

التهرب الضريبي وسبل مواجهته

الباحثة الدكتورة

شيرين نبوى على سعيد

حاصلة على دكتوراه في الاقتصاد

كلية الحقوق جامعة المنوفية

shereensaid757@gmail.com

ملخص البحث

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

وركزت الدراسة على بحث التهرب الضريبي في مصر وتبين عدم وضع تعريف شامل للتهرب الضريبي، حيث ترك أمر ذلك لشراح القانون .

وتوصلنا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف خزينة الدولة من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يطلق عليه " المكلف " عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته واستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الضريبية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو أن يخضعه لضريبة أقل من الحقيقية، ولا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخر متعلقة بالإدارة الضريبية تجعل من الرقابة على نشاطه أمراً مستبعداً أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية) .

والضريبة لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكسات على الاستهلاك والادخار والانتاج والاستثمار، وهذا البحث بين أهم الأسباب التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة، والأشكال والأساليب التي يلجؤون إليها المكلفين للتهرب من الضريبة، والوسائل والأساليب التي تحد من التهرب الضريبي وتكافحه، وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الاقتصادية لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني، ونظراً للأثار السلبية للتهرب الضريبي سعت مصر لوضع حلول تشريعية فعالة لمحاربة التهرب الضريبي .

المقدمة:

تعد الضريبة مصدراً هاماً وأساسياً لإيرادات الدولة التي تحتاجها، لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع وإشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، ويلاحظ أن الضريبة عبء، ومن النادر أن يوجد مجتمع لا توجد به نسبة من التهرب الضريبي، فواقع الأمر أنه ما ان وجدت الضريبة الا ووجدت معها اسلوب للتهرب منها .

تعد ظاهرة التهرب الضريبي بمسابة لجوء إلى الغش للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للفرد، لذلك تسعى كافة الدول لاستغلال طاقتها لمعالجة هذه المشكلة الخطيرة والتعرف علي الأسباب والدوافع الحقيقية لظهورها، ووضع تشريعات قوية كفيلة بالحد من هذه المشكلة.

اختلفت الأشكال التي يتخذها التهرب الضريبي بمعناها الواسع من طرق مشروعة تعتمد علي استغلال الثغرات القانونية في التشريع الضريبي، وهذا ما يسمى بالتجنب الضريبي، وطرق غير مشروعة تعتمد علي التخلص من الضريبة بطرق احتيالية، وهو ما يطلق عليه الغش الضريبي، ونظراً للأثار السلبية للتهرب الضريبي، سعت مصر لوضع حلول تشريعية فعالة لمحاربة التهرب الضريبي.

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

أهمية البحث وسبب اختياره:

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

أهداف البحث:

يهدف البحث الى التركيز على ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي المصري؛ وذلك للوقوف على أهم أسبابه، وأشكاله، وأثاره المترتبة، وطرق مكافحته، لذلك تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

١. التعرف على مفهوم التهرب الضريبي.
٢. الإحاطة بالأسباب والعوامل التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة المفروضة.
٣. التعرف على أركان جريمة التهرب الضريبي.
٤. التعرف على الأساليب والأشكال التي يلجأ المكلفون إليها للتهرب من الضريبة.
٥. التعرف على الآثار السلبية للتهرب الضريبي.
٦. التعرف على الوسائل التي تحد من التهرب الضريبي وبالتالي مكافحته.

إشكالية البحث:

للهرب الضريبي العديد من الآثار التي تنعكس بالسلب بصورة مباشرة علي خزانة الدولة، وبالتالي علي مستوي الخدمات التي تقدم للمواطنين من قبل الدولة، كما تؤدي الي عرقلة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تهدف الدولة لتحقيقها مما يؤثر علي الاقتصاد القومي وعلي المجتمع بشكل عام، ولا تقع مسئولية التهرب الضريبي علي كاهل المكلف فقط بل قد يساهم فيها المشرع الذي وضع القانون، والدائرة الضريبة، أو قد تخطئ في عملية التدقيق وجمع المعلومات، لذلك تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- ١- كيفية اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي؟
- ٢- ما هي الأسباب والعوامل التي تدفع المكلفين بالتهرب من الضريبة؟

فرضيات البحث:

حتى يتسنى التوصل لأهداف البحث، ومناقشة إشكاليته في ترتيبها في المقدمة الأساسية والتساؤلات المترتبة عليها، يفضل أن يركز البحث على مجموعة من الفرضيات وهي كما يلي:

- ١- كلما كانت درجة الوعي الضريبي منخفضة كلما زاد التهرب الضريبي.
- ٢- استمرار القوانين الضريبية كما هي دون تحديث يمكن أن يؤدي الى زيادة التهرب الضريبي.

حدود البحث:

- ١- الحدود الزمنية: تتحدد هذه الدراسة حتى سنة ٢٠٢٤ م .
- ٢- الحدود المكانية: تتمثل في دراسة التهرب الضريبي في ضوء أحكام التشريع الضريبي المصري.

٣- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على البحث في موضوع التهرب الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري، وما ينتج من مشكلات تتعلق بالإدارة الضريبية والممولين.

منهجية الدراسة:

تتبع الدراسة المنهج الاستقرائي التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية الواردة في التشريعات الضريبية المصرية المتعلقة بالتهرب الضريبي، وتحليل الآراء الفقهية التي قيلت فيه بالإضافة الي بيان الإجراءات التي تم اتخاذها في التشريع الضريبي المصري لمكافحة التهرب الضريبي.

خطة البحث:

ترتيباً على ما تقدم فإن هذا البحث تم تقسيمه إلى إلى ثلاث مباحث، حيث يدور المبحث الأول حول: مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله، ونتناول في المبحث الثاني: أركان وأسباب التهرب الضريبي، كما نتناول في المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وسبل مواجهته.

المبحث الأول

مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

عرف التهرب من الضريبة منذ فرضها علي عاتق المكلفين شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ وجود القانون، ويعد التهرب الضريبي من الظواهر الضريبية والمالية التي تؤكد الدراسات والاحصاءات شيوعها في جميع دول العالم ولكن بنسب تختلف من دولة الي اخرى ومن زمن الي اخر .

ولما كانت الضريبة فريضة إجبارية يدفعها الأشخاص للسلطات العامة، بصفة نهائية وبلا مقابل، مساهمة في تحقيق النفع العام،^(١) فقد نشأ التهرب الضريبي كونه وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة علي كاهل الفرد المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً .

ونلاحظ أن أشكال التهرب الضريبي تنوعت الى أشكالاً عدة، وتقسمت على أساس المشروعية، و الإقليمية، ومقدار التخلص من الضريبة.

ونتناول في هذا المبحث مفهوم التهرب الضريبي، وأشكاله في مطلبين كما يلي:

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

المطلب الأول

مفهوم التهرب الضريبي

نتناول في هذا المطلب مفهوم التهرب الضريبي وذلك بشئ من التفصيل على النحو التالي:

تعريف التهرب الضريبي:

ومعناه أن يحاول أحد الأفراد التخلص والافلات من التزامه الضريبي، باتباع أساليب مخالفة للقانون ومتسمة بطابع الغش، وهو ما يطلق عليه بالغش الضريبي.^(٢) ويلاحظ أن التهرب الضريبي هو شكل من أشكال الاحتيال الضريبي الذي ينطوي على استخدام طرق غير قانونية لإخفاء الدخل أو المعلومات الحقيقية عن

(١) د. أحمد صالح الصعيدي، أصول القانون الضريبي وأحكامه العامة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، مطبعة النهضة طبعة ٢٠٢١ م، ص ٧.

(٢) د/حسن محمد الغريايوي: مبادئ الأصول العلمية للضرائب، الطبعة الأولى، سنة ١٩٧٤ م، مطبعة المليجي بمصر، ص ١٧١، و د/دولار على وأخرون: المالية العامة في المجتمع الاشتراكي الديمقراطي التعاوني، دار المعارف بالاسكندرية، سنة ١٩٦١ م.

