أثر الوعي المالي في وفرة الإيرادات الضريبية

دكتور/ حسين على محمد منازع
أستاذ المالية العامة والاقتصاد(المساعد)
بكلية الشريعة والقانون بأسيوط
جامعة الأزهر- أسيوط

بسم الله الرحمن الرحيم

الضريبة أداة رئيسة في الفقه المالي المعاصر تستفيد منها الدول ، أو المجتمعات لتعديل الهيكل الاجتماعي والاقتصادي على نحو يحقق أكبر قدر من الرفاهية الاقتصادية لمختلف فئات المجتمع ، وذلك من خلال صور متباينة ، منها ما يقوم على تخفيض عبء الضرائب، أو زيادة هذا العبء للتأثير في القوة الشرائية أو حجم المعاملات ، ومنها ما يقوم على التمييز في المعاملات الضريبية بين مختلف الثروات والدخول لتحقيق أهداف اجتماعية أو بقصد إعادة توزيع الدخل عندما يعاد إنفاق حصيلة الضرائب التي تستقطع من دخول الممولين في صورة خدمات عامة يستفيد أصحاب الدخول المنخفضة بالجانب الأكبر منها.

وارتفاع الوعي الضريبي سمة بارزة من سمات الاقتصاديات المعاصرة ، لاسيما الاقتصاديات التي تعتمد بصورة كبيرة على الضرائب ، لضعف وجوه الدخل القومي الأخرى.

وتعظم أهمية الوعي الضريبي في الاقتصاديات النامية ، فالضريبة في هذه الدول أداة –لها اعتبار– من أدوات التأثير في الإنتاج وفي الاستهلاك ، وفي الادخار كذلك ، وهي أيضاً أداة لا بأس بها في إعادة توزيع الدخل القومي ، وملخصاً تشكل الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية.

وترتيباً على هذه الوظيفة للضريبة ظهر ما يسمى "بالضريبة الوظيفية" لتصبح أداة من أدوات السياسة المالية المعوضة ، أي تصبح أداة للتحكم في الإنفاق العام والطلب الفعلي ، وفي مستوى الناتج القومي ، وفي توزيعه ، أو لتصبح أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والنمو الاقتصادي.

وهكذا تستخدم الضريبة ضمن أدوات السياسة المالية الأخرى لمحاربة التقلبات الدورية (الانكماشية والتضخمية في البلاد المتقدمة ، ولتكوين المدخرات وتمويل الاستثمارات العامة ، وتشجيع الاستثمارات الخاصة ، وحمايتها وتوجيهها في البلاد الآخذة في النمو).[1]

يضاف إلى ما تقدم أن الضريبة وهي تقوم بتوزيع الأعباء العامة بين الممولين تشكل أداة مهمة من أدوات سياسة إعادة توزيع الدخل القومي ، إذ تستخدم الضريبة للحد من التفاوت بين الطبقات الاجتماعية المختلفة ،وذلك رغبة فيتحقق التضامن الاجتماعي(التكافل الاجتماعي)، أو رغبة في تحقيق أهداف اقتصادية معينة ، ويكون ذلك بفرض ضرائب تصاعدية ذات سعر مرتفع على الدخول الكبيرة ، وبإعفاء الدخول المنخفضة من الضرائب ، أو بتخفيض عبئها عليها.

ولما كانت الضريبة تصيب الإنسان في شيء عزيز عليه ، وهو المال الذين زين حبه للناس ، فإن الكثير من الممولين يحاولون التهرب منها بأساليب شتى ، حتى الذين يتحلون بخلق الأمانة في معاملة الأشخاص الطبيعيين ،كثيراً ما يتجردون من هذه الصفة في معاملة الحكومة.

وسبب التهرب يرجع معظمه إلى عوامل نفسية متعددة كحب الممول أن يبقىماله في يديه ، أو لاعتقاده أن الضريبة غير عادلة ، أو لأنه لا يرى مبلغ النفع الذي يعود عليه من نشاط الدولة ، أو لاعتقاده أن الحصيلة تنفق في غير الصالح العام ، أو لاعتقاده أن الدولة تطلب منه أكثر مما تعطيه ، أو لأن بعض الناس يتهربون من الضريبة فيفعل مثلهم لتكون هناك مساواة بينهم ، أو لأنه يعوض بالتهرب من ضريبة معينة ما تحمله ظلماً في ضريبة أخرى ... إلى غير ذلك من الأسباب.

لكل ما تقدم فقد آثرت أن يكون بحثي هذا تحت عنوان"**أثر الوعي المالي في وفرة الإيرادات الضريبية**" مع الإشارة –ما أمكن–إلى معالم هذا الوجه في النظام المالي الإسلامي .

أهمية الموضوع:

١- يشكل هذا الموضوع أهمية كبرى ،في الوقت الذي تزداد فيه حاجة الدولة إلى موارد تمويل غير تضخمية ،من شأنها أن ترهق كاهل الميزانية من جانب،وكاهل الممول من جانب آخر .

---

(١) انظر: د./ رفعت المحجوب ، المالية العامة ، ٢٨٣/١ ، ط دار النهضة العربية ١٩٧٥م.

٢- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي يبلغ مبلغاً عظيما في مالية بعض الدول –كما هو الشأن في مصر – مما تضطر الدولة معه إلى تقرير سياسات مالية واقتصادية من شأنها الإضرار بالاقتصاد الوطني.

٣- من شأن ارتفاع الوعي المالي زيادة إدراك المواطن لخطورة الحالة الاقتصادية المتعثرة على السياسة العامة للدولة ،حيث تقع الدولة فريسة لموجات تضخمية تارة ،وزيادة حجم المديونية –المحلية والأجنبية– تارة أخرى .

خطة البحث :

يتكون هذا البحث من مقدمة وتمهيد ،ومباحث ثلاثة ،وخاتمة .

المقدمة:في التعريف بالموضوع ،وأهميته ،وسبب اختياره.

التمهيد:في بيان الأهداف المشروعة للضريبة .

- المبحث الأول:أهم الأسباب المؤدية إلى ضعف الوعي بمالية الدولة ،وفيه مطلبان :
- المطلب الأول: عدم اقتناع الممول بمشروعية الأعباء العامة وسلامة النفقات العامة.
- المطلب الثاني: قلة أوجه الإعفاءات التي تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية .
- المبحث الثاني:أهم مظاهر غياب الوعي المالي في المجال الضريبي ،وفيه مطلبان:
- المطلب الأول:التهرب الضريبي .
- المطلب الثاني: التجنب الضريبي.
- المبحث الثالث :دور الدولة في زيادة الوعي المالي وأثره في وفرة الإيرادات الضريبية ، وفيه مطالب ثلاثة:
- المطلب الأول:زيادة وشفافية جهود الدولة في مكافحة التهرب الضريبي.
- المطلب الثاني:انتهاج سياسة ضريبية متوازنة.
- المطلب الثالث :ضبط سياسة الإعفاء الضريبي بما يضمن التوازن بين حق الدولة وحق الممول.

مبحث تمهيدي
في بيان الأهداف المشروعة للضريبة

الضريبة كما عرفها علماء المالية العامة: فريضة إلزامية ، يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة ، تبعاً لمقدرته على الدفع ، بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة ، وتستخدم حصيلتها في تغطية النفقات العامة من ناحية ، وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها من الأغراض التي تنشد الدولة تحقيقها من ناحية أخرى ، والتي سبقت الإشارة إليها .

والضريبة بذلك المعنى ، هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يتحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية للسلطة العامة ، ودون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية ،بحيث تأتي الضريبة معبرة عن السلام الاجتماعي الذي يتمثل في مجال الضريبة على وضع جانب من نشاط المواطنين في خدمة الجماعة وفقاً لقدرات كل منهم وبشرط توافر موافقة السلطة التشريعية (السلطة النيابية) على وجوب فرضها وهو ما يعبر عنه بمبدأ الرضا بالضريبة.[١]

وليس بخاف أن جمهور الممولين يؤدون الضرائب لتستعين الدولة بحصيلتها على تغطية النفقات العامة التي يعود عليهم من وراء إنفاقها بعض النفع ، فإذا شعر الممول أن المال الذي يؤخذ منه لا يخصص لتحقيق هذا الهدف بل يضيع جزء منه وهو في سبيله إلى الخزانة العامة على موظفي الإدارة المالية أدى ذلك إلى استيائه وتذمره ، ولن يلبث أن يحمل لواء العصيان ، ويتهرب من دفع الضريبة مستقبلاً. [٢]

---

(١) د./ زين العابدين بدوي ناصر – د./ السيد عطية عبدالواحد ، محاضرات في الضريبة الموحدة ، ص ٥ ، ط: دار النهضة العربية ١٩٩٤م/١٩٩٥م ، د./ السيد عبدالمولى ، المالية العامة – دراسة للاقتصاد العام ، ص ٣٠٤ ، مطبعة جامعة القاهرة ١٩٨٦م ، د./ علي لطفي ، اقتصاديات المالية العامة ، ص ٩٤ ، مطبعة عين شمس – القاهرة ١٩٨٦م ، د./ رفعت المحجوب ، المالية العامة ، ص ٣٠ ، ط: دار النهضة العربية ١٩٧٥م.

(٢) لمزيد من التفاصيل راجع: د./ زين العابدين بدوى ناصر – مبادئ علم المالية العامة – ص ١٩٨، د./ زكريا محمد بيومي – المالية العامة ص ٢٤٦ ، د./ علي لطفي – اقتصاديات المالية العامة –ص ٩٦ ، د./ السيد عبدالمولى – المالية العامة – دراسة للاقتصاد العام –ص ٣٦٤، د./ محمد فؤاد إبراهيم – مبادئ علم المالية العامة – ص ٢٦٧ وما بعدها.

ومن المعلوم أن الهدف المالي للضريبة – أي حصول الدولة على حصيلة ضريبية تمكنها من مواجهة نفقاتها العامة المتزايدة – أحد الأهداف المشروعة لفرض الضريبة ، بيد أن الطاقة الضريبية الفردية والقومية تحد كثيراً من نطاق هذا الهدف ، إذ يجب أن تظل الضريبة في إطار ونطاق الطاقة الضريبية أو المقدرة التكليفية للفرد والمجتمع ،وإلا تحولت الضريبة من كونها وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة ، إلى كونها أداة للجباية ، وقد جرى قضاء المحكمة الدستورية العليا في تناوله لأغراض فرض الضريبة بأن:

١. يقع فرض الضريبة مخالفاً للدستور كلما كان معدلها ، وأحوال فرضها ، وتحديد وعائها ، مناقضاً للأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها مجاوزاً للأغراض المقصودة منها. (١)

٢. ليس ثمة مصلحة مشروعة ترتجى من وراء إقرار تنظيم تشريعي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة ، من خلال تقرير ضريبة تفتقر إلى قوالبها الشكلية أو لا تتوافر في أركانها ودوافعها الأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها ، وذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفاً يحميه الدستور ، بل يتعين أن تكون هذه الجباية وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه. (٢)

٣. الضرائب بوجه عام ينبغي ألا يكون مجرد الجباية هدفها ، بل يتعين ألا تعوق الاستثمار ، وأن تكون حافزاً للادخار ، كافلة للعدالة الاجتماعية ،فلا يصح أن تكون عبئاً غير مقبول ، ولا تخالطها عشوائية تفقدها مبرراتها. (٣)

٤. المحكمة الدستورية العليا في مجال رقابتها القضائية على دستورية القوانين الضريبية قد بسطت رقابتها وولايتها على غاية أو غرض المشرع من فرض الضريبة وعلى وسيلتها إلى ذلك ، بما يحقق مشروعية الغاية والوسيلة معاً.

والحديث عن الضرائب هو حديث عن واحد من أخطر القضايا في الفكر السياسي والاقتصادي ، فهي ليست مجرد مورد للخزانة العامة ، بل إنها الأساس في

---

(١) مجموعة الأحكام التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا – ج٥ / مجلد ٢ ص ٣٤١.

(٢) المرجع السابق – ص ٣٣٥.

(٣) حكم المحكمة الدستورية العليا ففي القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية دستورية –جلسة ١٩٩٣/١٢/٦ – الجريدة الرسمية – العدد ٥١ في ١٩٩٣/١٢/٢٣.

تحديد دور الدولة وحدوده ، ومكانة الفرد ومسئوليته تجاه مجتمعه ، فضلاً عن أنها كثيراً ما كانت بالإضافة إلى النفقات العامة – أداة أساسية من أدوات السياسة الاقتصادية.

فالدولة في جوهرها هي السلطة أي الحق في استخدام وسائل القهر المشروع لإلزام الفرد بقواعد السلوك من ناحية ، مع واجب الطاعة والانصياع من ناحية أخرى ، واستخدام السلطة بهذا الشكل يتطلب توفير الموارد المالية المناسبة للإنفاق على عمال الدولة وموظفيها لأداء الخدمات العامة وضمان احترام قرارات وأوامر السلطة. [١]

(١) د./ حازم الببلاوي – الضرائب بين الجباية والإدارة المالية – جريدة الأهرام – عدد ١٩٩٣/٩/١.

