



جامعة دمشق
كلية الحقوق
قسم القانون العام

ظاهرة الغش الضريبي^١

"دراسة مقارنة"

بحث علمي قانوني أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالبة

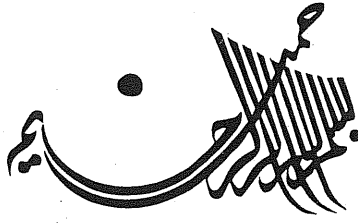
ديما قحف

إشراف الدكتورة

إنصاف أحمد محمد

المدرس في قسم القانون العام

العام الدراسي ٢٠١٤ - ٢٠١٥ م



﴿إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ﴾

[سورة الفاتحة - الآية: ٥]

﴿رَبِّ اجْعَلْ هَذَا الْبَلَدَ آمِنًا﴾

[سورة إبراهيم - الآية: ٣٥]



الإهداء

إلى والديّ الحبيبين مصدر اعتزازي وافتخاري اللذين غرسا في
نفسي حب العلم والنجاح والمثابرة اللذين أنارا درب العلم
أمامي دائماً رعاكهما ووفقكما وأمد بعمركما الله.

إلى إخوتي الأحباء الغوالي.

إلى جميع أصدقائي.

ديما

شكر وتقدير

أتوجه بالشكر أولاً لله تعالى الذي هياً لي طريق العلم، ويسر لي سبيله وأسبابه
وقدم لي وأمدني بالعون لأنجز هذا العمل كما أسأله سبحانه الإخلاص في القول
والعمل.

كما أتقدم بخالص شكري للدكتورة إنصاف محمد على تفضلها بقبول الإشراف
على هذه الرسالة لما قدمته لي من الإرشادات والنصح والتوجيهات الحكيمة حتى
إتمام هذا العمل، لها مني كل المحبة والاحترام.

وأتوجه بجزيل شكري وعظيم تقديري للأستاذ الفاضل الدكتور محمد الحلاق
رئيس قسم القانون العام ، وإلى الدكتور جميل الصابوني والدكتور أحمد إسماعيل .

كما أنني في النهاية أتوجه بجزيل الشكر لكل أعضاء هيئة التدريس في قسم القانون
العام - كلية الحقوق بجامعة دمشق، وإلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل العلمي
المواضع وقدموا لي العون والمساعدة.

ديما

المقدمة:

تطوّر مفهوم الدولة واتّسعت مهامها الأساسية لا سيما إثر الأزمات الاقتصادية التي شهدتها العالم، والتي أدت إلى ضرورة تدخل الدولة في مختلف نواحي الحياة لتأمين الاستقرار والتوازن ودفع عجلة التطوّر والتنمية باستخدام السياسات المالية والاقتصادية المختلفة، ذات التأثير الفعال في النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ونتيجة لكل ذلك ازدادت حاجة الدولة إلى مصادر تمويل جديدة لتلبية الوظائف المتنامية.

ومن المعلوم أنّ الضرائب هي من أهمّ الأدوات المالية التي تساعد الدولة في قيامها بواجباتها، وتصديّها لعملية التنمية بأشكالها المختلفة، لذلك سعت الدولة إلى فرض الضريبة على أغلب نشاطات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، لإيجاد مورد مالي دائم، بالاعتماد على قيام المكلفين بتأدية واجبهم في الإسهام إيجاباً في النشاطات المجتمعية العامة ومساعدة الدولة في القيام بأعبائها. إلا أن الأمر لا يتمّ غالباً على هذا النحو، إذ يعتمد الكثيرون إلى التهرب والتملّص مما هو مترتب عليهم. ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبيّ، وهي ظاهرة مالية وضريبية عالمية توجد حيثما توجد الضرائب، ويترتب عليها اختلالات هيكلية جسيمة على مستوى الاقتصاد.

إنّ التهرب الضريبيّ غير المشروع أو الغشّ الضريبيّ اعتقادنا هو انتهاك مباشر وقصدي للقانون الضريبيّ، يقصد به المكلف التهرب من دفع الضريبة.

فالغشّ الضريبيّ يقوم على نيّة سيّئة من قبل المكلف في عدم تأدية ما هو مترتب عليه، ومخالفة القانون وأحكامه.

لذلك تستوجب منا هذه الظاهرة تناولها بالتحليل من جوانبها كافة، وتوضيح الأسباب التي تدفع لوجود مثل هذه الظاهرة، وسبل مكافحتها، وذلك بوضع الضوابط القانونيّة الكفيلة بالتصدي لظاهرة الغشّ الضريبيّ.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في كونه يرتبط بالضريبة وما تمثله من إيراد مالي هام للدولة بوصفه مصدر التمويل الرئيس للإنفاق العام.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في اتساع نطاق جريمة الغشّ الضريبيّ "التهرب الضريبيّ غير المشروع" الذي من شأنه أن يؤدي إلى اضمحلال وتآكل الحصيلة الضريبية، مما يضعف سلطة الدولة، وقدرتها على النهوض بالأعباء العامة المنوطة بها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية كافة، مما ينعكس سلباً على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويتسبب بانخفاض كفاءة قرارات الإنفاق العام والتوفير للسلع والخدمات والتسهيلات العامة اللازمة لرفع مستوى رفاهية ومعيشة المواطنين.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى توضيح مفهوم جريمة الغشّ الضريبيّ وتمييزه عن غيره من المفاهيم المشابهة، وبيان أسبابه وآثاره.

وتوضيح مفهوم جريمة الغشّ الضريبيّ وبيان أركانها والعقوبة المحددة لها.

منهج البحث:

اتبعنا في هذا البحث المنهج الوصفي بشكل رئيس والقائم على جمع المعلومات والبيانات من الكتب والأبحاث والمقالات، إلى جانب المنهج المقارن بين سورية ومصر ولبنان كلما تمكنا من ذلك.

وتجدر الإشارة أخيراً إلى أنّ أبرز المشكلات التي واجهتنا أثناء إعداد هذا البحث هي الظروف التي نشهدها حالياً وغياب الإحصائيات الرسمية.

وعليه فإن خطة الدراسة ستكون على النحو الآتي:

الفصل الأول: ماهيّة الغشّ الضريبيّ

المبحث الأول: مفهوم الغشّ الضريبيّ

المطلب الأول: تعريف الغشّ الضريبيّ

المطلب الثاني: أشكال الغشّ الضريبيّ

المبحث الثاني: خصوصية الغشّ الضريبيّ

المطلب الأول: إشكاليّة المفاهيم المشابهة للغشّ الضريبيّ

المطلب الثاني: تجريم الغشّ الضريبيّ

الفصل الثاني: المعالجة الموضوعية للغشّ الضريبيّ

المبحث الأول: أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ وآثارها

المطلب الأول: أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ

المطلب الثاني: آثار ظاهرة الغشّ الضريبيّ

المبحث الثاني: وسائل مكافحة الغشّ الضريبيّ

المطلب الأول: الرقابة الوقائية للغشّ الضريبيّ

المطلب الثاني: الجزاءات القانونيّة للغشّ الضريبيّ

الخاتمة

الفصل الأول

ماهية الغشّ الضريبيّ

يُشكّل الغشّ الضريبيّ صورة من صور التّهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، وتتجلى هذه الصورة في تزوير المستندات حيناً وفي عدم دقة القيود حيناً آخر، وفي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغشّ الضريبيّ أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد.

وغنيّ عن البيان أن المشرّع لا يقف مكتوف الأيدي تجاه أشكال الغشّ الضريبيّ وضروب مخالفة النصوص المرعية، وعليه فإننا سوف نحاول في هذا الفصل تعريف الغشّ الضريبيّ، وبيان الأشكال والصور التي قد تتخذها هذه الظاهرة، بالإضافة إلى تمييز ظاهرة الغشّ الضريبيّ عن غيرها من الظواهر التي تستهدف التخلّص من الضريبة، إلى جانب تجريم ظاهرة الغشّ الضريبيّ. وفي سبيل ذلك سوف نقسم هذا الفصل إلى مبحثين اثنين وفق الآتي:

المبحث الأول: مفهوم الغشّ الضريبيّ

المبحث الثاني: خصوصيّة الغشّ الضريبيّ

المبحث الأول

مفهوم الغشّ الضريبيّ

من المعلوم أن التزام الأفراد بالواجبات الضريبية المفروضة عليهم ليس مثالياً في كل دول العالم، حيث يعمد الأفراد إلى التهرب من الضرائب المفروضة عليهم بشتى الوسائل حتى ولو لجأوا إلى الغشّ والاحتيال للتخلّص من عبء هذه الضرائب. وقد حاول الفقه والتشريع التصدي لهذه الظاهرة من خلال محاولة بيان مفهومها وبيان الأشكال المختلفة التي قد تتجسد فيها. وعليه فإننا سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين اثنين وفق الآتي:

المطلب الأول: تعريف الغشّ الضريبيّ

المطلب الثاني: أشكال الغشّ الضريبيّ

المطلب الأول

تعريف الغش الضريبي

نظراً لأهمية جريمة الغش الضريبي، وكونها ظاهرة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب، ويترتب عليها اختلالات هيكلية جسيمة على مستوى الاقتصاديات الجزئية والكلية قد تؤدي إلى إساءة استخدام السياسات الاقتصادية بشكل عام والسياسات المالية بوجه خاص، بل قد تؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على القيام بوظائفها المنوطة بها. فقد انشغل فقهاء القانون والمالية العامة ورجال الاقتصاد على مرّ العصور بمحاولة الوصول إلى تعريف جامع موحد للغش الضريبي. ونظراً لهذه الأهمية فقد آثرنا ذكر مختلف المحاولات الفقهية لتعريف ظاهرة الغش الضريبي في الفرع الأول، ثم محاولة تحديد المفهوم القانوني لهذه الظاهرة في الفرع الثاني.

الفرع الأول

التعريف الفقهي للغش الضريبي

درج الفقه على اعتبار الغش الضريبي الصورة غير المشروعة للتهرب الضريبي^١، وفي معرض ذلك أورد له جملة من التعريفات، تشترك

د. سمحان حسين محمد، د. الوادي محمود حسين، د. خريس إبراهيم، د. الذبيبة زياد، *المالية العامة من منظور إسلامي*، ط ١، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، ٢٠١٠م، ص ١١٥
د. مراد محمد حلمي، *مالية الدولة*، (د.ط)، (د.م)، (د.ن)، (د.ت)، ص ٢٢٦

فيما بينها بلجوء المكلف إلى وسائل غير قانونية بهدف التخلص من دفع الضريبة^٢.

فعلى سبيل المثال، عرّف البعض الغشّ الضريبيّ بأنّه: "مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغشّ والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة"^٣.

وعرّفه آخرون^٤ بأنّه: "مخالفة القانون الضريبيّ المعمول به لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة وتخفيض الأوعية الضريبية". أو هو: "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغشّ نحوه". أو هو: "كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرّر القانون على ارتكابها عقاباً". أو هو: "قيام المكلف بعمل إيجابي أو سلبي، مستعملاً طريقة أو أكثر من الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً".

كما عرّف الغشّ الضريبيّ بأنّه: "التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف، عن قصد، إلى التخفيف من العبء الضريبيّ باستخدام طرق غير

^٢ د. مسعد محي محمد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، ط ٢، (د.م)، (د.ن)، (د.ت)، ص ٣١٩

^٣ د. بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي، (د.ط)، دمشق، المطبعة الجديدة، ١٩٨٣ - ١٩٨٤م، ص ٢٦٢

د. علي عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط ١، بغداد، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧م، ص ١٢٣

^٤ نقلاً عن محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، ٢٠١١م، ص ١٥

مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي". ويُعرّف أيضاً بأنه: "يتضمّن مخالفة قوانين الضرائب فتتدرج تحته كل طرق الغشّ المالي وما ينطوي عليه من الالتجاء إلى الطرق الاحتيالية للتخلّص من الضريبة". ويعرّفه آخرون بأنه: "صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، هذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات حيناً وعدم الدقة في القيود حيناً آخر وفي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغشّ الضريبيّ أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد"^٥. ويعرّفه البعض الآخر بأنه: "تمكّن المكلف كلياً أو جزئياً من التخلّص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغشّ والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة".

وعرفه آخرون بأنه: "التهرب المتعمّد من الضرائب بمخالفة القوانين الضريبية بارتكاب شتىّ وسائل الغشّ والخداع أو المساعدة على ارتكابها لضياع حقّ الخزينة"^٦.

وبعد الاطلاع على التعريفات السابقة للغشّ الضريبيّ، نجد أن جميع هذه التعريفات أكّدت على أنّ الغشّ الضريبيّ يتمّ بوسائل غير مشروعة أي بوسائل مخالفة للقانون. ومن المعلوم لدينا أنّ الأصل في الأشياء الإباحة، ولكي تكون الوسيلة غير مشروعة لا بدّ أن ينصّ القانون على ذلك،

^٥ وردت في: د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، ط ١، بيروت، المنشورات الحقوقية صادر، ٢٠٠٤م، ص ١٧ - ١٨

^٦ د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ١٨ - ١٩

وبالتالي إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى وسائل مشروعة - أي إلى وسائل لم ينصّ القانون على تجريمها - يكون المكلف غير مرتكب للغشّ الضريبي^٧. وبعبارة أخرى إنّ المكلف الذي يسعفه ذكاؤه بوسائل مشروعة للتخلص من الضريبة التي تستهدف نشاطه الاقتصادي يكافأ وفق التعاريف السابقة بعدم تجريم تصرفه وبعدم معاقبته.

وعليه فإننا نعتقد أنّ الغشّ الضريبيّ هو: "استعمال المكلف بالضريبة وسائل غير مشروعة للتخلص من العبء الضريبيّ الذي يستهدف نشاطه الاقتصادي كلياً أو جزئياً".

ونعتقد أنّ الفقهاء قد حاولوا في التعريفات السابقة التمييز بين مفهوم التجنب الضريبيّ - بوصفه ظاهرة مشروعة - وبين مفهوم الغشّ الضريبيّ - بوصفه ظاهرة مجرمة - وذلك من خلال تحديد وسائل الغشّ الضريبيّ بالوسائل غير المشروعة. وهو الأمر الذي يقودنا إلى محاولة التعرف على رأي القانون في هذه المسألة.

^٧ يميز الفقهاء بين التجنب الضريبيّ الذي يسعى المكلف من خلاله إلى ممارسة نشاط اقتصادي معفى من الضرائب، وبين الغشّ الضريبيّ الذي يسعى المكلف من خلاله للتخلص من الضريبة المفروضة على نشاطه الاقتصادي كلياً أو جزئياً، وسوف نحاول التمييز بين هذين المفهومين في المبحث الثاني من هذا الفصل.

الفرع الثاني

المفهوم القانوني للغش الضريبي

يعرف المشرع السوري التهرب الضريبي في المادة ٢/ من القانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣م الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بأنه: "كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو من يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم المالية كلياً أو جزئياً، من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية، أو إخفاء نشاط يجب إظهاره".

نلاحظ من هذا التعريف أنّ المشرع السوري لم يرغب بتحديد الأفعال التي من شأنها أن تُعدّ غشاً ضريبياً، حيث اعتبر كل فعل غير مشروع يهدف المكلف من ورائه إلى التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً يُعدّ من باب الغش الضريبي ثمّ أورد بعد ذلك عدداً من الأفعال على سبيل المثال التي تُعدّ من قبيل الغش الضريبي.

وعلى خلاف ذلك، حدد المشرع المصري الأفعال التي تعتبر من قبيل الغش الضريبي على سبيل الحصر في نصّ القانون، حيث نصّت المادة

/١٣٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ م على أن: "...يُعتبر الممول متهرباً^٨ من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

١- تقديم الإقرار الضريبيّ السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

٢- تقديم الإقرار الضريبيّ السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.

٣- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة..."

وقد أورد بعض الشّراح نصّ المادة /١٣٥/ من ذات القانون في إطار حالات التهرب الضريبيّ^٩، حيث نصّت هذه المادة على أن: "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيّاً من الأفعال الآتية:

^٨ نلاحظ هنا أن المشرّع المصري على غرار المشرع المصري استعمل مصطلح التهرب الضريبيّ وليس مصطلح الغشّ الضريبيّ.

^٩ محمود هبة، الاستعلام الضريبيّ بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ١٧

- ١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.
- ٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.
- ٣- الامتناع عن تطبيق استقطاع وخضم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.

ولا بدّ لنا من التنويه بعد ذكر المادتين /١٣٥/ و /١٣٣/ بأن العقوبة التي تضمنتها المادة /١٣٥/ هي غير العقوبة التي تضمنتها المادة /١٣٣/ حيث تنصّ هذه الأخيرة على أن: "يعاقب كلّ ممولّ تهربّ من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتمّ أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين...".

يتبيّن لنا مما سبق أنّ حالات الغشّ الضريبيّ هي الحالات التي نصّ عليها المشرّع على سبيل الحصر في نصّ المادة /١٣٣/، أما نصّ المادة /١٣٥/ فإنّه يتضمّن أفعالاً غير مشروعة يعاقب عليها القانون دون أن تدخل ضمن مفهوم الغشّ الضريبيّ قانوناً، وإن كانت فقهيّاً تعتبر من قبيل الوسائل التي قد يلجأ إليها المكلف في سبيل التخلص من العبء الضريبيّ كلياً أو جزئياً.

المطلب الثاني

أشكال الغش الضريبي

تختلف أهمية الغش الضريبي باختلاف الضريبة المستهدفة من قبل المكلف للتخلص منها، ولعل أبرز صور جريمة الغش الضريبي تظهر في ضريبة الأرباح الحقيقية، ثم تأتي بعدها الضرائب الأخرى مع ما تتضمنه من صور متعددة للغش الضريبي.

حيث تقتضي ضريبة الأرباح الحقيقية أن يكون الربح على حقيقته^{١٠}، أي أن يتم حساب الربح كما تحقق حقيقةً وواقعاً، وبالتالي على المكلف أن يقدم تصريحاً يحدد فيه الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة الضريبية محل التكاليف، إلى جانب الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل، ويحدد الربح الصافي، وهذا التصريح عن الربح مستند إلى قيود محاسبية ومستندات تظهر نتائج الأرباح الحقيقية.

وعليه فإن أساليب الغش الضريبي للتخلص من هذه الضريبة متنوعة ومتعددة لا حصر لها^{١١}، بدءاً من عدم تقديم المكلف للتصريح المطلوب أو تقديمه للتصريح مع إغفال ذكر نشاط أو أكثر يخضع للضريبة، ولعل أهم وسائل الغش الضريبي تتم عن طريق الدفاتر التجارية والجرد.

^{١٠} تشمل ضريبة الأرباح الحقيقية أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والأرباح العارضة مثل الصفقات التجارية التي يقوم بها الشخص بعيداً عن مهنته الأساسية ومصادر الدخل الأخرى الغير الخاضعة لضريبة أخرى.

^{١١} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مرجع سابق، ص ٤٥ وما بعدها

١- فبالنسبة لأشكال الغشّ الضريبيّ عبر الدفاتر التجارية، يتجلى ذلك بإنشاء أنواع متعددة من الدفاتر التجارية يمثل أحدهما المركز المالي الحقيقي للمكّلف وتعمّد المكّلف إخفاءها وتقديم دفاتر أخرى للدوائر المالية لا تمثل حقيقة هذا المركز. فالتلاعب بالدفاتر المقدمة إلى الدوائر المالية يكون بإسقاط بعض المبيعات، إرفاق فواتير مزورة مع تلك الدفاتر تظهر مبالغ ضخمة من الديون والمشتريات، تضخيم المصاريف بزيادة قيمتها وإرفاق فواتير ومستندات تؤيدها.

وتجدر الإشارة إلى أنّه إذا لم يستطع المكّلف بالضريبة القيام بالوسائل سابقة الذكر لقلّة خبرته، فإن مكاتب المحاسبة وخبراء التدقيق حاضرة لمدّ يد العون للمكّلف لارتكاب شتّى وسائل الغشّ الضريبيّ.

وأحياناً نجد أن الأفراد يستخدمون اللغة الأجنبية للكتابة في الدفاتر التجارية، أو يستعمل بعض المكلفين أرقاماً سرية عائدة لبضائعهم كي يختلط الأمر على مراقبي الضرائب.

وهكذا نستطيع القول أنّ التقنيات والتكنولوجيا أفسحت المجال أمام المكلفين للتهرّب غير المشروع من الضرائب -الغشّ الضريبيّ- عبر الدفاتر المقدمة إلى الإدارة الضريبية.

أما بالنسبة للمهن غير التجارية وللتجار المعفيين من مسك الدفاتر التجارية فالموضوع هنا مختلف ووسائلهم تتعدّد، وأهمها: قيد الأتعاب بأقل من قيمتها، تضخيم المصاريف بإضافة مصاريف

وهمية مؤيدة بمستندات مزورة، عدم إعطاء إيصالات بالمبالغ المحصلة...

٢- أما بالنسبة إلى عملية الجرد، فكثيراً ما يلجأ المكلفون إلى الاحتيال والغش عن طريق البضائع الباقية لديهم في المخازن والمستودعات، ومن الوسائل المستخدمة:

- عدم إدراج بعض السلع الباقية في عملية الجرد بحجة أنها سلع تالفة.
- تقييم المواد الأولية والبضائع التامة الصنع والنصف مصنعة بقيم أقل من سعر التكلفة.

ولعل أهم الوسائل المتبعة في الغش هي التي تقع أثناء الجرد التقديري آخر السنة، حيث يرد فيه خسائر عن بضائع مسروقة وتالفة تحايلاً، مع وجود تلك البضائع بأحسن حالاتها في الواقع. من هنا يجب على مراقبي الضرائب مراقبة ومراجعة الجرد بالتدقيق في حركة البضاعة الصادرة والواردة، وذلك لتحديد قيمة الضرائب المستحقة على المكلف.

وبالنسبة إلى أشكال الغش الضريبي للتخلص من الضرائب الأخرى:

- ١- نعتقد أن الغش الضريبي الواقع على ضريبة الرواتب والأجور والتعويضات ومعاشات التقاعد يكاد يكون أمراً لا يذكر إذا ما قورن بالغش الحاصل في ضريبة الأرباح الحقيقية، ووسائل الغش للتخلص منها باتت معروفة للعيان، أهمها:

- عدم إدراج اسم العامل في الدفاتر الرسمية، فيعطى أجره وفقاً لسند صرف يدوّن عليه مثلاً نفقات نقل بضائع، أو شراء بعض الأغراض والحاجيات أو خدمات أخرى نثرية. ومما يساعد على عدم إدراج اسم العامل في السجلات الرسمية عدم جدية التفتيش من الإدارة.
- إدراج دخل العامل أقل مما هو معطى له للاستفادة من الإعفاء. وعدم إدراج التقديمات العينية والمكافآت في الدفاتر وذلك لإسقاطها من الضريبة.

هذا بالنسبة إلى أشكال الغش الضريبيّ للتخلص من الضريبة على الرواتب والأجور والتعويضات ومعاشات التقاعد.

- ٢- أما بالنسبة إلى الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة، فإن أهم أشكال الغش الضريبيّ للتخلص من هذه الضريبة هي:
- عدم الإبلاغ عن إيرادات القيم المنقولة من سندات وأسهم لعدم معرفة أصحابها الحقيقيين أساساً.
 - عدم ذكر فوائد في العقود المبرمة بين المدينين، فيسجل المبلغ كاملاً مع فائدته (تدمج الفائدة مع المبلغ) وذلك تحايلاً على الإدارة الضريبية.

- عدم توقيع عقود كتابية، فبدل العقد تُوقع شيكات مؤجلة لضمان الحقوق فقط وعدم استعمالها كواقعة منشئة للضريبة^{١٢}.

٣- أما بالنسبة إلى الضريبة على التركات والوصايا والهبات، فإنّ أساليب الغشّ للتخلص من هذه الضريبة سهلة للغاية. وأهم أشكال الغشّ المعتمدة للتخلص من هذه الضريبة بالنسبة إلى الأموال غير المنقولة هو العقود الصورية التي يبرمها المتوفى مع أبنائه أو أحد الورثة للتخلص من تلك الضريبة، ويكون ذلك من خلال بيع المورث تلك الأموال إلى الورثة بيعاً صورياً^{١٣}. أما الأموال المنقولة فيكفي تسلم الورثة لهذه الأموال وإخفاءها عن الدوائر المالية التي يصعب عليها مراقبة ما يمتلكه الفرد من أموال في منزله.

ومن الأساليب البسيطة للتخلص من ضريبة التركات والوصايا والهبات اصطناع ديون وهمية على التركة وذلك لتخفيف الضريبة، أو إخفاء بعض الأصول والقيم المعنوية كالشهرة التجارية أو براءات الاختراع.

٤- أما بالنسبة للضريبة على دخل الثروة العقارية، فأساليب الغشّ الضريبيّ للتخلص من هذه الضريبة متعددة، أهمها:

^{١٢} فإذا نفذ المدين التزامه أعاد المستفيد هذا الشيك له، وإذا لم ينفذ التزامه قام المستفيد باستلام قيمة الشيك إن كان له رصيد يغطيه وإلا كان المدين مرتكباً لجرم توقيع شيك بدون رصيد.

^{١٣} د. محمد زياد رمضان، المرجع السابق، ص ٥٠ وما بعده

- تفتتت الملكية بتوزيعها بعوض على أبناء المكلف بقصد الدخول في حدود الإعفاء^{١٤}.
- عدم الإبلاغ عن انتهاء شغور البناء وذلك للتخلص من الضريبة.

٥- أما فيما يتعلق بالضرائب الجمركية، فيتخذ الغشّ فيها الشكل السلبي وذلك بعدم الإقرار بالواقعة المنشئة للضريبة، كإنكار ملكية السلع المستوردة، أو إخفائها أو إخراجها خلسة من الوحدة الجمركية^{١٥}.

كما يتخذ الغشّ الضريبيّ للتخلص من الضرائب الجمركية أشكالاً أخرى تتمثل في إخفاء الأشياء المهربة في جيوب سرية ضمن حقائب السفر، أو إخفاء الأشياء المراد تهريبها في أماكن مستورة في جسم الإنسان، وكذلك التزوير في الإقرارات بإغفال ذكر بعض البضائع أو تغيير نوعها، أو تجنب تصدير واستيراد السلع عن طريق المنافذ الرسمية من موانئ ومطارات، أو رشوة موظفي الجمارك على اختلاف مهماتهم.

^{١٤} قد يتبادر إلى الذهن أن هذه الوسيلة مشروعة وليست من باب الغشّ الضريبيّ، إلا أن الصورية التي تضمنها هذا التوزيع أوجدت قرينة على سوء نية المكلف الأمر الذي صيغ هذا التصرف بعدم المشروعية.

^{١٥} د. سمحان حسين محمد وآخرون...، المالية العامة من منظور إسلامي، مرجع سابق، ص ١١٦

٦- أما بالنسبة إلى رسم الدمغة، فالصورة المعروفة للغشّ الضريبيّ فيها هي استعمال طابع دمغة سبق استعماله لأنه يمثّل وفاء سورياً لهذا الرّسم^{١٦}.

وبعد أن استعرضنا مختلف الأشكال التي قد يتّخذها الغشّ الضريبيّ بناءً على نوع الضّريبة المستهدفة، نستطيع القول إنّ الغشّ الضريبيّ يستهدف وعاء الضّريبة، سواء أكان هذا الوعاء دخلاً أو إنفاقاً أو رأس المال^{١٧}.

- فقد يكون وعاء الضّريبة الدخل:

فإذا كان وعاء الضّريبة دخل العمل وكان صاحب الدخل عاملاً (أجيراً) تخلص المكلف من الضّريبة بعدم تسجيل عقد العمل. وإذا كان صاحب الدخل من أصحاب المهن الحرة (مهندس، طبيب، محام...) أو حرفي (تمديدات صحية، خياط...) تخلص المكلف من الضّريبة بعدم تسجيل نشاطه، أو بكتّم بعض العمليات، وبالتالي عدم تسجيلها ضمن إيراداته، أو بتضخيم النفقات المسموح خصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة، أو عن طريق التواطؤ مع الإدارة الضريبية المكلفة بتقدير هذا الوعاء، بتقديره بأقل من حقيقته .

^{١٦} الطابع هو طريقة من طرق استيفاء الرسوم، يلصق المستفيد من الخدمة طوابع بقيمة مساوية للبذل المحدد للخدمة أو يستعمل أوراقاً خاصة مدفوعة بقيمة الرسوم القضائية والمالية.

^{١٧} د. السويسي فاطمة، المالية العامة، (د.ط)، طرابلس، المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠٠٥م، ص ٢٢٨ وما بعدها.

وإذا كان وعاء الضريبة دخل رأس مال (إيرادات الأبنية، فوائد الودائع...) تخلص المكلف من الضريبة بعدم تسجيل العقد مصدر الدخل "عقود إيجارات الأبنية"، أو بتسجيل العقد مصدر الدخل بأقل من حقيقته، أو بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية بتقديره بأقل من حقيقته عندما يكون هذا التقدير منوطاً بها (القيمة التأجيرية للأبنية المشغولة من قبل مالكيها).

وإذا كان وعاء الضريبة دخل العمل ورأس المال (تجارة، صناعة، زراعة) فإن إمكانية المكلف في التخلص من الضريبة كبيرة، فوعاء الضريبة هنا هو الدخل الصافي الناتج عن تضافر عوامل الإنتاج "عمال، مواد أولية، رأس مال" ويتم تقديره إما عن طريق إقرار المكلف وبموافقة الإدارة الضريبية، وإما عن طريق الإدارة الضريبية. وهنا يجد المكلف ضالته ليتخلص من الضريبة، سواء بتقديم إقرار غير صحيح لمصلحة الضرائب، أو بكتم بعض الصفقات المكونة إيراداتها لوعاء الضريبة، أو زيادة التكاليف والأعباء المسموح حسمها، أو بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية ليتم تقدير الوعاء بأقل من حقيقته بقدر الإمكان، أو بالاثنين معاً بتقديم إقرار غير صحيح وتوافق عليه الإدارة الضريبية.

- وقد يكون وعاء الضريبة الإنفاق:

فإذا كانت ضرائب جمركية، سواء كانت على الواردات أم على الصادرات، تخلص المكلف من الضريبة بإدخال السلع المستوردة

أو إخراج السلع المصدرة خلصة دون أن تمر بالمراكز الجمركية المحددة، أو عن طريق الفواتير المزدوجة. فقد جرت عادة كثير من التجار على أخذ فاتورتين من البائع، فاتورة تبين القيمة الحقيقية للبضاعة ليُحاسب على أساسها، وفاتورة مخفضة ليدفع الضرائب على أساسها، أو عن طريق تقديم إقرار غير صحيح يسجل فيه الحرير الطبيعي على أنه اصطناعي مثلاً، أو سلعاً جديدة على أنها مستعملة، أو يقلل فيه عدد السلع أو حجمها أو وزنها، وهذا كله يتم أمام أعين الإدارة الجمركية و ربما بمباركتها التي هي المعين الأول لتحقيق ذلك مقابل مبلغ معين^{١٨}.

- وقد يكون وعاء الضريبة رأس المال:

فإذا كان وعاء الضريبة أموالاً منقولة (تحف، مجوهرات، أوراق نقدية، أوراق مالية...)، تخلص المكلف من الضريبة بإخفائها مادياً عن أعين الإدارة، أو قانونياً بالتستر وراء بعض القوانين، كسرية المصارف بالنسبة للأموال المودعة في البنوك أو في صناديقها أو سرية البورصة بالنسبة للأوراق المالية (أسهم وسندات...).

وإذا كان وعاء الضريبة أموالاً ثابتة (عقارات، أراض) تخلص المكلف من الضريبة بالتواطؤ مع الإدارة بتقدير قيمة هذه الأموال (وعاء الضريبة) بأقل من حقيقتها.

^{١٨} د. السويسي فاطمة، المالية العامة، المرجع السابق، ص ٢٣٠

وتجدر الإشارة أخيراً إلى أنّ الغشّ الضريبيّ في سورية يتخذ عملياً عدة أشكال يمكن أن نؤطرها في البنود الرئيسة الآتية^{١٩}:

١- كتمان النشاط كلياً بحيث لا تصل عنه أية معلومات موثقة للدوائر المالية وبالتالي لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق، وهذا أكثر أشكال الغشّ أماناً، ويشمل:

أ- جميع وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكالاتهم أصولاً، وهذا واحد من أوسع أنواع التهرب.

ب- عدد كبير من مصانع صغيرة وورش مقاولات ومكاتب تجارة وخدمات مختلفة تعمل بدّون أي ترخيص، وتبلغ عشرات الآلاف؛ ويقدر حجم الصناعة غير المرخصة في القطاع الخاص معادلاً لحجم المرخص منها تقريباً^{٢٠}.

ج- المدرّسون الذين يقومون بإعطاء دروس خصوصيّة في البيوت وأعدادهم بعشرات الآلاف.

د- كلّ من يمارس نشاطاً يحقق له دخلاً دون أن يُعلم عنه الدوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب.

^{١٩} سعيّفان سمير، "التهرب والتهريب.. مقارنة صريحة رؤيا في الإصلاح الضريبيّ والجمركي في سورية"، جمعية العلوم الاقتصاديّة السورية، (د.ت)، ص ٢ وما بعدها

^{٢٠} سعيّفان سمير، المرجع نفسه، ص ٢

٢- إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية، وهذا يحدث خاصة في النشاطات الداخلية التي لا تدخل الدولة فيها كطرف، ولا تمرّ هذه النشاطات على أي دائرة حكومية لأي سبب كان.

٣- زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي، حيث يتم زيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعية أو النفقات الإدارية، وذلك بقصد تقليص الأرباح الظاهرة وبقصد التعويض عن تكاليف قوة العمل (الأجور) حيث يتم التصريح عن عدد أقل من قوة العمل وسداد ضرائب أجور أقل، ويلجأ إلى هذه الطريقة خاصة المكلفون بضرائب عقود تنفيذ أعمال حكومية حيث تتوفر قيمها الحقيقية لدى الدوائر المالية.