مصلحة الضرائب أو السلطات الضريبية الأخرى بهدف تجنب دفع الضرائب، والجدير بالذكر أن التهرب الضريبي يختلف عن التجنب الضريبي حيث يتطلب التهرب الضريبي استخدام طرق غير قانونية لتجنب دفع الضرائب أما التجنب الضريبي هو الذي يستفيد فيه الخاضع للضريبة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي تسمح له بالتخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة قانونية .

ويلاحظ أن التشريعات المقارنة لم تورد تعريفاً واضحاً ومحددًا للتهرب الضريبي وإنما اقتصرت غالباً على ذكر حالات محددة علي سبيل الحصر عدتها تهرباً ضريبياً ومثال ذلك: الحالات التي حددها المشرع المصري في المواد من ١٣٣ - ١٣٥ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويجب النظر الي التهرب الضريبي في إطاره الاقتصادي الشامل باعتباره ضياعاً لإيرادات الدولة وأموالها.

تعريف التهرب الضريبي في التشريع الأمريكي:

هو نشاط غير قانوني يتجنب فيه الشخص أو الكيان عمداً دفع الضرائب. (١)
كما تم تعريفه أيضاً بأنه الفشل المتعمد وغير القانوني في دفع الضرائب للحكومة. (٢)

تمييز التهرب الضريبي عن غيره من الظواهر الضريبية المتشابهة:

حاول غالبية فقهاء القانون والمالية العامة، والاقتصاد التمييز بين تلك الظواهر وبين التهرب الضريبي، ولعل أهم تلك الظواهر المشابهة هي الآتي (٣):

١ - التمييز بين التهرب الضريبي وتجنب الضريبة:

يعرف التجنب الضريبي بأنه (٤): تفادي الضريبة بوسيلة مشروعة لا تقع تحت طائلة القانون، ولقد استقر القضاء في مصر، ومعظم دول العالم على عدم مساءلة الشخص الذي تجنب الضريبة بالاستفادة من الثغرات التشريعية التي توجد في القانون،

(١) Julia kanet, Tax Evasion: Meaning, Definition, and penalties, June 18, 2022 .

(٢) January 24, 2023, What Is Tax Evasion ? JOSHUA wiesenfeld.

(٣) أنور علي محمد الجعفي، رسالة ماجستير بعنوان: آليات مكافحة التهرب الضريبي (دراسة مقارنة وتطبيقية علي ليبيا، كلية الحقوق جامعة المنصورة، سنة ٢٠١٥م، ص ٨٠ - ٨٧ .

(٤) د/ عبد الهادي محمد مقبل: نظرية الضريبة، مكتبة جامعة طنطا، ٢٠٠٣ م، ص ٢٠١، وأ.د./ محمد حلمي مراد: مالية الدولة، ص ١٦٣ .

أو عدم إحكام صياغته لأنه ليس مسئولاً عن تقصير أو إهمال المشرع بعكس ما يحدث في التهرب الضريبي .

ويلاحظ أنه لا يتوافر أمام المشرع سبيلٌ لمكافحة التجنب الضريبي إلا عن طريق تعديل النصوص الضريبية، وسد ثغراتها تلك واستكمال نواقصها وإحكام صياغتها، حتى يفوت على الممولين فرصة تجنب الضريبة ويحفظ للخرانة العامة حقها في أموال الضريبة.^(١)

٢- التمييز بين التهرب الضريبي ونقل عبء الضريبة:

تعرف ظاهرة نقل عبء الضريبة: بأنها: قيام المكلف القانوني بالضريبة بإلقاء عبء الضريبة على شخص آخر قد يكون بدورة قادر على نقل الضريبة إلى شخص ثالث وهكذا إلى أن تستقر الضريبة بصورة نهائية على الممول النهائي بعكس ما يحدث في التهرب الضريبي.^(٢)

يتخذ نقل العبء الضريبي عادة صورة أو أكثر مما يلي: النقل المقصود والنقل غير المقصود (من حيث قصد المشرع)، والنقل الكلي والنقل الجزئي للعبء الضريبي، والنقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف، والنقل بحسب ظروف العرض والطلب بالنسبة للمال الخاضع للضريبة.^(٣)

٣- التمييز بين التهرب الضريبي وتعويض الضريبة:

يقصد بظاهرة تعويض الضريبة: أن يقوم المكلف بالضريبة بالعمل على زيادة ربحه من خلال تخفيض نفقة الإنتاج، ولا يضيع على الخزانة العامة شيء، وتعويض الضريبة هو ما يعرف بالآثر المعوض بعكس ما يحدث في التهرب الضريبي .^(٤)

٤- التمييز بين التهرب الضريبي ورسملة الضريبة:

تتحقق ظاهرة رسملة الضريبة عندما يتمكن بائع أحد الأموال التي تتصف بقدر من الثبات والاستمرار - من زيادة ثمن بيعه بسبب إعفائه، أو إعفاء الدخل الذي يدره من الضريبة، أو بسبب فرضها على هذه الأموال الأخرى، بسعر أعلى من السعر

(١) د/ زين العابدين ناصر، المالية العامة، ص ٢٧٦.

(٢) د/ عاطف صدقي، التهرب الضريبي في القانون المصري ، سنة ١٩٨٠، ص ٢٤.

(٣) أنور علي محمد الجعكي، مرجع سابق، ص ٨٠-٨٧ .

(٤) نفس المرجع .

الذى فرضت به على هذه السندات الحكومية، وفي هذه الحالة أيضاً لا يضيع على الخزانة العامة شيء بعكس ما يحدث في التهرب الضريبي. (١)

٥- التمييز بين التهرب الضريبي واستهلاك الضريبة:

تختلف ظاهرة استهلاك الضريبة عن ظاهرة التهرب الضريبي، في أن استهلاك الضريبة يحدث عندما يقوم من يشتري مالا- يتصف بقدر من الثبات والاستقرار- بتخفيض ثمن الشراء بمقدار التزاماته الضريبية المستقبلية؛ حتى يستطيع تعويض ما يدفعه من الضرائب المفروضة على ما ينتجه هذا المال من إيراد خلال مدة حياته، ولا يترتب على استهلاك الضريبة، فقدان الخزانة العامة لحقها في مقدار الضريبة بعكس ما يحدث في التهرب الضريبي. (٢)

المطلب الثاني

أشكال التهرب الضريبي

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

أولاً: التهرب الضريبي من حيث المشروعية:

(١) التجنب الضريبي المشروع:

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

ويلاحظ أن التجنب الضريبي هو ما يعتمد إليه المكفون من الاستفادة مما في

قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة .

ويكون التهرب مشروعاً في حالتين:

١. حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي .

(١) المرجع السابق.

(٢) د/ مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، ص ٥٠٧.

٢. تجنب الواقعة المنشأة للضريبة .

وفي التشريع المصري لم يضع تعريف جامع للتهرب الضريبي، ولكن ترك الأمر للفقهاء لوضع التعريف، ويعرفه البعض^(١) بأنه: تفادي الضريبة بوسيلة مشروعة لا تقع تحت طائلة القانون، ولقد استقر القضاء في مصر، ومعظم دول العالم على عدم مساءلة الشخص الذي تجنب الضريبة، بالاستفادة من الثغرات التشريعية التي توجد في القانون، أو عدم إحكام صياغته؛ لأنه ليس مسئولاً عن تقصير أو إهمال المشرع.

يلاحظ أنه لا يتوافر أمام المشرع سبيل لمكافحة التجنب الضريبي، إلا عن طريق تعديل النصوص الضريبية، وسد ثغراتها تلك واستكمال نواقصها، وإحكام صياغتها حتى يفوت على الممولين فرصة التجنب الضريبة ويحفظ للخزانة العامة حقها في أموال الضريبة.^(٢)

وعرفه الدكتور أحمد فتحي سرور في كتابة الجرائم الضريبية عام ١٩٩٠م، بأنها كل عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني، وعرفه الدكتور حسن صادق المرصفاوي بأنه كل وسيلة يلجا إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه باستعمال الطرق الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

وبعد تجنبا للضريبة رفض الفرد القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة، كأن يرفض الممول استيراد سلع أجنبية يتوجب دفع ضريبة جمركية عنهم لكي لا يدفع هذه الضريبة، وهذا أمر لا يمنعه القانون، ويختلف هذا التصرف عن التهرب الضريبي الذي يتحقق بقيام الممول بالفعل باستيراد السلع ومحاولة التنصل من دفع الضرائب المقررة عليها بشكل مخالف للقانون.

