الضريبة:

وتعد الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية، إذ يمكن استخدامها لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرغوب فيها، فالضرائب تمثل مورداً تمويلياً هاماً للدولة للإنفاق منه على المشروعات العامة، والتي قد لا يستطيع القطاع الخاص النهوض بها، وبذلك أصبحت الضريبة تقوم برسالة كبيرة ولها أهداف متعددة، يمكن إجمالها في الآتي:

1- الأهداف المالية الضريبية:

يراد بالضريبة تغطية مقدار النفقات العامة، حيث أن الضرائب في العصور الحديثة تشكل أهم مصادر الإيرادات في الميزانية العامة، والتي غالباً ما تخصص لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة، والوفاء بمقتضيات السياسات المالية للدولة، سواء للدفاع عنها أو الاستقرار والأمن والعدالة أو في نشر التعليم والحفاظ على الصحة العامة إلى غير ذلك من أوجه الإنفاق على المرافق الحيوية التي لولا إضلاع الدولة لما عني بها الأفراد.

والغرض من الضريبة تغطية النفقات العامة، فالنفقات العامة هي نفقات الدولة التي تحددها الحكومة القائمة عند فرض الضريبة، وتبينها في قانون الميزانية أو في غيره من القوانين كقانون الخطة الاقتصادية أو قانون الضمان الاجتماعي وغير ذلك من القوانين التي تحدد النفقات العامة أو تخصص مبالغ معينة من الإيرادات العامة لتغطية تلك النفقات.

2- الأهداف الاقتصادية للضريبة:

أن الأهداف الاقتصادية من أهم الأهداف الضريبية في عصرنا الحاضر، فالنظام الضريبي لا يعدو إلا أن يكون انعكاساً في النطاق المالي في التخصيص والتوزيع والاستقرار والنمو، وذلك من خلال التأثير على الدخل والادخار والاستثمار والإنتاج، ودرجة النمو تمارس أثراً على النظام الضريبي وتتأثر به، بمعنى أن هناك علاقة بين النظام الضريبي والاقتصادي.

وتمارس الوظيفة الاقتصادية للضرائب باستخدام كافة أنواع الضرائب المباشرة، وغير المباشرة في إطار سياسة شاملة لتحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة، وتتم هذه الممارسة باتباع الأساليب السعرية المناسبة للضرائب، وبالإعفاءات الضريبية، والتكاليف التي تسمح بخصمها من وعاء الضريبة، ذلك على النحو التالي: (8)

أ- استخدام الضريبة لتشجيع بعض الإنتاجية: كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب بشكل دائم، كما يفعل المشرع الفرنسي عندما يعفى جزءاً من إيرادات بعض الصناعات المتطورة من الضريبة، وقد انتهج الكثير من حكومات الدول النامية هذا الأسلوب لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادهم، أو بعض الدول المتطورة عندما ترغب في جذب رؤس المال الأجنبي لديها، فتعفى الاستثمار المالي الأجنبي لديها من الضرائب، مثل سنغافورة وسويسرا.

ب- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات، فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع من ذوي الدخل المتدنية، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في إجراءاتها الأولى، ورفع الإعفاء الضريبي، وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة، وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب ومشتقاته وغيرها. وفي فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية، وذلك لتقليل الإنفاق الحكومي، ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع، لتخفيض القوى الشرائية عند الأفراد، وكبح الإنفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار، لتعطي دفعةً للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار، وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة، وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

ج- استخدام الضريبة لمنع التركز في المشاريع الاقتصادية: الاتجاه إلى التركز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصاً في النظم الرأسمالية، ويعد ظهور الشركات متعددة الجنسية مظهر من مظاهر التركز الاقتصادي، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التركز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب

خاصة، تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلع المنتجة، ويحد بالتالي من مظاهر التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.⁽⁹⁾

د- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب، لتشجيع شراء مثل هذه السندات، أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار، أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد.

3- الأهداف الاجتماعية للضرائب:

يبرز دور الضريبة في النهوض بوظيفة التكامل الاجتماعي، والتي تعد من أهم الوسائل التي تستخدمها الدولة، وخاصة في المجتمعات التي تدين بنظام السوق أو ما يسمى بنظام الاقتصاد الحر، بينما يتضاءل هذا الدور في الدول التي ألغت الملكيات الخاصة، فهذه الدول تعتمد بشكل رئيسي على الدخل والضرائب على تداول الثروة وانتقالها.

وقد تعددت الأهداف الاجتماعية للضريبة، وخاصة بعد ظهور الاتجاهات الحديثة لتوزيع الدخل العادل، والحد من استغلال الطبقات العامة، بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل، وما إلى ذلك من الغايات أهمها:⁽¹⁰⁾

أ- منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع: ويتم ذلك بطرق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات، كما هو مطبق في كثير من الدول مثل ألمانيا وفرنسا، وذلك بفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية، وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة.

ب - توجيه سياسة النسل في الدولة: فالدولة الراغبة في تشجيع النسل كدول أوروبا، تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان، وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة، ومعاملة كل جزء مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء، وبالمقابل الدولة الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخل، والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة، كما هو في الهند والصين.

ج - معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن، وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلاً، أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان.

د- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة: فهناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمعات، والتي تسيء إلى الصحة العامة وصحة الفرد، ومن هذه الظواهر مثلاً (الدخان والكحول... الخ)، ويمكن للسلطات العامة أن تقوم بمحاربة هذه الآفات المضرة عن طريق الضرائب، وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها.

أنواع الضرائب:

تتعدد أنواع الضرائب، ولكل منها خصوصية ومزايا وعيوب، وغالباً ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب، والتي يشترط أن تكون موجودة في صورة منظمة، وبما يحقق أهداف المجتمع ككل، ويتوقف اختيار نوع محدد من أنواع معينة منها على أوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وفيما يلي أهم أنواع الضرائب:

1- الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

- **الضريبة الوحيدة:** وهي أن تفرض الدولة نوعاً واحداً من الضرائب، تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف الضريبية في مجال اهتمامها، مثل فرض ضريبة القيمة المضافة وحدها دون فرض أي أنواع الأخرى.

- **الضريبة المتعددة:** وهي أن تفرض الدولة ضرائب أخرى على مصادر دخل مختلفة، مثل أن تفرض الدولة ضرائب على الإنتاج والدخل والقيمة المضافة، وعادة تأخذ معظم الدول بنظام الضرائب المتعدد.

2- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

فالضرائب المباشرة تعد من أقدم الضرائب، وتنبع أهميتها من أنها أداة لها هدف مالي واقتصادي واجتماعي، فهي تسهم بإمداد الخزانة بحصيلة وفيرة من الأموال، وتستخدم في إعادة توزيع الدخل.

وتعرف الضرائب المباشرة على أنها ذلك النوع من الضرائب الذي يفرض على مكونات ثروة الممول، والتي تتميز بكونها أوعية ثابتة نسبياً وواضحة، بحيث يصعب على الممول إخفائها، وأيضاً يتحمل الممول عبئها النهائي، بحيث لا يستطيع نقل العبء إلى غيره، ومن أنواع الضرائب المباشرة:

أ- الضرائب على الدخل: تختلف التشريعات الضريبية في تعريف الدخل، لذلك فإنه يجب الرجوع لكل تشريع على حدة لمعرفة المقصود في الدخل، وهنا يجب التفرقة عند تحديد مفهوم الدخل بصفته وعاء للضريبة بين اتجاهين، أولهما يعرف الدخل بالنظر إلى المصدر الذي يأتي منه، وهو ما يستلزم عنصر الدورية والانتظام، وعلى ذلك يعرف الدخل بأنه الإيراد (الناتج) الدوري. وثانيهما يعرف الدخل بالنظر إلى الزيادة التي تحدث في ثروة الممول، وعلى ذلك فهو يعرف بأنه الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول، ويعرف هذا الاتجاه بنظرية ميزانية الإثراء، ويمكن تقسيم ضرائب الدخل إلى عدة أشكال منها ضرائب موحدة، تفرض على مجمل الدخل بمصادره المختلفة، وهناك ضرائب نوعية، تفرض بموجبها الضرائب على مصادر الدخل المختلفة وبصورة مستقلة، ومن أنواع الضرائب على الدخل (الضرائب النوعية على فروع الدخل، الضرائب العامة للدخل).

ب- الضرائب على رأس المال: ويعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية، بأنه مجموعة من الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو خدمات أو غير منتجة لأي دخل. ويمكن لنا التمييز بين نوعين من الضرائب على رأس المال استناداً إلى دورية أو تجدد الضريبة، فيشمل النوع الأول الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل، وفي هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته هو الوعاء المتخذ لفرض الضريبة على النحو الذي يصدر لتحديده قانون الضريبة، لكن سعرها يكون من الانخفاض بحيث يكفي الدخل الناتج منه للوفاء بدين الضريبة دون حاجة إلى التصرف في جزء منه، أما النوع الثاني فيعرف بالضريبة التكميلية على رأس المال، وهذه الضرائب تعد عرضية ولا تتصف بالدورية، وتختلف صور فرض هذه الضريبة، فقد تفرض على تملك رأس المال أو زيادة في قيمة رأس المال.

أما الضرائب غير المباشرة: فهي تلك الضرائب التي تنفق على واقعة إنفاق الدخل واستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها، وتتميز الضرائب غير المباشرة في ارتفاع حصيلتها ومرتبتها لاتساع نطاقها، حيث أنها تشمل الإنتاج والاستهلاك والتداول، إضافة إلى إسهام كافة المواطنين أغنياء وفقراء بدفعها، كما أن رفع سعرها يؤدي إلى زيادة حصيلتها، وتتميز بسرعة تحصيلها وبتدفعها المستمر خلال السنة، نظراً لأن عمليات الإنفاق تبقى مستمرة خلال العام، أما العيب الأساسي فيها هو لأن

الجميع يتحمل أعباءها من أغنياء وفقراء ويندرج تحت مفهوم الضرائب غير المباشرة العديد من أنواع الضرائب، منها:

- **ضرائب على الاستهلاك:** تفرض هذه الضرائب على دخل الفرد بمناسبة استعماله في استهلاك السلع والخدمات المختلفة، ومن أهم أنواعها:

- **الضرائب على الأعمال:** وهي الضريبة التي تصيب البضاعة عند انتقالها ما بين المنتج والوسيط والمستهلك، وبمعنى آخر عندما تمر البضاعة بعدة مراحل إنتاجية وتجارية ابتداءً من المنتج وصولاً إلى المستهلك.

- **الضريبة على القيمة المضافة للبضاعة:** وهي الضريبة التي تفرض على التحسينات التي تزيد من قيمة السلع خلال مرورها بالمراحل الإنتاجية، ويمكن النظر إلى القيمة المضافة للسلعة على أنها الفرق بين سعر شرائها وسعر بيعها، كما تعرف أيضاً بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على القيمة المضافة لتكلفة السلعة أو الخدمة، ويتحملها المستهلك النهائي عند قيامه بإشباع حاجاته السلعية والخدمية.⁽¹¹⁾

- **الضرائب على الإنتاج:** وهي ضريبة تفرض على السلعة في مرحلتها النهائية، أي عندما تصبح السلعة معدة للاستهلاك، وهناك صعوبة في تحديد المنتج النهائي الخاضع للضريبة، فقد تكون البضاعة محصورة نهائياً بالنسبة إلى أحد التجار، وتكون في الوقت نفسه سلعة أولية بالنسبة إلى الغير، وبسبب هذا اللبس يجب أن يبين القانون بوضوح صفة المنتجين الخاضعين لهذه الضريبة.

- **الضرائب على الجمارك:** وهي من أهم ضرائب الاستهلاك، وتفرض على السلع عند استيرادها أو عند تصديرها، ويتولى المشرع تحديد السلع الخاضعة للضريبة الجمركية وأسعارها الضريبية أو التعريفية الجمركية المفروضة على كل منها، ويمكن أن تفرض الضرائب الجمركية أما: **للغرض المالي** (وهو الحصول على إيرادات لخزانة الدولة)، أو **للغرض الاقتصادي** (وهو حماية أو تشجيع الإنتاج المحلي، وذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على البضائع المستوردة، بحيث تتمكن السلع المنتجة محلياً من منافسة السلع المستوردة)، أو **للغرض الاجتماعي:** (وهو عرقلة دخول بعض السلع لأهداف اجتماعية أو أخلاقية).

- **الاحتكارات الجنائية:** من وسائل فرض ضرائب الاستهلاك احتكار الدولة لصناعة بعض السلع وبيعها، لذا تستطيع من خلال ذلك أن تحدد ثمناً للسلعة يزيد عن الربح الاقتصادي، وتعد هذه الزيادة في حقيقة الأمر ضريبة مستترة.

