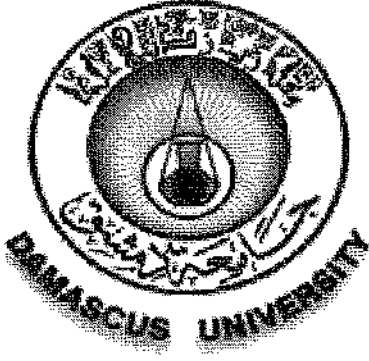




الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي

دراسة تحليلية مقارنة لواقع الاستعلام في سورية وسبل تفعيله

بالشكل الأمثل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد

إشراف الأستاذ الدكتور

إلياس نجمة

إعداد الطالبة

هبة محمود

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم 1074 تاريخ 2011 / 2 / 7

القاضي بتشكيل لجنة الحكم لمناقشة رسالة الماجستير في الاقتصاد

للطالبة هبة محمود بعنوان :

(الاستعلام الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي

دراسة تحليلية مقارنة لواقع الاستعلام في سورية وسبل تفعيله بالشكل الأمثل

للحد من ظاهرة التهرب الضريبي)

والمؤلفة من السادة :

الدكتور : إلياس نجمة الأستاذ في قسم الاقتصاد - جامعة دمشق - عضواً مشرفاً

الدكتور : علي كنعان الأستاذ في قسم المصارف والتأمين - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - عضواً

الدكتور : مدين علي المدرس في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - عضواً

فقد تمت المناقشة في يوم الخميس 2011 / 3 / 10 الساعة الثانية ظهراً

وبناءً عليه تم منح درجة الماجستير في الاقتصاد

الإهداء

إلى من صنعتني وصقلتني وعلمتني الصبر وقوة الإرادة

إلى من وقفت معي في محنتي فكانت خير سند

إليك أمي هذا العمل المتواضع

هبة

الفهرس

رقم الصفحة	مقدمة: المحاور المنهجية:
9	1- مشكلة البحث.....
9	2- أهمية البحث.....
10	3- أهداف البحث.....
10	4- الدراسات السابقة.....
10	5- مناهج البحث (أسلوب وأدوات التحليل).....
11	6- فرضيات البحث.....
12	7- خطة البحث.....

القسم الأول ظاهرة التهرب الضريبي

الفصل الأول: التعريف بالتهرب الضريبي

البحث الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه:

أولاً- مقدمة.....13

ثانياً- التهرب الضريبي في الفقه والتشريع المالي:.....14

1- الموقف الفقهي من التهرب الضريبي.....14

2- التهرب الضريبي في التشريعات المالية.....17

ثالثاً- التحليل الاقتصادي للتهرب الضريبي:.....18

1- الدراسات التي استهدفت تحليل ظاهرة التهرب.....18

1-1 أسلوب العينة.....19

1-2 أسلوب الألعاب التجريبية.....21

1-3 أسلوب الدراسات المتعلقة بالاقتصاد القياسي.....21

1-4 أسلوب ربط القياسات الكلية لحجم التهرب الضريبي بعدد من المتغيرات.....22

2- ماهية سلوك التهرب.....23

3- أساليب التحليل الاقتصادي للتهرب الضريبي.....24

3-1 مدخل تعظيم المنفعة المتوقعة.....25

3-2 مدخل تعظيم الدخل المتوقع.....26

رابعاً- أنواع التهرب الضريبي:.....32

1- التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم.....32

2- التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي.....33

البحث الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والظواهر الضريبية المشابهة:.....34

أولاً : الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:.....34

- 1- ماهية التجنب الضريبي.....34
- 1-1 التجنب الضريبي في القانون.....34
- 2-1 التجنب الضريبي في الاقتصاد.....37
- 2- إضاعة على مواقف التشريعات من التجنب الضريبي.....41
- ثانياً: الفرق بين التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي:.....46
- 1- التخطيط من جانب المكلف.....46
- 1-1 التخطيط الضريبي في القانون.....46
- 1-2 التخطيط الضريبي في الاقتصاد.....47
- 2- التخطيط من جانب المشرع:.....49
- 2-1 - التخطيط غير المعلن للسياسة الضريبية.....49
- 2-2 - التخطيط المعلن للسياسة الضريبية.....51

- ثالثاً : الفرق بين التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي:.....56
- 1- تعريف نقل العبء وأنواعه.....56
- 2- العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي.....58
- 2-1 - العلاقة بين مرونة الطلب ونقل عبء الضريبة.....59
- 2-2 - العلاقة بين مرونة العرض ونقل عبء الضريبة.....61
- 2-3 - العلاقة بين نفقة الإنتاج ونقل عبء الضريبة.....63
- 2-4 - درجة المنافسة ونقل العبء الضريبي.....64
- 2-5 - الفن الضريبي ونقل العبء الضريبي.....65
- 3- الآثار المترتبة على نقل العبء الضريبي.....66

69..... الفصل الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره وقياسه

69..... البحث الأول: أسباب التهرب الضريبي:.

- أولاً : الأسباب الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي:.....69
- 1- التقلبات الاقتصادية كسبب للتهرب الضريبي:.....69
- 1-1 - الكساد والتهرب الضريبي.....69
- 1-2 - التضخم والتهرب الضريبي.....71
- 2- الضغط الضريبي كسبب للتهرب الضريبي:.....71
- 2-1 - العوامل المحددة للضغط الضريبي الأمثل.....72
- 2-2 - الضغط الضريبي النفسي.....73
- 3- أدوات السياسة الضريبية كسبب للتهرب الضريبي:.....74
- 3-1 - معدل الضريبة كسبب للتهرب الضريبي.....75
- 3-2 - معدل العقوبة كسبب للتهرب الضريبي.....77
- ثانياً: الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي :.....80
- 1- اختيار الفن الضريبي.....80
- 2- طريقة تنظيم الضريبة:.....83
- 2-1 - عدم وضوح النص التشريعي الضريبي.....83
- 2-2 - انعدام وحدة التشريع الضريبي.....85
- 2-3 - عدم استقرار التشريع وتعاقب تعديلاته.....88
- ثالثاً: الإدارة الضريبية كسبب للتهرب الضريبي:.....90
- 1- قصور الإمكانيات البشرية كماً وكيفاً.....91

91	1-1- قصور الإمكانيات البشرية الكمي
92	1-2- قصور الإمكانيات البشرية الكيفي
94	2- قصور الإمكانيات المادية المتاحة
96	3- تعقد إجراءات العمل
98	رابعاً: الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي:
98	1- الأسباب الاجتماعية:
98	1-1- البيئة الاجتماعية والموروث التاريخي
99	1-2- علاقة المكلف بالحكومة
101	2- الأسباب النفسية والسلوكية:
101	2-1- الإحساس بعدم العدالة والعبء النفسي للضريبة
103	2-2- انخفاض المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع عموماً
104	2-3- انخفاض درجة الوعي ومستوى التعليم
105	<u>البحث الثاني : آثار التهرب الضريبي:</u>
105	أولاً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:
105	1- آثار التهرب الضريبي على التراكم الرأسمالي
111	2- أثر التهرب الضريبي على توزيع الدخل القومي
114	3- أثر التهرب الضريبي على نمط تخصيص الموارد
121	4- أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي
123	ثانياً : الآثار المالية للتهرب الضريبي
125	ثالثاً : الآثار السياسية للتهرب الضريبي
129	رابعاً : الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي
131	<u>البحث الثالث : قياس التهرب الضريبي :</u>
131	أولاً : صعوبات قياس التهرب الضريبي
132	ثانياً : مصادر البيانات المعتمدة
132	ثالثاً : طرق قياس التهرب الضريبي :
132	1- المناهج المباشرة :
132	1-1- طريقة المسح بالعينة
132	1-2- طريقة مراجعة (تدقيق) الحسابات الضريبية
133	1-3- طريقة العفو الضريبي
133	2- المناهج غير المباشرة :
137	2-1- أسلوب التفاوت بين الدخل والإنفاق
135	2-2- أسلوب القوى العاملة
136	2-3- أسلوب الدخل المادي
136	2-4- الأساليب النقدية :
137	أ- طريقة فئات العملة
137	ب- طريقة النسبة الثابتة
140	ج- طريقة المعاملات

القسم الثاني

القسم التطبيقي - الدراسة الميدانية

واقع قانون الاستعلام الضريبي - قانوناً وجهازاً- بعد 7 سنوات من صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 في سورية :

- 1- مقدمة 142
- 2- ماهية الدراسة والعينة المتخذة 142
- 3- آلية توزيع الاستمارات واستعادتها 143
- 4- إجراءات تجهيز البيانات وتدقيقها 143
- 5- اختبار فروض البحث وبيان العلاقة بين المتغيرات 144

الفصل الأول : أسباب صدور القانون وأصداءه ومضمونه : 144

- البحث الأول : أسباب صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي : 144
- أولاً : التوجهات السياسية 144
- ثانياً : الواقع المالي والظروف الاقتصادية 145
- ثالثاً : الأسباب الاجتماعية 154

البحث الثاني : أصداء صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي 157

البحث الثالث : مضمون قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي 159

الفصل الثاني: الواقع التطبيقي لقانون الاستعلام من النواحي : التشريعية - الهيكل التنظيمي وسمات الجهاز الإداري - منهجية العمل والتقانات المستخدمة بالمقارنة مع تجربة جمهورية مصر العربية 161

البحث الأول : قانون الاستعلام من الناحية التشريعية والهيكل التنظيمي القائم بالمقارنة مع التجربة المصرية : 161

- أولاً : إيجابيات وسلبيات قانون الاستعلام بالمقارنة مع التجربة المصرية 161
- ثانياً : الهيكل التنظيمي لجهاز الاستعلام وسمات الجهاز الإداري بالمقارنة مع التجربة المصرية 170

البحث الثاني : منهجية العمل والتقانات المستخدمة في جهاز الاستعلام بالمقارنة مع التجربة المصرية : 181

- أولاً : منهجية العمل القائمة حالياً في جهاز الاستعلام بالمقارنة مع المستخدمة في مصر 181
- ثانياً : التقانات المستخدمة في جهاز الاستعلام بالمقارنة مع المستخدمة في مصر 186

الفصل الثالث : تحليل أثر الدوافع النفسية والاجتماعية - أسلوب الإدارة المعتمد على

التهرب الضريبي في سورية : 191

البحث الأول : أثر الدوافع النفسية والاجتماعية على حجم التهرب الضريبي في سورية : 191.....

أولاً : العلاقة بين العدالة وحجم التهرب الضريبي في سورية 191

ثانياً : العلاقة بين الموروث التاريخي وحجم التهرب الضريبي في سورية 194

ثالثاً : العلاقة بين ضعف الثقافة والتوعية الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية 196

البحث الثاني : أثر أسلوب الإدارة المعتمد على حجم التهرب الضريبي في سورية : 198.....

أولاً : العلاقة بين وضع العاملين في جهاز الاستعلام وحجم التهرب الضريبي في سورية 198

ثانياً : العلاقة بين أسلوب العمل القائم وحجم التهرب الضريبي في سورية 202

النتائج 205

الحلول 214

المراجع 219

الملاحق : 228

ملحق قائمة الاستبيان.

ملحق النتائج الإحصائية للدراسة الميدانية .

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1	الدخل المجنب والدخل المعلن عنه.	40
2	تمثيل انتقال العبء الضريبي بيانياً.	59
3	حالة الطلب المرن.	80
4	حالة الطلب لا نهائي المرونة.	60
5	حالة الطلب قليل المرونة.	61
6	حالة الطلب عديم المرونة.	61
7	حالة العرض المرن.	61
8	حالة العرض لا نهائي المرونة.	62
9	حالة العرض غير المرن.	62
10	حالة العرض عديم المرونة.	62
11	الإنتاج بنفقة متزايدة.	63
12	لإنتاج بنفقة ثابتة.	64
13	الإنتاج بنفقة متناقصة.	64
14	منحنى لأفر.	76
15	خارطة السواء - سلم تفصيلات المستهلك.	116
16	مستقيم الميزانية.	118
17	التوفيق الأمثل بين السلع العامة والخاصة.	118
18	الهيكل التنظيمي لجهاز الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي في سورية.	173

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1	مثال رقمي عن التجنب الضريبي.	41
2	تطور عجز الموازنة العامة للدولة خلال الفترة (2000-2009).	145
3	الرقم القياسي لأسعار التجزئة باعتبار 2000=100	145
4	تطور النفقات العامة بالقيمة الحقيقية ونسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الأعوام (2000-2009).	146
5	تطور الإيرادات العامة ونسبتها إلى الناتج المحلي خلال الأعوام (2000-2006).	147
6	الميزان الكلي للموازنة العامة وتطوره خلال الفترة (2000-2009).	147
7	تطور عجز الميزانية بالمقارنة مع حجم الإيرادات النفطية خلال الفترة (2000-2009).	148
8	تطور الإيرادات الضريبية في سورية ونسبتها إلى إجمالي الإيرادات العامة خلال الأعوام (2000-2009).	149
9	تطور ضريبة الدخل في سورية خلال الأعوام (2000-2009).	149
10	تطور ضريبة الرواتب والأجور في سورية ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة خلال الأعوام (2000-2009).	150
11	تطور ضريبة دخل رأس المال ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة خلال الأعوام (2000-2009).	150
12	تطور ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة.	150
13	تطور ضريبة رأس المال (الثروة) ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة خلال الأعوام (2000-2009).	151
14	تطور الرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة خلال الأعوام (2000-2009).	151
15	تطور الواردات الضريبية بالقيمة الحقيقية بعد استبعاد أثر ارتفاع الأسعار خلال الفترة (2000-2009).	152
16	معدلات التضخم في سورية خلال الفترة (2000-2009).	154
17	تطور ضرائب الدخل - رأس المال - الإنفاق على الإيرادات الضريبية غير النفطية خلال الفترة (2000-2009).	154
18	معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي.	155
19	حجم اقتصاد الظل في سورية وفق طريقة النسبة الثابتة خلال الفترة (2002 - 2007)	156
20	المساهمة الفعلية للقطاع الخاص في ضريبة الدخل خلال الفترة (2002 - 2007)	156
21	حجم التهرب من ضريبة الدخل في اقتصاد الظل خلال الفترة (2002 - 2007)	156
22	حجم التهرب من ضريبة الدخل في سورية خلال الفترة (2002 - 2007)	156
23	إجابات أسئلة الفرضية (4)	157
24	اختبار الفرضية (4).	159
25	إجابات أسئلة الفرضية (5).	163
26	اختبار الفرضية (5).	165
27	إجابات أسئلة الفرضية (6).	165
28	اختبار الفرضية (6).	167

167	إجابات أسئلة الفرضية (7).	29
168	اختبار الفرضية (7)	30
169	إجابات أسئلة الفرضية (8).	31
170	اختبار الفرضية (8)	32
174	إجابات أسئلة الفرضية (12).	33
176	اختبار الفرضية (12)	34
177	إجابات أسئلة الفرضية (15).	35
178	اختبار الفرضية (15)	36
179	إجابات أسئلة الفرضية (16).	37
181	اختبار الفرضية (16)	38
182	إجابات أسئلة الفرضية (13).	39
184	اختبار الفرضية (13)	40
187	إجابات أسئلة الفرضية (14).	41
189	اختبار الفرضية (14)	42
191	إجابات أسئلة الفرضية (1).	43
193	اختبار الفرضية (1)	44
194	إجابات أسئلة الفرضية (2).	45
195	اختبار الفرضية (2)	46
196	إجابات أسئلة الفرضية (3).	47
197	اختبار الفرضية (3)	48
198	إجابات أسئلة الفرضية (9).	49
200	اختبار الفرضية (9)	50
200	إجابات أسئلة الفرضية (10).	51
202	اختبار الفرضية (10)	52
202	إجابات أسئلة الفرضية (11).	53
203	اختبار الفرضية (11).	54

مقدمة: المحاور المنهجية:

- 1- مشكلة البحث.
- 2- أهمية البحث.
- 3- أهداف البحث.
- 4- الدراسات السابقة.
- 5- مناهج البحث (أسلوب وأدوات التحليل).
- 6- فرضيات البحث.
- 7- خطة البحث.

1- مشكلة البحث:

تواجه كثير من البلدان على اختلاف إيديولوجياتها ودرجات تقدمها الاقتصادي ظاهرة التهرب الضريبي ولكن بدرجات متفاوتة، ولم يكن الاقتصاد السوري في منأى عن تداعيات هذه الظاهرة، على العكس تماماً: كافة المؤشرات الاقتصادية تشير إلى ازدياد حجم التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة لدرجة أضعفت واردات الدولة من الحصيلة الضريبية ولا يخفى أن هذا سينعكس سلباً على قدرة الدولة على الإنفاق وتقديم الخدمات التي ينتظرها المواطنون ومن ثم التبعات الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على ذلك. وإن كانت واردات الموازنة تعتمد بشكل رئيسي على الموارد النفطية، فإن هذا المصدر ناضب، وبالتالي كانت حتمية التفكير - لسد حاجة تمويل الموازنة - رفع مساهمة الضرائب في تمويل الواردات، باعتبار موارد الدولة المتأتية من الفوائض الاقتصادية للقطاع العام ومنشأته في ظل التحول الاقتصادي باتجاه اقتصاد السوق الاجتماعي متناقصة في السنوات المقبلة.

ولذا: فإن تفعيل المساهمة الحقيقية للضرائب كمورد داخلي قوي يصبح الحل شبه الوحيد لتأمين موارد كافية للدولة، ويكون ذلك إما: برفع معدلات الضرائب لزيادة الحصيلة: وهذا خيار مستحيل في سورية في الوضع الراهن خاصة مع انخفاض نصيب الفرد من الدخل القومي وسوء توزيع الدخل لصالح أصحاب عوائد حقوق التملك - كما ستبين الباحثة بشكل مفصل في متن الرسالة - فبالرغم من انخفاض نسبة الاستقطاع الضريبي (إلا أنها طبيعية ولا مجال برأي الباحثة لزيادتها حالياً).

أو: مكافحة التهرب الضريبي وتطوير الإدارة الضريبية بما يحقق رفع نسب التحصيل واسترداد حقوق الدولة وهذا هو الحل الذي فرض نفسه على الحكومة السورية وبدأت به كخطوة أولى مع إصدار القانون (25) لعام 2003 لمكافحة التهرب الضريبي والذي سنبحثه من خلال هذه الدراسة.

2- أهمية البحث:

تري الباحثة أن موضوع الأطروحة المقدمة بالغ الأهمية، ليس فقط على مستوى البحث العلمي وإنما على مستوى إدارة السياسة الضريبية بشكل عام، كونه من أوائل الأبحاث التي تعالج قضية التهرب الضريبي نتيجة عدم وجود أي دراسة علمية ميدانية منشورة عن التهرب الضريبي في سورية بعد أن رفعت وزارة المالية يديها مستسلمة أمام ظاهرة التهرب، حيث نقرأ رأي وزارة المالية المنشور في جريدة تشرين في 16/9/1999م.

"إن مسألة تقدير حجم التهرب الضريبي مهمة صعبة... إذا لم تكن مستحيلة، إذ ما من جهاز متخصص أو باحث يستطيع تقدير حجم هذا التهرب بالأرقام... إذ من المستحيل من الناحية العلمية، لا في بلدنا بل في أي بلد من بلدان العالم معرفة حجم التهرب الضريبي".

مما خلق الدافع لدى الباحثة لتناول هذه الظاهرة ودراستها ومحاولة تقديم شرح وافٍ لأسبابها ونتائجها وطرق قياسها وكيفية علاجها، مستعينة بذلك بمراجع من نول متقدمة كفرنسا وإنكلترا والولايات المتحدة، ومن نول نامية كمصر ولبنان قامت بدراسة هذه الظاهرة وطرحت عدة أساليب لقياسها وذلك بعد أن خلت كافة المكتبات في الجامعات والمراكز الثقافية في سورية بالإضافة إلى مكتبة الأسد من دراسة أو كتاب حول التهرب الضريبي (الأمر الذي لا تعتبره الباحثة نتيجة الصدفة)، ومع اعتراف الباحثة بأن هذه الأساليب «تقديرية» لا تعطي الرقم الحقيقي لحجم التهرب إلا أنها أقرب ما تكون إلى الواقع، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يوجد مؤشر اقتصادي: كالتضخم أو البطالة أو حتى حجم الدخل القومي دقيق 100%.

ونحن في هذه الأطروحة لا ننتهم أحداً، ولا نقصد أحداً بالتشهير وإنما نهدف أساساً إلى إبراز الجوانب السلبية لهذه الظاهرة ونوفر أساساً يهتدى به في صياغة السياسة الضريبية وبالتالي الاقتصادية عموماً.

3- أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى تحقيق أربع غايات رئيسية:

أولاً: أن تتناول الدراسة توضيح مفهوم التهرب الضريبي وطرق تمييزه عن الظواهر الضريبية المشابهة ليكون عوناً لعناصر الإدارة الضريبية في محض ممارسة عملهم على أرض الواقع في التمييز بين هذه الظواهر، وبالتالي القدرة على المعالجة الصحيحة واتخاذ القرار السليم في ميدان العمل، بالإضافة إلى تسليط الضوء على أسباب هذه الظاهرة بشكل عام وبسورية بشكل خاص من باب أن معرفة أسباب المشكلة نصف حلها ومن ثم بيان الآثار الخطيرة لهذه الظاهرة على اقتصاديات الدول التي ابتليت بها، ليس فقط من ناحية فقدان الموارد المالية الضرورية للتمويل وإنما تبعات ذلك الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

ثانياً: عرض الطرق المستخدمة عالمياً لقياس حجم التهرب الضريبي، حيث استعانت الدول المتقدمة والنامية بوحدة أو أكثر من الطرق المطروحة لتقدير حجم التهرب الضريبي، رغم الاعتراف بصعوبة التطبيق عندما توكل المهمة لشخص واحد ولكن عندما تكون الجهة المعنية بالقياس كوزارة المالية مثلاً: فإن تحديد قيمة المتغيرات التي تتضمنها كل طريقة تصبح مسألة بسيطة بيد الفريق العامل.

ثالثاً: بيان واقع جهاز الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بعد سبع سنوات من صدور القانون وتسليط الضوء على استراتيجيات العمل وآليات التنفيذ ولمس السبلات التي قد تحول دون تفعيل النص، مع المقارنة مع تجربة مصر في هذا المجال.

رابعاً: التوصل إلى حلول واقعية، موضوعية، وقابلة للتنفيذ لتفعيل قانون الاستعلام من جهة ورفع كفاءة الإدارة من جهة ثانية للحد من هذه الظاهرة وآثارها الضارة.

4- الدراسات السابقة:

بعد تدقيق الأبحاث الموجودة في مكتبة كلية الاقتصاد في جامعة دمشق، بالإضافة إلى الأبحاث في مكاتب كليات الاقتصاد في كل من جامعة حلب وتشرين والبعث وتوثيق ذلك بعد مراسلة هذه الجامعات ووصول الرد، فضلاً عن تدقيق المراجع والكتب والأبحاث في مكتبة الأسد وفي أغلب المراكز الثقافية في دمشق، تبين أنه لا توجد دراسة مماثلة لمثل هذه الدراسة على مستوى القطر.

5- مناهج البحث:

على اعتبار أن المنهج هو الأدوات التي يستخدمها الباحث عند دراسة ظاهرة معينة كظاهرة التهرب الضريبي، فيجب أن تكون هذه الأدوات عصرية، متطورة، تستجيب لمقتضيات البحث العلمي وتتسجم مع موضوع الدراسة وعلى هذا الأساس سنعمد ما يلي:

- القسم الأول:

تم اعتماد المنهج الوصفي في الأبحاث التي تتطلب العرض النظري لمفهوم الظاهرة وأنواعها وكيفية التفريق بينها وبين الظواهر الضريبية المشابهة بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستنتاجي في الوصول إلى النتائج من خلال تأييد بعض الطروحات التي قدمت في هذا المضمار ومناقشة بعضها الآخر وتثبيت رأي الباحثة في كل نقطة بهذا الخصوص في كل بحث ضمن الأطروحة وخاصة في الفصل الأول.

أما الفصل الثاني الذي تناول أسباب التهرب الضريبي وآثاره وقياسه: فلم تشأ الباحثة تناول أبحاث هذا الفصل في إطار وصفي إنشائي فقط دون تقديم الدليل العملي القائم على أساليب الاقتصاد القياسي والمستمدة على صعيد التحليل الاقتصادي الكلي وكذلك الجزئي، وبرز هذا جلياً عندما تناولت الباحثة الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي في البحث الثاني من هذا الفصل، وكذلك الآثار المالية والسياسية التي جاءت غنية بالنماذج الرياضية والأساليب الاقتصادية القياسية المتعارف عليها في مجال التحليل الاقتصادي الجاد، حتى تكون النتائج التي تم الوصول إليها في أبحاث هذه الأطروحة مبنية على أساس علمي سليم والخلاصات التي وصلنا إليها من عرض الدراسات العالمية التي تمت في هذا المضمار مطمئنة وصحيحة.

رغم أن الباحثة - راعت عن وجه قصد - عند صياغة هذه الأطروحة - أن يتمكن القارئ غير المتخصص من إدراك أبعاد الأبحاث قيد الدراسة التي تضمنتها الأطروحة من خلال المناقشات المنطقية المستفيضة -

وبطريقة مبسطة - للنماذج القياسية والنتائج التي تم الوصول إليها بهدف استفادة أكبر عدد من القارئين والباحثين من هذا البحث الذي يُقدّم للمرة الأولى..
أما على صعيد الدراسة العملية الميدانية فقد تم استخدام المناهج التالية:

2- القسم الثاني: (التطبيقي):

في الفصل الأول: تم استخدام أدوات التحليل الاستنتاجي لأرقام المتغيرات الاقتصادية التي تناولها البحث الأول، والمنهج الوصفي الإنشائي في البحث الثالث.

أما البحث الثاني وكلاً من الفصلين الثاني والثالث: فقد تم استخدام عمليات المقابلة والمقارنة بين تجربة القطر العربي السوري والتجربة المصرية في مجال مكافحة التهرب الضريبي نظراً لتقارب التجريبتين التاريخي والاقتصادي بالإضافة إلى الدراسة الميدانية التي اعتمدت منهج الاستقراء الإحصائي: حيث نبداً من حالات جزئية تمثلت بالعينة المتخذة لإجراء الدراسة ومنتقل منها باستخدام قواعد الاستدلال الصحيحة والتي جسدها نظام الحزمة الإحصائية (SPSS) إلى نتيجة تتعلق بمجموعة أكبر منها وهي المجتمع السوري، مع العلم أنه في ظل غياب أرقام موثقة عن حجم الظاهرة، تعتبر هذه الطريقة هي السبيل المنطقي الوحيد المتاح للوصول إلى إثبات الفرضيات ووضع النظريات في العلوم غير الرياضية: كالعلوم الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، خاصة مع استحالة اختبار جميع وحدات المجتمع الذي يكلف الكثير من الجهد والمال فضلاً عن سنوات طويلة لإنجاز العمل والاستعانة بمئات المساعدين.

وقد تطرقت الباحثة بشكل تفصيلي إلى كيفية إعداد الدراسة التطبيقية في القسم الثاني من الأطروحة، واعتمدت في الوصول إلى النتائج على:

- أسلوب المسح الميداني: عن طريق الاستبيانات المصممة لهذا الغرض، حيث تم إعداد قائمة تتضمن مجموعة الأسئلة التي يطلب إلى المبحوث الإجابة عليها.

- أسلوب الملاحظة الشخصية: من خلال التواجد في ميدان العمل أثناء توزيع الاستبيانات وإجابة المبحوثين عليها مما سمح للباحثة الوصول إلى بعض المعلومات التي قد لا يرغب المبحوث الإفصاح عنها لخوف أو حرج.

- أسلوب المقابلة الشخصية: وقد تمت بشكل رئيسي مع عدد من أعضاء هيئة مكافحة التهرب الضريبي في جمهورية مصر العربية من خلال الزيارة التي قامت بها الباحثة للجمهورية لمدة 8 أيام بغرض البحث والوصول إلى بعض المعلومات القيمة التي زودت بها الباحثة من قبل الإدارة الضريبية في مصر حول آليات العمل وأخذ المستجدات التي توصلت إليها الهيئة في هذا المضمار.

6- فرضيات البحث:

فرضية (1): انعدام العدالة الضريبية يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية.
فرضية (2): الموروث التاريخي والذهنية الاجتماعية التي تعادي الضريبة تزيد حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (3): ضعف الوعي والثقافة الضريبية يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية.
فرضية (4): صدور قانون الاستعلام في سورية أدى إلى ارتفاع نسبة الدخل المعلن من قبل المكلفين خشية المحاسبة والعقاب.

فرضية (5): كثرة التعديلات التشريعية وتلاحقها وغموض ونقص التشريع يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (6): رفع العقوبات المطبقة يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية.
فرضية (7): تطبيق الضرائب التصاعدية لا يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (8): تخفيض معدلات الضرائب لا يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية.
فرضية (9): رفع أجور العاملين في الإدارة الضريبية (بما فيها جهاز الاستعلام) يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (10): وجود برامج تحفيز وأنظمة حوافز ومكافآت للعاملين في جهاز الاستعلام يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (11): تكثيف دوريات عناصر الضابطة يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (12): رفع عدد عناصر الإدارة الضريبية (بما فيها عناصر الضابطة في جهاز الاستعلام) يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (13): جودة أداء العاملين في الإدارة الضريبية (بما فيها جهاز الاستعلام) وحسن تعاملهم يرفع درجة تقبل المكلفين للضريبة.

فرضية (14): تخلف الإدارة الضريبية التقني (بما فيها جهاز الاستعلام) يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية.

فرضية (15): تتصف عناصر الإدارة الضريبية (بما فيها جهاز الاستعلام) في سورية بضعف المهارات الفنية والتدريب الجيد.

فرضية (16): رغم مرور 7 سنوات على صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، فما زال الأداء ضعيفاً والتطور محدود والتفاوت بالأفضل ضعيف.

7- خطة البحث:

تقوم خطة الدراسة على معالجة البحث من خلال مقدمة وقسمين ثم خلاصة النتائج والحلول المقترحة. المقدمة: تهتم بدراسة بعض النواحي المنهجية التي ستبني في تناول موضوع الأطروحة كمشكلة البحث وأهميته وأهدافه وتعرض الدراسات السابقة وتبين أسلوب وأدوات التحليل وتظهر فرضيات البحث.

القسم الأول: يتألف من فصلين:

الفصل الأول: تناول تعريف الظاهرة من خلال بحثين: حيث تناول البحث الأول تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وبين البحث الثاني الفرق بين التهرب الضريبي والظواهر الضريبية المشابهة.

الفصل الثاني: وتناول أسباب التهرب الضريبي وآثاره وقياسه من خلال ثلاثة أبحاث: شرح البحث الأول أسباب التهرب الضريبي التشريعية، الاقتصادية، الإدارية، والاجتماعية. وبين البحث الثاني الآثار الوخيمة التي تتركها هذه الظاهرة على كافة الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

فيما تناول البحث الثالث عرض الطرق المستخدمة عالمياً في قياس هذه الظاهرة والصعوبات التي واجهتها.

القسم الثاني: والذي يتناول الدراسة التطبيقية من خلال رصد واقع الاستعلام الضريبي قانوناً وجهازاً - بعد 7 سنوات من صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 في سورية ويتألف من ثلاثة فصول:

الفصل الأول: تحدث عن أسباب صدور قانون الاستعلام وأصداءه ومضمونه، وتم ذلك على ثلاثة أبحاث: حيث تناول البحث الأول أسباب صدور قانون الاستعلام السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وبين البحث الثاني أصداء صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، فيما ألقى البحث الثالث الضوء على مضمون قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: تناول الواقع التطبيقي للاستعلام من النواحي: التشريعية - الهيكل التنظيمي وسمات الجهاز الإداري، منهجية العمل والتقنيات المستخدمة بالمقارنة مع تجربة جمهورية مصر العربية. وتم ذلك من خلال بحثين:

تناول البحث الأول قانون الاستعلام من الناحية التشريعية والهيكل التنظيمي القائم بالمقارنة مع التجربة المصرية.

فيما بين البحث الثاني منهجية العمل والتقنيات المستخدمة في جهاز الاستعلام بالمقارنة مع التجربة المصرية. أما الفصل الثالث: فقد انفراد في تحليل أثر الدوافع النفسية والاجتماعية بالإضافة إلى أسلوب الإدارة المعتمد على حجم التهرب الضريبي في سورية وتم ذلك من خلال بحثين:

بين البحث الأول أثر الدوافع النفسية والاجتماعية على حجم التهرب الضريبي في سورية فيما بين البحث الثاني أثر أسلوب الإدارة المعتمد على حجم التهرب الضريبي في سورية.

وأخيراً: تم الوصول إلى خلاصة البحث التي تم عرضها ب النتائج وتقديم الحلول التي تراها الباحثة مناسبة بهدف الحد من هذه الظاهرة.

الفصل الأول

التعريف بالتهرب الضريبي

البحث الأول

التهرب الضريبي وأنواعه

أولاً- مقدمة:

- ظاهرة التهرب الضريبي قديمة في العالم، فلا تكاد تخلو دولة من وجود التهرب الضريبي فيها وهناك مؤشرات على أن هذه الحقيقة في تزايد مستمر، وإن كانت أغلب هذه الدول تحاول السيطرة عليها والتحكم فيها من خلال العديد من الإجراءات أو العقوبات أو من خلال التوعية والتثقيف، ومن الملاحظ في الأعوام الأخيرة وجود اهتمام إعلامي وشعبي كبير بهذه الظاهرة وخاصة بالطرق التي يستخدمها المكلفون في التهرب من دفع الضريبة بالإضافة إلى الآثار الناجمة عن ذلك تجاه المكلفين الملتزمين .

لكن الاهتمام الأكبر بهذه الظاهرة ظهر في الولايات المتحدة في السبعينات من القرن المنصرم ، حيث تعتبر من أولى الدول التي اهتمت بدراسة هذه الظاهرة من حيث الحجم والنمو والأسباب والآثار، ومنها انطلقت إلى باقي أنحاء العالم، حتى أن المناقشات العامة لهذا الموضوع أخذت طابعاً حاداً في ذلك الوقت. والحقيقة أن جمع المعلومات عن هذه الظاهرة أمرٌ يكتنفه الكثير من الصعوبات، مع أن الحصول على إحصائيات دقيقة عن حجم التهرب الضريبي وبالتالي على حجم الإيرادات العامة المفقودة من أكثر المسائل ضرورة في صناعة القرارات الاقتصادية والسياسية الفاعلة وهنا تتبلور أهمية معرفة هوية الشخص المتهرب والقدر الذي مارس فيه هذا التهرب وعدد مرات حدوثه.

وعلى الرغم من أن التهرب الضريبي يعد من خصائص الحياة منذ القدم، فإن معظم المجتمعات تحاول السيطرة على نموه لدرء ما يمكن أن ينطوي عليه من عواقب وخيمة أهمها:

النيل من موثوقية الإحصاءات الرسمية ، الأمر الذي يجعل السياسة المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل التشغيل والنمو وتحسين نمط توزيع الدخل وكفالة الاستقرار الاقتصادي الداخلي والخارجي غير ملائمة ولا طائل من ورائها، لأن التهرب الضريبي يشوه سياسة التوزيع الرامية إلى تقليل حدة التفاوت بين مستويات الدخل الشخصي، أي الرامية إلى عدالة التوزيع، لأنه يبقى ذلك الجزء من دخل الطبقات العليا في منأى عن التكاليف الضريبي وبالتالي ضياع جزء كبير من الحصيلة الضريبية الذي كان من الممكن أن يسهم في مشروعات الإنفاق العام الموجهة لرفع مستويات المعيشة من جهة، ودعم مقتضيات النمو والتشغيل والاستقرار من جهة ثانية.

من هنا: لا يمكن للسياسة المالية أن تؤدي دورها في ظل انتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبحت هي القاعدة وليس الاستثناء وتزداد هذه الظاهرة خطورة مع تفاقم العجز المزمن في ميزانية الدولة، الحال الذي تعاني منه معظم البلدان النامية اليوم ومنها سورية.

مما سبق: نحتاج لدراسة ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها ظاهرة عالمية توجد حيث توجد الضرائب، ويترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية والكلية وتنعكس سلباً على استخدام السياسات الاقتصادية بطريقة غير سليمة.

وبشكل عام: هنالك نوعان للدخل المتهرب من دفع الضرائب: الأول: الدخل القانوني: وهنا قرار التهرب من دفع ضريبة الدخل المتولد من الأنشطة القانونية ينبع من رغبة المكلف في تحقيق أقصى منفعة ممكنة من دخله أو: الحصول على أكبر دخل ممكن بتهريبه من دفع الضرائب وفي هذه الحالة قرار التهرب يتأثر بعوامل تتعلق بسياسة الضرائب والتنظيم الفني والإداري لها، والثاني: الدخل غير

القانوني، وغالباً ما ينتج عن نشاط غير مشروع ويتم سراً، وبالتالي فإن الدخل المتولد من هذا المصدر لا يعلن عنه ويتخذ هنا قرار التهرب بطريقة مستقلة عن عوامل السياسة الضريبية والتنظيم الفني والإداري لها.

ثانياً- التهرب الضريبي في الفقه والتشريع المالي:

لا شك أن وجود تعريف واضح للظاهرة موضوع الدراسة يساعد على فهمها وتحديد أسبابها ومعرفة آثارها وبالتالي تقدير كيفية معالجتها ودرء أخطارها.

لذا سنقوم بالفقرتين التاليتين باستعراض الآراء والمواقف التي تناولت تعريف التهرب الضريبي :

1- الموقف الفقهي من التهرب الضريبي:

بداية وبالرجوع إلى معاجم اللغة العربية نجد: المقصود من كلمة تهرب هو: الهرب من فعل هَرَبَ هرباً وهروباً أي فرء⁽¹⁾. وهذا يعني فعل الشخص بالفرار، أي الهروب من حالة معينة أو وضع معين.

وفي الفقه الإنكليزي: حاول بعض الفقهاء تعريف التهرب الضريبي بأنه: (المخالفة المتعمدة للقانون بغرض الإفلات من عبء الضريبة)⁽²⁾.

وفي الفقه الفرنسي: نلاحظ أن الفقهاء هنا قسموا التهرب الضريبي إلى قسمين:

1-1- التهرب الضريبي المشروع.

1-2- التهرب الضريبي غير المشروع.

1-1- التهرب الضريبي المشروع: le'évasion fiscale

هو إمكانية النجاح في التحايل على الضريبة ولكن بدون مخالفة القانون ، ويسمى بالتجنب الضريبي: وهو (تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزءاً منها دون مخالفة القانون ودون أن ينقلها للغير)⁽³⁾. ويحصل تجنب دفع الضريبة هنا إما: من خلال امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة لها سواء ما كان منها في مجال التجارة أو الصناعة أو الخدمات حتى لا يحقق إنتاجاً خاضعاً للضريبة، كان يمتنع عن استعمال السلع التي فرضت عليها ضرائب الاستهلاك أو يمتنع عن استيراد وتصدير السلع التي فرضت عليها رسوم جمركية، أو الامتناع عن ممارسة الأنشطة الاقتصادية التي فرضت عليها ضرائب مرتفعة وبذلك يوفر على نفسه مبالغ وفي الوقت نفسه يحرم

الخزينة من مبالغ تمثل جزءاً من واردات الخزينة العامة ونحن نعلم أن: خزينة الدولة هي جيوب رعاياها أو بالأصح جيوب مكلفيها⁽⁴⁾.

أو من خلال النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تتيح للمكلفين تفادي ما يستحق عليهم من الضرائب، كتوزيع أرباح شركات الأموال على المساهمين بشكل رواتب

(1) معجم المصباح المنير في غريب الشرح الكبير للرافعي: تأليف العالم العلامة، أحمد بن محمد بن علي المقرئ القيومي، المتوفى سنة 770 هـ ، دار القلم،

بيروت، لبنان، ص875..

2- Higtingale. kath : Taxation, theory and practice, pearson education limited, 2000,1999-2000edition, p43. .

(3) فاطمة المويهي: المالية العامة: موازنة، ضرائب، طرابلس- لبنان- المؤسسة الحديثة للكتاب-2005- ص221.

(4) فوزي عطوي: المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، 2003، ص274.

وأجور أو على شكل مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، إذ أن المعدلات الضريبية على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور.

أو مثلاً: لجوء بعض الأغنياء إلى نقل ملكية أموالهم في مرض الموت إلى الورثة بطريقة البيع والشراء، وبأسعار قد تقل عن القيمة الحقيقية إذ أن رسوم الانتقال (ضريبة التركات) أعلى من رسوم التسجيل المترتبة على البيع والشراء بين الأحياء.

غير أن تجنب الضريبة قد يكون مقصوداً من الدولة لغايات اجتماعية، فتفرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع فيقل المواطنون من استهلاكها أو يمتنعون عنه كالخمر والتبغ، أو قد تكون الغاية اقتصادية فتفرض الضريبة على استيراد سلعة ما بقصد الحد من استيرادها أو حرض المستهلكين على الإنتاج المحلي، وقد يكون الإعفاء الضريبي خاصاً كأن تستثني الدولة نوعاً معيناً من أنواع الصناعة من ضريبة الأرباح الصناعية تشجيعاً له، وستكون هذه الحالات مفصلة عندما نتحدث عن التجنب الضريبي كظاهرة ومقارنتها بالتهرب في البحث الثاني من هذا الفصل، ولكن إذا كان التهرب الضريبي بالأسلوبين المذكورين أعلاه يبقى المكلف خارج إطار سوء النية، فماذا عن الغش الضريبي وهو التهرب غير المشروع من الضريبة؟

1- 2- التهرب الضريبي غير المشروع: la Fraude Fiscale.

وهو ما يسميه الفقه الفرنسي بالغش الضريبي:

وقد ورد تعريفه (بمخالفة القانون الضريبي المعمول به لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة وتخفيض الأوعية الضريبية)⁽¹⁾.

وهذا النوع (التهرب غير المشروع) ينقسم بدوره إلى تهرب مقصود، وتهرب غير مقصود.

فالتهرب المقصود: يشترط لحدوثه استخدام طرق احتيالية تخالف القوانين الضريبية بصورة قصدية عمدية وهو ما عرفه الفقه الفرنسي بـ (قيام المكلف بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية) ويحدث ذلك في ظرفين: إما قبل فرض الضريبة⁽²⁾، فيحاول المكلف هنا إخفاء وعاء الضريبة عن أعين المراقبين المختصين فلا يلتزم بالضريبة أساساً، كما لو عمد التاجر إلى كتم عمله عن الدولة أو امتنع عن تقديم البيان المطلوب أو استيراد بضائع خلسة دون المرور على إدارة الجمارك مثلاً.

أو بعد فرض الضريبة: كتقديم بيان عن ضريبة الدخل مغاير للحقيقة أو الإعلام عن انتهاء شغور البناء وعن الإنشاءات الجديدة بعد فترة من استحقاق الضريبة أو تسجيل عقود إيجار صورية بقيمة أقل من قيمة الإيجار الحقيقي أو التلاعب في ثمن البضائع المشتراة أو المباعة وفي الجرد السنوي أو تضخيم المصاريف التي تنزل من الأرباح عن احتساب الضريبة وطبعاً: المشرع لا يقف مكتوف الأيدي تجاه ألوان الغش الضريبي، فالإدارة الضريبية التي تكتشف هذه الوقائع من خلال درس ملفات المكلفين بواسطة مراقبي الضرائب المختصين تستطيع أن تصدر جداول تكاليف تكميلية تستدرك بواسطتها حقوق الخزينة المضبوطة وتضيف إليها الغرامات المقررة على مخالفة القوانين الضريبية.

أما التهرب غير المقصود: فهو حسب الفقه الفرنسي (خرق مباشر للقانون الضريبي عن غفلة وغير قصد)⁽³⁾.

1- Higtigale. kath: p45 مرجع سابق.

(2) د. حسين سلوم: المالية العامة، القانون المالي والضريبي، دراسة مقارنة، دار الفكر اللبناني، بيروت، ص 24.

(3) مرجع سابق Higtigale. kath: ص 53.

وفي رأي الباحثة: إن وجود تهرب يوصف بأنه تهرب غير مقصود لا يتم إلا في حالات ضيقة جداً كما أن هنالك صعوبة ملموسة في التفرقة بين التهرب المشروع والتهرب غير المشروع ، فكلاهما عمل مخالف للأخلاق العامة ويؤدي إلى ذات النتائج الاقتصادية والمالية وهي ضالة الحصيلة الضريبية و تآكل موارد الخزينة العامة للدولة.

وقد تناول الفقه المصري هذا الجانب عندما ميز في تعريف التهرب الضريبي بين المفهوم الواسع للتهرب الضريبي والمفهوم الضيق له، فالمفهوم الواسع للتهرب الضريبي: يتناول التهرب الضريبي من وجهة نظر اقتصادية من حيث النتائج المترتبة عليه وهي التملص من الضريبة وضياع حق الخزينة العامة للدولة فيها فهو:

- (كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه وبهذا يضيع على الدولة جزء من حصيلة الضريبة التي تواجه بها أعباءها العامة)⁽¹⁾.
- وعرفه فريق آخر بأنه : (ظاهرة يحاول الممول* بواسطتها عدم دفع الضريبة كلها أو بعضها)⁽²⁾.

أما المفهوم الضيق: فقد ركز على الجانب القانوني لهذه الظاهرة باعتبارها تمثل خرقاً للقوانين الضريبية وبالتالي هي جريمة تستوجب العقاب وقد ظهر ذلك من خلال تعريف بعض الفقهاء للتهرب الضريبي بأنه:

(محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه)⁽³⁾.

وعرفه آخرون بأنه: (كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً)⁽⁴⁾.

وهناك جانب من الفقه اشترط لتحقيق جريمة التهرب الضريبي استخدام أساليب نص عليها القانون، وبذلك ضيق جداً من مفهوم التهرب باعتباره (قيام المكلف بعمل إيجابي أو سلبي، مستعملاً طريقة أو أكثر من الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً)⁽⁵⁾.

وهنا: تختلف الباحثة مع هذا الرأي: إذ مهما بلغت درجة دقة وإحكام التشريع الضريبي، فإن المكلف الغشاش استطاع وما زال وخاصة مع التقدم التكنولوجي الحاصل وتطور البرامج المحاسبية استغلال أي إغفال بسيط ليستطيع الالتفاف على القانون وبالتالي تهريب ذلك الجزء من التكاليف الخاضع له من وجه جباة الضريبة.

والبعض يقول أننا هنا أمام حالة تجنب ضريبي وليس تهرب أساساً ذكاء المكلف وضعف النص القانوني، ولا نستطيع محاسبة المكلف أو تجريمه وتحمله العقوبات المترتبة كون الوسائل التي استخدمها لم ترد صراحة في النص القانوني وهذه الإجابة مردود عليها بأن: - التهرب الضريبي فعل يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية وضياع لمورد مالي هام جداً من موارد الدولة وهذه نتيجة

(1) د. حسن صائق المرصفاوي : التجريم في تشريعات الضرائب، دون نشر، للطبعة (1)، 1963 ، ص52.

(2) د. محمود رياض عطية : موجز في المالية العامة، بدون نشر، 1960، ص223.

(3) دمجدي محمد علي الخولي : جريمة التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995 ، ص37.

(4) د. أحمد جامع : علم المالية العامة جزء (2) مكتبة سيد عبد الله وهيب، القاهرة، 1965، ص314.

(5) د. أحمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية، نقابة المحامين ، لجنة المكتبة والفكر القانوني ، القاهرة ، 1990 ، ص 36 .

* الممول في التشريع المصري يقابلها المكلف في التشريع السوري .

مشتركة سواء استخدمت لهذا الفعل وسائل منصوص عليها في القانون " الغش الضريبي" أو غير منصوص عليها "التجنب الضريبي".

- إن التهرب الضريبي سرقة وبالتالي هو جرم قانوني اجتمع حوله معظم فقهاء القانون والمالية العامة وإن اختلاف الوسائل المتبعة في هذا الجرم مهما تعددت، سواء ورد ذكرها في القانون أم لا فإن النتيجة واحدة وهي استلاب حق الغير وبالتالي تستوجب إنزال العقوبات المقررة بهذا الجرم.

مما سبق نخلص إلى تعريف التهرب الضريبي بوجه عام بأنه:

(ظاهرة اقتصادية خطيرة تتمثل في قيام المكلف بالتخلص جزئياً أو كلياً من الضريبة المكلف بها باتباع طرق احتيالية مخالفة للنص التشريعي أو مضمونه وتؤدي إلى ضياع جزء مهم من الموارد المالية للدولة).

2- التهرب الضريبي في التشريعات المالية:

الحقيقة أن أغلب التشريعات الضريبية تحدثت عن مفهوم التهرب الضريبي عموماً ضمن نصوصها دون أن تحدد تعريفاً دقيقاً لهذه الظاهرة فالمرجع المصري مثلاً: ذكر حالات محددة اعتبرها تشكل تهرباً ضريبياً وذلك في المواد 133-134-135 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 عام 2005 فالمادة (133) ذكرت⁽¹⁾:

يعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

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

2- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات.

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

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

5- إخفاء نشاط أو جزء منه بما يخضع للضريبة.

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً، وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة في حين أن المادة 135/ استكملت النقص الذي ظهر أعلاه عندما نصت على (يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيًا من الأفعال التالية:

1- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

2- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.

3- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.

(1) قانون ضريبة الدخل رقم 91/ لعام 2005 في جمهورية مصر العربية.

أي أن المشرع المصري حدد حالات التهرب الضريبي على سبيل الحصر واعتبرها جريمة مخلة بالشرف والأمانة وهي الحالات التي تعد خروجاً على القانون، أما حالات التجنب الضريبي فقد عالجها المشرع بوصفها سلوكاً مشروعاً يتم في إطار القانون وليست خروجاً عليه.

أما المشرع السوري: فقد عرف التهرب الضريبي في المادة /2/ من القانون /25/ لعام 2003 والتي نصت على أنه⁽¹⁾:

يقصد بالتهرب الضريبي: كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو من يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم المالية كلياً أو جزئياً، من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية، أو إخفاء نشاط يجب إظهاره).

وبالمقارنة نكتشف الفرق بين أسلوب المشرعين المصري والسوري، فالأول: اعتبر حالات محددة حصراً تهرباً ضريبياً، في حين أن المشرع السوري وضع تعريفاً عاماً للتهرب الضريبي فجاء أعم وأشمل، نتيجة العقل المالي الشمولي في سورية علماً أنه بالقانون لا عقوبة بدون نص ولا جريمة بدون نص.

ثالثاً- التحليل الاقتصادي للتهرب الضريبي:

إن الدراسات التي تناولت موضوع التهرب الضريبي لم تستطع تحديد الحجم الصحيح له، وحتى نصل إلى نتيجة في هذا المجال فسوف نتناول الدراسات التي تمت من قبل الاقتصاديين بهدف تحليل هذه الظاهرة ثم النتائج التي توصلوا إليها كما يلي:

1- الدراسات التي استهدفت تحليل ظاهرة التهرب.

2- ماهية سلوك التهرب.

3- أساليب التحليل الاقتصادي للتهرب الضريبي:

1- الدراسات التي استهدفت تحليل ظاهرة التهرب:

قام الاقتصاديون بعدة محاولات لوضع محددات للتهرب الضريبي تمحورت حول واحدة أو أكثر من الأساليب التالية:

- أسلوب العينة: من خلال تحليل عينة من مواقف وآراء المكلفين حول الاتجاه للتهرب الضريبي.
- أسلوب الألعاب التجريبية: الذي يستخدم فيه عدد من المشتركين يخضعون لظروف تجريبية وترصد ردود أفعالهم حول زيادة معدلات الضرائب مثلاً، تكثيف دورات الكشف، العقوبات.
- تحليلات الاقتصاد القياسي المعتمدة على بيانات ضريبة الدخل.
- ربط القياسات الكلية لحجم التهرب الضريبي بعدد من المتغيرات مثل: معدل الضرائب، شدة العقوبة، الدخل.

(1) قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 في الجمهورية العربية السورية.

1-1- أسلوب العينة:

يقدم هذا الأسلوب معلومات هامة ومفيدة ويكون من خلال استهداف عينات عشوائية من السكان بهدف معرفة ما يدور في ذهن الأفراد حول نظام الضرائب القائم، وقد قام كل من Song and Yarbrough في عام 1978 بدراسة عينة مكونة من 640 أسرة في شمال كارولينا بتوجيه 278 سؤالاً⁽¹⁾. حاولت أن تستغل كلا من الخصائص الموقفية والسلوكية لأخلاق الضرائب وحاولت الباحثة إيجاز الدراسة التي توصل إليها الباحثان كالتالي:

• محور العلاقة بين الالتزام الضريبي والمستوى الأخلاقي في المجتمع:

وصل الباحثان إلى ما يلي:

- حول الالتزام الضريبي:

32 % من الإجابات أشارت إلى الالتزام بالضريبة.

51 % عدم الالتزام.

17 % موقفهم محايد.

- حول اعتبار التهرب الضريبي جريمة:

52 % تعتبر التهرب من الضرائب جريمة أكثر خطورة حتى من جريمة السرقة.

48 % لا تعتبره جريمة خطيرة تستحق العقوبات المقررة بشأنها.

- حول نسبة المكلفين الذين ينتهكون القوانين:

(إذ تجنب الباحثان سؤال أفراد العينة بشكل مباشر إذا كانوا قد انتهكوا قوانين الضرائب).

64 % من العينة لديهم شعور أن معظم الأفراد لا يقدمون إقرارات حقيقية عن مستويات دخولهم للإدارة الضريبية.

• محور العلاقة بين الالتزام الضريبي والتوزيع الديموغرافي في المجتمع:

- العلاقة بين العمر والالتزام الضريبي:

الأفراد الذين تنحصر أعمارهم في سن أقل من 40 سنة وأعلى من 65، أظهروا مستوى منخفض من الأخلاق الضريبية.

الأفراد الذين تنحصر أعمارهم بين 40-65 سنة: أظهروا مستوى مرتفع من الأخلاق الضريبية.

- العلاقة بين الحالة الاجتماعية والالتزام الضريبي:

أظهر المتزوجون مستوى مرتفع من الأخلاق الضريبية عن غيرهم.

• محور العلاقة بين الالتزام الضريبي ودرجة الرضا الاجتماعي:

1- Song y.D and Yarbrough T.E: tax ethics and tax payer attitudes: Asurvey public administration review, 1978, p444.

75% من أفراد العينة وجدوا أن الضرائب يجب أن تعتمد فقط على مبدأ القدرة على الدفع.

20% من أفراد العينة يعتقدون بأنهم يدفعون ضرائب بنسبة تفوق ما يدفعه غيرهم ممن تنطبق عليه نفس الشروط والظروف.

والنتيجة:

- أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي ما زال ضعيفاً للغاية لدرجة أن الاعتقاد السائد لدى كثير من الأفراد أن سرقة الخزنة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة.
- يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الارتباط الملاحظ بين الالتزام الضريبي والمتغيرات الديموغرافية في المجتمع ، فمثلاً أظهر المثقفون والمتزوجون مستوى جيد من الأخلاق الضريبية، إلا أن الأفراد الذين يشعرون أن الحكومة والقائمين عليها لا يهتمون لأمرهم ولديهم شعور بانعدام العدالة إذ أن ما يدفعونه يفوق بكثير ما يدفعه أمثالهم ممن تنطبق عليهم نفس الشروط أظهروا مستوى متدني من الأخلاق الضريبية.

وقد قدم Lewis عام 1979، دراسة مشابهة ضمت 20 فرداً من دافعي الضرائب بانكلترا⁽¹⁾.

وكانت النتائج التي توصل إليها من خلال إجابات أفراد العينة كالآتي:

- إن المتهربين ضريبياً وبشكل مبالغ فيه يجب أن يعاملوا بقسوة عن طريق القانون، إلا أن التهرب الضريبي البسيط يجب أن يعامل برأفة ولين.
- إن ضريبة الدخل واجب على المكلفين شريطة أن تكون ضمن الحدود المعقولة، فتخفيض المعدلات العالية للضرائب سيؤثر إيجابياً على تخفيض التهرب الضريبي.
- يجب أن تكون الضريبة عادلة وتبعاً للمقدرة المالية للفرد، وأن تسعى الحكومة إلى إنفاق الحصيلة الضريبية في القنوات التي تعود بالنفع على أفراد المجتمع وتشعرهم بالفوائد الحقيقية الناجمة عن التزامهم الضريبي.

وفي دراسة أخرى قام بها Spicer and Lundstedt عام 1976⁽²⁾. حاولوا معرفة تأثير العوامل التالية على درجة الالتزام الضريبي:

- تأثير درجة العقاب على التهرب الضريبي.
- رضا المكلفين عن الخدمات العامة.
- الفائدة المحققة من ذوي خبرة التعامل مع الإدارة الضريبية.

وكانت النتائج المتحصلة من إجابات أفراد العينة على هذه الأسئلة كالتالي:

- الخوف من العقاب يمثل مانعاً للبعض من التهرب.
- عدم إنفاق الدولة للإيرادات الضريبية بصورة حكيمة مؤشر على أن الإنفاق- إذا تم أصلاً- فإنه في الاتجاه غير الصحيح.

1- Lewis,A; an empirical assessment of tax mentality, public finance, 1979. p245-257.

2- Spicer, M.W and lundstedt, S.B; under standing tax evasion, public finance, 1976, pp295-305

- إن الأشخاص ذوي الخبرة في التعامل مع الضرائب أقدر من غيرهم على التهرب الضريبي من جهة والإفلات من الجزاء من جهة ثانية، وفي النهاية: فإن جميع أفراد العينة غير راضين تماماً عن النظام الضريبي.

2-1- أسلوب الألعاب التجريبية:

استخدم Fried land and Rutenberg عام 1978م لعبة تختبر تأثير معدل الضرائب، جدية العقاب على التهرب الضريبي،⁽¹⁾ وتتكون عينة Fried land من 15 فرداً، وتمت اللعبة على أربعة أشواط، كل شوط مدته عشرة أشهر، في نهاية كل شهر يحسب الباحث لكل فرد:

- عدد مرات الإعلان عن الدخل.

- متوسط تكرار الدخل غير المعلن.

- إجمالي الدخل المعلن.

وقد كانت النتائج كالتالي:

- إن الالتزام الضريبي ارتفع من 25% إلى 50% عندما زادت الغرامات من 3 إلى 15 مرة.

- إن ازدياد الضرائب أدى إلى ازدياد نسبة الدخل غير المعلن.

- إن المشتركين الأصغر سناً والنساء يعلنون عن دخلهم بشكل ينافي الحقيقة.

3-1- أسلوب الدراسات المتعلقة بالاقتصاد القياسي:

بموجب هذا الأسلوب تم تحليل عينة من البيانات الخاصة بضريبة الدخل في السنوات السابقة وقد قدم clot felter تحليلاً إحصائياً دقيقاً في 1983 درس من خلاله العلاقة بين أسعار الضرائب وبيانات ضريبة الدخل مستخدماً الإيرادات الحقيقية للأفراد وبدأت هذه الدراسة عام 1969 متضمنة البيانات الضريبية لـ 47 ألف فرد⁽²⁾. حيث قام Clot Felter بقياس الدخل غير المعلن في البيان الضريبي من خلال الفرق بين مقدار الدخل الذي حددته هيئة خدمة إيرادات الضرائب ومقدار الدخل المقدر بمعرفة كل فرد.

والنتيجة كانت: ارتفاع الضرائب يؤدي إلى تزايد الاتجاه للتهرب الضريبي وبالتالي الضرائب التصاعدية دافع للتهرب الضريبي.

4-1- أسلوب ربط القياسات الكلية لحجم التهرب الضريبي بعدد المتغيرات:

1- fried land, N.Maital,S and Rutenberg,A: "Asimulation Study of Income Tax" journal of public economics, 1978,PP:107-116

2- clotfelter, C.T: tax evasion and tax rates"; an analysis of individual returns; review of economics and statistics, 1983, pp 363-373.

اتبع كل من Witte and wood bury عام 1985 هذا الأسلوب باستخدام مجموعة من البيانات المقدمة من هيئة الأمة للإيرادات الضريبية (IRS) والمرتبطة ببيانات الضرائب المقدمة في عام 1970⁽¹⁾.

المتغير المستقل في هذه الدراسة: قياس الامتثال الضريبي التطوعي (تم تقديره تبعاً لسلسلة من الحسابات لعينة عشوائية من طبقة محددة من دافعي الضرائب تم قياسها عن طريق المعدل الكلي للضرائب بالنسبة لمبلغ الضرائب المدفوع).

المتغيرات التابعة: كان هنالك اختيار واسع كدرجة صرامة العقوبة، درجة تعقيد الإقرار الضريبي، والمتغيرات الديموغرافية المختلفة من العمر والجنس والحالة الاجتماعية.

وكانت النتيجة كالتالي:

- زيادة عدد المراجعات يزيد من معدلات الامتثال الضريبي.
- الخوف من الاكتشاف وعقوبة السجن يؤثران إيجابياً على الامتثال الضريبي.
- عدم وضوح تأثير الدخل على قرار التهرب الضريبي: فمعدلات الامتثال تزداد مع زيادة الدخل وتخفض بانخفاضه وظهر ذلك في جميع المراجعات.
- الفقراء وغير العاملين أقل استجابة للامتثال الضريبي.

وقد ظهر بالإضافة إلى ما ذكر العديد من الدراسات المشابهة واستمرت المحاولات لتحليل هذه الظاهرة فمثلاً: ناقش slemrod عام 1985م علاقة الضرائب بقرار التهرب الضريبي الصادر عن الفرد⁽²⁾، وقام poterba بدراسة العلاقة بين الامتثال ومعدلات الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة 65-1982م⁽³⁾، في حين اختبر crane and Nourzad عام 1986، تأثير التضخم على التهرب الضريبي من خلال الفجوة بين الدخل القومي المقدر من مكتب التحليل الاقتصادي وهيئة (IRS) فارتفع معدلات الضرائب وكذلك معدلات التضخم يرتبط بشكل إيجابي بالتهرب الضريبي⁽⁴⁾.

وإذا ما أردنا إعادة هيكلة الدراسات السابقة وترتيب نتائجها في صورة أكثر وضوحاً، نجد أن الأفراد ينخرطون في التهرب الضريبي بدافع من اثنين: عوامل مرتبطة بالضريبة، وعوامل غير مرتبطة بها.

ويشمل النوع الأول على عوامل ذاتية في الضريبة نفسها مثل سعرها، معدل الغرامة، احتمال اكتشاف أمر المتهرب منها، أما النوع الثاني: فيشتمل على عوامل مثل سياسات الإنفاق الحكومي، ودرجة تعقيد الإجراءات الروتينية، مستويات الدخل لموظفي الحكومة والفساد الإداري، مستوى التعليم ومرحلة النمو الاقتصادي، ووجود اقتصاد الظل وحجمه في المجتمع.

وسنناقش النوع الأول في الصفحات الآتية باعتباره يرتبط بالضريبة ذاتها، أما النوع الثاني: فسنناقشه الباحثة في الفصل الثاني من هذه الدراسة لارتباطه بأسباب التهرب الضريبي بشكل عام.

1- witte,A.D and wood bury,D,F;"the effect of tax laws and tax administration on tax compliance"; the case of the US individual income tax; national tax journal,1985, pp;1-13.

2- slemrod ,J : "an empirical test for evasion" Review of Economics and Statics, 1985, pp:232-238.

3- poterba,J,: "tax evasion and capital gains taxation"American Economic Review,1987,pp:234-239

4- Grane. S.E and Nourzad, F: inflation and tax evasion, an empirical analysis, review of economics and statistics: 1986, p.p:217-223.

- ماهية سلوك التهرب:

لماذا يقدم الأفراد على التهرب الضريبي؟.. ما هي الدوافع التي تجعل الأفراد يحجمون عن الإفصاح عن دخلهم الحقيقي للإدارة الضريبية وبالتالي تعرضهم للمسائلة القانونية؟

ليس من الصعب الوصول إلى الأسباب والدوافع التي تجعل الأفراد يتهربون من دفع الضرائب، وقد وضع الاقتصاديون مؤخراً عدة نماذج نظرية لقرار التهرب الضريبي، وأول تحليل نظري لسلوك الأفراد وضع من قبل ALLingham and Sandmo عام 1972م⁽¹⁾. والذي يفسر من خلاله الدافع للتهرب الضريبي من خلال مصدرين:

الأول: علم اقتصاد الجريمة (becker)⁽²⁾.

الثاني: اقتصاد المخاطرة والريبة (Arrow)⁽³⁾.

فالفرد يقارن التكلفة بالعائد عندما يقدم على فعل التهرب الضريبي، والعائد هنا: هو الجزء من الدخل المهرب والذي يشكل أهمية قصوى للمتهرب، والتكلفة هي العقوبة المقررة قانوناً إذا ما انكشف أمر المتهرب والتي تتراوح بين السجن والجزاءات المالية، فضلاً عن قيمة الوقت الضائع نتيجة الانخراط في نشاط إجرامي وفقدان السمعة الأدبية.

نستنتج من هذا أن قرار الفرد بالتهرب ينطوي على ما يلي:

- إن التهرب الضريبي نشاط إجرامي محفوف بالمخاطر.

- العائد غير مؤكد.

- احتمالات الانكشاف، وبالتالي الوقوع تحت يد العدالة والتعرض للعقوبات المختلفة، وهذا يعني أنه إذا تراجعت احتمالات القبض، وانخفضت العقوبات المقررة بشأن المتهربين في حال الانكشاف فإن ذلك يؤدي إلى فتح الطريق أمام المزيد من جرائم التهرب، ومن هنا نستنتج أن التهرب هو سلوك فردي وليس جماعي، وبالتالي فإن محددات مشكلة التهرب الضريبي تتمحور حول سلوك الأفراد المتهربين وهو ما يقع ضمن اهتمام الاقتصاديات الجزئية micro economics، في حين أن عبء آثار هذه المشكلة على الاقتصاد الكلي هو من اهتمام التحليل الكلي macro economic.

