

المبحث الأول

الإطار المنهجي

المقدمة:

الضرائب هي مبلغ تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة أي تمويل القطاعات التي تصرف عليها الدولة مثل الأمن والصحة والتعليم والقضاء ورواتب العاملين في الدولة وغيره.

وبما أن الدول النامية ومن ضمنها السودان تعاني من ضعف في الإيرادات على الرغم من الموارد الطبيعية الضخمة التي تمتلكها ولكن ليس لديها راس المال الكافي لإستثمار تلك الموارد الطبيعية، لذلك كان الاعتماد الأكبر على الإيرادات الضريبية وتفعيلها حتى تستطيع الدولة القيام بواجبها.

وبالإضافة إلى دور الضرائب كمصدر للإيرادات كذلك تستخدم كاداء من أدوات السياسة المالية في معالجة التضخم وإعادة توزيع الدخل والثروة وغيره.

ولذلك يعتبر الشخص الذي يقوم بدفع ما عليه من التزام ضريبي مساهماً في النهوض باقتصاد بلده وتطوره بعكس الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة أو التقليل منها فهو يكون كمن يحارب بلده ويحول دون تطوره وبخصوص هذا التهرب نجد أن الدولة متمثلة في ديوان الضرائب أولت هذا الأمر اهتماماً كبيراً من خلال إنشاء إدارة مكافحة والرقابة الميدانية وقسم المراجعة بإدارة القيمة المضافة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

وبما أن الضريبة على القيمة المضافة هي من أهم أنواع الضرائب المطبقة في السودان بل هي المصدر الرئيسي للإيرادات الضريبية فإن البحث يحاول دراسة أثر التهرب الضريبي على هذا النوع من أنواع الضرائب.

مشكلة البحث:

تعد ضريبة القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب في السودان لأنها تمثل أكبر نسبة مساهمة في حصيللة الإيرادات الضريبية في السودان ومن واقع التطبيق العملي لهذه الضريبة في السودان وجد أن التهرب الضريبي يمثل نسبة كبيرة الي إجمالي تحصيل ضريبة القيمة المضافة،عليه يمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

1. ما هي أسباب التهرب الضريبي.
2. ما هي أهم آثار التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة القيمة المضافة.
3. ما هي الوسائل التي يمكن اتباعها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

أهداف البحث

1. التعرف علي مدي تأثير التهرب الضريبي علي ضريبة القيمة المضافة.
2. دراسة ظاهرة التهرب من ضريبة القيمة المضافة من خلال حالات تطبيقية.
3. تقديم مقترحات تساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

اهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث من قلة البحوث في مجال التهرب الضريبي كما أن معظم البحوث التي كتبت في هذا المجال ركزت على دراسة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل والضريبة على أرباح الأعمال، ولم تركز على دراسة التهرب الضريبي في ضريبة القيمة المضافة كما أن البحث يوفر بيانات علمية يمكن أن تساعد الإدارة الضريبية في تطوير وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

فروض البحث:

1. ضعف الثقافة الضريبية في المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي.
2. التهرب الضريبي له آثار سلبية على إيرادات ضريبة القيمة المضافة وبالتالي يؤثر سلباً على مشاريع التنمية.
3. تفعيل آليات القيمة المضافة من جزاءات ورقابة ميدانية وتوفير المعلومات تساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

منهجية البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي في دراسة الجوانب المتعلقة بمشكلة البحث وأُعيد البحث على بيانات ثانوية تم جمعها من الكتب والتقارير والقوانين والانترنت.

حدود البحث:

الحدود المكانية: السودان

الحدود الزمانية: تقتصر الدراسة على الفترة من 2009 - 2013م لتوفر بيانات عن تلك الفترة.

هيكل البحث:

يقسم البحث الى خمسة فصول ، الفصل الأول يحتوي على مبحثين المبحث الأول يتناول الإطار المنهجي للدراسة، المبحث الثاني يتناول الدراسات السابقة ،الفصل الثاني يحتوي علي مبحثين ،المبحث الاول يتناول نشأة وتعريف الضرائب، المبحث الثاني يتناول مفهوم الضريبة على القيمة المضافة والتطور التاريخي لها، الفصل الثالث يحتوي على مبحثين ، المبحث الأول يتناول مفهوم التهرب الضريبي واسبابه، المبحث الثاني يتناول آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته، الفصل الرابع يتناول الإطار التطبيقي للدراسة، الفصل الخامس يتناول مناقشة الفرضيات ،والنتائج والتوصيات ،ومراجع البحث.

البحث الثاني
الدراسات السابقة

1/ رسالة ابراهيم آدم كباشي 2007⁽¹⁾

أولا :عنوان الدراسة:

التهرب من دفع الضريبة واثره على كفاءة النظام الضريبي في السودان.

ثانيا: أهداف الدراسة:

يهدف البحث الي قياس أثر ارتفاع معدلات التهرب الضريبي على:

1. أداء الاقتصاد الكلي.
2. كفاءة النظام الضريبي وخاصة فيما يتعلق بجانب توزيع العبء الضريبي ومستوى عدالة النظام.
3. قياس تكاليف المكافحة وربطها بالجدوي الإدارية للنظام الضريبي في السودان.
4. الأثر على الإيرادات.

ثالثا: منهجية الدراسة:

يتبع البحث المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة وتحليلها للوصول إلى آثارها وبالتالي التوصية بالحلول المناسبة لها.

رابعاً: نتائج الدراسة:

⁽¹⁾ ابراهيم ادم كباشي، التهرب من دفع الضريبة واثره على كفاءة النظام الضريبي في السودان، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م

1. اتضح من هذا البحث أن المظلة الضريبية حتى الآن لا تغطي كل الأنشطة التجارية والصناعية بسبب قلة الإمكانيات المادية والبشرية المدربة.
2. هناك عدم تعاون في الوزارات والمصالح في الإلتزام بشهادة خلو طرف الضرائب عند سداد مستحقات الغير و تبادل المعلومات.
3. عدم الإهتمام بالتوعية الضريبية ، وضرورة ان تكون هذه التوعية ضمن مستويات الدولة وليس ديوان الضرائب بإمكانياته المحدودة.
4. التقديرات الإيجازية والمقالة فيها لا يحقق اليقين للممول ، وسبب في عدم الثقة الحالي.
5. عدم الاستخدام الجيد للإعفاءات الضريبية يخلق آثار سلبية يتحلها الإقتصاد حيث تفقد الدولة موارد كان من الممكن استقلالها في مكان آخر.
6. يؤثر التهرب الضريبي في السلوك الاجتماعي تأثيراً سيئاً مع افساد زمم الموظفين.

2/رسالة حموده اسماعيل النور، 2011⁽¹⁾

أولاً: عنوان الرسالة:

أثر التهرب الضريبي على الإيرادات العامة في السودان.

ثانياً: أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى الوقوف على اسباب التدهور الاقتصادي بسبب التهرب الضريبي.

ثالثاً: منهجية البحث:

⁽¹⁾ حمودة اسماعيل النور، أثر التهرب الضريبي علي الإيرادات العامة في السودان، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد ،جامعة النيلين، 2011،

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للبيانات التي جمعت لفروض الدراسة.

رابعاً: نتائج البحث:

من أهم النتائج التي خرج بها البحث.

هناك إخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضرائب الممولون الذين لا يستطيعون التهرب منها بينما يفلت الآخرون

3/ رسالة التجاني محمد علي ، 2006م⁽¹⁾

أولاً: عنوان الدراسة:

أثر التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة أرباح الأعمال في السودان (دراسة تحليلية تطبيقية).

ثانياً: أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى توضيح الآتي:

1. الجوانب المختلفة لضريبة ارباح الأعمال في السودان.
2. ظاهرة التهرب الضريبي في السودان.
3. دور حفظ الدفاتر والمستندات في تحديد وعاء ضريبة أرباح الأعمال.
4. أهمية الثقافة الضريبية للممولين.

ثالثاً: منهجية الدراسة:

⁽¹⁾ التجاني محمد علي ابراهيم ، أثر التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة ارباح الأعمال في السودان ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2006

تعتمد الدراسة على مناهج البحث التالية:

1. المنهج الاستنباطي : للتعرف على ابعاد المشكلة المرتبطة بالموضوع محل الدراسة ووضع الفروض لها.
2. المنهج الاستقرائي : لاختبار فروض البحث.
3. المنهج الوصفي التحليلي: من خلال أسلوب دراسة الحالة لبيان طبيعة المشكلة.

رابعاً: نتائج الدراسة:

1. تدني مستوى الثقافة الضريبية لدافع ضريبة أرباح الأعمال.
2. عدم اهتمام اغلبية الممولين بحفظ دفاتر ومستندات محاسبية منتظمة.
3. انخفاض إيرادات ضريبة أرباح الأعمال نتيجة للفاقد الضريبي.
4. معظم حساب الممولين المقدمة لديوان الضرائب للمراجعة لا تعبر عن حقيقة النشاط.
5. ضعف الجزاءات والغرامات الواقعة على الممولين المخالفين للتشريع الضريبي.

14/ رسالة طارق حمدي حمدان ، 2008م⁽¹⁾

(1) طارق حمد حمدان ، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني بمكاتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ف المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط 2008م

أولاً: عنوان الدراسة:

العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكاتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية.

ثانياً: أهداف الدراسة:

1. تحديد العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والتدقيق والشركات الصناعية.
2. التعرف على مدى تأثير الشكل القانوني لمكاتب التدقيق والشركة الصناعية على التهرب والتجنب.
3. تقديم المقترحات والتوصيات للحد من التهرب في الأردن وتقليل الفجوة بين المكلف والدائرة من خلال زيادة الثقة فيما بينهم.

ثالثاً: منهجية الدراسة:

تم تصميم إستبانه مكونه من 29 فقره وتم توزيعها على عينه الدراسة المكونة من جزئين الجزء الأول عبارة عن الشركات الصناعية والجزء الثاني عبارة عن شركات التدقيق العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية.

وتم استخدام نظام الحزمة الإحصائية SPSS لتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

رابعاً نتائج الدراسة:

1. تعتبر خبرة مدققي الحسابات ومحاسبي الشركات في قانون الضرائب من أهم العوامل التي تساعد في التهرب الضريبي.

2. الوضع الإقتصادي السيء يعتبر علماً مهماً في التهرب والتجنب الضريبي.
3. الجهل بالفوائد الاجتماعية والاقتصادية والتنمية يساعد على التهرب والتجنب الضريبي.
4. تعتبر أنظمة جمع المعلومات والعقوبات غير مجدية للحد من عملية التهرب والتجنب الضريبي.

5/ رسالة إيهاب خضر أحمد جامعة النجاح الوطنية 2004م⁽¹⁾

أولاً: عنوان الرسالة:

العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين.

ثانياً: أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة على التعرف على طبيعة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ومحاولة الكشف عن الاسباب التي تكمن وراء ذلك لما لهذه الظاهرة من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني.

ثالثاً: منهجية الدراسة:

تناول الباحث في هذه الدراسة الأدبيات الخاصة بالموضوع والإطلاع على القوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها في فلسطين كما تم جمع معلومات ميدانية عن التهرب من

⁽¹⁾ إيهاب خضر أحمد العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب عن ضريبة الدخل في فلسطين ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير ، المنازعات الضريبية ، جامعة النجاح الوطنية، 2004،

ضريبة الدخل من المكلفين وموظفي الضرائب ،وعلية تم تصميم إستبانة تحتوي على اسئلة خاصة بالموضوع وتم تحليل المعلومات المستفادة من الإستبانة للخروج بحلول للحد من ظاهرة التهرب من دفع ضريبة الدخل من خلال مكافحة طرق واساليب التهرب التي يوفرها القانون.

رابعاً: نتائج الدراسة:

1. إنعدام الاستقرار السياسي يؤدي إلي زيادة التهرب الضريبي.
2. النفور الطبيعي وعدم الرضاء من الضرائب له أثر كبير على التهرب الضريبي.
3. غياب الوعي الضريبي للمكلفين.
4. غياب التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى.
5. شعور المكلف بسوء الإنفاق العام وعدم الشعور بالخدمات المقدمة مما يدفعه للتهرب من الضريبة.

الفرق بين هذه الدراسة والدراسات السابقة:

باستعراض هذه الدراسات السابقة نجد أنها أكدت علي أن التهرب الضريبي يؤدي الي اثار سالبة علي موارد الدولة ،ولكن نجد هذه الدراسات تناولت أثر التهرب الضريبي علي ضريبة الدخل وضريبة ارباح الاعمال بينما تناولت هذه الدراسة أثر التهرب الضريبي علي ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الأول

نشأة وتعريف الضرائب

نشأة الضرائب :

هناك علاقة وثيقة بين الضريبة والسلطة السياسية، فعندما كانت البشرية تعيش في أطوارها البدائية لم يكن للإنسان حاجات مشتركة واضحة، ومع ظهور الأسر و الجماعات والقبائل برزت هناك ضرورة للحاجات المشتركة وإلى وجود قائد يقود ويوجه الجماعة ويحقق لهم عدد من الحاجات العامة الضرورية كالأمن والدفاع.