٤- تخفيض سعر مبيع السلع والخدمات ما أمكن ذلك (تخفيض الإيرادات)، وسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير، ويلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المالية في بياناتهم، وهنا توجد إشكالية، فالمستورد يقوم عادةً بتخفيض أسعار السلع في فواتير الاستيراد من أجل التهرب الجمركي بما يزيد عن ٢٠ - ٣٠% من الأسعار الحقيقية، مما يضطره لأن يضع سعر مبيع لا يزيد كثيراً عن السعر المثبت في فواتير الاستيراد بينما سعر المبيع الحقيقي يزيد بنحو ١٠ - ٣٠%، أي أن سعر المبيع الحقيقي يزيد بنحو ٣٠ - ٦٠% من سعر فواتير الاستيراد مما يمكن ملاحظته بسهولة من قبل مراقب الدخل بل والتأكد منه.

٥-تنظيم رخص استيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجارة (أقربائهم أو بعض العاملين لديهم) وذلك بقصد الاستفادة من المعدلات المنخفضة لضرائب الشرائح الأولى، وبقصد التهرب من الحصول على براءة ذمة مالية للمستورد نفسه الذي تأخر عن سداد ضرائبه.

٦-مكلفو ضريبة الدخل المقطوع، وتشمل هذه الفئة صغار التجار والحرفيين وأصحاب الحوانيت وأصحاب المهن العلمية من أطباء وصيادلة ومهندسين ومحامين ومحاسبين قانونيين ومن شابههم، وهم غير مطلبيين بتقديم بيانات ضريبية، حيث يقوم مراقبو الضرائب بزيارتهم ميدانياً (هكذا يفترض) والتعرف على حجم نشاطاتهم بمختلف السبل لتقدير أرباحهم ومن ثم فرض الضريبة المناسبة.

وفي الواقع فإن زيارات الاستطلاع نادراً ما تتم، ويتم فرض الضريبة وفق أسس غير علمية، مما يخلق تمايزاً غير عادل بين المكلفين، ويفسح المجال أمام تدخلات فاسدة. ونعتقد أن عدد المراقبين في الدوائر المالية لا يكفي للقيام بواجبهم على هذا النحو ولا تتوفر لديهم الوسائط الكافية لذلك.

وتجدر الإشارة إلى أن غالبية دافعي ضرائب الدخل المقطوع يدفعون ضرائب معتدلة أو منخفضة، مع وجود حالات تكون فيها الضريبة مرتفعة، ومن جهة أخرى يوجد جزء كبير من هؤلاء يدفع أقل بكثير مما يستحق على دخله الحقيقي، وبعض هؤلاء رجال أعمال حقيقيون، ورغم ذلك يسدد بعضهم الآلاف من الليرات فقط كضريبة عن دخل يصل إلى بضعة ملايين وأكثر، مثل أصحاب المحلات في الأسواق الرئيسية في المدن وأصحاب الورش

الصناعية، وجزء من أصحاب المهن العلمية كالأطباء والمحامين والعديد من صغار التجار.

٧- الغشّ الحاصل في ضريبة دخل الرواتب والأجور، حيث لا يقوم أصحاب الأعمال في القطاع الخاص بسداد ضريبة دخل الأجور والرواتب عن معظم العاملين لديهم، وذلك في سبيل الحصول على يد عاملة أقل تكلفة، إضافة إلى عدم تسجيل العاملين في التأمينات الاجتماعية، وللأسف فإن الدوائر المالية لا تفرض أية رقابة على هذا الموضوع، أما رقابة وزارة الشؤون الاجتماعية فهي شكلية ويشوبها الكثير من الفساد^{٢١}.

٨- يقوم المكلفون بتقديم بيانات خاسرة أو بأرباح قليلة، وذلك بهدف تأخير دفع الضريبة ما أمكن ، ربما لسنوات عديدة إلى حين قيام الدوائر المالية بمراجعتها وقبولها شكلاً ورفض نتائجها وتكليف المكلف وفق مبدأ التقدير (التكليف المباشر)، وهذا التأخير يتيح للمكلف استعمال مبلغ الضريبة طيلة مدة التأخير، على الرغم من فرض الدوائر المالية لفائدة قدرها ٠.٨٣% شهرياً (١٠% سنوياً) عن كامل مدة التأخير، إذ يلجأ المكلف إلى إقامة دعوى أمام القضاء الإداري ضد الدوائر المالية ويحصل على قرار بوقف دفع الفوائد إلى حين البت في الدعوى الذي يتم تأخير عاده إلى حين صدور مرسوم عفو عن هذه الفوائد.

^{٢١} سعيغان سمير، المرجع السابق، ص ٥

٩- تغيير التكيف القانوني للتصرف، كإخفاء الهبة العائلية بعقد بيع صوري^{٢٢}.

وأخيراً نرى من المفيد أن نورد فيما يلي بعض الأمثلة عن حالات الغشّ الضريبيّ على سبيل المثال وليس الحصر، والتي وردت في التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م، وهي^{٢٣}:

أولاً: مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية: إن من أهم واجبات مكلف ضريبة دخل الأرباح الحقيقية التي تضمنها القانون رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ تتلخص بما يلي:

- (١) مسك قيود منتظمة وكاملة تظهر نتائج أعماله الحقيقية.
- (٢) تقديم بيان سنوي ضمن مهلة محددة يتضمن تحديد نتائج أعماله وكذلك تقديم بيان تصفية يتضمن نتائج التصفية الكلية أو الجزئية في حال وجودها وإلزام الورثة عند وفاة مورثهم (في حال قيامه باستثمار مؤسسة فردية) بتقديم بيان بنتائج الأعمال لغاية تاريخ الوفاة.

^{٢٢} حيث جاء في القرار رقم ٣٥٢/١/٢٠٠٣ أساس ١٢٥١ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا السورية: "أن الأصل السائد في عمليات التنازل عن العقارات التي يجريها الأب لمصلحة أولاده هي أن تكون بدوّن مقابل وتأخذ حكم الهبة إلا إذا ثبت بالدليل القاطع أن التنازل كان عن طريق البيع الحقيقي ولا مجال للاعتداد بالعقد العقاري المنظم من أجل نقل الملكية في السجل العقاري بل لا بدّ من تقديم الدليل المبين الذي يؤكد بشكل لا ريب فيه حصول البيع بين الأب وأولاده خلافاً للأصل السالف ذكره".

منشور في مجموعة مبادئ المحكمة الإدارية العليا السورية ٢٠٠١م - ٢٠٠٤م
^{٢٣} نلاحظ أن المشرّع السوري استعمل عبارة التهرب الضريبيّ وليس عبارة الغشّ الضريبيّ.

٣) إرفاق صورة عن حسابات النتائج والميزانية.

٤) حفظ الدفاتر والوثائق لمدة عشر سنوات وإبرازها عند الطلب.

٥) تسديد الضريبة عن الأرباح المصرح بها خلال مهلة (٣٠) يوماً من تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيانات.

ومن خلال دراسة هذه الواجبات نستطيع القول أن الغشّ الضريبيّ

يتمثل بما يلي:

١- إنّ عدم التقيد بواجب مسك الدفاتر وإبرازها عند الطلب يعتبر من

واقعات التهرب الضريبيّ وتطبق العقوبات الواردة في القانون

عن كامل الضريبة المقدّرة.

أما في حالة مسك المكلف قيود غير كاملة فإن واقعة إخفاء إحدى

الفعاليات أو أكثر يعتبر من واقعات التهرب الضريبيّ وهنا يجب تحديد

أرباح الجزء المخفي وغير المصرّح به وبالتالي تحديد ضريبة هذا

الجزء المخفي وذلك بتطبيق الشرائح والمعدلات العليا المطبّقة في

التكليف وفرض العقوبات المنصوص عنها في القانون / ٢٥ / لعام /

٢٠٠٣ / على هذا الجزء من الضريبة فقط.

هذا ولا بدّ من الإشارة إنّ القول بالإخفاء أو عدم مسك القيود لا يمكن

تطبيقه إلا بعد انتهاء العام وإغلاق القيود والحسابات وانقضاء مهلة

تقديم البيانات السنوية.

٢- فيما يتعلق بالبيانات الواجب تقديمها من قبل مكلفي الأرباح الحقيقية وتطبيقاً لأحكام القانون رقم (٢٥) فإنه لابدّ من التمييز بين المكلفين المسجلين لدى الدوائر المالية بصفتهم مكلفين بزمرة الأرباح الحقيقية وبين المكلفين غير المسجلين. بالنسبة للمكلف المسجل لا يعتبر عدم تقديم البيان ضمن المهلة القانونية واقعة تهرب ضريبي إلا بعد إنذاره لتقديم البيان فإن امتثل فلا تطبق عليه عقوبات القانون رقم / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣ / أما إذا لم يمتثل فعندها يعتبر ذلك دليلاً على نية التهرب الضريبي وبالتالي تطبق العقوبات المنصوص عليها في القانون المذكور.

أما المكلف غير المسجل فإن مضي المهل القانونية وعدم تقديم البيانات المتوجبة قانوناً يعتبر كافياً لاعتبار نية التهرب الضريبي متوفرة وتطبيق العقوبات عليه. وهنا لا بدّ من الإشارة إلى وجوب الانتظار إلى ما بعد انتهاء المهلة القانونية الممنوحة للتصريح قبل ضبط الواقعة من قبل العاملين في مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها. كما انه لا بدّ من الإشارة إلى أن التأخير في تقديم البيانات دون أن يتم ضبط الواقعة من قبل العاملين المذكورين آنفاً لا يوجب تطبيق عقوبات القانون رقم / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣ / وإنما يكتفى بفرض العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ /.

٣-طالب قانون ضريبة الدخل بموجب المادة / ١٤ / منه بأن يرفق مع البيان والميزانية وحسابات النتائج و الخ كما أن الجداول والمعلومات التي يطالب بها المكلفون بموجب قرار من وزير المالية استناداً للقانون رقم / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣ / تعتبر متممة للمرفقات المنصوص عنها في المادة (١٤). وإن عدم إرفاق أي من هذه الجداول والمعلومات لا يعتبر من واقعات التهرب الضريبي ما لم يتم مطالبة المكلف بها خطياً وثبتت امتناعه عن الإستجابة وذلك بتسطير المطالبة خطياً على البيان حين تقديمه وفي حال عدم القيام بذلك فيجب مطالبة المكلف بكتاب خطي لاحق لتقديمها خلال مهلة لا تتجاوز عشرة أيام ويعتبر من قبل البيان دون لفت نظر المكلف لهذا النقص خطياً مقصراً بواجباته الوظيفية وموجباً لمعاقبة الموظف مسلكياً.

٤ -طالب قانون ضريبة الدخل مكلفي زمرة الأرباح الحقيقية بحفظ الدفاتر والوثائق لمدة (١٠) سنوات وإنّ عدم حفظها وإبرازها عند الطلب يعبر عن نية التهرب الضريبي، وبالتالي يجب ضبط مثل هذه الوقائع وفرض العقوبات المنصوص عنها في هذا القانون.

- أما في حال انتهاء دراسة التكليف واكتسابه الدرجة القطعية قبل انتهاء السنوات العشر فإن ذلك يحول دون اعتبار عدم الاحتفاظ بالدفاتر من واقعات التهرب الضريبي.

٥ - أعطى قانون ضريبة الدخل مكلفي الأرباح الحقيقية مهلة (٣٠) يوماً لتسديد الضريبة المترتبة عن الأرباح المصرح بها وحيث أنّ التأخير في

تسديد الضريبة لا ينطوي على نية التهرب الضريبي بعد أن صرح عن أرباحه في البيان المقدم ففي هذه الحالة لا يعتبر عدم القيام بهذا الواجب واقعة تهرب ضريبي وبالتالي فلا تطبق العقوبات المنصوص عنها في القانون رقم / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣ / ويلاحق المكلف في هذه الحالة بالضريبة المحقة وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة مع فرض العقوبات المنصوص عنها في قانون ضريبة الدخل وقانون جباية الأموال العامة فقط.

ثانياً - بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع :

ألزم قانون ضريبة الدخل مكلفي زمرة الدخل المقطوع بتقديم بيان مباشرة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ بدء الممارسة ومباشرة العمل كما ألزمهم بتقديم بيان يتضمن إعلام الدوائر المالية في بعض الحالات كتبديل الفعالية أو إضافة أو وقف إحدى الفعاليات أو تبديل مكان ممارسة العمل أو الشخصية المستثمرة وأن عدم القيام بهذه الواجبات أو أي منها والتي تضبط من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي شريطة تنظيم ضبط قانوني خطي بها من قبل العاملين المذكورين بغية تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القانون على كامل الضريبة المتوجبة في حال المباشرة لأول مرة أو على (فروقات الضريبة) التي ستظهر في الحالات الأخرى .

ثالثاً - بالنسبة لمكلفي ضريبة دخل الرواتب والأجور:

ألزم قانون ضريبة الدخل الجهات التي تستخدم عمالاً باقتطاع ضريبة الرواتب والأجور عند دفع هذه الرواتب وتوريدها للخزينة ضمن مهل محددة بعد تنظيم جداول بها.

وبالتالي فإنّ عدم القيام بهذا الواجب بصورة كاملة أو القيام به جزئياً (أي تقديم جداول جزئية لا تتضمن كامل الأسماء) تعتبر من واقعات التهرب الضريبي التي يمكن ضبطها ومن ثمّ تطبيق العقوبات عليها بصورة كاملة في حال عدم تقديم البيان، أو جزئياً عن الضريبة التي ستفرض على الأسماء المخفأة شريطة أن يذكر الاسم ويرفق بتصريح خطي من العامل إن أمكن في حال عدم تضمين الجداول كامل أسماء هؤلاء العمال. وهنا لا بدّ من الإشارة إلى أنّ قيام ربّ العمل بتقديم جداول الرواتب وتسديد الضريبة المترتبة تحول دون تطبيق واقعات التهرب الضريبي على العمال في حال عدم قيامهم بالواجبات المطالبين بها.

رابعاً - رسم الإنفاق الاستهلاكي :

تشمل واجبات البائع أو المستثمر في معرض تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم وتوريده للخزينة^{٢٤} ما يلي:

(١) تقديم بيان ممارسة للدوائر المالية خلال المدة المحددة في المادة (٣/أ) من القانون رقم / ١٨ / لعام / ١٩٨٧ .

^{٢٤} وفق ما ورد في التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ م

٢) تقديم السجلات والدفاتر والفواتير إلى الدوائر المالية المختصة لمهرها أصولاً.

٣) تحرير فاتورة أو عقد عن كل عملية بيع أو شراء أو تقديم خدمة تخضع لرسم الإنفاق الاستهلاكي.

٤) مسك السجلات والقيود التي تظهر حركة البضاعة المتداولة والخدمات المؤداة في محله أو منشأته أو في مكان ممارسة العمل وأن يبرز العقود المنظمة عند الاقتضاء.

٥) أن يقدم للدوائر المالية خلال العشرة أيام الأولى بعد انقضاء كل ثلاثة أشهر بيان بالمبيعات أو بدل الخدمات المؤداة في الأشهر الثلاثة السابقة وأن يسدد الرسم المترتب على هذا البيان فور تقديمه.

وإنّ عدم القيام بأي واجب من الواجبات المذكورة أعلاه يعتبر واقعة من واقعات التهرب الضريبي في حال اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

باستثناء واجب تسديد الرسم فلا يخضع لذلك بعد أن يكون المكلف قد قام بواجباته الأخرى ويبقى خاضعاً للعقوبات المنصوص عليها في القانون (١٨) لعام / ١٩٨٧ / والنصوص القانونية الأخرى السارية المفعول.

خامساً - بالنسبة لمكلفي قانون ضريبة ريع العقارات:

أخضع القانون رقم / ١٧٨ / لعام / ١٩٤٥ / وتعديلاته جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها للضريبة وعلى المكلفين تقديم بيان في الحالات التالية:

- ١- خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إنجاز البناء على الهيكل.
 - ٢- خلال ثلاثة أشهر بعد الانتهاء من عملية إكساء البناء.
 - ٣- خلال تسعين يوماً من تاريخ إعلان ختام أعمال التقدير العام في حال عدم تخمين العقار بالتقدير العام.
 - ٤- الإيجار لغير السوريين وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبرام العقد.
 - ٥- الإبلاغ عن وصول الآلات إلى مكان التركيب.
 - ٦- الإبلاغ عن تركيب الآلات بعد الانتهاء وخلال ثلاثة أشهر.
- وإنّ عدم تقديم أي من المعلومات المذكورة أعلاه والتي يترتب عليها، ضرائب واجبة التسديد تعتبر واقعة من واقعات التهرب الضريبيّ ويطبّق على الضريبة أو فرق الضريبة العقوبات المنصوص عنها في القانون رقم / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣ / في حال اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبيّ.

سادساً-بالنسبة لمكلفي رسوم الملاهي:

(١) بموجب قانون رسم الملاهي وتعديلاته تخضع الفئات التالية للرسم:
أ- الفئة الأولى: دور التمثيل والسينما ذات الصفة الدائمة ويستوفى الرسم عن هذه الفئة بمعدل ٥% من قيمة بطاقة الدخول إلى دور السينما والمسارح.

ب- الفئة الثانية: المقاهي والمحلات التي تعزف فيها الموسيقى أو يرقص فيها أو غيرها من الملاهي ذات الصلة الدائمة ويستوفى الرسم عن هذه المحلات في حال وجود بطاقات دخول بمعدل ١٠% من قيمة البطاقة وفي حال عدم وجود بطاقات دخول يستوفى الرسم بمعدل (٥) ل.س عن كل متر مربع يومياً ويتم التسديد كل ١٥ يوماً حيث يقدم المستثمر بياناً للدوائر المالية في اليومين الأول والسادس عشر من كل شهر ويسدد الرسم وفقاً للبيان.

ج- الفئة الثالثة: جميع حفلات الرقص والحفلات الموسيقية وغيرها من الملاهي التي تقام بمناسبات خاصة خارج الأماكن السابقة ويستوفى الرسم بمعدل ١٠% من قيمة بطاقة الدخول وفي حال عدم وجود بطاقة دخول يستوفى الرسم بمعدل (٥) ل.س عن كل متر مربع ويتم تسديد الرسم بعد انتهاء الحفلة بموجب بيان يقدم للدوائر المالية أصولاً.

(٢) قضت المادة (٧) من القانون انه يترتب على من يرغب باستثمار أحد المحلات التي تدخل في الفئتين الأولى والثانية بأن يقدم للدوائر المالية بياناً يذكر فيه (اسم المستثمر - نوع اللهو - عدد المقاعد أو مساحة المحل - أسعار بطاقات الدخول).

٣) كما قضت المادة (١٤) من القانون بأن يترتب على متعهد حفلات الملاهي ذات الفئة الثالثة أو منظّمها أو مديرها بأن يقوموا قبل المباشرة بالعمل بتقديم بيان خطي إلى الدوائر المالية المختصة يتضمن:

(اسم مدير الحفلة أو ملتزمها أو منظّمها - عدد البطاقات المعروضة للبيع وقيمها - نوع الحفلة والمحل الذي ستقام فيه. (في ضوء ما تقدّم فإن عدم تقديم البيان المنصوص عليه في المادتين (٧ و ١٤) من القانون يعتبر من واقعات التّهرب الضريبيّ كذلك فإن عدم تنظيم بيان بالبطاقات المباعة لمرتادي دور السينما والمسارح يعتبر من حالات التّهرب الضريبيّ وكذلك عدم تقديم بيان بالبطاقات المباعة لمرتادي حفلات الملاهي ذات الفئة الثالثة يعتبر من حالات التّهرب الضريبيّ في حال اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التّهرب الضريبيّ.

مع الإشارة إلى أنّ عدم تسديد الرسم فور تقديم البيان لا يعتبر من واقعات التّهرب الضريبيّ ويخضع للعقوبات المنصوص عليها بقانون رسوم الملاهي.

سابعاً - بالنسبة لمكلفي رسوم المواد الكحولية:

فرضت المادة (٢) من قانون رسوم المواد الكحولية رسماً مالياً على المواد الكحولية بنسبة (١٠%) من سعر البيع.

كما تضمنت أحكام القانون المذكور أعلاه أنه لا يجوز إنشاء معمل للمواد الكحولية إلا بموجب ترخيص من قبل الدوائر المالية كما لا يجوز:

-إخراج المواد الكحولية من المعمل قبل إصاق لصاقات المواد الكحولية عليها حسب النوع والعبوة.

- إخراج المواد الكحولية المستوردة من أمانات الجمارك قبل إصاق لصاقات المواد الكحولية عليها ما لم يكن مثبتاً عليها من بلد المنشأ أنها مستوردة خصيصاً للجمهورية العربية السورية.

كما لا يجوز نقل المواد الكحولية من دون إجازة نقل ترافقها بين المحافظات، وفي داخل المدن بموجب فواتير ممهورة من قبل الدوائر المالية. في ضوء ما تقدّم فإن واقعات صنع المواد الكحولية من دون رخصة وكذلك نقلها دون إجازة نقل أو دون إصاق لصاقات المواد الكحولية عليها أو إخراجها دون تقديم البيان للدوائر المالية وتسديد الرسم تعتبر من واقعات التهرب الضريبي في حال اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

ثامناً-بالنسبة لمكلفي ضريبة الانتاج الزراعي:

فرض القانون رقم (٣٨٤) لعام ١٩٥٧ وتعديلاته ضريبة الانتاج الزراعي على:

* البذور الزيتية لاستخراج الزيوت النباتية (عدا بذر القطن).

* الشوندر السكري.

تحدد بقرار من وزير المالية طرق استيفاء الضريبة في المؤسسات الكبرى للتحويل التي تمسك قيوداً حسابية ومنظمة ومقبولة لدى الدوائر المالية.

يقدم صاحب المؤسسة بياناً بالكميات المحولة في مؤسسته كل ١٥ يوماً ويسدد الضريبة خلال خمسة أيام التالية.

بناءً على ما تقدم فإن عدم تقديم البيان المذكور أعلاه يعتبر واقعة من واقعات التهرب الضريبي في حال ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

أما في حال تقديم البيان وعدم التسديد فلا تعتبر هذه من واقعات التهرب الضريبي وبالتالي لا تخضع للعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون. وبعد هذا الاستعراض لبعض الضرائب والرسوم وبيان واقعات التهرب الضريبي الواجب ملاحقتها وضبطها وفرض العقوبات المنصوص عنها في القانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ وقياساً على ما ورد أعلاه فإنه يمكن القول بما يلي:

١- إن لكل ضريبة أو رسم واجبات فرضها القانون على المكلفين بها ويجب دراسة هذه الواجبات وحصر كل واجب يؤدي عدم القيام به إلى عدم طرح الضريبة أو الرسم وتحصيلها يعتبر من واقعات التهرب الضريبي يجب ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وتنظيم محضر ضبط قانوني بالواقعة وإحالتها للإدارة المالية المختصة من أجل فرض الضريبة أو الرسم أو العقوبات المنصوص عليها في القانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣.

٢- إن هناك العديد من الرسوم تقوم المؤسسات والدوائر العامة باستيفائها وتوريدها للخزينة عند تقديم الخدمة التي تخضع لهذا الرسم فإن ذلك ينفي

وجود واقعة تهرب ضريبي وفرض العقوبات المنصوص عليها بالقانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ وهذه الرسوم هي (رسم الملح - رسم التبغ - رسم المناجم والمقالع وحق الدولة - رسوم الميناء والفنائر - رسم المغتربين - رسم الاسلحة - الرسوم القضائية - رسوم كتاب العدل - رسوم الامن العام - رسم الخروج من الاراضي السورية - الرسوم الصحية - رسوم الصيد - حماية الملكية التجارية والصناعية - رسوم الطيران - رسوم الاثار والمتاحف - رسوم تكاليف الري - النقل البحري - رسوم السيارات - رسم الاسمنت - رسم المواد المشتعلة - رسم السكر - رسم مقطوعية الكهرباء - رسوم الترانزيت والعبور - رسوم التسجيل العقاري - رسوم اجهزة التلفزيون - رسم الاحصاء - رسوم التجارة الخارجية - عوائد البترول - رسوم دعم السينما - الرسوم القنصلية - رسوم البلديات).

وبعد أن استعرضنا مختلف أشكال الغشّ الضريبيّ نوّكد أنّ هذه الأشكال هي من باب الأمثلة فقط وذكرناها كمحاولة لإيضاح ظاهرة الغشّ الضريبيّ التي وصفناها بأنّها جريمة الأذكياء، وبالتالي يبقى الواقع العملي مفتوحاً لأشكال جديدة تندرج في إطار الغشّ الضريبيّ.

المبحث الثاني

خصوصية الغش الضريبي

الغش الضريبي هو استعمال المكلف بالضريبة وسائل غير مشروعة للتخلص من العبء الضريبي الذي يستهدف نشاطه الاقتصادي كلياً أو جزئياً. وتجدر الإشارة إلى أن الغش الضريبي هو إحدى الظواهر التي تهدف إلى التخلص من العبء الضريبي كالتجنب الضريبي والتخطيط الضريبي.

ونظراً لما تحتويه هذه الظاهرة من وسائل الغش والخداع فإن المشرع جرم هذا السلوك.

وعليه فإننا سوف نحاول في هذا المبحث تمييز ظاهرة الغش الضريبي عن غيرها من الظواهر المشابهة، كما سوف نحاول بيان جريمة هذه الظاهرة، وذلك كما يلي:

المطلب الأول: إشكالية المفاهيم المشابهة للغش الضريبي.

المطلب الثاني: تجريم الغش الضريبي.

المطلب الأول

إشكالية المفاهيم المشابهة للغش الضريبي

من الطبيعي أن تتمثل ردة فعل المكلف على الوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية لتحصيل الإيرادات بمحاولات كثيرة لتفادي عملية اقتطاع وارداته أو الإنقاص من حجمها، وهذا ما اصطلح على تسميته بالتهرب من الضريبة. ودرج الفقهاء على تقسيم التهرب الضريبي إلى نوعين، الأول: تهرب مشروع يسمى بـ "التجنب الضريبي" وبموجبه يتمكن بعض المكلفين من استغلال بعض الثغرات التي لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة المستحقة أو جانب منها، والثاني: تهرب غير مشروع وهو "الغش الضريبي" الذي يظهر إلى عالم الوجود حين يعتمد بعض المكلفين إلى إتباع أساليب الغش والخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي، بقصد تخفيض القيمة الحقيقية للضريبة المستحقة عليهم.

ومن جهة أخرى قد يسعى المكلف إلى ممارسة نشاط معفى من الضرائب أو مفروض عليه ضرائب أقل من الأنشطة الأخرى.

ومن جهة ثالثة قد يكون المكلف ملتزماً بالقوانين الضريبية ولكن في إطار سعيه في تصرفاته ونشاطاته إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، من الممكن أن يظهر بمظهر سيئ النية نتيجة وقوعه في أخطاء أثناء تقديره للوعاء الخاضع للضريبة.

وعليه فإننا سوف نحاول في هذا المطلب تمييز ظاهرة الغش الضريبي عن كل من التجنب الضريبي، والتخطيط الضريبي، والخطأ، وذلك في الفروع الآتية.

الفرع الأول

تمييز الغش الضريبي عن التجنب الضريبي

تجنب الضريبة يعني العمل على عدم الالتزام بها دون مخالفة التشريعات الضريبية، ويحدث ذلك في حالة استفادة المكلفين الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي^{٢٥}، وذلك عن طريق استعانة المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة هذه الثغرات أو مواطن الخلل في هذا التشريع^{٢٦}.

ويُعرفه آخرون^{٢٧} بأنه "ترتيب للأمر على شكل صفقات محددة، ذات صفة قانونية، تؤدي إلى خفض الضريبة عما كان يمكن أن تصل إليه". أو هو "تغيير المكلف لسلوكه على نحو يخفض التزامه الضريبي، فلا يوجد في التجنب الضريبي أي شيء غير قانوني في الظاهر".

^{٢٥} د. العبيدي سعيد علي محمد، اقتصاديات المالية العامة، ط ١، عمان، دار دجلة، ٢٠١١م، ص

١٤٩

^{٢٦} د. شامية أحمد زهير، د. الخطيب خالد، المالية العامة، (د.ط)، عمان، دار زهران للنشر،

١٩٩٧م، ص ٢٠٥

^{٢٧} د. جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، مرجع سابق،

وقد درج الفقه على تسمية التجنب الضريبي بالتهرب المشروع من الضريبة، ومن جانبنا فإننا لا نستطيع التسليم بذلك، حيث أن وصف التهرب بالمشروعية أمر لا يتفق والموضوعية العلمية، فضلاً عن التناقض والتضاد الظاهر في التعبير ذاته، لأنه يفيد ضمناً أن المشرع يحمي مثل هذا التهرب، أي أنه تهرب مرخص به من جانب المشرع. وهذه معان لا يمكن أن تكون صحيحة أو مستساعة^{٢٨}.

وبناء على ما سبق، فإن ما يطلق عليه وصف "التهرب المشروع" ليس في الواقع إلا تجنباً ضريبياً صرفاً، وهو تصرف غير مجاف لنص القانون، ولا يمكن أن يدخل في نطاق التهرب، حتى ولو كان من شأنه أن يؤثر على الحصيلة وأن يضر بالخزينة العامة. وهكذا فإن التجنب الضريبي ظاهرة اقتصادية مستقلة عن التهرب^{٢٩}، وبعبارة أخرى إن التجنب الضريبي ظاهرة مختلفة عن ظاهرة الغش الضريبي، وفيما يلي بيان ذلك^{٣٠}.

بداية يمكن القول إن المكلف يستطيع أن يتجنب تأدية الضريبة عبر طريقتين: سلبية وإيجابية.

فالطريقة الأولى وهي الطريقة السلبية تتمثل بالامتناع عن القيام بالأعمال والنشاطات سواء ما كان منها في مجال التجارة، أو الصناعة، أو

^{٢٨} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الثاني، ٢٠٠٠م، ص ١٦١

^{٢٩} د. جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، مرجع سابق، ص ١٠٠

^{٣٠} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مرجع سابق، ص ٢١ وما بعده

الخدمات، وذلك لكي لا يحقق إنتاجاً خاضعاً للضريبة، وفي المقابل يمارس أعمالاً من تلك التي لا تدخل في عداد الأوعية الخاضعة للتكليف الضريبي.

ولكن في واقع الأمر لا يستطيع المكلف أن يمتنع عن ممارسة الأعمال الخاضعة للضريبة^{٣١}. فالفرد لضمان استمرار حياته لا يستطيع الامتناع عن تحقيق الدخل بغرض الامتناع عن دفع الضريبة لذلك لا يبقى له سوى الأسلوب الآخر وهو الطريقة الإيجابية والتي تتمثل في البحث عن الثغرات القانونية في القوانين الضريبية للنفاز منها. فمهما كان التشريع الضريبي محكماً فإن المكلف يستطيع دائماً إيجاد بعض الثغرات التي ينفذ منها لتجنب الضريبة. وتصرفه هذا ممكن أن يكون مصحوباً بالنية الحسنة^{٣٢} أو مشوباً بالقصد السيئ، ففي الحالة الأولى لا غبار عليه، في حين أنه في الأخرى ولو لم تطلق عليه أحكام القانون لا يلقي تصرفه رضاء من جانب الجماعة، بل يعتبر منافياً للواجب الأخلاقي بالتضامن الاجتماعي^{٣٣}.

على أنه يمكن القول بوجه عام أن تجنب الضريبة يؤدي إلى الإضرار بالخزينة عندما لا يكون مقصوداً من المشرع، وذلك يستدعي معالجة النقص في التشريع وسد الثغرات بوجه المكلفين. كما لو قام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد تنقسم الشركة بموجبه إلى عدة شركات

^{٣١} "يدعي بعضهم أن الضرائب على اختلافها تقل رغبة الأفراد في العمل وتطفئ همتهم في الكد بما تقتطع من ثمرات هذا العمل والكد. والحقيقة أن هذا الادعاء مبني على الافتراض الخاطئ بأن الدوافع إلى العمل والكسب مادية بحتة لا أثر فيها للعوامل غير المادية..."

د. الدقر رشيد، الضرائب، (د.ط)، (د.م)، (د.ن)، ١٩٦٢م، ص ١٥١

^{٣٢} وهو ما يعرف بالتخطيط الضريبي وسيأتي بيان ذلك في الفرع الآتي.

^{٣٣} د. رمضان محمد زيد، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مرجع سابق، ص ٢١ وما بعدها

فرعية للتهرب من الضريبة التصاعدية، أو أن تزيد الشركة من نفقاتها العامة التي تسمح القوانين بتخفيضها من الدخل الخاضع للضريبة كالرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم، سواء اتخذت شكل النقود أو المنافع العينية، و المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ..

ففي لبنان مثلاً كانت معدلات ضريبة الدخل بالنسبة للرواتب والأجور المرتفعة حتى صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٧٠ممتدنية جداً، وكان معدلها أعلى بالنسبة للأرباح الصناعية، مما أدى إلى تهريب أرباح المؤسسات التجارية الكبرى عن طريق دفع رواتب وأجور لأصحاب هذه المؤسسات ومجالس إدارتها، وقد تنبّه المشرّع اللبناني إلى ذلك ورفع معدلات الضريبة على الرواتب والأجور العالية، بحيث ضيق المجال أمام عملية تهريب الأرباح^{٣٤} حيث كانت الشركات تهرب أرباحها عن طريق دفع رواتب مرتفعة لأعضاء مجالس إدارتها وذلك نظراً لانخفاض معدل سعر الضريبة على هذه الرواتب.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية لجأ المكلفون إلى إتباع إحدى طريقتين للتجنب، الأولى تكمن في تكوين ما يسمى بالشركات الاتفاقية وهي عبارة عن تحويل الممولين لهواياتهم الخاصة إلى شركات ينقلون إليها بعض القيم المنقولة الخاضعة أصلاً للضريبة لتصبح حصة في تلك الشركات، ويكون الربح الناتج عنها يكاد يكفي تكاليف الهواية فلا تخضع للضريبة، ولما رفع

^{٣٤} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ٢٢

الأمر إلى القضاء وتبين له سوء القصد، أخضع إيراد تلك القيم المنقولة للضريبة كأنه قد آل إلى المساهمين. أما الأسلوب الآخر فهو إنشاء ما يسمى بشركات الحيازة ومهمتها التجارة في بيع ما ارتفع من أسهم شركات أخرى، وكان القانون الأمريكي يعفي الربح الذي يأتي لإحدى الشركات بما تملكه من أسهم شركات أخرى من الضريبة، وقد أصدر المشرع قانوناً يفرض ضريبة خاصة على ريع تلك الشركات.

