

## التهرب الضريبي وأثره على الإيرادات المالية للخبزينة العامة للدولة

### "دراسة في التشريع الفلسطيني والمقارن"



This work is licensed under a  
Creative Commons Attribution-  
NonCommercial 4.0  
International License.

احمد ابراهيم احمد بشارت

دكتوراه في القانون العام، محاضر غي متفرغ، فلسطين

البريد الإلكتروني: [I.c.a.basharat@gmail.com](mailto:I.c.a.basharat@gmail.com)

نشر إلكترونيًا بتاريخ: ٥ إبريل ٢٠٢٢ م

#### الملخص

(8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، وقانون رقم (17) لسنة 2004م الملغى، مع الاعتماد على المنهج المقارن القائم على منهجية القانون المصري والأردني في الموضوع. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من بينها: أنه يترتب عن التهرب الضريبي، عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ويشكل هذا اعتداء على حقوق المجتمع. وكان من أهم توصيات الدراسة أنه: يجب استحداث هيئة وطنية مستقلة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي، بحيث تتمتع بصلاحيات واسعة لملاحقة المتهربين ضريبياً وخاصة في حالات التهرب الضريبي الدولي والوطني.

في هذه الدراسة نوضح موضوع التهرب الضريبي وأثره على الإيرادات المالية للخبزينة العامة للدولة في التشريع الفلسطيني والمقارن، وتأتي أهمية الدراسة في أنها تتناول موضوعاً يشكل أهمية بالغة من حيث الحجم الكبير للضرائب بالنسبة للإيرادات العامة للدولة، كما أن هناك ارتباط وثيقاً بين ظاهرة التهرب الضريبي والقوانين العقابية الخاصة بذلك، ولهذا يجب أن تتم دراسة التهرب بشكل موازي للعقوبات التي تواجه هذا التهرب، كما يجب عدم إغفال التشابك الاقتصادي بين الاقتصادين الفلسطيني والإسرائيلي، وما يخلفه ذلك من آثار على ظاهرة التهرب الضريبي. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي، لتوضيح أحكام نصوص القرار بقانون رقم

this constitutes an assault on the rights of society. One of the most important recommendations of the study was that: An independent national authority should be created to combat the crime of tax fraud, with broad powers to pursue tax evaders, especially in cases of international and national tax fraud.

**Keywords:** Tax, public revenue, evasion fraud, Chared.

#### \* المقدمة

إذا كانت الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الملزم جبرا إلى الدولة وفق ما تقتضيها القوانين مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع منها، فإنه عادة ما يلجأ إلى التملص منها، وذلك بطرق متعددة، أبرزها الغش الضريبي، فهذا الأخير وبالرغم من وجود إجماع على أن أبسط تعريف له هو محاولة أو وجود خرق مباشر للقانون الضريبي الغرض منه عدم أداء الضريبة أو تقليصها فإنه مع ذلك لازال مفهومه يعرف إشكالات في تحديده.

وحتى يرتكب المكلف جريمة ضريبية لا بد من توافر عناصر معينة وهذه العناصر هي:-

١- قيام المكلف بالفعل الذي يفرضه عليه القانون الضريبي، ولكن ليس على الوجه الأكمل مثال ذلك أن يقوم المكلف بتقديم الاقرار الضريبي في الموعد المحدد، ولكن هذا الاقرار يحتوي على بعض الغش كإخفاء حجم الإيرادات أو إخفاء نشاط يخضع للضريبة أو أن يتمتع المكلف عن تقديم الاقرار.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الإيرادات العامة، التهرب الضريبي، المكلف.

#### Abstract

This study deals with the issue of tax evasion and its impact on the fiscal revenues of the state's public treasury in Palestinian, Jordanian and Egyptian legislation. The importance of the study is that it deals with a topic that is extremely important in terms of the large size of taxes for the state's public revenues, and there is a close link between the phenomenon of tax evasion and punitive laws. This is why evasion must be studied in parallel to the sanctions facing this evasion, and the economic entanglement between the Palestinian and Israeli economies, and the effects that this has on the phenomenon of tax evasion, must not be overlooked. The study relied on the analytical method, to clarify the provisions of the provisions of the Palestinian Income , Tax Law No. 8 of 2011 AD ,Tax Law No. 17 of 2004 AD, with reliance on the comparative approach based on the methodology of Egyptian and Jordanian law in the subject. The study concluded with a number of results, including: that tax fraud results in failure to respect the principle of equality before tax, and

٢- أن يترتب على هذا الفعل الاخلال بالمصلحة الضريبية، كأن يؤدي هذا العمل الى عدم حصول الخزانة على حقها أو جزء من هذا الحق.

٣- يعد هذا الفعل جريمة وفقا للقانون ويعاقب عليها القانون. بمعنى النص عليها في القرار بقانون الخاص بضرية

الدخل، وفقاً لمنطوق المادة "37" من القرار بقانون الخاص بإنشاء ضريبة الدخل الفلسطيني رقم "8" لسنة 2011م.

#### \* إشكالية الدراسة

تكمن إشكالية هذا البحث حول مدى تأثير التهرب الضريبي على الخزانة العامة للدولة في فلسطين. وما هي آليات ووسائل مواجهة التهرب الضريبي.