والجدير ذكره، أن أغلب التحليل الاقتصادي انصب على تحليل سلوك المتهرب بطريقة مماثلة لتحليل سلوك المستهلك: أي أن التحليل كان على المستوى الجزئي وليس الكلي وهذا قد يوفر إجابة للسؤال الذي طرحناه في البداية: لماذا يقدم الأفراد على التهرب الضريبي؟ إلا أنه لا يفيد في تكوين صورة عامة عن واقع الظاهرة ككل على مستوى الدول. ومن هذا التحليل ما قدمه بيكر عام 1968م⁽⁴⁾. عندما قام بتطبيق التحليل الاقتصادي للاختيار، فالفرد يرتكب عملاً عدائياً إذا كانت المنفعة التي يتوقعها من هذا العمل تتعدى المنفعة التي يمكن أن يحصل عليها بتسخير وقته وموارده لأنشطة أخرى، وبالتالي يرى بيكر أن المجرمين أفراد عاقلين يعملون على تحقيق مصالحهم الخاصة مثل جميع أفراد المجتمع وهم عندما يقررون ارتكاب الجريمة فإنهم يقومون بحساب التكلفة المتوقعة والعائد المتوقع ويلتقي هذا التحليل

1- ALLingham M.G and sandmo, A: "income tax evasion: A theoretical analysis, journal of public economics, 1972, pp: 323-338.

2- Becker, G.S: "crime and Punishment: an economic Approach: Journal Political economy 1968, pp:169-217.

3- Arrow,K: "Essay in the theory of Risk- Bearing, Amsterdam: North Holland, 1970, pp:27-38

4- becker.g.s : pp : 170-200 مرجع سابق ،

لسلوك المتهربين ضريبياً مع تحليل سلوك المستهلك الرشيد الذي يهدف إلى تعظيم مكاسبه وتقليل تضحياته إلى أدنى حد ممكن (نظرية المستهلك الرشيد).

وعلى هذا الأساس ينطلق التحليل الاقتصادي لسلوك المتهرب الضريبي من النقاط الأساسية التالية:

- إن المستهلك العقلاني (الرشيد) يحدد مقدار تهربه انطلاقاً من نفس المعايير التي يعتمد عليها في مجالات الاختيار المختلفة الاستهلاكية أو الانتاجية.
- وبالتالي فإنه يسعى لتحقيق أكبر إشباع ممكن بأقل تكلفة ممكنة من خلال محاولة التخلص من التزاماته الضريبية أو تخفيض العبء الضريبي المترتب عليه إلى أدنى حد ممكن.
- وبالنتيجة لا يتوجب على الحكومة المالية أو الجهات الرقابية أن تتوقع من المكلفين التزام قواعد الأخلاق والشرف بأداء واجهم بدفع مستحقات الخزنة العامة من الضرائب بصندوق وأمانة، لأن ما يهدف إليه الفرد هو تعظيم مكاسبه وتخفيض تكاليفه إلى أدنى حد ممكن.
- وعندما يقوم المكلف بالإخفاء المتعمد للدخل عن الإدارة الضريبية، فإنما يتخذ هذا القرار في جو من المخاطرة التي تعرضه للمسائلة القانونية ، وموقفه تجاه المخاطرة يعتمد على تركيبه النفسي ومدى قبوله للمغامرة أو نفوره منها، فالأفراد المغامرون أكثر ميلاً للتهرب من أولئك الذين يخشون المغامرة⁽¹⁾.
- غالباً ما يتخذ الفرد قرار التهرب الضريبي في ظل "عدم اليقين" فيما يتعلق برد فعل المسؤولين عن الضرائب واحتمال الخسارة الناجمة عن التعرض لعقوبة الانكشاف والاقتضاح ، وبالتالي فهو يواجه عنصر عدم اليقين بواسطة الإخفاء بالغ الدقة⁽²⁾.
- ويعتمد في ذلك على درجة الأحكام التنظيمي للإدارة الضريبية ونزاهة القائمين عليها بالإضافة إلى استجابة السلطات التشريعية لإيضاح أو تعديل القانون.
- النتيجة: إن قرار التهرب من دفع الضريبة ينبع من رغبة المكلف في تحقيق أقصى منفعة ممكنة من دخله أو محاولته الحصول على أكبر دخل ممكن بتهربه من دفع الضرائب وفي هذه الحالة فإن قرار التهرب يتأثر بعوامل تتعلق بسياسة الضرائب والتنظيم الفني والإداري لها وظهر بهذا الشأن أسلوبان للتحليل هما:

1- أسلوب المنفعة القصوى المتوقعة نتيجة للتهرب الضريبي.

2- أسلوب الدخل الأقصى المتوقع نتيجة للتهرب الضريبي.

وتتناول الباحثة مضمون الأسلوبين على التوالي:

3- أساليب التحليل الاقتصادي للتهرب الضريبي:

يوجد مدخلان أساسيان لتحليل التهرب الضريبي كما ذكرنا:

الأول: تعظيم المنفعة المتوقعة والذي تم تطويره بواسطة Sandmo and Alingham.

1-د. رفعت محجوب : الاقتصاد السلمي ، الجزء (1)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972، ص37.

2- cowell,F,: cheating the government, National Tax Journal,1985,p: 12

الثاني: هو مدخل تعظيم الدخل المتوقع والذي تم تطويره بواسطة Srinivasan

وتتناول الباحثة فحوى الأسلوبين على التوالي:

3-1- مدخل تعظيم المنفعة المتوقعة:

افترض الاقتصاديان Sandmo and Alingham عام 1972م، أن المكلف يتخذ قراراً بالإعلان عن دخله في ظل عدم اليقين عن الضريبة والعقوبة وبالتالي له أن يختار بين بديلين :

الأول: أن يقر عن دخله الحقيقي بكامله وبالتالي يتوجب عليه دفع كامل مبلغ الضريبة المستحقة كاملاً.

الثاني: أن يقر بأقل من دخله الفعلي وهنا: يدفع أقل من المبلغ الكلي للضريبة ولكن عليه مواجهة احتمال انكشاف أمره ومعاقبته⁽¹⁾.

وفرضيات المدخل:

- أن الفرد كاره للخطر (باعتبار أن المكلفين مختلفون تبعاً لاختلاف مواقفهم تجاه عنصر المخاطرة، فهناك المغامرون ومن يتجنبون المخاطرة ، وأخيراً الحياديون تجاه المخاطرة .
- معدل الضريبة نسبي وكذلك العقوبة.
- دالة المنفعة هي دالة موجبة ومتناقصة.

ومشكلة المكلف هنا: هي تعظيم المنفعة المتوقعة من فائض دخله بعد دفع الضريبة وأداء الغرامة في حال تم ضبطه ومعاقبته وتكون دالة الهدف على النحو التالي:

$$P_E = (1 - M)[P(I_E - T.I)] + M\{P[I_E - T.I - F(I_E - I)]\}$$

P_E	المنفعة المتوقعة:
M	احتمال اكتشاف التهرب:
P	المنفعة المستمدة من الدخل المتاح للتصرف:
I_E	الدخل المتوقع للمكلف وهو متغير خارجي معطى ومعروف للمكلف وغير معروف للسلطات الضريبية.
I	الدخل المعلن للسلطات الضريبية $0 <$
T	معدل الضريبة الثابت وهو $0 <$
F	معدل الغرامة على الدخل غير المعلن للسلطات الضريبية وهو $0 <$

وتوصل كل من Sandmo and Alingham من خلال عرض الدالة أعلاه إلى النتائج التالية:

1- إن أثر سعر الضريبة على الدخل المعلن للسلطات الضريبية أثر غير قطعي أو غير محدد بمعنى: إن إشارة المقدار $\Delta I / \Delta T$ (الذي يعكس التغير في الدخل المعلن نتيجة للتغير في سعر الضريبة) غير محددة ويرجع ذلك لتفاعل قوى أثر الإحلال وأثر الدخل والتي يقود تفاعلها إلى نتيجة غير قاطعة.

1- Allingham, M, and sandmo, A,: income tax evasion- Atheoretical analysis, journal of public economic, 1972, pp323-338

فأثر الإحلال: يشير إلى أن زيادة سعر الضريبة تدفع الأفراد إلى الهروب من الضريبة باتجاه الأنشطة التي لا تخضع للضريبة وبالتالي يكون تأثيره على الدخل المعلن سالباً ويؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية (علاقة سلبية عكسية).

أما أثر الدخل: فموجب، لأن زيادة سعر الضريبة تجعل المكلف أقل ثراءً، حيث تخفض من الدخل المتاح للتصرف ويؤدي ذلك إلى الحد من قدرته على التهرب الضريبي الذي يصبح أقل إغراءً له ويدفعه ذلك إلى مزيد من العمل.

2- إن أثر معدل الغرامة على الدخل المعلن موجب دوماً وبشكل واضح: إذ في حال اكتشاف التهرب تفرض الغرامة على الدخل غير المعلن ($I_E - I$) وتكون إشارة المقدار $\Delta I / \Delta F$ (نسبة التغير في الدخل المعلن إلى التغير في معدل الغرامة) موجبة أي أن زيادة معدل الغرامة تؤدي إلى زيادة الدخل المعلن للسلطات الضريبية.

3- إن أثر احتمال اكتشاف عملية التهرب على الدخل المعلن موجب أيضاً: إذ أن إشارة المقدار $\Delta I / \Delta M$ (نسبة التغير في الدخل المعلن إلى التغير في احتمال الكشف) هي أيضاً موجبة إذا زيادة احتمال اكتشاف التهرب الضريبي سوف تؤدي إلى الإعلان عن جزء أكبر من الدخل وبالتالي قلة التهرب الضريبي (1).

2-3- مدخل تعظيم الدخل المتوقع:

افترض Srinivasan عام 1973 (2). أن هدف المكلف هو تعظيم دخله المتوقع بعد الضريبة والغرامة وبالتالي دالة الهدف هنا دالة دخل (بينما دالة الهدف في النموذج السابق هي دالة منفعة).

فرضيات المدخل:

- الفرد المكلف حيادي بالنسبة للمخاطرة.
- معدل الضريبة نسبي أو تصاعدي ومعدل العقوبة متزايد.
- احتمال اكتشاف التهرب الضريبي مستقل عن مستوى الدخل.

تكون دالة الهدف على الشكل التالي:

$$I = M[I - T.I - a.f.I] + (1 - M)[I - T(1 - a).I]$$

حيث أن:

I	الدخل الحقيقي للمكلف وهو $0 <$
T.I	الضريبة المفروضة على الدخل الحقيقي (نسبية):
a	نسبة الدخل غير المعلن
F	مضاعف الغرامة
f.a.I	الغرامة المفروضة على الدخل غير المعلن وهو (a.I)
M	احتمال اكتشاف عملية التهرب

ويفترض Srinivasan أن:

1- Richupan,s, مرجع سابق, p: 142

2 - Srinivasan, T, : tax Evasion Model, journal of public economics, 1973, pp : 339- 346

$$1- T.I > 0 .$$

$$\Delta I / \Delta T > 0$$

$$\Delta_2 I / \Delta_2 T \geq 0$$

(تمثل المشتق الأول للدخل الحقيقي بالنسبة للضريبة)

(تمثل المشتق الثاني للدخل الحقيقي بالنسبة للضريبة)

ويعني ما سبق أن الضريبة دالة موجبة متزايدة ومحدبة بالنسبة للدخل.

$$2- F \geq 0$$

$$\Delta F / \Delta a > 0$$

$$\Delta_2 F / \Delta_2 a \geq 0$$

(تمثل المشتق الأول لمعدل الغرامة بالنسبة للدخل غير المعلن)

(تمثل المشتق الثاني لمعدل الغرامة بالنسبة للدخل غير المعلن)

ويعني ما سبق أن مضاعف الغرامة هو دالة موجبة متزايدة ومحدبة بالنسبة للدخل غير المعلن.

$$3- \Delta a / \Delta M < 0$$

وهذا يعني أن نسبة الدخل غير المعلن (a) تتناقص مع تزايد احتمال ضبط عمليات التهرب (M).

كما أن $\Delta a / \Delta I < 0$ بشرط أن يكون المشتق الثاني لسعر الضريبة بالنسبة للدخل الفعلي موجب وذلك يعني أنه في حال:

• وجود دالة ضريبية تصاعدية محددة.

• وجود احتمال كشف التهرب الضريبي بشكل مستقل عن الدخل الحقيقي للمكلف، فإن الأفراد

الأكثر ثراءً يميلون لعدم الإعلان عن دخولهم (a) بنسبة أعلى بالمقارنة مع أولئك الذين يتمتعون

بدخول أقل.

أي أنه: عندما يكون احتمال ضبط عملية التهرب متغير مستقل عن الدخل، وفي ظل وجود الهيكل

التصاعدي للضريبة مع الدخل، فإن نسبة الدخل غير المعلن للسلطات الضريبية تزيد، أما إذا كان

احتمال ضبط عملية التهرب دالة متزايدة للدخل وفي ظل وجود معدل ضريبة نسبي، فإن نسبة الدخل

غير المعلن ستخفض عندما يرتفع الدخل.

نتيجة: يتضح من العرض السابق أن الدخل غير المعلن (الدخل المتهرب منه) هو متغير تابع يتأثر

بثلاثة متغيرات ضريبية خارجية أساسية هي:

أ- سعر الضريبة (متضمناً معدل الضريبة + هيكل النظام الضريبي).

ب- معدل الغرامة.

ت- احتمال كشف عملية التهرب.

وستتناول الباحثة هذه المتغيرات بشيء من التحليل بالإضافة إلى إيجاز النتائج التي توصل إليها

الاقتصاديون بالإضافة إلى كل من Sriarivasan, Alingham and sandmo كمحاولة لعرض بسيط

لما وصل إليه الأدب النظري في تحليل هذه الظاهرة.

أ- سعر الضريبة:

ما زالت العلاقة بين سعر الضريبة والتهرب من الموضوعات الجدلية فيما بين الاقتصاديين ولم

يصلوا فيها إلى نتيجة قاطعة ونهائية، فمن ناحية هنالك اعتقاد بأن ارتفاع سعر الضريبة هو السبب

الأساسي للتهرب الضريبي ومن ناحية أخرى هنالك دراسات تؤيد فكرة انخفاض التهرب الضريبي

بارتفاع أسعار الضرائب.

ويمكن عرض ثلاث نتائج للدراسات التي تناولت هذه القضية:

• تؤدي زيادة سعر الضريبة إلى انخفاض التهرب الضريبي إذا فرضت الغرامة على مقدار

الضريبة المتهرب منها، (أي أن الغرامة نسبة من الضريبة المتهرب من دفعها) هذا ما

توصل إليه Yitzhaky⁽¹⁾. والتفسير الاقتصادي لهذه النتيجة: أنه بعد فرض الغرامة على قيمة الضريبة المتهرب من دفعها (وليس الدخل غير المعلن).

فإن قيمة الضريبة وقيمة الغرامة يزدادان نسبياً مع زيادة معدل الضريبة العادي وبالتالي لا يوجد أثر إحلالي ويعمل الأثر الداخلي بمفرده ويكون موجباً فكلما زاد سعر الضريبة سوف يترك المكلف بدخل صافي أقل بعد دفع الضريبة وفي ظل افتراض نفور المكلف من المخاطرة خاصة عندما يكون أقل ثراءً فإنه يميل إلى خفض قيمة التهرب الضريبي بزيادة دخله المعلن للسلطات الضريبية.

• وصل كل من Alingham and Sandmo إلى أن تأثير زيادة سعر الضريبة على التهرب الضريبي غير واضح إذا ما تم فرض الغرامة على الدخل المتهرب منه وذلك لوجود كل من أثر الإحلال وأثر الدخل.

• تؤدي زيادة سعر الضريبة إلى زيادة التهرب الضريبي إذا فرضت الغرامة على الدخل غير المعلن للسلطات الضريبية مع مصاحبتها بالمالية التعويضية عن طريق زيادة المدفوعات التحويلية للمكلف بحيث يكون في وضع ثابت من حيث المنفعة المتوقعة، في حين تؤدي إلى انخفاض التهرب إذا فرضت الغرامة على الضريبة المتهرب منها والسبب أنه إذا فرض معدل الغرامة على الدخل غير المعلن مع مصاحبة ذلك بسياسة مالية تعويضية عوضاً عن زيادة الضريبة فإن أثر الدخل سوف يختفي ويبقى الأثر الإحلالي الموجب ويزداد بذلك التهرب.

أما لو فرض معدل الغرامة على مقدار الضريبة المتهرب منها، فإن قيمة الغرامة ستزداد نسبياً مع مقدار الضريبة وفي هذه الحالة لا يوجد أثر إحلالي وتؤدي زيادة أسعار الضريبة إلى أثر داخلي سالب يخفض من قيمة التهرب الضريبي.

هذا بصورة موجزة ما توصل إليه الأدب الاقتصادي في تحليل ظاهرة التهرب وأثر سعر الضريبة عليها نظرياً، إلا أن التطبيقات العملية أيدت محوراً واحداً وهو ازدياد التهرب الضريبي بزيادة سعر الضريبة وهو ما أوضحه Tanzi (1983)⁽²⁾:

عندما أظهر أن معدلات الضرائب المرتفعة تدفع الأفراد نحو ممارسة الأنشطة غير الخاضعة للضرائب (التسرب نحو أنشطة اقتصاد الظل) وهو ما يؤدي إلى تفاقم مشكلة التهرب ويقود إلى تراجع الحصيلة الضريبية في البلدان النامية وفي دراسة أخرى قام بها Frieland تبين أنه إذا تجاوز سعر الضريبة حداً معيناً، يصبح الجزء المعلن من الدخل مرن مع سعر الضريبة إذ أن هناك علاقة طردية بين الدخل غير المعلن وسعر الضريبة.

وأشارت دراسة أخرى قام بها Mark: أن المكلفين الخاضعين لفئات الضريبة الأعلى يميلون إلى عدم الإقرار عن دخولهم بنسبة أعلى من أولئك الخاضعين لفئات ضريبية أدنى.

وأثبت آرثر لافر: اقتصادي مدرسة العرض المعروف في الولايات المتحدة – أن أي زيادة في سعر الضريبة تتجاوز حداً معيناً سوف تقود إلى تراجع الحصيلة الضريبية المنتظرة، حيث يفرق لافر بين المدى الملانم للضريبة والمدى المحرم لها.

المدى الملانم للضريبة: هو المدى الذي يمكن أن ترتفع فيه معدلات الضريبة مع اقتران ذلك بزيادة الحصيلة الضريبية.

1- Yitzhaky, "income tax evasion, A theoretical analysis journal of public economics, 1974, pp:201-202.

2- Tanzi Vito: Fiscal Policy Stabilization and growth in Developing countries, Washington, 1989, pp:208-237.

في حين أن المدى المحرم للضريبة: هو المدى الذي تتناقض فيه الحصيلة الضريبية إذا تجاوزت معدلات الضريبة المعدل الأمثل، والسبب طبعاً: هو تفضيل الأفراد الاستمتاع بوقت الفراغ أو العمل في اقتصاد الظل عنه في الرسمي وعندما يبلغ معدل الضريبة 100% تصبح الحصيلة الضريبية صفراً⁽¹⁾.

ومن ناحية أخرى: يلعب شكل هيكل المعدلات الضريبية دوراً أساسياً في التأثير على التهرب الضريبي وبالتالي السؤال الذي طرحه الاقتصاديون، ما هو هيكل النظام الضريبي الأمثل الذي يجب اعتماده لرفع الحصيلة الضريبية وتخفيض التهرب؟

هل هو التصاعدي، النسبي، أم التنازلي؟.

ساد اعتقاد أن الهيكل الضريبي التصاعدي يولد إيرادات عامة أكبر من الهيكل النسبي، إلا أن هذا الاعتقاد يجب أن يكون مبنياً على افتراض عدم تواجد التهرب الضريبي في المجتمع وهذا الافتراض غير واقعي.

فطالما أن التهرب موجود: فمن المشكوك فيه قدرة الهيكل التصاعدي على توليد إيرادات أكبر، وقد أصبح واضحاً الآن أن الهيكل التصاعدي إنما يساعد على التهرب الضريبي وهذا ما أكدته Srinivasan في دراسته كما أوضحنا سابقاً عندما افترض أن:

- معدل الغرامة يتزايد بصورة مستمرة.

- احتمال اكتشاف التهرب الضريبي مستقل عن مستوى الدخل.

ووصل إلى نتيجة مؤداها أن الهيكل التصاعدي للضرائب يؤدي إلى تحقيق إيرادات ضريبية أقل من الهيكل النسبي على أساس افتراض أن المكلفين حياديون تجاه المخاطر.

أما إذا كان الأفراد المكلفون يتجنبون المخاطرة، فقد بين Koskela⁽²⁾:

أن حجم الجزء المعلن من الدخل غير واضح بالنسبة لنظام الضرائب التصاعدية والتنازلية والسبب هو أثر الإحلال وأثر الدخل الذين يعملان في اتجاه مضاد في هذه الحال.

ففي ظل سيادة الأسعار التصاعدية: يميل الدخل المعلن عنه إلى التناقص مع زيادة الدخل الواقعي نتيجة لأثر الإحلال فيميل المكلف إلى التهرب من الضرائب الذي يكون مربحاً أكثر، ومن جهة ثانية: فإن زيادة الدخل المعلن نتيجة زيادة الدخل الواقعي تؤدي إلى زيادة متوسط السعر الضريبي مما يترك المكلف في وضع أسوأ مالياً وهذا الأثر الداخلي يدفع إلى زيادة الدخل المعلن بزيادة الدخل الواقعي. وبالنتيجة: الأثر غير واضح وغير قاطع.

في ظل سيادة الأسعار التنازلية: فإن الدخل المعلن يزيد بازدياد الدخل الواقعي نتيجة لأثر الإحلال، فمع ازدياد الدخل الواقعي ينخفض السعر الحدي للضريبة ويصبح التهرب أقل ربحاً للمكلف، ومن جهة ثانية: فإن زيادة الدخل المعلن بزيادة الدخل الواقعي تؤدي إلى خفض السعر الحدي للضريبة وبالتالي يصبح المكلف في وضع أفضل مالياً وهذا الأثر الداخلي يؤدي إلى خفض الدخل المعلن بزيادة الدخل الفعلي.

(1) د. أمين رفعت المحجوب: "هل تؤدي زيادة معدلات لضرائب إلى انخفاض حصيلتها، الأهرام الاقتصادي، عدد 91/5/30 1166، ص 33.

2- Koskela, Erkki: "on the shape of tax Schedule the probability of Detection the Penalty Schemes as deterrents to tax evasion" public finance, 1983.

ولو أن الأسعار الحدية للضرائب ثابتة: لا نجد أية آثار إحصائية نتيجة لثبات الأسعار النسبية للضرائب، وفي هذه الحال: تتوقف نسبة الدخل غير المعلن عنه على الأسعار النسبية للضرائب ونسبة تجنب الخطر.

نستنتج مما سبق أن: Srinivasan يستحسن عدم فرض الضرائب التصاعدية لأنها تقود إلى إيرادات ضريبية أقل في ظل وجود التهرب الضريبي في المجتمع، أما Koskela فيعتقد أن نتائج الضرائب التصاعدية وإذا ما كانت ستؤدي إلى رفع الحصيلة الضريبية أو نقصانها غير متأكد منها بسبب عدم التأكد من أن نسبة الدخل غير المعلن سوف تزيد أو تنقص عند زيادة الدخل الواقعي.

و إذا أمعنا النظر نجد أن الاختلاف في النتائج بين الباحثين يعود إلى اختلاف الافتراض المتعلق بسلوك المكلفين تجاه عنصر المخاطرة، فإذا ما أدخل على تحليل Koskela فرض حياد المكلف تجاه مخاطر اكتشاف التهرب الضريبي سلاحظ غياب أثر الدخل واستمرار أثر الإحلال الذي يقود إلى زيادة التهرب بزيادة الدخل الواقعي وهنا تتوحد نتائج الدراستين من Koskela و Srinivasan.

وبالنتيجة: إن الضريبة التصاعدية تشجع التهرب الضريبي وتغل إيرادات ضريبة أقل من الضريبة النسبية كما أثبتنا أعلاه وكإجابة على التساؤل الأول: أيها الأفضل في خفض التهرب الضريبي ورفع الحصيلة الضريبية، النظام التصاعدي، التنازلي، أم النسبي؟ نجد أنه عندما نصمم جداول أسعار ضريبة تصاعدية ونسبية وتنازلية تستهدف تحقيق نفس المقدار من الإيرادات فإن وجود التهرب الضريبي في المجتمع من شأنه أن يجعل الهيكل التصاعدي يولد حصيلة ضريبة أقل من الهيكلين الآخرين ويمكن القول أن الإدعاء الشائع بأن الهيكل التصاعدي يشجع على التهرب وبالتالي خفض الإيرادات الضريبية عنه في حالة الهيكل النسبي إدعاء له أساس في النظرية الاقتصادية شرط أن يبنى على افتراض أن المكلف حيادي تجاه مخاطر اكتشاف التهرب، أما إذا كان المكلف يتجنب المخاطر بطبعه فإن هذا الادعاء ليس له أساس في النظرية الاقتصادية.

ب- معدل الغرامة:

تفرض الغرامة كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، وهناك اعتقاد سائد بأن الغرامة تقود إلى خفض التهرب وإذا ما عدنا إلى كل من مدخل المنفعة المتوقعة ومدخل تعظيم الدخل المتوقع نجد:

1- طبقاً لمدخل المنفعة المتوقعة: نجد علاقة طردية بين قيمة الدخل المعلن (I) ومعدل الغرامة (F)، فمع بقاء العوامل الأخرى على حالها، تؤدي زيادة معدل الغرامة لزيادة الدخل المعلن للسلطات الضريبية. ($\Delta I / \Delta F > 0$).

وبالتالي تخفيض التهرب الضريبي والعكس: فإن ضعف معدل الغرامة المطبق، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها سيخلق حافزاً لدى الأفراد لزيادة التهرب.

2- طبقاً لمدخل الدخل المتوقع: فإن زيادة معدل الغرامة (F) تؤدي إلى تخفيض الدخل المتوقع فيما لو تم التهرب، وبالتالي ارتفاع تكلفة التهرب وإضعاف الحافز تجاهه.

والنتيجة التي توصل إليها Sandmo و Koskela، أن زيادة معدل الغرامة مع ثبات العوامل الأخرى - تحد من التهرب الضريبي.

ج- احتمال اكتشاف عملية التهرب:

جميع الدراسات الاقتصادية تؤكد أن احتمال اكتشاف عملية التهرب يؤثر سلباً على هذا التهرب، بمعنى: كلما زاد احتمال اكتشاف التهرب الضريبي كلما قل التهرب الضريبي وهذا مرهون بالدرجة الأولى بدرجة كفاءة الإدارة الضريبية.

فإدارة ضريبية عالية الكفاءة يعني ارتفاع إمكانية اكتشاف حالات التهرب، وبالتالي مع بقاء العوامل الأخرى على حالها، انخفاض التهرب الضريبي والعكس في حال ضعف للإدارة الضريبية.

وبالرجوع إلى مدخل المنفعة المتوقعة ومدخل تعظيم الدخل المتوقع نجد ما يلي:

1- طبقاً لمدخل المنفعة المتوقعة: نجد علاقة طردية بين احتمال ضبط عملية التهرب وبين الدخل المعلن للسلطات الضريبية أي أن $(\Delta I / \Delta M > 0)$ ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها يزيد الدخل المعلن للسلطات الضريبية بزيادة احتمال ضبط عملية التهرب الأمر الذي يعني انخفاض التهرب الضريبي.

والعكس: انخفاض احتمال ضبط عملية التهرب يعني انخفاض الدخل المعلن للسلطات الضريبية، ويقود ذلك إلى زيادة التهرب الضريبي.

2- طبقاً لمدخل الدخل المتوقع: هنالك علاقة عكسية بين نسبة الدخل غير المعلن (a) وبين احتمال اكتشاف عملية التهرب (M) حيث أن $(\Delta a / \Delta M < 0)$ ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، تؤدي زيادة احتمال كشف عملية التهرب إلى انخفاض نسبة الدخل غير المعلن للسلطات الضريبية وبالتالي انخفاض التهرب. والعكس: انخفاض احتمال ضبط عملية التهرب يعني ارتفاع نسبة الدخل غير المعلن للسلطات الضريبية وبالتالي زيادة التهرب الضريبي.

مما سبق نستنتج أن لكل من الغرامة واحتمال اكتشاف التهرب الضريبي أثر في الحد من هذه الظاهرة. ولكن السؤال المطروح: أي منهما أكثر فاعلية نسبياً في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

اتضح أنه عند نسبة معينة من الدخل غير المعلن هنالك علاقة سلبية بين معدل الغرامة واحتمال اكتشاف التهرب، حيث أوضح Mc caleb⁽¹⁾ : أن معدل الغرامة واحتمال اكتشاف التهرب أفضل من معدلات الضرائب نفسها في زيادة الإيرادات العامة والحد من التهرب وإذا ما أخذت تكاليف اكتشاف التهرب بالحسبان فإن معدل الغرامة يصبح أفضل من احتمال اكتشاف التهرب، وعموماً: يعتبر معدل الغرامة من أفضل أدوات مكافحة التهرب الضريبي.

افترض Christiansen⁽²⁾ أنه في ظل العائد الثابت المتوقع من التهرب الضريبي بالنسبة للمكلف: إذا ازدادت الغرامة وانخفضت احتمالات اكتشاف التهرب، فإن المكلفين الذين بطبعهم من متجنبي المخاطر سيقللون من تهربهم الضريبي، ومعنى هذا أن ارتفاع معدل الغرامة أكثر كفاءة في الحد من التهرب من زيادة احتمال اكتشاف التهرب.

وإذا كان العائد من التهرب بالنسبة للمكلف ثابتاً نتيجة للتعديل في نسبة اكتشاف التهرب وكان معدل الغرامة منخفض فإن زيادة معدل الغرامة ستزيد من التهرب الضريبي، أما إذا كان معدل الغرامة مرتفعاً من البداية، فإن زيادته أكثر سوف تؤدي إلى الحد من التهرب.

1-Mc caleb Thomas S, "tax evasion and differential taxation of labour and capital income" public finance, 1976, pp:287-294.

2-christiansen ,v,:"two comments on tax evasion" journal of public economic , 1980,pp:363-373.

وبالنتيجة: إذا كانت معدلات الغرامة السائدة منخفضة فإن زيادة احتمالات اكتشاف التهرب تكون أكثر فاعلية من زيادة الغرامة، أما عندما تكون معدلات الغرامة السائدة مرتفعة، فإن زيادة معدل الغرامة يعتبر أفضل من زيادة احتمال اكتشاف التهرب.

مما سبق نجد أن كلاً من احتمال اكتشاف التهرب ومعدل الغرامة يعتبران من الأدوات الناجحة في الحد من التهرب الضريبي إلا أن معدل الغرامة يتقدم على احتمال اكتشاف التهرب نفسه.

وبشكل عام: قوة تأثير الضريبة في الحد من التهرب الضريبي تعتمد على سعرها، والغرامات المفروضة في حال المخالفة، احتمالات الكشف ودرجة كفاءة الإدارة المنفذة لها.

فمع ارتفاع أسعار الضرائب، وضعف معدلات العقوبة المرتبطة بها، وانخفاض احتمال كشف عملية التهرب منها، وضعف إمكانيات وكفاءة الإدارة المنفذة لها، فمن المتوقع أن تمارس تلك الضرائب تأثيراً قوياً وإيجابياً في زيادة التهرب الضريبي.

ومع انخفاض أسعار تلك الضرائب وارتفاع معدلات العقوبة واحتمال اكتشاف التهرب منها، مع ارتفاع كفاءة الإدارة المنفذة لها، فمن المتوقع - مع بقاء العوامل الأخرى على حالها - أن تمارس تلك الضرائب تأثيراً قوياً وسلبياً في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

رابعاً- أنواع التهرب الضريبي:

أجمع معظم علماء القانون والاقتصاد على اعتبار الحجم والإقليم معيارين أساسيين في تقسيم التهرب الضريبي إلى:

1- التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم.

2- التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي.

1- التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم:

يقسم التهرب الضريبي وفقاً لهذا المعيار إلى تهرب كلي وتهرب جزئي:

1-1- التهرب الكلي:

قدرة المكلف القانوني على التخلص من الضريبة المكلف بها بشكل كامل وبالتالي حرمان الخزينة العامة وانخفاض الحصيلة الضريبية بقيمة الضريبة المفقودة ويحدث ذلك إما بإخفاء كامل نشاط المكلف عن الإدارة الضريبية وعدم التصريح به بحيث يبقى مطرحاً مخفياً لا يستوجب دفع أي مستحقات ضريبية، أو إخفاء جزء من نشاط المكلف الخاضع للضريبة وبالتالي عدم تكليفه بها مثلاً: عدم قيام التاجر بإعلام الدوائر المالية بتاريخ البدء بمزاولة النشاط وبالتالي قد تمر سنوات قبل أن تكتشف الإدارة هذا المطرح الضريبي- هذا إذا تم اكتشافه أصلاً- تضعف فيها مبالغ كبيرة هي حق للخزينة العامة للدولة.

1-2- التهرب الجزئي:

قدرة المكلف القانوني على إخفاء أو إسقاط جزء من نشاطه الخاضع للضريبة وبالتالي التخلص من جزء الضريبة المقرر على هذا النشاط، ولنتيجة: ربط الضريبة على مطرح هو فعلياً جزء من المطرح الأصلي، ولا يعبر عن حقيقة النشاط الفعلي للمكلف فتأتي الضريبة هزيلة وأقل مما كان يجب أن تربط به، ومثال ذلك: عدم اعتراف المكلف بكامل أرباحه الحقيقية الناتجة عن نشاطه التجاري بتقديم بيانات مالية مزورة وغير مطابقة للواقع مما يقود إلى انخفاض الضريبة المحصلة كونها ربطت أصلاً على مطرح ضعيف.

2- التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي:

ينقسم التهرب الضريبي تبعاً لهذا المعيار إلى تهرب داخلي وتهرب خارجي:

2 - 1- التهرب الضريبي الداخلي (الوطني): هو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة الواحدة⁽¹⁾، مما يجعله خاضع لسيادة الدولة الإقليمية الواحدة ويمكن حكومتها من استخدام سلطاتها الكاملة مستعينة بجميع الوسائل القانونية والإدارية والفنية لكشف مطارح التهرب ومعاقبة المتهربين، وبالتالي أكثر ما يميز هذا النوع من التهرب هو سهولة الاكتشاف والمتابعة ومن ثم المكافحة، وهو شائع جداً لا تكاد تخلو منه دولة في العالم، إذ يوجد حيثما وجدت الضريبة والأمثلة عليه كثيرة: كتنقيب بيانات مالية مخالفة لحقيقة نتائج نشاط التاجر، أو إتلاف البيانات والوثائق التي من شأنها إثبات تحقق الضريبة، أو ممارسة نشاط دون إعلام الدوائر المالية وغيرها.

2 - 2- التهرب الضريبي الخارجي (الدولي):

هو التهرب الذي يقع خارج حدود الدولة الواحدة باستغلال المكلف ارتباطه بعلاقة تبعية بعدة دول نتيجة حملة لجنسية إحداها أو بعضها أو إقامته على أراضيها أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها⁽²⁾، بهدف التخلص من التزاماته الضريبية، وهذا النوع من التهرب وسيلة لتنتقل رؤوس الأموال بين الدول حول العالم وبالتالي توزيع الأرباح بين عدة أقاليم الأمر الذي يقود إلى تخفيض العبء الضريبي نظراً لانخفاض المطرح بعد تجزئته بين عدة دول، وهو يؤدي إلى تراكم أرباح هؤلاء المتهربين وتضخم ثرواتهم بالرغم من أنه لا يتضمن مخالفة صريحة لقوانين الدولة ولكنه فعلياً سرقة سافرة لثروة البلاد وإخلال بكيان الدولة الاقتصادي، ولعل أكبر الجهات التي تمارس هذا النوع من التهرب هي الشركات متعددة الجنسيات.

والحقيقة أنه يصعب ضبط ومتابعة هذا النوع من التهرب الدولي، إذ يتطلب تعاون وتضامن الجهود الدولية على كافة المستويات وعلى الرغم من اتخاذ خطوات فعلية بهذا الاتجاه من خلال الاتفاقات ثنائية ومتعددة الأطراف، إلا أنها تبقى قليلة ومتواضعة في مجابهة الأساليب الاحتيالية المتعددة التي تمارس من قبل الجهات التي تعتمد هذا النوع من التهرب.

وهذا ما يصعب عملية مكافحة التهرب الضريبي الدولي بالمقارنة مع التهرب الضريبي الوطني الذي يمكن تعقبه ومكافحته بواسطة التشريعات الضريبية الوطنية تحت مظلة سيادة الدولة الإقليمية.

وبذلك تبقى خسارة الخزنة في حالة التهرب الداخلي مؤقتة لإمكانية اكتشاف المطارح المخفية ومعاقبة المتهربين وتحصيل حق الدولة بالإضافة للغرامات، وهذا ما لا يمكن أن يتحقق في حالة التهرب الدولي لأن وعاء الضريبة أصلاً قد خرج من إقليم الدولة وسبب خسارة حقيقية ونهائية في ثروتها⁽³⁾.

(1) د. جمال فوزي شمس: ظاهرة التهرب الضريبي - مكافحته ودور الشرطة في ملاحظتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982 - ص 62.

(2) د. عزت عبد الحميد البرعي: ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، دراسة نظرية تحليلية، مجلة للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، عدد 3، السنة 2، 1992، ص 21.

(3) د. جمال فوزي شمس، مرجع سابق - ص 62-63.

البحث الثاني

الفرق بين التهرب الضريبي والظواهر الضريبية المشابهة

أولاً- الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

1- ماهية التجنب الضريبي:

1- 1- التجنب الضريبي في القانون.

1- 2- التجنب الضريبي في الاقتصاد.

2- إضاءة على مواقف التشريعات من التجنب الضريبي:

1- ماهية التجنب الضريبي:

انتهينا في البحث الأول إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى تهرب غير مشروع وهو التهرب الضريبي بمعناه المخالف لنص القانون (الغش الضريبي) وآخر مشروع عرف بـ (إمكانية النجاح في التحايل على الضريبة ولكن بدون مخالفة القانون) هو التجنب الضريبي وقد انتقد بعض الفقهاء وصف التجنب الضريبي بالتهرب المشروع- وهو ما تتفق معه الباحثة- إذ أن إضفاء صفة المشروعية على التهرب يعني أن المشرع يحمي ويرخص هذا التهرب وهو ليس صحيحاً من الناحية الموضوعية ولا مقبولا من الناحية الاجتماعية وبالتالي فإن ما يطلق عليه البعض وصف (التهرب المشروع) ليس في الواقع إلا تجنباً ضريبياً صرفاً، وهو تصرف لا يخالف نص القانون ولا يمكن أن يدخل في نطاق التهرب ولو كان له نفس آثار التهرب بانخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي الإضرار بحقوق الخزنة العامة، ومن هنا يتبين أن التجنب يعد ظاهرة اقتصادية مستقلة عن التهرب وسلوك مغاير لسلوك التهرب رغم التداخل الكبير بينهما من حيث المفهوم والذي يؤدي لنتيجة واحدة، فكيف عرف الفقهاء التجنب الضريبي؟.

1- 1- التجنب الضريبي في القانون:

عرف الفقه الأمريكي التجنب بأنه: (تغيير المكلف لسلوكه على نحو يخفض مسؤوليته الضريبية القانونية، فلا يوجد في التجنب الضريبي أي شيء غير قانوني في الظاهر) (1).

في حين عرف الفقه الإنكليزي التجنب بأنه: (ترتيب الأمور على شكل صفقات محددة ذات صفة قانونية تؤدي إلى خفض الضريبة عما كان يمكن أن تصل إليه) (2). ويعرف البعض التجنب بأنه: (التصرف الذي لا يجافي أحكام قانون الضريبة ويقصد به أن يتمكن المكلف بدفع الضريبة من إسقاط التزامه بدفعها دون أن يضع نفسه موضع المخالف) (3).

في حين عرفه آخرون بأنه: (تفادي الضريبة بوسيلة مشروعة لا تقع تحت طائلة القانون) (4).

من التعاريف السابقة نلاحظ العوامل المشتركة التالية:

1- Jones, :L,E,T: tax avoidance and tax evasion in united Kingdom, London, 1983 pp: 118-125.

(2) نفس المرجع السابق ، ص 123 .

(3) محمد حلمي مراد: مالية الدولة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، 1957 ، ص 259.

(4) علي محمود عبد المتعل: أساسيات في علم الضرائب ، بدون نشر ، 1971 ، ص 159.

- 1- تعديل المكلفين لسلوكهم الاقتصادي بطريقة تؤدي إلى تخفيض التزاماتهم الضريبية إلى أدنى مستوى ممكن.
- 2- المتجنب لا يخالف نص القانون وإنما يتحايل عليه بوسائل لا توقع به تحت طائلته، وبهذا يختلف عن التهرب الذي يمثل خرقاً للقانون.
- 3- التجنب والتهرب ينتهيان إلى نتيجة واحدة، وهي عدم دفع الضريبة.

ومنها نستنتج أن التجنب الضريبي إنما ينطوي في حقيقته على سوء القصد من جانب المكلف، حيث قصد عن عمد تفادي الضريبة وعدم دفعها عن طريق الالتفاف حول النص القانوني والنفاذ بين ثغراته، فما هو موقف القضاء من التجنب الضريبي؟

استقر القضاء في معظم دول العالم على عدم محاسبة الشخص الذي تجنب الضريبة بالاستفادة من الثغرات التشريعية أو عدم إحكام صياغة القانون، لأنه ليس مسؤولاً عن تقصير أو إهمال المشرع، وبالتالي فإن الوسيلة الأنجح لمكافحة التجنب الضريبي تكمن في إحكام صياغة القانون الضريبي واستكمال نواقص النصوص وسد ثغراتها مما يفوت على المكلفين فرص تجنب الضريبة ويحفظ للخزانة العامة حقها⁽¹⁾.

والسؤال الذي يمكن طرحه هنا، كيف يمكن أن يتم التجنب الضريبي؟

يتحقق التجنب الضريبي بصور عديدة ونذكرها على سبيل التفصيل كالتالي:

- يتحقق التجنب بامتناع المكلف عن إتيان الواقعة المنشئة للضريبة كامتناعه عن استيراد أو تصدير سلعة معينة فرض القانون ضريبة جمركية عليها حتى يتملص من دفع هذه الضريبة، ونفس الحال عندما تفرض ضريبة على نوع معين من السجائر، فيشتري الفرد نوعاً آخر منها، ونجد هنا أن المكلف بريء من أي إثم لأن الواقعة المنشئة للضريبة والتي تستحق الضريبة فور وقوعها لم تنشأ أصلاً، فالمكلف هنا امتنع عن التصرف المنشئ للضريبة حتى يتفادى هذه الضريبة وهو هنا لا يرتكب مخالفة للقانون ولا يلتف حول نصوصه وعد بعض الفقهاء هذه التصرفات داخلية في نطاق التخطيط الضريبي، وهو ما تتفق معه الباحثة، لأن المكلف عندما يمتنع عن ممارسة الفعل الموجب للضريبة إنما مارس حقه الذي كفله له الدستور بحرية الملكية وحرية العمل وحرية التصرف والإنفاق، وبالتالي فإن المكلف في هذه الحالة بالذات لا يمكن أن يوصف بأنه متجنب للضريبة خاصة وأن التجنب الضريبي كما ذكرنا إنما ينطوي على سوء القصد وهنا المكلف امتنع عن القيام بالتصرف الموجب للضريبة، وبالتالي لا يمكن أن نساويه بمن قصد الالتفاف على القانون والنفاذ من ثغراته بنية تخفيض الضريبة وتحقيق منفعة الشخصية.

- يحدث أن يفرض المشرع ضريبة مرتفعة على سلعة معينة بهدف تقليل أو منع استهلاكها حفاظاً على الصحة العامة كالمشروبات الروحية مثلاً، والهدف هنا هو تحقيق أهداف اجتماعية.

أو أن يرفع الضريبة الجمركية على سلعة محددة لمنع استيرادها وتشجيع الصناعة الوطنية البديلة، أو يرفع الضرائب على نوع معين من الاستثمار في حين يعفي آخر منها بقصد توجيه المستثمرين باتجاه النشاط المعفى وهنا الهدف اقتصادي بحث، فهل يمكن اعتبار هذا العمل تجنباً ضريبياً مقصوداً؟

(1) زين العابدين ناصر : مبادئ المالية العامة - الجزء (1) - مطبعة المعرفة - القاهرة - 1982 - ص 271.

تتفق الباحثة مع الاتجاه الذي لا يرى في مثل هذه التنظيمات تجنباً ضريبياً مقصوداً من المشرع، لأن التجنب الضريبي بمفهومه ينطوي على سوء النية والذي لا يمكن أن يكون مقصوداً من جانب المشرع والواقع أن المشرع هنا يستخدم الضريبة كسلاح لتوجيه العمل والإنتاج والاستهلاك والاستثمار الوجهة التي يراها مناسبة حسب مقتضيات المرحلة الاقتصادية، والهدف: إما: تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية مرغوبة.

أولاً: إتاحة فرصة التجنب الضريبي لبعض الفئات ذات النفوذ أو الاعتبار السياسي والتي لا يروق لها الالتزام بالنص القانوني وتخفيض أرباحها بمقدار الضريبة المتوجبة لاسيما إذا ما كانت ثقيلة ثقل وزنها، وبالتالي يسمح المشرع لهؤلاء بالنفاذ من خلال التجنب مع حرصه في ذات الوقت على إظهار خضوعهم والالتزام بالنص القانوني شأنهم في ذلك شأن جميع فئات المجتمع.

وبالتالي هذه التصرفات من قبل المشرع إنما تنطوي أيضاً تحت لواء (التخطيط الضريبي) من جانب المشرع والذي سنتناوله الباحثة مفصلاً في المحور الثاني من هذا البحث وهي تمثل في جوهرها نماذج التخطيط الاقتصادي الموجه الهادف.

- قد يسعى المكلف القانوني إلى الإفادة من ثغرات التشريع الضريبي، بهدف التملص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً ودون أن يقع تحت طائلة القانون ولا يستطيع النص القانوني ملاحقته أو إدانته بسبب ضعف التشريع وسوء صياغة وتشويش النص. والنتيجة: الإفلات من دفع الضريبة المقررة دون مخالفة أحكام القانون مخالفة صريحة وإنما من خلال تحوير وتفسير القانون بالطريقة التي تتماشى مع مصلحة المكلف والأمثلة على ذلك كثيرة: فقد يبيع المكلف ممتلكاته لأولاده بيعاً صورياً وهو في مرض الموت حتى يتجنب ضريبة الانتقال، أو تقوم مثلاً الشركات الكبرى بالانقسام إلى شركات صغيرة لتجنب معدلات الضريبة التصاعدية على أرباح هذه الشركات⁽¹⁾.

ونلاحظ في المثالين السابقين أن الشخص (الطبيعي أو الاعتباري) لم يخرق القانون وإنما استفاد من النقص في التشريع الذي يعيبه وبالتالي لا يعد مرتكباً لمخالفة مالية أو جريمة صريحة يعاقب عليها القانون⁽²⁾، وإنما: أهدر روح القانون، والذي يرى العديد من الفقهاء أنه فعل لا يقل جساماً عن جريمة التهرب الضريبي.

وتتفق الباحثة مع هذا الاتجاه إذ أن التجنب الضريبي بهذا الشكل أشد خطورة من التهرب ذاته:

- فالمتجنب للضريبة لا يعاقب بنص قانوني صريح كالمتهرب منها وبالتالي ينجو بفعلته تحت ستار المشروعية.
- المتجنبون للضريبة هم من كبار المكلفين الباحثين عن تخفيض عبئهم الضريبي بحماية القانون، والقادرين على استئجار أقدر خبراء الضرائب رغم ارتفاع تكلفتهم للنفاذ من الثغرات القانونية، والنتيجة: تعاظم التجنب الضريبي وتراجع جسيم في الحصيلة الضريبية.
- وقد تحاول الحكومة تعويض النقص الحاصل في الحصيلة الضريبة (ولأسف غالباً هذا ما يحصل) برفع العبء الضريبي على ذوي الدخل المتوسط والصغيرة، الأمر الذي يستثير حفيظة الطبقات الكادحة، ويشكل دعوة لزيادة التهرب مما يزيد الأمر سوءاً بالنسبة للحصيلة الضريبية.

وبالنتيجة: إن كلا من التهرب والتجنب يعد سلوكاً احتيالياً من جانب المكلف، الهدف منه تخفيض التزامات الضريبة على أنه في حين يمكن اكتشاف الاحتيال في نطاق التهرب الضريبي بالاستناد

(1) د. عاطف حسن النقي: مبادئ الاقتصاد العام (اقتصاديات النفقات والإيرادات العامة)، مكتبة النسر، الزقزيق، 2001، ص 317.

(2) د. رفعت المحجوب: للمالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 340.

إلى نص القانون، فإن الاحتيال في مجال التجنب لا يتم اكتشافه بالاحتكام إلى النص، وعلى هذا يعد التجنب بنظر الباحثة أشد خطورة من التهرب، والتجنب المقصود في هذه الدراسة هو التجنب المبني على سوء النية باستغلال الثغرات القانونية وسوء الصياغة في حين أن امتناع الفرد عن إثبات التصرف المنشئ للضريبة وكذلك التجنب المنظم من قبل المشرع لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية إنما يدخل في نطاق التخطيط الضريبي.

1-2- التجنب الضريبي في الاقتصاد:

اهتمت العديد من الدراسات الأجنبية اهتمت بتحليل الاقتصادي للتجنب الضريبي كما اهتمت بتحليل الاقتصادي للتهرب الضريبي والذي تناولته الباحثة في البحث الأول من هذا الفصل انطلاقاً من الآثار الاقتصادية المشتركة لكل من التهرب والتجنب الضريبي على الحصيلة الضريبية.

فقد اكتشف Richupan⁽¹⁾ أن المفهوم القانوني يفرق بين التهرب والتجنب الضريبي، إلا أن المفهوم الاقتصادي يؤكد أن لكلا السلوكين نفس الآثار على الحصيلة الضريبية وقد شرح ذلك مفصلاً في دراسته التي قدمها 1987⁽²⁾.

والتي أكدت العلاقة التبادلية بين التجنب والتهرب الضريبي من خلال علاقات الإحلال والإبدال، إذ بين Richupan أن المكلف الناجح في التجنب الضريبي يصل في ضوء الهيكل الضريبي التصاعدي إلى مرحلة تنخفض فيها الوفورات الضريبية الحدية المحصلة من التجنب مترافقة مع ارتفاع تكلفة خبراء الضرائب في البحث عن ثغرات جديدة للتجنب، الأمر الذي يحد من منفعة التجنب بالنسبة للمكلف ويدفعه باتجاه التهرب.

ومن هنا أكد Richupan على ضرورة تحليل كل من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي في الوقت ذاته لتحليل سلوك الفرد تجاه رفض الضريبة، وفي هذا الصدد توصل كل من Cross⁽³⁾ & Shaw, G منذ عام 1982⁽³⁾.

إلى أن هنالك تفاعلاً متبادلاً بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، إذ يميل المكلفون إلى إحلال أحد النشاطين محل الآخر وذلك كرد فعل على التغير في معدلات الضريبة ووطأة العقوبة، فإذا رفعت السلطات الضريبية معدل الضريبة، نشاهد ارتفاع الميل للتهرب، لكن إذا ما ترافق ذلك برفع العقوبات على التهرب وزيادة احتمال الاكتشاف نجد أن المكلفين يتحولون إلى التجنب بدلاً من التهرب الضريبي خاصة مع ازدياد النفور من المخاطرة.

مما سبق نستنتج وجود علاقة تبادلية جدلية بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي.

فزيادة سعر الضريبة تدفع المكلفين مباشرة إلى تفضيل التجنب خاصة أن زيادة معدل الضريبة غالباً ما يتضمن زيادة معدل العقوبة، ولكن بعد فترة معينة ونتيجة بلوغ المنفعة الحدية القصوى من التجنب تنخفض المديونية الضريبية بدرجة ظاهرة وبالتالي يرتفع الدخل المتاح للمكلف بعد دفع

1- Richupan.s.; measuring tax evasion, Washington,1984,p: 38.

2- Richupan.s.; determinants of income tax evasion in supply side tax policy,international monetary fund Washington,p: 77.

3- Cross'R and Shaw,G: on the economics of tax evasion, journal of public finance,1982, pp: 41-45

الضريبة نتيجة الأثر الدخلي الموجب وترتفع معه درجة استعداده لتحمل المخاطرة بما يقود أخيراً إلى انتعاش ميله نحو التهرب الضريبي من جديد.

وتناولت دراسات أخرى موقف المكلف من المخاطرة، خاصة في ظل التغير الذي يصيب دخله نتيجة رفع معدل الضريبة ومنها الدراسة التي قدمها Bawly⁽¹⁾. والتي شرح من خلالها أن التهرب هو سلوك غير مشروع معاقب عليه قانوناً إلا أن التجنب لا يعتبر مخالفة مالية أو جريمة يعاقب عليها القانون لأنه ينطوي على الاستفادة من النقص في التشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة فيه والتي لا يعد المكلف المتجنب مسؤولاً عنها وبالتالي هو يفضل عدم تعريض نفسه للمساءلة القانونية والبقاء في حيز الأمان والابتعاد عن المخاطرة من خلال التجنب إلا أن المتهرب يعرض نفسه لخطر الانكشاف والعقوبة بدفع الضريبة والغرامة ولربما الحبس. نجد من خلال هذه الدراسة أن درجة نفور المكلف من المخاطرة هي التي تحكم اختياره بين التهرب والتجنب، فإذا ما كان المكلف شديد النفور من المخاطرة فإنه سوف يفضل التجنب على التهرب الضريبي والعكس صحيح.

وفي دراسة حديثة أجراها Cowell عام 1990م⁽²⁾:

أكد أن الأغنياء أكثر ميلاً لتجنب الضريبة من الفقراء لقدرتهم على الاستفادة من الثغرات القانونية والالتفاف على النص باستئجار أفضل خبراء ومحاسبي الضرائب وتحمل نفقاتهم، في حين لا يتاح هذا للفقراء، ورغم ذلك وجد أن الأغنياء باستثناء الكارهين للمخاطرة، إذا ما أتيحت فرصة للتهرب فإنهم يفضلون التهرب الضريبي على التجنب نظراً لارتفاع العائد الصافي للأول مقابل الثاني.

وإذا ما انكشف أمرهم- وغالباً ما لا يحدث هذا نظراً لتواطئهم مع مخبري الضرائب- فإن الحكومة تتستر عليهم أو تغض الطرف مدفوعة بمصالحها مع هذه الفئات ذات الوزن السياسي بل أن الأكثر من ذلك هو حرصها على إظهار هؤلاء الأغنياء المتهربين بمظهر الشرفاء الملتزمين بأداء واجهم تجاه الخزنة العامة بل وفي مقدمة فئات المجتمع الأخرى، ومن ثم يكاد الفقراء وحدهم المعرضون لاكتشاف تهربهم من الضريبة وتحمل العقوبات المقررة، أي أن حقيقة الأمر أن الفقير وحده هو الذي يضطر إلى دفع الضريبة لتضاول فرصه سواء بالنسبة للتجنب أو التهرب.

يتضح من خلال الدراستين المتقدمتين من كل من Cowell و Bawly أن:

قرار المكلف بالتهرب يتوقف أساساً على العائد الحدي الصافي للتهرب والذي يتحدد بالمفاضلة بين عبء الضريبة و فداحة العقوبة، ومن جهة ثانية: قرار المكلف بالتجنب يتوقف أساساً على العائد الحدي الصافي للتجنب والذي يتحدد بالمفاضلة بين عبء الضريبة وتكلفة الاستعانة بخبراء الضرائب للنفاد من الثغرات القانونية.

أما اختيار المكلف لسلوك التهرب أم التجنب: فإنما يتحدد بموقف المكلف من المخاطرة أولاً، ودرجة غناه التي تحدد قدرته على دفع نفقات الخبراء والمحاسبين ثانياً.

ويمكننا استنتاج ما يلي:

- رغم التفرقة بين التهرب والتجنب من خلال الطابع المميز للتهرب الضريبي بعدم مشروعيته، كثيراً ما يكون الحد الفاصل غير واضح، حتى أن الإدارة الضريبية نفسها قد تخطئ في تقدير ماهية سلوك المكلف الهادف للتخلص من الضريبة بين المتجنب والمتهرب.

1- Bawly: the Subterranean economy- Hill book company- New york-1982.

2- Cowell,F.; tax sheltering and the cost of evasion, Oxford, economic paper no1, 1990, pp: 242 - 243

• يتفق الاقتصاديون على تماثل أثر التهرب والتجنب على الدخل والحصيلة الضريبية وكذلك العدالة الضريبية.

• إن العلاقة التبادلية بين التهرب والتجنب تحكمها عدة عوامل كتأثير معدل الضريبة ومعدل العقوبة، موقف المكلف من المخاطرة، مستوى الغنى أو الفقر الذي ينعكس على تكلفة الاستعانة بخبراء التجنب الضريبي، والتي ستعرج عليها الباحثة أيضاً من خلال التحليل الاقتصادي للتجنب الضريبي.

التحليل الاقتصادي للتجنب الضريبي:

قامت الدراسات الاقتصادية بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي بالدرجة الأولى، دون الإشارة إلى التجنب الضريبي وفي مقدمتها دراسة Allingham & Sandmo عام 1972م، والتي تناولتها الباحثة في البحث الأول من هذا الفصل.

ثم انتقل الاقتصاديون إلى مرحلة أكثر تطوراً، فاهتموا بعمل دراسات ونماذج أكثر عمومية تتناول التحليل الاقتصادي للتجنب الضريبي ومنها دراسة اقتصادية عام 1990م لـ Cowell⁽¹⁾. حيث طور نموذجاً يستطيع فيه المكلف التهرب من الضريبة أو تجنبها إلا أن التكلفة الحدية لكل منهما مختلفة. وقد تم تبسيط هذا النموذج لينطبق على حالة التجنب الضريبي حيث افترض ما يلي:

- قدرة المكلف على التجنب مرهونة بقدرته المالية ومعدل الضريبة وتكلفة التجنب كما ذكرنا سابقاً.

- كلما زاد حجم العبء الضريبي الذي يرغب المكلف في تجنبه زادت التكلفة الحدية للتجنب لحاجة المكلف لخبراء أكثر حنكة وتخصصاً وبالتالي أعلى أجراً من السابق.

- العائد من التجنب الضريبي = الجزء من العبء الضريبي الذي تم تجنبه.

- معدل الضريبة نسبي (T) والمكلف دخله ثابت (I) يخضع بأكمله للضريبة.

ومن المعروف أن المكلف يسعى لتحقيق أقصى عائد من التجنب والذي يتمثل في تعادل الإيراد الحدي للتجنب مع تكلفته الحدية ولتبسيط النموذج نقدم المثال التالي:

الضريبة النسبية على الدخل $T = 21\%$.

التكلفة الكلية للتجنب: $P = 0.000015 I^2 + 0.15 I$.

حيث تمثل I الدخل الخاضع للضريبة وقيمه (\$ 6000).

وإذا أعلن المكلف عن دخله بالكامل تكون مديونيته الضريبية $A = T \cdot I = 0.21 \times 6000 = 1260$

والعائد الحدي للتجنب هو المعدل الحدي للضريبة: $A' = \frac{\Delta A}{\Delta I} = (T \cdot I)' = T = 0.21$

وهنا نلاحظ أن المعدل الحدي للضريبة يتعادل مع معدلها المتوسط (سعرها) لأنها ضريبة نسبية ذات سعر ثابت.

وتكون التكلفة الحدية للتجنب مشتقة دالة التكلفة الكلية بالنسبة للدخل: $p' = \frac{\Delta P}{\Delta I} = 0.00003 I + 0.15$

ويحدد حجم التجنب الضريبي بالتعادل بين العائد الحدي والتكلفة الحدية له على النحو التالي:

$$0.00003 I + 0.15 = 0.21$$

$$0.00003 I = 0.06$$

$$I = \left(\frac{6000}{3} \right) = 2000 \$$$

هو الدخل المتجنب من الوعاء الضريبي أما الباقي وهو \$4000 هو المبلغ المعطى للجهات الضريبية. وعلى هذا الأساس تبلغ الضريبة المستحقة

$$A = T \cdot I = 0.21 \times 4000 = 840 \$$$

بدلاً من \$1260 وبذلك يتم تحقيق وفر قدره \$420 وتحسب التكلفة الكلية بالتعويض في دالة التكلفة:

$$\begin{aligned} p &= 0.000015(2000^2) + 0.15(2000) \\ &= 60 + 300 \\ &= 360 \$ \end{aligned}$$

ويكون مكسب التجنب الفرق بين الوفر الضريبي والتكلفة الكلية للتجنب.

مكسب التجنب = $60 = 360 - 420$ وهو أكبر مكسب ممكن.

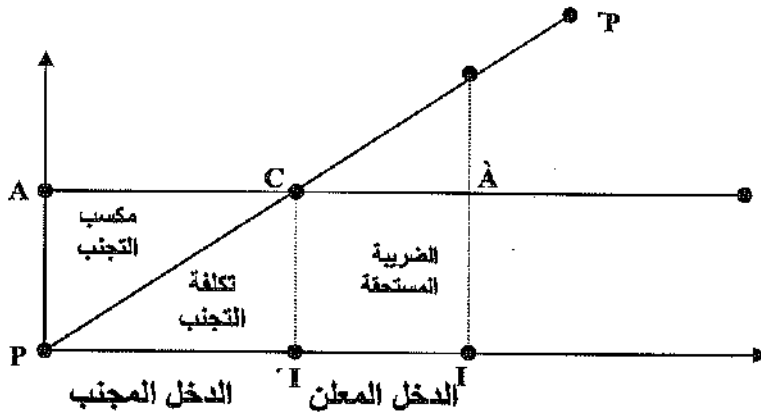
وإذا ما أردنا حساب التكلفة الحدية عند هذا الوضع نجد:

$$\begin{aligned} p' &= 0.00003(2000) + 0.15 \\ &= 0.21 \end{aligned}$$

وهو مساوٍ للمعدل الحدي للضريبة

وهذا هو شرط توازن أو نجاح التجنب الضريبي.

ويمكن تمثيل المثال السابق بيانياً على الشكل التالي: الشكل (1)



(الدخل المجنب والدخل المعطى عنه)

• الخط الأفقي (AA') هو المعدل الحدي الضريبة الذي يعبر عن الإيراد الحدي للتجنب ويكون الضريبة نسبية فإن معدلها الحدي يتساوى مع سعرها المتوسط.

• الخط المائل (pp) هو التكلفة الحدية للتجنب والتي تزيد مع زيادة المبلغ المجنب من الدخل.

ويحدد المبلغ المجنب من الدخل (P'I) بالتعادل بين الإيراد الحدي والتكلفة الحدية للتجنب عند النقطة (c) وبالتالي الدخل المعطى هو (I'I) وبضربه في معدل الضريبة (PA) نصل إلى مساحة المستطيل

(C T I A) والذي يمثل الضريبة المستحقة.

وفي حال الإعلان الكامل عن الدخل تكون هذه الضريبة ممثلة بمساحة المستطيل (A I P A) وهو ما يعني أن التجنب الضريبي يحقق وفراً ضريبياً تمثله مساحة المستطيل (C T P A) وهذا الوفّر إذا ما خصمنا منه تكلفة التجنب الكلية والتي تمثلها مساحة المثلث (C P T) نحصل على مساحة المثلث (C P A) والذي يمثل المكسب من التجنب.

ويمكن التعبير رقمياً عن المثال السابق من خلال الجدول التالي: الجدول (1)

الدخل الكلّي	مبلغ الضريبة	الدخل المعلن	الدخل المجنب	مبلغ الضريبة بعد التجنب	الوفّر الضريبي	التكلفة الكلية للتجنب	الكسب من التجنب
6000	1260	6000	0	1260	0	0	0
6000	1260	5000	1000	1050	210	165	45
6000	1260	4500	1500	945	315	258.75	56.25
6000	1260	4000	2000	840	420	360	60
6000	1260	3000	3000	630	630	858	45
6000	1260	2000	4000	420	840	840	0
6000	1260	1000	5000	210	1050	1125	75-
6000	1260	0	6000	0	1260	1440	180-

يجسد هذا المثال الرقمي صدق النتائج التي توصلنا إليها في النموذج السابق والتي أثبتت أن شرط توازن التجنب الضريبي (شرط تحقق أكبر مكسب ممكن من التجنب) هو تعادل العائد الحدي للتجنب مع التكلفة الحدية له وهذا الشرط يتحقق وكما هو واضح من الجدول عندما يجنب المكلف \$2000 من الدخل في حين يعلن عن \$4000 فقط باعتبار الدخل الكلّي \$6000 حيث يحقق المكلف مكسباً قدره \$60 هو الفرق بين الوفّر الضريبي (الفرق بين مبلغ الضريبة قبل التجنب ومبلغ الضريبة بعد التجنب) وبين التكلفة الكلية للتجنب (وهي أتعاب خبراء الضرائب المستخدمين) وهو أكبر مكسب يحققه المكلف من التجنب إذ حتى لو ارتفع بعد ذلك الجزء المجنب من الدخل ينخفض المكسب من المتجنب نظراً لارتفاع التكلفة الكلية، إذ كلما أمعن المكلف في التجنب، احتاج لخبراء ومحاسبين أكثر حنكة وأتعاياً.

2- إضاءة على مواقف التشريعات من التجنب الضريبي:

القاعدة العامة في معظم تشريعات العالم هي عدم تجريم التجنب الضريبي ورغم ذلك فقد ناهضت معظم دول العالم هذه الظاهرة من خلال بعض النصوص والدخول في العديد من الاتفاقيات الدولية المناهضة للتجنب الضريبي.

و العديد من الدول أعطت صلاحيات للسلطات الضريبية بهذا الخصوص وسوف تلقى الباحثة الضوء على تجارب بعض دول العالم في مناهضة التجنب الضريبي على سبيل المثال لا الحصر.

