



المفهوم القانوني للتهرب الضريبي وآليات مكافحته

د. مصباح عمر التائب¹

إسراء مفتاح عريبي²

¹ قسم القانون العام ، كلية القانون، جامعة بني وليد، ليبيا.

² باحثة في مجال القانون.

Musbahettieb@bwu.edu.ly

The legal concept of tax evasion and mechanisms to combat it

¹ MUSBAH OMAR ALTAEB

² Israa Mofteh Oraibi

¹ Department of Public Law, Faculty of Law, Bani Waleed University, Libya.

² Researcher in the field of law

تاريخ النشر: 2023-12-17

تاريخ القبول: 2023-11-27

تاريخ الاستلام: 2023-11-12

الملخص

تحظى الضرائب بأهمية كبيرة في المجتمعات المعاصرة بسبب التزايد المستمر في الانفاق العام ، و خاصةً الدول التي تعتمد عليها بشكل كبير ، والتي تعاني من نقص الموارد الاقتصادية ، من هنا تبلورت أهميتها في كونها أهم مصادر الإيرادات العامة في الوقت الحالي .

و تُعد الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية ، لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية ، كما أن الضرائب تعد الداعم الرئيسي لموازنة الدولة كي تتمكن من توفير الأموال التي تحتاجها لمعالجة مشاكلها الاقتصادية ، فالضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة هي أداة مهمة ورئيسية من أدوات السياسة المالية لأي دولة لحل مشاكلها الاقتصادية .

الكلمات الدالة: الضرائب، التهرب الضريبي، تحقيق الموازنة، ضريبة الدخل، العقوبات الضريبية.

Abstract

Taxes are of great importance in contemporary societies due to the continuous increase in public spending, especially in countries that rely heavily on them and suffer from a lack of economic resources. Hence, their importance has crystallized in that they are the most important sources of public revenues at the present time.

Taxes are considered one of the most important tools that the state resorts to in its financial policy, to achieve the goals it seeks, whether economic, social, or development. Taxes are also the main support for the state's budget so that it can provide the funds it needs to address its economic problems. Taxes, whether direct, are Or indirectly, it is an important and main tool of any country's financial policy to solve its economic problems.

Keywords: taxes, tax evasion, budget realization, income tax, tax penalties.

مقدمة

يحاول المشرع عند فرض الضرائب تحقيق الموازنة بين هدف الحصول على الضريبة للوفاء باحتياجات الدولة من الأموال ، و تخفيف العبء الضريبي الواقع على كاهل الممولين ؛ أي تحقيق التوافق بين العدالة الضريبية و الحصيلة ، للحد من إقدام الممولين على التحايل للتهرب من الضريبة او استغلال الثغرات القانونية التي تحول دون وقوعهم تحت طائلة القانون . و من هنا تبلورت أهمية دراسة مكافحة التهرب الضريبي في ضوء القانون الليبي و ذلك للحد من الحالات التي تتمكن بكل سهولة من استغلال الثغرات القانونية الموجودة في تشريعات الضرائب ، و يتهربون من أدائها .

وإذا كانت الشريعة الإسلامية هي المنهل العذب الذي لا ينضب و هي الأساس الذي تحاول مواكبته التشريعات الحديثة ، لأنها جمعت القواعد المحكمة ، و الاحكام الشاملة لكل اعمال المكلفين ، أساسها العدل و غايتها تحقيق المساواة ، و مصالح العباد في الدنيا و الآخرة ، ولا يقتصر الامر على مجرد مطالعة ما احتوته أحكام الشريعة الإسلامية من أحكام ، بل يحتاج الامر الى جهد متواصل ، و دراسة متأنية ، للوصول الى حكم الشرع في كل ما يستجد من أحكام ، و إذا كان التخلص من الضرائب يعد أمراً مؤثماً ، يكون أشد إثماً في التهرب من التكاليف المالية في الشريعة الإسلامية ، بوصفها علاقة بين العبد و ربه ، بخلاف الضرائب فإنها علاقة بين المكلف او الممول و بين السلطة الحاكمة .

وتم تناول هذا البحث على التهرب الواقع على ضريبة الدخل والبحث في العقوبات الضريبية و ما تنظمه هذه العقوبات و ذلك للحيلولة دون وقوع التهرب الضريبي ، و التهرب الضريبي عُرف منذ نشأة الالتزام الضريبي ، ويختلف التهرب الضريبي الذي يعتمد على الغش عن التجنب الضريبي فالتهرب الضريبي لا يكون إلا بإتباع وسائل غير مشروعة عكس التجنب الضريبي الذي يتم عبر نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر دون اللجوء إلى وسائل غير مشروعة ، فبالرغم من توافر سوء النية إلا أنه يبقى متحفظاً بصفته المشروعة .

والقانون الضريبي ينشئ التزاماً على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة وينظم القانون الضريبي أمور أخرى يُلزم بها المكلف و أشخاصاً آخرين هادفاً منها منع التهرب الضريبي للتأكد من توافر الواقعة المنشئة للضريبة و ضبط وعائها وتنظيم تحصيلها فيلزم المكلف بتقديم إقرار عن مقدار أرباحه ويلزم التاجر الذي وقفت منشأته عن العمل بتبليغ عن ذلك لمصلحة الضرائب ، و سلطة إدارة الضرائب في ربط الضرائب وتحصيلها ليست إلا مظهراً من مظاهر سيادة الدولة.

والبحث في الأسباب التي تدفع الفرد من التهرب من دفعها وبالتالي التخلص منها عن طريق اتباع وسائل غير مشروعة ، وما يلحق هذا التهرب من آثار تضر بالمصلحة العامة للدولة على الصعيد الاقتصادي و الاجتماعي والتنموي .

أهمية البحث:

تكمن أهمية الموضوع بأنّ التهرب من أداء الضريبة يعد جريمة ضد أفراد المجتمع ، بل تعد جريمة قومية و خيانة لأمن الوطن و المواطن و تحرم المواطن من مباشرة حقوقه الدستورية و من هنا تبلورت أهمية دراسة مكافحة التهرب الضريبي في ضوء القانون الليبي و ذلك للحد من الحالات التي تتمكن بكل سهولة من استغلال الثغرات القانونية الموجودة في تشريعات الضرائب ، و يتهربون من أدائها.

وتكمن أهمية البحث أيضاً في أن الموضوع في غاية الأهمية من حيث الحجم الكبير للضرائب بالنسبة لإيرادات الدولة ، و من حيث أن التهرب الضريبي يخل بمبدأ المساواة بين المكلفين فبينما يستولى المتهربون ضريبياً على بعض المال العام دون وجه حق ، و يدفع المكلفون الأمانة الضريبية لقناعتهم بواجبهم في تحمل العبء الضريبي .

إشكالية البحث :

تتمثل إشكالية البحث من خلال الأهمية البالغة للضرائب و ما ينتج عن التهرب من دفعها من آثار سلبية على اقتصاد و تنمية الدولة ، وتكمن مشكلة البحث في معرفة مدى فاعلية العقوبات التي نص عليها المشرع وهل هي رادعة أو لا في الحد من التهرب الضريبي ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية العديد من التساؤلات:

- ماهو المقصود بالتهرب الضريبي ؟
- ماهي أنواع التهرب الضريبي؟
- ماهي أسباب وطرق التهرب الضريبي؟
- ماهي آليات مكافحة التهرب الضريبي؟
- ماهي الآثار المترتبة على التهرب الضريبي؟

أهداف البحث :

وتهدف هذه الدراسة إلى بيان

- 1- تحديد المقصود بالتهرب الضريبي وأنواعه والأسباب التي تؤدي إليه.
- 2- بيان آليات مكافحة التهرب الضريبي والعقوبات التي قررها المشرع للحد من التهرب الضريبي

منهج البحث :

منهج البحث المنبثق يكون وفقاً لأسلوب الدراسة الاستنباطية لأننا بصدد الحديث عن التهرب الضريبي وآليات مكافحته ،عليه ينبغي معرفة المقصود بالتهرب الضريبي وآليات مكافحته والآثار المترتبة عليه ؛وأيضاً نعتد على الدراسة التحليلية للنصوص القانونية واتجاهات الفقه وأحكام المحاكم في ذلك.

خطة البحث :

وتم تقسيم البحث إلى مبحثين :-

- المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي
- المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه
- المطلب الثاني : أسباب و طرق التهرب الضريبي
- المبحث الثاني آليات مكافحة التهرب الضريبي و الآثار المترتبة عليه
- المطلب الأول : آليات مكافحة التهرب الضريبي
- المطلب الثاني : الآثار المترتبة على التهرب الضريبي

المبحث الأول

ماهية التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو سلوك غير قانوني يقوم من خلاله المكلف ضريبياً بالاحتتيال على القوانين من أجل عدم سداد قيمة الضريبة المستحقة كلياً أو سداد قيمة أقل من القيمة المستحقة عليه ضريبياً، وسوف نتناول مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وطرقه في هذا المبحث.