ويتفرع عن هذه الإشكالية أسئلة عديدة فرعية من

بينها:-

١- فما هو مفهوم التهرب الضريبي؟

٢- ما هي أهم صوره التهرب الضريبي؟

٣- ما هي أهم الأسباب التي تؤدي إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي؟

٤- ماهي أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي؟

٥- ما هي العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي؟

#### \* أهمية البحث

تتفرد جريمة التهرب الضريبي في التشريع الفلسطيني بأحكام متميزة وردت في قوانين مختلفة بشكل لا يدع مجال للشك بأنه بالرغم من أن الغش الضريبي يعتبر جريمة تمس بالمال العام، إلا أن نظامها القانوني يتميز بمجموعة من الخصائص عن غيرها من الجرائم الاقتصادية الأخرى.

بالإضافة إلى فرضية مهمة وهي الربط بين حماية المكلف بالضريبة ومكافحة جريمة الغش الضريبي في ضوء توفير قدر من الأموال للخزانة العامة في فلسطين.

#### \* أهداف البحث

١- إن الضريبة تكتسي أهمية بالغة، وهذا ما دفعني إلى معالجة بعض جوانبها وخاصة أهم ظاهرة تعرفها الحياة الاقتصادية وهي الغش والتي تعاني منها فلسطين، وباقي دول العالم من جراء التريف في ميزانية الدولة.

٢- إظهار صور التهرب الضريبي وتأثيرها على الإيرادات العامة للدولة بسبب إخفاء بيانات فعلية تؤدي إلى تقليل نسبة فرض الضريبة على الشخص الاعتباري المعنوي.

#### \* منهجية البحث

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج التحليلي، بتوضيح وتفسير النصوص التشريعية الوطنية، وتطبيق المنهج المقارن لتوضيح موقف كل من التشريع المصري والأردني في موضوع دراستنا.

#### \* مفهوم التهرب الضريبي

يُعدّ التهرب الضريبي من أبرز صور الجريمة الاقتصادية التي حظيت باهتمام التشريعات العربية سواء الفلسطينية أو المصرية أو الأردني، حيث تنوعت الدراسات القانونية والاقتصادية التي حاولت من خلالها الفقهاء تعريف ظاهرة الغش الضريبي، وتمييزها عن الظواهر الاقتصادية

الأخرى المشابهة لها، وتحديد صورها، والعوامل التي ساهمت في ظهورها<sup>(1)</sup>.

ويكمن الهدف من فرض الضريبي في المساهمة بتغطية نفقات الدولة المختلفة، وكذلك تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، ويعتبر الهدف المالي من الأهداف الرئيسية وراء فرض الضريبة، إذ تعتمد دول فلسطين ومصر والأردن على الأموال التي تحصلها من الضرائب في تغطية نفقاتها المختلفة. ومع ازدياد حجم الخدمات التي تقدمها الدولة؛ فقد أدى ذلك إلى زيادة في نفقات الدولة بشكل عام، مما دفعها لفرض ضرائب جديدة مما نجم عنه تنوع في الضرائب<sup>(2)</sup>.

#### أولاً- تعريف التهرب الضريبي

يُمثل التهرب الضريبي ظاهرة معقدة وتبدو من حيث أصولها وواقعها المعاصر كرد فعل طبيعي على فرض الضريبة عبر تاريخها، فالتمرد على القوانين ظهر منذ الحضارات القديمة وصولاً إلى العصر الحديث وبالتالي هي ظاهرة ليست بالغريبة وليست وليدة العصر الحديث.

والمكلف يسعى للتهرب من الضريبة بعدة طرق، ومنها الإفلات بواسطة الغش الذي يعتبر مفهوماً واسعاً يشمل عدة مجالات. فالغش الضريبي "la fraude fiscale" بمعناه الواسع وهو التخلص من دفع الضريبة باختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة، وهو مصطلح من طبيعة خاصة، حيث يشمل كل الممارسات التي تهدف للتخلص من الاقتطاعات الاجبارية مهما كانت طبيعتها، سواء كانت ضريبة محلية أو ضريبة على القيمة المضافة أو على الدخل<sup>(1)</sup>.

واختلف الفقهاء حول تعريف ظاهرة الغش الضريبي، حيث عرفها البعض بأنها جريمة مكتملة العناصر ضد القانون<sup>(2)</sup>.

(1) TUC SIRUGUET Jean(2006), FERNANDEZ Emmanuelle, KOSSTER Lydia, Le contrôle interne bancaire, Dunod, Paris, p.3  
(2) syndicat nationaux solidaires finances publiques(2013), évation et fraudes fiscales, contrôles fiscale, Paris, p6.

(1) بولجوة، نادية(2016): النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص7.  
(2) العطوط، د.سامح(2009): أثر قانون ضريبة الدخل رقم(17) للعام 2004م على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد السابع عشر، ص157.

وعرف كذلك بأنه "نوع من أنواع العصيان الذي يقوم به الأفراد ضد الدولة، كامتناع الأفراد عن تقديم الإقرار بدخلهم أو تقديم إقرارات غير صحيحة غي تتضمن تقدير الدخل بأقل من الحقيقة وذلك مخالفة للنص القانوني"<sup>(3)</sup>.

ويتضح من خلال هذه المفاهيم السابقة أنها لم تستطع وضع تعريف جامع مانع لمصطلح التهرب الضريبي، فهي مجرد محاولات فقهية لتحديد معناه، وذلك لصعوبة الإلمام بكل عناصر الغش الضريبي؛ مع العلم أن المشرع الفلسطيني والمصري ونظيره الأردني لم يستخدم مصطلح الغش الضريبي ولكنهم استخدموا مصطلح التهرب الضريبي.

ويري الباحث بأن التهرب الضريبي هو التخلص أو محاولة الإفلات من الضريبة باستعمال طرق نص المشرع على عدم شرعيتها في التشريعات الضريبية المختلفة سواء القانون المصري أو الأردني أو الفلسطيني.

