

Review On the Effects of Tax Evasion On Value-Added Tax

Shamel Sami Awad Abd Al-Mehemdi

Department of Law, Al-Maarif University College, Anbar, Iraq

shamel.awad@uoa.edu.iq

KEYWORDS: Effects, Tax Evasion, Phenomenon, Crime, Value Added Tax.



Crossref doi

<https://doi.org/10.51345/v33i2.501.g268>

ABSTRACT:

This study aims to identify the effects of tax evasion in the value-added tax, which has become evident in most of the countries of the world, as it causes a great loss in the revenue of the public treasury in the state, because the value-added tax is one of the most important sources of the public treasury, and since The effects of tax evasion in the value-added tax are one of the most prominent obstacles facing the tax system in the state and making it unable to carry out its duties, due to taxpayers exploiting legislative loopholes in tax laws, and intentional violations of this tax to avoid paying the tax debt. Accuracy and clarity in it greatly contributed to the inability to determine the effects of this phenomenon and to show its true size, as the effects of the phenomenon of tax evasion in the value added tax are among the most prominent negative aspects of this tax, especially the absence of sufficient tax awareness among the taxpayers and the weakness of the tax administration and its tax apparatus and the ambiguity of texts Taxation contributed to the crystallization of this phenomenon, in addition to the fact that these effects resulted from the inability of employers to keep books. Account records, which make it difficult for employers to properly record all their activities of purchases and sales, create the appropriate atmosphere for the emergence of the phenomenon of tax evasion, as employers can access through them to this phenomenon, in addition to the large number of exemptions that lead to an increase in administrative problems that also contribute to The manifestation of this phenomenon, and the difference in the scientific, cognitive and economic development of countries cast a shadow on this phenomenon. The study dealt with the impact of tax evasion on value-added tax in the field of registration, the effect of tax evasion on value-added tax at the level of distribution of the tax burden, the effect of tax evasion on value-added tax in the field of tax deduction, and the effect of tax evasion on value-added tax in case of abstention The person charged with paying the tax debt, the effect of tax evasion on the value-added tax in the case of fraud by the taxpayer, the effect of tax evasion on the value-added tax in the case of concealment and destruction of documents, and the effect of tax evasion on the value-added tax in the case of poor tax awareness.

REFERENCES:

- Rana Houry: Tax Policy in Lebanon, The case of value added tax, Thesis for the degree of master of arts to the department of economy in the AUB, 1997.
- Jeol Slemrod " Cheating Ourselves: The economic of tax evasion " Working draft, Journal of Economic Perspective, University of Michigan, January 2006,.
- Hyman (David N): Public Finance, a Contemporary Application of Theory To Policy, The Dryden Press-Harcourt Brace College Publishers, New York, International Fifth Edition 1996.
- Cozian Mourice: Precis de Fiscqlite des enterprises, Paris, 1986, p 469.

قراءة في آثار التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة

م.د. شامل سامي عواد عبد الحمدي

قسم القانون، كلية المعارف الجامعة، الأنبار، العراق

shamel.awad@uoa.edu.iq

الكلمات المفتاحية: آثار، التهرب الضريبي، ظاهرة، جريمة، ضريبة القيمة المضافة.

<https://doi.org/10.51345/v33i2.501.g268>

ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلى التعرف على آثار التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة الذي اضحى واضحاً بشكل جلي في الغالب الأعم من دول العالم، بما يسببه من ضياع كبير في إيراد الخزينة العامة في الدولة، ذلك أن الضريبة على القيمة المضافة من أهم مصادر الخزينة العامة، وحيث أن آثار التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة من أبرز العقبات التي تواجه النظام الضريبي في الدولة ويجعلها عاجزة عن قيامها بواجباتها، بسبب استغلال المكنئين الثغرات التشريعية في القوانين الضريبية، وارتكاب المكنئين المخالفات المتعمدة لهذه الضريبة لتفادي سداد دين الضريبة، ولعل عدم وجود المعطيات الحقيقية وتباين الاختلالات وعدم الدقة والوضوح فيها ساهم بشكل كبير في عدم القدرة على تحديد آثار هذه الظاهرة وتبيان حجمها الحقيقي، إذ تعد آثار ظاهرة التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة من أبرز الجوانب السلبية لهذه الضريبة، لاسيما حالة غياب الوعي الضريبي الكافي لدى المكنئين وضعف الإدارة الضريبية وجهازها الضريبي وضبابية النصوص الضريبية ساهم في تبلور هذه الظاهرة، فضلاً عن أن هذه الآثار نتجت من عدم قدرة أرباب العمل في مسك الدفاتر والسجلات الحسابية، مما يصعب على أرباب العمل تسجيل كافة انشطتهم من مشتريات ومبيعات بشكل سليم، خلق الجو المناسب لقيام ظاهرة التهرب الضريبي، إذ يستطيع ارباب العمل الولوج من خلالها إلى هذه الظاهرة، فضلاً عن كثرة الاعفاءات التي تؤدي إلى زيادة المشكلات الادارية التي تسهم أيضاً في تجلي هذه الظاهرة، كما أن اختلاف التطور العلمي والمعرفي والاقتصادي للدول يلقي بظلاله على هذه الظاهرة. وقد تناولت الدراسة، أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في مجال التسجيل، وأثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة على صعيد توزيع العبء الضريبي، وأثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في مجال الخصم الضريبي، وأثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في حالة امتناع المكلف عن سداد دين الضريبة، وأثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في حالة احتيال المكلف الضريبي، وأثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة حالة إخفاء الوثائق واتلافها، وأثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في حالة ضعف الوعي الضريبي.

المقدمة:

من المسلّم به أن ظاهرة التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة اضحت ظاهرة ذات صدى واسع الانتشار في الغالب الأعم من دول العالم، على الرغم من أن هذه الظاهرة برزت إلى حيز الوجود في العصر الحديث من أصل أمريكي ألماني مشترك⁽¹⁾، بيد أن التطبيق العملي لهذه الضريبة برز في أواخر الخمسينيات من القرن الماضي مع بداية نشأة ضريبة القيمة المضافة على يد عالم الاقتصاد الفرنسي الأصل "موريس لوريه" سنة 1954م بعدها ضريبة غير مباشرة استهلاكية، ولعل التطبيق العمل لهذه الضريبة من قبل "160" دولة لحد نهاية عام 2016م⁽²⁾؛ عضوه في المنظمتين الدوليتين "البنك الدولي وصندوق النقد الدولي" من أصل 184 دولة منظمه لهما أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة، إذ أن هذه الضريبة تفرض على وعاء ضريبي واسع نوعاً ما، يتطلب أجهزة حكومية كفؤه تستطيع معرفة مجالات أنشطة هذه الضريبة وهذا أمر يصعب تطبيقه، وبالتالي يكون مدعاة لظاهرة التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة، فضلاً عن أن هذا النوع من الضريبة يلقي اعباء على أرباب العمل في صعوبة مسك السجلات الحسابية والدفاتر، الأمر الذي يصعب معه على رب العمل تدوين كافة انشطته من مبيعات ومشتريات بشكل دقيق ويؤثر سلباً على هذا النشاط، إذ يلج من خلاله ارباب العمل إلى ظاهرة التهرب الضريبي، كما أن كثرة الاعفاءات التي تؤدي إلى زيادة المشكلات الادارية يسهم أيضاً في تحلي هذه الظاهرة، كما أن اختلاف التطور العلمي والمعرفي والاقتصادي للدول يلقي بظلاله على هذه الظاهرة.

أولاً: أهمية الدراسة:

إن أهمية الدراسة تكمن في أن التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة من أهم المعوقات التي اضحت تواجه الدولة وتحول دون قيامها بواجباتها ومهامها، ذلك أن الثغرات التي يلجأ إليها المكلف الضريبي للتهرب من دين الضريبة أو مخالفته للالتزامات الضريبية، إذ يسمى التهرب الضريبي في جريمة القيمة المضافة بفن المزاوغة لتخلص من عقد الإذعان الضريبي، فصناعة القوانين التشريعية الضريبية من قبل ممثلي الشعب يقابله في الوقت ذاته صناعة الالتفاف حولها؛ أو صناعة التحايل عليها، من خلال استعمال رد الفعل الاجباري الملازم لضريبة القيمة المضافة، ولعل الهدر الهائل الذي يسببه فقدان مبالغ نقدية مهولة بسبب هذه الظاهرة، وغياب الوعي الضريبي، والتشريعات الحديثة التي تعالج هذه الظاهرة دفعتنا إلى تسليط الضوء على هذه الدراسة بأسلوب قانوني وفق رؤى وتصورات الباحث.

ثانياً: إشكالية الدراسة:

تكمّن إشكالية الدراسة في تسليط الضوء على المشكلات التي يعاني منها الاقتصاد العراقي كالبطالة والعجز الدائم في الموازنة العامة والتضخم وتأخر إقرار الموازنة وانخفاض النمو الاقتصادي، إذ أن ظاهرة التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة تحرم الخزينة العامة من إيرادات وفيرة جداً؛ إذ تعدّ مصدر رئيس للإيرادات الحكومية في أكثر من (160) دولة، إذ أن الحد من هذه الظاهرة سيسهم حل المشكلات سابقة الذكر، إذ ينبغي المحافظة على الثروة النقدية للدولة من خلال التوسع في تجريم هذه الظاهرة المقيتة.