المطلب الأول

مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه

إن جريمة التهرب الضريبي جريمة خطيرة و أثبتت التجارب أن بعض دافعي الضرائب يبتغون من ذلك التهرب التخلص من كل الضريبة أو بعضها ، عليه نجد أنّ التهرب الضريبي كمشكلة تواجه النظام الضريبي في ليبيا من الناحية التطبيقية ويتخذ أشكالاً و صوراً مختلفة خاصة في مجال الضرائب المباشرة حيث يتسع نطاق هذه الجريمة فنجد مثلاً هنالك مكلفين يدفع الضريبة يتهربون منها كلياً بحيث يظلون بعيداً عن يد الضرائب ولا يشملهم حصر و لا مسح ميداني حيث يمارس الواحد منهم نشاطه بغير ترخيص تجاري وقد أجمعت القوانين على ان التهرب من أداء الضريبة يعد جريمة ضد أفراد المجتمع ، بل تعد جريمة قومية و خيانة لأمن الوطن و المواطن و تحرم المواطن من مباشرة حقوقه الدستورية¹، وسوف نتناول هذا الموضوع بتوضيح المقصود بالتهرب الضريبي وبيان أنواعه .

الفرع الأول : مفهوم التهرب الضريبي

الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة على أساس من الانتماء والشرعية⁽²⁾.

وتعرف الضريبة أيضاً بأنها فريضة نقدية تقرر بقانون ويتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل، ويكون الهدف من فرضها هو المساهمة في تغطية نفقات الدولة ، وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها⁽³⁾.

و تعتبر السياسة الضريبية جزءاً لا يتجزأ من السياسة المالية المتبعة في الدولة ، وتعتبر السياسة المالية جزءاً من السياسة الاقتصادية الشاملة في الدولة⁽⁴⁾، وتمثل الضريبة استقطاعاً إجبارياً من دخل الافراد و ثرواتهم لصالح الدولة ، و نظراً لما يتميز به هذا الاستقطاع من إلزامية فمن المتوقع ان يلجأ بعض الافراد في المجتمع الى التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب

¹ د/ احمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، 1990م .

⁽²⁾ د. مصطفى رشدي شيحة: "التشريع الضريبي والمالي"، دار المعرفة الجامعية، 1997م، ص4؛ ود. سوزي علي ناشد: "قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين"، منشورات دار المطبوعات الجامعية، 2013م، ص13؛ ود. أسماء محمد السوداني: " الامتيازات التشريعية للسلطة العامة لجمع الضرائب - دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه في الحقوق جامعة الإسكندرية، ص 7

⁽³⁾ د. منصور ميلاد يونس: "مبادئ المالية العامة"، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2018م، ص15؛ و.أ. عبدالقادر علي سالم: "العدالة

الضريبية من منظور القانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل"، بحث منشور بمجلة البحوث القانونية ، العدد 11 لسنة 2020م، ص 5.

⁽⁴⁾ أ. رضا عربي الشبلي: "دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة - دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير في القانون العام، الأكاديمية الليبية ، طرابلس، 2008م، ص45.

المفروضة عليهم و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، و يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي حيث إن التجنب الضريبي هو قيام الممول بنقل عبء الضريبة التي فرضت عليه كلها أو بعضها إلى شخص آخر¹ فالتهرب الضريبي يتمثل في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه ، مستعيناً في ذلك مختلف الوسائل الغير مشروعة قانوناً و لذلك يسميه البعض بالغش الضريبي ، نظراً لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين الضريبية المعمول بها ، أو يتخلص المكلف بالتزامه بدفع الضريبة عن طريق اتباع وسائل مشروعة أو ما يعرف بالتهرب المشروع كأن يقوم الشخص بنقل ملكية أمواله الى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال على التركات بعد وفاته إلى الضريبة و بالرغم من توافر سوء النية في هذه الحالة إلا ان التهرب يظل دائماً متحفظاً بصفته المشروعة لان الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون و من ثم فإن التزام الفرد الضريبي لم ينشأ أصلاً ،و عليه يتبين أن هنالك ركنين أساسيين لجريمة التهرب الضريبي و هما :

أ/ الركن المادي :

يتكون الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي من ثلاثة عناصر هي :

- وسائل احتيالية يرتكبها الجاني .
- التخلص من أداء ما يجب أدائه قانوناً من الضريبة .
- ثبوت هذا التخلص كان تحت تأثير الاحتيال .

ب/ الركن المعنوي :

تتميز هذه الجريمة بأنها عمدية . ركنها المعنوي هو القصد الجنائي ، فإذا لم تثبت توافر هذا القصد فلا جريمة فقد يتطلب القانون في هذه الجريمة قصداً جنائياً خاصاً هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها ،فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة لخطأ مادي أو جهله بالقواعد المحاسبية الا بعد القصد متوافر عنده .

الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه إلى تهرب داخلي: وهو الأكثر شيوعاً و انتشاراً في معظم دول العالم⁽²⁾، و تهرب خارجي : وهو تهريب الممول أمواله خارج البلاد بطريقة غير شرعية و ذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها بالإقرار الضريبي ، إذ يلجأ المتهربين من دفع الضريبة إلى وسائل غير مشروعة قانوناً للتخلص من عبء الضريبة أو استغلالهم لشعرات موجودة في التشريع الضريبي ، إذا فلتهرب الضريبي نوعان تهرب مشروع و تهرب غير مشروع .

¹ د/ زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، الدار المصرية اللبنانية للنشر ، 1994 م ، ص 399؛ ومن المقرر في قضاء محكمة النقض المصرية أن "الأصل في الضريبة العامة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها باعتبار أن حصيلتها تعد إيراداً عاماً يؤول إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكّل جميعها نهراً واحداً لإيراداتها الكلية ، وأن نص القانون هو الذي ينظم رباطها محيطاً بها ، مبيناً حدود العلاقة بين الملتزم بها من ناحية وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى سواء في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها أو الأموال التي تسرى عليها ، وشروط سريانها وسعر الضريبة وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها وأحوال الإعفاء منها والجزاء على مخالفة أحكامها ، إذ تتدخل الدولة لتقرير الضريبة وتحصيلها فليس باعتبارها طرفاً في رابطة تعاقدية أياً كان مضمونها ولكنها تفرض - في إطار من قواعد القانون العام - الأسس الكاملة لعلاقة قانونية ضريبية لا يجوز التبديل أو التعديل فيها أو الاتفاق على خلافها" حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 6616 لسنة 85ق، جلسة 2016/4/11م.

⁽²⁾ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 31979 لسنة 2 ق ، جلسة 2013/7/8 م ، مكتب فني سنة 64، ص 708؛ وأنظر حكم المحكمة العليا الليبية في الطعن رقم 2 لسنة 59 ق، جلسة 2013/02/05م.

أولاً : التهرب المشروع "التجنب الضريبي"

يقصد به أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون مخالفة أحام التشريع الضريبي و يتمثل ذلك في امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب من دفعها ، كأن يرفض استيراد السلع الأجنبية حتى يتجنب أداء الضريبة الجمركية التي ستفرض عليه اللجوء إلى مجالات اقتصادية فيها إعفاء ضريبي او تفرض فيها الضرائب بسعر أقل ، إذاً فالتجنب الضريبي أمر بقوة القانون فهو لا يتضمن أي مخالفة لأحكام القانون الضريبي و بذلك لا يرتكب الممول أي جريمة و من ثم لا يستحق أي نوع من العقاب¹ لان الواقعة المنشئة لضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون، إذاً فالالتزام الضريبي للفرد لم ينشأ أصلاً والمثال على ذلك :امتناع الممول من القيام بالعمل تجنباً لفرض ضريبة على الأجور أو المرتبات كضريبة الدخل الشخصي و امتناع الممول عن استهلاكه و الخدمات التي تفرض عليها ضريبة الاستهلاك ،كما يتحقق تجنب الضريبة أيضاً عن طريق استفادة الممول من الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية كعدم الصياغة او عدم دقة النصوص ،و ينتشر التجنب الضريبي في الدول المتقدمة صناعياً ، بسبب تعدد القوانين الضريبية و تعددها و توفر الخبرة المحاسبية التي تكشف عن الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية.

و يحدث التجنب الضريبي على الصعيد الداخلي و الخارجي ، فعلى الصعيد الداخلي يستطيع أي مكلف مثلاً ان يوظف ثروته غي سندات قرض أصدرتها الدولة و أعفته و أعت دخله من الضرائب بقصد تشجيع الاكتتاب فيه ، اما على الصعيد الدولي يستطيع المكلفون بسبب الطابع الإقليمي لنظام الضريبي و اختلاف النظم الضريبية بين الدول من تجنب بعض الضرائب و مثال ذلك الشركات التي تجعل مركزها غي دولة ليست فيها ضرائب تسجيل مرتفعة .