إن تعدد الحاجات لأفراد المجتمع أدى إلى ظهور ما يسمى بالحاجات العامة التي لا يمكن لأي فرد تحمل نفقاتها لوحده مما إستلزم تقسيم العمل من أجل توزيع النفقات بين أفراد المجتمع. ومع تزايد مسؤوليات أصحاب السلطة العليا (الرئيس أو الملك والسلطان) نتيجة لزيادة نفوذ ومساحة الإقليم وحاجته إلى توفير الأمن الداخلي وحمايته من الإعتداءات الخارجية وإلى تقديم عدد من الخدمات العامة كالفصل في النزاعات و شق الطرق وإقامة القناطر وغيرها من المرافق العامة، أصبحت الأموال الاختيارية التي يقدمها الأفراد في شكل هدايا ومساعدات ومساهمات شخصية، غير كافية تمويل النفقات العامة المتزايدة.

وعلى أثر ذلك اخذ الرئيس يعتمد على الكثير من الرسوم والأجور العامة التي تحقق له إيرادات منتظمة، مقابل حصول الأفراد على خدمات عامة كإجتياز الطرق، وعبر القناطر، ودخول الأسواق، ومزاولة الأعمال والمهن وغيرها من الاجارات والغرامات، كما أن بعض الفرائض الاختيارية تحولت بالتدريج وبفعل التكرار والإعتياد إلى فرائض إجبارية، إضافة إلى تحول بعض أنواع الرسوم إلى فرائض بدون مقابل، كضرائب غير مباشرة وأهمها الضرائب الجمركية ثم جاءت بعد ذلك مرحلة الضرائب المباشرة والتي فرضت لأول مرة على دخل الفرد لأول مره في انجلترا عام 1779 حيث قسم الدخل بموجبها إلى فروع وطبقات. وقد ظهرت الضرائب في حضارات كثيرة كحضارة وادي النيل حيث كانت تفرض في عدة أشكال الأ انه في العصر اليوناني دخلت الضرائب مرحلة أوسع ففرضت ضرائب على السلع والمحاصيل الزراعية والمبيعات والضرائب الجمركية لما

عرف العصر الروماني الضرائب على السلع الزراعية والتي تعتبر عملاً من أعمال السيادة.

وتطورت تقنية الضرائب في أوروبا بعد مرورها بعدة مراحل مختلفة وكانت تعد في كل مراحلها مصدراً مهماً لتغطية النفقات العامة للدولة ابتداء من القرون الوسطى وحتى الوقت الحاضر لم تعد مجرد معونات مالية يطلبها الملك من الاقتطاع والكنيسة لحماية الدولة والكنيسة.

وعلى إثر ذلك ظهر القانون الضريبي والذي لعب دوراً في تطوراً النظام البرلماني البريطاني والفرنسي ومن أهم الضرائب التي فرضت في العصور الوسطى ضريبة الريع العقاري والتي كانت تتخذ من إنتاج الأرض الزراعية وعاءاً وكانت الأرض هي مصدر الثروات كما كانت الإقطاعيات واسعة لدرجة أنها تشمل مقاطعات أو جزءاً كبيراً من المدن. ولهذا نادي بعض الإقتصاديين في القرنين السابع عشر والثامن عشر الميلادي بأهمية ضريبة الأرض وتفضيلها على ضريبة التجار والحرفيين لأن الأرض إضافة إلى أنها مصدر الثروة فإن المزارع هو الذي سيتحمل عبء الضريبة في النهاية ومع نمو النشاط الصناعي والتجاري إلى جانب النشاط الزراعي فقط وإنما امتدت إلى الصناعة والتجارة، بل أصبحت للصناعة والتجارة المكان الأول في تحديد الضريبة⁽¹⁾.

تعريف الضرائب:

الضريبة: هي إقتطاع مالي تقوم به الدولة أو باقي الهيئات العامة عن طريق الجبر من ثروات الآخرين ودون تطبيق مقابل خاص لدافها، وذلك بغرض تحقيق نفع عام.

(1) حافظ فاهم ، نشأة الضرائب وتطورها ، 2012، تاريخ الإطلاع 6 مايو 2014م www.nored.com

وعرفت أيضاً بأنها فريضة نقدية يجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين) على أدائها للسلطات العامة بصفه نهائية دون مقابل معين وفقاً لقواعد مقدره بقصد تحقيق منفعة عامة⁽¹⁾.

وعرفها باحث آخر بأنها فريضة الزامية يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة تبعاً لمقدرته المالية بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي توديعها السلطات العامة⁽²⁾.

وأيضاً عرفت بلأها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفه نهائية ودون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، وعلى أساس الإنتماء والشرعية⁽³⁾.

ونستطيع أن نستخلص من هذه التعاريف العناصر الأساسية التي ترتكز عليها الضريبة وهي:-

دفع الضريبة نقداً .:تتميز الضريبة في العصر الحديث بأنها تدفع نقداً وليس عيناً وذلك في معظم الأحوال ودلنا تاريخ الضرائب أنها كانت تدفع عيناً كتسليم جزء من المحصول الزراعي إلى السلطات العامة.

وبلاحظ أن الضريبة العينية لها مساوي كثيرة منها أنها غير عادله فإذا كان الممول ملزماً بتسليم جزء من محصوله الزراعي إلى السلطات هذا يعني أن الضريبة تفرض على الإنتاج الإجمالي وليس على الدخل الصافي، وكذلك من مساويها إنها تكلف خزانة الدولة كثيراً من

(1) محمد عبد الحليم محمد، المالية العامة في الدولة الإسلامية ، (السودان ، كرري ، المطبعة العسكرية، 1995)، ص183.

(2) احمد مجنوب احمد ، السياسة المالية في الاقتصاد الإسلامي دراسة مقارنة، (السودان ، هيئة الأعمال الفكرية ، 2003)، ص678.

(3) مصطفى رشدي شبيحة، التشريع الضريبي المصري، (الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 1997م) ص4.

التكاليف التي تمثل في تخزين المحصول لحين بيعه وتحصيل ثمنه، لذلك إختفت الضريبة العينية وأصبحت تدفع نقداً .

عنصر الإلزام: تتميز الضريبة في العصر الحديث بعنصر الإلزام والإجبار أي أنها أصبحت فريضة الزامية تتكفل السلطات العامه بتحديد أسعارها والعناصر الخاصة لها دون أن يكون للممول دخل في ذلك.

عدم وجود مقابل: تقوم الضريبة في العصر الحديث على أساس مبدأ سيادة الدولة وحققها في فرض الضرائب دون النظر إلى المنفعة التي تعود على كل فرد على حده. وهذا لا يمنع بطبيعة الحال أن يستفيد الممول من خدمات ومشاريع الدولة شأنه شأن أي مواطن آخر بغض النظر عن دفعه للضريبة.

عمومية الضريبة: تفرض الضريبة على الشخصيات الاعتبارية في المجتمع وعليه يكلف بالضريبة الافراد والشركات والبنوك...الخ.

تمويل إحتياجات الدولة: تقوم الدولة بتحصيل الضرائب لتحصل على الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامه. غير أن هدف الضريبة لم يعد فقط لتغطية النفقات العامه، وإنما أصبحت الضرائب أيضاً أداة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق الأغراض الإقتصادية والإجتماعية.

القدرة على الدفع: تفرض علي الضريبة الممولين بحسب قدراتهم على تحمل أعبائها، ففي المجتمع من لا يدفع أي ضريبة وهناك من يدفع ضريبة منخفضة ثم هناك من يدفع ضرائب باهظة كل حسب طاقته⁽¹⁾

(1) صبري أبوزيد وعبد الحميد صديق ،اقتصاديات المالية العامه ، دون ذكر بيانات نشر،2002،ص 100-103.

أنها تجب طبقاً لقواعد مقدره: أي لا تحدد وفقاً لأهواء الحاكم خاصة في المجتمع الديمقراطي وإنما وفقاً للمبادئ الدستورية والقوانين السائدة في البلاد، ولا تفرض و تعدل إلا بعد موافقة المجالس النيابية الممثلة للشعب⁽²⁾.

الأغراض التي تستهدفها الضرائب:-

إرتبط تطور الأغراض التي تستهدفها الضرائب بتطور الفكر الاقتصادي ففي ظل الفكر الإقتصادي التقليدي الذي ينادي بدور ضئيل للدولة في النشاط الإقتصادي إعتماًداً على قدره قوى السوق في تحقيق تخصيص أمثل للموارد انحصرت وظيفة الضرائب في ظل هذا الفكر على تمويل نشاط الدولة المتمثل في الأمن والدفاع وعليه ينبغي أن تكون أسعار الضرائب منخفضة لأنهم يعتبرون الإنفاق الحكومي ضياعاً للاموال ووفقاً غير منتج.

وبعد التطور الذي حدث في الفكر الاقتصادي والذي إنتقل فيه دور الدولة من دولة حارسه إلى دولة متدخله في النشاط الاقتصادي وعليه فقد أصبحت الضرائب وسيلة مهمة في تحقيق عدد من الأهداف الإقتصادية والاجتماعية وأصبحت السياسة الضريبية من أهم أدوات السياسه المالية لآثارها على الإنفاق الكلي الاستهلاكي والإستثماري العام والخاص.

وقد أجمع الباحثون على الأغراض التي يمكن أن تحققها الضرائب في الآتي:-

أولاً: توفير الإيرادات اللازمة لإنشاء الحاجات العامه (هدف مالي)⁽¹⁾:-

(2) محمد عبد الحليم، مرجع سابق، ص184.

(1) محمد عبد الحليم محمد، مرجع سابق ، ص200.

تستطيع الدولة عن طريق الضرائب توفير الإيرادات اللازمة لتمويل تفتاتها لأن الضرائب تمكن الدولة من تحويل القوة الشرائية من أيدي الأفراد وتضعها تحت تصرف الدولة لتنفق منها بحسب حاجتها.

ثانياً: الأهداف الاقتصادية: أن الضريبة وفقاً للفكر المالي المعاصر يمكن أن تكون ضريبة هادفة ترمي وفقاً إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية في التخصيص والاستقرار والتوزيع والاستقرار والنمو وذلك من خلال التأثير على الدخل والإدخار والاستثمار والإنتاج وهكذا نرى أن الضريبة يمكن أن تلعب دوراً هاماً في :-

أ-إعاده تخصيص الموارد الاقتصادية من خلال تشجيع الدولة لبعض فروع النشاط الاقتصادي مثلاً النشاط الزراعي أو الصناعي وقامت باعفاء تلك النشاطات من الضرائب كلياً أو جزئياً فهذا يؤدي إلى النمو وتطور ذلك النشاط الاقتصادي ويترتب على هذا إعادة تخصيص الموارد الاقتصادية وتحقيق إنتاج أعلى.

كما يمكن أن تستخدم الضريبة كذلك لمنع حصول تكتل وتمركز واندماج الشركات لأن ذلك سيقود إلى احتكار والذي يؤدي إلى سوء تخصيص الموارد وإلى البطالة حيث تقوم الدولة بفرض الضريبة على مراحل الإنتاج بهدف منع التكتل والإحتكارات.

ب-تحقيق الاستقرار الاقتصادي في حالي الركود والتضخم:-

ففي حالة الركود يمكن استخدام السياسة المالية التوسعية أن يتحقق بتخفيض الضريبة وزيادة الإعفاءات.

أما في حالة التضخم ففي هذه الحالة يمكن زيادة معدلات الضرائب وتقليل الإعفاءات ويترتب على ذلك توازن الطلب الكلي مع العرض الكلي عند مستوى التشغيل الكامل.

ثالثاً: الأهداف الاجتماعية:-

حيث يمكن أن تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف إجتماعية كإعادة توزيع الدخل والثروة وذلك بالحيلولة دون تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع ومعالجة أزمات السكن وتطوير الريف ومحاربة بعض الظواهر الغير مرغوب فيها⁽¹⁾.

وتختلف الاسس التي تنطلق منها الضرائب بحسب نوع الغرض الذي نستهدفه فلو كان هدف الضرائب زيادة الحصيلة لتمويل نفقا الدولة هو صاحب الاولويه فإن الضرائب تتجه نحو الدخل الإجمالي وتركز على السلع عديمة المرونة والقطاعات التي يصعب التهرب فيها.

أما إذا إستهدفت عدالة توزيع الدخل فإنها سوف تركز على الشرائح الإجتماعية ذات الدخل العالية مستخدمة الضرائب التصاعدية وإذا استهدفت التنمية الإقتصادية فإنها تلجأ إلى الأساليب التفضيلية ومنح الإعفاءات وتركز الفئات علي الإجتماعية ذات الفوائد الإقتصادية غير المستثمره⁽²⁾.

القواعد الاساسية للضرائب :

الضريبة العصرية ضريبة تدخلية تلعب دوراً في السياسة الإقتصادية والإجتماعية للدولة، وفي توجيه الإستثمارات الإنتاجية، وهي قبل كل شي مورد تعتمد عليه السلطات في

(1) سليمان أحمد اللوزي و علي خليل، المالية العامة، (عمان، درا زهران للنشر، دون تاريخ نشر)، ص ص171-172.

(2) احمد مجذوب احمد ، مرجع سابق ، ص 142.

تغذية خزانة الدولة. ولما كانت للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد على المشروع الضريبي أن يأخذ بها عند وضعه للنظام الضريبي.

وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى أن بعضهم قد عبر عنها بأنها إعلان حقوق المكلفين وهذه القواعد هي:-

1-قاعدة العدالة:

يقصد بقاعدة العدالة المقدرة التكليفية لدافع الضريبة في المساهمة في الاعباء العامة بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل على حماية الدولة ولدخله فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط اكبر مما يساهم به المكلف الذي لا يحصل الا على دخل قليل⁽¹⁾ أي أن المقياس في ذلك هو دخل الممول لذا فقد نادي البعض بفرضها على الدخل فقط مستبعداً رأس المال، ومعفاً منها الفقراء والمعدمين.

