

## مكافحة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية

محمد علي العبدروس\*

### الملخص

يتناول هذا البحث بشكل رئيسي ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لمحاولة التصدي لها عبر تشخيص أبعادها والعوامل المسببة لها . وقد تم تحديد مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وآثاره . وأيضاً توضيح أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي من قبل المكلفين والتي تتعلق بالتشريع الضريبي الإدارة الضريبية والوعي الضريبي . كما تم بيان وسائل مكافحة التهرب الضريبي للأسباب سالفه الذكر .

ولاشك فإن للمحاسبة والمراجعة أثراً في إحداث مشكلة التهرب الضريبي سواء تم القيام بعملية التهرب عن طريق المستندات أو الدفاتر المحاسبية أو التلاعب بعناصر الحسابات . أو القيام بعملية التهرب بواسطة الأطراف ذات العلاقة بالتهرب الضريبي والمتمثلة في المحاسبين بالمنشآت أو مكاتب تدقيق ومراجعة الحسابات أو فاحصي الضرائب .

ومن أجل بناء نظام ضريبي ناجح في اليمن فلا بد من القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي ، وهذا يستلزم دراسة جميع العوامل المسببة للتهرب مهما كان حجم تأثيرها لأن إهمال بعضها على حساب الاهتمام بعوامل أخرى لن يحقق الهدف ، خاصة بعد أن ظهر لنا من خلال محتويات البحث أن عملية التهرب الضريبي عملية شائكة ومعقدة تعتمل فيها الكثير من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية وغيرها .

وتعد الضريبة مورداً مهماً لتمويل نفقات الدولة ، مما يجعل الدولة تتخذ آليات فعالة لتحصيلها ومكافحة التهرب منها ، وللتفوق في تحصيل الضرائب تعتمد الدولة على نظام جبائي فعال ويتضاعف نجاح هذه العملية كلما كانت درجة الوعي لدى المكلفين عالية من جهة ومدى فعالية النظام الجبائي من قوانين وإمكانيات من جهة أخرى .

### المقدمة :

وكما هو معروف أن من المبادئ الأساسية في الدساتير الحديثة أنه لا تفرض ضريبة إلا بموافقة الهيئات النيابية بوصفها ممثلة للشعب أي برضائه عن طريق ممثليه . وتمارس الدولة فرض الضريبة وجبايتها بموجب قوانين تحدد شكل الضريبة ونوعها ووعائها وسعرها وكيفية الربط ومواعيد السداد وطريقة التحصيل .

وإذا كان النظام الضريبي يشكل هماً بالنسبة للدولة فإنه في المقابل يشكل هماً معاكساً بالنسبة للمكلف أيضاً مما يؤدي إلى مشكلة التهرب من الضرائب بشكل أو بآخر . وتحتل مشكلة التهرب الضريبي مكاناً بارزاً بين المشاكل الضريبية المعاصرة بوجه عام .

تعد الضرائب أحد الإيرادات العامة المهمة في مختلف الأنظمة ، وإن كانت أهميتها تختلف بحسب الوضع الاقتصادي القائم في كل بلد على حده . والضريبة كما يعرفها البعض (( أنها فريضة إلزامية يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة طبقاً لمقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة بالدولة ، وتستخدم حصيلة الضرائب لتغطية النفقات العامة وتحقيق أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية وغير ذلك )) (1)

\* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية - جامعة حضرموت

وعليه رأى الباحث أهمية تناول موضوع التهرب الضريبي لبحث ماهيته ، وأنواعه ، وأثاره المالية والاقتصادية والاجتماعية ، وتحليل أهم العوامل التي أدت اليه ومحاولة إيجاد الحلول الملائمة لمواجهتها والحد منها .

#### أهداف البحث :

يستهدف البحث ما يلي :

- 1- تحديد ماهية التهرب من الضريبة في الفكر والتشريع الضريبي .
- 2- تحليل الآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي .
- 3- دراسة تحليلية لعناصر البيئة الضريبية لمعرفة العوامل المؤدية إلى حدوث هذه الظاهرة .
- 4- اقتراح أهم وسائل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

#### أهمية البحث :

يمكن إبراز أهمية دراسة التهرب الضريبي من خلال الجوانب الآتية :

- 1- يعد موضوع التهرب الضريبي من أهم الموضوعات التي تفرص نفسها على مجريات الأحداث ، لاسيما في تلك الأونة التي اتجه فيها اهتمام الدولة نحو الإصلاح الاقتصادي والمالي باليمن .
- 2- وجود العديد من الآثار السلبية ( مالية واقتصادية واجتماعية ) لظاهرة التهرب الضريبي ، حيث أصبحت تشكل خطورة على موارد الدولة ، ومن ثم على الأثر الذي تقوم به الحصيلة في

وبالنسبة لليمن فإن الإيرادات الضريبية تعد أهم المصادر المالية لخزينة الدولة مما يستدعي إلى أهمية القيام بإصلاح ضريبي شامل في إطار الإصلاح الاقتصادي والمالي الذي تشهده اليمن والمستهدف الاعتماد على الموارد المحلية في تمويل الموازنة العامة للدولة من ناحية وتهيئة المناخ الملائم للاستثمار المحلي والأجنبي من ناحية أخرى. ويعد الإصلاح الضريبي هو أحد محاور الإصلاح المالي ، فلا يمكن أن يتأتى الإصلاح الاقتصادي دون أن يواكبه إصلاحاً ضريبياً كاملاً (2) .

#### مشكلة البحث :

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة قديمة يكاد لا يخلو منها مجتمع مهما بلغت درجة تقدمه ، وإن كان ذلك بدرجات متفاوتة حيث يزداد في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة وذلك لاختلاف درجة الوعي الضريبي في كل من تلك الدول ، مما يتطلب أهمية دراستها في اليمن باعتبارها إحدى الدول النامية . ويمكن القول إن ظاهرة التهرب الضريبي لن يتسنى دراستها بشكل شامل إلا من خلال محاولة ربطها بعناصر البيئة الضريبية ، والمتمثلة في الشخص المكلف بأداء الضريبة ، والتشريع الضريبي ، والإدارة الضريبية .

ولظاهرة التهرب الضريبي خطورة كبيرة تكمن في عدم توفير الموارد اللازمة لتمويل الخطط الاقتصادية ، ولمواجهة الإنفاق على الخدمات العامة، مما يجعل الدولة تلجأ إلى القروض الخارجية وتزايدها على النحو الذي يؤثر على الاقتصاد القومي .

**المبحث الأول:****مكافحة التهرب الضريبي . إطار مفاهيمي عام:****أولاً : مفهوم التهرب الضريبي :**

التهرب من الضرائب هو العمل على عدم الالتزام بها كلياً أو جزئياً أو التهرب من دفعها بعد استحقاقها كلياً أو جزئياً أو اتخاذ وسائل احتمالية أو الاستفادة من بعض الثغرات التشريعية . ومن هنا يعد التهرب الضريبي من المشكلات المهمة التي تواجه الإدارة الضريبية لما لها من آثار سلبية على الدولة وعلى المواطنين .