- الضرائب على التداول: تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها، وغيرها من التصرفات القانونية، التي تكون الأموال محلاً لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو ببعض التصرفات بالأموال المنقولة بجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا التي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروات من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى ضريبة على التداول، من الأمثلة على هذه الضرائب، (رسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية، الرسوم انتقال ملكية السيارات... الخ)، حيث تصنف الضريبة وفقاً لهذا المفهوم إلى ضريبة عينية وضريبة شخصية، وذلك حسب المادة الخاضعة للضريبة وطبيعتها. **فالضريبة العينية** تعرف على أنها الضريبة التي ينظر عند فرضها للوعاء الذي تنصب عليه، دون الاهتمام بالشخص المكلف وظروفه مثل الضريبة الجمركية.

أما الضريبة الشخصية فهي الضريبة التي تأخذ في الاعتبار عند فرضها حالة الممول وظروفه الخاصة أو وضعه الاجتماعي والتزاماته العائلية.

الإطار النظري للنظام الضريبي:

مفهوم النظام الضريبي:

يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من الفرائض والضرائب التي يلتزم بها رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة، على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية، ويمثل تعبير النظام في الضرائب مفهومان هما:

فالمفهوم الضيق: يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية، التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل متتالية من التشريع إلى الربط والتقدير والتحصيل.

أما المفهوم الواسع: يتمثل في مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية، التي يؤدي تراكمها معاً، وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان أو وجود ضريبي معين، وذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام، وتختلف ملامحه بالضرورة في المجتمع الرأسمالي عنها في المجتمع الاشتراكي، كذلك تختلف في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف، وفي هذا المعنى الواسع يصبح النظام الضريبي في الواقع صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع، من أجل تحقيق أهدافها التي تتمثل عادة في تحقيق حصيلة الضريبة ملائمة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة، إضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية، والتخفيف من

مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي، وأخيراً تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين الأفراد يمكن تصور أن النظام الضريبي وفقاً للمفهوم الواسع والذي نعتبره في هذه الدراسة هو مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب (ضرائب موحدة أو نوعية على الدخل، ضرائب الثروة، ضرائب المبيعات، ضرائب جمركية، ضرائب الدمغة) تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

وفقاً للمفهوم السابق يتكون النظام الضريبي من العناصر التالية:

- أهداف محدودة هي ذاتها أهداف السياسة الضريبية.
- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة.
- مجموعة التشريعات الضريبية وما يصاحبها من اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية.

مقومات كفاءة النظام الضريبي: (12)

يقصد بكفاءة النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن، حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة دعم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفاءها كلياً أو جزئياً من الضريبة، أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث يراعي المشرع الضريبي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذات الدخل المنخفض، واختلاف المعاملة الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي، وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي، ونتيجة تعارض أهداف النظام الضريبي يتعين على المشرع الضريبي أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينها، وذلك على ضوء أولويات الظروف المحيطة بها، ولتحقيق كفاءة النظام الضريبي يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

1- احترام المبادئ والقواعد الضريبية:

أن اعتماد الدولة على الضرائب كوسيلة تمويلية من جهة، وأداة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي من جهة أخرى، وكون الضريبة فريضة إجبارية لا خيار للمكلف في

فرضها وتحديد مواعيد دفعها، لذلك استدعى وجود مبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة الممولين، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

قاعدة العدالة الضريبية (المساواة): تعد العدالة الضريبية من أهم خصائص النظام الضريبي الفعال⁽¹³⁾، ويقصد بالعدالة هو أن يتم توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع بطريقة تحقق المساواة بينهم حسب المقدرة التمويلية لكل منهم، وهنا يظهر نوعان من العدالة هما:⁽¹⁴⁾

- **العدالة الأفقية:** أي معاملة الممولين المشاركين في نفس الظروف الاقتصادية معاملة ضريبية واحدة.

- **العدالة الرأسية:** أي معاملة الفئات ذات الدخل المختلفة معاملة ضريبية مختلفة ومتصاعدة.

- **ملائمة الضريبة لإمكانات الممول وظروفه:** والمقصود هنا أن يكون الممول على يقين كامل بكل ما يحيط بالضريبة من سعر الضريبة ووعائها وميعاد تحصيلها، وأن يتناسب ميعاد وطريقة تحصيلها مع ظروف الممول، فمثلاً ظروف أصحاب الأراضي الزراعية تتطلب تحصيل الضريبة موسمياً، أما ظروف الموظفين فتتطلب تحصيل الضريبة شهرياً وهكذا.

ملائمة الضريبة لإمكانات الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب): أي يجب أن تكون الضريبة متناسبة مع قدرة الدولة على تحصيلها، وقدرة موظفي الجهاز الضريبي على التعامل معها بأقل نفقات اقتصادية، حتى يتحقق مبدأ الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة.

قاعدة التوزيع المناسب لعبء الضريبة بما يكفل تحقيق الغرض منها: يجب أن تتوزع الضريبة على الممولين، بحيث تحقق الغرض من تحصيلها، وهنا نجد أن هذه الفكرة اختلفت باختلاف الفكر الاقتصادي، فقديمًا كان الهدف من الضريبة هدف مالي أي تغطية النفقات، أما الآن فههدف الضريبة اقتصادي واجتماعي وسياسي، لذلك نجدها مختلفة لتوزيع العبء الضريبة، منها:⁽¹⁵⁾

أ - **معيار المنفعة:** يستند هذا المعيار على أساس أن عبء النفقات الحكومية من الخدمة أو المنفعة، التي تقدمها الدولة للفرد هي مثل السلعة أو الخدمة التي يشريها من السوق، لكنها خدمة عامة غير قابلة للتجزئة، لذلك فإن الفرد يدفع نصيبه من تلك الخدمة في صورة ضريبة، أي أن الأفراد تحاسب ضريبياً بناءً على مقدار الخدمات

والمنافع التي قدمت لهم من إنفاق الدولة، وهناك من يرى استخدام أسلوب المنفعة الحدية الناتجة عن إنفاق الدولة كمقياس لعبء الضريبة.

ب - قاعدة المقدرة على الدفع: يتضمن هذا المبدأ على أن الضرائب يجب أن تفرض وفقاً لمقدرة دافعي الضرائب، فالأفراد تتحمل الأعباء الضريبة بناء على قدرتهم على الدفع، إلا أن هذا المعيار يعني أن دفع الضريبة يكون اختيارياً مثل التبرعات والهبات، وهو يهمل بذلك حاجة الدولة إلى الضرائب في تغطية النفقات العامة، كما أن قياس القدرة على الدفع صعب في الحياة العملية.