### ثانياً- صور التهرب الضريبي

تعددت تصنيفات التهرب الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار المشروعية، من حيث درجة

وعرفها "Lucien Mehel" بأنها: "حرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة وتخفيض أساس تقديرها"<sup>(3)</sup>.

وعرفها "Camille Rosier" بأنه: "كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب"<sup>(4)</sup>.

وقد عُرف التهرب الضريبي بأنه: " يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحت كل طرف الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة"<sup>(1)</sup>.

وعرفها فقهاء آخرون بأنها: "ظاهرة توجد حيثما وجدت الضرائب، وينتج عنها احتلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاد الجزئي للدولة، الأمر الذي يؤدي لاستخدام السياسات الاقتصادية بطريقة خاطئة"<sup>(2)</sup>.

(2) الشرقاوي، عبد الحكيم مصطفى(د.ت): التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، ص111.

(3) حشيش، عادل أحمد؛ شبيحة، مصطفى رشدي(1998): مقدمة في الاقتصاد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، ص228.

(3) Lucien Mehel, sciences et technique fiscales, tome2, puf.p.733.

(4) Margairaz André(1997), la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne , Paris,p18.

(1) عبد المنعم، فوزي(د.ت): المالية العامة والسياسة المالية الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، الإسكندرية، ص223.

التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية، وستتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

## أولاً: حسب معيار المشروعية

ينقسم التهرب الضريبي من حيث معيار المشروعية إلى نوعين هما: -

### ١- التهرب الضريبي المشروع

يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الضريبية الموجودة بفعل تعقد النظام الضريبي أو عدم أحكام صياغة القوانين، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها لها لمشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم<sup>(1)</sup>.

### ٢- التهرب الضريبي غير المشروع

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين، وتدرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها<sup>(1)</sup>.

ومن أمثلة هذا النوع: في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها<sup>(2)</sup>. أما الغش عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة<sup>(3)</sup>.

### ثانياً: حسب الشكل

ينقسم التهرب الضريبي من حيث الشكل إلى نوعين هما: -

(2) عليمات، خالد عيادة(2013): التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة المنارة، مجلة آل البيت، الأردن، العدد(2)، المجلد(19)، ص113  
(3) قاسم، صلاح محمد توفيق(2003): التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص29.

(1) سرور، د. أحمد فتحي(1990): الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص22 وما بعدها.

(1) شريف، بغني(2019): الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش نموذجاً، مجلة البحوث القانونية والسياسية، جامعة مولاي طاهر، الجزائر، العدد(13)، ص93.

## ١- التهرب البسيط

الغش المركب على أنه ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق

تدليسية من أجل تجسيد إدارة تجذب الضريبة<sup>(2)</sup>.

ويتهم الممول بإتباعه الأساليب التدليسية، ليس فقط بالاحتيايل ولكن يضاف إلى هذا محو كل الآثار الحقيقية وهي حالة الممول الذي يقدم لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة، فالغش المركب ما هو إلا نتيجة لليد العاملة الغشاشة والتي تتوفر على نية الغش.

### ثالثاً: حسب نطاق التهرب

ينقسم التهرب الضريبي من حيث نطاق التهرب إلى

نوعين هما:-

### ١- التهرب الضريبي المحلي

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه، وإن المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه يكون تابع لإدارة ضريبة واحدة ألا وهي الإدارة الضريبية المحلية التي تقوم بمتابعة ومراقبته ومعاقبته إذا حدث وأن توفر دليل عليه لارتكابه للغش الضريبي.

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود اما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها. كأن يرفض

يتوفر على عنصر القصد للتهرب الإداري من الضريبة وهو كل فعل يترتب عن سوء فيه بغرض تفادي دفع الضريبة مثل النسيان المقصور للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة.

بالنسبة لبعض القانونيين الغش البسيط هو كل فعل مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الضريبة للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. وقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعد مشروعية العمل الذي يقوم به<sup>(1)</sup>.

## ٢- التهرب المركب

هو مرادف عبارة الطرق الاحتمالية، أي ذلك النوع الذي يتبع طرق تدليسية لتجسيد إرادة الضريبة ويتهم الممول بإتباعه هذه الطريقة ليس فقط بالاحتيايل ولكن بمحو الآثار وإخفاء الحقيقة وكذا الوقوع في ملجأ من المراقبة المحتملة وهذه حالة الممول الذي يقدم للإدارة الضريبة محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة ويتطلب الكشف عن التهرب الضريبي ببذل مجهود معتر ويتم ذلك بواسطة الاتصال بين أجهزة الدول وتناسق جهودها، وتبقى رغم ذلك إمكانية عدم كشفه إرادة من الناحية المالية، فعنصر القصد يجب أن يضاف إلى العنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية، ومن هنا يمكننا تعريف

(2) العطوط، د.سامح: مصدر سابق، ص159.

(1) خليفى عليلة، عبادة كميلية(2005): واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته، الجزائر، ص27.

استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية، أو يرفض استهلاك سحائر حتى يتجنب دفع الضريبة<sup>(1)</sup>.

الغش الضريبي الداخلي يؤسس في حقيقته على التهرب القانوني المتمثل في خرق القانون، ومنه فالممارسات التي تتم في هذا الاتجاه تخرج عن إطار القانون وحدوده.

والغش الضريبي الداخلي يتم داخل الحدود الإقليمية للدولة وبمخالفته لأحكام القانون الضريبي الداخلي؛ وفي نفس الاتجاه عرفت الدكتور/ سوزي عدلي ناشد بأن: " الغش الضريبي الداخلي هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بمخالفة القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصاً أجنبياً عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية"<sup>(2)</sup>.