إذاً فالتجنب الضريبي يبقى دوماً محتفظاً بصيغته المشروعة ، بالرغم من توافر سوء النية في حالات عديدة ، و ذلك لا الواقعة المنشئة لضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون ، إذاً فالالتزام الضريبي للفرد لم تتحقق أصلاً ،ويرى البعض أن التجنب الضريبي يستند إلى القاعدة القائلة "أن للمكلفين حق تنظيم أعمالهم و مستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة او لا يدفعون بالمرّة بشرط أن لا يخالفوا الاحكام القانونية المقررة"²

ثانياً: التهرب الغير مشروع "الغش الضريبي "

هو الذي يتضمن مخالفة القوانين الضريبية ، و يندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء بالإخفاء او التلاعب بالحسابات أو ازدواجها ، و سواء تم الغش بعدم تقديم إقرار أو بتقديم إقرار غير صحيح ، كما يمكن ان يكون التهرب بنوعيه المشروع و الغير مشروع قد يكون تهرب كلي او جزئي ، كما قد يكون تهرب داخلي او خارجي .

و يتحقق التهرب الكلي إذا استطاع الممول التخلص من الضريبة كلياً و عدم دفعها للخزانة العامة بإخفاء نشاطه كلياً ، بينما يتحقق التهرب الجزئي بتخلص الممول من جزء الضريبة المستحقة عليه ، كأن يقوم بتقديم الإقرارات في المبيعات بمبالغ أقل من الحقيقة بهدف التهرب الجزئي من الضريبة المستحقة.

أما التهرب الداخلي فهو الذي يقع داخل إقليم الدولة في حين ان التهرب الخارجي يتحقق بهروب الأموال و الثروات خارج حدود الدولة و عدم إظهارها بالإقرار الضريبي .

ونجد أن التهرب الداخلي أكثر يسراً في مكافحته عكس التهرب الخارجي الذي يصعب مكافحته حيث يتطلب عقد اتفاقيات دولية و هي عملية صعبة الحدوث من الناحية العملية و يأخذ التهرب الغير مشروع الاشكال الآتية³:

¹ د/ يحيى أحمد مصطفى قبلي ، دراسات في الذكاة المحاسبية الضريبية ، الرياض ، دار المريخ لنشر ، 1993م ، ص 143 .

² د/ يحيى أحمد مصطفى قبلي ، مرجع سابق ، ص 144 .

³ د/ عليان الشريف ، الضرائب و محاسبتها ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان الاردن ، 2003م ، ص 113 .

أ. عدم تقديم المكلف تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع لضريبة ، معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر نشاطه و يتحقق هذا بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين ، و يكون التهرب في هذه الحالة شبه تام .
ب. عندما يُخفي المكلف السلع المستوردة بطريقة غير قانونية عن أعين الجمارك ، و بالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي لا يشمل على مبيعات و أرباح هذه السلع ، او يلجأ المستورد بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح ، بحيث لا يتضمن الإقرار كافة نشاطاته.

ج. عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف ، و ذلك بهروب المكلف الى خارج البلاد و بالتالي يصعب على السلطات الضريبية تحصيل الضريبة المترتبة عليه ،ويكون التهرب الضريبي الغير مشروع غالباً في الدول النامية و ذلك بسبب ضعف الأجهزة الإدارية الضريبية .

المطلب الثاني

أسباب و طرق التهرب الضريبي

عند البحث عن مشكلة التهرب من الضريبة و ما ينتج عنها من آثار سلبية على حصيللة الضرائب و على توزيع العبء المالي بما يخل بمبدأ العدالة بين المكلفين ، لابد من معرفة الأسباب و الطرق التي أدت الى هذه الظاهرة كي تتم معالجتها عن طريق الأسباب و الطرق المؤدية لها ، حيث ان أسباب و طرق التهرب الضريبي كثيرة و متعددة ، وسنتناول في هذا المطلب أكبر عدد ممكن منها ؛ لأن معرفة أسباب و طرق التهرب الضريبي تؤدي في النهاية الى العلاج السليم من خلال وضع الحلول المناسبة لها .¹

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي

تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي أشكالاً وأساليب عديدة منها على سبيل المثال الامتناع عن تقديم الاقرارات الضريبية عن الدخل أو التأخر في تقديمها عن المواعيد المحددة والإدلاء ببيانات أخرى حول الأنشطة المختلفة للممولين وحجب أنشطة بعينها بحجة الأعمال العارضة واستخدام أساليب وحيل محاسبية لتخفيف الوعاء الخاضع للضريبة² .
وتتعدد أسباب التهرب الضريبي و تتداخل في كافة دول العالم مما يجعل عملية حصرها صعبة ، و ذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية و الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية لكل دولة و مستوى الوعي الضريبي للأفراد ، و كفاءة الإدارة الضريبية أيضاً و فاعلية إجراءاتها إذا فالأسباب التي تقود الى التهرب من دفع الضريبة ترجع لأسباب أخلاقية و اقتصادية و فنية و أخرى إدارية⁽³⁾ :

1. الأسباب الاقتصادية و المالية للتهرب الضريبي وهي الأسباب المتعلقة بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين ، فإذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعاً في دولة ما ، فإن ظاهرة التهرب الضريبي ستكون محدودة و قليلة نوعاً ما و بالعكس كلما كانت المهن حرة كالعيادات الخاصة و مكاتب المحاماة زاد التهرب الضريبي ففي المهن ذات الاجر يمكن للإدارة الحصول على كل المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله ، كما يمكن للإدارة الاعتماد على طريقة الاستقطاع من المنبع و لاشك ان اتباع مثل هذه الإجراءات يقلل من حالات التهرب الضريبي و لكن هذه الإجراءات لا تكون محكمة في المهن الحرة التي يكثر فيها التهرب الضريبي .⁴

¹ عبد المجيد عبد الفتاح عبد الرحمن ، اقتصاديات المالية العامة ، دراسة مقارنة تطبيقية ، المطبعة الكمالية ، 1990م ، ص 303 .

² منصور الفيتوري حامد ، اشكالية التهرب الضريبي ، مجلة البحوث القانونية ، مصراته، العدد الأول 2015م، ص9.

⁽³⁾ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 15970 لسنة 76 ق ، جلسة 16/ 5/ 2016م .

⁴ محمد حامد عوض الله ، جرائم التهرب الضريبي في السودان ، جامعة الخرطوم ، السودان ، 1977م ، ص 25 .

و الحالة الاقتصادية للدولة من الأسباب التي تدفع الممولين الى التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليهم او تدفعهم لأدائها في حالة رواج الحالة الاقتصادية للدولة تنتعش في حالة البيع و الشراء مما يترتب عليه انتعاش في حالة الممولين الاقتصادية و ازدياد الأموال لديهم مما لا يشعروهم بتقل عبء الضريبة المفروضة عليهم ، و بالتالي لا يلجؤون إلى التهرب من سدادها خشية الوقوع تحت طائلة القانون .

ان ارتفاع أسعار الضرائب في معظم الدول في الوقت الحاضر نتيجة لحاجة الدولة الماسة الى الأموال اللازمة للإنفاق على المرافق الاجتماعية و زيادة نفقات الحروب و التسلح و غيرها ساعد على التهرب من الضريبة كما قال بيرتي " إن هذا الارتفاع في حد ذاته هو الذي يدفع الممول الى التهرب من الضريبة كما تدفع الريح المطر"¹

و لو توقفت الدولة على الاتفاق على هذه المرافق العامة الضرورية لحاجة الشعب للإنفاق بسبب قيام الممولين بواجبهم لتوقف سير المرافق العامة ، و جميع الاعمال الاقتصادية من تجارية و صناعية و مدنية و انتشرت الفوضى و عم الفساد في ربوع البلاد بأفدح الضرر على أفراد الشعب عامة و طبقة الممولين بصفة خاصة فتصبح تلك المهمة قليلة الشأن خطيرة الأثر².

و اندام العدالة الضريبية المتمثلة في مساواة ضرائب الاعمال التجارية التحتية مع الخدمات المهنية (أطباء _ مهندسين _ محامين... الخ) على الرغم من الاخرين يؤدون ضريبة عينية هي العمل في الحكومة او منشآت القطاع العام.... الخ .

مما يؤدي الى عدم المساواة الفعلية حيث يولد روح الكراهية للضريبة و من ثم تدعو الى التهرب منها .

أما من الناحية الاقتصادية يكون من دوافع التهرب بعض الظروف الاقتصادية العامة و الخاصة التي تزيد من التهرب الضريبي ، ففي حالة الرخاء تنقل جريمة التهرب الضريبي بالنسبة لازدياد دخول الممولين و زيادة فرص نقل عبء الضريبة الى الغير ، فجد ان الظروف الاقتصادية تشتمل على الظروف المالية الخاصة بالمول فساء المركز المالي للممول يدفعه الى سلوك بعض الطرق الملتوية في سبيل التهرب من دفع الضريبة .