ج - معيار الضرائب الوظيفية: وبناء على هذا المبدأ تتحدد الضرائب وأعبائها بناء على الهدف المنشود من تلك الضرائب، بمعنى أنه إذا كانت الدولة ترغب مثلاً في تخفيض الاستهلاك وزيادة الادخار فإنها تفرض ضريبة على الاستهلاك وتقلل أو تعفي الادخار من الضرائب، وإذا كانت تريد أن تحقق العدالة في توزيع الدخل فإنها تفرض الضريبة على الثروات، وهكذا نجد أن الضريبة تتحدد بناء على الوظيفة التي تقوم بها لذلك سميت بالضرائب الوظيفية.

2- التنظيم الفني الضريبي الجيد:

يهتم التنظيم الفني الضريبي بمختلف العمليات الضرورية لغرض الضريبة، وذلك من خلال تحديد وتقدير وعاء الضريبة، ثم طريقة حساب الضريبة، وأخيراً عملية تحصيل قيمة الضريبة، ويمكن التنظيم الفني للضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة لجميع العمليات السابقة، والتي نلخصها فيما يلي: (16)

- تفضيل الضريبة على الدخل الصافي على حساب رأس المال وإنفاق الدخل.

- تفضيل الضريبة على الدخل العام على حساب لضريبة النوعية.

- تفضيل الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.

- تفضيل التقدير الحقيقي على حساب التقدير الجزافي.

- تفضيل الحجز من المنبع على حساب الدفع المباشر.

3- كفاءة الإدارة الضريبية:

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي، لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دوراً هاماً في خلق البيئة الضريبية

الملائمة في المجتمع، كما يمكنها أن تسهم في فعالية النظام الضريبي، إذ أن (النظام الضريبي الأحسن تصوراً لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه). ويتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي:

- توفر العناصر الإدارية والفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، والذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.

- ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف.

- يجب على الإدارة الضريبية أن تتضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي، ومردوده التام.

- وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.

- القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي، حيث أن هذا الأخير يؤثر سلباً على مردود النظام الضريبي.

- تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الإعلام الحديثة الآلية، قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع الممولين، وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

- تبسيط تشريعات وقوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية من جهة أخرى.

- إقامة تعاون وثيق بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك والمصارف، قصد تزويد الإدارة الضريبية بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط الممولين، ونشير أن ذلك التعاون يجب أن يتحقق من مختلف الإدارات الضريبية، مثل إدارة مفتشي الضرائب، وإدارة تحصيل الضرائب، حتى يسهل وضعية الممولين.

التهرب الضريبي:

مفهوم التهرب الضريبي:

إن التهرب من الضريبة هو التخلص من التزام دفعها بأي وسيلة من الوسائل، ولما لهذا التهرب من آثار أصبحت الرقابة الضريبية لمكافحة التهرب ضرورة اجتماعية واقتصادية، فهي ضرورة اجتماعية لتحقيق العدالة والمساواة بين المواطنين حتى لا يكون المتهرب في مركز ممتاز عن الآخرين، ومن ناحية أخرى فهي ضرورة اقتصادية لضمان مستحقات الدولة كاملة ولمواجهة نفقاتها وتنفيذ برامجها.

وقد تعددت تعريفات التهرب الضريبي، فالتهرب الضريبي هو عدم إقرار أو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة والتخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة، أما بشكل كلي أو بشكل جزئي، وينجم عن التهرب الضريبي آثار اقتصادية سيئة للخرانة العامة، لكونه يقلل حصيلة الضرائب، وأثار سيئة من الممولين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه، فيتحملون عبء الضريبة، بينما يفلت منه آخرون، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة.⁽¹⁷⁾

أن التهرب الضريبي قد ينظمه القانون لما قد ينتج عن إهمال المشرع نفسه، وبالتالي يستفيد من تغيراته، دون أن يقع مرتكبه في دائرة العقاب، ولا سبيل بطبيعة الحال لتداول هذين الأمرين، إلا أن يصحح المشرع موقفه في الحالة الأولى، وان يقوم بسد ما يعترى القانون من ثغرات في الحالة الثانية، وبغض عن الإفاضة في صور التهرب الضريبي، والتي تتعدد وتختلف باختلاف الأنواع المتعددة للضرائب المباشرة وغير المباشرة أي كانت صورته، الأمر الذي ينتج عليه أن يكون التوزيع الفعلي للعبء الضريبي مختلفاً عن التوزيع القانوني. وبعد الانتهاء من التهرب الضريبي، فأنا نود أن نشير هنا إلى أن نقل عبء الضريبة يختلف، بحيث أنه يضر بالخرانة، وان كان من شأنه إحداث اضطراباً في النظام الذي يضعه المشرع المالي لتوزيع الأعباء العامة على الممولين، إذن فالتهرب الضريبي في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه مستعيناً في ذلك بمختلف

الوسائل غير المشروعة قانونياً، ولذلك فإن البعض يسميه بالغش الضريبي نظراً لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين الضريبية المعمول بها.

أنواع (أشكال) التهرب الضريبي:

هناك أكثر من نوع للتهرب الضريبي، منها:

1- التهرب المشـروع: يحدث التهرب المشروع عندما يتبع الممول طرقاً محاسبية وقانونية، يستطيع بواسطتها أن ينفذ من الفجوات والثغرات التي يتركها المشرع في التشريع الضريبي، دون أن يدفع الضريبة، ومع ذلك يكون عدم دفعه هذا قانونياً، لأنه يطبق النصوص القانونية الضريبية ويعمل بموجبها، إلا أنه يستفيد من الخبرة المحاسبية والقانونية لتجنب دفع الضريبة والتخلص منها، ويعرف هذا النوع من التهرب (بالتجنب الضريبي)، ولهذا النوع من التهرب أهمية عن النوع غير القانوني، لأنه يؤثر تأثيراً كبيراً على الحصيلة الضريبية، ويخل بالعدالة في توزيع الضريبة، فيجعلها عبئاً على الممولين الصغار الذين ليس في وسعهم شراء الخبرات المحاسبية والقانونية عالية الكلفة لتجنب دفع الضريبة، وينتشر هذا النوع من التهرب عادة في الدول الرأسمالية الصناعية كالولايات المتحدة الأمريكية، وذلك بسبب تعقد القوانين الضريبية وتعددتها، وتوفر الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية الجيدة، التي في مقدورها العثور على ثغرات التشريعات الضريبية، والاستفادة منها في تجنب دفع الضريبة.