المبحث الأول

أهم الأسباب المؤدية إلى ضعف الوعي بمالية الدولة

وفيه مطلبان :

- المطلب الأول: عدم اقتناع الممول بمشروعية الأعباء العامة وسلامة النفقات العامة.
- المطلب الثاني: قلة أوجه الإعفاءات التي تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية .

المطلب الأول

عدم اقتناع الممول بمشروعية الأعباء العامة وسلامة النفقات العامة

من الأهمية بمكان التأكيد على أن وجود الدولة ومشروعيتها يتوقف إلى حد بعيد على سلامة الإيرادات العامة ومشروعيتها ، فالدولة في نهاية الأمر ما توفره للمواطن من خدمات ومنافع ، وهى لا تتمكن من ذلك إلا بقدر ما يتوافر لها من موارد مالية ، وهذه الموارد المالية إنما هي في حقيقتها أموال مجموع الأفراد يتم استقطاعها من ثرواتهم أو من مدخراتهم لتتمكن الحكومة أو من بيده السلطة من تقديم ما يتوجب عليها من خدمات للأفراد .

ومن هنا كان من الضروري أن يتوافر الاقتناع في معقولية ما يفرض عليهم من أعباء من ناحية ، وفى جدوى ما يتم استخدامه من هذه الموارد المالية على مختلف أوجه الإنفاق العام من ناحية أخرى. وبقدر ما يتوافر من ثقة واقتناع بقدر ما يتوافر للدولة ونشاطها من مشروعية وقبول عام.

ولم يكن من الغريب ، والحال كذلك ، أن يكون تطور نظم الحكم إلى أشكال الديمقراطية وتوافر الاقتناع والقبول العام للسلطة وثيق الصلة بتطور أساليب فرض الضرائب واستخدامها ، فقد كانت بداية المطالبات بالديمقراطية والمشاركة في الحكم المطالبة بألا تفرض ضرائب بدون موافقة الشعب أو ممثليه في البرلمان مما أدى إلى قيام المجالس النيابية ، وهو الأمر الذي عرف بأنه: "لا ضرائب بدون تمثيل No taxation without representation.

ولم يقتصر الأمر على ضرورة الموافقة الشعبية على فرض الضرائب ، بل لابد وأن تتم المراقبة أيضاً على الإنفاق العام ، ومن هنا أصبحت الموازنة العامة

تفرض بقانون ، كما تعرض على المجالس النيابية الحسابات الختامية للتأكد من سلامة الالتزام بما ارتاه ممثلي الشعب. [١]

والمشروعيةlegitimacy ليست مجرد توافر الشرعية legality الشكلية بمراعاة القواعد القانونية والدستورية الشكلية ، بل هي في نهاية الأمر قضية اجتماعية تتحقق بتوافر الإقناع العام لدى المواطنين بسلامة أساليب فرض الأعباء العامة المالية وأشكال الإنفاق العام ، فإذا لم يتوافر هذا الاقتناع العام فلا مشروعية للنظام المالي وإن توافرت الشروط الشكلية للشرعية القانونية.

ولا يقتصر أثر الاقتناع العام بمشروعية الأعباء العامة وسلامة النفقات – لا يقتصر أثر ذلك على حفز الأفراد والمشروعات على الاستثمار ودفع النشاط الاقتصادي – بل له أثر بالغ الأهمية في الشعور بالانتماء والحرص على المال العام ،فمن الملاحظات المعروفة ،أنه في الدول التي يقتنع فيها الأفراد بسلامة وعدالة نظام الضرائب والنفقات ، يزداد حرص الأفراد –في نفس الوقت –على حماية المال العام وتقل فيه جرائم التهرب من الضرائب ،أو تبديد واختلاس الأموال العامة ، ويحدث العكس عندما تفتقد الثقة في سلامة نظامهم المالي فتهدر أو تستباح الأموال العامة ، كما يكثر التهرب من دفع الأعباء العامة.

أهم الآثار المترتبة على عدم مشروعية الأعباء العامة:

أحياناً تفتقد الأعباء العامة –الضرائب– توافر المشروعية مما يوجب الحكم بعدم دستوريتها ، وهناك حالات كثيرة قضت فيها المحكمة الدستورية العليا بعدم مشروعية الضريبة ومن هذه الحالات:

١. الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة ٣ مكرر [٢] والمادة ٣ مكرر [٣] من القانون ١٠٧ لسنة ١٩٧٦ بإنشاء صندوق تمويل مشروعات الإسكان

([١]) د./ حازم الببلاوي – دور الدولة في الاقتصاد – ص ٨٩/٩٠ – ط الهيئة المصرية العامة للكتاب ١٩٩٩.

([٢]) الفقرة الأولى من المادة ٣ مكرر من القانون ١٠٧ لسنة ١٩٧٦ والمضافة إليه بموجب القانون ٣٤ لسنة ١٩٧٨ تنص على أن تفرض على الأراضي الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن في المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه ومجارى وكهرباء ، والتي لا تخضع للضريبة على العقارات المبنية أو الضريبة على الأطيان الزراعية ، ضريبة سنوية قدرها ٢% من قيمة الأرض الفضاء.

([٣]) ونص هذه المادة : " يتم تحديد قيمة الأراضي الفضاء الخاضعة لأحكام هذا القانون على أساس القيمة الواردة بالعقود المسجلة وإذا لم توجد عقود مسجلة يتم تحديد هذه القيمة على أساس تقدير مصلحة=

الاقتصادي المعدل بالقانونين ٣٤ لسنة ١٩٧٨ و ١٣ لسنة ١٩٨٤ فيما قررته من فرض ضريبة سنوية على الأرض الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن في المناطق المتصلة بالمرافق.

٢. الحكم بعدم دستورية القانون ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على مرتبات المصريين العاملين بالخارج [١] ولقد نعت المحكمة على القانون المذكور والمقضي بعدم دستوريته بأنه يخالف أحكام المادة ٤ [٢] ، ٣٨ [٣] ، ٤٠ [٤] ، ٦١ [٥] ، ١١٩ [٦] ، من الدستور المصري الدائم لسنة ١٩٧١م .[٧]

=الضرائب لعناصر التركة إذا كان من بين عناصرها أرض فضاء وذلك مالم تمض على التقدير أو التسجيل خمس سنوات على استحقاق الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون ، على أن تزاد قيمة الأرض بواقع ٧% سنوياً من أول السنة التالية لتاريخ التقدير أو التسجيل حتى نهاية السنة السابقة مباشرة على استحقاق الضريبة. وفى الحالات التي لا تسرى عليها أحكام الفقرة السابقة يكون تقدير قيمة الأرض الفضاء وفقاً لثمن المثل في عام ١٩٧٤ ، مع زيادة سنوية مقدارها ٧% منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة السابقة مباشرة على استحقاق الضريبة".

(١) نظم المقنن المصري الضريبة على الدخل الناتج عن العمل للعاملين المصريين في الخارج من خلال قانونين رئيسيين هما:

– القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ والذي نشر بالجريدة الرسمية العدد ٢٩ تابع (أ) في ١٩٨٩/٧/٢٠ المقضي بعدم دستوريته في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية دستورية.

– القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ المنشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٤ مكرر فى ١٩٩٤/٦/١٨ والمعمول به حالياً.

(٢) ومضمونها " الأساس الاقتصادي لجمهورية مصر العربية هو النظام الاشتراكي الديمقراطي القائم على الكفاية والعدل ، بما يحول دون الاستغلال ، ويؤدى إلى تقريب الفوارق بين الدخول ، ويكفل عدالة توزيع الأعباء والتكاليف العامة".

(٣) ومضمونها " يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية"

(٤) ومضمونها "المواطنون لدى القانون سواء ، وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة لا تمييز بينهم فى ذلك"

(٥) ومضمونها " أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون"

(٦) ومضمونها " إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة من القانون"

(٧) لمزيد من التفاصيل أنظر: د./ عطية عبدالحليم–صقر الآثار المالية والاقتصاد المترتبة على الأحكام الدستورية فى مجال الضرائب–ص ٨٢ وما بعدها.

وفى هذا الصدد قررت المحكمة الدستورية العليا الكثير من الأحكام والمبادئ ، ومن ذلك:

١. جرى قضاء المحكمة الدستورية العليا بأن فرض الضريبة يقع مخالفاً للدستور كلما كان معدلها وأحوال فرضها وتحديد وعائها مناقضاً للأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها مجاوزاً الأغراض المقصودة منها ، ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة" [١]

٢. إن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من سيادة ، وقد ارتبط فرض الضرائب من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية ، لما ينطو عليه من تحميل المكلفين بها بأعباء مالية تقتطع من ثرواتهم ، مما يتعين معه تقريرها بموازين دقيقة ولضرورة تقتضيها ، لذلك توضع في الدستور عادة قاعدة تضبط فرض الضرائب ،مفادها أن: "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون"..[٢] وإنه وإن صح أن تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة ،إلا أنه لا يجوز أن تفرض الضريبة ويحدد وعائها بما يؤدى إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية ، أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة ، فما لذلك الغرض شرعت الضريبة ، وما قصد الدستور أن تؤدي الضريبة في نهاية مطافها إلى أن يفقد المواطن رأس المال المحمل بعبئها ، ليؤول تنفيذها في النهاية إلى فقدان وعائها أو الانتقاص الجسيم منه ، ومن أجل ذلك كان الدخل – باعتباره من طبيعة متجددة ودورية – هو الذي يشكل –على اختلاف مصادره – الوعاء الأساسي للضريبة ،إذ هو التعبير الرئيسي عن المقدرة التكليفية للممول ، بينما يشكل رأس المال وعاءً تكميلياً للضرائب ، لا يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناءً ولمرة واحدة ، أو لفترة محدودة ، بحيث لا تؤدي الضريبة بوعائها كلياً ، أو تمتص جانباً جسيماً منه ، وقد يرى المشرع أحياناً فرض ضريبة على رأس مال يغل دخلاً ، ويراعى أن يتم الوفاء بهذه الضريبة من دخل رأس المال الخاضع للضريبة ، أما فرض ضريبة على رأس

([١]) راجع :حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥ لسنة ١٠ قضائية –جلسة ١٩ يونية ١٩٩٣.

[٢]) من دستور ١٩٧١ والمادة ٢٦ من دستور ٢٠١٢ والمادة ٣٨ من دستور ٢٠١٤م.

مال لا يغل دخلاً وبطريقة دورية متجددة ، ولفترة غير محدودة مع زيادة حكمية مفترضة في قيمة رأس المال تؤدى إلى زيادة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه ، فإنه ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص المادة ٣٤ من الدستور ، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية التي نصت المادة ٣٨ من الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسها ..." [١]

هذا ويرتب الحكم بعدم دستورية الضرائب الكثير من الآثار السلبية وأهمها:-

١. التأثير السلبي الذي يقع على الخزانة العامة ، ليس فقط من حرمانها من الحصيلة الضريبية التي كان من المقرر جبايتها من نوع الضريبة المقضي بعدم دستورية النص القانوني الذي تفرض بمقتضاه ، وإنما أيضاً من جراء مطالبتها برد ما سبق لها تحصيله بموجب هذا النص غير الدستوري ، ويتفاقم الأمر في الأثر السلبي الأخير في حالة ما إذا طبق النص غير الدستوري لسنوات طويلة قبل الحكم بعدم دستوريته ، حيث يزيد حجم المطالبة الواقع على الخزانة العامة بزيادة سنوات تطبيق النص المشار إليه ، أي الفترة الزمنية الواقعة بين إصدار النص أو القانون وبين الحكم بعدم دستوريته ، وتطبيقاً لذلك فإن الخزانة المصرية قد خسرت من جراء الحكم بعدم دستورية القانون ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على مرتبات المصريين العاملين بالخارج حصيلة هذه الضريبة لمدة مائة وسبع وسبعون يوماً وهى المدة الواقعة بين اليوم التالي لنشر الحكم بعدم دستورية هذه الضريبة في الجريدة الرسمية في ١٩٩٣/١٢/٢٤ واليوم التالي لإصدار القانون الجديد في ١٩٩٤/٦/١٨ على حين أن الخزانة قد شغلت ذمتها برد ما حصلته من هذه الضريبة لمدة تقترب من أربع سنوات ونصف وهى الفترة التي طبق فيها القانون المقضي بعدم دستوريته .. وهو أمر في غاية الإزعاج لمصلحة الضرائب[٢]

٢. التأثير الآني على برنامج تنفيذ الميزانية العامة للسنة التي صدر خلالها الحكم الدستوري ، والتأثير المرحلي على برامج الإنفاق العام للدولة ، فإنه إذا كانت الموازنة العامة للدولة توضع في صورة أرقام متوقعة لحجم إيرادات الدولة

---

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا السابق.