ولقد وردت عدة تعاريف حول مفهوم التهرب الضريبي حيث يعرفه البعض<sup>(3)</sup> (( بأنه محاولة عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً ، واستعمال طرائق احتيالية أو غش بعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند الربط أو في مرحلة التحصيل)) .

ويعرفه آخر<sup>(4)</sup> (( يقصد بالتهرب الضريبي أن يحاول الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طبيعتها طابع الغش )) .

كما يعرف التهرب الضريبي أيضاً بأنه (( محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً ، وعندئذ لا يتم تحصيل أية ضريبة ويحدث ذلك عندما يعمد المكلف إلى مخالفة نصوص القانون بطريقة من طرق التفتن في الوسيلة ، وبخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء من وعاء الضريبة على أنظار السلطة الضريبية ))<sup>(5)</sup>

المجالات الاجتماعية والاقتصادية ، مما ينعكس أثره في البناء الاقتصادي والاجتماعي .

3- حاجة الفكر المحاسبي إلى دراسة شاملة لظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها ظاهرة لها أبعادها القانونية والمحاسبية والاقتصادية والاجتماعية .

4- محاولة التوصل إلى نتائج وتوصيات تفيد في تطوير الفحص الضريبي كونه يعد أحد مراحل تحديد الوعاء الضريبي .

**فروض البحث :**

انطلاقاً مما سبق إيضاحه من أهداف فقد وضع فرض رئيسي للبحث ينص على أن هناك العديد من العوامل التي ترتبط بعناصر البيئة الضريبية قد أسهمت مجتمعة في إحداث ظاهرة التهرب الضريبي

**منهج البحث :**

يستند البحث إلى المنهج الاستقرائي معتمداً على التحليل النظري لظاهرة التهرب الضريبي لتحديد ماهيته ، وأنواعه ، وآثاره ، وأسبابه ، تمهيداً لاقتراح الحلول المناسبة لها . والباحث في سبيل تحقيق ذلك يستند إلى الرجوع إلى الكتب والدوريات والقوانين وذلك للوقوف على أهم الأمور المتعلقة بالتهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية .

ولقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول : مكافحة التهرب الضريبي . إطار مفاهيمي عام .

المبحث الثاني : التهرب الضريبي وسبل مكافحته في الجمهورية اليمنية .

المبحث الثالث : أثر المحاسبة والمراجعة في إحداث مشكلة التهرب الضريبي .

يتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها ، أما التهرب عند التحصيل فيكون بإخفاء الشخص أمواله بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها على المكلف<sup>(7)</sup>

ومما سبق يتضح لنا أن المقصود بالتهرب الضريبي هو أن يحاول الشخص الذي تتوافر فيه أو في أمواله شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً ، متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش ، ومن ثم يمكن أن يطلق عليه الغش المالي أو التهرب الضريبي.

#### ثالثاً : آثار التهرب الضريبي :

إن النظام الضريبي في كافة المجتمعات مطالب بتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية ، وإن ظاهرة التهرب الضريبي بأشكالها المختلفة لها أثر كبير في التأثير في تحقيق تلك الاهداف .

والتهرب الضريبي يؤدي إلى إنقاص حصيلة الخزنة العامة من الضرائب مما ينعكس على تخفيض الحصيلة المالية للدولة وحقن إيراداتها وتقيد حريتها للإنفاق العام ، الأمر الذي يجعلها غير قادرة على القيام بواجباتها الأساسية تجاه مواطنيها على الوجه الأكمل ، حيث إن معظم الدول تعتمد بشكل كبير على التدفقات المالية المتأتية من الضرائب .

والتهرب الضريبي يخل بأهم قواعد فرض الضريبة وهي العدالة ، إذ يتحمل عبء الضريبة المكلف الأمين الذي لا يستطيع النهب منها ، إلا أن ذلك المكلف الأمين عندما يجد مكلفاً آخر أكبر لا يقوم

ومن التعاريف السابقة يتبين أن التهرب الضريبي بصورة عامة هو إفلات المكلف من دفع مبلغ الضريبة واستغلاله لذلك المبلغ في مجالات أخرى . ومن هنا يعد التهرب الضريبي نشاطاً أو عملاً غير قانوني يتضمن دفع ضرائب أقل مما يفرضها القانون أو عدم دفعها على الإطلاق .

#### ثانياً : أنواع التهرب الضريبي :

للتهرب الضريبي نوعان هما :

##### 1- التجنب الضريبي :

وهو ما يطلق عليه البعض بالتهرب المشروع ، ويقصد به الإفلات من دفع الضريبة وذلك بالاستفادة من الثغرات الموجودة بالتشريع والغموض الذي يكتنف بعض نصوصه وتفسيراته . ومن ثم فهذا التهرب لا جرم فيه ويكون بتجنب تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية . وقد عُرِف التجنب الضريبي على أنه (( اعتماد الطرق المشروعة في التهرب وذلك باستغلال الثغرات القانونية ، وهذا النوع لا يشكل بحد ذاته جريمة ولا يعاقب عليه القانون ))<sup>(6)</sup>

##### 2- التهرب الضريبي :

وهو ما يطلق عليه بالتهرب غير المشروع ويقصد به الإفلات من دفع الضريبة وذلك بمخالفة القوانين والتشريعات الضريبية واستخدام الوسائل الاحتيالية والغش ، ويقال له الغش الضريبي . ((وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة وربطها أو عند تحصيلها ، ومن أمثلة التهرب في حالة التحديد أو الربط أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للقانون أو يقدم إقراراً غير صحيح

4- اضطراب الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الحصول على قروض خارجية وهذا يؤدي الى خلق مشكلة تتعلق بتسديد القروض وفوائدها .

5- الإخلال بقاعدة العدالة بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها ويفلت منها آخرون حسب مراكز قواهم .

6- الضرر الأخلاقي لانتشار الفساد وانعدام الأمانة ووهن الروابط والتضامن بين أفراد الأمة الواحدة .

وبالإضافة إلى تلك الآثار فإن للتهرب الضريبي آثاره الضارة والجسيمة على الممولين المتهربين أنفسهم لأنه يعرضهم للعقوبات الرادعة والجزاءات التي نص عليها القانون وذلك جزاء لعدم إسهامهم في الأعباء الضريبية للدولة والتي كفلت لهم النظام والأمن والطمأنينة والاستقرار .

#### رابعاً : سبل مكافحة التهرب الضريبي :

على ضوء الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي على الفرد والمجتمع التي تم توضيحها سابقاً ، فيجب الاهتمام نحو مكافحة هذه الظاهرة والحد منها . وتكمن وسائل مكافحة التهرب الضريبي في علاج وتلافي أسبابه التي سبق الإشارة لأهمها . والتهرب الضريبي شأنه شأن أي جريمة يستلزم الأمر أن يوضع لها من الإجراءات الوقائية ما يمنع وقوعها بقدر الإمكان ، وأن يوضع لها من الإجراءات العقابية ما يكون رادعاً بالقدر الذي يتفق وخطورة الجريمة ، ويحفظ للخزانة العامة حقها .