في هذا النوع من التهرب نجد الأفعال المرتكبة في إطار التهرب تتم داخل الحدود الدولية (إقليم الدولة) والملمزم يجد نفسه في مواجهة إدارة ضريبة وحيدة. ومن حالات التهرب الضريبي الداخلي استعمال الملمزم لإحدى الوسائل كالتالي:-

- ١- تسليم أو تقديم فاتورة صورية.
- ٢- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية.
- ٣- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونياً.
- ٤- بيع بدون فاتورة بصفة متكررة.
- ٥- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال العسر إعسارها.

## ٢- التهرب الضريبي الدولي

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد ومعرض للتخلص من الإدارة الضريبية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية<sup>(1)</sup>.

وحيث يتم خارج إقليم البلد وهو معرض إلى الإفلات من الإدارة الضريبية للبلد أو لعدة بلدان عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية، فيستطيعون تهريب رؤوس الأموال، أما الأشخاص المعنوية فينشئون مقرات إقامة لهم في الخارج أين تكون صفتهم التجارية كمصدرين فتشكل العقود المبرمة أثناء القيام بالعمليات التجارية في الخارج، حيث يخلقون قنوات خارج الحدود ليوجهون مباشرة المصاريف الحقيقية في

(1) مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد 2، ص7.

(1) شريف، بغني: مصدر سابق، ص99.

(2) سوزي، عدلي ناشد: 2008، ص19.

(1) صالح، عبد الحميد الحاج(2007): التهريب الجمركي بين النظرية والتطبيق، دراسة في قانون الجمارك الموحد لدول



الخارج إلى المؤسسات الموجودة داخل الوطن عكس الأرباح<sup>(2)</sup>.

كما يعتبر التهريب الدولي أيضا صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة، وأن ما يميزه هو أنه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، كان يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر فالمكلف يحاول أن يخفّض من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق والسبل المشروعة وغير المشروعة فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن به، ويتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات والإعفاءات الضريبية التي قد يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف.

ومن الجدير بالذكر، بأن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، قد انتشر مع زيادة حجم الاستثمارات الدولية، وسيكون في التهرب الضريبي الدولي أن يكون الممول شخصا طبيعيا ومعنويا يمارس نشاطه في عدة دول في ذات الوقت، الذي يدفع الممول إلى ترك الدولة والانتقال برؤوس أمواله إلى دولة أخرى، هو مدى الامتيازات والإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها عند خروجه من دولة إلى أخرى، فالمستثمر الأجنبي الذي ترك دولته ويأتي بالاستثمار في دولة أخرى لا

يقدم ذلك إلا كمستثمر فيها؛ ولكن لكونه يعلم مسبقا ما يمكن أن يحققه من أرباح من خلال التخلص من عبء الضريبة في دولته الأم، وتخفيض ذلك الضريبة في الدولة المستثمر فيها أمواله.

وقد أثار عدم وجود تعريف محدد للتهرب الضريبي الدولي الجدل، فعرفه البعض بأنه: "يغطي كل انتهاك إيرادي وعن قصد للقانون الضريبي لهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع من الضريبة التي يفرضها عليه التشريع الضريبي لأي دولة"<sup>(1)</sup>.

وإزاء النقص التشريعي في تحديد مفهوم التهرب الضريبي الدولي ومن ثم إمكانية محاربتة سواء للإجراءات الوقائية أو العقابية، فقد قامت المنظمات الدولية "منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية" بإبرام العديد من المعاهدات والاتفاقيات الدولية يقصد الحد من الظاهرة وقد مست هذه المعاهدات العديد من آثار ضارة على اقتصاد الداخلي لكل دولة من جهة وعلى الاقتصاد الدولي من جهة أخرى.

وهذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع

(1) العبد، د. مفتاح(2004): الغش كأساس للمسؤولية عن الجريمة الجمركية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، ص90.

(2) عبد اللطيف، رعد محمد(2015): جريمة التهريب الجمركي الناشئة عن مخالفة أحكام المنع والتقييد - دراسة مقارنة بين التشريعين الاردني والعراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص44.

لضريبة البلد التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي (المنخفض) لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أضحى يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم، رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول التي تصل إلى حد تطبيق عقوبات جنائية ضد مرتكبيه، ولكن رغم ذلك لازالت مظاهر التهرب الضريبي الدولي تغزو الموارد الضريبية للدولة التي تتساهل أو تتغاضى عن هذه الممارسات غير المشروعة.

### \* آليات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

القانون الضريبي ينشئ التزاماً على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة وهو أحد التزامات القانون العام التي تنشأ بإرادة المشرع، ولكن ماذا إذا لم يدفع المبلغ المستحق عليه للدولة؟ وهل يوجد فرق بين الغش والتهرب الضريبي؟ هذا سوف نوضحه على النحو التالي:-

أولاً: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي والتجنب الضريبي يقصد بالتهرب الضريبي، امتناع المكلف عن دفع الضريبة المترتبة عليه أصلاً رغم استحقاقها عليه وما يترتب على ذلك من مخالفته الصريحة للقانون وتحايله عليه، كما أن في هذه الحالة تكون الخزانة قد فقدت حق من حقوقها<sup>(1)</sup>.

أما بالنسبة للغش الضريبي فهو تلك السلوكيات والممارسات التي تتم لهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير

(1) بركات، عبد الكريم صادق(د.ت): الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص 136.

مشروعة، مثل إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة، أو توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.