إذا توترت الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيراً سلبياً على ظاهرة التهرب و من الملاحظ أن نسبة التهرب تقل لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار و الرخاء الاقتصادي و العكس صحيح ، فإنها تكثر و تنتشر لتصل أعلى معدلاتها في أوقات الكساد و الأزمات الاقتصادية³.

و هذه الأسباب تتمحور في أمرين أو نقطتين هما :

أ. الأولى تركز على ظروف المكلف الاقتصادية و أثر ذلك على أداء الضريبة .

ب. الثانية تتناول دور الأحوال أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف .

2. الأسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية تتركز هذه الأسباب في عدم وضوح التشريع الضريبي ، و في وجود بعض الثغرات القانونية في نصوص القانون مما يدفع الممولين الى استغلالها للإفلات من سداد الضرائب المستحقة عليهم ، و أحد المنافذ التي يلجأ إليها الممولين للتهرب من سداد الضريبة المستحقة عليهم هو ما أطلق عليه مجاز التهرب المشرق⁴.

و تثير هذه الأسباب المشاكل للإدارة الضريبية و يزيد من احتمالات التهرب و نتيجة لحدثة كثير من أنواع الضرائب و تعقيد القوانين التي تنظمها سواء عند تقدير وعاء الضريبة او عند حساب قيمتها ، و التي تهدف غالباً الى تحقيق أكبر قدر

¹ د/ زكريا بيومي ، مرجع سابق ذكره ، ص 406 .

² محمد سعيد وهبة ، الضريبة العامة على الإيرادات و الضريبة الموحدة ، الطبعة الأولى ، دار النشر ، الإسكندرية مصر ، ص 21 .

³ سلوم حسين ، المالية العامة القانون المالي و الضريبي ، دراسة مقارنة ، طبعة 1 ، دار الفكر اللبناني ، بيروت ، 1990م ، ص 156.154 .

⁴ محمد سعد الشريبي ، جرائم التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه ، 2001م ، ص 23_24 .

ممکن من العدالة في توزيع الأعباء الضريبية . و قد يكون تطبيق أسلوب الضرائب المقدر على الدخول سبباً للتهرب من بعض الضرائب على أبواب الدخل و الالتزام بالجانب الآخر ¹ .
و تظهر هذه الأسباب في العيوب التالية :

أ. تعقد التشريعات الضريبية و عدم وضوحها خاصةً فيما يتعلق بنظام الإعفاءات الضريبية من سلطة تقديرية في ذلك ، و كذلك تعدد طرق تقدير الضريبة و ما قد تمارسه الإدارة من تجاوزات مما يدفع الافراد الي التهرب من الضريبة كطريقة التقدير الجزافي مثلاً

ب. المغالاة في تعدد الضرائب و في ارتفاع أسعارها لان زيادة الضرائب و أسعارها يؤديان الى زيادة العبء الضريبي على الافراد مما يدفعهم الى التهرب من دفعها⁽²⁾ .

ج. كثرة تعديل تشريعات الضرائب تؤدي الى عدم استقرار الإدارات الضريبية و صعوبة تكليف العاملين بها مع التشريعات الجديدة مما قد يؤدي الى سوء التطبيق و بالتالي يدفع الافراد الى التهرب منها و خاصةً اذا تضمنت التشريعات الجديدة في زيادة أسعار الضرائب او فرض ضرائب جديدة .

د. عدم تضمن التشريعات الضريبية لعقوبات قاسية تردع المتهربين عن دفع الضرائب .

3. الأسباب الإدارية وهي الأسباب المتعلقة بعيوب الإدارة الضريبية و ضعف كفاءة الإدارة الضريبية و عدم قدرة أجهزة التدقيق و الرقابة في هذه الإدارة على ضبط عمليات التكليف بالضريبة و منع التهرب و ذلك يحدث لعدة أسباب أهمها قلة عدد الموظفين الذي لهم دراية في هذا العمل او عدم تمتعهم بالكفاءة العلمية و الفنية او عدم إخضاعهم أنفسهم لرقابة فاعلة ، و لا شك ان مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين متلبسين بجرائمهم مما يدفع هؤلاء المتهربين إلى التمادي في التهرب ، و تمس هذه الأسباب بصفة خاصة الإدارة الضريبية في الدول النامية، و من أهم هذه الأسباب ما يلي :³

أ. تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة و ربطها و تحصيلها مما يولد روح الكراهية لدى الافراد لضريبة .
ب. عدم توافر العناصر الفنية و الإدارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام القانون الضريبي خاصةً في مجال المحاسبة الضريبية .

ت. ضعف أجور و مرتبات العاملين في قطاع الضرائب كنتيجة لانخفاض مستويات المرتبات بصفة عامة في الدول النامية ، الامر الذي يحد من دعم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة و كفاءة فنية عالية .

ث. غياب المتابعة و الرقابة ، مما يؤدي تقصير العاملين في القيام بمهامهم على الوجه الاكمل .

4. الأسباب السياسية :تلعب السياسة الإنفاقية في الدول دور مهم و مؤثر في الحد من التهرب الضريبي ، فكما أحسنت الإدارة السياسية استخدام المال العام من خلال تبني سياسة إنفاقية رشيدة و عقلانية كلما انخفض ميل المكلفين الى التهرب الضريبي و العكس ، فإذا قامت الدولة بالإنفاق في مجالات غير مفيدة للمجتمع فانه سيدفع المكلفين الى التهرب منها .

¹ البطريق يونس ، المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، 1977م ، ص 115 .

⁽²⁾ راجع حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 1235 لسنة 73 ق ، جلسة 2013/3/10م ؛ والطعن رقم 8883 لسنة 65 ق ، جلسة 2003/2/25م .

³ د. حمدي أحمد العناني ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار المصرفية اللبنانية لنشر ، بيروت ، 1987م ، ص 226 .

و تلعب السياسة أيضاً دور أساسي في تهرب الممولين عن دفع الضريبة و ذلك على المستويين الداخلي و الخارجي ، فعلى الصعيد الخارجي تعتمد بعض الدول بترك ثغرات في النظام الضريبي ليسهل هروب رأس المال الأجنبي و تشجيع المواطنين على التهرب .

أما على الصعيد الداخلي تسعى الفئة الحاكمة او المسيطرة على السلطة إذا كانت من أصحاب رؤوس الأموال و كبار الملاك إلى تخفيض الضرائب المباشرة مع زيادة الضرائب الغير مباشرة على السلع و الخدمات مما يثير الحقد في نفوس الطبقات الفقيرة و يدفعهم الى التخلص من عبء الضريبة¹ . و أيضاً يساهم شعور المواطنين بأن الدولة كحصيلة في غير الصالح العام في إضعاف وعيهم الضريبي و دفعهم الى محاولة التهرب من الضريبة .

5. الأسباب النفسية تلعب العوامل النفسية دور هام في التهرب من الضريبة . فالضريبة تخلق لدى المكلف بدفعها شعوراً بالضعف اتجاه السلطة العامة التي تتمتع بجميع وسائل الاكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله لدولة ، فالمكلف يدفع أمواله و لا يحصل على شيء مباشر مقابل ما دفعه الامر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن ان يعمل به بذلك الجزء من أمواله عند عدم دفعه لدولة و بين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كمالية أحياناً ، مما يدفع الفرد لشعور بالاستياء من الضريبة و يحاول التخلص منها .

6. الأسباب التاريخية حيث ان الضرائب كانت قديماً تُحصل لحساب الحاكم أو الملك و تختلط مع أمواله الخاصة ، و ذلك يولد شعوراً لدى الافراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بهدف تحقيق الصالح العام بل من أجل صالح الحاكم ، و كانوا يعتبرونها مظهراً من مظاهر الظلم و الاستبداد الذي يجب مقاومته . و هذا السبب قد نجد أثره الآن لدى بعض المكلفين خاصة إذا كان هناك فساد مالي من قبل السلطة الحاكمة² .

7. الأسباب التقنية و هي يمكن تخيصها بالتعقيدات التي تمتاز بها بعض الأنظمة الضريبية³ .

8. سوء توزيع العبء الضريبي بين مختلف القطاعات و الفئات و تفاوت معدلاتها بين قطاع و آخر و ازدواجيتها في بعض النشاطات من دون غيرها ، كل ذلك يشعر المكلفين بالظلم فيلجؤون الى وسائل التهرب الكفيلة بإزالة هذا الظلم عنهم⁴ .

9. العقوبات المفروضة على جرائم التهرب الضريبي قد تكون سبباً في هذا التهرب عندما تكون النصوص العقابية مرنة و غير رادعة فيتهرب المكلفون من الضريبة مع تحملهم هذه العقوبات التي تقل التزاماتها عن عبء دفع الضريبة⁵ .