أما الفكر في المالية الحديثة فيستند على مبدأين هما:-

(أ) مبدأ عمومية الضريبة:

أي أن تفرض على سائر الأشخاص والأموال، فلا يعفى منها أي شخص من الاشخاص، أو أي نوع من الاموال كما يحدث في الماضي.

ولكن هذا لا يمنع من وجود بعض الإستثناءات حتى في العصر الحديث، يمنع بعض الاعفاءات للمشروعات الهامة للإقتصاد القومي أو الإعفاءات الممنوحة لهيئات الدبلوماسية والقنصليات وهي تتركز في الغالب على مبدأ المعاملة بالمثل.

(ب) مبدأ وحدة الضريبة:-

(1) خالد الخطيب، أحمد شامية، أساس المالية العامة، (الاردن ، دار وائل للنشر ، ط 2 ، 2007)، ص158.

وهي أن يكون عبؤها واحد بالنسبة لجميع الممولين واختلف في كيفية التساوي فنأدى كتاب القرنين الثامن عشر والتاسع عشر أن تكون الضريبة نسبية، أي تعتمد على المساواة في الأنصبه، بينما يرى كتاب الفكر المالى الحديث أن تكون الضريبة تصاعديه أي تعتمد على المساواة في التضحية، بمعنى مساهمة كل فرد تبعاً لمقدرته المالية⁽¹⁾.

2- قاعدة الوضوح واليقين:

والمقصود بذلك أن يكون سعر الضريبة ووعائها وموعد استحقاقها وكيفية جبايتها أمور معروفة مسبقاً من قبل دافع الضريبة. وفي الحالة التي لا يلم دافع الضريبة بذلك تعتبر الضريبة نسبية حيث تقود الضريبة التعسفيه إلى الاختلاس وعليه يحق لدافع الضريبة على مثل هذه الضرائب وعدم دفعها⁽²⁾ ولقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعده الوضوح واليقين حيث نلاحظ أن النظم الضريبية المطبقة الآن في كل البلدان تكون واضحة في تاريخ وأساليب فرض الضريبة.

3- قاعدة الملازمة:

وهي تعنى تسير جباية الضرائب وتحصيلها بأسهل الطرق كتحويلها عند حصول الممول على الدخل أو عند جنى المحاصيل أو عند تحقيق الربح، أو التحصيل بأسلوب الحجز عند المنبع كما يحدث بالنسبة للمرتبات والاجور.

4- قاعده الاقتصاد في نفقات الضريبة:-

وتعنى إختيار الدولة لأفضل الطرق لجباية الضرائب، والتي تكفل لها أقل نفقه ممكنه، اذ أن كل زيادة في نفقات التحصيل تزيد من العبء الذي يتحمله الممول دون أن تصاحب

(1) محمد عبد الحليم محمد، مرجع سابق، ص 204-205.

(2) سليمان اللوزى وعلي خليل، مرجع سابق، ص 185.

هذه الزيادة زيادة في الإيرادات بمعنى أن لا فائده من أن تستنفذ تكاليف تحصيل الضرائب الجزء من حصيلتها (1).

التقسيمات المختلفة للضرائب :-

يمكن تقسيم الضرائب إلى الصورة والأشكال التالية:

أولاً : ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال.

ثانياً: ضرائب شخصية وضرائب عينية.

ثالثاً: نوعيه وضرائب موحده.

رابعاً: ضرائب مباشره وضرائب غير مباشره.

أولاً : الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال:

الضريبة على الدخل:

يقصد بها الضريبة التي تفرض على الدخل أو الإيرادات التي يحققها الممول نتيجة مزاولتهم أنشطتهم المختلفة كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والمرتببات والمهن الحرة.

الضريبة على رأس المال:

هي التي تصيب رأس المال الثابت منه والمنقول سواء كانت منتجه أو عاطله كالضريبة على التركات.

(1) سليمان اللوزي وعلي خليل ، مرجع سابق ، ص 208

ثانياً: الضرائب الشخصية والضرائب العينية:

الضريبة الشخصية:

يقصد بها سريان الضريبة على الإيرادات التي يحصل عليها الفرد مع مراعاة حالة الممول الشخصية سواء من حيث حالته الإجتماعية أو قدرته المالية كالسماح له بخصم حد أدنى للمعيشة أو خصم مبلغ للاعباء العائلية.

الضريبة العينية:

يقصد بها الضريبة التي تسرى على الايراد نفسه دون اعتبار للظروف الشخصية للممول فلا ينظر إلا إلى الماده الخاضعة للضريبة.

الجمع بين الشخصية والعينية:

أن هناك من الضرائب ما يحمل صفه مزدوجه فتكون الضريبة شخصية وعينية في نفس الوقت، أي يراعى فيها عند تحديد جزء من الإيرادات شخصية الممول بينما لا ينظر فيها عند تحديد الجزء الباقي من الإيرادات إلى هذه الشخصية مثل ضريبة الارباح الصناعية والتجارية والضريبة على أرباح شركات الأموال، فالمشرّع الضريبي يعامل الأشخاص المتضامنين في شركات الأشخاص معاملة الأفراد بينما يعامل شركات المساهمة باعتبار أن لها شخصية مستقلة تفرض الضريبة على مجموع الأرباح دون النظر إلى الناحية الشخصية للمساهمين فيها.

ثالثاً: الضرائب النوعية والضرائب الموحدة:

الضرائب النوعية :

يقوم نظام الضرائب النوعية على أساس تقسيم الإيرادات المختلفة إلى فروع حسب مصادرها وفرض ضريبة مستقلة على الإيراد الناتج من كل فرع، أي أن نظام الضرائب النوعية يبنى على أساس التميز بين الإيرادات المختلفة تبعاً للمصدر.

الضرائب الموحدة:

تفرض الضرائب الموحدة على أساس مجموع الدخل التي يحصل عليها الشخص من كافة المصادر، وذلك بدلاً من فرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الإيرادات على حده⁽¹⁾.

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب وغير المباشرة:

الضرائب المباشرة:

وهي الضرائب التي تفرض على ذات وجود الثروة (رأس المال أو الدخل، وهي تحت يد الممول، وتعتبر الضريبة مباشرة إذا كان المستحيل نقل عبئها، أي لا يتحملها شخص آخر لذا فإن الممول في هذه الحالة يسمى "دافع ضريبة".

الضرائب غير المباشرة:

⁽¹⁾ نور علي عبد الله ، دور تفعيل آليات الضريبة على القيمة المضافة في مكافحة التهرب الضريبي ، (السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009) ، ص 20 .

هي التي تقتطع بطريقة غير مباشرة من دخل أو رأس مال المكلف وتتصب على استثمارات الثروة حيث أن الضرائب غير المباشرة لا تتصب على رأس المال وإنما على استثمارات هذه الضريبة تتبع الثروة في تنقلاتها ومراحل استثمارات⁽¹⁾.

المبحث الثاني

⁽¹⁾admin، أنواع الضرائب، 2010، تاريخ الإطلاع 6 مايو 2014

الضريبة على القيمة المضافة والتطور التاريخي لها

مدخل:

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أرقى أنواع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على استهلاك السلع والخدمات بالرغم من الحداثة النسبية لهذه الضريبة إلا أنه قد تم التوسع في تطبيقها في معظم بلدان العالم المتقدمة اقتصادياً والنامية على حد سواء.

يرجع رواج تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لإرتباطها ببرامج الإصلاح الضريبي الذي انتظم معظم بلدان العالم خلال عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن العشرين، وقد ركزت تلك البرامج على مواكبة هذه الضريبة لأهداف النظام الضريبي الكفاء الذي يلبي متطلبات برامج المواءمة الإقتصادية خاصة في ظل تحرير التجارة الخارجية ومعايير التنافسية المرتبطة باتفاقية منظمة التجارة العالمية.⁽¹⁾

أولاً: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة:

قبل أن نتعرض للمقصود بالضريبة على القيمة المضافة ينبغي علينا بدءاً أن نبين المقصود بالقيمة المضافة التي تفرض عليها الضريبة فيقصد بالقيمة المضافة الفرق بين منتجات وحدة إقتصادية معينة وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج المشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى، أو هي تلك القيمة التي يضيفها الشخص سواء كان هذا الشخص منتجاً أو موزعاً أو وكالة إعلانات على المواد الخام أو المشتريات التي يقوم بتصنيفها قبل بيع هذه السلعة الجديدة أو الخدمة كما يمكن القول بأن القيمة المضافة هي الفرق بين المدخلات والنواتج (المخرجات) في كل عملية إنتاجية.

فمثلاً عند قيام مصنع للحديد والصلب بتحويل الحديد الخام إلى ألواح الصلب، فإنه يكون قد أضاف شيئاً إلى قيمة ناتجة والقيمة المضافة في هذه الحالة هي عبارة عن

(1) حسن بشير محمد نور، القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان، (الخرطوم دار عزة للنشر، 2005م)، ص 9.

الفرق بين تكاليف مصنع الحديد والصلب (وهي تشمل الحديد الخام والفحم والعمال وعناصر أخرى قد تكون استعملت) وبين السعر الذي بيعت به هذه الألواح إلى مصنع الثلاجات مثلاً وكذلك يتم حساب القيمة المضافة لمصنع الثلاجات وكل الوحدات الإنتاجية الأخرى.

وبعد أن تناولنا المقصود بالقيمة المضافة التي تفرض عليها الضريبة بقي لنا أن نتعرض للمقصود بالضريبة على القيمة المضافة. فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على الاتفاق ويتحملها المستهلك النهائي، حيث أنها ضريبة عامة على الاستهلاك على الرغم من أنها تفرض على المنتج أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة أو الشخص الذي يجب أن يسجل لدى إدارة الضريبة على القيمة المضافة عند قيامه بعرض السلعة أو الخدمة غير المعفاة من الخضوع للضريبة، ويستوي في ذلك أن يتم انتاج السلعة داخل الدولة أو استيرادها من الخارج.⁽¹⁾

وايضاً تعرف بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على ما يتم إضافته من سلع وخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التداول.⁽²⁾ ووفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة في السودان تعرف بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وتداولها، وتعتبر الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة البيع للسلعة أو الاستفادة من الخدمة بينما تنشأ واقعة الضريبة بالنسبة للمستورد عند مرحلة الإفراج الجمركي.⁽³⁾

ثانياً: مفهوم رقم الأعمال:

(1) عمار السيد عبد الباسط، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، (الاسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية، 2003م)، ص 349 - 350.

(2) عصام الدين محمد متولي، القياس المحاسبي والضريبي للقيمة المضافة (السودان، دار جامعة أم درمان الإسلامية للنشر، 2003م) ص 4.

(3) حسن بشير، مرجع سابق، ص 12.

هو الرقم الإجمالي للسلع والخدمات ويحدد بشكل آخر بأنه القيمة الإجمالية لعناصر الإنتاج المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات ونسبة للتشابه بين الضريبة على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة ينشأ الالتباس المؤدي إلى الخلط بينهما.

ينجم التشابه من كون أن أي منهما تفرض على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التداول أو تقديم الخدمة ومن إمكانية فرضهما بسعر موحد على جميع مراحل التداول مثلاً 10% أما الفرق بينهما فيتمثل في أن الضريبة على رقم الأعمال ضريبة تراكمية غير خاضعة لمبدأ الخصم أو التعويض بينما تفرض الضريبة على القيمة المضافة على ما يتم إضافته من قيم في المراحل المختلفة ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي:

جدول رقم (3/1/1) كيفية تحديد الضريبة التراكمية للقيمة المضافة (جنيه)

المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	القيمة المضافة	معدل الضريبة	مقدار الضريبة على القيمة المضافة
1	-	1000	1000	10%	100
2	1100	2000	900	10%	90
3	2090	2500	410	10%	41
المجموع					231

المصدر: إعداد الباحث. 2014م

جدول رقم (3/1/2) كيفية تحديد الضريبة التراكمية لرقم الأعمال (جنيه)

المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	نفقات الإنتاج	الربح	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	معدل الضريبة	مقدار الضريبة
1	-	-		1000	%10	100
2	1100	700	200	2000	%10	200
3	2200	300	110	2610	%10	261
المجموع						561

المصدر: إعداد الباحث. 2014م

من الجدول رقم (1) نجد أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض في كل مرحلة مرة واحدة وتكون الحصيلة النهائية لضريبة القيمة المضافة 231 وأن سعر السلعة في نهاية مراحلها بلغ 2500 جنية.

بينما نجد من الجدول رقم (2) أن الضريبة التراكمية على رقم الأعمال تخضع قيمة السلعة للضريبة عدة مرات فهي تخضع للضريبة في المرحلة الأولى 100 والثانية 200 والثالثة 261 وتكون المحصلة النهائية للضريبة التي تم فرضها 561 وأن سعر الخدمة في نهاية مراحلها بلغ 2610 جنية.

التطور التاريخي لضريبة القيمة المضافة:

أصلها التاريخي في فرنسا في العام 1917م وكانت تفرض على مبيعات التجزئة ويقع عبئها على المستهلك الأخير للسلعة وكان يتم تحصيلها عن طريق طوابع تظهر على فواتير البيع وكانت تسمى الضريبة على المعاملات ثم تم تعديلها إلى الضريبة على رقم الأعمال في العام 1920م وأصبحت الضريبة على رقم الأعمال تحصل على إجمالي لمبيعات التي يقوم بها التاجر بدلاً من تحصيلها عن كل عملية على حدة كما كان الحال في ظل ضريبة المعاملات الملغاة.