(٢) د./ عطية عبدالحليم صقر – مرجع سابق – ص ٢٣٩.

ونفقاتها العامة خلال سنة مقبلة ، مع توجيه حصيلة كل إيراد عام لتغطية جوانب إنفاق معينة ، ولم يكن يدور في ذهن واضع الميزانية عند تقدير الحصيلة الضريبية المتوقعة خلال العام القادم أن المحكمة الدستورية سوف تقضى بعدم دستورية بعض أنواع الضريبة التي وضعت حصيلتها في الاعتبار عند وضع الميزانية ، وأن الحكم الصادر من المحكمة سوف يترتب على تطبيقه منع حصيلة هذه الضريبة إضافة إلى رد ما سبق تحصيله من الممولين ومن ثم يجب على واضع الميزانية تدبير الاعتماد المالي البديل لما توقف تحصيله من ضريبة ، ولما تطالب به الخزانة العامة من رده للمولين عن السنوات التي تم فيها تحصيل هذه الضريبة ، وقد ينعكس ذلك على برامج الإنفاق العام للدولة للسنة المالية الحالية أو لعدة سنوات مقبلة ، خاصة إذا كانت الطاقة الضريبية القومية لا تحتمل فرض ضرائب جديدة.

٣. التأثير السلبي على برنامج عمل مصلحة الضرائب ، حيث إنه بمجرد نشر الحكم بعدم دستورية ضريبة معينة في الجريدة الرسمية يجب على مصلحة الضرائب أن توقف فوراً إجراءات الربط والتحصيل لهذه الضريبة ، وأن تبدأ في النظر في رد ما دفعه إليها ممولو هذه الضريبة ، وبالقطع فإن هذا الوضع غير المستقر في التشريعات الضريبية ينعكس سلباً على العمل والأداء داخل مصلحة الضرائب. [١]

ومع ذلك فإن الحكم بعدم دستورية بعض المسائل الضريبية يرتب الكثير من الآثار الإيجابية والتي أهمها:

١) طمأنة أصحاب رءوس الأموال على ملكيتهم الخاصة.

٢) خلق مناخ لتوفير الثقة أمام المستثمرين في قانون الضريبة ، فكلما كانت القوانين الضريبية غير مأمونة الجانب ، كلما هربت رءوس الأموال إلى حيث تجد الأمان لها ، وبالعكس إذا كانت تلك القوانين مأمونة الجانب فإن احتمال زيادة رؤوس الأموال المستثمرة هو الغالب.

---

(١) المرجع السابق.

ومن ثم رقابة القضاء على القوانين الضريبية يساعد بقدر لا بأس في توفير الطمأنينة وتثبيت الثقة بين قطاع المستثمرين وأصحاب الأموال مما يعود أثرة على تحسن الحالة الاقتصادية ثم زيادة الحصيلة الضريبية مستقبلاً .

المطلب الثاني

قلة أوجه الإعفاءات التي تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية

من شأن الإعفاءات الضريبية التي تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي زيادة الوعي بمالية الدولة ،وأثرها في تحقيق أكبر منفعة ممكنة لأكبر عدد ممكن من المواطنين بلا عنت أو إرهاق ، يظهر ذلك جليا في اقتصاديات الدول التي تتمتع بشفافية نظامها المالي وزيادة وجوه الرقابة والمساءلة والمحاسبة .

وتتحدد أهم وجوه الإعفاء فيما يلي:

أ- إعفاء الحد الأدنى من المعيشة: Subsistence level

تدل الدراسة المقارنة لتشريعات الضرائب على أن المقنن(المشرع)في جميع الدول يراعى عند فرض الضريبة إعفاء جزء من دخل كل فرد يسمح له بالحصول على ما يلزمه من الحاجات الأساسية لضمان تحقيق الحد الأدنى من المعيشة أو حد الكفاف، والواقع أن هذا الإعفاء يستند إلى مبدأ "المقدرة على الدفع" فلا يجوز إلزام أي فرد في المجتمع بالإسهام في أعباء النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه ولأسرته مقومات الحياة الأساسية من سلع وخدمات.

ويبرر الاقتصاديون وكتاب المالية العامة هذا الإعفاء بما يلي: [1]

١- إذا لم ينص القانون على إعفاء الحد الأدنى للمعيشة ستضطر الدولة إلى مساعدة أصحاب الدخول الضعيفة بتقرير الإعانات لهم ، وكأنها بذلك ترد لهم ما سبق أن أخذته منهم.

٢- أن أصحاب الدخول الصغيرة يخضعون للضرائب غير المباشرة التي تكون مفروضة على بعض السلع الضرورية المنتجة محلياً (رسم إنتاج) أو المستوردة

---

(١) أنظر: د./ على لطفي – اقتصاديات المالية العامة – ص ١٢٩ وما بعدها ، د./ زين العابدين ناصر – مبادئ علم المالية العامة – ص١١٢ وما بعدها ، د./ زكريا بيومي – الوجيز في المالية العامة – ص ٢٤٦ وما بعدها. ، د./ عاطف صدقي – مبادئ المالية العامة –ص٢٥٧ وما بعدها.

من الخارج (رسم وارد) لذلك فإن مبادئ العدالة الضريبية تقضى بإعفاء هؤلاء الأفراد من الضرائب المباشرة والاكتفاء بما يدفعونه من ضرائب غير مباشرة.

٣- يستدعى تحصيل الضريبة المفروضة على الدخول الصغيرة نفقات عالية تستنفذ جزءاً كبيراً من حصيلتها ، وفى بعض الأحيان تلتهم الحصيلة بأكملها ، فإذا قررت الدولة مثل هذه الضريبة فكأنها تأخذ من دافعيها لتنفق على محصليها ، وفى ذلك إسراف لا يتفق وقواعد الضرائب ومنها قاعدة الاقتصاد.

والواقع أن تحديد الحد الأدنى للمعيشة تكتنفه بعض الصعوبات لأن هذا الحد يتفاوت بين الأفراد رغم حصولهم على نفس الدخل ، وذلك لاختلاف طرائق معيشتهم ، وعدد أفراد الأسرة ، واختلاف التقاليد والعادات وغير ذلك ، ولكن على الرغم من ذلك تحدد كل دولة الحد الأدنى للمعيشة مستعينة في ذلك ببعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية. (١)

ومن أهم ما يجب أن يراعيه القانون الضريبي في هذا المجال هو : عدم استمرار الإعفاء جامداً ،أي وقوفه عند حد معين بصفة مستمرة ، ذلك لأن نفقات المعيشة ليست ثابتة ،بل تتغير نتيجة لتغير مستويات أسعار سلع الاستهلاك الأساسية ، لذلك ينبغي على السلطة المختصة بوضع القانون ، إعادة النظر في إعفاء الحد الأدنى للمعيشة مستعيناً بالرقم القياسي لنفقة المعيشة ، وتطبيقاً لذلك ينبغي أن يزداد حد الإعفاء عندما يرتفع الرقم القياسي لنفقة المعيشة ، كما ينبغي أن يهبط حد الإعفاء عندما ينخفض الرقم القياسي لنفقة المعيشة.

ب- إعفاء نتيجة تزايد الأعباء العائلية: Family Responsibility

لا شك أن مقدرة الأفراد على دفع الضرائب تتأثر بالأعباء العائلية التي تقع على عاتق كل منهم ، فمن يعول أربعة أشخاص مثلاً لا يستطيع أن يتحمل من الضرائب ما يمكن أن يتحمله شخص أعزب يحصل على نفس الدخل ، ولذلك فإن العدالة الضريبية تقتضى إعفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة وذلك بالنسبة لبعض الممولين الذين يكونون مثقلين بأعباء مالية زائدة عن أمثالهم، وهو ما يتوافر في الأعباء العائلية الزائدة ، كالأسرة كثيرة العدد .

(١)د./ على لطفي – مرجع سابق – ص١٣٠.

وإذا كان الهدف الأساسي من الإعفاء نتيجة تزايد الأعباء العائلية هو تحقيق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية ، فقد يكون الهدف منه كذلك ،التشجيع على زيادة النسل [1] وفي هذه الحالة يمنح الإعفاء للمواطنين دون الأجانب ويكون بنسبة عدد الأطفال أو بنسبة أكبر من ذلك.

والواقع كما تدل على ذلك التجارب التي أجريت في بعض الدول الأوربية – ولا سيما فرنسا وإيطاليا وألمانيا – أن استخدام الإعفاء الضريبي لتحقيق هذا الغرض لا يؤدى إلى النتائج المرجوة وذلك لسببين:

١– أن صاحب الأسرة لا يشعر بأهمية الإعفاء ، ولا يستطيع أن يقدر قيمته تقديراً صحيحاً.

٢– أن معدل الخصوبة يتأثر بعوامل أخرى أكثر عمقاً وأكثر أهمية من الإعفاء الضريبي.

ج– إعفاء تكاليف الحصول على الدخل:

تجب التفرقة بين استعمالات الدخل وتكاليف الحصول عليه ، فعندما يحصل الفرد على دخله يقوم بإنفاقه للحصول على ما يلزمه من سلع وخدمات ، وقد يدخر جزءاً منها وهذه كلها استعمالات للدخل ، ومنها كذلك الضريبة التي يدفعها الممول ، أما التكاليف فهي المبالغ التي ينفقها الفرد في سبيل الحصول على دخله.

ولا شك أن هذه التكاليف تخصم من الربح أو الدخل الإجمالي الذي يحصل عليه الممول ، ولا تفرض الضريبة إلا على الصافي الذي ينتهي بعد ذلك. [2]

ومن أهم الإعفاءات التي تقرها القوانين الضريبية ، إعفاء أعباء الديون ، فمثلاً إذا قام صاحب المشروع بالاقتراض لدعم مشروعه وتوسيع نشاطه ، فإن سداد القرض وفوائده تعتبر من التكاليف الواجب خصمها من ربح الممول قبل خضوعه للضريبة ، ومن البديهي أن هذه السياسات تؤدي إلى زيادة الثقة في مالية الدولة ،ومن ثم العمل على الوفاء بالالتزامات المالية العامة الثابتة في ذمة الممول تجاه الدولة .

---

(1) تعمد الدول إلى تشجيع النسل عندما يكون معدل التوالد الصافي منخفضاً أي دون الواحد الصحيح أو عندما تواجهها ظروف سياسية وحربية خاصة تستدعى ذلك.

(2) د./ على لطفي – المرجع السابق – ص١٣٣.

ولأهمية للإعفاءات من الوظائف المالية أو الضرائب في نفوس الممولين فإن الفقه الإسلامي الحنيف قد وضع قاعدة في الإعفاءات شاملة لضبطها بما يناسب ظروف الممول وحقوق الدولة : مضمونها : (أن كل مال مشغول بالحاجة الأصلية للإنسان لا زكاة فيه) وبهذا يظل المال معفي من الخضوع للزكاة طالما كان صاحبه يحتاجه لقضاء حاجته الأصلية كالمأكل والمشرب والملبس والمسكن والتعليم والصحة وغيرها ، وهذا من شأنه اطمئنان أصحاب الأموال ووثوقهم في إدارة الأموال العامة ومن ثم يحملهم هذا التوجه إلى عدم التهرب من أداء ما هو مفروض عليهم من وظائف مالية ، ومن ثم فإن القياس يقتضي الأخذ بهذه القاعدة أيضاً فيما يتعلق ببقية الوظائف المالية كالضرائب وغيرها.

المبحث الثاني

أهم مظاهر غياب الوعي المالي في المجال الضريبي

تتعدد هذه المظاهر وتتباين في آثارها على مالية الدولة،لكنها من المؤكد من أهم العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية ،وما يصطحبها من عجز الموازنة العامة،وعدم قدرتها على تمويل النفقات العامة ،ومن ثم ليس بالإمكان –حينئذ–غلق باب الاستدانة أو فرض ضرائب جديدة ،أو رفع الضرائب الموجودة بالفعل ،أو اللجوء إلى ما يسمى بالتمويل التضخمي .

وبما أن الضريبة تشكل عبئاً على الممول ، فإنه يعمل على مقاومتها ، وذلك إما بالتخلص منها ، وإما بإلقاء عبئها على شخص آخر.

ويقصد بالتخلص من الضريبة أن يتمكن المكلف قانوناً بأدائها من عدم دفعها، بطريقة أو بأخرى دون أن يلقى عبأها على شخص آخر.

ويكون التخلص من الضريبة على نوعين:

أولها: تخلص مشروع لا يتم على خلاف أحكام القانون ، وهو ما يسمى "بتجنب الضريبة".