أما بخصوص مصطلح التجنب الضريبي: أصبح تعبير التجنب الضريبي شائعاً في القوانين الضريبية والدراسات الفقهية، وقد لا يكون التعبير مستخدماً بصراحة في نص القانون ذاته، والتجنب الضريبي هو كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه، دون أن يعد متهرباً من الضريبة<sup>(2)</sup>.

### ثانياً: العقوبات التي تنشئ عن جريمة التهرب الضريبي

إن كل الأحكام الضريبية تتخذ في كون أن جريمة الغش الضريبي هي جنحة وتقرر لها عقوبات جزائية وضريبية، كما أنها تتحدد في إسناد المسؤولية الجنائية للشخص الطبيعي والمعنوي على السواء.

لذا ينشئ عن جريمة التهرب الضريبي بعض العقوبات من بينها:-

١- عقوبة التخلف عن دفع الضريبة في المواعيد المحددة قانوناً.

٢- عقوبة تقديم كشوف ومعلومات غير صحيحة.

٣- عقوبة التخلف عن تقديم الكشوف وعن الحضور الفعلي إلى المأمورية المختصة.

(2) صديق. د. رمضان(2011): التجنب الضريبي بين الحظر والإباحة في التشريع المقارن والمصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ج2.

حيث يشترط لفاعلية العقوبة الجنائية في التشريع الضريبي أن تكون العقوبة متناسبة مع الجرم، وبالنسبة للعقوبات المالية أن تكون المقارنة التي يجريها الممول بين المنفعة المتوقعة من مخالفة القانون والعقوبة المقررة عند اكتشاف المخالفة، وترجح أن تكون المنفعة أقل. وبمراجعة نصوص القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

ويتضح أن المشرع الضريبي المصري غلظ عقوبة التهرب واعتبرها من الجنايات المخلة بالشرف، وقرر لها عقوبة السجن والغرامة أو أحدهما وجعل لكل عقوبة حد أدنى وحد أقصى، كما وضع عقوبتي الضريبة والضريبة الاضافية وهما عقوبتان تكمليتان تحمل الأولى معنى الرد العيني والثانية بمثابة جزاء للتأخر عن توريد الضريبة، وتتضاعف هذه العقوبة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات، وعلى الرغم من ذلك يلاحظ على العقوبات المقررة بموجب هذا القانون<sup>(1)</sup>.

ثالثاً: موقف القضاء الفلسطيني من جريمة التهرب الضريبي إذ تعتبر محاكم الصلح والبداية بصفتها محاكم جزاء بأنها هي المختصة للنظر في الجريمة الضريبية حيث لا يوجد

نص بأن هناك محكمة مختصة للفصل في الجريمة الضريبية، إلا أن نص المادة (300) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (3) لسنة 2001 نصت على أن اختصاص محكمة الصلح بالنظر في الجرائم من نوع المخالفات والجنح<sup>(1)</sup>. وبما أن جميع الجرائم الضريبية هي من نوع الجنح والمخالفات فإن محكمة الصلح هي المختصة بالفصل في تلك الجرائم<sup>(2)</sup>.

وقد قضت محكمة النقض الفلسطينية بأنه: "ينعى على المحكمة الخطأ بإدانة المتهمين (الطاعين) بتهمة التهرب الضريبي وعملاً بأحكام المادة 39 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 حيث أنه جاء غير مسبب وأصابه الفساد في الاستدلال والخطأ بتطبيق القانون فإننا وباستعراض الحكم المطعون فيه نجد أن المحكمة قد أدانت المتهمين بتهمة التهرب الضريبي دون أي معالجة أو بيان للبيانات والأدلة التي تثبت عليها حكمها المذكور.

(2) حسين قاسم، محمد (2004): الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964م، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص 110.

(1) الدمرداش، د. محمود محمد: مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، <https://jdl.journals.ekb.eg>

(1) انظر نص المادة (300) والتي جاء بها: "تختص محكمة الصلح بالنظر في جميع المخالفات والجنح، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

ولما كان الحكم بالإدانة يوجب على المحكمة أن تبين الواقعة المستوجبة العقوبة والظروف التي وقعت فيها بياناً يتحقق به أركان الجريمة والظروف والأدلة التي بنت عليها واستخلصت منها النتيجة التي توصلت إليها حتى يتضح وجه استدلالها لهذه النتيجة وسلامة مأخذها في الحكم وحتى تتمكن محكمة النقض من مراقبة صحة التطبيق القانوني على الواقعة كما صار اثباتها في الحكم وإلا أصبح الحكم قاصراً في التعليل والتسبيب حيث كان على المحكمة تبيان الوقائع التي بنت عليها الحكم.

وحيث أننا نجد أن الحكم في هذه الواقعة افتقر لما بيناه وبهذا فقد شابه العيب وأصابه القصور في التعليل والتسبيب مما يستدعي نقضه من هذه الناحية وكما أن تبرير المحكمة لوقف التنفيذ لا يستقيم والحكم الصحيح وحيث أن الطاعن هو المحكوم عليهم وحيث ألا يمكن تكليف المحكمة بإعادة بحث سبب وقف التنفيذ لذلك تلتفت النظر عن ذلك حيث لا يضر الطاعن من طعنه.

وتقرر المحكمة قبول الطعن موضوعاً ونقض الحكم من حيث التهرب الضريبي ورد الطعن عما سواه وإعادة الملف لمحكمة الاستئناف لإجراء المقتضى القانوني على نحو ما بيناه من هيئة مغايرة وإعادة التأمين<sup>(1)</sup>.