(١) د. عبد الهادي مقبل: مرجع سابق.

(٢) د/ زين العابدين ناصر: المالية العامة، ص ٢٧٦، وأ.د/ عبد الهادي محمد مقبل: مرجع سابق، ص ٢٠٥ إلى ٢٠٨.

التجنب الضريبي في التشريع الأمريكي:

هو يتطلب استخدام وسائل قانونية لخفض التزامات دافعي الضرائب^(١).

(٢) التهرب غير المشروع:

ومعناه أن يحاول أحد الأفراد التخلص من التزامه الضريبي، باتباع أساليب مخالفة للقانون ومتسمة بطابع الغش، وهو ما يطلق عليه بالغش الضريبي.^(٢)

ولهذا النوع أساليب عديدة من بينها الآتي:-

أ- إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل .

ب - التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف إلى التنازل شكلياً عن مصادر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع إبقائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو تقليل قيمتها.

ثانياً: التهرب من حيث نطاقه:

وينقسم التهرب الضريبي إلى:

(١) التهرب المحلي:

وهو التهرب الداخلي الذي يقع داخل حدود الدولة الموجودة بها بحيث لا تتعدى هذه الحدود، إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق وأساليب أخرى مثل امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها.^(٣)

(٢) التهرب الدولي:

وهو التهرب الخارجي الذي يقع خارج الحدود السياسية للدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة علي المكلف، ويلجأ المكلف باستخدام وسائل وطرق مشروعة وغير مشروعة يهدف منها ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال رعاياها في الخارج كأن يقوم المكلف بتحويل أرباحه الي خارج إقليم الدولة الكائن بها ليتهرب من الضريبة الداخلية، إذا كانت مرتفعة القيمة^(١)، وقد يحدث أحياناً علي إقليم عدة دول مثل تهريب الأموال من بلد المنشأ إلي دول الإعفاءات الضريبية، ويستفيد المكلف في هذا النوع من التهرب من النطاق الإقليمي لسيادة الدولة في فرض الضريبة حيث أن

(١) Julia kanet ,Op.Cit.,

(٢) د/حسن محمد الغريايوي: مرجع سابق، ص ١٧١، و د/دولار علي: المالية العامة في المجتمع الاشتراكي الديمقراطي التعاوني، دار المعارف بالاسكندرية، سنة ١٩٦١ م.

هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة وتكون سلطتها مقيدة ومحدودة خارج هذه الحدود لاصطدامها بسيادة دولة أخرى. ويلاحظ أن هذا النوع من التهرب يؤثر بثروة البلاد القومية وذلك لخروج جزء من إيراداتها إلى البلاد الأجنبية .

ثالثاً: التهرب الكلي والتهرب الجزئي

(١) التهرب الكلي^(١):

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

(٢) التهرب الجزئي^(٢):

يتحقق التهرب الجزئي بتخلص المكلف لجزء من الضريبة المستحقة عليه، وكذلك يتحقق إذا تمكن من التخلص جزئياً من نوع معين من الضرائب بإسقاطه بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة .

ويلاحظ أن هذا النوع من التهرب يتم باستعماله وسائل الغش والاحتتيال ويتحقق هذا التهرب بطرق متعددة منها إسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث يعبر عن حقيقة نشاطه الفعلي مما يؤدي إلى تقدير الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تقدر، ويحدث التهرب الجزئي في النطاق الداخلي والخارجي لحدود الدولة، ومن الصور الشائعة للتهرب الجزئي الدولي تقديم المكلف إقراراً كاذباً عن مقدار أرباحه التي تحققت

(١) د. سوزي عدلي، ناشد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، م س، ص: ١٩، علي زغودو المالية العامة، ص ٢١٠ وما بعدها، ديوان المطبوعات الجامعية. ط٢. الجزائر. ٢٠٠٦.

(٢) أحمد ماهر عبد الحميد، التهرب الضريبي في القانون المصري، صفحة ١١.

(١) د. محمد طه بدوي: أصول القانون الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٥٤، صفحة

له في الخارج، ومن الجدير بالذكر أن التهرب الجزئي لا يؤدي بالإضرار بالخرزانة العامة بالدرجة نفسها التي يسببها التهرب الكلي، ولكن تخضع للعقوبة نفسها التي يستحقها مرتكب فعل التهرب الكلي، وذلك لتوافر القصد في إخفاء المعلومات أياً كان حجمها.

أشكال التهرب الضريبي في التشريع الفرنسي:

فرق "goyet" بين التهرب الضريبي المركب وبين التهرب الضريبي البسيط حيث عرف الأول بأنه " كل فعل أو إغفال تم اقترافه عن سوء نية وبطرق تمكن الفاعل من التهرب من أداء الضريبة المسحقة عليه قانوناً " بينما عرف الثاني بأنه " كل إخفاء أو محاولة إخفاء متعمد لضريبة مستحقة، عن طريق القيام بأي فعل أو إغفال ناتج عن استعمال طرق احتيالية "(1)

أشكال التهرب الضريبي في التشريع الأمريكي:

تتمثل هذه الأشكال في الآتي: (2)

١. عدم الإبلاغ عن الدخل
٢. المطالبة بخصومات كاذبة .
٣. عدم دفع الضرائب المستحقة .
٤. إخفاء الأصول في حسابات خارجية .

(2)F. goyet.Cite par Mr Rosselet dans son ouvrage intitulé"droit penal special

" 8 e edition 1972, 52.

(2) Ruchi Gupta, Oct 5,2023, HOW many people Evade Taxes? 2023 TAX evasion Statistics.

المبحث الثاني

أركان وأسباب التهرب الضريبي

نتناول في هذا المبحث أركان وأسباب التهرب الضريبي بعد أن تناولنا في المبحث الأول مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله، ونلاحظ أن التهرب الضريبي يعد أحد الجرائم المنصوص عليها في القانون، لذلك لا بد من توافر الركن المادي أي استعمال طرق تدليسيه من أجل التهرب من العبء الضريبي والعلاقة السببية بينهما، والركن المعنوي أي القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص، وتعددت أسباب التهرب الضريبي من أسباب تشريعية وسياسية وجزائية واقتصادية.

وسنقسم هذا المبحث الى مطلبين وهي كالاتي:

المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

المطلب الأول

أركان التهرب الضريبي

نتناول في هذا المطلب أركان التهرب الضريبي وهي تتمثل في الركن المادي، والركن المعنوي، والعلاقة السببية بينهما وذلك بشئ من التفصيل على النحو التالي:

أولاً: الركن المادي:

الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي هو استعمال الطرق الاحتمالية للتخلص من أداء الضريبة، وأن النتيجة اللازمة عن استعمال الطرق الاحتمالية هو اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة وأن الحكمة التشريعية هي التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها في القانون كلها أو بعضها، ولا يمكن أن نتخيل وجود جريمة بدون ركن مادي، ويتضح من ذلك أن الممول هو الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي ولا يمكن تصور غيره، ومع ذلك فإن المشرع لم يقتصر فقط في الجريمة على الممول وحده ولكن أضاف إليه الشريك، بل وأكثر من ذلك فقد شمل التجريم الممول وغير الممول^(١).

(١) الجندي حسن، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، الجزء ١، ٧، مصر، سنة

وبناء على ذلك يتضح وجود ثلاث عناصر للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وهي الآتي: (١)

- السلوك أو النشاط الإجرامي الذي يتمثل في استعمال وسائل وطرق تدليسية.
- النتيجة الإجرامية التهرب من الضريبة.
- علاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية.

(١) السلوك الإجرامي:

السلوك الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي يتمثل في السلوك أو النشاط الإجرامي الذي يصدر من الممول مخالفاً للالتزامات الضريبية المفروضة عليه، والذي يمثل اعتداء على المصلحة الضريبية، سواء كانت الالتزامات أصلية، أو كانت تبعية، ويتمثل والسلوك الإجرامي في استعمال وسائل تدليسية (٢).

وحدد المشرع المصري عناصر الركن المادي وهي استعمال إحدى الطرق الاحتمالية للتخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة المفروضة (٣).