وأخيراً فإننا نقول: إن التجنب بالأسلوب الإيجابي يتم بالنفاذ من الثغرات الموجودة في القانون وليس بمخالفة القانون، أو بالأساليب الاحتياطية، فعندما تكون لدينا مخالفة للقانون إضافة إلى وسائل احتياطية وهي التي ينصّ عليها قانون ضريبة الدخل، يكون لدينا غش ضريبي وليس تجنباً، وعندما ينفذ المكلف من ثغرات القانون فالعيب في القانون وليس في المكلف، ونكون أمام تجنب ضريبي وإن كان غير مقصود من المشرع الذي عليه أن يعدل قوانينه كما أشرنا سابقاً.

فعندما يعتمد المكلف إلى كتمان نشاطه، التزوير في قيوده، إخفاء دفاتره التجارية الحقيقية، إنشاء أكثر من دفتر، نكون أمام غش ضريبي، وعندما يستفيد المكلف من ثغرات القانون (مثل الأرباح المشار إليها سابقاً المحولة من الشركة إلى رواتب موظفين وأسهم مساهمين) نكون أمام تجنب ضريبي. فالمعيار هو المخالفة الصريحة للقانون بالوسائل الاحتياطية، وهذا الأمر متروك لقاضي الموضوع، فهو الذي يُحدّد ما إذا كان هنالك غش ضريبي أو

تجنب، وهنا لا يخضع وصفه لرقابة محكمة النقض لأنه وصف لوقائع إلا إذا شوه تلك الوقائع أو غير بها.

بذلك نكون قد انتهينا من التفريق بين التجنب الضريبي وبين الغش الضريبي، وننتقل الآن إلى التفريق بين التخطيط الضريبي وبين الغش الضريبي وذلك في الفرع الآتي.

الفرع الثاني

تمييز الغش الضريبي عن التخطيط الضريبي

يقوم المكلف في المدينة الفاضلة بتسجيل جميع إيرادات نشاطه الاقتصادي، ويقدم بها إقراراً ضريبياً ليتمّ تكليفه بالضريبة المستحقة عليه، ثمّ يقوم بعد ذلك بتسديد هذه الضريبة دون كلل أو تأفف من عبئها مساهمة منه في تحمّل نصيبه من الأعباء والتكاليف العامة وفق نظرية التضامن الاجتماعي.

أما في الحياة الواقعية، فإن الفرد ينطلق في تصرفه ونشاطه من مصلحته الشخصية، فإذا أراد الفرد ممارسة نشاط اقتصادي ما، فإنه سيختار النشاط الذي سيعود عليه بأكبر قدر ممكن من الأرباح دون أن تخضع للضريبة. ويسمى هذا السلوك بـ "التخطيط الضريبي"، وهو سلوك مباح قانوناً، واستمدّ إباحته من كونه يمثل ممارسة حرية فردية في التصرفات الاقتصادية كلها الدستور لجميع المواطنين، فمن غير المنطقي أن يُجبر

المكّلف على اختيار الطريق التي تحقّق صالح الخزانة العامة على حساب مصلحته الخاصة^{٣٥}.

فالتخطيط الضريبيّ من جانب المكّلف يمثل سلوكاً شرعياً وقانونياً يسعى فيه المكّلف إلى تعظيم ثروته الاقتصادية وإبقاء الضرائب في حدودها الدنيا.

وقد رأينا في الفرع السابق أن التجنّب الضريبيّ قد يظهر بصورة الامتناع عن ممارسة نشاط اقتصادي معيّن لتجنّب الضريبة المفروضة عليه، فنسأله هنا: هل يُعدّ الامتناع السلبي المشروع تجنّباً ضريبياً أم تخطيطاً ضريبياً؟

هنالك من اعتبر أنّ التخطيط الضريبيّ من جانب المكّلف يُشكّل مرادفاً لظاهرة التجنّب الضريبيّ بوصفه سلوكاً مباحاً ومشروعاً، وذلك حين يتجنّب المكّلف الضريبة بالامتناع عن مزاوله النشاط الخاضع للضريبة وعدم إتيان الواقعة المنشئة للضريبة، مما قد يدفع البعض إلى اعتبار التخطيط الضريبيّ من جانب المكّلف تجنّباً ضريبياً بالصورة السلبية، إلا أن المكّلف في التجنّب الضريبيّ يسعى إلى التحايل على القانون واستغلال ثغراته بغرض الإفلات من الضريبة، أو التخفيف من عبئها، وبصورة أوضح إن المكّلف في التخطيط الضريبيّ لا يسعى إلى الاستفادة من ثغرات القانون بل يسعى إلى

^{٣٥} د. صابوني جميل، التهرب الضريبيّ الدوّليّ للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م، ص ٢٨ وما بعدها.

محمود هبة، الاستعلام الضريبيّ بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ٤٦

الاستفادة من نصّ القانون، على خلاف المكلّف في التجنّب الضريبيّ الذي يتوفر لديه قدر من سوء النية^{٣٦}.

وبالتالي فالمكلّف المتجنّب للضريبة سيء النية، سواء أقام بالتصرف أم امتنع عنه، فالتجنّب - كما رأينا سابقاً - يُعدّ تصرفاً مشروعاً لكنه يجافي روح التشريع، أما تصرف المكلّف في التخطيط الضريبيّ قد يكون في ظاهره مماثلاً لتصرف المكلّف في حالة التجنّب الضريبيّ بصورته السلبية إلا أنّه يتمّ بحسن نية وبوصفه تصرفاً مباحاً ومكفولاً في معظم النظم الدستورية.

فالتخطيط الضريبيّ قد يكون مقصوداً من المشرّع نفسه بهدف تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، كأن يفرض معدلات ضريبية مرتفعة على بعض السلع المستوردة والمعدة للاستهلاك غير الضروري من أجل حث المواطنين على العدول عنها مثل التبغ والكحول، أو يفرض الضرائب على جميع النشاطات التجارية والصناعية باستثناء بعض النشاطات المرغوب بتنميتها وتطويرها وذلك على سبيل تشجيع المواطنين على القيام بهذا النوع من النشاطات^{٣٧}.

وعليه فإننا نستطيع القول إن التخطيط الضريبيّ هو ممارسة المكلّف حقه في اختيار النشاط الاقتصادي الذي سيمارسه بعد دراسة الأرباح التي

^{٣٦} حداد إلياس، دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته، رسالة ماجستير، كلية

الاقتصاد - جامعة دمشق، ٢٠٠٩م، ص ٣٠

^{٣٧} محمد زياد رمضان، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مرجع سابق، ص ٢٢

سيحققها والضرائب التي سوف يدفعها والموازنة بينهما، وهو على النقيض من الغشّ الضريبيّ الذي يبنى على سوء نية المكلف الذي يستعمل وسائل الغشّ والاحتتيال للتخلّص من العبء الضريبيّ.

وبعد أن تعرفنا على الفرق بين التخطيط الضريبيّ وبين الغشّ الضريبيّ، سوف نحاول الآن التمييز بين الخطأ وبين الغشّ الضريبيّ وذلك في الفرع الآتي.

الفرع الثالث

تفريق الغشّ الضريبيّ عن الخطأ (الغلط)

يُعرّف الخطأ بأنه السلوك الضار الذي يُنهي عنه القانون صراحة أو ضمناً، أو خرق موجبات معيّنة يعطيها القانون القوة التنفيذية الملزمة حماية لمصلحة عامة أو خاصّة، ينتج عنها ضرر غير مشروع^{٣٨}.

ويعرّف السنيهوري الغلط وفقاً للقانون المدني بأنه "حالة تقوم بالنفس تحمل على توهم غير الواقع، وغير الواقع إما أن يكون حالة غير صحيحة يتوهم الإنسان صحتها، أو واقعة صحيحة يتوهم عدم صحتها"^{٣٩}.

أما الخطأ في القانون الجزائي فلم يوجد إجماع على تعريفه، إنّما يمكن تحديده بالمقابلة مع القصد الجرميّ، فإذا كان القصد يقوم على إرادة النتيجة

^{٣٨} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ٢٤

^{٣٩} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ٢٤

الجرميّة بصورة مباشرة أو احتمالية، فإن الخطأ يقوم على مباشرة الفاعل لسلوكه دون إرادة النتيجة الضارة.

وجريمة الغشّ الضريبيّ كما عرّفناها سابقاً تتطلب القصد، فالخطأ الجنائي غير المقصود ليس متوفراً فيها، فإما أن يكون الشخص قد قصد ارتكاب الغشّ لكي يتهرب من الضريبة فتطبق عليه أحكام جريمة الغشّ الضريبيّ، وإما أن يكون بريئاً منها جزائياً .

والذي يميّز الخطأ عن الغشّ الضريبيّ هو إرادة الشخص الإضرار بالخزينة العامة والتخلّص من الضريبة، فإذا لم تتوفر تلك الإرادة و كان هنالك خطأ في تقديره لأرباحه أو في عدم تصريحه لا يمكن مساءلته عن تلك الجريمة^{٤٠}

ولكن كيف لنا أن نستدل على إرادة المكلف وهي نيّة باطنة كامنة في النفس؟ يعود ذلك إلى قاضي الموضوع، فالقاضي يُحدّد ما إذا كان المكلف قاصداً التهرب أم مخطئاً فقط. والحل السليم لذلك هو افتراض القصد عند المخالف، فمجرد مخالفته للقوانين الضريبية يعتبر قرينة على قصده، وعليه إثبات حسن نيّته وخطئه في التقدير أو عدم علمه^{٤١}.

^{٤٠} وهذا هو النهج الذي سار عليه المشرّع المصري في المادة ١٣٦ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥م، حيث اعتبر سكوت المكلف عن مبلغ يقل عن ١٠% من قيمة الضريبة في إقراره هو من باب الخطأ وافترض حسن النيّة لديه.. انظر ص ١٤٤ وما بعدها من هذه الرسالة.

انظر ص ٧٠ و ٧٢ من هذه الرسالة فيما يتعلق بقاعدة لا جهل بالقانون.

^{٤١} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ٢٥

لذلك ووفقاً لما سبق بيانه، عندما يكون المكلف مخطئاً في تقديره أو عدم تصريحه يكون حسن النية، وعندما يكون قاصداً لذلك يكون سيء النية مرتكباً لجريمة الغشّ الضريبي، فنية المكلف وقصده هما فيصل التفرقة بين الخطأ أو الغلط وبين الغشّ الضريبي.

المطلب الثاني

تجريم الغشّ الضريبي

يقوم الغشّ الضريبيّ على وسائل تنطوي على الغشّ والاحتتيال في سبيل التخلص من العبء الضريبيّ، هذا السلوك دفع الفقه والمشرّع إلى تجريم ظاهرة الغشّ الضريبيّ. وعليه فإننا سوف نحاول في هذا المطلب بيان مفهوم الجريمة الضريبية بوجه عام في الفرع الأول، ثمّ ننتقل إلى بيان أركان جريمة الغشّ الضريبيّ في الفرع الثاني.

الفرع الأول

مفهوم الجريمة الضريبية بوجه عام

يُعرّف الفقه الجريمة بوجه عام بأنها "كل نشاط خارجي للإنسان يفرض له القانون عقاباً ويقصد بالنشاط الفعل الإيجابي والامتناع السلبي، كما يقصد بالجريمة بالمعنى الذي حدده قانون العقوبات العام أو التشريعات الجنائية الخاصة بأنها عمل أو امتناع يرتب القانون على ارتكابه عقاباً". أو هي "سلوك يبلغ من الجسامة حدّ الإخلال بشرط جوهري من شروط كيان

الحياة الاجتماعية ووجودها أو بظرف مكمل لشرط من هذه الشروط وذلك حسب تقدير الشعب ممثلاً في مشرّعه^{٤٢}.

ويؤكد الفقه أيضاً أنّه يمكن تقسيم قانون العقوبات إلى قانون أساسي وقانون تكميليّ ويطلق على مجموعة القواعد التي يشتمل عليها التقنين ما يسمى قانون العقوبات^{٤٣}.

أما القانون التكميلي وهو ما يُعرّفه الفقه بأنّه مجموعة التشريعات الجنائية الخاصة التي تصدر لتجريم أفعال معيّنة مثل قانون الأحداث الجانحين أو ما شابه ذلك من تشريعات. إلا أن الفقهاء قد اختلفوا بشأن الجرائم الضريبية، فقال البعض بأنّها جرائم اقتصادية، وقال البعض إنّها جرائم مالية اقتصادية، وقال آخرون إنّها جرائم مالية، وقد ميّزها الفقهاء عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداءً على مصلحة الخزينة. وقد نظّم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمن تحصيلها وفرض عقوبة معيّنة على مخالفة هذه القواعد^{٤٤}.

^{٤٢} د. مرسي عبدّ المولى محمد، قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية، ط ١، القاهرة، مكتبة شادي، ٢٠٠٩م، ص ٣٢

^{٤٣} د. مرسي عبدّ المولى محمد، المرجع السابق، ص ٣٢

^{٤٤} د. مرسي عبدّ المولى محمد، المرجع نفسه، ص ٣٣

وخلص الفقه إلى تعريف الجريمة الضريبية بأنها "اعتداء على مصلحة ضريبية قرر له المشرع جزاء جنائياً"^{٤٥}.

كما اختلف الفقه حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، وهل من الملائم اعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة أم أنه يتعين مساواتها بغيرها من جرائم قانون العقوبات؟

ذهب فريق من الفقه الألماني إلى تطبيق قانون العقوبات العام على الجرائم الضريبية استناداً إلى الحجج الآتية^{٤٦}:

أولاً: يهدف المشرع الضريبي من تجريم اختلاس الضريبة إلى تحقيق نفس الغرض الذي يتوخاه المشرع العادي وهو حماية الصالح العام، وما دام قانون العقوبات يهدف إلى تحقيق نفس الأغراض التي يهدف إليها القانون العام فليس هناك ما يحول دون تشبيه الأول بالثاني أو أن يتم اللجوء على الأقل في القانون الضريبي إلى وسائل عقاب متشابهة.

ثانياً: تتضمن الجريمة الضريبية اعتداءً على حق مالي للدولة، فهي تشبه من هذه الوجهة جرائم الأموال كالسرقة وخيانة الأمانة والاختلاس، الأمر الذي لا يستقيم معه معاملة الجريمة الضريبية بطريقة مغايرة من معاملة الجريمة العادية.

^{٤٥} د. الشرع طالب نور، الجريمة الضريبية، ط ١، بغداد، دار وائل للنشر، ٢٠٠٨م، ص ٣٢

^{٤٦} د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٠ - ٤٢

ثالثاً: إذا ثبت غش المكلّف توافر في اختلاس الضريبة جميع العناصر القانونية لجريمة الاحتيال، وخاصةً أن مرتكب الغش لا يهدف إلى تعطيل إدارة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى تجنب التقليل من ثروته أو إيراده، شأنه في ذلك شأن من يرتكب إحدى جرائم الأموال، الأمر الذي يتعين معه مساواته بالمجرم العادي في العقاب.

وذهب فريق آخر من الفقه إلى أن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية استناداً إلى الحجج الآتية^{٤٧}:

أولاً: يهدف قانون العقوبات إلى أغراض تختلف عن الغرض الذي تقصده النصوص الجزائية في قانون الضريبة، فقانون العقوبات يهدف إلى حماية الجماعة فيعاقب على من يعتدي على جسم الإنسان أو شرفه أو ماله، والمجرم في نظره هو الذي يخالف القاعدة الأخلاقية التي تضمن احترام شخصية الغير وأمواله، مما مؤداه أن الجزاء الجنائي يعتبر بمثابة رد فعل عادل للمجتمع ضد مخالفة الواجب الأخلاقي، ويجب لذلك أن ينطوي على ألم يحقق بالمجرم نظير مخالفته للقانون حتى يتحقّق به ردع الجاني وزجر الغير، وهو ما لا يكون إلا في العقوبات المقيدة للحرية والعقوبات المالية. أما القانون الضريبيّ فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة، وهو ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب وبين الممول ومخالفته لا تعدو أن تكون في الواقع مخالفة لأوامر هذه الإدارة أي لقرارات ذات طبيعة إدارية مما يتعين معه أن يكون العقاب على مخالفة هذه الأوامر في يد السلطة الإدارية نفسها.

^{٤٧} د. سرور أحمد فتحي، المرجع السابق، ص ٤٢ وما بعدها

ثانياً: لا محل لتشبيه الغشّ الضريبيّ بجرائم الأموال، وذلك لأنّ الضرائب التي تجمعها الإدارة تدخل في الذمة المالية للدولة، وجبايتها تتوقف على سلطتها السيّاسيّة وحدها، فهو مظهر من مظاهر سيادتها وليس استعمال لحق من الحقوق التي يكفلها القانون المدني، ولهذا فإنّ مبالغ الضريبة لا تدخل ضمن إيرادات الدولة كشخص معنوي من أشخاص القانون الخاص (كما في الحالات التي تمتلك فيها مشروعات صناعية) وإنما تدخل في إيراداتها باعتبارها شخصاً عاماً، ومتى كان الأمر كذلك فلا يمكن مطلقاً تشبيه الغشّ الضريبيّ بجرائم الاعتداء على أموال الأشخاص وإخضاعهما لنظام جنائي واحد.

ثالثاً: إنّ القواعد القانونيّة التي تنظّم العلاقات بين المواطنين تختلف تماماً عن تلك التي تنظّم العلاقة بين الدولة والأشخاص، كالعلاقة التي ينشئها قانون الضريبة.

فالعلاقات بين المواطنين تقوم على مبدأ المساواة القانونيّة وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنيّة والخلقية وأموال الغير. أما العلاقة بين الدولة والأشخاص فإنّها تقوم على عنصر القهر، مما مؤداه أنّه على جميع الأشخاص الطبيعيّة والمعنوية أن تخضع للقانون وتسلك وفقاً لأحكامه. ولما كانت القوانين الضريبية تنشئ تلك العلاقة التي تقوم على عنصر القهر، فإنّ قيمتها القانونيّة تختلف عن قيمة النصوص المطبقة في المجالات الأخرى التي تنظّم العلاقة بين المواطنين، وبالتالي فإنّه لا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجرائم الجنائية.

وقد أخذت المحكمة الفيدرالية في سويسرا بهذا الاتجاه، فصرحت في كثير من أحكامها بأن الجريمة الضريبية تتعلق بالقانون الإداري وليس بقانون العقوبات.

وقد انتهى هذا الرأي إلى أن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التي تنبعث من النصوص الجنائية، وأن الجرائم الضريبية بالتالي لا تعتبر جرائم جنائية.

وقد ذهب هذا الفقه إلى أن الجرائم الضريبية ومخالفات البوليس والجرائم الإدارية تعتبر جميعها موضوعاً لقانون عقوبات خاص هو قانون العقوبات الإداري، وإنّ هذا القانون يتمتع باستقلال معين يعتمد على الطبيعة الخاصة للالتزامات التي يعاقب على مخالفتها (الالتزامات المالية والبوليسية) وتخضع لمبادئ عامة تختلف عن المبادئ العامة لقانون العقوبات مثالها^{٤٨}:

١- تغلب الركن المادي للجريمة على ركنها المعنوي.

٢- افتراض الإثم الجنائي.

٣- المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية.

٤- المسؤولية عن الغير.

٥- التضامن بين مرتكبي الجريمة.

^{٤٨} حسين محمد حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لعام ١٩٦٤م، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٤م، ص ٦٥

وقد تعرّض هذا الاتجاه إلى نقدٍ استناداً إلى الأسباب الآتية^{٤٩}:

أولاً: عن القول بأن الجريمة الضريبية يتعين إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات، فإن القانون الضريبي باعتباره ينشئ علاقة ضريبية بين الدولة والأشخاص بمقتضاها يفرض عليهم المساهمة في الإيرادات العامة للدولة والقيام بالواجبات التي تضمن تحقيق هذا الغرض، فإنه يحتاج إلى بعض المبادئ الخاصة التي تتلاءم مع هذا الهدف لكي يحكم بها الجرائم الضريبية. فالمصلحة الضريبية للدولة قد تضرُّ بها الجريمة ضرراً يؤثر في إيراداتها العامة مما يتعين معه أن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطوياً على عنصرَي العقوبة والتعويض معاً، وبالإضافة إلى ذلك فإنه نظراً إلى أهمية المصلحة الضريبية للدولة بالنظر إلى المصلحة المالية الخاصة بالأفراد فإن المشرّع قد يرى الحاجة ماسة لحماية هذه المصلحة بالاتجاه نحو النفعية قليلاً لتوفير الحماية الكافية لها.

ثانياً: عن القول بأن الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية يتكون منها ومع غيرها قانون العقوبات الإداري، فإنه مردود بما يلي:

١- نظرية قانون العقوبات الإداري تعتمد على أساس تاريخي محض، ففي القانون الروماني كانت العقوبات الخاصة بجرائم البوليس (المخالفات) تطبق مباشرة بواسطة الموظفين القضائيين الذين يقومون بوظيفة البوليس. وفي القانون الألماني كانت عقوبات مخالفات البوليس تصدر عن سلطة إدارية، وعندما ساد نظام

^{٤٩} د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٤ وما بعدها

المقاطعات وانتقلت سلطة الأمير إلى الولاية، ظل الوضع قائماً كما كان أي أن الولاية ظلوا يوقعون هذه العقوبات حتى ظهور الثورة الفرنسية، وبعدها أدمجت الجزاءات الإدارية في قانون العقوبات الذي نظم المخالفات مع الجرائم الأخرى.

ويبدو مما تقدّم أن هذه الحجة التاريخية لا تكفي مطلقاً لتأسيس نظرية قانون العقوبات الإداري لأن الأنظمة القانونية في تطور مستمر، ويتوقف تحديد طبيعة جريمة معينة على النظام الذي يأخذ به القانون الوضعي لا على السوابق التاريخية، ولهذا فإنه منذ أدمجت الجرائم الإدارية في قانون العقوبات - تحت اسم المخالفات - فقدت طبيعتها الأصلية لتصبح ذات طبيعة جنائية.

وخلافاً لذلك ذهب أنصار قانون العقوبات الإداري إلى أن النتيجة الوحيدة لتقنين المخالفات في قانون العقوبات هو في إخضاعها إلى مبدأ "لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص قانوني" وأنها لهذا السبب ظلت محتفظة بخصائصها التي تختلف أساساً عن خصائص قانون العقوبات. وهو قول غير صحيح لأن الوظيفة التي كانت تضطلع بها سلطة البوليس بقصد منع الجرائم أصبحت من الأفكار الأساسية في قانون العقوبات، بمعنى أن منع مخالفة النظام القانوني والعقاب على هذه المخالفة أصبحا وجهين لوظيفة العدالة الجنائية التي يهدف إلى تحقيقها قانون العقوبات. وبالتالي فإن إدماج المخالفات في قانون العقوبات لم يقتصر على مجرد التغيير الشكلي وإنما تعدى ذلك إلى التغيير الجوهرى الموضوعي.

٢- القول بأن الجريمة الضريبية لا تعدو أن تكون مخالفة لأوامر إدارة الضرائب استناداً إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي من علاقات القانون الإداري مردود بأنه لا يجوز تشبيه المكلف بالموظف الإداري، وأن مصدر التزام المكلف ليس هو القرار الصادر من إدارة الضرائب وإنما هو القانون ذاته، قانون الضريبة. ولا محل لتشبيه قانون الضريبة بالقرارات الإدارية لأن الأول يتضمن قواعد عامة مجردة فتتوافر فيها جميع خصائص القواعد القانونية بخلاف القرارات الإدارية، وبالتالي فإن المكلف الذي يخالف قانون الضريبة يعتبر مخالفاً لقانون الضريبة وليس مخالفاً لقرار إداري، بل إن التسليم جداً بأن المكلف حين يرتكب الجريمة الضريبية يخالف أمراً إدارياً صادراً إليه من إدارة الضرائب لا ينقذ نظرية قانون العقوبات الإداري من السقوط ولا ينتهي بنا على الرغم من ذلك إلى القول بأن الجريمة الضريبية هي جريمة إدارية، وذلك لأنه من المسلّم في النظرية العامة للقانون أنه حين يرتب القانون جزاءً معيناً على مخالفة إحدى القواعد المنظمة للسلوك، فإن هذه القاعدة تندمج مع القاعدة القانونية التي تضمنت جزاء مخالفتها، وتلحقها طبيعة هذه القاعدة الأخيرة، وقاعدة السلوك هذه إما أن تكون لائحةً أو أمراً إدارياً، وفي كلا الحالين يندمج نصّ اللائحة أو الأمر الإداري في القاعدة القانونية التي قررت جزاء مخالفتها.

وبالتالي فإنه بفرض أن مرتكب الجريمة الضريبية لم يخالف غير قرار إدارة الضرائب، فإنه ما دام القانون قد نصّ على جزاء لهذه المخالفة، فإن هذا القرار يندمج في القاعدة القانونية التي نصّت على الجزاء فتكون مخالفته هي مخالفة للقانون لا للقرار الإداري.

٣- القول بقانون العقوبات الإداري استناداً إلى أنه يحمي مصلحة إدارية سيؤدي في النهاية إلى تقسيم قانون العقوبات إلى أقسام متعددة بالنظر إلى المصلحة التي تحميها كل مجموعة من نصوصه مما يؤدي في النهاية إلى القضاء على كيان قانون العقوبات لا على وحدته فحسب.

٤- إن نطاق قانون العقوبات الضريبي أصبح لا يتحد الآن مع نطاق قانون العقوبات الإداري الذي يحتوي على مخالفات اللوائح البوليسية، فهو يحتوي على جناح لها طبيعتها الخاصة بالإضافة إلى المخالفات الضريبية الأخرى وهذه الجناح لا يمكن إدراجها ضمن قانون العقوبات الإداري لاختلاف طبيعتها عنه، مما يؤدي إلى القول تبعاً لذلك بأن قانون العقوبات الضريبي يمكن تقسيمه وفقاً لمنطق هذا الرأي إلى قسمين، الأول: يتبع قانون العقوبات العام ويشمل الجنايات والجناح الضريبية، والثاني: يتبع قانون العقوبات الإداري ويشمل المخالفات الضريبية، وهو ما لا يمكن التسليم به لما سيؤدي إليه من القضاء على وحدة قانون العقوبات الضريبي الذي تجمع نصوصه غايةً واحدة هي حماية المصلحة الضريبية.

ويخلص هذا الرأي مما تقدّم إلى أنّ نظرية قانون العقوبات الإداري قد أثبت النقد عدم صحتها، وأنه تبعاً لذلك لا تعتبر الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية. يؤكد هذا أن العقوبات الجنائية التي يقرها القانون كجزاء للجرائم الضريبية هي السجن والحبس والغرامة الجنائية، أما الغرامة الضريبية - وهي التي ثار بشأنها اللبس وقال عنها البعض بأنها تعويض بحت - فهي عقوبة جنائية بالمعنى الدقيق لأنه فضلاً عن أنها تصدر عن محكمة جنائية، فإن العلاقة الضريبية ليست إحدى علاقات القانون الخاص لأنها لا تنشأ بين شخصين ولا تعتبر الدولة فيها شخصاً معنوياً خاصاً وإنما هي شخص معنوي عام، وبالتالي فإن الالتزام الضريبي لا يُعدّ التزاماً من التزامات القانون الخاص، وإنما هو واجب تفرضه الدولة بما لها من سلطة عامة لتأكيد مصالحها الضريبية، مما ينفي صفة الجزاء المدني البحت عن هذه العقوبة تبعاً لذلك.

كل هذا يقطع دابر الشك حول الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية، مع العلم أن هذه الجريمة تتميز عن جرائم القانون العام بطبيعتها الخاصة لخضوعها في جملتها إلى قواعد عامة لا تخضع لها الجرائم العادية، كما يظهر من المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والإهمال، وفي تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، وفي تقرير أحكام خاصة للعود، وفي الغرامة الضريبية التي تنطوي على فكرة التعويض وغير ذلك من المسائل

التي تدفع أنصار هذا الرأي إلى القول بأن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة^{٥٠}.

كما يوجد جانب آخر من الفقه يرى بظهور فرع جديد من فروع القانون الجنائي هو القانون الجنائي الضريبي الذي يحتوي على مجموعة من القواعد الضريبية التي تقتزن بجزاءات جنائية لحماية المصالح الضريبية للدولة، ويحدد الإجراءات التي تجبر المكلف على أداء الضريبة المستحقة عليه، ووفق هذا الرأي يستوي أن توجد هذه القواعد في قانون العقوبات أو في التشريع الضريبي، إذ يشتمل هذا القانون على نوعين من القواعد، الأولى: قواعد موضوعية تبين ما هي الجريمة الضريبية وما صورها والتهرب الضريبي والأركان والعناصر التي يتكون منها والمسؤولية الجنائية عنها والإعفاء منها والعقوبة المقررة لها والظروف المشددة والمخففة لها. والثانية: قواعد إجرائية تبين الإجراءات الواجب اتباعها لضمان حق الدولة في معاقبة من يخالف قواعد القانون الضريبي وكيفية الحصول على الضرائب المستحقة على الملتزمين بها^{٥١}.

ومن جانبنا فإننا نميل إلى هذا الرأي الأخير، وإن كنا نعتقد أن فرض العقوبات على الجرائم الضريبية المتعددة ضمن قانون العقوبات مع مراعاة طبيعة كل جريمة على حدة يعتبر من باب حسن التنظيم التشريعي على اعتبار أن قانون العقوبات هو المرجع الرئيس للتجريم في الدولة.

^{٥٠} د. سرور أحمد فتحي، المرجع السابق، ص ٤٩

^{٥١} د. مرسي عبد المولى محمد، قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص

وبعد أن أوضحنا مفهوم الجريمة الضريبية، وبيننا الآراء الفقهية المختلفة حول طبيعة هذا النوع من الجرائم، نستطيع الآن محاولة شرح وبيان أركان جريمة الغش الضريبي وذلك في الفرع الآتي.

الفرع الثاني

أركان جريمة الغش الضريبي

تتكون الجريمة بوجه عام من ركنين، مادي ومعنوي، وخلافاً لذلك درج كثير من الفقهاء إلى القول بأن للجريمة ركن ثالث هو الركن القانوني أو الركن الشرعي مقتضاه وجوب النص على الجريمة وتقرير عقاب لها في القانون^{٥٢}.

وعيب التقسيم الثلاثي لأركان الجريمة أن عدم المشروعية هو مفترض للجريمة ووصف لها وليس عنصراً فيها، بمعنى أن عدم المشروعية أمر سابق على البحث في تكوين الجريمة، فالتحدث عن أركان الجريمة يفترض سلفاً أن الفعل المكوّن لها قد جرّمه القانون.

ويترتب على هذا التقسيم المزدوج لأركان الجريمة نتيجة هامة هي عدم الاعتذار بالجهل بقانون العقوبات، فما دام النص على التجريم (عدم المشروعية) ليس ركناً في الجريمة فإن عدم توافر هذا الركن لا ينفي القصد الجنائي. وعلى هذا الأساس فإننا سوف نحاول بيان الركنين المادي والمعنوي لجريمة الغش الضريبي وذلك في الفقرتين التاليتين.

^{٥٢} د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٨

أولاً: الركن المادي في جريمة الغشّ الضريبيّ:

إنّ التحقّق من توافر الركن المادي للجريمة هو الشرط الأساسي للبحث في مدى توافر التجريم من عدمه لأنّه المظهر الخارجي لها وبه يتحقّق الاعتداء على المصلحة المحميّة قانوناً، وتطلب الركن المادي أساس في جميع صور الجريمة، فلا يعرف القانون جرائم بغير ركن مادي لأنّه مادة الجريمة والمظهر الخارجي ذات الطبيعة المادية الظاهرة للعيان.

وللركن المادي بشكل عام ثلاثة عناصر، هي السلوك الجرمي والنتيجة وعلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، ولا تختلف جريمة الغشّ الضريبيّ من حيث تطلبها للركن المادي وعناصره عن غيرها من الجرائم، ولكن لكلّ عنصر فيها ذاتيتها لخاصّة^{٥٣}.

١- فبالنسبة إلى السلوك الجرمي نستطيع القول: أنّه لا بدّ من سلوك معين يصدر عن الجرم ويخشى الضّرر منه، فإذا لم يظهر أي سلوك من الفاعل في أية صورة كانت لا يعاقب ولا يحاسب على أي جرم، فالإنسان قبل أن يقدّم على الجريمة يخطط لها ويصمّم على ارتكابها وعندما يظهر تفكيره فيها وتصميمه على ارتكابها إلى حيّز الوجود يكون فعله ممنوعاً ومكوناً لجريمة معاقباً عليها.

ففيما يتعلق بجريمة الغشّ الضريبيّ، تنصّ معظم القوانين على معاقبة كل من يتهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها باستعمال الطرق

^{٥٣} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ٨١

الاحتياطية، فعلى سبيل المثال نجد المادة الأولى من المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٦ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣م في لبنان عاقبت كل: "١- من تملّص عمداً أو حاول التملّص، ومن ساعد غيره على التملّص من دفع أية ضريبة أو رسم أو جزء منهما، بأن أغفل ذكر أي دخل من المداخل الخاضعة لأي من الضرائب والرسوم، أو نظم أو وقّع، أو تقدّم ببيانات ناقصة أو كاذبة، أو أعطى معلومات ناقصة أو كاذبة على أسئلة وجهتها إليه الإدارة، أو أعدّ أو سمح بإعداد أو أخفى سجلات أو قيوداً مزيفة أو تذرّع بأية وسيلة من وسائل الغش والاحتيال...

٢- كلّ من زوّر أو سمح بتزوير سجلات أو حسابات أو قيود للتملّص أو مساعدة الغير على التملّص من دفع أية ضريبة أو رسم أو جزء منهما...