الولايات المتحدة الأمريكية: حاربت الولايات المتحدة التجنب الضريبي من خلال: التشريع – القضاء – والمعاهدات الدولية. والأمثلة التالية توضح ذلك:

التشريع: - يعد مضمون الصفقة في التشريع الأمريكي هو فيصل الحكم فيما إذا كانت تعد تجنباً ضريبياً أم لا. وليس شكلها مثلاً: حالة الاستثمار في العقارات السكنية منخفضة التكلفة بهدف الإيجار، إذ وجد الكونغرس دعم القطاع نظراً لانخفاض ربحيته وكان نظام الضرائب أحد وسائل هذا الدعم، لكن: إذا ما اكتشفت الإدارة الضريبية شكلية الإيجار فإن الكونغرس منحها صلاحية إلغاء الدعم الضريبي واعتبار الواقعة بيعاً حقيقياً بحسب مضمون الصفقة لا الشكل.

- يخلو التشريع الأمريكي من أي مادة تنص على فرض فائدة على الضرائب، ولكن إذا اتضح أن هدف المكلف من إطالة أمد المنازعات الضريبية هو إيدار الضرائب أو استثمارها فإن النظام الضريبي الأمريكي يغرمه بغوائد على المتأخرات الضريبية⁽¹⁾.

- تعرض وزارة الخزانة الأمريكية على الكونغرس سنوياً الأساليب المبتكرة للتجنب الضريبي، ويستجيب الكونغرس بإصدار التشريعات اللازمة لسد الثغرات التشريعية التي تم النفاذ من خلالها لممارسة هذه الأنماط المبتكرة من التجنب الضريبي.

القضاء: أصبحت المحاكم الأمريكية تأخذ بقاعدة المضمون قبل الشكل: مثلاً: إذا ثبت للمحكمة أن إيدار الضرائب هو الدافع الأساسي للصفقة، تعدها المحكمة صفقة صورية.

المعاهدات الدولية: اشتملت معاهدات الضرائب الأمريكية على نصوص مناهضة للتجنب الضريبي، مثلاً: إذا أنشأ فرد شركة في دولة تعقد إتفاقية مع الولايات المتحدة ليدخل استثمارته إليها ويستفيد من الإعفاءات التي نصت عليها الإتفاقية الثنائية بين الطرفين، فإن النصوص التشريعية تجيز للولايات المتحدة - من باب مناهضة التجنب الضريبي - فرض الضرائب الكاملة على شركة هذا الشخص انطلاقاً من أن جوهر الصفقة هو عقد مباشر بين دولتين: هما الولايات المتحدة الأمريكية ودولة الفرد المستثمر وليس بين المقيمين في الولايات المتحدة والدولة المتعاقدة معها.

في فرنسا: استخدمت فرنسا مختلف الوسائل لاكتشاف ومحاربة ممارسات التجنب الضريبي، خاصة بعد اكتشافها الآثار الخطيرة الناجمة عنها في بداية السبعينات من القرن الماضي.

وقد عرف القانون الضريبي الفرنسي التجنب الضريبي بالإشارة إلى اصطلاح "إساءة استعمال الحق"⁽²⁾ والذي يطبق بموجب المادة (64-ل) من القانون المالي، ووفقاً لهذه المادة امتلكت الإدارة الضريبية صلاحية تتبع وفحص الصفقات التي يعقدها المكلفون بهدف تحري حقيقتها وبالتالي محاربة التجنب الضريبي في المواضع التي يثبت ممارسته فيها واستناداً للنص القانوني، حيث نصت المادة (64-ل) من كتاب الإجراءات المالية على ما يلي:

[تعد تجنباً ضريبياً كافة الأعمال التي تستبعد الطبيعة الحقيقية للعقد أو الإتفاقية بهدف الاحتيال على الإدارة الضريبية].

فمثلاً: البيع للجمعيات الأهلية: هو صفقة حقيقية لكنها مزيفة لأن الغرض منها هو تخفيض العبء الضريبي، وبالتالي إذا ما ثبت للإدارة الضريبية عدم واقعيته تعتبر تجنباً ضريبياً.

أو أن يعتبر التاجر جزءاً من البضاعة كتألف وتحميلها على التكاليف، رغم أنها قد بيعت فعلياً، بهدف تنزيلها من الأرباح "تخفيض العبء الضريبي" وهنا نحن أمام صفقة وهمية تعتبر تجنباً ضريبياً وفقاً للمادة (64-ل) من القانون المالي الفرنسي.

وهكذا تصدى المشرع الفرنسي للتجنب الضريبي من خلال "مبدأ إساءة استعمال الحق" المذكور بالإضافة إلى وجود نصوص قانونية موجهة أساساً ضد محاولات التجنب الضريبي باستخدام الملاذات الضريبية.

1- Zeitlin, D.E: tax Avoidance and evasion in united states of America, 2nd edition international Bar association, London, 1987, PP:130-134.

(2) القانون المالي الفرنسي، كتاب الإجراءات المالية، مادة (64-ل).

أما على الصعيد الدولي: فإن أبرز ما قامت به فرنسا بالإضافة إلى إبرام الاتفاقيات الدولية في هذا الصدد هو التنسيق والتعاون بين سلطات الضرائب في دول (مجموعة الأربعة) والتي تضم الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وألمانيا وباكستان بهدف منع التهرب والتجنب الضريبي وإصلاح النظم الضريبية القائمة بكل منها.

إيطاليا: حتى عام 1972م لم تعرف القوانين الضريبية ولا المحاكم الإيطالية مفهوم التجنب الضريبي، رغم أن الفقه الإيطالي حاول منذ عام 1962م تعريف التجنب الضريبي بأنه: (صفقات يتم الدخول فيها بغرض تلافي الضريبة أو تقليلها، ومهما كانت زائفة، فإنها صفقات مباحة وتتم في نطاق القانون) إلا أن القانون (825) صدر في تشرين الأول 1971 دون أن يحوي أية مادة مناهضة للتجنب الضريبي⁽¹⁾، وذلك تطبيقاً للدستور الإيطالي الذي نص في المادة (23)⁽²⁾ على: (عدم جواز فرض أي ضريبة إلا بقانون) فضلاً عن أن استخدام القياس في تفسير النصوص الضريبية يعد انتهاكاً لمبادئ الدستور⁽³⁾. والنتيجة كانت تفاقم مشاكل التجنب الضريبي في إيطاليا.

الأمر الذي دعا الحكومة الإيطالية إلى اعتماد وسيلة سميت بـ "الادعاءات النهائية" ومعناها أن المكلف لا يستطيع الرد أو إبطال قرار السلطات الضريبية مثلاً: اعتبار المعاملات التي تجري على البضائع والعقارات خلال الأشهر الستة الأخيرة، من حياة الشخص جزءاً من الوعاء الضريبي بهدف احتساب ضريبة التركات.

وصدر العديد من القرارات التي تحارب التجنب الضريبي في أكثر من موضع مثل:

- صدر القرار الجمهوري رقم (643) في تشرين الأول 1972م والذي ينص على تطبيق ضريبة تصاعدية على الفرق بين قيمة العقار وقت شرائه وقيمه وقت بيعه وكذلك بالنسبة للعقارات المملوكة للشركات على أن يتم تطبيق الضريبة على فرق القيمة كل عشر سنوات متصلة.
- صدرت المادة (19) من القرار (597) المعدل بالقرار (897) في كانون أول 1980 التي تعتبر الأرباح الرأسمالية التي تحققها الشركات المساهمة أو الأفراد المقيمين في إيطاليا من بيع أسهم أو حصص في شركات يسيطرون عليها بمثابة دخل مولد في إيطاليا يخضع لضريبة الدخل الإيطالية المحلية والقومية بمعدل 36.25%.

أما على صعيد الاتفاقات الدولية، فقد أبرمت إيطاليا عدة صفقات دولية بهدف محاربة التجنب الضريبي والازدواج الضريبي وغيرها.

أما في مصر: فلم يشر النص القانوني إلى التجنب الضريبي أو يعرفه صراحة في مادة واضحة، وانطبق الأمر على المحاكم المصرية التي لا تحاسب المتجنب قانونياً، إلا أن قراءة للنص التشريعي والممثل بقانون الضريبة على الدخل رقم 91/ لعام 2005 تبين وجود العديد من النصوص المناهضة لصور التجنب الضريبي وإن لم تشر إليه صراحة. ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

- نصت المادة 92/ من القانون 91/ لعام 2005 على أنه:

"إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسؤولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح".

(1) قانون الضرائب الإيطالي (825) الصادر في تشرين الأول عام 1971م.

(2) الدستور الإيطالي:..

3- Gangemi, B., tax avoidance and tax evasion in Italy. 2nd edition, international Bar association. London, 1987, PP: 65-

وبالتالي يسعى المشرع هنا لتثبيط قصد التجنب من خلال مسؤولية كل من المكلفين الظاهر والحققي مسؤولية تضامنية عن حقوق الخزانة العامة.

- ويواجه المشرع حالات التجنب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح الواردة بالإقرارات الضريبية من خلال المواد (89) (90) (91) حيث نصت المادة (89) على أنه: (ترتبط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتعدد الضريبة من واقع هذا الإقرار).

وفي المادة (90) (للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له، كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار).

وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة. ويحق لرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون).

وبهدف ضمان تحصيل حقوق الخزانة العامة للدولة نصت المادة (107) على أنه:

(إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقفية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة.

ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك.

ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور الوقفية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق يخصصه فإن الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية).

كذلك حارب المشرع المصري حالات التجنب الضريبي من خلال تأخر المكلفين بسداد الضرائب المستحقة وإطالة أمد المنازعات الضريبية والهدف هو استثمار مبلغ الضريبة خلال فترة النزاع ويتبين ذلك من خلال المادة (110) التي ذكر فيها:

(يستحق مقابل التأخير على: 1- ما يجاوز 200 جنيه مالم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتفسيطها وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاج الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

2- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون).

أما على الصعيد الدولي فقد اشتركت مصر في العديد من الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وتبادل المعلومات الضريبية ومنها اتفاقية مجلس الوحدة الاقتصادية العربية التي تواجه كثيراً من المشكلات الضريبية⁽¹⁾.

وفي سورية: فقد ماثل موقف المشرع السوري نظيره المصري في عدم وضع تعريف واضح ومحدد للتجنب الضريبي، كما لا نجد المحاكم تعاقب من ارتكب فعلاً بقصد التجنب الضريبي، ولكن ظهرت مناهضة التجنب الضريبي في أكثر من موضع في النص التشريعي ومنها مثلاً: سعي المشرع لمحاربة التجنب الضريبي عن طريق أسعار التحويل والتي تعتبر من أحدث آليات التجنب في الوقت الراهن وتبين ذلك في نص المادة 11/ من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، والتي ذكرت أن:

(المؤسسات التابعة لمؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية والمؤسسات التي تنتسب إليها مؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية والتي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات خارج الجمهورية العربية السورية، وذلك إما بزيادة أسعار الشراء أو البيع بإنقاصها أو بآية وسيلة أخرى تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها).

وحارب المشرع أساليب تخفيض الإيرادات بهدف تخفيض الضريبة المفروضة وتبين ذلك من خلال الفقرة (ب) من المادة (17) من القانون ذاته والتي نصت (يتم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغيّر الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي).

وكثيراً ما يلجأ المكلفون إلى عقد صفقات مشروعة وحقيقية ظاهرياً إلا أن هدفها الأساسي هو تخفيف عبء الضريبة كاندماج الشركات مثلاً وهو ما ناهضه المشرع السوري في نص المادة 23/ من قانون ضريبة الدخل (24) لعام 2003 عندما أكد (في حال دمج أو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مع أو لاسم الغير سواء كان هذا الدمج أو الانتقال إجبارياً أم اختيارياً، مجاناً أم ببديل يصبح الخلف مسؤولاً بالتضامن على ما آل إليه مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الأخير).

وأوضحت التعليمات التنفيذية أن الخلف مسؤول بالتضامن مع السلف عن الضرائب المترتبة على السلف. الضرائب القديمة غير المدفوعة إضافة إلى الضرائب الناجمة عن هذا الدمج في حال مؤسسة الغير أو انتقالها إليه إجبارياً أم اختيارياً، مجاناً أم ببديل، وهنا يقصد بالخلف، الخلف المباشر لسلفه فقط. الانتقال الذي ينجم عنه مسؤولية الخلف هو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة بعناصرها المادية والمعنوية ولا يكفي انتقال بعض العناصر فقط، لذلك فإن التنازل عن فروغ المحل فقط لا يعد انتقالاً بالمعنى المقصود بهذه المادة وبالتالي فإن الخلف الذي استلم المحل أو المكتب فارغاً ودفع لقاء ذلك قيمته كفروغ فقط ليس مسؤولاً عن الضرائب المترتبة على السلف عن سنوات سابقة وتبقى مسؤوليته محصورة بضريبة الفروغ (الأرباح الرأسمالية) الناتجة عن واقعة التنازل موضوع البحث فقط.

وقد قامت سورية - شأنها شأن العديد من الدول - بعدد من الاتفاقيات العربية والدولية - الهدف منها مكافحة التهرب الضريبي ومحاربة أو منع الازدواج الضريبي والتي لا مجال لذكرها الآن.

مما سبق نستنتج خطورة التجنب الضريبي كظاهرة وبالتالي ضرورة محاربته على شتى الأصعدة وترى الباحثة بهذا الصدد:

- 1- أنجح السبل في مقاومة التجنب يكون من خلال إحكام نصوص التشريعات الضريبية ودقة صياغتها على النحو الذي يسد الطريق أمام المكلفين الذين يحاولون النفاذ من ثغراتها.
- 2- ضرورة التأكيد على رفع العقوبات.

(1) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية.

3- أن يمتد النص التشريعي في حالات العقوبة على التجنب ليشمل المحاسب الضريبي الذي يستخدمه المكلف بسبب التواطؤ الذي يعد إخلالاً بشروط مزاولة المهنة وذلك لردع المحاسب أو خبير الضرائب الذي تسول له نفسه التواطؤ مع المكلف سيء القصد.

ثانياً- الفرق بين التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي:

1- التخطيط الضريبي من جانب المكلف.

1-1- التخطيط الضريبي في القانون .

1-2- التخطيط الضريبي في الاقتصاد .

2- التخطيط الضريبي من جانب المشرع:

2-1- التخطيط غير المعن للمعنة للسياسة الضريبية.

2-2- التخطيط المعن للسياسة الضريبية.

1- التخطيط الضريبي من جانب المكلف:

1-1- التخطيط الضريبي في القانون: استقرت غالبية الفقه المالي على تقسيم التهرب الضريبي كما ذكرنا إلى تهرب مشروع وتهرب غير مشروع، وقد أشارت الباحثة في المحور الأول من هذا البحث إلى نقد مصطلح التهرب المشروع، والذي يرى جانب من الفقه⁽¹⁾، أن يتمثل بصورتين يعتمد في التفرقة بينها على النية أو القصد:

الأولى: هي التهرب المالي: حيث يتفادى المكلف الضريبة دون خرق النص القانوني بالامتناع عن الفعل الموجب لفرض الضريبة، وهنا تتوفر حسن النية وسلامة القصد.

الثانية: هي التهرب عن سوء قصد: وهنا يتفادى المكلف دفع الضريبة دون مخالفة القانون ولكن بالإفادة من ثغراته وبالتالي يتم عن سوء نية وبقصد خبيث للاحتيال على القانون.

وذهب رأي فقهي آخر⁽²⁾، أن التهرب الضريبي يكون دائماً غير مشروع ومعاقب عليه، وما يقال عنه أنه تهرب مشروع يطلق عليه (تحايل على القانون) ولا عقاب عليه، ويقسم إلى قسمين:

الأول: هو التهرب البريء من كل إثم والذي يتم بتجنب المكلف للفعل المنشئ للضريبة.

الثاني: هو التهرب الهادف إلى تفادي دفع الضريبة، دون مخالفة القانون وإنما باستغلال ثغراته.

وسبق أن ألمحنا أن الصورة الأولى لكل من الاتجاهين السابقين والمتمثلة بتجنب المكلف الفعل المنشئ للضريبة إنما تقع في نطاق التخطيط الضريبي، إذ لا يمكن اعتبارها تجنباً ضريبياً لمجرد ممارسة المكلف حقه الدستوري، والذي كفله الدستور لجميع المواطنين فمن غير المنطقي أن يجبر المكلف على اختيار الطريق الذي يحقق صالح الخزنة العامة على حساب مصلحته الخاصة.

(1) محمد السعيد وهبة: صور التهرب الضريبي، دار النشر والثقافة - الاسكندرية، 1963، ص 54-56.

(2) د. مجدي محمد علي الخولي: الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري، للضريبة الموحدة، الضريبة العامة على المبيعات، بدون ناشر،

أما الصورة الثانية، والتي تحدث عن سوء قصد تعتبر الصورة الوحيدة للتجنب الضريبي وهي تقود إلى تسرب الحصيلة الضريبية وتنعكس سلباً على الخزانة العامة للدولة شأنها في ذلك شأن التهرب الضريبي تماماً.

ويرى فريق من الفقهاء أن للتجنب الضريبي ثلاث صور⁽¹⁾:

أولها: الإفادة من حوافز وإعفاءات القانون الضريبي، كالملاذات الضريبية مثلاً.

ثانيها: عدم القيام بالفعل المنشئ للضريبة، كالامتناع عن استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة بمعدلات عالية أو تقليله.

ثالثها: استغلال ثغرات القانون بسوء قصد بهدف تخفيض العبء الضريبي.

ونلاحظ من هذا الاتجاه:

• أن القاسم المشترك لهذه الصور الثلاث هو تعديل السلوك الاقتصادي للمكلف بطريقة تؤدي إلى تخفيض التزاماته الضريبية إلى أدنى مستوى ممكن، وضمن حدود القانون.

• الصورة الأخيرة فقط هي التي تمثل التجنب الضريبي باستغلال الثغرات القانونية أما صورتان الأوليتان فهما من قبيل التخطيط الضريبي، سواء اتخذ شكل امتناع المكلف عن القيام بالفعل المنشئ للضريبة، أو ممارسة حقه في الاستفادة من المزايا الضريبية التي يقرها القانون.

2-1- التخطيط الضريبي في الاقتصاد:

تحاول الباحثة استعراض بعض الدراسات التي جرت في بعض الدول المعاصرة والتي تناولت مفهوم التخطيط الضريبي ومنها على سبيل المثال:

- أجريت دراسة في المملكة المتحدة عام 1987 على يد الباحث الاقتصادي Jones⁽²⁾، أكد فيها أن التهرب والتجنب الضريبي لم يعرفا صراحة في النص القانوني وإنما يفهما كالتالي:

التهرب الضريبي: هو الصفقات التي تنطوي على عدم تقديم إقرارات ضريبية أو تقديم إقرارات ضريبية خاطئة.

أما التجنب الضريبي: فهو الصفقات التي يتم عقدها لتفادي أو تخفيض أو تأجيل الضرائب بشكل قانوني.

في حين أن: التخطيط الضريبي: هو ترتيب لصفقات تجارية بغرض تقليل الضريبة المفروضة.

ورغم ذلك عادت الدراسة وقررت صعوبة التفرقة بين التجنب والتخطيط الضريبي.

- خلصت دراسة أخرى أجريت أيضاً عام 1987م في الولايات المتحدة الأمريكية⁽³⁾:

أن التهرب الضريبي: جريمة جسيمة يعاقب عليها بالغرامة والسجن.

(1) د. رياض الشيوخ: المالية العامة: (دراسة الاقتصاد العام: المبادئ والنظريات - السياسات)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1989، ص 78 وما بعدها.

2- Jones, L.E.T.: tax avoidance and tax evasion in united kingdom, 2nd edition, international bar association, London, 1987, PP:115-129

3- Zeitlin, G.E.: pp 130-142، مرجع سابق.

أما التجنب الضريبي: لا يعتبر مخالفة تستوجب العقاب، ورغم ذلك تتم معاقبته من قبل السلطات الضريبية إذا ما اكتشف أمره من خلال بعض النصوص القانونية التي تحمل في مضمونها مناهضة التجنب وإن لم تنص عليه صراحة.

أما التخطيط الضريبي: فهو عمل مشروع، وحنكة في التجارة والمعاملات المالية بهدف تقليل الضريبة، وليس من المستغرب أن تتم أي صفقة تجارية في ضوء تخطيط ضريبي واع.

وفي فرنسا⁽¹⁾: وصف التهرب الضريبي: بالأعيب الاحتيال والغش الهادفة إلى تخفيف المديونية الضريبية والتي يعاقب عليها بالغرامة والحبس، أما التجنب: فهو وسيلة مشيئة للتخلص من الضريبة رغم قانونيتها، ويتم تحديد التجنب الضريبي بالرجوع إلى مفهوم إساءة استعمال الحق الذي يعاقب عليه القانون بشدة تصل أحياناً بالغرامة إلى 200 % من الضريبة المتجنبة.

في حين يعد التخطيط الضريبي: عكس التهرب، غير مجرم، حيث ينص التشريع على أنه: (لا يوجد ما يمنع المكلف وهو بصدد عقد صفقة معينة من أن يختار النمط الأقل كثافة ضريبية ويكون هذا السلوك قانونياً طالما اتخذ مظهر التصرف الصريح الذي لا يهدف إلى إخفاء الربح)⁽²⁾.

في إيطاليا: فإنها لم تعرف مفهوم التخطيط الضريبي حتى الآن، رغم أنها عرفت التجنب الضريبي مؤخراً ومع ذلك فقد عرفه Gangemi⁽³⁾:

[باستغلال المزايا الضريبية المنصوص عليها في القانون بغرض مضاعفة النتائج الإيجابية للحوافز الضريبية الموجودة وعلى هذا الأساس يعتبر التخطيط الضريبي سلوك مباح ومشروع قانوناً].

أما في مصر: فإن المشرع المصري- كما ذكرنا في البحث الأول من هذا الفصل - لم يعرف التهرب الضريبي بصورة واضحة علناً ضمن النص القانوني وإنما اكتفى بحصر حالاته.

أما التجنب الضريبي: وكما ذكرنا أيضاً في المحور الأول من هذا البحث فلم ينص عليه النص التشريعي صراحة، ولكن ناهضه في بعض النصوص.

أما التخطيط الضريبي: فلم يعرفه التشريع المصري مطلقاً، وقد كانت الصورة مماثلة تماماً في سورية:

التي عرفت التهرب الضريبي كما ذكرنا، ورغم أن المشرع السوري لم يعرف التجنب الضريبي بصورة صريحة، إلا أنه ناهضه في أكثر من صورة ضمن النص التشريعي والتي عرجنا على بعضها على سبيل المثال في المحور الأول من هذا البحث.

أما التخطيط الضريبي: فلم يعرفه المشرع السوري أبداً، شأنه في ذلك شأن المشرع المصري.

من الدراسات السابقة والتي تناولت موقف المشرع والقضاء في بعض الدول المعاصرة من التهرب والتجنب والتخطيط الضريبي وكيفية التفرقة بينها نستنتج النقاط المشتركة التالية:

1- التهرب الضريبي سلوك غير قانوني يعاقب عليه يؤدي إلى إنقاص الحصيلة الضريبية ويؤثر سلباً على الخزينة العامة، في حين أن التجنب الضريبي ورغم اشتراكه مع التهرب الضريبي في تأثيره السلبي على الحصيلة والخزينة، إلا أنه لا يخالف النص القانوني وإنما يمثل ثقافاً على القانون ونفاذاً من ثغراته لتخفيض العبء الضريبي وتحت غطاء المشروعية.

1- Gold Smith, M.J.: tax avoidance and tax evasion in France, 2nd edition, international bar association, London, 1987.

(2) مجلس الدولة الفرنسي، 16 أبريل 1969، القانون المالي، 1970، مادة 51، وهي واردة بالنص في قانون 1974م.

3- Gangemi, B.: p 74 مرجع سابق.

أما التخطيط الضريبي: فهو سلوك قانوني تماماً وإن كان يؤدي كالتهرب والتجنب إلى تخفيض الحصيلة الضريبية ويتمثل بترتيب الفرد لعملياته المالية في إطار القانون لإبقاء الضرائب في حدودها الدنيا، وهذا ما يتفق مع التفكير العقلاني والسلوك العملي للأفراد في سعيهم لتأكيد مصالحهم الخاصة في مجال تعظيم الدخل والثروة.

2- ليس من المتوقع أن يمارس الفرد النشاط التجاري أو الصناعي أو أيًا كان نوعه، الذي يعظم دخل الخزانة العامة وهذا حقه الذي كفله الدستور ولجميع المواطنين في جميع دول العالم في كافة مجالات العمل، والاستثمار والإنفاق ولا يجوز أن نجبره على ذلك، لأننا بذلك نكون قد اعتدينا على حريته الفردية المكفولة دستورياً وبالتالي من البديهي أن نتوقع أن الفرد سيكون تصرفاته على النحو المعاكس تماماً: أي النحو الذي يخفض من عبئه الضريبي وليس لنا أن نعترض على ذلك طالما أنه تم في ضوء احترام القانون نصاً وروحاً.

3- مما سبق يمكن للباحثة أن تضع تعريفاً للتخطيط الضريبي:

هو ترتيب الفرد لأنشطته الاقتصادية وشؤونه المالية بهدف تخفيض العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن وهو حق مشروع قانونياً ومكفول دستورياً.

ويمكن أن يتم التخطيط الضريبي بصور عديدة نذكر منها:

- أن يتمتع المكلف عن ممارسة النشاطات المنشئة للضريبة.
- أن يمارس الأنشطة التي خصها المشرع بإعفاءات ومزايا ضريبية (بهدف من المشرع لتوجيه النشاط الاقتصادي للأفراد) وهو بذلك يعظم دخله من هذا النشاط.
- أن يخفض النشاط الإنتاجي الذي فرضت عليه الضريبة، ويخفض من استهلاك السلع ذات الضريبة المرتفعة ويمكن هنا أن يعدل من طريقة الإنتاج أو نوعية الإنتاج⁽¹⁾.
- أن يلجأ المكلف إلى نقل عبء الضريبة، بحيث يستقر هذا العبء فعلياً على عاتق مكلف آخر وبشكل نهائي وهو ما ستعرضه الباحثة في المحور الثالث من هذا البحث.

2- التخطيط الضريبي من جانب المشرع:

تلعب أدوات السياسة النقدية والسياسة المالية الدور الأساسي في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية ودفع عجلة التنمية بها وتعتبر الضرائب أهم أدوات السياسة المالية لبلوغ هذه الأهداف فبالإضافة إلى دورها التاريخي كممول هام للخزانة العامة تلعب الضرائب دوراً توجيهياً للنشاط الاقتصادي نحو المجالات الاقتصادية والاجتماعية المرغوب بها وطنياً، بتخفيض الضرائب على هذه الأنشطة مما يعني ضمناً تخفيض التكاليف وتزايد الأرباح، وهو ما يعد حافزاً لجذب الاستثمارات إليها، والعكس في حالة الأنشطة غير المرغوب بها، وهذا ما يسمى بالتخطيط الضريبي الذي يمارسه المشرع، وهو إما أن يكون ضمناً غير معلن أو تخطيطاً معلنًا وذلك على النحو التالي:

2-1- التخطيط غير المعلن للسياسة الضريبية:

لا يعلن المشرع هنا بشكل واضح ومحدد عن هدفه من هذا التخطيط وهو في حقيقته توجيه للنشاط الاقتصادي أو الاجتماعي نحو أهداف محددة باستخدام الضريبة كأداة لتحقيق هذه الأهداف.

(1) د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 353.

فقد يهدف المشرع إلى تخفيض الاستهلاك من سلعة معينة نظراً لضررها كالكحول والسجائر مثلاً برفع الضريبة الجمركية عليها، وهنا يهدف المشرع لتحقيق غايات اجتماعية، كذلك الأمر عندما يهدف المشرع لتخفيض العبء الضريبي عن فئة اجتماعية معينة فيعبر عن إرادته بطريقة ضمنية لا صريحة وبما لا يتعارض مع مبدأ عمومية الضريبة ومن ثم يكون القانون هو المنظم لهذه العملية ومثال ذلك:

ضريبة الاستغلال الزراعي في فرنسا⁽¹⁾: حيث تفرض هذه الضريبة على أساس نظري، يسمى بالدخل المحدد بالمساحة وهو يقل كثيراً عن الدخل الفعلي، بينما الدخول الأخرى (غير الزراعية) لا تتحدد على نفس الأساس وبالتالي تتحمل عبئاً ضريبياً أكبر من العبء الذي تتحمله الدخول الزراعية.

كذلك الأمر بشأن الضريبة على إيرادات الأراضي الزراعية المزروعة بالمحاصيل البستانية⁽²⁾ في مصر، والتي وردت في نص المادة 38 من القانون 91/ لعام 2005م، إذ تحسب على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة والمفروضة بموجب القانون 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الأقطان إذا كان الحائز مستأجراً وذلك بعد خصم 30% مقابل مجموع التكاليف، فالضريبة ليست فعلية وإنما تتحدد على أساس نظري - بشكل مماثل لضريبة الاستغلال الزراعي في فرنسا - وهذا تمييز ضريبي من قبل المشرع لهذا النوع من الدخول عن بقية الدخول الخاضعة للضريبة لغايات اجتماعية أساسها دعم المزارعين وتشجيع استمرار العمل في القطاع الزراعي ذو الدخل المنخفض بالمقارنة مع دخول القطاعات الأخرى بالرغم من أنه أكثرها أهمية.

ومن جهة ثانية: قد تكون الغاية من رفع الضريبة الجمركية على سلعة معينة:

- الإقلال من الطلب على السلع الأجنبية.
- حماية صناعة الاقتصاد الوطني الناشئة.
- حث المواطنين على اعتماد السلعة الوطنية البديلة.
- أو توفير القطع الأجنبي.

وغيرها من الغايات وهي غايات اقتصادية، وعندما يرفع المشرع الضرائب على استثمارات معينة، فالهدف هو توجيه المستثمرين نحو الأنشطة المعفاة ضريبياً، أو ذات التكاليف الأقل، للتأثير المقصود في نمط تخصيص الموارد الاقتصادية المملوكة للمجتمع بين فروع الإنتاج المختلفة⁽³⁾.

وقد تكون غاية المشرع سياسية صرفة بمحاباة بعض الفئات النافذة سياسياً، كما سبق أن أشرنا سابقاً، ويحرص المشرع هنا على إظهار هؤلاء بمظهر سائر المواطنين الخاضعين للقوانين الضريبية ومراعاة مبدأ "عمومية الضريبة"، ووحدة المعاملة الضريبية للمكلفين - طبعاً في الأنشطة المماثلة - وبطريقة ضمنية غير معلنة يمكن هؤلاء من التخلص من العبء الضريبي.

يقول (Maurice Duverger) في هذا⁽⁴⁾:

[إن الحكومة ليس لديها القدرة على الإفصاح عن محاباة الفئات الاجتماعية ذات السطوة السياسية التي قد ترغب على محاباتها خاصة في المجتمعات الرأسمالية المعاصرة، ومن هنا جاءت ضرورة التمويه،

(1) د. محمد نويدار: مبادئ علم المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة (4)، 1990، ص 230-231.

(2) قانون الضريبة على الدخل في مصر، رقم (91 لعام 2005)، مادة (38).

(3) د. أحمد جامع: مبادئ المالية العامة، الجزء (1)، مكتبة سيد عبد الله وهبة، القاهرة، 1965، ص 242.

(4) د. محمد نويدار: مرجع سابق، ص 231.

بفرض الضريبة على الجميع، وإنما على نحو يمكن بعض الفئات من التخلص من العبء الضريبي، ومن ثم تلجأ هذه الفئات إلى التهرب الضريبي المقصود من جانب المشرع].

ولربما تسمية Duverger للتخطيط الضريبي بـ: "التهرب الضريبي المقصود من جانب المشرع" تدفعنا إلى عرض بعض تعاريف الفقه للتخطيط الضريبي من جانب المشرع، فقد ذهب جانب من الفقه لتسمية: (التهرب الضريبي الذي ينظمه القانون) ⁽¹⁾، وهنا ينظم المشرع الضريبة على نحو يمكن بعض المكلفين من التهرب من الضريبة بشكل كلي أو جزئي، بطريقة ضمنية لا تتعارض طبعاً مع مبدأ عمومية الضريبة.

ويسميه البعض الآخر بـ: (التهرب المشروع المقصود من جانب المشرع) لتحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية، كضريبة التبغ التي ذكرناها سابقاً لصرف المواطنين عن تعاطيه ⁽²⁾.

مما سبق نستنتج ما يلي:

- أن الضريبة أداة توجيهية وتحفيزية بالإضافة لدورها كأداة تمويل، يستخدمها المشرع لتحقيق أهدافه السياسية والاقتصادية والاجتماعية بصور عديدة، قد تكون ضمنية غير معلنة لأسباب ارتأها المشرع وتمثل بذلك التخطيط غير المعلن للسياسة الضريبية.
- تختلف الباحثة مع الاتجاه الفقهي الذي وصف التخطيط الضريبي غير المعلن من جانب المشرع بـ التهرب المنظم، أو التجنب المقصود من جانب المشرع، فليس من المقبول أن يوصم المشرع بتنظيم جريمة أو سلوك اقتصادي مخز كما لمحا إلى ذلك سابقاً.
- يمكن أن تعترف الباحثة بضرورة وجود بعض الاستثناءات في ظل مبدأ عمومية الضريبة، ولكن في أضيق الحدود التي لا تؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية إلا ما كان من شأنه أن يزيد من هذه الحصيلة على الأمد الطويل، إذ يخشى أن يلجأ المشرع بهدف تعويض النقص الحاصل في الحصيلة إلى رفع الضرائب على السلع الاستهلاكية، والتي يمكن أن يكون جزء كبير منها ضروري وأساسي للمواطنين، فهي سلع ذات طلب عديم المرونة ستأتي بحصيلة وافرة ولكن على حساب الطبقة الكادحة ذات الدخل المحدود، وبذلك يغلب المشرع اعتبار الحصيلة على اعتبار العدالة، الأمر الذي يزيد الهوة بين الأغنياء والفقراء ويقود إلى إعادة توزيع الدخل القومي في غير صالح الطبقات المحدودة الدخل.

2-2- التخطيط المعلن للسياسة الضريبية:

يعتبر التشريع الضريبي الإطار القانوني الحاكم لنوعية الضرائب المعمول بها وأوعيتها وإجراءات ربطها وتحصيلها والضوابط المحددة لكل منها، وانطلاقاً من أهمية الضرائب كأداة لتوجيه نشاط الأفراد في مجالات الاستثمار والإنتاج والاستهلاك والادخار بما يخدم أهداف السياسة الاقتصادية العامة، يعتبر المشرع الضريبي عن إرادة صانع القرار السياسي في تخطيط السياسة الضريبية ويتم ذلك بصورة صريحة في النص التشريعي من خلال أدوات عدة أهمها الحوافز الضريبية والتي تتخذ أشكال عدة: فقد تكون على شكل إعفاءات ضريبية كاملة كإعفاء السفراء والوزراء والقناصل من ضريبة الدخل بشرط المعاملة بالمثل، أو إعفاءات جزئية كإعفاء الحد الأدنى من الدخل من ضريبة الرواتب والأجور، ويمكن أن تأخذ صورة تخفيض أسعار الضرائب على مشاريع معينة بهدف تشجيع الاستثمار بها، إلا أن الإعفاء الضريبي يعتبر أهم هذه الحوافز لأنه تنازل مقصود من قبل المشرع عن جزء من موارد الدولة - استثناء من مبدأ عمومية الضريبة - لتحقيق أهداف محددة.

(1) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص 259.

(2) د. عبد الجليل هويدى: المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، الطبعة (2)، 1938، ص 291.

وعلى هذا الأساس يعرف الإعفاء الضريبي (بأنه تنازل الدولة عن جزء من مواردها السيادية بناء على نص قانوني وفقاً لاعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية مستمدة من أهداف المجتمع)⁽¹⁾.

ويطلق البعض على الإعفاء الضريبي مصطلح: الإجازة الضريبية، والتي تطبق في العديد من الدول، وتكون دائمة أو مؤقتة وإن كان الإعفاء المؤقت هو الشكل الغالب، إذ تمنح الدول إعفاءات ضريبية لمدة 5 سنوات، تزداد أحياناً إلى عشرة أو عشرين سنة لبعض المشروعات الكبيرة ذات الأثر الحيوي بالنسبة للاقتصاد حيث تهدف الدولة من خلال هذه الإعفاءات لتشجيع الاستثمار في مجالات محددة، كالقطاع الزراعي مثلاً، وتجلى ذلك في نص المادة (31) بند (1) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام 2005 في مصر والتي تنص على: (يعفى من الضريبة: أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة 10 سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط).

كما نصت الفقرة الثانية من نفس المادة على (يعفى من الضريبة: أرباح منشآت الإنتاج الداجن وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة 10 سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط).

والهدف طبعاً من تقرير هذا الإعفاء هو تشجيع عمليات استصلاح الأراضي واستزراعها من أجل تنمية الإنتاج في القطاع الزراعي لما لهذا القطاع من أهمية اقتصادية واجتماعية لا يمكن إنكارها في تحقيق الأمن الغذائي في مصر.

ونلاحظ أن الإعفاء الوارد في كلتا الفقرتين هو إعفاء مؤقت لمدة 10 سنوات تبدأ - طبقاً لصراحة النص - من تاريخ بدء مزاولة النشاط وبعد انتهاء هذه المدة تفرض الضريبة على الأرباح المتحققة طبقاً لما ورد في نص الفقرة التاسعة من المادة 19/ بشأن تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

في حين وردت إعفاءات القطاع الزراعي في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 في سورية في المادة (4) منه فقرة (أ) حيث عدت هذه الفقرة الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين والجمعيات والفعاليات الجاري إعفاؤهم من ضريبة الدخل سواء بزمرة الأرباح الحقيقية أو بزمرة الدخل المقطوع وهم:

- 1- جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجميع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع في مستودعاتها.
- 2- المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضاً الحيوانات التي يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي ويشمل ذلك المشاتل الزراعية، أما المباقر والمداجن فهي تخضع للضريبة على الأرباح الحقيقية بموجب البند 29/ من الفقرة 1/ من المادة 2/ من ذات القانون مع شمولها بإعفاء 50% من أرباحها حسب البند 9/ من الفقرة 1/ من المادة (4).
- 3- الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها - ضمن الشروط نفسها - أعضاء الجمعية منفردين.

(1) د. سيد محمد عبد الوهاب : تقييم دور الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية في مصر ، المؤتمر الضريبي الأول، جمعية الضرائب، القاهرة، 1990، ص 3.

4- الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الأدوات والآلات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء.

وتهدف الدول من هذه الإعفاءات أيضاً إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر، وتشجيع الاستثمار الناقل للتكنولوجيا الحديثة، وقد أبقى المشرع السوري من خلال المرسوم التشريعي رقم (8) لعام 2007 لتشجيع الاستثمار، والذي حل محل قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1991م مستوردات المشاريع المرخص بإقامتها وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي من الرسوم الجمركية في نص المادة 9/ والتي بينت أنه:

(يحق للمشاريع المرخص بإقامتها وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي أن تستورد جميع احتياجاتها دون التقيد بأحكام وقف ومنع وحصر الاستيراد ونظام الاستيراد المباشر من بلد المنشأ وأحكام أنظمة القطع، وخلافاً لأي نص نافذ، تعفى الموجودات المستوردة من الرسوم الجمركية والتي تضم "الآلات والمعدات والتجهيزات المستخدمة في عملية الإنتاج ووسائل النقل الخدمية غير السياحية" شريطة استخدامها حصراً لأغراض المشروع ولا يجوز التخلي عنها إلا بموافقة مجلس الإدارة ويصدر المجلس الأعلى بناءً على اقتراح مجلس الإدارة نظاماً يحدد الأسس والأحكام والإجراءات المتعلقة بذلك).

كما تهدف التشريعات من هذه الإعفاءات إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من التفاوت بين الطبقات وخاصة من خلال الإعفاءات الممنوحة لفئة أصحاب الرواتب والأجور والتي اتخذت عدة أشكال في التشريع السوري من خلال المواد (67) و (69) من قانون ضريبة الدخل رقم 24/ لعام 2003، وجاءت هذه الإعفاءات على نوعين على نوعين كاملة، وجزئية.

كاملة: تعفي كامل الأجر من الضريبة المحقة وهي إما شخصية: تتبع لصفة المستفيد، كإعفاء السفراء المعتمدين في سورية وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل ورجال السلك القنصلي وموظفيهم الأجانب شريطة المعاملة بالمثل وإعفاء دخول العسكريين وقوى الأمن الداخلي والإطفاء والقائمون على المساجد والكنائس والعاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين وأجور الخدم في المنازل الخاصة.

أو نوعية: تتبع لنوع التعويض بحد ذاته بغض النظر عن شخصية المستفيد منه، كمعاشات التقاعد وتعويضات التسريح والتعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل والمنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

جزئية: وهي إعفاءات ذات طابع اجتماعي لضمان حد معيشة أدنى معفى من الضريبة وهو ما حددته المادة 69 بإعفاء حد أدنى من الدخل بقيمة 5000 ل.س في سورية عدلت بموجب المرسوم التشريعي رقم (33) تاريخ (2009/5/15) لتصبح 6010 ل.س وقد اتفق المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل رقم 91/ لسنة 2005 مع المشرع السوري بإعفاء كامل الدخل من ضريبة الرواتب والأجور بالنسبة للسفراء والقناصل والدبلوماسيين (بند 7/ مادة 13/) شرط المعاملة بالمثل كذلك في عدم إخضاع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة للتكليف الضريبي (مادة 12).

في حين بلغ الحد الأدنى المعفى من الدخل 4000 جنيه كإعفاء شخصي سنوي في البند (1) من المادة 13/ أما البنود من (1) إلى (6) نصت على إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي للعاملين واشتراكات صناديق التأمين وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي والمزايا العينية الجماعية التي يحصل عليها العاملون من وجبات غذائية ونقل جماعي ورعاية صحية وأدوات وملابس تخص العمل.

والحقيقة أن التشريعات الضريبية عامة احتوت العديد من الإعفاءات الضريبية ولأغراض متعددة والتي لا يتسع المجال لذكرها الآن.

وصدرت العديد من القوانين والمراسيم إلى جانب التشريع الضريبي القائم تختص في مزايا وحوافز الاستثمار والتي تشمل إضافة إلى الإعفاءات الضريبية - خاصة في بداية عمر المشروع لمدة 5 سنوات أو 7 أو 10 حسب ما تقرره الحكومة- العديد من المزايا والتسهيلات كالحماية الجمركية: كأن يتقرر إعفاء كلي أو جزئي من الضرائب الجمركية على موجودات المشروع الثابتة ومستورداته من الآلات والتجهيزات وقطع الغيار خلال مدة محددة (المادة 9/ من المرسوم التشريعي (8) لعام 2007 المذكورة سابقاً)، ويمكن أن تعطي الحكومة المستثمر فرصة لتعليق سداد الرسوم الجمركية مؤقتاً، في ما يسمى بالنظم الجمركية الخاصة من أجل تمكينه من الاحتفاظ بالسيولة اللازمة للبدء في مشروعه (نظام المستودعات storage ونظام الإفراج المؤقت temporary Permission ونظام رد الرسوم الجمركية draw back أو إحداث المناطق الحرة Free trade zone، صدرت العديد من المراسيم والتشريعات التي نصت على إنشاء المناطق الحرة وما زالت في سورية ومصر، حيث تعتبر أصدق نموذج للإعفاءات الضريبية الكاملة بالنسبة للشركات والمشروعات التي تقام بها).

ولم تتوقف الحوافز التي منحتها العديد من الحكومات عند حدود المزايا الجمركية، أو إعفاء المستثمرين من دفع الرسوم الخاصة بتسجيل وتوثيق الأوراق في بداية المشروع (نصت المادة 22/ من قانون الاستثمار رقم (10) (1991) والملغى بموجب المرسوم التشريعي (8) عام 2007 على إعفاء الشركات المرخصة وفق هذا القانون من رسم الطابع المترتب على إصدار أسهمها وفق أحكام القانون رقم 15/ لعام 1993، وفي مصر: نصت المادة 20/ من القانون 8/ عام 1997 على إعفاء المستثمرين من ضريبة الدمغة ورسم التوثيق والشهر المقررة على الشركات والمنشآت وذلك لمدة 3 سنوات من تاريخ القيد في السجل التجاري).

بل تجاوزت ذلك إلى العديد أيضاً من الحوافز الضريبية والتسهيلات عندما يبدأ المشروع بالإنتاج:

- كترحيل الخسارة للأمام والخلف : وأخذ المشرع السوري بهذا الحافز بمقتضى المادة 12/ من قانون ضريبة الدخل 24/ لعام 2003 والتي نصت على أنه: (إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن اعتباره عبثاً على السنة التالية وتنزله من الربح المحقق خلال هذه السنة وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بأكمله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي وقوع العجز وإذا بقي شيء يمكن نقله إلى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز).

كذلك المشرع المصري أخذ بحافز ترحيل الخسارة إلى الأمام بمقتضى المادة 29/ من قانون ضريبة الدخل 91/ لعام 2005 وذلك حتى السنة الخامسة.

- أو منح أسعار ضريبية تمييزية : حيث يخفض المشرع سعر الضريبة على مشروعات معينة لأهميتها الحيوية بالنسبة للمجتمع اقتصادياً واجتماعياً حيث حدد المشرع السوري معدلاً ضريبياً مقطوعاً بمعدل 20% على مجموع الأرباح الصافية للشركات المساهمة عن جميع نشاطاتها الخاضعة للضريبة (بما فيها المساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وتستثنى أيضاً من إضافة الإدارة المحلية) إذا طرحت أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشتراك بحيث يكون مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية وذلك وفق الفقرة (ب) من المادة 16/ من قانون ضريبة الدخل (24) لعام 2003، وأقر أيضاً بموجب نفس الفقرة من المادة 16/ معدلاً ضريبياً مقطوعاً قدره 25% على مجموع الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة الصناعية والشركات الصناعية المحدودة المسؤولية عن جميع نشاطاتها الخاضعة للضريبة إذا ما تجاوزت قيمة الآلات المستخدمة للعمل الصناعي مبلغ 5 مليون ل.س بحيث يكون مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية ويطبق هذا المعدل على الأرباح الصافية التي تحققها المصارف المحدثة وفق أحكام القانون رقم 28/ تاريخ 16/4/2001 عملاً بأحكام المادة 25 منه.

• وتقدم بعض التشريعات منحاً استثمارية : بتخفيض الضرائب المستحقة على المستثمرين بمقدار المنحة وتكون نسبة أو مبلغاً مقطوعاً من الضريبة في حين تقدم تشريعات أخرى إعانات استثمارية تكون نسبة من إجمالي الأصل تضاف لقيمة الاهتلاك في السنة الأولى، فمثلاً: أقر المشرع المصري في المادة 27/ من قانون ضريبة الدخل (91) لعام 2005 خصم نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء أكانت جديدة أو مستعملة في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وبافتراض أن العمر الاقتصادي للمشروع عشر سنوات والاهتلاك يتم على أساس القسط الثابت (10% سنوياً) يكون معدل الاهتلاك في السنة الأولى $10\% + 30\% = 40\%$ أما باقي السنوات من الثانية حتى العاشرة 10% وبالتالي يكون إجمالي قيمة الاهتلاك 130% الأمر الذي يقود إلى تخفيض مطروح الضريبة كون الاهتلاك يخصم من المطروح ويعتبر هذا بمثابة إعانة استثمارية للمشروع.

- والواقع أن الحكومات في العديد من الدول قدمت أنواع عديدة من المزايا والحوافز والتسهيلات تفوق ما عرضته الباحثة على سبيل المثال وتعددت التشريعات والقوانين والمراسيم التي تقدم مثل هذه الحوافز في البلد الواحد وتوالى تعديلاتها حتى اتخذت شكل دول الملاذات الضريبية المتخصصة*¹ : وهي دول عادية ذات سيادة كاملة على أرضها ولها نظامها الضريبي المستقل الذي يقرر إعفاءات وحوافز للاستثمارات - وخاصة الأجنبية منها - لفترات يحددها القانون وفي مقدمتها إنشاء مناطق حرة معفاة من الضرائب داخل إقليم الدولة كما ذكرنا سابقاً ، وهذه الخصائص تنطبق على سورية التي اعتبرت برأي الباحثة - على الأقل حتى صدور المرسوم التشريعي (8) لعام 2007 - دولة ملاذ ضريبي متخصص ، وكذلك مصر، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل حققت هذه الإعفاءات والمزايا على كثرتها الأهداف المرجوة منها؟

- يتوجب قبل تقديم أي حافز ضريبي وإقراره بموجب قانون أو مرسوم تشريعي التأكد من قدرته على تحقيق الأهداف التي منح بهدف بلوغها، لاسيما إذا ما ذكرنا مبلغ الفقد الضريبي الذي ضاع على الخزانة العامة والذي كان من الممكن أن يستخدم في العديد من مجالات الإنفاق الحكومي لتعزيز البنية التحتية ورفع مستوى معيشة المواطنين مقابل منح هذا الإعفاء.

ولكن يبدو أن العديد من التشريعات - ومنها التشريع الضريبي السوري- غابت عنها هذه الحقيقة فازدحمت القوانين والمراسيم بالإعفاءات الضريبية لاسيما القوانين التي صدرت خصيصاً لتقديم مثل هذه الحوافز والإعفاءات على أمل تشجيع الاستثمار الخاص في القطاعات التي ترغبها الدولة وتعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني وتشجيع الاستثمارات الأجنبية الناقلة للتكنولوجيا الحديثة والنتيجة رفع معدلات النمو الاقتصادي ودفع عجلة التنمية والحد من التفاوت بين الطبقات وبالتالي السير قدماً نحو تحقيق العدالة الاجتماعية وزيادة الحصيلة الضريبية على المدى الطويل لأن الإعفاء الضريبي اليوم سيجذب الاستثمارات التي ستؤدي إلى توسيع القاعدة الضريبية مستقبلاً، وصدر قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1991 انطلاقاً من هذه التصورات والذي عجز بالمزايا والحوافز والإعفاءات والتي منها على سبيل المثال لا الحصر:

إعفاء مستوردات المشاريع التي ترخص وفقاً لهذا القانون من الآلات والأجهزة والمعدات وسيارات العمل وسائر المواد اللازمة لإقامتها من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية- إعفاء الشركات المشتركة المرخصة لمدة سبع سنوات وغير المشتركة المرخصة لمدة 5 سنوات من جميع

*- تختلف الملاذات الضريبية المتخصصة عن الملاذات الضريبية العامة : وهي دول صغيرة ذات سيادة مثل إمارة موناكو تتضمن تشريعاتها الضريبية تحفيزاً للاستثمارات الأجنبية بصورة إجمالية ، وتعدد المصطلحات بين ملاذٍ ضريبية - واحلات ضريبية ، في حين الدول الانجلونكسوية تطلق عليها اسم الجناح الضريبية tax heaven .

الضرائب المفروضة على الدخل ومن ضريبة ربح العقارات والعرضات - إضافة فترة إعفاء إضافية لما ذكر لمدة سنتين إذا تجاوزت حصيلة الصادرات السلعية أو الخدمية نسبة 50 % من مجموع قيمة الإنتاج خلال فترة الإعفاء الأصلية أو إذا أنشئ المشروع الاستثماري الصناعي أو الزراعي في إحدى المحافظات النائية: الرقة - الحسكة - دير الزور- أو إذا كان المشروع من المشاريع ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني- إعفاء الشركات المشتركة المرخصة والشركات المساهمة المغفلة غير المشتركة الجديدة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% من رأسمالها والشركات المساهمة القابضة التي تطرح أسهم مشاريعها وشركاتها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% من أسهمها من رسم الطابع المترتب على إصدار أسهمها وفق أحكام القانون رقم 15/ لعام 1993م.

لتكتشف الحكومة السورية بعد 16 عاماً من صدور قانون الاستثمار رقم 10/ لعام 1991 والعمل به ضاعت خلالها المليارات على الخزانة العامة كفاقد ضريبي، أن كثرة الإعفاءات و المزايا والحوافز الضريبية ليست العامل الأساسي لجذب الاستثمار ، إذ لم تأت النتائج التي حققتها هذه الإعفاءات على قدر التوقعات، بل على العكس: تعدد التشريعات النافذة للاستثمار وكثرة الإعفاءات الضريبية وتأثيرها بين قانون الضريبة وقانون الاستثمار ، والعديد من التعديلات بمراسيم متلاحقة خلال فترات متقاربة سببت ضياعاً وتشتتاً للمستثمرين الذين وإن حاولوا تجاوز هذه السلبيات وجودوا أنفسهم في مواجهة الإجراءات الإدارية المعقدة والبيروقراطية الفاسدة التي نفرت هؤلاء المستثمرين بالرغم من إعفاءات الإعفاءات الضريبية.

وكانت النتيجة: صدور المرسوم التشريعي رقم (8) لعام 2007 والذي أنهى بموجبه العمل بالقانون رقم (10) لعام 1991 وتعديلاته، والملاحظ في هذا المرسوم اقتصار المزايا وحوافز الاستثمار على الإعفاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ وتعديلاته (المادة 8) بالإضافة إلى إعفاء موجودات المشروع المستوردة من الرسوم الجمركية بنص المادة (9) مع الاحتفاظ بصلاحيات المجلس الأعلى للاستثمار بمنح ضمانات أو مزايا الاستثمار المنصوص عليها في المرسوم أو أية مزايا أو ضمانات إضافية واعتماد أسس حسم أخرى غير الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ وتعديلاته للمشروعات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني وذلك بموجب الفقرتين (أ،ب) من المادة 11/.

وتؤيد الباحثة هذا الاتجاه الحكومي الجديد في ترشيد الإعفاءات الضريبية، فبالرغم من الاعتراف بأهمية مثل هذه الإعفاءات في حفز وتشجيع الاستثمار في المجالات المرغوبة على المستوى الوطني، إلا أنها ليست الحل السحري لتحقيق هذا الهدف وهذا ما ثبت بالدليل العملي المذكور، فالضريبة ليست العقبة الرئيسية في وجه الاستثمار، كما ذكرنا أعلاه. عدا أن لهذه الإعفاءات تكلفة مرتفعة تتمثل في ضياع جانب لا يستهان به من الحصيلة الضريبية على الخزانة العامة فضلاً عن أن كثرة الإعفاءات الممنوحة للمشروعات المرخصة وفق قوانين معينة يعني تكثيف التكاليف الضريبية على مشروعات أخرى والاتجاه نحو الضرائب غير المباشرة والتي يتحمل عبئها بالدرجة الأولى المستهلكون ذوي الدخل المحدود مما يمثل طعنًا بالصميم لمبدأ العدالة الضريبية ويزيد من مشاعر العداء للضريبة ولإدارة الضريبة ويرفع من نسب التهرب الضريبي و ينعكس بالنهاية سلباً على القدرة المالية للدولة ويسبب ضعضة وحدة كيائها الاجتماعي.

ثالثاً- الفرق بين التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي:

1- تعريف نقل العبء الضريبي وأنواعه:

نقل العبء الضريبي (الانعكاس الضريبي): Tax Shifting:

هو ظاهرة اقتصادية مؤداها قدرة المكلف القانوني بالضريبة على نقل عبئها (كلياً أو جزئياً) إلى الغير ممن تربطه بهم علاقة اقتصادية وبذلك لا يتحمل الضريبة بصفة نهائية من يؤديها للخزانة العامة،

فالمكلف القانوني يقتصر دوره على أداء المبالغ المستحقة عليه للخرينة بصفة مؤقتة، ومن ثم يستعيدها من شخص ثان.

وتسمى هذه الظاهرة: انتشار الضريبة (Tax Diffusion) حيث انتقل العبء الضريبي أو أجزاء منه من شخص إلى آخر وفقاً للعوامل التي تحكم العلاقات الاقتصادية فيما بينهم، أما إذا تحمل المكلف عبء الضريبة التي فرضت عليه بصورة نهائية تكون هذه الضريبة قد استقرت مباشرة عليه (Direct incidence) وانخفضت قيمة دخله الحقيقي بقيمة الضريبة المدفوعة ويمكننا التمييز في حالات نقل العبء الضريبي بين عدة أشكال نذكر منها:

أ- الانعكاس البسيط والانعكاس المركب:

- الانعكاس البسيط: يكون بنقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى الغير الذي يستقر عليه عبء الضريبة ويصبح المكلف الحقيقي ومثال ذلك: أن يرفع المؤجر قيمة الإيجار بمقدار ضريبة ريع العقارات، فيتحمل المستأجر هنا عبء الضريبة ولا ينقلها إلى غيره ويصبح بذلك المكلف الحقيقي بها.

- الانعكاس المركب: يقع بنقل عبء الضريبة عدة مرات من شخص إلى آخر حتى يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي كأن يقوم تاجر الجملة بنقل الضريبة إلى تاجر التجزئة ويقوم الأخير بنقل عبء الضريبة إلى المستهلك، وهكذا حتى يتعذر تحديد المكلف الحقيقي.

ب- الانعكاس إلى الأمام والانعكاس إلى الخلف والانعكاس المنحرف:

- الانعكاس إلى الأمام: يتم بنقل عبء الضريبة إلى الشخص الذي يلي المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية كأن يتمكن المنتج من نقل العبء إلى المستهلكين برفع الأسعار، أو تخفيض أجر العمال ويحدث في فترات الانتعاش الاقتصادي والتضخم ويكون واضحاً في حالة الضرائب غير المباشرة مثل ضرائب المبيعات التي تفرض على التاجر فيعكسها على المستهلك عند شرائه السلعة والذي يدفعها فعلياً بشكل غير مباشر.

- الانعكاس إلى الخلف: يتم بنقل عبء الضريبة إلى الفرد الذي يسبق المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية، كأن يعود تاجر الجملة إلى المنتج لتخفيض أسعار البضائع بعد فرض ضريبة على المبيعات يتحملها التاجر ويحدث في فترات الركود الاقتصادي إذ لا يستطيع التاجر رفع الأسعار بقيمة الضريبة فيضطر أن يضغط على المنتج لتخفيض أسعار السلع، أو تخفيض أجور العمال أو فوائد الأموال المقرضة.

- الانعكاس المنحرف: يتم في حالة انتقال عبء الضريبة المفروضة على سلعة معينة إلى سلعة أخرى غير خاضعة للضريبة ويحدث عندما يشمل التكليف القانوني عدة أنواع من السلع ويتمكن من نقل عبء الضريبة المفروضة على سلعة من هذه السلع إلى سلعة أخرى.

ج- الانعكاس الجزئي والانعكاس الكامل والانعكاس المزدوج:

- الانعكاس الجزئي: ويتم بنقل جزء من الضريبة إلى الغير ويتحمل المكلف القانوني الجزء الباقي لاسيما عندما لا تساعد الحالة الاقتصادية على نقل عبء الضريبة كله إلى الغير.

- الانعكاس الكامل: ينجح هنا المكلف بنقل كامل عبء الضريبة إلى غيره.

- الانعكاس المزدوج: يستغل المكلف القانوني هنا زيادة الضريبة لتحقيق ربح إضافي، فهو لا يكتف بنقل كامل عبء الضريبة إلى غيره وإنما يحمله أيضاً جزء من تكلفة المنتج وذلك بزيادة المبلغ المعكوس عن المبلغ المدفوع كضريبة إلى خزانة الدولة.

د- الانعكاس المقصود والانعكاس غير المقصود:

- الانعكاس المقصود: يحدث عندما يقصد المشرع تحميل الضريبة لأشخاص غير المكلف القانوني، كما هو الحال بالنسبة للضرائب الجمركية، فالمشرع يقصد تحميل المستهلكين لعبء الضريبة، ولكن: لسهولة تحصيلها من جهة، ولأنه يعلم أن المكلف القانوني (وهو المستورد) يقوم بنقلها إلى الغير من جهة ثانية، يفرضها على المستورد. وعلى العكس في حالة:

- الانعكاس غير المقصود: إذ يعتقد المشرع أن عبء الضريبة سيستقر على المكلف القانوني ولكن الأخير ينجح في نقل عبء الضريبة إلى غيره.

والحقيقة أن نقل العبء الضريبي لا يتوقف على إرادة المشرع فقط، بل يتوقف على عوامل اقتصادية عديدة كعوامل العرض والطلب وتكاليف الإنتاج وظروف المنافسة، كذلك معدل الضريبة، إذ كلما كانت الضريبة معتدلة كلما قل نقل عبئها.

كذلك يلعب عمر الضريبة الزمني دوراً في نقل عبئها، فالضريبة الحديثة يصعب نقلها - نظراً لشدة المقاومة التي يبديها الشخص المراد تحميله عبء الضريبة على العكس من الضريبة القديمة التي انتقل عبؤها بالتدريج مع مرور الزمن دون أن يشعر بها المكلف الحقيقي⁽¹⁾.

وسوف تعرض الباحثة العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي من خلال التالي:

2- العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي:

تعرض الباحثة العوامل المحددة للانعكاس الضريبي انطلاقاً من الأهمية الكبيرة لدراسة ميكانيكية نقل عبء الضرائب وتحديد القطاعات التي تستقر عندها الضريبة في النهاية لأن إهمال دراسة مسارات انتقال عبء الضرائب سيقود إلى تخطيط السياسة الضريبية العامة وانحرافها عن مسارها المرسوم من خلال استقرار العبء الضريبي على فئات لم تستهدف الدولة أصلاً تحميلها هذا العبء، لقدرة الفئات المكلفة قانونياً - نتيجة القصور في دراسة ميكانيكية نقل العبء - على نقل هذه الضرائب، وبالتالي الإخلال بمبدأ العدالة والفشل في تحقيق الأهداف المخطط لها كجزء من السياسة المالية والاقتصادية العامة. وحتى تتحقق عملية نقل عبء الضريبة لابد من توافر شرطين هما:

1- أن يكون مطرح الضريبة سلعة أو خدمة ينتجها المكلف القانوني بقصد مبادلتها: إذ يصعب نقل عبء الضريبة العامة على الدخل أو على رأس المال لأنها تصيب مجموع دخل المكلف أو ثروته ولا تصيب سلعة معينة ينتجها المكلف أو خدمة معينة يبيعها لغيره وعلى العكس يسهل نقل عبء الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك لأنها تصيب سلعة أو خدمات يبيعها المكلف لغيره.

2- إمكانية رفع سعر السلعة أو الخدمة، وهو ما تحدده آلية الأسعار في السوق وهو ما توصل إليه الفكر الحديث كقاعدة عامة بتوزيع عبء الضريبة على السلع والخدمات بين المنتج والمستهلك وفقاً لمرونة كل من العرض والطلب، وبذلك يعد الفكر الحديث - فيما يتعلق بنقل عبء الضريبة - امتداداً لنظرية القيمة، من حيث الاعتماد على تفاعل قوى العرض والطلب والذي يعتمد بدوره على عدة عوامل متشابكة من أهمها مدى مرونة منحنى العرض والطلب، وظروف الإنتاج من حيث النفقات (ثابتة أو متزايدة أو متناقصة) أو درجة المنافسة والاحتكار.

ويمكننا أن نمثل الطرح السابق رياضياً كالتالي:

$$\frac{\text{عبء الضريبة على المستهلك}}{\text{عبء الضريبة على المنتج}} = \frac{\text{مرونة العرض}}{\text{مرونة الطلب}} = \frac{N}{A}$$

(1) Trotabas, L: science et technique fiscal, Dalloz, Paris, 1960, p: 270.

$$\text{مرونة العرض} = \frac{\text{التغير النسبي في العرض}}{\text{التغير النسبي في الثمن}}$$

$$= \frac{\frac{\Delta \text{ع}}{\text{ع}}}{\frac{\Delta \text{ن}}{\text{ن}}} = \frac{\Delta \text{ع}}{\text{ع}} \times \frac{\text{ن}}{\Delta \text{ن}}$$

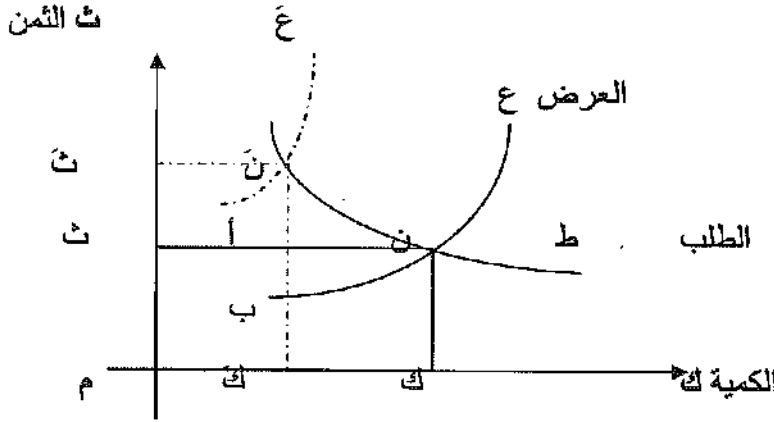
$$\text{مرونة الطلب} = \frac{\text{التغير النسبي في الطلب}}{\text{التغير النسبي في الثمن}}$$

$$= \frac{\frac{\Delta \text{ط}}{\text{ط}}}{\frac{\Delta \text{ن}}{\text{ن}}} = \frac{\Delta \text{ط}}{\text{ط}} \times \frac{\text{ن}}{\Delta \text{ن}}$$

$$\frac{\Delta \text{ع}}{\text{ع}} = \frac{\Delta \text{ع}}{\Delta \text{ن}} \times \frac{\Delta \text{ن}}{\Delta \text{ط}} \times \frac{\Delta \text{ط}}{\text{ط}} \times \frac{\text{ن}}{\Delta \text{ن}} = \frac{\Delta \text{ع}}{\Delta \text{ط}} \times \frac{\Delta \text{ط}}{\text{ط}} \times \frac{\text{ن}}{\Delta \text{ن}} = \frac{\text{مرونة العرض}}{\text{مرونة الطلب}}$$

وهو المذكور أعلاه.