وفي ديسمبر 1936م صدر قانون الضريبة على الإنتاج والذي ألغى العمل بالضريبة على رقم الأعمال وكانت هذه الضريبة تحصل عند مرحلة واحدة هي المرحلة التي تتخذ فيها السلعة شكلها النهائي أما مبيعات التجزئة فقد كانت خارج نطاق هذه الضريبة. وفي العام 1948م أدخل تعديلاً جوهرياً على الضريبة على الإنتاج إذ لم تعد تحصل مرة واحدة من المنتج وإنما صارت في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية وأدخل نظام الخصم الضريبي لأول مرة في تاريخ الضرائب على السلع. حيث كان كل متعامل مع السلعة يخصم من قيمة الضريبة الواجبة عليه ما سبق له أن سدده منها بحيث يسدد هو الفرق فقط.

وفي إبريل سنة 1954م ألغيت ضريبة الإنتاج وحلت محلها الضريبة على القيمة المضافة وأصبحت الضريبة على القيمة المضافة تحصل في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية حتى مرحلة البيع بالجملة وبقيت تجارة التجزئة.

وانتقلت الضريبة على القيمة المضافة من فرنسا إلى مختلف دول السوق الأوروبية المشتركة. فقد طبقتها الدنمارك سنة 1967م و ألمانيا سنة 1968م و هولندا سنة 1969م وبلجيكا سنة 1971م وإيطاليا وأيرلندا سنة 1972م وانجلترا سنة 1973م كما طبقتها الدول الاشتراكية مثل الاتحاد السوفيتي سابقاً (روسيا) وبولندا ويوغسلافيا. كذلك قامت الدول الناطقة الفرنسية مثل السنغال وساحل العاج ومدغشقر والمغرب بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بصورة قريبة من النموذج المطبق في فرنسا، كما طبقتها البرازيل سنة 1968م.⁽¹⁾

وفي السودان ورد تطبيق هذه الضريبة ضمن توصيات لجنة الإصلاح الضريبي سنة 1994م وقد جاءت التوصية رقم 113 بتطبيق هذه الضريبة كبديل لضرائب المبيعات

(1) عمار السيد عبد الباسط، مرجع سابق، ص ص 355 - 360.

ورسوم الإنتاج.⁽¹⁾ وتمت إجازة قانون تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بمرسوم جمهوري سنة 1999م.

وواصل ديوان الضرائب والإدارة العامة للجمارك في سنة الإعداد للبدء في التطبيق وتنفيذ الضريبة في أول يونيو 2000م.⁽²⁾

المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة:

أ - مبدأ الخصم الضريبي:

ويعني حق المكلف باسترداد مبلغ الضريبة التي سبق دفعها عند شرائه للسلع والخدمات التي قام بها فيما بعد. ومن ثم فإن عبء الضريبة في نهاية مراحل الدورة الاقتصادية لا يقع على أصحاب الفعاليات الاقتصادية بل على كاهل المستهلك النهائي.

ب - مبدأ الحساب الذاتي:

على الرغم من أن كافة الأدبيات حول ضريبة القيمة المضافة تسمى هذا المبدأ بمبدأ التقدير الذاتي، إلا أن خيارات التقدير أمام المكلف معدومة لأنها محددة بنظام الفواتير والمستندات بغض النظر عن موضوعية هذه الوثائق أو دقتها، ولا يوجد أمام المكلف في الحقيقة سوى مهمة احتسابها من قبله ومن ثم فإن المبدأ اللازم لضريبة القيمة المضافة والمسمى بالرقابة الذاتية هو مبدأ نظري أكثر منه مبدأ رقابي.

ج - مبدأ الوجهة:

⁽¹⁾ حسن بشير، مرجع سابق، ص 26.

⁽²⁾ عبد الوهاب عثمان شيخ موسى، منهجية الإصلاح الاقتصادي في السودان، (الخرطوم، مطابع السودان للعملة 2012م)، ص 309.

إن الضريبة على القيمة المضافة تفرض وتحصل فقط في الأسواق وعلى النشاطات المحلية التي يتم فيها استهلاك السلعة أو الإستفادة من الخدمة المنشئة للضريبة، وعليه فإن الصادرات غالباً ما يتم تخليصها من هذه الضريبة، ومن جانب آخر فإن عكس هذا المبدأ هو مبدأ المنشأ حيث تسدد الضريبة في البلد المنتج للسلعة بالمعدل المطبق فيها وليس بمعدل بلد المستهلك لها.⁽¹⁾

مميزات الضريبة على القيمة المضافة :

1- الخصم الضريبي: حيث تعمل الضريبة على القيمة المضافة على استخدام أسلوب الرقابة الذاتية في عمليات الربط والتحصيل حيث أن مبيعات المنتج هي مشتريات تاجر الجملة ومبيعات تاجر الجملة هي مشتريات تاجر التجزئة وحتى يستطيع كل منهم أن يخصم الضريبة المستحقة على مشترياته لابد أن يقوم بتسجيل قيمة المبيعات والمشتريات في الفاتورة الضريبية حتى يستطيع أن يحصل على قيمة الضريبة التي دفعها مسبقاً من قيمة الضريبة الواجب عليه.

2- تساهم الضريبة على القيمة المضافة في تحسين إدارة الضرائب المباشرة حيث تساهم البيانات المقدمة عند عمليات البيع والشراء والمتمثلة في تحديد عائدات الضريبة على القيمة المضافة في حساب أرباح الشركات والمشروعات.

3- تتميز الضريبة على القيمة المضافة بالحياد والعدالة إلى حد ما في توزيع العبء الضريبي على مراحل الإنتاج كما يتمثل حياد هذه الضريبة أيضاً في معاملة مختلف المنشآت الخاضعة لها معاملة واحدة وهذا يسمح بإقامة أساس عادل للمنافسة.

4- يمكن أن تستخدم الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لتوجيه السياسات الاقتصادية والاجتماعية فعلى سبيل المثال تستخدم الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك

(1) حسب الرسول المهدي، كفاءة تحصيل ضريبة القيمة المضافة في السودان، (السودان ، بحث ماجستير غير منشور ، 2013م)، ص 26.

وليس على الإنتاج ومن هنا سوف تشجع الادخار والاستثمار في نفس الوقت حيث تعمل على ترشيد الاستهلاك وزيادة الادخار فالاستثمار.

5- تتميز الضريبة على القيمة المضافة بمعدلها الصفري الذي يسمح لمصدر باسترداد قيمة الضريبة المضافة التي سبق له دفعها على منتجاته المصدرة من خلال الوثائق المصدق عليها من السلطات الجمركية وينطوي على ذلك على انخفاض تكاليف الصادرات الأمر الذي يزيد قدرة السلع على المنافسة الخارجية.

6- تعد الضريبة على القيمة المضافة من المصادر المالية الضخمة للدول وتتفوق في ذلك على العديد من الضرائب.⁽¹⁾

عيوب الضريبة على القيمة المضافة:

1- أنها إختيارية ذلك أن المستهلك مخير في دفعها ويكون ذلك بالإمتناع عن إستهلاك السلع المفروضة عليها ومن ثم نقل حصيلتها.

2- أنها تؤدي إلى إرتفاع الأسعار.

3- فرض ضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى خفض إستهلاك الطبقات الكادحة ولا يؤدي إلى زيادة مدخراتها لأن ليس لديهم ما يدخرون من جهة ومن جهة أخرى انخفاض الدخل الحقيقي من جانب آخر لا يؤثر فرضها على إيدار الطبقات ذات الدخل المرتفعة لإحتفاظهم بنفس نسب إستهلاكهم العادية قبل فرض الضريبة وعدم تأثرهم بأي زيادة في الأسعار.

4- من أهم العيوب التي واجهت ضريبة القيمة المضافة إن مقدار ما يدفعه الشخص يتوقف على حجم إستهلاكه ونمطه وليس على حجم دخله.

(1) حسب الرسول المهدي ، مرجع سابق ص ص 29-30.

5- ضريبة القيمة المضافة تلزم المكلف بضرورة إمساك حسابات وسجلات محاسبية بصورة ملزمة ودقيقة ويترتب على ذلك نفقات مالية إضافية.

6- من العيوب المتعلقة بالناحية التنظيمية لضريبة القيمة المضافة فقد قيل أن عدد المكلفين بها سيزداد زيادة كبيرة وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة تكلفة التحصيل وإرهاق الجهاز الضريبي بعملية الفحص والمراجعة.

7- على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة يسهل إدارتها في الدول المتقدمة إلا أنها يصعب إدارتها في الدول النامية ويرجع ذلك إلى أن أغلب الأفراد في الدول النامية لا يتوفر لديهم الوعي الضريبي اللازم لفهم وتطبيق هذه الضريبة، ومن ناحية الإلتزام بإمساك الدفاتر وإصدار الفواتير بشكل منتظم.

8- من الممكن أن يترتب على هذه المساوئ انتشاراً لظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلفين بها وخاصة فيما يتعلق بعدم توافر قسط كافٍ من الوعي الضريبي لديهم.

ورغم هذه العيوب إلا أنه يمكن السيطرة عليها خاصة مع وجود جهاز ضريبي عالي الكفاءة والالتزام بروح القوانين الأمر الذي جعل المميزات المترتبة على تبني العمل بالضريبة على القيمة المضافة تفوق تلك المساوئ والعيوب، الأمر الذي يدعو الدول إلى ضرورة تطبيق تلك الضريبة ومحاولة تلافي أي مشاكل قد تكتنفها.⁽¹⁾

التكليف في القيمة المضافة:

(1) عمار السيد عبد الباسط، مرجع سابق، ص ص 376-377.

يعرف التكليف لغة بأنه أمر يصدر ممن يملكه لمن يطبقه يلزمه القيام بعمل أو الإمتناع عن عمل ما كان يقوم به. ويشترط في المكلف أن يكون قادراً على تنفيذ أمر التكليف وأن لا يكون فوق طاقته. والتكليف في الضريبة على القيمة المضافة أمر موجه من المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م وتعديلاته لكل من المنتج الصناعي ومؤدي الخدمة والمستورد والمصدر، كما تم تكليف كل من وكلاء التوزيع المساعدون للمكلفين والوحدات الحكومية الاتحادية والولائية التي تقوم ببيع سلع عن طريق المزاد متى ما توفرت في حق كل منهم شروط معينة تجعله أهلاً للتكليف وذلك بالقيام بعمل محدد هو تحصيل الضريبة المتحصلة على كافة تعاملاته الخاضعة للضريبة من المكلفين الفعليين وتوريدها لديوان الضرائب في مواعيد محددة.

وقد خاطب القتلون الشخص المعني بتطبيق القانون باعتباره مكلفاً وليس ممولاً كما في ضريبة الدخل حيث ينحصر دوره في تحصيل الضريبة وتوريدها للديوان دون أن يتحمل عبئها خلاف الممول والذي يتحمل عبء الضريبة وتوريدها في ذات الوقت.

التسجيل في القيمة المضافة:

هو عبارة عن عملية قيد لبيانات الشخص المتقدم للتسجيل وإدراجها بسجل شامل ودقيق بغرض وضع المسجل تحت رقابة الإدارة الضريبية وهو الإخطار القانوني الذي يتم بموجبه التكليف لأداء حقوق وواجبات الضريبة على القيمة المضافة وينقسم إلى قسمين: **تسجيل إجباري⁽¹⁾**: ويقوم به المكلف وهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يتعامل في سلع أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة تصل قيمة مبيعاته الشهرية (100,000) جنيه سوداني كما يتم تسجيل كل مستورد أو مصدر مهما بلغت القيمة الإيرادية لأعماله.⁽¹⁾

(1) عوض ابو زيد وآخرين، ورشة عمل، التسجيل وأثره على أداء ضريبة القيمة المضافة، الخرطوم ، 2008م

(1) وزارة المالية - ديوان الضرائب، مرشد العاملين، 2012 ، ص 18.

2- تسجيل طوعي أو اختياري: لغير المكلفين إذ يمكن لصاحب العمل التقديم للتسجيل حتى ولو لم تبلغ مبيعاته حد التسجيل وتطبق عليه كل حقوق وواجبات المسجل إجبارياً ويمكنه الغاء تسجيله إلا بعد سنتين هذا لتجنب خرق نظام الضريبة على القيمة المضافة ويقوم الشخص بالتسجيل الطوعي للأسباب الآتية:-

أ- إذا كان صاحب العمل يتعامل بصورة كبيرة مع دافعي ضريبة مسجلين وبذلك يمكنه أن يسترد الضريبة التي دفعها من الضريبة المتحصلة من مبيعاته وبذلك يكون استفاد من الضريبة على القيمة المضافة.

ب- وجود رقم تسجيل المكلف في الفواتير والأوراق المروسة يجعل وضعه المالي أفضل.

الإجراءات التي يجب اتباعها للقيام بعملية التسجيل:

1- يجب على المتقدم للتسجيل تقديم طلب في مكتب القيمة المضافة الذي يقع المركز الرئيسي لنشاط المكلف في دائرة إختصاصه مع إحضار نسخ من المستندات الآتية:-

أ- البطاقة الضريبية.

ب- عقد التأسيس.

ج- شهادة التأسيس.

د- أسماء الأعمال (إن وجدت).

هـ- عقد الإيجار أو شهادة البحث.

2- ملء نموذج التسجيل والذي يتم الحصول عليه في مكاتب الضريبة المختلفة.

3- التأكد من صحة البيانات التي تم الإدلاء بها والموضحة في طلب التسجيل وتقديمه للمكتب.