٤- كلّ من تخلف أو تأخر عمداً عن تسديد كامل قيمة الضريبة أو الرسوم التي اقتطعها من الغير لحساب الخزينة، أو تأخر بتسديد إيرادات وحصل أرباح عائدة للدولة مدة تزيد عن الشهر بالرغم من إنذاره..."

يتبين لنا من هذا النصّ أن السلوك الجرمي في جريمة الغش الضريبي قد يكون إيجابياً أو سلبياً أو سلوك بالامتناع أو قد يجتمع السلوك الإيجابي والسلبي معاً^{٥٤}.

^{٥٤} د. الجندي صخر عبد الله، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، (د.ط)، عمان،

ففيما يتعلق بالسلوك الإيجابي في جريمة الغش الضريبي يظهر هذا السلوك بارتكاب الفاعل الجرم بشكل مباشر باتخاذ موقف إيجابياً معاقباً عليه كما في إحدى الصور الآتية^{٥٥}:

- أ- إعطاء معلومات ناقصة أو كاذبة في أجوبته على الأسئلة الموجهة إليه من الإدارة الضريبية للحصول على معلومات يتطلبها القانون الضريبي بقصد التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
- ب- إعداد أو حفظ أية سجلات أو قيود مزيفة بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة.
- ت- إخفاء السجلات والقيود المزيفة، أو إتلاف الدفاتر أو السجلات قبل انقضاء الأجل المقرر لتقادم دين الضريبة.
- د- تقديم المكلف الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت فعلاً لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أخفاها عن مصلحة الضرائب.
- هـ- توزيع الأرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.
- و- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد زيادة الخسائر وتقليل الأرباح.

^{٥٥} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغش الضريبي وأثارها، مرجع سابق، ص ٨٤ - ٨٥

ز- تزوير السجلات والحسابات والقيود للتملص أو مساعدة الغير على التملص من دفع أية ضريبة.

ث- التذرع بأية وسيلة من وسائل الغش والاحتيال أي اللجوء إلى الحيلة والخدعة للتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

أما فيما يتعلق بالسلوك السلبي في جريمة الغش الضريبي فيتجلى عندما يلزم النصّ الجزائي الشخص القيام بفعل معين ويتخلف ذلك الشخص عن القيام بهذا الفعل. فجريمة الغشّ الضريبي ذات السلوك السلبي تقوم عندما يقدّم الشخص على فعله الجرمي بطريقة غير مباشرة متخذاً موقفاً سلبياً ألزمه القانون أن لا يكون سلبياً فيه، أي ألزمه المبادرة بعمل معين. ومن الأمثلة على السلوك السلبي لجريمة الغشّ الضريبي:

أ- إغفال ذكر أي دخل من المداخل الخاضعة للضريبة وذلك بتقديم كشف أو بيانات ناقصة بقصد حذف ذلك الدخل والتهرب من الضريبة الناتجة عنه.

ب- الامتناع عن تقديم المعلومات التي يتطلبها القانون.

ج- التخلف أو التأخر عمداً عن تسديد الضرائب والرسوم التي اقتطعها المكلف من الغير لحساب الخزينة، أو التأخر بتسديد إيرادات وحصل أرباح عائدة إلى الدولة بالرغم من إنذاره.

أما بالنسبة إلى السلوك بالامتناع في جريمة الغشّ الضريبي فإنه يتحقّق بامتناع الشخص المسؤول عن تقديم بيان معين أو كشف معين عن منع الغشّ

في ذلك البيان أو الكشف بقصد التهرب من الضرائب، ومن الأمثلة على هذا السلوك:

أ- توقيع بيانات ناقصة أو كاذبة للتهرب من الضريبة، وهذا السلوك يكون غالباً من المحاسب أو مفوض المراقبة (في الشركات) المخول بالتوقيع على الميزانية.

ب- السماح بإعداد سجلات أو قيود مزيفة. وهنا المسؤول هو صاحب المؤسسة أو مجلس إدارة الشركة الذي يسمح للمحاسب بإعداد تلك السجلات للتهرب من الضريبة.

ج- السماح بتزوير سجلات أو حسابات للتهرب من الضريبة أو لمساعدة الغير على التهرب.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من السلوك يرتكب في الأعم الأغلب من خبراء المحاسبة الذين يسمحون لأنفسهم بمخالفة القوانين ومساعدة غيرهم على التهرب وكأن شيئاً لم يكن.

أما فيما يتعلق بالسلوك بفعل إيجابي وامتناع سلبي فيتمثل فيه السلوك الجرمي في فعل إيجابي وامتناع سلبي في الوقت نفسه. وهذا السلوك يكون متمثلاً في جريمة الغش الضريبي في تزوير البيانات والقيود لإغفال ذكر أي دخل أو أية عملية خاضعة لأي دخل أو مثلاً المرور بالموانئ غير الشرعية وتجنب المرور من الموانئ الشرعية للتهرب من الرسوم الجمركية.

٢-وبالنسبة إلى النتيجة، فإن مدلول النتيجة بشكل عام هو الاعتداء على الحق الذي يحميه القانون، هذا الاعتداء يتحقق إما في صورة ضرر، أو في صورة تهديد للحق وتسمى الجرائم الناشئة عنه بالجرائم الشكلية أو جرائم الخطر، وهذه الجرائم يعاقب عليها القانون بمجرد وقوعها وتحقق أركانها وبصرف النظر عن تحقق النتيجة أو عدم تحققها، وأغلب الجرائم الاقتصادية هي من جرائم الخطر نظراً لما تمثله من اعتداء على السياسة الاقتصادية للبلاد. ففي سورية ووفقاً لنص المادة ٤ من قانون العقوبات الاقتصادية رقم ٣ لعام ٢٠١٣م يعاقب من امتنع عن تنفيذ الالتزامات المتعلقة بالمشاريع أو المهمات الاقتصادية الأخرى بقصد إلحاق الضرر بها بالسجن من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات. ووفقاً لنص المادة ٥ من ذات القانون يعاقب من امتنع من الموظفين العاملين أو العاملين لدى الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة أو نشاطات القطاع العام أو المشترك بقصد إلحاق الضرر بالاقتصاد الوطني بالسجن خمس سنوات على الأقل. ووفقاً لنص المادة ٦ من ذات القانون يعاقب من قام خلافاً لأحكام القوانين النافذة بتعيين أو تشغيل أو ترفيع موظفاً وعامل أو مستخدماً ومنحه تعويضات أو مكافآت أيّاً كان نوعها بقصد جلب المنفعة لنفسه أو لغيره أو بقصد إلحاق الضرر بالغير يعاقب بالحبس من سنة إلى ثلاث سنوات. فجميع الأفعال السابقة مجرمة ومعاقب عليها وحتى ولو لم يتحقق الضرر.

وبالنسبة لجريمة الغش الضريبي فإنّ هذه الجريمة من جرائم الضرر وليس الخطر، أي لا تقوم في ركنها المادي ما لم يترتب على السلوك

الجرميّ التّهرب من الضّريبة وهي نتيجة لا بدّ من وقوعها لقيام تلك الجريمة^{٥٦}. فالجرائم الضريبية قسمان^{٥٧}:

قسمٌ يتطلب نتيجة وهي الغشّ الضريبيّ (الامتناع عن أداء الضّريبة والتّهريب الجمركي)، وقسمٌ لا يتطلب نتيجة وهي الغالب الأعم من الجرائم الضريبية كجريمة عدم تقديم الإخطار وصنع نماذج تشابه طوابع الإدارة الضريبية.

وهذا يعني أنّه إذا لم يترتب على السلوك الجرميّ في جريمة الغشّ الضريبيّ إهدار المصلحة الضريبية أي عدم الوفاء بالالتزامات الضريبية لا تقوم جريمة الغشّ الضريبيّ لتخلف ركنها المادي.

٣- وبالنسبة إلى الصلة السببية بين السلوك الجرميّ و النتيجة، فالمقصود بالصلة إسناد النتيجة الجرمية إلى سلوك الفاعل عن طريق رد تلك النتيجة إلى ذلك السلوك، وبعبارة أخرى إن تحقّق عنصر السببية يعني أن سلوك الفاعل هو الذي تسبب بالنتيجة الجرمية الحاصلة^{٥٨}.

فإذا كانت النتيجة الضارة من عمل الجاني لوحده لا نجد صعوبة في إسناد تلك الجريمة إلى سلوكه، إنما الصعوبة تكمن إذا ما تداخلت أسباب

^{٥٦} د. الفقي عماد، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، (د.ط)، القاهرة، دار النهضة العربية، ٢٠١٠م، ص ٥٣

^{٥٧} د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٢

^{٥٨} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ٩٢ وما بعده

أخرى أو تداخل أشخاص آخرون في إحداث النتيجة، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل هل يُسأل الجاني عن جريمة مقصودة أم يُسأل فقط عن فعله؟

في واقع الأمر هنالك نظريتان للإجابة على هذا التساؤل^٩، الأولى: نظرية تعادل الأسباب، والتي نادى بها فريق من الفقه الألماني، وبمقتضاها أن جميع الأسباب التي تساهم في تحقق النتيجة تتعادل وتتساوى لجهة المسؤولية ويكون صاحب كل سبب مسؤولاً كالآخرين، سواء كانت النتيجة حاصلة ضمن التسلسل المنطقي الطبيعي للأمر أم لا.

والثانية: نظرية السبب الفعال أو الملائم ونادى بها فريق من الألمان أيضاً، وبمقتضاها الفاعل يُسأل عن النتيجة الضارة إذا كان فعله سبباً ملائماً لحدوثها وفقاً للمجرى الطبيعي للأمر، أما إذا تداخلت في إحداث النتيجة أسباب شاذة لا تقع إلا في النادر، فإن الصلة السببية تكون منقطعة بين فعل الجاني والنتيجة.

وفي سورية نصّت المادة /٢٠٣/ من قانون العقوبات لعام ١٩٤٩م على: "١- إن الصلة السببية بين الفعل وعدم الفعل من جهة والنتيجة الجرمية من جهة ثانية لا ينفعها اجتماع أسباب أخرى سابقة أو مقارنة أو لاحقة سواء جهلها الفاعل أو كانت مستقلة عن فعله.

٢- ويختلف الأمر إذا كان السبب اللاحق مستقلاً وكافياً بذاته لإحداث النتيجة الجرمية.

^٩د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٢

ولا يكون الفاعل في هذه الحالة عرضة إلا لعقوبة الفعل الذي ارتكبه".

يتبين لنا من هذا النص أن المشرع السوري تبنى نظرية السبب الملائم، وبالتالي يسأل المكلف عن سلوكه إيجابياً كان أم سلبياً إذا تحققت النتيجة الضارة من جراء ذلك السلوك، وهي التهرب من الضريبة بغض النظر عن الأسباب الأخرى التي اجتمعت ووصلت إلى التهرب، إلا في حالة واحدة وهي حالة السبب اللاحق الكافي بحد ذاته لإحداث النتيجة فهنا لا يسأل المكلف عن النتيجة ويبقى المكلف مسؤولاً عن فعله الأصلي، فإذا زور إقراراً مثلاً واجتمع سبب لاحق قطع الصلة السببية بين التزوير والتهرب، يُسأل فقط عن التزوير إذا كان معاقباً عليه في جرم آخر.

بذلك نكون قد انتهينا من بحث عناصر الركن المادي في جريمة الغشّ الضريبيّ، وننتقل الآن للحديث عن الركن المعنوي في هذه الجريمة.

ثانياً: الركن المعنوي في جريمة الغشّ الضريبيّ:

يتكون الركن المعنوي بشكل عام من عنصرَي العلم والإرادة.

١- فبالنسبة لعنصر العلم في الركن المعنوي فإنه يعني أن يعلم الفاعل حقيقة الواقعة الجرميّة التي دفعته إلى الاعتداء على حق من الحقوق، ويشترط في ذلك أن يحيط الفاعل بعلمه جميع العناصر الأساسية اللازمة

لقيام الجريمة وأهمها الركن المادي لتلك الجريمة والعلم بعدم مشروعية عمله أو افتراض العلم به^{٦٠}.

ففي جريمة الغشّ الضريبيّ يجب أن يعلم الفاعل بحقيقة السلوك المادي، فعندما يتقدّم المكلف بدفاتر وسجلات مزورة، أو عندما يتقدّم بدفاتر وسجلات مسقط منها عملية أو أكثر مما يخضع للضرائب، يجب أن يعلم بحقيقة ذلك التزوير أو الإسقاط، فإن لم يكن يعلم وتقدّم بها سهواً لا يعاقب على جريمة الغشّ الضريبيّ.

ولإدانة الشريك في تلك الجريمة أيضاً يجب إثبات علمه بعدم صحة الإقرارات المقدمة للدوائر المالية، فلإدانة المحاسب أو مفوض المراقبة بجريمة الغشّ الضريبيّ يجب إثبات علمه بعدم صحة الإقرارات المذكورة .

أيضاً يجب أن يعلم المكلف المتهم بجريمة الغشّ الضريبيّ بنتيجة سلوكه المادي وهي التهرب من الضرائب، فإذا لم يتبصر أن من شأن تقدّمه بإقرارات غير صحيحة عن دخله يجعله متهرباً من الضرائب أو أن ذلك يقلّل من الاقتطاع الضريبيّ فلا يحاسب ولا يعاقب على تلك الجريمة. وفي اعتقادنا أن عدم العلم بالنتيجة الجرميّة هو من باب الافتراض الأكاديمي فقط، إذ أننا لا نستطيع أن نتصور أن المكلف الذي يقدر إقراراً مزوراً أو ناقصاً لا يعلم أن هذا التصرف يؤدي إلى الإقلال من الضريبة المفروضة عليه.

^{٦٠} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ١٢٤

وبالنسبة إلى العلم بعدم مشروعية تصرفه فإنه من المتفق عليه أنه لا يمكن لأحد أن يحتج بجهله الشريعة الجزائية أو تأويله إياها تأويلاً مغلوطاً ، فلا يمكن لأحد أن يحتج بأنه لم يعلم أن فعله معاقبٌ عليه، حيث يكفي أن يكون فعله متعارضاً مع النظام القانوني للمجتمع لكي يحاسب الفاعل عليه، فلا يجوز للمكلف الاحتجاج بأنه لم يعلم أن التقدّم بإقرارات غير صحيحة هو فعل مجرم معاقب عليه، لأنه وإن كان لا يعلم بالنصّ العقابي فهو يعلم تماماً بتعارض فعله مع السياسة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك لا يقبل منه الدفع بجهله قانون العقوبات الضريبي^{٦١}.

٢- أما فيما يتعلق بعنصر الإرادة فإنها-أي الإدارة-العنصر الأهم في القصد الجرمي للجريمة، وبعبارة أخرى لكي يحكم على أي متهم بجريمة قصدية لا بدّ من إثبات اتجاه إرادته إلى اتباع السلوك الجرمي وإرادته النتيجة المترتبة على سلوكه، فإذا ما اتجهت الإرادة إلى السلوك دون النتيجة تخلف القصد الجرمي، كمن يطلق النار على الطير فيصيب إنساناً غير مستهدف، فالقصد الجرمي يكون غير متوافر لديه، وعنصر الإرادة في القصد متوقف على الغرض الذي يهدف الجاني إلى تحقيقه، ولا يتأثر بالباعث أو الدافع، إذ أنه أحياناً يكون الباعث على الجرم باعثاً شريفاً لا علاقة له بسوء النية ولكن تتجه الإرادة إلى تحقيقه مثل إعطاء شيك دون رصيد للمشفى لمعالجة شخص مريض كي لا يبقى دون رعاية أو علاج، فالدافع هنا شريف إنما اتجهت الإرادة إلى إعطاء الشيك دون رصيد للمشفى

^{٦١} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ١٢٧

فيكون القصد متحققاً، وأحياناً يرتكب الشخص السلوك الجرمي رغماً عن إرادته وذلك في حالات الإكراه والقوة القاهرة وحالة الضرورة فلا يكون القصد الجرمي متحققاً لديه ولا يُسأل عن جريمة قصدية.

وكذلك الحال في جريمة الغشّ الضريبي، حيث يجب أن تتجه إرادة المكلف إلى السلوك الجرمي المنصوص عنه في القوانين المجرّمة للتهرب الضريبي وإلى إرادة النتيجة الجريمة المتمثلة بالتهرب من الضرائب والرسوم كلياً أو جزئياً، وهذا يقتضي أن على سلطة الملاحقة إثبات إرادة المكلف بالتهرب من الضريبة عبر سلوكه المقترف^{٦٢}. فمثلاً تنصّ المادة ٣١ من المرسوم التشريعي رقم ١٠١ لعام ١٩٥٢م على أنه: "من أخفى عمداً جزءاً من الأموال التي يتناولها الرسم المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم ١٠١ لعام ١٩٥٢ أو صدرت منه إقرارات كاذبة تتعلق بالديون المترتبة على التركة بقصد التخلص بطريق الحيلة من أداء الرسوم المتوجبة كلها أو بعضها عوقب بغرامة نقدية تتراوح من (٥٠-٥٠٠) ل.س. فضلاً عن ذلك يزداد الرسم الذي يحاول التخلص منه إلى مثله". وبالتالي إذا كان الإخفاء نتيجة وقوع المكلف بخطأ في التقدير لا يعد مرتكباً لجرم التهرب من الضريبة.

^{٦٢} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ١٢٨

وتجدر الإشارة إلى أن القصد الجرمي المطلوب في الركن المعنوي لجريمة الغشّ الضريبيّ هو القصد الخاص^{٦٣} أي قصد التهرب أو التخلّص من الضرائب، وهو لا يستنتج استنتاجاً، بل على القاضي إثباته وفقاً لوقائع كل قضية على حدة وإلا كان حكمه منقوصاً ويُقبل الطعن به لهذا السبب، ويُستفاد ذلك في سورية على سبيل المثال من نصّ المادة الثانية من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبيّ رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣م التي تطلبت القصد الخاص بقولها أن التهرب الضريبيّ هو "كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف... بقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً..."

ومن جانبنا فإننا لا نعتقد أنّ القصد الخاص في جريمة الغشّ الضريبيّ هو الاتجاه الصحيح في هذه الجريمة، إذ أننا نعتقد أنّ القصد الجرميّ في جريمة الغشّ الضريبيّ يجب أن يكون مفترضاً وعلى المكلف إثبات حسن نيّته وبعده عن فكرة التهرب الضريبيّ لخطورة هذه الجريمة ومساسها بالبنیان الاقتصادي والاجتماعي لأي بلد كان^{٦٤}، وهو ما سنحاول

^{٦٣} قاسم صلاح محمد توفيق، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٣م، ص ٩٥

^{٦٤} وهو ما يؤكده القرار رقم ٣٥٢/١/٢٠٠٣ أساس ١٢٥١ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا السورية: "أن الأصل السائد في عمليات التنازل عن العقارات التي يجريها الأب لمصلحة أولاده هي أن تكون بدون مقابل وتأخذ حكم الهبة إلا إذا ثبت بالدليل القاطع أن التنازل كان عن طريق البيع الحقيقي ولا مجال للاعتداد بالعقد العقاري المنظم من أجل نقل الملكية في السجل العقاري بل لا بدّ من تقديم الدليل المبين الذي يؤكد بشكل لا ريب فيه حصول البيع بين الأب وأولاده خلافاً للأصل السالف ذكره".

بيانه في الفصل الثاني من هذا البحث إلى جانب بيان أسباب ظاهرة الغشّ
الضريبيّ وكيفية مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة.

الفصل الثاني

المعالجة الموضوعية

للغشّ الضريبيّ

جريمة الغشّ الضريبيّ ظاهرة خطيرة لما ينتج عنها من آثار سلبية على حصيلة الضرائب وعلى توزيع العبء المالي بما يخلّ بمبدأ العدالة بين المكلفين، لذلك لا بدّ من معرفة الأسباب التي تؤدي إلى هذه الظاهرة، كي يتمكن المشرّع بعد ذلك من مكافحتها.

وعليه فإننا سوف نقسم هذا الفصل إلى بحثين اثنين وفق الآتي:

المبحث الأول: أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ وآثارها.

المبحث الثاني: وسائل مكافحة الغشّ الضريبيّ .

المبحث الأول

أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ وآثارها

مع تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة التدخلية في كافة الشؤون، بات من المسلّم به أنّ للضريبة أهدافاً متنوعة تتطور بتطور الزمن وتختلف باختلاف النظم السياسيّة والاجتماعيّة والاقتصاديّة السائدة في كل دولة. فأصبح للضريبة مفهوماً معاصراً يقوم على اعتبارها مصدراً من المصادر الرئيسة للتمويل، ووسيلة فعّالة تمكّن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصاديّة والاجتماعيّة وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى هدف معين^{٦٥}. إلى جانب الهدف المالي المتمثل في تحقيق الوفرة في الخزينة العامة، إضافة إلى توفير الموارد للدولة لتحقيق مشاريعها وتقديم خدماتها للأفراد. كما أصبحت الدولة مسؤولة عن رفاه المواطنين وبالتالي عن التعليم والصحة.. وازدادت أعباءها فكان لا بدّ من مصادر تمويل لتستطيع القيام بما يتطلب منها، وأهم المصادر هي الإيرادات الضريبيةّ لأنه لا ينتج عنها آثار تضخمية.

كما تهدف الحكومة من وراء الضرائب إلى اتباع سياسة تهدف إلى الإصلاح الاجتماعي، وذلك لتقليل الفوارق بين الطبقات وتوزيع الدخل توزيعاً عادلاً لصالح الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل.

^{٦٥} د. الحلاق محمد، د. الحردان عبدّ الهادي، دراسات في التشريع الضريبيّ، (د.ط)، دمشق، منشورات جامعة دمشق - كلية الحقوق، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤م، ص ٣٣

ولعل أهم الأهداف التي تتوخاها الدولة من الضرائب هي الأهداف الاقتصادية، حيث تمتصّ الحكومة بواسطة الضريبة من السوق جزءاً من الكتلة النقدية الضاغطة على الأسعار، والتي تؤدي إلى ارتفاعها، مما يساعد في تخفيف حدة التضخم. إلى جانب التوجيه الاقتصادي للمشروعات وحماية الصناعة الوطنيّة.

وتجدر الإشارة إلى أن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين هي علاقة الود المفقود.

مما سبق نتساءل: ما هي الأسباب التي جعلت العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية علاقة الود المفقود؟ أو بعبارة أخرى ما هي أسباب الغشّ الضريبي؟

وإلى جانب ذلك نتساءل: ما هي آثار هذه الظاهرة على السياسات والأهداف الضريبية السابق ذكرها؟

سنحاول الإجابة على هذين التساولين في مطلبين اثنين وفق الآتي:

المطلب الأول: أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ.

المطلب الثاني: آثار الغشّ الضريبيّ.

المطلب الأول

أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ

الغشّ الضريبيّ من الظواهر العامة التي يصعب قياسها، إذ يكاد لا يخلو أي نظام ضريبي من هذه الظاهرة سواء كان ذلك في بلد متقدّم أم متخلف.

ومهما يكن من أمر فإنّه ينبغي علينا التفتيش عن أسباب هذه الظاهرة ضمن أربعة اتجاهات: الأخلاقي، والسياسي، والاقتصادي، والفني^{٦٦} والتشريعي. وهو ما سنحاول بيانه مع محاولتنا لبيان أسباب هذه الظاهرة في سورية، وذلك في الفروع الآتية.

الفرع الأول

الأسباب الأخلاقية لظاهرة الغشّ الضريبيّ

قبل أن نتطور الدولة لتصل إلى شكلها الحالي، اتخذت الشعوب شكل الممالك والإمبراطوريات، وكانت الدولة هي الملك أو الإمبراطور والملك هو الدولة، وبالتالي كل ما كان يجبي من كدّ أبناء الشعب وعرقه - والذي كثيراً ما كان على حساب لقمة العيش باستخدام شتى وسائل القهر والإجبار - إنّما

^{٦٦} الأسباب الفنيّة هي الأسباب التي تتعلق بالنظام الضريبيّ المتبع في الدولة سواء تعلق ذلك بكيفية تحقّق الضريبة أو جبايتها وغيرها.

كان يذهب إلى الملك أو الحاكم، إذ لا فصل بين مال الحاكم وخزينة الدولة إذ أن ذمتها المالية واحدة.

جاء بعد ذلك الاستعمار الذي لم تتج منه البلدان النامية حالياً، والذي كان سبباً حقيقياً في تخلفها عن ركب الحضارة في عصرنا الراهن، فامتص خيراتها وقهر شعوبها مستخدماً شتى أساليب القهر والاستبداد مجبراً المواطنين على دفع الأتاوات والضرائب التي أنهكت كاهل الشعب الذي ازداد فقره وازداد معه الشعور بالظلم والحرمان، وما كانت نتيجة ذلك إلا الكره البغيض للضرائب وجباتها من جنود الاستعمار وعملائه، وتوارثت الأجيال تلك المشاعر السلبية حيال الضرائب وإدارتها، فلم يرث الخلف من السلف سوى الكراهية والنفور تجاه الضرائب وشخصها^{٦٧}.

هذا الأمر أدى إلى ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي عند بعض المكلفين، إذ يعتقدون في قرارة أنفسهم بأن سرقة الإدارة الضريبية ليست بسرقة، وإنما مسابقة بين المكلفين تدل على أكثرهم فطنة وذكاء في حماية أمواله من الضريبة.

ويرجع جانب من الفقه هذا الغش إلى ضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين، ويميزون في هذا المجال بين الأخلاق العامة والأخلاق المالية، ويرون أن كثيراً من المواطنين لا يجدون مانعاً من اللجوء

^{٦٧} محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ٩٨

إلى الغشّ والاحتتيال للتهرّب من الضريبة، في حين أنهم يتحلون بأخلاق عامة جيدة^{٦٨}.

ويختلف الوعي الضريبيّ عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم، فالمعروف أن المكلف الأنجلوساكسوني أو مكلفي دول أوربة الشمالية هو أقلّ تهرباً من الضريبة من المكلف اللاتيني، لأنه يعتقد أنه يساهم في تحمل الأعباء العامة وأن هذه الأموال ستعود له على شكل خدمات مقدمة من الدولة، فيقدّم تصريحه إلى الإدارة بأمانة ولا يحاول اللجوء إلى الطرق الملتوية لتأخير دفع الضريبة أو التهرب منها. ومن الطبيعي أن توجد هذه الفروق بين المكلف في الدول المتخلفة والنامية، والمكلف في الدول المتقدمة اقتصادياً^{٦٩}.

ويرجع جانب آخر من الفقه ضعف الوعي الضريبيّ عند المكلفين إلى الميل العام عند أغلبية الشعوب إلى عدم الخضوع للقانون، لا بل السعي الدائم إلى وضع العراقيل أمامه حتى يتعذر تنفيذه، ويرجعون أسباب عدم احترام القانون المالي إلى طبيعته التي تختلف كثيراً عن القوانين الأخرى. فالقانون بوجه عام يتصف عادة بالشموليّة والاستمرارية والنزاهة، وهذا ما يتيح له تدارك الأساليب التعسفية، مؤمناً العدالة بواسطة قواعد مجردة ودائمة. فالذي يحاول تعكير صفو النظام القائم يصبح تلقائياً مواطناً غير صالح ويخضع بالتالي للعقوبة. أما القانون المالي فهو يفتقر إلى هذه الصفات الثلاث، فهو

^{٦٨} د. شباط يوسف، د. العكام محمد خير، المالية العامة، (د.ط)، دمشق، منشورات جامعة

دمشق - التعليم المفتوح - كلية الحقوق، ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧م، ص ٣١٣

^{٦٩} د. بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٢٦٣

ليس شاملاً لأنه يحاول دائماً التوفيق بين الأعباء الضريبية والوضعية الفردية لكلّ مكلف. أما من ناحية الاستمرارية فإن القانون المالي يفتقر إليها في كثير من الأحيان نظراً لكثرة تبدّله وتصحيحه تبعاً للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية مما يحد كثيراً من اعتباره وتأثيره. وأخيراً فإن هذا القانون يفتقر أيضاً إلى النزاهة وهذا راجع إلى أن تطبيقه يتم لحساب الدولة القوية مما يعمّق الهوة بينها وبين المكلف الضعيف، وعليه فإن هذا الأخير لا يعترف لها بدورها كمشرّع، وإنما كدائن قوي يحاول استقطاع الضرائب بالقوة، الأمر الذي يدفع المكلف نحو اللجوء إلى الغشّ الضريبيّ للتخلّص من الضريبة^{٧٠}.

ويرجع جانب آخر من الفقه ضعف الوعي الضريبيّ إلى عدة عوامل منها^{٧١}:

١- اعتقاد الشخص أنّه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدّمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنّه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، ولذلك فإنّ دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.

^{٧٠} د. شيهه مصطفى رشدي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٧٧ - ٧٨

^{٧١} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ١٦٥ - ١٦٦

٢- اعتقاد الشخص أنّ الدولة تسيء استخدام الأموال العامة وأنّها تضرّ الجماعة بهذا الشكل وقد يكون السبب في ذلك بعض الاعتبارات التاريخية.

٣- شعور الفرد بثقل العبء الضريبيّ عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبيّ، قد يؤدي إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها. كما تؤدي القدرة المالية والحالة الاقتصادية العامة للمكّلف دوراً كبيراً في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة، فهو يسعى إلى التهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة.

أما فيما يتعلق بسبب زيادة الغشّ الضريبيّ في الدول النامية عنه في الدول المتقدّمة فإنّه يعود إلى عدة أسباب منها:

١- شعور المكّلف بضعف الخدمة العامة، فهو لا يجد خدمات مقابلة للضريبة التي يدفعها، لذلك يمتنع عن أدائها.

٢- المحاباة في الضريبة، فالضريبة في البلدان النامية تفرض على الطبقات ذات الدخل المنخفض في حين تعفى منها الطبقات ذات الدخل المرتفع رغم استفادتها من الخدمات العامة، مما يشعر المكّلف بعدم عدالة الضريبة فيمتنع عن أدائها ويحاول التملّص منها.

- ٣- سياسة الإنفاق العام في الدول النامية واستخدام الدولة للضريبة في أغراض اجتماعية أو اقتصادية لا تخدم الشريحة الكبرى من المجتمع، مما يشعر المكلفين بالظلم ويدفعهم إلى التهرب منها.
- ٤- عدم توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد بحيث تتخذ العلاقة بينهما شكل العداء والخصومة بدلاً من علاقة التعاون مما يدفع الفرد إلى التهرب من الضريبة.

ويرى جانب آخر من الفقه أنه كلما انخفضت درجة تعليم المكلف ومستواه الثقافي كلما ازداد اقتناعه بعدم عدالة الضريبة، وبأنها ليست التزام يتعين عليه أدائه، بقصد الإسهام في تمويل الإنفاق على البرامج الحكومية ذات النفع العام، بل يعتبرها استقطاعاً جائراً تحصل عليه الدولة ظلماً، ويبدد حصيلتها رجال الحكومة، دون تحقيق أي نفع حقيقي للمجتمع. وكلما انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع كلما زاد اقتناعه بعدم دفعها، وبذل مجهوداً أكبر للتهرب منها، مما يجعلها في النهاية عادة اجتماعية حميدة، تفوق القانون في مصداقيتها وإطاعتها^{٧٢}.

وهناك جانب آخر من الفقه يرى أن الفكرة المتسلطة على الناس نحو الغش الضريبي ترجع إلى أسباب ثلاثة^{٧٣}:

^{٧٢} د. السويسي فاطمة، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٣٣

^{٧٣} د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٢

الأول: أنّ الناس بوجه خاص يفضلون الخير القريب في صورة المال الموجود بين أيديهم أكثر من انتظار الخير البعيد الذي سيعود عليهم نتيجة التوسّع في المشروعات الممولة من الضريبة.

الثاني: أنّ الشعور بالمصلحة والملكية الخاصة يفوق كثيراً الشعور بالخدمات العامة والسلطة العامة.

الثالث: سوء الطريقة المتبعة في فرض الأعباء الضريبية وعدم مراعاة المساواة.

ويمكننا أخيراً أن نحكم على المستوى الأخلاقي في أي بلد من خلال درجة تسامح الرأي العام في الحكم على المتهربين لاسيما عندما يفاخرون ببراعتهم في التهرب وتدبير أمورهم الضريبية^{٧٤}.

ومن جانبنا فإننا نعتقد أنّ ضعف الأخلاق لدى المكلف هو العنصر الأساسي الذي تبنى عليه الأسباب الأخلاقية الأخرى التي تدفع المكلف إلى الغشّ الضريبيّ.

وبذلك نكون قد انتهينا من بيان الأسباب الأخلاقية لظاهرة الغشّ الضريبيّ، وننتقل الآن إلى محاولة بيان الأسباب السياسية لهذه الظاهرة في الفرع الآتي.

^{٧٤} د. سلوم حسين، المالية العامة القانون المالي والضريبيّ، ط ١، بيروت، دار الفكر اللبناني،

الفرع الثاني

الأسباب السياسيّة لظاهرة الغشّ الضريبيّ

كان لظهور النظريّات الاشتراكيّة أثر كبير في التوسع الضريبيّ سواء عن طريق كثرة الضرائب أو عن طريق رفع معدل سعرها، فقد نادى هذه النظريات بأنّ الضريبة لا تهدف إلى مجرد فرض الأعباء العامة وإنما تبغى أيضاً تحقيق الأهداف السياسيّة والاجتماعيّة للدولة. وعلى إثر ذلك بدأت تتبدّد فكرة العدالة السياسيّة للأرباح بعد أن تبدّى عدم عدالتها الاجتماعيّة، مما دفع الحكومات إلى الأخذ بالضريبة التصاعديّة والضريبة ذات السعر المتغير. وقد كان التوسع في المشروعات سبباً في التوسع في فرض الضريبة حتى يتحمل الأفراد الكثير من مصاريف هذه المشروعات. وقد أدى هذا التوسع الضريبيّ في النهاية إلى عدم تمكن الأفراد من الادخار الخاص بهم، وإذا شعروا بالخطر يحفّ بأموالهم تمردوا على قانون الضريبة والتجأوا إلى صنوف الغشّ المختلفة اعتقاداً منهم بأن ذلك ليس إلا نوعاً من الدفاع الشرعيّ ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة^{٧٥}.