الشكل رقم (2)



بمعنى أن فرض الضريبة على سلعة معينة سيدفع المنتج باتجاه محاولة نقل عبئها إلى المستهلكين برفع السعر، الأمر الذي يدفع بانخفاض الطلب على هذه السلعة على المدى القصير لارتفاع سعرها، وسيقود على المدى الطويل إلى انخفاض الإنتاج وتقليل عرض هذه السلعة وبذلك ينتقل منحنى العرض (ع) إلى موضع يعلو موضعه السابق بمقدار الضريبة (ع) وتمثل قيمة الضريبة المسافة الرأسية بين ع و ع' على افتراض بقاء منحنى الطلب (ط) ثابتاً دون تغيير، وبذلك تنتقل نقطة التوازن من (ن) إلى (ن'). ويتحدد ثمن بيع السلعة بعد فرض الضريبة عند (ث) أما مقدار الضريبة فيكون بالمسافة (ب ن) ويحمل المستهلك منها المقدار (أ ن) نتيجة ارتفاع الثمن أما الباقي من الضريبة: أي المسافة (أ ب) فيتحملها المنتجون.

أما من سيتحمل العبء الأكبر من الضريبة: هل هو المنتج أو المستهلك فهوما تحدد مرونة العرض والطلب، ونوع نفقة الإنتاج وظروف المنافسة والتي سنعرضها بالتفصيل كما يلي:

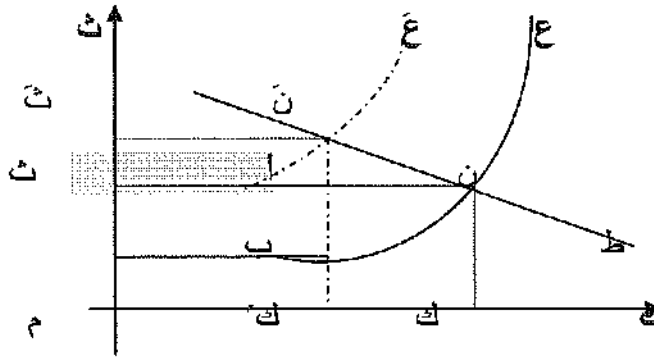
2-1. العلاقة بين مرونة الطلب ونقل عبء الضريبة:

مرونة الطلب: هي درجة التغير في الكمية المطلوبة من سلعة نتيجة التغير في ثمنها.

فإذا ازدادت مرونة الطلب انخفض أثر الضريبة في رفع السعر ويصعب نقل العبء إلى المستهلك والمنتج يتحمل الجزء الأكبر من عبء الضريبة وهو ما يوضحه الشكل (2).

الشكل رقم (3)

حالة الطلب المرن

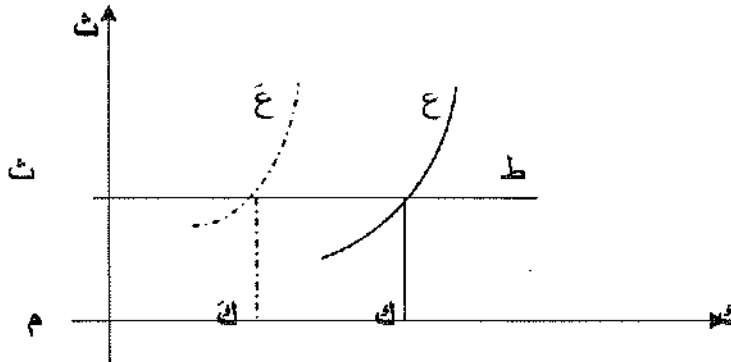


نلاحظ من الشكل (3)، أن المستطيل المظلل يمثل الجزء من عبء الضريبة الذي يتحمله المستهلك أما المستطيل غير المظلل فيمثل الجزء الذي يتحمله المنتج.

أما إذا كان الطلب على السلعة لا نهائي المرونة، يتحمل المنتج بعبء الضريبة بالكامل نتيجة عدم تمكنه من نقل أي جزء منه إلى المستهلك نتيجة عدم تمكنه من رفع سعر السلعة. أي أن السعر في حالة الطلب لا نهائي المرونة لا يتأثر بتأثير بفرض الضريبة وإن كانت درجة مرونة العرض في هذه الحالة تؤثر بصورة ملحوظة على حجم كمية الإنتاج.

ويمثل الشكل (4) حالة الطلب لا نهائي المرونة.

الشكل رقم (4)



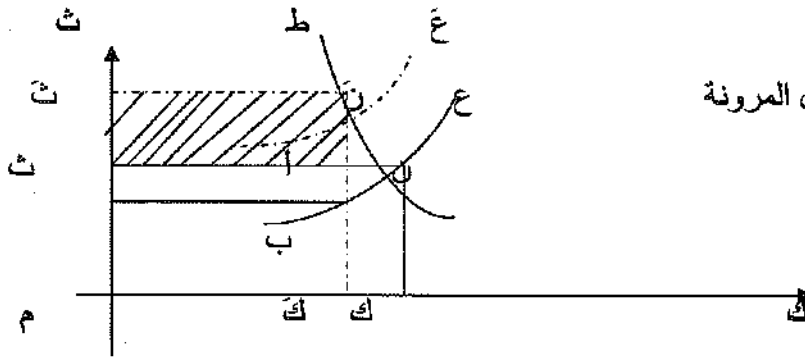
وعلى العكس:

إذا كان الطلب على السلعة قليل المرونة ازداد أثر الضريبة في رفع السعر ويسهل بالتالي نقل العبء إلى المستهلك الذي يتحمل الجزء الأكبر من عبء الضريبة ويبين ذلك الشكل رقم (5).

حيث أن مرونة الطلب (ث) على منحنى الطلب قليلة ولهذا فإن المستطيل المظلل يمثل مقدار الضريبة الذي انتقل إلى المستهلك نتيجة ارتفاع الثمن الذي ترتب على تخفيض العرض، في حين يمثل المستطيل غير المظلل الجزء من الضريبة الذي يتحمله المنتج.

الشكل رقم (5)

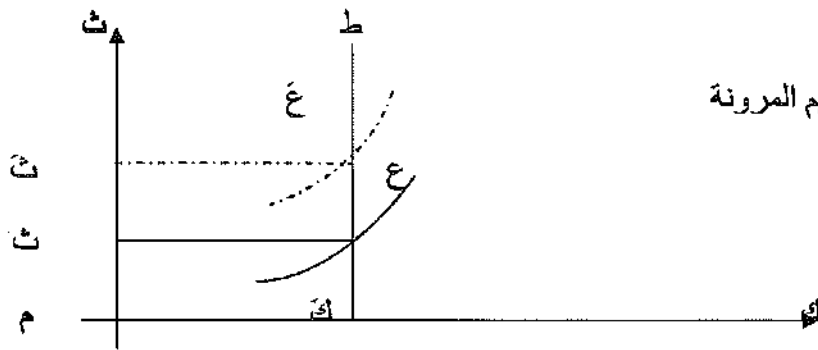
حالة الطلب قليل المرونة



- وتطبيقاً لما تقدم: إذا كان الطلب عديم المرونة فإن الثمن يرتفع بمقدار الضريبة كاملة، أي ينتقل عبء الضريبة بالكامل إلى المستهلك ولا يتحمل المنتج منه شيئاً ودون أن يكون لذلك أدنى تأثير على الكمية المنتجة أو المباعية وهو ما يمثله الشكل (6).

الشكل رقم (6)

حالة الطلب عديم المرونة



2-2- العلاقة بين مرونة العرض ونقل عبء الضريبة:

مرونة العرض: تتمثل في درجة التغير في كمية الإنتاج من سلعة نتيجة التغير في سعرها.

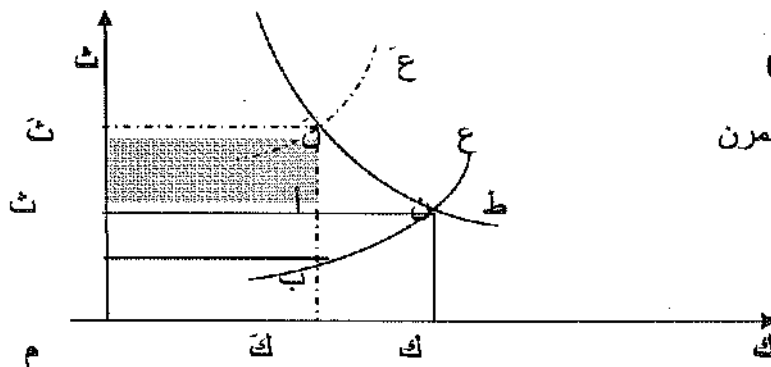
وهي تعتمد بالدرجة الأولى على مدى زيادة نفقة إنتاج الوحدات الإضافية الناتجة عن زيادة العرض عن نفقة إنتاج الوحدات السابقة وهو ما يعبر عنه بدرجة زيادة النفقة الحدية للإنتاج.

فإذا كان عرض السلعة مرناً: أمكن نقل الجزء الأكبر من عبء الضريبة إلى المستهلك لأن الإنتاج يتصف في هذه الحالة بسهولة تكيفه مع المتغيرات الطارئة.

ففي الشكل (7): نجد أن المستطيل المظلل يمثل الجزء من العبء الضريبي الذي انتقل إلى المستهلك نتيجة ارتفاع الثمن الذي ترتب على تخفيض العرض وكما هو واضح يمثل الجزء الأكبر من الضريبة، أما الجزء غير المظلل يمثل الجزء الأقل من الضريبة الذي بقي على عاتق المنتج.

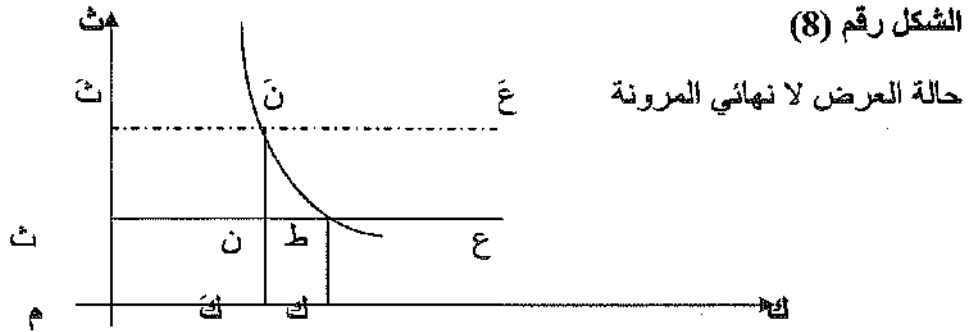
الشكل رقم (7)

حالة العرض المرن



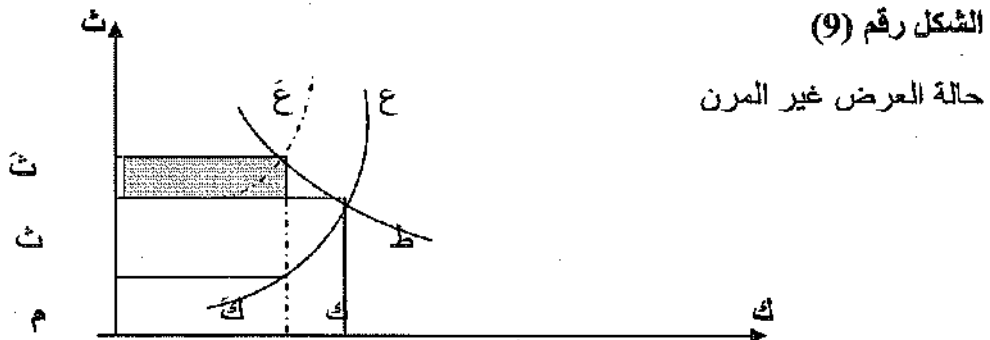
وتطبيقاً لما تقدم: إذا كان العرض لا نهائي المرونة فإن المنتجين يخفضون العرض وينتقل عبء الضريبة بالكامل إلى المستهلك ولا يتحمل المنتج منه شيئاً كما هو واضح في الشكل (8).

حيث نجد أن تخفيض العرض قد أدى إلى ارتفاع الثمن بمقدار الضريبة بالكامل أي من M إلى $M + T$.

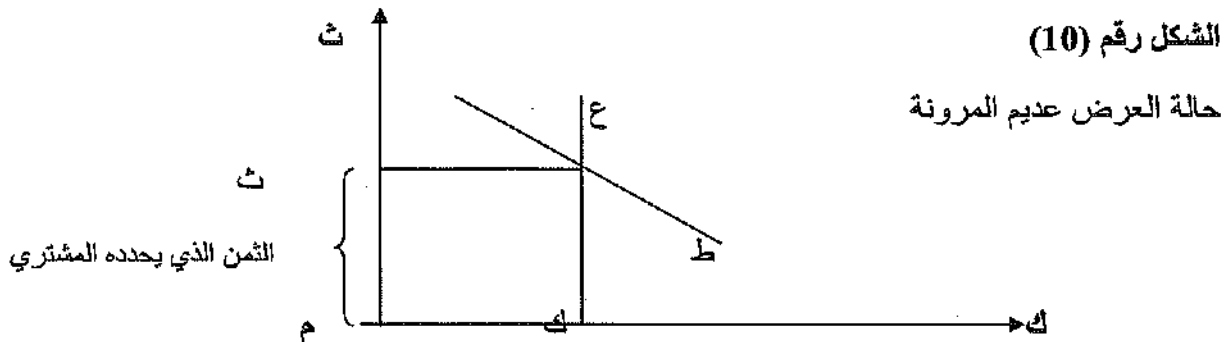


أما في حالة العرض غير المرن: فالإنتاج لا يتكيف بسهولة مع الظروف الجديدة لذلك فالمنتج هو الذي يتحمل الجزء الأكبر من الضريبة في حين يتحمل المستهلك الجزء الأقل وهو ما يوضحه الشكل رقم (9).

فالمستطيل المظلل يمثل الجزء من الضريبة الذي انتقل إلى المستهلك (وهو الجزء الأقل) في حين أن المستطيل غير المظلل هو الجزء الأكبر من الضريبة والذي بقي على عاتق المنتج.



وعلى هذا الأساس إذا كان عرض السلعة (خاصة في السلع سريعة التلف) عديم المرونة فإن المنتج يتحمل عبء الضريبة كاملاً ويبقى المستهلك في منأى عنها لأن المنتج لا يستطيع التحكم في عرض السلعة ويمثل منحني العرض الرأسي في هذه الحالة (ع) كمية ثابتة من الإنتاج تباع بالثمن الذي يحدده المشتري الحدي (مشتري الوحدة الأخيرة من الإنتاج) وهو ما يوضحه الشكل رقم (10):



2-3- العلاقة بين نفقة الإنتاج ونقل عبء الضريبة: سبق أن أوضحت الباحثة أن ارتفاع ثمن السلعة نتيجة انتقال عبء الضريبة بعد فرضها يقود إلى انخفاض الطلب في الأجل القصير وانخفاض إنتاج السلعة في الأجل الطويل ويتم إنتاج السلعة إما بنفقة متزايدة أو ثابتة أو متناقصة والذي سنبحثه بشيء من التفصيل كالتالي:

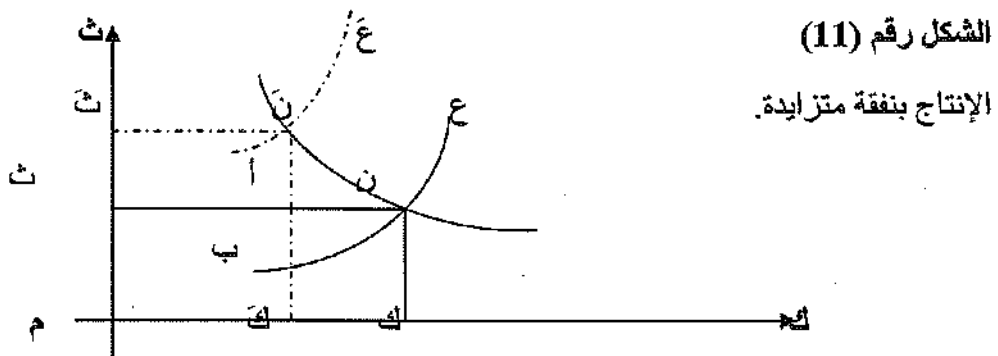
- في ظل نفقة الإنتاج المتزايدة:

تعريفها: يكون الإنتاج بنفقة متزايدة عندما تزيد نفقة إنتاج الوحدة من السلعة بزيادة الكمية المنتجة وتنقص بنقصانها ويتوافق ذلك مع زيادة في السعر وهي الحالة الأكثر شيوعاً في الحياة العملية إذ أن إنتاج معظم السلع يخضع لقانون النفقة المتزايدة أو قانون الغلة المتناقصة.

آلية تأثيرها في نقل العبء الضريبي:

نتيجة ارتفاع السعر ينخفض الطلب ويقود إلى انخفاض الإنتاج على المدى الطويل، الأمر الذي يؤدي إلى نقص تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة وبالتالي تكون تكلفة الإنتاج الجديدة أقل من تكلفة الإنتاج القديمة ويصبح السعر الجديد أقل من السعر القديم مضافاً إليه الضريبة.

والنتيجة: أن فرض ضريبة على سلعة يخضع إنتاجها لقانون النفقة المتزايدة يجعل السعر يتجه إلى الزيادة بأقل من مقدار الضريبة وبالتالي جزء من الضريبة فقط ينتقل إلى المستهلك، في حين أن الجزء الآخر يتحمله المنتج وهذا ما هو واضح في الشكل (11): إذ نلاحظ أن السعر يرتفع من (م ث) إلى (م ن) أي بمقدار المسافة (أ ن) في حين أن الضريبة تمثلها المسافة (ب ن) وهي أكبر من (أ ن) بمقدار المسافة (أ ب) وهي الجزء من الضريبة الذي يتحمله المنتج.

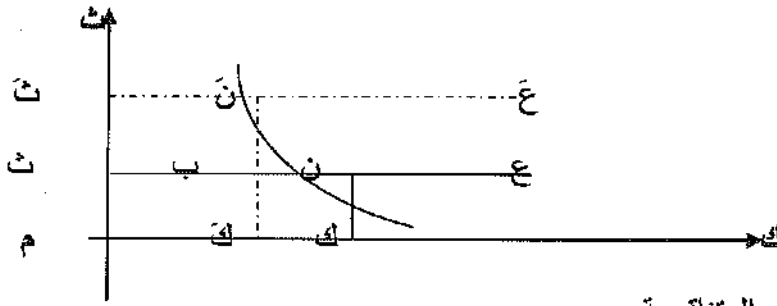


- في ظل نفقة الإنتاج الثابتة:

تعريفها: يكون الإنتاج بنفقة ثابتة عندما لا تتغير نفقة إنتاج الوحدة من السلعة مهما كانت الكمية المنتجة سواء زادت أو نقصت كيف تؤثر في نقل العبء الضريبي:

عندما يرتفع سعر السلعة بعد فرض الضريبة، يميل استهلاكها وبالتالي إنتاجها للنقصان ويستقر السعر الجديد عند تكلفة الإنتاج الجديدة مضافاً إليها الضريبة، ولكن بما أن تكلفة الإنتاج الجديدة هي نفس تكلفة الإنتاج القديمة (التكلفة ثابتة) فإن السعر الجديد يتجه إلى أن يكون أعلى من السعر القديم بمقدار الضريبة تماماً ولذلك تنتقل الضريبة بأكملها إلى المستهلك وهذا ما نراه في الشكل (12): إذ نلاحظ أن منحني عرض السلعة هو خط أفقي يوازي خط الإحداثيات الأفقي وبالتالي ينتقل عبء الضريبة (ب) بأكمله إلى المستهلك، ويرتفع السعر بمقدار الضريبة بالكامل من م ث إلى م ث بغض النظر عن درجة مرونة الطلب سواء كان مرناً أم غير مرناً.

الشكل رقم (12)



الإنتاج بنفقة ثابتة

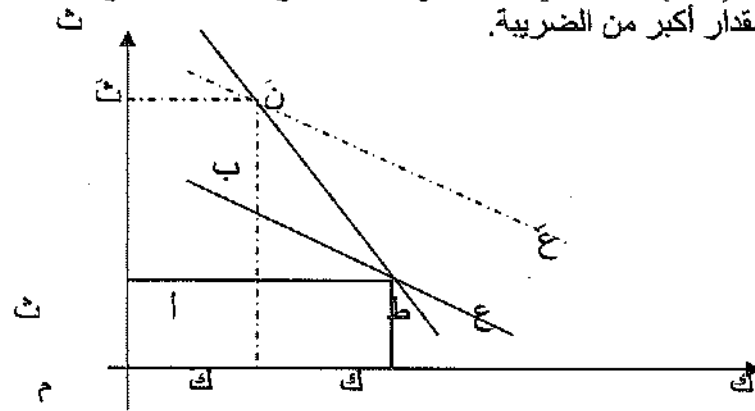
- في ظل نفقة الإنتاج المتناقصة:

يكون الإنتاج بنفقة متناقصة عندما تنقص نفقة إنتاج الوحدة من السلعة بزيادة الكمية المنتجة وتزداد بنقصانها والحقيقة أن عدداً قليلاً من السلع يخضع إنتاجه لقانون تناقص النفقة أو تزايد الغلة.

أما عن آلية تأثيرها في نقل العبء الضريبي: فالحقيقة أن فرض الضريبة على مثل هذا النوع من السلع يؤدي إلى ارتفاع السعر وبالتالي ميل استهلاكها وكذلك إنتاجها إلى النقصان على المدى الطويل ويتجه السعر للاستقرار عند نفقة الإنتاج الجديدة مضافاً إليها الضريبة، ولكن: بما أن نقص الإنتاج يؤدي إلى زيادة نفقة إنتاج الوحدة من السلعة، فإن نفقة الإنتاج الجديدة تكون أكبر من نفقة الإنتاج قبل فرض الضريبة وبالتالي يصبح السعر الجديد أعلى من السعر القديم مضافاً إليه الضريبة، وبالتالي يرتفع السعر ولكن بمقدار أكبر من مقدار الضريبة وإذا ما أراد المستهلك الحصول على هذه السلعة يتوجب عليه أن يدفع مقدار الزيادة في نفقة إنتاجها مضافاً إلى مقدار الضريبة، وهذا ما يوضحه الشكل (13).

إذ نلاحظ أن الثمن يرتفع من (م ث) إلى (م ث) - أو بمقدار المسافة (أ ن) وهي أكبر من مقدار الضريبة (ب ن) وتمثل المسافة (أ ب) الزيادة في النفقة التي تمكن المنتج من دمجها مع الضريبة وهذا هو معنى أن الثمن يزيد ولكن بمقدار أكبر من الضريبة.

الشكل رقم (13)



الإنتاج بنفقة متناقصة

4-2- درجة المنافسة ونقل العبء الضريبي:

نلاحظ أن التحليل السابق افترض توافر ظروف المنافسة الكاملة، لكن هذه الحالة لا تسود بالنسبة لإنتاج جميع السلع، إذ أن السوق مزيج متباين من حالات المنافسة والاحتكار، وفي حالة الاحتكار: يبدو للوهلة الأولى أن ثمن السلعة يميل إلى الارتفاع بنفس مقدار الضريبة المفروضة على الوحدة الواحدة من هذه السلعة أو الخدمة، كون المحتكر لسلعة أو لخدمة معينة يطمح دائماً لأن يكون سعرها أعلى من نفقة إنتاجها حتى يحقق أكبر قدر ممكن من الربح الاحتكاري- ولكن الواقع أن المحتكر لا يحدد الثمن الذي يحقق له أكبر ربح ممكن في كل وحدة مبيعة، بل يحاول أن يحدد الثمن الذي يحقق له أكبر ربح صافي كلي، الأمر الذي يتطلب من المنتج المحتكر ضرورة دراسة حجم الطلب على السلعة عند مستويات الأسعار المختلفة وكذلك نفقة إنتاج الكميات المختلفة من السلعة وتبعاً لهذه الدراسة يقوم المحتكر بتحديد مدى تأثير نقل عبء الضريبة أو جزء منها إلى المستهلك، وربما يتحمل في بعض الأحيان كامل مقدار الضريبة، وهنا تبرز أهمية تأثير كل من مرونة الطلب ومرونة العرض وظروف الإنتاج كما هو الحال في حالة المنافسة الكاملة.

بمعنى آخر: إذا فرضت ضريبة على سلعة معينة فإنها تنتقل كلها أو بعضها أو لا ينتقل منها شيء، فإذا أصبح الربح الصافي الكلي عند مستوى سعر أعلى من السعر قبل فرض الضريبة، فهذا يعني حتماً انتقال الضريبة.

أما إذا بقي الربح الصافي الكلي عند مستوى السعر نفسه قبل فرض الضريبة فإنها لا تنتقل، لأن المحتكر في الحالة الأولى يسعى للحصول على أكبر ربح صافي كلي ولهذا يرتفع السعر بعد فرض الضريبة وينتقل العبء الضريبي إلى المستهلك. أما في الحالة الثانية: فليس من مصلحة المحتكر رفع السعر وبالتالي يتحمل هو عبء الضريبة.

والنتيجة: أن الضريبة في حالة الاحتكار لا تنتقل إذا كانت مبلغاً ثابتاً أو نسبة معينة من الربح الكلي للمحتكر، بينما تنتقل إذا كانت مبلغاً معيناً يفرض على كل وحدة منتجة أو مبيعة لأن الضريبة في هذه الحالة تعد زيادة في نفقة الإنتاج، والزيادة في النفقة تقود إلى رفع سعر السلعة فينخفض ربح المنتج.

5-2. الفن الضريبي ونقل العبء الضريبي:

الفن الضريبي: مجموع الوسائل والطرق المتبعة في تحديد مطروح الضريبة ومعدلها وطريقة تحصيلها لصالح الخزينة العامة، حيث تؤثر بشكل أو بآخر على آلية انتقال العبء الضريبي وذلك كما يلي:

مطروح الضريبة: كلما كان مطروح الضريبة قريباً من المبادلات التي تحصل فيها عملية نقل العبء الضريبي، كلما سهل نقل الضريبة إلى الغير وبالتالي يسهل نقل الضرائب غير المباشرة مثل ضرائب الإنتاج وضرائب الاستهلاك والضرائب الجمركية من خلال رفع أسعار السلع الاستهلاكية وبالتالي ينتقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، بينما يصعب نقل الضرائب المباشرة مثل ضرائب الدخل ورأس المال والتركبات التي تستقر على المكلف القانوني بها.

ولكن السؤال المطروح هنا: هل هذا هو المشهد على الصعيد العملي؟

في الحقيقة تلعب مرونة العرض والطلب ودرجة تأثير كل منهما - كما شرحنا سابقاً - دوراً كبيراً في درجة نقل العبء الضريبي، فقد ينتقل عبء الضرائب المباشرة إلى المستهلكين بدلاً من أن يستقر على المكلف القانوني برفع أسعار المنتجات أو خفض أسعار عناصر الإنتاج، وقد لا ينتقل عبء الضرائب غير المباشرة إلى المستهلكين نظراً لمقاومة الطلب، ولكن الحالة العامة أن عبء الضريبة المباشرة يقع على المكلفين بأدائها بخفض دخولهم النقدي، في حين يقع عبء الضرائب غير المباشرة بالدرجة الأولى على المستهلكين برفع الأسعار.

معدل الضريبة: لا شك أن المكلف سينقل عبء الضريبة إلى الغير إذا ما كان معدلها مرتفعاً، أما إذا كان معدلها مقبولاً، فغالباً لا يفكر المكلف القانوني بنقلها، وفي كلتا الحالتين تتوقف النتيجة - كما ذكرنا سابقاً - على مرونة العرض والطلب: إذ أن مرونة العرض تتوقف على قدرة المنتجين على التحكم بالكمية المعروضة من جهة، وقدرة عناصر الإنتاج على الانتقال من فرع إنتاجي إلى آخر، أما مرونة الطلب فتتوقف على توافر السلع البديلة ومدى جودتها.

عمومية الضريبة:

■ إذا كانت الضريبة عامة تشمل جميع فروع الإنتاج، تعذر نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، إذ لا مصلحة للمنتج بنقل أمواله واستثماره إلى فرع آخر من فروع الإنتاج لأنها تخضع هي الأخرى شأن الفرع الذي يعمل فيه للضريبة، ومثل هذا التحول لا يضمن له ربحاً أكبر.

وهنا: عدم قدرة المنتج على التحول يفسر بانخفاض درجة مرونة العرض الكلي لذلك لا يتغير السعر ويتحمل المنتج عبء الضريبة.

■ أما إذا كانت الضريبة خاصة تقتصر على بعض فروع الإنتاج، سهلت عملية نقل عبء الضريبة، إذ بمقدور المنتج عندما ينخفض ربحه في القطاع الذي يعمل فيه نتيجة الضريبة، أن ينقل أمواله إلى فروع إنتاج أخرى لم تصبها الضريبة وبالتالي يحقق ربحاً أكبر - ولكن بالمقابل - عندما ينتقل من إنتاج السلعة التي فرضت عليها الضريبة، سرعان ما ينخفض عرضها في السوق فيرتفع سعرها وتنتقل الضريبة جزئياً أو كلياً إلى المستهلك.

3- الآثار المترتبة على نقل العبء الضريبي:

تؤدي الضرائب إلى إحداث تعديلات مختلفة في سلوك المكلفين، حيث يقومون بإدخال تعديلات على تصرفاتهم الخاصة بتوزيع الدخل بين الاستهلاك والادخار، وتلك التي تتعلق بالاستثمار الذي يقومون به والقروض التي يعقدونها بهدف إخراج أكبر جزء ممكن من القوة الشرائية التي يملكونها من سيطرة الضرائب، كالامتناع عن الاستثمار في القطاعات التي فرضت عليها الضرائب، أو تخفيض النشاط الإنتاجي الذي فرضت عليه الضرائب والتوقف عن ساعات العمل الإضافية التي لا تساوي منفعتها الزيادة في الضريبة، أو يلجأ المكلفون إلى تعديل طرائق الإنتاج والعلاقات القائمة بين المنتجين والمشتريين. ومن جهة ثانية: قد يلجأ المكلفون إلى نقل عبء الضريبة إلى الغير.

وبالنتيجة: أن مجموع هذه الانعكاسات التي تحدثها الضريبة في سلوك المكلفين وما يترتب عليها من آثار اقتصادية يدعى بـ "الأثر المعدل للضريبة" والذي يمكن قياسه بعدة طرق منها⁽¹⁾:

1- التغيرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الدخل النقدي في القطاع الذي فرضت عليه:

ويمثل العبء الضريبي تبعاً لهذا المعيار في الاقتطاع الضريبي من الدخل النقدي وبالتالي:

العبء الضريبي هو الاقتطاع النقدي سواء تم من دخول المنتجين المكلفين قانوناً بالضريبة أم من دخول المستهلكين في صورة ارتفاع الأسعار.

وبالتالي يحصر انعكاس الضريبة في القطاع الذي فرضت فيه، أي في من يدفع الضريبة فعلاً دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الاقتصادية التي تطرأ على القطاع الذي تفرض عليه الضريبة وانعكاساته على القطاعات الأخرى نتيجة ما يسمى بانتشار العبء الضريبي.

2- التغيرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الدخل الحقيقية سواء في القطاع الذي فرضت فيه أو في القطاعات الأخرى:

ويمثل العبء الضريبي تبعاً لهذا المعيار فيما يترتب على الضرائب من ارتفاع للأسعار عن مستواها الحقيقي الذي يتحدد بنفقة الإنتاج في ظل المنافسة الكاملة وبالتالي التغيرات في مستوى الطلب الكلي والعرض الكلي في الاقتصاد الوطني برمته، والنتيجة أن العبء الضريبي وفقاً لهذا المعيار العيني لا ينحصر بالاقتطاع النقدي فقط بل جميع ما يترتب على الضريبة من عملية تغيير الدخل الحقيقية بأكملها وهو ما يتعلق بنظرية التوازن الاقتصادي الكلي.

3- التغيرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الإشباعات:

(1) د. محمد مبارك حجير : لسياسات المالية والتقنية لخطط التنمية الاقتصادية. الدار القومية للطباعة والنشر، من 73.

وهو معيار عيني كالمعيار السابق، إلا أنه يستند إلى فكرة الرفاهية، وهي فكرة أوسع وأصعب قياساً من فكرة الدخل الحقيقي وما يهم المكلف هنا ليس المحافظة على دخله الحقيقي فقط، وإنما المحافظة على مستوى الإشباع الذي كان يحصل عليه قبل فرض الضريبة.

فكما هو معلوم يترتب على الفرض الضريبي اعتداءً على نمط تفضيلات المستهلكين، ففرض ضريبة على نوع من الزيوت النباتية من النخب الأول قدره 20 مليون ل.س سنوياً مثلاً، يلقي على القطاع الخاص عبئاً أكبر من مجرد انخفاض الدخل المتاح لهذا القطاع بمقدار حصيلة الضريبة، لأن الضريبة هنا اعتدت على خيارات المستهلكين.

إذ يضحي البعض باستهلاك هذا النوع من الزيوت بسبب الضريبة المفروضة عليها ولن يدفعوا في هذه الحال أية ضريبة إلا أن ميزانياتهم المعدلة تصبح أقل إشباعاً من ذي قبل، وبالتالي هم يعانون عبئاً لا تعكسه حصيلة الضريبة، ولما كان الإشباع أمر شخصي، فمن الصعب قياسه، وبالتالي لا يمكن اعتماد هذا المعيار العيني في تحديد العبء الضريبي.

ومع استبعاد معيار الإشباع يبقى أمامنا معياران يمكن الاعتماد عليهما في تحديد العبء الضريبي وهما: المعيار النقدي: الذي يتمثل في الاقتطاع النقدي المباشر في القطاع الذي فرضت عليه الضريبة والمعيار العيني: الذي يتمثل بالتغيرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الدخل الحقيقية على مستوى الاقتصاد الوطني.

نتيجة: 1- تمر عملية توزيع العبء الضريبي بمرحلتين:

- في المرحلة الأولى: يحدد المشرع المكلف الذي يلتزم قانوناً بدفع الضريبة من خلال تحديده لمطرح الضريبة ومعدلها.

- وفي المرحلة الثانية: يلجأ المكلفون إما إلى: التهرب من الضريبة، أو تجنبها من خلال تغيير أو تعديل تصرفاتهم الاقتصادية، أو من خلال نقل عبئها إلى الغير بالتلاعب في قوى السوق.

2 - إن آثار نقل العبء الضريبي تتجاوز حدود الاقتطاع النقدي المتمثل بقيمة الضريبة المفروضة، بل إنه يؤثر على التوازن الاقتصادي الكلي في المجتمع: ففرض الضريبة يؤدي إلى حدوث انخفاض أولي في الدخل معادل لحصيلتها، إلا أن هذا الانخفاض في الدخل يؤدي إلى حدوث انخفاض مضاعف في حجم الإنفاق الإجمالي وبالتالي تراجع الطلب وانخفاض الإنتاج الذي يقود بدوره إلى تخفيض العمالة واتساع رقعة البطالة، لأن الضريبة عندما تخفض دخل المكلف الذي تقع عليه، تؤدي إلى تخفيض دخول هؤلاء الذين يمدونه بسلع الاستهلاك مما يؤدي إلى تخفيض استهلاكهم هم وهكذا ينتشر عبء الضريبة محدثاً تخفيضاً عاماً في استهلاك كل الأفراد، كذلك فإن نقل عبء الضريبة من البائع إلى المشتري لا يعني أن البائع لا يتحمل عبئاً ما، لأن ارتفاع السعر بمقدار الضريبة يؤدي إلى انخفاض حجم المبيعات وهكذا "فالآثار التوزيعية للضريبة" لا يتوقف عند القطاع الذي فرضت عليه بل يمتد ليشمل قطاعات أخرى.

3 - إن ظاهرة (استقرار عبء الضريبة) أشمل من ظاهرة (نقل عبء الضريبة) لأنها تشمل توزيع العبء الضريبي بين المكلف القانوني من جهة والغير الذي يدخل معه في معاملات من جهة ثانية وطبيعة قوى السوق هي التي تحدد في النهاية من الذي يدفع الضريبة.

لذا يقتضض بالسياسة المالية أن تتحكم بالآثار المعدل للضريبة بهدف إحداث التعديلات الاقتصادية والاجتماعية الملانمة التي تسعى الدولة لتحقيقها، ومنع الانحرافات غير المرغوبة التي قد تحدث نتيجة فرض الضريبة، وقد يتطلب ذلك منح بعض الإعفاءات أو تخفيض معدلات الضريبة، أو اتخاذ الحكومة بعض الإجراءات المعوضة للآثار المعدل المترتب على الضريبة

كالتوسع في الاستثمارات العامة لمقابلة الانخفاض في الاستثمارات الخاصة الناتجة عن العبء الضريبي.

4 - إن نقل العبء الضريبي لم يؤد إلى انتقاص الحصيلة الضريبية ولم يلحق ضرراً بالخزانة العامة، وبالتالي إن مثل هذا السلوك لا يعتبر تهريباً ضريبياً من الناحية المالية، ومن وجهة نظر قضائية فإن القانون لا يجرم هذا السلوك أو يعاقب عليه فهو لا يمثل تهريباً ضريبياً، ومع إدراك الباحثة لقانونية التصرف وعدم إضراره بالحصيلة الضريبية فهي تدعو لمناهضته بشتى السبل لأنه يلحق ضرراً بالغاً بهدف عدالة توزيع الدخل القومي ويحرف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية - التي تسعى الدولة لتحقيقها باستخدام الضريبة كأداة للسياسة المالية - عن مسارها المنشود ويسبب فشلاً ذريعاً لها بل وللسياسة المالية والاقتصادية عموماً.

الفصل الثاني:

أسباب التهرب الضريبي وآثاره وقياسه

البحث الأول: أسباب التهرب الضريبي :

التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية واجتماعية ، بل وسياسية، وبالتالي فإن دراسة أسباب هذه الظاهرة تمثل الخطوة الأولى في تقرير وسائل العلاج ومحاربة ما تتضمنه من جوانب سلبية. وتخصص الباحثة هذا البحث لدراسة هذه الأسباب وهي أسباب كثيرة ذات جذور عديدة ارتأت الباحثة عرضها كما يلي:

أولاً : الأسباب الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي.

ثانياً : الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي.

ثالثاً : الإدارة الضريبية كسبب للتهرب الضريبي.

رابعاً : الأسباب الاجتماعية والدوافع النفسية للتهرب الضريبي.

وبالتأكيد لا تنحصر أسباب التهرب الضريبي في هذه المحاور الأربعة المذكورة، إلا أنها في نظر الباحثة، أسباب رئيسة، بالرغم من وجود العديد من الأسباب الأخرى كطبيعة النظام السياسي ونطاق الحريات الفردية التي يكفلها، وطبيعة النظام الاقتصادي وآلياته من حيث الأجهزة الرقابية ونوعية العلاقات الدولية التي يعتمدهما، ولا ننسى الشعب ودرجة قناعته بالنظام المالي ومدى رضاه عن النظام القائم وبالرغم من ذلك فقد تشير الباحثة إلى هذه الأسباب في ومضات سريعة خلال مناقشة هذا البحث.

أولاً: الأسباب الاقتصادية والمالية للتهرب الضريبي:

يمكن إلقاء الضوء على الأسباب الاقتصادية للتهرب من خلال النقاط التالية:

- 1- التقلبات الاقتصادية كسبب للتهرب الضريبي .
- 2- الضغط الضريبي كسبب للتهرب الضريبي.
- 3- أدوات السياسة الضريبية كسبب للتهرب الضريبي.

1- التقلبات الاقتصادية كسبب للتهرب الضريبي:

من المعروف أن الدورة الاقتصادية تتألف من مرحلتين أساسيتين هما: مرحلة الكساد التي تقود إلى البطالة والانكماش، ومرحلة الانتعاش التي تقود إلى التضخم، ويجب على النظام الضريبي أن يواكب هذه التقلبات الدورية للدورة الاقتصادية بحيث يتسم بالمرونة الكافية التي تسمح له بأن يتماشى مع هذه التقلبات بين التضخم والكساد وإلا كانت سبباً أكيداً لزيادة الجنوح نحو التهرب الضريبي ونبين ذلك من خلال ما يلي:

1 - 1- الكساد والتهرب الضريبي:

عندما تعجز الأسواق عن امتصاص الإنتاج عند مستويات التوظيف القائمة، سيبقى هذا الإنتاج دون تصريف مما يدفع رجال الأعمال - لتجنب الخسائر - إلى تخفيض الإنتاج، وهذا يعني تخفيض مستوى

العمالة مما يقود إلى انخفاض الدخل وعجز الإنفاق بالنتيجة عن استيعاب الناتج القومي فيقع الاقتصاد برمته بين براثن الكساد وآثاره الضارة على الحصيلة الضريبية خاصة أن التقلبات الاقتصادية خلال فترة الانكماش تؤثر سلباً على مستوى النشاط الاقتصادي وبالتالي على حجم الوعاء الضريبي وبالذات إذا ما كانت إيرادات النشاط الصناعي والتجاري هي التي تمثل هذا الوعاء إذ يمتاز هذا النوع من الدخل بحساسية كبيرة تجاه التقلبات الاقتصادية، فينخفض في مرحلة الانكماش نتيجة انخفاض مستوى الناتج القومي وانخفاض مستويات الإنفاق والأثمان وهو ما يعني انخفاض الحصيلة الضريبية، ولا ننسى أن القدرة على التهرب ومعدله إنما تتفاوت أيضاً حسب نوع الدخل إذ يزيد التهرب ويسهل إذا ما كان النشاط التجاري والصناعي وكذلك المهن غير التجارية هي مطرح الضريبة، على عكس الرواتب والأجور للعاملين في القطاع العام، وإلى حد ما: العاملين في القطاع الخاص، حيث تخضع دخولهم لخصم الضرائب من المنبع، والواقع أن تأثير انخفاض الدخل على التهرب بسبب الكساد بالزيادة أو النقصان هو ما كان محل اختلاف بين فقهاء المالية العامة الذين انقسموا تيارين:

الأول: أشار إلى وجود علاقة سلبية بين الدخل والميل إلى التهرب الضريبي، بما يعني أن انخفاض مستوى الدخل نتيجة الكساد يزيد من الميل إلى التهرب الضريبي، وأكدوا ذلك بالعديد من الدراسات النظرية⁽¹⁾ والتطبيقية كدراسة أجريت عام 1976⁽²⁾ أكدت هذه النتيجة ودراسة تطبيقية ثانية أجريت على كامل الولايات المتحدة الأمريكية عام 1986 عن الفترة 47 - 1981 أكدت أن ارتفاع الدخل الحقيقي يؤدي إلى خفض نسبة الدخل المهرب⁽³⁾ والثاني: أشار إلى وجود علاقة إيجابية بين الدخل والميل إلى التهرب الضريبي فكلما ارتفع الدخل زاد مستوى الكذب بالبيان الضريبي المقدم وارتفعت نسبة التهرب الضريبي، وبالتالي يكون المكلفون الأقل دخلاً أكثر صدقاً ببياناتهم الضريبية فيقرون بنسبة أكبر من دخولهم بالمقارنة بالمكلفين الأكثر دخلاً، طبعاً مع افتراض ثبات العوامل الأخرى كمعدل العقوبة ومعدل الضريبة، والمخاطرة وغيرها وتكون نسبة التهرب لديهم أقل، وأكد أنصار هذا التيار نظريتهم بالعديد من الدراسات التي طبقت في كل من السويد والنرويج والولايات المتحدة الأمريكية⁽⁴⁾ ويرأي الباحثة: أن النظرية الأولى يمكن أن تقدم تفسيراً للجنوح نحو التهرب الضريبي في ظل الكساد، ذلك أن انخفاض الدخل لا يصيب الطبقات الكادحة فقط، وإنما الأغنياء كذلك نتيجة تراجع الأرباح بل ولربما تحقيق خسائر لتراجع أو حتى توقف الإنتاج بسبب التراجع الحاد في الطلب العام وطبقاً لهذا الاتجاه: فإن تراجع مستوى الدخل نتيجة الكساد يزيد من الميل إلى التهرب الضريبي، وتتحقق العلاقة السلبية بين الدخل والميل إلى التهرب الضريبي.

1- Richupan, S. : determinants of income tax evasion, pp : 141 - 146

2- Spicer, M, and Iundstedt, L.: understanding tax evasion, journal of public finance, 1976, pp : 303 -305

3- Crane, S, and Nourzed, F.: inflation and tax evasion, an empirical analysis review of economics and statistics, 1986, p: 218

4- Slemrod, p : 152 مرجع سابق

فواقع الأمر أن الانكماش والكساد يؤديان - كما أشرنا - إلى تقليل الدخل - ومن ثم يكون التهرب الضريبي هو السلوك المناسب لتعويض الفاقد من الدخل ويؤكد ذلك ما أثبتته دراسة اقتصادية عام 1994⁽¹⁾ أنه عند حدوث صدمة أو أزمة اقتصادية تقلل من الدخل الجاري بالنسبة للدخل المتوقع، فإن السلوك الأمثل للمكلف يكون التهرب عن طريق الإقرار بدخل أقل من دخله الفعلي أو الجاري. وبالتالي الدول التي تواجه موجات اقتصادية انكماشية يجب ألا تتوقع تحسناً في حصيلتها الضريبية، حيث ينخفض الالتزام الضريبي نتيجة تأثير الأزمة الاقتصادية على سلوك المكلفين فيصبحون أقل التزاماً بواجبهم الضريبي.

1-2- التضخم والتهرب الضريبي:

عندما تبدأ مستويات الناتج القومي بالارتفاع، تزداد الدخول الموزعة، مما يعني زيادة الإنفاق القومي وازدياد حجم المعاملات والأثمان ومن ثم ارتفاع المقدرة التكاليفية وازدياد الحصيلة الضريبية وهذا ما يحصل في مرحلة الانتعاش، لكن في الواقع: تفوق زيادة النفقات العامة المرافقة لمرحلة الانتعاش إلى زيادة الدخول النقدية ومن ثم زيادة الطلب الكلي بالنسبة للعرض الكلي المتاح مما يقود على ارتفاع الأسعار بسبب عدم زيادة الإنتاج، إما لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي نتيجة تخلفه أو للتوظيف الكامل، مما يؤدي إلى موجة من الضغوط التضخمية وآثارها الوبيلة على الاقتصاد وأولها تأكل القيمة الحقيقية للحصيلة الضريبية في مرحلة التضخم.

إذاً: يجب التمييز هنا بين الانتعاش - والذي غالباً ما يكون فترة قصيرة في البلدان ذات الأنظمة الاقتصادية الأقل تطوراً - وبين التضخم وهو المرحلة الثانية بعد الانتعاش عندما تعجز الأجهزة الإنتاجية عن تلبية الطلب المتزايد في السوق إذ لكل منهما أكثر مختلف على الحصيلة الضريبية، التي تزداد كما بينا بمرحلة الانتعاش، بينما فعلياً تفقد قيمتها الحقيقية في ظل التضخم حتى لو ازدادت الحصيلة النقدية الظاهرية.

وقد توصل اقتصاديان عام 1994⁽²⁾ في دراسة أجريها سبقت الإشارة إليها على دول أمريكا اللاتينية (البرازيل، تشيلي، الأرجنتين) إلى أن التضخم يؤدي إلى زيادة معدل التهرب الضريبي.

وبالنتيجة: يرتفع مستوى التهرب الضريبي مع زيادة معدل التضخم، مما يلغي الاعتقاد الشائع بأن التضخم يحقق زيادة في الحصيلة الضريبية بطريقة آلية مع العلم أن زيادة أو نقص الحصيلة الضريبية في حالة التضخم تتوقف على عدة عوامل أهمها معدل التضخم، ودرجة مرونة النظام الضريبي، ودرجة مرونة التهرب الضريبي بحد ذاته.

2- الضغط الضريبي كسبب للتهرب الضريبي:

يحدث فرض الضرائب تغييرات اقتصادية واجتماعية مختلفة تتباين في تأثيرها تبعاً لحجم الاقتطاع الضريبي من جهة، والتركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة ثانية. وهذا التأثير في مختلف مظاهر الحياة في المجتمع يعبر عنه بـ "الضغط الضريبي" الذي يعبر عن قدرة الاقتصاد على تحمل الأعباء الضريبية دون إحداث أية ضغوطات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية غير مرغوب فيها، وغالباً ما يقاس بنسبة إجمالي حصيلة الضرائب إلى الدخل القومي حيث يعبر عما يسمى أيضاً بـ الجهد الضريبي الفعلي، أو المقدرة الضريبية القومية، وهو بذلك يختلف عن الطاقة الضريبية: بمعنى القدرة الكامنة: وهي الفائض الاقتصادي الممكن تعبئته بواسطة الضريبة عند الارتفاع بالمقدرة الإنتاجية القومية إلى

1- fishlow,A, and friedman,j, tax evasion inflation and stabilization , journal of developing economics, 1994, pp: 109 - 111

2- Crane,S,and Nourzed: p: 222 مرجع سابق

حدودها القصوى (التشغيل الكامل لكافة الموارد المملوكة للمجتمع)⁽¹⁾ ولا شك أن الفرق بين المقدرة الضريبية والطاقة الضريبية يكون شاسعاً في محيط الدول النامية بالذات بالمقارنة مع الدول المتقدمة، حيث تنسم الطائفة الأولى من الدول بأن معظم الموارد معطلة والطاقات الإنتاجية غير مستغلة والاستهلاك غير مرشد والبذخ ظاهر والقسم الأكبر من المدخرات مبدد على اقتناء التحف واكتناز المجوهرات وبقية الأنشطة غير المنتجة، وفي الوقت الذي يشكل الاقتطاع الضريبي في دول متقدمة اقتصادياً كالولايات المتحدة الأمريكية وانكلترا وفرنسا وألمانيا بين 20 % إلى 25 % من الدخل القومي ، يمثل في الدول في طريق النمو كإسبانيا والأرجنتين ما بين 10 % و 15 % من الدخل القومي، أما الدول المتخلفة اقتصادياً فتتخفف نسبة هذا الاقتطاع إلى ما دون 10 % بل تصل إلى 5 % كالدول الإفريقية حديثة الاستقلال أو الآسيوية كثيفة السكان كالهند مثلاً⁽²⁾.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل من حدود مثلى للضغط الضريبي؟

الحقيقة: ظهرت عدة محاولات لوضع حدود للضغط الضريبي الأمثل التي لا يجوز تعديها: فالفيزوقراطيون نادوا بالألا يتعدى الاقتطاع الضريبي 20 % من دخل المكلف، أما التقليديون وجدوا أن الدولة يمكنها أن تقطع من الدخل القومي ضرائب بنسبة أعلى من 10 % ، والمدرسة الاقتصادية الحديثة نادت بالألا يتعدى هذا الاقتطاع 25 % من الدخل القومي⁽³⁾ لكن التجربة والواقع الملموس أثبتت عدم وجود حدود للاقتطاع الضريبي ، إذ يختلف باختلاف الظروف القائمة في كل بلد وتحكم ذلك العديد من العوامل كإنتاجية الإنفاق العام الذي تموله هذه الاقتطاعات ، والمقدرة التكلفة للدخل القومي من ناحية ثانية، بالإضافة إلى الانطباعات النفسية لهذا الضغط لدى المكلفين الذي يسمى بالضغط الضريبي النفسي وهو ما ستعرضه الباحثة من خلال النقاط التالية.

2-1. العوامل المحددة للضغط الضريبي الأمثل:

يعتمد تحديد الضغط الضريبي الأمثل على عاملين وهما: المقدرة التكلفة للدخل القومي، والضغط الضريبي النفسي.

• **المقدرة التكلفة للدخل القومي:** وهي قدرة الدخل القومي على تحمل العبء الضريبي ويتطلب تحديدها معرفة المقدرة التكلفة العامة والمقدرة التكلفة الفردية.

تحدد المقدرة التكلفة العامة في ضوء حجم الدخل القومي ومجموعة من العوامل الاجتماعية كالهيكـل السكاني مثلاً: فالمجتمعات التي تتكون غالبيتها من أفراد في سن العمل تكون أقدر على خلق الدخل وتحمل العبء الضريبي من مجتمعات مساوية لها في العدد وفي حجم الدخل القومي لكن غالبية أفرادها في سن الطفولة أو الشيخوخة وهذا ما يوضح المشكلات التي تواجهها الدول التي تعاني من معدل مرتفع لنمو السكان نتيجة تناقص مقدرتها التكلفة ، والمستوى العام للاستهلاك : إذ تقل المقدرة التكلفة العامة للدخل القومي في مجتمع يرتفع فيه المستوى العام للاستهلاك عنها في مجتمع ينخفض فيه هذا المستوى إذ يتسع المجال أمام الدول لاقتطاع جانب أكبر من الدخل، ودرجة الوعي الضريبي: إذ تزداد القدرة التكلفة للدخل القومي كلما نضج إحساس أفراد المجتمع بمسؤوليتهم الوطنية وإيمانهم بأهمية إمداد الخزنة العامة بالأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام، ولعل أثر الوعي الضريبي في هذا المجال يتضح عند المقارنة بين المكلف الإنكليزي الذي يتميز بما يمكن أن يطلق عليه الانضباط الضريبي، والمكلف الفرنسي ، الذي يقاوم بكل طريقة نظام الإقرار والرقابة على العناصر الخاضعة للضريبة للتهرب من الضريبة المستحقة عليه.

1- د. محمود محمد عارف ، سياسة الميزانية ، مرجع سابق، ص 33

2- من موقع صندوق النقد الدولي على شبكة الانترنت.

3- يونس أحمد البطريق ، اقتصاديات المالية العامة، بيروت، لبنان، الدار الجامعية ، ص 202.

بالإضافة إلى مجموعة من العوامل الاقتصادية : كهيكل الاقتصاد القومي: إذ تقل المقدرة التكاليفية للمجتمعات الزراعية عن المجتمعات الصناعية نتيجة انخفاض مستويات الدخل ودرجة سيولتها، كما أن طريقة توزيع الدخل : تؤثر على المقدرة التكاليفية العامة، إذا كلما قلت درجة التفاوت بين الدخل والثروات في مجتمع معين -ازداد عدد دافعي الضرائب من أصحاب الدخل المتوسطة - وبالتالي ازدادت المقدرة التكاليفية العامة لهذا المجتمع عن مجتمع آخر يساويه في حجم الدخل القومي ويزداد فيه التفاوت بين الدخل والتقلبات النقدية أثر واضح على القدرة على تحمل العبء الضريبي: فالتضخم النقدي يؤدي إلى تخفيض المقدرة التكاليفية الفعلية للدخل القومي في المدى الطويل رغم ما يصاحبه من ازدياد الحصيلة النقدية للضرائب نتيجة انخفاض القيمة الحقيقية لوحدة النقد وبالتالي انخفاض الدخل الحقيقية للمكلفين على نحو يؤدي إلى إفقار حقيقي للمجتمع ، بينما يؤدي الانكماش نتيجة انخفاض مستويات الدخل إلى انخفاض المقدرة التكاليفية العامة وهنا يجب أن تعيد الحكومة النظر بمعدلات الضرائب المعمول بها.

وتؤثر إنتاجية الإنفاق العام على المقدرة التكاليفية للدخل القومي التي تزداد كلما ازدادت إنتاجية هذا الإنفاق، و في حال وجود اعتبارات سياسية معينة عندئذٍ تقل المقدرة التكاليفية للدخل القومي متأثرة بالعوامل السياسية القائمة.

في حين يتم تحديد المقدرة التكاليفية الفردية: في ضوء عدد من العوامل كحجم الدخل الفردي: الذي يعتبر من أفضل عوامل تحديد المقدرة التكاليفية الفردية والذي تأخذ به معظم التشريعات الضريبية الحديثة، ويستخدم أيضاً حجم صافي الثروة الفردية: وهو صافي أصول الفرد مقدراً في لحظة معينة لتحديد مركزه الاقتصادي بصورة تسمح باعتباره أحد العوامل المحددة للمقدرة التكاليفية الفردية ولا ننسى: المقدرة الإنفاقية للفرد : التي تعد عاملاً أساسياً في تحديد قدرته على تحمل العبء الضريبي إذ أن تحقيق شخصين لقدر متساوٍ من الدخل لا يعد دليلاً على تساوي المقدرة التكاليفية لكل منهما وإنما يتوقف الأمر على كيفية تصرف كل منهما في دخله.

وبالنتيجة : حجم المقدرة التكاليفية الفردية يتحدد في ضوء تمكين الفرد من مقابلة مختلف أوجه الاستهلاك بالإضافة إلى ادخار جانب من دخله ، ومن هنا يتوجب على التشريعات الضريبية عدم المساس بالحد الأدنى لنفقات المعيشة والأعباء العائلية وإضافة على ذلك الإبقاء للفرد على احتياطي مناسب من دخله تكون له حرية التصرف فيه مع مراعاة تحقيق التوازن بين الادخار الحر والادخار الإجباري الذي تمثل الضريبة إحدى صوره.

2-2- الضغط الضريبي النفسي:

إن ارتفاع أو انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل القومي لا يعبر عن ثقل أو عدم ثقل الضغط الضريبي في مجتمع معين لأن لهذه النسبة دلالة رقمية موضوعية لا تعبر عن الشعور النفسي للمكلفين تجاه الضرائب ومدى ما يتحملونه من عبء ضريبي، فعلى الرغم من الزيادة الملحوظة في حجم الاقتطاع الضريبي في الولايات المتحدة فإنه لا يشكل عبئاً ثقيلاً على المكلفين الذين ترتفع مستويات دخولهم ارتفاعاً كبيراً بصورة تجعل هذا الاقتطاع الضريبي لا يؤثر على مستوى معيشتهم أو مقدرتهم الادخارية أو رغبتهم في العمل والإنتاج.

والحقيقة أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على الضغط الضريبي النفسي: كدرجة الوعي الضريبي وقناعة المكلفين بالضريبة كواجب عليهم أداؤها لتحقيق أهداف السياسة المالية للمجتمع، وفي حال غياب أدنى حدود هذا الوعي ستزداد حدة الضغط الضريبي على المكلفين، في حين لا وجود لمثل هذا الضغط النفسي أصلاً لدى مكلف ينظر إلى الضريبة باعتبارها أمر عادي وضروري.

كما يلعب الاستقرار الضريبي دوراً كبيراً في التخفيف من الضغط النفسي للضريبة، إذ يحقق ركناً أساسياً من أركان الضريبة ، وهو اليقين ويقال في هذا الصدد أن الضريبة القديمة ينعدم عبؤها من

الناحية العملية مما يؤدي إلى انخفاض الضغط الضريبي النفسي لها إلى أخفض الحدود، بينما يزداد هذا الضغط في كيان ضريبي تعقدت تشريعاته وتوالى تعديلاته وتعددت إعفاءاته وتخفيضاته وإضافاته بصورة تخلق كثيراً من الصعوبات أمام الإدارة الضريبية وتثير حفيظة المكلفين.

والنتيجة:

- يقود ارتفاع حدة الضغط الضريبي إلى مزيد من التهرب وبالتالي الأثر السلبي على الحصيلة الضريبية ويمكن التعبير عن ذلك بصورة رياضية على النحو التالي:

$$P = T / I \times 100$$

حيث أن الضغط الضريبي P يساوي إلى إجمالي الحصيلة الضريبية T منسوبة إلى الدخل القومي I وبالتالي إذا ما أردنا تطوير الصيغة السابقة للربط بين الضغط الضريبي والتهرب الضريبي بما يرتبه من إخفاء جانب من الدخل الخاضع للضريبة وعدم الإعلان عنه نجد أن:

$$P = T / I - I_1 \times 100$$

حيث : P : مقدار الضغط الضريبي .

T : إجمالي الحصيلة الضريبية.

I : الدخل القومي المسجل بقوائم الحسابات القومية.

I₁ : الدخل المتهرب من الضريبة أو غير المعلن عنه.

وغني عن البيان أن الدخل المتهرب (غير المعلن عنه) قد تم في قطاعات الاقتصاد الرسمي ومن ثم فقد تضمنته قوائم الحسابات القومية وتشير الصيغة السابقة أنه كلما ارتفعت قيمة I₁ كلما تزايدت قيمة الدخل غير المعلن عنه كلما ارتفع مؤشر الضغط الضريبي مشيراً إلى فداحة العبء الضريبي الواقع على كاهل المكلفين الملتزمين وبالتالي شعورهم بالظلم وعدم العدالة الذي قد يدفعهم إلى سلوك دروب التهرب الضريبي بأشكاله المختلفة، مما يرفع من نسبة التهرب ويؤدي الحصيلة الضريبية .

- لا تقف حدود ارتفاع مؤشر الضغط الضريبي عند الآثار المالية السلبية على الحصيلة الضريبية فحسب، وإنما ازدياد الضغط النفسي على المكلفين مما يؤثر سلباً على سلوكهم تجاه أداء الضرائب ويدفعهم إلى تلمس طرق التهرب الضريبي مستعينين في ذلك بكل وسيلة ممكنة مشروعة كانت أم غير مشروعة، وهذا سيضر بالمكلفين الذين لم تنتج فرصة التهرب أمامهم أو عزفوا عنه ، ويزداد الأمر سوءاً إذا ما لجأت الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب لتعويض ما أحدثته انتشار التهرب من نقص في الحصيلة، فيزداد عبء الضريبة على المكلفين الملتزمين مما يرفع من درجة الحساسية الضريبية التي تدفعهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي لا يخفف من حدة الضغط الضريبي بما يهيئه من تبسيط للإجراءات الإدارية ولأسس الربط والتحصيل وتخفيض أسعار الضرائب القائمة.

والمشكلة أن الواقع الاقتصادي في المجتمعات الحديثة - نتيجة تشعب الأنشطة والعلاقات الاقتصادية في هذه المجتمعات من ناحية وإلحاح الدولة في البحث عن موارد جديدة لتمويل الزيادة المضطردة في النفقات العامة من ناحية ثانية - يؤدي إلى زيادة مستمرة في الضغط الضريبي وهذا ما يستوجب من حكومات هذه الدول الوقوف جدياً عند هذه المشكلة وإلا ستكون توابعها خطيرة اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً.

3 - أدوات السياسة الضريبية كسبب للتهرب الضريبي:

تعرف السياسة الضريبية بمجموع الخطوط العريضة والمبادئ الرئيسة الحاكمة لفلسفة الضريبة ودورها في المجتمع ، وبالتالي فهي تعكس واقع وطموح الجماعة التي تخدمها في ضوء درجة التنمية التي بلغتها والتي تهدف إلى تحقيقها ضمن بنيانها الاقتصادي وقيمه الاجتماعية والسياسية وتقاليد المرعية⁽¹⁾. وقد تطورت أدوات وأهداف السياسة الضريبية فلم يعد دورها قاصراً على تغطية النفقات العامة بل أصبحت أداة للتوجيه الاقتصادي ومحاربة التضخم وتحقيق الاستقرار الاقتصادي ، بالإضافة إلى إعادة توزيع الدخل والثروات ودعم دور الدولة في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

وتعد معدلات الضريبة إحدى أهم أدوات السياسة الضريبية بما لها من أثر على الحصيلة وما قد يلحق بها من تضاول بسبب التسعير المعمول به لكافة أنواع الضرائب ، في الوقت الذي تعتبر العقوبات المقررة ثاني أهم أدوات السياسة الضريبية للحد من ظاهرة التهرب.

لكن كيف يمكن لهاتين الأداتين أن تكونا سبباً في زيادة الميل للتهرب ، هذا ما ستعرضه الباحثة من خلال ما يلي:

3-1. معدل الضريبة كسبب للتهرب الضريبي:

إن تحديد معدل الضريبة فضلاً عن تغييره أو تعديله يمارس أثراً واضحاً : الأول اقتصادي : وهو ما يمارسه معدل الضريبة من أثرٍ على حصيلتها نتيجة الاعتداء على حوافز العمل والإنتاج وبالتالي انخفاض وعاء الضريبة وانخفاض الحصيلة عموماً .

والثاني: نفسي : وهو ما يولده معدل الضريبة من آثار نفسية سلبية لدى المكلفين تدفعهم إلى ولوج طرق التهرب الضريبي بدروبها المتشعبة. وقد قدمت الباحثة شرحاً وافياً للأثر النفسي لمعدل الضريبة على المكلف وبالتالي زيادة التهرب الضريبي أو نقصانه في المحور الثالث من البحث الأول في الفصل الأول من هذه الرسالة ، عندما بينت كيف أن الدخل غير المعلن (المتهرب منه) هو متغير تابع يتأثر بثلاثة متغيرات ضريبية أساسية وهي : معدل الضريبة ، معدل الغرامة ، احتمال اكتشاف عملية التهرب. وأن العلاقة بين معدل الضريبة المطبق وميل المكلف للتهرب الضريبي ما زالت حتى الآن علاقة جدلية لم يتم الوصول فيها إلى نتيجة حاسمة عندما أيد اتجاه زيادة التهرب الضريبي بزيادة معدلات الضريبة المطبقة ، في حين تبنى اتجاه معاكس نظرية انخفاض معدلات التهرب الضريبي بزيادة معدلات الضريبة المطبقة.

وإن ما ستركز عليه الباحثة هنا : هو الأثر الاقتصادي لمعدل الضريبة:

إذ كان الاعتقاد السائد- على مدى التاريخ الطويل للضريبة- وجود علاقة طردية راسخة بين معدل الضريبة وحصيلتها، وبالتالي رفع معدل الضريبة لا بد أن يؤدي إلى زيادة الحصيلة ، وعلى هذا الأساس درجت الحكومات في السابق على الاعتقاد بأن أيسر السبل لزيادة حصيلة الضريبة هو رفع معدلها ، حتى جاء الاقتصادي الأمريكي آرثر لافر ليؤكد وجود علاقة جدلية انعكاسية بين معدل الضريبة وزيادة حصيلتها فرفع معدلات الضرائب لا يؤدي بالضرورة إلى زيادة حصيلتها⁽²⁾ . ويمكن تفسير فكرة لافر هذه بالجمع بين أثري الدخل والإحلال لدى المكلفين ، أي العلاقة بين الأثرين على مدى المعدلات الممكنة والمتصاعدة للضريبة.