(٢) النتيجة الإجرامية:

وهي الأثر المترتب على السلوك أو النشاط الإجرامي الذي يحدثه الجاني، وتتحدد هذه النتيجة بإحدى المعنيين: المعني المادي والمعني القانوني، فالنتيجة بمعناها المادي تعني التغيير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في أرض الواقع كزيادة رأس مال المتهرب من الضرائب في الجريمة الضريبية، أو تزوير الوثائق والمستندات وأما النتيجة بمعناها القانوني فيقصد بها الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي يحميه القانون والذي يعد بموجبه المكلف المتهرب مجرماً يستحق العقاب.

وبالإطلاع على القانون المصري نجد أن المادة ٦٨ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة أوردت تسعة عشر صورة إجرامية من صور التهرب الضريبي. وفيما يخص جريمة امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها عمداً نجد المشرع المصري قد وسع في توصيف تلك الصورة التجريبية عبر تفصيلها لتبدأ من عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم للتسجيل في المواعيد المحددة وانتهاء بمحاولة تخفيض قيمة الضريبة المستحقة بما تشمله من مظاهر أخرى.

(١). المرجع السابق ص ٨٢

(٢) علي مجدي محمد أحمد، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة، سنة ٢٠١٠، ص ٧٧.

(٣) المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) علاقة السببية:

علاقة السببية هي الرابطة ما بين السلوك الإجرامي والنتيجة التي تحققت منه^(١).

ثانياً: الركن المعنوي:

تشتت أن تتضمن المخالفات الضريبية على العنصر المعنوي، والذي يعرف بأنه "عبارة عن علاقة نفسية أو معنوية تربط الجاني بالنشاط أو السلوك غير المشروع الذي تم ارتكابه"^(٢) فلكي تعد جريمة ضريبية لا بد من اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الواقعة المجرمة بالقانون الجنائي الضريبي، فضلاً من توافر القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص أي قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، وهذا ما أكدته محكمة النقض، حيث اعتبرت جريمة التهرب جريمة عمدية تشتت توافر القصد الجنائي أي الإرادة لارتكاب الفعل المخالف، والعلم بكافة عناصر الجريمة^(٣).

ويلاحظ أن الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي يتكون من عنصر العلم الذي يعني علم الجاني بكافة عناصر الجريمة، وعنصر الإرادة الذي يعني اتجاه إرادة الجاني إلى تحقق النتيجة الإجرامية التي تترتب على كافة العناصر التي علم بها .

المطلب الثاني

أسباب التهرب الضريبي

نتناول في هذا المطلب أسباب التهرب الضريبي بعد أن تناولنا في المطلب الأول إلى أركان التهرب الضريبي، ونلاحظ أن أسباب التهرب الضريبي تتعدد ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية، ودقة الإجراءات المتخذة، ومستوى الوعي العام .

وتتمثل الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي في الآتي: ^(٤)

(١) أحمد فتحي سرور، ص ١٢٣ .

(٢) منتصر حمد أحمد محمد، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي: دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، سنة ٢٠١٠، ص ١٢.

(٣) محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٤٥٤ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٧ فبراير ١٩٥٢، ص ٤٢ .

(٤) د/ عبد المعطي السيد البهواشي: عوامل التهرب من ضرائب الدخل، مجلة مصر المعاصرة السنة ٧٧ م، العدد (٤٠٤)، إبريل سنة ١٩٨٦ م، القاهرة، د/ السيد عطيه عبد الواحد: مبادئ اقتصاديات المالية العامة، ص ٨١٣ إلى ٨١٧، ود/ عبد الله الصعيدي: قانون الضرائب

(١) عدم تحقيق العدالة الضريبية: وتتمثل عدم عدالة النظام الضريبي في الصور الآتية:

- الإعفاءات والحوافز الضريبية.
- توزيع العبء الضريبي .

(٢) سوء معاملة الإدارة الضريبية: يمكن إدراج القصور في أداء الوظيفة المنوطة إلى الإدارة الضريبية، إلى تشكيل المناخ المناسب للتهرب من الضرائب من خلال العوامل الآتية: (١)

- المبالغة والأخذ بمبدأ التقدير الجزافي.

- عدم المساواة في التطبيق.

(٣) سوء استخدام النفقات العامة: من أسباب التهرب الضريبي اعتقاد المتهربين من الضريبة بأن الدولة لا تتبع أسلوباً حكيماً في ترشيد الإنفاق العام، وتحقيق إشباع الحاجات الأساسية للمواطنين. (٢)

(٤) تدنى المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي للمجتمع: فكلما كان هذا المستوى مرتفعاً لدى الأفراد ارتفع بالتالي الحس الوطني عندهم وكانوا على قدر عال من المسؤولية، وقاموا بأداء الضريبة بحب ورضا وارتياح، ولوحظ في كثير من الدول - وخصوصاً النامية منها أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً جداً، حتى ساد الاعتقاد لدى الكثير من الأفراد بأن سرقة الخزانة العامة للدولة لا يعد سرقة، بل هي لباقة ومهارة. وهذا الشعور يتضمن قدراً كبيراً من الخطورة، ويعكس روح العصيان والاستهتار بالقيم والأخلاق ويقلل من شأن الدولة ودورها. كما أنه يخرق مفهوم التضامن الاجتماعي القومي؛ لأن قلة من الأفراد يوفون بالتزاماتهم الضريبية احتراماً منهم للالتزام الأخلاقي بهذا المفهوم، في حين يسعى آخرون إلى الاستفادة من أكبر قدر ممكن من المنافع العامة، من دون المشاركة في تحمل أعبائها.

(٥) غياب الوعي الضريبي: ويقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.

على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، ص ٣٣١ - ٣٣٣، ود/ محمد السعيد وهبة: صور

التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، سنة ١٩٦٦م، ص ٢٧ - ٣٤ .

(١) د/ عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، ص ٢٧٦، ٢٧٥.

(٢) أ.د/ عبد الله الصعيدي: علم المالية العامة، دار النهضة العربية، سنة ٢٠٠٧ م، ص ٢١١.

عوامل تحديد حجم الفجوة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية:

تتمثل هذه العوامل في التالي^(١):

١. تزايد عدم المساواة الاقتصادية .
٢. توافر وسائل غير قانونية لإخفاء الدخل من مصلحة الضرائب .
٣. انخفاض موارد مصلحة الضرائب للتحقيق في التهرب الضريبي وإنفاذ القوانين الضريبية

مظاهر وطرق التهرب الضريبي:

لقد أبدع المتهربون من الضريبة عدة طرق وأساليب تمكنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية، وهي تختلف باختلاف الضريبة المراد التهرب منها وهدف المكلف بدفعها ومن هذه المظاهر ما يلي:

١- كتمان النشاط كلياً بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية وبالتالي لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر هذا أكثر الوسائل أماناً وهذا الأسلوب هو الأشهر في مصر؛ فعلى سبيل المثال: تقدر دراسة اتحاد الصناعات وجود الاقتصاد غير الرسمي في مجال الصناعة بنحو ٤٠ ألف مصنع غير قانوني، تمارس نشاطها في أماكن غير مرخص بها، أو أنها تعمل في إطار بعيد عن إجراءات الأمن الصناعي، فضلاً عن شروط السلامة والصحة والحصيلة الضريبية^(٢).

٢- إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية. وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً منها ولا تكون لها علاقة مباشرة بها.

٣- زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي حيث يتم زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها.

٤- تخفيض أسعار البيع للسلع وكذلك تزوير أوراق وفواتير الاستيراد حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب من دفع الجمارك.

أوجه القصور في النظام الضريبي المصري وضرورة تطويره في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠:

نظراً لتداعيات وتدني كفاءة وفاعلية النظام الضريبي المصري حيث تطلب الأمر ضرورة تطويره بشكل كامل بحيث يراعي الأبعاد التالية (البعد التمويلي والبعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي والبعد البيئي)

(1) Corey H usak, The Sources and size of tax evasion in the United States ,May`14,2021.