كما أنّ تطور الضريبة وتخطيها للدور الماليّ إلى ميادين جديدة اقتصاديّة واجتماعيّة قد تدفع جميع المتضررين من هذا الدور الجديد إلى الوقوف أمامها أو محاولة التهرب منها. فعندما تتخذ الضريبة كأداة لتطبيق سياسة اجتماعيّة واقتصاديّة معيّنة يظنّ من يتحملها بأنه مضطهد من قبل أصحاب هذه السياسة، فيتخذ من التهرب من الضريبة وسيلة لمقاومتها، وتبلغ

^{٧٥} د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢١

هذه المقاومة أشدها عندما تنعدم الثقة بالحاكم. والتاريخ المالي أثبت بأن الطبقات التي تسلمت زمام السلطة لم تستطع الصمود أمام محاولات دفع الأعباء الضريبية باتجاه الطبقات الاجتماعية الأخرى، فالضريبة والحالة هذه لم تعد مقبولة من قبل الجميع، بل مصادرة من قبل القوي^{٧٦}. وهكذا يصبح التهرب من الضريبة حاجة ملحة لمكافحة طغيان الحاكم، ووقف هذه الأيديولوجية الضريبية غير القابلة للمناقشة أو الجائرة، والمشرع لا يستطيع بعد الآن الاعتماد على استقامة المكلف بعد أن تجاوزها هو بنفسه، أمام هذه الحالة لا يبقى أمام المكلف المستغل والمغبون إلا استعمال جميع الطرق للتهرب من الضريبة، وتغدو هذه الأساليب لا مفر منها^{٧٧}.

ومن جانبنا فإننا لا نستطيع التسليم بهذا الرأي الأخير على أنه سبب للغش الضريبي، إذ أننا نعتقد أن ما سبق هو من باب تبرير تصرف المكلف الغشاش، فالمعروف أن الدولة تتكبد نفقات كبيرة بل وهائلة في سبيل ضمان الأمن الاجتماعي فإذا كان مواطنوها غير قادرين نفسياً على تحمل جزء من هذه التكاليف فالأولى أن نقول بغياب شعور الانتماء الوطني عند هؤلاء المكلفين، وقوة شعورهم بانتمائهم إلى أموالهم.

وتجدر الإشارة إلى أن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دوراً أساسياً في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل

^{٧٦} نقصد هنا الدول التي كانت تسعى إلى إلغاء الملكية الفردية لحساب الملكية الجماعية والتي اتبعت في سبيل ذلك إلى جانب تأميم المشاريع الخاصة فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على أصحاب المشاريع الاقتصادية.

^{٧٧} د. شيهه مصطفى رشدي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٧٨ - ٧٩

ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذ أن استخدام حيلة الضرائب في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم، ولقد رأينا قبل قليل كيف دافع بعضهم عن التهرب في هذه الحالات باعتباره الوسيلة الوحيدة المتاحة لمقاومة الظلم الذي يعد تقديره مسألة شخصية بالدرجة الأولى، حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن. كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي والسياسي للدولة يفسح المجال واسعاً أمام لجوء المكلفين إلى الغش الضريبي، أضف إلى ذلك المساعدة التي يقدمها عدم الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة على الغش الضريبي^{٧٨}.

وبذلك نكون قد انتهينا من بيان الأسباب السياسية لظاهرة الغش الضريبي، وننتقل الآن إلى محاولة بيان الأسباب الاقتصادية لهذه الظاهرة .

الفرع الثالث

الأسباب الاقتصادية لظاهرة الغش الضريبي

تتأرجح الأسباب الاقتصادية للتهرب من الضريبة حول نقطتين^{٧٩}:

الأولى: تركيز على مركز المكلف الاقتصادي وتأثيره على عملية دفع الضريبة.

^{٧٨} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ١٦٧

^{٧٩} د. شيهه مصطفى رشدي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٧٩ - ٨٠

الثانية: وتقوم على دور الأحوال الاقتصادية التي تحيط بالمكلف.

ففي الوضعية الأولى، يلجأ المكلف إلى التهرب الضريبي عندما تكون الأرباح التي سيجنيها من التهرب تفوق المخاطر التي سيتعرض لها في حال ارتفاع الضريبة وسوف تعوض له العوائق التي ستلحق به، وفي أكثر الأحيان تكون هذه الأرباح كبيرة خصوصاً عندما يكون معدل سعر الضريبة مرتفعاً بعض الشيء.

وفي الوضعية الثانية، تلعب الأحوال الاقتصادية العامة دوراً كبيراً في دفع أو عدم دفع الضريبة، فالمكلف الذي يجد نفسه في وضعية اقتصادية مزدهرة يدفع الضريبة عن طيب خاطر، لأن هذا الازدهار يوفر له الكثير من الأرباح تفوق بكثير ما قد يدفعه إلى الإدارة الضريبية، لكنه إذا لمس بأن الحالة الاقتصادية العامة تمرّ بمرحلة صعبة فهو سيحاول بالطبع التهرب من الضريبة تجنباً لتعريض مشروعه إلى الاندثار، خصوصاً إذا دفع كل ما يتوجب عليه، فالتهرب من الضريبة يعتبر هنا وحسب اعتقاد المكلف خير منقذ وأهون سبيل للمحافظة على ممتلكاته.

ففي أوقات النمو الاقتصادي لا يمكن للمكلف مجرد التفكير في التهرب من الضريبة، وهذا عائد بالطبع إلى سهولة تحميل الضريبة لآخرين، لكن عندما تحلّ الأزمات الاقتصادية وتلجأ الحكومة إلى التدخل وإقامة نظام الحصص للسلع يزدهر الغشّ الضريبي، وتفسير ذلك عائد إلى أن إخضاع السوق لنظام معين يؤدي حتماً إلى إقامة سوق موازية للأولى غير شرعية

وسرية^{٨٠}، وهذا يعني أن كل عمليات هذه السوق تبقى بعيدة كل البعد عن دائرة الاقتطاع الضريبي. وتجدر الإشارة إلى أن الغشّ الضريبيّ بدأ يتطور ويأخذ أشكالاً عديدة لا سيما مع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، خصوصاً وأن مراقبي الضرائب يجدون أنفسهم في أغلب الأحيان من غير سلطة لإجراء مراقبة أرباح هذه الشركات التي تتعدى أراضي دولتهم. وبالرغم من أن الاتفاقيات الضريبية تعمل على محاربة هذه الآفة إلا أنها ما زالت غير كافية للحد من هذا التهرب العالمي^{٨١}.

وتجدر الإشارة إلى أن موقف الدولة تجاه التهرب يختلف في فترات الرخاء عنه في فترات الكساد، ففي حين تبدّي الدولة نوعاً من التساهل في فترات الرخاء بسبب زيادة إيراداتها، تتشدد في فترات الكساد بسبب انخفاض هذه الإيرادات، ويختلف أيضاً نطاق الغشّ الضريبيّ من دولة إلى أخرى باختلاف بنيانها الاقتصادي وباختلاف بنيان دخل الفرد فيها.

ففي الدول التي تحتل فيها الزراعة مكانة هامة تزيد نسبة التهرب الضريبيّ بصفة عامة حيث تصعب رقابة الدخول الزراعية، وكذلك يقل التهرب الضريبيّ بصفة عامة في الاقتصاديات التي تسود الدخول الموزعة (أرباح أسهم أو فوائد سندات أو أجور) بالنسبة للاقتصاديات التي تسيطر فيها

^{٨٠} كما لو احتكرت الدولة بيع سلعة معينة سيؤدي ذلك إلى تشجيع تهريب هذه السلعة وخلق سوق خاص بها بعيداً عن أعين الأجهزة الحكومية الأمر الذي سيحرم الخزينة العامة من عوائد عمليات هذا السوق.

^{٨١} د. شيهه مصطفى رشدي، المرجع السابق، ص ٨٠

الدخول الفردية (دخول المشروعات الفردية زراعية أو صناعية أو تجارية)^{٨٢}.

وبذلك نكون قد انتهينا من بيان الأسباب الاقتصادية لظاهرة الغش الضريبي، وننتقل الآن إلى محاولة بيان الأسباب الفنية والتشريعية لهذه الظاهرة.

الفرع الرابع

الأسباب الفنية والتشريعية لظاهرة الغش الضريبي

توجد عدة عوامل فنية وتشريعية تؤثر في الغش الضريبي أو في التهرب الضريبي، ومن هذه العوامل:

أولاً: الأسباب الفنية لظاهرة الغش الضريبي:

١- **ثقل العبء الضريبي:** اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى. ويميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولد لدى المكلف شعوراً بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب وبالتالي اللجوء إلى الغش الضريبي.

^{٨٢} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ١٧٠ - ١٧١

٢-تعقيد النظام الضريبي: حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيداً، ففي الماضي عندما كان وعاء الضرائب - وبصفة خاصة الدخل - يقدر على أساس المظاهر الخارجية، كانت فرص المكلف في التهرب محدودة، حيث كان بإمكان الدوائر المالية أن تراقب هذه المظاهر بسهولة^{٨٢}، أما بعد أن أصبح تصريح المكلف هو الطريق الأساسي لتقدير قيمة الضرائب زادت فرص المكلف في ارتكاب وسائل الغش الضريبي، وكذلك الأمر فإن طرق تقدير الضريبة تؤدي دوراً في الغش، ففي الحالات التي يصعب فيها تقدير مطرح الضريبة، تقدّر تقديراً جرافياً استناداً إلى تعليمات لا تستند إلى أي نص (ديكتاتورية الإدارة)، خصوصاً إذا لم يكن للقضاء أي دور، يشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه إلى التهرب منها لعدم اقتناعه بها.

ويحاول المكلف أيضاً التهرب إذا أساءت الإدارة التصرف في تطبيق الضريبة وعاملت المكلفين معاملة متفاوتة، مما يشعرهم بالظلم ويضعف الثقة بعدالة الضريبة التي قصدها المشرع في الأصل عندما وضع القانون، كما يحاول التهرب في حالة ضعف الوعي المسلكي لدى رجال الإدارة التنفيذية وقد يرجع ذلك إلى عدم الكفاية الفنية والإدارية للإدارة المالية.

^{٨٢} لا نقصد هنا المدح بهذه الطريقة الجزافية والتي نعارضها بشدة، وإنما نحاول بيان أثر طريقة تقدير وعاء الضريبة على الغش الضريبي. وإذا أراد المكلف التهرب من الضريبة فعليه أن يعيش حياة التشف ويطهر بمظهر أدنى من حقيقته بأن يلجأ إلى تقليل المظاهر التي تفرض على أساسها الضريبة.

٣- نوع الضريبة: حيث تقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق

الضرائب غير المباشرة أكثر منها في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل. وكذلك تختلف ضرائب الدخل فيما بينها اختلافاً كبيراً من هذه الناحية، فمثلاً تزيد فرص التهرب - كقاعدة عامة - في نطاق ضرائب المهن غير التجارية عنها في نطاق ضرائب المهن التجارية، لأن مراقبة الدخول غير التجارية أصعب بكثير من مراقبة دخول المهن التجارية. وتزيد فرص التهرب زيادة واضحة في ضريبة الدخل المقطوع عنها في ضريبة الأرباح الحقيقية، لأن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع غير ملزمين بمسك الدفاتر في أغلب الأحيان.

٤- طرق تحصيل الضريبة: من المؤكد أن استخدام طريقة الحجز عند

المنبع قد أدى إلى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهنالك اتجاه عام نحو التوسع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك، كما أن إجراءات التكليف والجباية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة.

ثانياً: الأسباب التشريعية لظاهرة الغش الضريبي:

لقد أجمعت غالبية الدراسات والأبحاث على الدور الذي يمكن أن تلعبه التشريعات الضريبية في إفساح أو سد المجال أمام المكلفين للتهرب من الضريبة، فالتشريعات الضريبية غير المدروسة تترك في طياتها العديد من الثغرات والمسابر التي تسمح للمكلفين التسلل من خلالها للتهرب من تأدية ما يترتب عليهم من ضرائب. فمن النقص في القانون، إلى الغموض فيه مما يترك مجالاً لعدة تفسيرات يستفيد منها المكلف وينتج عن ذلك الغش

الضريبيّ، إلى عدم الاستقرار القانونيّ إلى تشتت الأحكام الضريبية، إلى تعدد الضرائب والازدواج الضريبيّ. ولعلّ أهم الثغرات التشريعية التي تؤدي إلى ارتكاب الغشّ الضريبيّ هي النصوص التي تتساهل في كيفية مسك الدفاتر التجارية، حيث دفع هذا التساهل الكثير من المكلفين إلى اللجوء إلى الغشّ عن طريقها، إضافة إلى ضعف الجزاءات المقررة للغشّ الضريبيّ^{٨٤}.

وبعد أن أوضحنا مجمل الأسباب التي قد تؤدي إلى ظاهرة الغشّ الضريبيّ، تجدر الإشارة إلى أنّ هنالك جانب من الفقه يرى - بحق - أنّ السبب الرئيس للغشّ الضريبيّ هو ضعف المستوى الأخلاقيّ لدى المكلفين بصورة خاصّة، ولدى المواطنين بصورة عامّة^{٨٥}.

ومن جانبنا فإننا نؤيد هذا الاتجاه، إلا أنّ ذلك لا يعني إغفالنا للأسباب السياسية والاقتصادية والفنية والتشريعية التي تساهم في كثرتها في ضعف مستوى المكلفين الأخلاقيّ.

وبذلك نكون قد انتهينا من بيان الأسباب المختلفة لظاهرة الغشّ الضريبيّ، وسنحاول الآن بيان أسباب هذه الظاهرة في سورية.

^{٨٤} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ٣٣ - ٣٤

^{٨٥} د. عواضه حسن، المالية العامة، ط ٦، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ١٩٨٣م،

الفرع الخامس

أسباب الغشّ الضريبيّ في سورية

يعتقد أنّ ظاهرة الغشّ الضريبيّ في سورية تعود إلى جملة من العوامل التي تتضافر مع بعضها لتخلق وتنتج التهرب الضريبيّ، وهذه العوامل هي^{٨٦}:

- ١- غياب الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى. بحيث تهتم الدوائر المالية بما سيدخل الخزينة فقط دون النظر إلى المنعكسات الأخرى^{٨٧}.
- ٢- شعور المكلف بارتفاع العبء الضريبيّ مقابل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي مقارنة ببلدان قريبة وبعيدة، حيث أنّ المعدلات الضريبية السورية تعتبر من أعلى المعدلات في العالم^{٨٨}.

^{٨٦} سعيّفان سمير، "التهرب والتهريب.. مقارنة صريحة رؤيا في الإصلاح الضريبيّ والجمركي في سورية"، مرجع سابق، ص ١٠ وما بعدها

^{٨٧} كاعتراض وزير المالية في اجتماع برئاسة رئيس مجلس الوزراء على فقد الخزينة لمبلغ جراء قرار بيع بذور القطن بسعر الدول المجاورة. سعيّفان سمير، المرجع السابق، ص ١١

^{٨٨} الوحدة دولار أمريكي

الدولة	نصيب الفرد من الناتج	العبء الضريبيّ	الدولة	نصيب الفرد من الناتج	العبء الضريبيّ
ألمانيا	٢٧٣٣٧	٤٥%	مصر	١٤٩٩	٢١%
إيطاليا	٢١٣٩٣	٤٥%	سورية	١٠٠٠	١٦%
بريطانيا	٢٢٩٤٧	٤٢%	الأردن	١٨٠٠	٢٤%
الولايات المتحدة	٢٣٩٤٦	٣٢%	تركيا		٢٣%

- ٣- ضالة مبالغ الشرائح الضريبية التي تآكلت قيمتها بسبب التضخم على مرّ السنين دون أن يتم رفعها على نحو مماثل.
- ٤- شبه انعدام الحدّ المعفى من ضريبة الدخل، حيث أنّ قيمته تكاد لا تذكر.
- ٥- قَدَمَ التشريعات الضريبية وتعارضها وتعقيدها وعدم وضوحها يفسح في المجال أمام دور واسع للعامل الذاتي في تفسيرها وتطبيقها وبالتالي يتيح مجالاً أمام التدخل الفاسد.
- ٦- عدم الشفافية في الإجراءات، وعدم إعلان النسب والمعايير المطبقة في وزارة المالية على الملأ وعدم وضع ضوابط واضحة معلنة، وعدم نشر أرقام التحصيلات الضريبية بحسب أنواعها وعدم القيام بدراسات عن الضرائب والتهرب الضريبي، كل ذلك يسبب الغموض ويزيد من دور العامل الذاتي والتحريض على التهرب الضريبي.
- ٧- غياب جهاز الاستعلام الضريبي وضعف قواعد المعلومات عموماً والضعف التنظيمي للضرائب وعدم تطبيق رقم ضريبي موحد وعدم استخدام الفواتير.
- ٨- غياب جهاز مكافحة التهرب الضريبي وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين والاكتفاء بالغرامة المالية يجعل التهرب مغرياً.

كندا	٢٢٣٩٤	٣٩%	فرنسا	٢٤٩٥٦	٤٤%
اليابان	٣٠٧٢٠	٣٠%	ماليزيا	٦٦٠٠	٢٠%

٩- احتكار وزارة المالية لكل ما له علاقة بالضرائب من اقتراح التشريعات وإصدار تعليماتها التنفيذية والنظر في تظلمات المكلفين، إضافة إلى التكليف والجباية يجعل الرقابة على التهرب في نفس الجهة مما يضعف من فاعليتها^{٨٩}.

١٠- ضعف الرواتب والحوافز للعاملين في الدوائر المالية إلى حدود لا تضمن لهم حد معيشة لائق ولا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعل مقاومتهم للفساد ضعيفة.

١١- ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً سواء من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية أعداد المراقبين، وعدم كفاية وسائل النقل من أجل تغطية المكلفين بالزيارات الميدانية للتعرف على واقع المكلف كشرط للتكليف العادل.

١٢- تخلف مهنة المحاسبة والمراجعة وغياب دورها الفاعل - وهي مهنة ذات أهمية كبيرة - هي لا تزال متخلفة حتى قياساً بالبلدان المجاورة ولا تعطى أية أهمية حتى الآن.

١٣- ضعف الإعلام الضريبي، حيث لا يصدر عن الدوائر المالية دليل سنوي للضرائب، ولا يوجد أية مجلة متخصصة تهتم بالشأن الضريبي تقدّم معلومات وافية عن كل ما له علاقة بالشأن الضريبي. ومن المفارقة أنه لا يمكن لأي مكلف الاستعلام عن

^{٨٩} يستطيع المكلف اللجوء إلى القضاء الإداري ليطالب وقف التنفيذ على أمواله، والبحث في أساس تكليغه، ويمثل كل من هذين الادعائين دعوى مستقلة بحكم ذاتها.

الضريبة التي يمكن أن تترتب على أي نشاط أو عقد أو صفقة،
فالجواب على الاستفسارات المسبقة للمكلفين أمر غير متاح.

١٤- بسبب كل هذه الأوضاع خلقت أزمة ثقة بين المكلفين والدوائر المالية التي باتت تفترض أن كل بيان ضريبي لن يفصح عن الأرباح الحقيقية، ولو قام أحد المكلفين وأفصح عن أرباحه كاملة فستقوم الدوائر المالية بمعاملتها أسوة بالبيانات الكاذبة^{٩٠}.

١٥- ارتفاع مستوى الهدر في الإنفاق العام، وبشكل خاص الخدمات الجارية (النفقات الجارية) وفي أكثرها خدمات مظهرية (سيارات، مكاتب، مفروشات، قرطاسية...) وجميعها مرتفعة، وتجعل المكلف يشاهده وينفر من الالتزام بالضريبة مقابل هذا الهدر والتسبب في المال العام^{٩١}.

١٦- اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في مختلف قطاعات المجتمع مما أدى إلى ضعفة البنية الأخلاقية ومنظومة القيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الإفساد والفساد وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة.

^{٩٠} يرى البعض أن الشك لدى الموظف الضريبي بعدم صحة ما يقرره المكلف يعود إلى سعي الإدارة الضريبية لزيادة منفعتها المتحققة في زيادة مقدار الحصيلة الضريبية.

د. البدراني قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي، ط ١، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥م، ص ٢٤٠

^{٩١} د. كنعان علي، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، ط ١، دمشق، دار الرضا، ٢٠٠٣م، ص ٥٨

١٧- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم قناعتهم بأن ما يدفعه المكلف يستخدم للصالح العام على نحو رشيد يعود على المكلف نفسه بالنفع.

وبذلك نكون قد انتهينا من بيان الأسباب المختلفة والمتعددة لظاهرة الغش الضريبي بصورة عامة إلى جانب أسباب هذه الظاهرة في سورية، وسنحاول الآن بيان آثار ظاهرة الغش الضريبي في المطلب الآتي.

المطلب الثاني

آثار الغش الضريبي

إذا كانت خزينة الدولة في جزء كبير منها هي جيوب رعاياها أو بالأحرى جيوب مكلفيها بصورة أساسية، فإنّ في إمكاننا تصور المحاذير والآثار السلبية التي تنعكس على تلك الخزينة إذا عمد المكلفون بالضرائب إلى التفتير بالتهرب المشروع وغير المشروع، بحيث يحجبون عن الخزينة جانباً كبيراً وهاماً من مواردها العامة، وهو الجانب المتمثل في الحصائل الضريبية. ومتى أدركنا أن النفقات المقدرة أولاً في الموازنة العامة تستدعي تقدير إيرادات كافية لتغطيتها، كان من المنطقي تصور مدى اضطراب الدولة إلى تقليص نفقاتها، خصوصاً غير الملحة منها، وفي ذلك ما يعرقل إمكانات تسيير مرافقها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية والتربوية والزراعية والصحية وما إليها.

فإذا كانت النفقات العامة بمجملها شديدة الإلحاح لتسيير المرافق العامة، كان من المنطقي أيضاً تصور مدى اضطرار الدولة أيضاً إما إلى فرض ضرائب جديدة التي من شأنها أن تزيد الأعباء الضريبية التي تتجاوز الطاقة التكاليفية والفردية والوطنية- وهي أعباء تضطر المكلف مرة جديدة إلى تلمس الأساليب الجديدة للتهرب والغش الضريبي- وإما اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية، وهذه القروض كما بات معروفاً لا تعدو كونها ضرائب مؤجلة، ترهق كاهل الأجيال القادمة^{٩٢}.

بناء على ما سبق سوف نحاول بيان الآثار المالية والاجتماعية والاقتصادية لظاهرة الغش الضريبي، إضافة إلى آثار هذه الظاهرة في سورية، وذلك في الفروع الآتية.

الفرع الأول

الآثار المالية لظاهرة الغش الضريبي

هنالك أثران بارزان من الناحية المالية لظاهرة الغش الضريبي^{٩٣}، الأول: الإضرار بالخزينة العامة المتمثل بالعجز الدائم في الموازنات، والثاني: انخفاض مستوى الخدمات المقدمة من الدولة.

^{٩٢} د. عطوي فوزي، المالية العامة، (د.ط)، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣م، ص

^{٩٣} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مرجع سابق، ص ١٣٨

أولاً: العجز الدائم في موازنات الدول:

يؤدي الغشالضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية بما يقود إلى عجز الموازنة العامة للدولة^{٩٤}، فإذا ما لجأت الحكومة إلى علاج العجز المالي عن طريق الإصدار النقدي الجديد، أصابت الضغوط التضخمية الاقتصاد القومي في مقتل بما لها من أوزار ثقيلة على الطبقات الكادحة محدودة الدخل، وزيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل بين الأغنياء والفقراء، مما يدفع باتجاه الرشوة والفساد والأمراض البيروقراطية كي يعوض ذور الدخل المحدود النقص في دخولهم، كما يهرب المواطنون من العملة الوطنية بسبب تآكل قوتها الشرائية، وفي الحالات التي يقود فيها العجز إلى التضخم الشديد قد يلجؤون إلى التعامل بالعملات الأجنبية بدلاً من العملة الوطنية.

وإذا سلكت الحكومة طريق فتح السوق المحلية للاستثمارات الأجنبية المباشرة رأت نفسها مضطرة إلى التوسع في منح الامتيازات والإعفاءات الضريبية التي تمثل مزيداً من الاستنزاف للحصيلة الضريبية، فترفع الحكومة معدلات الضرائب المعمول بها كرد فعل علاجي أو تستحدث ضرائب جديدة تحت أية مسميات مما يزيد شعور المواطنين بفداحة العبء الضريبي، ويفتح أبواباً جديدة للتهرب نتيجة شعور المكلفين الملتزمين بالظلم لتحملهم الجزء الأعظم من أعباء التمويل العام. أما إذا لجأت الحكومة إلى القروض

^{٩٤} د. المهاني محمد خالد، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٩، العدد الثاني، ٢٠٠٣م، ص ٢٦٠

د. صابوني جميل، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، مرجع سابق، ص ٧٠

الخارجية لعلاج العجز فستأكل أعباء خدمة الدين الخارجي الجزء الأعظم من حصيلة الصادرات وتقود إلى عجز ميزان المدفوعات بالإضافة إلى عجز الموازنة، وهنالك العديد من الدول التي وقعت في هذه الطامة، وما كانت نتيجتها إلا الخضوع لاشتراطات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير التي تنال من استقلال الدولة الاقتصادي وتفرض عليها ضغوطاً انكماشية كبيرة^{٩٥}.

مما سبق يتبين لنا الأثر الخطير للغش الضريبي المتمثل بالعجز الدائم في الموازنة العامة والذي قد يهدد استقلال الدولة.

ثانياً: انخفاض مستوى الخدمات المقدمة من الدولة:

من المسلّم به أنّ الضرائب بكافة أنواعها تمثل ٨٠% تقريباً من الإيرادات العامة تستخدمها الدولة في توفير السلع والخدمات للمواطنين وتمول منها مشروعاتها للارتقاء إلى التنمية^{٩٦}. تبعاً لذلك فإنّ جريمة الغش الضريبي تنقص الإيرادات الضريبية وينخفض بالتالي معه مستوى الخدمات المقدمة من الدولة وتتنخفض معه أساليب الرعاية والطمأنينة والرفاهية والأمن التي تقدّمها الدولة للأفراد جمعياً لأنّ الدولة ملتزمة أساساً بالإنفاق على المرافق الحيوية من دفاع وأمن وغيرهما، وكما نعلم فإنّ الضريبة هي إحدى الموارد الرئيسية لتمويل نفقات هذه المرافق لأنّها تحقق ميزة عدم إحداث ضغوط تضخمية، فإذا لجأت الدولة إلى الإصدار النقدي، فإنّ المغالاة

^{٩٥} محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ١٢٣

^{٩٦} د، شباط يوسف، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٢٥١

في هذه الوسيلة تحدث التضخم النقدي، وترتفع الأسعار، أما إذا لجأت الدولة إلى القرض، فالقروض الداخلية تولد التضخم والقروض الخارجية تولد التبعية السياسيّة، وعلى سبيل المثال فاقت مديونيّة الحكومة السودانيّة للنظام المصرفي ٢٠ مليار جنيه سوداني، وللجهات الخارجية ١٣ مليار دولار. هذه المقادير من الديون مدعاة للقلق في بلد لم يزد ناتجه القومي عن /٨.١٢٠/ مليون دولار في العام ١٩٨٨م^{٩٧}، وبالتالي تبقى أفضل الوسائل لتمويل نفقات الخدمات والتنمية الاقتصاديّة هي الاقتطاع الضريبيّ.

نستنتج من ذلك أنّه إذا ما هبطت حصيلة الضريبة نتيجة جريمة الغشّ الضريبيّ فقد تعجز الدولة عجزاً كلياً أو جزئياً عن السير بمرافقها وتقديم خدماتها العامة كلها أو بعضها، وأبرز مثال على انخفاض الخدمات المقدمة إلى الأفراد من المرافق العامة هو لبنان، فنظام التقنين في الكهرباء وإضرابات العمال فيها نظراً لعدم دفع رواتبهم - علماً أن حصيلة التهريب من دفع رسوم الكهرباء ٣٣ مليار ليرة لبنانيّة- فلو جُبيت هذه الأموال لتحسن أداء المؤسسة كثيراً. كما أن الاستشفاء ليس على ما يرام فليس هنالك مستشفى حكومي يعد مأوى للمرضى بعد في لبنان، فيموت المئات على أرصفة المستشفيات الخاصّة لعدم القدرة على دفع المال.

وفي السودان اتضح أن تأخيرات تعرفّة المياه المستحقة على المواطنين لصالح الهيئة القومية لمياه المدن بلغت آخر عام ١٩٨٩م حوالي ٥٠ مليون جنيه، كانت الهيئة في أمس الحاجة إليها لحفر آبار جديدة ورفع كفاءة تشغيل

^{٩٧} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ١٤٥ - ١٤٦

الموجود منها بنسبة ٧٠%. وبالمثل تقدر خسارة السكك الحديدية حوالي ٦ ملايين جنيه سنوياً من ركاب لا يدفعون هذه الأموال المهربة لو حصلت تساعد على تحسين قطاع المواصلات على الأقل.

وفي سورية تدفع ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية من قبل القطاع العام والقطاع الخاص، حيث بلغت نسبة مساهمة القطاع العام في هذه الضريبة من واقع نتائج قطع الحساب لعام ١٩٩٩ م / ٨٣.٧% بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي ٣٩%، وعلى العكس فإن القطاع الخاص يساهم ب ١٦.٣% من ضريبة دخل الأرباح، بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي ٦١%. وبالتالي فإن الجزء الأكبر من ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية من القطاع العام الذي لا يستطيع التهرب غالباً^{٩٨}.

الفرع الثاني

الآثار الاجتماعية لجريمة الغش الضريبي

الضريبة أداة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف اجتماعية تستهدف الحد من التفاوت بين الطبقات والمداخل، إضافة إلى التوجيه الصحي للأفراد فتفرض بنسب عالية على السلع المضرة بالأفراد وتخفف على السلع المفيدة، وسنحاول بيان الآثار الاجتماعية للغش الضريبي فيما يلي.

^{٩٨} د. شباط يوسف، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٢٥٤

أولاً: أثر الغشّ الضريبيّ على العدالة في إعادة توزيع الدخل القوميّ:

تقوم الحكومات عادة بإعادة توزيع الدخل القوميّ بهدف ضمان التوازن بين مختلف فئات المجتمع^{٩٩}، أو إحداث نمو متوازن لكافة القطاعات مع التركيز على دفع النمو في أكثرها تخلفاً - وفي نفس الوقت أهمها - وهو القطاع الزراعي، وتستخدم الدولة وهي بصدد إعادة توزيع الدخل القوميّ أدوات السّياسة المالية ممثلة في النفقات العامة والإيرادات العامة وخاصة الضرائب، آخذة بنظام الضرائب التصاعديّة والتوسع في الإعفاءات الضريبية لذوي الدخل المحدود لدعم الاستهلاك الذي يرفع من الطلب الفعال على مختلف السلع والمنتجات وبالتالي يرفع الإنتاج ويحفز الاستثمار، وبذلك تكون فضلاً عن الاقتراب ولو جزئياً من عدالة التوزيع - بوصفها هدفاً مرغوباً اجتماعياً - إنّما تحرك عجلة النمو بتفعيل الطلب وانعكاساته الإيجابية على الإنتاج والاستثمار ومستويات التشغيل والتوظيف، خاصة في البلدان النامية التي ما زالت تخطو أولى الخطوات في بناء أجهزتها الإنتاجية، مما يعني تحويل جانب جيد من المدخرات بتطبيق الضرائب التصاعديّة على دخول الأغنياء، وتخفيض الضرائب ومنح الإعفاءات للفقراء، أي استخدام أداة الضريبة في إعادة توزيع الدخل القوميّ ليساهم في القضاء على مشكلات

^{٩٩} جمعة محمد عبدّ الله محمود، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين،

رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنيّة، نابلس، ٢٠٠٥م، ص ١٧

البطالة وانخفاض مستوى الدخل والعجز المزمّن في الموازنة العامة وموازن المدفوعات^{١٠٠}.

ولعل الأثر الفعال للضرائب كأداة لضمان عدالة التوزيع والحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات يكون من خلال الضرائب المباشرة وخاصة الضرائب التصاعدية التي تعدّ مظهرًا للتكافل الاجتماعي، حيث يسهم الجميع في تحمل الأعباء. وبما أنّ الغشّ الضريبيّ يقود إلى تضاول الحصيلة الضريبية بالدرجة الأولى فهو بالنتيجة يلغي الأثر التوزيعي للضرائب الهادف إلى تقليل حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين كافة أفراد المجتمع، ويظهر ذلك من أنّ الأغنياء هم أكثر المكلفين تهرباً من الضرائب لتوافر القدرة لديهم على ذلك، نظراً لارتفاع دخولهم التي تمكنهم من دفع مستحقات خبراء الضرائب ورشاوى الفاسدين من الجهاز الضريبيّ من جهة، والرغبة في التهرب لارتفاع المكاسب المادية الناجمة من جهة ثانية، وهنا يحدث الأثر التوزيعي العكسي للضرائب، ففي الوقت الذي تساهم فيه الضرائب المباشرة - خاصة التصاعدية منها - في تلطيف حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين الأغنياء والفقراء، يؤدي عدم التزام المكلفين بها من كبار المكلفين بالدرجة الأولى عن طريق استخدام كافة أساليب الغشّ إلى إصابة هدفها الأساسي في مقتل، ويقود الغشّ إلى عكس النتيجة المرجوة من فرض الضرائب التصاعدية المباشرة باتساع فجوة التفاوت في توزيع الدخل، فتتعاظم ثروات ودخول المكلفين الكبار من مكاسب التهرب على

^{١٠٠} محمود هبة، الاستعلام الضريبيّ بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ١١١

حساب المكلفين الملتزمين الذين لا يشكل الغشّ إغراء بالنسبة لهم لانخفاض المكاسب المنتظرة منه وارتفاع تكلفته بالمقارنة مع انخفاض مستويات دخولهم بشكل عام^{١٠١}.