ثالثاً: منهج الدراسة:

سيعتمد الباحث اثناء الدراسة المنهج التحليلي الاستقرائي المقارن من خلال تحليل النصوص القانونية واستقراءها، كما سيعتمد أيضاً على المنهج الوصفي الذي تمكنا من خلاله جمع المعلومات القيمة عن آثار هذه الظاهرة واستخلاص الاستنتاجات والمقترحات عنها لتبيان حقيقتها وأبعادها على الخزينة العامة.

رابعاً: هيكلة الدراسة:

لكي ينبغي لنا بلوغ ما تقدم وتسليط الضوء على موضوع الدراسة، سيعتمد الباحث في دراسة أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة على مبحثين، إذ سندرس في المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي وماهية ضريبة القيمة المضافة، ومن ثمّ سنعرض في المبحث الثاني أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة ومن ثمّ سنختتم بحثنا بخاتمة تتضمن مجموعة من الاستنتاجات وجملة من المقترحات وعلى النحو الآتي:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي وماهية ضريبة القيمة المضافة:

لقد احتل موضوع التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة اهتمام فقهاء القانون المالي نتيجة للازدياد المستمر لهذه الظاهرة التي أدت إلى نقصان حصيلة الإيرادات الضريبية المتحصلة لحساب الخزينة العامة، إذ أن هذا النقص اصاب المجتمع وهدد كيانه وشل حركة نموه وتقدمه الاقتصادي، وقد احتلت ظاهرة التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة قسماً كبيراً من توجهات واهتمام القابضين على السلطة في دول العالم، وعلى وجه الخصوص تلك الحكومات التي تسعى إلى تحقيق النمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية، ولغرض الإحاطة بهذا المبحث آثرنا تقسيمه على مطلبين، إذ خصصنا المطلب الأول لمفهوم التهرب الضريبي، وسنبحث في المطلب الثاني مفهوم ضريبة القيمة المضافة، وكما يأتي:

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي:

مما تجدر الإشارة إليه أن الخزينة العامة هي أوعية مكلفيها، واتساقاً مع هذا التعبير فإن المكلف الضريبي يتهرب من أداء دين الضريبة إلى الخزينة العامة بإتباع إحدى الطريقتين الآتيتين⁽³⁾:

الطريقة الأولى: الامتناع عن ممارسة النشاطات والأعمال، في كافة المجالات الصناعية والتجارية والخدمات، تجنباً لتحقيق أي إنتاج يخضع للضريبة، وهذا لا يمنع في ذات الوقت الشخص من ممارسة الأعمال والنشاطات التي تخرج من طائلة الخضوع للتكليف الضريبي، وفي ذلك حرمان للخزينة العامة من حقها من هذا الإيراد المالي المهم من جانب، ومن جانب آخر توفيراً لمبالغ نقدية لصالح المكلف الضريبي.

الطريقة الثانية: إمكانية استغلال التشريع الضريبي بما يعتليه من ثغرات وهفوات تهيء للمكلفين سبل النفاذ وأسباب التفادي من أداء دين الضريبة المستحق بدمتهم وهذا يعرف بالتجنب الضريبي.

وفي كلا الطريقتين يبقى المكلف الضريبي من وجهة النظر القانونية حسن النية، ولو كان ذلك من الناحية النظرية لا العملية لم يرتكب مخالفة ضريبية تستوجب قيام العقاب.

وسنقسم هذا المطلب على ثلاثة فروع سنتناول في الفرع الأول التعريف اللغوي، وسنعرض في الفرع الثاني التعريف الفقهي، وسندرس في الفرع الثالث أسباب التهرب الضريبي، وفق الآتي:

الفرع الأول: التعريف اللغوي للتهرب الضريبي:

لقد ظهر التهرب الضريبي (Evasion Fiscal) إلى العلن في العصر الحديث كمصطلح معروف ومتداول بعد إن استعمله الفقيه الإيطالي (بنتليوني) في عام 1877م⁽⁴⁾:

هرب: الهرب: الفرار. هرب يهرب هرباً؛ وهرب غيره تهرباً. ويقال: هرب من التّد نصفه في الأرض أي غاب⁽⁵⁾.

وهرب - الهرب: الفرار. وقد هرب. وهرب غيره تهرباً⁽⁶⁾.

والتهرب الضريبي لغويًا يعني:

تَهربَ: (فعل) تَهربَ من يَتهرب، تَهرباً، فهو متَهرب، والمفعول متَهربٌ منه، تَهربَ من المَسْؤولِيَّة: تَمَلَّصَ منها، تَهربَ من مشكلة: حاول الابتعاد عنها والتَمَلَّصَ منها.

والتَهربُ الضريبي: تخفيض أو تقليل قيمة الضريبة بطرق غير قانونية، والتهرب من الضرائب، عدم دفع المكلف للضرائب المستحقة عليه فعلاً بعدم إعلانه عن دخله الحقيقي أو أرباحه الحقيقية وهو إجراء مخالف للقانون⁽⁷⁾.

وهذا لما تقدم فإنه يفهم من المعنى اللغوي للتهرب، أقرب ما يكون إلى مصطلح اقتصادي يقصد به عملية إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلفين بطرق احتيالية، وهو بهذا اعتداء على حقوق الخزينة العامة (8).

الفرع الثاني: التعريف الفقهي:

لقد قيلت تعاريف عدة عن التهرب الضريبي، فقد عرفه جانب من الفقه (9)، بأنه " مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية، أما إذا كان بوسائل غير مشروعة فيعدّ ضمن مسمى الغش الضريبي ".

وعرف أيضاً بأنه " تخلص المكلف من دفع الضريبة باستخدام وسائل الغش والاحتيال سواء كان ذلك في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، أو في مرحلة سداد دين الضريبة، ولا يشتمل هذا التعريف حالة امتناع المكلف عن ممارسة أنشطة تؤدي إلى خضوعه لدين الضريبة، أو ما يسمى تجنب الضريبة (10).

ويذهب البعض الآخر إلى تعريفه بأنه " مجموعة من الأفعال المادية الإيجابية أو السلبية التي يقوم بها المكلف وتشتمل على مخالفة واضحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التملص من دين الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية أو جزئية على حصيللة الدولة من الضرائب (11).

ومما لا جدال فيه أن التجاهل المقصود من قبل المكلف الضريبي للتشريع القانوني النافذ بالتهرب من الالتزامات الضريبية بتقديم إقرارات كاذبة أو إخفاء حقائق الأرباح الحقيقية عن الإدارة الضريبية سيؤدي إلى انخفاض حصيللة الإيرادات الضريبية، وفي ذات الوقت تعدّ خرقاً لقاعدة العدالة الضريبية، مما يسهم في عدم توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بالضريبة بشكل متساوٍ في تحمل أعباء النفقات العامة للدولة.

الفرع الثالث: التعريف التشريعي:

من الملحوظ أن التشريعات الأجنبية والعربية لم تتطرق إلى وضع تعريف مانع جامع للتهرب الضريبي، فقد تباينت في ذلك، فمنها من وضع إطار محدد لهذا التعريف كالتشريع الفرنسي في المادة (1741) من القانون الجبائي بما نص عليه من تعريف بأنه " كل من استعمل طرقاً احتيالية للتخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المحددة بموجب القانون سواء امتنع المكلف عن تقديم إقراره ضمن المدة المحدد أم قام بإخفاء الدخل الخاضع للضريبة أو ادعى حالة الإعسار أو وضع عراقيل تحول دون جباية دين الضريبة " (12).

ومما ينبغي الإشارة إليه في هذا المقام أن المشرع الضريبي اشترط على استعمال الطرق الاحتياطية لإيقاع العقوبة.

أما المشرع الضريبي الأمريكي فقد اختط منهجاً مغايراً بأن أحجم عن ذكر تعريف للتهرب الضريبي وترك للسلطة التنفيذية وتحت رقابة السلطة القضائية مهمة البحث عن توافر عناصر جريمة التهرب الضريبي، وإنما نص المشرع الضريبي الأمريكي على تحديد العقوبة المقررة، إذ نص على " كل شخص حاول عمداً التهرب من الضريبة المفروضة عليه بأي وسيلة كانت أو حاول دون تنفيذ القوانين الضريبية بحقه، توجه إليه تهمة خيانة الأمانة..."⁽¹³⁾.

أما على صعيد الدول العربية فإن قسم من الدول عرف التهرب الضريبي في نصوص قوانينه الضريبية كالأردن، إذ نصت الفقرة (رابعاً) من المادة (الثانية) من قانون تعديل ضريبة الدخل الاردني رقم (38) لسنة 2018 م على تعريف التهرب الضريبي بأنه " استعمال اساليب احتيالية تنطوي على غش أو خداع أو تزوير أو إخفاء البيانات أو تقديم بيانات وهمية أو المشاركة في أي منها قصداً بهدف عدم دفع الضريبة أو التصريح عنها، كلياً أو جزئياً أو تخفيضها، وفق ما هو محدد له في هذا القانون " ⁽¹⁴⁾.

وفي مصر نجد أن المشرع الضريبي المصري في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة (2005م) المعدل لم يتناول تعريف التهرب الضريبي، واكتفى ببيان الطرق الاحتمالية والجزاءات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي في المواد (131 إلى 135) واعتبر المشرع الضريبي جريم التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والأمانة بموجب التعديل رقم (11) لسنة 2013م ⁽¹⁵⁾.