10. الفساد الإداري و المحسوبة كثير من المكلفين و خاصة في البلاد النامية يشعرون ان النفقات التي تنفقها الدولة تذهب في غير الأغراض المخصصة لها و يصاحب ذلك الإسراف و التبذير في هذه الأموال ، و كثير من الموظفين يسيئون استخدام هذه النفقات لمصالحهم الشخصية و هذا يولد شعور لدى المكلفين بأن التزامهم بالضريبة لن يكون لصالح العام بل انه سينفق حسب الأهواء الشخصية لذلك يحاولون التهرب من دفع الضريبة .

11. المغالاة في أسعار الضرائب أحياناً يؤدي الى اشتداد وطأتها على المكلفين مما يدفع كثير منهم إلى التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليهم؛ وفي حالة وجود ظروف طارئة كالحروب والزلازل والاضراب المفاجئ أو نزول فاحش في الأسعار فهذه توصف بالظروف الطارئة التي ينبغي مراعاتها¹ .

¹ هويدي عبد الجليل ، المالية العامة ، طبعة 2 ، دار الفكر العربي لنشر ، 1983م ، ص 112.

² قاسم محمد توفيق ، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس فلسطين ، 2003م ، ص 86.

³ فرحات فوزت ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، مؤسسة بحوث لنشر و التوزيع ، بيروت ، طبعة 1 ، 1997م ، ص 77 .

⁴ إيهاب خضر ، العقوبات الضريبية و فاعليتها في فلسطين ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس فلسطين ، 2004م ، ص 85 .

⁵ هويدي عبدالجليل ، المالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص 292.291 ؛ وراجع حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 15493 لسنة 77 ق،

إنّ مثل هذه الأسباب التي تم ذكرها و غيرها من الأسباب الأخرى تتخذ كحجج و مبررات للتخلص من عبء الضريبة عن طريق التهرب من دفعها لدى المكلفين فلا بد من ان تقوم الدول بالبحث الجاد عن الأسباب التي تكون لديها أسباباً للتهرب الضريبي و محاولة معالجتها لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لما للضرائب من أهمية بالغة كما أوضحنا سابقاً .

الفرع الثاني : طرق التهرب الضريبي

التهرب هو محاولة تجنب سداد الضريبة من خلال الاحتيال او التلاعب عمداً ، و هناك طرق عديدة لتهرب من دفع الضريبة و منها :

أ. محاولة التهرب من خلال تقديم إقرارات كاذبة :

يشترط قانون الضرائب المصري رقم 157 لسنة 1981 و قانون الضرائب الليبي رقم (7) لسنة 2010م بشأن الضرائب

على الدخل تقديم الإقرار الضريبي ، ونصت المادة رقم (2) على أنه :

" تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ، و يجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه ، في المواعيد المشار إليها في نفس القانون "

و يتطلب التهرب الضريبي من خلال تقديم إقرارات كاذبة إثبات ثلاثة عناصر قبل توجيه أي تهمة جنائية :

- لا بد من استحقاق مبلغ ضريبة إضافي ، و يتم تحديده نهائياً بناء على فحص آخر إقرار للممول.
- لا بد من توافر أفعال مؤكدة لإثبات التهرب او الاحتيال الضريبي و قد يكون هذا الفعل هو توقيع الممول او أي مسئول بالشركة على الإقرار الضريبي .
- لا بد من إثبات التعمد في ارتكاب هذا الفعل ، أي بدافع سوء النية .

يحتاج النائب العام إلى توافر هذه العناصر في الملف عند إحالة الملف إلى محكمة مختصة²؛ وأن تنتظر الدعاوى المقدمة من الممول في جلسة سرية.³

ب. عدم تحصيل و حساب توريد الضريبة عمداً:

يجب على الممولين الذين يقومون باستقطاع الضريبة من مرتبات الموظفين لديهم من مدفوعات أخرى تقوم بتوريدها إلى

الضرائب مثلاً خصم و تحصيل ، فيما يلي العناصر الرئيسية لمثل هذا النوع :

- إما وجوب تحصيل الضريبة او حسابها او توريدها .
 - عدم تحصيل الضريبة او حسابها او توريدها .
 - ثبوت عدم تحصيل الضريبة او حسابها او توريدها بدافع سوء النية و بدون مبرر .
- ج. عدم تقديم الإقرارات او توفير المعلومات او سداد الضريبة عمداً له عدة شروط و هي :
- ان يكون واجباً على الممول إعداد الإقرار الضريبي و سداد الضريبة او توفير معلومات .
 - عدم قيام الممول بإعداد الإقرار الضريبي او سداد الضريبة او توفير المعلومات المطلوبة .

¹ مصباح عمر التائب ، نظرية الظروف الطارئة وأثرها على تنفيذ العقد الإداري، بحث منشور بمجلة الحق الصادرة عن كلية القانون ، جامعة بني وليد ، العدد الثامن ، يناير 2020م، ص 160؛ مصباح عمر التائب ، الحق في الإضراب " دراسة مقارنة "، بحث منشور بمجلة الحق الصادرة عن كلية القانون ، جامعة بني وليد ، العدد العاشر ، يناير 2022م، ص 195.

² مقتبس برامج تدريبية في التهرب الضريبي ، مصلحة الضرائب المصرية ، ص 25 .

³ مصباح عمر التائب ، أحكام البطلان في المرافعات الإدارية والمدنية " دراسة طبقاً لأحدث أحكام المحاكم "، منشورات دار الوفاء للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 2022م، ص 125.

- عدم تقديم الإقرار أو سداد الضريبة أو توفير معلومات رغم معرفة الممول بذلك .
- إخلال الممول بما سبق عمداً و بسوء نية .

ح. إقرار أو أقوال أو مستندات كاذبة أو احتيالية :

يجوز أن تكون هذه هي أنواع التهرب الأكثر شيوعاً في ليبيا حيث توجد عدة فواتير و مستندات أخرى غير صادقة تكتشف أثناء الفحص ، و لذلك فيجد من الأهمية البالغة ان يكون مأمور الفحص و التحصيل على دراية تامة بما يحتاجه القاضي من معلومات إدانة أي شخص بتهمة التهرب بسبب تقديمه مستندات كاذبة و فيما يلي الأمور التي يلزم إثباتها :

- تقديم إقرار أو مستندات طبقاً لقانون الضريبة على نتيجة إجراء فحص أو تحصيل جبري .
- ان يكون الشخص المتهم على دراية بأن الإقرار أو المستند المقدم ليس صحيحاً .
- توافر سجلات حقيقية مؤيدة لعدم مصداقية الإقرار أو المستندات .
- تقديم مستند كاذب عمداً مع العلم بأن هذا الامر يتسبب في أداء ضريبة أقل من قيمتها بغرض التحايل و التهرب من الضريبة .
- ثبوت سداد الضريبة بأقل من قيمتها .

خ. التهرب بمساعدة محاسب :

في معظم الدول يمكن توقيع عقوبة على المحاسب لارتكابه مثل هذا التصرف من خلال محاكمته بتهمة التحريض و

المؤازرة .

المبحث الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي و الآثار المترتبة عليه

تهدف دراستنا لهذا المبحث إلى توضيح الوسائل اللازمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على المستويين "الداخلي والدولي" و نظراً لما يترتب عنها من آثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصادي و الكيان الاجتماعي للدولة ، مما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت بعيدة عنها ، و سوف نتناول آليات مكافحة التهرب الضريبي في المطلب الأول .

المطلب الأول

آليات مكافحة التهرب الضريبي

سوف نتناول آليات مكافحة التهرب الضريبي وطرق مكافحته في هذا المطلب على النحو التالي.

الفرع الأول : الآليات الوقائية

سنتناول اقتراح حلول لأسباب التهرب الضريبي المتعلقة بكل من التشريع و الإدارة و المكلف ، لذلك فضلنا البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل من الظاهرة قبل مكافحتها لان هذه الأخيرة قد تكون مكلفة ، لذلك يجب العمل على سد الطريق امام المكلف كإجراء وقائي¹.

أولاً: على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي ، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين ، و موظفي الضرائب ، و العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة ، فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف و يستوعبها دون بذل جهد كبير منه ، لذلك يجب العمل على سد الطريق امام المتهرب ، و من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل الا تأويلاً واحداً ،

¹ د. عاطف صدقي ، مبادئ الإدارة العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر ، 1970م ، ص 312

فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم ان يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله ، و لا يمكننا ان نصل الى هذا المستوى من دقة النص إلا اذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها الى تحصيلها ، و في الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين أن تزيل بذلك كل غموض قد يشوب النص و يحرفه عن معناه الذي صيغ لأجله .

كما يجب أن يتوخى المشرع في أثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة و المنسجمة حتى تؤدي إلى استقرار القوانين ، و الابتعاد عن التعديلات و التغييرات المستمرة لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغييرات على مختلف النصوص القانونية ، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء نظام ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة و متابعتها من قبل الموظفين ، و أدائها بالنسبة للمكلفين ¹ .