وإذا ما أرادت الدولة اللجوء إلى فرض الضرائب على رأس المال والتركات، فإن فرض هذه الضرائب وبنسب عالية يقطع جزءاً من المال غير المسخر للاستثمار أساساً من أصحاب الملكية نتيجة لتملكهم أو للورثة نتيجة لانتقال التركة خوفاً من تركز الثروة بيد فئة واحدة من الناس والعودة إلى نظام الإقطاع. ففرض الضرائب العالية نسبياً على الملكية والتركات واستخدام تلك الضرائب في المشاريع التي تفيد الطبقة المتوسطة والفقيرة يساعد في إعادة التوازن بين الطبقات وإلغاء الهوة الموجودة بينها. ولكن تهرب أصحاب النفوذ السياسي من التجار والصناعيين من هذه الضريبة يعدم سياسة الإصلاح في هذا المجال فتبقى الثروة بيد الأغنياء القادرين على إخفائها بشتى الوسائل^{١٠٢}.

يدفعنا ذلك إلى القول إنّ الغشّ الضريبيّ يقضي على وسائل الدولة التي تتبعها لتكريس العدالة الاجتماعية، فبعد أن كانت الوسائل المذكورة لصالح الطبقة الفقيرة أصبحت لصالح الطبقة الغنيّة التي تعتبر أكثر فئات المكلفين تهرباً.

^{١٠١} د. صابوني جميل، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، مرجع سابق، ص ٧٦ محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ١١١ -

^{١٠٢} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ١٥٤

ثانياً: القضاء على العدالة في توزيع العبء الضريبي:

إنّ لجريمة الغشّ الضريبيّ أثر اجتماعي هام وخطير وهو القضاء على العدالة في التوزيع الضريبيّ، فالمجرم الذي يتهرب من دفع الضريبة يقضي على أهم المبادئ الضريبية وهي العدالة^{١٠٣}، لأنّ غيره من الشرفاء أو الغير قادرين على التهرب يدفعون الضرائب، ونشوء الحقد بين أفراد المجتمع من جراء ذلك. فضريبة الدخل مثلاً يتحمل جانب كبير من عبئها الأجراء والمستخدمون، من الطبقات المحدودة الدخل لتعذر تهربهم منها، بينما يسهل على غيرهم هذا التهرب بإخفاء العناصر الخاضعة لها. فضريبة التركات والمداخل الكبيرة لا تطال المكلفين إلا بنسبة ضئيلة، حيث أن إمكانية التهرب أمام أصحاب هذه المداخل كبيرة في الوقت الذي يستحيل فيه التهرب أمام أصحاب الدخول المحدودة، فالطبقة العاملة هي أقل الطبقات تهرباً، لأنّ ليس لديهم ثروات خاصّة، فثروتهم عملهم، بالمقابل فإن الطبقة البرجوازية وصغار التجار وأصحاب الحرف هم من أكثر المتهربين، فالأولين نظراً لنفوذهم والآخرين لأنّ ليس لديهم دفاتر تجارية فيصعب تقدير أرباحهم تقديرًا صحيحاً. ويعتبر البعض أن الفصائل الأكثر تهرباً من الضريبة هم الحرفيون من غير أصحاب الورش والذين يعملون في منازلهم أو ينتقلون بين منازل عملائهم. هذا الأثر لا يرضي أحداً على الإطلاق، بل لا يرضي العدالة بكيانها المجرد، فالقادر على الدفع يتهرب والمتعثر غير

^{١٠٣} منصور إيهاب خضر أحمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٤م، ص ٨١

القادر يدفع، لذلك نرى تدمير الشرفاء من هذا الوضع الذي يؤدي إلى زرع الفتن في المجتمع والقضاء على تضامن أبنائه^{١٠٤}، أو إلى انتقال عدوى الغش من المكلف المجرم إلى المكلف الشريف فيصبح الشريف مجرماً رغماً عنه كي لا يشعر بالغبن^{١٠٥}.

وأمام مشكلة نقص حصيلة الضرائب الناجمة عن اتساع رقعة الغش الضريبي تجد الدولة نفسها مضطرة إلى أن تلجأ مثلاً إلى رفع معدلات الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة، مما يعني مزيداً من الضغط على المكلفين الملتزمين الذين يتعاضم شعورهم بالظلم وانعدام العدالة وفداحة العبء الضريبي، مما يدفعهم إلى سلوك سبيل الغش بكل الطرق المتاحة، أو حتى الانخراط في دهاeliz اقتصاد الظل حيث لا ضرائب تهدد كاهلهم^{١٠٦}.

ثالثاً: فشل السياسة الوقائية التي تتبعها الدولة:

تستخدم الضريبة للحد من الميل إلى زيادة استهلاك بعض السلع بفرض الضرائب المرتفعة على إنتاجها واستيرادها، وغالباً ما تكون هذه السلع من السلع المضرة بصحة الإنسان وأحياناً من التي تؤدي إلى الموت، فعن طريق اتباع سياسة الضريبة المرتفعة عليها يصبح ثمنها غالياً مما يحجم الأفراد عن تناولها، وإذا ما خفضت الضريبة على سلعة قريبة منها ولكن ذات منفعة صحية (الكحول/العصير) تكون الدولة قد حافظت على صحة

^{١٠٤} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مرجع سابق، ص ١٥٥ - ١٥٦

^{١٠٥} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ١٧١

^{١٠٦} محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ١١٣

رعاياها والمقيمين فيها عن طريق السياسة الضريبية. وتؤدي جريمة الغشّ الضريبيّ إلى نفس السياسة الاجتماعية التي تتبعها الدولة على هذا الصعيد، فالسلع المهربة من الضرائب تتخفّض أثمانها وتكون بمتناول الجميع حتى صغار السن^{١٠٧}.

رابعاً: ذبوع الغشّ في المعاملات وانتشار الجريمة بشكل عام:

كما نعلم أن جريمة الغشّ الضريبيّ تقوم بالامتناع عن تأدية الضرائب وذلك بأية وسيلة كانت، وأغلب الوسائل هي وسائل احتيالية مثل زيادة الحسوم في الميزانية والتزوير في الدفاتر التجارية المهيئة للعرض أمام مراقبي الإدارة الضريبية. وكما نعلم أيضاً أن التجار فيما بينهم لا يكشفون عن أسرار عملهم ولكن يتباهون أمام بعضهم البعض بالوسائل والأساليب التي يتبعونها للغشّ الضريبيّ، لذلك فهم يزودون بعضهم البعض بالوسائل الحائلة دون تأدية الضرائب كاملة، أو حتى التهرب منها كلها. ومن شخص إلى شخص نرى بأن الغشّ يصبح ذائعاً في التعامل. فكما نعلم اليوم أن أغلب الشركات لديها دفترين للقيود، دفتر للشركة وهو دفترها الحقيقي، ودفتر للمراقبين الذي لا تظهر فيه الأرباح الحقيقية للمنشأة وهذا جزء من التقنيات المتبعة، حتى ذهب البعض إلى إنشاء مخططات للغشّ الضريبيّ في قطاع معين.

والجدير بالذكر أخيراً بالنسبة للغشّ في المعاملات المالية من جراء تلك الجريمة، أن هذا الغشّ ممكن أن يمتد إلى غير المعاملات المالية،

^{١٠٧} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ١٥٨

فيصبح من الأدوات اليومية التي يتعامل بها الإنسان مع أخيه الإنسان، أي ممكن أن يمتد إلى السلوك الاجتماعي بشكل عام، وبالنتيجة يصبح التفريق بين الصحيح والباطل، بين الصدق والكذب من الصعوبة بمكان. إضافة إلى ذلك، يتعاطف موظفو الإدارة مع بعض المكلفين أصحاب النفوذ لنيل شتى المنافع منهم. فوَقائع الرشوة في جرائم الغشّ الضريبي لا تعد ولا تحصى. أيضاً من الجرائم الخطيرة تنتمى لجريمة الغشّ الضريبيّ جريمة تبييض الأموال وصرف العملة عن طريق السوق السوداء.

إذاً وكما رأينا، فإنّ جريمة الغشّ الضريبيّ من أكثر الجرائم خطورة من الناحية الاجتماعية من خلال إعدامها لفكرة العدالة ونشرها الغشّ في المعاملات ومساعدتها في ارتكاب غيرها من الجرائم، فتكون من أخطر الآفات الاجتماعية الواجب تحجيمها من قبل جميع الدول.

الفرع الثالث

الآثار الاقتصادية لظاهرة الغشّ الضريبيّ

بات من المسلّم به أنّ للضريبة أهدافاً متنوعة، تتطور مع تطور الزمن، وتختلف مع اختلاف الأنظمة السياسيّة والاقتصاديّة والاجتماعيّة السائدة في كل دولة. فبتطور دور الدولة من الدولة الراعية إلى دولة الرفاه، أصبحت الدولة تتدخل في كافة المجالات الاقتصاديّة والاجتماعيّة. ومع استمرار وجود مجالات يعمل فيها الأفراد في مختلف الأنظمة الاقتصاديّة وبالأخص حين يسود النظام الحر، فقد لا تريد الدولة أن تتدخل مباشرة

لتوجيه اقتصادها، وبالتالي فإنّها تفضل الالتجاء إلى أساليب التدخل غير المباشر ومن بينها الضرائب وذلك لتوجيه الأنشطة الاقتصادية الوجهة التي تتفق وأهداف سياستها العامة. وكما نعلم أن التقدّم والتطور على جميع المستويات وأهمها الاقتصادية يقع على عاتق الدولة تبعاً لفشل المبادئ الاقتصادية التقليدية وأهمها "دعه يعمل دعه يمر". فمتابعة النمو الاقتصادي الذي توصلت إليه الدول المتقدمة يقع على عاتق الدولة. ومهمة الخروج من التخلف تقع في الدول النامية أيضاً على عاتق الدولة، التي تسعى إلى تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق العديد من الأساليب وأهمها الاقتطاع الضريبي. فالسياسة الضريبية في البلدان النامية تركز جُلَّ اهتمامها في تمويل برامج التنمية ودفع عجلة التقدّم الاقتصادي، إلا أنّه لا يخفى رغماً عن ذلك أن جانباً من النجاح في معركة بناء المجتمع اقتصادياً إنّما يرجع أولاً وأخيراً إلى مدى مساهمة السياسة الضريبية والتعاون مع غيرها من السياسات مساهمة فعّالة في الحيلولة دون تذبذب مستوى النشاط الاقتصادي للمجتمع الذي قد يؤدي إلى فشل السياسة المالية بما تسعى إلى تحقيقه من غايات اقتصادية واجتماعية. فالضريبة تمثل إذاً إحدى أدوات السياسة المالية التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الانكماش أو التضخم، أو لتشجيع صناعة معينة أو الحد منها، أو تشجيع الاستثمار الأجنبي أو الحد منه. فالدولة تستخدم الضريبة وتوظفها لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية. إلا أنّ العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكّلفين هي علاقة الود المفقود، لذلك فالنظام المكّلفين بأداء الضرائب ليس على ما يرام في كافة الدول، فالمكّلف يلجأ إلى أساليب متنوعة للتهرّب من الضريبة منها المشروع ومنها غير

المشروع أي ارتكاب جريمة الغش الضريبي. ونظراً لأهمية دور الضريبة في القطاع الاقتصادي، والذي يمكن أن يكون عاماً ويمكن أن يكون خاصاً، وذلك في عملية امتصاص القيمة الزائدة، وتوجيه الاقتصاد في ظل منافسة شريفة وحماية الصناعة الوطنية^{١٠٨}، فإننا نستطيع القول بأنّ للغش الضريبي آثار اقتصادية وبيلة عديدة سنحاول تسليط الضوء على أهمها من خلال ما يلي:

أولاً: أثر الغش الضريبي على نمط تخصيص الموارد:

نستطيع القول إن الغش الضريبي يدمر الدور التخصصي للسياسة الضريبية، ويحول دون تحقيقه، فلو أن الحكومة ارتأت تشجيع قطاع معين ينتج سلعاً ضرورية ذات نفع عام بتخفيض الضرائب عليه، في حين رفعت معدل الضرائب على قطاع آخر ينتج سلعاً مضرّة بالصحة مثلاً بهدف تقليصه، واستطاع القائمون على القطاع الثاني الإفلات من أداء التزاماتهم الضريبية بالتّهرب الضريبي بكافة أشكاله، فإن ذلك سيؤدي إلى ما يلي^{١٠٩}:

١- ارتفاع احتمالات الربح في القطاع الذي تهرب من الضريبة وازدهار إنتاجه ونشاطه على عكس ما خططت له الحكومة، وسوف يزاحم هذا القطاع بقية القطاعات على الموارد الاقتصادية النادرة المملوكة للمجتمع، فنتحول عن الأنشطة المرغوبة التي

^{١٠٨} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ١٦٥ - ١٦٦

^{١٠٩} محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ١١٩

سعت الحكومة إلى تشجيعها وتوسيعها إلى الأنشطة غير المرغوبة التي أرادت تحجيمها لقدرة هذه الأخيرة على دفع عوائد أعلى على هذه الموارد.

٢- التزاحم على الموارد الاقتصادية سيؤدي إلى ارتفاع أسعارها لقدرة القطاعات المتهربة ضريبياً على دفع عوائد عالية على الموارد التي تستخدمها، وهذا سيقود إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج بشكل عام، ومنها تكاليف إنتاج السلع الضرورية، مما يؤدي إلى ارتفاع أسعارها حكماً، وهذا يعني مزيداً من الضغط على ذوي الدخل المحدود الذين يتحملون نتائج جرائم تهرب غيرهم.

٣- وفي عصر التحولات الاقتصادية الذي نشهده والذي ينادي بالاعتقاد الحر وتقييد عمل الحكومات، فإن اتساع نطاق التهرب الضريبي سيؤدي إلى عجز الحصيلة الضريبية عن القيام بحاجات التوفير العام، وبالتالي انخفاض مستوى الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لكافة أفراد المجتمع.

ثانياً: أثر الغش الضريبي على الاستقرار الاقتصادي:

تعمل الدول النامية على إنماء مواردها والارتقاء بمستوى النشاط الاقتصادي فيها، وهي في إطار ذلك قد تتعرض لبعض الموجات التضخمية مهما بذلت من جهد في تجنب الوسائل التضخمية في التمويل، وهنا يصبح لزاماً على الحكومة أن تتبع أساليب السياسة المالية بما يكفل الحدّ من هذه الموجة التضخمية لحماية اقتصادها والقوة الشرائية لنقدها، فتستطيع مثلاً أن

تزيد من إيرادات الضرائب (كضرائب الاستهلاك وضرائب الدخل) وأن تفرض ضرائب على الأرباح الاستثنائية لامتناع جانب من الطاقة الشرائية الإضافية التي تسبب في خلقها الإنفاق الاستثماري المتزايد^{١١٠}، هذا الاقتطاع الضريبي المتزايد سيغري المكلف باللجوء إلى التهرب الضريبي بما فيه الغش الضريبي، وتكون نتيجة ذلك ما يلي^{١١١}:

١- اتساع رقعة التهرب الضريبي يعني تخفيض فعالية السياسة الضريبية بصدد كبح جماح التضخم، حيث تعجز الضريبة عن امتصاص جانب يعتد به من القوة الشرائية الزائدة في التداول الدائمة للضغوط التضخمية، ويتسع نطاق التهرب الضريبي أكثر برفع معدلات الضرائب المعمول بها، أو استحداث ضرائب جديدة.

٢- يحقق المكلفون المتهربون وفراً ضريبياً نتيجة التهرب، وهو يمثل دخلاً غير مكتسب يؤول في معظمه إلى الاستهلاك بما يدعم الضغوط التضخمية من جديد، وبما يهدد بوصول الاقتصاد بأكمله إلى حالة التضخم الطليق.

٣- يلغي الغش الضريبي فعالية الضريبة التضخمية التي قد تلجأ إليها الدولة لامتناع فائض القوة الشرائية المتداولة في السوق طالما أدى هذا التهرب إلى تخفيض عبء الضريبة إلى ما دون معدل تزايد الدخول أو توقعات الأرباح في غمار التضخم، ولا يخفى عن البيان أن فشل الدولة في معالجة التضخم يعني انهيار القيمة

^{١١٠} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغش الضريبي وآثارها، مرجع سابق، ص ١٦٨

^{١١١} محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، مرجع سابق، ص ١٢٢

الخارجية للعملة وبالتالي اتساع رقعة العجز الخارجي وتفاقم أعباء خدمة المديونية الخارجية واستنزاف جانب كبير من الثروة الوطنية في الخارج نتيجة تزايد الواردات وانكماش الصادرات.

مما سبق يتبين لنا أنّ الغشّ الضريبيّ يؤدي إلى انعدام فاعلية الإدارة في تحقيق أهدافها المالية الاقتصادية، وذلك عندما تهدف السياسة الضريبية إلى امتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي^{١١٢}.

ثالثاً: أثر الغشّ الضريبيّ على زيادة المزاخمة غير المشروعة:

تؤدي جريمة الغشّ الضريبيّ إلى خلل في سوق المنافسة الاقتصادية، إذ أنّ تزامم منشأتين أو أكثر يؤدي حتماً إلى انتصار المنشأة التي تنجح في التهرب من التزاماتها الضريبية فتخفض تكلفة السلعة التي تنتجها أو تبيعها نتيجة للتهرب فتبيعها بأرخص من المنشآت الأخرى التي لا تقدر أن تنزل بثمنها لأنها دفعت الضرائب فلا يكون هذا الانتصار مرتكزاً على الإنتاجية التي لا تنكسر إلا بالمنافسة الشريفة، وتؤدي جريمة الغشّ الضريبيّ إلى إهدار شروط المنافسة المشروعة بين المنشآت، فتتفوق المنشآت الأكثر تهرباً من الضرائب على غيرها من المنشآت التي تتفوق عليها إنتاجاً أو تنظيمياً أو فائدة للمجتمع، فتسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تمتثل لتسديد الضريبة وفقاً للقانون. فمثلاً شركات السجائر العالمية المتعددة الجنسية عمدت إلى منافسة بعضها وغيرها من الشركات عبر التهرب

^{١١٢} د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، مرجع سابق، ص ١٦٨ - ١٦٩

الجمركي الذي يخفض أثمان السجائر للسيطرة على الأسواق في كافة البلدان، فتلك الشركات مؤمنة بأنها لو توقفت عن التهريب الجمركي، فإن غيرها من الشركات لن تتوقف، وستكبد خسائر هائلة، لذلك فإنها تتهرب من الضرائب والرسوم الجمركية لتستولي على الأسواق ولمنع غيرها من الشركات من مزاحمتها فتحاربها بنفس سلاحها أي التهريب. تلك الشركات تقرر وتعترف في مراسلاتها أن أساليبها غير أخلاقية لتسويق السجائر، ولكنها تعتمد على كرده فعل على أساليب مثيلاتها من الشركات، فمدير شركة CigarettaBigott الفنزويلية التابعة لـ B.A.T ديليكو لوكس، كتب لمكتب الشركة الأم بأن أساليبهم في التسويق ليست أخلاقية لأنها تسوق عن طريق دفع الرسوم وعدم دفع الرسوم أيضاً أي التهريب، فرد عليه مدير الشركة أن الأساليب الأخلاقية التي يتكلم عنها خرقتها الشركة المنافسة وهي شركة فيليب موريس انترناشيونال^{١١٣}.

لذلك ووفقاً لما تقدّم فإن أية شركة تقف بوجه تلك الشركات وتدفع الضرائب سوف تسحق، ومما لا شك فيه سوف تقلس. وما قيل عن قطاع السجائر والتبغ هو نفسه في كثير من القطاعات، فالمنافسة الشريفة أصبحت ذكرى من الماضي. وأشد المنافسات غير المشروعة تشهدها الأسواق اليوم، وأحد أساليب تلك المنافسة جريمة الغشّ الضريبي^{١١٤}.

^{١١٣} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ١٧٠ - ١٧١

^{١١٤} د. رمضان محمد زياد، المرجع نفسه، ص ١٧١

رابعاً: آثار ظاهرة الغشّ الضريبيّ على الصناعة الوطنيّة:

إنّ فرض الضرائب والرسوم الجمركية على السلع الأجنبية هو غاية اقتصادية في الدرجة الأولى، وهو إحدى وسائل الحماية للصناعة الوطنية وخاصّة في الدول النامية. ففي الاستيراد ترمي الرسوم الجمركية إلى رفع سعر السلع الأجنبية وجعلها متوازية أمام السلع المحلية تقريباً، لكي تتمكن السلع المحلية من الصمود أمامها. فبسبب توافر المواد الأولية في البلد المنتج وإنتاج الآلات في البلد نفسه، بالإضافة إلى ضخامة الإنتاج، تكون السلع الأجنبية أرخص ثمتاً من المحلية، فتفرض الرسوم الجمركية عليها بشكل يؤدي إلى رفع كلفتها لكي تتمكن السلع المحلية من التصريف في السوق المحلية. هذا بالنسبة إلى الاستيراد. أما بالنسبة إلى التصدير فأهم ما فيه هو فرض رسوم جمركية عالية على تصدير المواد الأولية كي لا تخرج تلك المواد من البلدان النامية التي تحتاج إليها في صناعاتها. فالدولة تتدخل في مجال الأسعار لحماية الصناعات الوطنيّة بفرض ضريبة على الواردات المماثلة للسلع المنتجة محلياً، مع إعفاء المصنوعات، فيزداد الطلب عليها فيضطر المستورد إلى وقف الاستيراد والتصدير فارضاً لحماية الصناعة الوطنيّة توفير المواد الأولية لها وعدم خروجها خارج البلد، وكل ذلك يحسّن في الإنتاج والعمالة، فتعالج البطالة وتزدهر الصناعة ويتقدّم الاقتصاد، وهذا ما تسعى إليه البلدان النامية^{١١٥}.

^{١١٥} د. رمضان محمد زياد، المرجع السابق، ص ١٧٤ - ١٧٥

وجريمة الغشّ الضريبيّ تؤثر سلباً سياسة الدولة في دعم الصناعة الوطنية، فالسلع المهربة من الرسوم ينخفض ثمنها، وتتافس الصناعة المحلية، وبالأخص إذا كانت أجود من السلع المنتجة محلياً. وأيضاً تؤدي إلى زيادة النقد المتاح بين أيدي المتهربين وأكثرهم من البورجوازيين الذين يتباهون بشرائهم للسلع الأجنبية، والتي يسعى المشرّع إلى محاربتها، لتشجيع السلع المحلية على الازدهار، نظير ما تتمتع به السلع الأجنبية من جودة وتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وذلك بسبب الركود في الإنتاج الوطني، فتسري البطالة، وتكون الخطوات التي اتبعتها الدولة للازدهار الاقتصادي قد فشلت.

مما سبق يتبين لنا أنّ جريمة الغشّ الضريبيّ تؤدي إلى هزة وارتباك في الاقتصاد الوطني، لما ينتج عنها من تضخم وتدنٍ في قيمة العملة، ومزاحمة غير مشروعة أصبحت ميزة للمبادلات التجارية، وانعدام سياسة التوجيه الاقتصادي التي تتبعها الدولة، والإضرار بالصناعة الوطنية.

وبعد أن استعرضنا مختلف الآثار المالية والاجتماعيّة والاقتصاديّة لجريمة الغشّ الضريبيّ، سنحاول إعطاء لمحة سريعة عن آثار هذه الظاهرة في سورية .

الفرع الرابع

آثار ظاهرة الغشّ الضريبيّ في سورية

في واقع الأمر لا تختلف آثار جريمة الغشّ الضريبيّ في سورية كثيراً عما سبق ذكره في الفروع السابقة، إلا أننا آثرنا ذكرها نتيجة للأخطار الجسيمة التي تترتب على هذه الظاهرة. ومن هذه الآثار في سورية ما يلي^{١١٦}:

١- يؤدي التهرب الضريبيّ وفي مجمله الغشّ الضريبيّ إلى نقص في موارد الدولة، وبالتالي إلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة.

٢- يدفع التهرب بالدوائر المالية إلى البحث عن مصادر أخرى لتأمين حاجة الدولة المتزايدة للإنفاق، وهذا ما نلاحظه من خلال دراسة بنية الإيرادات الضريبية على مدى عقد التسعينات، حيث ارتفعت حصيلة الضرائب غير المباشرة بوتيرة سريعة مقارنة بضرائب الأرباح الحقيقية من القطاع الخاص، وقد لوحظ زيادات سنوية مضطردة من ضرائب الدخل المقطوع، وفي رفع معدلات الرسوم بقرارات من وزارة المالية، وفي التشدد في تطبيق رسم الفروع للمحلات التجارية، وفرض ضرائب التراكات وغيرها.

^{١١٦} سعيان سمير، "التهرب والتهريب.. مقارنة صريحة رؤيا في الإصلاح الضريبيّ والجمركي

٣- المصادر الأخرى التي بحثت عنها الدولة لتعويض مبالغ الضرائب المتهربة هي تقليص دعم أسعار السلع والخدمات التي تقدّمها الدولة أو إنتاجها القطاع العام عبر رفع أسعارها، خاصّة عبر تعديل أسعار الصرف، مما يعني ارتفاع ما يدفعه المواطن بالليرات السورية مقابل السلع والخدمات الحكومية.

٤- فوات إيرادات التهرب على موازنة الدولة أضعف إمكانية زيادة الرواتب والأجور مما ساهم في استمرار الركود الاقتصادي لسنوات عديدة.

٥- أدى فوات إيرادات التهرب إلى إضعاف قدرة الدولة على الإنفاق على الصحة والتعليم والخدمات العامة، مما ترك آثاره السلبية على التنمية البشرية، حيث كانت تشغل سورية المرتبة ٧٣ من بين ١٧٣ دولة عام ١٩٩٢م مقابل المرتبة ١١١ من بين ١٧٤ دولة عام ١٩٩٧م.

٦- أيضاً قلّص قدرة الدولة على تعزيز الإنفاق الاستثماري الحكومي، وعلى تأمين السيولة اللازمة لنشاط القطاع العام، وقد لاحظنا ذلك من تدهور أوضاع القطاع العام.

٧- انتشار الفساد في المجتمع.

٨- الإخلال بالعدالة الضريبية والمجتمعية، حيث أصبح البعض يدفع الضرائب والبعض الآخر لا يدفع مما يفكك الترابط الاجتماعي^{١١٧}.

وبعد أن تبين لنا حجم الخطر الهائل المترتب على ظاهرة الغشّ الضريبيّ لا بدّ لنا من محاولة بيان الأساليب والوسائل التي يجب انتهاجها لمكافحة هذه الآفة الخطيرة، وسنحاول ذلك في المبحث الآتي.

^{١١٧} زهيري علاء الدين، "دراسة تحليلية لواقع التهريب والتهريب في سورية وأثره على التنمية"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد ١، ٢٠٠٥م، ص ١٦٨

المبحث الثاني

وسائل مكافحة الغشّ الضريبيّ

الواقع أنّ ظاهرة الغشّ الضريبيّ انقلبت في معظم الدول المتقدّمة والنامية إلى مشكلة حقيقية تتطلب علاجاً ناجعاً يحول دون التسبب الحاصل في مجال أداء الحقوق والالتزام بالواجبات التي يفرضها على المواطن عامة والمكلّف خاصّة، شعوره بمسؤولية الانتماء إلى الدولة التي ترعاه بحكم كونها دولة الرعاية والعناية والإنماء على كل صعيد.

ولا ريب في أن اشتراع القوانين والأنظمة الضريبية الرشيدة والدقيقة والمبرأة من النواقص والثغرات التي يستطيع أن ينفذ منها الراغبون في الغشّ لقضم حقوق الخزينة العامة، هو من الأساليب الناجحة في لجم ظاهرة الغشّ الضريبيّ، ولكن بشرط أن توضع تلك القوانين والأنظمة موضع التطبيق السليم، بعناية إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة والخبرة والخلقية العالية، وتستطيع أن تمارس أعمال التحققّ والجباية والرقابة، وذلك في ضوء الصلاحيات الواسعة التي تخولها إياها النصوص المرعية الإجراء.

وإذا كان المطلوب أيضاً استخدام الوسائل الحديثة، من مكننة وأجهزة الكترونية متقدّمة تأخذ بعين الاعتبار ضرورة التنسيق والتعاون بين الدوائر الضريبية في المركز والأقاليم للحؤول دون عمليات الغشّ الضريبيّ، فالمطلوب أيضاً اتباع سياسة الترغيب والترهيب، فتتجلى أولاهما في نشر الوعي الضريبيّ بين صفوف المواطنين، اعتماداً على مختلف وسائل الإعلام

والنشر والاتصال، وفي تبصير الرأي العام بالمحاذير الاقتصادية التي تترتب على ظاهرة الغش الضريبي، والتركيز على أن التهرب الفردي من تحمل العبء الضريبي المعتدل قد يؤدي - وهو سيؤدي حتماً - إلى تراكم الأعباء والالتزامات على كاهل الدولة التي لا يجوز أن تكون خزيتها خاوية في وقت تمتلئ فيه الخزائن الخاصة، بحق وبغير حق.

وأما الثانية، المتمثلة في الترهيب، فتتجلى من خلال فرض العقوبات الرادعة والقاسية التي تردع مرتكبي الغش الضريبي وتجعلهم يحسبون ألف حساب لما يرتكبونه من مخالفات تحرم الخزينة العامة من حقوقها في الضرائب أو الرسوم. وأما إذا كانت العقوبات المفروضة لا تنطوي على شيء من معاني الردع والزجر، فلن تتعدى كونها حالة صورية لا تخيف أحداً، ولا تردع مخالفاً.

ولا ريب عندنا أن الدولة نفسها هي القادرة على التخفيف من غلواء ظاهرة الغش الضريبي وذلك باتباعها سياسة اقتصادية ومالية وضريبية تعيد إلى المواطن ثقته بصحة التقديرات الضريبية وبعدها وملاءمتها لظروف البيئة الضريبية، فضلاً عن ثقته بأمانة الإنفاق العام، وعدم استخدام الإيرادات العامة في غير المصارف الواضحة التي يتحقق من خلالها الصالح الوطني العام^{١١٨}.

^{١١٨} د. عطوي فوزي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٨١ وما بعدها

بناء على ما سبق سوف نحاول دراسة وسائل علاج ظاهرة الغشّ
الضريبيّ الوقائيّة والردعية في مطلبين اثنين، وذلك وفق الآتي:

المطلب الأول: الرقابة الوقائيّة للغشّ الضريبيّ.

المطلب الثاني: الجزاءات القانونيّة للغشّ الضريبيّ.

المطلب الأول

الرقابة الوقائية للغش الضريبي

يرى جانب من الفقه أن الرقابة الوقائية للغش الضريبي تنطلق من التشريع الضريبي، فمن الواجب قبل كل شيء أن تعتمد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون أساساً لسياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد، ومتجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني وغاياته المحددة بصورة وافية ضمن خطة إنمائية شاملة. ولا بدّ لذلك من إعادة دراسة التشريعات الضريبية بوجه عام، والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومترابط خال من التعقيد والإبهام، ولا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للغش وعدم المساواة في الضريبة. ويضيفون أن التشريع الضريبي لا يكفي وحده إذا لم يقدّم بتطبيقه جهاز إداري يتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة^{١١٩}.

ويرى جانب آخر من الفقه أن خير وسيلة لاستدراك الغش يكمن في إتقان الرقابة الضريبية، فبقدر ما تكون هذه الرقابة متقدمة بقدر ما يتلاشى عزم المكلف وقدرته على الغش، ويرون في ذلك سبباً لاعتماد معظم الأنظمة الضريبية ما يسمى بجدول الضرائب، الذي تتلخص مهمته في حصر المعلومات عن كل مكلف مستقاة من مختلف الإدارات الرسمية، ويضربون مثلاً لذلك الأتعاب الصحية في فرنسا، حيث كانت هذه الأتعاب عصية عن كل تحقيقات الإدارة الضريبية، وبفضل هذا النظام الذي اعتمد على الضمان

^{١١٩} د. عواضه حسن، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٤٦١

الصحيّ أصبحت تراقب هذه الأتعاب بشكل جيد، فهذا النظام أخذ يطلع الإدارة الضريبية على نشاط كل طبيب وعدد الزيارات والاستشارات التي قام بها كل منهم والتي ضمن سدادها، وهذا ما أفضى إلى تقدير تقريبي للمداخل الصحية^{١٢٠}.

ومن جانبنا فإننا نعتقد أنّ الرقابة الوقائية للغشّ الضريبيّ تتحقّق بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو - على الأقل - تخفيف الأسباب الرئيسة التي تؤدي إلى الغشّ الضريبيّ، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل الآتية^{١٢١}:

١-تبسيط النظام الضريبيّ ووضوح القواعد الضريبية وسهولتها:

فكلّما كان النظام الضريبيّ سهلاً وكانت المعدلات واحدة والتخفيضات والإعفاءات واضحة لا مجال للخلاف عليها كلّما أدى إلى اقتناع المكلف بوجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها، وإصلاح التشريع الضريبيّ عن طريق وضع الصياغة القانونية السليمة بعد استبعاد الأحكام التي قد تكون متعسفة، ويحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانونيّ والفقه المحاسبي مع الفقه الاقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية للعمل على سد الثغرات وتصحيح الخاطئ واستكمال الناقص وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق.

^{١٢٠} د. شيعه مصطفى رشدي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٨٨

^{١٢١} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ١٧٢ وما بعدها

٢-زيادة كفاءات الإدارة المالية تنظيمياً وأداءً:لكي تتمكن من مباشرة رقابتها على المكلفين وعلى أوعية الضرائب بصورة أكثر فاعلية. ومن قبيل ذلك استخدام أجهزة الكمبيوتر وغيرها من الأجهزة الحديثة ووضع دراسات تطبيقية عن مختلف المهن الخاضعة للضريبة بقصد مساعدة رجال الإدارة المالية في تفهم عمل كل مهنة ووسائل الغش في نطاقها وإنشاء إدارة ضريبية مركزية تتلقى المعلومات المختلفة عن المكلفين الذين تتعدد مصادر إيراداتهم.