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي): هو تهرب مقصود من طرف الممولين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجنائي، قصداً منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم، وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو ربطها أو تحصيلها، وينتشر عادةً في الدول النامية أو ذات الإدارة الضعيفة أو التي تتصف سلطاتها الضريبية بعدم الأمانة والشعور بالمسؤولية، وفي الدول التي تنتشر فيها الرشوة والمحسوبية، ومن أمثلة هذه الدول بعض دول جنوب شرق آسيا (الهند)، وبعض الدول الأفريقية وبعض الدول العربية، وقد يحصل التهرب غير المشروع عندما يتبع الممول وحده أو بمساعدة موظفي السلطات الضريبية، طرقاً للغش والتزوير والإخفاء، وتجنب تقديم المعلومات الحقيقية عن نشاطاته ودخله الخاضعة للضريبة، بغية التخلص من دفع الضريبة أو أي جزء منها، وإذا ما أطلق لفظ التهرب الضريبي، فإنه يعني هذا النوع من أنواع التهرب.

3- التهرب المحلي: وهذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجود بها، بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود، باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجنائي، أو بطرق وأساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع يسمى (التجنب الضريبي)، ويؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.

4- التهرب الدولي: يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن التهرب غير القانوني للمداخل والأرباح، التي من المفروض أن تخضع لضريبة الدولة التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه (المنخفض).

أسباب التهرب الضريبي:

1- الأسباب المباشرة: وتتمثل فيما يلي:

أ- الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي، سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات (18)، ومنها:

- **ضعف الإمكانيات والوسائل المادية:** نقص الوسائل المادية، حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع، إلا أن القطاع الجنائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة من قبل الاستعمار.

- **الإجراءات الإدارية:** تعد كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب، وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين، ويبقى على الإدارة استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك، وتتمثل هذه الإجراءات في: (صعوبة تقدير الوعاء الضريبي، وعدم المساواة في تطبيق الإجراءات، وتعقد الإجراءات الخاصة بتحويل الضريبة).

- **التشريع الضريبي في أسسه وصياغته:** مثل رفع السعر أو التمييز في السعر بين الطوائف أو المناطق الجغرافية أو أنواع النشاط أو المغالاة أو سوء الصياغة أو عدم الاستقرار في التشريعات الضريبية.

- **الإدارة المالية أو التنفيذية:** مثل مغالاة الإدارة الضريبية في التقدير، وعدم المساواة بين الممولين، وتعقيد الإجراءات أو التأخير في الفحص والربط.

- **العامل النفسي أو اللاأخلاقي:** فيرجع التهرب الضريبي غالباً لنفسية الممولين ونظرتهم إلى أهمية الضريبة، ومدى شعورهم بالتضامن بين أفراد المجتمع.
- ب- **الأسباب النفسية:** الضريبة أداة لافتقار الشعوب، ويرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية، وورثها الشعوب عن الاستعمار، فكان الاستعمار الفرنسي مثلاً، في كلاً من مصر والجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادر ونهب أموال الأفراد، مما انعكس سلباً على المجتمع اتجاه فرض الضريبة (اقتطاع مالي دون مقابل)؛ بل هذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم، ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.
- ج- **الأسباب الاجتماعية:** يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد، وهذا وأن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.
- د- **الأسباب الأخلاقية (غياب أو ضعف الضمير الضريبي)⁽¹⁹⁾:** يعد المستوى الأخلاقي للأفراد والجماعات من أهم العوامل المؤثرة في نطاق ظاهرة التهرب الضريبي، وترجع هشاشة الضمير الضريبي لدى العديد من المواطنين إلى عوامل عديدة منها (اعتماده بان يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وأن الدولة تسيء استخدام المال العام، وأنها بسلوكها هذا تضر بالحياة الجماعية، كذلك قد لا يتوفر في التشريع الضريبي الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيئة الواجبة للقانون، وأخيراً شعور المواطن يثقل العبء الضريبي عند ارتفاع أسعار الضرائب أو تعددها على ذات الوعاء)، وهذا قد يقود به إلى الاعتقاد بوجود ظلم ضريبي، يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة.
- هـ- **الأسباب الإدارية:** تلعب السياسة الإنفاقية للدولة دوراً مؤثراً في الحد من التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الإدارة استخدام المال العام من خلال تبني سياسة إنفاقية رشيدة وعقلانية، كلما انخفض ميل الممولين إلى التهرب الضريبي، والعكس صحيح، حيث لو قامت الدولة بالإنفاق في مجالات غير مفيدة للمجتمع برمته، كالإنفاق التفاخري، كما هو سائد في العديد من الدول النامية وخصوصاً النفطية منها، فأن هذا سيدفع الممولين إلى التهرب من دفعها، اعتقاداً منهم أن الدولة تسيء استخدام أموالهم، وأنهم يدفعون لها أكثر مما يأخذون منها، وتتعلق هذه الأسباب بالإدارة الضريبية، وتتمثل فيما يلي:

- غياب المتابعة والرقابة، مما يؤدي إلى تقصير العاملين في القيام بمهامهم على الوجه الأكمل.
- الضعف الإداري الذي تعاني منه الدولة بشكل عام وأجهزتها الضريبية بشكل خاص، يؤدي إلى فسح المجال أمام الممولين للتهرب.
- ضعف مستوى الخدمات العامة التي تقدمها الدولة.
- سوء وفساد الإنفاق العام في الدولة.

و- **الأسباب الاقتصادية:** وتتمثل بالحالة الاقتصادية التي تمر بها الدولة، فعندما يتعرض الاقتصاد إلى ضغوط انكماشية وحالة كساد، فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض دخول الأفراد والمشروعات، فإذا لم يحدث تجاوب في النظام الضريبي، فإن الممولين سيحاولون التهرب من دفع الضرائب، أما إذا كان الاقتصاد يمر بظروف انتعاش اقتصادي، فإن ذلك يكون مدعاة لقيام الممولين بسداد التزاماتهم الضريبية، وكذلك ترتبط الأسباب الاقتصادية بنوعية النشاط الاقتصادي الغالب في المجتمع، فكلما كانت المهن ذات الأجور هي الغالبة، فإن التهرب الضريبي سيكون قليلاً، وبالعكس كلما كانت المهن الحرة هي المهيمنة في النشاط الاقتصادي، كلما زادت فرص التهرب الضريبي، ففي المهن ذات الأجور، يمكن للإدارة الحصول على المعلومات الكافية المرتبطة بأجور المكلفين من جهات عملهم، كما تستطيع الإدارة الاعتماد على أسلوب الحجز من المنبع عند جباية الضريبة، ولكن هذه الإجراءات لا يمكن تطبيقها في حالة المهن الحرة، لذلك لا يمكن منع التهرب الضريبي فيها، وهذا يرمي بالدول إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب، وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة عجزها على استغلالها الأمثل للموارد.