وفي العراق نجد أن المشرع الضريبي العراقي قد أحجم عن تعريف جريمة التهرب الضريبي تماشياً مع ما سار عليه الغالب الأعم من التشريعات الضريبية، فلم يحدد المشرع مفهومه التهرب الضريبي قانوناً ولم يبين معناه، إذ أكتفى بسرد بعض صور التهرب الضريبي وبيان الجزاءات القانونية لكل مكلف ضريبي يرتكب مثل هذا النشاط الإجرامي ⁽¹⁶⁾.

ومن خلال ما تقدم يتضح أن التهرب الضريبي يمثل ظاهرة اعتداء على القواعد المنظمة للضريبة عن طريق استعمال الغش والتدليس ولا يقوم إلا بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، وهو بذلك يتمثل بكنين هما، الكن الأول، الامتناع عن دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي، والركن الثاني، استخدام الطرق غير القانونية وغير المشروعة.

المطلب الثاني: مفهوم ضريبة القيمة المضافة

تعُدُّ ضريبة القيمة المضافة أحد أنواع الضرائب غير المباشرة وهي نوع من أنواع ضريبة المبيعات أو رقم الأعمال إلا أنها تختلف عنها بأسلوبها الذي ينظم تحصيلها، فيتم فرضها على القيمة المضافة فقط في كافة مراحل الانتاج والتوزيع التي تمر بها الخدمة أو السلعة، وليس على القيمة الكلية أو رقم الأعمال، مثلما هو

الحال في ضريبة المبيعات (17)، وجرت العادة على تبنيها من قبل الكثير من التشريعات الضريبية الحديثة لأنها تؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية، وارتفاع المرونة والتقليل من التشوهات الاقتصادية، ولكونها أكثر ضرائب الاستهلاك شمولاً لأنها تسري على كافة مراحل انتاج السلعة والخدمة، وتمتاز بجياديتها في تفادي الازواج الضريبي نتيجة الخضم (18)* الذي يميزها عن غيرها من الضرائب (19).

أي أن حق " الحسم " ينشأ عندما تصبح الضريبة القابلة للحسم مستحقة الأداء.

ومما تجدر الإشارة إليه أن مفهوم ضريبة القيمة المضافة هو نتج جديد لفن الحاسبة المالية والاقتصاد بعدها ثروة متولدة داخل الوحدة الاقتصادية (20)، وكذلك بعدها افضل صورة وصل إليها الفن الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة " ضرائب الاستهلاك ".

وستتناول في هذا المطلب في ثلاث فروع، إذ سنكسر الفرع الأول للتعريف اللغوي للقيمة المضافة، ونخصص الفرع الثاني للتعريف الاصطلاحي للقيمة المضافة، وسنعرض في الفرع الثالث التعريف التشريعي لضريبة القيم المضافة، وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: التعريف اللغوي لضريبة القيمة المضافة

القيمة: واحدة القيم، وقوم السلعة تقوياً، وقوم الشيء تقوياً فهو قويم (21).

أما كلمة (المضافة): أصل الكلمة، الضيف، والضيف واحد ويجمع على الضيوف والاضيف، وضاف ضيافة إذا نزل عليه ضيف، وضيغه تضييفاً أنزله به ضيفاً (22).

الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي لضريبة القيمة المضافة

إن اصطلاح ضريبة القيمة المضافة له معان عدة، سواء من الناحية المحاسبية أم الناحية الاقتصادية أم الناحية الضريبية، لكننا سنسلط الضوء على الناحية الضريبية، فيمكن تعريف القيمة المضافة بأنها " الفرق بين ثمن بيع السلعة و ثمن شراء المواد والخدمات التي أدخلت في صناعتها أو تسويقها " (23).

أي أن القيمة المضافة = ثمن البيع - ثمن الشراء أو كلفة الانتاج.

وعرفها جانب من الفقه (24) بأنها " الضريبة التي تفرض على القيمة التي تضاف على السلع والخدمات من قبل المشاريع في كل مرحله من مراحل الانتاج ".

وعرفها آخرون (25) بأنها " ضريبة قيمية عامة تحصل مرة واحدة على كل سلعة أو خدمة، مع الأخذ بنظام الدفع على اجزاء، وذلك بدفع الضريبة في كل مرحلة، مع السماح بخضم الضريبة التي تحملت بها السلعة أو الخدمة والتي اندمجت مالياً في سعر التكلفة ".

كما وعرفت بأنها " ضريبة مكاملة أو محسنة للضريبة على رقم الأعمال بمراحل مختلفة أو بمرحلة واحدة تفرض على الاستهلاك، وتطال السلع والخدمات الخارجية، ويتم تطبيقها على الانتاج في جميع مراحلها، ولا تصيب سوى القيمة المضافة ويتم اعتماد نظام حسم أو خصم الضريبة في كل مرحلة من مراحل الضريبة المدفوعة في المرحلة التي سبقتها " (26).

ويمكن تعريفها " بأنها ضريبة عامة غير مباشرة مركبة ذات وعاء واسع، شبه تراكمية تدفع بشكل مجزأ في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، وتمتاز بالحيادية وبعدم الازدواجية، والعدالة الضريبة " (27)*.

ويرى الباحث؛ أن التهرب من ضريبة القيمة المضافة هو كل نشاط أو سلوك يقوم به المكلف الضريبي سواء أكان مسجلاً أم غير مسجل في الدوائر الضريبية من شأنه إخفاء حقيقة نشاطه الضريبي بشكل يعده القانون الضريبي مخالفاً لإحكامه بالتهرب من تنفيذ هذا القانون لتخلص من دين الضريبة كلياً أو جزئياً مما يسبب نقص في إيرادات الخزينة العامة، ينبغي ايقاع العقاب على مرتكبه.

المبحث الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة وآثارها:

لا يمكننا عند الحديث عن آثار التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة أن نتجاهل الحديث عن أركان جريمة التهرب الضريبي في مطلب أول، ومن ثمَّ نعرض أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في مطلب ثاني، إذ لا يمكننا سرد هذه العناوين دون الاستعراض الموجز لكل منهما، وكما يأتي:

المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي:

مما لا شك فيه أن لكل جريمة ركنين أساسيين، الركن المادي والركن المعنوي، وقياساً على الأصل فإن ذلك ينطبق على جريمة التهرب الضريبي، إذ أن هذا النوع من الجرائم يتشابه في أركانه مع أركان أي جريمة أخرى، وستتناول في هذا المطلب فرعين، إذ سنعرض في الفرع الأول الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، وسنخصص الفرع الثاني للركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي، وفق الآتي:

الفرع الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي:

إن الركن المادي لأي جريمة يتمثل في السلوك الإجرامي، ولا تقع الجريمة من دون فعل أو ترك، ومعنى السلوك هو الفعل، والفعل، معناه القيام " أي الفعل الإيجابي أو معناه الترك أي الامتناع " الفعل السلبي " ، وهما مظهرًا أي سلوك إجرامي، لذلك فإن الجريمة الضريبية هي سلوك مجرم يخل بالقوانين الضريبية النافذة، أما في جريمة التهرب الضريبي فإن السلوك هو " نشاط " تجاري أو صناعي أو مهني يأخذ شكلاً خارجياً يرك بالحواس، ولا نستطيع تجريم ذلك السلوك إلا من خلال القانون الضريبي، الذي يجرم ذلك

السلوك بنص قانوني نافذ⁽²⁸⁾. ولا شك أن الركن المادي للجريمة يتكون من " النشاط، والنتيجة، والعلاقة السببية ".

فالسلك الإجرامي الذي يرتكبه المكلف الضريبي ويؤدي إلى خلل في حقوق الخزينة العامة مع قيام الرابطة السببية بينهما نتيجة قيام المكلف بالتهرب من دين الضريبة المنصوص عليه قانوناً، عند قيامه بإخفاء مبلغ دين الضريبة بشئ الوسائل المادية، وعلى سبيل المثال، لا الحصر، اصطناع مستند مزور يقدمه إلى الإدارة الضريبية يقيد فيه أن البضاعة التي قد تسلمها، سلمت إليه على سبيل الودعة، أو في حالة اصطناع فواتير شراء غير صحيحة عند شراء صفقات وهمية أو تمزيق الفواتير الحقيقية لصفقة صحيحة واستبدالها بفواتير مزورة يتم فيها تدوين معلومات مغلوطة، أو اصطناع أوراق أو مستندات أو دفاتر أو سجلات أو وثائق كنوع ظاهري يقدم للإدارة الضريبية، وهو بالتالي لا يمثل جوهر الحقيقة، ونوع آخر مخفي لا يظهر إلى العلن لا يتم تقديمه إلى الإدارة الضريبية، على عدم مسك الدفاتر المطلوبة هو جريمة مستقلة عن جريمة التهرب الضريبي، فضلاً عن العديد من الطرق الاحتمالية الأخرى، والقصد من ذلك كله هو تبرير تقديم الإقرار الضريبي غير الصحيح للإدارة الضريبية بطرق احتيالية بقصد التهرب من سداد دين الضريبة⁽²⁹⁾.

واتساقاً مع ما تقدم فإن الباحث يرى، أن الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، يكمن جوهرها القانوني في طبيعة الالتزامات التي تترتب على المكلف الضريبي وعلى الواجبات التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية في جباية دين الضريبة، الذي رسمه القانون، فلا تنهض الجريمة بركنها المادي إلا في حالة ارتكاب المكلف الضريبي نشاط " سلوك " إجرامي عند مخالفة نص قانون ضريبي ساري المفعول، إذ أن النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في النشاط الذي يصدر عن الجاني عند اعتدائه على حق الخزينة العامة للدولة.