٣-تشديد رقابة الإدارة: عندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب. وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة:

أ- كأن يجيز المشرع للموظفين الماليين حق الاطلاع على أوراق ومستندات ودفاتر المكلف وعقود البيع - حتى لا تتضمن عقود بيع صورية - وما إلى ذلك من الوثائق النافعة عند تقدير الضريبة^{١٢٢}. كما قد يعطي المشرع للموظفين الماليين حق الاطلاع على دفاتر ومستندات الغير للتحقق من صحة دفاتر المكلف نفسه^{١٢٣}. وواضح مما تقدّم أن الدفاتر باعتبارها، ووثائق تسجيل حركة الأعمال في المنشآت المختلفة تؤدي دوراً هاماً في مكافحة الغش الضريبي،

^{١٢٢} د. الحاج طارق،المالية العامة، ط ١، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، ١٩٩٩م، ص ٨٥

^{١٢٣} د. مراد عبد الفتاح،موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، (د.ط)،

القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٦م، ص ٢٧

ولذلك لا بدّ من نشر وتنمية الوعي المحاسبي حتى يتم تسجيل حركة أعمال المنشآت في الدفاتر تسجيلاً صحيحاً.

ب- أو كأن تقبل الإدارة المالية الإخباريات التي تنشي بالمكفّ وتشجعها بإعطاء مكافأة مالية للمخبر، إذ أن للإدارة المالية الحق في منح مكافآت وجوائز مالية، فمثلاً تقرر بعض التشريعات منح مكافآت مالية لمن يقدم للإدارة معلومات تساعد في منع التهرب الضريبي^{١٢٤}، وما تقرر بعض التشريعات من منح جوائز عن طريق إجراء يانصيب دوري على أرقام الفواتير لتشجيع المشتري على المطالبة بفاتورة مشترياته. كما أن لها الحق في إلزام الأشخاص والهيئات التي تتعامل مع المكفّين بالإبلاغ عن المعلومات أو التصرفات التي تتم مع هؤلاء وعن غيرها من الوقائع التي تساعد في تكليفهم بالضريبة. وللحكومة أيضاً الحق في الاستيلاء على البضاعة المستوردة بالقيمة التي حددها لها المستورد حتى لا يبالغ في تخفيض تلك القيمة.

ويمكن أن تعتمد الإدارة المالية إلى التجميع عن طريق الحصر، وتتلقى التبليغات من غيرها. وأساس هذه الطريقة إنشاء مراكز لتجميع كل بيان وبلاغ يتعلق بالمكفّين، فقد يعتمد الكثيرون إلى تبليغ رجال الإدارة الضريبية عن أموال كسبها بعض المكفّين وعن عمليات وصفقات قاموا بها دون أن يدخلوها ضمن تصريحاتهم إذا كانوا قد قدموا تصريحات.

^{١٢٤}د. شباط يوسف، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص ٤٥٥

ج- أو كأن تطلب الإدارة المالية رقابة ذاتية من المكلف بحلف اليمين على صحة المعلومات التي صرح بها، بحيث يتعرض لجزاء اليمين إذا ثبت سوء النية من جانبه. وتتخذ بعض التشريعات من نشر تصريحات المكلفين وسيلة لافتراس أمرهم فلا يحاولون التهرب.

د- ويمكن أن تلجأ الإدارة المالية إلى إجراء الاختبار المالي كوسيلة للرقابة على ضرائب الدخل. أساس هذه الوسيلة مطالبة المكلف بتقديم قائمة تمثل مركزه المالي بعدد من السنوات وتقارن هذه القائمة بقائمة أخرى مقدمة لتتضح الزيادة التي طرأت على المكلف خلال تلك الفترة الزمنية، بعد ذلك تقارن مع الزيادة الملموسة في أمواله خلال تلك المدة ومع ما أسفرت عنه وسيلة الاختبار هذه، ومع تصريحاته السابقة خلال تلك الفترة. وهنا يقرر المشرع جزاءات رادعة لمن يثبت تعمدته تضليل الدولة خلال الفترة السابقة، ويتم إجراء هذه المراقبة بمعرفة إدارة مكافحة التهرب الضريبي مرة كل خمس سنوات مثلاً.

ومن وسائل حصر الأموال تقديم أصحاب العقارات للدوائر المالية بيانات عن عقاراتهم المشغولة بواسطة غيرهم. كذلك يمكن أن تلزم المصارف والمؤسسات الادخارية أن تزود الإدارة الضريبية بنوع من البيانات المالية المتعلقة بالعملاء الذين يتعاملون معها. فضلاً عن ذلك فإن بعض الدوائر الحكومية والمؤسسات

والهيئات العامة تستطيع أن تساهم في إمداد الدوائر المالية الموجودة لديها والتي تصلح أن تكون مصدراً حياً من مصادر تقديرات الضرائب المستحقة على بعض المكلفين. ومن هذه الهيئات الدوائر العقارية ودائرة الجمارك ودائرة الاستيراد والتصدير، بالإضافة إلى المؤسسات العامة الأخرى.

وقد أعطت رقابة الإدارة المالية ثمارها في كثير من الدول، حيث استطاعت جمهورية تشيلي مثلاً السيطرة على الأرباح التجارية بإجبار التاجر على إعطاء المستهلك فاتورة مشتريات، وشجعت المستهلك على المطالبة بهذه الفاتورة بتخصيص يا نصيب لأرقام الفواتير^{١٢٥}.

٤- اشتراك محاسبي وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم كمهنة ترعى الصالح العام إلى جانب الصالح الخاص على السواء، ويحتاج ذلك إلى إصدار تشريع خاص بتعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم المهنة ومدى سلطة ومسؤولية المحاسب أو الخبير الضريبي.

٥- تعميق ركن العدالة الضريبية: وذلك عن طريق تدعيم مبدأ الشخصية الذي من وسائله إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، وأخذ الحالة العائلية في الحسبان، ومراعاة الأعباء الأخرى التي تضعف من المقدرة على التغطية الضريبية، وتقرير التصاعد في المعدل الضريبي مع

^{١٢٥} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ١٧٣

التمييز بين ما يكون مصدره رأس المال أو يكون مصدره العمل. والأمـر يستند إلى دراسة إحصائية لمعرفة الحدّ الذي يحدث عنده التوازن بين التمويل والعدالة، بحيث إذا تعدّته نسبة الضريبة أدّى إلى قلة الحصيلة وإلى الحدّ من التهرب من جانب بعض المكلفين.

٦-إنماء الوعي ونشره وتقوية الثقة المتبادلة بين الحاكم والمحكوم:

ومن وسائل ذلك نشر البيانات المالية سواء عن طريق الصحف أو الإذاعة أو التلفزيون وبعقد الندوات وعرض الأفلام التثقيفية، حتى يشعر المكلفون بالخدمات التي تؤديها لهم الدولة، وأن الإنفاق الحكومي لا يحوي إسرافاً وتبذيراً وإنما يستهدف صالح المجتمع عامة. ولا بدّ من أن ينفذ ذلك كله إلى قلوب وعقول المكلفين حتى يلمس كل مكلف أن صالحه من صالح المجموع، لتتوفر لديه عاطفة حب الجماعة، وينمو وعيه الضريبيّ، ويقبل على أداء الضريبة بارتياح ورضا.

٧-استخدام وسائل لتقديرات الأوعية الضريبية تمنع من الغشّ أو على الأقل تقلل من فرصه. ومن أمثلة ذلك ما يجده بعضهم من ضرورة العودة

إلى استخدام المظاهر الخارجية أساساً للتقدير، أو على الأقل وسيلة لمراقبة تصريحات المكلفين، وما يراه بعضهم الآخر من ضرورة اتخاذ بعض العلامات المميزة لكل نشاط من الأنشطة الخاضعة للضريبة للدلالة على رقم أعماله أو على أرباحه. ويمكن اتخاذ حجم رأس المال المستخدم في المنشأة الاقتصادية أو عدد العاملين فيها قرينة على رقم أعمالها أو على رقم أرباحها

أو تحديد الدولة للإنتاجات الممكنة لكل قطعة من الأرض واتخاذها أساساً للتكليف بالضريبة على أرباح الاستثمار الزراعي^{١٢٦}.

٨- **تخفيض معدلات الضرائب:** وفي الواقع هنالك صعوبة في إمكانية تحقيق هذا المطلب، حيث تزداد النفقات العامة باستمرار، وتعدّ أحكام الرقابة على أوعية الضرائب أكثر فاعلية في هذا المجال.

٩- **التوسّع في استخدام طريقة الحجز عند المنبع يُمكن من الحدّ من التهرب:** لأن دافع الضريبة لا مصلحة له في إخفاء مطرح الضريبة وعدم تحميلها للمكلف، وهذه الوسيلة يقررها التشريع لضمان تحصيل الضريبة، وذلك بأن يكلف من يدفع لغيره مبلغاً يخضع للضريبة بحجز هذه الضريبة من ذلك المبلغ وتوريدها إلى الدوائر المالية، وهذا النظام متبع في ضريبة الرواتب والأجور. ويمكن أن تستخدم طريقة الحجز التحفظي - وهي خطوة سابقة للمطالبة بتحصيل الضريبة - خشية تهرب المكلف من السداد، وهذا الحجز يكون مؤقتاً ولفترة معقولة، تكون الإجراءات الضريبية بانتهائها قد سويت وتمت المطالبة فعلاً. وإذا لم يُسدد المكلف الضريبة أمكن رفع الحجز التحفظي والانتقال إلى إجراءات الحجز التنفيذي على أمواله.

١٠- **تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية:** عندما لا تكون العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية قائمة على أساس الخصومة، ولا على أساس جهتين تسعى كل منهما للإضرار الأخرى، وعندما يشعر المكلف بأنه يؤدي واجباً وطنياً بدفع الضريبة، وتعمل الإدارة على مساعدته في قيامه بهذا

^{١٢٦} د. عواضه حسن، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٤٦١

الواجب التضامني، يزداد الوعي الضريبيّ عند المكلف، والكفاءة الفنيّة للإدارة فتخف وطأة التهرب.

وعلى الدولة أيضاً دور هام في هذا المجال، إذ عليها أن تحسن إدارة أموالها، وأن توجهها إلى النفع العام، وأن تطلع مواطنيها على ما أنجزته لمصالحهم من أعمال. وعليها أن تقوم ببرامج توعية ضريبية لرفع الوعي الضريبيّ، وأن تستمع، ليس فقط إلى تظلمات المكلفين، وإنما أيضاً إلى مقترحاتهم في جعل النظام الضريبيّ أكثر اتساقاً مع مصالحهم ومع مصالح الاقتصاد القومي.

بعد عرضنا للتدابير الوقائية لظاهرة الغشّ الضريبيّ نجد أنّ الرقابة الوقائية للغشّ الضريبيّ تمثل أحد جناحي وسائل مكافحة هذه الظاهرة، حيث أنّها تسهم بتقليل ظاهرة الغشّ بنسبة كبيرة. ولكن لكي تكتمل مكافحة الغشّ الضريبيّ لا بدّ من عقوبات زاجرة تردع هواة الغشّ الضريبيّ، وتجعلهم يحسبون ألف حساب قبل الإقبال على هذه الجريمة، وسنحاول إيضاح هذه العقوبات في المطلب الآتي.

المطلب الثاني

الجزاءات القانونية للغشّ الضريبيّ

مع كل الإجراءات السابقة لمنع الغشّ الضريبيّ لم تتجح أي دولة من الدول في منعه كلياً، ولذلك تضطر الدول إلى توقيع عقوبات على المتهربين المخالفين للقانون. والواقع أن تقرير هذه الجزاءات والعقوبات قد يفيد أيضاً في منع الغشّ، ذلك أن التهديد بتطبيقها قد يؤدي إلى امتناع بعضهم عن الغشّ، أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه. والعقوبات هي طريقة زاجرة تمنع الغشّ بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات جزائية ومالية. فالعقوبات الجزائية - كعقوبة السجن - لمن يحاول إخفاء مطرح الضريبة، وتطبق عادة في حالات الغشّ الخطيرة، حيث تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير بعض العقوبات الجنائية البدنية في حالات الغشّ الخطيرة التي تصاحبها أعمال احتيالية. وينصّح بعضهم عادة بالتقليل من اللجوء إلى الجزاءات البدنية خشية ازدياد كره المكلف للضريبة^{١٢٧}.

ومن جانبنا فإننا نعتقد أن خطورة ظاهرة الغشّ الضريبيّ تتطلب عقوبات زجرية رادعة وقاسية، فالمكلف الذي يزيد كرهه للضريبة بسبب عقوباتها البدنية هو المكلف الغشّاش من وجهة نظرنا، وليس المكلف الملتزم بواجبه الضريبيّ.

^{١٢٧} د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ١٧٦ وما بعدها

والعقوبات المالية- الأكثر شيوعاً في القوانين الضريبية- كالغرامات الضريبية والإضافات ومضاعفة الضريبة، تطبق في حالات الغش الأقل خطورة، فالمكلفون الذين يسجلون في القيود الحسابية عمليات غير صحيحة أو غير كاملة، أو يبرزون إثباتاً لهذه العمليات وثائق أو معلومات خطية تحقق عدم صحتها، يجب أن يعاقبوا بالعقوبات المناسبة. ويُعدُّ في حكم العمليات غير الصحيحة أو غير الكاملة كل سهو في القيد أو خطأ يقصد من ورائه تهريب أو إخفاء كل المبالغ الخاضعة للضريبة أو بعضها من مطرح الضريبة، أو إبراز كل وثيقة أو مستند يتحقق عدم صحتها، ومن شأنه تثبيت محاولة ترمي لإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، إذا ثبت عدم وجود النية للتهرب من مطرح الضريبة، ولم يكن نقص التكاليف ناشئاً عن اختلاف في التقدير، فمن حق لجان فرض الضريبة (الدوائر المالية) عدم تطبيق العقوبة. أما إذا استعمل المكلف طرقاً احتيالية بغية التهرب من الضريبة، كأن يستعمل أساليب احتيالية في إخفاء بعض أوجه نشاطه، أو قَدَمَ وثائق ومستندات مزورة تأييداً لقيوده، أو عَمَدَ إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية، أو مسك نوعين من الدفاتر، أحدهما دفاتر صحيحة تبين حقيقة العمليات التي باشرها، وثانيهما دفاتر مزيفة تبين بعض تلك العمليات دون بعضها الآخر، وعمد إلى إخفاء الدفاتر الأولى عن دوائر الدخل، وتقديم البيان السنوي من واقع الدفاتر المزيفة، أو تضخيم المشتريات أو المصروفات، يكلف بغرامة تتناسب ونوع الجرم المقترف^{١٢٨}.

^{١٢٨} د. الخطيب خالد، المرجع السابق، ص ١٧٧ وما بعدها

وقد تضيف بعض التشريعات إلى هذه العقوبات المالية حق الدولة في فرض عقوبات في بعض الحالات كاتخاذ السلطة المسؤولة تصريح المكلف أساساً لتقدير التعويض في حال الإستملاك للصالح العام، أو السماح للدوائر الجمركية أن تشتري لحسابها السلع المستوردة بالقيمة المصرّح عنها، إذا قدرت أنها أقل من القيمة الفعلية، ومصادرة البضاعة المهربة، والاستيلاء على البضاعة المستوردة أو المصدّرة أو المباعة بالسعر المعلن^{١٢٩}.

وقد يمتد تطبيق هذه العقوبات إلى حالات المعاونة أو الاشتراك أو حتى مجرد العلم بتدليس أو تقصير أو تزوير البيانات... وما إلى ذلك من الطرق الاحتيالية التي ترمي إلى الغشّ الضريبيّ.

وتجدر الإشارة إلى أن العقوبات الجزائية لا يمكن توقيعها إلا بواسطة المحاكم، أما العقوبات المالية التي توقع من قبل المحاكم أيضاً فقد يُترك توقيعها في بعض الأحيان للإدارة المالية^{١٣٠}.

وهذا ما يدفعنا إلى المطالبة بالتشديد على استقلالية القاضي من ناحية، وإعطائه الوسيلة الكفيلة التي تضمن له تنفيذ ما يقرره من ناحية ثانية.

والواقع أن المشرّع حاول معالجة ظاهرة الغشّ الضريبيّ التي تتم عن طريق التملّص من الضريبة أو بتزوير السجلات والحسابات.

^{١٢٩} د. شباط يوسف، المالية العامة والتّشريع الضريبيّ، مرجع سابق، ص ٤٥٦

^{١٣٠} د. الخطيب خالد، المرجع السابق، ص ١٧٨

ففي لبنان، صدر المرسوم الاشتراعي رقم ١٩٨٣/١٥٦ م المعدل بالقانون رقم ٢٧٦ تاريخ ١١/٤/١٩٩٣ م، متضمناً عقوبات مالية وجزائية لمختلف الضرائب والرسوم، في ثلاث مواد، وردت على النحو الآتي:

لقد تضمنت المادة الأولى ثلاث فقرات ورد فيها على التوالي:

"١- من تملّص عمداً، أو حاول التملّص، ومن ساعد غيره على التملّص من دفع أية ضريبة أو رسم أو جزء منهما، بأن أغفل ذكر أي دخل من المداخل الخاضعة لأي من الضرائب والرسوم، أو نظم أو وقّع، أو تقدّم ببيانات ناقصة أو كاذبة، أو أعطى معلومات ناقصة أو كاذبة على أسئلة وجهتها إليه الإدارة، أو أعدّ أو سمح بإعداد أو أخفى سجلات أو قيوداً مزيفة أو تدرّع بأية وسيلة من وسائل الغشّ والاحتيال، عوقب على كل مخالفة من هذه المخالفات بغرامة تتراوح بين مليوني ليرة وعشرة ملايين ليرة أو بالسجن من ستة أشهر إلى سنة.

وفي حال التكرار، تفرض على المخالف العقوبتان معاً، وفي جميع الأحوال، يتوجب على المخالف تأدية عشرين ضعف الضريبة أو الرسم المكتوم أو الناقص أو غير الصحيح.

٢- من زورّ أو سمح بتزوير سجلات أو حسابات أو قيود للتملّص أو ساعد غيره على التملّص من دفع أي ضريبة أو رسم أو جزء منهما، عوقب بالسجن من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات، أو بغرامة تتراوح بين ثلاثة ملايين ليرة وثلاثين مليون ليرة.

٣-تطبق الفقرة الأولى على من ارتكب عمداً أو حاول ارتكاب أو

ساعد غيره على ارتكاب الأفعال المبينة في الفقرة المذكورة"

وأما المادة الثانية من المرسوم الاشتراعي رقم ٨٣/١٥٦ المعدل بالقانون رقم ٢٧٦ تاريخ ١١/٤/١٩٩٣م، فقد نصّت على ما يلي: "مع مراعاة المهل المحددة في نصوص خاصّة، كل من تخلف أو تأخّر عمداً عن تسديد كامل قيمة الضرائب والرسوم التي اقتطعها من الغير لحساب الخزينة أو تأخر في تسديد إيرادات وحصص أرباح عائدة للدولة مدة تزيد عن الشهر، بالرغم من إنذاره، عوقب بغرامة تتراوح بين مليون وعشرين مليون ليرة أو بالسجن من ثلاثة أشهر إلى سنة، وفي حال التكرار تفرض العقوبتان معاً. وفي كل الأحوال، يتوجب على المخالف تسديد عشرين ضعف الضريبة أو الرسم اللذين لم يسدداً".

وأخيراً نصّت المادة الثالثة من المرسوم الاشتراعي المعدل نفسه على أن "تجري الملاحقة الجزائية، إما عفواً من قبل النيابة العامة المالية أو بواسطتها، بناء لطلب مدير المالية العام، ويتقطع مرور الزمن بمجرد الشروع بالملاحقة".

والواقع أن لبنان لم يألُ جهداً في مكافحة المخالفات المتعلقة بالقوانين الضريبية، الأميرية والبلدية والرسوم الجمركية وما إليها، فقد صدر المرسوم ١٩٣٧ بتاريخ ١٦ تشرين الثاني ١٩٩١م القاضي بإنشاء النيابة العامة المالية وتحديد مهامها وصلاحياتها، فورد في مادتها الأولى:

"أنشئت لدى النيابة العامة لدى محكمة التمييز، بمقتضى المادة ٣١ من المرسوم الاشتراعي ١٥٠ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣م، نيابة عامة مالية تخضع لسلطة النائب العام التمييزي".

وبموجب المواد ٢ - ٥ من المرسوم ١٩٣٧/١٩٩١م، يرأس النيابة العامة المالية نائب عام، يدعى النائب العام المالي، ويعيّن بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير العدل من بين القضاة العدليين من الدرجة السابعة وما فوق. ويلحق بالنائب العام المالي ثلاثة محامين عامين من الدرجة التاسعة وما فوق، يعيّنون بمرسوم بناءً على اقتراح وزير العدل (م٢). كما يلحق بالنيابة العامة المالية مساعدون قضائيون وحجاب، بقرار من المرجع المختص في وزارة العدل، طبقاً لضرورات العمل فيها (م٥).

وتوزّع الأعمال في النيابة العامة المالية بقرار من النائب العام المالي، ويبلغ قرار التوزيع إلى النائب العام لدى محكمة التمييز (م٤). ويتمتع النائب العام المالي، ضمن الحدود والقواعد المنصوص عليها في المادة ٣١ من المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٠ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣م، بكافة المهام والصلاحيات التي يتمتع بها المدعي العام لدى محكمة التمييز تجاه القضاة التابعين له، وتجاه المدعين العامين الاستثنائيين، والضابطة العدلية، وذلك في إطار مهامه وصلاحياته المحددة في المرسوم ١٩٣٧/١٩٩١م.

وقد حدّد المرسوم نفسه، في المادة السادسة منه، اختصاص النيابة العامة المالية بفقرات أربع، كان النصّ الأصليّ للأولى منها على النحو الآتي: "المخالفات المتعلقة بالقوانين الضريبية الأميرية والبلدية والرسوم

الجمركية ورسوم المخبرات السلوكية واللاسلكية والرسوم العائدة للمؤسسات العامة والبلديات".

لكنَّ المرسوم ٣٠٩٤ الصادر في كانون الثاني ١٩٩٣م عدل هذه الفقرة الأولى، وأبقى الفقرات الثلاث الأخرى على صيغتها الأصلية. وهكذا أصبحت اختصاصات النيابة العامة المالية تشمل تحديداً:

١- جميع الجرائم المنبثقة عن مخالفة أحكام قوانين الضرائب والرسوم في مختلف المرافق والمؤسسات العامة وفي البلديات، بما في ذلك الضرائب الأميرية والبلدية والرسوم الجمركية ورسوم المخبرات السلوكية واللاسلكية.

٢- الجرائم المتعلقة بالقوانين المصرفية والمؤسسات المالية والبورصة، ولا سيما المنصوص عليها في قانون النقد والتسليف.

٣- الجرائم المتعلقة بقوانين الشركات المساهمة وجرائم الإفلاس وإضراراً بالدائنين.

٤- الجرائم التي تنال من مكانة الدولة المالية، وجرائم تقليد وتزييف العملة والأسناد العامة، والطوابع، واختلاس الأموال العمومية.

كما اشترط القانون، بالنسبة إلى الجرائم المصرفية المتمثلة بمخالفة قانون النقد والتسليف، أن تحريك الدعوى العامة يجب أن تكون بطلب خطي من حاكم مصرف لبنان. وأما بالنسبة إلى المخالفات المتعلقة بالرسوم الجمركية، فقد أوجب أن تحرك الدعوى العامة بطلب خطي من مدير عام الجمارك (م٧).

وتسقط الدعوى العامة في الحالات التي يحق فيها للإدارة المختصة إجراء المصالحة مع الملاحق جزائياً، إذا جرت المصالحة في حدود الحكم. كما أن تنفيذ العقوبة يتوقف إذا جرت المصالحة بعد صدور الحكم، ما لم يرد نصّ قانوني على خلاف ذلك (م٨).

وعلى النيابة العامة الاستئنافية، في كل ما يقع من الجرائم المصرفية والمخالفات الجمركية، أن ترسل إلى النائب العام المالي كشفاً شهرياً بالقضايا التي وردت إليها، وبأوجه التصرف بها. كما أن على النائب العام المالي أن يرسل إلى النائب العام لدى محكمة التمييز صوراً عن الكشوف التي يتلقاها، وكشفاً شهرياً بالقضايا التي ترد إليه، وأن يطلع على القضايا العامة التي تعرض عليه (م٩).

ويبقى للنائب العام لدى محكمة التمييز أن يطلب من النائب العام المالي، من تلقاء نفسه أو بناء على أمر من وزير العدل، إجراء التعقبات بشأن الجرائم التي يتصل خبرها بعلمه، وعلى النائب العام المالي أن يطلع على القضايا العامة التي تُعرض عليه (م١٠).

والجدير بالذكر أن النصّ الأصلي للمادتين ١١ و ١٢ من المرسوم ١٩٣٧/١٩٩١م كان على النحو الآتي:

"تقام دعوى الحق العام بشأن الجرائم المنصوص عليها في المادة السابعة من هذا المرسوم من قبل النائب العام الاستئنافي المختص ببناء لطلب النائب العام المالي أو النائب العام التمييزي وفقاً للأصول العادية.

للنيابة العامة المالية والنيابة العامة التمييزية عند الاقتضاء الاستعانة بمن تراه من خبراء أخصائيين في الشؤون المصرفية والضريبية والمالية للاستقصاء من الجرائم المالية لدى المصارف وفي الشركات المساهمة، وذلك ضمن حدود السرية المهنية والمصرفية".

لكن نصّ المادتين المذكورتين ألغي بموجب المرسوم رقم ٣٠٩٤ تاريخ ١٩٩٣/١/٢٥ م وأبدل بالنصّ الآتي:

"يُمارس النائب العام المالي صلاحياته المنصوص عليها في هذا المرسوم، تحت إشراف مدعي عام التمييز، ضمن الأصول والقواعد التي يطبقها النائب العام الاستئنافي والمحددة في قانون أصول المحاكمات الجزائية وفي القوانين المالية.

وتشمل هذه الصلاحيات جميع الأراضي اللبنانية، وله في هذا المجال أن يطلب، بواسطة النائب العام التمييزي، من النائب العام في كل المحافظات، تحريك دعوى الحق العام أمام قضاة التحقيق أو الادعاء مباشرة أمام المحاكم المختصة.

- يمكن الاستعانة بالخبراء الأخصائيين في الشؤون المصرفية والضريبية والمالية للاستقصاء عن الجرائم المالية لدى المصارف، وفي الشركات المساهمة، كما يمكن للمدعي العام التمييزي، تلقائياً أو بناءً على طلب المدعي العام المالي، أن يطلب بواسطة رئاسة مجلس الوزراء تكليف

هيئة التفيتيش المركزي إجراء أي تحقيق أو استقصاء حول هذه الجرائم.
كل ذلك مع مراعاة السرية المهنية والمصرفية".

وقد استحدثت المرسوم ١٩٣٧/١٩٩١م سجلاً عدلياً خاصاً يتعلق بجميع الشركات المعنية بهذا المرسوم، تتولى مسكه النيابة العامة المالية، وتدوّن فيه كل الأحكام الجزائية الصادرة بحق هذه الشركات.

كما أوجب على القيمين على الشركات نفسها إبلاغ النيابة العامة المالية، خلال ثلاثة أشهر من تاريخ نفاذ المرسوم، بالأحكام التي صدرت قبل نفاذ المرسوم نفسه (م١٣).

وبموجب المادة ١٤ من المرسوم ١٩٣٧/١٩٩١م، يتوجب على رؤساء الأقسام لدى المحاكم المختصة إبلاغ النيابة العامة المالية عن كل حكم جزائي صدر أو يصدر بحق الشركة بغية تدوينه في السجل العدلي الخاص بالشركات، وذلك في مهلة ثلاثة أشهر من تاريخ نفاذ المرسوم نفسه، بالنسبة إلى الأحكام الصادرة قبل نفاذه، وفي مهلة خمسة عشر يوماً من تاريخ إبرام الحكم، بالنسبة إلى الأحكام التي تصدر بعده.

وقد خول المرسوم المذكور النائب العام المالي حق التمتع بالحقوق الأمنية التي يتمتع بها النائب العام لدى محكمة التمييز في إطار مهامه (م١٦).

وخوفاً من أن يكون المرسوم قد وقع في نوع من السهو أو الإغفال لحكم معين، فإن المادة الخامسة عشرة منه نصّت على أنه في كل ما لم يرد

عليه نصّ خاص في المرسوم، تطبق القواعد المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات الجزائية.

وتجدر الملاحظة أخيراً، أن عقوبة الغشّ الضريبيّ في لبنان ضعيفة من الناحية القانونيّة، وضعيفة جداً من الناحية الواقعية، وذلك استناداً إلى نسب التهرب الكبيرة بين المكلفين، ونعتقد أن السبب في ذلك هو الطبيعة الخاصة لهذا البلد، الذي تتحكم السياسة في كل مفاصله.

وفي مصر، صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م الخاص بالضريبة على الدخل، والذي عاقب على الغشّ الضريبيّ في المادة ١٣٣ منه بقولها: "يعاقب كلّ ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

...وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة".

يتبيّن لنا من النصّ السابق أن المشرّع المصري كان أكثر تشدداً من المشرّع اللبناني في مدة العقوبة الحاجزة للحرية.

كما اعتبر المشرّع المصري الغشّ الضريبيّ جريمة مخلة بالشرف والأمانة، وبالتالي فهي تحرم المحكوم عليه من تولّي الوظائف والمناصب العامة، وتفقده الثقة والاعتبار.

كما عاقب ذات القانون في المادة ١٣٤ منه الشريك في جريمة الغشّ الضريبيّ بأن اعتبره متضامناً مع المكلّف في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها.

ووفقاً للمادة ١٣٣ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥م: "يعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

- ١- تقديم الإقرار الضريبيّ السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنّعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.
- ٢- تقديم الإقرار الضريبيّ السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.
- ٣- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.
- ٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- ٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة".

وتجدر الإشارة إلى أن المشرّع المصري قد تنبّه في القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥م إلى إمكانية وقوع المكلّف في خطأ أثناء إعداد الإقرار

الضريبيّ بأن لا يُضمّنهُ بعض المبالغ على سبيل الخطأ والسهو، حيث نصّت المادة ١٣٦ منه على أنه:

"إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبيّ بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبين نسبتها قرين^{١٣١} كل حالة من الحالات الآتية:

١- ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

٢- ١٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

٣- ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

وهذا يعني أن المشرّع المصري اعتبر سكوت المكلف عن مبلغ يقل عن ١٠% من قيمة الضريبة في إقراره هو من باب الخطأ وافترض حسن النية لديه، أما في الحالات التي تزيد عن ذلك، فافتراض سوء نية المكلف، وتدرّج في هذه الفرضية حسب المبلغ المسكوت عنه.

^{١٣١}إزاء.

وقد نصّت المادة ١٣٧ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ م على أنه: " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير".

كما تجدر الإشارة إلى أن القانون السابق ذكره أعطى للوزير أو من ينيبه إمكانية التصالح في جريمة الغش الضريبي في أي حالة تكون عليها الدعوى وقبل صدور حكم باتّ فيها، وذلك مقابل أداء المبالغ المستحقة على المخالف، بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها (م ١٣٨).

وتجدر الإشارة أخيراً إلى نصّ المادة ١٣٢ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ م "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضربياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير إيهام بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر. وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

وفي سورية، تم إصدار قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م بهدف مكافحة التهرب الضريبي بكافة أشكاله وصوره شاملاً أغلب الضرائب والرسوم ووضعا الإجراءات الضرورية للحد من هذه الظاهرة، بهدف حماية المال العام وتحقيق العدالة الضريبية نسبياً بين المكلفين عن طريق اكتشاف وتتبع المطارح الضريبية المخفاة كلياً أو جزئياً ونشر الثقافة الضريبية لتنمية الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وربط مفهوم الضريبة بالانتماء الوطني.

وجاء قانون الاستعلام على ستة فصول متضمنة إحدى وعشرين مادة، بحيث تناول الفصل الأول المادتين الأولى والثانية، تناولت المادة الأولى تعاريف التعابير الواردة في القانون - الوزير - المديرية - القسم - رئيس القسم - الدائرة - رئيس الدائرة - العامل، في حين عرّفت المادة الثانية واقعة التهرب الضريبي بأنه (كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة

قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره). ولم يعتبر المشرع في الفقرة ب من المادة الثانية المكلّفين بضريبة الأرباح الحقيقية المسجلين في الدوائر المالية أو المكلّفين برسوم التركات متهربين من الضريبة في حال عدم تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد إنذارهم بتطبيق أحكام هذا القانون.

وتناول الفصل الثاني مهام المديرية وصلاحياتها من خلال المواد (٣ إلى ٥)، حيث بيّنت المادة (٣) مهام المديرية في مجال مكافحة التهرب الضريبيّ - الأسس والإجراءات وشروط الوظيفة، عندما بيّنت مهمة المديرية الأساسية: مكافحة التهرب الضريبيّ عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن أوضاع المكلّفين المالية وجمع البيانات والمعلومات عن المطارح المخفية وضبط حالات التهرب منها والتحقيق في الشكاوي والإخباريات وكشف طرق التهرب وإعداد الخطة الكفيلة بنشر الوعي الضريبيّ بين المكلّفين.

وأشارت إلى بيان القواعد والأسس والإجراءات المتخذة لتنفيذ المهام من خلال النظام الداخلي لوزارة المالية مع ضرورة قيام العاملين في مجال الاستعلام بدّورة تأهيل وتدريب مسلكية تُحدّد بقرار من الوزير، في حين أشارت المادة (٤) إلى تمتع جميع العاملين في مجال الاستعلام من الفئة الأولى الذين يصدر قرار بتسميتهم من الوزير بصفة الضابطة العدلية بعد أن يؤدوا اليمين القانونية أمام القاضي البدائي في منطقة عملهم، ويستفيدون لقاء

مهامهم من تعويض بنسبة ٣٦% من الأجر الشهري المقطوع بموجب المادة (٥).

وبين الفصل الثالث أصول المراقبة والتدقيق من خلال المادتين (٦ و٧) حيث بيّنت المادة (٦) حق العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبيّ بالاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف وإلزام الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشارك وكذلك جهات القطاع العام والتعاوني والمشارك والهيئات والمنظمات والنقابات بتقديم كافة البيانات التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام. حيث نصّت هذه المادة على أن: "أ - يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبيّ بحق الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف.