طرق التهرب الضريبي:

1- عن طريق المعاملات المحاسبية:

تتعدد طرق التهرب الضريبي، والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً، مروراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم.⁽²⁰⁾

أ- **تخفيض الإيرادات:** تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً، التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي، والتخلص من دفعها كلياً، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً، ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه

من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله، وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية، وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ب- تخفيض التكاليف: المكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضعة للضريبة، وهذا وفقاً للشروط التالية:

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.
 - أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
 - أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
 - أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.
- هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء، ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق.

2- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، وهذا بإخفاء جزء من البضاعة، ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية. **فالتهرب عن طريق العمليات المادية** يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية، أما **التهرب عن طريق العمليات الغير مادية** فيتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي، **فالإخفاء الجزئي** يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، أما **الإخفاء الكلي** فيقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها، وبيع الإنتاج المحصل عليه منها دون فواتير، ويسمى (الاقتصاد السري على الشرعي) بعيد عن كل مراقبة، وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

3- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

- تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية.
- توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.

4- قبل ربط الضريبة: (21)

- الامتناع عن تقدير الإقرار الضريبي والمستندات الضرورية لفتح الملف.
- تقديم الإقرار الضريبي منخفضاً فيه الإيرادات.
- تقديم الإقرار الضريبي منخفضاً فيه المصروفات.
- تقديم الإقرار الضريبي منخفضاً فيه الإيرادات ومنخفضاً فيه المصروفات.

5- بعد ربط الضريبة:

- تقديم الإيرادات غير صحيح للإدارة الضريبية وقيامها بفحصه والتأكد من صحته وصحة البيانات والمعلومات الموجودة به.
 - عدم الالتزام بتسديد الأقساط.
 - الحجز الإداري أي الحجز على حسابات الممول في المصارف وممتلكات النشاط، وبيعها في المزاد العلني، هنا يتهرب الممول، وذلك بتهريب أمواله إلى الخارج.
- آثار ووسائل مكافحة التهرب الضريبي:

آثار التهرب الضريبي: (22)

يعد التهرب الضريبي ظاهرة غير صحية تفرز آثاراً بالغة الخطورة، فالضرائب أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية التي تدخل ضمن إطار السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ومن ثم شكل التهرب الضريبي تفويضاً لفاعلية تلك السياسات في تحقيق أغراضها المالية والاقتصادية والاجتماعية والنفسية، ومن أهم آثار التهرب الضريبي ما يلي:

1- آثار التهرب الضريبي من الناحية المالية:

- تتمثل في الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلاتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الضريبة، مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل، إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة، لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة. (23)
- لما كانت الضريبة تعد أهم الإيرادات التي تستخدمها الدولة الحديثة في تمويل النفقات العامة، فإن أول نتيجة ضارة للتهرب في الأضرار بالخزانة العامة، حيث تقل حصيلة الضرائب وهو ما يؤدي إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها إلى العمل تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة العبء على الممولين الشرفاء الذين لم يتهربوا من دفع الضريبة.

2- آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية:

- تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية أحد الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول الأخذة من النمو، ولا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات الهامة في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، فالضريبة هي أحد الوسائل الأساسية لتمويل الاقتصاد، ومن ثم فإن النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية، نتيجة التهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، كما يؤدي إلى إضعاف فاعلية الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي إلى المسار السليم، بما يخدم أغراض التنمية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل، وتقليل الفوارق بين الطبقات وكبح جماح الاستهلاك، ومحاربة التضخم الذي يصاحب عملية التنمية.
- يؤدي تقشي التهرب الضريبي وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد والأموال إلى هذا النشاط، وقد لا يكون النشاط مفيداً بالنسبة للمجتمع، مع ذلك يتجه الأفراد للاستثمار فيه، نظراً لما يتميز به من إمكانية التهرب من دفع الضريبة.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بشروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر بالنسبة للمشروعات الأكثر قدرة على السوق، وتتفوق على المشروعات التي تمثل القانون، وتقوم بدفع ما عليها من ضرائب، وبعبارة أخرى فإن المشروعات الأكثر كفاءة أو الأحسن تنظيماً أو الأفضل تجهيزاً أو الأكثر فائدة بالنسبة للاقتصاد القومي، والتي تقوم بأداء ما عليها من التزامات ضريبية لخزانة الدولة، لن تستطيع أن تنافس المشروعات الأقل منها في تلك النواحي، والأكثر قدرة منها على التهرب من الضرائب المفروضة عليها.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي، والإقبال على شراء السلع الأجنبية التي تنافس السلع المنتجة في الداخل، مما يهدد بالقضاء على الصناعة الوطنية، هذا بالإضافة إلى أن زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين يؤدي إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي، وبذلك يؤدي إلى زيادة التضخم وارتفاع الأسعار وتدهور قيمة النقود.
- التهرب الضريبي، بما يؤدي إليه من انخفاض حصيلة الضرائب، قد يدفع الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة، مما قد يؤدي إلى أن

تتجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع، وما يترتب على ذلك من آثار سيئة بالنسبة للاقتصاد القومي، وخاصة إضعاف الحافز على الاستثمار في مجال الإنتاج.

3- آثار التهرب الضريبي من الناحية الاجتماعية والنفسية:

الضريبة هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي القومي، لذا فإن التهرب الضريبي يعد أخلاقاً خطيراً بمبدأ التضامن الاجتماعي، وإهدار للعدالة الاجتماعية التي هي أساس فرض الضرائب، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين الأفراد، بما ينعكس على الرضاء السياسي.

حيث أن التهرب من الضريبة قد يؤدي إلى التهرب من ضريبة أخرى، فالتهرب من ضريبة نوعية مثلاً يؤدي إلى التهرب من الضريبة العامة على الدخل، والتهرب الواقع من أحد الممولين يؤدي إلى تهرب ممول آخر نتيجة للترابط بين أعمال كل منهما.

كما أن في ذبوع التهرب والغش الضريبي ما يفسد الأخلاق، ويؤدي إلى فقد الممولين الشرفاء لثقتهم في الجهاز الضريبي، ويقوم فيهم روح الأنانية، ومحاولة التهرب من الضريبة أسوة بغيرهم، مما يوهن علاقات التضامن الاجتماعي بين أبناء المجتمع، ويضر أضراراً كبيراً بقدرة الدولة على استخدام الضريبة كأداة أساسية لتوزيع الأعباء القومية بين المواطنين، بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي. كما أن عدم المساواة الخاصة بالتهرب الضريبي يخل إخلالاً كبيراً بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائماً الممولين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة، ومن الآثار أيضاً تدهور الحس الجنائي لدى الممولين، وتدهور عامل الصدق في المعاملات، وكذلك تعميق الفوارق الاجتماعية.