و يجب على المشرع أن يتفادى أدنى ازعاج ممكن للمكلف لكي لا يستغربه فيلجأ الى التهرب من دفع الضريبة ، و لا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة و حساب مقاديرها و تحصيلها ² ، لذا يجب ان يعتمد التشريع على لغة بسيطة و متناسقة و يحاول من خلالها التقرب الى المكلفين .

ثانياً : على مستوى الإدارة الجبائية

إنّ جملة الإصلاحات التي لحقت بالنصوص الضريبية لا توتي أكلها الا إذا كان تنفيذها علي يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة و التنظيم ، و على هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم و عصري ، فأى خلل او عدم تجانس او تفاوت في الحداثة بين النص و الإدارة سيؤدي لا محالة الى عدم تطبيق النص على أرض الواقع ، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبيين اثنين هما :

1. الجانب البشري و ذلك برفع مستوى موظفي الجهاز الضريبي من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل و تدريب تلك العناصر ³ . و توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية و تحسين علاقة الإدارة بالمولدين و ذلك باعتبارهم زبائناً لها ؛ و ان التعاون لا بد ان يكون سائداً .

2. الجانب المادي ان تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة و تحديد وعائها و تحصيلها ، او حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات ، يجعل من الضرورة توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضريبية ، و توفر وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر ، و حرصاً على المتابعة الجيدة للملفات و فحصها في أوقات قياسية و كذلك سهولة تخزينها ، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب ، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات و بالتالي الكشف المبكر و السهل عن أي عملية احتيالية .

ثالثاً : على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به و مدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العامة ، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية ؛ لان تبعية التهرب لا تقع على الإدارة و المشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الأثار الوخيمة للتهرب على كل المستويات ؛ لذا و قبل كل

¹ ناصر مراد ، واقع التهرب الضريبي في الجزائر ، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ، بن عكنون الجزائر ، ص 263 .

² ناصر مراد ، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة ، الجزائر ، 2003م ، ص 165 .

³ أهيب بن سالمه ياقوت ، العش الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002م ، ص 88 .

شيء يجب ان يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوماً كسب ثقة و توعية المكلف و التخفيف من حدة التوتر بينه و بين الإدارة ، و المقصود بتوعية المكلف هو تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و بدوره اتجاه هذه التنمية ، و اقتناعه بواجبه الضريبي ، و من أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية :

1. تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة و المرئية و المقروءة ، و كذلك تنظيم الندوات لشرح بنود القوانين فيما يتعلق بكيفية حسابها و تحصيلها.
2. الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية .
3. إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة و انها تعود بالفائدة عليه و على وطنه ، و ان عدم دفعها يحمل عبئاً للغير .
4. إعلام المكلف بحقوقه في طلب الاعفاء من الضريبة أو التزليل و كذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات و التقدير¹.

5. رفع التهرب الى جناية تؤدي الى الحرمان من الحقوق المدنية و السياسية .
و لابد أيضاً أن تقوم الإدارة بإزالة التوتر بينها و بين المكلف فتجاهل و تعسف الإدارة للمكلف يخلق جواً من التوتر في العلاقة بينهما ، إذ يربط المكلف نظريته لضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير او بموظف ما ، كما يمكن ان نفسر التهرب على أساسه التاريخي و النفسي بالإضافة الى تدهور المستوى الخلقي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين

الفرع الثاني : الآليات الرقابية

كما سبق وأن ذكرنا فإن النظام الضريبي اللببي يقوم على أساس التصريح، و لتتأكد الإدارة الضريبية من صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين فهي تمارس حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي ، و تتمثل العملية في فحص الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلفين سواء أكانوا أشخاص طبيعيين او معنويين و مقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة .

أولاً : الرقابة و التحقيق الجبائي

سنتناول في بادئ الأمر الرقابة الجبائية و من ثم التحقيق الجبائي .

الرقابة الجبائية :

الرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية ، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقق من صحة الأداء و تقويمه في حال إعوجاجه ؛ فهي أداة مستخدمة من طرف الإدارة وفقاً لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و من التلمص من دفعها و من كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد . و ذلك بمتابعة التصريحات وفق مراحل مختلفة تتمثل في :

1. الرقابة الداخلية و يقصد بها تلك الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناءً على الوثائق التي في حوزتهم ، و تنقسم إلى رقابة شكلية و رقابة على الوثائق.

أ. الرقابة الشكلية و تكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين ، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية او مهنية ، حيث يتم مراقبتها بطريقة منتظمة ، و تهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات ، تمهيداً لبرمجة الملفات لرقابة المعقمة فيما بعد¹.

¹ بوعون المولودة يجاوي نصيرة ، الضرائب الوطنية و الدولية ، 2010م ، ص 183.

ب. الرقابة على الوثائق وتعتبر كثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية من طرف مفتشة الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقيم لاحقاً الأعوان بفحص التصريحات فحصاً دقيقاً والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي²، وكذا مختلف المؤسسات والهيئات التي تتعامل مع المكلف³.

ثانياً : التحقيق الجبائي

هو من المهام المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للرقابة ولكن على المستوى الخارجي، أي بالتنتقل إلى المقر المهني للمكلف وينقسم إلى:

أ. التحقيق في المحاسبة :ويقصد به جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبته ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ، ولا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري مسكها ، أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق من جهة ، و من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية التي تسمح لهم بأخذ صورة مستوفية و كاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة⁴.

ب. التحقيق المصوب في المحاسبة :وهو طريقة من طرق الرقابة الجبائية ، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع او عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية ، حيث يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي ، غير ان طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير⁵.

الفرع الثالث : الآليات العقابية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة التهرب الضريبي و هذا ما نلاحظه في القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن الضرائب على الدخل بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين ، و تتخذ صورة الغرامات الجبائية التي توقع على المتمصلين منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع ، و تختلف العقوبات من نص الى آخر مضموناً و مقداراً و ان كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات ، وإن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في أجله المحدد بتطبيق غرامة مالية محدد لا تقل عن (10000) دينار و لا تزيد عن (50000) دينار ليبي .

و عندما يكون تصريح المكلف ناقص او غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة في تقدير وعاء الضريبة ، نصت المادة رقم (75) من القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل ، على أنه :
مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال مالم يؤد من الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل او بعض الضريبة او حرض او اتفق او ساعد على ارتكاب فعل من الأفعال الآتية :

¹ عوادي مصطفى و زين يونس ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، طبعة 2 ، مكتبة بن موسى السعيد ، 2010_2011م، ص12 .

² عوادي مصطفى و زين يونس ،المرجع السابق ذكره ،ص 12 .

³ سهام كرودي الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، ص 67

⁴ بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة لطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2011 م ، ص 24 .

⁵ سهام كرودي ، مرجع سابق ذكره ، ص 68 .

1. الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الاقرارات و الأوراق التي تقد تنفيذاً لأحكام هذا القانون .
2. إعداد أي حسابات او دفاتر او ميزانية غير صحيحة .
3. استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء او محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة .

و عند تأخير المكلف بالضريبة من دفعها في وقت استحقاقها ، يعاقب وفق لنص المادة رقم (74) من نفس القانون على انه : يعاقب بغرامة لا تقل عن (500) دينار و لا تزيد عن (10000) دينار ، كل من لا يسدد الضريبة في موعدها او تسبب بخطئه او اهماله في تأخير توريدها للخزانة العامة لدولة .

الفرع الرابع : مكافحة التهرب الضريبي على الصعيد الداخلي

تسعى كافة الدول الى مكافحة التهرب الضريبي بوسائل مختلفة ، حيث ان هذه الوسائل تختلف من دولة لدولة أخرى و ذلك حسب السياسة الضريبية و النظام الضريبي في الدولة ، و من أهم الوسائل التي تتبعها الدول لتخفيف حالات التهرب ما يلي :

1. نشر الوعي و الثقافة الضريبية ، و بعث الاطمئنان لدى المكلفين بتطبيق مبادئ العدالة الضريبية دون محاباة و اتباع سياسة يشعر معها المكلفين بأن ما يدفعونه من ضرائب و رسوم يعود عليهم بمنافع عامة ، و بذلك يشعرون بواجبهم الوطني في المساهمة بتمويل الإنفاق العام .
2. تخفيف العبء النفسي لضريبة ، و ذلك من خلال تبسيط الإجراءات الضريبية و عدم المغالاة في فرض الضرائب و تلافي الازدواج الضريبي و التوسع في اتباع طريقة الحجز او الاستقطاع من المنبع لتحصيل الضريبة .
3. صياغة التشريعات الضريبية و تبسيطها و جعلها متكاملة بحيث لا تترك ثغرات ، و كذلك جعل التشريع الضريبي متلائماً مع الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و تكون معدلات الضريبة متناسبة مع المال او الدخل الخاضع لضريبة بحيث لا تؤدي الى تقليص حجم الاستثمار و الإنتاج و رفع مستوى كل العاملين في الإدارات الضريبية عن طريق الاستعانة بأفضل الكوادر الفنية و الإدارية مع توفير أحدث الأجهزة ، وقضت المحكمة العليا الليبية بأنه " لايدخل في مفهوم التوازن المالي للعقد مجرد وقوع فروق مالية نتيجة تغيير التشريعات الضريبية، وإنما يجب أن تؤدي هذه الفروق إلى الإخلال باقتصاديات العقد..."⁽¹⁾
4. التشديد في تطبيق العقوبات التي تكون رادعة في حق المكلفين المتهربين من دفع الضريبة
5. ضرورة قيام الدولة بتحسين ظروف العاملين في الإدارة الضريبية عن طريق رفع معدلات الأجور و الحوافز المالية و المعنوية ، و اختيار موظفي الضرائب الذين تتوافر لديهم الأمانة و الضمير الحي و النزاهة و حُسن التصرف⁽²⁾.