أن الجريمة الضريبية تقع بالفعل الإيجابي الذي يقوم به المكلف الضريبي، لكن الجريمة الضريبية يمكن وقوعها عن طريق فعل الامتناع، مثلما هو الحال في جريمة تزوير الإقرارات الضريبية بطريقة الترك، أو في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده المحدد، ونكون هنا أمام جريمة امتناع سلمي تام⁽³⁰⁾.

ويذهب جانب من الفقه⁽³¹⁾، أن النتيجة هي ذلك الأثر الذي يحدثه الفاعل جراء قيامه بالسلوك المخطور، في حين أن النتيجة الجرمية تنقسم إلى نتيجة مادية ونتيجة قانونية.

إلا أن النتيجة الجرمية في جريمة التهرب الضريبي تتجسد في التغيير الذي يحدثه السلوك الإجرامي ونقصد في هذا المقام التغيير المادي، أما الأثر القانوني لجريمة التهرب الضريبي فإنه يتجسد في الأثر المترتب على القيام بهذا السلوك المجرم⁽³²⁾.

أما عن حالة السببية فإن الرأي الراجح في الفقه يذهب إلى أن السببية تتوفر فقط في الجرائم العمدية، متى ما كان نشاط الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة الجرمية⁽³³⁾، أما في الجرائم غير العمدية فيكفي لقيامها توقع الجاني النتيجة الجرمية التي ستحدث⁽³⁴⁾.

والسؤال في هذا المقام هو هل يقوم الركن المادي على مخالفة الالتزام الضريبي لوحده، أم ينبغي توافر عناصر أخرى لتكوين هذا الركن؟

إن عناصر الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في جريمة القيمة المضافة تتوقف على بيان طبيعة هذه الجريمة، فهل هي من جرائم السلوك والنتيجة، وبذلك تكون عناصر الركن المادي فيها ثلاثة، هي السلوك "النشاط" والنتيجة والعلاقة السببية الرابطة بينهما، أم هي جريمة من جرائم السلوك المجرد، فتنشأ هذه الجريمة بارتكاب النشاط الإجرامي وحده، وفي ذلك يذهب الرأي الراجح للفقه⁽³⁵⁾، إلى أن الغالب الأعم من الجرائم الضريبية هي من جرائم الخطر ولا نتيجة جرمية لها، وبذلك تعدّ من جرائم السلوك المجرد، وينشأ الركن المادي فيها بمجرد ارتكاب السلوك "النشاط" الإجرامي.

الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي:

لا يكفي لقيام الجريمة الضريبية، وتقرير المسؤولية الجنائية عنها، أن يصدر عن (الجاني - المكلف الضريبي -) نشاطاً إجرامياً يكون الركن المادي للجريمة، بل يلزم أن يكتمل البينان القانوني لها بتوافر الركن المعنوي. ونعني بالركن المعنوي، الحالة النفسية التي كان عليها الجاني أثناء ارتكابه للجريمة، فهي تمثل الجانب الشخصي لها، إذ لا بد أن تصدر الجريمة عن إرادة مرتكبها وترتبط بها ارتباطاً وثيقاً، فهي الرابطة النفسية والمعنوية التي تصل بين موضوع الجريمة ونفسية الجاني، ويتجسد الركن المعنوي للجريمة بصورتين رئيسيتين، هما صورة الخطأ العمدي وهو ما يعرف بالقصد الجنائي، وصورة الخطأ غير العمدي وهو ما يعرف بالإهمال أو الإحتياط.

إن خصوصية جريمة التهرب الضريبي تتميز بكونها جريمة عمدية⁽³⁶⁾، ذلك أن ركنها المعنوي هو القصد الجنائي⁽³⁷⁾، فلا تقوم جريمة التهرب دون قيام الركن المعنوي، ولخصوصية هذه الجريمة يذهب جانب من الفقه إلى قيام القصد الخاص بما يشتمله من رغبة المكلف الضريبي في التخلص من دين الضريبة بشكل كلي أو جزئي، في توجيه إرادة الجاني إلى توهيم الإدارة الضريبية وإيقاعها في الغلط⁽³⁸⁾.

إن جوهر الركن المعنوي يتجلى في قوة النفسية الإنسانية التي تأخذ شكل الإرادة، ولا مناص إن تناولها المشرع الضريبي صراحة أو ضمناً على توافر القصد الجنائي⁽³⁹⁾.

ومن الجدير بالذكر أن الصورة العمدية هي الأصل في الجرائم الضريبية ومنها جريمة التهرب من ضريبة القيمة المضافة، ولا تحتاج إلى نص قانوني نافذ يقرها، أما إذا أغفل المشرع ذكر الركن المعنوي في جريمة ما أو سكوت عنها؛ فإن هذه الجريمة تعدّ جريمة عمدية، وركنها المعنوي هو القصد الجنائي، أما الخطأ غير العمدي فهو استثناء، ولذلك يجب النص عليه في ثنايا القانون (40).

وعود على ذي بدء فإن قوام القصد الجنائي توافر ركنين أساسيين؛ هما العلم والإرادة، وهما في الوقت ذاته ركن القصد الجرمي العام، فالجريمة لا تقوم قانوناً إلا في حالة توافر الإرادة الآتية لدى فاعلها، لتتصرف إلى تحقيق أمر معين، ومن ثم ينبغي أن تتوجه الإرادة إلى السلوك "النشاط" إيجابياً كان أم سلبياً، على أن القانون لا يعتد بالإرادة ما لم تتوافر في الجاني الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية، وأن تصدر هذه الإرادة بجرية تامة اثناء ارتكاب الفعل المجرم (41).

وبعدّ الجرائم الضريبية من الجرائم ذات الطبيعة الخاصة، فلا يستلزم ذلك خضوعها لأحكام عناصر الأهلية الجنائية - الإدراك والتمييز -، بشخص مرتكب الجريمة الضريبية، وإنما مناط ذلك هو القواعد العامة، ويذهب جانب من الفقه (42)، على التركيز على عنصر التمييز في الجرائم الضريبية بعدّ الطرف السلي في العلاقة الضريبية، وحيث أن قانون ضريبة القيمة المضافة لا يربط التزامات ضريبية إلا بشخص من توافرت فيه الأهلية الضريبية اللازمة لمباشرتها، ولا يكفي توافر سن التمييز الجنائي عند بلوغ الشخص السابعة من العمر لتوافر الأهلية الجنائية للفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي، بل من الخطأ المساواة بين سن التمييز الجنائي في الجريمة الضريبية وسن التمييز المدني، لكون المسؤولية الجنائية في الجرائم الضريبية هي قدرة الجاني - المكلف - على مباشرة الالتزام الضريبي وليست الأهلية المدنية (43).

وبعدّ العلم أحد عناصر القصد الجنائي في الجريمة، وهو توقع الجاني وتصوره للواقعة بكل عناصرها المعتبرة قانونياً، مع إحاطة الجاني بكافة العناصر اللازمة لوجود الجريمة التي حددها القانون النافذ، وبعدّ العلم من عناصر القصد الجنائي الأكثر أهمية في مجال الجريمة الضريبية، إذ يعول عليه المشرع الضريبي في قيام الجريمة العمدية، ذلك أن المكلف - الجاني - تعتمد فعلاً ارتكاب جريمة التهرب الضريبي في جريمة القيمة المضافة (44).

وهذا لما تقدم فلا بد من قيام شروط المسؤولية الجنائية في جريمة التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة بما تشتمله من أهلية جنائية وخطأ، وإن المكلف الضريبي الذي لا يتمكن من مباشرة التزاماته الضريبية ما لم تكن لديه أهلية مدنية وقانونية، فإذا انعدمت هذه الأهلية زال عنه الالتزام بسداد دين الضريبة، فإذا ارتكب مخالفة ضريبية فلا يخضع للعقوبة الجزائية، ذلك أنه لم يرتكب جريمة ضريبية أصلاً لأنه لم يكن مكلفاً أصلاً

منذ البدء بالالتزام الضريبي، أما موقف الشريك في الجريمة الضريبية، فهو غير ملتزم بعبء الضريبة أصلاً، فلا عبء بتوفر الأهلية لديه ابتداءً (45).

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة:

من الأهمية بمكان الإشارة إلى أن ضريبة القيمة المضافة هي مرحلة من مراحل تطور الفن المالي لضريبة المبيعات، ولا جدال أن بمجرد تطبيق ضريبة القيمة المضافة في فرنسا وشاع صيتها وطبقها العديد من الدول، مثلما فعلت أوروبا بعد إنشاء السوق الأوروبية المشتركة (EEC) بموجب معاهدة روما عام 1957م، إلا وبرزت ظاهرة التهرب الضريبي تعلن عن نفسها بطرق شتى، فالتهرب الضريبي يمثل ظاهرة منتشرة عالمياً، كما أن الفجوة الضريبية بين حجم الإيرادات المتوقعة والمتحصلة بالفعل يزداد في الغالب الأعم من دول العالم، بل وحتى في الولايات المتحدة الأمريكية (46)، ويتسم التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة بأنه يركز على الآلية المخصصة التي تعمل من خلالها ضريبة القيمة المضافة؛ وهي آلية الأتمان الضريبي ليسمح المكلف المتهرب لنفسه بخضم ضريبة مدخلاته أو أن يسترد ضريبة غير مستحقة له لتخفيف عبء الضريبة أو الحصول على إعفاءات أو سمحات غير قانونية (47)، وسنفصل ذلك كما يأتي:

أولاً: أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في مجال التسجيل:

الزمت بعض قوانين الضريبة على القيمة المضافة المكلف الضريبي فيمن يتوافر فيه شرط الخضوع لهذه الضريبة أن يروج طلباً بالتسجيل إلى جهة الإدارة الضريبية خلال مدة محددة قانوناً (48). أما المشرع الإماراتي فقد عرف التسجيل في المادة (1) من قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (7) لسنة 2017م بأنه "إجراء يقوم بموجبه الخاضع للضريبة أو مثله القانوني بالتسجيل لغايات الضريبة في الحياة" (49).