4- الآثار التي تلحق بالمولين المتهربين: هذه الأضرار تلحق بالمول الذي تسبب من خلال التهرب من دفع الضريبة في الإخلال بأمن الدولة الداخلي أو الخارجي، وعرض سيادتها للمساس، فقيمة الإنسان الحقيقية تقاس بمدى أمن الدولة وسيادتها، فإذا أهين وطنه أو اضطرب أمنه أو احتلت أراضيه، فإن ذلك سينعكس على المتهربين من أداء الضريبة.

5- الآثار التي تلحق بالمولين الملتزمين بدفع الضريبة: أن التهرب الضريبي يخل بتحقيق مبدأ العدالة الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى يحمل الدولة على فرض

المزيد من الضرائب لمواجهة النقص في إيراداتها، بسبب تهرب بعض الممولين من دفع الضريبة، ويؤدي ذلك إلى زيادة الأعباء الضريبية على الملتزمين بدفع الضريبة. لقد أشار العديد من الكتاب إلى آثار التهرب من الضريبة، بحيث تترتب عليه نتائج سيئة من مختلف الوجوه، فهو كما ذكرنا يضر بالخزانة، حيث تقل به حصيلته الضرائب، كما أنه يضر الممولين الذين قد لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه فيحملون عبء الضريبة، بينما يفلت منه آخرون، ويؤدي إلى عدم العدالة وتوزيع العبء على الجميع؛ بل قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة كي تعوض الحسارة الناجمة عن التهرب، وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي هذه الضريبة، كما أن التهرب ضار بمصالح المجتمع أيضاً، ففي حرمان الخزانة من المال تعطيل للمشروعات القائمة، كما أن في شيوع الغش ما يضعف الأخلاق ويوهن علاقات التضامن بين أفراد الأمة الواحدة.

وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

لا نعني بمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي القضاء عليها؛ بل التخفيف منها، فالقضاء النهائي على ظاهرة التهرب الضريبي أمر شبه مستحيل، ولكن الإقلال من حالات التهرب، والحد من آثارها أمر ممكن، ومن وسائل مكافحة التهرب الضريبي ما يلي:

1- نشر الوعي الضريبي: ويتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجود إنفاقها من خلال أجهزة الأعلام المختلفة، ولا يكتفي إذاعة نشرات تذكيرية بوسائل الإعلام (صحف، إذاعة، مؤتمرات، تواصل اجتماعي... الخ)، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في الميعاد وصدق الضريبة في وقتها المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط في اعتبارات الموضوعية والفنية وحدها؛ بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي، وتمتع أفراد المجتمع بروح الانتماء السليم إلى الوطن. إن النظام الضريبي ليس نظاماً جامداً آلياً؛ بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليته.

2- مراجعة التشريعات الضريبية: للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصيغة وانسجامه من الوضع الاقتصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمترايط عليه أن لا يتضمن تغيرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة، وهذا يتطلب أيضاً تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار إجراءات التحقيق

والتحصيل، مما يساعد على سرعة تحقيق الضريبة وتحصيلها، وبالتالي يتحقق عنصر الملائمة فلا تطول الإجراءات وتنعقد بحيث تترك مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة.

3- تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيق العدالة الضريبية لابد من مجموعة من السبل والإجراءات منها:

أ- شمولية الضريبة: بحيث تصيب جميع الدخول، حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة، أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة.

ب- معدل الضريبة: يجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول، لأن أي معدل مرتفع يترك آثاراً سيئة في نفسية المتهرب من دافع الضريبة، وأي ضريبة تؤكد مطرحها تدفع إلى التهرب الضريبي، أن مثل هذه الضريبة تصيب رأس المال ولا تصيب الربح الناجم عن رأس المال.

ج- الإعفاءات الضريبية: أي نظام ضريبي يحتوي على الإعفاءات فيها، وعلى الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد، ويستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات، إلا أدى الأمر إلى تهرب ضريبي من قبل دافعيه.

د- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة: أي مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك لتحديد قدرته التكلفة الحقيقية، بعد الأخذ في الحسبان الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة، وعدد أفراد أسرته ونمط حياته والأفراد الذين يقوم بإعالتهم.

هـ - الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة: أن لدى أغلب الممولين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الوزارات والمصارف والإدارات والهيئات، فهم يتعاملون مع المصارف عن طريق الحسابات الجارية والقروض والإيداعات، كما أن لهم علاقة بالدوائر الجمركية عند استيراد السلع أو تصديرها، ولهم علاقة بدوائر التسجيل العقاري عند تسجيل عقاراتهم من بيع وشراء وتوثيق وعقود، فكل هذه البيانات في المصارف والجمارك والدوائر العقارية، من العوامل التي تساعد الإدارة المالية على معرفة المركز الحقيقي للمكلف، والوقوف على حجم نشاطه، مما يساعد كثيراً التعرف على المكلف المتهرب، الذي لا يقدم تصريحاً صحيحاً على نشاطه، لذا على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة المالية بالحصول على هذه البيانات بشكل دوري ومنظم من الجهات المذكورة.

و- **تحسين الجهاز الإداري الضريبي:** يتحقق هذا الأمر عن طريق الاهتمام بالأمور الآتية:

- دعم الجهاز الضريبي بالتقنية الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورية لسرعة انجاز العمل، وذلك باتباع الأسلوب العصري والحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.
- الرفع بكفاءة العاملين في الإدارة المالية، حتى يمكنهم من مواجهة الحالات الجديدة، ويمكنهم من تنفيذ الخطط الموسومة، مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية والعملية، بالإضافة إلى الخبرة العلمية.
- الاهتمام بالتدريب العلمي، بحيث لا يكون مكتبياً؛ بل يجب أن يكون التدريب عملياً، بحيث ينافي بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.