(2) أحمد حليبه، التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية، م. س ، ص: ٤٦. د: سوزي عدلي، ناشد. مرجع سابق، ص: ٣٣، علي زغودود المالية العامة، ص ٢١٠ وما بعدها ديوان المطبوعات الجامعية. ط٢ الجزائر ٢٠٠٦.

وتتمثل أهم أوجه هذه القصور في ما يلي^(١):

(أ) انخفاض مستوى الكفاءة والفاعلية في النظام الضريبي المصري من حيث:

١- زيادة حجم المتأخرات الضريبية.

٢- زيادة عدد المنازعات الضريبية.

٣- زيادة دورة الإجراءات الضريبية وضعفها بالمراحل المختلفة.

(ب) انخفاض كفاءة وفاعلية تدريب الكوادر البشرية بالمنظومة الضريبية بمصلحة الضرائب

المصرية حيث تبين أن هناك انخفاض في مستوى العاملين في كافة المستويات الإدارية المختلفة

بمصلحة الضرائب المصرية بكافة مناطقها ومأمورياتها ووحداتها وإداراتها الضريبية، بمعنى

انخفاض الكفاءة في كلا من الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة الدنيا في مصلحة الضرائب

المصرية، وتظهر هذه المشكلة في ضعف الاهتمام بالتطوير في المستقبل لدى الإدارة العليا.

(ج) مشكلة قلة الإمكانيات المساعدة لأداء المهام والعمليات الضريبية .

وهذه المشكلة تزداد في كل المستويات الموجودة داخل المأموريات الضريبية وتتمثل فيما

يلي:

١- عدم توافر الأجهزة والأدوات الحديثة من الحاسبات الالكترونية والبرامج والتقنيات

المستحدثة.

٢- عدم وجود إمكانيات بشرية من حيث التأهيل الأساسي والخبرة بالعمل الإداري

والتخصصي الفني بمصلحة الضرائب وعدم تناعم هذه الإمكانيات مع حاجة العمل المتكاثرة.

(١) د. أحمد سعد محمد أبو العينين، أثر التحول الرقمي في تحسين مستوى كفاءة النظام الضريبي

المصري والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مصر في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠، المجلة

العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة دمياط، المجلد الرابع العدد

الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٣

المبحث الثالث

آثار التهرب الضريبي وسبل مواجهته

نتناول في هذا المبحث آثار التهرب الضريبي و سبل مواجهته بعد أن تناولنا في المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله، و في المبحث الثاني: أركان وأسباب التهرب الضريبي.

ونلاحظ أن التهرب الضريبي يؤدي إلى آثار خطيرة، لا تشكل ضياعاً لأموال الخزانة العامة فحسب بل له آثار اقتصادية واجتماعية ومالية .
ونتناول هذ المبحث آثار التهرب الضريبي و سبل مواجهته في مطلبين كما يلي:

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي

المطلب الثاني: سبل مواجهة التهرب الضريبي

المطلب الأول

آثار التهرب الضريبي

نتناول في هذا المطلب آثار التهرب الضريبي ونلاحظ أن له آثار اقتصادية واجتماعية ومالية ونتناول هذه الآثار بشئ من التفصيل على النحو التالي:

أولاً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

تتمثل هذه الآثار في الآتي: (١)

١- ضعف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية وتمويل استثمارات القطاع الخاص.

٢- عدم القدرة على استخدام الدولة للضريبة، كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار الذي يخدم أغراض التنمية، وتحقيق العدالة وحسن توزيع الدخل وتقليل الفوارق بين الطبقات^(٢).

٣- الحد من الآثار الاقتصادية للضريبة على الاستهلاك والادخار والإنتاج والتوزيع.^(٣)

(١) راجع بالتفصيل: د/ عبد الجليل هويدي: المالية العامة للحكم المحلي، دراسة مقارنة مع الإشارة الى مصر دار الفكر العربي، سنة ١٩٨٣م، ص ٢٩٢، ٢٩٣.

(٢) إيمان كريم عبد العزيز: دراسة تحليلية للمشاكل المحاسبية في الضريبة الموحدة وأثارها على العدالة الضريبية، ص ٩٧، ود/ أمل صلاح دردير، ص ٣٦٠.

(٣) أ.د/ حسن محمد كمال: المحاسبة الضريبية، دار الجيل للطباعة بالقاهرة، سنة ١٩٧٥م، ص ٧.

٤- تقليل حصيلة الإيرادات الضريبية مما يدفع الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب المفروضة أو فرض ضرائب جديدة مما قد يؤثر على الطاقة الضريبية للمجتمع بشكل يتجاوز إمكانياته المادية مما يترتب عليه آثار سلبية بالنسبة للاقتصاد القومي واضعاف الحافز على الاستثمار في الإنتاج .

٥- للتهرب الضريبي أثر بعيد المدى على النواحي الاقتصادية، وذلك لأنه يترتب عليه تعديل توزيع الأعباء الضريبية بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي، وبين الأفراد ومن ثم ينشأ عن ذلك توازن غير عادل بين أنواع النشاط المختلفة في الدولة^(١).

٦- يؤدي التهرب إلى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات^(٢).

٧- تنعكس آثار التهرب الضريبي في شكل زيادات في أعباء أفراد بعض الفئات من الجمهور نظراً لانخفاض الحصيلة الضريبية.

ثانياً: الآثار المالية للتهرب الضريبي:

وتتمثل هذه الآثار في أن للتهرب الضريبي آثار سلبية كبيرة تلحق بالخرانة العامة للدولة وذلك من خلال انخفاض قيمة الحصيلة الضريبية مما يؤثر على عدم قدرة الدولة على الوفاء بالمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية، وعجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، ويؤدي إلى الوقوع في دائرة الارتباك المالي كنتيجة لما يؤدي إليه من الإخلال بتوازن الموازنة العامة للدولة.^(٣)

ويلاحظ أن التهرب الضريبي يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية مما يدفع الحكومة إلى الاقتراض أو إلى الإصدار النقدي الجديد، بما يصاحبه من مخاطر نتيجة لما قد يؤدي ذلك من تضخم وارتفاع في الأسعار، من شأنه الاضرار في الطبقات الفقيرة

ثالثاً: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

تتمثل هذه الآثار في الآتي:^(٤)

١- عدم قدرة الدولة على استخدام حصيلة الضرائب كأداة أساسية لتوزيع الأعباء القومية بين المواطنين بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي .

٢- يؤثر التهرب الضريبي على التضامن بين أفراد المجتمع الواحد، والذي يؤدي إلى إهدار القيم الأخلاقية في المجتمع.

(١) د/ عبد الجليل هويدي: مرجع سابق ، ص ٢٩٢ ، ٢٩٣ .

(٢) المرجع السابق .

(٣) راجع بالتفصيل: د/ عبد الجليل هويدي: مرجع سابق ، ص ٢٩٢ ، ٢٩٣ .

(٤) نفس المرجع .

٣- التضخم في الأسعار والذي يؤدي إلى اختلال الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وتدهور في مستوى المعيشة.

٤- تعد جريمة التهرب الضريبي أكثر خطورة على المجتمع من جريمة السرقة لما يترتب عليها من ضرر بالمجتمع كله نتيجة لحدوث عجز في موارد الدولة، ومن ثم عجزها عن الإنفاق على مرافقها الأساسية^(١).

٥- التهرب الضريبي يؤدي إلى المزيد من أنواع التهرب .

٦- يشوه التهرب من الضريبة جميع الوسائل في الدولة.^(٢)

المطلب الثاني

سبل مواجهة التهرب الضريبي

نتناول في هذا المطلب: سبل مواجهة التهرب الضريبي، بعد أن تناولنا في المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي، ونلاحظ أن الدولة تسعى جاهدة إلى مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بالوسائل المختلفة، التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها وذلك على النحو التالي:

أولاً: تحقيق العدالة الضريبية:

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فإذا اقتنع المكلف بالعدالة الضريبية فسوف يدفع ما عليه من التزامات طواعية، ويقصد بالعدالة التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع لأن التهرب يؤدي إلى الإضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة، إلى جانب إعطاء المتهرب ميزة أكبر من غيره من الأمناء دافعي الضرائب أي أن التهرب يضر نسبياً بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الالتزام الضريبي وذلك بتحميلهم مزيداً من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو فرض أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض وهذا ما يضعف النسيج الاجتماعي بازدياد الفئات المتهربة ثراء نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الأعباء العامة وحصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثروتهم في نمو الاقتصاد الأسود، في حين لا يحصل أصحاب الدخل المشروعة على أي زيادة.^(٣)

(١) المرجع السابق.