فعند المستويات المنخفضة لمعدل الضريبة يكون أثر الدخل (ممثلاً في ارتفاع المكاسب ورواج السوق) لدى المكلفين أقوى من أثر الإحلال (أي النزوع نحو إحلال الفراغ والبطالة محل العمل بسبب تضاول العوائد واحتمالات الكسب) ومن هنا فإذا ما كان المعدل المحدد لضريبة ما (ضريبة كسب العمل مثلاً)

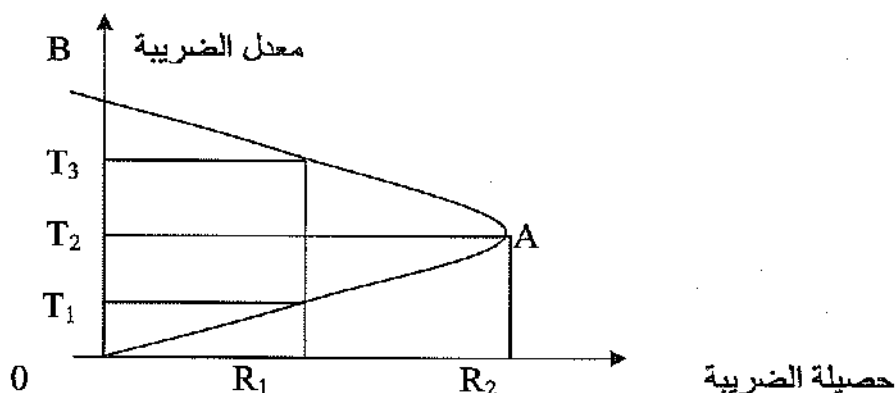
1-د. عبد الحميد محمد القاضي : التنمية الاقتصادية والتخطيط الاقتصادي - الكتاب الثاني - التخطيط الاقتصادي ، دار الشباب الجامعي ، الإسكندرية، 1978، ص 426 .

2-د. جمعة محمد محمد عامر : النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 50 - 53 .

بالغا في الانخفاض ورأى صانع السياسة زيادته فإن الأثر المباشر لهذا الإجراء هو انخفاض صافي الدخل المتاح للمكلفين بهذه الضريبة وبالتالي سيقومون بتعويض الأثر الدخلي لرفع معدل الضريبة الغير موافق بالنسبة لهم عن طريق زيادة إسهام مواردهم في الإنتاج (1) فالعامل مثلاً قد يقرر زيادة عدد ساعات العمل اليومي وكذلك بالنسبة لمالك بعض الموارد العاطلة كالعقارات مثلاً الذين يقررون عند رفع معدلات الضرائب زيادة عرض هذه الموارد للاستخدام الإنتاجي وتكون محصلة ذلك أن رفع معدل الضريبة تكون له آثار اقتصادية موجبة حيث يزيد الاستثمار ويرتفع معدل استخدام الموارد في مجالات الإنتاج وبما يترتب تنوعاً وزيادة في مصادر الدخل التي تعبر عن الأوعية الضريبية ومن هنا فإن رفع معدل الضريبة يقود إلى زيادة حصيلتها في علاقة طردية وهذا هو الأثر الجبائي الموجب لمعدل الضريبة.

على أنه مع استمرار الارتفاع في معدل الضريبة فإن حصيلتها لن تتزايد إلى ما لا نهاية ، فعند معدل ضريبي معين أسماه لآخر المعدل الأمثل للضريبة the optimum tax rate تصل الضريبة إلى أقصى قيمة لها the maximum revenue وذلك بتعادل أثر الدخل مع أثر الإحلال لدى المكلفين ، فإذا ما تجاوز معدل الضريبة الفعلي ذلك المعدل الأمثل تغلب أثر الإحلال على أثر الدخل بسبب شعور المكلفين بأنهم يكفون لحساب الحكومة لا لحساب أنفسهم بسبب الارتفاع المبالغ فيه في معدل الضريبة، فهذا المعدل المرتفع يعتدي على حوافز العمل والإنتاج لدى مجتمع المكلفين بما يؤدي إلى انخفاض الاستثمار وانكماش مستوى النشاط الاقتصادي عموماً وبالتالي انخفاض حصيلة الضريبة بنسبة أكبر من نسبة الزيادة في معدلها وهكذا تنعكس العلاقة الموجبة السابقة بين معدل الضريبة وحصيلتها إلى علاقة سالبة وتحدث نقطة الانعكاس reflex point عند المعدل الأمثل للضريبة (2).

وقد عرض آرثر لافر هذه العلاقة الجدلية الانعكاسية بين معدل الضريبة وحصيلتها بيانياً فيما أشتهر على تسميته في محيط الفكر الاقتصادي والمالي بمنحنى لافر الذي يتخذ الشكل التالي:



شكل رقم (14)

من الشكل يتضح لنا ما يلي:

- عند معدل ضريبة 0 % تكون الحصيلة صفر (النقطة 0) وهذا أمر منطقي.
- عند معدل ضريبة 100 % يكون حصيلتها صفراً كذلك (النقطة B) وهذا أمر منطقي كذلك حيث أن الأفراد لا يقبلون العمل بلا مقابل على الإطلاق عندما تذهب كل عوائدهم للحكومة.
- على طول الجزء الممتد (0 A) من منحنى لافر يكون الأثر الاقتصادي لمعدل الضريبة موجباً فالعلاقة بين معدل الضريبة وحصيلتها طردية ذلك أن رفع معدل الضريبة يؤدي إلى زيادة الحصيلة.

1- James ,S, & Nobes: p.122 مرجع سابق

2- د. أحمد جمال الدين موسى: نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي - مرجع سابق - ص 41 - 44 .

- النقطة (A) هي نقطة انعكاس المنحنى ، أي نقطة تحول العلاقة بين معدل الضريبة وحصيلتها من الصفة الطردية أو الموجبة إلى الطابع العكسي أو السالب وعند نقطة الانعكاس (A) تتحدد أقصى حصيللة ممكنة للضريبة (R₂) كما يتحدد المعدل الأمثل للضريبة (T₂) .

- على طول الجزء المرتد (A B) من منحنى لاقر يكون الأثر الاقتصادي لمعدل الضريبة سالباً فالعلاقة بين معدل الضريبة وحصيلتها عكسية ذلك أن المبالغة في رفع معدل الضريبة بعد (T₂) يؤدي إلى انخفاض حصيلتها .

- وهكذا يتضح أن سعراً مرتفعاً للضريبة مثل (T₃) لا يحقق إلا نفس الحصيللة التي تتم جبايتها عند سعر أقل لنفس الضريبة مثل (T₁) فعند كلا السعرين تكون حصيللة الضريبة هي (R₁) .

والنتيجة :

- أن السياسة الضريبية قد تبالغ في معدلات الضرائب المباشرة بما يضر بحوافز العمل والإنتاج ، فيصبح جزء من هذه الموارد معطلاً عن الاستغلال ويؤدي إلى انخفاض أوعية هذه الضرائب ومن ثم حصيلتها، كذلك المبالغة في معدلات الضرائب غير المباشرة على بعض السلع (إذا كان الهدف مالياً بحثاً) قد تؤدي إلى نقص تداول هذه السلع وبالتالي انخفاض حصيللة الضريبة المفروضة عليها (مع الإشارة إلى أن هذا الأمر يتوقف على درجة مرونة الطلب أو استجابته للثمن بالنسبة للسلع محل الفرض الضريبي وقد تعرضت الباحثة لبعض جوانب هذا الموضوع في موضع سابق من هذه الدراسة)، وبذلك تساهم السياسة الضريبية نتيجة سوء التصميم في زيادة التهرب وبالتالي انخفاض موارد الخزانة العامة .

- أكدت هذه النتيجة العديد من الدراسات التطبيقية التي أثبتت الأثر الاقتصادي السالب لزيادة معدل الضريبة على الحصيللة الضريبية كدراسة أجريت عام 1987 على بعض أنواع الضرائب الفيدرالية في الولايات المتحدة⁽¹⁾ انتهت إلى أن أي زيادة حدية (إضافية) في الحصيللة مقدارها دولار واحد تولد عبئاً حدياً زائداً (marginal excess burden) أي خسارة صافية في الرفاهية تتراوح قيمتها بين 17 و 65 سنتاً ، وهو ما يعني أنه يجب عدم الشروع في تمويل أي إنفاق عام إضافي عن طريق ضريبة إضافية ما لم تزد منافعه الحدية بنسبة 17 % على الأقل على المنافع المضحية بها نتيجة للفرض الضريبي، وهكذا فإن زيادة العبء الضريبي تؤثر سلباً على رفاهية المجتمع فضلاً عن أثرها السلبي على الحصيللة الضريبية ، وهناك العديد من الدراسات الأخرى أيضاً كدراسة ميدانية أجريت عام 1977 في الولايات المتحدة⁽²⁾ انتهت إلى وجود علاقة عكسية بين معدلات الضريبة وحصيللة الحكومة المحلية في نيويورك.

- العلاقة بين الأثر النفسي لزيادة معدل الضريبة وحجم التهرب الضريبي تعتبر لغاية الآن علاقة غير واضحة يكتنفها الكثير من الغموض والتضارب، لأن هذه الظاهرة (التهرب الضريبي) تخضع بالإضافة لمعدل الضريبة المعمول به لكثير من العوامل ذات التأثير ، كمعدل العقوبة ، احتمال الانكشاف، قيمة الدخل الفعلي و المعلن عنه وغيرها من العوامل غير الضريبية ، وهكذا تحتاج هذه العلاقة إلى دراسات ميدانية عملية لكل دولة على حدى لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها من دولة إلى أخرى وبالتالي لا يجوز أبداً تعميم نتائج أية دراسة تمت في دولة معينة على غيرها من الدول ، وعلى هذا الأساس ، وفيما يتعلق بأثر التغير في معدل الضريبة على كل من الحصيللة الضريبية والميل نحو زيادة التهرب الضريبي أو الحد منه سيكون جزءاً واضحاً من الدراسة العملية التي أجرتها الباحثة في القسم الثاني من هذه الدراسة.

3-2 - معدل العقوبة كسبب للتهرب الضريبي:

1- Hanson, L, & Stuart, C, : the welfare costs of deficit finance, in economic inquiry , 1987, pp: 479- 496.

2- Grieson , R, : the effect of business taxation on the location of industry, journal of urban economy , Washington, D,C, 1977, pp: 170- 185.

بيّنت الباحثة في موضع سابق من الرسالة كيف أن أثر معدل العقوبة على التهرب الضريبي أكثر وضوحاً من معدل الضريبة ، إذ هناك شبه إجماع بين الاقتصاديين – مؤيد بدراسات تطبيقية من قبلهم – على أن مستوى العقوبة ذو أثر سلبي على التهرب الضريبي وإن اختلفت قوة الأثر تبعاً لعوامل إضافية مثل درجة ميل الشخص للمخاطرة ، واحتمال الاكتشاف ، وشرية الدخل التي ينتمي إليها المكلف ، فالعقوبة الشديدة ذات أثر رادع على الجرائم الضريبية حيث أوضح Alingham and Sandmo كما بيّنت الباحثة سابقاً أن معدل الغرامة يؤدي دائماً إلى زيادة الجزء من الدخل المعلن عنه، وبين استخدام كل من أسلوب تحليل الدخل الأقصى المتوقع وتحليل المنفعة القصوى المتوقعة أن تشديد الغرامة يعد رادعاً للتهرب الضريبي . في حين انتهت دراسة اقتصادية (1) إلى أن زيادة معدل الغرامة تؤدي إلى زيادة المتحصلات الضريبية وبالتالي خفض حجم التهرب الضريبي.

ومعظم الدراسات السابقة – كما بيّنا – ربطت بين معدل العقوبة واحتمال الاكتشاف (الافتضاح) وبيّنت ابتداءً من دراسة Alingham and Sandmo 1972 أن زيادة احتمال اكتشاف التهرب الضريبي سوف ترفع نسبة الاعتراف بالدخل الفعلي ، كذلك استنتج Richupan (2) أنه بفرض ثبات معدل العقوبة فإنه كلما زادت درجة احتمال اكتشاف التهرب ضاقت الهوة بين الدخل الفعلي المخفي والدخل المعلن وهذا يعني أن زيادة درجة احتمال الاكتشاف تردع التهرب الضريبي ، وأكد Mccaleb (3) هذا الاتجاه عندما بيّن أن زيادة احتمال اكتشاف التهرب الضريبي تؤدي إلى زيادة المدفوعات الضريبية أي: تردع التهرب الضريبي، كما بيّنت الباحثة سابقاً كيف أن معدل الغرامة يعتبر من أفضل أدوات مكافحة التهرب الضريبي وهو يتقدم على احتمال الاكتشاف ويفضله خاصة إذا ما أخذت تكاليف مكافحة التهرب الضريبي بعين الاعتبار.

وعلى هذا الأساس : فإن انخفاض معدلات العقوبة المحددة لجريمة التهرب الضريبي ، سيشجع المكلفين على مزيد من التهرب خاصة إذا ما اقترن ذلك بتراخي الإدارة الضريبية بشأن تكثيف الدوريات لتعزيز احتمال اكتشاف عمليات التهرب وفضح المتهربين.

والسؤال الذي يمكن طرحه هنا : ما نوع العقوبة التي يمكن فرضها في حالة التهرب الضريبي ؟

تفرق القوانين الضريبية بين نوعين من العقوبة (4) :

جزاء إدارية: توقعها الإدارة الضريبية لمجرد ثبوت المخالفة دون اللجوء إلى القضاء ، ومن أمثلتها غرامات عدم تقديم البيان في الميعاد ، أو التأخر عن دفع الضريبة في الميعاد ، أو ثبوت عدم مطابقة البيان الضريبي للحقيقة التي أسفر عنها الربط النهائي للضريبة ، حيث تقوم هذه العقوبات على مبدأ بسيط وهو أن المكلف ارتكب هذه المخالفات عمداً دون سبب مشروع ، ومع ذلك فإن هذه المبدأ يقبل إثبات العكس في بعض التشريعات ، حيث يمكن أن يعفى من هذه العقوبة إذا كان ارتكابه للمخالفة لأسباب خارجة عن إرادته ، كالقوة القاهرة ، أو الحادث الفجائي الذي يمنعه من تقديم البيان أو دفع الضريبة في الميعاد ، ويمتاز هذا النوع من العقوبات بسهولة تطبيقه دون إجراءات طويلة وسرعة تأثيره في تحقيق الردع المقصود .

جزاء جنائية : تستلزم البحث القانوني في أركانها ومدى توافر القصد الجنائي فيها ، ويختص فيها القضاء ويعاقب فيها المكلف المتهرب بالغرامة الثقيلة أو الحبس أو كلاهما ، مع دفع قيمة الضريبة المتهرب منها وفوائدها.

1- Mccaleb: pp: 282-294 مرجع سابق

2- Richupan, S, determinants of income tax evasion , p: 153, مرجع سابق

3- pp: 290- 292, مرجع سابق

4- Richard, k, Gordon: law of tax administration and procedure, in : victor thuronyi(ed) : tax law design and drafting , IMF publication, chapter 4 , 1996 , p:30.

وتتميز بعض الدول في العقوبة الواقعة على فعل معين وذلك بأن تختلف العقوبة على الامتناع عن الفعل المطلوب القيام به ، عن العقوبة على القيام بهذا الفعل ولكن في غير المواعيد المقررة وكمثال على ذلك التمييز في العقوبات بين عدم تقديم البيان ودفع الضريبة أصلاً، وبين تقديم البيان ودفع الضريبة ولكن بعد الميعاد ، كما هو الحال في شيلي وتركيا والولايات المتحدة⁽¹⁾، وهناك تشريعات تدرج العقوبة بحيث تزداد تبعاً لطول مدة التأخير ، ومن ذلك المملكة المتحدة مثلاً.

ولكن : إلى أي مدى يمكن رفع العقوبة للحد من التهرب الضريبي؟

من الطبيعي استنتاج الاتجاه نحو زيادة معدل العقوبة كونها غير مكلفة نسبياً بالمقارنة مع تكثيف الدوريات الذي يعتبر زيادة تكلفة (مثلاً تعيين عدد كبير من مفتشي الضرائب) وبالتالي السياسة المثلى تنطوي على دفع احتمال الكشف باتجاه الصفر ودفع معدل العقوبة في مستوى لانهائي!

وبافتراض هذه النتيجة ، فإن المرء يتساءل ، لماذا لا تزيد أو ترفع الحكومات معدل العقوبات بشكل غير محدد أو لانهائي كي تقضي على التهرب وواقع عقوبات التهرب بشكل عام عقوبات ثانوية أو مالية ضئيلة؟!

هنالك على الأقل سببين لذلك : أحدهما : هو الحاجة إلى جعل العقاب يتناسب مع الجريمة ، والآخر يرتبط باعتبارات المساواة والإنصاف ، وتفترض الباحثة أن السبب الأول من هذين السببين يعد الأقوى في وضع قيود أو حدود على حجم العقوبات ، إذ لا يرغب أحد منا أن يرى غيره وقد تم تنفيذ عقوبة السجن مدى الحياة به بسبب التهرب من الضرائب ، و من مصلحة المتهربين في هذه الحال أن يقتلوا أي شخص قد يعرف أي شيء عن اشتراكهم في التهرب ، والمنطق السليم يحول دون التسليم المطلق بسياسة تشديد العقوبة السالبة للحرية كحل أمثل لعلاج الجرائم الضريبية ، والدليل على ذلك استمرار وقوع جرائم القتل رغم توقيع عقوبة الإعدام على مرتكبيها.

وهنا قد يسأل سائل : إذا لماذا يعاقب بالسجن المتهربون من الضرائب الجمركية عبر الحدود؟

في الواقع تظهر هنا ازدواجية المشرع الذي يعاقب بالسجن المتهرب من الضرائب الجمركية ، فيما لا ينفذ نفس العقوبة على المتهرب من ضريبة الأرباح مثلاً ، وهذا يؤثر سخط المجتمع بسبب عدم الإنصاف والمساواة ، إذا هل يتوجب تطبيق عقوبة الحبس ؟ وإلى أي مدى يمكن التشدد في تطبيقها ؟

أشار رجال الاقتصاد الذين يعملون في مجال تنفيذ القانون الجنائي (العالم Stigler)⁽²⁾ إلى ضرورة المحافظة على عنصر الإعاقة (المنع الحدي) في هيكل العقوبات "marginal deterrence" بحيث لا تتجاوز العقوبة السالبة للحرية في حال وجودها حداً معيناً ، لأن العقوبات الشديدة رغم أنها تطبق بشكل نادر تعني أيضاً أن المتهربين الذين يتم الكشف عنهم والذين لم يتم الكشف عنهم سوف يتم التعامل معهم بشكل مختلف تماماً ، وسوف يولد ذلك ظلم وعدم مساواة بين المكلفين .

والنتيجة : أن مسألة تطبيق عقوبات سالبة للحرية ، خاصة الشديدة منها ، كوسيلة لردع التهرب الضريبي مازال مسألة قابلة للجدل ، رغم وجود اعتراف بأن مكلفي الضرائب أحياناً يرتكبون أخطاء حقيقية تتسبب في إنزال العقوبة الشديدة عليهم في حالات التهرب ، أما عن كيفية تفعيل هذه العقوبة للحد من ظاهرة التهرب بالشكل الأمثل في القوانين والأنظمة الحالية فهو ما سنقترحه الباحثة في نهاية هذه الرسالة .

1-IMFstaff : tax law not : how should the penalty for late filling of a tax return be structured? Legal department, Washington,d.s,De , 2004, p:44.

2-Stigler,G,J:'the optimum enforcement of laws', journal of political economy, 1970 , p:526 .

ثانياً : الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي:

يقصد بالتشريع الضريبي: مجموعة القوانين واللوائح والتعليمات والقرارات الصادرة عن الجهات المختصة بفرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها كما قد يتضمن أيضاً أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية والتي تمثل سوابق قضائية يتم اقتفاء آثارها فيما بعد (1).

ورغم تباين أحكام التشريع الضريبي من دولة إلى أخرى نتيجة تباين الأوضاع المالية والإمكانات الاقتصادية والقيم الثقافية والتقاليد الاجتماعية بين الدول، فإن معظم فقهاء المالية العامة يرون ضرورة أن يتصف هذا التشريع بعدة صفات أساسية وهي:

- الدقة والوضوح: بمعنى أن يتصف النص التشريعي بوضوح الصياغة ودقة التعبير عن القاعدة القانونية التي يتضمنها، حتى لا يدع مجالاً للتأويل أو حاجة للشرح والتفسير وتعدد آراء الفقهاء حول قصد المشرع من النص وحتى لا يؤدي غموض التشريع إلى الالتفاف حول قصد المشرع أو تجاوزه.

- الوحدة والذاتية: بمعنى جمع كافة نصوص وأحكام التشريع الضريبي في كتاب واحد ، الأمر الذي يسهل الإلمام بها والسير وفقاً لمقتضاها لدى رجال الإدارة الضريبية والمكلفين معاً.

- الثبات والاستقرار: الذي يؤمن رسوخاً في المعاملات لفترة ممتدة توفر الفهم والاحترام لهذه التشريعات من قبل المكلفين والعاملين بعيداً عن التغيير والتعديل المستمر للتشريعات المعمول بها على فترات متقاربة.

والواقع أن التشريع الذي لا يحقق واحدة أو أكثر من الصفات المذكورة أعلاه يعد مسؤولاً عن جانب يعتد به من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي يبرز دور الأسباب التشريعية في انتشار ظاهرة التهرب من خلال العناصر التالية:

1- اختيار الفن الضريبي:

يعرف الفن الضريبي بالمنهج المتبع من قبل المشرع في اختيار توليفة الضرائب الهادفة للحصول على الاقتطاع الضريبي المقرر حيث يتضمن تحديد نوع الضريبة و مطرحها ومعدلها وأساليب ربطها وتحصيلها.

ويعكس النظام الضريبي وهو مجموعة الفرائض المالية التي تقتطعها الدولة في زمن معين (2) الفن المستخدم من قبل المشرع في تشكيل هذا النظام من مجموع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، العامة والنوعية بحيث تتم بعضها البعض وتشكل نظاماً له سماته الخاصة وهو في نفس الوقت أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها.

وطبعاً لا يقتصر النظام الضريبي على كونه مجموعة قواعد قانونية وأصول فنية تحدد بصورة عملية مطرح الضريبة ومراحل تحقيقها وجبايتها، بل هو بالإضافة إلى ذلك عبارة عن إجمالي العناصر الاجتماعية والمعطيات الاقتصادية التي لابد من أخذها بعين الاعتبار في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة، فالنظام الضريبي لا يوضع بصورة عشوائية وفق مبادئ ثابتة تقرها السلطة التشريعية وإنما هو حصيلة دراسة لواقع اقتصادي واجتماعي ولعلاقات متبادلة بين القطاعات الاقتصادية والاجتماعية في البلاد بحيث تتحكم هذه المعطيات في وضع أصول وقواعد النظام الضريبي وتوجه المشرع في عمله ليأتي هذا النظام متأقلاً مع البيئة التي سيعيشها منصهراً فيها لا نشاذاً سلبياً يسير باتجاهات معاكسة، فالنظام الضريبي هو نتيجة تطور تاريخي يبنى على أسس

(1) د. نعيم فهم حنا: دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، فبراير، 1997، ص 6.

(2) عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت 1972، ص 19، د. رفعت محبوب: المالية العامة، الجزء الثاني، ص 255.

اقتصادية، وفق معطيات اجتماعية ويكون بقرار سياسي⁽¹⁾، وإهمال هذه الحقيقة سيجعل النظام الضريبي بعيداً عن بيئته وواقعه، وتأتي النتائج معاكسة لما هو مرغوب، فتتخفص الحصيلة ويزداد التهرب الضريبي في حين أن الهدف المنشود هو العكس.

فالواقع العملي أكد - على سبيل المثال - أن فرص التهرب من الضرائب غير المباشرة (كالضرائب على الاستهلاك) هي أقل من فرص التهرب من الضرائب المباشرة (كالضرائب على الدخل) لأن الأولى تحقق وتجبي بمناصفة القيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية كالشراء أو عبر الحدود دون الاعتماد على إقرارات المكلف، لذلك تكون فرص التهرب من أدائها ضئيلة للغاية، وهذه الضرائب تمتاز بسهولة الدفع كون المكلف لا يدفعها مباشرة إلى الخزينة وإنما تختفي في ثنايا أثمان السلع التي يحصل عليها فالمكلف لا يفكر بتجزئة ما يدفعه عن هذه السلع إلى ثمن أصلي وإلى ضريبة فريدة على هذا الثمن لذلك فإن الضريبة غير المباشرة تذوب في الإنفاق وينجم عن ذلك ارتفاع الحصيلة الضريبية فيها واستمرارية التحصيل على طول السنة المالية فضلاً عن مرونة حصيلتها كونها سريعة التأثير بالظروف الاقتصادية فتزداد تلقائياً في فترات الازدهار والانتعاش، لكن مرونتها هذه سلاح ذو حدين فهي باستجابتها للتقلبات الاقتصادية تسفر عن محاصيل ضريبية مرتفعة في حالات الرخاء الاقتصادي، وهذه ميزة بالتأكيد، لكن مرونتها نفسها من شأنها أن تفضي إلى انخفاض سريع في حصيلتها في حالات الانكماش الاقتصادي فتصبح مرونة الضريبة غير المباشرة في مثل هذه الحالة مأخذاً يحسب عليها لا ميزة تحصى لمصلحتها، وكلنا نلاحظ عدم تناسب الضرائب غير المباشرة مع المقدرة التكليفية، فلكل مكلف قدرة تستوجب أن تكون هي موضع التكليف الضريبي، والملاحظ بالنسبة للضرائب غير المباشرة أنها لا تتصف فقط بعدم التناسب مع المقدرة التكليفية، وإنما تنجبه إلى التناسب معها تناسباً عكسياً، فالمعروف أن الحصيلة الكبرى من الضرائب غير المباشرة تأتي مما يفرض على السلع الضرورية وهذه السلع تستوعب القسط الأكبر من المداخل المنخفضة فتصبح الضرائب غير المباشرة أشد عبئاً على الطبقات الاجتماعية الفقيرة وتتسبب فكرة العدالة التي تعتبر أهم سمات النظام الضريبي الناجح، وإذا ما أخذنا بالقول أن الضريبة غير المباشرة تعتبر ضريبة غير ديمقراطية⁽²⁾. اتجهت الأنظار نحو الضرائب المباشرة التي تستجيب لاعتبارات العدالة لقدرة الإدارة الضريبية على مراعاة الظروف الشخصية للمكلف (الأعباء العائلية والمهنية) وإقرار الإعفاءات لمحدودي الدخل وتخفيف الضريبة أو رفعها بالنظر إلى الوعاء الضريبي وتبعاً لمقدرة المكلف بالضريبة، وبهذا هي تحقق قاعدة الملازمة من جهة لتمكين الإدارة الضريبية من اختيار طريقة دفع الضريبة وشروطه ومواعيده الملازمة لكل فئة من فئات المكلفين، فضلاً عن إمكانية تقسيط دين الضريبة على فئات أخرى لا تتيح لها ظروفها الاقتصادية الصعبة أن تؤدي الضريبة بكاملها دفعة واحدة إلى خزينة الدولة.

وتمتاز بالانتظام والثبات النسبي من جهة ثانية كونها دورية وترتبط بمواعيد محددة، فضلاً عن كونها لا تتعرض من حيث المبدأ للتقلبات الاقتصادية الشديدة إلا في حدود ضيقة، على عكس الضرائب غير المباشرة التي تتأثر بتلك التقلبات. وإن كان بعض الاقتصاديين لديهم مأخذ على ضعف مرونة الضرائب المباشرة، وهو عدم وجود ارتفاع ملحوظ أثناء فترات الازدهار والانتعاش مما يعطل على الخزينة العامة الاستفادة من نتائج الازدهار الاقتصادي، رغم عدم انخفاض حصيلتها بصورة فادحة خلال الأزمات. ويستخلصون أيضاً من مزياتي الانتظام والثبات النسبي مأخذاً سلبياً آخر يتجلى في تأخر الحصيلة الضريبية، إذ يفصل بين الحصيلة والأخرى عام كامل فضلاً عن تعدد إجراءات جبايتها وارتفاع التكلفة بالمقارنة مع محدودية المكلفين بها، في الوقت الذي لا تتطلب الضرائب غير المباشرة هذا التعدد في الإجراءات أو الضخامة في الجهاز الإداري وهي تعم الجميع ولا يشعر المكلفون بنقلها كما يشعر مكلفو الضرائب المباشرة به وينتج عن ذلك محاولة المكلف تخفيف هذا العبء عن نفسه عن طريق التهرب، وهذا سلوك سهل في الضرائب المباشرة كونها تتحقق وترتبط على أساس بيانات مقدمة من المكلف قد تتضمن الإخفاء أو التقليل من وعاء الضريبة لذا ففرص التهرب منها تكون كبيرة. وحتى ضمن نوع الضرائب ذاته: قد تختلف فرص التهرب زيادة أو نقصاناً، ففي عام 1988، قدرت لجنة

(1) - د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1990 ص 342.

(2) - د. فوزي عطوي: المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، ص 89.

الضرائب في أمريكا ، أن النسبة المعلنة بشكل اختياري من ضريبة الرواتب والأجور في الولايات المتحدة 99.5% كالتزام ضريبي من قبل المكلفين، في حين أن نسبة هذا الالتزام لم تتجاوز 41.4% بالنسبة للضريبة الموحدة على الدخل (1) وهكذا تختلف التشكيلة الضريبية من دولة إلى أخرى تبعاً للأهداف السياسية والمعطيات الاقتصادية والظروف الاجتماعية لكل منها وتختلف نسبة التهرب الضريبي والقدرة على ولوج قنواته تبعاً لدرجة تقدم هذه الدول ودرجة كفاءة إدارتها الضريبية ووعي مكلفيها فمثلاً: يتطور النظام الضريبي في الدول الرأسمالية بمطرح ضريبي يتشكل في القسم الأعظم من أرباح المشروعات والدخل ، بينما تكون الضرائب على رأس المال قليلة الأهمية بغية تحقيق هدف اقتصادي هو تشجيع القطاع الخاص والفعالية الفردية، أما الضرائب على الاستهلاك فهي بدورها منخفضة إذا ما قيسَت إلى الضرائب على الدخل بغية عدم رفع أسعار السلع الاستهلاكية الضرورية وعدم فرض ضرائب جمركية تعيق المبادلات والتجارة الخارجية. ولكن هذا لا يعني أن جميع الدول الرأسمالية تطبق نفس النظام الضريبي ، بل يختلف بين الدول تبعاً لاختلاف متوسط دخول الأفراد من جهة ، وحجم الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين من جهة ثانية ولمدى استخدام الضريبة كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية أو التأثير في التنمية الاقتصادية من جهة ثالثة.

ولعل أهم مظاهر التباين بين الأنظمة الضريبية في الدول الرأسمالية من خلال نسبة الضرائب المباشرة على الدخل من جهة ونسبة الضرائب غير المباشرة من جهة ثانية (2) إذ تتراوح نسبة حصيلة الضرائب على الدخل إلى مجموع الحصيلة الضريبية بين 15% و 65% ويرجع ذلك كون بعض هذه الدول تتمتع بإدارة ضريبية ذات كفاءة عالية وبوعي ضريبي لدى المكلفين مما يسهل عملية تحقق وجباية الضرائب، فتكون الضريبة عادلة في تكليفها ووفرة في حصيلتها ، كما أن بعض هذه الدول يسهل فيها الرقابة على بيانات المكلفين فمثلاً تصل نسبة الدخول المدفوعة من الغير إلى 85% من مجموع الدخول الخاضعة للضريبة في الولايات المتحدة الأمريكية ، فلا يبقى سوى جزء ضئيل من مجموع مطارح الضريبة قابلاً للتهرب من الضريبة بينما نجد دول أخرى مثل إيطاليا يغلب فيها النشاط الحرّ في الدخل الزراعي مما يصعب معه إقامة رقابة فعّالة على مطرح الضريبة وهذا يسهل التهرب ، فتلجأ أمثال هذه الدول بغية تعويض ذلك إلى فرض الضرائب على مطارح أخرى وفرض ضرائب على رأس المال وبعض أنواع النفقات.

وترتفع بالمقابل نسبة الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والاستهلاك في الدول الرأسمالية التي تنخفض فيها نسبة الضرائب على الدخل ، فتصل نسبتها في إيطاليا إلى 50 % تقريباً من مجموع الحصيلة الضريبية ، بينما لا تتجاوز 20 % في دول كالولايات المتحدة الأمريكية وتنظم هذه الضرائب على شكل ضريبة عامة على الإنفاق سواء بشكل ضريبة على الإنتاج والمبيعات أو بشكل ضريبة على القيمة المضافة، وإلى جانب ذلك يتضمن النظام الضريبي بعض الضرائب على الدخل ورأس المال، ويختلف الأمر تماماً في الدول الاشتراكية لاختلاف دور الضريبة فيها عن نظيرتها الرأسمالية كون دور الدولة ومهمتها أصلاً مختلف فالدولة هنا هي المنتج الأول والمستهلك الأول وهي مالكة وسائل الإنتاج ، إذ تحل أرباح المشروعات العامة محل الضريبة في تمويل النفقات العامة وتبرز سياسة الأسعار بدل السياسة الضريبية فيبدو مبدئياً وكأن الضريبة تسير إلى الزوال ، وتشكل الضريبة على رقم الأعمال العمود الفقري في النظام الضريبي للدول الاشتراكية وتفرض على إنتاج السلع الاستهلاكية في المرحلة الأخيرة للإنتاج وتتراوح حصيلتها بين 38% و 47% من مجموع الحصيلة الضريبية وتأخذ بذلك مكان الضريبة على الدخل في الدول الرأسمالية ، ويتضمن النظام الضريبي الاشتراكي إضافة إلى ذلك ضريبة على دخل الأشخاص تشكل 10% من مجموع الحصيلة الضريبية وتفرض على الدخل الناجم عن العمل في القطاع العام والخاص وكذلك الدخول المستقلة ويختلف معدلها باختلاف هذه الفئات ، بحيث يطبق حدها الأدنى على الموظفين والعمال فلا يتجاوز نسبة 13 % ويرتفع هذا الرقم إلى 80% بالنسبة لدخول التجار وأصحاب الأراضي الزراعيّة المستقلين، ويكتمل بنيان النظام الضريبي في الدول الاشتراكية بالضريبة الزراعية وتفرض على جميع المزارعين التعاونيين والمستقلين.

مرجع سابق ، p 24 , Slemrod, J. & Yitzhanki, S: tax avoidance

(2) - د. عصم بشور : المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص 344.

مما سبق نستنتج:

- أن طبيعة النظام الاقتصادي القائم تلعب دوراً كبيراً في تشكيل هيكلها الضريبي وبالتالي اختيار نوعية الضرائب المطبقة مباشرة أم غير مباشرة، عامة أم نوعية وبدرجات مختلفة تبعاً لدرجة التقدم الاقتصادي وتقدم الإدارة الضريبية ووعي المكلفين.

- اللاعب الأكبر الثاني - بعد النظام الاقتصادي القائم - في تشكيل النظام الضريبي هو الحالة الاقتصادية التي تعيشها الدولة ودرجة تقدمها الاقتصادي ، إذ يؤثر هذا العامل في تكوين النظام الضريبي بصورة واضحة على الصعيد العملي ، فنجد أن بعض الدول مثلاً : في جنوب شرق آسيا وإفريقيا أمريكا اللاتينية تتشابه أنظمتها الضريبية رغم أنه لا يجمع بين هذه الدول أي جذور تاريخية، بل إن القاسم المشترك الوحيد بينها هو التشابه في درجة التقدم الاقتصادي، فنلاحظ مثلاً: أن الدول المتقدمة اقتصادياً تعتمد على نظام الضريبة العامة على الدخل بالدرجة الأولى يليه ضريبة عامة على الانفاق (غير مباشرة) كالضريبة على المشتريات في بريطانيا والضريبة على المبيعات في أمريكا وبعض الضرائب النوعية الكمالية والجمركية رغم ازدهار التجارة الخارجية والمبادلات بين الدول التي تعتمد هذا النظام الضريبي ، ولا ننكر طبعاً وجود بعض الاستثناءات من مجموعة الدول المتقدمة اقتصادياً، كالدول الاشتراكية من جهة ودول أوروبا الغربية من جهة ثانية ، إذا افترضنا الدول الاشتراكية ضريبة عامة على رقم الأعمال تهيمن بحصيلتها على إجمالي الحصلة الضريبية ، إلى جانب ضريبة على السكان والضريبة الزراعية كما بيئنا أعلاه، ويتميز هذا التنظيم بغلبة كبيرة للضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة، أما بالنسبة لبعض دول أوروبا الغربية كفرنسا مثلاً: فرغم اعتمادها على أسلوب الضريبة العامة على الاستهلاك، إلا أنها تشكل هيكلًا ضريبياً خاصاً بها تتعادل فيه تقريباً حصيللة الضرائب المباشرة مع حصيللة الضرائب غير المباشرة حيث يتألف هيكلها الضريبي من ضريبة عامة على القيمة المضافة و ضريبة الدخل (على الأشخاص الطبيعيين وأرباح الشركات) إلى جانب الضرائب الجمركية والضرائب الاستثنائية على رأس المال.

إما في البلدان المتخلفة اقتصادياً فتتعدد الأنظمة الاقتصادية وتتباين درجة التخلف مما يخلق هيكل ضريبية متنوعة يصعب جمعها ضمن فئات متماثلة يجمع فيما بينها بعض العناصر التي تحدد معالم واضحة لنظام ضريبي مشترك ، إلا أنها بشكل عام تشترك بميزتين أساسيتين وهما : انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي إلى نسبة لا تتجاوز في كثير منها 10% من الدخل القومي، والاعتماد على الضرائب غير المباشرة وهذا ما سنتعرض للباحثة لمناقشته في القسم الثاني من هذه الرسالة.

2- طريقة تنظيم الضريبة:

قد يتيح المشرع نفسه الفرصة أمام المكلفين للتهرب الضريبي من خلال أوجه القصور التي قد تصيب طريقته في تنظيم الضرائب خاصة في الدول النامية. وقد ألمعت الباحثة في بداية هذا المحور إلى سمات أساسية إغفال أحدها يلحق عيباً في التشريع ويشكل ثغرة ينفذ منها المكلفون لقنوات التهرب الضريبي ، وبالتالي يكون التشريع بحد ذاته مصدراً لهذا التهرب.

والحقيقة أن للتشريع مأخذ ثلاث تعتبر أوجه القصور الرئيسية التي تعاني منها معظم تشريعات البلدان النامية في الوقت الراهن، وهي الغموض، والتشتت، وعدم الثبات والتي ستعرضها الباحثة بشيء من التفصيل من خلال التالي:

2-1- عدم وضوح النص التشريعي الضريبي:

تحتاج صياغة التشريعات الضريبية بشكل خاص إلى مهارة عالية من المشرع حتى لا تأتي مشوبة بالغموض أو النقص وتفتح الباب بذلك أمام العديد من التفسيرات والتأويلات . فالأصل أن تكون عبارة النص واضحة مؤدية لغرض المشرع وعندئذ يأتي التفسير في حدود إرادة المشرع الواضحة من عبارة

النص الصريحة ويخرج الأمر من ميدان التفسير إلى مجال التطبيق بشكل سليم ، ولكن قد تكون عبارة النص غامضة غير مفصحة عن ذاتها بأن تروحي بمعنى أكثر أو أقل مما رغبت به إرادة المشرع ، فكيف يمكن عندئذٍ تفسير النص؟

هنا تقع حروب طاحنة - إذا جاز التعبير- بين المكلفين من جهة والإدارة الضريبية من جهة ثانية فالمكلف يبحث عن تخفيض العبء الضريبي الملقى عليه من خلال الاستفادة من نصوص وأحكام القانون، بينما تبحث الإدارة الضريبية في نفس الوقت عن زيادة الحصيلة الضريبية وأيضاً من خلال تطبيق أحكام القانون.

ويؤدي بذلك غموض نصوص التشريع وعدم وضوحها إلى اختلاف التفسير والتأويل الذي إما أن يكون تشريعياً : وهنا لا مشكلة برأي الباحثة ، إذ يصدر عن المشرع ذاته تشريع لإيضاح حكم تشريع سبق إصداره وتناقضت الأحكام بصدد تطبيقه. أو فقهيًا : عن طريق الفقه الذي ذهب فريق منه إلى وجوب تفسير القوانين الضريبية تفسيراً حرفياً في حين رأى فريق آخر إمكانية اتباع طريقتي التوسع في التفسير والقياس في بعض الأحوال، بينما ذهب فريق ثالث إلى جواز الالتجاء إلى كل من الطريقتين أسوة بالقوانين العادية مخولاً للقاضي السلطة الفاصلة في شؤون الضرائب.

أو قضائياً : يطبق نصوص قانون الضريبة على القضايا المطروحة أمامه لإنهاء الخصومات وإقرار الحقوق لذويها وهو لا يدخر وسعاً في تفسير هذه النصوص في حالة غموضها مستنداً في ذلك على إرادة المشرع الحقيقية التي يكشف عنها بتقريب النصوص الضريبية المتعلقة بموضوع واحد من بعضها البعض أو إيجاد الحلول بطريقة الاستنتاج أو اللجوء إلى الأعمال التحضيرية أو أعمال مجلس الشعب (البرلمان) والمذكرة الإيضاحية للقانون والتعليمات التنفيذية له، وبالرغم من ذلك تأتي بعض أحكام القضاء متناقضة نتيجة التزام حرفية النصوص تارة وإجازة التوسع والقياس تارة أخرى (1). وسواء حسمت النتيجة لصالح المكلف - الذي يسعى كما بينا للتخلص قدر الإمكان من التزامه الضريبي جزئياً أو كلياً - أو لصالح الإدارة الضريبية التي تسعى لزيادة الحصيلة، فإن النتائج في كلتا الحالتين في غير صالح الخزنة العامة للدولة. لأنه في الحالة الأولى: استطاع المكلف تجنب دفع الضريبة نتيجة سوء الصياغة أو الثغرات القانونية التي نفذ منها ، فضاع بذلك جزء من الحقوق التي كان مقدراً تحصيلها لصالح الخزنة العامة. وفي الحالة الثانية: وإن تم تحصيل حق الدولة بعد طول انتظار بسبب امتداد أمد المنازعات الضريبية لعدة سنوات ، فإن أثر التضخم وتكلفة الجهد والوقت سوف تفقد الحق المحصل قيمته بالمقارنة بقيمته الحقيقية في حال السداد الفوري.

ومن الأمثلة على تعدد التشريعات نتيجة غموض التشريع نجد الجدل الذي ثار حول بدلات السكن للخبراء الأجانب في قانون ضريبة الدخل 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 في مصر (القانون السابق للقانون الحالي) فقد نصت المادة 51 / 4 منه على أن " لا تسري الضريبة على المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة بالسعر المحدد في المادة 90 من هذا القانون" في حين نصت المادة (52) من ذات القانون على أن " تسري الضريبة على المبالغ التي تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها ، بشرط ألا تزيد مدة استخدامهم على 183 يوماً في السنة متصلة أو منفصلة ، وذلك بغير أي تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية".

يتضح من ذلك أن السعر الضريبي المقرر بالمادة (90) من القانون يسري على كافة الخبراء الأجانب ولكن بكيفية مختلفة وفقاً لمدد الاستخدام، كذلك فإن مزايا السكن معفاة وفقاً للقانون إلا أن اللامحة التنفيذية للقانون أعطت نفسها الحق في تحديد الأجانب المستفيدين من الإعفاء بمن تزيد مدة استخدامهم على 183 يوماً خلال السنة الضريبية (2) وهذا التحديد مخالف للقانون إذ لم يرد نص يسمح بوضع أية

(1) - د. قري نقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1960، ص55

(2) - يحى أحمد عبد الحافظ: الضرائب والاستثمار، مقومات النجاح لنظام ضريبي يخدم سياسة الاستثمار ، المؤتمر الضريبي الأول، الضريبة والقرن الواحد والعشرين، "رؤية مستقبلية"، مصلحة الضرائب، فندق شبرد، القاهرة، 1998، ص 27-28

شروط لهذا الإعفاء ، ومن ثم يثور الجدل حول التفسيرات المختلفة للنصوص الضريبية ، الأمر الذي يؤدي إلى إحدى النتيجتين السالفة الإشارة إليهما والمؤدبتين في النهاية إلى فقدان جزء لا يستهان به من الحصيلة الضريبية.

والواقع أن هنالك الكثير من الغموض في النصوص الضريبية والتعارض والتضارب بين النصوص وبين تعليماتها التنفيذية ، وعدة تفسيرات من قبل خبراء المكلفين لا مجال لحصرها الآن، لكنها في النهاية تؤدي إلى إحجام المكلفين عن ممارسة نشاطهم الاقتصادي أو محاولة التخلص من الضريبة بشتى صور التهرب الضريبي ويأتي ذلك في نظر الباحثة نتيجة التسرع في إصدار القوانين الضريبية دون دراسة كافية لأهدافها وآثارها، ودون أخذ رأي المختصين والمهتمين خاصة المكلفين المستهدفين بالضريبة وموظفي الضرائب المطالبين بتطبيق القانون ، فتأتي هذه القوانين بعيدة عن الواقع ولا تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة أو تلك المتوقعة حدوثها في المستقبل القريب.

والجدير ذكره: أن مصر قد تقدمت خطوة في هذا المضمار ، إذ ألزمت المشرع بأن يدرك أن وراءه رقباً عتيداً وأن الأمور لا تسير بدون رقابة دستورية فعالة من خلال دور المحكمة الدستورية العليا في علاج عيوب القانون الضريبي المصري ، فالكل في مصر سواء في الحكومة أو خارجها يحترمون وبشدة ما تقرره من أحكام وكان لأحكام هذه المحكمة أثر واضح على المجتمع الضريبي بشقيه المكلفين والمنفذين بوزارة المالية ولا نتجاوز إذا قلنا أن هذا الأثر امتد ليشمل الاقتصاد المصري كله، فمثلاً : أصدرت المحكمة حكماً بعدم دستورية ضريبة الدمغة النسبية على رؤوس أموال الشركات وأيضاً ضريبة الأرض الفضاء، وعلت حكمها أن المشرع لم يختار وعاء الضريبة بحيث يكون دورياً ومتجداً وعند فرض الضريبة على رأس مال غير متجدد لا يغل زيعاً كالأرض الفضاء فهذا ينتقص من رأس المال وهنا يقع المشرع في المحذور وهو بذلك يمس الملكية والتي تحاول أحكام المحكمة الدستورية الحفاظ عليها تماماً. كذلك فرض ضريبة الدمغة على رأس المال التي حكمت المحكمة بعدم دستوريته لأن هذه الضريبة تستحق بواقعة تأسيس الشركة والشركة لم تبدأ الكسب بعد وفرض على رأس المال المصدر فقط ولا تنطبق على رأس المال المدفوع وهذا عيب تشريعي.

أما فيما إذا كانت أحكام هذه المحكمة ذات أثر رجعي أم لا: فقد تعددت الآراء حول هذه القضية ، لكن كان الرأي الراجح بأن تتوقف إجراءات الفحص والربط والتحصيل التي تمت وفقاً لقانون حكم بعدم دستوريته ويتوقف عن تحصيل ما لم يسدد من ضرائب وفقاً لهذا القانون غير الدستوري في اليوم التالي لنشره بالجريدة الرسمية على أن ينظر بطلبات الاسترداد الناشئة عن حكم غير دستوري للتأكد من مدى استفادتها من الحكم بشرط ألا تكون هذه المبالغ قد سقطت بالتقادم وإلا يصبح الربط المتعلق بها نهائياً .

وبالنتيجة: إن هذه المشاكل التي استعرضتها الباحثة كلها قد وجدت نتيجة التسرع في إصدار التشريعات وما ينجم عن ذلك من غموض أو نقص، وبالتالي يجب أن تكون هنالك طريقة جديدة لإعداد التشريعات المالية وإشراك المتخصصين في إعدادها وعقد دائرة مستديرة بين وزارة المالية أو الإدارة الضريبية من جهة وأساتذة المالية والقانون لبحث هذه الموضوعات واتخاذ قرار سليم بشأنها.

2-2 - انعدام وحدة التشريع الضريبي:

إن التطور الذي طرأ على دور الدولة في المجتمع نتيجة حتمية لتطور النشاط الاقتصادي، إذ كلما حقق مجتمع من المجتمعات معدلاً معيناً من النمو الاقتصادي فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة وبالتالي زيادة الإنفاق العام الذي يقود إلى تزايد أعباء التمويل العام بصورة مستمرة مما يتطلب سعياً مستمراً من جانب الدولة للبحث عن مصادر التمويل الكافية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، وعلى رأس هذه المصادر تأتي الضرائب ويكون ذلك بأحد السلوكين: إما: رفع أسعار الضرائب المعمول بها، أو: استحداث أنواع جديدة من الضرائب تتناسب مع الأنشطة الجديدة التي أفرزها التطور الاقتصادي ، أو اتباع السلوكين معاً، وطبعاً لن يتم ذلك إلا بقانون - أي تشريع ضريبي جديد - وهذا ما يعني تعدداً هائلاً

في قوانين الضرائب ، خاصة أن الضرائب لا يتم فرضها أو الإعفاء منها من خلال قوانين الضرائب فقط وإنما تشترك بذلك قوانين أخرى مثل قوانين الاستثمار وقوانين المناطق الحرة وقوانين سوق المال التي تصدر بهدف تنظيم ناحية من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، إلا أنها لا تخلو من الإشارة إلى موضوع الضرائب بشكل أو بآخر سواء بفرض ضريبة معينة أو الإعفاء من ضريبة أخرى⁽¹⁾، والواقع أن تعدد وتشتت التشريعات الضريبية وتشابكها بناء على ما سبق ، بمعنى انعدام وحدة التشريع الضريبي - وهي مشكلة تعاني منها أغلب التشريعات الضريبية في البلدان النامية - أسفر في كثير من الحالات عن تضارب نصوص هذا التشريع مع بعضها، بل حتى تعارضها في كثير من الأحيان مع نصوص التشريعات الأخرى غير الضريبية وبالتالي ظهر عدم الاتساق على مستويين⁽²⁾:

- عدم اتساق داخلي: يتمثل في التعارض الذي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبي آخر ضمن نفس القانون الضريبي.

- عدم اتساق خارجي: يعكس التعارض الذي ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونص آخر من نصوص القوانين غير الضريبية التي تنظم شؤوناً اقتصادية ومالية تتضمن إشارة للضرائب (كقانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 في سورية مثلاً). والأمثلة على ذلك كثيرة: ففيما يتعلق بعدم الاتساق الداخلي تذكر الباحثة المادة (2) من قانون ضريبة الدخل (24) في سورية حيث نصت : (تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ربح العقارات والعرضات) . في حين نصت المادة (9) من نفس القانون على : (تطرح الضريبة على مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير وجميع رؤوس الأموال على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها) نلاحظ هنا وجود ازدواج ضريبي ضمن نفس القانون من خلال هاتين المادتين

وكمثال آخر لعدم الاتساق الداخلي ، فقد نصت المادة 21 من القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 (القانون السابق للقانون 91 لعام 2005 القائم حالياً في مصر) على سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم على وجه الاعتياد بقصد بيعها، وعلى الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها، وذلت هذه المادة بالنص على أن تخصم من الضريبة المستحقة على المكلف ما يكون قد سدده من ضريبة طبقاً للمادة 22 من هذا القانون.

وواضح من نص هذه المادة أن المشرع قد اشترط الاعتياد بالنسبة لممارسة التصرفات العقارية ، أما بالنسبة لعمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها فلم يشترط هذا الاعتياد، وواضح أيضاً أن المشرع قد ختم هذه المادة بالنص في الفقرة الأخيرة منها على خصم ما يكون قد دفع من ضريبة طبقاً للمادة 22 من نفس القانون.

لكن المادة المذكورة (مادة 22) تنص على التالي:

(استثناء من حكم المادة 90⁽³⁾ من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر 2.5 % وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، وسواء كانت إقامة المنشآت على أراض مملوكة للممول أو للغير).

(1) دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر - مرجع سابق - ص 11 .

(2) المرجع السابق ص 17.

(3) حيث المادة 90 من هذا القانون خاصة بتحديد أسعار الضريبة في شرائحه المختلفة.

أي أن المادة 22 تعالج نفس الموضوع الذي عالجته المادة 21 وهو التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة ويتضح التعارض بين نص المادتين المتتاليتين 21 و 22 من التشريع الضريبي الواحد كون المادة 21 اشترطت صفة الاعتياد كأساس لفرض الضريبة على أنشطة تشييد أو شراء العقارات وبالسعر الوارد بالمادة 90 من ذات القانون في حين أن المادة 22 جاءت خالية من أي شرط بل ونصت على استثناء هذه الأنشطة من حكم المادة 90 من فرض الضريبة القطعية.

وهكذا يتأكد وجود معالجتين متعارضتين داخل التشريع الضريبي الواحد لموضوع واحد، وهو ما يبرز حقيقة عدم الاتساق الداخلي ، الأمر الذي يسبب لبساً لدى المكلفين ورجال الضرائب حول تطبيق أي الحكمين ويؤدي إلى الكثير من حالات المنازعات الضريبية والتهرب والتجنب الضريبي تحت سمع وبصر المشرع والإدارة الضريبية.

أما فيما يتعلق بعدم الاتساق الخارجي فالأمثلة كثيرة، ومنها مثلاً أن قانون الاستثمار (10) لعام 1991 في سورية يعفي الأرباح الرأسمالية للشركات والمشاريع الاستثمارية المرخصة وفق أحكامه من جميع الضرائب المفروضة على الدخل ومن ضريبة ريع العقارات والعرضات عما تملكه الشركة لتحقيق أغراضها ومهامها وذلك لمدة 7 سنوات اعتباراً من تاريخ بدء الإنتاج الفعلي وفقاً لطبيعة المشروع (1)، في حين أن قانون ضريبة الدخل يخضع هذه الأرباح للضريبة وفقاً للمادة الثانية منه . كذلك يعفي قانون الاستثمار في مصر الأرباح الرأسمالية للمنشآت المقامة في المناطق الحرة من الضريبة ، في حين أن تعليمات مصلحة الضرائب المستندة إلى القانون رقم 187 لعام 1993 تخضع هذه الأرباح للضريبة.

ولا يفوتنا أن نشير إلى ظاهرة الازدواج الضريبي والتي تنتج بالدرجة الأولى عن عدم التوافق والتنسيق بين التشريعات الضريبية داخل حدود الدولة ذاتها مما ينجم عنه تحميل المكلف بضريبة واحدة أكثر من مرة (الازدواج الضريبي الداخلي). أو تنشأ عن عدم التنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة نتيجة تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية مما يحمل المكلف بضريبة واحدة من قبل أكثر من دولة (الازدواج الضريبي الخارجي)، وفي كلتا الحالتين سواء قصد المشرع حدوثه أم حدث نتيجة لخلل تشريعي فإن الازدواج الضريبي يعتبر في مقدمة الدوافع التشريعية لتهرب المكلفين من تسديد الضرائب ، إذ لا يتقبل المكلف خضوعه لأداء الضريبة ذاتها مرتين أو أدائه لضريبتين متماثلتين ، ومن الأمثلة على حدوث الازدواج الضريبي خضوع المكلف في سورية لدفع ضريبة إيرادات القيم المنقولة عن أرباحه التي وزعتها عليه الشركة المساهم فيها علماً أنه قد دفعها مسبقاً من خلال تسديد الشركة ذاتها لضريبة أرباحه التجارية الموزعة على المساهمين.

ويحمد للمشرع المصري توصله مؤخراً إلى حل سليم للقضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الناجمة عن تحمل المساهمين في شركات الأموال للضريبة عن ذات الوعاء مرتين إذ أنه ورد صراحة في ديباجة قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لعام 2005 التأكيد على إلغاء الضريبة التي كانت مفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة (كأرباح الأسهم والسندات) أي إعفاء أرباح شركات الأموال من الضريبة ومساواتها بشركات الأشخاص من حيث المعاملة الضريبية وهذا ما أكدته نصوص هذا القانون حيث أنها لم تنص على فرض هذه الضرائب وبالتالي أضحي المساهمون في شركة الأموال وفق القانون الأخير لا يتحملون الضريبة عن أرباحهم الموزعة عليهم من قبل الشركة إلا بعد توزيعها فقط.

والنتيجة: أن كثرة التشريعات الضريبية التي تعالج موضوعاً واحداً تخلق نوعاً من التزمّت والإحساس بقل العبء الضريبي بالإضافة إلى زيادة الأعباء الإدارية سواء بالنسبة إلى المكلف أو الإدارة الضريبية ، لأن متابعة القوانين المتعددة والإلمام بها يعني مزيداً من العناية للربط فيما بينها والتشريع الضريبي الأصلي ، مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى إغفال ضريبة ما دون قصد وردت بقانون غير متداول ، ويحفز المكلف على التهرب كرد فعل أو يحفزهُ للتجنب الضريبي باستغلال الثغرات الناجمة عن تعدد التشريعات التي تتشابه مع التشريع الضريبي.

(1) - مادة 13 من قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 في سورية.

2-3- عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته:

يعدّ مبدأ استقرار أو ثبات التشريع من أهم المبادئ الأساسية للعدالة ، لأن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها يعني أن يخضع الأفراد لأحكام وقواعد قانونية معلومة لهم ومنسجمة بالاستقرار حيث يرتب الأفراد تصرفاتهم بناءً عليها وحتى لا يؤدي تواتر تعديل القوانين إلى إثارة البلبلة والتضارب في محيط الحقوق والالتزامات وبما يقود إلى تغيير المراكز القانونية للأفراد على نحو يضر ببعضهم لصالح البعض الآخر دون وجه حق⁽¹⁾.

ففي سورية وإذا عدنا إلى تاريخ قريب (بداية الألفية الثالثة) نلاحظ التزاحم والتسارع الذي تم بمقتضاهما إصدار التشريعات الضريبية المتلاحقة فضلاً عن توالي تعديلاتها إذ تم تعديل المرسوم التشريعي رقم 20 لعام 1991 الذي كان سائداً بقانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003 الذي عدل بموجب القانون 60 لعام 2004 ، وكذلك القانون 41 لعام 2005 ثم المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 والرسوم التشريعي 52 لعام 2006 . أما ضرائب الإنفاق والاستهلاك فقد عدلت بموجب المرسوم التشريعي 61 لعام 2004 الذي عدل بموجب المرسوم 41 لعام 2005 والرسوم 23 لعام 2007 ، ثم قانون رسم الطابع المالي رقم 44 لعام 2005 والرسوم الجمركية. كذلك ضرائب الثروة ورأس المال التي عدلت بموجب المرسوم التشريعي 56 لعام 2004 وضريبة ريع العقارات والعرضات الصادرة بالمرسوم التشريعي 53 لعام 2006 ، وكثيراً من القوانين الأخرى التي لها صلة بموضوع الضرائب بشكل أو بآخر.

ولم يكن الوضع في مصر أحسن حالاً إذ صدر القانون رقم 187 لعام 1993 بتعديل القانون 57 لسنة 1981 وأعقبته تعديلات عديدة ومتلاحقة تمثلت في القانون 2 لعام 1993 ، والقانون رقم 90 لعام 1996 ، والقانون 11 في نفس العام ، والقانون 162 لعام 1997 والقانون رقم 5 لعام 1998 والقانون 3 لعام 1999 والقانون 90 لعام 2000 على سبيل المثال لا الحصر⁽²⁾.

وهكذا يتضح أنه ليس ثمة قانون قد سلم من آفات التغيير والتعديل والحذف منه والإضافة إليه ولكن السؤال الذي يطرح نفسه ، هل استطاعت هذه التعديلات المتعاقبة مواكبة التطورات الاقتصادية الحديثة؟

في الواقع: إن الزيادة الكبيرة في حجم التجارة الدولية وتشعب علاقاتها وتكامل أسواق رأس المال على المستوى العالمي فضلاً عن التقدم الهائل في عالم الاتصالات والنقل ومرونة حركة الاستثمارات الأجنبية والعمالة على المستوى الدولي أدت إلى تسارع خطى العولمة بشكل ملحوظ منذ العقد الأخير من القرن المنصرم. مما يستدعي برأي الباحثة - بهدف مواجهة التطورات الاقتصادية المعاصرة الخاصة بظاهرة العولمة - تطوير الدول لتشريعاتها الداخلية وخاصة التشريع الضريبي لمواجهة إفرازات العولمة ، خاصة أن تقرير البنك الدولي أكد أن الاتجاه نحو العولمة سوف يكون العامل الحاكم للتطورات الحالية والمستقبلية للاقتصاد العالمي وشدد عام 1995 على ضرورة تكيف السياسات الاقتصادية الوطنية لكل دول العالم الثالث لتتواءم مع تأثيرات العولمة حتى تتجنب الكارثة⁽³⁾.

حيث تحلّل تأثيرات كائنات العولمة الجديدة متمثلة بالشركات متعددة الجنسيات المقدمة بعد أن تنامت وتعاضمت نفوذها وقوتها الاقتصادية حتى أصبحت تسيطر على اقتصاد العالم⁽⁴⁾.

(1) - د. أحمد سلامة : المدخل لدراسة القانون - الكتاب الأول ، نظرية القاعدة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1974 ، ص 150.

(2) - إبراهيم علي عبد الرزاق : التهرب الضريبي والبدل الاخلاقي للضريبة ، 2002 ، 122 .

3- the world bank : global economic prospects and the developing countries. Washington ,d.c,1995, pp : 32 ,35

(4) - بعض هذه الشركات يتجاوز رأس مالها قيمة الناتج المحلي في كثير من البلدان الغنية في عام 1997 بلغ الناتج المحلي الإجمالي لسويسرا 286 مليار دولار ولأرجنتين 278 مليار دولار ولبلجيكا 260 مليار دولار ، بينما بلغت أسهم شركة جنرال إلكترونك 286 مليار دولار وقومت أسهم شركة مايكروسوفت بما قيمته 257 مليار دولار عن نفس العام وتشير دراسة للبنك الدولي عن عام 1992 إلى أن التجارة بين 35 شركة من أكبر الشركات العابرة شكلت 40% من إجمالي التجارة العالمية، د. كمال مجيد : العولمة والديمقراطية - دراسة لأثر العولمة على العالم والعراق، دار الحكمة ، لندن ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 16 - 17 - 79 .

وحاولت كافة الدول وخاصة النامية منها جذب أكبر قدر ممكن من الاستثمارات الأجنبية بقصد دعم اقتصادها الوطني عن طريق تقديم وسائل الجذب المختلفة وأهمها - بل وأخطرها على الإطلاق - الملاذات الضريبية ، وغني عن البيان أن الهدف الأول للشركات دولية النشاط هو تحقيق أقصى ربح ممكن بأقل تكلفة ممكنة من خلال أقل عبء ضريبي ممكن، وبالتالي تبحث هذه الشركات في مواقع إنتاجها جغرافياً عن العمالة منخفضة الأجر والمواد الخام الرخيصة والضرائب المنخفضة، ف دائماً تقع الشركة الأم في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع في حين تزرع شركاتها الوليدة في دول ذات نظام ضريبي منخفض⁽¹⁾ ، إلا أن ذلك لا يكفيها حيث تسعى غالباً إلى استخدام أسعار التحويل⁽²⁾ كآلية لتخفيف عبء الضريبة أو التخلص منها نهائياً من خلال تزيف أسعار البيع أو الإيجار عندما تبلغ في تقويم أسعار مختلف السلع والخدمات التي تمدّ الشركة الوليدة بها، وهكذا تسفر هذه الآلية عن تحويل الجانب الأعظم من أرباح الشركات الوليدة - والتي من المفروض أن تخضع للاقتطاع الضريبي من جانب السلطات الضريبية للدول المضيفة - إلى الشركة الأم دون أي فرض ضريبي ومحصلة ذلك أن يقتصر الخضوع للضريبة على المركز الرئيس عكس ما كان يجب أن يحدث من خضوع هذه الشركات للضريبة في الدولة المضيفة والتي يجب أن تكون السيادة الضريبية لها وبالتالي حرمان الخزنة العامة لهذه الدولة من الضرائب التي كان يجب أن تحصلها بينما تثرى خزنة الدولة الأم⁽³⁾ . وبناءً على ذلك يعد استخدام أسعار التحويل بين الشركة الأم والشركات الوليدة أو فروعها من أخطر آليات التهرب الضريبي فهي بالإضافة إلى تأثيرها السلبي على الحصيلة الضريبية تؤثر كذلك سلباً على مناخ الاستثمار وتؤدي إلى عجز ميزان المدفوعات وتعد استنزافاً للموارد الاقتصادية للدولة وللأسف : رغم إدراك غالبية الدول النامية لذلك ، فإنها لم تتخذ أية خطوات إيجابية في سبيل محاربتها سواء في صورة معاهدات دولية أو تشريعات داخلية⁽⁴⁾ ، ومن الجدير بالذكر أن الضريبة الجمركية تعتبر السلاح الأكثر فعالية في مواجهة عملية تضخم أسعار التحويل لأن استخدام أسعار تحويل مرتفعة بهدف تخفيف العبء الضريبي سيصطدم بزيادة الضريبة الجمركية على الواردات ويمكن أن يؤدي إلى آثار عكسية خاصة إذا كان سعر الضريبة الجمركية أكبر من سعر ضريبة الأرباح ، ومن ثم تصبح الضريبة الجمركية قيداً على تضخم أسعار التحويل بهدف تخفيض الأعباء الضريبية.

لكن اتفاقية الجات وما كرسته من تحرير التجارة الدولية للسلع والخدمات وإلغاء القيود وإلزام الدول المنضمة إليها بالخفض التدريجي للضرائب الجمركية ، أدت إلى إلغاء أهم القيود التي تواجه التلاعب في أسعار التحويل وإطلاق العنان للشركات دولية النشاط في ممارسة هذه الآلية دون قيود وتحت سمع وبصر السلطات الضريبية ودون القدرة على مواجهتها أو اتخاذ إجراءات مانعة أو رادعة أو وقائية في معالجتها.

ونظراً لخطورة آلية أسعار التحويل فقد اهتمت منظمة التعاون الدولي بها وأصدرت عدة تقارير للتصدي لها، وعقدت جمعية الضرائب الدولية عدة مؤتمرات لمناقشتها انطلاقاً من أن التلاعب بأسعار التحويل على المستوى الدولي يعد عملاً غير قانوني وانتهاكاً للحدود الدولية المتعارف عليها في المعاملات الاقتصادية لأنها تؤدي إلى الإضرار بالدول النامية والدول المضيفة للاستثمارات الأجنبية.