وثانيها: تخلص غير مشروع ، يتم على خلاف أحكام القانون ، وهو ما يسمى "بالتهرب الضريبي" ، وهي ظاهرة خطيرة من شأنها تحقيق نتائج سيئة ضارة بالاقتصاد.

ومن هذا يعلم: أن أداء الضريبة علاقة بين المكلف أو الممول وبين الدولة ، هي التي تسنها ، وهي التي تطالب بها ، وهي التي تحدد النسبة الواجبة، وهي التي تملك أن تنقصها ، أو تتنازل عن جزء منها لظرف معين ، ولسبب خاص أو على الدوام ، بل تملك إلغاء ضريبة ما ، أو الضرائب كلها إن شاءت ، فإذا أهملت أو تأخرت في المطالبة بالضريبة فلا لوم على المكلف ، ولا يطلب منه شيء.

وتتمة للفائدة يمكن الإشارة إلى أمرين من الخطورة بمكان في مجال الدراسة موضوع البحث ،وهما:

١- التهرب الضريبي.

٢- التجنب الضريبي.

وبيان ذلك في مطلبين:

المطلب الأول

التهرب الضريبي وآثاره العامة

من الثابت أن الضريبة تصيب الإنسان في شيء محبب إليه ، وهو المال ، ولهذا يحاول كثيرون التهرب منها بأساليب شتى ، حتى الذين يتحلون بخلق الأمانة في معاملة الأشخاص الطبيعيين ، كثيراً ما يتجردون من هذه الصفة في معاملة الحكومة وهى شخص معنوي غير محسوس .

والتهرب الضريبي (Fwtedevant limpet) عبارة عن عدم قيام الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة بالوفاء بها ، بالمخالفة لنصوص قوانين الضرائب ، ودون أن ينقل عبأها إلى الغير ، مستعيناً في ذلك بوسائل وطرق احتيالية تنطوي على غش يهدف إلى التهرب الضريبي من خلال ما يعرف "بالغش الضريبي"[1] وإتماماً للفائدة يمكن تقسيم هذا المطلب إلى فروع :

الفرع الأول

أسباب التهرب الضريبي وأساليبه

أولا: أسباب التهرب :

أسباب التهرب كثيرة ، يرجع معظمها إلى عوامل نفسية متعددة ، كحب الممول أن يبقى ماله بين يديه ، أو لاعتقاده أن الدولة تطلب منه أكثر مما تعطيه ، أو لأن بعض الناس يتهربون من الضريبة فيفعل مثلهم لتكون هناك مساواة بينهم ، أو لأنه يعوض بالتهرب من ضريبة معينة ما تحمله ظلماً في ضريبة أخرى ، إلى غير ذلك من الأسباب.

ويتسع نطاق التهرب كلما كانت الضريبة ثقيلة ، ولم تتوفر قناعة للمكلفين بعدالتها من ناحية، أو لم يطمئنوا إلى حسن إنفاقها من جهة أخرى. [2]

([1]) لمزيد من التفاصيل راجع:

–د./ جمال فوزي شمس – ظاهرة التهرب الضريبي – مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها – رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة عين شمس ١٩٨٣.

– د./ عاطف صدقي – مبادئ المالية العامة – ص٤٢٨ – ٤٤٧ – ط دار النهضة العربية ١٩٧٢.

– د./ محمد دويدار – دراسات في الاقتصاد المالي – ص٢٢٩ – منشأة المعارف بالإسكندرية.

([2]) د./ عبدالحكيم الرفاعي – د./ حسن خلاف – مبادئ النظرية العامة للضريبة – ط مكتبة النهضة المصرية ، د./ على لطفي – اقتصاديات المالية العامة – مرجع سابق ص ١٠٢.

ثانيا: أساليب التهرب:

ويأخذ التهرب –في الحياة العملية –وسائل شتى: فقد يعمد الممول إلى ما في قانون الضرائب من ثغرات ، فينفذ منها إلى غرضه ، وهذا ما يطلق عليه "التهرب المشروع" أي الذي لا يقع صاحبه تحت طائلة القانون ، وقد يكون التهرب بتقديم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة ، ليتم تقدير الضريبة على أساسه ، وقد يكون بالامتناع عن تقديم هذا الإقرار ، أملاً في أن يهمله رجال الإدارة أو أن تكون مطالبته بضريبة أقل مما يجب أن يجبى منه ، وقد يكون بتقدير استهلاك الآلات بأكثر من قيمتها ، وقد يكون بإخفاء الشخص المادة الخاضعة للضريبة. (١)

ويمكن باختصار ذكر بعض صور التهرب الضريبي التي يكشف عنها ما هو مشاهد في الواقع العملي:

١) في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بخدمتها.

- عدم إمساك الممول بدفاتر مطلقاً أو إمساك دفاتر فعلاً والامتناع عن تقديمها.
- إنشاء أنواع متعددة من الدفاتر يمثل بعضها المركز المالي الحقيقي للمنشأة يقوم الممول بإخفائه وتقديم الدفاتر التي لا تبين حقيقة المركز المالي للمنشأة.
- تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة بصورة مبالغ فيها.
- عدم ممارسة النشاط في مركز أعمال محدد (كما في حالات السمسرة والمقاولات).
- إدخال شركاء صوريين لتفتيت الأرباح ، وتقسيم الشركة إلى عدة شركات فرعية بهدف التهرب من الضريبة التصاعدية على الأرباح.
- تحويل الممول لأمواله الضامنة للوفاء بالضرائب المستحقة عليه إلى الخارج.
- تصفية المنشأة أو التنازل عنها للغير قبل المحاسبة الضريبية ، ثم مزاولة النشاط نفسه أو نشاط آخر في دائرة اختصاص مأمورية ضرائب أخرى.

٢) بالنسبة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية:

- قيد الأتعاب بأقل من قيمتها.
- عدم إعطاء إيصالات بجميع المبالغ المحصلة.

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر: د./ أحمد جامع – فن المالية العامة – مرجع سابق ص٢٤٨. ، د./ عاطف صدقي – مبادئ المالية العامة – مرجع سابق –ص ٤٤٠.

- تضخيم المصروفات وذلك بإضافة مصروفات وهمية أو مصروفات مبالغ فيها مؤيدة بمستندات غير حقيقية.

٣) بالنسبة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة:

- عدم الإبلاغ عن إيرادات القيم المالية الأجنبية الخاضعة للضريبة والتي يحصل عليها المصريون.
- عدم ذكر سعر الفائدة في العقود المبرمة مع المدينين ، أو ذكر سعر فائدة يقل عن القيمة الحقيقية.
- العقود الشفوية.

٤) بالنسبة للضريبة على إيرادات الثروة العقارية:

- تفتيت الملكية بتوزيعها على أبناء الممول وزوجه بقصد الدخول في حدود الإعفاء.
- عدم الإبلاغ عن المباني والتلاعب في قيمتها الإيجارية.

الفرع الثاني

الآثار المالية للتهرب الضريبي

١) الإضرار بالخزانة العامة للدولة ، حيث تقل حصيلة الضرائب ، وهو ما يؤدى إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة ، الأمر الذي يدفعها إلى العمل على تدبير موارد جديدة ،قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب الموجودة ، وهو ما يؤدى إلى زيادة العبء على الممولين الملتزمين قانوناً ، الذين لم يتهربوا من دفع الضريبة.

٢) من شأن نقص حصيلة الضرائب نتيجة التهرب دفع الحكومة إلى الاقتراض أو الإصدار النقدي الجديد بما قد يصاحبهما من مخاطر ، نتيجة لما قد يؤديان إليه من تضخم ، واكتواء المجتمع بلهيب ارتفاع الأسعار ، بالإضافة إلى ما يصاحب القروض الخارجية من ضغوط سياسية قد تهدد الاستقلال السياسي والاقتصادي للدولة. هذا فضلاً عما يؤدى إليه التمويل بالعجز من إخلال بقواعد العدالة

الاجتماعية ، وتحميل أصحاب الدخول الثابتة والمحدودة بمزيد من العبء نتيجة التضخم وارتفاع الأسعار. [1]

٣) قد تتحمل الدولة في سبيل مكافحة التهرب الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات العامة التي تعود بالنفع على عموم المواطنين.

الفرع الثالث

أهم الآثار الاقتصادية لظاهرة التهرب الضريبي: (٢)

١) يعتبر التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية –لا سيما– بالنسبة للدول الآخذة في النمو ، ومن ثم فإن النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدى إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية ، كما يؤدى إلى إضعاف فاعلية الضريبة كأداة مالية لتوجيه النشاط الاقتصادي إلى المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية وتحقيق العدالة في توزيع الدخول وتقليل الفوارق بين الطبقات وكبح جماح الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب عملية التنمية.

٢) يؤدى تفشى التهرب وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد والأموال إلى هذا النشاط ، وقد لا يكون ذلك النشاط مفيداً بالنسبة للمجتمع ، ومع ذلك يتجه الأفراد للاستثمار فيه نظراً لما يتميز به من إمكانية التهرب من الضريبة في هذا النشاط.

٣) يؤدى التهرب الضريبي إلى الإخلال بشروط المنافسة بين المشروعات ، حيث تكون الفرصة أكبر بالنسبة للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب الضريبي مما يجعلها تسيطر على السوق وتتفوق على المشروعات التي تمتثل للقانون وتقوم بدفع ما عليها من ضرائب ، وبعبارة أخرى فإن المشروعات الأكثر كفاءة أو الأحسن تنظيماً أو الأفضل تجهيزاً أو الأكثر فائدة بالنسبة للاقتصاد القومي والتي

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر: د./ زين العابدين ناصر – مرجع سابق –ص٣٩٧ ، د./ رفعت المحجوب – المالية العامة – مرجع سابق – ص٥١١.

(٢) لمزيد من التفاصيل انظر: المراجع السابقة.

تقوم بأداء ما عليها من التزامات ضريبية لخزانة الدولة لـن تـستطيع أن تنـافس المشروعات الأقل منها والأكثر قدرة على التهرب من الضرائب المفروضة عليها.

٤) يؤدى التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد(القوة الشرائية) المتاح فـي أيـدي المتهربين مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي،وربما يدفعهم ذلك إلى الإقبـال على شراء السلع الأجنبية التي تنافس السلع المنتجة في الداخل مما يهدد بالقـضاء على الصناعة الوطنية ، هذا بالإضافة إلى أن زيادة النقد (القوة الشرائية)المتاح في يد المستهلكين يؤدى إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي ، مما قـد يـؤدى إلـى زيـادة التضخم وارتفاع الأسعار وتدهور قيمة النقود.

٥) التهرب الضريبي – بما يؤدى إليه من انخفاض حصيلة الضرائب –قـد يـدفع الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديـدة ، ممـا قـد يؤدى إلى أن تتجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع ، وما يترتب على ذلك مـن آثـار سيئة بالنسبة للاقتصاد القومي ، وخاصة إضعاف الحافز على الاستثمار في مجـال الإنتاج.

٦) لا تقف الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي عند هذا الحد بل إنه يـؤدى أيـضاً إلى خلق الأزمات الاقتصادية ، كأزمة السيولة التي أصابت الاقتـصاد المـصري خلال النصف الأول من عام ٢٠٠٠ ، حيث أسهم التهرب الضريبي فـي ضـعف الإيرادات العامة للدولة وبالتالي في بطء سدادها لمستحقات الشركات لديها ، ممـا خلق أزمة سيولة بين الطرفين،[١] لذا عمدت الحكومة إلى إجراء إصلاح ضـريبي شامل من خلال منظومة وقانون جديد يوفر العدالة الضريبية لجميع فئات المجتمـع ، وفى نفس الوقت يقلل من فرص التهرب الضريبي من خلال تـشديد العقوبـات على المتهربين.

وفى مجال الضرائب والرسوم الجمركية ساهم التهرب الجمركي بشكل مباشر في خلق أزمة السيولة ، لذا سعت الحكومة نحو إجراء تعديل تشريعي على المادة ١٢١ من قانون الجمارك ٦٦ لسنة ١٩٣٦ الذي طعن عليه بعدم الدسـتورية ، حيـث كـان يسمح بالضبطية القضائية لرجال الجمارك والمباحث على أساس أن البينة علـى مـن

(١) أشارت التقارير –في ذلك الوقت–عن تزايد حجم المتأخرات الضريبية المستحقة للدولة والتي تزيد على ١٧ مليار جنيه– جريدة الأهرام – عدد ٢٠٠٠/٥/٥ – ص٦ .