الفرع الخامس :مكافحة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي

لا تقتصر محاولات التهرب الضريبي و الآثار المترتبة عنه في حدود البلد صاحب العلاقة فحسب ، بل تنتخطاه الى بلدان أخرى يرتبط المكلف بها برابطة التعامل او الإقامة ، فقد نال موضوع التهرب الضريبي الدولي على اهتمام متزايد من المنظمات الدولية و الإقليمية ، فمكافحة التهرب من الضريبة على النطاق الدولي تتألف من قسمين :

(¹) حكم المحكمة العليا الليبية في الطعن الإداري رقم 5 لسنة 29 ق ، جلسة 1984/6/3م، منشور بمنظومة الباحث لمبادئ المحكمة العليا الليبية ، الإصدار الأول ؛ وراجع د. مصباح عمر النائب 'نظرية الظروف الطارئة وأثرها على تنفيذ العقد الإداري' مرجع سابق، ص152.

(²) راجع حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 13349 لسنة 86 ق ، جلسة 2018/2 /28م ؛والطعن رقم 22 لسنة 89 ق، جلسة 2019/12/25م؛ والطعن رقم 4611 لسنة 78 ق، جلسة 2020/3/7م.

حيث ينصب الأول على اكتشاف التهرب و تقدير حجمه ، و الثاني يرتبط بتحصيل الضرائب المستحقة و التي تكون غالباً قد خرجت من اختصاص الدولة و أصبحت خاضعة لإقليم دولة أخرى، و لما كانت الدولة التي يلحق بها الضرر نتيجة التهرب الضريبي لا تستطيع للحاق بالمتهربين الى بلدان أخرى ليس عليها سيادة .

لذلك فقد عمدت الدول الى عقد الاتفاقيات الضريبية فيما بينها لمكافحة التهرب ، و قد تلجأ الدول الى اتخاذ إجراءات داخلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ، كأن تمنع خروج أي شخص مقيم على أرضها قبل ان يتحصل على براءة ذمة من مصلحة الضرائب تفيد بأنه ليس عليه أي التزامات ضريبية .

و من جانب آخر يمكن فرض رقابة على عمليات التصدير بحيث لا تتم الا بعد تقديم شهادة تفيد بعد استحقاق الضرائب عليها .

التهرب الضريبي كما أوضحنا سابقاً هو التخلص من عبء الضريبة ذلك عن طريق استخدام إحدى الوسائل الاحتمالية ، فالتهرب الضريبي هو عمل غير مشروع لمخالفته القانون ، و حتى تتحقق جريمة التهرب الضريبي لا بد من توافر الشروط التالية :

1. التخلص من عبء الضريبة .
2. مخالفة قواعد القانون .
3. اللجوء إلى إحدى الطرق الاحتمالية .

المطلب الثاني

الآثار المترتبة على التهرب الضريبي 8

يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي آثار ضارة على الدولة و على المكلفين تقود الى عرقلة النشاط الاقتصادي ، و يترتب على التهرب الضريبي آثار ضارة وانعكاسات سلبية على الصعيد الدولي و الاجتماعي و الاقتصادي .

1. آثار التهرب الضريبي على الصعيد المالي : أول الآثار او النتائج السلبية لتهرب الضريبي يتمثل في الإضرار بالخزانة العامة ، حيث تنخفض الإيرادات الضريبية و هو ما يقود إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة ، و بالتالي يحدث عجزاً في الموازنة العامة ، مما يدفع الحكومة الى البحث عن موارد جديدة ، قد تلجأ الى فرض ضرائب جديدة او زيادة في أسعار الضرائب الموجودة و هو ما يقود الى زيادة العبء الضريبي على المكلفين .
ومن جانب آخر فإن انخفاض حصيلته الإيرادات قد يدفع الدولة الى الإصدار النقدي الجديد او الاقتراض الذي قد يؤدي الى مخاطر كبيرة نتيجة لما يقود اليه من تضخم كبير ينعكس على القوة الشرائية لإفراد المجتمع ، و ما قد يواكب القروض من ضغوط سياسية تهدد أمن و سياسة الدولة .

2. آثار التهرب الضريبي على الصعيد الاقتصادي : تسعى الدول النامية الى تحقيق التنمية الشاملة ، لذا فالتهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة امام تحقيق هذا الهدف ، فالضريبة هي أحد المصادر الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية ، كما يؤدي التهرب الضريبي الى الإخلال بشروط المنافسة بين المشروعات حيث تكون الفرصة متاحة بشكل أكبر بالنسبة للمشاريع الأكثر قدرة على التهرب الضريبي ، مما يجعلها تسيطر على السوق و تتفوق على المشاريع التي تحترم القانون و تدفع ما عليها من ضرائب .

ويؤدي التهرب الى زيادة النقد المتاح في أيدي المتهربين مما يدفعهم الى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي ، و الإقبال على شراء السلع المنتجة في الخارج مما يهدد بالقضاء على الصناعة الوطنية .

3. آثار التهرب الضريبي على الصعيد الاجتماعي : تعد الضريبة أحد مقومات او سمات التضامن الاجتماعي القومي ، لذا فإن التهرب الضريبي يشكل 8 إخلالاً بمبدأ التضامن الاجتماعي ، و إهداراً للعدالة الاجتماعية التي هي أساس فرض الضرائب ، فالتهرب الضريبي يؤدي الى إضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع ، مما ينعكس سلباً على الأمن الاجتماعي .

كما ان التهرب الضريبي يؤدي الى تضخم و زيادة في الأسعار يقود الى إخلال التوازن الاجتماعي بين الافراد ، نظراً لما يسببه التضخم من تدهور للمستوى المعيشي لأصحاب الدخل المحدود ،ومن أهم الآثار السلبية لتهرب الضريبي هي إضعاف مكانة الدولة امام أبنائها ، مما يزيد من التهرب و يُعكر صفو الأمن الاجتماعي .

و من أهم آثار التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني و المجتمع :

1. تخفيض حصيلّة الموارد العامة و بالتالي اللجوء إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة .
2. رفع سعر الضرائب الموجودة او فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الإيرادات الناتج عن التهرب .
3. اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية او الحصول على قروض داخلية او خارجية ، و هذا يؤدي الي خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض و فوائدها.
4. الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منها بينما يفلت الآخرون

5. انتشار الغش و فساد الضمائر و ذهاب الأمانة و عدم شعور المواطنين بالتضامن و عدم الثقة بالدولة .
بعد استعراض الآثار يتضح أن التخلص من الضريبة لا يقتصر صوره على حرمان الدولة من مبالغ الضريبة المستحقة فقط و إنما يتوسع الأمر ليعم الضرر النواحي الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية ، بالإضافة إلى تحمل العبء الضريبي للممولين الملتزمين و هذا يفقد هؤلاء الممولين الملتزمين ثقتهم بالدولة و يقودهم بالتالي الى التعامل غير الصحيح أسوة بالآخرين المتهربين ، إذاً لابد من إيجاد وسيلة تضمن احتفاظ الممولين بنظام محاسبي أمر في غاية الأهمية مع حفظ حق الذين يلتزمون بنظام التعامل النظيف و تشجيعهم و ردع الذين لا يعطون للأمر أهمية و يقومون بالتهرب .