(1) - بهاء شاهين: العولمة والتجارة الالكترونية - رؤية إسلامية - الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، القاهرة ، الطبعة الأولى ، 2000، ص 30 .
(2) - أسعار التحويل هي تلك الأسعار التي تحددها الشركة الأم في تعاملاتها مع شركاتها الوليدة ، أو بين الشركات الوليدة بعضها البعض، وهدفها النهائي من ذلك هو الاستفادة من تباين الأنظمة الضريبية والتشريعات والقوانين المختلفة للدول التي تمارس فيها أنشطتها ، وبصورة أدق فإنه لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركات دولية النشاط وأي شركة أجنبية، وغني عن البيان أن أسعار التحويل لا تخضع لمعايير ثلثة (العرض والطلب في ظل المنافسة)، لأنها أداة في يد الشركة الأم (صاحبة القرار في تحديده) لتحقيق أكبر ربح ممكن بأقل عبء ضريبي. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية.
(3) - سمير سعد مرقص: أسعار التحويلات في الشركات دولية النشاط في ضوء معايير المحاسبة والملاصق الدولية، مؤتمر الضرائب على الدخل في مصر وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، 2001، ص 179 - 180 .
(4) - سوزي عدلي ناشد: مرجع سابق، ص 106-107 .

وعالجت بعض الدول مشكلة أسعار التحويل تشريعياً من خلال إصدار تشريعات داخلية ، ففي الولايات المتحدة : صدر القانون رقم 482 الخاص بعلاج الدخل من المصادر المحلية والخارجية بهدف منع التلاعب بأسعار التحويل باعتبار أن الشركات المحلية والدولية يجب أن تعامل معاملة واحدة وأدى صدور هذا القانون إلى الحد من استخدام أسعار التحويل في تخفيض الوعاء الضريبي عندما حدد ثلاث طرق لتحديد هذا السعر مما يجعل استخدام أسعار التحويل بهدف تحويل الأرباح إلى دول ذات أسعار ضريبية منخفضة أمراً مستحيلاً⁽¹⁾ . وفي كندا: أخذ المشرع الضريبي نفس النهج فصدرت المادة 69 من قانون الضرائب الكندي لتعطي نفس المفهوم⁽²⁾ ، وفي انكلترا: واجه المشرع الانكليزي استخدام أسعار التحويل لتخفيض العبء الضريبي بالمادة 485 من قانون المالية لعام 1970⁽³⁾ .

وفي إيطاليا: صدرت المادة 75 من القرار 597 لسنة 1979 بشأن التحكم في أسعار التحويل داخل الشركات متعددة الجنسيات⁽⁴⁾ .

أما في سورية: فلا يوجد تنظيم حقيقي لعملية التحويل غير المباشر للأرباح ، وإنما وردت إشارة إلى هذا الموضوع في المادتين (10 و 11) من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003 ، حيث ألزمت هاتين المادتين الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مركز عملهم خارج الأراضي السورية ويقومون بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية أن يمسكوا قيوداً محاسبية تظهر حقيقة أعمالهم ونتائج هذه الأعمال وإلا تحدد أرباحهم بطريقة المقايضة مع نتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة وهذا أيضاً ينطبق على المؤسسات الأجنبية التي تعمل على نقل أرباحها إلى خارج سورية بصورة غير مباشرة عن طريق زيادة أسعار الشراء أو المبيع أو بأية وسيلة أخرى .

وفي مصر: ورغم عدم تعرض التشريع الضريبي لهذه المشكلة ، إلا أنه تم إصدار عدة معايير محاسبية⁽⁵⁾ تحاكي المعايير المحاسبية والنماذج الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة وطرق تحديد أسعار التحويل ، وبذلك تقف خطوة على المشرع السوري.

والنتيجة:

- إن التعديل المتلاحق للتشريعات الضريبية يفقد التشريع استقراره والمعاملات انتظامها بما يؤدي إلى زيادة العبء النفسي للضريبة بسبب عدم معرفة المكلف لمقدار الضريبة المقررة عليه فيحاول التخلص من التزامه بدفع الضريبة بالتهرب أو التجنب الضريبي.

- رغم تلاحق التعديلات وكثرتها حتى أفقدت التشريع الضريبي في البلدان النامية - ومنها سورية - صفة الاستقرار رغم أنه أهم مبادئ التشريع، فإنها ما زالت بعيدة جداً عن مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة التي أدت إلى ابتكار آليات وأساليب جديدة للتهرب الضريبي لم تكن معروفة حتى وقت قريب وفي مقدمتها الشركات متعددة الجنسيات، وأسعار التحويل التي غدت أيسر وأفضل آليات التهرب الضريبي الحديث وأخطرها على الاقتصاديات الحديثة للدول المضيفة وأكثرها استنزافاً لمواردها المالية.

ثالثاً: الإدارة الضريبية كسبب للتهرب الضريبي:

(1) - سمير سعد مرقص : مرجع سابق، ص 183- 200 .

(2) - المرجع السابق ص 203.

3- Jones,L.E.T: OP. cit. pp: 115 - 116

(4) - سوزي عدلي ناشد : مرجع سابق، ص 194 .

(5) - قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 2644 لسنة 1996، المنشور بالوقائع المصرية، العدد 215 في 1996/9/23 ، قرار وزير الاقتصاد رقم 603 لسنة 1997 بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، منشور بالوقائع المصرية، العدد 230، في 1997/10/12، لمزيد من التفصيل انظر : سمير سعد مرقص : مرجع سابق، ص 189 - 204.

لم تحظ الإدارة الضريبية بنفس القدر من الاهتمام الذي حظي به التشريع الضريبي ودراسة الدوافع الاقتصادية والمالية للتهرب ، انطلاقاً من مبدأ أن الإدارة الضريبية الكفنة لا يمكنها أن تحول ضريبة سينة إلى ضريبة حسنة، لكن الإدارة الضريبية غير الكفنة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، فتصبح النصوص التشريعية حبراً على ورق، أو مادة بلا روح⁽¹⁾.

ومن هنا كانت الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في نفس الوقت، لأنها المسؤولة عن تطبيق القانون الضريبي ومن هنا تنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة مع المكلفين بأنواعهم المختلفة، وهي هامة كونها المسؤول الأول عن تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وبالتالي قوة الإدارة الضريبية أو ضعفها تترتب عليه آثار عديدة ، إما أن تؤدي إلى إحكام الرقابة وتحصيل حقوق الخزنة العامة، أو ضياع كثير من هذه الحقوق نتيجة تهرب المكلفين من أداء التزاماتهم، وغالباً ما تمثل الإدارة الضريبية بوزارة المالية والمديريات التابعة لها : كما هو الحال في سورية، بينما تتمثل في مصر بوزارة المالية والمصالح التابعة لها كمصلحة الضرائب والجمارك والإدارة العامة للضرائب على المبيعات بجميع فروعها، وغني عن البيان أن ملائمة الحصيلة الضريبية تستلزم إدارة ضريبية كفنة، ومن هنا فإن تخلف الإدارة الضريبية يعد- برأي الباحثة- العامل الثالث المسبب لاتساع رقعة التهرب الضريبي.

ويتجلى هذا التخلف بـ:

- قصور الإمكانيات البشرية كما وكيفا.

- قصور الإمكانيات المادية المتاحة.

- تعقد إجراءات العمل.

1- قصور الإمكانيات البشرية الكمي والكيفي:

إن تطوير وتحسين الأداء في الإدارة الضريبية أمر يعتمد بالدرجة الأولى على الإمكانيات البشرية ممثلة بفريق موظفي الضرائب ونجاحهم في حل مشاكل المكلفين بمرونة تتغلب على جمود التشريع وهذا يتطلب من جهة توفير العدد اللازم والملائم لأداء العمل دون زيادة ترفع التكاليف أو نقصان يخفض الإنتاجية، ومن جهة ثانية: رفع مستوى أداء العاملين وكفاءتهم الفنية والمهنية، إلا أن المراقب لأوضاع الإدارة الضريبية وخاصة في البلدان النامية لا يلبث أن يواجه بحقيقة قصور الإمكانيات البشرية التي تتوافر لها وذلك على صعيدين:

1-1- قصور الإمكانيات البشرية الكمي.

2-1- قصور الإمكانيات البشرية الكيفي.

1-1- قصور الإمكانيات البشرية الكمي:

إن عناصر الإدارة الضريبية هم المحرك الأساسي لدوران دولاب عمل الضريبة من حيث الحصر والفحص والربط والتحصيل، إلا أن أغلب الإدارات الضريبية في البلدان النامية تعاني من نقص في العدد انعكس على تكدس ملفات المكلفين دون فحص، أو فحصها شكلياً بصورة لا تؤدي أغراض الفحص وبالتالي عدم الربط الصحيح للضريبة وانعكاس ذلك سلباً على الحصيلة الضريبية.

(1) - د. حامد عبد المجيد دراز: دراسات في السياسات المالية، مؤسسة شبيب الجملة، الاسكندرية، 1986 ، ص 175.

وهذا يقاس على العديد من الإدارات الضريبية في البلدان النامية خاصة مع التزايد المستمر في أعداد المكلفين دون أن يترافق ذلك مع زيادة في عدد العناصر ، ورغم تتابع حركات الإصلاح في العديد من هذه الدول إلا أنها جاءت سطحية وشكلية دون الاهتمام بزيادة الفاعلية⁽¹⁾.

1-2- قصور الإمكانيات البشرية الكيفي:

يقصد بقصور الإمكانيات البشرية من حيث الكيف : ضعف أداء العنصر البشري في الإدارات الضريبية بما يقود إلى هدم جسر الثقة بين هذه الإدارة والمكلفين مما يغريهم ويشجعهم على التخلص من الضريبة بشتى صور التهرب.

ولهذه الظاهرة أسباب تعود إلى بداية تعيين الموظفين في الإدارة الضريبية ، إذ جرت العادة على تعيين الخريجين من حملة الإجازة في التجارة أو الحقوق وغيرهم من الإداريين بمسابقات يعلن عنها بالصحف الرسمية كما هو الحال في سورية (كذلك في مصر والعديد من الدول العربية) من الحاصلين على معدل جيد فما فوق ، إذ يجري اختبار بسيط غالباً ما يوصف بالصورية أو الشكلية تتدخل بنتائجه العديد من الوساطات للتعيين بإدارة الجمارك وكذلك مديريات المالية انطلاقاً من قدرة العامل في هذا المسلك على استغلال صلاحياته وسلطته في ابتزاز المكلفين وبالتالي تحقيق دخول إضافية غير شرعية مصدرها الرشوة والابتزاز على حساب حصيلة الخزنة عندما يقومون بتخفيض المطارح الضريبية للمكلفين مقابل بعض الفتات.

والنتيجة ماذا؟

تعيين أفراد غير مؤهلين ولا يصلحون للعمل في مجال الضرائب دون إقامة أي اعتبار لشخصية المتقدم ونزاهته ومنبته الاجتماعي ومبادئ تربيته فغالباً ما يأتي وقد حمل عوامل الانحراف والفساد متأصلة بشخصيته، بدل الضمير والنزاهة. وتزداد الصورة قتامة عندما يتم إلحاق الموظفين المعيّنين حديثاً مباشرة بالعمل دون المرور بفترة تدريب تؤهلهم للعمل في الحقل الضريبي مما يكون له بالغ الأثر في عدم تفهم الموظف الحديث لحقيقة عمله وطبيعة المجتمع الضريبي الذي يتعامل معه ، مع أن الاهتمام بالفرد بعد اختياره وتعيينه من خلال تنمية قدراته العلمية والعملية وتزويده بالخبرات اللازمة لا يقل أهمية عن الاهتمام بقواعد وضوابط التعيين ذاتها، لأن التدريب يعد أفضل وأهم الوسائل لإحداث وترسيم تنمية معرفية ومهارية لموظفي الضرائب وإحداث تغيير نوعي إيجابي في أدائهم وإنتاجيتهم .

والجدير ذكره: أن ضعف أداء العنصر البشري في الإدارة الضريبية – بالإضافة إلى ما سبق – يعود إلى ضعف الحافز المادي ، فالمعروف : أن الأجر أهم وسائل إشباع حاجة الإنسان إلى الأمان، إلا أن الوظائف العامة ومن بينها وظائف الإدارة الضريبية تتسم بضعف الأجر، وإن تمتع موظفو الضرائب ببعض المزايا المادية الإضافية مقابل ما يحصلونه من حصيلة ضريبية (عائدات الجباية) ، إلا أنها تبقى ضعيفة بالمقارنة مع حساسية المهنة التي يمارسونها والوظائف التي يشغلونها وطبيعة الأعباء الملقاة على عاتقهم وهي تحصيل وحماية الحقوق المالية للدولة فهم يتعاملون بالمال وهو عصب الحياة ومطمع النفوس ، وغلاء المعيشة وزيادة أعبائها خاصة في وقتنا الحالي قد يؤثر سلباً على نفوس هؤلاء العاملين ويؤدي إلى انحراف وتواطؤ بعضهم من ذوي النفوس الضعيفة مع المكلفين ضد مصلحة الخزنة العامة وقد أجريت بعض الدراسات بهذا الصدد وأظهرت مدى التكلفة التي يسببها التواطؤ بين المكلف المتهرب من الضريبة والموظف غير الأمين ، مثل دراسة Hindriks عام 1999 ودراسة Waly Wane عام 2000 التي أكدت مدى فداحة التكلفة التي تتحملها الدولة ممثلة في نقص الحصيلة الضريبية بسبب انتشار الفساد الإداري في محيط القائمين على تحصيل الضرائب.

وإذا ما أردنا الوقوف عند مسألة الفساد الإداري – نظراً للآثار الوخيمة التي تنتج عنها على شتى الأصعدة ، نجد أن الموظفين العموميين يمثلون جانب عرض الأعمال غير المشروعة ، في حين يمثل

(1) – الكتاب الدوري رقم 11 لعام 2001، مصلحة الضرائب في مصر ، ص 8 .

المتعاملون معهم الطلب على الأعمال غير المشروعة ، وعلى جانب العرض، وبافتراض حيادية الموظفين العموميين تجاه الخطر فإنهم يستمرون في عرض الأعمال غير المشروعة إلى الحد الذي تتعادل عنده التكلفة الحدية لتلك الأعمال مع الإيراد الحدي (الرشوة)، وبعد ذلك الحد ، لن يوجد لديهم أي حافز لعرض المزيد من الأعمال غير المشروعة، إذ أن الإضافات للتكاليف الكلية تزيد عن الإضافات للإيراد الكلي . فحجم الأعمال غير المشروعة المعروضة يتوقف على التكاليف التي يتحملها الموظفون لأدائها ، إذ يمكن أن يتعرضوا لخطر الضبط ، وفرض العقوبات ويتحملون الكثير من عناصر التكلفة لتجنب ذلك ، وكلما زادت تلك التكاليف كلما أدى ذلك إلى انخفاض عرض الأعمال غير المشروعة ، كما أن زيادة شدة العقوبة وارتفاع احتمالات كشف المعاملات غير المشروعة من شأنهما أن يؤديا إلى تقليص هذه الأعمال .

ويمثل المتعاملون مع الموظفين العموميين – كون الفساد يتم في العديد من الإدارات والجهات الحكومية وليس فقط الإدارة الضريبية – جانب الطلب على الأعمال المشروعة ويواجه هؤلاء بخيارين:

الأول: إنهاء المعاملة من خلال القنوات الشرعية، ويواجهون هنا بتكاليف الانتظار وتكاليف استئجار الآخرين لإنهاء المعاملة، فضلاً عن مبلغ الضريبة الذي سيقومون بدفعه للإدارة عن المطرح المتحقق، وهذا سيقال العائد الاقتصادي للمعاملة . والثاني: إنجاز المعاملة من خلال القنوات غير المشروعة، ويواجهون هنا أيضاً بالعديد من عناصر التكلفة، كمعدل الرشوة والتكاليف المرتبطة بتجنب خطر الكشف وفرض العقوبات (طبعاً إذا كان القانون يجرم فعل الرشوة لأخذها ومقدمها على حد سواء)، فإذا كانت التكاليف المرتبطة بالخيار الأول أكبر من تلك المرتبطة بالخيار الثاني ، فمن المتوقع أن يلجأ الأفراد لإتمام المعاملة إلى القنوات غير المشروعة الذي أصبح القاعدة في وقتنا الحالي والتي تمارس على أعلى المستويات ابتداءً من رأس الهرم الوظيفي وانتهاءً بالقاعدة ، ساعد على ذلك العديد من العوامل أهمها البيروقراطية المتشددة إذ يحرص صاحب سلطة اتخاذ القرار على تعميق التشدد والتصلب في الرأي حينما تكون له سلطة وحرية القرار حتى يحصل على المقابل، أما على مستوى القاعدة ، فانتشار السلع الترفيحية والكمالية نتيجة ظهور أنماط جديدة للاستهلاك أدت إلى تطلع العديد من الفئات للحصول عليها ، ولما كان دخلهم المحدود لا يمكنهم من ذلك، فلم يكن أمامهم من وسيلة إلا الرشوة ومع تمتع هؤلاء بدخول إضافية مع حرمان فئات أخرى واسعة منها، أدى إلى تقبل الفئات الأخرى لفكرة الرشوة أو تبريرها أمام نفسها تحت مسميات عديدة كالإكراميات والهدايا وغيرها ، وإذا تزامن ذلك مع موقف متراخ تجاه فضائح الرشوة – وهذا الواقع فعلاً – أسهم ذلك في خلق بيئة مواتية لنمو الرشوة وانتشارها على مختلف المستويات ، مع وجود دعم اجتماعي ضمني لهذه الظاهرة من باب أن الرشوة لا تنفع الراشي والمرتشى فحسب وإنما تشكل حلاً لكل القضايا الجوهرية ، كضعف الرواتب وانخفاض مستويات المعيشة من جهة، والروتين وبطء الإنجاز من جهة ثانية. بل ظهر تيار رفع شعار قدرة الرشوة على تعزيز فعالية العمل وجعله أكثر إنصافاً إن صح التعبير.

فهل هذا مقبول؟

برأي الباحثة: إن وجود مثل هذه الحالات لا يصلح كنزيرة لتقبل حتى مستويات متدنية من فساد المسؤولين والسبب:

• لا تعطي جميع الرشاوى نتائج محمودودة والأمثلة على ذلك تظهر في التهرب من الضرائب ، أو انتهاك قوانين البيئة مثلاً.

• إذا قبلنا دفاع التيار السابق بقدرة الرشوة على تحقيق أهداف مشروعة وخدمات مطلوبة و صحيحة، فيجب عندئذ إعطاؤها صفة شرعية، بل وتعميم رسومها، وهنا نرى أن أي سوق يقوم على دفعات غير قانونية لن يكون فعالاً في النهاية.

• الدفاع عن الرشوة كوسيلة تخصيص مرفوض، لأن المسؤولين الحكوميين يستخدمون حرية القرار المعطى لهم من أجل تعديل نشاطاتهم عندما يتحسسون المنفعة المادية الناتجة عن الرشاوى، وقد يقومون بتقليل فرص الخدمات أو تأخيرها أو منعها من أجل الحصول على المزيد من الرشوات ، أو ربما يلجؤون إلى تهديد المترددين بالاعتقال والالتهام بالإجرام، وهنا يبرر الأفراد الرشاوى كوسيلة لتجنب أذى أكبر.

• إن انتشار الفساد يدمر شرعية الحكومة، لأنه يقوّض الحكومات الساعية إلى كسب التأييد الشرعي الشعبي، فالرشوة ليست بديلاً ثابتاً وطويل الأمد لإصلاح القوانين.

والواقع أن ميدان الضرائب والرسوم الجمركية يعتبر مرتعاً خصباً لممارسة كافة أنواع الرشاوى بمسمياتها المختلفة ، إذ طالما كان دفع الضرائب والرسوم الجمركية عبئاً ثقيلاً على الأفراد وكذلك الشركات ، لذلك تزداد احتمالات تواطؤهم مع جامعي الضرائب ورجال الجمارك من أجل تخفيض المبالغ المفروضة عليهم وتسهيل الخدمات لهم، وهذه الظاهرة موجودة في كافة المجتمعات على الإطلاق ولكن بدرجات متفاوتة الخطورة ، وبالتالي فلا غرو أن يسمع عن وجود مظاهر الفساد في أي دولة ، لكن خطورة الظاهرة لا تكمن في وجودها بقدر ما تتصل باتساع رقعتها وتشابك حلقاتها وترابط آلياتها. فمثلاً تظهر تجربة عدد من الدول الإفريقية مدى ضخامة المشكلة ، ففي غامبيا: وصل الدخل الضريبي المفقود في أوائل التسعينات إلى 9 % من الناتج المحلي الإجمالي (GDP) أي ما يعادل 7 أضعاف النفقات الحكومية على الصحة العامة ، وقد شكلت المبالغ التي فقدتها ضريبة الدخل نتيجة لذلك 70% من الدخل المستحق، في حين بلغ عدد دافعي الضرائب من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة 40 % فقط ⁽¹⁾ . وفي موزنبيق: ارتفع الفساد منذ بدايات الجهود الإصلاحية عام 1986 لتهدط المتحصلات الضريبية من 20% من الناتج القومي في 1993 إلى 17% عام 1994 مع هبوط ضرائب الاستيراد من 5.1% إلى 3.9% من الناتج القومي ⁽²⁾. إلا أن الدول المتقدمة لم تخل من فضائح الرشوة، ففي مدينة نيويورك جمع المسؤولون رشاوى تقدر بنسبة 10% من مقدار المديونية الضريبية ووصلت حصتهم في بعض الأحيان إلى 20 % و 30% ⁽³⁾

وبالمجمل : لا تقف مشكلة الفساد في المجتمع عند كونها مجرد ظاهرة بالأرقام ، إذ أن المشكلة أخطر من ذلك بكثير ، حيث تؤدي ممارسات الفساد إلى خلل في سلوكيات وقيم المجتمع، وتخلق حالة ذهنية لدى أفراد تبرز الفساد وتجده من الذرائع ما يبرر استمراره واتساع دائرة وجوده في الحياة اليومية وتترك العديد من الآثار السلبية التي ستبحثها الباحثة في البحث الثاني من هذا الفصل.

2- قصور الإمكانيات المادية المتاحة:

تعاني أغلب الإدارات الضريبية في البلدان النامية من ضعف في الإمكانيات المادية التقنية والفنية، ناجمة عن تخلفها وقصر نظر القائمين عليها . ينعكس ذلك في صورتين أساسيتين وهما:

• تخلف تقني: فما زال العمل في هذه الإدارات يعتمد على الطرق البدائية والتقليدية في المحاسبة بواسطة العمليات اليدوية ⁽⁴⁾ وباعتماد النماذج والدفاتر التقليدية بدءاً من عملية الحصر وانتهاء بالتحصيل، ولا يخفى على أحد مدى صعوبة النظام اليدوي وأساليب التقدير

1 – Africa, world bank technical paper 225, Africa technical department , world bank, Washington , Dc, 1996, pp: 46,47,94.

2 – Statavage, David, 1996 " corruption and the Mozambican economy " second draft OECD development centre , Paris, August, p: 220

(3) – اعتقال 29 في عملية تزوير ضرائبية وصفت بأنها الأكبر في نيويورك – نيويورك تايمز ، عدد 12، نوفمبر 1996.

(4) – جمال فوزي شمس ، مرجع سابق، ص 433.

والربط والتحصيل العتيقة و مردودها السلبي على الحصيلة الضريبية بسبب بطء الإجراءات وتراكم الأعمال وتأخر سنوات الفحص وتزايد مديونيات المكلفين مما يشعرهم بالعبء المالي والنفسي للضريبة وكان الإدارة الضريبية تدفع المكلفين دفعا لسلوك دروب التهرب الضريبي بالإضافة إلى أن تأخر التحصيل يعني ضياع أموال كان مقررا تحصيلها واستثمارها في الأعمال العامة وتأجيلها إلى أعوام مقبلة مما يعني توقف أو عدم إنجاز مشروعات كان من المقرر تنفيذها ضمن الخطة لغياب الموارد المادية المخصصة لها وحرمان الشعب منها، ومع الزيادة المطردة سنوياً في أعداد المكلفين تتزايد مساوئ النظام اليدوي للمحاسبة الضريبية خاصة مع عدم وجود زيادة مقابلة في عدد الموظفين - كما سبق أن أشارت الباحثة - ومن المؤسف: أنه رغم التطور التكنولوجي الكبير والثورة الحاصلة في عالم الاتصالات والمعلومات حتى أن أطراف العالم المترامية أصبحت متصلة ببعضها البعض وكأنها قرية صغيرة ، فإن نظام الحاسب الآلي لم يدخل الإدارات الضريبية لأغلب الدول النامية إلا من سنوات قليلة وبإمكانيات بسيطة وشكلية (1) . وبالتالي عدم وجود شبكة تربط فروع الإدارة بالمركز لنقل المعلومات بين جميع الإدارات وفروعها في الدولة الواحدة، وهذا يعني عدم القدرة على الحصول على معلومات عن المكلف على مستوى الدولة بالدقة والسرعة الممكنة ، وبالتالي استمرار عملية الحصر التقليدي وإجراءات الربط التقليدية وعدم الأخذ بأسلوب مكثف الإدارة الضريبية على الوجه الأكمل واستمرار أوجه القصور في أداء الإدارة الضريبية في إطار هذا التطوير الشكلي والمحدود.

● **تخلف فني:** استمرت الإدارات الضريبية إلى وقت حديث نسبياً - وكثير منها حتى الآن - في البلدان النامية باستئجار أبنية تم تشييدها أصلاً كشقق سكنية ولا تصلح للإدارات الحكومية التي تستقبل يومياً مئات المكلفين ، وفي هذا معاناة للمكلف والموظف على حد سواء. حيث أن ضيق هذه الأماكن وعدم اتساعها لموظفيها أصلاً ، وتزاحم أعداد المكلفين المترددين عليها وتهالك أثاثها وعدم كفايته يؤثر سلباً على الروح المعنوية لكل من الموظف والمكلف وينعكس سلباً على كفاءة الإدارة وكفاية الحصيلة.

ومما يثير الدهشة حقاً (شاهدت الباحثة هذا في بعض الإدارات في المحافظات السورية من خلال الجولة الميدانية التي أجرتها حول القطر لأغراض البحث) اشتراك بعض الأقسام من الإدارة الضريبية مع سكان آخرين في نفس الوحدة السكنية باستئجار طابق فيها مثلاً ، حيث امتنع قاطنوها عن الاشتراك في الإصلاحات الدورية للمبنى لإحساسهم بسرعة اهتلاك العقار بسبب كثرة المراجعين للقسم، مما يترتب عليه انقطاع المياه أو تعطيل الصرف الصحي أو تعطل المصاعد وتقدم كل مرافق المبنى ، وإهمال النظافة.

وإذا ما دخلنا إلى مقر عمل القسم فوجدنا بعدم وجود أماكن مخصصة للحفاظ الدقيق للملفات وبالتالي تراكمها على المكاتب والأثاث وتبعثرها بين الغرف مما يعرضها للتلف والضياع. وحتى في المدن التي تتواجد فيها مقار خاصة للإدارة الضريبية شيدت أصلاً لتكون إدارة حكومية ، نلاحظ سوء التصميم وعدم مراعاة احتياجات طبيعة عمل هذه الإدارة، من غياب فسخ كافية لاستقبال المكلفين مضاءة ومكيفة ومفروشة بحيث ترحي بالراحة النفسية للمكلف وعدم تناسب عدد المصاعد وحجمها مع أعداد المراجعين بالمئات كل يوم مما يضطرهم الوقوف بطوابير بانتظار المصعد، وعدم وجود قاصات مصممة ومخصصة للحفاظ الدقيق للملفات، فضلاً عن معاناة الموظفين من ضعف الخدمات وإهمال النظافة (حتى أن البعض يضطر إلى مسح وتنظيف مكتبه يومياً لإزالة الغبار قبل البدء بالعمل) ومع غياب التكييف

(1) - عماد أحمد علي : الإدارة الضريبية، رؤية مستقبلية، المؤتمر الضريبي الأول ، الضريبة والقرن الواحد والعشرين، مصلحة الضرائب، قدق شيرد، القاهرة، 1998 ص 756.

المركزي يعني برداً قارساً في الشتاء وحرّاً شديداً في الصيف، وضمن مثل هذه الظروف ، كيف يمكن للموظف أن ينجز عمله بالشكل المطلوب؟!

3 - تعقد إجراءات العمل:

تلعب الإدارة الضريبية دوراً كبيراً في زيادة الميل نحو التهرب الضريبي أثناء قيامها بعملها ويظهر ذلك من خلال النقاط التالية:

• فشل الإدارة الضريبية في حصر المجتمع الضريبي:

من خلال نظرة سريعة لطبيعة وكيفية عمل الإدارة الضريبية في البلدان النامية عموماً نجد أن حصر المجتمع الضريبي يعد أول خطوة تقوم بها هذه الإدارة من أجل تحديد وتمييز المجتمع الضريبي المخاطب بأحكام القانون الذي تختص بتنفيذه ، ويلعب هذا الدور أثراً بالغاً في الوقاية من التهرب ، فنجاح الإدارة الضريبية بهذا الخصوص يحّد ويضيق من نطاق هذه الظاهرة، لكن للأسف لم تنجح الإدارة الضريبية حتى الآن بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها: انتشار الأنشطة التجارية والحرفية في الريف وفي المناطق العشوائية وداخل الشقق والمباني السكنية (تجارة المنازل) ، ولا يستطيع مراقب الضرائب دخول هذه الشقق دون إذن من النيابة العامة فضلاً عن انتشار البيع عن طريق الهاتف والتلفاز والإعلانات بالصحف وظهور التجارة الالكترونية والتي لم تصل إلى الآن الإدارة الضريبية في البلدان النامية ومنها سورية إلى كيفية حصرها والمحاسبة الضريبية عليها خاصة مع غياب الكادر المؤهل للتعامل مع الإنترنت لحصر الأعمال التجارية التي تتم عن طريقها ، وبالنتيجة : عدم حصر المجتمع الضريبي يعني عدم التوصل أصلاً إلى حقيقة الوعاء الضريبي الذي يجب أن يغترف منه بمقدار الضريبة - طبعاً وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلف - وبقاء جزء كبير من المجتمع الضريبي خارج نطاق التكليف فيما يدفع آخرون ، الأمر الذي يمس مبدأ العدالة والمساواة أمام القانون ويدفع نحو المزيد من التهرب الضريبي.

• عدم فاعلية إجراءات الفحص:

يعتبر الفحص المرحلة التالية بعد تحديد وعاء الضريبة ويعتبر أهم المراحل وأكثرها تعقيداً من وجهة نظر الإدارة الضريبية حتى أن أغلب الإدارات تعيّن أكفأ الموظفين بشعبة الفحص .

ويعتري هذه المرحلة العديد من أوجه القصور التي قد تكون سبباً - بشكل أو بآخر - بزيادة التهرب الضريبي ، منها:

- عدم الالتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية الذي ينص على أن الأرباح التي تتحقق في سنة لا تمتد إلى غيرها من سنوات المحاسبة سواء السابقة أو اللاحقة ⁽¹⁾ . لكن على أرض الواقع تعتبر الإدارة الضريبية صافي ربح السنة الماضية هو الحد الأدنى لربح السنة الحالية وبالتالي صافي ربح سنة المحاسبة لا بد أن يزيد عنه دون النظر للأرباح الحقيقية أو الخسائر ودون الالتفات لتغير الظروف المحلية والعالمية ومعدلات التضخم وارتفاع الأسعار وهذا ما يشعر المكلف بالظلم ويدفعه إلى محاولة التخلص من الضريبة بأي وسيلة من وسائل التهرب الضريبي.

- عدم تطبيق مبدأ المحاسبة السنوية : ومضمونه محاسبة المكلف عن كل سنة بعد انتهائها مباشرة دون تأجيل المحاسبة لعدة سنوات ، والذي يحدث في الواقع أن المحاسبة تتم عن عدة

(1) - د. مجدي محمد علي الخولي : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري، الضريبة الموحدة ، الضريبة العامة للمبيعات ، بدون نشر ، 1995 ، ص 47 .

سنوات سابقة مما يرهق المكلف ويشعره بثقل الضريبة ويزيد من عبئها النفسي عليه وتتراكم الديون الضريبية فيمأطل في دفعها عدة سنوات يتوالى فيها الطعن أمام اللجان واحتمال اللجوء إلى المحاكم وبالتالي امتداد الإجراءات لعدة سنوات أخرى مما يفقد الخزينة العامة حصيلتها وتكون هذه الآثار السلبية بالنهاية محصلة تقصير الإدارة الضريبية في تطبيق مبدأ المحاسبة السنوية وعدم الأخذ به.

- التقدير الجزافي للمطرح: إذ تلجأ اللجان الضريبية في كثير من الأحيان إلى مبدأ التقدير الجزافي دون مبررات قوية أو معايير تؤكد الحجم الحقيقي للنشاط، وقد يتم ذلك مكتئباً دون الاهتمام بمحاضر المعاينة والمناقشة وجمع المعلومات الصحيحة التي توضح حقيقة المقدرة التكاليفية للمكلف وضرورة الربط بينها وبين ما ورد بالبيان السنوي للمكلف ، فعادة ما تقترض الإدارة الضريبية كذب المكلف وعدم الإقرار بحقيقة مركزه المالي، مما يشعر المكلف بالظلم وبفداحة عبء الضريبة ومن ثم يسعى جاهداً للتخلص منها.

- سعي الإدارة الضريبية لتحقيق الحصيلة المستهدفة (target): ويعني ضرورة تحصيل مبلغ معين سنوياً وهو ربط الموازنة العامة بغض النظر عن الحالة الاقتصادية العالمية والمحلية وانعكاساتها على الوضع المالي للمكلفين، حيث يفترض هذا المبدأ أن جميع الأنشطة الصناعية والتجارية تربح دائماً وأن هذه الأرباح تزداد سنوياً في انفصال عن الظروف الاقتصادية المتغيرة محلياً وعالمياً وهذا غير واقعي مما يشعر المكلفين بالإحباط والتسرب إلى قنوات التهرب الضريبي المختلفة.

• عدم فاعلية إجراءات الربط والطعن الضريبي:

بعد أن يقدم المكلف بيانه الضريبي إلى الإدارة الضريبية يمكن للأخيرة قبول هذا البيان دون تعديل أو تصحيح أو عدم قبوله، واستخدام طريقة التقدير للأرباح وفي هذه الحالة يمكن للمكلف الاعتراض على أسس الربط أمام اللجان المختصة وهذا حق منحه كافة القوانين الضريبية للمكلفين. لكن في الواقع العملي يفرغ هذا الحق من غايته عندما يتأخر موظفو الضرائب في إحالة الملف إلى لجان الطعن (إعادة النظر....)، ثم تتأخر هذه الأخيرة بالنظر بالملف خاصة أن قوانين عديدة لم تلزم لجان الطعن بتحديد المدة التي ينبغي خلالها إعلان المكلف بقرارها مما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع دون مبرر ، فضلاً عن تدخل جهات عديدة ووساطات من جهات مختلفة بعمل هذه اللجان بصورة قد تؤدي إلى التأثير على قراراتها ودرجة عدالتها ومصداقيتها لغياب القواعد والنظم الكفيلة بحماية هذه اللجان أو ضمان استقلاليتها أو خضوعها لجهة أو إدارة مستقلة.

والنتيجة:

أن الاهتمام بالإدارة الضريبية في الدول النامية ومنها سورية، ظل منطقة مهجورة لم ينتبه لها صانعو السياسات الضريبية لعدة عقود مضت، حيث كان الاهتمام منصباً على إصلاح التشريعات وتعديلها المستمر لصالح فرض ضرائب جديدة أو تعديل ضرائب قائمة وابتداع إجراءات لتحصيل الضريبة بينما ظل العنصر البشري وما يتعلق بالإدارة من نظم وإجراءات ووسائل غائباً عن هذا الإصلاح، الأمر الذي أفرز قوانين متطورة شكلاً ، مع بقاء الممارسات عتيقة ، والأفكار جامدة ، والعلاقات بين المكلفين والإدارة الضريبية تزداد سوءاً ، وانعكس ذلك سلباً على ثقة المستثمرين بالإدارة الضريبية ولم تفلح الحوافز الضريبية بجذبهم إلى الدول التي تعاني ضعفاً في الإدارة الضريبية وسوءاً في مناخ الاستثمار. وكانت المحصلة النهائية: تزايداً مستمراً في معدلات التهرب الضريبي وتجاهلاً من المكلفين بدعوة المشرع لهم بالالتزام الطوعي، وإهداراً للمشروعية في كثير من أعمال الإدارة الضريبية في سبيل ربطها للضريبة أو تحصيلها.

وكان الدرس المستفاد من هذا كله ، أن نجاح الإدارة الضريبية لا يقتصر على مدى قدرتها على تحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب فقط ، إنما يلزم لهذا النجاح أن تتمكن الإدارة الضريبية من تيسير الالتزام الاختياري للمكلفين ، بحيث تحقق تطوراً ملحوظاً في مجال دعم الثقة بينها وبينهم لأن أفعال هذه الإدارة لا يقتصر أثرها على الضريبة المقطوعة من دخول المكلفين وثرواتهم إنما تتجاوزها إلى ما تخلفه من آثار على مستوى الرفاهة الاقتصادية والشعور بالعدالة بين المكلفين ومصادقية الحكومة أمام الشعب في صلاحية سياستها الضريبية في تشجيع الاستثمار والادخار والإنتاجية.

رابعاً : الأسباب الاجتماعية والنفسية للتهرب الضريبي:

إن ظاهرة التهرب الضريبي - كما تبين معنا - ظاهرة شائعة في معظم دول العالم، إلا أن حجمها يختلف من دولة إلى أخرى بل حتى من فرد إلى آخر ، لأن هنالك مجموعة من الدوافع النفسية والجذور الاجتماعية تحكم سلوك المكلف وتضفي عليه إما صفة الالتزام بواجبه الوطني بأداء الضريبة المستحقة أو صفة التهرب منها وهو غالباً ما يحدث . إلا أن هذه الدوافع النفسية قليلاً ما كانت محط اهتمام علماء المالية ، بل إن الدوافع الاقتصادية والتشريعية استحوذت القدر الأكبر من اهتمام معظم الباحثين والدارسين في هذا المجال رغم أن الأولى - بنظر الباحثة - تلعب دوراً كبيراً خاصة في مجتمعاتنا النامية ذات الظروف التاريخية والاجتماعية الخاصة في تحديد رد فعل المواطنين تجاه الضرائب التي تفرض عليهم ونظرتهم إليها. وهذا ما ستحاول الباحثة تناوله من خلال عرض أثر البيئة الاجتماعية والموروث التاريخي في تكوين شخصية المكلف، ثم أثر رضا المكلف عن سياسات الحكومة في الإنفاق العام في دعم اتجاه التهرب الضريبي ضمن الأسباب الاجتماعية ثم تتناول بعد ذلك أثر التكوين النفسي والسلوكي على التهرب الضريبي من خلال الإحساس بعدم العدالة وانخفاض مستوى التعليم والمستوى الأخلاقي في المجتمع ضمن الأسباب السلوكية والنفسية.

1- الأسباب الاجتماعية:

1.1- البيئة الاجتماعية والموروث التاريخي:

قبل أن تتطور الدولة لتصل إلى شكلها الحالي، اتخذت الشعوب شكل الممالك والإمبراطوريات، وكانت الدولة هي الملك أو الإمبراطور والملك هو الدولة، وبالتالي كل ما كان يجبي من كد أبناء الشعب وعرقهم- والذي كثيراً ما كان على حساب لقمة عيشهم باستخدام شتى الوسائل التي اتسم معظمها بالقهر والإجبار - إنما كان يذهب للملك أو للحاكم، إذ لا فصل بين مال الحاكم وخزينة الدولة وكلاهما واحد.

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

ورغم فرح الاستقلال بعد تلك الحقبة، وما رافقه من تطور حقيقي في بنية الدولة السياسية والاقتصادية والمؤسساتية ، ورغم فصل أموال الحاكم عن خزينة الدولة ، وقيام جهاز ضريبي وطني لربط الضريبة وتحصيلها، إلا أن الموروث التاريخي البغيض لدى الشعب تجاه الضرائب لم يتغير، وبقي العرف السائد هو ضرورة الإفلات من دفع الضريبة بشتى الطرق، هذه الذهنية السائدة تعتبر بنظر الباحثة من أهم وأول أسباب التهرب الضريبي في مجتمعاتنا العربية كافة، وفي سورية خاصة، فما زال المواطن ينفر من الضرائب وهو ما لا يمكن تغييره بين ليلة وضحاها ، فمئات السنين من القهر والظلم لا يمكن أن تمحى بسهولة خاصة مع توارث هذه الأفكار فضلاً عن أن المواطن لا يتنازل بسهولة عن ماله للدولة ، وهو المفطور على حب المال وحرصه عليه لذلك نراه من جهة ثانية يقاوم أي إجراء قد ينقص من دخله

أو ثروته وفي مقدمته دفع الضرائب ، خوفاً من تأثيره السلبي على حجم ما يملكه من نقود وبالتالي قدرته على إشباع حاجته ورغباته الدنيوية ، خاصة في حال عدم الرضا عن الخدمات التي تقدمها الدولة لرعاياها وإحساسه بعدم جدوى الإنفاق الحكومي وهو ما سنوضحه من خلال التالي.

1-2. علاقة المكلف بالحكومة:

• فعالية وأثر الإنفاق الحكومي:

لطالما كان الهدف المالي هو من أول أهداف الضرائب والذي غالباً ما يتم تقديمه إن صح التعبير على أهداف الضريبة الأخرى الاقتصادية والاجتماعية عندما تقتضي الضرورة ، خاصة في البلدان النامية الأوج إلى الأموال لدعم التنمية، حيث توجه الدولة حصيلة الضرائب لتمويل النفقات العامة الهادفة إلى خدمة أفراد المجتمع الذين ساهموا- من خلال التزامهم بواجبهم الوطني بأداء الضريبة المفروضة على كل منهم - بشكل أو بآخر في تمويل هذه النفقات، لكن إذا ما بدأ الشك في مصداقية القنوات التي تصرف بها الحصيلة الضريبية والتساؤل عن مبررات الإنفاق الحكومي وحجمه وبالتالي مردوده، هنا تبدأ المشكلة.

إذ يتحول أفراد المجتمع- دافعوا الضرائب- من الاستعداد لدفع الضريبة إلى معارضتها، أو على الأقل عدم الاستعداد لدفع ما يتوجب عليهم كاملاً.

إن التقصير في خدمة المرافق العامة وتأمينها في العديد من الدول أفقد ثقة الشعب بقدرة الدولة على توجيه المتحصلات الضريبية الوجهة الصحيحة ، فنعت البعض الحكومة بعدم الكفاءة فبدلاً من أن توجه الإيرادات الضريبية لتمويل الاستثمارات الضخمة التي يعرض عنها القطاع الخاص إما لتكلفتها أو عدم مردوديتها على المدى القصير ، ولتمويل المرافق العامة وبالتالي رفع مستوى معيشة المواطنين ، تستخدم حصيلة الضرائب لتمويل النفقات الجارية كزيادة عدد الموظفين الحكوميين والإنفاق على رواتبهم ، رغم أن ضررهم نتيجة بيروقراطيتهم وعدم كفاءتهم أكبر من نفعهم. أو الإنفاق على سياسات تدعي الحكومة نتائجها الفاعلة في المستقبل ويثبت فيما بعد فشلها وعدم قدرتها على مواجهة المشاكل التي وضعت من أجل حلها.

واتهم البعض الآخر – هذا إذا لم يكن الواقع فعلاً- القائمين على تنفيذ المشروعات العامة التي ترصد لها الحكومة المليارات من المتحصلات الضريبية بالفساد والاختلاس.

سيادة هذه الأفكار السلبية تجاه فاعلية الإنفاق الحكومي، أحبطت المكلفين من جدوى الالتزام الضريبي والنتيجة كانت الانخراط في مسارب التهرب بعد اليأس من المنفعة المتحصلة من الاستمرار في دفع الضريبة (من باب أولادي أولى بأموالي من جيوب المرتشين والفاستدين).

والحقيقة الجديرة بالانتباه: أن المكلف في ربطه بين ما يدفعه من ضرائب من جهة وبين فاعلية الإنفاق الحكومي من جهة ثانية، إنما يطبق فعلياً مبدأ المنفعة الذي أشارت إليه الباحثة سابقاً، فالعلاقة بين المكلف والحكومة هنا علاقة تبادل حقيقية وكأنه يبادل الضرائب المدفوعة بالخدمات الحكومية (1) وبذلك يتأثر سلوكه بمدى الرضا أو عدم الرضا عن شروط المبادلة ويكون التهرب الضريبي الأداة التي يستخدمها المكلف لتحسين شروط التبادل بينه وبين الحكومة طالما أنه لا يشعر بالمردود الاقتصادي والاجتماعي للضرائب المدفوعة.

• رضا المكلف عن سياسات الحكومة وممثليها:

(1) د. عبد المعطي السيد البهواشي : عوامل التهرب من ضرائب الدخل، مجلة مصر المعاصرة، العدد 404، 1986، ص51.

أثبتت الوقائع التاريخية والدراسات الحديثة على السواء أن رضا المكلف عن واقعه السياسي يلعب دوراً كبيراً في تقليص نزوعه نحو التهرب الضريبي ويرفع إحساسه بالمسؤولية تجاه أداء واجباته الوطنية .

إذ توجد علاقة سلبية بين المشاعر المعادية للحكومة من جهة، وبين الالتزام الضريبي من جهة ثانية، إذ بقدر تقبل المكلف لحكومته شخصياً وسياسة، بقدر ما يكون متقبلاً لما يفرض عليه من ضرائب .

والعكس : عدم رضا المكلفين عن الواقع السياسي وسخطهم على النظام الضريبي القائم كان دافعاً إلى العديد من الثورات وقلب الأنظمة على مر العصور مثل ثورة كرومويل 1649 ، وثيقة الحقوق bill of rights ودستور الحقوق petition of rights قبل هذه الثورة وبعدها بقليل (1628 م 1688 م) اللذين أعطاهما الملك كتعهد منه بعدم فرض الضرائب إلا بعد أخذ موافقة البرلمان وعلى كيفية الإنفاق ، وكما حدث في الثورة الفرنسية عام 1789م وقبلها في الولايات المتحدة عند بدء الثورة على الحكم البريطاني للولايات المتحدة، وفي روسيا القيصرية والثورة الشيوعية والقضاء على الامتيازات.

وفي وقتنا الحالي: ضعف ثقة المواطنين بشخص السلطة ومعاونيهم والتشكيك بنزاهتهم التي يبيعت بهدف الاحتفاظ بمناصبهم وامتيازاتهم، وبالتالي زيادة مكاسبهم الشخصية، يؤدي لعدم الالتزام بسداد الضرائب المكلفين بها والتهرب منها، خاصة مع شيوع القدرة لدى الفئات ذات النفوذ السياسي والاجتماعي على توليف القوانين وفق مصلحتها والاستفادة من امتيازاتها في التهرب من الضريبة إضافة للعديد من الجرائم الاقتصادية الأخرى بشكل عام، على الرغم من أن هذه الفئات يجب أن تكون القدوة لأفراد المجتمع .

والحقيقة أن عدداً كبيراً من علماء الاجتماع والقانون والمالية بدؤوا منذ فترة سبقت الحرب العالمية الثانية بدراسة جرائم أصحاب النفوذ السياسي والاقتصادي والاجتماعي أو ما يطلق عليها (جرائم أصحاب الياقات البيضاء) فتبين لهم أن هؤلاء يرتكبون عدداً من الجرائم في معرض ممارستهم لوظائفهم: كالتهرب من دفع الضرائب والتهريب الجمركي وخرق قواعد التجارة وسرقة الملكية الأدبية والفنية واغتصاب العنوان التجاري والاحتيال وخيانة الأمانة واستغلال النفوذ، والأسوأ من ذلك الاشتراك في الجرائم المنظمة كالاتجار بالمخدرات والأسلحة والدعارة والرقيق والعديد من الممارسات المخالفة الأخرى دفعت العلماء لإيجاد تعريف مناسب لـ(جرائم أصحاب الياقات البيضاء) فجاء تعريف العالم الأمريكي أدوين سيدرلاند أفضل التعريفات حين قال: (جرائم أصحاب الياقات البيضاء هي جرائم تقترب من قبل شخص قابل للاحترام ذي منزلة اجتماعية عليا، في معرض ممارسته لنشاطه المهني) (1) . وحينما وجد الباحثون أن الإحصاءات الجنائية لا تكشف عن جرائم أصحاب الياقات البيضاء انكب مئات منهم وعلى رأسهم العالم الأمريكي أدوين سيدرلاند على دراسة هذه الجرائم وإجراء تحقيقات خاصة للبحث عنها ، إلى أن انتهوا إلى نتائج تؤكد انتهاك نسبة كبيرة من أصحاب الياقات البيضاء للقوانين والأنظمة الاقتصادية والمالية والتجارية والمهنية وقيامهم بأفعال معاقب عليها في القوانين الجزائية.

وفي عام 1967 أجرت اللجنة القومية للجريمة في الولايات المتحدة الأمريكية تحقيقات حول كلفة الجريمة شملت جميع الولايات المتحدة فتبين لها أن التكاليف الاقتصادية لجرائم العنف كافة تتضاءل إلى حد بعيد إذا ما قيسَت بجرائم أصحاب الياقات البيضاء (2) وأن خسارة الدولة من التهرب الضريبي تتراوح بين 25 و 40 مليار دولار سنوياً (3) .

ولربما هنا يخطر ببالنا السؤال: كم هي خسارة الخزينة السنوية نتيجة جرائم أصحاب الياقات البيضاء السوريين؟! هل سيأتي يوم لا تجد الحكومة فيه من حرج بمصارحة الشعب بهكذا رقم؟

1- Edwin ,H. Sutherland: white color criminality American sociological review , 5 , 12 Feb,1940.

2- the national crime commission , congressional record ,usa, Feb ,1967, p: 6

3- the cost of crime traditional , organized and white color: Michigan economic record, Michigan state university, bureau of business and economic research , Nov, 1965, p: 7.

بالنتيجة: إن المكلف الذي لا يثق بالحكومة وبأجهزة السلطة يجد مبرراً للتهرب الضريبي ، إزاء نفسه على الأقل (يقول الكاتب اللبناني الساخر جورج جرdaq في مقال له في الصياد عام 1966 : لماذا أشعر بأن التهريب عمل إنساني خالص في بلد تولف فيه ضريبة الجمارك 35% من دخل الدولة وهي في بلاد الناس لا تولف أكثر من 2% من هذا الدخل، في هذا البلد أشعر بأن التهريب فضيلة وطنية وإنسانية، أشعر بشهوة إلى التهريب نكاية بهذه الحكومات) معتقداً أن احتفاظه بالمال المهرب من وجه الإدارة الضريبية أفضل من أن يذهب لحيوب المسؤولين ومعاونيهم ، أو استعماله في أوجه غير مفيدة. أما إذا وثق المكلف بالحكام والسلطة وجدوى إنفاق الأموال العامة سيضعف ميله تجاه التهرب الضريبي.

2- الأسباب النفسية والسلوكية:

2-1. الإحساس بعدم العدالة والعبء النفسي للضريبة:

تعتبر العدالة مفهوم نفسي لا يخضع للتحليل الاقتصادي البحت، إذ يغير بتغير الزمان والمكان ويتباين بتباين الأفراد والطبقات ، ويختلف باختلاف الشعوب والأمم والمجتمعات وبالتالي هو مفهوم يكتنف تحديده العديد من الصعوبات ولم يكن يوماً محل اتفاق بين فقهاء المالية العامة . ولطالما كانت العدالة من أهم قواعد الضريبة الجيدة⁽¹⁾. في حين تعتبر العدالة ووفرة الحصيلة السمات الأساسية للنظام الضريبي الناجح، ورغم أن الحكومات تجد صعوبة حقيقية في التوفيق بين هذين الهدفين الأساسيين نظراً لتعارض ووفرة الحصيلة (التي تمثل مصلحة الخزينة العامة للدولة) مع مبدأ العدالة (الذي يمثل مصلحة المكلفين) عندما تكون الأولوية لتحقيق الهدف المالي للضريبة خاصة في البلدان النامية التي تسعى لتحقيق أكبر قدر من الموارد المالية للنهوض بعملية التنمية إلا أن هدف توزيع العبء الضريبي توزيعاً عادلاً كان ولا يزال محل اهتمام كافة فقهاء المالية العامة والضرائب الذين أجمعوا على ضرورة اتصاف النظام الضريبي بالعدالة، إلا أنهم اختلفوا حول تحديد ماهية العدالة فانقسموا تيارين : الأول: تبني منهج المنفعة الذي ينظر إلى الضريبة بوصفها ذات طبيعة تعاقدية أساسها عقد مالي ضمني بين الدولة من جهة والمواطنين من جهة ثانية بحيث تلتزم الدولة بتقديم الخدمات العامة للأفراد من أمن ودفاع ومرافق عامة، في حين يلتزم الأفراد بدفع ضريبة للدولة مقابل الخدمات التي تقدمها لهم وكان الضريبة ثمن للمنافع العامة (وفي هذا محاولة لتطبيق قوانين السوق في نطاق الاقتصاد العام) وتتحقق العدالة عندما يتكافأ ما يعود على الفرد الدافع للضريبة من منافع الإنفاق العام مع المدفوعات الضريبية وهذا ما يقتضي بالضرورة معرفة هيكل الإنفاق العام وطريقة توزيع السلع والخدمات العامة بين الأفراد لتتمكن الحكومة من تحديد هيكل النظام الضريبي العادل وبالتالي آلية تمويله⁽²⁾، وهذا ما يفسر اختلاف النظم الضريبية العادلة تبعاً لاختلاف هيكل الإنفاق العام واختلاف طريقة توزيع المنافع الناتجة على أفراد المجتمع.

والحقيقة أن هذا المنهج تعرض للعديد من الانتقادات، إذ من الصعب تقييم المنافع التي تقدمها الحكومة للمواطنين من الناحية المادية سواء على الصعيد العام أو الصعيد الفردي ، إذ لا يصح القول أن مقدار استفادة المكلف من مجموع الخدمات التي تقدمها الدولة مبلغ يساوي كذا (رقم حسابي معين من الأموال النقدية) كما أن العديد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم المجاني والصحة العامة وجمعيات الأيتام ودور العجزة تنتفع منها الطبقات الفقيرة التي لا تساهم في تمويل هذه الخدمات ، بل يقع عبء تمويلها على الطبقات الغنية التي لا تستفيد من هذه المنافع أو تكون استفادتها ضئيلة وهذا يتنافى مع مبدأ المنفعة، وإذا ما طبقت السلطات هذا المنهج فإن على الطبقات الفقيرة أن تتحمل العبء الأكبر من الأعباء العامة وهي لا تستطيع من جهة، ويتناقض ذلك مع أهداف الدولة الاجتماعية من خلال الضريبة من جهة ثانية.

(1) - قواعد الضريبة هي : 1- العدالة 2- اليقين 3- الملامة 4- الاقتصاد.

2- James, S & Nobes, H : the economics of taxation principal, policy and practice, edition by prentice hall Europe, 1996, 1997, pp: 77 -78

إن هذه الانتقادات جعلت الأفكار تتجه لمنهج آخر أكثر قبولاً يمثل التيار الثاني من فقهاء المالية العامة وهو : منهج القدرة على الدفع في تحديد ماهية العدالة الذي يعتبر الضريبة مساهمة في الأعباء العامة للدولة ، فهي ليست ذات طبيعة تعاقدية كالمنهج الأول ، وإنما ذات طبيعة سيادية حيث تفرض الضريبة على جميع أفراد الجماعة أداءً لواجب التضامن الاجتماعي القومي ، وبالتالي لا يتحدد مقدار الضريبة الذي يلتزم به كل مكاف بمقدار ما يعود عليه من منفعة ، وإنما تبعاً لقدرته على الدفع وبشكل مستقل عن جانب الإنفاق العام وتتحقق العدالة عندما يتحمل مختلف المكلفين تضحيات متساوية ، والتضحية هنا : هي الحرمان من الاستهلاك الذي يعاني منه المكلف نتيجة الاقتطاع الضريبي .

ووجد أصحاب هذا التيار ما يعزز تمسكهم به في مبدأ انخفاض المنفعة الحدية للنقود مع ارتفاع الدخل ، فالنقود تتناقص منفعتها بالنسبة لأصحابها كلما زاد عدد وحداتها شأنها في ذلك شأن أي سلعة ومن هذا الأساس يتوجب التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين ، فيكلف ذو الدخل المرتفع بمعدل ضريبي مرتفع ، ويكلف ذو الدخل المنخفض بمعدل ضريبي منخفض (تطبيق مبدأ التصاعد الضريبي) .

إلا أن هذا المنهج رغم الترحيب الذي قوبل به - كونه أكثر مطابقة للواقع - إلا أنه لا يخلو من عيوب فهو يتطلب التوصل إلى وحدة موضوعية لقياس القدرة على الدفع ، وهو أمر متعذر ، كما أنه يتطلب تحديد العلاقة المناسبة بين حجم الوعاء الضريبي وبين سعر الضريبة ، وهو ما يزال الفكر المالي قاصراً عن تحديده رغم استخدام معظم بلاد العالم للتصاعد الضريبي كحل أولي ، والذي اعتبر لغاية الآن محاولة جيدة للاقترب من العدالة الضريبية المثلى التي لم تتحقق بعد .

إلا أن النظرية الاقتصادية الحديثة تقف عاجزة عن أن تقدم سنداً اقتصادياً لتبرير التصاعد الضريبي⁽¹⁾ ، وهكذا استقرت فكرة التصاعد الضريبي على فلسفة اجتماعية تقضي بأن التوزيع الحالي للدخل القومي يحتوي على درجة من التفاوت لا تلقى رضا أفراد المجتمع وقد وجدوا في الضريبة التصاعدية أفضل وسيلة بيد الدولة لمصادرة قسم من المداخل الكبيرة لتصحيح توزيع الدخل والثروات في المجتمع على نحو متوازن ، والواقع أن هذه الفلسفة الاجتماعية وإن كانت تبرر استخدام الضرائب التصاعدية ، إلا أنها لا تقدم لنا معياراً موضوعياً لتحديد درجات التصاعد ومداها .

النظم الضريبية المعاصرة أخذت بكلا المنهجين نظراً لصعوبة صلاح أي منهما منفرداً لخدمة أغراض السياسة المالية في النظم الحديثة⁽²⁾ ، وهذا ما جاء به أولاً آدم سميث الذي جمع - ببراعة شديدة - بين مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع ، حيث قصد بالعدالة مساهمة جميع أفراد المجتمع في تحمل الأعباء المالية للدولة كل حسب قدرته النسبية التي يحددها حجم دخل الفرد وتمثل المنفعة بالحماية التي يتمتع بها الفرد : وهي الخدمة العامة التي يتزايد نفعها كلما ارتفع دخل الفرد الذي يعتبر بدوره مقياساً للقدرة على الدفع⁽³⁾ .

حيث تطبق النظم الضريبية الحديثة مبدأ لمنفعة لتحقيق العدالة في حالة الخدمات التي تقدمها مقابل الرسوم مثلاً ، في حين تطبق مبدأ القدرة على الدفع من خلال التصاعد الضريبي ، حيث يرتفع معدل الضريبة مع ارتفاع مستوى الدخل .

وتسعى هذه النظم - خاصة بعد تطور الفكر الاجتماعي - لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال العدالة الضريبية باستخدام الضريبة كأداة تعمل مع أدوات السياسة المالية الأخرى بصفة أساسية لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الكادحة من خلال تقليص الهوة بين مستويات الدخل الفردية عن طريق اقتطاع جزء أكبر من الدخل المرتفعة بفرض الضريبة التصاعدية ثم إعادة توزيعها على الفقراء من خلال النفقات العامة كالمنح والإعانات ودعم السلع الأساسية وتقديم الخدمات المجانية . وبهذا تكون

1- Walter J. Blun, & Herry Kalve jr: the uneasy case for progressive taxation, p: 73

(2) - د. رياض الشيوخ: المالية العامة (دراسة الاقتصاد العلم، المبادئ ، النظرية ، السياسات)، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1989 ، ص 74 .

3 - James, S & Nobez, pp: 80-82 , مرجع سابق

العدالة الضريبية جزء من الهدف الأوسع والأشمل وهو العدالة الاجتماعية⁽¹⁾ والذي أصبح تحقيقه من أولويات الدولة الحديثة ، لأن الإخلال بمبدأ العدالة يقود إلى زيادة التهرب الضريبي كما يلي:

- إن توسع المشرع في منح الإعفاءات الضريبية بهدف جذب المستثمرين وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية على المدى الطويل (كما شرحت الباحثة بشيء من التفصيل في المحور الثاني من البحث الثاني : التخطيط من جانب المشرع في الفصل الأول من هذه الدراسة) يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية الحالية ، مما يقود إلى تفاقم عجز الموازنة العامة للدولة ، وبالتالي تلجأ الحكومة لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات إلى زيادة المعدلات الضريبية على القطاعات غير المعفاة وبالتالي زيادة شعور هذه بثقل العبء الضريبي واستمرارها في أداء الضريبة لأن في هذا خروج صارخ على مبدأ العدالة الضريبية وإحلال للظلم الاجتماعي والكيل بمكيالين مما يغذي روح العداوة تجاه الضريبة ويشكل دعوة ساقرة للتهرب الضريبي.

- تقتضي العدالة الضريبية ألا يدفع المكلف الواحد ذات الضريبة أكثر من مرة خلال السنة المالية الواحدة عن نفس الوعاء الضريبي وحدث ذلك يعني ازدواجاً ضريبياً⁽²⁾ يحمل المكلف عبئاً إضافياً وهو ما يتناقى مع العدالة الضريبية ويمثل ظلماً غير مبرر يزيد شعور المكلف بفداحة الضريبة ووطأة عبئها ، الأمر الذي يدفعه إلى محاولة التخلص منها بالتهرب ولديه المبررات الكافية لذلك.

- يعتبر الوعاء الضريبي مقياساً لقدرة المكلف على المساهمة في الأعباء العامة ، ومن هنا وجب على المشرع أن يأخذ بعين الاعتبار الأعباء الملقاة على عاتق المكلفين في سياق تحديد الوعاء الضريبي ، إذ أن الفرد يتحمل التزامات شخصية وأعباء عائلية ثقيلة في حال إعالة الأسرة كما لاننسى التكاليف التي يتكبدها بصدد ممارسة عمله من نقل ومأكل وملبس واتصالات وهي مصاريف لا يستهان بها ، ويضاف إلى ذلك كله الأعباء العامة ممثلة بالضرائب وبالتالي وجب استبعاد المصاريف الشخصية وأعباء رعاية الأسرة وتكاليف ممارسة المهنة من وعاء الضريبة أولاً ، ثم تحديد الضريبة على ما فاض عن حاجات المكلف الأساسية مراعاة للظروف الاجتماعية والمهنية للمكلف وعدم المساس بمستوى معيشتة ، والحقيقة أن المشرع إذا ما أغفل هذه النقطة الأساسية ، فإنه يدفع الأفراد دفعاً للتهرب الضريبي ويمنحهم مبرراً قوياً للتخلص من الضريبة ، إذ لا يعقل أن يقدم إنسان مهما كان درجة انتمائه ونزاهته مصلحة الخزنة العامة للدولة على مصلحة أولاده وأسرته ليموتوا جوعاً وفقراً .

2-2- انخفاض المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع عموماً :

بلا شك أن الموروث التاريخي، يؤثر في ميل الأفراد إلى التهرب الضريبي كما ذكرنا سابقاً، إلا أن اختلاف أنماط التفكير ونوعية التربية والقيم والمبادئ التي ينشأ عليها الأفراد تلعب دوراً كبيراً في درجة التزامهم بأداء واجباتهم الوطنية، وهو ما يختلف من شعب إلى آخر فيقود إلى اختلاف تكوين الظروف النفسية الاجتماعية وبالتالي اختلاف المستوى الخلفي الذي إما أن يشجع على التهرب الضريبي ، أو بالعكس يرفع مستوى الانتماء الوطني .

والعديد من الدراسات تناولت هذه القضية وأثبتت أن ثمة تربية تركز منهج التفكير الجماعي بين المواطنين ، فتتشأ الأجيال على الإحساس بالواجب الذي يدفعهم للإسهام في تغذية خزنة الدولة وهم على مقاعد الدراسة وربما قبل كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يستهجن المواطن

(1) - د. عبد الله الصعبي : الضرائب والتنمية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 ، ص 74.

(2) - يعرف الازدواج الضريبي في الفكر المالي : بأنه خضوع وعاء واحد لنفس الضريبة أكثر من مرة عن السنة المالية الواحدة ويحدث على المستوى الداخلي ضمن الدولة الواحدة ، إما قصداً من المشرع بهدف زيادة الحصيلة الضريبية وتلجأ الدولة إلى هذا الأسلوب عندما تعاني عجزاً شديداً ومزمناً في الميزانية وتخشى الآثار الاجتماعية لرفع الضرائب القائمة ، أو دون قصد نتيجة قصر في التشريع أو عيب في التطبيق ، وقد يحدث على المستوى الدولي : عندما تفرض دولتان أو أكثر نفس الضريبة على نفس الوعاء لمكلف واحد عن نفس السنة المالية بسبب اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول ، وعملت الدول على تلاقي الازدواج الضريبي الدولي من خلال الاتفاقيات الدولية مثل "نموذج الأمم المتحدة لتلاقي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والنامية " واتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي oecd ، وأخيراً أصدر مجلس الوحدة الاقتصادية العربية قراره 1069 في دورته العادية السادسة والسنتين المنعقدة بتاريخ 1997/12/3 بالموافقة على "اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية سنة 1997.

مجرد اتهامه بأنه لا يدفع الضريبة لأن مثل هذا الاتهام يعني انتقاصاً من انتماؤه الوطني ومن شعوره بالالتزام نحو بلاده بمقابل ما تضمنه له من حقوق و تقديرات ومساعدات على كل صعيد⁽¹⁾ .

بينما هناك نوع آخر من التربية التي تركز المنهج الفردي في التفكير ، كما هو الحال في فرنسا والدول المتأثرة بها أو التي خضعت لاستعمارها كمسورية مثلاً ، حيث لا يشعر المواطن بأدنى حرج إذا تهرب من التزامه الضريبي لاعتقاده بأنه يسرق الدولة التي تسرقه - تبعاً للتربية التي نشأ عليها- وبالتالي فعله هذا ليس بسرقة وهو ما تنطوي عليه العبارة الفرنسية الشهيرة : (voler l'Eatat n'est pas voler) أي أن سرقة الدولة ليست سرقة وبالتالي هناك قلة من الأفراد التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراماً منها للالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة، بل حتى أن أشرف الأفراد يميل إلى التهرب الضريبي الأمن والاعتبارات الأخلاقية ليست دائماً قوة رادعة ، خاصة عند صغر حجم التهرب الضريبي .