\* الأثار المترتبة على التهرب الضريبي وأسبابه

يُشكّل وقوع الجريمة بشكّل عام؛ اضطراباً في أمن المجتمع وسلامته، ومساساً بالمصالح العامة والخاصة، ومن ثم ردود فعل تصدر عن المجتمع باتجاه مرتكب الجريمة، ويتمثل رد الفعل هذا بالجزاءات التي ترمي إلى حماية أمن المجتمع وسلامته وحقوق الأفراد<sup>(1)</sup>.

والتهرب الضريبي فنتجته فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة، تصل به إلى حدّ التدليس والاحتتيال. ومن ثم يستوجب سلوكه متابعتة قانوناً. فالغش الضريبي بهذا الشكل، يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق خرق القانون.

\* أسباب التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي ومكافحته مسألة هامة أولتها الدول عناية خاصة، حيث تتنوع الأسباب التي تؤدي إلى ارتكاب جريمة الغش الضريبي سواء في مصر أو الأردن أو فلسطين، على النحو التالي:-

(1) عبد الرحمن، نانيل(1990): الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني، دار الفكر للنشر والتوزيع، ط1، عمان، ص82.

(1) انظر قرار محكمة النقض الفلسطينية في القضية رقم 369 لسنة 2016، بتاريخ الفصل 2017/5/24.

أولاً: الأسباب الاقتصادية: وتشمل نوعين من الأسباب هما:-

#### ١- الأسباب الاقتصادية العامة

فينشئ الغش الضريبي من خلال، عدم التنظيم المحكم لسوق السلع، والخدمات، وانتشار المنافسة غير المشروعة وغياب الشفافية في المعاملات التجارية ساهم بشكل كبير في إفلات مبالغ مالية ضخمة من الرقابة الضريبية، والتي يتم تداولها في الأسواق الموازية في فلسطين.

#### ٢- الأسباب المتعلقة بالمكلف

تعتبر الوضعية الاقتصادية السيئة للمكلف أحد العوامل الرئيسة التي تجعل المكلف يميل للتخلص من الضريبة بكل الطرق الممكنة. مع العلم أيضاً بالرغم من الوضع المالي المزدهر للمكلف إلا أنه يلجأ للغش، حيث يصرح باستيراد وفاتورة غير حقيقية لا تتناسب مع نمط معيشته اليومية الذي يتميز بالرفاهية بسبب نمو الإيرادات التي لا يدفع عنها ضرائب للدولة وتؤدي إلى خسائر ضخمة في إيرادات الخزنة العامة للدولة<sup>(1)</sup>.

#### ثانياً: الأسباب القانونية

حيث تتجلى في عدم الاستقرار الذي يعرفه النظام الضريبي والتعديلات المتكررة التي تتضمنها قوانين المالية كل سنة، وتجعل النصوص تفقد معناها الأصلي والأهداف المتوخاة منها، فكثرة النقائص والثغرات والتعقيدات على مستوى النصوص المنظمة لمختلف الضرائب فتحت ثغرات عميقة وخلق صعوبات في تكييف الحالات الضريبية.

#### ثالثاً: الأسباب السياسية

تعتبر الضريبي أداة للتحكم في سياسة الدولة، ففي مصر هي العنصر الرئيسي من الموارد والذي يرتبط بالنشاط الاقتصادي وتمثل نحو 66.4% من إجمالي الإيرادات، وتبلغ جملة الإيرادات الضريبية في الموازنة نحو 364 مليار جنيه بنسبة ارتفاع قدرها 1.6%. وتعتبر هذه النسبة منخفضة بشكل كبير مقارنة بالمعدلات العالمية، حيث يبلغ متوسط هذه النسبة نحو 23.2% في الدول منخفضة الدخل، و 27.6% في الدول الناشئة، بينما يرتفع إلى نحو 36.2% في الدول المتقدمة (موقع وزارة المالية المصرية).

أما في الأردن، تعتمد الإيرادات الضريبية في الأردن اعتماداً كبيراً على ضريبة المبيعات، حيث تساهم هذه الضريبي بما يقارب من 68% من إجمالي الإيرادات الضريبية وفقاً لقاعدة بيانات وزارة المالية الأردنية، وتطبيق قانون رقم (25) لسنة 1964م بشأن ضريبة الدخل.

أما في فلسطين، كان دور الضريبة في الاقتصاد الفلسطيني ومازال قاصراً على تمويل إيرادات الدولة، ولا يؤدي أي دور اقتصادي أو اجتماعي أو مالي، ولا يأخذ بالاعتبار السياسات المالية أو النقدية، ويجب ملاحظة أن إبقاء الوضع الضريبي كما هو يعني عدم تغير أهداف الضريبة التي سادت خلال فترة الاحتلال وهما هدفان: 1- تمويل موازنة ما عرف بالإدارة المدنية. 2- ربط الاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الإسرائيلي.

(1) بولجة، نادية: مصدر سابق، ص34.

ويرى الباحث بأنه يجب تنظيم إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، والاعتماد على الوسائل التقنية الحديثة في اتخاذ الإجراءات الضريبية ومعاملتها سواء بسواء من حيث الأثر والحجية، وتبنى قواعد تتسم بالمرونة والسرعة والفاعلية في إنهاء المنازعات الضريبية، كما تناول حقوق والتزامات الممولين والمكلفين وغيرهم، وكذا ما يتعلق بتنظيم الإدارة الضريبية، وتسجيل الممولين والمكلفين لدى المصلحة، والإقرارات الضريبية والملمزم بتقديمها وآلية ومواعيد تقديمها.