أما المشرع المصري في قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016م، فقد نص على التسجيل في المادة 16 أنه "على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ 500 ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل" (50).

ويتجلى من كل ما تقدم أنه يلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي بممارسة نشاط ضريبي خاضع لضريبة القيمة المضافة أن يبادر إلى تسجيل أسمه لدى الإدارة الضريبة المختصة، ومن الملحوظ أن العديد من الدول تلجأ لوضع رقم أعمال منخفض نسبياً لأغراض التسجيل، لكن الزيادة الكبيرة في أعداد المسجلين تجعل من الإدارة الضريبية غير قادرة على إدارة هذه العملية بدقة وكفاءة، مما يتسبب بتهرب قسم من المكلفين نتيجة ضعف الإدارة الضريبية في احتواء العدد المتزايد من المسجلين⁽⁵¹⁾. لذا يرى الباحث اللجوء إلى رفع القيمة النقدية للتسجيل خصوصاً في بداية تطبيق القانون، ثم بعد ذلك يتم خفضه لغرض زيادة الإيرادات الضريبية بعد أن تجد الإدارة الضريبة نفسها قادرة على القيام بمهامها على الوجه الأكمل.

ويرى جانب من الفقه ضرورة استبعاد صغار المكلفين من التسجيل، لأن نصيبهم من الإيرادات الضريبية المتحصلة لا يتواءم مع الجهد المبذول من الإدارة الضريبية عند قيامها بواجباتها في تسجيلهم وتقديم إقراراتهم وجباية ضرائبهم ومتابعاتها، أي أن تكلفة تحصيل دين ضريبة القيمة المضافة المستحق بدمتهم يفوق في كثير من الأحيان حجم ومقدار الضريبة المدفوعة من قبلهم، لذلك فإن استبعادهم هو الحل الناجع⁽⁵²⁾، ولتلافي امتهاتهم لظاهرة التهرب الضريبي.

ثانياً: أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة على صعيد توزيع العبء الضريبي:

أن الضريبة على القيمة المضافة هي من الضرائب ذات الواقع التراجمي⁽⁵³⁾. ونعني بذلك أنها تشكل خسارة أكبر من المنافع بالنسبة للطبقة الفقيرة عنها بالنسبة للطبقة الغنية، إذ أن عبئها الضريبي على الفقراء أكبر من عبئها الضريبي على الأغنياء، ففي لبنان على سبيل المثال لا الحصر، تدفع شريحة الفقراء ما يعادل (7%) من ضريبة القيمة المضافة، بينما تدفع شريحة الأغنياء ما يعادل (4.1%) من الضريبة على القيمة المضافة⁽⁵⁴⁾.

فمما لا شك فيه أن ارتفاع معدل ضريبة القيمة المضافة بنقطتين، سيؤدي بالتالي إلى خفض الإنفاق الاستهلاكي بالنسبة لشريحة الفقراء، أما في حالة زيادة نسبة الضريبة على القيمة المضافة، سيسهم بدوره بزيادة حجم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة كبيرة جداً مقارنة بشريحة الأغنياء، مما يجعل عدد السكان الذين يعيشون تحت خط الفقر سيزداد، إذ أن السياسة المالية للدول غالباً ما تلجأ إلى زيادة الضريبة على القيمة المضافة للحصول على إيرادات أعلى بطريقة سهلة ومضمونة⁽⁵⁵⁾.

ويرى الباحث أن ذلك سيسهم بشكل كبير في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي على القيم المضافة في شريحة الفقراء، ناهيك عن حدوث ازدواج ضريبي في كثير من الأحيان مع الضريبة الكمركية نتيجة الازدواج الحاصل في التشريع الضريبي.

والسؤال هنا ما هو أثر الاعفاءات الضريبية على ضريبة القيمة المضافة بالنسبة لشريحة الفقراء؟ ويرى الباحث أن الدول قد غالت في فرض اعفاءات ضريبية في بادئ الأمر بأن اعفى المشرع الضريبي اللبناني في ضريبة القيمة المضافة المراهنات والعباب القمار والخدمات المالية والمصرفية والحلي والمجوهرات والمعادن النفيسة، فضلاً عن اعفاءات القيمة الصفرية للضريبة " المعفية أساساً من دفع الضريبة " والمناطق الاقتصادية كما فعل المشرع المصري في قانون ضريبة القيمة المضافة سابق الذكر، في حين شملت الضريبة على القيمة المضافة المحروقات والاتصالات والكهرباء والماء والتبوغ وخدمات المحامين والمهندسين، يتجلى لكل ما تقدم أن المشرع الضريبي قد جانب الصواب في هذا الأمر، مما شجع على لجوء المكلفين للتهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة.

ثالثاً: أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في مجال الخصم الضريبي⁽⁵⁶⁾:

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تفرق حق جميع المكلفين القانونيين في خصم الضريبة التي تتحمل بها مدخلات السلع والخدمات التي تخضع للضريبة، إذا أن الخصم يمتد في هذه الضريبة ليشتمل كل ضريبة تتحملها الاستهلاكات الوسيطة، والاستهلاكات الرأسمالية، فيما يتعلق بالسلع والخدمات على حد سواء. لقد سبق منا القول أن " الحسم " ينشأ عندما تصبح الضريبة القابلة للحسم مستحقة الأداء، أي أن الضريبة القابلة للحسم هي الضريبة التي يدفعها المكلف الضريبي، ولا تنشأ هذه الضريبة ويستحق أدائها، إلا عندما تكون شروط استحقاقها قد توافرت: تسليم المال، ودفع الثمن وغيرها⁽⁵⁷⁾. إن حق الحسم أو " الخصم " يستوجب أن يحسم من أصل الضريبة المستحقة على عملية معينة قيمة الضريبة التي تحمل بها ثمن هذه العملية أو أثقلت أي عنصر من عناصر الثمن ك " المصاريف ونفقات ممارسة المهنة أو النشاط (58) ".

ومؤدى ذلك أنه يجب اعتبار جميع التكاليف من المدخلات، بأن يتم تحديد المدخلات بالشكل الذي تتسع فيه لكل تكلفة تتحملها العملية الانتاجية، إذ تكون لازمة لها، بما فيها السلع الرأسمالية بعدها من المدخلات، إلا أن الوعاء الواسع لضريبة القيمة المضافة فرض عليها اعباء جمة للحيلولة دون حدوث التهرب الضريبي وخاصة في الدول النامية، لذلك عمدت الدول إلى صياغة قوانين ضريبة القيمة المضافة بما يتلاءم وظروفها لتفادي حصول ظاهرة التهرب الضريبي قدر الإمكان، فضلاً عن تطبيق حق " الحسم " على كل عملية هو ضرب من الخيال ويمتاز بالتعقيد، لذلك نجد أن المشرع الضريبي اللبناني في قانون ضريبة القيمة المضافة قد لجأ لتلافي ظاهرة التهرب الضريبي، على وجوب تطبيق استخراج مجموع قيمة الضريبة القابلة للحسم من مجموع قيمة الضريبة المستحقة بذمة المكلف بدين الضريبة عن الفترة الضريبية المحددة،

على أن يدور فائض الضريبة القابلة للحسم في حال وجوده إلى فترات ضريبة لاحقة حتى تأريخ نفاذه أو استرداده (59).

رابعاً: أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في حالة امتناع المكثف عن سداد دين الضريبة:

إن حالة الامتناع تنهض عند قيام المكثف الخاضع لدين الضريبة بالامتناع كلياً عن السداد أو في حالة تخفيض القيمة الفعلية لدين الضريبة عن حجم أعماله الحقيقي، فعند إمعان النظر في القانون الضريبي الإماراتي نجد أن المادة (26) من القانون رقم (7) لسنة 2017م قد نصت على "دون إخلال بأية عقوبة ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز (خمس) أضعاف مقدار الضريبة التي تهرب منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين، في الحالات الآتية (60):

1- المكثف الخاضع للضريبة الذي قام بالامتناع بصورة عمدية عن سداد أي ضريبة مستحقة الدفع أو أي غرامات إدارية.

2- المكثف الخاضع للضريبة الذي قام بصورة عمدية بتخفيض القيمة الفعلية لحج أعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة؛ بقصد عدم الوصول إلى مبلغ التسجيل المطلوب.