ادعى ، أي أن على رجال الضبطية إثبات أنه لم يسدد ، وليس على التاجر أن يثبت أنه سدد ، لذلك تم تعديل المادة بما يتمشى مع الدستور وبما يمنع التهرب. [١]

الفرع الرابع

الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

ينص في الدستور عادة على ارتباط النظام الضريبي بالعدالة الاجتماعية [٢]، ومن ثم فإن الضريبة هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي القومي ، وعليه ، فإذا كان لأداء أثر في تحقيق بعض صور العدالة الاجتماعية ، فإن التهرب منها يرتب عدة آثار ليست في صالح العدالة الاجتماعية،أهمها:

١) إهدار قاعدة "العدالة الاجتماعية"التي هي أساس فرض الضرائب ، حيث يؤدى التهرب الضريبي إلى إضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفراد الأمة الواحدة بما ينعكس على ضعف مستوى الرضا السياسي ، ويمس السلام الاجتماعي في ركن خطير من أركانه .

٢) يؤدى التهرب إلى مزيد من التهرب ، حيث إن للتهرب طابعاً شمولياً ، بمعنى أن التهرب من ضريبة ما قد يؤدى إلى التهرب من ضريبة أخرى (فالتهرب من ضريبة نوعية مثلاً يؤدى إلى التهرب من الضريبة العامة على الدخل)والتهرب الواقع من أحد الممولين يؤدى إلى تهرب ممول آخر نتيجة للترابط بين أعمال كل منهما.

٣) في ذيوع التهرب والغش الضريبي ما يفسد الأخلاق ، يؤدى إلى فقد الممولين الشرفاء لثقتهم في الجهاز الضريبي ، ويقوى فيهم روح الأنانية ومحاولة التهرب من الضريبة أسوة بغيرهم ، مما يوهن علاقات التضامن الاجتماعي بين أبناء المجتمع ، ويضر إضراراً كبيراً بقدرة الدولة على استخدام الضريبة كأداة أساسية لتوزيع الأعباء القومية بين المواطنين بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

٤) كذلك فإن التهرب بما يؤدى إليه من تضخم وارتفاع في الأسعار –كما سبق وأن رأينا – يؤدى إلى اختلال الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع

---

(١) د./ مدحت حسانين – الأهرام – ٢٠٠٠/٥/٥ – ص ٦.

٢)المادة ٣٨ من الدستور المصري ١٩٧١، ٢٠١٢،٢٠١٤ ،م .

، لما يحدثه التضخم من تدهور في مستوى معيشة أصحاب الدخول الثابتة والمحدودة ، وهم الغالبية العظمى من سكان الدول الفقيرة والمتخلفة.[١]

٥) ولعل أخطر النتائج المترتبة على التهرب الضريبي وعدم نجاح الإدارة الضريبية في منعه أو الحد منه هي إضعاف هيبة الدولة أمام مواطنيها بما يزيد من انتشار التهرب ، ويعكر صفو السلام الاجتماعي ، فضلاً عن النتائج الخطيرة بالنسبة للنظام السياسي القائم.

المطلب الثاني

التجنب الضريبي

وفيه فروع :

الفرع الأول

حقيقة التجنب الضريبي

يمكن تعريف تجنب الضريبة بأنه: امتناع الممول عن القيام بالواقعة المنشئة لها أو محاولته الإفادة من الثغرات القائمة في صياغة القانون ، أو قصد المشرع له.

ومؤدى ما تقدم أن تجنب الضريبة قد يأخذ عدة أشكال منها:[٢]

١- قد يتحقق تجنب الضريبة بامتناع الممول عن القيام بالواقعة المنشئة لها ، ومن ثم لا يتحقق بالنسبة له حدوث أية واقعة تنشئ الضريبة في ذمته.

ومثل ذلك الامتناع عن استهلاك السلع المفروضة عليها ضرائب الاستهلاك ، والامتناع عن استيراد أو تصدير السلع المفروضة عليها الرسوم الجمركية ، أو الامتناع عن توجيه النشاط أو الأموال إلى فروع النشاط المفروضة عليها الضرائب أو المفروضة عليها الضرائب المرتفعة.

٢- قد يتحقق تجنب الضريبة عن طريق قيام الممول من الاستفادة من الثغرات الموجودة في نصوص قانون الضريبة ، فمثلاً : في قانون ضريبة التركات الملغي (مثلاً)كان لا ينص فيه على خضوع الهبات للضريبة ، فيعمد أحد الأفراد إلى

---

(١) انظر: د./ عاطف صدقي – مبادئ المالية العامة – مرجع سابق ص ٤٥٠ ، د./ عزت البرعي – محاضرات في مبادئ الاقتصاد المالي –ص٢٨٧.

(٢) انظر: د./ رفعت المحجوب ، المالية العامة ص ٣١٨ ، د./ زين العابدين ناصر – د./ عبدالمنعم عبدالغني ، أصول المالية العامة والتشريع الضريبي ص ٣٤٦ .

توزيع أمواله على ورثته حال حياته عن طريق الهبة ، حتى يتجنب الخضوع لضريبة التركات ، فهنا لم يقم بالخروج على القانون أو الاعتداء عليه ، وكل ما في الأمر أنه حاول الاستفادة من نقص في التشريع أو ثغرة قائمة فيه غابت عن ذهن الشارع حين وضع القانون ، ويمكن استخدام نفس الوسيلة عند وجود فرصة في قانون ضريبي آخر .

٣- قد يكون هذا التوجيه الذي يقوم به الممول لاستهلاكه أو لنشاطه أو لأمواله تجنباً للضريبة مقصوداً من المشرع ، فكثيراً ما يكون القصد من الضرائب خفض نوع معين من الاستهلاك ، أو من الاستيراد ، أو من التصدير ، أو من الاستثمار تحقيقاً لأغراض اقتصادية واجتماعية معينة.

٤- يدخل في نطاق تجنب الضريبة أيضاً ما يلجأ إليه البعض من نقل أموالهم أو محال إقامتهم أو مقر نشاطهم إلى دول أخرى حيث المعاملة الضريبية أخف وطأة من دولهم.

٥- قد يكون تجنب الضريبة منظماً من قبل القانون نفسه لإرضاء بعض الطبقات الاجتماعية ذات النفوذ السياسي – مثال ذلك تقرير المشرع الفرنسي صراحة إخضاع فئة معينة للضريبة في نفس الوقت الذي ينظم فيه أحكام هذه الضريبة بطريقة ما تمكن هذه الفئة من التخلص منها كلها أو بعضها ، وهذا ما اتبعه بالنسبة لأرباح الاستغلال الزراعي إذ أخضعها على أساس دخل مفترض هو "دخل المساحة" الذي يكون عادة أقل من الدخل الحقيقي.(١)

الفرع الثاني

مدى مشروعية حق الفرد في محاولة تجنب الضريبة

يصعب وصف الممول في حال تجنب الضريبة الظاهر-حسبما عرفنا من الصور السابقة لتجنب الضريبة- أنه سيء النية ، لأن هذا الوصف يصدق فقط على التهرب من الضريبة ، والتجنب ليس بتهرب ، وإنما هو تنظيم للعلاقة الضريبية على صورة ارتضاها المقنن أو واضع النص القانوني ،ومن ثم أراد تنظيم هذه العلاقة على

(١) Voir: Alain Mareau: "Dossier F. Comme Fraude Fiscail ١٩٧٥ P. ١٠٣. مشار إليه بالمرجع السابق.

وجه يخرج بعض الصور من الخضوع لهذه الضريبة ، وأيمْا كان الأمر ، فإن التصرف بتجنب الضريبة لا يمكن النيل منه لسببين:

أولهما: أن تجنب الضريبة قد يستند إلى القاعدة القائلة بأن للمكلفين حق تنظيم أعمالهم وثرواتهم ومستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعون ضريبة بالمرة،بشرط ألا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة ، وقد كانت هذه القاعدة معروفة في عهد الرومان ،إذ كان من المسلم به عندهم : أنه إذا كان هناك طريقان للوصول إلى الغرض الذي يرمي المكلف إلى تحقيقه فإن له حق اختيار الطريق المؤدي إلى دفع الضريبة الأقل.(١)

ثانيهما: ما استقر عليه الفقه والقضاء الفرنسي والمصري من التسليم بحق الفرد من الإفادة من نقص في صياغة نصوص القانون ، أو عدم إحكامها ، وذلك عملاً بمبدأ "التفسير الضيق للنصوص الضريبية" ، ومن ثم لا يكون هناك سبيل أمام المشرع سوى تعديل النصوص وسد الثغرات التي تتخللها من أحكامها وضبطها حتى يفوت على المتجنبين للضريبة قصدهم السيئ أحياناً من استغلال عدم الإحكام أو عدم الشمول في الصياغة ، ويحفظ للخزانة العامة حقها في الضرائب التي ينصرف إليها قصد المشرع تماماً.(٢)

الفرع الثالث

الفرق بين تجنب الضريبة والتهرب منها

تجنب الضريبة هو أن يتخلص الشخص من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم. كأن يمتنع الشخص عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ، بأن يمتنع عن استيراد السلع الأجنبية حتى يتجنب أداء الضريبة الجمركية ، أو أن يوجه نشاطه الاقتصادي إلى أوجه النشاط المعفى من الضريبة أو المفروضة عليها ضرائب أقل سعراً،أو أن يستغل الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي للإفلات من دفع الضريبة (٣)

---

(١)د./ زين العابدين ناصر – د./ عبدالمنعم عبدالغني ، أصول المالية العامة والتشريع الضريبي ص ٣٤٦ ، ٣٤٧.

(٢) د./ عبدالمنعم عبدالغني ، مبادئ المالية العامة والتشريع الضريبي ، ص ٢٠٨ ، ٢٠٩.

(٣) د./ رفعت المحجوب – المالية العامة – مرجع سابق – ص٣١٨.

ومن أمثلة ذلك قيام الشخص بنقل ملكية أمواله إلى الورثة أثناء حياته عن طريق الهبة وذلك تفادياً لخضوع هذه الأموال لضريبة التركات (مثلاً)بعد وفاته ، إذ كان قانون ضريبة التركات لا نص فيه صراحة على خضوع مثل هذه التصرفات للضريبة ، وكذلك قيام الشركة بتوزيع الأرباح على المساهمين في شكل أسهم مجانية تجنباً لدفع الضريبة المقررة على هذه الأرباح ، استناداً إلى عدم وجود نص صريح في التشريع الضريبي يقضى بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين... الخ

وفى مثل هذه الحالات وغيرها يتعين على المشرع تعديل النصوص الضريبية وأحكام صياغتها لسد ما بها من ثغرات ، حتى لا يتمكن بعض الممولين من استغلال هذه الثغرات والتملص من دفع الضرائب المستحقة لخزانة الدولة ، ويسمح مبدأ "استقلال القانون المالي" بالحد من هذا النوع من التهرب الضريبي ، إذ وفقاً لهذا المبدأ لا يلتزم المشرع الضريبي عند فرضه للضريبة بالتعريفات القانونية العامة ، وإنما يستطيع أن يقدم بدلاً منها تعريفات أخرى من عنده ترتكز على مواقف مرتبطة بالواقع.(١)

وتجنب الضريبة يظل دائماً محتفظاً بصفته المشروعة ، بالرغم من توافر سوء النية في بعض الحالات ، وذلك لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون ، وبالتالي فإن الالتزام الضريبي للفرد لم ينشأ أصلاً. وقد يكون التجنب الضريبي مقصوداً من جانب المشرع لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ، مثل ضغط الاستهلاك بالنسبة لسلعة معينة ، أو الحد من استيراد بعض السلع ، وتشجيع السلع البديلة المنتجة محلياً ، أو خفض الاستثمار في بعض المجالات٠٠٠الخ

ونلاحظ في هذه الصورة أن البعض يسمى تجنب الضريبة أو التخلص منها "بالتهرب المشروع" والواقع أن التهرب لا يمكن وصفه بأنه مشروع باعتباره مخالفاً لأحكام القانون ، لذا فإن لفظ "التهرب" يجب أن يقتصر على تلك العمليات التي يقوم بها الممول للتخلص من الضريبة بالمخالفة لأحكام القوانين والتشريعات الضريبية ، وأن اصطلاح "تجنب" أو "تفادى الضريبة" يطلق على الحالات التي يحاول فيها الممول استغلال الثغرات الموجودة في القانون لتجنب دفع الضريبة كلما أمكن ، وهو أمر

(١) د./ مصطفى حسنى مصطفى – مبادئ علم المالية العامة – ص٥١٣ – ط دار النهضة.

مشروع يقره الفقه والقضاء في فرنسا وفى مصر ؛ لأنه لا يمثل انتهاكاً للقانون من الناحية الشكلية ، وذلك تمسكاً بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي ، وأنه "لا ضريبة إلا بنص" فالفرد ليس مفروضاً عليه أن يسلك الطريق الذي يحقق صالح خزانة الدولة ، وإنما عليه أن يختار الطريق الذي يؤدى به إلى دفع ضريبة ممكنة ، أو حتى تجنب الضريبة ، ما دام أن القانون هو الذي مكنه من ذلك ، وعلى المشرع إذا أراد أن يمنع ذلك ، أن يقوم بتعديل القانون وإحكام صياغته بما يسد الثغرات أو بتلافي النقص الموجود به.(١)

بعض وجوه التفرقة بين التهرب الضريبي وتجنبها:

يختلف التهرب الضريبي عن تجنب الضريبة من عدة وجوه:

الأول: التهرب من الضريبة هو امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها ، مستعيناً في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة ، ولذلك فعادة ما يعرف التهرب من الضريبة "بالغش الضريبي".