(٢) د/ محمد السعيد وهبة: صور التهرب الضريبي على الأرباح التجارية والصناعية، دار نشر الثقافة الإسكندرية، سنة ١٩٦٣م، ص ٤٣.

(٣) عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٧٩.

وتتحقق العدالة الضريبية من خلال عدة وسائل أهمها الآتي: التشريع الضريبي وذلك بسد القصور الموجود في التشريعات الضريبية، والعمل على استقرار النظام الضريبي وتوافر عنصرى الدقة والوضوح للتشريع، وتحقق العدالة الضريبية عن طريق ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية، وإحكام حصر الممولين، وتخفيف العبء الضريبي. (١)

ثانياً: زيادة نشر الوعي الضريبي:

يزداد نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين وتعريفهم بأهمية الضريبة بإعتبارها إحدى الوسائل التي تمكن الدولة من القيام بالمشاريع وتقديم الخدمات التي تعود بالخير على عموم المواطنين مع تعريفهم بواجبتهم الضريبية بشتى الوسائل التالية: (٢)

١- استخدام الاعلام الضريبي كافة وسائل الاتصال الجماهيرية كالصحف والمجلات والراديو والتلفزيون والانترنت في نشر القوانين الضريبية وباساليب مختلفة وحسب نوع الوسيلة المستخدمة.

٢- استخدام الأساليب التربوية والثقافية والإعلامية، لشرح الهدف من فرض الضرائب في المجتمع، وربط الضريبة بالعقيدة السائدة في المجتمع، وحث الناس على أدائها بأمانة وانتظام.

٣- إبراز دور الضرائب في الوفاء باحتياجات الجماهير، حتى يشعروا بجدوى الإنفاق العام و يلمسوا الوفاء باحتياجاتهم.

٤- توافر العدالة في الضريبة.

٥- ترشيد صرف حصيلة الضرائب واستخدام وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في إعلام دافعي الضرائب وبيان فيما تتفق فيه هذه الحصيلة.

٦- استخدام نظام الحوافز والمزايا للمولين الشرفاء، والمنتظمين في سداد الضرائب المستحقة عليهم للدولة عن طريق تخفيض الضرائب المستحقة، أو زيادة الإعفاءات المقررة لهم.

٧- التنسيق مع وزارة التربية والتعليم لنشر الثقافة الضريبية من خلال المناهج الدراسية.

ثالثاً: تنمية الوعي الأخلاقي:

حيث نجد أنه إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس

(١) د/رابح رتيب: الممول والادارة الضريبية، دار النهضة العربية، سنة ١٩٩١ م، ص ٢١١ وما بعدها،.

(٢) المرجع السابق.

لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي قبل أن يكون إلتزاماً قانونياً، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن إجتماعي بين أفراد المجتمع .

رابعاً: ترشيد الإنفاق العام:

والترشيد في الإنفاق يعني حسن التصرف في المال، واختيار أمثل للنفقة العامة، يحدد بدقة وفق منهج موضوعي ويهدف إلى بيان قدرة الوسائل الفنية على تحديد قيمة العائد في المجالات العامة، وهو يعني التركيز الأولي على بعض القطاعات، وبعض المشكلات الكبيرة ذات الأولوية، وإعداد استراتيجيات على المدى المتوسط لاختيار النفقة الرشيدة .

خامساً: ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي:

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي .

سادساً: العمل على تطوير كافة اركان منظومة العمل بمصلحة الضرائب المصرية من أجل ما يلي:^(١)

١- خفض العبء الإداري داخل مصلحة الضرائب ولدى الممولين ومكاتب المحاسبة، والعمل على القضاء على مظاهر تكس الملفات بالمأموريات المختلفة.

٢- العمل على التخلص من طرق الفحص التقليدي للملفات الضريبية للممولين وتبني منهج جديد بالفحص الالكتروني من خلال انشاء إدارة خاصة تسمى إدارة فحص النظم مهمتها الحصول على نسخة من نظام الحاسب الآلي للمنشآت وتحلل وتفحص وتدقق الأرقام الموجودة على النظام الالكتروني لكل منشأة للتأكد من سلامة المعاملات والتأكد ما إذا كان يلزم القيام بعملية فحص مستندي ورقي أم الاكتفاء بالفحص الالكتروني. ويرى كلام من (زلط وعبد الوهاب، ٢٠١٩) أن هذا يتواءم مع نظام الفحص بالعينة الذي نص عليه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م الخاص بالضريبة العامة على الدخل ولائحته التنفيذية.^(٢)

^(١) الطارق عبد العظيم يوسف رشدي (٢٠١٦م)، محددات إعادة هيكلة معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل لمسايرة استراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠ مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الثالث، ص: ٢٥١:٢٥٢.

^(٢) زلط علاء عاشور عبد الله عبد الوهاب، سيد محمد وآخرون (٢٠١٩م) ، " تقييم آليات تطوير التحاسب الضريبي عن القيمة المضافة في ضوء إعداد الإقرارات الضريبية الالكترونية، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة، بعنوان تحديات وآفاق مهنة المحاسبة في

ويرى (الناغي، (٢٠١٦) (١٥) أنه يجب ما يلي: (١)

١- تسوية الخلافات والمنازعات الضريبية والعمل على بناء منظومة ضريبية جديدة خالية من الأخطاء والازدواج الضريبي.

٢- العمل على مواجهة التهرب الضريبي الذي يضر بعملية المنافسة بين المنتجين مع إلزام المجتمع الضريبي بإصدار الفاتورة الالكترونية ووضع جميع التعاملات من شراء أو بيع تحت رقابة مصلحة الضرائب.

٣- العمل على بث الثقة ومد جسور التعاون بين أطراف منظومة العمل الضريبي، والتي تتكون من التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والممولين.

ويرى الباحث أن نجاح منظومة العمل بمصلحة الضرائب المصرية مرهون بالعمل على تحسين أداء الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها، حيث يترتب على ذلك آثار إيجابية عديدة منها احكام الرقابة وطريقة الوصول إلى كامل حقوق الخزانة العامة للدولة دون ضياعها والحد من عمليات التهرب الضريبي مما يؤدي ذلك إلى اصلاح منظومة الضرائب.

سابعاً: تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية:

حيث تُعد منظومة الفاتورة الإلكترونية أحد أهم الأدوات الضريبية العالمية الأكثر تطوراً في الحد من القطاع غير الرسمي، من خلال تعظيم جهود حصره ودمج أنشطته ضمن الاقتصاد الرسمي، التي كانت مصر من الدول الرائدة في تطبيقها بالشرق الأوسط، على نحو دفع بعض الدول الشقيقة لطلب الاستفادة من هذه التجربة الوطنية؛ باعتبارها آلية تكنولوجية في مسار التحول الرقمي للإدارة الضريبية؛ بما يضمن استيلاء مستحقات الخزانة العامة للدولة، وتعزيز مكافحة التهرب الضريبي بمختلف صورته، حيث أصبح لدينا منصة رقمية مركزية بمصلحة الضرائب لتلقى ومراجعة واعتماد ومتابعة فواتير البيع والشراء للتعاملات التجارية بين الشركات وتحديد الحجم الحقيقي لأعمالها، بما في ذلك التعاملات التجارية مع أي كيانات غير مسجلة ضريبياً أو لا تُقر بحجم أعمالها الحقيقي؛ فمبيعات أي طرف هي مشتريات الطرف الآخر، على

القرن الحادي والعشرين كلية التجارة، جامعة الإسكندرية. ص ص ١٠٠ : ١٣٠ . ١ -
الناغي، محمود السيد مرجع سبق ذكره، ص ص ٣٠٠ : ٣٢٥ .