أما المشرع الضريبي المصري، نراه قد حدد جرائم التهرب الضريبي بشكل دقيق ومميز، ولدى إمعان النظر في نص المادة (68) من قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016م المعدل، يتضح أن المشرع قد حدد (19) صورة إجرامية من صور التهرب الضريبي، إذ نصت المادة (68): يعدُّ تهرباً من الضريبة وضريبة الجدل يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (67) من هذا القانون، ما يأتي: 1- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة، 2- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجدل المستحقة، 3- خصم الضريبة أو ضريبة الجدل كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم، 4- استرداد الضريبة أو ضريبة الجدل كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك، 5- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدل كلها أو بعضها، 6- عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدل. 7- انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدل دون الإقرار عنها وسدادها، 8- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدل، 9- عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة (12) من هذا القانون، 10- اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية؛ وتقع المسؤولية

بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها، 11- عدم إمسك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة (13) من هذا القانون، 12- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة، 13- عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل، 14- عدم الالتزام بأحكام المادة (40) أو المادة (42) من هذا القانون. 15- وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها، 16- قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه، سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر، 17- حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندول) والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها، 18- التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الخطر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة، 19- عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار (61).

كما نص المشرع الضريبي المصري على عقوبة التهرب الضريبي في المادة (67) من القانون ذاته، إذ نصت على "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين؛ ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهرب وذلك فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض؛ ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما، بحسب الأحوال، والضريبة الإضافية. وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات. وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال، وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة (62).

ومن خلال ما تقدم نجد أن المشرع الضريبي المصري قد حدد الإطار العام للتهرب الضريبي وحالاته بشيء من الإسهاب بعد أن عدها جريمة عمدية.

أما المشرع اللبناني فلم يتطرق إلى حصر حالات التهرب الضريبي، بل اكتفى في المادة (48) من قانونه النافذ، قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (379) لسنة 2001م المعدل، بتحديد المخالفات والغرامات، ويرى الباحث أن ذلك يحتاج إلى تعديل لطول الفترة الزمنية التي صدر بها القانون، وللإرهاصات التي برزت أثناء تنفيذ القانون لغرض تحديد صور جرائم التهرب الضريبي في القانون اللبناني بدقة وتمحص، وتحديد مدة العقوبات السالبة للحرية لمرتكي هذه الجريمة.

خامساً: أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في حالة احتيال المكلف الضريبي:

عرف المشرع الجنائي العراقي، جريمة الاحتيال في المادة (456) بقوله " يعاقب بالحبس كل من توصل إلى تسليم أو نقل حيازة مال منقول مملوك للغير لنفسه أو إلى شخص آخر وذلك بإحدى الوسائل الآتية (63):
أ- باستعمال طرق احتيالية.

ب- باتخاذ أسم كاذب أو صفة غير صحيحة أو تقرير أمر كاذب عن واقعة معينة متى كان من شأن ذلك خداع المجني عليه وحملة على التسليم.

فالاحتيال هو الاستيلاء على مال منقول مملوك للغير بنية تملكه وذلك بواسطة وسائل الاحتيال المنصوص عليها في القانون.

ويذهب جانب من الفقه (64) إلى أن جريمة الاحتيال الضريبي تقع نتيجة لمخالفة المكلف الضريبي للالتزامات الضريبية المستحقة بذمته، وتشترك جريمة الاحتيال مع جريمة الامتناع عن أداء دين الضريبة أو التأخر في سدادها، لكنهما يختلفان فيما يتطلبه الاحتيال من استخدام طرق احتيالية يستعملها الجاني - المكلف الضريبي الهارب - عن سداد دين الضريبة، وتعدُّ من الجرائم الايجابية على خلاف الاصل العام للجرائم الأخرى.

وقد يلجأ المكلف الضريبي إلى تزيف أرقام الفواتير الحقيقية أو بيع الفواتير بنسبة مئوية ربحية دون وجود لأي صفقة حقيقية (65).

لقد سلك المشرع الضريبي الإماراتي في قانون ضريبة القيمة المضافة الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م مسلكاً حسناً بأن حدد الطرق الاحتيالية، والعقوبات المترتبة عليها، إذ نصت المادة (26) على " يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز خمسة اضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من ":

أ- الخاضع للضريبة الذي قام عمداً بتخفيض القيمة الفعلية لأعماله أو بعدم ضم أعماله المرتبطة، وذلك بقصد عدم الوصول إلى حد التسجيل المحدد.

ب- الشخص الذي قام بفرض وتحصيل مبالغ من عملائه مدعياً أنها ضرورية دون أن يكون مسجلاً.
 ت- الشخص الذي قام عمداً بتخفيض الضريبة المستحقة الدفع من خلال التهرب الضريبي أو التواطؤ في التهرب الضريبي.

مما تقدم يستبان لنا أن الاحتيال في الجرائم الجنائية يختلف عن الاحتيال في الجرائم الضريبية من خلال مباشرة المكلف الضريبي الهارب " الجاني " عملية اخفاء مبلغ الضريبة الحقيقي أو بتقديم بيانات غير صحيحة وعلى وجه الخصوص الفاتورة الضريبية، وتقوم جريمة الاحتيال لأن الأصل العام ينطوي على أن يقدم المكلف إقرارات وبيانات صحيحة إلى الإدارة الضريبية، وقد عاقبت أغلب التشريعات الضريبية على جريمة الاحتيال الضريبي وحصرت نوع الجريمة بين نوعين أما مخالفة أو جنحة⁽⁶⁶⁾.

سادساً: أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في حالة اخفاء الوثائق أو إتلافها:

عادة ما يقوم المكلف الضريبي بإخفاء وثائق وبيانات وتقارير وفواتير وإقرارات بقصد التهرب من الضريبة كوسيلة من وسائل التهرب الضريبي بحجة اخفاء دين الضريبة المترتب عليه، وقد عاقبت اغلب التشريعات الضريبية على هذه الجريمة في تشريعاتها الضريبية، فالمشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل عاقب في المادة (57) منه من يرتكب هذه الجريمة، إذ نصت على " يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية⁽⁶⁷⁾:

- 1- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها.... إلخ.
- 2- من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب عليه اعداده أو تقديمه وفق القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك.

فسوء النية متحقق في هذه الجريمة، وعود على بدء فإن المشرع الإماراتي في قانون ضريبة القيمة المضافة الاتحادي رقم (7) لسنة 2017م نص في المادة (26) على " يعاقب بالحبس والغرامة التي لا تتجاوز خمسة اضعاف مقدار الضريبة التي تم التهرب منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من:

- 1- الشخص الذي قام عمداً بإخفاء أو إتلاف وثائق أو مواد أخرى ملزم بحفظها.

وقد حددت اغلب القوانين الضريبية في ضريبة القيمة المضافة مدد لإتلاف الإقرارات بين (4-5) سنوات حسب طبيعة قوانينها ومنها المشرع الإماراتي والمصري، ولا يجوز إتلاف الوثائق الخاضعة للضريبة من دون اطلاع سلطات الإدارة الضريبية المختصة عليها، ذلك أن هذا الإتلاف سيتسبب في إمكانية المكلف من التهرب من دين الضريبة بطرق احتيالية.

وأخيراً ينبغي الإشارة إلى أن جريمة الاحتيال هي من الجرائم العمدية يتوافر فيها القصد الجنائي العام، إذ يجب أن تتجه الإرادة الأثرة للمكلف الضريبي المتهرب " الجاني " إلى نية الإلتلاف، ومتى ما توافر القصد الجنائي وقعت الجريمة (68).

سابعاً: أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة في حالة ضعف الوعي الضريبي:

إن عدم توافر الوعي الضريبي لدى العديد من المكلفين، وعدم تقبلهم فكرة أن هذه الأموال التي تؤخذ منهم " كضريبة " يتم انفاقها لإشباع الحاجات العامة، ومؤدى ذلك أن روح التضامن بين المكلفين والإدارة الضريبية قد انعدمت كنتيجة حتمية لتدني المستوى الأخلاقي للمكلفين بسبب ضالة شعورهم بواجباتهم الضريبية تجاه الدولة، ويأتي هذا الشعور مع عامل الزمن ويتطور شيئاً فشيئاً من جيل لآخر (69).
إن النظام الضريبي والوعي الضريبي والمبادئ الأخلاقية تقلل من ردة فعل المكلف تجاه الضريبة، فالتهرب الضريبي يقل بزيادة الوعي وقوة النظام وسمو المبادئ الأخلاقية، في حين يزداد التهرب الضريبي بفقدانها (70).
ويعبر عن التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة بأنه حالة انعدام الحس الضريبي وهو حالة الشعور بضعف الانتماء إلى الوطن، وهو في حقيقة الأمر حالة من ضعف الشعور بالمسؤولية تجاه الوطن ونقص في الوعي الأخلاقي للمكلفين (71).

الخاتمة:

إن أثر التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة برز في الآونة الأخيرة كموضوع حيوي وجدي أثار الاهتمام لاسيما في ظل تحول اقتصاديات السوق نحو السوق الحر، وفي ختام بحثنا خرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات وجملة من المقترحات نوجزها في الآتي:

أولاً: الاستنتاجات:

- 1- يعدُّ التهرب من ضريبة القيمة المضافة من الجرائم التي تمس كيان المجتمع ككل وتؤثر على حركة التجارة في الدولة وعلى وجه الخصوص عندما لا يلامس القانون الضريبي النافذ المتغيرات المستجدة في اقتصاديات السوق.
- 2- يرى الباحث أن هناك فجوة بين الدولة والمكلفون والمستهلكون، ينبغي العمل على اصلاحها لتلافي أثر التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة.
- 3- لازال العراق بعيد عن دائرة اصدار مثل هكذا قوانين منضدة تسهم في رقد الخزينة العامة بالإيرادات الضريبية الملائمة لسد العجز المالي في إيراداته.