ويصبح التخلص من الضريبة غشاً حينما يشتمل على مخالفة نص من نصوص القانون ، وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة وربطها حينما يقوم الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة، أو حينما يقدم إقراراً غير صحيح ، كما قد يتم بمناسبة تحصيل الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها منه.

الثاني: يتخذ التهرب من الضريبة صوراً متعددة ومختلفة ، وهي صور تختلف من الضرائب المباشرة إلى غير المباشرة ، وذلك نظراً لاختلاف طبيعة العناصر التي يفرض عليها هذان النوعان من الضرائب.

ومن أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة: تقدير الدخل المفروض عليه الضريبة بأقل من حقيقته ، والمبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة ، وإخفاء المظاهر والعلامات الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها.

ويكون التهرب من الضرائب غير المباشرة بإخفاء المادة المفروضة عليها الضرائب ، ومثل ذلك إخفاء السلع المستوردة أو المصدرة أو المنتجة أو المبيعة ، أو بإعلان هذه

---

(١) المصدر السابق.

السلع بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية ، كما قد يكون التهرب منها أيضاً بإخفاء طبيعة التصرف القانون للتهرب من الضريبة .

الثالث: من شأن التهرب الضريبي الإضرار بمالية الدولة ، ذلك أنه يفوت على الدولة جزءاً من حصيلة الضرائب ، وأنه يخل بمبدأ العدالة الضريبية ، ولذلك تعمل الدولة سواء في المجال الداخلي أو في المجال الدولي على مكافحة هذه الظاهرة.[1]

الفرع الرابع

أهم الآثار المالية والاقتصادية المترتبة على تجنب الضريبة

رأينا فيما مضى أن تجنب الضريبة قد يكون مقصوداً من جانب المشرع لضغط نوع معين من الاستهلاك أو من الاستيراد أو من التصدير أو من الاستثمار تحقيقاً لأغراض اقتصادية واجتماعية معينة. هذا من جانب

ومن جانب ثان فإن الممول قد يتعمد تجنب الضريبة – مع توفر عنصر سوء النية – ومن شأن ذلك الإضرار بخزانة الدولة ، ونقصان الحصيلة الضريبية ، ومن ثم لجوء الدولة إلى مصادر أخرى تمويلية ، قد تكون ضارة بالاقتصاد القومي ، كرفع أسعار الضرائب القائمة ، أو الاقتراض الداخلي أو الخارجي ، ومن شأن ذلك كله إرهاق مالية الدولة وزيادة العبء المالي.

وقد تعمل الدولة من خلال هذه الوسيلة على تحقيق بعض الآثار الايجابية لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية معينة،ومن ذلك:

– استخدام السياسة الضريبية كأداة لتوجيه الاستثمارات الوجهة التي تتفق مع السياسة الاقتصادية للدولة ، إذ يمكن للدولة مثلاً أن تعفي من الضرائب الاستثمارات التي تريد تشجيعها ، أو تخفض سعرها عليها ، كما يمكنها أن تفرض ضريبة عالية على الاستثمارات التي ترغب في ضغطها بقصد تقليلها أو منعها .

٢– من شأن تجنب فرض الضريبة على الدخول الرأسمالية (أي دخول الاستثمارات وهي الأرباح والفوائد [2]والريع) ارتفاع الميل للادخار وانخفاض الميل للاستهلاك.

---

(1) د./ رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مرجع سابق ص ٣١٩ ، د./ زين العابدين ناصر – د./ عبدالمنعم عبدالغني ، أصول المالية العامة والتشريع الضريبي ص ٣٤٧.

(2) الفوائد عامل غير معتبر في الاقتصاد الإسلامي ، ويجب التخلص منه بالكلية .

٣- يظهر أثر تجنب الضريبة في حالة المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة ، إذ يؤدي إعفاء المبالغ المخصصة لمقابل الاستهلاكات أو للقيام بالاستثمارات الجديدة إلى عدم توزيع الأرباح ، بينما يؤدي –وعلى العكس من ذلك– رفع الضرائب على الأرباح غير الموزعة إلى تشجيع المشروعات على توزيع الأرباح.

٤- تشجيع بعض أنواع الاستثمارات التي تقدر الدولة أنها ضرورية لعملية التنمية ، وذلك عن طريق إعفائها من الضرائب المفروضة على الدخول أو عن طريق إعفائها من الرسوم الجمركية المفروضة على السلع اللازمة لها.

المبحث الثالث

دور الدولة في زيادة الوعي المالي وأثره في وفرة الإيرادات الضريبي

وفيه مطالب ثلاثة:

- **المطلب الأول:زيادة وشفافية جهود الدولة في مكافحة التهرب الضريبي.**
- **المطلب الثاني:انتهاج سياسة ضريبية متوازنة.**
- **المطلب الثالث :ضبط سياسة الإعفاء الضريبي بما يضمن التوازن بين حق الدولة وحق الممول.**

المطلب الأول

زيادة وشفافية جهود الدولة في مكافحة التهرب الضريبي

يتعين على الدولة زيادة جهودها في مجال مكافحة التهرب الضريبي ،وأن تكون هذه الأدوات من الشفافية بمكان ،مما يزيد من قناعة الممول بمالية الدولة،ومن ثم المبادرة بالوفاء بالالتزامات المالية، ومضاعفة الجهود التنموية ،وغيرها مما يزيد في مالية الدولة.

وتقرر التشريعات المالية الحديثة عدة ضمانات لمكافحة التهرب منها:

١- تخفيف العبء النفسي للضريبة ، وذلك بتبسيط الإجراءات الضريبية وعدم المغالاة في فرض الضرائب ، وتلافى الازدواج الضريبي ، والاهتمام بإقامة جسور الثقة بين الممولين والإرادة الضريبية والتوسع في تطبيق طريقة الحجز عند المنبع لتحصيل الضريبة ، وقد ظهر ذلك جلياً في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م (قانون الضرائب على الدخل).

٢- وضوح التشريعات الضريبية واستقرارها وعدم إدخال تعديلات متلاحقة عليها ، حتى يسهل على الممولين فهم قواعد التشريع الضريبي ، والتعرف على التزاماتهم الضريبية بكل دقة ووضوح ، وهذا ما لم يتأكد حتى الآن ، فما زالت التعديلات المتكررة تتوالى على قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م كان آخرها التعديل رقم ٧٦لسنة٢٠١٧م .

٣- تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين ، وبيان أهمية الضرائب بصفة خاصة في الإنفاق على الخدمات العامة وتمويل عملية التنمية الاقتصادية بما يحقق الخير

والرخاء للجميع، ويلزم القول أنه ليس المقصود عقد المؤتمرات أو الندوات العلمية بين المختصين والباحثين والدارسين فقط ، بل إن الأمر يتعدى ذلك إلى كافة المواطنين عن طريق التثقيف والتطبيق الصحيح للقوانين خصوصاً في حالة الإنفاق العام وقوانين الضرائب كافة .

٤- ترشيد الإنفاق العام والبعد عن الإسراف والإنفاق البذخي ، ورفع مستوى فاعلية وإنتاجية النفقات العامة ليرى دافعوا الضرائب أن أموالهم إنما تنفق في مجالات نافعة ومفيدة ، وحينئذ تزداد ثقتهم في الحكام ويشتد انتماؤهم ويرتفع وعيهم الضريبي.

٥- رفع مستوى كفاءة الإدارة الضريبية من خلال الاستعانة بأفضل العناصر الإدارية الفنية ، مع توفير الإمكانيات المادية التي تمكن من استخدام الأجهزة الحديثة التي توفر الوقت والجهد.

٦- ألا تدخر الدولة جهداً في سبيل تحسين أوضاع العاملين بالإدارة الضريبية وخاصة رفع مستويات الأجور والحوافز المالية والمعنوية ، واختيار موظفي الضرائب ممن تتوافر فيهم الأمانة والنزاهة والضمير الحي وحسن التصرف ، ومما لا يعطى فرصة للبعض من ذوى النفوس الضعيفة بالتواطؤ مع بعض الممولين لإهدار حق الدولة، فأفضل النظم الضريبية لن تنجح في التطبيق بدون جهاز ضريبي كفء ونزيه، وبالجملة فإن العيب الأساسي لا يكمن في النظام الضريبي نفسه بقدر ما يكمن في إدارة النظام الضريبي.[١]

٧- ضرورة الربط بين الجهاز الضريبي وسائر الجهاز الإداري للدولة ، وضرورة التعاون والاتصال المستمر بين مأموريات الضرائب المختلفة حتى لا يستطيع الممولون تفتيت أوعيتهم الضريبية وتعدد جهات محاسبتهم.

٨- وضع نظام دقيق للرقابة والمتابعة بما يمنع من وقوع المخالفات ويؤدى إلى سرعة الكشف عنها في حالة وقوعها ، وعلى الجهات الرقابية أن تمارس واجباتها في المتابعة والرقابة بمقتضى الحزم والفعالية.

٩- إعطاء رجال الإدارة المالية حق الاطلاع على ملفات الممول ووثائقه المتعلقة بثروته ودخوله المالية .

---

(١) د./ حامد عبدالمجيد دراز – مبادئ الاقتصاد العام – مرجع سابق – ص ٢٤٣.

١٠- منح مكافآت للملتزمين بآداء الضريبة .

١١- تقرير حق امتياز للخزانة في أموال المدين بالضريبة تتقدم به على غيرها من دائنيه. (١)

١٢- توقيع غرامات مالية وجنائية على المتهربين تناسب قيمة التهرب إذا ثبت سوء النية لديهم .

ومع هذا كله فإن رجال الإدارة الضريبية-كثيراً- ما يعلنون عن عجزهم عن محاربة التهرب ، وخاصة بالنظر لأمور معينة يمكن إخفاؤها كلها أو بعضها ؛ لأن علاج هذه القضية في ضمير الفرد أولاً قبل نص القانون.

بالإضافة إلى ذلك فكثيراً ما تتعاون الدول معاً عن طريق عقد اتفاقات دولية على مكافحة التهرب من الضرائب ، وخاصة بتبادل المعلومات التي تفيد في هذه المكافحة. (٢)

المطلب الثاني

انتهاج سياسة ضريبية متوازنة

من المسلم به في الفقه المالي أن السياسة المالية الراشدة تهدف إلى حماية الاقتصاد العام ، والموازنة بين حقوق الممول وواجباته ، وتمكين الدولة من تدبير التمويل اللازم لإشباع الحاجات العامة بلا إفراط وتفريط.

ولما كانت الضريبة فريضة إلزامية تؤخذ من المكلف قسراً إن لم يؤدها طوعاً ، فقد نادى كثير من الاقتصاديين والماليين ، أن تراعى بعض المبادئ والقواعد التي تحول دون الجور والعسف ، وأن تنظم أحكام الضريبة تنظيماً يجعل أمر فرضها موافقاً لقواعد العدالة ، كما يجعل تحصيلها في أوقات ملائمة ، حتى لا يرهق الممول ، إلى غير ذلك من الأصول التي يتعين على المشرع من ناحية أن يدخلها في تقديره ، عند وضع التشريع الضريبي ، ويتعين على الإدارة المالية – من ناحية أخرى – أن تراعيها من جانبها كلما عمدت إلى ربط الضريبة وتحصيلها.

وزيادة على ما تقدم فإن الدولة مطالبة بانتهاج سياسة ضريبة متوازنة تحول بين الممول وبين التجنب الضريبي ، ويأتي في مقدمة هذه السياسات ما يلي:

---

(١) د./ رفعت المحجوب – المالية العامة – مرجع سابق –ص ٣٢٠.

(٢) المرجع السابق.

أولا– وضوح التشريع الضريبي بالصورة التي تجعل الممول يعرف على وجه اليقين الأحكام والقواعد المتعلقة بالضريبة ، سواء من حيث تحديد الوعاء ، وبيان السعر ، وطريقة التحصيل وميعاده إلى غير ذلك من الأمور التي تيسر العلاقة بين الممول والإدارة المالية ، وتحول دون الجور والتعسف ، فضلاً عن مراعاة الظروف الشخصية للممول ، وما يتطلبه ذلك من إعفاء حد الكفاية،وليس حد الكفاف كما هو شائع ، ومراعاة مصدر الدخل ، ورفع التكاليف والنفقات ، وأخذ الضريبة من صافي الدخل ، ومراعاة الأعباء العائلية والديون ...الخ.