#### \* الآثار المترتبة على التهرب الضريبي

مما لا شك فيه، إن أي محاولة للغش من أداء الالتزامات الضريبية ستكون النتيجة الحتمية لذلك تعدد الآثار والمساوئ بدءاً بالإضرار بمصلحة الدولة مروراً بمصلحة الأفراد أنفسهم، وحيث تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف: مالية اقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها: -

#### أولاً: الآثار المالية

إن الآثار الأولى تتجلى في ضياع أموال كانت لتكون في حزينة الدولة على اعتبار أن تلك الأموال العامة من الأدوات الرئيسية لإنجاز برامج الدولة في مختلف الميادين حيث

ولكن عمل القرار بقانون رقم (4) لسنة 2011م على توحيد قانون ضريبي الدخل المطبق في كل من الضفة وغزة، وعمل القانون على مراعاة الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للمكلف من خلال زيادة حجم الإعفاءات المنصوص عليه في المادة (8) من القرار بقانون بإنشاء ضريبة الدخل.

وقد ألزم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المكلفين الذين لديهم مصدر دخل أو أكثر بتقديم الإقرار الضريبي، وهذا ما نصت عليه المادة (9) من القرار بقانون، كما حدد موعد تقديم هذا الإقرار بنص المادة (10)، وأضاف إلى اعطاء المقدر الحق في قبول الإقرار أو رفضه من خلال تدقيقه للإقرار ومرفقاته، إلا أنه يأخذ صفته القطعية إذا انقضت فترة سنة من تاريخ تقديمه، ولم يتم مأمور التقدير بتدقيقه وفحصه، وإبلاغ المكلف بشأنه خلال تلك الفترة، وهذا ما جاء في منطوق المادة (12) من هذا القرار بقانون.

وقد اعتبر القانون الفلسطيني التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، فقد نص على عقوبات وغرامات بحق المكلف المتهرب من خلال المادة (38) إضافة إلى المادة (39) التي نصت على عقوبات بحق المحاسب القانوني مرتكب المخالفة.

وأخيراً قد منح المشرع الفلسطيني امتيازات للمكلفين المتزمين بموعد التقديم وذلك من خلال ما جاء بنص المادة (12) والمتمثلة بتزيلات نسبية على قيمة الضريبي المستحقة.

لا يمكن تصور دولة بدون أموال عمومية، وتبعاً لذلك ففكرة الدولة غالباً ما تقاس بحجم إمكانياتها المالية، حيث يؤدي الغش الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: الآثار الاقتصادية

ويتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفاً مالياً حاداً وهذا نتيجة للغش والتهرب اللذان يؤثران وبشكل كبير من عمليات الإنتاج والتجارة فالغش الضريبي يسمح للمكلف بأن يقوم بتخفيض سعر التكلفة وبيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة ذلك دون تأثير على أرباحهم، وكذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج والتحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة<sup>(1)</sup>.

وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الضريبي يصبحون المثال الذي

تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة أولى.

ومن جهة أخرى فإن الغش الضريبي ينشئ عنه أنشطة اقتصادية وهمية، عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، وبذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الضريبية وليس الاعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباح لتجنب اكتشاف الإدارة الضريبية لهروبه من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الضريبية فيها إما معدومة أو أقل مما عليه هنا<sup>(2)</sup>.

ولا شك أن المتهرب من دفع الضرائب غالباً ما يكون من الفاعلين الاقتصاديين الأمر الذي تكون تكلفته إنتاجه أقل ضرراً ما إذا كان قد أدى التزاماته الضريبية.

أن من يخل بقواعد المنافسة الشريفة المشروعة بين الفاعلين الاقتصاديين أو المنشآت والمقاولات الاقتصادية الأخرى هو من يحاول عدم أداء التزاماته الضريبية، فتحتل بذلك موازين القوى إذ الذي يدفع ضرائبه ويحترم التزاماته سيكون في وضعية غير متناسبة بتاتا مع الذي لا يؤدي أو يتهرب حيث تكون تكلفته إنتاج هذا الأخير أقل خسارة من

(2) شريف، بغني: مصدر سابق، ص45.

(1) العبد، د. مفتاح: مصدر سابق، ص35.

(1) صالح، عبد الحميد الحاج: مصدر سابق، ص20.

الأول، وبالتالي تكون النتيجة الحتمية لكل هذا وجود انكماش اقتصادي نتيجة إفلاس المؤسسات التي تعجز عن المنافسة<sup>(1)</sup>.

لذلك فالالتزام بالواجب الضريبي من قبل جميع المكلفين يكرس مبدأ المساواة أمام النصوص القانونية، ولن تتحقق هذه الغاية إلا بالحرص على أن كل المكلفين يدفعون الضريبة وفق الربح الحقيقي الذي حققوه.

### ثالثاً: الآثار الاجتماعية

لا يمكن الحديث عن تنمية اجتماعية في ظل انتشار ظاهرة الغش الضريبي، فهذه الأخيرة تسبب مشاكل كثيرة لأفراد المجتمع منها البطالة والفقر نظراً لتوقف تمويل المشاريع، وهذا الأمر مرده إلى انعدام الوعي الضريبي، ومنطق

التضامن الاجتماعي بين المواطنين André Four

(Gans: 1983,p.36).

كما يؤدي الغش الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، وإلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، و تؤدي كثرة الغش الضريبي للجوء للدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

(1) منصور، إيهاب خضر (2004): العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين،

### \* الخاتمة

تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام ضريبي متطور يسمح بتحصيل الضريبة وتحقيق أهداف الدولة التنموية ويضع حداً لحالات الغش الضريبي الذي يؤثر الإيرادات المالية للخزينة العامة للدولة، ويسمح للدولة بتتبع سياسة اقتصادية تقوم على اعطاء بيانات تفصيلية على الإيرادات العامة للدولة. من خلال العرض السابق، يحتتم الباحث هذا العمل

البحثي بعدد من النتائج والتوصيات:-

### أولاً: النتائج

١- أتضح لنا أنه يترتب عن التهرب الضريبي، عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ويشكل هذا اعتداء على حقوق المجتمع.