ولا شك فإن وسائل مكافحة التهرب الضريبي المتبعة بصورة عملية تختلف من دولة إلى أخرى

بدفع الضرائب فإن إقباله على سداد الضريبة يتناقص بل يحاول التهرب مثل الآخرين مما يؤدي إلى هدم التضامن الاجتماعي بشكل عام .

ويرى البعض أن آثار التهرب الضريبي تتمثل فيما يلي (8):

1- يضر بصالح الخزانة حيث تقل حصيلة الضرائب مما قد يضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة .

2- يضر الممولين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه ويؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع .

3- ضار بصالح المجتمع ففيه تعطيل للمشروعات النافعة ، كما أن شيوع الغش مضعف للأخلاق ويوهن علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة .

كما يرى البعض الآخر أن للتهرب الضريبي عدة آثار منها (9):

1- تخفيض حصيلة الموارد العامة ومن ثم اللجوء إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة وهذا يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات أو هبوط المستوى المعيشي للأفراد ، وضعف مقدرة الدولة على تقديم الخدمات العامة من صحة وتعليم وأمن ودفاع .

2- رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة نقص الحصيلة الناجم عن التهرب .

3- اضطراب الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية وهذا يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للعملة وارتفاع الأسعار .

وزيادة التهرب كفرض الغرامات الباهظة على المتخلفين عن الدفع ، ومنع السفر ، والحجز على الممتلكات المنقولة وغير المنقولة ، فضلاً عن إعطاء الخصم التشجيعي لن يبادر بتسديد الضريبة المستحقة في الموعد المحدد أو بالدفع مقدماً أو تحت الحساب .

وإضافة إلى تلك الوسائل فهناك وسائل أخرى تمثل فيما يلي :<sup>(11)</sup>

1- نشر التوعية وبعث الاطمئنان لدى المكلفين واتباع سياسة إنفاق يشعر معها المكلفون بأن ما يدفعونه من ضرائب ورسوم يعود عليهم بمنافع مهمة ، وبذلك يتحسسون بواجبهم الوطني في الإسهام بتمويل النفقات العمومية .

2- صياغة أحكام التشريعات الضريبية وتبسيطها وجعلها متكاملة بحيث لا تترك ثغرات أو مجالاً للتأويل على غير ما قصده المشرع ، وجعل هذا التشريع متلائماً مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية وأن تكون معدلات الضريبة متناسبة مع المال أو الدخل الخاضع لها بحيث لا تؤدي إلى تقلص الإنتاج والاستثمار .

3- تعزيز الكفاية والنزاهة لدى أجهزة التحقيق والمراقبة والتحصيل ، باختيار العناصر الجيدة ، وتحديد صلاحياتهم بحيث يمكنهم القيام بمهامهم لدى المكلفين متى وأين شاءوا ، مع تحميلهم المسؤوليات عن التقصير والإهمال والتواطؤ ، وأن نمي قدراتهم وكفاياتهم بالتدريب ونعمل على تعزيز حصانتهم ضد الإغراءات برفع مستواهم المادي .

وفقاً للسياسة الضريبية والنظام الضريبي المعتمد بكل دولة على حدة .

ويمكن معالجة ظاهرة التهرب الضريبي بالوسائل الآتية :<sup>(10)</sup>

1- إعادة النظر في التشريعات والأنظمة الضريبية بما يتلاءم ومستلزمات الفترة الحالية أو اللاحقة وبشكل منسجم مع واقع وظروف المرحلة لتشمل الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية فضلاً عن تصحيح الأخطاء وسد الثغرات وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق .

2- تطبيق مبدأ العدالة والشمول عند فرض الضريبة لتشمل جميع أفراد المجتمع لتحمل الأعباء الضريبية .

3- إدخال أساليب علمية حديثة للإدارة الضريبية ، وتحديث المعلومات لدى موظفي الضريبة بواسطة التدريب ، وإطلاعهم على النشرات والأنظمة والقوانين الجديدة أول بأول ، وإعطاء حوافز للموظفين .

4- تشديد الرقابة على تطبيق القوانين والأنظمة من خلال توسيع تطبيق الرقابة على السجلات ، وإحكام الرقابة عليها ، ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين ، وفرض غرامات مالية على المخالفين .

5- إعطاء حوافز لمكتسفي التهرب أو من يعطي معلومات تدل على التهرب ، وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة .

6- إحكام أسلوب الجباية في التحصيل ، فإذا كانت السلطة المالية عاجزة عن تحصيل الضريبة فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض في حصيللة الضريبة ،

تحقيق هدفه الأساسي في تخفيض عبء الضريبة عليه . وقد يتضمن التشريع الضريبي العديد من الشروط أو الاستثناءات غير المدروسة بعناية مما يفسح المجال للتهرب أو تقادي الضريبة بحجة عدم انطباق الشروط على المكلف أو الاستفادة من الاستثناءات.

ويزداد الأمر تعقيداً عندما يحاول المشرع إزالة الغموض أو اللبس بإعادة صياغة القانون أو إصدار قوانين أخرى من خلال إجراء عدد من التعديلات التي تؤدي في النهاية إلى زيادة تعقيد المشكلة لأن المشرع في محاولته هذه قد يناقض ما أقره سابقاً وهذا يعطي فرصة أكبر للتهرب . كما أن تعدد التعديلات وتناقضها وإصدار قوانين متعددة بشأن فرض الضرائب يضعف من قدرة موظف الضرائب من الإحاطة بجميع التعديلات وفهمها بشكل صحيح .

ب- سعر الضريبة :

يؤثر سعر الضريبة في مستوى استجابة المكلف ، إذ إن المبالغة في سعر الضريبة يجعل الممول ينظر إلى الضريبة كأداة لمصادرة إيراد عمله لا كأداة لتوزيع التكاليف العامة بروح من الواقع والعدالة ، ويؤدي ارتفاع أسعار الضرائب إلى مقدار الاستقطاع الضريبي ، ومن ثم زيادة إحساس الممول بعبئها ، ومن ثم يسعى إلى التهرب منها بشتى الطرق ، مما يكون له أثر سلبي على الحصيلة بدلاً من زيادتها . كما أن التفاوت في أسعار الضرائب بين المناطق أو أنواع النشاط يؤدي إلى زيادة التهرب من الضرائب .

4- التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة بحق من يلجأ إلى الغش من المكلفين ومن المولجين بأمر التحقق والتحصيل وجعل العقوبة لا تقل عن قيمة الضريبة ، بحيث لا يجد المكلف أية مصلحة له في التهرب إذا ما أراد الموازنة بين قيمة ما يدفعه وما يتعرض له من عقوبة .