- 4- تتفاوت علة تجريم هذه الضريبة بين دولة وأخرى بحسب التشريع العقابي فيها.
- 5- اغفت بعض التشريعات سلة من السلع والأنشطة التي يستعملها ذوي الدخل المحدود كنوع من العدالة الاجتماعية من ضريبة القيمة المضافة كذلك جعلت قسم من المواد لا تخضع لهذه الضريبة، إذ تباينت التشريعات في ذلك.
- 6- يتعذر التهرب من ضريبة القيمة المضافة في مرحلة البيع بالتجزئة، لكون المستهلك هو من سيدفع الضريبة اثناء شراء السلعة ولا حاجة لتزوير الفواتير من قبل المكلف لاسترداد مبلغ الضريبة.

ثانيا: المقترحات:

- 1- نقترح أن تقوم الإدارة الضريبية بكل ما تملكه من وسائل بشرية ومادية لزيادة الوعي الضريبي بين المكلفين من خلال وسائل الاعلام والتواصل الاجتماعي والنشرات والدوريات والجامعات لغرض الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة.
- 2- نقترح تحديد سعر ضريبي معقول على ضريبة القيمة المضافة لتفادي حصول آثار تضخمية ولزيادة عدد المسجلين فيها بشكل طوعي، ولتقليل العبء على المكلفين؛ وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة.
- 3- نقترح التأكيد على الالتزام بتعليمات الإدارة الضريبية في مسك الدفاتر والسجلات وتقديم الإقرارات في مواعيدها المحددة، وتشديد العقوبة على المخالف بشكل يضمن عدم مخالفتها.
- 4- نقترح على المشرع العراقي اصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة كإيراد يرفد الخزينة العامة ولمواكبة التطور الحديث الذي حصل في علم الضرائب غير المباشرة، مع مراعاة صياغة العلاقة القانونية بتمتع ودقة بين أطراف القانون الثلاثة، الدولة، والمكلفون، والمستهلكون، لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي.
- 5- نقترح تطوير الجهاز الإداري الضريبي في كل مفاصل الإدارة الضريبية واستخدام الحزمة الالكترونية في التعامل الضريبي تفادياً لضیاع الوقت والجهد والمال وللحد من التهرب الضريبي والفساد الإداري.

المصادر والمراجع:

1. ابن منظور الافريقي المصري، أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم، لسان العرب، ط 6، طبعة جديدة ومحققة، مجلد 15 - 16، دار صادر، بيروت، 2008م.
2. أحمد عطية الله: القاموس السياسي، ط 3، القاهرة، دار النهضة العربية، 1968م.
3. الصحاح في اللغة والعلوم: تقديم العلامة الشيخ العلابي، عبدالله، اعداد وتصنيف مرعشلي، نديم، مرعشلي، وأسامة، دار الحضارة العربية، بيروت، بدون سنة طبع.

4. الرازي، محمد بن أبي بكر: مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، 1983م.
5. المرابي، أحمد عبد اللّاه: مرجع سابق، ص 69، كذلك د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ط 1، ج 2، شرح الجرائم والعقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005 – 2006م.
6. أحمد فتحي سرور: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط 1، مكتبة النهضة العربية، مصر، 1960.
7. الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1990م.
8. أحمد ماهر عز: التشريع الضريبي المصري: الكتاب الأول، القاهرة، دار النهضة العربية، 1985م.
9. دراز، حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، ط 1، مكتب الاسكندرية للنشر، 2000-2001م.
10. عوضه، حسن، و د. قطيش، عبدالرؤوف: المالية العامة، الموازنة – نفقاتها – وارداتها، ضرائب، رسوم، القروض، الاصدار النقدي، الخزينة – دراسة مقارنة –، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، 2013م.
11. الجندي، حسني: القانون الجنائي الضريبي، ط 1، ج 1، دار النهضة العربية، 2005-2006م.
12. القانون الجنائي الضريبي، ط 1، ج 2، شرح الجرائم والعقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005 – 2006م.
13. خضر الخير، خالد: قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للتوزيع والكتاب، لبنان، 2014م.
14. الساعدي، ذو الفقار علي رسن: الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، 2015م.
15. رائد ناجي أحمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة – معدلة ومنقحة، مكتبة السنهوري، بيروت، 2018م.
16. صلاح زين الدين: الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000م.
17. الصكيان، عبد العال: علم للمالية العامة، ج 1، ط 3، بغداد، 1967م.
18. قدي، عبد المجيد: دراسات في علم الضرائب، ط 1، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م.
19. عبد المنعم محمد داود: الجرائم الضريبية والكمركية، مركز البحوث والمراجع الكمركية والضريبية، مصر، 2012م.
20. عمار السيد عبد الباسط نصر: الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم – دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الاسلامية –، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2013م.
21. فوزي عطوي: المالية العامة – النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003م.
22. ماجدة أحمد شلبي: المالية العامة قضايا معاصرة ورؤى جديدة في ظل التحول في دور الدولة، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2013م.
23. ابو العنين، محمد ماهر، و د. عاطف محمد عبد اللطيف: الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وإفتاء مجلس الدولة وأحكام المحكمة الدستورية العليا وأحكام محكمة النقض حتى عام 2016م – الكتاب الأول – ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة وضريبة الدمغة –، ط 1، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2016م، ص 632.
24. معوض السيد معوض محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، 2014م.
25. إيهاب خضر أحمد منصور: العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهريب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2004م.
26. العامري، حمد سعيد محمد هزاز: جرائم التهريب من ضريبة القيمة المضافة – دراسة مقارنة –، رسالة ماجستير، جامعة الامارات العربية المتحدة، كلية القانون، 2019م.
27. د. زكريا عباس أحمد: اقتصاديات الضرائب على دخول الأجانب – دراسة مقارنة – أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة حلوان، 2017م.
28. الحمدي، شامل سامي عواد عبد: تحقيق التوازن بين حقوق المكلف والخزينة العامة – دراسة مقارنة – أطروحة دكتوراه، جامعة تكريت كلية الحقوق، 2021م.
29. التصراوي، شهلاء جمعة منجي: التهريب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة (1982م) – دراسة مقارنة – رسالة ماجستير، جامعة بابل، 2003م.
30. طارق بن ميسية و إسماعيل زهاني: أساليب التهريب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة – دراسة حالة مركز الضرائب ولاية جيجل – شهادة ماجستير، جامعة محمد الصديق بن يحيى – جيجل – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2019م – 2020م.
31. محمد أحمد محمد منتصر: الركن المعنوي في جريمة التهريب الضريبي – دراسة مقارنة –، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 2010م.
32. محمد حسين قاسم حسين: الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004م.

33. البسطامي، مؤيد عبد الرؤوف درويش: ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2006 م.
34. قانون العقوبات العراقي ذي الرقم (111) لسنة 1969م المعدل.
35. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982م المعدل.
36. قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (379) المعدل، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (63) في 24 / 12 / 2001م.
37. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 م المعدل بالقانون الأخير رقم (199) في 29 / 12 / 2020م.
38. قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016م، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (35) مكرر في 7 / 9 / 2016م.
39. قانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي رقم (7) لسنة 2017م، والنافذ في 1 / 1 / 2018م.
40. قانون تعديل ضريبة الدخل الأردني رقم (38) لسنة (2018م).
41. على الموقع الالكتروني: المعاني الجامع - <https://www.almaany.com//dict/ar-> وقت الدخول 23:44 في 15 / 12 / 2021م.

الهوامش:

- (1) Rana Houry: Tax Policy in Lebanon, The case of value added tax, Thesis for the degree of master of arts to the department of economy in the AUB, 1997, P.27.
- (2) Cozian Mourice : Precis de Fiscqlite des entreprises, Paris, 1986, p 469.
- (3) د. فوزي عطوي : المالية العامة - النظر الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 273 وما بعدها.
- (4) د. أحمد ماهر عز : التشريع الضريبي المصري : الكتاب الأول، القاهرة، دار النهضة العربية، 1985م، ص 430.
- (5) ابن منظور الافريقي المصري، أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم، لسان العرب، ط 6، طبعة جديدة ومحققة، مجلد 15 - 16، دار صادر، بيروت، 2008م، ص 48
- (6) الصحاح في اللغة والعلوم : تقديم العلامة الشيخ العلابي، عبدالله، اعداد وتصنيف مرعشلي، نديم، و مرعشلي، أسامة، دار الحضارة العربية، بيروت، بدون سنة طبع.
- (7) على الموقع الالكتروني: المعاني الجامع - <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-> وقت الدخول 23:44 في 15 / 12 / 2021م.
- (8) أحمد عطية الله : القاموس السياسي، ط 3، القاهرة، دار النهضة العربية، 1968 م، ص 330.
- (9) د. قدي، عبد المجيد : دراسات في علم الضرائب، ط 1، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م، ص 216 وما بعدها.
- (10) د. الصكبان، عبد العال: علم المالية العامة، ج 1، ط 3، بغداد، 1967م، ص 273 وما بعدها.
- (11) د. رائد ناجي أحمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة - معدلة ومنقحة، مكتبة السنهوري، بيروت، 2018 م، ص 118.
- (12) النصاروي، شهلاء جمعة منجي : التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة (1982م) - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير، جامعة بابل، 2003م ص 32، كذلك، د. أحمد ماهر عز : التشريع الضريبي المصري : مرجع سابق، ص 437،
- (13) النصاروي، شهلاء جمعة منجي : مرجع سابق، ص 32.
- (14) ينظر : قانون تعديل ضريبة الدخل الأردني رقم (38) لسنة (2018م).
- (15) ينظر : قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 م المعدل بالقانون الأخير رقم (199) في 29 / 12 / 2020م.
- (16) ينظر : قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982م المعدل، المواد (56 إلى 59) .
- (17) Hyman(David N) : Public Finance, a Contemporary Application of Theory To Policy, The Dryden Press- Harcourt Brace College Publishers, New York, International Fifth Edition 1996, P 534.
- (18) *بمعني بالخصم : نظام يسمح للمكلف القانوني باسترداد جميع الضرائب التي تحملت بها جميع تعاملاته من الضريبة النهائية المستحقة عليه، فيما لو تصرف بها تصرفاً يحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها وفقاً للقانون، بمعنى آخر خصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات، نقلاً عن، د. ابو العينين، محمد ماهر، و د. عاطف محمد عبد اللطيف : الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وافتاء مجلس الدولة واحكام المحكمة الدستورية العليا واحكام محكمة النقض حتى عام 2016م - الكتاب الأول - ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة وضريبة الدمغة - ط 1، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2016م، ص

- 632، ويسمى أيضاً "الحسم" إذ عرفت المادة (27) من قانون ضريبة القيمة المضافة اللبناني حق الحسم بأنه "الحق المعطى للشخص الخاضع للضريبة بأن يحسم من أصل الضريبة المتوجبة على عملية معينة قيمة الضريبة التي سبق وأن أثقلت ثمن هذه العملية، أو أثقلت أي عنصر من العناصر التي يتكون منها الثمن" المزيد من التفاصيل ينظر : قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (379) المعدل، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (63) في 24/12/2001م.
- (19) د. صلاح زين الدين : الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000م، ص 193، كذلك، د. معوض السيد معوض محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، 2014م، ص 318، كذلك، د. ماجدة أحمد شلبي : المالية العامة قضايا معاصرة ورؤى جديدة في ظل التحول في دور الدولة، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2013م، ص 238 إلى 239.
- (20) طارق بن ميسبة وإسماعيل زهاني : أساليب التهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة - دراسة حالة مركز الضرائب ولاية جيجل - شهادة ماجستير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2019م - 2020م، ص 38.
- (21) ينظر : الرازي، محمد بن أبي بكر: مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، 1983م، ص 557 وما بعدها.
- (22) محمد بن أبي بكر الرازي : مرجع سابق، ص 386.
- (23) د. عوضه، حسن، و. د. قطيش، عبدالرؤف: المالية العامة، الموازنة - نفقاتها - وإيراداتها، ضرائب، رسوم، القروض، الإصدار النقدي، الخزينة - دراسة مقارنة - ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، 2013م، ص 754.
- (24) د. دراز، حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، ط 1، مكتب الاسكندرية للنشر، 2000-2001م، ص 166.
- (25) ينظر : تعريف الفقيه الفرنسي موريس لوريه " M.Laure " نقلا عن : د. ابو العنين، محمد ماهر، و د. عاطف محمد عبد اللطيف : الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وإفتاء مجلس الدولة واحكام المحكمة الدستورية العليا واحكام محكمة النقض حتى عام 2016م - الكتاب الأول -، مرجع سابق، ص 628.
- (26) د. الساعدي، ذو الفقار علي رسن: الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقها في التشريعات المقارنة، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، 2015م، ص 15.
- (27) ويرى الباحث، أن الحيادية في هذه الضريبة لأنها تقوم على إعفاء المصدر فيها، وإخضاع المستورد منها للضريبة، وأنها تفرض بنسب متساوية على السلع الأساسية، وبذلك يخضع لها سائر أبناء الدولة.
- (28) د. عبد المنعم محمد داود : الجرائم الضريبية والكمركية، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، مصر، 2012م، ص 149.
- (29) المرجع السابق : ص 151 إلى 152.
- (30) العامري، حمد سعيد محمد هزاز : جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة - دراسة مقارنة -، رسالة ماجستير، جامعة الامارات العربية المتحدة، كلية القانون، 2019م، ص 25.
- (31) د. أحمد فتحي سرور : قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط 1، مكتبة النهضة العربية، مصر، 1960، ص 111.
- (32) محمد حسين قاسم حسين : الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004م، ص 40 إلى 41.
- (33) د. أحمد فتحي سرور : مرجع سابق، ص 120.
- (34) محمد أحمد محمد منتصر : الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي - دراسة مقارنة -، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 2010م، ص 11.
- (35) د. الجندي، حسني: القانون الجنائي الضريبي، ط 1، ج 1، دار النهضة العربية، 2005-2006م، ص 94.
- (36) عرف المشرع الجنائي العراقي الجريمة العمدية في قانون العقوبات العراقي ذي الرقم (111) لسنة 1969م المعدل في المادة (34) بأنه " تكون الجريمة عمدية إذا توفر القصد الجرمي لدى فاعلها وتعد الجريمة عمدية كذلك ".
- (37) عرف المشرع الجنائي العراقي القصد الجرمي في قانون العقوبات العراقي ذي الرقم (111) لسنة 1969م المعدل في المادة (33) بأنه " توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً إلى النتيجة الجرمية التي وقعت أو أي نتيجة جرمية أخرى "
- (38) د. عبد المنعم محمد داود : الجرائم الضريبية والكمركية، مرجع سابق، ص 177 إلى 178.
- (39) د. الجندي، حسني : مرجع سابق، ص 131.
- (40) المرجع السابق : ص 132.
- (41) د. أحمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1990، ص 163.
- (42) د. الجندي، حسني : مرجع سابق، ص 133.

- (43) د. أحمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 165، كذلك، د. حسني الجندي : مرجع سابق، ص 133 إلى 134.
- (44) د. الجندي، حسني : مرجع سابق، ص 137.
- (45) العامري، حمد سعيد محمد هزاز : مرجع سابق، ص 30.
- (46) Jeol Slemrod " Cheating Ourselves :The economic of tax evasion " Working draft, Journal of Economic Perspective, University of Michigan, January 2006, p. 2.
- (47) د. المرابي، أحمد عبد الله : مرجع سابق، ص 69، كذلك د. حسني الجندي : القانون الجنائي الضريبي، ط 1، ج 2، شرح الجرائم والعقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005 – 2006م، ص 43.
- (48) الفقرة الأولى من المادة (35) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم (379) لسنة 2001م.
- (49) ينظر : المادة (1) من قانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي رقم (7) لسنة 2017م، والنافذ في 1/1/2018م.
- (50) ينظر : المادة (16) من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016م، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (35) مكرر في 9 / 7 / 2016م.
- (51) د. عمار السيد عبد الباسط نصر : الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم – دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية –، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013م، ص 379.
- (52) الساعدي، ذو الفقار علي رسن : مرجع سابق، ص 121.
- (53) د. خالد خضر الخير : قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للتوزيع والكتاب، لبنان، 2014م، ص 116.
- (54) د. خالد خضر الخير : ص 116.
- (55) المرجع السابق : ص 116 إلى 117.
- (56) د. ابو العنين، محمد ماهر، و د. عاطف محمد عبد اللطيف : مرجع سابق، ص 629 إلى 632.
- (57) د. عوضة، حسين، و د. قطيش، عبد الرؤوف : مرجع سابق، ص 821 إلى 822.
- (58) المرجع السابق : ص 821.
- (59) د. عوضة، حسين، و د. قطيش، عبد الرؤوف : مرجع سابق، ص 822.
- (60) ينظر : المادة (26) من قانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي رقم (7) لسنة 2017م، والنافذ في 1/1/2018م، مرجع سابق، كذلك، العامري، حمد سعيد محمد هزاز : مرجع سابق، ص 34.
- (61) المادة (68) من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016م، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (35) مكرر في 9 / 7 / 2016م.
- (62) المادة (67) من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016م، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (35) مكرر في 9 / 7 / 2016م.
- (63) ينظر نص المادة (456) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969م المعدل.
- (64) د. أحمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 309 إلى 310.
- (65) البسطامي، مؤيد عبد الرؤوف درويش: ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن – دراسة مقارنة –، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2006، ص 68 إلى 69.
- (66) العامري، حمد سعيد محمد هزاز : مرجع سابق، ص 39.
- (67) ينظر : نص المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982م المعدل.
- (68) د. أحمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية : مرجع سابق، ص 372 إلى 373.
- (69) إيهاب خضر أحمد منصور : العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2004م، ص 84.
- (70) الحمدي، شامل سامي عواد عبد : تحقيق التوازن بين حقوق المكلف والخزينة العامة – دراسة مقارنة – أطروحة دكتوراه، جامعة تكريت كلية الحقوق، 2021م، ص 161.
- (71) د. زكريا عباس أحمد : اقتصاديات الضرائب على دخول الأجانب – دراسة مقارنة – أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة حلوان، 2017م، ص 3.