(١) محمود السيد الناغي (٢٠١٦)، إعادة هيكلة النظام الضريبي للتوافق مع محاور استراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠م، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان " دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠ الجمعية العامة للمالية العامة والضرائب مصر مجلد ١، ص ص ٣٠٠ : ٣٢٥ .

نحو يعني امتلاك القدرة بشكل أكبر على إحكام الرقابة على دائرة النشاط الاقتصادي، والقضاء أيضاً على الشركات الوهمية، من خلال التبادل اللحظي لبيانات الفواتير بصيغة رقمية دون الاعتماد على المعاملات الورقية، ومن ثم تحقيق العدالة الضريبية.

التحول الرقمي في مصلحة الضرائب المصرية وأثره على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مصر في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠: (١)

إن التحول الرقمي يعد من الركائز الأساسية لتطوير منظومة العمل في مصلحة الضرائب المصرية والارتقاء بها إلى مصاف الدول المتقدمة في العالم بشكل يسهم في تحفيز الاستثمار وتعزيز خطط النمو الاقتصادي والذي لا بد وان تعمل جنباً إلى جنب مع تحصيل حق الدولة وتعظيم الجهود لدمج الاقتصاد غير الرسمي ضمن الاقتصاد الرسمي للبلاد وتحقق التنافسية العادلة بالأسواق المحلية، وبهذا يعتبر التحول الرقمي ركيزة أساسية لتطوير منظومة الضرائب المصرية.

وبناء عليه لا بد من إرساء دعائم العدالة الضريبية بحيث تتسق مع استراتيجية التنمية الشاملة في مصر وفقاً لرؤية ٢٠٣٠، والتي تستهدف تعزيز أوجه الانفاق العام على تحسين مستوى المعيشة في مصر مع ضرورة وجود جودة للخدمات المقدمة للمواطنين بما فيهم مجتمع الأعمال، وذلك لبناء جسور الثقة معهم والعمل على بناء شراكات إيجابية مثمرة ترفع مساهمة قطاع الأعمال في النشاط الاقتصادي للدولة.

ويرى الباحث أن التحول الرقمي الذي ننشده لا بد وان يستهدف القيام بعملية تطوير شاملة ومتكاملة تنعكس على انشاء منظومة ضريبية متطورة تكون أكثر قدرة على رؤية الاقتصاد المصري بمنظار دقيق، ومن ثم يساعد على تعزيز الحوكمة ودمج الاقتصاد غير الرسمي مع الاقتصاد الرسمي بما يمكننا من معرفة الحجم الحقيقي للنتائج القومي المصري على نحو يساعد في تحسين مؤشرات الأداء الاقتصادي وجذب المزيد من المستثمرين في ظل ما تستطيع الدولة أن توفره من فرص واعدة في مناخ اقتصادي وضريبي أكثر استقراراً.

كما يرى الباحث أن التحول الرقمي في منظومة العمل الضريبية يمكن ان يساعد على دمج الاقتصاد غير الرسمي في مصر مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية على نحو يعكس قدرة الأنظمة المميكنة في حصر المجتمع الضريبي في مصر بشكل أكثر دقة، وذلك من خلال القيام بهندسة الإجراءات الضريبية وتوحيدها وتبسيطها، والعمل على القيام بتوفير الغطاء التشريعي لها بصدور قانون وإجراءات موحدة تعمل

(١) د. أحمد سعد محمد أبو العينين، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م٤، ٤٤)، ٢٤،

جنباً إلى جنب مع القيام بتهيئة البنية التحتية التكنولوجية للتحويل الرقمي وتأهيل الكوادر البشرية، وتحديث الهيكل التنظيمي داخل مصلحة الضرائب المصرية، وذلك لتعزيز مسيرة التحويل الرقمي لمنظومة الضرائب المصرية وذلك من خلال انشاء منصة الكترونية شاملة ومتكاملة تسهم في انشاء بنية عمل الكترونية للإدارة الضريبية لتعزيز الحوكمة والتيسير على المجتمع الضريبي، وذلك من خلال استخدام أنظمة الذكاء الاصطناعي في رفع كفاءة شعب الحصر والفحص والتحصيل الضريبي من خلال منظومة عمل متناغمة ومحكمة و متسلسلة من خلال خرائط تدفق بما يوفر الوقت والجهد وتحقيق أعلى درجات الدقة لإرساء دعائم العدالة الضريبية.

ويجب أن تكون منظومة العمل بمصلحة الضرائب المصرية المميكنة من خلال عملية التحويل الرقمي ترجمة حقيقية لكل الجهود المبذولة لدمج وتبسيط وميكنة الإجراءات الخاصة بعناصر ربط وتحصيل الضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة وكسب العمل وذلك على نحو يراعي الخصوصية الفنية لكل نوع من أنواع الضرائب .

الخاتمة

بعد الانتهاء من طرح وبحث موضوع الدراسة: التهرب الضريبي وسبل مواجهته، والذي تناولت فيه مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله، وتعرضت إلى أركان وأسباب التهرب الضريبي، وتناولت أخيراً آثار التهرب الضريبي و سبل مواجهته، والوسائل والاساليب التي تحد من التهرب الضريبي وتكافحه .

ولاحظنا أن الضريبة تعد مصدر هاماً و أساسياً لإيرادات الدولة التي تحتاجها، لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع واشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية . كما لاحظنا أن التهرب الضريبي هو اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها.

ويدهي أن التهرب الضريبي مخالف للقانون وله آثار سيئة لأنه يؤدي إلى قلة حصيله الضرائب، وتسعى مصر للحد من هذه الظاهرة، ومكافحتها بشتى الوسائل من خلال رصدها ومعرفة أسبابها، وأشكالها، والآثار السلبية المترتبة عليها، وهذا انعكس على مجمل النشاطات الاقتصادية، والمالية والاجتماعية على حد سواء، و يعد التهرب الضريبي حائلاً دون تحقيق أحد الأهداف الأساسية في تمويل خزينة الدولة بإيرادات كافية لتغطية الحاجات العامة، في وقت تعاني فيه الدولة مصاعب جما من الناحية المالية كل هذا جعل من اللازم التركيز على الضريبة وجعلها مصدراً أساسياً في تمويل الخزينة .

وبالنهاية نستطيع القول انه في السنوات المقبلة، تستعد مصر لمواصلة تعزيز الرقمنه في النظام الضريبي، مع التركيز على زيادة الكفاءة، والحد من التهرب الضريبي، وتحسين تحصيل الايرادات، وتعزيز بيئة من الثقة والشفافية بين دافعي الضرائب والحكومة .

بعد دراسة موضوع البحث من جميع جوانبه، والتطرق إلى أدق تفاصيله، توصلت الدراسة إلى النتائج والتوصيات الآتية:

النتائج:

- ١- إن مكافحة التهرب الضريبي تستلزم إدخال جملة من الإصلاحات على النظام الضريبي والإدارة الضريبية وتوعية المواطنين وتحفيزهم على الأداء بواجبتهم الضريبية .
- ٢- إن التهرب الضريبي سلوك إجرامي أورده المشرع مردفاً معه لفظ الغش والتحايل، ليكون التهرب الضريبي لا يقوم إلا بمثل هذه الوسائل، ابتغاء التخلص من العب الضريبي بطريق غير مشروع.
- ٣- يورد المشرع حالات التهرب الضريبي على سبيل المثال، دون التعارض مع المبادئ الدستورية لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص .
- ٤- يعود التهرب الضريبي إلى أسباب اقتصادية، وأسباب مالية، وأسباب اجتماعية .
- ٥- نشر الوعي الضريبي يسهم بشكل فعال في التقليل من التهرب الضريبي .