ثانياً: تقوية الوعي الضريبي لدى الممولين ، فالملاحظ أن أكثر أسباب التجنب الضريبي تعود إلى قلة أو انعدام الحس الضريبي الذي لايدرك أهمية أداء هذا العبء العام ، وانعدام الشعور بالمسؤولية العامة ، وهي ظاهرة ملموسة في سلوك الممول في الدول النامية أو الفقيرة أو المتخلفة ، خلافاً لما عليه الحال في الدول المتقدمة التي يزداد فيها الحس العام بأهمية الضريبة وأدائها فضلاً عن توافر الشعور العام بالمسؤولية العامة وخطورتها .

ومن ثمرة هذه السياسة أنه كلما قوي الإحساس بوحدة المصلحة وكانت الدولة تؤدي دورها كاملاً في خدمة الأفراد ، وشعر هؤلاء تماماً بقيمة المساهمة التي يؤديها في البنيان العام لمجتمعهم من مختلف جوانبه ، فإن ظاهرة التجنب تزول تدريجياً.

ثالثاً: توعية الجهات المختصة بوضع القاعدة الضريبية بضرورة ألا تؤدي الضريبة على رأس المال إلى اقتطاع جزء كبير من رأس المال ذاته ، وإنما يفضل أن تكون معتدلة في نسبتها بحيث تقف عند الدخل الناشئ عن رأس المال ، فتستوفى منه حصراً دون أن تتعرض إلى رأس المال في ذاته.[1]

رابعاً: وضع حد أقصى لفرض الضريبة لا يجب على الدولة أن تتخطاه وإلا أتى بنتائج عكسية مثل التهرب ، وقتل الحافز على الإنتاج والكسب[2].

خامساً: الاقتصاد في تكاليف الجباية ، والابتعاد عن الإسراف ، وبصفة خاصة تلك النفقات التي يتكبدها الممولون في انتقالهم إلى مقر الإدارة المالية سواء لتقديم إقرارهم، أو لسماع أقوالهم ومناقشتهم الحساب ، أو لرفع تظلماتهم والطعن في القرارات الإدارية

---

(1) د./ رشيد الدقر ، علم المالية العامة ، ص ٣٥٥ ط ثانية.

2)يلاحظ أن الطاقة الضريبية في الفقه الإسلامي أعلى منه في النظم المالية الحديثة .

إلى غير ذلك من الأمور التي تستدعي انتقالهم ، وتضيع عليهم جزءاً من أوقاتهم ، وتكبدهم بعض النفقات.

وليس بخاف أن جمهور الممولين يؤدون الضرائب لتستعين الدولة بحصيلتها على تغطية النفقات العامة التي يعود عليهم من وراء إنفاقها بعض النفع ، فإذا شعر الممول أن المال الذي يؤخذ منه لا يخصص لتحقيق هذا الهدف ، بل يضيع جزء كبير منه وهو في سبيله إلى الخزانة العامة على موظفي الإدارة المالية ؛ أدى ذلك إلى استيائه وتذمره ، ولن يلبث أن يحمل لواء العصيان ، ويتهرب من دفع الضريبة مستقبلاً.[1]

المطلب الثالث

ضبط سياسة الإعفاء الضريبي بما يضمن التوازن بين حق الدولة وحق الممول

تنص قوانين الضرائب في جميع الدول على منح بعض الإعفاءات ، ولما كانت هناك أنواع كثيرة من الإعفاءات مختلفة في أهدافها ، فيمكن تقسيمها (من حيث غرض الإعفاء)إلى ثلاث مجموعات:

١. **إعفاءات تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية.**
٢. **إعفاءات تهدف إلى تحقيق أغراض اقتصادية.**
٣. **إعفاءات تهدف إلى تحقيق أغراض أخرى.**

أولاً :إعفاءات تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية :

ويشترط في هذه الحالة أن يكون الغرض من الإعفاء متصلاً بالنشاط الذي يزاوله الممول[2]

---

(1) د./ محمد فؤاد إبراهيم ، مبادئ علم المالية العامة ، ٢٦٦/١.

(2) هناك اتجاهان بخصوص تحديد التكاليف مضيق وآخر موسع: أما الاتجاه فيحدد نطاقها في كل نفقة توجه مباشرة للحصول على الدخل أو المحافظة عليه وتعهد مصدره بالصيانة،فإذا لم توجه النفقة للحصول على الدخل أو لم تكن من المصروفات الضرورية والحقيقية التي تتحملها المنشأة لتحقيق الربح والمحافظة عليه فلا يجوز خصمها " وقد أخذت بعض أحكام القضاء بهذا الاتجاه ، من ذلك ما قضت به محكمة الإسكندرية بأن لفظ التكاليف الواردة فى المادة ١٣٩ من القانون ١٤ لعام ١٩٣٩. أنظر: د./ كمال الجرف – المبادئ القانونية فى الأحكام الضريبية – المجموعة الثامنة – ص٣٨٩ ، د./ زين العابدين ناصر – محاضرات في الضريبة الموحدة – ص١٩٠ . =

هذا وقد حددت المادة ٢٣ من قانون الضريبة الموحدة (القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م التكاليف واجبة الخصم من الإيراد الإجمالي على النحو التالي:-

١- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة ،أو المعفاة منها قانوناً.

٢- الإهلاكات لأصول المنشأة .

٣- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون .

٤- أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحة والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

٥- المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها ، وذلك بما لا يجاوز (٢٠%) من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها .

٦- أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠جنيه في السنة .

٧- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها.

٨- التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف

=أما الاتجاه الموسع في تحديد التكاليف فهو اتجاه يذهب إلى أنها تشمل الأعباء الحقيقية التي تتحملها المنشأة بصفة مباشرة فى سبيل الحصول على الإيرادات الخاضعة للضريبة أو بصفة غير مباشرة للمحافظة على مستوى تلك الإيرادات أو تنميتها ، وفى سبيل المحافظة على كيان المنشأة وأموالها حتى ولو لم يتوافر الارتباط المباشر بالحصول على الدخل أو المحافظة عليه ، فتشمل بذلك كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة ونشاطها وتنفق في سبيل مصلحتها العامة. ومن أمثلة الأحكام القضائية التي تبنت هذا الاتجاه ما قضت به محكمة الاستئناف المختلط في حكمها الصادر بتاريخ ١٩٤٩/٦/٢٠ بأن: "كل مصروف ينفق فعلاً في الحدود المعقولة لكي يعود على المنشأة بمنفعة أو بقصد زيادة أرباحها أو المحافظة عليها يدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة ، والراجح في تعريف التكلفة أنها " التزاماتها بهدف المحافظة على رأسمالها وضمان استمرار استثماره" . أ.د/ زين العابدين ناصر – المرجع السابق –ص١٩١.

الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يجاوز (١٠%) من الربح السنوي الصافي للممول.

٩- الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية .

(٢) إعفاءات تهدف إلى تحقيق أغراض اقتصادية:

قد يهدف المشرع من تقرير الإعفاءات إلى تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية الهامة ، كتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية الضرورية للمجتمع .

وفيما يلي بعض الأمثلة على ذلك:

أ- إذا كانت إحدى الدول تتجه نحو التصنيع فيمكنها أن تشجع إقامة الصناعات الجديدة ، وذلك بمنحها إعفاءات ضريبية لفترة معينة من الزمن. ففي مصر ، مثلاً ، نص القانون رقم ٤٣٠ لعام ١٩٥٣ على الإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية للمشروعات اللازمة لتنمية الاقتصاد القومي ودعمه ، وذلك لمدة سبع سنوات بالنسبة للمشروعات الجديدة ولمدة خمس سنوات بالنسبة للمشروعات القائمة وقت إصدار القانون.

ب- إعفاء أرباح منشآت أو استصلاح أو استزراع الأراضي من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط ، وذلك إعمالاً لنص المادة ٣١فقرة ١من القانون ٩١لسنة ٢٠٠٥م ، والحكمة من تقرير هذا الإعفاء تتمثل في: تشجيع الأفراد على غزو الصحراء وتعميرها لما لذلك من فوائد عظيمة يعود خيرها على كل الناس.

ج- إعفاء أرباح مشروعات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد ، وتعفى لمدة عشر سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط (المادة ٣١فقرة ٢ من قانون الضريبة الموحدة رقم ٩١لسنة ٢٠٠٥م). والحكمة من تقرير هذا الإعفاء أن الدولة تستورد كميات كبيرة من اللحوم والطيور وغيرها من المنتجات الحيوانية ، وهو ما يزيد من العجز في الميزان التجاري ،ويحتاج إلى توفير كميات من النقد الأجنبي ربما تكون الدولة في حاجة ماسة إليها في أنشطة اقتصادية لازمة للإسراع بعملية التنمية .

كما يتنافى–زيادة استيراد المواد الغذائية–مع ما يقتضيه الاكتفاء الذاتي من سد حاجات البلاد من هذه المنتجات ، كذلك تقتضى سياسة تشجيع الصادرات أن تصدر البلاد المنتجات الحيوانية وسواها إلى الخارج.(١)

د– تشجيع الأفراد على الاكتتاب في السندات الحكومية وذلك بإعفائهم من جميع الضرائب أو بعضها ، والواقع أن حاملي هذه السندات لا يستفيدون من هذا الإعفاء إلا إذا كان سعر فائدتها [٢]على الأقل مساو لسعر الفائدة في السوق ، أما إذا كان سعر فائدة السندات الحكومية أقل من سعر الفائدة في السوق ، فهذا يعنى أن إعفاء السندات من الضرائب ليس إلا إعفاءاً ظاهرياً. فعلى سبيل المثال إذا أصدرت الحكومة سندات بفائدة ٤% مع إعفائها من الضريبة ، وكان سعر الفائدة السائد في السوق للسندات غير الحكومية ٥% وكان سعر الضريبة على فوائد السندات ٢٠% فهذا يعنى أن إعفاء فوائد السندات الحكومية من ضريبة القيم المنقولة ليس إعفاءاً حقيقياً ، ولا يستفيد حاملو السندات الحكومية من هذا الإعفاء كما يتضح من المثال التالي:

إذا اكتتب أحد الأفراد في سندات حكومية بمبلغ مائة جنيه لأنه سيحصل في نهاية العام على فوائد مقدارها أربعة جنيهات (١٠٠ × ٤ ÷ ١٠٠) ، وإذا اكتتب بنفس المبلغ في سندات غير حكومية فإنه يحصل على أربعة جنيهات أيضاً (١٠٠ × ٥ ÷ ١٠٠ = ٥ × ٢٠ ÷ ١٠٠) (٣)

هـ– تشجيع الجمعيات التعاونية ، وذلك بإعفائها من بعض أو جميع أنواع الضرائب.

(٣) إعفاءات تهدف إلى تحقيق أغراض أخرى:

وذلك لتحقيق أهداف اجتماعية أو علمية أو رياضية ، وذلك بإعفاء الجمعيات الخيرية والهيئات العلمية والنوادي الرياضية من بعض أو جميع أنواع الضرائب تشجيعاً لها على أداء رسالتها وتحقيقاً للأغراض التي يحاول المجتمع الوصول إليها.(٤)

---

(١)د / زين العابدين بدوى ناصر –د./ السيد عطية عبدالواحد – محاضرات في الضريبة الموحدة –مرجع سابق – ص٢٢٩.

٢) الفائدة على السندات الحكومية تدخل ضمن الزيادة على رأس المال بدون مقابل وهذا يجعلها من الربا المحرم لا تحل إلا لمضطر .

(٣) د./ على لطفي – مرجع سابق.ص١٥٨

(٤) المرجع السابق.

أهمية الحاجة إلى تنظيم الإعفاءات الضريبية:

الملاحظ على النظام الضريبي المصري الإفراط في منح المزايا الضريبية بمناسبة قوانين خاصة بعيداً عن قوانين الضرائب العامة ، فقد كان قانون الاستثمار يمنح مزايا ضريبية خاصة ، وألغيت هذه الإعفاءات بنص المادة الثالثة من مواد الإصدار من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م وتم تنظيمها بما يتواءم مع الإعفاءات المنصوص عليها في القانون الجديد ، وكذا قوانين المجتمعات الجديدة ، فضلاً عن قانون سوق المال. وفى نفس الوقت فإن العديد من القوانين الخاصة ببعض المؤسسات أو الأنشطة توفر مزايا ضريبية خاصة لهذه الأنشطة أو تلك المؤسسات بعيداً عن القوانين العامة للضرائب.

ويترتب على هذا السلوك التشريعي أخطاء وإضرار لا ينبغي التهوين من شأنها وذلك على النحو التالي:[١]

١) يؤدى التنوع والتوزيع في منح المزايا والإعفاءات الضريبية في القوانين الخاصة المتفرقة إلى غياب النظرة الكلية الشاملة وتشتيتها لموضوع الأعباء والمزايا الضريبية ، وبذلك تتغلب النظرة الجزئية بما قد يرتبط معها من أشكال التناقض والتعارض وأحياناً التشويه.