**المبحث الثاني: التهرب الضريبي وسبل مكافحته في الجمهورية اليمنية:**

التهرب الضريبي ظاهرة معقدة بسبب تداخل وتشابك العديد من العوامل المسببة له ، مما يستلزم ضرورة دراسة ومعرفة أسباب هذه الظاهرة تمهيداً لإيجاد السبل المناسبة لمكافحتها .

**أولاً : أسباب التهرب الضريبي:**

هناك أسباب كثيرة للتهرب الضريبي من أهمها الأسباب الرئيسية الثلاثة الآتية :

- 1- التشريع الضريبي .
- 2- الإدارة الضريبية .
- 3- الوعي الضريبي .

وسنتناول دراسة كل سبب من هذه الأسباب على حدة:

**(1) التشريع الضريبي :**

يعد التشريع الضريبي أحد الأسباب التي تدعو الممولين إلى محاولة التهرب الضريبي إذا كان يتضمن بعضاً أو كلاً من الأمور الآتية :

أ- غموض التشريع الضريبي :

قد تصاغ بعض نصوص القانون الضريبي بشكل غير واضح مما يؤدي إلى بروز عدد من التفسيرات المتناقضة ويحاول المكلف أن يستفيد قدر الإمكان من خلال إيجاد التفسير الذي يتلاءم مع

هـ- تعقد أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها فيما يتعلق بتقدير أوعية الضرائب وما ينطوي عليها من مشكلات وصعوبات قد تعجز الإدارة عن إيجاد حلول مناسبة لها ، كحل مشكلة ما ينشأ من منازعات بين الإدارة والممولين مما يؤدي إلى تعقد الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضرائب إلى دفع الممولين إلى التهرب الضريبي .

ومن البديهي ان أي نظام ضريبي فاعل يحتاج إلى كادر إداري كاف ومتطور لأنه لا يمكن للقوانين الضريبية أن تعمل لوحدها بدون جهاز إداري قادر على تنفيذ وتطبيق تلك القوانين بدقة . كما أن مبالغة بعض موظفي الضرائب في التقدير والالتجاء إلى التقدير الجزافي يعد من الأسباب التي تدعو المكلفين إلى محاولة التهرب من الضرائب بأي وسيلة وبأي ثمن نتيجة انعدام الثقة بينهم وبين موظفي الإدارة الضريبية . إذ إن ضعف كفاية الإدارة تعكس في صعوبة تطبيق القوانين الضريبية تطبيقاً يساوي بين المكلفين مما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية بسبب عدم قدرة موظف الضرائب على فهم القوانين الضريبية بشكل صحيح كما أن هناك علاقة مباشرة بين نزاهة موظفي الإدارة الضريبية وبين حجم التهرب الضريبي ، فكلما كان الموظف الضريبي على استعداد للتخلي عن مسؤولياته تشجع ذلك على عدم استجابة المكلف للضريبة ومحاولة التهرب منها بأي شكل من الأشكال ، والعكس صحيح فكلما كان الموظف الضريبي كافياً أدى ذلك إلى انخفاض مستويات التهرب .

ج - الجزاءات الضريبية :

إن ضعف الجزاءات الضريبية قد يكون أحد الأسباب المهمة التي تشجع على التهرب الضريبي ، فالمكلف الأمين إذا وجد أن المكلف المتهرب لا يتعرض لعقوبات رادعة في حالة اكتشاف تهربه فإنه سوف يحذو حذوه دون أدنى خوف ، لأن الجزاء الخفيف غير المتصف بالشدة لا يردع المكلف الذي يوازن بين الجزاء الذي يتعرض له وبين قيمة الضريبة التي لا يدفعها نتيجة التهرب في حال رجحان الضريبة على الجزاء في حال حصوله .

## (2) الإدارة الضريبية:

قد يعزى التهرب الضريبي إلى أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية ومقوماتها الأساسية ومن أهمها: (12)

- أ- عدم توفر العناصر الفنية ذات الكفاية العالية والخبرة الواسعة وتدني مستوى تأهيلها وتدريبها .
- ب- عدم توفر نظم الرقابة القادرة على اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل .
- ج- تدني مستوى الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تتناسب وطبيعة مسؤولياتهم مع عدم فاعلية الحوافز للمتميزين ( للمجدين ) منهم .
- د- عدم كفاية أجهزة الحاسب الآلي اللازمة لتمكين الإدارة الضريبية من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب .



**(3) الوعي الضريبي :**

ان انتشار الوعي الضريبي يساعد على انخفاض التهرب الضريبي والعكس صحيح . والعمل على انتشار الوعي الضريبي يتطلب نظاماً ضريبياً جيداً ، إذ إن الإسهام في دفع الضريبة تصبح مطلباً اجتماعياً ووطنياً .

ولا شك فإن مدى اقتناع المكلف بأن حصيلة الضرائب تنفقها الحكومة في المصالح العامة التي يستفيد منها المكلف وجميع المواطنين فإنه يشعر بالراحة والأطمئنان فيدفع الضرائب عن طيب خاطر ولكنه يتهرب من الدفع لو وجد أن الاموال تبدد في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين .

ويؤثر الوعي الضريبي في شعور المكلف بالتزاماته قبل الدولة ومدى إحساسه بأهمية التضامن الاجتماعي وتقديره للمصالح العام ، ويؤدي ضعف الوعي الضريبي إلى العديد من الظواهر السلبية أهمها التهرب من الضرائب، حيث ينحصر إدراك المكلف في شعوره بثقل عبئها دون أن يعي أو يتفهم أهميتها في تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية. وهناك صلة قائمة بين ظاهرة التهرب ودرجة الوعي الضريبي بين المواطنين ومدى تجاوبهم مع التشريعات الضريبية ، ففي المجتمعات النامية حيث ينخفض الوعي الضريبي تزداد نسبة التهرب الضريبي وعلى العكس من ذلك في المجتمعات المتقدمة حيث الوعي الضريبي المرتفع تقل نسبة التهرب . ولا يعني ذلك اختفاء ظاهرة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة ، فهي كأي ظاهرة أخرى متفشية في هذه الدول ولكن بنسبة أقل منها

في الدول النامية التي لا يبلغ فيها الوعي الضريبي درجة كافية من النضج .

**ثانياً : سبل مكافحة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية:**

إن المشرع اليمني حدد الطرق الاحتمالية للتهرب الضريبي وحدد عقوبتها في المادة (141) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل والتي تنص على ما يلي: (13)

**جرائم التهرب:**

أ) يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات أو بغرامة لا تقل عن 100% ولا تزيد عن 150% من الضريبة المتهرب منها عن أي سنة ضريبية أو جزء منها ، بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات والمبالغ الإضافية كل مكلف تهرب من الضريبة كلها أو جزء منها بأن أتى أي فعل من الأفعال الآتية :

1- عدم تقديم الإقرار الضريبي لمدة سنة بعد مضي الموعد القانوني .

2- قدم إقراراً ضريبياً بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات صورية أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .

3- قدم إقراراً ضريبياً على أساس عدم مسك دفاتر أو سجلات أو حسابات ، وتبين للمصلحة ان لديه دفاتر وحسابات منتظمة ، وأن إقراره المقدم مخالف ما هو ثابت لديه بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .

يتطلبها هذا القانون وذلك بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً .

11- أخفى أنشطة أو مهناً أو جزءاً منها خاضعة للضريبة بمقتضى أحكام هذا القانون .

(ب) تضاعف العقوبة المحددة في الفقرة ( أ ) من هذه المادة في حالة التكرار .

(ج) 1- تعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم الجسيمة .

2- للمصلحة نشر أسماء الأشخاص الذين ثبت تهربهم من دفع الضرائب بحكم قضائي في الصحف الرسمية .

#### المبحث الثالث:

#### تأثير المحاسبة والمراجعة في إحداث مشكلة التهرب الضريبي:

إن للمحاسبة والمراجعة تأثيراً كبيراً في إحداث مشكلة التهرب الضريبي سواء كان التهرب بالمستندات والدفاتر وعناصر الحسابات أو بواسطة الأطراف ذات العلاقة بالتهرب الضريبي والمتمثلة في محاسب الوحدة ومكاتب تدقيق ومراجعة الحسابات وموظفي الإدارة الضريبية .

والمحاسبة هي علم يتكون من مجموعة النظريات والمبادئ التي تبحث في تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي يجريها المشروع ويكون لها تأثير في مركزه المالي في صورة نقدية ، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة معينة ، ومركزه المالي في نهاية هذه الفترة . أما المراجعة فهي علم يتكون من مجموعة القواعد والمبادئ

4- إدراج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في أي إقرار أو مستند أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون .

5- أعدّ أو حفظ أو سمح بإعداد أي دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة أو زور أو سمح بتزوير أي دفاتر أو حسابات أو قيود بغرض إخفاء أي جزء من ذلك الدخل للتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً أو للحصول على إعفاء دون وجه حق .

6- استخدم أية حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز استعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور .

7- قدم سجلات أو دفاتر أو حسابات أو مستندات أو وثائق مزورة أو صورية أو بيانات غير صحيحة ، للتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً .

8- لم يحتفظ بالدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات أو قام بإتلافها كلياً أو جزئياً قبل انقضاء المدة المحددة في المادة (88) من هذا القانون . والتي تنص على ما يلي:

مع عدم الإخلال بأحكام القانون التجاري ، يجب على المكلف الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والسجلات التي تتصل بنشاطه لمدة لا تقل عن خمس سنوات .

9- قدم للمصلحة معلومات أو بيانات كاذبة فيما يتعلق بأية واقعة أو أمر أو مسألة تحول دون دفع الضريبة أو التأثير على مقدارها .

10- أعطى خطأً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات

الخارجية ذات أهمية وقوة في الإثبات وأن مجال التلاعب والتزوير فيها يعد صعباً ، في حين أن المستندات الداخلية وهي من تنظيم الوحدة ، فإن مجال التلاعب والتزوير فيها ومن ثم التهرب الضريبي بواسطتها أكبر مما هو في المستندات الخارجية .

## 2- التهرب عن طريق الدفاتر:

ويتم التهرب عن طريق الدفاتر باستخدام الأساليب الآتية :

أ- يمكس المكلف دفاتر مزدوجة ، الأولى حقيقية للمكلف والثانية صورية للضرائب . حيث تسجل في المجموعة الأولى منها كل العمليات التي قام بها بصورة صحيحة ، وتكون هذه الدفاتر بعيدة عن أنظار الفاحص الضريبي حيث إن المكلف يعدها لأغراضه الخاصة ، أما المجموعة الثانية والتمثلة في الدفاتر الصورية فهي التي تقدم للسلطة الضريبية ، ولا تعكس جميع نشاطات الوحدة ، ويسجل فيها بطريقة محاسبية غير صحيحة .

ب- يلجأ المكلف إلى عدم تقديم الإقرارات والدفاتر للجهات الضريبية خلال المدة المحددة قانوناً وذلك بهدف التهرب كلياً من دفع الضريبة أو من أن يجعل الجهات الضريبية تقوم بتقدير مبلغ الضريبة تقديراً إدارياً ، قد يعتمد على معلومات سابقة أو معلومات قليلة لأن المكلف كان قد حججها بتعمد عن هذه الجهات .

ج- عدم قيام المكلف بمسك الدفاتر لأغراض ضريبية الدخل ، فمن المعروف أن هناك غرامات تفرض على المكلفين في حالة عدم مسكهم للدفاتر

العلمية التي تنظم فحص العمليات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والمستندات للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ، وفي مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي<sup>(14)</sup>.

وسنتناول أثر المحاسبة والمراجعة في إحداث مشكلة التهرب الضريبي كما يلي:

**أولاً : التهرب بالمستندات والدفاتر وعناصر الحسابات:**

إن عملية التهرب الضريبي تتم محاسبياً باستخدام عدة وسائل ولعل أهمها:

1- المستندات 2- الدفاتر 3- عناصر الحسابات ويتم استخدام تلك الوسائل في التهرب من دفع الضريبة كالاتي:

## 1- التهرب عن طريق المستندات

يعد المستند المؤيد لعملية ما بمثابة دليل الإثبات على نشأتها وارتباط الوحدة بها والتزامها بتنفيذ ما ورد فيها<sup>(15)</sup> .

وعلى الرغم مما يتضمنه معنى المستند يكون مجال التلاعب فيه كبيراً بغية تحقيق أهداف متعددة ، ويعد التهرب الضريبي أحد هذه الأهداف ، حيث إن المكلفين غالباً ما يستخدمون المستند وسيلة من وسائل التهرب من دفع الضريبة ، ولعل أهم المستندات في الوحدة مستندات الإيرادات والمصروفات ، فيقوم المكلف أحياناً بتزويرها قيمياً وكمياً لتزوير الحسابات والتوصل إلى نتائج مخالفة للحقيقة .

وتجدر الإشارة إلى أن المستندات تتمثل في مستندات خارجية ومستندات داخلية ، وتعد المستندات

وقد يستخدم بعض المكلفين المبيعات وسيلة للتهرب الضريبي كأن يقوم بإخفاء بعضها وعدم تسجيلها أو تسجيلها بأقل من قيمتها الحقيقية مما يؤدي أيضا إلى تخفيض مجمل الربح عن حقيقته .

وقد يحدث التهرب عن طريق التلاعب بجزء من بضاعة آخر المدة بتسجيل قيمتها بالدفاتر بأقل من قيمتها الحقيقية أو إخفاء جزء من تلك البضاعة عند جردها لكي لا تدرج في ضمن بضاعة آخر المدة ، وهذا يؤدي أيضا إلى إظهار مجمل الربح بأقل مما يجب أن يكون .