4- يقوم المكتب بمراجعة طلب التسجيل فإذا تبين عدم إستيفاء بعض البيانات يقوم المكتب ببقيدته بصفة مبدئية لحين إستيفاء البيانات المطلوبة ومن ثم يتم التسجيل.

5- إصدار شهادة معتمدة من الأمين العام تحمل رقم التسجيل وهو نفس رقم بطاقة المكلف ولذلك لضمان عدم تكرار رقم التسجيل.

6- يجب على المكلف في حالة فقدان أو تلف الشهادة المطالبة باستخراج صورة رسمية من الشهادة.

ما يترتب على عدم التسجيل:

إن عدم التسجيل في المواعيد المحددة يعتبر تهريباً في معظم التشريعات المطبقة للضريبة وحتى العقوبات المترتبة تكاد تكون متشابهة وتشمل عقوبة السجن والغرامة في كل من التعديلات التي طرأت على حد التسجيل⁽¹⁾:

إعتمد السودان 120,000 جنيه كأساس للتسجيل في القيمة المضافة عند بداية التطبيق في يونيو 2000م ثم تم إجراء تعديلين على حد التسجيل:

أولاً: إنخفاض رقم الأعمال من 120,000 إلى 60,000 وكان هذا في سبتمبر 2001م والهدف منه هو التوسع الأفقي والرأسي في ضريبة القيمة المضافة لزيادة الحصيلة الإيرادية.

ثانياً: إرتفاع رقم الأعمال من 60,000 إلى 100,000 وكان ذلك في ديسمبر 2006م والغرض منه زيادة عدد المكلفين وتقليل تكلفة إدارة الضريبة وزيادة الكفاءة الضريبية.⁽¹⁾

الإعفاءات من التكلفة في ضريبة القيمة المضافة:

⁽¹⁾ ورشة عمل، التسجيل وأثره على أداء ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

⁽¹⁾ ورشة عمل، التسجيل وأثره على أداء ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق.

أ - بالنسبة للسلع:

تعفى كافة السلع الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية، الماشية واللحوم والدواجن ومنتجاتها والأسماك والألبان ومنتجاتها، الأسمدة والتقاوي والمبيدات الحشرية ومبيدات الحشائش والأدوية البشرية والبيطرية، الدقيق، الدقيق المنتج محلياً والخبز، البضائع التي تعفى من الضرائب والرسوم بمقتضى قانون الحصانات والامتيازات، البضائع المستوردة بموجب اتفاقيات تنص على الإعفاء مع حكومة السودان.

ب - بالنسبة للخدمات:

أعمال التأمين، الخدمات التعليمية والخدمات الطبية، إيجار وبيع العقارات والأراضي المعدة لأغراض السكن الخاص، السلع والخدمات التي يقرر مجلس الوزراء إعفاؤها بموجب أمر يصدر من الوزير.⁽²⁾

فئة الضريبة:

- 1- تكون فئة الضريبة على السلع والخدمات والأعمال 17%.
- 2- تكون فئة الضريبة على خدمات الاتصالات وتجارة التبغ 30%.
- 3- يجوز للأمين العام بموجب قرار يصدره وضع بعض الضوابط الإجرائية الخاصة بتحديد مبلغ الضريبة على القيمة المضافة من ثمن السلع والخدمات والأعمال يتمشى مع طبيعة نشاط بعض المنتجين والمستوردين ومقدمي الخدمات والأعمال.

إلتزامات الشخص المكلف في القيمة المضافة:

⁽²⁾ السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، ديوان الضرائب، قانون الضريبة على القيمة المضافة، 2012م ص 112.

1- يحرر فاتورة ضريبية عند بيع أي سلعة أو أداء خدمة أو أي عمل وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة بحيث تشتمل على الآتي:

أ - الرقم المتسلسل للفاتورة وتاريخ إستخراجها.

ب - إسم المكلّف وعنوانه ورقم البطاقة الضريبية.

ج - إسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله ورقم البطاقة.

د - بيان السلعة أو الخدمة المباعة وقيمة الضريبة المقررة عليها مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة.

2 - إمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة وتشمل:

أ - سجل المشتريات ويتضمن بيانات فواتير الشراء وشهادات الإجراءات الجمركية.

ب - سجل المبيعات ويتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة.

ج - سجل الصادرات ويتضمن رسائل الصادر بما فيها رقم شهادة الصادر وتاريخ التصدير والجهة المصدر إليها.

د - سجل المردودات ويتضمن بيانات وفواتير المبيعات والمشتريات المرتدة.⁽¹⁾

3- يقدم إقراراً شهرياً للأمين العام عن الضريبة المستحقة خلال خمسة عشر يوماً لإنتهاء شهر المحاسبة ويجوز للأمين العام أن يمد هذه الفترة لفترة أخرى مماثلة إذا إقتضت الضرورة ذلك.

4- يقدم الإقرار الشهري حتى ولو لم يكن قد حقق بيعاً أو أدى خدمة خاضعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة.

(1) ورشة عمل، التسجيل وأثره على أداء القيمة المضافة، مرجع سابق.

5- إذا لم يقدم المكلف الإقرار في الميعاد المحدد له يكون للأمين العام الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي إستند عليها في التقدير وكل ذلك دون الاخلال بالمساءلة القانونية.¹

6- تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها للمكتب.

7- وضع شهادة التسجيل في مكان بارز بالمقر الرئيسي للنشاط.

8- إخطار الديوان كتابة خلال 31 يوماً بأي تغييرات تطرأ على بيانات طلب التسجيل لإستخراج شهادة جديدة بنفس الرقم.

9- تجهيز وإعداد كل السجلات والدفاتر لتكون في متناول مراجعي الضريبة على القيمة المضافة.⁽²⁾

الإقرار الضريبي:

هو عبارة عن إخطار مكتوب على نموذج معد يقدمه المكلف لديوان الضرائب شهرياً خلال المدة المحددة قانوناً يقر فيه عن إجمالي قيمة مبيعاته ومشترياته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة منها وسلع الصادر وذلك بغرض تحديد رصيد الضريبة على القيمة المضافة سواء كان مديناً أو دائناً .

(¹) قانون الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، 2012م، ص ص 20 - 21.

(²) ورشة عمل، التسجيل وأثره على أداء القيمة المضافة ، مرجع سابق.

الإلتزام بتقديم الإقرار:

إن الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي إلتزام أصيلى ومستقل عن الإلتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها للديوان حيث أن المكلف في نظام الضريبة على القيمة المضافة ملزم بتقديم الإقرار شهرياً حتى ولو لم يكن قد حقق مبيعات أو أدى خدمات خاضعة للضريبة.

أهداف الإقرار:

أولاً: للإدارة الضريبية

- أ- يعتبر وسيلة من وسائل الحصر التي تهدف إلى مساعدة الإدارة الضريبية المستحقة على المكلف والمستخلصة من دفاتره وسجلاته في فترة المحاسبة.
- ب- وسيلة من وسائل توفير المعلومات بين الإدارات المختلفة.

ثانياً: للمكلف

يساعده على معرفة نتيجة نشاطه خلال أشهر المحاسبة لمعالجة السلبيات أو حصرها أو زيادة الإيجابيات.

ثالثاً: للمحاسب :

يساعده في إعداد الحسابات الختامية من خلال أهم بنود الحسابات (المبيعات، المشتريات، المصروفات.

مراجعة الإقرار:

الأصل في الضريبة أن يتم تقديرها ذاتياً بواسطة الخاضعين لها وتحت مراقبة الإدارة الضريبية ومن هنا نبعت عملية التحقق والتأكد من البيانات الأساسية للإقرار (إسم الشركة، رقم البطاقة، فترة المحاسبة، توقيع وختم المكلف).⁽¹⁾

واجبات المكلفين بتقديم الإقرار:

- أ- الإقرار بالشروع في العمل وذلك ممثلاً في الإقرار الشهري لذي يلي تاريخ بدء العمل.
- ب- الإقرار بإنهاء العمل وذلك في حالة توقف العمل أو تجميده أو تصفيته يجب إخطار الديوان بذلك وتسوية موقف الضريبة إلى ذلك التاريخ.
- ج- الإقرار الدوري برقم المبيعات والمشتريات التي ينجزونها خلال فترة المحاسبة.

المشاكل التي تتعلق بالإقرارات :

أولاً : مشاكل تتعلق بالبيانات المدرجة والتي تتمثل في:

- أ- اختلاف الرصيد الدائن المرحل من الشهر السابق.
- ب- عدم توخي الدقة في إدراج البيانات والمعلومات الصحيحة من واقع الدفاتر.
- ج- اختلاف معلومات الإقرارات عن المعلومات المتوفرة بالمستندات.

وترجع أسباب ذلك إلى الآتي:

- أ- تجنب دفع غرامة التأخير.
- ب- وجود أنشطة موسمية.
- ج- توقف النشاط مؤقتاً .

(1) كوثر كرار وآخرون، ورشة عمل تقييم وتقويم تطبيق ضريبة القيمة المضافة، الإقرارات ومشاكل التحصيل، الخرطوم ، مارس 2008م ، ص

ثانياً: الإقرارات غير المقدمة

تمثل عدد الإقرارات غير المقدمة 10% من متوسط إجمالي عدد المكلفين سنوياً ويمكن أرجاع ذلك للأسباب التالية:

- أ - التهرب من الضريبة في حينها.
- ب - عدم استلام بعض المكلفين لاستحقاقاتهم من الآخرين بما فيها الضريبة.
- ج - عدم إلمام وإدراك بعض المكلفين بقانون القيمة المضافة فيما يتعلق بمواعيد تقديم الإقرار.⁽¹⁾

تحصيل الضريبة:

يجب على المكلف أن يضيف مقدار الضريبة إلى ثمن السلعة أو الخدمة المباعة ويحصلها من المشتري وتسدد نقداً أو إلكترونياً دورياً للأمين العام وفقاً للإقرار الشهري، وفي حالة الإستيراد تؤدي الضريبة على السلع المستوردة لسلطات الجمارك في مرحلة الإفراج الجمركي وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الرسوم الجمركية، ويجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل ولا يجوز للجمارك تأجيل أو تقسيط الضريبة المستحقة. يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدي الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة.⁽¹⁾

المخالفات والجزاءات:

⁽¹⁾ ورشة عمل تقييم وتقويم تطبيق القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 5-7.

⁽¹⁾ قانون الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، المادة 28.

في حالة عدم إلتزام المكلف بقانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1996م واللائحة الصادرة بموجب مواد في القانون تفرض عليه جزاءات وعقوبات والعقوبات التي تستوجب الجزاءات مثل:

- 1- التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة.
- 2- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات والمشتريات.
- 3- عدم إخطار الديوان بالمتغيرات التي تحصل للبيانات التي أورها بطلب التسجيل.
- 4- ظهور عجز أو زيادة غير مبررة في السلع المودعة بالمخازن عند جردها.
- 5- عدم تمكين موظفي الديوان من القيام بواجبهم في الرقابة والتفتيش والمراجعة وطلب المستندات.⁽²⁾

المبحث الأول

مفهوم وأسباب التهرب الضريبي

تمهيد:

⁽²⁾ المرجع السابق، المادة 29.

من المفترض أن تتوفر في التشريع الضريبي الشفافية والعدالة وأن تتوفر فيه قواعد الضريبة الجيدة.

كما يجب ان يقبل المكلفين هذا التشريع وعدم اللجوء إلى التهرب الضريبي بطريقة أو بأخرى لما ينتج عن هذا التهرب آثار سيئة في مالية الدولة ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر على أوضاع المنتجين وشروط المنافسة فيما بينهم.

ومن الملاحظ أن المكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من إنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الإلتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس ولذلك فإنه من الطبيعي ان نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم وذلك إما بتفادي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي⁽¹⁾

مفهوم التهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي، هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو بشكل جزئي وينجم عن ذلك آثار سيئة للخرانة العامة لكونه يقلل حصيلة الضرائب ، ويؤدي الي آثار سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب او لا يقبلونه ، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منها آخرون مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ الأعباء العامة⁽²⁾.

التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به وذلك من خلال اتباع اساليب تخالف روح

(¹) أحمد عبد السميع علام ، المالية العامة ، (الاسكندرية ، مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، 2012)، ص171

(²) خالد الخطيب واحد شامية ، مرجع سابق ص 215

القانون وقد تصل إلى مخالفة نصوصه مما يؤثر في حصيلة الخزينة العامة من الضريبة وذلك باستخدام طرق مشروعة وغير مشروعة.

أشكال التهرب الضريبي:

1/ التهرب المشروع:

حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية ، ذلك بالإبتعاد عن مواطن التكليف والاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون للتوصل إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة المستحقة عليه، ولتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالإستعانة بأهل الخبرة والإختصاص لمعرفة طرق التخلص من الضريبة مستثنين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي، مثل عمل إحتياطات صورية وقيام بعض المنشآت بشراء بعض الأصول غير النافعة لها والتي يقتصر إستخدامها على اصحابها ومديرها في أغراضهم الشخصية وبصفة عامة خصم كثير من النفقات التي في حقيقتها استعمالاً للدخل بإعتبارها من تكاليفه. وفي بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته القانونية عن إهمال أو جهل وهو ما يسميه بعضهم بالغش غير الإرادي فالمكلف الذي ينسى تقديم بيانات أو يهمل ذلك يجب ان يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيانات لأنه يصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية المقصودة والمخالفة غير الإرادية. أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بالحيلولة دون جبايتها ويتحقق ذلك

للمكلف باخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة المالية أن تحصل أموالها وقد يقوم المكلف ببيع ممتلكاته بيعاً صورياً أو حقيقياً مع إخفاء حقيقة المبلغ عن الإدارة المالية وكذلك لو أنشأ عقوداً صورية أو فتح إعتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج إلى غير ذلك من التصرفات التي تتضح فيها النية السيئة للمكلف⁽¹⁾.