وينظر الباحثة أن مثل هذا السلوك إنما ينطوي على قدر كبير من الخطورة ، فتناسي هؤلاء الأفراد لدفع الضرائب المفروضة عليهم إنما يؤدي الأمان الذين يؤدون ما عليهم من ضرائب ، ويؤدي إلى زيادة العبء الضريبي عليهم تعويضاً للحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها الأمر الذي يفقد الشعب بالدولة ويمثل طعنًا بالصميم لإيمانه بدورها فتتحوّل روح العصيان التي تدفع لمزيد من الاستهتار والمسؤولية تجاه الأخلاق العامة التي تتجلى بانعدام الروح التضامنية لدى الأفراد وتبدل شعورهم بواجباتهم إزاء الدولة والجماعة .

والواقع أن هذه الروح لا يكن فرضها فرضاً على الأفراد ، لأنها كما ذكرنا تكتسب في وقت مبكر يتطور مع الزمن وينتقل من جيل إلى جيل وطالما أن الحكومات لم تتوصل بعد إلى رفع المستوى الأخلاقي لدى مواطنيها فلن تتمكن من كبح الرغبة الكامنة للتخلص من الضريبة بالقوة والفعالية التي ترغبها. وللأسف أنه في الوقت الذي ترفع فيه هذه الحكومات شعارات محاربة التهرب والمتهربين ، نجدها تحابي المتهربين المتنفذين وتتسامح معهم مما يجعلهم يفاخرون جهراً بتهربهم الضريبي ويتحلون ببراعتهم في الاحتيال على الإدارة الضريبية ومهارتهم في الإفلات من التزاماتهم الوطنية مما يعكس تدني المستوى الخلقي في هذه المجتمعات.

2-3- انخفاض درجة الوعي ومستوى التعليم:

(خزانة الدولة جيوب رعاياها) قاعدة قديمة قدم الدولة ومعناها أن ينظر المواطن إلى الخزانة العامة نظرتة إلى أمواله الخاصة فيحرص عليها حرصه على خاصته ويكون بذلك شريكاً في الدولة ومسؤولاً عن كيانها ونمائها ولا يتردد في دفع التزاماته الضريبية التي ستغذي هذه الخزانة وتنعكس خيراً عليه وعلى الأمة عموماً ، لكن هل هذا هو المشاهد على أرض الواقع؟

إن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدماً من الوعي القانوني ، بمعنى أن المكلف عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر بأنه يرتكب إثماً في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره⁽²⁾ حيث أن احترام النظم الاجتماعية مرجعه عموميتها ودوامها وحيادها وهو غالباً ما تفتقد إليه الأنظمة الضريبية التي غالباً ما تعاني من التعديلات المتكررة وانعدام العدالة التي تفرغها من الصفات التي تجعلها محل احترام المواطنين، بل تدفعهم إلى مزيد من التهرب الضريبي .

كذلك يؤثر مستوى التعليم على التهرب الضريبي بدرجة كبيرة فعندما يكون أفراد الشعب على درجة عالية من التعليم فإن ذلك يزيد من تفهمهم للنظام الضريبي وأهدافه ويقلل من فرص التهرب واحتمالاته، كما أن ارتفاع مستوى التعليم يجعل المواطنين على دراية تامة بالقوانين الضريبية وكيفية الاستفادة من التيسيرات المتاحة فيها فتقل محاولاتهم للتهرب من دفع الضرائب.

(1) - فوزي عطوي : المالية العامة ، النظم الضريبية وموازنة الدولة، 2003، ص 279.

(2) - د. باهر محمد عظم: المالية العامة ، أدائها الفنية وأثارها الاقتصادية، ط5، مكتبة الآداب ، القاهرة، 1998، ص 216.

إن الجهل الضريبي لا يعوق أفكار دافعي الضرائب فحسب بل سنجد أن السياسة الضريبية في نظر أغلبهم ليست قضية هامة ولا تنسى أن الوعي الضريبي والمالي إنما يتأثر فيما يتأثر بالمعلومات التي تعلنها الحكومة مما يستدعي البساطة في شرح النظم المالية وتقديم الإيضاحات الأفضل للشعب بوسائل عدة سنخرج عليها في نهاية هذه الرسالة.

البحث الثاني : آثار التهرب الضريبي:

أولاً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

للهرب الضريبي آثار اقتصادية وبيلة عديدة ستحاول الباحثة تسليط الضوء على أهمها من خلال ما يلي:

1- أثر التهرب الضريبي على التراكم الرأسمالي :

أفرز النظام العالمي الجديد مجموعة من المشاكل والعقبات التي حملت حكومات البلدان النامية مزيداً من المسؤولية في مواجهة قضايا التخلف الاقتصادي والاجتماعي التي تعاني منها شعوبها وتحقيق التنمية المستدامة في عالم أصبح وحدة واحدة لا عيش فيها لمختلف.

واللبننة الأساسية حتى تنهض الحكومات بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها هي توافر رأس المال الذي يعتبر من أول متطلبات التنمية الحققة للقيام بمشروعات البنية الأساسية سواء في المجال الاجتماعي كالتعليم والصحة والإسكان ، أو في المجال الاقتصادي كالمواصلات والطاقة والمياه والتي تعد مطلباً أساسياً للتمهيد لقيام مشروعات الإنتاج التي تقدم سلعا مباشرة للمواطنين ترفع من مستوى معيشتهم ورفاهيتهم، وبذلك أصبح جوهر عملية النمو الاقتصادي في الدول المتقدمة ، وجوهر عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية هو الارتفاع بمعدلات التراكم الرأسمالي أي: الارتفاع بمعدل تراكم رؤوس الأموال الحقيقية المنتجة من خلال تفعيل حوافز الادخار ثم حفز الميل للاستثمار المنتج الذي يتجه أساساً إلى تنمية الإمكانات المادية والبشرية للإنتاج في المجتمع.

والحقيقة أن الحكومات في الدول النامية والمتقدمة منها على السواء، وبغض النظر عن طبيعة النظام الاقتصادي القائم مطالبة بتوفير مشروعات البنية الأساسية باعتبارها الهياكل الأساسية للإنتاج بغض النظر عن صيحات العولمة والخصخصة التي تطالب بإعفاء الحكومات من مسؤولياتها الاقتصادية ذلك أن تلك المشروعات تحتاج لاستثمارات ضخمة جداً لا تدر عائداً سريعاً ومرتفعاً رغم تعاضد أهميتها لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مما يجعلها غير جاذبة للقطاع الخاص، ومن هنا يقع عبء توفيرها على الحكومات بوجه عام، التي تصطدم بواقع ندرة رأس المال وسوء استخدامه في الدول النامية فضلاً عن عدم كفايته وضعف معدلات تراكمه .

فنقص رأس المال سببه ضعف الادخار ، الذي يعود إلى انخفاض مستوى دخل الفرد ، الناتج عن انخفاض مستوى الإنتاجية الذي يرجع بدوره إلى نقص رأس المال فيما يسمى: الحلقة المفرغة لنقص رأس المال في الدول النامية، يترافق ذلك مع ضعف معدلات التركيم ، فقد قدر فريق من خبراء الأمم المتحدة صافي الادخار المحلي كنسبة من الدخل القومي بـ 12% في الشرق الأوسط و 8% في إفريقيا، و 13% في جنوب ووسط آسيا بمعدل وسطي قدره 11% وهو معدل شديد الانخفاض لا يعادل سوى ثلث نظيره في الولايات المتحدة (33%)⁽¹⁾.

ورغم تحسن معدلات التركيم في بعض الدول النامية نتيجة مجهودات عملية التنمية إلا أنها لا تزال ضعيفة ولا تسمح بإقامة الاستثمارات الحقيقية الفعالة خاصة مع سوء الاستخدام لرؤوس الأموال المتاحة والتي تتركز في أيدي قلة من الطبقة الغنية التي إما أن تهرب القسم الأعظم من هذه الادخارات للخارج بحثاً عن

الأمان والاستقرار أو تتجه نحو الاكتناز غير المنتج في الذهب والعملات الأجنبية وتشيد القصور واقتناء التحف والمجوهرات بدلاً من الاستثمار المنتج في الصناعة الذي يدعم الإمكانيات المادية والبشرية للإنتاج ويؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقي للمجتمع⁽¹⁾.

وفي واقع كهذا ليس لحكومات البلدان النامية من مخرج لتمويل مشروعات التنمية الأساسية سوى الاعتماد على مواردها العامة ، والتي تأتي الضرائب في مقدمتها كونها تمثل اليوم- في الدول المتقدمة والنامية على السواء - المصدر الرئيسي للإيرادات العامة وإن توقفت صلة الضرائب بالتراكم الرأسمالي على الكيفية التي تنصرف بها الدولة في حصيلتها بين الإنفاق الجاري أو الإنفاق الرأسمالي حيث تؤدي الضرائب إلى دعم إمكانيات التراكم الرأسمالي إذا ما خصصت الدولة حصيلتها لتمويل النفقات الاستثمارية وليس الاستهلاكية وبالتالي تتجلى علاقة الضريبة بالتراكم الرأسمالي من خلال تأثيرها على الادخار من جهة والاستثمار من جهة ثانية.

وستستعين الباحثة بالنماذج الرياضية لتوضيح هذا الأثر كما يلي :

تؤدي الضرائب إلى تخفيض دخول المكلفين بها إلا أن أثرها الناتج لتخفيض الاستهلاك يكون أقل من أثرها المثبط للادخار ، أي أن انخفاض الدخل نتيجة الضرائب يؤدي إلى انخفاض الادخار بنسبة أكبر من انخفاض الاستهلاك ، ذلك أن دوافع الادخار لا تتحرك إلا بعد أن يحقق الفرد مستوى معقولاً من الاستهلاك يلي حاجاته الأساسية الحالية .

ولاختبار هذه الفرضية نستخدم النماذج الرياضية التالية:

نعلم أن الاستهلاك متغير يتبع الدخل حيث :

$$ك = ج + ب . د أ$$

حيث ك : الاستهلاك ، د : الدخل ، ج : الاستهلاك عندما يكون الدخل صفراً ، ب : الميل الحدي للاستهلاك : وهو الجزء من وحدة الزيادة في الدخل التي تذهب إلى الإنفاق الاستهلاكي.

وبما أن $د = ك + خ$ (من جانب العرض الكلي) حيث د : الدخل ، ك : الاستهلاك ، خ : الادخار .
فإن $خ = د - ك$

$$خ = د - (ج + ب . د)$$

$$خ = د - ج - (ب - 1) . د ب$$

وهذه دالة الادخار حيث : الادخار متغير تابع يتبع الدخل المتغير المستقل.

(1 - ب) : الميل الحدي للادخار : وهي الجزء من وحدة الزيادة في الدخل التي تذهب إلى الادخار ، نلاحظ أن مجموع كل من الميل الحدي للاستهلاك والميل الحدي للادخار يساوي الواحد .
وإذا ما تناولنا حالة اقتصاد حيث تكون :

- المتغيرات الداخلية: الدخل (د) ، الاستهلاك (ك) ، الادخار (خ) ، الدخل التصرفي (د ت)

- المتغيرات الخارجية : الاستثمار (ث) ، الإنفاق الحكومي (ج) ، التحويلات (ت) والضرائب (ض).

باعتبار الضريبة هنا متغير خارجي لا يتأثر بالدخل وهذا ما ينطبق نسبياً على الضريبة النسبية وليست متغيراً تابعاً يتبع الدخل (وهي حال الضريبة التصاعدية) .

حيث تكون معادلات هذا النموذج :

$$د = ك + ث + ج * (من جانب الطلب الكلي) (1)$$

$$د = ك + خ + ض * - ت * (من جانب العرض الكلي) (2)$$

د ت = د - ض * + ت * (3) وهو الدخل التصرفي: الدخل الذي يصل فعلاً إلى الأفراد بعد اقتطاع الضرائب وإضافة التحويلات.

(1) - د. محمود محمد عارف : التخطيط بين التدخل الحكومي والتحرير الاقتصادي، مكتبة المدينة، الزقازيق، ط2، 1997، ص 14-15.

$$(4) \quad \begin{cases} \text{ك} = \text{ج} + \text{ب} \cdot \text{د} \\ \text{ث} = \text{ث}^* \\ \text{ح} = \text{ح}^* \\ \text{ت} = \text{ت}^* \\ \text{ض} = \text{ض}^* \end{cases} \quad \begin{matrix} \text{المتغيرات الخارجية} \\ \text{المتغيرات الخارجية} \\ \text{المتغيرات الخارجية} \\ \text{المتغيرات الخارجية} \\ \text{المتغيرات الخارجية} \end{matrix}$$

بعد تعويض كل من المعادلات (3) + (4) في المعادلة (1) :

$$\boxed{\text{د} = 1 / (1 - \text{ب}) \cdot (\text{ج} - \text{ب} \cdot \text{ض} + \text{ب} \cdot \text{ت} + \text{ث}^* + \text{ح}^*)}$$

إذا تغيرت ض بمقدار Δ ض ، تتغير كنتيجة حكمية لذلك الطرف الأول من المعادلة ليصبح $\Delta + \text{د}$ وبعد إجراء بعض الإصلاحات نصل إلى النتيجة : $\Delta \text{د} = - \text{ب} / (1 - \text{ب}) \cdot (\Delta \text{ض})$

وهذه المعادلة تمكن من حساب التغير في الدخل الناجم عن تغير ما في الضرائب ، وتنص على أن التغير في الدخل ($\Delta \text{د}$) الناجم عن تغير ما في الضرائب ($\Delta \text{ض}$) يساوي التغير في الضرائب ذاته مضروباً بقيمة هي ($-\text{ب} / (1 - \text{ب})$) وتسمى هذه القيمة بضارب الضرائب ، نلاحظ أن قيمة ضارب الضرائب سالبة : وبالتالي زيادة الضرائب تؤدي إلى انخفاض الدخل وبذلك نكون قد أثبتنا الشق الأول من الفرضية ولإثبات الشق الثاني وهو كون الادخار الخاص أول ضحايا الضريبة وينخفض بنسبة أكبر من انخفاض الاستهلاك نستخدم مثلاً عددياً حيث :

$$\text{ك} = 100 + 3/2 (600) ، \quad \text{خ} = 100 + 3/1 (600) \quad \text{وبالتالي يكون :}$$

$$\text{ك} = 500 ، \quad \text{و} \text{خ} = 100 ، \quad \text{بفرض أن } \Delta \text{د} = - 300 \quad \text{وبالتالي } 300 = 300 - 600 = 300$$

يصبح لدينا : $\text{ك} = 300 ، \text{خ} = 0$ نلاحظ انعدام الادخار .

والجدير ذكره أن التأثير السلبي للضرائب على الادخار يكون في نطاق الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، ففي حين تؤدي الضرائب المباشرة إلى انخفاض الدخل النقدي المتاح للمنتجين وهي تستقطع من دخولهم، تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى انخفاض الدخل الحقيقية للمستهلكين بارتفاع أسعار المنتجات وهنا تتساوى الضرائب غير المباشرة مع الضرائب المباشرة في كونها أدوات من أدوات الادخار (الإجباري الذي يتم لصالح الدولة) وإن كان الادخار نقدياً في حالة الضرائب المباشرة ، وعينياً في حالة الضرائب غير المباشرة ⁽¹⁾ وهناك تيار ينادي بالأثر التوسعي للضرائب على الادخار ، إذ قد يلجأ المدخرون رغبة منهم في الحفاظ على مستويات دخولهم السابقة لفرض الضريبة إلى زيادة حجم مدخراتهم من خلال تحقيق دخل إضافي يعوض العبء الضريبي الجديد إلا أن الباحثة ترى :

- ضعف هذا التوجه كونه وبعد معدل ضريبة معين ، يصبح عبئه شديداً على المدخر الذي سيعجز عن تلافي أثرها عن طريق زيادة المدخرات وبالتالي تعود العلاقة السلبية بين ارتفاع معدل الضريبة وحجم الادخار ، وما هذا إلا واقع لقانون آرثر لافر السابق ذكره .

- أننا في البلدان النامية ، بشكل عام ، ميالون إلى الكسل والاسترخاء ، ورفع الضرائب غالباً ما تكون آثاره انكماشية على الدخل والادخار وبالتالي الاستثمار ، فلم نسمع يوماً بمستثمر أدى رفع الضريبة على إنتاجه إلى تحفيزه على مزيد من العطاء والإنتاج ؟!

(1) - د. رفعت المحجوب: المالية العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1990، ص 67

يظهر أثر الضريبة على الاستثمار بشكل مباشر برفع التكاليف وتخفيض الأرباح مما يضعف الحافز على الاستثمار من جهة كما أن الضرائب باقتطاعها لجزء من الدخل تخفض من الاستهلاك الذي يخفض بدوره من الدخل من جهة ثانية وفقاً للمعادلة :

$$\Delta d = (1 - 1/b) \Delta c \quad \text{المشتقة من معادلة الدخل في التوازن .}$$

والتي تبين أن التغير في الدخل Δd الناجم عن تغير في الإنفاق الاستهلاكي Δc يساوي إلى التغير في الإنفاق الاستهلاكي ذاته Δc مضروباً بقيمة هي $(1 - 1/b)$ تسمى بضارب أو مضاعف الإنفاق الاستهلاكي ذو القيمة الموجبة والذي يعني أن أي زيادة في الإنفاق الاستهلاكي سترافقها زيادة في مستوى الدخل :

انخفاض الإنفاق الاستهلاكي يقود إلى انخفاض الدخل وهي الفرضية أعلاه والتي فسرنا ما يسمى بـ "أثر المضاعف".

إلا أن هذا الانخفاض في الدخل نتيجة الاقتران الضريبي سيؤدي في مرحلة تالية إلى انخفاض الاستثمار المولد بما يعرف بـ "أثر المسارع أو المعجل" ومضمونه: أن كل اقتصاد وطني لديه كمية معينة من رصيد رأس المال اللازم لإنتاج دخل معين ، وهذا يشير إلى علاقة ثابتة بين رصيد رأس المال والدخل حيث :

$$L = \text{ث} / \text{دن} \quad \text{حيث : ث} = \text{رصيد رأس المال في السنة} \quad \text{دن} =$$

المسارع أو المعجل دن : الدخل في السنة ن .

$$\text{وإذا فرضنا أن : ث} = L \cdot \text{دن} \quad (1) \text{ في السنة} \quad \text{ن}$$

$$\text{يكون} \quad \text{ث} - 1 = L \cdot \text{دن} - 1 \quad (2) \text{ في السنة} \quad \text{ن} - 1$$

$$\text{وبطرح (2) من (1) يكون لدينا صافي الاستثمار : ث} - \text{ث} - 1 = L \cdot (\text{دن} - \text{دن} - 1)$$

$$\text{وبالتالي الاستثمار الصافي : ث} = L \cdot \Delta d$$

وبالتالي أي تغير في الدخل سيتبعه تغير وبشكل أكبر في الاستثمار نتيجة المعجل ل، وعلى هذا الأساس وباعتبار ل ثابتة $\leftarrow$ الاستثمار يكون دالة للتغيرات في الدخل ، فإذا زاد الدخل فإن صافي الاستثمار يكون موجباً وبقيمة أكبر والعكس صحيح تماماً ، وهو الأثر الذي يتركه انخفاض الدخل على الاستثمار نتيجة الاقتران الضريبي، ففرض أن :

$$\begin{cases} \text{ث} = 400 , \quad \text{دن} = 100 \quad \text{فإن} \quad L = 4 \text{ وباعتبارها ثابتة ، وفرض انخفاض الدخل في العام التالي إلى } 80 , \text{ يكون } \Delta d = \text{دن} - 1 + \text{دن} = 100 - 80 = 20 \\ \text{وعلى هذا الأساس يكون صافي الاستثمار} \quad 80 - 20 = 4 \times 20 = 80 \end{cases}$$

نلاحظ كيف أن انخفاض الدخل بمقدار 20 وحدة قاد إلى انخفاض الاستثمار بمقدار 80 وحدة الذي سيؤثر بانخفاضه سلباً على الدخل مرة أخرى من خلال مضاعف الاستثمار حيث

$$\Delta d = (1 - 1/b) \Delta c \quad \text{حيث أن تراجع الاستثمار بمقدار 80 وحدة المذكورة سيؤدي إلى انخفاض الدخل بـ 240 وحدة حيث قيمة المضاعف} \quad (1 - 1/b) = 3 \quad \text{باعتبار} \quad b = 3/2 .$$

مما سبق نستنتج الآثار الانكماشية للضرائب على الاستثمار ، على الرغم من وجود تيار مؤمن بالآثار التوسعية للضريبة على الاستثمار كما هو الحال بالنسبة للادخار فقد يلجأ المنتجون فعلاً لتخفيف عبء الضريبة عليهم من جهة ، ورغبة في الحفاظ على مستوى دخل معين من جهة ثانية إلى ضغط تكاليف الإنتاج مما يؤدي إلى رفع مستوى الإنتاجية وزيادة الإنتاج وبالتالي رفع مستوى الدخل القومي والرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

وترى الباحثة في هذه النقطة :

- هنالك فعلاً عدد من المنتجين القديرين الذين يطبقون هذا المنهج ، إلا أننا في البلدان النامية التي تتسم في ارتفاع كلفة المواد الأولية في الصناعة والمسؤولة عن عدم تنافسية منتجاتها من جهة، وارتفاع معدلات التضخم من جهة ثانية غالباً ما يكون تخفيض الكلفة عن طريق تخفيض الرواتب والأجور، وهذا يعني انخفاض الدخل الذي يؤدي إلى انخفاض الاستهلاك ومن ثم الاستثمار كما بينا سابقاً وبالتالي نعود إلى الآثار الانكماشية للضريبة .

- رغم وجود دراسات في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة أثبتت أن فرض الضريبة يمكن أن يحفز العمال على مزيد من العمل (أثر الدخل) لتعويض أثر الضريبة بتخفيض الدخل⁽¹⁾ إلا هذا الحافز إنما يخضع أيضاً لمنحنى لأثر السابق، إذ يمكن أن يزيد العامل مثلاً من ساعات العمل لتعويض النقص الحاصل في دخله مع تزايد معدل الضريبة فساعات عمل أكثر يعني دخل أكبر يسمح له بالحفاظ على مستوى دخله السابق لفرض الضريبة ، إلا أنه وبعد معدل ضريبة معين وبسبب ما يمارسه ارتفاع معدل الضريبة من اعتداء على حوافز العمل ممثلاً في انخفاض معدل الأجر الصافي المتبقي للعامل بعد الاقتطاع الضريبي، تبدأ ساعات العمل من جانب العامل بالانخفاض حتى يرفض العامل في النهاية العمل عندما تصبح الضريبة مصادرة للدخل بمعدل 100% .

وبالنتيجة : ظهر الأثر التوسعي للضريبة على عرض العمل - وبالتالي زيادة الإنتاج والدخل القومي - حتى معدل معين فقط ، وبعده أي زيادة في معدل الضريبة تؤدي إلى ظهور الآثار الانكماشية على الاقتصاد القومي ممثلة في انخفاض عرض العمل ، وبالتالي نقص الدخل والإنتاج والاستثمار، فضلاً عن أن أثر الضرائب على عرض العمل يتوقف بالدرجة الأولى على مرونة الطلب على الدخل : فإذا كان طلب العامل على الدخل غير مرناً ← تكون الضريبة حافزة وتوسعية ، وسيكون ذلك حتى معدل معين كما أوضحنا أعلاه أما إذا كان الطلب على الدخل مرناً ← تكون الضريبة مثبطة وانكماشية.

والسؤال الذي يتطلب الإجابة هنا :

إذا كانت الضريبة ذات آثار انكماشية على كل من الإنفاق والدخل وبالتالي الادخار والاستثمار ، هل يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة الدخل والإنفاق وبالتالي تكون آثاره إيجابية بعكس الآثار السلبية للضريبة على الادخار والاستثمار؟

بالتأكيد إن التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة دخل المكلف المتهرب من الضريبة، إلا أن الآثار الإيجابية المنتظرة - برأي الباحثة - نتيجة مشكوك فيها ، بل حتى لا وجود لها للأسباب التالية:

- غالباً ما يتم التهرب الضريبي من قبل المكلفين ذوي الدخل المرتفعة الذين يمتازون بضخامة التزاماتهم الضريبية نتيجة ارتفاع مستويات دخولهم ، ويكون الحافز على التهرب قوياً لدى هذه الفئة لضخامة المكاسب المالية الناجمة عن ممارسة التهرب الضريبي خاصة مع توفر القدرة على تحمل نفقات خبراء الضرائب المتخصصين في ابتداء أساليب التهرب من جهة ورشوة الفاسدين من كادر الإدارة الضريبية من جهة ثانية. وغالباً ما يمارس كبار المكلفين المتهربين الأنشطة الصناعية والتجارية

1- Reckten Wald, H. C: tax incidence and income redistribution, Wayne state university, 1971 , p: 223.

الكبيرة التي تتخذ شكل المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص أو الأنشطة غير التجارية كالأطباء والمحامين، إذ تشكل الأرباح التي يحققها هؤلاء دخولا ضخمة تعدّ مجالا خصبا لممارسة فنون التهرب الضريبي خاصة أنها لا تخضع لأي نوع من المراقبة أو المراجعة، فدخل رأس المال الثابت كإيجارات الأراضي والمباني السكنية والتجارية غالبا ما يكون موثقا لدى الدوائر العقارية بعقود طويلة الأجل ثابتة القيمة نسبيا على الأقل على المدى القصير، وتخضع للخصم الضريبي لدى الدوائر المختصة وبالتالي إمكانية التهرب الضريبي تكون ضعيفة. كذلك دخل رؤوس الأموال المتداولة (وهي الفوائد التي يحصل عليها حملة الأسهم والسندات) التي تخضع للخصم الضريبي عند المنبع وبالتالي التهرب الضريبي في نطاقها يكون محدودا للغاية، أما ذوي الدخل المحدود الذين يمتازون بضالة التزاماتهم الضريبية لانخفاض مستويات دخولهم فغالبا ما تكون دوافع التهرب لديهم ضعيفة وذلك لأن :

- ممارسة فنون التهرب الضريبي تستدعي القدرة على تحمل أجور استخدام خبراء الضرائب المتخصصين في ابتداع أساليب التهرب فضلا عن المبالغ اللازمة لرشوة الفاسدين من رجال الضرائب وهذا ما لا ينسجم مع انخفاض دخول هذه الفئة.

- العائد من التهرب الضريبي المتمثل في الحصيلة التي يمكن للمكلف اكتسابها أو توفيرها ضعيف بسبب انخفاض مستويات الدخول أصلا ، وبالتالي الآثار الناجمة عن التهرب مجسدة بارتفاع الدخل تكون غير مغرية لذوي الدخل المحدود خاصة أصحاب الرواتب والأجور العاملين لدى الدولة والقطاع الخاص الذين تخضع رواتبهم لطريقة خصم الضريبة من المنبع بحيث تتعدم إمكانية التهرب وتكون الالتزامات الضريبية ضئيلة بحيث لا تشكل إغراء للتهرب.

أو حتى أصحاب المهن الحرفية ، إذ بالرغم من ارتفاع قدرة هذه الفئة على التهرب نظرا لعدم التزامهم بمسك دفاتر منتظمة إلا أن الآثار الناجمة عن تهربها ضئيلة لمحدودية دخولها وانخفاض التزاماتها الضريبية من الأصل.

وبذلك يبقى كبار المكلفين هم المسؤولون بشكل أساسي عن تسرب الجزء الأكبر من الحصيلة الضريبية ولو أن توفر الضريبي الذي يحققه هؤلاء يجد طريقه التلقائي نحو الاستثمار والتراكم نظرا لارتفاع الميل الحدي للدخار لأصحاب هذه الفئة لخفف ذلك كثيرا من الانعكاسات السلبية للتهرب على التراكم الرأسمالي وبالتالي على عملية التنمية الاقتصادية إلا أن ما يحدث أن :

- هؤلاء المكلفون الأغنياء أصحاب الثروات غالبا ما يستهترون بالأموال التي تم تهريبها من وجه الإدارة الضريبية فهي حق الخزانة العامة الذي تم نهبه بطرق الاحتيال واستغلال عديمي النزاهة من عناصر الإدارة الضريبية وبالتالي فهي حق غير مكتسب لا يحرسون على استثماره في الأوجه التي تعود بالنفع على المجتمع خاصة مع توافر الرغبة في إخفاء هذه الأموال من وجه المطالبة بأداء الحقوق المترتبة عليها فنراهم يتجهون إلى شراء القصور والفيلات أو تجميد هذه الأموال بالتحف والمجوهرات وكان هذه الأموال لم تكن .

- أن هؤلاء المكلفين إذا ما فكروا في استثمار مكاسب التهرب الضريبي ، فهم إما أن يتجهوا إلى الاستثمارات الضعيفة ذات الطابع الاستهلاكي ذو المردود السريع والتي لا تتطلب رؤوس أموال كبيرة أو كثافة عالية وتكنولوجيا حديثة مكلفة ، ليتمكنوا من استغلال كافة الإعفاءات التي تمنحها الدولة بغرض دعم الاستثمار في بداية عمر المشروع ، فما أن تنتهي فترة الإعفاء حتى يقوم المستثمر بتغيير طبيعة النشاط معتمدا في ذلك على العوامل السابقة التي تضمن له سرعة تسهيل أصوله ، وبالتالي إما البدء باستثمار جديد أيضا معفى من الضرائب أو : تحويل السيولة للخارج إذا ما انكشفت لعبته ولوحق من قبل الجهات المختصة لتهربه من أداء الضرائب الواجبة عليه.

أو يتجهوا نحو الاستثمار في البورصات العالمية في الخارج مما يشكل استنزافاً للاقتصاد الوطني وسبباً للعجز المزمّن في ميزان المدفوعات ومصدراً للاقتراض الخارجي وأثاره الوبيلة على الاستقلال الاقتصادي والاستقرار السياسي في البلاد .

والنتيجة: أن التهرب الضريبي لا يمكن أن يؤدي إلى دعم التراكم الرأسمالي خاصة في البلدان النامية بل على العكس ، يشكل استنزافاً للإيرادات الضريبية المورد الأساسي بل الوحيد في كثير من هذه البلدان لتمويل الإنفاق الاستثماري ، مما يلحق أضراراً بعملية التنمية الاقتصادية ويؤخر قدرة هذه الدول على اللحاق بركب الحضارة.

2- أثر التهرب الضريبي على توزيع الدخل القومي:

تقوم الحكومات بإعادة توزيع الدخل القومي بهدف ضمان التوازن بين مختلف فئات المجتمع ، أو إحداث نمو متوازن لكافة القطاعات مع التركيز على دفع النمو في أكثرها تخلفاً - وفي نفس الوقت أهمها - وهو القطاع الزراعي ، وتستخدم الدولة وهي بصدد إعادة توزيع الدخل القومي أدوات السياسة المالية ممثلة في النفقات العامة والإيرادات العامة وخاصة الضرائب ، آخذة بنظام الضرائب التصاعدية والتوسع في الإعفاءات الضريبية لذوي الدخل المحدود لدعم الاستهلاك الذي يرفع من الطلب الفعال على مختلف السلع والمنتجات وبالتالي يرفع الإنتاج ويحفز الاستثمار وبذلك تكون فضلاً عن الاقتراب ولو جزئياً من عدالة التوزيع - بوصفها هدف مرغوب اجتماعياً- إنما تحرك عجلة النمو بتفعيل الطلب وانعكاساته الإيجابية على الإنتاج والاستثمار ومستويات التشغيل والتوظيف خاصة في البلدان النامية التي مازالت تخطو أولى الخطوات في بناء أجهزتها الإنتاجية ، مما يعني تحويل جانب جيد من المدخرات بتطبيق الضرائب التصاعدية على دخول الأغنياء ، وتخفيض الضرائب ومنح الإعفاءات للفقراء ، أي استخدام أداة الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي ليساهم في القضاء على مشكلات البطالة وانخفاض مستوى الدخل والعجز المزمّن في الموازنة العامة وموازين المدفوعات ، وبالتالي دفع عجلة التنمية باتجاه الأمام دون الخوف من الوقوع في براثن التضخم، كون الجهاز الإنتاجي كما ذكرنا ما زال مرناً جداً للاستجابة لتغيرات الطلب الكلي عند المستويات الدنيا من التشغيل ، والواقع أن كثيراً من الحكومات تبنت هذا المنهج على يد النقديين الجدد (مدرسة شيكاغو في الستينيات من القرن الماضي) وعلى رأسهم ميلتون فريدمان الحائز على جائزة نوبل في العلوم الاقتصادية سنة 1978 الذين رفضوا المنطق الكلاسيكي القائل أن إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء تعني إعادة توزيع الدخل لصالح الاستهلاك وضد الادخار حيث أكد فريدمان أن حوافز الادخار لدى الفقراء أقوى منها عند الأغنياء بالنظر إلى اتسام نظرتهم للمستقبل بدرجة عالية من القلق وعدم الأمان وهو الأمر الذي لا يوجد بنفس الحدة لدى الأغنياء الذين يدخرون لمجرد أن مقدرتهم على توليد الدخل تفوق مقدرتهم على إنفاقه ، ومن هنا فقد رأى فريدمان أن إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء يمكن أن تدعم حوافز الادخار بشرط وجود الأوعية الادخارية المرنة والملائمة للمدخر الصغير، فالمدخرات الصغيرة إذا تم تجميعها صارت ذات قيمة عالية ⁽¹⁾ وبالتالي منهج النقديين الجدد لا يعادي سياسة إعادة التوزيع في محيط البلدان النامية حيث هنالك حاجة حقيقية لتعبئة أكبر قدر من المدخرات لتحقيق التراكم الرأسمالي ، وإنما يمكن - كما تبين أعلاه - لسياسة إعادة توزيع الدخل أن تضمن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وأن تحقق التراكم الرأسمالي المطلوب دون أن يكون ذلك على حساب لقمة الفقراء من الشعب على عكس ما قامت وتقوم به أغلب حكومات البلدان النامية اليوم من التهاقت على منح الإعفاءات الضريبية لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية وضغط الإنفاق العام وإلغاء الدعم وخصخصة القطاع العام وتخلي الحكومة عن تعيين الخريجين الجامعيين بهدف دخول اتفاقية الجات أو منظمة التجارة العالمية ، وفي الحقيقة ما هي إلا تطبيق لوصفات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ، وما كان نتيجتها في أغلب الدول التي أخذت بها إلا أن زادت الطين بلة وحالت بين حكومات هذه الدول وبين الأخذ بأية سياسة مالية فاعلة تنسجم مع

1- Friedman, M & Savage, L. H: the utility analysis of choices on involving risk, journal of political economy, August, 1984, reprinted in Stigler, G & boulding, K: reading in price theory, American economy association, home wood, pp: 57 - 96.

واقع هذه الدول ، فاتسعت الفجوة بين مستويات الدخل واختفت الطبقة الوسطى وهي موئل الفنون والآداب والعلوم والقيم وانقسم المجتمع إلى طبقتين: طبقة صغيرة لا يتجاوز حجمها في أفضل الأحوال 10% من مجموع السكان من ذوي الثراء الفاحش وطبقة كاسحة تشمل غالبية السكان الفقراء وما كان لذلك إلا أشد الضرر على الواقع الاقتصادي الذي دخل في حقبة طويلة من الركود الذي أصاب الاقتصاد القومي في مقتل ، بل حتى أن كثيراً من هذه الدول وقعت في براثن التضخم الركودي ولما تجد لها من مخرج .

وفي هذا الواقع لا بد من تفعيل السياسة المالية للتحرك باتجاه الحل وتمكين أدواتها - التي تشكل الضرائب أهمها - لتلعب دورها في إعادة توزيع الدخل القومي وغالباً ما يكون ذلك باستخدام نظام الضرائب التصاعدية ذات المعدلات المرتفعة على الدخل الكبيرة ، وتخفيض المعدلات على الدخل المنخفضة بل حتى إعفاءها منها كلياً .

فالتوسع في الضرائب غير المباشرة يعيد توزيع الدخل القومي في غير صالح الطبقات الفقيرة خاصة أن الضرائب المباشرة تقع على مكلفين معروفين للإدارة الضريبية فتتم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف وإعفاء الحد الأدنى اللازم لمواجهة نفقات المعيشة وتنازل الأعباء العائلية وخصم المصاريف والالتزامات والديون ، أما الضرائب غير المباشرة فهي ضريبة عمياء ⁽¹⁾ تقع على الاستهلاك ويحمل بها مكلف مجهول الحال للإدارة الضريبية فضلاً عن آثارها التضخمية نتيجة ارتفاع الأسعار .

وبالنتيجة: يكون الأثر الفعال للضرائب كأداة لضمان عدالة التوزيع والحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات من خلال الضرائب المباشرة وخاصة الضرائب التصاعدية إذ يتأكد هنا دور الضريبة كأداة من أدوات الإصلاح الاجتماعي كما يرى فاجنر ⁽²⁾ فالضريبة التصاعدية أداة لعلاج ما تسفر عنه قوى السوق الحرة من تفاوت واسع بين الدخل والثروات وتعمل بالتالي كأداة من أدوات التوازن والسلام والأمن الاجتماعي كما تعد مظهراً للتكافل الاجتماعي حيث يسهم الجميع في تحمل الأعباء ، إذا كيف يكون أثر التهرب على إعادة توزيع الدخل؟

كون التهرب الضريبي يقود إلى تضائل الحصيلة الضريبية بالدرجة الأولى لكافة أنواع الضرائب ، فهو بالنتيجة يلغي الأثر التوزيعي للضرائب الهادف إلى تقليل حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين كافة أفراد المجتمع ويمكن تأكيد هذه النتيجة بالنظر إلى الاعتبارات التالية :

- بينا سابقاً أن الأغنياء أكثر المكلفين تهرباً من الضرائب لتوافر القدرة لديهم على ذلك ، نظراً لارتفاع دخولهم التي تمكنهم من دفع مستحقات خبراء الضرائب ورشاوى الفاسدين من الجهاز الضريبي من جهة والرغبة في التهرب لارتفاع المكاسب المادية الناجمة من جهة ثانية ، وهنا يحدث الأثر التوزيعي العكسي للضرائب ، فبالوقت التي تساهم فيه الضرائب المباشرة - خاصة التصاعدية منها - في تلطيف حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين الأغنياء والفقراء ، يؤدي عدم التزام المكلفين بها من كبار المكلفين بالدرجة الأولى عن طريق استخدام كافة أساليب الغش والتهرب إلى إصابة هدفها الأساسي المذكور في مقتل ، ويقود التهرب إلى عكس النتيجة المرجوة من فرض الضرائب التصاعدية المباشرة باتساع فجوة التفاوت في توزيع الدخل ، فتتعاظم ثروات ودخول المكلفين الكبار من مكاسب التهرب على حساب المكلفين الملتزمين ⁽³⁾ الذين لا يشكل التهرب إغراء بالنسبة لهم لانخفاض المكاسب المنتظرة منه وارتفاع تكلفته بالمقارنة مع انخفاض مستويات دخولهم بشكل عام ، وهكذا يتضاد الأثر التوزيعي للتهرب الضريبي مع نظيره بالنسبة للضرائب ، لأن التهرب بما يستتبعه من ارتفاع ثروات المتهربين ودخولهم النقدية نتيجة عدم الاقتطاع الضريبي يؤدي إلى ارتفاع الطلب الكلي على مختلف أنواع السلع والمنتجات وفي حال عدم استجابة الأجهزة الإنتاجية بزيادة الإنتاج ، إما لتخلفها أو التشغيل الكامل ، فإن ذلك سيؤدي حكماً إلى ارتفاع المستوى

(1) - د. محمود محمد عارف : سياسة الميزانية ، دراسة في الاقتصاد العام ، مكتبة المدينة ، ط3 ، 2001 ، ص 367 .

(2) - د. رفعت المحجوب: المالية العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990 ، ص 236 .

(3) - د. أحمد ماهر عز : التهرب الضريبي في القانون المصري ، مرجع سابق ، ص 205-207 .

العام للأسعار وبالتالي انخفاض القوة الشرائية للأجور ولدخول الفئات المحدودة الدخل بشكل عام الذين لا يستطيعون تكثيف دخولهم مع ارتفاع الأسعار، ويؤدي في نفس الوقت إلى تنامي وازدياد دخول الأقوياء اقتصادياً القادرين على التكيف مع ظاهرة التضخم بالإضافة إلى ارتفاع قيم ممتلكاتهم و ثروتهم العينية مما دعا مفكراً سياسياً كبيراً هو الرئيس الأسبق فرنسوا ميتران للقول "إن التضخم هو ضريبة يدفعها الفقراء إلى الأغنياء"⁽¹⁾، وهو ما يعني إعادة توزيع الدخل القومي في عكس صالح أصحاب الدخل النقدية الثابتة أو المحدودة مدمراً بذلك الأثر التوزيعي للضرائب بما يقوده إلى تركيز الثروة في أيدي قليلة وتآكل الطبقة الوسطى، فترى المثقفين وأصحاب المؤهلات العليا والمتوسطة مضطرين لممارسة أعمال لا تتناسب مع مؤهلاتهم للحصول على دخل يمكنهم من مواجهة غلاء المعيشة، في حين تصعد فئات دنيا في المجتمع - انتهزت الفرصة وارتفعت دخولها - إلى أعلى السلم الاجتماعي مع تعاظم متزايد في نفوذها الاقتصادي وحتى السياسي، وبذلك تتراجع القيم العليا الأصيلة وتحل محلها القيم المادية الفارغة وتبدأ سلسلة جديدة من انهيار القيم الأخلاقية في المجتمع، بدأت جذورها أصلاً من التواطؤ بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلفين من جهة ثانية، حتى أن من مسببات تفاقم مشكلة التوزيع - خاصة في محيط الدول النامية - انتشار الفساد السياسي والجمود الإداري والضغط التي تمارسها جماعات المصالح⁽²⁾، حتى أن كثيراً من الدراسات الاقتصادية أثبتت أن فشل سياسة إعادة التوزيع لا يرجع إلى ضالة النمو الاقتصادي بقدر ما يرجع إلى الجمود والفساد الإداري في الدول النامية لدرجة أن المعونات المقدمة من الهيئات الدولية لمكافحة الفقر والبطالة تعرضت للنهب والسرقة والاختلاس.

- وأمام مشكلة نقص حصيلة الضرائب الناجمة عن اتساع رقعة التهرب الضريبي، تجد الدولة نفسها مضطرة لاتخاذ سياسات - بهدف حماية الحصيلة ومواجهة الإنفاق العام- تقود لنتائج عكس ما نرغب به تماماً :

- كان تلجأ مثلاً إلى رفع معدلات الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة، مما يعني مزيداً من الضغط على المكلفين الملتزمين الذين يتعاضم شعورهم بالظلم وانعدام العدالة وفداحة العبء الضريبي، مما يدفعهم إلى سلوك سبيل الغش بكل الطرق المتاحة أو حتى الانخراط في دهاليز اقتصاد الظل حيث لا ضرائب تهذ كاهلهم، مما يضطر بالحصيلة المتوقعة ضروراً مضاعفاً وإذا ما قصدت الدولة رفع معدلات الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، زادت من معاناة الفئات المحدودة الدخل ذات الميل الحدي المرتفع للاستهلاك وبما يعني بقاء الأغنياء الأقل ميلاً للاستهلاك في منأى عن سداد حقوق الخزنة العامة التي تعتمد عليها الدولة في الإنفاق العام وتحملها فقط الفقراء وأصحاب الدخل الثابتة، مما يؤدي إلى تفشي روح العداوة والبغضاء تجاه الحكومة ويعطل وظيفة السياسة المالية في إعادة توزيع الدخل، ويقود إلى زيادة الفجوة بين الأغنياء والفقراء في المجتمع.

- أو تلجأ إلى الاقتراض لتمكين من الوفاء بمتطلبات الإنفاق العام الضروري للقيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والأمنية، وهذه القروض إما أن تكون محلية تتم خدمتها عن طريق الضرائب فتعيد بذلك القروض العامة توزيع الدخل لصالح المقترضين وهم حاملي سندات القرض من ذوي الدخل المرتفعة ضد المكلفين الملتزمين من دافعي الضرائب، كما تعيد توزيع الدخل لصالح الجيل الحالي المقترض ضد الأجيال القادمة التي تلتزم بالسداد، وكلا الأمرين يلحق الإساءة بنمط توزيع الدخل، أو تكون قروضاً أجنبية قد تضطر الدولة في مواجهة أعبائها إلى رفع معدلات الضرائب القائمة أو استحداث ضرائب جديدة تزيد من فداحة العبء الضريبي وتفتح الباب على مصراعيه أمام مسالك الغش والتهرب الضريبي.

(1) د. إلياس نجمة: مقال المواطن وثلاثية الضرائب، ص 2.

(2) - إليوت، كمبرلي أن: ترجمة: محمد جمال إمام: الفساد والاقتصاد العالمي، مركز الأهرام للترجمة والنشر، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ط1،

• ولربما الوسيلة الأسوأ التي يمكن أن تلجأ إليها الحكومة لمواجهة أعبائها العامة في ظل قصور الحصيلة الضريبية هي الإصدار النقدي الجديد بالاقتراض من البنك المركزي وهو ما يعرف بـ " التمويل التضخمي" ، لأن الإصدار الجديد يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة النقود فيعيد توزيع الدخل والثروات لصالح أصحاب الدخل المرنة من التجار وأصحاب الأعمال والحرفيين وأصحاب المهن الحرة ضد أصحاب الدخل الثابتة من الموظفين والعمال وأصحاب المعاشات.

ذلك أن الفئة الأولى تعمل على رفع أسعار منتجاتها وخدماتها لحماية للقيمة الحقيقية لعوائدها، وهي تتمكن من ذلك بحكم مرونة هذه العوائد ، فهم أصحاب الدخل المتغيرة الذين تتزايد دخولهم النقدية بمعدل يفوق معدل ارتفاع الأسعار في غمار موجة التضخم ، ومن هنا كانت ضريبة التضخم أشد عبئا على الفقراء منها على الأغنياء (1) الذين يزيد نصيبهم من الدخل القومي نتيجة لذلك ثم يهربون من الضريبة على نطاق أوسع في ظروف التضخم بسبب تضخم وعاء ضريبة الدخل ، الأمر الذي يغري ويمكن في نفس الوقت من ممارسة أساليب التهرب الضريبي المختلفة وبذلك يند التهرب الضريبي أهداف قضية التوزيع ، فأشعل بداية نار التضخم في الاقتصاد عندما اضطرت الدولة للإصدار الجديد نتيجة قصور الإيرادات الضريبية عن تمويل النفقات العامة ، ثم أمسى بيئة خصبة نشطت في أروقتها حركات التهرب الضريبي الذي وجه الطعنة القاتلة لهدف إعادة توزيع الدخل.

3. أثر التهرب الضريبي على نمط تخصيص الموارد:

يقصد بالتخصيص العملية التي يتم بموجبها توزيع الموارد الاقتصادية النادرة المملوكة للمجتمع بين فروع الإنتاج المختلفة بالطريقة التي تضمن توفير توليفة السلع والخدمات التي تحقق أقصى إشباع لحاجات أفراد هذا المجتمع بما يرفع مستوى الرفاهية الاقتصادية بشكل عام . وتتطلب هذه العملية كفاءة عالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد انطلاقاً من حقيقة ندرة هذه الموارد بالنسبة للحاجات الإنسانية "ظاهرة الندرة النسبية" ، حيث تبرز قضية تخصيص الموارد بين الاستعمالات الخاصة والاستعمالات العامة أي بين إنتاج السلع والخدمات الخاصة والسلع والخدمات العامة، إذ تؤكد على مر السنين أن القطاع الخاص عاجز عن توفير خدمات الدفاع والأمن والعدالة والمرافق العامة والخدمات الاجتماعية بأنواعها المختلفة من تعليم وصحة وتأمينات اجتماعية وغيرها، وإنما يطلب من الحكومة توفير هذه السلع والخدمات بحيث تمول عن طريق الضرائب .

وهنا يقع صانع السياسة في مأزق ، حيث تثور أمامه مشكلة الكفاءة ومعناها أن تحويل جزء من الموارد النادرة المملوكة للمجتمع من الاستعمال الخاص إلى الاستعمال العام لا ينبغي أن يتم على حساب نقص كفاءة استخدام الموارد ، وبالتالي نقص مستوى الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع، فإذا ما استولت الحكومة على جانب من الموارد المتاحة للقطاع الخاص، وجب عليها استخدامها في المجالات التي تحقق نفس العائد الذي كان سيعود على المجتمع فيما لو تركت الحكومة هذا القدر من الموارد للاستعمال الخاص، وهذا هو المأزق الذي يشير إليه الاقتصاديون عندما يتناولون الحديث عن المبادلة بين الكفاءة (التخصيص) والعدالة (التوزيع) (2) ، والتي تعني : أن أي درجة للحرص على عدالة التوزيع تقتضي فقد درجة من الكفاءة فيما يسمى " الكفاءة المفقودة بسبب إعادة التوزيع" .

والحقيقة أن معظم دول العالم أصبحت تعاني هذه المشكلة ، خاصة أن النمو والتقدم الاقتصادي في مختلف المجتمعات المعاصرة المتقدمة والنامية منها على السواء ، يؤدي إلى تنامي الاحتياجات العامة للأفراد، وبالتالي التطور الاقتصادي بحد ذاته يتطلب من الحكومة القيام بدور أكبر في المجتمع ، مما يعني توالي الضغوط على هذه الحكومات من أجل زيادة الإنفاق العام الأمر الذي يتطلب تقديم السلع

(1) - د. رفعت المحجوب: المالية العامة، مرجع سابق ، ص 545.

(2) - ريتشارد ويبيج ميسجرف : المالية العامة في النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة د. محمد حمدي المباحي، د. كامل سلمان العاني، دار المريخ للشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1412 هـ ، 1992، ص 116.

والخدمات العامة بأكفا الطرق الممكنة بما يؤدي إلى الارتفاع بمستوى الرفاهية الاقتصادية لكافة أفراد المجتمع لتستطيع هذه الحكومات تحقيق معيار الكفاءة.

ولكن المشكلة التي تظهر هنا: أن قدرة الاقتصاد القومي على تمويل التوسع في الإنفاق العام محدودة بقدرة الدولة على الحصول على الإيرادات اللازمة لتمويله⁽¹⁾ وهو ما تعاني منه الدول النامية بشكل خاص، حيث تنخفض فيها مستويات النشاط الاقتصادي والدخل القومي لزيادة النشاط الزراعي وظواهر المقايضة وانتشار المنشآت الصغيرة في الأنشطة الصناعية والتجارية التي لا تمسك دفاتر منتظمة ولا تتقدم ببيانات ضريبية مما ينعكس سلباً على ضريبة الدخل خاصة مع ترافق ذلك بتخلف الإدارة الضريبية وضعف كفاءتها الفنية وفسادها.

أما الدول المتقدمة التي ينمو فيها الاقتصاد الصناعي الحديث بكافة مؤسساته وأشكاله التنظيمية التي تحقق فائضاً اقتصادياً كفيلاً بسد التمويل العام خاصة مع وجود هيكل ضريبي متقدم يتسم بالمرونة والكفاءة ، تصعد ضريبة الدخل إلى مكانة عالية في البنيان الضريبي في هذه البلاد وبذلك تكون أقدر على تلبية نمو الطلب على الخدمات العامة من الدول النامية وأقرب من تحقيق معايير كفاءة الإنتاج والتي يتم تحقيقها إما :

- بالحصول على أكبر توليفة ممكنة من السلع العامة والخاصة من خلال استخدام (تخصيص) سقف الموارد النادرة المحدود والمتاح للمجتمع.

- أو استغلال أقل ما يمكن من سقف موارد الإنتاج المتاحة لإنتاج توليفة السلع المطلوبة.

نلاحظ: أن كلا هذين المعنيين متكافئين ، بل ومتطابقين ، ومن وجهة نظر الباحثة تقترب هذه الحالة كثيراً من حالة تحديد التوفيق الأمثل لعوامل الإنتاج الذي تقوم به المنشآت الاقتصادية بهدف تحقيق توازن المنشأة الذي يمكنها من الحصول على أكبر مردود ممكن :

✓ إما بالحصول على أكبر ناتج ممكن مقيد بميزانية إنفاق معينة.

✓ أو بالتوصل إلى أخفض كلفة كلية ممكنة من أجل ناتج كلي معين .

ولربما تستطيع الباحثة من خلال إسقاط هذه الحالة على حالة محاولة الحكومة تحقيق أعظم تشكيلة ممكنة من المنتجات باستخدام السقف المتاح من موارد المجتمع النادرة أو كما ذكرنا أعلاه : إنتاج تشكيلة المنتجات المخططة بأقل استخدام ممكن للموارد النادرة ، أن تظهر بيانياً ورياضياً كيف يؤثر التهرب الضريبي على كفاءة التخصيص وبالتالي على مستوى رفاهية أفراد المجتمع بشكل عام .

رغم العلم أن فريقاً قد يعترض على مثل هذا الإسقاط لأن مبررات الحكومة في إنتاج السلع العامة (وهي غالباً اعتبارات قوية تتصل بالأمن القومي والعدالة والتوازن الاقتصادي والاجتماعي ورعاية الفئات المحدودة الدخل) تختلف عن مبررات القطاع الخاص في إنتاج وعرض السلع الخاصة التي تكون بدافع الربح بالدرجة الأولى وتحكمها أذواق المستهلكين وأنماط تفضيلاتهم والقوى الشرائية للدخل ومستويات الأسعار.

ولكن : لأغراض التحليل دعنا نتصور أن للسلع العامة منفعة استطاع الأفراد تحديدها، وبالتالي من واجب الحكومة التي أصبحت على دراية برغبات مواطنيها ، أن توفر تشكيلة السلع والخدمات التي تنسجم مع تفضيلاتهم (طبعاً مع افتراض نظام حكم ديمقراطي يستجيب لصوت الشعب) وهذا التوفير يحتاج لموارد تخصصها الحكومة من الضرائب .

(1) - ريتشارد ويبيج ميسجرف: المرجع سابق ص 44.

أي أن الضريبة هنا تمثل تكلفة السلع العامة التي توفرها الحكومة للمجتمع ، وعندما تتعادل المنفعة العامة التي يحصل عليها المواطنون من السلع العامة التي توفرها الحكومة - على حساب تحويل جزء من موارد المجتمع النادرة من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام - مع التكلفة التي يدفعها المواطنون ممثلة بالعبء الضريبي اللازم للتمويل وبالذات: تعادل المنفعة الحدية للسلع العامة مع العبء الحدي للضريبة لتمويل الوحدة الأخيرة من السلع العامة التي توفرها الحكومة ، نكون بصدد حالة التوفيق الأمثل لعوامل الإنتاج التي تحقق أعلى كفاءة ممكنة دون الإساءة لمبدأ العدالة في التوزيع .

بالإتفاق على التحليل السابق نجد أننا بحاجة إلى :

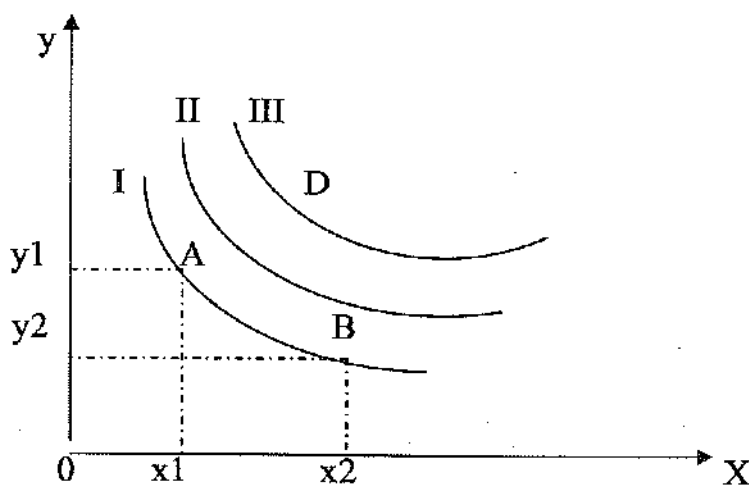
1- تحديد تفضيلات أفراد المجتمع التي يبدونها تجاه استهلاك السلع العامة والسلع الخاصة والتي بتقديرهم تحقق مستوى الرفاهية الاجتماعية التي يرغبونها.

2- تحديد كلفة التوفير من السلع العامة والخاصة ممثلة بالعبء الضريبي الذي تستخدمه الحكومة لتحويل الموارد من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام .

الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخارطة السواء ⁽¹⁾ كوسيلة لتحديد تفضيلات أفراد المجتمع، ومستقيم الميزانية الذي يبين الحد الأقصى من الموارد المتاحة للمجتمع والتي يمكن تحويلها بين الاستخدام الخاص والاستخدام العام كالتالي:

تعرف خارطة السواء بمجموعة المنحنيات التي تمثل سلم تفضيلات المستهلك كما في الشكل رقم (15) فكلما اتجهنا باتجاه شمال شرق نصادف سلماً من منحنيات السواء التي تمثل مستويات متصاعدة من المنفعة الكلية أي أن التركيبات من السلعتين x ، y الموجودة على منحنى السواء III هي مفضلة على

تلك الموجودة على منحنى السواء II وهذه الأخيرة مفضلة على تلك الموجودة على منحنى السواء I كما هو واضح في الشكل:



الشكل رقم (15)

وعلى افتراض أن : x : مجموعة السلع العامة .

y : مجموعة السلع الخاصة.

يكون منحنى السواء المحل الهندسي لمجموعة التركيبات من (x,y) التي تنتج للمستهلك نفس المستوى من المنفعة ، ويمكن أن يمثل رياضياً بالتابع :

(1) - د. موقق السيد حسن: التحليل الاقتصادي الجزئي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، كتاب جامعي، 1997، منشورات جامعة دمشق، ص 67.

$$\bar{U} = u(y, x)$$

حيث $\bar{U}$: ترمز إلى مستوى ثابت ومحدد من المنفعة ، أو بتعبير آخر : يمكن للمتغيرات (y, x) أن تأخذ قيماً مختلفة ، أي أن يأخذ تراكيب عديدة شريطة بقاء المنفعة الكلية ثابتة عند مستوى محدد يرمز دائماً إلى منحنى سواء معين ⁽¹⁾، وتم بناء منحنى السواء من فرضيتين أساسيتين اثنتين وهما :

- أن مختلف التركيبات من (y, x) ممكنة وعددها لانهائي وبالتالي كلا السلعتين قابلتين للتجزئة بشكل لامتناهي ، الأمر الذي يجعل من تابع المنفعة تابعاً رياضياً مستمراً.
- أن هنالك علاقة إحلال وإبدال بدرجة ما بين السلعتين x و y وبالإسقاط على حالتنا نجد أن السلعتين A و B تحققان نفس المستوى من الرفاهية للمستهلك كونهما تقعان على نفس منحنى السواء ، في حين أن السلعة D تحقق منفعة أكبر للمستهلك كونها تقع على منحنى سواء أعلى ، وبالتالي مستوى أعلى من الرفاهية الاجتماعية .

وهذا يعني أن مستوى الرفاهية الذي يتحقق باستهلاك الكمية $(y_1, 0)$ من السلع الخاصة مع الكمية $(x_1, 0)$ من السلع العامة ، يتعادل تماماً مع مستوى الرفاهية الذي يتحقق باستهلاك الكمية $(y_2, 0)$ من السلع الخاصة مع الكمية $(x_2, 0)$ من السلع العامة ، وبالتالي يكون المجتمع على استعداد لأن يتنازل عن القدر (y_1, y_2) من السلع الخاصة لقاء زيادة عرض السلع العامة بالقدر (x_1, x_2) ، وتمتاز منحنيات السواء التي تشكل خارطة سواء الرفاهية أنها منحنيات متناقصة (ذات ميل سالب) ومقعرة نحو الأعلى ، ولا تتقاطع . ⁽²⁾

وإذا تابعنا التحليل انطلاقاً من الحالة المبسطة السابقة - حالة تابع منفعة يقتصر على سلعتين عامة وخاصة - وهي الحالة التي لا تنطبق بالطبع على الواقع ولا تخرج عن كونها فرضية عمل مبسطة ، ولكنها تمتاز بقابليتها للتعميم على مجموعة سلع وخدمات ، لوجدنا أن منحنيات السواء أو خارطة السواء لا تستطيع وحدها أن تشرح الجوانب المختلفة لسلوك أفراد المجتمع ، فهي ليست إلا تعبيراً عن سلم تفضيلات هؤلاء الأفراد بالنسبة لمجمل التراكيب المختلفة من سلعتين ، مع افتراض أن لهؤلاء الأفراد نفس الأذواق ولديهم ذات الدخل (الحالة التي افترضها بيجو في كتابه الشهير : اقتصاديات الرفاهية " economics of welfare " سنة 1920) .

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا : إلى أي حد يمكن أن يذهب أفراد المجتمع في استهلاكهم لكل من السلع العامة x والسلع الخاصة y ؟

إن حرية الاختيار ، كما ذكرنا في بداية هذه الفقرة مقيدة بموارد المجتمع المحدودة والتي يطلق عليها فنياً قيد الميزانية ، التي تمثل الحدود التي لا يمكن لأي مجتمع أن يتخطاها بأي حال من الأحوال طالما أن موارده محدودة ، لا بل أن قدرة الحكومة على تحويل استخدام الموارد من الخاص إلى العام متجسداً بإنتاج السلع العامة - نزولاً عند رغبة مواطنيها الذين حددوا منافعهم من هذه السلع (افتراضاً) - محدودة بمواردها العامة متمثلة بال إيرادات الضريبية بالدرجة الأولى .

وتأخذ معادلة مستقيم الميزانية الشكل التالي :

$$R = p_x \cdot x + p_y \cdot y$$

حيث x : كمية السلع العامة .
 p_x : تكلفة الوحدة من السلع العامة .
 y : كمية السلع الخاصة .
 p_y : تكلفة الوحدة من السلع الخاصة .
 R : الموارد المكرسة لإنتاج كل من x و y .

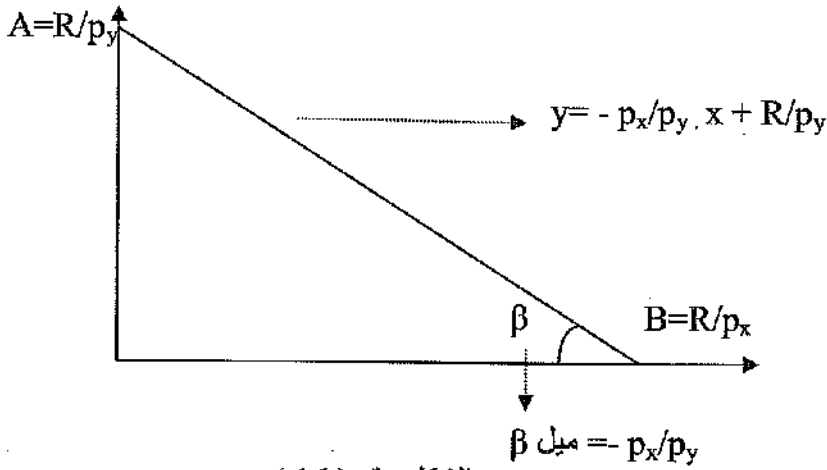
(1) نفس المرجع السابق ص 67 .

(2) المرجع السابق ، ص 71 - 76 بتصرف .

وإذا ما عبرنا عن y بدلالة x نحصل على العلاقة التالية :

$$y = - p_x/p_y \cdot x + R/p_y$$

وهي من الشكل $E = M_s + H$. وهي معادلة مستقيم حيث : p_x, p_y, R تمثل ثوابت موجبة بينما : x, y هي متغيرات موجبة ، بذلك تكون معادلة مستقيم الميزانية : المحل الهندسي لمختلف التراكيب من السلعتين التي تستنفذ الموارد العامة عند تكلفة محددة من هاتين السلعتين بحيث يأخذ الشكل (1)

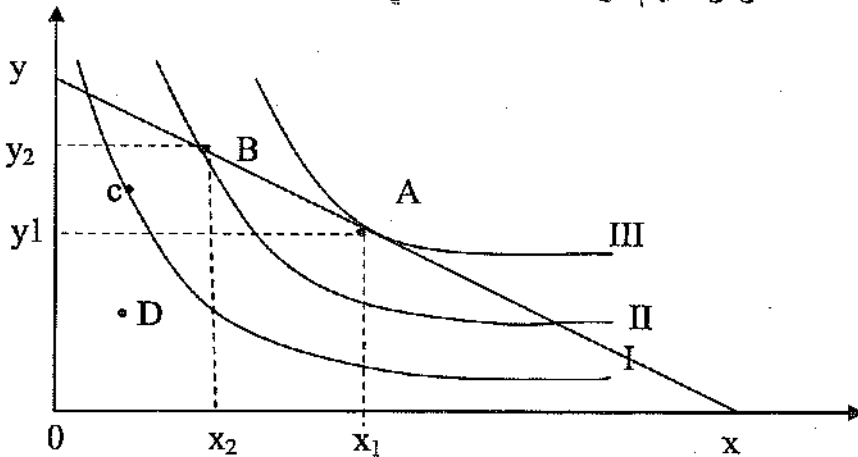


الشكل رقم (16)

ونلاحظ من الشكل مايلي :

- أن كافة التراكيب التي تقع تحت مستقيم الميزانية تدخل في مجموعة التراكيب الممكنة ولكنها لا تستنفذ كامل الموارد المتاحة .
- تشكل كافة التراكيب التي تقع فوق مستقيم الميزانية مجموعة التراكيب غير الممكنة التي تتطلب عند نفس التكاليف موارد أعلى .
- يحدد مستقيم الميزانية ميلاً سالباً يعادل بقيمته المطلقة العلاقة بين التكاليف : $- p_x/p_y \rightarrow |p_x/p_y|$

والآن : يمكننا الجمع بين خارطة سواء الرفاهية (نمط تفضيلات الأفراد) ومستقيم الميزانية (قيد الموارد الممكنة) ، أي بين السلع العامة والسلع الخاصة من جهة وخط الكلفة من جهة ثانية ، بهدف تحديد أقصى مستويات الرفاهية الجماعية التي يحصل عليها أفراد المجتمع من توزيع موارده المتاحة بين الاستعمالات الخاصة والاستعمالات العامة وهو ما يتم من خلال الشكل التالي :



الشكل (17)

(1) - المرجع السابق ، ص 85 بتصريف .