**ب- تهرب في بعض بنود حساب الأرباح والخسائر:**

كثيراً ما يحدث تهرب عن طريق حساب الأرباح والخسائر وذلك بتضخيم قيمة المصروفات بأنواعها المختلفة وأيضاً تضخيم إهلاكات الأصول الثابتة بنسب أعلى من النسب المحددة من قبل الجهات المختصة . أو قدم يتم شراء الأصل خلال السنة المالية أو في نهايتها ويتم احتساب إهلاكه عن سنة كاملة ، أي على أساس أن الشراء تم في بداية السنة المالية .

ومما سبق يتضح لنا أن عملية التهرب الضريبي تتم محاسيباً باستخدام عدة وسائل ولعل أهمها ما سبق شرحه والمتمثلة في المستندات والدفاتر وعناصر الحسابات حيث يتم التزوير في تلك المستندات والدفاتر والحسابات بغية تخفيض رقم نتيجة النشاط ومن ثم تخفيض قيمة وعاء ضريبة الدخل مما يؤدي إلى تهرب المكلف من دفع الضريبة بما يجب أن يجب تكون عليه .

المحاسبية ، وعلى الرغم من ذلك يحاول بعضهم متعمدين عدم مسك هذه الدفاتر ، ومن ثم دفع الغرامات المقررة ، وذلك في حالة كون المبالغ التي سيقومون بتهربها تفوق تلك الغرامات .

د- قد يقوم المكلف بتقديم الإقرار بشكل يخالف ما هو بالدفاتر والحسابات والسجلات والمستندات التي لديه وذلك على اعتبار أنه لا يمك دفاتر أو سجلات ولا يصور حسابات وليست لديه أية مستندات ، ويلجأ إلى إخفائها عن الفاحص الضريبي .

**3- التهرب عن طريق التلاعب بالحسابات:**

إن هذه الوسيلة من وسائل التهرب الضريبي أكثر شيوعاً حيث إن المكلفين لا يقدمون المعلومات الكاملة عن نشاطاتهم و أعمالهم ، ويتعمدون بإخفاء جزء منها ، كما قد يتلاعبون بحساباتهم للتوصل إلى نتيجة مخالفة للحقيقة تساعدهم في التهرب من دفع الضريبة .

ومن أمثلة الحسابات التي يتم التهرب بموجبها في الوحدات التي تمسك الدفاتر المحاسبية غير الآمنة :

**أ- تهرب في بعض بنود حساب المتاجرة:**

ومن أهم تلك الحسابات حساب المشتريات ومصروفاتها وحساب المبيعات وحساب بضاعة آخر المدة . فبالنسبة للمصروفات ومشترياتها يتم ذلك عن طريق زيادة المشتريات ومصروفاتها عن حقيقتها كأن يتم إثبات عملية شراء مرتين في الدفاتر أو إدراج عملية شراء الأصول الثابتة في ضمن حساب المشتريات مما يؤدي إلى تخفيض مجمل الربح عن حقيقته .

## ثانياً : التهرب بواسطة الأطراف ذات العلاقة بالتهرب الضريبي:

ان الأثر المحاسبي في إحداث مشكلة التهرب الضريبي يمثل أساساً بأثر كل من:

- 1- محاسب الوحدة .
  - 2- المحاسب القانوني .
  - 3- موظفي الإدارة الضريبية .
- وفيما يلي عرض لأثر كل من هذه الجهات:

### 1- محاسب الوحدة:

قد يكون لمحاسب الوحدة أثر كبير في مساعدة المكلف في القيام بالتهرب الضريبي ، حيث يتم ذلك بموجب اتفاق بين مكلف وبين محاسب يحصل بموجب الاتفاق على منافع معينة من المكلف وذلك مقابل عدم التزامه بقواعد السلوك المهني وبالوعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما ينعكس على عدم تنظيمه للمستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية بحيث تحتوي على حسابات غير سليمة ولا تفيد في التعبير عن نتيجة الأنشطة الحقيقية للمنشأة .

### 2- المحاسب القانوني:

إن التشريعات في مختلف دول العالم تنص على اعتماد الحسابات الختامية والميزانية العمومية من قبل مراجعي الحسابات وتحميلهم المسؤولية المدنية والجنائية في حالة عدم إظهار حقيقة الحسابات لأغراض الضريبة .

والمراجع الخارجي هو خبير فني محايد مسئل يطبق القواعد والنظريات العملية في حدود الظروف المحيطة بالمنشأة التي يفحص حساباتها مستعيناً

بخبرته العلمية . ويجب على المراجع أن يقوم بالتحقق والتأكد من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة ، هذا بالإضافة إلى استعماله لخبرته العلمية في اكتشاف أي خطأ ، والعمل على إظهاره ، واقتراح الوسائل الكفيلة بعلاجه وعدم تكراره .

وعليه فإن المراجعين الخارجيين لهم أثر مهم في زيادة أو الحد من مشكلة التهرب الضريبي ، فمنهم من يساعد المكلفين في الإفلات من دفع الضريبة وذلك بجعلهم يقومون عن قصد بما يلي :

أ- إمساك دفاتر صورية لا تمثل حقيقة الواقع بقصد تقديمها إلى مصلحة الضرائب فقط .

ب- إسقاط قيد بعض العمليات .

ج- تزوير المستندات والقيود والحسابات .

ومن ثم توقيع المراجعين الخارجيين على الحسابات والإقرارات وتصديقها .

وبالإضافة لما سبق ذكره فإن بعض المراجعين يكتفون بما تعرضه عليهم إدارة المنشأة من معلومات دون التأكد من سلامة المعلومات المدونة في الدفاتر ومن ثم إصدار تقرير المراجع بالتأييد بأن الحسابات الختامية والميزانية العمومية تمثل صورة صحيحة لنتيجة النشاط و المركز المالي للمنشأة ، مما يعد مخالفة لقواعد السلوك المهني ،

ولا ينسجم مع أدلة المراجعة المعتمدة ، وفي هذا مخالفة واضحة للأمانة المهنية لأن تقارير هذه الجهات لا تعكس صورة صحيحة عن نتيجة النشاط

والمركز المالي للمنشأة على الرغم من التحفظات الكثيرة التي يوردها بعضهم في تقاريرهم .

ج) للوزير بناءً على توصية لجنة مشكلة من المصلحة والجهة المختصة وجمعية المحاسبين القانونيين في حالة ثبوت أي من المخالفات المنصوص عليها بالفقرة (أ) من هذه المادة على أي محاسب قانوني ، إصدار قرار بعدم قبول المصلحة للحسابات التي يقوم ذلك المحاسب بتدقيقها ومراجعتها أو الإقرارات الضريبية المعتمدة من قبله لثلاث سنوات لاحقة ، وينشر القرار بالصحف الرسمية . ويصدر بتشكيل واختصاصات اللجنة المشار إليها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة .

### 3- موظفو الإدارة الضريبية:

إن الفحص الضريبي يتضمن التحقق من مدى صحة وأمانة النتائج التي تظهرها الوحدة بغية اعتمادها من قبل الجهات الضريبية ، وإن عملياته الفحص الضريبي تدور حول العلاقة بين الأوراق والمستندات والحسابات والنشاط ومفرداته ونتيجة هذا النشاط ، وهذه العملية لا تهتم بحماية أموال الوحدة أو حقوقها لدى الغير ، وإنما تهتم بصفة رئيسية بحماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح الوحدة دون ظلم المكلف ، وذلك من خلال التأكد من أن رقم الربح يمثل رقماً حقيقياً وأن بنود الحسابات بنود حقيقة.<sup>(17)</sup>

وإن مهمة موظفي الإدارة الضريبية تكمن في التحقق من دقة البيانات المستخدمة في احتساب مبلغ الضريبة بصورة عادلة ، ولكن الذي يحدث أن يكون لبعض موظفي الإدارة الضريبية أثر كبير في إحداث مشكلة التهرب الضريبي وذلك بهدف

ولقد تناول قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م ما يتعلق بالمحاسب القانوني في المادة رقم (142) والتي تنص على ما يلي:<sup>(16)</sup>

أ) مع عدم الإخلال بمسئولية المحاسب القانوني بموجب أحكام هذا القانون يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات ، أو بغرامة لا تقل عن (500000) خمسمائة ألف ريال ولا تزيد على (1000000) عشرة مليون ريال ، كل محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة ، ارتكب أحد الأفعال الآتية:

1- تعمد التصديق على قوائم مالية تخالف القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأنظمة والقوانين النافذة .

2- القيام بتعميد إقرار ضريبي ومرفقاته ، وثبت عدم شمولها لكل الإيرادات والمبالغ الخاضعة للضريبة في أي من الحالات الآتية :

- أخفى وقائع عملها في 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 المكلف .

- أخفى وقائع عملها في أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات ، وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير أن يؤدي الى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر ، بقصد التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً .

ب) تضاعف العقوبة المحددة في الفقرة (أ) من هذه المادة في حالة العودة أو التكرار .

الحصر أو المحاسبة أو جمع البيانات ، أو تحصيل الضرائب ، دون أن يكون مكلفاً رسمياً بأداء أو تنفيذ تلك المهام أو أي منها أو قام بذلك خارج أوقات الدوام الرسمي للمنشأة .

(ج) مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون العقوبات وعدم الإخلال بأحكام التهرب الضريبي ، يعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن سنة ولا تزيد عن خمس سنوات أي من موظفي الإدارة الضريبية استلم رشوة نقدية أو عينية مقابل إخفاء مبالغ خاصة بالضريبة أو قام بأداء عمل أو الامتناع عن عمل مخالفاً بواجباته الوظيفية ، وتسري العقوبة نفسها على الراشي ( المكلف ) والوسيط بين المكلف والموظف .

#### الاستنتاجات والتوصيات:

##### أولاً: الاستنتاجات:

تناول البحث ظاهرة التهرب الضريبي كظاهرة اجتماعية لها آثارها الضارة على كل من الدولة والممول . وتعد هذه الظاهرة من أهم الموضوعات التي تفرص نفسها على مجريات الأحداث ، لاسيما في تلك الآونة التي اتجه فيها اهتمام الدولة نحو الإصلاح الاقتصادي .

ومن خلال ما استعرضناه في البحث نستنتج ما يلي:

1- أن ظاهرة التجنب الضريبي تعتمد على استفادة المكلفين من الثغرات الموجودة في القانون الضريبي للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة .

2- التهرب الضريبي هو قيام الشخص المكلف بأداء الضريبة بمحاولة التخلص منها كلياً أو جزئياً

الحصول على منافع خاصة من قبل المكلفين وذلك مقابل الاشتراك مع المحاسب ومراجع الحسابات في إخفاء وقائع تعد أمراً ضرورياً في تحديد نتيجة النشاط للمكلف . وقد يتم الاتفاق بين موظف الإدارة الضريبية والمكلف على عدم تقديم الدفاتر والسجلات لمصلحة الضرائب ليتم اللجوء إلى عملية التقدير لمبلغ الضريبة .

ولقد تناول القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل ما يتعلق بجرائم الإخلال بالوظيفة العامة وذلك في المادة (147) كما يلي: (18)

أ) مع عدم الإخلال بأية عقوبة إدارية يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات أو بغرامة لا تقل عن مليون ريال ولا تزيد عن عشرة مليون ريال ، أي من موظفي الإدارة الضريبية له شأن في حصر وربط وتحصيل الضريبة عند ثبوت ارتكابه لأي من الجرائم الآتية:

1- استغل سلطته الوظيفية في تهديد أو ابتزاز أي مكلف للحصول على شيء لنفسه أو لغيره .

2- استغل سلطة وظيفته للحصول من المكلف على منفعة لنفسه أو لغيره على وجه مخالف للقانون .

3- استغل سلطة وظيفته في تعطيل القوانين واللوائح والأنظمة الضريبية النافذة ، أو رفض بدون وجه حق تنفيذ القرارات والأحكام القضائية الواجبة التطبيق .

ب) يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر أو بغرامة لا تقل عن مائة ألف ريال ولا تزيد عن مليون ريال أي من موظفي الإدارة الضريبية ، تعدم الدخول لمنشأة أي مكلف بغرض القيام بمهام

المطلوب بما يكفل المحافظة على حقوق الخزائنة العامة من الضياع وتحقيق العدالة الاجتماعية .

2- ضرورة توافر نظام معلومات فعال يكفل حسن الأداء بكفاية وسرعة عالية وفي متطلبات العصر الحديث، وذلك من خلال استخدام أساليب الحاسب الألكتروني ونظم المعلومات في مجال العمل الضريبي لأن ذلك يحقق المزيد من الفوائد أهمها مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو الحد منها .

3- الاهتمام الشديد بإعداد وتوجيه الكوادر الضريبية واختيار العناصر ذات الكفايات العلمية لممارسة أعمال الجباية والتحصيل ، وفتح الدورات التدريبية لجميع العاملين وخصوصاً في مجال الرقابة والتدقيق للحسابات المقدمة من قبل المكلفين .

4- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بواسطة الاستعانة بوسائل الاعلام المختلفة وكذلك عقد الندوات واللقاءات الضريبية بصفة دورية بين ممثلي الإدارة الضريبية والمكلفين لتعريف المكلفين بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمنجزات ومشاريع تعود بالخير على عموم المواطنين .

5- ضرورة إنشاء إدارة لمكافحة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها بالمحافظات كما هو الحال في بعض البلدان العربية مثل مصر ، وتمنح هذه الإدارة صلاحيات واسعة لتوقيع العقوبات والجزاءات بحق المتهربين وفقاً للقوانين السائدة .

6- تطبيق بعض العقوبات الجزائية ليس على الممولين المتهربين فقط وإنما على الذين يمتنعون

باستخدام إحدى الطرق الاحتمالية ، مما يؤدي إلى نقص الإيرادات وما يترتب عليه من عجز في الموازنة العامة للدولة وينعكس أثره في ما يلتزم به من خدمات عامة .