٢) من شأن بعثرة المزايا والإعفاءات الضريبية على مختلف القوانين الخاصة فقدان النظام الضريبي لأهم عناصره وهو الوضوح والاستقرار ، ومن ثم لا يكفى لمعرفة الموقف الضريبي للممول مع مصلحة الضرائب إلا من خلال الدخول في منازعات قانونية لمعرفة المركز الضريبي العام.

ومن الأهمية بمكان التأكيد على أن أحد أهم عناصر اقتصاد السوق هو وضوح المراكز القانونية وسهولة معرفة القواعد التي تحكم النشاط الاقتصادي دون الضياع في غابة من القوانين والتشريعات المتفرقة هذا من جانب:

ومن جانب آخر يلاحظ أن السياسة الضريبية قد عمدت إلى استخدام الحوافز والإعفاءات الضريبية بشكل ينطوي على قدر من المبالغة إفراطاً وتفريطاً في نفس الوقت ، وذلك بالتوسع في الإعفاءات الضريبية من ناحية ، والمبالغة في أسعار الضرائب من ناحية أخرى ، والمبالغة في أسعار الضرائب – كما سبق– لا يعدو أن

---

(١) د./ حازم الببلاوي – دور الدولة في الاقتصاد – ص٧٩.

يكون دعوة إلى التهرب من الضرائب ولو بالغش والتحايل وظهور أشكال النشاط الاقتصادي غير الحقيقي .

فالإعفاءات الضريبية ليست سوى أحد وجهي العملة ، والوجه الآخر هو زيادة الأعباء الضريبية على من لا يتمتعون بمثل هذه الإعفاءات. ولذلك فإنه يجب النظر دائماً إلى أن الإعفاءات وهى تقرر مزايا لبعض الممولين ، فإنها وبنفس الدرجة ، تفرض أعباء وعقوبات مالية أخرى على طائفة أخرى من الممولين.

ولا يتعلق الأمر فقط باعتبارات العدالة في تحمل الأعباء العامة ، بل إن له صلة مباشرة باعتبارات الكفاية والحوافز على الإنتاج ، فضلاً عن التأثير على حصيلة الخزانة العامة نفسها ، فالمبالغة في أسعار الضرائب على الأنشطة التي لا تتمتع بالإعفاءات – وهى تمثل الأغلبية – تؤدى غالباً إلى الانصراف عن القيام بالاستثمارات الجديدة أو التوسع في الأنشطة القائمة ، فى وقت تكاد تزول فيه الحواجز بين البلدان ، فإن الدول التي تتمتع بأسعار ضرائب معتدلة تكون عادة أكثر جذباً للاستثمار.

تحول الإعفاء المؤقت إلى إعفاء دائم:

الإفراط في منح الإعفاءات الضريبية كثيراً ما لا يراعى اعتبارات التدرج والتوقيت ، فهناك صور للإعفاء الدائم لأنشطة أو دخول بعينها بلا قيود زمنية ، فهو إعفاء مؤبد.

وعندما يأخذ المشرع بالإعفاء المؤقت –وقد يمتد إلى عشر سنوات – فهو إعفاء كامل طوال الفترة المنصوص عليها يليه خضوع كامل للضريبة بلا تدرج ، فالمشروع قد يتمتع بالإعفاء لعشر سنوات لا يدفع عنها ضريبة ما ، وفجأة يدفع في السنة الحادية عشر كامل الضرائب بلا تدرج.

ولقد نشأ عن هذه السياسة ألاعيب قانونية بتصفية النشاط القائم بعد انتهاء فترة الإعفاء ، أو بإنشاء شركات صورية جديدة تتمتع بإعفاء جديد تحول لها الأرباح ، وهكذا يتحول الإعفاء المؤقت إلى إعفاء أبدى ،ينتقل من شركة إلى شركة والنشاط واحد لا يتغير.

*** مدى تأثير الإعفاء الضريبي على الاستثمار:**

عندما أخذ المشرع بفلسفة المبالغة في الإعفاء الضريبي، عمد إلى إعفاء الدخول أو الأرباح من ضرائب الدخل ، مما اضطر السياسة الضريبية إلى الالتجاء إلى مزيد من الضرائب غير المباشرة وغيرها من الأعباء الأخرى ، التي –كثيراً– ما

تؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج ، مما يجعلها تمثل عبئاً على الإنتاج وإضافة على التكلفة .

أما الضرائب المباشرة فهي وإن أثرت على مستوى الدخول الصافية فإنها –عادة– أقل تأثيراً على تكلفة الإنتاج ، فالعديد من الضرائب غير المباشرة من رسوم جمركية وضريبة مبيعات وضريبة دمغة ، فضلاً عن أعباء التأمينات وغيرها من الرسوم الأخرى الإضافية – تضاف إلى تكلفة الإنتاج – وبالتالي تؤثر على القدرة التنافسية للإنتاج المصرفي في وقت لابد فيه من زيادة القدرة على التصدير والمنافسة الدولية. ويترتب على ما سبق أن زيادة تكلفة الإنتاج تؤثر بالضرورة على قدرة المنتج المصرفي المنافسة الدولية.

وفيما يتعلق بالقدرة على استقطاب الاستثمار الأجنبي ، فإن المستثمر قد لا يلقى بالاً كبيراً إلى إعفاء أرباحه من الضرائب إذا كانت تكلفة الإنتاج – نتيجة زيادة الضرائب غير المباشرة وبالتالي تكلفة الإنتاج – لا تترك له أرباحاً كافية. فالذي يهم المستثمر ليس مبدأ الإعفاء أو عدم الإعفاء من ضرائب الدخل ، بقدر ما هو العائد الصافي بعد الضرائب مباشرة كانت أو غير مباشرة ، وفى غير قليل من الأحوال يفضل المستثمر أن يدفع ضرائب عن أرباح حقيقية متحققة بدلاً من تآكل هذه الأرباح نتيجة لزيادة [1] تكلفة الإنتاج والاستمتاع بوهم الإعفاء على أرباح لم تتحقق .

(1) د./حازم الببلاوي – المرجع السابق – ص٨١.

الخاتمة:

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ،والصلاة والسلام على من استضاءت بنوره الأرض والسماوات ،وبعد :

فإنه بعد هذا العرض الموجز ندرك أهمية هذه المعالجة وأثرها في توفير التمويل اللازم للنفقات العامة من خلال حصيلة الضريبة ، وقد لوحظ أن الأمر مرده إلى قلة الوعي الضريبي وسلبية الإدارة الضريبية، وقصور الدور الذي يمكن أن تقوم به وسائل الإعلام في سبيل توضيح ماهية النظام الضريبي السائد ، ومدى ضرورة مساهمة الأفراد فيه ، وترسيخ الاقتناع لدى الجمهور بأن أداء الضريبة واجب وطني ، وأن القواعد العامة في شريعة الإسلام تتيح الفرصة لفرض الوظائف المالية(الضرائب) إذا لم تكف الإيرادات الإسلامية (الزكاة والخراج والجزية)لتغطية نفقات الدولة.

وتفريعاً على هذه الحقائق فإن البحث يوصي بجملة أمور أهمها:

أولاً: تنمية الوعي لدى الممولين بأهمية الضرائب في تمويل الخدمات العامة ، وأنها جزء من قانون متكامل من التضامن الاجتماعي ، وأن الضريبة العادلة تقرها الشريعة الإسلامية وتأمر بها إذا عجزت الإيرادات المنصوص عليها (الزكاة والخراج والجزية) عن تغطية النفقات العامة.

ثانياً: تبسيط إجراءات التحصيل ، وتوسيع قاعدة الإعفاء الضريبي لمبرراته الاقتصادية والاجتماعية بصورة لا ترهق كاهل الممول.

ثالثاً: حسن استخدام حصيلة الضريبة في تحقيق المنافع العامة التي يدرك الممول أثرها في حياته العامة ، وبصورة تجعله يبادر بأداء الضريبة في حينها لأن آثارها بدت واضحة في مختلف جوانب الحياة العامة.

رابعاً :زيادة قدر الإعفاء الضريبي الخاص بتحقيق العدالة الاجتماعية لما لها من أثر في نفوس الممولين خصوصاً الفقراء وأصحاب الدخول المحدودة ، حيث أعباء المعيشة تزداد على هؤلاء زيادة كبيرة .

خامساً :ضبط قواعد الإعفاء الضريبي بما يضمن عدم اتخاذها وسيلة للتهرب الضريبي.

سابعاً : تحجيم الإسراف والبذخ الحكومي بما ينمي شعور الممول بالمصداقية في الإنفاق العام فلا ينحو نحو التهرب منها ، وهذا عامل رئيس في زيادة الوعي الضريبي ومن ثم وفرة الحصيلة الضريبية .

ثامناً : العمل –دائماً–على تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية وتطورها بما يضمن اعتبار حُسن النية في الممول هو الأصل ، وعدم افتراض سوء النية حتى تثبت بيقين .

أهم المصادر والمراجع:

١. عزت البرعي – محاضرات في مبادئ الاقتصاد المالي،دار النهضة العربية ،٢٠٠٣م.
٢. إبراهيم المنجي – التعليق على نصوص قانون الضريبة الموحدة ص١٠٣٤ ط أولى – منشأة المعارف الإسكندرية ١٩٩٧..
٣. أحمد جامع ، علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ١٩٧٠ .
٤. جريدة الأهرام – عدد ٢٠٠٠/٥/٥م.
٥. جمال فوزي شمس ،ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها – د./ – رسالة دكتوراه مقدمة لحقوق عين شمس ١٩٨٣.
٦. حامد عبدالمجيد دراز – مبادئ الاقتصاد العام ،طبعة دار النهضة العربية ،١٩٨٧م.
٧. حكم المحكمة الدستورية العليا ففي القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية دستورية –جلسة ١٩٩٣/١٢/٦ – الجريدة الرسمية – العدد ٥١ في ١٩٩٣/١٢/٢٣.
٨. حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥ لسنة ١٠ قضائية –جلسة ١٩ يونيه ١٩٩٣.
٩. رشيد الدقر ، علم المالية العامة ط ثانية.
١٠. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، ص ٣٠ ، ط: دار النهضة العربية ١٩٧٥م.
١١. زكريا محمد بيومي ، المالية العامة الإسلامية ،ط دار النهضة العربية ١٩٧٩م.
١٢. زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها ، توزيع عالم الكتب.
١٣. زين العابدين بدوي ناصر – د./ السيد عطية عبدالواحد ، محاضرات في الضريبة الموحدة ، ط: دار النهضة العربية ١٩٩٤م/١٩٩٥م
١٤. السيد عبد المولى ، المالية العامة ، دار الفكر العربي ١٩٨٧م .
١٥. عاطف صدقي – مبادئ المالية العامة، ط دار النهضة العربية ١٩٧٢.
١٦. عبدالحكيم الرفاعي – د./ حسن خلاف – مبادئ النظرية العامة للضريبة – ط مكتبة النهضة المصرية .
١٧. عبدالحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ص ٧٩٢ وما بعدها ، ط دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية ١٩٩٦م.

١٨. عبدالمنعم عبدالغني ، مبادئ المالية العامة والتشريع الضريبي ، ص ٢٠٨ ، ط ١٩٩٩/٢٠٠٠م
١٩. عصمت عبد الكريم،محاضرات في المعاملة الضريبية في المشروعات الاستثمارية في مصر – د./ – ط الهيئة العامة المصرية للكتاب.
٢٠. عبد الحكيم الرفاعي ، د./ حسن خلاف مبادئ النظرية العامة للضريبة– ط مكتبة النهضة المصرية.
٢١. حازم الببلاوي – دور الدولة في الاقتصاد ، ط الهيئة المصرية العامة للكتاب ١٩٩٩.
٢٢. . زكريا محمد بيومي،موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، – توزيع عالم الكتب ١٩٩٤.
٢٣. علي لطفي ، اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة عين شمس – القاهرة ١٩٨٦م
٢٤. كمال الجرف – المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية – المجموعة الثامنة .
٢٥. مجموعة الأحكام التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا .
٢٦. محمد حلمي مراد ، مالية الدولة ، مطبعة نهضة مصر ١٩٦٢ .
٢٧. محمد دويدار – دراسات في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف بالإسكندرية.
٢٨. مدحت حسانين – الأهرام – ٢٠٠٠/٥/٥م.
٢٩. مصطفى حسنى مصطفى – مبادئ علم المالية العامة – ص٥١٣ – ط دار النهضة.
٣٠. الهيئة العامة لسوق المال – النشرة الاقتصادية – البنك الأهلي المصري – العدد الثالث –المجلد الثاني و الخمسون ١٩٩٩.
٣١. Voir: Alain Mareau: "Dossier F. Comme Fraude Fiscail ١٩٧٥