٢- تأثر المشرع الفلسطيني بالمشرع الأردني في إصدار قانون رقم (17) لسنة 2004 الخاص بقانون ضريبة الدخل الملغى، ولم يتم بميكلة القانون بالرغم من صدور قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م.

٣- تبين لنا أنه ليس من الطبيعي أن تكون مساهمة (الأفراد) أصحاب المؤسسات في القطاع الخاص باستثناء الشركات المساهمة العامة والمشروعات الكبرى، وتشمل هذه المؤسسات المقاولين والمحامين والأطباء والمدارس والمتاجر ومحلات السوبر ماركت وغيرها في إجمالي الإيرادات الضريبية أقل من مساهمة "الموظفين والمستخدمين" وهو ما يعني وجود خلل في التحصيل الضريبي أو خلل في أداء العديد من المؤسسات التي

رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص61.



تعمل خارج الأطر الضريبية المعمول بها أو تقوم بما يوصف بالتجنب الضريبي من خلال أدوات مختلفة.

٤- تبين لنا تركيز الدولة على مكافحة جريمة التهرب الضريبي بنصوص قانونية.

#### ثانياً: التوصيات

١- نوصي من أجل تعزيز تعبئة الإيرادات المالية، يجب على الحكومة إعادة النظر بسياسات التحصيل الضريبي وكفاءة المؤسسات الضريبية ونجاعة الإطار التشريعي القائم فيما يتعلق بالقطاع الخاص.

٢- نهيّب بالمشروع الفلسطيني مكافحة المكلف بالضريبة الذي يقوم بتزوير فواتير مسير مؤسسة الذي يقوم بمنح نسبة مئوية لشخص ما والذي يمثل شركة وهمية والذي يحدد للتاجر مثلاً فاتورة مقابل دفع مبلغ مالي وهمي وهو أساس لعمل مشبوه، وقد يكون الإخفاء عن طريق رفع نسبة الأعباء والنفقات التي تخرج عند حساب الوعاء الضريبي.

٣- نوصي المشروع الفلسطيني بتعزيز التوازن المطلوب بين المكلف بأداء الضريبة والإدارة الضريبية.

٤- يجب استحداث هيئة وطنية مستقلة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي، بحيث تتمتع بصلاحيات واسعة لملاحقة المتهربين ضريبياً وخاصة في حالات الغش الضريبي الدولي والوطني.

٥- الحرص على تشديد عقوبة الشريك في جريمة التهرب الضريبي.

#### \* المراجع

##### أولاً- المراجع العربية

بوجلة، نادية(2016): النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.

العطوط، د.سامح(2009): أثر قانون ضريبة الدخل رقم(17) للعام2004م على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد السابع عشر.

عبد المنعم، فوزي(د.ت): المالية العامة والسياسة العالية" الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، الإسكندرية.

الشرقاوي، عبد الحكيم مصطفى(د.ت): التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة.

حشيش، عادل أحمد؛ شيحة، مصطفى رشدي(1998): مقدمة في الاقتصاد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر.

سرور، د.أحمد فتحي(1990): الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة.

شريف، بغني(2019): الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش نموذجاً، مجلة البحوث القانونية والسياسية، جامعة مولاي طاهر، الجزائر، العدد(13).

عبد الرحمن، نائل(1990): الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني، دار الفكر للنشر والتوزيع، ط1، عمان.

منصور، إيهاب خضر (2004): العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص61.

بركات، عبد الكريم صادق(د.ت): الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر.

صديق. د. رمضان (2011): التجنب الضريبي بين الحظر والإباحة في التشريع المقارن والمصري، دار النهضة العربية، القاهرة.

حسين قاسم، محمد (2004): الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم25 لسنة1964م، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الدمرداش، د. محمود محمد: مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة،

<https://jdl.journals.ekb.eg>

عليما، خالد عيادة(2013): التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة المنارة، مجلة آل البيت، الأردن، العدد(2)، المجلد(19).

قاسم، صلاح محمد توفيق(2003): التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

خليفة عليلة، عيادة كميلية(2005): واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته، الجزائر.

سوزي، عدلي ناشد(2008): ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية،

صالح، عبد الحميد الحاج(2007): التهرب الجمركي بين النظرية والتطبيق، دراسة في قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد 2 .

عبد اللطيف، رعد محمد(2015): جريمة التهرب الجمركي الناشئة عن مخالفة أحكام المنع والتقييد - دراسة مقارنة بين التشريعين الاردني والعراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

العبد، د. مفتاح(2004): الغش كأساس للمسؤولية عن الجريمة الجمركية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة تلمسان.

ثانياً- المراجع الأجنبية

**TUC SIRUGUET Jean(2006),**  
FERNANDEZ Emmanuelle,  
KOSSTER Lydia, Le contrôle  
interne bancaire, Dunod, Paris.

**syndicat national solidaires finances  
publiques(2013),** évacion et  
fraudes fiscales, contrôles  
fiscale, Paris.

**Lucien Mehel,** sciences et technique  
fiscales, tome2, puf

**Margairaz André(1997)** ,la fraude  
fiscale et ses succédanées,  
collection de la nouvelle école de  
Lausanne , Paris.