3- إن الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي تتلخص في ثلاثة أسباب هي:

أ- التشريع الضريبي .

ب- الإدارة الضريبية .

ج- الوعي الضريبي .

4- الضعف الكمي والنوعي الذي ينتاب الإدارة الضريبية وعدم كفاية أجهزة الرقابة وزيادة ظاهرة الفساد الإداري .

5- يتم معالجة ظاهرة التهرب الضريبي بتلافي أسبابه السابقة وذلك بتوافر المقومات الآتية :

أ- الوضوح والدقة في نصوص التشريع بحيث يكون خالياً من الغموض والتعقيد والثغرات .

ب- زيادة عدد العاملين حتى يمكن تخفيف ضغط العمل عليهم حتى يتوافر لديهم الوقت اللازم للفحص بدلاً من اللجوء إلى التقديرات الجزافية .

ج- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق وسائل الاعلام المختلفة لتزويدهم بالمعلومات للوصول إلى اقتناعهم الذاتي بالضريبة وأهميتها للدولة .

#### ثانياً : التوصيات:

على ضوء الاستنتاجات السابقة نوصي بما يلي :

1- ضرورة تطوير العمل بمصلحة الضرائب وفروعها وفقاً للاختصاصات التي تساعد على القيام والعمل على أكمل وجه ويؤدي إلى الإنجاز



جميع البنود التي يفصح عنها المحاسب القانوني لأغراض الضرائب .  
 9- ضرورة تعاون نقابة المحاسبين مع مصلحة الضرائب في حالة تأكد الأخيرة من إخلال أحد المحاسبين القانونيين باشتراكه مع المكلف في التهرب من الضريبة في فرض العقوبات القانونية بشكل صارم.

أو يهملون تقديم التصريحات المطلوبة أيضاً ، أو أولئك الذين يقدمون تصريحات غير صحيحة .  
 7- الاعتماد على تبليغات الغير عن المتهربين ومنح مكافأة مالية لمن يقوم بهذا التبليغ .  
 8- ضرورة عمل اجتماعات مشتركة بين ممثلين من نقابة المحاسبين وممثلين من مصلحة الضرائب لتحديد الشروط التي يجب توافرها في تقرير المحاسب القانوني معتمد الإقرارات والاتفاق على

## الهوامش :

- (14) د. منصور حامد محمود ، د. أبو العلا الطحان ، د. محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1993م ، ص 5 .
- (15) د. محمد أحمد خليل ، المراجعة والرقابة المحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص 14 .
- (16) قانون رقم 17 لسنة 2010م ، مرجع سابق ، ص 80 -81 .
- (17) د. صلاح الدين إبراهيم صالح ، الفحص الضريبي أساس المحاسبة الضريبية ، القاهرة ، 1986م ، ص 6 .
- (18) قانون رقم 17 لسنة 2010م ، مرجع سابق ، ص 82 - 83 .
- المصادر والمراجع :**
- 1- د. صلاح الدين إبراهيم صالح ، الفحص الضريبي أساس المحاسبة الضريبية ، القاهرة ، 1986م .
- 2- طاهر الجنابي ، دراسات في المالية العامة ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، 1990م .
- 3- د. عبد الأمير شمس الدين ، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العلمية ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، لبنان ، 1987م .
- 4- د. عبد الكريم صادق بركات ، د. يونس أحمد الطيريق ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار المصرية الحديثة ، الإسكندرية ، 1980م
- 5- د. علي محمود عبد المتعال ، أساسيات في علم الضرائب ، الإسكندرية ، 1989م ، ص 55 .
- 7) د. محيي محمد سعد ، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، الإسكندرية ، 2000م ، ص 319 .
- (8) قانون رقم 17 لسنة 2010م ، بشأن ضرائب الدخل ، ص 78 - 80 .
- (9) د. نوح محمد عبد الرحيم ، المحاسب الضريبي ، كلية الاقتصاد والتجارة ، الجامعة الليبية ، 1971م ، ص 118 .
- (10) د. محمد علي الريبي ، المحاسبة الضريبية ، مكتبة الجيل الجديد ، صنعاء ، 1998م ، ص 86 .
- (11) د. عبد الكريم صادق بركات ، د. يونس أحمد الطيريق ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار المصرية الحديثة ، الإسكندرية ، 1980م ، ص 284 - 285 .
- (12) د. محمد سعيد عبد السلام ، دراسة في مقدمة علم الضريبة ، الإسكندرية ، 1983م ، ص 124 .
- (13) د. عبد الأمير شمس الدين ، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، لبنان ، 1987م ، ص 62 .

- 11- د. محمد علي الزبيدي ، المحاسبة الضريبية ، مكتبة الجيل الجديد ، صنعاء ، 1998م .
- 12- د. محمد نجيب زكي محمد ، دراسة تحليلية لمؤشرات مصداقية ممولي الضريبة الموحدة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة 2004م .
- 13- د. محمود محمد نور ، مفهوم التهرب الضريبي ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1982م.
- 14- د. محيي محمد سعد ، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ، الإسكندرية ، 2000م .
- 15- د. منصور حامد محمود ، د. أبو العلا الطحان ، د. محمد هشام الحموي ، أساسيات المراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1993م .
- 16- د. نور محمد عبد الرحيم ، المحاسب الضريبي ، كلية الاقتصاد والتجارة ، الجامعة الليبية ، 1971م .

## **Combating tax evasion in the republic of Yemen**

**Mohamed Ali Alaidroos\***

### **Abstract**

This research deals mainly with the phenomenon of tax evasion in order to try to confront it through diagnosing the dimensions and factors causing it. The tax evasion has been identified with its types and effects. The important reasons was clarified that was led to tax smuggling by taxpayers which is related to tax legislation, tax administration and tax awareness. We have displayed means to strive the tax smuggling for the reasons mentioned above .

Undoubtedly, the role of the accounting and auditing in causing the problem of tax evasion, whether carrying out smuggling through documents, accounting books, or manipulating the elements of accounting or carrying out smuggling by related smuggling parties, tax of accountants installations, audit firms, or tax examiners.

In order to build a successful tax system in Yemen, we must eliminate the phenomenon of tax smuggling. This requires study and consideration of all factors that cause the smuggling, to evade whatever the size of their impact, because neglecting some factors at the expense of attention to other factors will not achieve the goal of other factors will not lead us to the goal. The research demonstrates that the smuggling operation is a very complex and it depends on many such as economic factors, social factors, ethical factors, and others.

The tax is considered one of the important resources to finance the country expenses, this makes the country take effective mechanisms to collect and combat evasion. The government depends on a collecting system that doubles the success to this process. If the degree of awareness among taxpayers is high with the effectiveness of the tax system from the laws and other factors, the success to this process will be high.

---

\*Assistant Professor at Hadhramout University, college of Administrative Science, Accounting Department