التوصيات:

- ١- زيادة الوعي لدى المكلف الضريبي حول أهمية الضرائب ودورها في حماية السياسة المالية للدولة، وتوزيع الأحمال على المواطنين كلاً وفق قدرته .
- ٢- تدارك كل النقائص والتناقضات التي تعترى التشريع الضريبي .
- ٣- توفير كل الإمكانيات البشرية والمادية التي بحوزة الإدارة الضريبية من أجل التحكم من التهرب الضريبي .
- ٤- زيادة كفاءة التحصيل الضريبي وزيادة كفاءة مقدري الضريبة للكشف عن حالات التهرب المختلفة من خلال التأهيل والتدريب .
- ٥- انشاء منظومة ضريبية متطورة تكون أكثر قدرة على رؤية الاقتصاد المصري بمنظار دقيق، ومن ثم يساعد على تعزيز الحوكمة ودمج الاقتصاد غير الرسمي مع الاقتصاد الرسمي بما يمكننا من معرفة الحجم الحقيقي للنتائج القومي المصري على نحو يساعد في تحسين مؤشرات الأداء الاقتصادي وجذب المزيد من المستثمرين في ظل ما تستطيع الدولة أن توفره من فرص واعدة في مناخ اقتصادي وضريبي أكثر استقراراً.

summary

Tax is an important state resource necessary to finance its expenses , with the expansion of the scope and types of taxes, the problem of tax evasion emerged, which now threatens Egypt's economies and hinders it from achieving its development goals, therefore, Egypt seeks to exploit its energy to address this serious problem, identify the reasons for its emergence, and develop strong legislation capable of reducing this problem.

The study focused on examining tax evasion in Egypt and revealed that no comprehensive definition of tax evasion has been established, as the matter was left to the law's commentators.

We concluded that tax evasion is a phenomenon that targets the state treasury of tax revenues,carried out by a person called the "taxpayer" by refraining from paying the tax imposed on him, whether legally permitted by the legislator, in what is known as tax avoidance or by violating tax legislation by using tax fraud, using several methods, whether by concealing accounting or through physical operations,by the taxpayer hiding all or part of his wealth and exploiting it in activities and places far from the control of the tax administration or through legal processes, such as the taxpayer adapting his activity on the basis of a non-taxable activity or subjecting it to a tax that is less than the real one and the taxpayer cannot reach this degree of efficiency unless there are reasons specific to the tax system that facilitate his work or something related to tax administration that makes it impossible to monitor his activity, or if his level of awareness does not enable him to know the serious consequences resulting from his actions in all aspects (financial, economic, social).

The tax cannot be deducted without having repercussions on consumption, saving, production and investment,so this research

examines the most important reasons that prompt taxpayers to evade tax, the forms and methods that taxpayers resort to to evade tax, and the means and methods that limit and combat tax evasion, The crime of tax evasion is considered one of the most serious economic crimes due to its negative repercussions on the national economy. Given the negative effects of tax evasion, Egypt has sought to develop effective legislative solutions to combat tax evasion.

المراجع العربية

١. د. أحمد صالح الصعيدي، أصول القانون الضريبي وأحكامه العامة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، مطبعة النهضة طبعة ٢٠٢١ م.
٢. د/أحمد حليب، التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية.
٣. د/الجندي حسن، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، الجزء ١، ٧، مصر، سنة ٢٠٠٦ م.
٤. د/ السيد عطيه عبد الواحد: مبادئ اقتصاديات المالية العامة.
٥. د/حسن محمد الغراوي: مبادئ الأصول العلمية للضرائب، الطبعة الأولى، سنة ١٩٧٤ م، مطبعة المليجي بمصر.
٦. أ.د/ حسن محمد كمال: المحاسبة الضريبية، دار الجيل للطباعة بالقاهرة، سنة ١٩٧٥ م.
٧. د/ دولار على: المالية العامة في المجتمع الاشتراكي الديمقراطي التعاوني، دار المعارف بالاسكندرية، سنة ١٩٦١ م.
٨. د/رايح رتيب: الممول والادارة الضريبية، دار النهضة العربية، سنة ١٩٩١ م.
٩. د/ زين العابدين ناصر، المالية العامة.
١٠. د: سوزي عدلي، ناشد ظاهرة التهريب الضريبي الدولي.
١١. د/ عبد الجليل هويدي: المالية العامة للحكم المحلي، دراسة مقارنة مع الاشارة الى مصر دار الفكر العربى، سنة ١٩٨٣ م.
١٢. د/ عبد المنعم فوزي:المالية العامة والسياسة المالية
١٣. أ.د/ عبد الله الصعيدي: علم المالية العامة، دار النهضة العربية، سنة ٢٠٠٧ .
١٤. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
١٥. د/ عبد الهادي محمد مقبل: نظرية الضريبة، مكتبة جامعة طنطا، ٢٠٠٣ م.
١٦. د/علي مجدي محمد أحمد، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة، سنة ٢٠١٠.
١٧. د/ عبد الله الصعيدي: قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
١٨. د/علي زغودود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية. ط٢ الجزائر ٢٠٠٦.

١٩. د/ محمد السعيد وهبة: صور التهرب الضريبي على الأرباح التجارية والصناعية، دار نشر الثقافة الإسكندرية، سنة ١٩٦٣م.
٢٠. أ.د/ محمد حلمي مراد: مالية الدولة.
٢١. د/ محمد السعيد وهبة: صور التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، سنة ١٩٦٦م.

الرسائل العربي:

١. أحمد ماهر عبد الحميد، التهرب الضريبي في القانون المصري.
٢. أنور علي محمد الجعكي، رسالة ماجستير بعنوان: آليات مكافحة التهرب الضريبي (دراسة مقارنة وتطبيقية علي ليبيا، كلية الحقوق جامعة المنصورة، سنة ٢٠١٥م.
٣. سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، سنة ٢٠٠٠.
٤. مان كريم عبد العزيز: دراسة تحليلية للمشاكل المحاسبية في الضريبة الموحدة وأثارها على العدالة الضريبة.
٥. منتصر حمد أحمد محمد، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي: دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، سنة ٢٠١٠.
٦. د.محمد طه بدوى: أصول القانون الضريبي، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٥٤.

المقالات والدوريات والمجلات العربية:

١. د. أحمد سعد محمد أبو العينين، أثر التحول الرقمي في تحسين مستوى كفاءة النظام الضريبي المصري والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مصر في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة دمياط، المجلد الرابع العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٣.
٢. د. أحمد سعد محمد أبو العينين المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م٤، ع٢، ج٢، يوليو ٢٠٢٣).
٣. - زلط علاء عاشور عبد الله عبد الوهاب، سيد محمد (٢٠١٩م)، " تقييم آليات تطوير التحاسب الضريبي عن القيمة المضافة في ضوء إعداد الاقرارات الضريبية الالكترونية، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة، بعنوان تحديات وآفاق مهنة المحاسبة في القرن الحادي والعشرين كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
٤. طارق عبد العظيم يوسف الرشيدى (٢٠١٦م)، محددات إعادة هيكلة معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل لمسايرة استراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠ مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الثالث.

٥. د/ عبد المعطي السيد البهواشي: عوامل التهرب من ضرائب الدخل، مجلة مصر المعاصرة السنة ٧٧ م، العدد (٤٠٤)، إبريل سنة ١٩٨٦م، القاهرة.
٦. محمود السيد الناغي (٢٠١٦)، إعادة هيكلة النظام الضريبي للتوافق مع محاور استراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠م، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان " دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠ الجمعية العامة للمالية العامة والضرائب مصر مجلد ١.

احكام المحاكم

- ١) محكمة النقض في الطعن الجنائي رقم ٤٥٤ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٧ فبراير ١٩٥٢.

الروابط النت

- ١) الشوافي: محمد، المذكرة التفسيرية لقانون الاقتصاد غير الرسمي " التي تسلمها البرلمان المصري بتاريخ ٣٠-١٠-٢٠١٦م.. بوابة الأهرام على شبكة المعلومات الدولية الإنترنت

2) <http://gate.ahram.org.eg/NewsContentPrint/1/70/1273392.aspx>

المراجع والمقالات الأجنبية:

- 1) Julia kanet ,tax Evasion: Meaning, Definition, and penalties ,june 18, 2022 .
- 2) January 24, 2023, What Is Tax Evasion ? JOSHUA wiesenfeld
- 3) Julia kanet, tax Evasion: Meaning ,Definition, and penalties ,june 18,2022 .
- 4) F. goyet.Cite par Mr Rosselet dans son ouvrage intitule”droit penal special “ 8 e edition 1972, 52.
- 5) Corey H usak, The Sources and size of tax evasion in the United States ,May`14,2021.
- 6) Ruchi Gupta, Oct 5,2023, HOW many people Evade Taxes ? | 2023 TAX evasion Statistics.