(¹) خالد الخطيب، " التهرب الضريبي"، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، المجلد 16 العدد الثاني 2000 ، ص ص 163-164

عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن إقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة⁽¹⁾.

2/ التهرب غير المشروع:

وهو مخالفة المكلف لأحكام القانون بوسائل الغش والإحتيال للتخلص من دفع الضريبة ، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة وتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، وقد يخالف المكلف القانون أما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

ومن صور التهرب الضريبي عند تحديد وعاء الضريبة الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة الخاضعة للضريبة أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى الداخل دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها، أو الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل أو رأس المال، أو تقديم بيانات غير صحيحة أوغير كاملة أو إخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها. وإخفاء بعض عناصر التركة فيما يتعلق بضريبة التركات وتغير الوصف القانوني وإجراء استهلاكات لإصول لا أساس لها، أو المبالغة في تقدير الإستهلاكات المسموح بها والمبالغة على غير الحقيقة في تكاليف الدخل والقيام بإجراء

أسباب التهرب الضريبي:

أن اسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها ولكنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ومستوى

(1) خالد الخطيب أحمد شامية ، مرجع سابق ، ص215

الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الاسباب على النحو التالي:-

والأمثلة الأكثر شيوعاً في التهرب المشروع ، عند ما يحول الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته أو كان تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن إقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة⁽¹⁾.

1/ الأسباب التشريعية:

إن الاسباب التشريعية من أهم اسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك أما إلى النقص في التشريعات الضريبية، وعدم أحكام صياغته ولحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة، وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالباً ما تصدر في البلدان النامية بصورة فقد تصاغ سريعة من قبل أشخاص غير أكفاء وكذلك عدم إشراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية، وتعقيد التشريع الضريبي مهم ايضاً في التهرب الضريبي كالإعفاءات والتخفيضات والأصناف التي يتضمنها التشريع الضريبي والتي تخلق مشكلات للدوائر المالية وتزيد من احتمال التهرب.

2 / أسعار الضرائب (معدلاتها):

من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو إرتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع جزء كبير من دخله الأمر الذي يترتب عليه عدم كفاية ما تبقى له لحاجاته الضرورية أو كما لو شعر أن ارتفاع الضرائب على الإنتاج سبباً من أسباب إرتفاع تكاليف الإنتاج بحيث لا يقوى على المنافسة ولا يستطيع تحقيق أرباح⁽²⁾.

3/ الأسباب الأخلاقية:

(1) خالد الخطيب أحمد شامية ، مرجع سابق ، ص215

(2) خالد الخطيب، احمد شامية ، مرجع سبق ، ص 217

ويقصد بالاسباب الأخلاقية المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة فكلما كان هذا المستوى مرتفعاً لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية وبحب متنامي للمصلحة العامة وسعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو الجماعة والتي تأتي في مقدمتها قولهم بأداء واجب الضريبة باعتبار أن ذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في ترقيتها وتقديمها بل ومساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل افراد المجتمع.

14/ الأسباب التنظيمية والفنية للتهرب:

وهذه تكون من خلال أن الضريبة لا تتم بتقديم تصريح من قبل المنشأة التجارية أو الصناعية أو غيرها فعدم وجود برنامج مراقبة (نظام) فني دقيق يتابع الأفراد والشركات وكيفية حساب الضريبة الحقيقية عليهم يلعب دوراً هاماً ومن هنا ظهرت طريقة التهرب من الضريبة الجمركية من خلال إخفاء الورقة الحقيقية الخاصة بالبضائع وإظهار ورقة مزورة غيرها تحمل قيمة أقل من الأصلية وبالمحصلة فإن الاسباب الفنية والتنظيمية ومدى انضباطها وقدرتها على كشف التهرب الضريبي له الأثر الذي لا يستهان به في جعل المكلفين يتخذون قراراتهم بشأن التهرب من دفع الضريبة أو الإلتزام بها⁽¹⁾.

15/ الأسباب الاقتصادية:

تلعب الظروف الاقتصادية السائدة دوراً مهماً في التهرب الضريبي حيث يلاحظ بشكل عام أن الأشخاص تقل مقاومتهم لفكرة الضرائب المفروضة عليهم أوقات الأزدهار والرخاء الإقتصادي لكثرة إرتفاع دخلهم وكثرة النقود بين ايديهم وبالتالي يقل التهرب الضريبي والعكس صحيح في أوقات الكساد والأزمات الاقتصادية⁽²⁾

⁽¹⁾ محمد عبد السميع علام ، مرجع سابق ، ص ص 176-177

⁽²⁾ حمودة اسماعيل النور ، مرجع سابق ، ص 39

16/ الأسباب السياسية:

تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دوراً هاماً في التهرب الضريبي فاذا انفقت الدولة حصيله الضرائب التي تجبها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة أما إذا بددت الدولة حصيله الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم يبذلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة أي ان الدولة قد لا تظهر أي تغير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات العام بحيث لا يشعرون المواطنون بالفائدة لدى دفع الضريبة وحينها سيتهرب المواطنون من دفع الضريبة.

17/ الأسباب الجزائية:

يساعد الجزاء الذي تفرضه الدولة على التهرب الضريبي على التقليل من التهرب الضريبي وعادة ما يوازن المكلف بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض له عندما ما تهرب من دفع الضريبة المستحقة إذا ما تم فضح أمره فإذا كان الجزاء أكبر معدل من التهرب والعكس صحيح وقد لا يكون الجزاء مادياً فقط فقد يتعداه باستخدام طرق أخرى تراها الدولة مناسبة مثل المنع والحرمان والتقييد.

عدم المساواة في التطبيق :

قد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ولكن تعترضها صعوبات في التطبيق تحد من هذه العدالة المرجوة وبالتالي إن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من أحد اسباب التهرب الضريبي.

تعقيد الإجراءات الإدارية:

يلاحظ هذا بشكل خاص في البلدان النامية حيث الإجراءات الكثيرة والمعقدة تدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة المترتبة عليهم.⁽¹⁾

المبحث الثاني

آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته

أولاً: آثار التهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة المشروع وغير المشروع يؤدي إلى آثاراً إقتصادية واجتماعية ونفسية في المجتمع.

1/ الآثار الاقتصادية:

(¹) حمودة اسماعيل النور ، مرجع سابق ، ص395

يسبب التهرب الضريبي ضرراً ملموساً بالخزانة العامة من خلال فقد جزء مهم من الحصيلة الضريبية ما كانت لتفقدته لولا حدوث التهرب.

وهذا الفقد المالي الناجم من التهرب الضريبي من شأنه أن يخل بتوازن الموازنة العامة والذي بدوره يؤدي إلى أضعاف قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة اللازمة لتسيير المرافق والخدمات العامة ما يقود الدولة إلى الاقتراض الخارجي أو الداخلي عن طريق الإصدار النقدي الجديد مما يؤدي في النهاية لتدهور القوة الشرائية وارتفاع الأسعار كما أن التهرب الضريبي يحمل الدولة تكاليف إضافية باهظة تتمثل في إنفاقها لبعض مواردها المالية لمواجهة هذا التهرب كنفقات تمويل جهود الإدارة الضريبية وأجهزة مكافحة التهرب الضريبي وتمويل عمليات التدقيق والمراجعة للحسابات وقرارات الممولين⁽¹⁾

2/ الآثار الاجتماعية :

الانعكاسات الاجتماعية في التهرب الضريبي تظهر بشكل جلي في عدم شعور المكلفين لتطبيق مبدأ العدالة والمساواة والعدالة تعني شمول الضريبة للجميع فعدم خضوع بض الدخل للضريبة يخل بالمفهوم العام للعدالة الاجتماعية.

3/ الآثار النفسية :

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية وتصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي⁽²⁾ المتمثل في الفساد العام

⁽¹⁾ نور الدين علي عبد الله ، مرجع سابق ، ص ص 44-45

⁽²⁾ خالد الطيب ، احمد شامية مرجع سابق ، ص 223

وانعدام الأمانة في العمل وأداء الواجب والذي يربي أجيال تمتهن الاحتيال والنصب والتلاعب على القوانين.⁽¹⁾

ثانيا: طرق مكافحة التهرب الضريبي :

ولما كان للتهرب الضريبي دوراً خطيراً في توزيع الدخل وإشباع الحاجات العامة والنقص في الموارد العامة كان ضرورياً ان تعمل الدول على مكافحته لان يؤثر على انتقاص الايرادات العامة للدولة وعدم مقدرة الدولة على تلبية خدماتها فإن التهرب يعتبر خيانة لموارد الدولة والمجتمع فالدفاع عنه وارد ولذلك على الدولة ان تهتم قانونياً بمعالجة هذا التهرب ومن هنا نتناول بالتفصيل بعض الوسائل والمعالجات الوقائية على النحو التالي⁽²⁾

1/ نشر الوعي الضريبي:

ويتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها ووجوه انفاقها من خلال اجهزة الإعلام المختلفة ولا يكفي إذاعة نشرات تذكيرية بالصحف ليقوم المكلفون بتقديم اقرارتهم في الميعاد وسداد الضريبة في الوقت المحدد وذلك لأن الشعور بالمسئولية تجاه دفع الضريبة لا يقوم فقط على الإعتبارات الموضوعية والفنية وحدها بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي ، وتمتع افراد المجتمع بروح الإنتماء السليم إلى الوطن فاي نظام ضريبي ليس نظاماً جامداً بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه من روح المجتمع فالوعي الضريبي هو ان يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه وهذا الأمر يتطلب ان تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام حتى

(¹) أحمد عبد السميع علام، مرجع سابق ، ص 182

(²) حمودة اسماعيل النور، مرجع سابق ، ص 49

يشعر دافع الضريبة أن الموارد تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة والوعي الضريبي يتطلب ان لا يكون التهرب الضريبي موضع تاييد الرأي العام ومحل رضائه لان مثل هذا الأمر يدفع المكلفين الي تقليد بعضهم بعضا في التهرب الضريبي.

12/ مراجعة التشريعات الضريبية:

للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصيغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي ، فالتشريع المالي المنسجم والمتربط عليه ان لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة وهذا الأمر يتطلب تحسين الإجراءات الإداري من حيث اختصار اجراءات التحقيق والتحصيل مما يساعد على سرعة تحصيل الضريبة وحمايتها، وبالتالي يتحقق عنصر الملائمة فلا تطول الإجراءات وتتعدد ، بحيث تترك مجالا للمكلف للتهرب من الضريبة⁽¹⁾.

13/ تحقيق العدالة الضريبية:

لتحقيق العدالة الضريبة لابد من مجموعة من السبل والإجراءات منها:

أ/ شمولية الضريبة:

بحيث تصيب جميع الدخول حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة.

ب/ معدل الضريبة:

أي نظام ضريبي يحتوي على اعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب فئات أخرى، لابد ان يدفع دافع الضريبة للتهرب منها، لذلك على الإعفاءات ان تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها اشخاص بحاجة إلى اعفاءات والامر إلى تهرب ضريبي من قبل

(1) خالد الخطيب ، احمد شامية ، مرجع سبق ، ص20

دافعي الضرائب، أي مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف وذلك لتحديد قدرته التكلفة الحقيقية ، بعد الأخذ في الحسبان الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة، وعدد أفراد الأسرة ونمط حياته والأفراد الذين يقوم بإعالتهم.

4/ تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية:

كلما نظم المكلفون نشاطهم في دفاتر قانونية ساعد الدوائر المالية على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، لأن المكلف هو أقدر الناس على معرفة وضعه المالي وغياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منتظم من قبل أغلب المكلفين أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي، والذي يحدث أن المكلف الذي ينظم دفاتر محاسبية غالباً ما يقوم بتنظيم نموذجين من الدفاتر.

النموذج الأول:

مخصص للدوائر المالية ، لا يحتوي الا على ما يرغب المكلف بإظهاره للدوائر المالية.

النموذج الثاني:

يحتوي على العمليات المالية الفعلية للمكلف ويحتفظ بها التاجر لنفسه ، وقد يساعده احياناً موظفو الدوائر المالية في تنظيم دفاتره في كلا النموذجين.

5/ الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة:

إن لأغلب المكلفين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الوزارات والمصارف والإدارات و الهيئات ، فهم يتعاملون مع المصارف عن طريق الحسابات الجارية والقروض والإيداعات

، كما لهم علاقة بالدوائر الجمركية عند استيراد السلع وتصديرها ، ولهم علاقة بدوائر التسجيل العقاري عند تسجيل عقاراتهم من بيع وشراء او توثيق عقود.

فكل هذه البيانات في البنوك والجمارك والدوائر العقارية من العوامل التي تساعد الإدارة المالية على معرفة المركز الحقيقي للمكلف والوقوف على حجم نشاطه ومما يساعد كثيراً على التعرف على المكلف المتهرب الذي لا يقدم تصريحاً صحيحاً عن نشاطه لذلك على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة المالية بالحصول على هذه البيانات بشكل دوري ومنظم من الجهات المذكورة.