الخاتمة

بعد أن بيّنا في هذا البحث التنظيم القانوني للتهرب الضريبي وآليات مكافحته ،ونظراً لأهمية هذا الموضوع وحساسيته فقد حاولنا دراسته من كافة الجوانب بإيجاز من حيث مفهومه وأنواعه و أسبابه وطرق مكافحته والآثار المترتبة عليه ،وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نجملها في الآتي :

أولاً: النتائج

1. تدني مستوى الوعي الضريبي لدافعي الضرائب .
2. عدم اهتمام غالبية الممولين بحفظ دفاتر و مستندات محاسبية منظمة .
3. نقص الإيرادات الضريبية نتيجة الفاقد عن التهرب الضريبي .
4. معظم حسابات الممولين المقدمة لديوان الضرائب لا تعبر عن حقيقة النشاط الفعلي .
5. أن التهرب الضريبي ظاهرة مركبة ، ذات مظاهر عدة و طرق متشعبة ، فهي تظم كل مظاهر السلوك الهادفة للتخلص من الالتزام الضريبي ، ومن ثم فهي تشمل أنشطة التهرب الضريبي و التجنب الضريبي و التخطيط الضريبي .
6. إنّ تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و الممولين تعد من الوسائل الحاسمة لمواجهة جريمة التهرب الضريبي .
7. إنّ الممولين الأغنياء أكثر تهرباً ، و أكثر تجنباً للضريبة من الممولين معتدلي أو منخفضي الدخل .

8. إن التجنب الضريبي ينصرف إلى مجموعة الأنشطة الهادفة إلى التحايل على روح القانون دون نصه ، وذلك باستغلال ثغراته .

ثانياً: التوصيات

1. العمل من قبل الدوائر الضريبية على تطبيق العقوبات الضريبية على المتهربين من دفع ضرائب الدخل دون الاقتصار على التهديد دون المعاقبة فعلاً ، مما يؤدي بالمكلفين الى التماذي في تهريبهم من دفع الالتزامات الضريبية المستحقة عليهم .
2. التركيز من قبل الجهات المسؤولة في وزارة المالية على تنمية الوعي الضريبي لدى الموظفين بشكل عام و المكلفين بشكل خاص و ذلك من خلال الندوات و ورش العمل لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع ضريبة الدخل .
3. طمأنة المكلف بأن الضرائب التي يدفعها يتم صرفها لصالح المجتمع او المصلحة العامة ، و ذلك لإزالة الحاجز النفسي بين المكلف و الدوائر الضريبية و يقلل ظاهرة النفور من الضرائب .
4. البحث الجاد و المتواصل عن الأسباب المؤدية لتهرب من دفع ضريبة الدخل و ذلك بإجراء الدراسات و البحوث الميدانية عن هذا الموضوع للوصول لأكبر عدد ممكن من الأسباب لتحليلها و بالتالي معالجتها و مكافحتها .
5. العمل على ملاحقة أصحاب المهن الحرة المتهربين من التزاماتهم الضريبية و الذين هم من أكثر الشرائح التي تحقق دخلاً في مجتمعنا .
6. العمل على زيادة عمليات التفتيش الميداني من قبل الدوائر الضريبية في كافة المدن الليبية ، ليكون هنالك تواصل بين الدوائر الضريبية و السوق وإجبار كلن8 من يمارس أي نشاط يخضع لضريبة إبلاغ الدائرة الضريبية به قبل ان يتم ضبطه من قبل مفتشي الضرائب .
7. تبسيط الإجراءات التي يتعين على المكلف القيام بها و تسهيلها لكي لا يؤدي تعقيد هذه الإجراءات الى نفور المكلف من مراجعة دوائر الضريبة .
8. التركيز على الإقرار الضريبي بحيث يلزم جميع المكلفين دون استثناء بتقديم هذا الإقرار الضريبي لما يمثله من أهمية بالغة لدى الدوائر الضريبية في كونه قاعدة للمعلومات تستند عليه الدوائر الضريبية في تقدير الضرائب على المكلفين .
9. ضرورة إقرار المشرع على تشديد العقوبة بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي عامةً و على الدخل خاصةً ، و ذلك بفرض عقوبة تقييد الحرية " الحبس " بدلاً من عقوبة الغرامة و تكون عقوبة الغرامة تكميلية بدلاً من عقوبة أصلية ؛ لان عقوبة الغرامة لا تكون رادعة لبعض المتهربين ذو الوضع الاقتصادي الجيد "الميسورين" .

المصادر والمراجع

الكتب :

1. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية ، جامعة بيروت ، دار النهضة العربية ، 1995م .
2. البطريق يونس ، المالية العامة ، بيروت ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، 1977م .
3. بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائي ، دار هومة لطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2011م .
4. بوعون نصيرة ، الضرائب الوطنية و الدولية ، الجزائر ، 2010م .
5. حمدي أحمد العناني ، اقتصاديات المالية العامة ، منشورات الدار المعرفية اللبنانية ، لبنان ، 1987م
6. زكريا بيومي ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة ، دار الفكر العربي ، 1994م .

7. سلوم حسين ، المالية العامة ، القانون المالي و الضريبي ، دراسة مقارنة ، طبعة 1 ، دار الفكر اللبناني بيروت ، 1990م
 8. سهام كرودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، (د.ن).
 9. سوزي عدلي ناشد: " قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين "، منشورات دار المطبوعات الجامعية، 2013م.
 10. عاطف صدقي ، مبادئ الإدارة العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1970م .
 11. عبد المجيد عبد الفتاح ، اقتصاديات المالية العامة ، دراسة نظرية تطبيقية ، المطبعة الكمالية ، 1990م
 12. عليان الشريف ، الضرائب و محاسبتها ، دار المسيرة ، عمان الأردن ، 2003م.
 13. عوداي مصطفى ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، ، مكتبة بن موسى لنشر و التوزيع ، 2010_2011م .
 14. فرحات فوزت ، المالية العامة و التشريع الضريبي العام ، طبعة 1 ، بيروت ، مؤسسة بحوث للنشر و التوزيع ، 1997م
 15. محمد سعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، الإسكندرية ، دار النشر و الثقافة ، الطبعة 1 ، 1966م .
 16. مصباح عمر التائب ، أحكام البطلان في المرافعات الإدارية والمدنية "دراسة طبقاً لأحدث أحكام المحاكم" ، منشورات دار الوفاء للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 2022م.
 17. مصطفى رشدي شيحة: "التشريع الضريبي والمالي" ، دار المعرفة الجامعية ، 1997م.
 18. منصور ميلاد يونس: "مبادئ المالية العامة" ، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس ، 2018م.
 19. ناصر مراد ، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة الجزائر ، 2003م .
 20. ناصر مراد ، واقع التهرب الضريبي في الجزائر ، المؤسسة الوطنية للفنن المطبعية ، بن عكنون الجزائر ، (د-ت).
 21. هويدي عبد الجليل ، المالية العامة ، طبعة 2 ، دار الفكر العربي للنشر ، 1983م .
 22. يحيى مصطفى قبلي ، دراسات في الزكاة و المحاسبة الضريبية ، الرياض ، دار المريخ لنشر ، 1993م
- الرسائل العلمية :**

1. أسماء محمد السوداني: " الامتيازات التشريعية للسلطة العامة لجمع الضرائب – دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه في الحقوق جامعة الإسكندرية 2022م.
2. أهيب بن سالمه الياقوت ، الغش الضريبي ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، 2003.
3. إيهاب خضر ، العقوبات الضريبية و فاعليتها في فلسطين ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2004م .
4. رضا عريبي الشبلي: "دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة – دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير في القانون العام، الأكاديمية الليبية ، طرابلس، 2008م.
5. قاسم محمد توفيق ، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس فلسطين ، 2003م .
6. قاسم محمد توفيق ، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير جامعة النجاح ، نابلس فلسطين ، 2003م.
7. محمد حامد عوض الله ، جرائم التهرب الضريبي في السودان ، دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، جامعة الخرطوم ، 1997م .
8. محمد سعد الشربيني ، جرائم التهرب الضريبي ، دراسة على جرائم التهرب الضريبي من الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة دكتوراه ، 2001م .

المجلات العلمية :

1. د. عطية الفيتوري و د. عيسى الفارسي ، البحوث التي أُلقيت في ندوة النظام الضريبي في ليبيا ، جزء 2 ، منشورات أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، ليبيا ، 2003م .
2. عبدالقادر علي سالم: "العدالة الضريبية من منظور القانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل" ، بحث منشور بمجلة البحوث القانونية ، العدد 11 لسنة 2020م.
3. مصباح عمر التائب ، نظرية الظروف الطارئة وأثرها على تنفيذ العقد الإداري، بحث منشور بمجلة الحق الصادرة عن كلية القانون ، جامعة بني وليد ، العدد الثامن ، يناير 2020م.
4. مصباح عمر التائب ، الحق في الإضراب " دراسة مقارنة "، بحث منشور بمجلة الحق الصادرة عن كلية القانون ، جامعة بني وليد ، العدد العاشر ، يناير 2022م.
5. منصور الفيتوري حامد ، اشكالية التهرب الضريبي ، بحث منشور بمجلة البحوث القانونية ، مصراتة، العدد الأول 2015م.

القوانين :

- القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن الضرائب على الدخل .