ب - يلتزم الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون في كل من القطاع الخاص والمشارك بتقديم البيانات والجداول والوثائق التي يحددها وزير المالية بقرار منه مع البيان الضريبيّ السنوي.

ج - تلتزم جهات القطاع العام والتعاوني والمشارك بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق كافة التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبيّ والتي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها.

د - على المكلفين من القطاع الخاص في حال غيابهم وضع البيانات والمعلومات والوثائق تحت تصرف من يرونها مناسباً من نوابهم أو المدير المسؤول أو العاملين لديهم وإبرازها عند أي طلب من العاملين في المديرية أو أقسامها أو دوائرها.

هـ - لا يخل الالتزام المنصوص عليه في الفقرة ب من هذه المادة بتنفيذ أي التزام آخر تجاه الدوائر المالية نصّت عليه القوانين والأنظمة الضريبية النافذة.

و - تعد البيانات والجداول والوثائق والمعلومات وغيرها التي تحدد بقرار من الوزير والمشار إليها في الفقرة ب من هذه المادة من عداد الوثائق المعدة في المادة ١٤ من القانون الموحد للضرائب على الدخل في معرض تطبيق أحكام القانون المذكور".

أما المادة (٧) فشرحت كيفية تشكيل مجموعة المراقبة بحيث لا تقل عن عاملين اثنين وتحديد ساعات عملها خلال ساعات العمل العادية، وبيّنت صلاحيات هذه اللجان وواجباتها في معرض قيامها بمهامها بأن تنتم التحريات بناء على أمر المدير أو مدير المالية وبموجب مهمة رسمية موقّعة، ويتوجب على العاملين تعريف المكلف بطبيعة مهمتهم، وفي حال عثورهم على ما يثبت وقوع التهرب الضريبي إثبات ذلك بموجب محضر رسمي موقّع من قبلهم وقبّل المكلف أو من ينوبه، وفي حال وجود ممانعة من قبل المكلف يحق للعاملين مصادرة الأوراق وربطها بالمحضر - ويحق لهم عند الضرورة - الاستعانة بأفراد القوة العامة.

كما بيّنت هذه المادة عدم جواز تفتيش مكان غير إدارة عمل المكلف - كالمنزل مثلاً - إذا دلت الإخباريات احتواءه وثائق أو مستندات إلا بإذن النيابة العامة وبناءً على طلب معلّل من المدير ويجب على العاملين في هذه الحال إبراز إذن النيابة العامة للمكلف، وفي حال تعرض المكلف أو من يعمل لديه للعاملين أثناء مهمتهم فيتمّ تنظيم محضر رسمي بذلك^{١٣٢}.

أما الفصل الرابع: فقد بيّن العقوبات في المواد (٨ - ١٠)، ويعاقب المكلف في حالات التهرب الضريبيّ المنصوص عليها في هذا القانون

^{١٣٢} المادة ٧: أ - يتم الاطلاع على البيانات والمعلومات المحددة في المادة ٦ من هذا القانون من قبل عاملين اثنين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية وبالسّعة الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكّفين .
ب - على العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي القيام بتحريات لأماكن إدارة العمل المعتادة للمكّفين بناء على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون .

ج - عند قيام العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بأداء المهام المنصوص عليها في الفقرة (ب) السابقة ، يجب مراعاة ما يلي :

- ١- إبراز بطاقتهم الخاصّة الصادرة عن وزير المالية وتعريف المكلف بطبيعة مهماتهم .
- ٢- في حال عثر العاملين على وثائق أو بيانات أو معلومات بما فيها الحسابات المستخلصة من واقع سجلات الحاسب مخفأة عن التكاليف الضريبيّ فعليهم اثبات ذلك بموجب محضر رسمي يذكر فيه نوع الوثائق أو البيانات أو المعلومات ويذيل بتوقيعهم وتوقيع المكلف أو من ينوب عنه على وجود الوثيقة ، فإذا رفض يحق للعاملين الموما إليهم مصادرة الأوراق المخفأة وتحريزها وربطها بالمحضر- ويجوز لهم عند الاقتضاء - الاستعانة بأفراد القوى العامة .
- ٣- إذا دلت التحريات أو الإخبارات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة فلا يتم التدقيق إلا بعد أخذ الأذن من النيابة العامة لتفتيش المكان بناء على طلب معلّل من المدير أو مدير المالية وعلى العاملين في هذه الحالة إبراز أذن النيابة العامة .
- ٤- إذا تعرض أحد المكّفين أو الأشخاص للعاملين أثناء قيامهم بمهامهم أو منعهم من القيام بها فيتم تنظيم محضر رسمي بذلك .

بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها ٢٠٠% من الضريبة أو الرسم محل التهرب وتتضاعف العقوبة في حال التكرار وفقاً للمادة (٨)، واعتبرت المادة (٩) واقعة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالنقطة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام، وبينت أن الدعوى العامة تحرك على المتهم من الضريبة سواء كان شخصاً اعتبارياً أو طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة، وإذا كان المتهم شخصاً اعتبارياً تقام الدعوى عليه أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع، واعتبرت أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون.

في حين تناولت المادة (١٠) عقوبة العاملين في الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها في حال إساءة استخدامهم للمعلومات^{١٣٣}.

وتحدث الفصل الخامس عن الاعتراض والتصالح بموجب المواد (١١)

- (١٦):

حيث بينت المادة (١١) الكيفية التي يتم التعامل بها مع الضبط المنظم من قبل مديرية المالية المختصة بعد إحالته من قبل المديرية أو القسم بموجب مذكرة إحالة تتضمن خلاصة المخالفة، بحيث يتم اتخاذ الإجراءات القانونية خلال سنة من تاريخ استلام محضر الضبط ويمكن التمديد إلى سنتين إذا

^{١٣٣} المادة ١٠: يحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم الذين يثبت استثمارهم أسرار نتائج أعمالهم لمنفعتهم أو منفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم.

كانت المخالفة تتعلق بضرائب الدخل على الأرباح، ويتم تبليغ المديرية أو قسم الاستعلام بالنتيجة النهائية للمخالفة وإذا تم تسديد الغرامة^{١٣٤}.

وتطلب المديرية أو القسم بموجب المادة (١٢) تحريك الدعوى العامة بموجب الضبط المنظم عن طريق النيابة العامة^{١٣٥}، وبينت المادة (١٣) حق المكلف بطلب المصالحة وتعرض الطالب على لجنة المصالحة للبت فيه، حيث يتم تحديد إجراءات أحكام المصالحة وتشكيل لجان التصالح بقرار من الوزير حسب المادة (١٤).

وأظهرت المادة (١٥) النسب التدريجية للمصالحة بـ:

- دفع ٢٥% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام إذا تمت المصالحة قبل تحريك الدعوى العامة.

^{١٣٤} المادة ١١: أ - تقوم المديرية أو القسم - حسب الحال - بإحالة الضبط المنظم مع مرفقاته إلى مديرية المالية المختصة بموجب مذكرة إحالة تتضمن خلاصة المخالفة.
ب - يقوم قسم الواردات أو الدخل حسب الحال في مديريات المالية بفحص الأوراق والبيانات والمعلومات التي احتواها الضبط وتتخذ الإجراءات القانونية وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم خلال فترة أقصاها سنة من تاريخ استلام محضر الضبط وفي حال كون المخالفة تتعلق بضرائب الدخل على الأرباح عن السنة الجارية التي تم فيها تنظيم ضبط المخالفة فيمكن تمديد الفترة المذكورة إلى سنتين كحد أقصى.

ج - توافى المديرية أو القسم حسب الحال بما تنتهي إليه المخالفة بصورة قطعية وفيما إذا تم تسديد الغرامة المنصوص عليها في المادة ٨ من هذا القانون .

^{١٣٥} المادة ١٢: تقوم المديرية أو القسم حسب الحال بطلب السير في إجراءات تحريك الدعوى العامة استناداً إلى المعلومات المحالة إليها وفق أحكام الفقرة ج من المادة ١١ السابقة وفي هذه الحالة يحال الضبط المنظم بحق المخالف لأحكام هذا القانون إلى النيابة العامة.

- دفع ٥٠% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام إذا تمّت المصالحة بعد تحريك الدعوى العامة.
- دفع ٧٥% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام بعد صدور حكم قضائي غير قطعي.

حيث تسديد الضريبة المحققة والغرامة المصالح عليها يكفّالتبغات القضائية ما لم يكن قد صدر حكم قضائي مبرم قبل التسديد (م ١٦).

أما الفصل السادس والأخير فقد بيّن توزيع الغرامات والمصادرات بموجب المادة ١٧ بـ:

٧٠% للخرينة، ١٠% للأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبة مخفاة وفي حال عدم وجودهم تعود حصتهم للخرينة، ١٠% للمصادرين، ١٠% للعاملين في وزارة المالية وتقيد حصتهم في حساب خاص ويعين المستفيدون من هذه الحصة وتحدد حصصهم منها بقرارات تصدر عن وزير المالية.

أما المواد (١٨ - ٢١) فقد بيّنت عدم شمول أحكام القانون للرسوم الجمركية ورسم الطابع حيث تبقى خاضعة لأحكام قوانينها الخاصة. وإلغاء جميع النصوص المخالفة لأحكام القانون، وصلاحيّة وزير المالية بإصدار التعليمات التنفيذية للقانون، وأخيراً نشر القانون في الجريدة الرسمية، وتحديد نفاذه من أول السنة التالية لتاريخ صدوره.

وتجدر الإشارة إلى المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م، الذي بيّن في المادة (٥ - د) وجوب تطبيق أحكام قانون الاستعلام ومكافحة التّهرب الضريبيّ رقم ٢٥ على الأشخاص الذين لا يقومون بتصديق عقود الإيجار في حال اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التّهرب الضريبيّ.

كما يجب التنويه إلى المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦م الذي بيّن في المادة ٨: أنّ عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في المادة ٧ من هذا المرسوم التشريعي والتي نصّت أنّه على "يجب على مستثمري المنشآت السياحية المحددة بالمادة ٦ من نفس المرسوم تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية التي تقع منشآتهم ضمن نطاق عملها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم الأعمال الإجمالي لفعالية منشآتهم وعليهم تسديد الضريبة المتوجبة فور تقديم البيان ويرفق البيان المذكور بالبيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي ويُحدّد نموذج البيان بقرار يصدر عن وزير المالية" يستوجب تطبيق أحكام القانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م عند ضبط المخالفة من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التّهرب الضريبيّ باستثناء مخالفة عدم التسديد.

وبيّن ذات المرسوم في المادة (٢١ - أ) أنّ عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في الفقرات أ - ب - ج من المادة ٣ من المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م وتعديلاته، والتي بيّنت ضرورة تقديم البيان الضريبيّ من قبل المنتجين والمستثمرين المذكورين في الجدولين ١ و ٢

على التوالي إلى الدوائر المالية يشعر بممارسة العمل خلال مدة ثلاثين يوماً من بدء الممارسة، ووجوب تحرير فاتورة أو عقد لكل عملية من المبيعات أو الخدمات المؤداة، بالإضافة إلى مسك السجلات والقيود اللازمة والعقود المنظمة التي تثبت الموجودات وحركة البضاعة، فهو يستوجب تطبيق أحكام القانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣م.

فيما عدّلت المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م بموجب المادة ٢٢ من المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦م، فأظهرت حق وزير المالية وبقرار منه إغلاق المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لمدة لا تتجاوز عشرة أيام بناء على تقرير معّل من مديرية الاستعلام الضريبي في حال إعاقة العاملين في مجال الاستعلام من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه أثناء تنفيذهم المهمة الموكلة إليهم أو بعد تنظيم ضبط المخالفة الثاني بحق المنشأة خلال السنة الواحدة في الفقرة أ.

فيما بينت الفقرة ب حق وزير المالية باستبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية من ١٠ آلاف وحتى ٥٠ ألف ليرة عن كل يوم إغلاق إذا تقدّم مستثمر المنشأة بطلب ذلك.

وعُدّلت المادة ٦ من المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م بموجب المادة ٢٣ من المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦م:

حيث بيّنت الآلية التي يتم فيها تنظيم محضر الضبط من قبل العاملين في مجال الاستعلام إذا تبين أنّ مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق

الاستهلاكي لم يلتزم بتسجيل منشأته أو أنه أخفى جزءاً من مبيعاته. وبموجب المادة ٢٤ تم شطب عبارة "السنوي عن سنة واحدة" الواردة ضمن المادة ٨ من القانون ٢٥، وتم إلغاء نصّ المادة ١٢ من المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م واستعيض عنه بالنصّ التالي: "تحدّد الأسس والمعايير لتحريّر البيانات والفواتير ومسك السجلات ومدة الاحتفاظ بها للمستثمرّين الملزمين بتوريد رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى الدوائر المالية الذين يستخدمون الفواتير والسجلات اليدوية أو الحاسوبية بقرار من وزير المالية ويعتبر عدم التقيد بها واقعة من واقعات التهرب الضريبي".

صدر بعد ذلك القرار ١٦٦٠ لعام ٢٠٠٨م الذي بين في المادة ٣ منه أن استعمال فواتير غير ممهورة بخاتم الدوائر المالية المعتمد بعد صدور هذا القرار بالنسبة للمنشآت السياحية التي تستخدم السجلات والفواتير اليدوية، أو إخفاء المبيعات جزئياً أو كلياً عن طريق التلاعب بالبرنامج الحاسوبي المستخدم أو عدم إدخال المبيعات عليه وذلك بالنسبة للمنشآت الحاصلة على الموافقة باستخدام البرامج الحاسوبية، يعتبر من واقعات التهرب الضريبي.

من استعراض مختلف النصوص السابقة يتبين لنا أن المشرّع السوري وقع في كثرة تعديلات القوانين الضريبية، والذي أوضحنا فيما سبق أنه أحد أسباب ظاهرة الغشّ الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م والتي نصّت على ما يلي: "تضمنت قوانين الضرائب والرسوم المالية نصّوصاً تحدد الواجبات الملقة على عاتق المكلفين بغية

تحديد المطارح الضريبية وبالتالي الضريبة أو الرسم الواجب تسديده للخزينة وقد حددت المادة الثانية من القانون رقم /٢٥/ لعام / ٢٠٠٣ / واقعات التهرب الضريبي بأنه كل فعل يتضمن مخالفة الأحكام القانونية وعدم القيام بالواجبات الملقة على عاتق المكلفين والتي تحول دون الوصول للمطارح الضريبية بقصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم كلياً أو جزئياً سواء تم ذلك من قبل المكلف بالذات أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً (أمر إداري أو وكالة عامة أو خاصّة أو أي وثيقة خطية موثقة أصولاً) .

ولا بدّ بدآية من الإشارة إلى أن واقعات التهرب الضريبي وتطبيق العقوبات التي نصّ عليها القانون / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣ / يقتضي ضبط هذه الواقعات من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والذين يصدر قرار بتسميتهم من وزير المالية ويجب تنظيم محضر ضبط قانوني للواقعة وهكذا فإن عدم قيام المكلفين بالواجبات في مواعيدها القانونية وقيامهم بها فيما بعد بمبادرتهم لا يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي ويكتفى بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في قوانين الضرائب والرسوم النافذة انطلافاً من أن القيام بهذه الواجبات ولو بشكل متأخر ينفي عنهم توفر نية وقصد التهرب من دفع الضرائب والتي تعتبر أساساً في توصيف واقعة التهرب الضريبي وإضافة لذلك لا بدّ من الإشارة إلى أن أية واقعة حتى تعتبر من واقعات التهرب الضريبي يجب أن تكون موثقة وتعتمد على وثائق ومستندات ثابتة وليس لمجرد الشك والتقدير وبالتالي فإن

الواقعات التنسيبية والتي لا تستند إلى وقائع ثابتة لا يمكن اعتبارها بأي شكل من الأشكال واقعة من واقعات التهرب الضريبي .

كما أن القوانين ألزمت في بعض الحالات من يقوم بدفع مبالغ معينة للمكلف القانوني باقتطاع الضريبة وتوريدها للخزينة كالرواتب والأجور والفوائد الخاضعة لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة والمبالغ المدفوعة لغير المقيمين والشركات الأجنبية والأشخاص غير السوريين واعتبرت الدافع مسؤولاً عن ذلك في حال التقصير وفي هذه الحالة يعتبر قيام من ألزمه القانون بالاقتطاع والتوريد بواجباته مبرراً لزمة المكلف القانوني وفي حال التقصير فإن واقعة التهرب الضريبي يسأل عنها الشخص المسؤول عن الاقتطاع والتوريد وليس المكلف القانوني وذلك انطلاقاً من النصوص القانونية النافذة على أن لا يحول ذلك دون ملاحقة المكلف القانوني بالضريبة وإضافاتها مع الجهة المسؤولة عن الاقتطاع والتوريد للخزينة .

وهنا لا بد من الإشارة أيضاً إلى ما تضمنته الفقرة (أ) من المادة الثانية والتي استثنت واقعات عدم إبراز القيود والمعلومات وعدم تقديم البيانات أو عدم القيام بالواجبات الأخرى نتيجة قوة قاهرة وبغية تطبيق ذلك فإنه لا بد هنا من توضيح المقصود بالقوة القاهرة. - إن كل ظرف يحول دون قيام المكلف بالواجبات القانونية يعتبر من حالات القوة القاهرة فعلى سبيل المثال لا الحصر فإن وقوع حريق أو تدمير أو فيضان في منشأة المكلف بموجب محاضر ضبوط منظمة من قبل رجال الأمن وفرق الإطفاء يعتبر من حالات القوة القاهرة. كما أن توقيف المكلف وسجنه داخل القطر أو خارجه بتاريخ

انتهاء الإنذار بتقديم القيود أو البيان هي من حالات القوة القاهرة. كما أن وفاة المكلف الفرد قبل انقضاء مدة الإنذار تعتبر أيضاً من هذه الحالات وكذلك مغادرة المكلف القطر قبل تاريخ تبليغ الإنذار واستمرار تواجده في الخارج إلى ما بعد انقضاء مهلة الإنذار دون وجود وكيل قانوني له أو مدير مفوض بإدارة أعماله يعتبر أيضاً من تلك الحالات وهكذا فإنه لا بدّ من دراسة كلّ حالة من حالات القوة القاهرة على حده..".

وتجدر الإشارة أيضاً إلى نص المادة ٢١ من قانون العقوبات الاقتصادية رقم ٣ لعام ٢٠١٣م والتي تنص على أنه: "أ- من هرب أو عمل على تهريب الأموال من أي نوع كانت خارج البلاد أو تسبب في منع أو تأخير رجوعها يعاقب بالسجن خمس سنوات على الأقل..".

فإذا أراد المكلف تهريب أمواله لمنع تحقق الضريبة عليه أصبح خاضعاً لنص هذه المادة، وهذه العقوبة تستهدف ردع المكلف عن تهريب الأموال لذلك فتحت المجال أمامه لإعادة هذه الأموال دون أن يخضع للعقوبة إذا تم ذلك قبل تحريك الدعوى العامة.

كما نصت المادة ٢٧ من ذات القانون على أن حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها لا تسقط إلا بالتقادم الطويل.

وفيما يتعلق بتقادم جريمة الغشّ الضريبيّ فإن مدة التقادم تبدأ من تاريخ العلم بالعناصر المخفأة، حيث نصت المادة ٢٧-ب من القانون رقم ٣ لعام ٢٠١٣م على أن: "تبدأ مدة التقادم إذا أخفى المكلف أو حاول إخفاء مبالغ

مالية تسري عليها ضريبة أو رسم أو تكليف أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو الرسم أو غيرهما من التكاليف كلها أو بعضها من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة".

وقد اشترط المشرع السوري في المادة ٢٣ من القانون رقم ٣ لعام ٢٠١٣م لتطبيق أحكام هذا القانون أن تتجاوز قيمة الضرر اللاحق بالخرينة العامة أو النفع الخاص بالفاعل خمسمائة ألف ليرة سورية.

وبعد استعراضنا لوسائل مكافحة ظاهرة الغشّ الضريبيّ، تجدر الإشارة إلى أنّ علاج هذه الظاهرة ليس سهلاً، لأنها ظاهرة معقدة كما تبين لنا من دراسة الأسباب المؤدية لها، لذلك لا بدّ من الإصلاح الشامل لمختلف المجالات الإدارية والاقتصادية والاجتماعية، حتى ينعكس ذلك إيجابياً على علاج ظاهرة الغشّ الضريبيّ.

الخاتمة

يسعى المكلف أحياناً إلى التخلص من عبء الضريبة سواء بطريقة مشروعة عن طريق التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي، أو بطريقة غير مشروعة والمتمثلة بالغش الضريبي والذي يعتبر انتهاك مباشر وقصدي للقانون الضريبي بهدف التهرب من دفع الضريبة كلاً أو جزء.

وينجم عن هذا السلوك آثاراً سيئة منها زعزعة عدالة النظام الضريبي، إذ يدفع بعض المكلفين الضريبة بصورة صحيحة متقيدين بالنصوص النازمة لها، بينما يعمد آخرون إلى التهرب من دفعها، فتتعدم المساواة بين المكلفين، وتتزعزع العدالة الضريبية، كما أن الغش الضريبي يؤدي إلى المساس بحصيلتها وإلى نتائج اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وبشروط المزاحمة فيما بينهم، لأنّ الذي يتخلص من عبء الضريبة يتمتع بوضعية أفضل من غيره.

يعتبر الغش الضريبي أحد الموبقات الاقتصادية وعليه سعى المشرع الضريبي لمكافحة هذه الظاهرة عن طريق الرقابة الوقائية للغش الضريبي التي تقتضي اعتماد الدولة سياسة مالية واقتصادية واضحة، زيادة كفاءة الإدارة المالية تنظيمياً وأداءً، تشديد رقابة الإدارة، تعميق ركن العدالة الضريبية، إنماء الوعي ونشره وتقوية الثقة المتبادلة بين الحاكم والمحكوم، تخفيض معدلات الضرائب.

وإلى جانب الرقابة الوقائية لمكافحة الغشّ الضريبيّ هناك الجزاءات القانونيّة المتمثلة بعقوبة الحبس لمن يحاول إخفاء مطرح الضريبة وهي تفرض من قبل المحاكم، وعقوبات مالية تفرض في بعض الأحيان من قبل الدوائر المالية وتتمثل بالغرامات الضريبية والإضافات ومضاعفة الضريبة، كما قد تتخذ أشكالاً خاصّة كالسماح للدوائر الجمركية أن تشتري لحسابها السلع المستوردة بالقيمة المصرّح عنها إذا قدرت أنّها أقل من القيمة الفعلية.

بناء على ما سبق توصلنا إلى النتائج والاقتراحات الآتية:

أولاً: النتائج:

١- الغشّ الضريبيّ هو استعمال المكلف بالضريبة وسائل للتخلص من العبء الضريبيّ الذي يستهدف نشاطه الاقتصادي كلياً أو جزئياً.

٢- الغشّ الضريبيّ يختلف عن التخطيط الضريبيّ الذي يعتبر ممارسة المكلف لحقه، كما يختلف عن التجنّب الضريبيّ الذي ينطوي على استغلال المكلف لثغرات القانون الضريبيّ.

٣- للغشّ الضريبيّ أشكال متعددة تختلف باختلاف نوع الضريبة المستهدفة، إلا أنها جميعاً تنطوي على ركنين أساسيين، الأول: مخالفة القانون، والثاني: قصد التخلص من العبء الضريبيّ كلياً أو جزئياً.

٤- يقوم الركن المعنوي في جريمة الغشّ الضريبيّ على القصد الخاص المتمثل بنية المكلف التخلص من العبء الضريبيّ كلياً أو جزئياً.

٥- راعى المشرّع المصري إمكانية وقوع المكلف في الخطأ أثناء تقديره للمبالغ الخاضعة للضريبة، وذلك عن طريق وضع شرائح تصاعدية للمبلغ غير المذكور في إقرار المكلف وفرض غرامات تصاعدية تتناسب مع هذه الشرائح.

٦- في إطار تجريم ظاهرة الغش الضريبي فرض المشرّع عقوبات مالية وعقوبة الحبس.

٧- هدف المشرّع من معاقبة الغش الضريبي حماية مصالح الخزينة العامة، وذلك عن طريق فتح باب المصالحة على المبالغ التي سقط ذكرها في الإقرار الضريبي.

٨- سقط المشرّع السوري في فخ كثرة تعديلات القوانين الضريبية، ومنها قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م

ثانياً: الاقتراحات:

١- إصدار تشريع ضريبي موحد بعد دراسة عميقة تتجنب التعديلات المتكررة.

٢- نشر أسماء المكلفين الذين ارتكبوا جريمة الغش الضريبي في مختلف وسائل الإعلام.

٣- العمل على رفع الوعي الضريبي لدى المواطنين بشكل عام ولدى المكلفين بشكل خاص، وذلك باستخدام مختلف الوسائل العصرية، كالأفلام القصيرة والإعلانات الطرقية وغيرها من الوسائل.

٤- إصلاح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك بالابتعاد عن البيروقراطية وكل ما من شأنه دفع المكلف لتجنّب التعامل مع هذه الإدارة. وبعبارة أخرى على الإدارة إعانة المكلف على أداء التزاماته الضريبية، وتجنبه الوقوع في المخالفة، وتشجيعه على التعامل معها، وذلك عن طريق حسن التعامل وتقديم النصّح والإرشاد والمشورة على استفسارات المكلفين.

٥- زيادة عدد عناصر الإدارة الضريبية، ورفع المستوى النوعي لهم، وإدخال التقنية الحديثة في العمل الرقابي، وإيجاد شبكة إلكترونية تربط مختلف المحافظات مع وزارة المالية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

- د. الحاج طارق، المالية العامة، ط ١، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، ١٩٩٩م
- د. الحلاق محمد، د. الحردان عبدّ الهادي، دراسات في التشريع الضريبيّ، (د.ط)، دمشق، منشورات جامعة دمشق - كلية الحقوق، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤م
- د. البدراني قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبيّ، ط ١، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥م
- د. بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي، (د.ط)، دمشق، المطبعة الجديدة، ١٩٨٣ - ١٩٨٤م
- د. جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبيّ وآثارها المالية والاقتصادية، ط ١، القاهرة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤م
- د. الجندي صخر عبدالله، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، (د.ط)، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥م
- د. رمضان محمد زياد، جريمة الغشّ الضريبيّ وآثارها، ط ١، بيروت، المنشورات الحقوقية صادر، ٢٠٠٤م
- د. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، (د.ط)، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩٠م

- د. سلوم حسين، المالية العامة القانون المالي والضريبي، ط ١، بيروت، دار الفكر اللبناني، ١٩٩٠م
- د. سمحان حسين محمد، د. الوادي محمود حسين، د. خريس ابراهيم، د. الذبيبة زياد، المالية العامة من منظور إسلامي، ط ١، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، ٢٠١٠م
- د. السويسي فاطمة، المالية العامة، (د.ط) ، طرابلس، المؤسسة الحديثة للكتاب، ٢٠٠٥م
- د. شامية أحمد زهير، د. الخطيب خالد، المالية العامة، (د.ط)، عمان، دار زهران للنشر، ١٩٩٧م
- د. شباط يوسف، د. العكام محمد خير، المالية العامة، (د.ط)، دمشق، منشورات جامعة دمشق - التعليم المفتوح - كلية الحقوق، ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧م
- د. شباط يوسف، المالية العامة والتشريع المالي - الجزء الأول، (د.ط)، دمشق، منشورات جامعة دمشق - كلية الحقوق، ٢٠٠٩ - ٢٠١٠م
- د. الشرع طالب نور، الجريمة الضريبية، ط ١، بغداد، دار وائل للنشر، ٢٠٠٨م
- د. شичه مصطفى رشدي، المالية العامة، (د.ط)، بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، ١٩٩٧م
- الدقر رشيد، الضرائب، (د.ط)، (د.م)، (د.ن)، ١٩٦٢م

- د. العبيدي سعيد علي محمد، اقتصاديات المالية العامة، ط ١، عمان، دار دجلة، ٢٠١١م
- د. عطوي فوزي، المالية العامة، (د.ط)، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣م
- د. العلي عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط ١، بغداد، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧م
- د. عواضه حسن، المالية العامة، ط ٦، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ١٩٨٣م
- د. الفقي عماد، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، (د.ط)، القاهرة، دار النهضة العربية، ٢٠١٠م
- د. كنعان علي، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، ط ١، دمشق، دار الرضا، ٢٠٠٣م
- د. مسعد محي محمد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، ط ٢، (د.م)، (د.ن)، (د.ت)
- د. مرسي عبد المولى محمد، قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية، ط ١، القاهرة، مكتبة شادي، ٢٠٠٩م
- د. مراد عبد الفتاح، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، (د.ط)، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٦م
- د. مراد محمد حلمي، مالية الدولة، (د.ط)، (د.م)، (د.ن)، (د.ت)

ثانياً: رسائل الماجستير والدكتوراه:

- جمعة محمد عبد الله محمود، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٥م
- د. حداد إلياس، دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، ٢٠٠٩م
- حسين محمد حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لعام ١٩٦٤م، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٤م
- د. صابوني جميل، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م
- قاسم صلاح محمد توفيق، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٣م
- محمود هبة، الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، ٢٠١١م

- منصّور إيهاب خضر أحمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٤م

ثالثاً: المقالات:

- د. الخطيب خالد، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الثاني، ٢٠٠٠م
- زهيري علاء الدين، "دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد ١، ٢٠٠٥م
- سعيّفان سمير، "التهرب والتهريب.. مقارنة صريحة رؤيا في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية"، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، (د.ت)
- د. المهاني محمد خالد، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٩، العدد الثاني، ٢٠٠٣م

رابعاً: القوانين والمراسيم التشريعية:

- المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٦ لعام ١٩٨٣ المعدل بالقانون رقم ٢٧٦ تاريخ ١١/٤/١٩٩٣م في لبنان

- المرسوم ١٩٣٧ الاشتراعي بتاريخ ١٦ تشرين الثاني ١٩٩١م في لبنان
- المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٠ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣م في لبنان
- المرسوم ٣٠٩٤ الصادر في كانون الثاني ١٩٩٣م في لبنان
- قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م
- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في سورية رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م. وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م في سورية
- المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦م في سورية

المفردات

الترتيب	الموضوع	الترتيب
١		المقدمة
٥	ماهية الغشّ الضريبيّ	الفصل الأول
٩	مفهوم الغشّ الضريبيّ	المبحث الأول
١٠	تعريف الغشّ الضريبيّ	المطلب الأول
١٠	التعريف الفقهي للغشّ الضريبيّ	الفرع الأول
١٤	المفهوم القانوني للغشّ الضريبيّ	الفرع الثاني
١٧	أشكال الغشّ الضريبيّ	المطلب الثاني
٤٣	خصوصية الغشّ الضريبيّ	المبحث الثاني
٤٤	إشكالية المفاهيم المشابهة للغشّ الضريبيّ	المطلب الأول
٤٥	تمييز الغشّ الضريبيّ عن التجنّب الضريبيّ	الفرع الأول
٥٠	تمييز الغشّ الضريبيّ عن التخطي الضريبيّ	الفرع الثاني
٥٣	تمييز الغشّ الضريبيّ عن الخطأ (الغلط)	الفرع الثالث
٥٥	تجريم الغشّ الضريبيّ	المطلب الثاني
٥٥	مفهوم الجريمة الضريبية بوجه عام	الفرع الأول
٦٧	أركان جريمة الغشّ الضريبيّ	الفرع الثاني
٦٨	الركن الماديّ في جريمة الغشّ الضريبيّ	أولاً
٧٦	الركن المعنويّ في جريمة الغشّ الضريبيّ	ثانياً
٨٣	المعالجة الموضوعية للغشّ الضريبيّ	الفصل الثاني
٨٧	أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ وآثارها	المبحث الأول
٨٩	أسباب ظاهرة الغشّ الضريبيّ	المطلب الأول

٨٩	الأسباب الأخلاقية لظاهرة الغش الضريبي	الفرع الأول
٩٦	الأسباب السياسية لظاهرة الغش الضريبي	الفرع الثاني
٩٨	الأسباب الاقتصادية لظاهرة الغش الضريبي	الفرع الثالث
١٠١	الأسباب الفنية والتشريعية لظاهرة الغش الضريبي	الفرع الرابع
١٠٥	أسباب الغش الضريبي في سورية	الفرع الخامس
١٠٩	آثار الغش الضريبي	المطلب الثاني
١١٠	الآثار المالية لظاهرة الغش الضريبي	الفرع الأول
١١١	العجز الدائم في موازنات الدول	أولاً
١١٣	انخفاض مستوى الخدمات المقدمة من الدولة	ثانياً
١١٤	الآثار الاجتماعية لجريمة الغش الضريبي	الفرع الثاني
١١٥	أثر الغش الضريبي على العدالة في توزيع الدخل القومي	أولاً
١١٨	القضاء على العدالة في التوزيع الضريبي	ثانياً
١١٩	فشل السياسة الوقائية الصحية التي تتبعها الدولة	ثالثاً
١٢٠	ذيموع الغش في المعاملات وانتشار الجريمة بشكل عام	رابعاً
١٢١	الآثار الاقتصادية لظاهرة الغش الضريبي	الفرع الثالث
١٢٣	أثر الغش الضريبي على نمط تخصيص الموارد	أولاً
١٢٤	أثر الغش الضريبي على الاستقرار الاقتصادي	ثانياً
١٢٦	المزاخمة غير المشروعة	ثالثاً
١٢٨	آثار ظاهرة الغش الضريبي على الصناعة الوطنية	رابعاً
١٣٠	آثار ظاهرة الغش الضريبي في سورية	الفرع الرابع
١٣٣	وسائل مكافحة الغش الضريبي	المبحث الثاني
١٣٦	الرقابة الوقائية للغش الضريبي	المطلب الأول
١٤٥	الجزاءات القانونية للغش الضريبي	المطلب الثاني

١٧٥		الخاتمة
١٧٩		قائمة المراجع
١٨٥		الفهرس