6/ تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

ويتحقق هذا الأمر عن طريق الاهتمام بالأمر التالية:

تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حواسيب وأجهزة متطورة وضرورية لسرعة انجاز العمل، وذلك باتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية حتى يمكنهم من مواجهة الحالات الجديدة، ويمكنهم من تنفيذ الخطط المرسومة مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية والعملية بالإضافة إلى الخبرة العملية.

الاهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتئباً بل يجب ان يكون التدريب عملياً، بحيث يناف بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.

7/ إشترك المحاسبين في المسؤولية:

فطالما ان المحاسب بالاصل هو وكيل عن المكلفين الأفراد وعن الهيئة العامة للمساهمين في الشركات المساهمة فهو يعمل لصالح موكله ، غير أن هذه الصفة يجب ان لا تجعله يغفل عن صالح الخزنة العامة ويجب ان يكون متعاوناً مع الإدارة الضريبية فإذا ما إشترك المحاسب في المسؤولية فسيؤدي إلى إطمئنان الإدارة الضريبية لإقرارات المكلفين الموقعة من المحاسب.

8/ إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها:

إن الجزاء الخفيف غير المتصف بالصرامة لا يردع المكلف عن التهرب¹ لذلك لابد من إعادة النظر في العقوبات المنصوص عليها في القوانين النافذة علي المتهربين من الضرائب مع التأكيد علي أن التهرب يعني إعتداء علي حقوق المجتمع كافة ،كذلك لابد من وضع حوافز للمكلفين الامناء.

المبحث الأول

أداء ضريبة القيمة المضافة وتأثير التهرب عليه

أداء ضريبة القيمة المضافة:

ارتفع تحصيل القيمة المضافة من 3,343,786,231 جنيه في العام 2009 إلى 7,307,272,750 في العام 2013م بنسبة زيادة بلغت 118 % تقريباً .

جدول (5/1/1) يوضح أداء ضريبة القيمة المضافة في السودان في الفترة من 2009 - 2013

السنة	الربط المقدر	التحصيل الفعلي	النسبة المئوية للتحصيل	نسبة النمو
-------	--------------	----------------	---------------------------	------------

(1) خالد الخطيب ، واحمد شامية ، مرجع سبق ، ص220

2009	3,233,113,000	3,343,876,231	%103.4	%12
2010	3,730,895,000	3,848,783,645	%103.2	%15
2011	4,035,620,000	4,175,103,509	%103.5	%8
2012	4,127,154,000	5,296,267,685	%128	%26
2013	5,355,530,000	7,307,272,750	%136.4	%37

المصدر: تقرير الربط والتحصيل في الفترة من (2009-2013) الإدارة العامة للبحوث والتشريع والإحصاء بديوان الضرائب.

من خلال الجدول (5/1/1) نلاحظ أن النسبة المئوية للتحصيل في كل سنوات الفترة تجاوزت 100%.

وأيضاً نلاحظ أن معدلات النمو ظلت متزايدة في كل سنوات الدراسة ما عدا العام 2011م.

وبلاحظ أن أعلى مستويات النمو تحققت في عامي 2012 و 2013م ويرجع ذلك الى زيادة معدلات الضريبة على القيمة المضافة من 15% إلى 17% و زيادة النسبة المئوية على الإتصالات والتبغ من 20% إلى 30% ، وكذلك إلى الجهود المبذولة من قبل إدارة القيمة المضافة لزيادة التحصيل ومكافحة التهرب الضريبي، وكل ذلك من أجل سد العجز في الموازنة العامة بسبب فقد نسبة 50% من الإيرادات القومية نتيجة لخروج إيرادات البترول بسبب انفصال جنوب السودان بعد الاستفتاء في التاسع من يناير 2011م.

ثانياً: الوزن النسبي لإيرادات القيمة المضافة في الإيرادات الضريبية الكلية:

تساهم إيرادات القيمة المضافة بأكبر نسبة مساهمة في جملة الإيرادات الضريبية، فقد تصل نسبة مساهمتها إلى 70% من جملة الإيرادات الضريبية ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (5/1/2) الوزن النسبي لإيرادات القيمة المضافة في الإيرادات الضريبية الكلية

النسبة	اجمالي تحصيل الضرائب	تحصيل القيمة المضافة	الوزن النسبي
2009	4,855,787,773	3,343,786,231	%68,8
2010	5,581,427,803	3,848,783,645	%69
2011	4,175,103,509	4,175,103,509	%64
2012	5,296,267,685	5,296,267,685	%70
2013	10,648,572,269	7,307,272,750	%68

المصدر تقرير الأداء السنوي لديوان الضرائب الإدارية العامة للبحوث والتشريع والاحصاء

الجدول أعلاه يؤكد على كبر حجم مساهمة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في الإيرادات الضريبية الكلية ، فقد بلغ متوسط المساهمة في الفترة من 2009-2013م نسبة 68% مما يعني أن القيمة المضافة تساهم بأكثر من ثلثي الإيرادات الضريبية الكلية. أعلى نسبة مساهمة تحققت في الام 2012م فقد بلغت 70% بينما سجل العام 2011 أدنى نسبة مساهمة.

ثالثاً: تأثير التهرب الضريبي على إيرادات القيمة المضافة:

تظهر حالات التهرب الضريبي عندما يتم إخضاع المكلف للفحص المستندي عن طريق قسم المراجعة بإدارة القيمة المضافة والتي تقوم بإحضار مستندات المكلف الضريبية التي تمثل نشاط المكلف خلال فترة المراجعة حيث يتم النظر في دفتر المبيعات اليومي للمكلف ويتم مقارنة أسعار البيع مع الأسعار السائدة في السوق كما ينظر في حجم الكميات المباعة ومن ثم مقارنتها مع حجم استيراد المكلف من الخارج إذا كان له استيراد بالإضافة إلى المشتريات المحلية والمخزون السلعي للمكلف بحيث يفترض أن يساوي حجم الاستيراد من الخارج والمشتريات المحلية مع حجم المبيعات اليومي والمتبقي في المخزون السلعي وفي حالة عدم التساوي يعتبر المكلف أخفى جزء من نشاطه بقصد التهرب من دفع الضريبة الفئة المضافة الواجبة عليه، الأمر الذي يوجب عليه أن يدفع الفاقد الضريبي بالإضافة إلى الجزاء المالي نتيجة للتهرب الضريبي.

جدول (5/1/3) أثر الفاقد من المراجعة على إيرادات القيمة المضافة

السنة	اجمالي إيرادات القيمة المضافة	عدد الملفات المراجعة	الفاقد من المراجعة	نسبة الفاقد للإيرادات
-------	-------------------------------	----------------------	--------------------	-----------------------

2009	3,343,786,231	6,262	969,698,006	29%
2010	3,848,783,645	4,206	1,015,555,306	26%
2011	4,175,103,509	3,860	1,392,265,572	33%
2012	5,296,267,685	4,893	1,724,596,578	32%
2013	7,307,272,750	3,785	1,911,372,070	26%

المصدر: تقرير المراجعة في الفترة من (2009-2013) لإدارة العامة للبحوث والتشريع والإحصاء ديوان الضرائب.

يلاحظ من الجدول أعلاه ان نسبة الفاقد الضريبي في كل السنوات تجاوزت نسبة 25% مما يعني أن القيمة المضافة تفقد أكثر من ربع إيراداتها بسبب التهرب الضريبي.

كما يلاحظ أن العام 2011م سجل أعلى نسبة للتهرب الضريبي وفي نفس العام سجلت القيمة المضافة أدنى معدل للنمو في الإيرادات.

المبحث الثاني

نماذج لحالات تطبيقية عن التهرب الضريبي

يتناول هذا المبحث بعض الحالات التطبيقية للتهرب الضريبي من خلال عمل قسم المراجعة وبعض الحالات التطبيقية من عمل قسم الرقابة الميدانية.

أولاً: الحالات التطبيقية من عمل المراجعة

1/ الحالة التطبيقية الأولى : أعمال (س) للاستيراد

طبيعة النشاط: تجاري استيراد

فترة المراجعة: ديسمبر 2012 يونيو 2013م

الرصيد عند المراجعة دائن مبلغ 313,742 جنية

سداد المكلف خلال الفترة من الإقرارات لا يوجد سداد.

المشتريات:

إستورد المكلف خلال فترة المراجعة عدد 33 شهادة

بلغت قيمتها من شيت الجمارك 7,276,6059 جنية وضريبة القيمة المضافة عليها بلغت 1,237,023 بينما بلغت قيمتها من الإقرارات 5,399,158,1 جنية والقيمة المضافة عليها بلغت 917,857 جنية.

المبيعات:

بلغت مبيعات المكلف من الإقرارات 3,553,617,6 جنية والقيمة المضافة المدفوعة عليها 604,115

المخزون:

مخزون أول المدة بالتكلفة 983,300 جنية

مخزون آخر المدة بالتكلفة 2,391,160

الفحص والتحليل:

استورد المكلف عدد 33 شهادة قدم منها 22 شهادة تتم معالجتها كميات $\times$ الاسعار السائدة في السوق كما يوضح الجدول التالي:

الصنف	مخزن أول المدة	الاستيراد	مخزون آخر المدة	المبيعات	السعر	القيمة
ارز	-	10400	3,400	7000	85	65.000
حلويات	6820	55757	29,734	35843	100	3584300
مواد غذائية	-	29,75	-	29.75	75	223125
تونة	944	-	-	944	77	72688

159984	66	2424	-	-	2424	كبريت
77.000	77	1000	244	-	1244	فوط صحية
45.144	22	2.52	-	-	2052	زيت نارجين
1.828.500	170	10.750	2350	12,35	750	أناناس
6,817,541	جملة المبيعات					

الشهادات التي لم تقدم وعددها (11) شهادة فيتم معالجتها بالتكلفة وذلك بإضافة 5% مصروفات مباشرة وهامش ربحية 15% لتصبح المعالجة كما يلي:

2,732,54107	قيمة الاستيراد
136,627	(+) 5% مصروفات مباشرة
2869,16807	تكلفة الاستيراد
89,250	(-) مخزون آخر المدة بالتكلفة
2,779,91807	تكلفة المبيعات
416,98708	(+) 15% هامش ربحية
3,196,90605	المبيعات (1)
6,817,541	المبيعات (2) من الجدول
10,014,44705	اجمالي المبيعات
1,702,456	ض / ق / م / على المبيعات
1,237,023	(-) ض / ق / م على الاستيراد
2,720	- ض / ق / م على المفتش

462,713	الفاقد الضريبي
46,000	(+) جزاء مالي
508,713	الجملة

(ب) الحالة التطبيقية الثانية: أعمال (ص) التجارية

طبيعة النشاط: تجاري محلي

فترة المراجعة: أغسطس 2012 ديسمبر 2013م

الرصيد عن المراجعة دائن مبلغ 2,266

المشتريات:

VAT المشتريات بالإقرارات 3,932 جنية.

VAT المشتريات من المستندات 3,932 جنية.

المشتريات خلال 17 شهر عدد 2 فاتورة فقط مما يدل على أن النشاط يتم من غير مستندات.

المبيعات:

VAT المبيعات بالإقرارات 1,739 جنية

VAT المبيعات من المستندات 1,739 جنيه

المخزون:

بلغ مخزون أول المدة بسعر البيع 34,806 جنيه

بلغ مخزون آخر المدة بسعر البيع 34,672 جنيه

الفحص والتحليل:

نشاط المكلف التجاري محلي وهو عبارة عن مغلق النشاط معظمه يتم من غير مستندات.

أرى أن يتم تقديره بالبيع اليومي بمبيعات يمية تقدر بـ 150 جنيه لليوم، وذلك لان النشاط ضعيف لتكون المعالجة كالاتي:

عدد الشهور 17 شهر $\times$ 26 يوم $\times$ 150 جنيه = 66,300 جنيه

VAT على المبيعات $66,300 \times 17\% = 11,271$

VAT (-) على المشتريات = 3,932

(-) السداد من الإقرارات 73

الفاقد الضريبي 7,266

+ الجزاء المالي 1,450

الجملة 8,710

الحالة التطبيقية الثالثة: مصنع (ع) لتصنيع كراسي البلاستيك

طبيعة النشاط: صناعي

فترة المراجعة سبتمبر 2012م – ديسمبر 2013م

الرصيد عند المراجعة: لا يوجد

السداد خلال الفترة من الإقرارات

المشتريات:

قدم المكلف فواتير المشتريات بلغت المشتريات من المستندات 331,354,2 والضريبة عليها 56,330 أما المشتريات من الإقرارات بلغت 338,647 والضريبة عليها 57570 والفرق يدل على أن المكلف لم يقدم كل مستنداته.

المبيعات:

لم يقدم المكلف فواتير البيع بلغت المبيعات من الإقرارات 36789401 والضريبة عليها 62542 جنيه.

المخزون:

بلغ المخزون في آخر المدة 30,000 بسعر البيع وهو عبارة عن كراسي.

الفحص والتحليل:

المعلومات الشرائية ضعيفة كذلك المبيعات التي تخص المصنع لا تتناسب مع ورشة المصنع الذي لديه فرعين وحتى نصل لمبيعات المكلف تتم المعالجة عن طريق البيع اليومي بواقع 640 لكل فرع

المبيعات = 2 فرع × 640 كرسي × 16 شهر × 25 يوم = 512,000

87040 :. الضريبة على المبيعات

56330 - الضريبة على المشتريات

4970 - السداد خلال الفترة

25,740 :. الفاقد الضريبي الواجب السداد

1200 + جزاء مالي

26,940 الجملة

(هـ) الحالة التطبيقية الرابعة:

طبيعة النشاط " خدمي

فترة المراجعة يونيو 2012 – مايو 2013م

الرصيد عند المراجعة : مدين بمبلغ 899 جنية

المشتريات:

المكلف يتعامل في شراء الرول لتحميض الصور عليه وقد قام بشراء عدد 4 فواتير مشتريات تمثل مشترياته خلال فترة المراجعة بلغت قيمة المشتريات المقدمة 5330 جنية والضريبة المدفوعة عليها بلغت 906 جنية وهي نفسها من الإقرارات.