ز- **اشتراك المحاسبين في المسؤولية:** فطالما أن المحاسب بالأصل هو وكيل عن الممولين الأفراد، وعن الهيئة العامة للمساهمين في الشركات المساهمة، فهو يعمل لصالح موكله غير أن هذه الصفة يجب أن لا تجعله يغفل صالح الخزانة؛ بل يجب أن يكون متعاوناً مع الإدارة الضريبية إذا ما اشترك المحاسب في المسؤولية، فسيؤدي إلى اطمئنان الإدارة الضريبية لإقرارات الممولين الموقعة من المحاسب.⁽²⁴⁾

ح- **العقوبات:** التشدد في فرض العقوبات لتصل إلى تجريم المتهرب من الضرائب، هذا لا يعني أن العقوبات القانونية وحدها تحد من التهرب؛ بل يضاف إليها ضرورة عدم تهاون الإدارة الضريبية في تطبيق العقوبات، فالتراضي في التطبيق، يشجع على الاستمرار في ارتكاب هذه الأعمال، كما يغري الآخرين على اقتراف مثلها طالما يتساوى الممول المتهرب مع الممول الملتزم.

النتائج:

توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

- 1- لا توجد معرفة كافية لدى الممولين بالعقوبات المنصوص عليها في القوانين والتشريعات الضريبية، كما يوجد نقص كبير في الوعي الضريبي لدى الممولين عن دور الضرائب في تمويل الخزانة العامة للدولة، لعدم القيام بحملات توعية بشتى وسائل الإعلام لزيادة الوعي الضريبي.
- 2- يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي لعدم تفعيل القوانين والتشريعات الضريبية بشكل كامل، وعدم الملاحقة القانونية الصارمة لمرتكبي المخالفات الضريبية، وذلك

- بتطبيق العقوبات الواردة في القانون والتشريعات الضريبية، كما أن بعض من القوانين والتشريعات الضريبية غير فعال في مكافحة التهرب الضريبي.
- 3- اعتماد بعض الإدارات الضريبية (مصلحة الضرائب) على التقدير الجزافي لتقدير الضرائب.
- 4- تعد عوامل الخلل الجوهري في القانون نفسه هي الأكثر إذا ما قورنت بالعوامل الأخرى، تليها عوامل الخلل في الإجراءات، أما بالنسبة لعوامل الخلل في المستويات الإدارية، فتعود إلى عدم الملائمة والكفاءة في تشكيل وتنظيم هذه المستويات، وأخيراً عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن التهرب الضريبي.
- 5- يعد عدم الاستقرار السياسي والأمني والوضع الاقتصادي السيئ للدولة عاملاً ودوراً رئيسياً في زيادة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، كما أن عدم سيادة الدولة على كامل أراضيها وفقدانها لهيبتها يزيد من تهرب الممولين من دفع الضرائب، ويزيد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي بالدولة.

التوصيات:

- توصل الباحث إلى عدة توصيات أهمها ما يلي:
- 1- ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية في التعامل مع الممولين من قبل الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب)، مما ساعد على زيادة التزام الممولين بدفع ما عليهم من الضريبة.
- 2- العمل على زيادة الثقة بين الممولين والإدارات الضريبية (مصلحة الضرائب)، مما يترتب عليه من إزالة الحاجز النفسي لدى الممولين في دفع الضريبة، وبالتالي الحد من التهرب الضريبي، وكذلك زيادة الوعي الضريبي للأفراد عن طريق وسائل الإعلام ووسائل التواصل الاجتماعي.
- 3- العمل على تحسين أداء وسائل المؤسسات الضريبية المتعددة، وإطلاق يد السلطة القضائية المختصة في هذا المجال، والعمل على ضرورة تحديث القوانين والتشريعات الضريبية الجديدة لكي تتمشى مع التغيرات الجديدة التي يشهدها العالم اليوم، والعمل على تطبيق العقوبات الواردة في القوانين والتشريعات الضريبية في حالة ارتكاب الممولين أعمال يجرمها القانون، وكذلك تفعيل سلطة البحث والتحري عن الجرائم الاقتصادية بشكل خاص، وكذلك ضرورة سن قواعد أكثر فاعلية في قانون العقوبات.

- 4- العمل على تحسين الخدمات العامة للمكلفين بزيادة أجورهم وحوافزهم المالية والمعنوية، ورفع كفاءة نظام المعلومات في الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب)، وذلك لزيادة الالتزام الضريبي لدى الممولين، ومنح الإدارة الضريبية الحق في التفويض الدوري للمستندات وأوراق الدفاتر الخاصة بالمول.
- 5- إنفاق الدولة لحصيلة الضرائب في مجالات هامة وترشيد الإنفاق العام والبعد عن الإسراف، والإنفاق البذخي، ورفع مستوى فاعلية وإنتاجية النفقات العامة، ليرى دافعوا الضرائب أن أموالهم إنما تنفق في مجالات نافعة ومفيدة تحقق الخير لهم ولأبنائهم، وحينئذ تزداد ثقتهم في الحكومة، ويشد انتماؤهم القومي ووعيهم الضريبي.

بيان تضارب المصالح

يُقر المؤلف بعدم وجود أي تضارب مالي أو علاقات شخصية معروفة قد تؤثر على العمل المذكور في هذه الورقة.

الهوامش :

- 1- مصطفى كمال طابل، اقتصاديات المالية العامة، الهادي للطباعة، القاهرة، 2006م، ص79.
- 2 - عبدالسلام أديب، السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، الطبعة الأولى، 1998م، ص11.
- 3- خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، القاهرة، 2005م، ص152.
- 4 - مجمع اللغة العربية، المعجم الوجيز، طبعة وزارة التربية والتعليم، القاهرة، 1991م، ص378.
- 5- محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007م، ص89.
- 6- أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية وأثرها على الاستثمار في النظم الحديثة، 2003م، ص15.
- 7- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاديات العامة)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006م، ص151.
- 8 - خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 155.
- 9- خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، المرجع السابق، ص156.
- 10- خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، المرجع السابق، ص153-154.
- 11 - زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1998م، ص141.
- 12- مصطفى كمال طابل، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص84.
- 13- محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص90.

- 14- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، مرجع سبق ذكره، ص 157-158.
- 15 - محمد ألبنا، اقتصاديات المالية العامة (مدخل حديث)، الدار الجامعية، القاهرة، 2009م، ص 191-193.
- 16- مصطفى كمال طایل، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 111.
- 17- خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 215.
- 18 - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مطبعة حمدي سلامة، ليبيا، 2004م، ص 180.
- 19- زينب حسن عوض الله، مبادئ الإدارة العامة، مرجع سبق ذكره، ص 181.
- 20- محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 122.
- 21- عبدالسلام سلطان، التهرب الضريبي (أسبابه وطرق معالجته)، ندوة حول النظام الضريبي في ليبيا، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، 1993م، ص 114.
- 22- مصطفى كمال طایل، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، الهادي للطباعة، 2006م، ص 132.
- 23- مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999م.
- 24- خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 220-222.