المبيعات:

قدم المكلف عدد 7 دفاتر مبيعات تمثل مبيعاته خلال فترة المراجعة بلغت قيمة المبيعات من المستندات 68647 جنية والقيمة المضافة عليها بلغت 11,670 جنية بينما بلغت من الإقرارات 68742 جنية والضريبة المدفوعة عليها بلغت 7686

المخزون:

المكلف لا يملك مخزون أول مدة ولا آخر مدة

المعالجة:

تمت المعالجة بأخذ المبيعات من الإقرارات وإضافة 3% فروقات اسعار وذلك لأن اسعار المكلف ضعيفة جداً بالنسبة لاسعار السوق وكذلك إضافة 3% تمثل فاقد كميات وذلك لان المكلف يتلاعب في الفواتير حيث ان المكلف لا يستخدم الكربون في بعض الفواتير.

:. المعالجة كالاتي:

68742	المبيعات من الإقرارات
20623	3%+ فاقد كميات
20623	3%+ فروقات أسعار
1,9988	:. المبيعات المعدلة
18698	:. ض / ق / م على المبيعات
90	- ض / ف / م على المشتريات
10781	- السداد خلال الفترة
7011	:. الفاقد الواجب السداد
350	+ الجزاء المالي
7,361	الجملة

ثانيا: الحالات التطبيقية من خلال عمل قسم الرقابة المدنية:

يقوم عمل هذا القسم على الرقابة الميدانية في الاسواق والشوارع الرئيسية وذلك للتأكد من مستندات البضاعة المحمولة والتأكد من أن الكمية المحمولة في وسيلة النقل مطابقة للكمية المكتوبة في الفاتورة ، وكذلك التأكد من أن الجهة البائعة مسجلة لدى ديوان الضرائب وايضا مطابقة إسم الجهة المكتوبة في الفاتورة مع محل تنزيل البضاعة، وأي مخالفة لهذه

الضوابط تعتبر مخالفة يعاقب عليها المخالف مباشرة بعد كتابة تقرير عن المخالفة ، بحيث يتم دفع الفاقد الضريبي بالإضافة إلى الجزاء المالي ويتم توضيح ذلك في الحالات التالية:

الحالة التطبيقية الخامسة: إستيراد من دون تسجيل لدي القيمة المضافة

في هذه الحالة تم ضبط عربة بالرقم () قادمة من جمهورية مصر تحمل 23 طبلية بلاستيك فارغة + 200 طرد جوال بلاستيك مستورد وبعد التحري عن صاحب البضاعة وجد أنه غير مكلف لدى ديوان الضرائب بتحصيل القيمة المضافة ، ولذلك يعتبر مخالفاً للمادة 16 من قانون القيمة المضافة والتي تنص على تسجيل على مستورد في القيمة المضافة مهما بلغ حجم نشاطه عليه تكون المعالجة كآآتي:

تقييم الجمارك 207,558

5% مصروفات مباشرة 10,377

تكلفة البضاعة المعدلة 217,935

15% هامش ربحية 32,65

250625

قيمة مضافة 17% $250625 \times 17\%$ = 42,606

- القيمة المضافة المدفوعة في الجمارك = 35,285

الفاقد الواجب السداد = 7,321

الجزاء المالي = 3,000

الجملة = 10,321

الحالة التطبيقية السادسة: بيع بشهادة الوارد:

تم ضبط عربة بالرقم () بواسطة الرقابة المدانية على المنفستو والفاتورة الضريبية ، عند تنزيها لبضاعة احدى المخازن وكانت العربة قادمة جمهورية مصر تحمل أرز عند الرجوع إلى ملف المكلف الضريبي لم توجد صورة لعقد ايجار المخزن بالملف مما يعني ان المخزن مملوك للغير ، عليه تعتبر هذا الحالة بيع شهادة الوارد بدلاً من الفاتورة الضريبية وتكون المعالجة بأخذ القيمة من المضافة على حسب الكمية المحمولة في العربة واسعارها في السوق بالإضافة للجزء المالي وذلك كالآتي:

$$\text{الكمية} \times \text{السعر} \times \text{القيمة المضافة } 17\%$$

$$1850 \text{ جوال } 10 \text{ كيلو} \times 75 \times 17\% = 7,395$$

$$\text{الجزء المالي} \quad 1.000$$

$$\text{جملة المبلغ} \quad 18,459$$

الحالة التطبيقية السابعة

تم ضبط العربة بالرقم () بواسطة الرقابة الميدانية للضرائب تحمل عدد من البضائع متجهة من أم درمان إلى الجنيينة، حسب فواتير البضاعة المرفقة مع العربة وعند التحري عن المنفستو الضريبي لم يوجد منفستو الرحلة مع العربة لذلك تم استخراج فاقد منفستو بالمعالجة التالية:

$$\text{قيمة الترحيل إلى الجنيينة } 11,000 \times 17\% = 1,870$$

$$\text{الجزء المالي} \quad = 1,000$$

$$\text{جملة المبلغ} \quad 2,870$$

اولاً:مناقشة الفرضيات

الفرضية الأولى:

1/ ضعف الثقافة الضريبية في المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي :
وبالنظر إلى الحالات التطبيقية من عمل قسم المراجعة ص60-67 تبين أن هناك إختلاف بين حجم العمل من خلال الإقرار الشهرية التي يقدمها المكلف وبين حجم العمل من خلال المستندات بعد الفحص بواسطة قسم المراجعة مما يدل على أن بعض المكلفين لا يلتزمون بإمسك الدفاتر المحاسبية ولا يلتزمون بإستخدام الفواتير الضريبية وبالتالي لا يظهر النشاط الحقيقي للمكفين مما يدل على جهل المكلفين بأهمية الضرائب وأهمية مسك الدفاتر المحاسبية وإستخدام الفاتوره الضريبية .

الفرضية الثانية:

2/ التهرب الضريبي له آثار سلبية على إيرادات ضريبة القيمة المضافة وبالتالي يؤثر سلباً على مشاريع التنمية:

بالنظر إلى الجدول (5/1/3) ص59 يتبين كبر حجم الفاقد الضريبي فقد تجاوزت نسبته 25% في كل سنوات الدراسة ، الأمر الذي يؤكد ان التهرب الضريبي يؤثر سلباً على إيرادات ضريبة القيمة المضافة وبالتالي تفقد الدولة مبلغ من التحصيل كان يمكن استخدامه في انشاء مشاريع تنموية جديدة او تحديث المشاريع القائمة.

3/ الفرضية الثالثة:

تفعيل آليات القيمة المضافة من جزاءات ورقابة ميدانية وتوفر المعلومات تساعد في الحد من التهرب الضريبي:

بالنظر إلى الحالات التطبيقية السابقة يتبين أن إدارة القيمة المضافة لا تستخدم كل آلياتها في مكافحة التهرب الضريبي فقد تبين أنه بسبب عدم الحصول على كافة معلومات المستوردين من الإدارة العامة للجمارك يفوت على ضريبة القيمة المضافة الكثير من الإيرادات التي كان يمكن الحصول عليها إذا كان هناك ربط شبكي بين القيمة المضافة والجمارك خاصة في الحالات التي يكون فيها المستورد غير مسجل لدى إدارة القيمة المضافة كما في الحالة التطبيقية الخامسة ص 67 ، كذلك تبين من خلال هذه الحالات التطبيقية أن الجزاءات المفروضة ضعيفة جداً ولا تردع المتهربين.

ثانياً: النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :-

أ/نتائج خاصة بالفرضيات:

- 1/ ضعف الثقافة الضريبية في المجتمع تساهم في زيادة التهرب الضريبي
- 2/ التهرب الضريبي له آثار سلبية على إيرادات ضريبة القيمة المضافة وبالتالي يؤثر سلباً على مشاريع التنمية
- 3/ تفعيل آليات القيمة المضافة من جزاءات ورقابة مدانية وتوفر المعلومات تساعد في الحد من التهرب الضريبي

ب/ نتائج عامة :-

- 4/ بعض المكلفين لا يحتفظون باستخدام الفواتير الضريبية عند البيع والشراء، مما يضطر مفتش الضرائب الي تقدير حجم النشاط بفرض نسبة للمبيعات اليومية ، والتي تكون غالباً اقل من حجم النشاط الحقيقي
- 5/ يوجد نشاط خارج مظلة ضريبة القيمة المضافة

ثانياً:التوصيات:

علي ضوء النتائج نوصي بالآتي:

- 1/ الاهتمام بنشر الوعي الضريبي في المجتمع عبر الوسائط الإعلامية المختلفة وتوضيح أهمية الضرائب ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- 2/ إقامة دورات تدريبية للمكلفين حتى يكون المكلف ملماً بكافة الجوانب المتعلقة بكيفية حساب الضريبة حتى يستطيع الوصول إلى الضريبة الحقيقية الواجبة عليه.
- 3/ تفعيل نظام جمع المعلومات وتشديد العقوبات لردع المتهربين ضريبياً .
- 4/ عمل نظام خاص يقدم حوافز للمكلفين الملتزمين ضريبياً .
- 5/ تقليل الهوة بين المكلفين والضرائب من خلال الحوار البناء الذي من شأنه التعرف على النقاط التي تمنع المكلفين من الإلتزام ضريبياً .

قائمة المراجع

أولاً: القرآن الكريم

1. سورة النمل، الآية (19).

ثانياً: الكتب

2. أحمد مجذوب أحمد ، السياسة المالية في الاقتصاد الإسلامي دراسة مقارنة (السودان ، هيئة الأعمال الفكرية ، 2003).

3. أحمد عبد السميع علام، المالية العامة ، (الاسكندرية ، مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، 2012).

4. حسن بشير محمد نور، القيمة المضافة وأثار تطبيقها في السودان، (الخرطوم، دار عزة للنشر، 2005).

5. خالد الخطيب وأحمد شامية، أسس المالية العامة، (الاردن، داروائل للنشر، 2007).

6. سليمان أحمد اللوزي وعلي خليل، المالية العامة، (عمان، دار زهران للنشر، دون تاريخ).

7. صبري أبوزيد وعبد الحميد مصطفى، إقتصاديات المالية العامة، دون بيانات نشر، 2005.

8.عبدالوهاب عثمان ،منهجية الإصلاح الإقتصادي في السودان،(الخرطوم،مطابع السودان للعملة،2012).

9.عصام الدين محمد متولي ،القياس المحاسبي والضريبي للقيمة المضافة،(السودان ، دار جامعة أم درمان الإسلامية للنشر،2003م).

10.عمار السيد عبد الباسط،الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإقتصاد غير المنتظم ،(الإسكندرية،مكتبة الوفاءالقانونية،2003).

11..محمد عبدالحليم محمد ، المالية العامة في الدولة الإسلامية ،(السودان ، كرري ، المطبعة العسكرية ، 1990م).

12.مصطفى شيحة ،التشريع الضريبي المصري ، (الاسكندرية ، دار المعرفة الجامعية) ، 1997م

ثالثا: الرسائل الجامعية

13.ابراهيم ادم كباشي التهرب من دفع الضريبة وأثره على كفاءة النظام الضريبي في السودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م.

14.التجاني محمد علي ابراهيم ، أثر التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة ارباح الأعمال في السودان، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2006م.

15. ايهاب خضر احمد ، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب عن ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية.

16.حمودة اسماعيل النور، أثر التهرب الضريبي على الإيرادات العامة في السودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جمعة النيلين، 2011م.

17. حسب الرسول المهدي كفاءة تحصيل ضريبة القيمة المضافة في السودان، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الخرطوم، 2013.

18. طارق حمد حمدان ، العوامل المؤثرة علي التجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني بمكاتب لاتدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية ، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الشرق الأوسط، 2008م.

19. نور علي عبد الله ، دور تفعيل اليات الضريبة علي القيمة المضافة في مكافحة التهرب عن ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السود للعلوم والتكنولوجيا ، 2009م.

رابعاً: القوانين والتقارير:

20. السودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، ديوان الضرائب، قانون الضريبة على القيمة المضافة ، 2001.

21. ديوان الضرائب مرشد العاملين؛ 2012

22. ديوان الضرائب، الإدارة العامة للبحوث والتشريع والإحصاء ،تقرير الربط والتحصيل ، 2009-2013م.

23. ديوان الضرائب،تقرير المراجعة، 2009-2013

24. ديوان الضرائب، الإدارة العامة للبحوث التشريع والإحصاء، تقرير الأداء السنوي 2009-2013م

خامساً: الدوريات وورش العمل :

25. خالد الخطيب، " التهرب الضريبي" مجلة جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، المجلد 1 ، العدد الثاني، 2000م.

26. عوض ابو زيد وآخرون ، التسجيل وأثره على أداء ضريبة القيمة المضافة، 2008م

27. كوثر كرار وآخرون، ورشة عمل، الاقرارات ومشاكل التحصيل، مارس 2008

سادسا: الانترنت :-

28. حافظ فاهم، نشأة الضرائب وتطورها، 2012، تاريخ الإطلاع 6 مايو 2014 ،

[Www.noreed.com](http://www.noreed.com)

92. admin ، انواع الضرائب ، 201، تاريخ الإطلاع ، 6مايو 2014 ،

[Www.fafihooxs.com](http://www.fafihooxs.com)