في هذا الشكل : يتحدد التوفيق الأمثل بالنقطة التي يمر بها أعلى منحني السواء خط الكلفة ، وهي النقطة (A) ، في هذه النقطة يتعادل ميل منحني السواء مع ميل خط الكلفة وبالطريقة التي برهنا بها سابقاً نصل على أن :
$$\frac{U_x}{U_y} = p_x/p_y$$

وهذا معناه أن التكلفة الحدية (p_x) التي يتحملها المجتمع في سبيل إنتاج الوحدة الأخيرة من السلع العامة تتعادل تماماً مع المنفعة الحدية (U_x) التي يكتسبها أفراد المجتمع من هذه الوحدة ، وهكذا تتحقق أقصى رفاحية جماعية ممكنة عند إنتاج الكمية ($0x_1$) من السلع العامة مع الكمية ($0y_1$) من السلع الخاصة .

وإذا خصص المجتمع كافة موارده لإنتاج السلع الخاصة فقط ، فإنه يستطيع الحصول على الكمية ($0y$) منها وبالتالي يكون العبء الضريبي الذي يتحمله أفراد المجتمع لإنتاج الكمية ($0x_1$) من السلع العامة هو (yy_1) أي ذلك القدر من السلع الخاصة الذي ضحى به أفراد المجتمع للحصول على الكمية ($0x_1$) من السلع العامة (1)

ومن هنا سنبين : كيف يؤثر التهرب الضريبي على كفاءة تخصيص الموارد ، وبالتالي مستوى الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع بشكل عام ؟

بيئاً أن حجم الحصيلة الضريبية اللازمة للوصول إلى الوضع الأمثل في مجال الكلفة والإنتاج يتمثل بالقدر (yy_1) حيث حددت الحكومة حجم هذه الحصيلة بحيث تكون كافية للنهوض بمتطلبات التوفير العام ، لكن : وبسبب التهرب الضريبي لم تتمكن الحكومة من تحقيق حجم الحصيلة الضريبية المستهدفة ، فلم يتجاوز حجم الحصيلة الضريبية الفعلية سوى الكمية (yy_2) فكيف انعكس ذلك على نمط التخصيص ؟

- انخفاض الحصيلة الضريبية الفعلية إلى (yy_2) بدلاً من (yy_1) سيؤدي إلى انخفاض مستوى التوفير العام للسلع العامة إلى ($0x_2$) فقط ، في حين يزداد عرض السلع الخاصة بالأسواق إلى ($0y_2$) وهذا التركيب الجديد للسلع العامة والخاصة يتحقق بالنقطة B التي تقع على منحني سواء II وليس منحني السواء III وبالتالي مستوى أقل من الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع نتيجة التهرب الضريبي .

- اتساع رقعة التهرب الضريبي كما بيئنا سابقاً يؤدي إلى حالة من الشعور بالإحباط ، خاصة من قبل المكلفين الملتزمين ، الأمر الذي يضر بحوافز الإنتاج في المجتمع ، وهذا يعني انخفاض مستوى كفاءة الإنتاج بحيث يعجز المجتمع الذي يسوده التهرب الضريبي عن الارتقاء بمستوى إنتاجه ليصل به إلى أية نقطة على منحنيات الرفاهية ، وإنما ينتج داخل المنحني كالنقطة D في الشكل (17) أو عند أسفل مستوى رفاحية كالنقطة C مثلاً ، وواضح أن هذه النقطة تعني إنتاجاً أقل من السلع العامة والسلع الخاصة ، فهي تضر بكفاءة الإنتاج (لاتقع على خط الموارد الممكنة) كما أنها تقع على منحني السواء I الأقل رفاحية من منحني الرفاهية II و III ، وبالتالي تضر بمستوى الرفاهية الاجتماعي لكافة أفراد المجتمع وتؤدي إلى انخفاض مستوى المعيشة إلى حالة مزرية .

والنتيجة :

✓ إن التهرب الضريبي يدمر الدور التخصيصي للسياسة الضريبية ، ويحول دون تحقيقه ، فلو أن الحكومة ارتأت تشجيع قطاع معين ينتج سلعاً ضرورية ذات نفع عام بتخفيض الضرائب عليه ، في حين رفعت الضرائب على قطاع آخر ينتج سلعاً مضرّة بالصحة مثلاً بهدف تقليصه ، واستطاع القائمون على القطاع الثاني الإفلات من أداء التزاماتهم الضريبية بالتهرب الضريبي بكافة أشكاله ، فإن ذلك سيؤدي إلى مايلي :

- ارتفاع احتمالات الربح في القطاع الذي تهرب من الضريبة وازدهار إنتاجه ونشاطه على عكس ماخططت له الحكومة ، وسوف يزاحم هذا القطاع بقية القطاعات على الموارد الاقتصادية النادرة المملوكة للمجتمع ، فنتحول عن الأنشطة المرغوبة التي سعت الحكومة إلى تشجيعها وتوسيعها إلى الأنشطة غير المرغوبة التي أرادت تحجيمها لقدرة هذه الأخيرة

(1) - ريتشارد وبيجي مسجريف ، مرجع سابق ، ص 68-70 .

على دفع عوائد أعلى على هذه الموارد ، وهذا أمر طبيعي بالمقارنة مع الاتجاه الطبيعي لعمل حوافز الإنتاج .

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

• وفي عصر التحولات الاقتصادية الذي نشهده ، الذي ينادي بالاقتصاد الحر وتقيد عمل الحكومات ، اتساع نطاق عمل القطاع الخاص يعني اتساع نطاق التهرب الضريبي ، وهذا سيؤدي إلى عجز الحصيلة الضريبية عن القيام بحاجات التوفير العام ، وبالتالي انخفاض مستوى الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية العامة لكافة أفراد المجتمع.

✓ لعل أخطر آثار التهرب الضريبي إساءة إلى نمط تخصيص الموارد ، هو ما يحدث في نطاق اقتصاد الظل بنشاطه المشروع الذي ينتج بدائل للسلع التي ينتجها القطاع الرسمي ، ونشاطه غير المشروع الذي ينتج سلعاً وخدمات متعلقة بالجريمة (المخدرات والأسلحة والقمار والدعارة) ، فإذا كان الاقتصاد الظلي ناشئاً عن الضرائب وحدها ، فسنجد أن الموارد الاقتصادية (كالعامل ورأس المال بالدرجة الأولى) ستتحرك بالتدريج بعيداً عن القطاع الذي تفرض فيه الضرائب (القطاع الرسمي) إلى القطاع الذي لايعرف الضرائب (القطاع السري) لأن مالكي عوامل الإنتاج عندما يقررون كيف يخصصون مواردهم ، فإنهم يهتمون بصافي العائد الضريبي ، ووجود قطاع تفرض عليه ضرائب وقطاع آخر معفى منها في آن واحد ، يغرّس إسفيناً بين صافي العائدات في كلا القطاعين الأمر الذي يؤدي إلى تدفق الموارد إلى القطاع الذي لا تفرض عليه ضرائب ، كما ذكرنا أعلاه ، وبذلك تنتقل الموارد من الاستخدام الأمثل والكفء إلى الأقل كفاءة وبالتالي خسارة في رفاهية المجتمع ، حيث أوضح (pea cock) بأن التهرب يؤدي إلى استخدام غير كفء للموارد وذلك بتشجيع الأفراد ذوي المهارات المكتسبة والذكاء الخاص والأكثر تدريباً العاملين في مجال الصناعة ، على الدخول في أشكال من العمل يصعب فرض ضرائب عليها رغم أنهم لايتسمون فيها لا بالمهارة ولا بحسن التدريب⁽¹⁾.

و لايمكن للباحثة أن تتجاهل أن فريقاً من العلماء شكك في الآثار السلبية التي ينتجها التهرب الضريبي على نمط التخصيص - رغم اختلافها معهم - فالبعض يعتقد أن الضرائب بحد ذاتها تكون مشوّهة ، وبالتالي التهرب منها سوف يحسّن الكفاءة التي يتم بها تخصيص الموارد داخل الاقتصاد وخاصة أن الضرائب التي تشوّه تخصيص الموارد وتؤدي إلى خسارة الرفاهية في المجتمع لم تعد تدفع أو تسدد .

ويرد Stiglitz على هذا الرأي : بأنه في العالم الثالث ، لا يؤدي إلغاء واحدة أو أكثر من الضرائب المشوّهة بالضرورة إلى مكاسب تامة في الرفاهية الاقتصادية ، فهذا وهم التشوهات⁽²⁾ ، وأيده Alm عندما بيّن في دراسة أجراها عام 1985⁽³⁾ أن الضرائب تسببت في خفض الرفاهية في الولايات المتحدة عام 1980 بنحو 220 بليون دولار (و هو ما يزيد عن 9% من الناتج القومي) ، لكن المثير للغربة أنه إذا زاد الإنتاج في القطاع السري إلى 20% من إجمالي الناتج القومي ، فإن هذه الزيادة تؤثر بدرجة قليلة على قيمة تكاليف الرفاهية التي ترتفع إلى 9.5% كحد أقصى من الناتج القومي .

بشكل عام : مناقشة تكاليف الرفاهية الناشئة عن التهرب الضريبي كانت ولا تزال مناقشات نظرية إلى حد كبير ، وكانت هناك قليل من المحاولات لتقدير المدى الكلي لهذه التكاليف - كدراسة Alm مثلاً ، وفي ضوء هذه القيود ، لم يتم الجزم عالمياً بأن التهرب الضريبي يقلل من الرفاهية الاقتصادية ، رغم وجود أسس نظرية وعملية جيدة للاعتقاد بأن التهرب يفعل ذلك قدمتها الباحثة من خلال هذا المحور ولديها التأييد الكامل

1- Peacock . A.T: "The disaffection of the taxpayer" , atlantic economic journal , 1983 , p : 14 .

2- Stiglitz . j .e . "economics of the public sector" , New York , Norton , 1986 , p:388.

3-Alm , j : "The welfare cost of the underground economy" , economic inquiry , no2 , april , 1985 , pp:243-261.

للآثار السلبية التي يتركها التهرب الضريبي على نمط تخصيص الموارد وبالتالي الرفاهية الاجتماعية لكافة أفراد المجتمع.

4- أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي :

ينصرف مفهوم الاستقرار الاقتصادي إلى تحقيق عدة أهداف متكاملة ومتراصة ، وهي ضمان التوازن الاقتصادي ، أي الحرص على سلامة الحسابات الداخلية (توازن الموازنة العامة للدولة) ، والخارجية (توازن ميزان المدفوعات الذي يسجل معاملات الدولة مع بقية دول العالم) والحفاظ على مستوى جيد من العمالة حتى لا يقع الاقتصاد في مشكلة البطالة وانعكاساتها الاقتصادية والاجتماعية الوييلة .

بالإضافة إلى ضمان معدل مقبول للنمو الاقتصادي ، وتحقيق درجة من استقرار الأسعار وبالتالي تجنب أضرار التقلبات الدورية الخاصة بالتضخم والانكماش ⁽¹⁾ ، وبالتالي أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي يكون من خلال معرفة أثر التهرب الضريبي على كل من الأهداف الثلاثة التي يتضمنها مفهوم الاستقرار الاقتصادي ويكون ذلك من خلال مايلي :

4-1- أثر التهرب الضريبي على التوازن الاقتصادي :

يضر التهرب الضريبي بمتطلبات التوازن الاقتصادي الكلي بشقيه الداخلي والخارجي ، حيث يؤدي إلى استفحال أزمة الموارد المحلية العامة نتيجة اتساع هوة العجز في الموازنة العامة للدولة وزيادة نسبة هذا العجز سواء بالنسبة للميزانية العامة ذاتها أو إلى الناتج المحلي الإجمالي ، وتؤدي فجوة الموارد العامة إلى استيلاء الإنفاق العام على جانب يعتد به من المدخرات المحلية ، وهذا يعني أن هذه المدخرات لا تتجه إلى تمويل الاستثمار المحلي والمساهمة في مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، مما يدفع بالدولة إلى التوسل بالاستدانة المحلية والأجنبية مما يعني استحواد فوائد الدين العام على جانب كبير من الموارد العامة ، وبالتالي استنزاف الجانب الأكبر من الحصيلة الضريبية فضلاً عن الإساءة لنمط توزيع الدخل القومي بين مختلف فئات المجتمع .

ومن جهة ثانية : يؤدي تراكم المديونية الخارجية إلى تعاظم أعباء خدمتها نتيجة نزوح جانب من الثروة الوطنية للخارج ، وقد يؤدي تفاقم مشكلة المديونية الخارجية إلى انهيار القيمة الخارجية للعملة الوطنية واتساع رقعة العجز في ميزان المدفوعات وتكاثف حدة الضغوط التضخمية ، بل والانهيار الاقتصادي الكامل الذي كان يقود في الماضي إلى الاحتلال العسكري ، كما يقود في الحاضر إلى خضوع الدولة المدينة لاشتراطات مؤسسات التمويل الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير باعتبارها ممثلة لمصالح الدول الدائنة .

4-2- أثر التهرب الضريبي على مستويات التشغيل وتعميق حدة التقلبات الدورية :

تزايد الدور الذي تقوم به السياسة الضريبية والمالية عموماً في مجال تحقيق أهداف الاستقرار والنمو والتوازن الاجتماعي ، بالرغم من اختلاف هذا الدور في كل من الدول المتقدمة والنامية نتيجة اختلاف الأوضاع الاقتصادية بينهما ، وتعتبر السياسة المالية والضريبية منها بالذات من أهم السياسات المستخدمة في توجيه النشاط الاقتصادي والمساهمة في دفع النمو وتحقيق الاستقرار في كافة الدول ، بغض النظر عن نظمها الاقتصادية والسياسية ، فهي أداة رئيسة لتحقيق الاستقرار ودفع النمو وعلاج مشكلات التخلف والنهوض بمستوى المعيشة ورعاية أصحاب الدخل المحدود من خلال استخدام أدوات الإنفاق والضرائب كالتالي ⁽²⁾ :

• الإنفاق العام : يمارس أثراً توسعياً على مستويات التشغيل والإنتاج والدخل القومي ، ذلك أن الطلب العام بالإضافة إلى الطلب الخاص يمثلان شقي الطلب الكلي (الإنفاق الإجمالي) وتتعاظم هذه الآثار

(1) -د. محمود محمد عارف : ميسرة الميزانية ، دراسة في الاقتصاد العام ، مكتبة المدينة ، ط3 ، 2001 ، ص 521-522 .

(2) -د.علي كنعان : مجموعة محاضرات ألقيت على طلاب السنة الرابعة ، شعبة الاقتصاد ، 2002 ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق .

الموجبة للإنفاق العام إذا ما تم تمويله بموارد إضافية كالإصدار النقدي الجديد أو الاقتراض من الخارج أو المدخرات المحلية، كما تتعاطم هذه الآثار أيضاً عبر الزمن بتأثير مضاعف الإنفاق (كما بينت الباحثة سابقاً).

• الضرائب : تمارس آثاراً انكماشية سالبة على مستوى الطلب الكلي ، وبالتالي على مستويات الإنتاج والتشغيل والدخل القومي ، ذلك أن قيام الحكومة برفع أسعار الضرائب المعمول بها ، أو استحداث أنواع جديدة من الضرائب ، يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل المتاح للإنفاق لدى القطاع العائلي وكذلك قطاع الأعمال ، وعلى العكس : تخفيض معدلات الضرائب القائمة تكون له آثار توسعية ، وتتعاظم هذه الآثار أيضاً في اتجاهها الانكماشى أو التوسعي بتأثير عمل المضاعف كما بينا سابقاً . وانطلاقاً مما سبق فإن التهرب الضريبي سيعرض بألية عمل السياسة الضريبية وبالتالي السياسة المالية ، وسينعكس ذلك سلباً على متطلبات الاستقرار الاقتصادي خاصة إذا ما ترافق ذلك بالأزمات الاقتصادية ويمكن توضيح ذلك من خلال مايلي :

✓ أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي في أوقات التضخم :

يؤدي التضخم إلى ازدياد الدخل المرنة ، كدخول الحرفيين والتجار وأصحاب المهن ، مسبباً في نفس الوقت اتساع رقعة التهرب الضريبي بسبب قوة أثر الدخل - والتي بنظر الباحثة تفوق أثر الإحلال لدى الأغنياء - فالدخل الأكبر يعني اقتطاعاً ضريبياً أكبر يغري صاحبه على التهرب وتكون نتيجة ذلك :

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

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

- يلغي التهرب الضريبي فعالية الضريبة التضخمية التي قد تلجأ إليها الدولة لامتصاص فائض القوة الشرائية المتداولة بالسوق طالما أدى هذا التهرب إلى تخفيض عبء الضريبة إلى مادون معدل تزايد الدخل أو توقعات الأرباح في غمار التضخم ، ولا يخفى عن البيان أن فشل الدولة في معالجة التضخم يعني انهيار القيمة الخارجية للعملة وبالتالي اتساع رقعة العجز الخارجي وتفاقم أعباء خدمة المديونية الخارجية واستنزاف جانب كبير من الثروة الوطنية في الخارج نتيجة تزايد الواردات وانكماش الصادرات .

وظهر تيار من الاقتصاديين رأى بأن اقتصاد الظل - وهو أبرز صور التهرب الضريبي - يمكن أن يحد من الموجة التضخمية ، انطلاقاً من أن مشروعات اقتصاد الظل تزيد الإنتاج والعرض لمقابلة فائض الطلب في الأسواق ، في حين أن للباحثة رأي مخالف :

فمشروعات اقتصاد الظل - المشروعة منها - ستوجه إلى إنتاج السلع الكمالية والبيذخية محل استهلاك الطبقات مرتفعة الدخل بسبب الأرباح العالية التي تسفر عن إنتاج أمثال هذه السلع أوقات التضخم ، مع إهمال إنتاج السلع الضرورية محل استهلاك الطبقات الكادحة ، أما الأنشطة غير المشروعة - التي تنطوي على أشنع صور التهرب الضريبي - حيث تحتدم أنشطة غسيل الأموال وتجارة المخدرات وغيرها من الأنشطة المدمرة للاقتصاد الوطني فهي تدعم بالتأكيد الضغوط التضخمية ، فعمليات غسيل الأموال مثلاً لا تخلو من تدفق نقدي إلى تيار الاستهلاك سواء في حالة الغسيل عبر البنوك أو عن طريق السلع المعمرة والذهب وغيرها ، وهو ما يعني الضغط على المعروض السلعي من خلال القوة الشرائية لفئات ذات نمط استهلاكي يتصف بعدم الرشد أو العشوائية ، وبذلك تسهم في رفع المستوى العام للأسعار وإضرام نار التضخم في

المجتمع إلى الحد الذي يقود إلى الهرب من النقود بتفضيل السلع عليها ، وهذه أسوأ مراحل التضخم التي تعلن الانفجار التضخمي للاقتصاد (1) .

✓ أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي في أوقات الانكماش :

قد يظن البعض خطأ أن التهرب الضريبي من شأنه أن يحد من المدى الذي يمكن أن تذهب إليه الموجه الانكماشية ، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح للإنفاق ، وبما يعزز الطلب الكلي على النحو الكفيل بإنعاش الأسواق ، وهذا ظن خاطئ ، ذلك أن سيادة جو التشاؤم ، في غمار موجة الانكماش ، من شأنه أن يعزز إمكانيات الاكتناز وتأجيل الإنفاق انتظاراً لمزيد من الانهيارات بالأسعار ، ولمزيد من التزايد في قيمة النقود المكتتزة ، وكذلك فإن أية تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية سوف لن تمارس أثراً في إنعاش الظروف الاقتصادية في ظل جو التشاؤم (2) .

وبالنتيجة :

يضعف التهرب الضريبي قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية نتيجة انخفاض قدرتها على زيادة احتياطيها النقدي لدى البنوك ، وهو يضعف فعالية الضرائب كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في إطار خدمة أغراض التنمية وتحقيق العدالة وحسن توزيع الدخل وتقليل الفوارق بين طبقات المجتمع وتقييد الاستهلاك وتشجيع الادخار الاستثماري ، وهو بذلك يهدد الاستقرار الاقتصادي في الدولة ويقلل من فرصها في تحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة .

ثانياً: الآثار المالية للتهرب الضريبي :

يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية بما يقود إلى عجز الميزانية العامة للدولة عن الوفاء بالمتطلبات المالية اللازمة لتنفيذ مشروعات الخطة الاقتصادية وفي مقدمتها مشروعات البنية التحتية المخططة ، الأمر الذي يؤثر سلباً على معدلات التنمية الاقتصادية ، فإذا ما لجأت الحكومة إلى علاج العجز المالي عن طريق الإصدار النقدي الجديد أصابت الضغوط التضخمية الاقتصاد القومي في مقتل بما لها من أوزار ثقيلة على الطبقات الكادحة محدودة الدخل وزيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل بين الأغنياء والفقراء مما يدفع باتجاه الرشوة والفساد والأمراض البيروقراطية كي يعوض ذوي الدخل المحدود النقص في دخولهم كما يهرب المواطنون من العملة الوطنية بسبب تآكل قوتها الشرائية ، وفي الحالات التي يقود فيها العجز إلى التضخم الشديد ، قد يلجئون للتعامل بالعملات الأجنبية بدلاً من العملة الوطنية .

وإذا سلكت الحكومة طريق فتح السوق المحلية للاستثمارات الأجنبية المباشرة ، رأت نفسها مضطرة إلى التوسع في منح الامتيازات والإعفاءات الضريبية التي تمثل مزيداً من الاستنزاف للحصيلة الضريبية ، فترفع الحكومة معدلات الضرائب المعمول بها كرد فعل علاجي أو تستحدث ضرائب جديدة تحت أية مسميات مما يزيد شعور المواطنين بفداحة العبء الضريبي ويفتح أبواباً جديدة للتهرب نتيجة شعور المكلفين الملتزمين بالظلم لتحملهم الجزء الأعظم من أعباء التمويل العام ، أما إذا لجأت الحكومة إلى القروض الخارجية لعلاج العجز ، فستأكل أعباء خدمة الدين الخارجي الجزء الأعظم من حصيلة الصادرات ، وتقود إلى عجز ميزان المدفوعات بالإضافة إلى عجز الموازنة ، وهناك العديد من الدول التي وقعت في هذه الطامة وما كانت نتيجتها إلا الخضوع لاشتراطات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير التي تنال من استقلال الدولة الاقتصادي وتعرض عليها ضغوطاً انكماشية كبيرة .

(1) - درفعت المحجوب : الطلب الفعلي مع دراسة خلسة بالبلاد الأخذة في النمو ، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريع والاحصاء ، القاهرة ، 1993 ، ص 247 .

(2) - تقرير المجلس القومي للإنتاج والشؤون الاقتصادية ، "الاقتصاد الموازي" ، الدورة السادسة عشر ، سبتمبر 1989 ، يوليو 1990 ، ص 175 .

وانطلاقاً من فداحة خسائر العائدات الضريبية قدم (Feige) مدخلاً قياسياً لتقدير مدى الخسائر الضريبية على النحو التالي⁽¹⁾:

(1) يتم تقدير حجم الدخل غير المعلن إما بطريقة التخمين - أو بإحدى الطرق المحددة لذلك وستحدث عنها الباحثة في البحث الثالث من هذا الفصل

(2) يتم تقدير خسائر الإيرادات الضريبية بافتراض أن معدل الضريبة كان سيتم فرضه على هذا الدخل لو تم إبلاغ الإدارة الضريبية عنه.

ونرى أن هذا المدخل القياسي تتنابه عدة نقاط ضعف أولها : أن تقدير حجم الدخل غير المعلن قد يكون غير دقيق ، وبالتالي تقدير الخسارة في الإيرادات الضريبية قد تكون غير مؤكدة إلى حد ما ، ومن جهة ثانية : فإن فرض معدل ضريبة ثابت على حجم الدخل غير المعلن ، وبصرف النظر عن طبيعة هذا الدخل ومصدره وتوزيعه بين مختلف فئات متلقي الدخل هو مصدر آخر للخطأ.

وفعلًا أوضح Peacock & Shaw أن طريقة حساب مقدار الخسائر في العائدات الضريبية السابقة لها ثلاثة عيوب⁽²⁾ :

- إنفاق المتهربين يولد- من خلال تأثير المضاعف- زيادة في دخول الأفراد الملتزمين بالضرائب ، وهذه الدخول عندما تفرض عليها ضرائب سوف تولد هي الأخرى مبالغ تعويضية عن العائدات الضريبية المهربة .
- هذه الطريقة لا تعترف بإنفاق الدخل المتهرب من الضرائب على السلع التي يتم فرض ضرائب عليها ، وهذا المكسب في عائدات الضريبة سوف يعوض على الأقل الخسائر المترتبة على التهرب .
- تتجاهل هذه الطريقة أن بعض السلع والخدمات تنتج فقط في اقتصاد الظل - بعيداً عن أعين الإدارة الضريبية- وفرض ضرائب على هذا النوع قد يقود إلى اختفائها من السوق ، كون المعروض منها أصلاً قليل .

ومن هذا المنطلق أوضح Peacock & Show باستخدام نموذج إنفاق الدخل البسيطة أنه في حالة الاقتصاد المغلق حيث النزعة الحدية لاستهلاك الدخل القابل للتصرف فيه هي (1) فلن تكون هنالك أي خسارة في العائدات الضريبية على النحو التالي :

$$(1) \quad Y = C + A \quad \text{التوازن في الاقتصاد المغلق : الدخل القومي}$$

حيث : Y : الدخل القومي .

C : الاستهلاك المخطط .

A : الاستثمار المخطط ، ثم افترض أن :

$$(2) \quad C = b.Y^d$$

حيث : Y^d : هي الدخل القابل للتصرف فيه وعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$(3) \quad Y^d = [1-t(1-e)]Y$$

حيث e : نسبة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل ، وبإجراء بعض الإصلاحات على المعادلات الثلاث نصل إلى النتيجة :

$$Y = A / [1-b(1-t(1-e))]$$

وفي غياب التهرب يكون $e=0$ وبالتالي الغلة الضريبية تكون :

$$T_1 = t.Y = t.A / [1-b(1-t)]$$

لكن عندما يكون $0 < e < 1$ عندئذ تكون الغلة الضريبية :

$$T_2 = t(1-e).Y = t(1-e)A / [1-b(1-t(1-e))]$$

والخسارة في العائدات الضريبية نتيجة التهرب تكون :

$$T_1 - T_2 = tAe(1-b) / [1-b(1-t)][1-b(1-t(1-e))]$$

1- Feige, E : "how big is the irregular economy?" challenge ,usa, 1979 , p:22 .

2-Peacock , A . T , & Show , G . K . : " is tax revenue loss overstated ? " journal of economic affairs , july , 1982 , pp:161-163.

ومن الواضح أنه إذا كان $b = 1$ فإن $T_1 - T_2 = 0$

ولن يؤدي التهرب إلى أي خسارة في العائدات الضريبية⁽¹⁾.

من الواضح أن هذا النموذج كان غاية في البساطة ، ويبين أن قياس الخسارة في العائدات الضريبية الناجمة عن التهرب الضريبي تتطلب براعة أكثر مما يبدو للوهلة الأولى ، حيث أن حسابات وتقديرات الخسارة في العائدات الضريبية الناشئة عن التهرب الضريبي ليست تقديرات مباشرة وصريحة كما يبدو ، ونحن بحاجة إلى استخدام نموذج اقتصادي يمكننا من تقدير هذه الخسارة بدقة مطلقة ، للأسف أن بناء مثل هذا النموذج لم يتم حتى الآن رغم أنه سيكون أداة مفيدة ليس فقط في قياس مدى الخسارة في العائدات ، بل أيضاً تركيز الاهتمام على عدد من المسائل التي يثيرها التهرب الضريبي في الاقتصاد وتؤثر على السياسة المتبعة من قبل الحكومة ، وهذا ما سنتناوله الباحث من خلال دراسة الآثار السياسية للتهرب الضريبي في المحور الثالث من هذا البحث .

إذ لربما لم تجذب مسألة بناء نموذج لقياس مدى خسارة الإيرادات الضريبية اهتمام الكثير من الاقتصاديين لأن الخسارة في جوهرها مسألة ثانوية بالمقارنة مع المسائل الأخرى التي يثيرها التهرب الضريبي كتنشؤ الأسعار ، وانحراف المعلومات ، والسخط الاجتماعي ، مع ضرورة التنبيه إلى أنه : حتى لو أمكن الحصول على مقياس دقيق للعائدات الضريبية المفقودة ، فإن ذلك لا يعدّ مقياساً لتكلفة التهرب الضريبي ، لأن تكلفته الحقيقية أكبر من مجرد رقم لم يتم إحراره بكثير ، وهو ما ستعرضه الباحثة من خلال الفقرة التالية :

ثالثاً- الآثار السياسية للتهرب الضريبي :

إن جوهر عملية التهرب هو الإفلات من أداء التزام مالي تجاه الدولة ، وغالباً مايكون ذلك بإخفاء النشاط أو الدخول مطروح الضريبة وعدم الإعلان عنه أصلاً للجهات المختصة كخطوة أولى ، فإذا ما انكشف المطروح ، بدأ المتهرب باستخدام أساليب الغش التي تحدثنا عنها مفصلاً للتهرب من التزامه ، والحقيقة أنه كلما زاد حجم

(1) - لربما من المفيد عرض الطريقة التي الوصول بها إلى النتيجة رياضياً كالتالي :
من تعويض المعادلتين (2) و (3) في المعادلة (1) نجد أن :

$$\begin{aligned} Y &= b[Y - Y(t-t.e)] + A \\ Y &= b.y[1 - (t-t.e)] + A \\ Y &= b.Y[1 - t(1-e)] + A \\ Y - b.Y[1 - t(1-e)] &= A \\ Y[1 - b[1 - t(1-e)]] &= A \\ Y &= A / [1 - b[1 - t(1-e)]] \end{aligned}$$

وبالتالي :

$$T_1 - T_2 = t.A / [1 - b(1-t)] - t(1-e).A / [1 - b[1 - t(1-e)]]$$

$$= t.A [1 - b[1 - t(1-e)]]$$

$$= t.A - tAb [1 - t(1-e)]$$

$$= t.A - tAb + t^2Ab(1-e) \dots\dots (1)$$

$$= t.A(1-e)[1 - b(1-t)]$$

$$= t.A(1-e) - t.A(1-e)[b(1-t)]$$

$$= t.A - t.A.e - t.A(1-e)[b - b.t]$$

$$= t.A - T.Ae - T.A.b(1-e) + t^2Ab(1-e) \dots\dots\dots (2)$$

بطرح (2) من (1) نجد :

$$= t.A - t.A.b + t^2.Ab(1-e) - t.A + t.A.e + t.A.b(1-e) - t^2A.b(1-e)$$

$$= - t.A.b + t.A.e + t.A.b(1-e)$$

$$= - t.A.b + t.A.e + t.A.b - t.A.b.e$$

$$= t.A.e(1-b)$$

وبالتالي نصل إلى النتيجة : $T_1 - T_2 = T.A.e(1-b) / [1 - b(1-t)][1 - b[1 - t(1-e)]]$ وهي النتيجة المذكورة أعلاه .

الدخل غير المعلن في كيان الاقتصاد ، كلما تسبب ذلك في فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي نتيجة حصول السياسة الاقتصادية للدولة على معلومات خاطئة عن معظم المتغيرات الاقتصادية التي يمكن الاعتماد عليها عند وضع هذه السياسات ، مما يقود إلى وصف العلاج غير الصحيح بسبب الفشل في تشخيص حالة الوضع الاقتصادي أساساً وتظهر هنا أولى نتائج التهرب على السياستين المالية والنقدية ، وهي انحراف المعلومات : إذ أن انتشار التهرب الضريبي على نطاق واسع يخفض درجة مصداقية البيانات والإحصاءات الرسمية ، فقد تشير إحصائيات إجمالي الناتج القومي والبطالة إلى أن الوضع الاقتصادي في حالة انكماش ، في حين يكون المستوى الحقيقي للناتج القومي الإجمالي مرتفعاً جداً والبطالة في أدنى مستوى لها ، ونتيجة هذه البيانات غير الصحيحة تقرر الحكومة استخدام سياسات التوسع المالي والنقدي للوصول إلى مرحلة التشغيل الكامل ، مع أن الاقتصاد يعمل بكامل طاقته أو قريباً منها ، مما يساهم في تغذية الضغوط التضخمية نتيجة هذه السياسات غير الملائمة وهذه نتيجة حتمية عندما يقوم الاقتصاديون بإجراء توقعات خاطئة وتقديم تحليل غير سليم لصناع السياسة الاقتصادية الذين يقومون بدورهم باتخاذ سياسات خاطئة للتعامل مع المشكلات المطروحة ، وعندما تكون التوقعات غير صحيحة والسياسات غير مناسبة ، فإن النتائج تأتي على عكس المتوقع .

لذلك تنتشر في كثير من دول العالم ظاهرة تغيير الاقتصاديين عندما لا تتحقق النتائج المطلوبة من السياسات الاقتصادية ، حيث يتم استبدالهم بأخرين يقومون بنفس الأخطاء ، أو : قد تتغير الحكومات ، وبالتالي صانعو سياسة آخرون يكررون نفس الخطأ وهكذا .

اهتم Fiege بهذه المسألة ، واعتبر أن حجم الاقتصاد غير الرسمي يعكس حقيقة حجم الدخل غير المعلن إلى السلطات الضريبية بشكل كبير كون معظم الأنشطة التي تتم في الظل بشقيها المشروع وغير المشروع تظل خارج سجلات الحسابات القومية للدولة ، وبالتالي يمكن تقدير حجم التهرب الضريبي إذا أمكن قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي ، ورأى Fiege (1) : أنه إذا كان الاقتصاد غير الرسمي ينمو بصورة أسرع من الاقتصاد الرسمي ، فإن الإحصائيات الرسمية عن الدخل قد لا تتألف في معدل النمو الحقيقي للاقتصاد الكلي ، في حين أكد حتمية المبالغة في الإحصائيات الرسمية عن البطالة ، والمبالغة إلى حد ما في إحصائيات التضخم .

وافترض Fiege بالضرورة علاقة عكسية بين دورات الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي ، بمعنى آخر : أن نمو الاقتصاد غير الرسمي قد لا يكون موازياً لنمو الاقتصاد الرسمي ، وإنما قد يكون معاكساً له في طبيعة الدورة الاقتصادية ، إذ ينمو الاقتصاد غير الرسمي عندما يكون الاقتصاد الرسمي في حالة كساد والعكس صحيح ، وفسر بذلك الكساد التضخمي الذي ساد في منتصف السبعينات ، بأنه ليس إلا نوعاً من الهم الإحصائي المترتب على نمو الاقتصاد غير الرسمي ، وأنه حتى لو كانت الحالة الاقتصادية قوية ، فإن التحول من الاقتصاد الرسمي إلى الاقتصاد الخفي سوف يترتب عليه انخفاض في الدخل الحقيقي المسجل وارتفاع معدلات البطالة وانخفاض مستويات الإنتاجية وارتفاع مستويات الأسعار .

ولتحديد الانحراف في بيانات معدل نمو الناتج القومي الإجمالي قدم cassell (2) نموذجاً عام 1984 م :

$$Y = Y^0 + Y^B \quad (1) \dots\dots\dots$$

حيث : Y^0 : إجمالي الناتج القومي المقاس .

Y^B : المنتج الحقيقي الذي يتم إنتاجه في الاقتصاد غير الرسمي .

$$b = Y^B / Y^0 \quad (2) \dots\dots\dots$$

$$g - g^0 = b / (b + 1) \cdot (g^B - g^0) \quad (3) \dots\dots\dots$$

حيث : g : معدل النمو الحقيقي للناتج القومي الإجمالي .

1- Fiege, E : p:11 ، مرجع سابق .

2- Cassell , D : " the growing shadow economy : implications for stabilization policy , international economics" sept , 1984 , pp: 219-225 .

g^0 : معدل النمو الرسمي للناتج القومي الإجمالي المقاس.

g^B : معدل النمو الحقيقي المقدر في الاقتصاد الأسود .

نلاحظ أن الجانب الأول من المعادلة (3) مؤشر درجة انحراف مقياس النمو الحقيقي والفعلي لإجمالي الناتج القومي الناشئ عن وجود الاقتصاد غير الرسمي ، وهو يتوقف على b و $(g^B - g^0)$ حيث كلما كبرت كلما زادت البيانات غير الصحيحة ، وهناك حالتان واضحتان لا يحدث فيهما انحراف في البيانات أو المعلومات وهي :

• $b = 0$: أي انعدام الاقتصاد غير الرسمي.

• $g^B - g^0 = 0$: أي أن كلا القطاعين ينمو بنفس المعدل تقريباً.

ومن تعويض المعادلة (2) في (1) نصل إلى أن :

$$y = (1+b)y^0 \quad * \text{ وهذه المعادلة تبرهن أن حجم}$$

الناتج القومي الفعلي (y) لا يساوي حجم الناتج القومي الرسمي المقاس (y^0) إلا إذا كان $b = 0$ ، وهذا يعني أن $y^B/y^0 = 0$ وبالتالي : $y^B = 0$ ، أي انعدام الاقتصاد غير الرسمي .
مما سبق نستنتج : أن انحراف البيانات أو المعلومات ينعكس على معدل النمو ، وهذا الانحراف من الممكن أن يلعب دوراً كبيراً في تشويه سياسات الاقتصاد الكلي .

الأثر الثاني للتهرب الضريبي تعكسه معدلات البطالة : التي تعتبر من الأمور الحيوية من الناحية السياسية ، إذ أن المزية الأساسية للاقتصاد غير الرسمي (الخفي عن الضرائب) هي قدرته على توفير فرص عمل لهؤلاء الذين لم يفلحوا في الحصول على فرصة عمل في الاقتصاد الرسمي ، وبما أن هذه العمالة تكون غير مسجلة ، فإن الأرقام الرسمية المعلنة عن معدل البطالة في الاقتصاد تصبح مغالى فيها ، ومثال ذلك : أن معدلات البطالة المعلنة في مصر غالباً ما تفوق الحقيقة بكثير (1) ، حيث تضم كافة خريجي الجامعات والمعاهد الفنية ومدارس التعليم الفني بالإضافة إلى عدد من المتسربين من النظام التعليمي ، والحقيقة أن عدداً لا بأس به من هؤلاء يعمل حقاً في الاقتصاد غير الرسمي من خلال سوق العمل غير المنظم ، كذلك يشير Gutman (2) : أن ربع قوة العمل في الولايات المتحدة الأمريكية لها صلة بالاقتصاد غير الرسمي ، سواء أفراد يعملون وظائف إضافية بالإضافة إلى عملهم الرسمي ، وهؤلاء يمثلون حوالي 80% من العاملين في الاقتصاد غير الرسمي ، أو كانوا يعملون في الاقتصاد غير الرسمي بصفة أساسية.

ويذكر Mattews أن 1.3 مليون عامل ممن يزعم الآخرون بأنهم عاطلون في انكلترا في سنة 1983 كانوا بالفعل يعملون في الاقتصاد غير الرسمي ، لكن في نفس الوقت ، إذا كان ذلك صحيحاً لكان له تأثير درامي مفاجئ على معدل البطالة في انكلترا حيث كان من المفترض والوضع هكذا أن يقلل نسبة البطالة إلى 50% تقريباً (3) .

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل البطالة هي التي تدفع باتجاه الاقتصاد غير الرسمي حيث لا ضرائب ولا تأمينات ، أم أن هذا الاقتصاد يشكل عامل جذب للعمالة ؟

(1) - د. محمد إبراهيم طه السقا : الاقتصاد الخفي في مصر ، مكتبة النهضة المصرية ، مصر ، القاهرة ، ص 61 .

2- Gutman , p : " the subterranean economy " financial analysts journal , 1997 , nov/dec , pp: 26-34 .

*- $y = y^0 + y^B$, $b = y^B/y^0$

$y = y^0/b + y^B$

وبالتالي يكون بتوحيد المقامات:

$y = y^0 + b.y^B/b$

$y = (1+b)y^0/b$

$b.y = (1+b) y^0$

$b.y = (1+b) b.y^0$

$y = (1+b)y^0$

وهي النتيجة التي وصلنا إليها أعلاه .

3- Mattews , k .G.P : " national income & the black economy " economic affairs , july , 1983 , pp: 261-267 .

يرى Cassell⁽¹⁾: أن سياسة الاستقرار يجب أن تركز على معدل البطالة المسجلة رسمياً لأن الهجرة إلى القطاع غير الرسمي هي نتاج البطالة في القطاع الرسمي ، ويضيف قائلاً : إن البطالة هي التي تدفع العمال للعمل في الاقتصاد غير الرسمي وليس هو الذي يقودهم إلى تسجيل أنفسهم على أنهم عاطلين . في حين أن للباحث رأي آخر : فمن جهة : انخفاض مستويات الأجور وارتفاع معدلات الضريبة على ذوي الدخل المحدود ، خاصة في أوقات التضخم وتآكل القوة الشرائية للدخل تجعل كثيراً من العاملين في القطاع الرسمي يجدون في التحول إلى القطاع غير الرسمي منفذاً لهم لسد رمق العيش ، ولربما هذه إحدى المزايا الأساسية للقطاع غير الرسمي ، ومن جهة ثانية : القطاع غير الرسمي يشكل وسطاً مغرياً وعامل جذب للأنشطة غير المشروعة بكافة أشكالها والتي لا يمكن أن تزدهر إلا في مثل هذا الجو ، وتتفق في هذا مع Duis burg⁽²⁾ الذي يقول أن بعض جوانب الجمود في الاقتصاد الرسمي قد تضعف الاستثمار ، وترفع معدلات البطالة ، كذلك قد تتوقف سياسات مكافحة التضخم بسبب الضغوط الناجمة عن الرأي العام والانخفاض في مستوى شعبية الحكومة ، مما يدفع إلى سياسة أكثر تكلفة من الناحية السياسية من خلال السماح للتضخم بالاستمرار في سبيل هدف التوظيف الكامل ، وهكذا يؤدي التفاعل بين الأنشطة الاقتصادية والسياسية إلى سلسلة حلزونية من التضخم والبطالة ، وهنا يلعب الاقتصاد غير الرسمي دور المهدئ الاجتماعي social mollifier الذي يضمن استمرار السلطة السياسية والاستقرار السياسي والاقتصادي .

نستنتج مما سبق:

من الواضح أن تقديرات عدد الأفراد الذين سجلوا على أنهم عاطلين ولكنهم يعملون في الاقتصاد غير الرسمي تخضع للتخمينات واحتمالية الخطأ في معظم اقتصاديات العالم ، ويظل التساؤل : ما هو أثر ذلك على السياسة الكلية ؟ إن ذلك يتوقف بالطبع على نية الحكومة في تبني السياسة الكينزية لمواجهة ارتفاع معدلات البطالة المغالى فيها أم لا ، مع العلم أنه حتى لو لجأت الحكومة لهذه السياسة فإن نتائجها تتوقف عندئذ فعلاً على مستوى العمالة الحقيقي القائم .

وقد يستغرب البعض إذا ما أدرك أن التهرب الضريبي يؤثر على معدلات التضخم ، فوجود قطاع لا يتحمل أي أعباء ضريبية أو إدارية حيث تخفئ أقل درجة من المساواة يؤدي إلى تشوه الأسعار المحلية ، فتميل الأسعار في القطاع غير الرسمي إلى التزايد بمعدلات أقل من تلك السائدة في الاقتصاد الرسمي خاصة عندما يكون الأول منافساً للثاني في تقديم نفس أنواع السلع والخدمات بأسعار أقل لانعدام التكاليف الضريبية وشتى الالتزامات الأخرى تجاه الجهات الحكومية ، والنتيجة : يصبح معدل التضخم مغالى فيه ، أي مرتفعاً عن المعدل الحقيقي السائد في الاقتصاد .

إلا أن العكس يحدث في بعض الدول النامية التي مازالت تدعم معظم السلع حيث تخضع للتسعير الجبري أو تكون حصص الاستيراد من بعض السلع محددة مع وجود فائض كبير في الطلب على السلع والخدمات كالقمح والاسمنت والحديد والخشب وغيرها ، هنا تكون الأرقام القياسية للأسعار المحلية منخفضة كثيراً عن الأرقام القياسية الحقيقية لأن سلة السلع التي يحسب على أساسها الرقم القياسي لنفقات المعيشة لا تتعامل مع الاقتصاد غير الرسمي كحقيقة واقعة ، وإنما يتم الحساب على أساس الأسعار الرسمية لهذه السلع والخدمات . وبالتالي نستنتج مما سبق : أن وجود قطاع لا يخضع للضريبة (القطاع غير الرسمي) سيسبب حكماً تشوهاً في الأسعار الحقيقية وسنواجه حالة من اثنتين : إما : المغالاة في معدلات التضخم ، وإما أن تظهر معدلات التضخم بأقل من الواقع .

وإذا ما أدركت السلطة هذا الواقع وتحركت باتجاه كبح جماح التضخم ، وجدت أن التهرب الضريبي يكف يد السياسة النقدية في معالجة هذه الظاهرة ويضعف من فعاليتها هذا إذا لم تؤت عكس النتائج المطلوبة ، لأن نمو التهرب الضريبي بنسبة كبيرة في الاقتصاد يعني زيادة الدوافع الأساسية للاحتفاظ بالنقد في صورة سائلة لإجراء المعاملات التي تتم في القطاع غير الرسمي بعيداً عن أعين الإدارة الضريبية ، غير أن هذا الطلب على النقود لا يكون حساساً للتغيرات التي تحدث في معدلات الفائدة ، فالحاجة لتجنب دفع الضريبة

1- Cassell : p:225 ، مرجع سابق .

2- Duis burg , D.C.(1984) : "the growing shadow economy " implication for stabilization policy" intereconomics , sept/oct , p:225 .

والرغبة في عدم الكشف عن ممارسة أنشطة مكتومة قوية للغاية ، والنتيجة تكون : ضعف مرونة الطلب على النقود بالنسبة لمعدل الفائدة في الاقتصاد ككل ، خاصة في حال ارتفاع نسبة التهرب . كما يؤثر ارتفاع نسبة الدخل غير المعلن (المكتوم) في الاقتصاد على السياسة النقدية من خلال حركات الأساس النقدي ، أي احتياطات البنوك من النقود والأرصدة السائلة والتي يفترض أنها تخضع لسيطرة وتحكم البنك المركزي ، وبما أن نسبة النقود السائلة المستخدمة في القطاع غير الرسمي تعتبر مرتفعة ، فإن سياسة البنك المركزي لا يكون لها أي تأثير مباشر على هذا الجزء من الأساس النقدي ، لذلك فإن سياسة البنك المركزي لا بد وأن يتم تحليلها في ضوء آثارها على احتياطات البنوك والجزء المتبقي من النقود السائلة فقط ، بعد استبعاد النقود السائلة المستخدمة في نطاق الاقتصاد غير الرسمي .

وإذا ما تم توجيه السياسة النقدية بما يتناسب مع حقيقة الدخل القومي فسيكون من الصعب على البنك المركزي القيام بهذه المهمة خاصة إذا كان حجم الدخل غير المعلن كبيراً في الاقتصاد لأنه في حال ارتفاع معدل نمو النشاط الاقتصادي في القطاع غير الرسمي عن معدل النمو في القطاع الرسمي فإن السياسة النقدية تتحدد فقط على أساس الاقتصاد الرسمي دون اعتبار للاقتصاد غير الرسمي مما يجعل التوسع النقدي ضئيلاً جداً بالنظر إلى احتياجات الاقتصاد القومي ككل .

والنتيجة : ازدياد حجم التهرب الضريبي ممثلاً بارتفاع نسبة الدخل غير المعلن في الاقتصاد (المطارح المكتومة) يترتب عليه تقديم بيانات غير حقيقية عن كافة المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل معدلات النمو الاقتصادي والبطالة والتضخم والاحتياطي النقدي وغيره ، مما ينتج عنه سياسات اقتصادية مالية ونقدية غير مجدية اقتصادياً باعتبارها غير مناسبة للواقع العملي وإن كانت متفقة مع الحسابات الرسمية .

رابعاً : الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي :

يعتبر تحقيق العدالة الاجتماعية أحد الأهداف الرئيسية المتوخاة من الضريبة وفقاً للمفهوم الحديث للمالية العامة ، وذلك بواسطة دورها الفعال في إزالة التفاوت الطبقي بين فئات المجتمع وتقليل الفجوة بينها من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بصورة أكثر عدالة ولصالح الطبقات الفقيرة والمتوسطة في المجتمع ، كما بينت الباحثة في البحث السابق من هذا الفصل .

وإذا ما انتفت العدالة الضريبية ، ساد التشاحن والتضارب بين الإدارة الضريبية والمكلفين ، وانتشرت الشكوك والبغضاء ، وتفشيت الكراهية وروح العداوة بين طرفي العلاقة ، وغالباً ما يكون ذلك نتيجة الممارسات الخاطئة من الإدارة الضريبية التي تحابي وتعامل طوائف المقربين والأقرباء والأصدقاء ، في حين تقرض الغش والاحتيال لباقي المكلفين وتعتبرهم متهمين ليس لهم حتى حق إثبات براءتهم ، فضلاً عن فساد رجال الضرائب وخراب ذمتهم الذين يطالبون بالهدايا والرشاوى مقابل التغاضي عن حق الدولة ، كذلك عندما لا يقتنع المكلف بفعالية الإنفاق العام - كما بينت الباحثة سابقاً - خاصة عندما تتبدد الحصيلة الضريبية في أوجه إنفاق هزيلة لا يشعر بها دافعو الضرائب ، فهنا يكون العداوة ومعه كافة ردود الأفعال النفسية السالبة من جانب المكلفين ، حيث يشعرون بالظلم والافتيات على حقوقهم ، بل حتى الاعتداء على حقوقهم كبشر ، ويدفعهم هذا إلى سلوك دروب التهرب خاصة عندما ينظر للمكلف الشريف الملتزم على أنه إنسان ضعيف خائب لاظهر له ، ويظهر من سلك دروب التهرب بكافة وسائله بمظهر البطل الذكي محل الاحترام . وللأسف : هذا هو الواقع المشاهد في الدول المتخلفة ، إذ يسود المناخ غير الصحي بين المكلفين والإدارة الضريبية بكل مظاهره السلبية وآثاره الوخيمة على الحصيلة الضريبية فتتسع رقعة التهرب الضريبي بما يهدد قدرة الدولة على النهوض بأعباء الإنفاق العام اللازمة لمجرد تيسير سبل الحياة أمام المواطنين ، ومن هنا تتسم نوعية الحياة بالرداءة والتخلف .

وقد ألمعت الباحثة سابقاً كيف يلعب الفساد الإداري دوراً كبيراً في تغذية التهرب الضريبي ، وكون الفساد الضريبي يشبه التهرب الضريبي في أن كلا منهما يتم من خلال أفعال غير مشروعة قانوناً ويؤديان إلى تخفيض الالتزامات الضريبية بغير وجه حق ، إلا أنه يمكن التمييز بينهما بوضوح على أساس أن التهرب الضريبي يمكن أن يتم من جانب واحد هو المكلف ، بينما يلزم للفساد الضريبي تعاون أكثر من طرف :

المكلف أو نائبه من طرف ، وموظف الإدارة الضريبية من طرف آخر ، وللفساد الضريبي آثار خطيرة لعل من المفيد إلقاء الضوء عليها⁽¹⁾ :

- (1) نقص الإيرادات العامة التي يحق للدولة الحصول عليها في ظل نظام غير فاسد ، مما يحرم الدولة من توظيف هذه الإيرادات في برامج إنفاقها العامة ، ويضطررها إلى الاقتراض من الداخل والخارج للوفاء بالتزاماتها .
- (2) الإخلال بمبدأ العدالة : حيث يؤدي الفساد الضريبي إلى اتجاه الدولة إلى فرض ضرائب إضافية تزيد من أعباء المكلفين الملتزمين لتعويض ما تهرب من أدائه المكلفون المخالفون للقانون المتستر عليهم بفعل الفساد الضريبي ، مما يعني أن الفساد الضريبي قد أدى في الواقع إلى إعادة توزيع الدخل لغير صالح المكلفين الملتزمين الذين يقع عليهم تحمل العبء الزائد للضريبة ، بينما يتمتع الآخرون المستفيدون من الفساد الضريبي بدخولهم دون اقتطاع الضريبة بالكامل أو جزء منها ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى فقدان الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية ويدفع المكلفين الملتزمين إلى مخالفة القانون والتهرب من الضريبة .
- (3) يؤدي تفاوت توزيع الأعباء الضريبية بصورة غير عادلة بسبب الفساد الضريبي إلى عدم الكفاءة الاقتصادية حيث يتم توظيف الأموال التي كان من المفروض أن تكون ضريبة تستغل في الإنفاق العام إلى أغراض خاصة قد تبرز إسراف فئة من المكلفين في الإنفاق الترفي أو في صورة رشاوى وهدايا غير مشروعة إلى القائمين على ربط الضريبة وتحصيلها .
- (4) ينعكس أثر الفساد الضريبي سلباً على حجم الاستثمارات المنتجة ، وعلى تشجيع المنشآت الصغيرة والمتوسطة على التصدير ، حيث يعطي الفساد الضريبي إشارات غير جيدة إلى المستثمرين الجادين الراغبين في إقامة المصانع والمزارع ، الذين يرون في الرشاوى الحكومية عبئاً مالياً لا يمكن تحمله على المدى الطويل ، مما يترك المجال فسيحاً أمام الاستثمارات قصيرة الأجل وغير المنتجة ، التي تهدف إلى اقتناص فرصة محدودة للاستثمار ذات عائد كبير ولو تحملت بسببها الرشاوى المفروضة عليها من بعض موظفي إدارة الضريبة .
- (5) يعيق الفساد الضريبي قدرة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في تصدير منتجاتها إلى الخارج ، نظراً للأعباء المالية التي يتعين دفعها في صورة رشاوى إلى بعض موظفي الإدارة الجمركية ، وإلا تعرضت إلى العديد من الإجراءات التعسفية التي تؤدي إلى تأخير وصول صادراتها إلى البلدان المتعاقدة في الوقت المتفق عليه ، فتتحمل بغرامات التأخير أو خطر فسخ التعاقد ، أو تتعرض للبضاعة المتجهة للتصدير للعطب والفساد لطول انتظارها في موانئ التصدير ، ولغير ذلك من المخاطر .
- ولا يعني ذلك أن منشآت التصدير كبيرة الحجم لا تعاني من الفساد الضريبي ، غاية الأمر أن قدرة هذه المنشآت على تحمل الأعباء المالية غير المشروعة يمكن تحملها بأكبر من قدرة المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم على ذلك .
- (6) يؤثر الفساد الضريبي سلباً على كل من ميزان المدفوعات في الدولة وعلى حصيلاتها من النقد الأجنبي من خلال معاونة بعض المكلفين على التهرب الضريبي ، وتهريب هذه الأموال إلى الخارج فيزيد الطلب على العملة الأجنبية لتحويل المبالغ المهربة بالعملة الوطنية إلى عملة البلدان الأجنبية المتجهة إليها .

والنتيجة :

إن التهرب الضريبي والفساد الضريبي يهدد القيم الأخلاقية ويضعف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي لدى المكلفين الشرفاء ، ويوقظ فيهم روح الأنانية ، لإحساسهم بعدم المساواة من جهة ، واستنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه من جهة ثانية ، مما يولد لديهم شعور الازدراء للقانون ، ويقود إلى المساس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة .

1- see : R.Bowles , minimizing corruption in tax affairs , in cedric Sanford (ed) Further issues in tax reform , Fiscal Publication , Bath , 1998 , pp:56-86

البحث الثالث: قياس التهرب الضريبي:

أولاً: صعوبات قياس التهرب الضريبي:

واجهت الباحثين والدراسيين لظاهرة التهرب الضريبي صعوبات عديدة في قياسها وهي:

يعتبر قياس التهرب الضريبي قياساً دقيقاً أمر صعب عملياً والسبب بالدرجة الأولى يعود إلى طبيعة التهرب الضريبي الخاصة باعتباره نشاط خفي يسعى ممارسوه لإخفائه بشتى الوسائل والطرق فضلاً عن إمكانية تحقيقه في جميع مراحل الضريبة بدءاً من حصرها وانتهاءً بربطها وتحصيلها .

- التهرب الضريبي سلوك فردي ذاتي - كما بينا في البحث الأول من هذه الرسالة - وبالتالي يصعب إيجاد مقياس دقيق لتقديره وحسابه ، كونه يعتمد على إمكانيات المتهرب العقلية ونمط تفكيره والتي تتنوع له التقن في أساليب الغش والاحتيال للتملص من أداء الضريبة ، وعلى ردود أفعاله النفسية وموقفه من المخاطرة باكتشاف أمره ومعاقبته ، وأخيراً إمكانيات المكلف المادية التي تمكنه من استئجار خبراء الضرائب لابتداع أحدث طرق التهرب وأكثرها حنكة ، أو اختيار درب التهرب كاحتمال ثانٍ..

- اصطدم الباحثون بمشكلة أساسية وهي تحديد مفهوم التهرب الضريبي، إذ كيف يمكن قياس شيء غير محدد؟ وقد تعرضت الباحثة تفصيلاً لهذا الجانب من خلال بحث ماهية التهرب الضريبي وكيفية تمييزه عن الظواهر المشابهة من خلال البحثين الأول والثاني من الباب الأول لهذه الدراسة.

- لعل أهم هذه الصعوبات على الإطلاق هو مشكلة عدم توفر البيانات وضعف الإحصاءات المالية المتاحة فيما يتعلق بالأنشطة الاقتصادية والإنتاجية وتوزيع الدخل في القطاعات المختلفة والتي تساعد في قياس حجم التهرب الضريبي فضلاً عن أن أسباب التهرب ذاتها يصعب قياس معظمها مع العلم أن قياس أسباب أية ظاهرة هو ضرورة ملحة لقياس حجمها وبالتالي يجب التعرض لمصادر البيانات التي تعتمد عليها الإدارات الضريبية والباحثين بالدول المختلفة من خلال التالي:

ثانياً: مصادر البيانات المعتمدة:

توجد ثلاث مجموعات من البيانات التي يمكن استخدامها في قياس حجم التهرب الضريبي وهي :

1- بيانات المعلومات الصحفية :

تعتبر هذه البيانات دليلاً وصفيًا لطبيعة الظاهرة ودرجة تكرار عناصرها وبالرغم من عدم إمكانية تحليل هذه البيانات كمياً ، إلا أنها تقدم إجابة على بعض التساؤلات التي يمكن أن تطرح حول مكونات ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام .

2- بيانات المشاهدات على المستوى الجزئي :

وهي البحوث والاستبيانات والمسوح الشخصية والإقرارات الضريبية وسجلات البطالة والسجلات التجارية وغيرها من البيانات التي يمكن أن تعطي مؤشرات أولية عن حجم بعض الدخل المستترة والتي تستخدم كقاعدة لقياس حجم التهرب .

فالإيرادات الضريبية التي كان يمكن أن تتحقق لو كانت هذه الدخل مسجلة لدى الدوائر الضريبية تعادل نسبياً حجم التهرب الضريبي وتبرز أهمية هذه البيانات على مستوى الإدارات الضريبية لتقدير نسبة الامتثال الضريبي ، إلا أن المأخذ على هذا النوع من البيانات أنه لا يعطي مؤشراً حقيقياً لتتبع اتجاه نمو التهرب الضريبي وأثر ذلك على المستوى الكلي للاقتصاد الوطني وبالتالي تعتبر هذه البيانات عاجزة عن كشف أسباب ونتائج ظاهرة التهرب على المستوى الكلي ، بالإضافة إلى أن اعتماد هذه البيانات على الاستبيانات يجعل المعلومات المستقاة منها متأثرة بأسلوب الأسئلة والتحيزات الشخصية لمتلقي هذه الأسئلة أما بالنسبة للمعلومات المستمدة من السجلات التجارية والسجلات الخاصة بالمؤسسات والأفراد فقد تشوه عمداً في كثير من الأحيان بهدف التهرب من الضرائب وتجنب اللوائح الحكومية .

3- بيانات المصادر الاقتصادية على المستوى الكلي :

يمكن أن تستخدم هذه البيانات في إعطاء مؤشرات جيدة عن حجم التهرب الضريبي رغم أنها لا تتصل مباشرة بهذه الظاهرة وهي تغطي الضعف المشاهد في بيانات المسوح الشخصية كونها تخلو من التحيزات التي ترتبط بأسلوب الاستبيانات وتستخدم هذه البيانات بشكل تجميعي مصحوبة بعدد من الافتراضات لتقدير حجم التهرب الضريبي وبالتالي مصداقية النتائج تعتمد على مدى واقعية تلك الافتراضات وقوة النتائج الحاصلة في تفسير الانحرافات الاقتصادية على المستوى الكلي ونظراً لصعوبات القياس الكمي للتهرب الضريبي يجب النظر إلى الطرق المختلفة للقياس - والتي ستوضحها الباحثة بشيء من التفصيل فيما يلي - باعتبارها أساليب مكملة لبعضها البعض وصولاً لأفضل قياس لحجم التهرب الضريبي.

ثالثاً : قياس التهرب الضريبي:

كان الاقتصاديون واسعي الحيلة في استنباط أساليب مختلفة لتقدير حجم التهرب الضريبي في الاقتصاد الوطني إلا أن هذه التقديرات يمكن أن تتباين تبايناً كبيراً حسب الطريقة المتبعة في التقدير، والحقيقة أن لا طريقة مثلى في التقدير، فكل منهج يتسم بجوانب قوة وضعف متفردة ويخلص إلى رؤى ونتائج متميزة. والملاحظ هو اتباع منهجين متميزين في تقدير حجم التهرب الضريبي وهما: المنهج المباشر والمنهج غير المباشر وضم كل منهما عدة طرق لكل منها خاصيتها كما يلي:

1- المناهج المباشرة:

1-1- طريقة المسح بالعينة:

تعتمد هذه الطريقة على أسلوب المقابلات الشخصية من خلال تصميم استمارة تحتوي مجموعة من الأسئلة توجه مباشرة إلى المكلفين لمعرفة تأثير بعض أوجه النشاط الحكومي وخاصة معدلات الضريبة أو العقوبة والمراجعة على سلوك المكلفين (نلاحظ هنا الدراسات التي استهدفت تحليل ظاهرة التهرب في المحور الثالث من البحث الأول).
مزايا هذه الطريقة:

- احتواءها العديد من المتغيرات الديموغرافية والاقتصادية والاجتماعية التي لا تحتويها الطرق السابقة وبالتالي إتاحة الفرصة أمام الباحثين لتحليل مجموعة كبيرة من الفروض السلوكية المتعلقة بالعوامل المصاحبة للتهرب الضريبي.
 - إمكانية ربطها ببيانات المراجعة الضريبية مما يعطي مجموعة أكبر من المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والديموغرافية.
 - إمكانية دمجها بالأساليب الإحصائية المعتمدة لاستنتاج آثار السياسات المالية المختلفة من خلال تحليل سلوك المكلفين ووضع النظريات في هذا الخصوص.
 - إلا أن ما يؤخذ على هذه الطريقة أن دقة النتائج تتوقف على مدى استعداد ورغبة الأفراد المتجاوبين مع قوائم الاستبيان للتعاون في إطار الدراسة المزمع القيام بها، وأغلب الذين تتم مقابلتهم يترددون في الاعتراف بسلوكهم الذي ينم عن الغش والخداع وبالتالي تبقى إجاباتهم موضع شك لا يمكن الوثوق بها تماماً وبالتالي من الصعب تقدير حجم الدخل غير المعلن للسلطات الضريبية وبالتالي تبقى النتائج التي يتم الحصول عليها بهذه الطريقة عامة وتعتمد على الطريقة التي تصاغ بها قائمة الاستبيان.
- #### 1-2- طريقة مراجعة الحسابات الضريبية:

تستخدم هذه الطريقة عند عدم الثقة بالمعلومات الجزئية (على مستوى المكلف الواحد)، وعدم كفاية المعلومات الكلية لرصد وقياس التهرب الضريبي الكلي، وتنتقل من قيام كل مكلف بتوضيح مركزه المالي والكشف عن مصادر دخله بتقديم بيانه الضريبي ثم تقوم السلطات الضريبية باختيار عينة عشوائية من بيانات دافعي الضرائب وتخضع هذه البيانات للفحص الدقيق والمراجعة بهدف الوصول لحجم الدخل غير المعلن وبالتالي نسبة التهرب الضريبي ثم تعمم هذه النتيجة على المستوى الكلي للاقتصاد.

والحقيقة أن هذه الطريقة تعد من أفضل الطرق إذ تعطي نتائج دقيقة نسبياً لكمية الدخل المخفأة من قبل المكلفين شريطة قيام جميع المكلفين بتقديم بياناتهم الضريبية وامتنال أفراد المجتمع بتقديم إخطار البدء بمزاولة النشاط. وبذلك يتم حصر جميع أفراد المجتمع الخاضعين للتكليف الضريبي، وهذا ما حرصت على فعله السلطات الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية التي أخذت بهذه الطريقة عندما وضعت برنامج قياس الامتنال الضريبي (TCMP) حيث تمت أول دراسة مسحية لهذا البرنامج عام 1963، وفي دراسة

أجريت أيضاً في الولايات المتحدة الأمريكية على عينة مكونة من خمسين ألف فرد من دافعي الضرائب والتي تمت مراجعة وتدقيق حساباتهم ، تبين أن عملية إخفاء المستوى الحقيقي للدخل ترتفع لدى بعض الأفراد إلى مستويات خطيرة تصل إلى 60% (1) ومع هذا نجد أن هذه الطريقة تعاني من العديد من العيوب :

- فالبيانات بهذه الطريقة مستمدة كلياً من واقع البيانات الضريبية وبالتالي لا تحوي سوى معلومات قليلة عن الخواص الديموغرافية والاقتصادية والاجتماعية لمجتمع المكلفين.

- أن هذه الطريقة تعتمد على دراسة عينة من دافعي الضرائب القابلة لانحياز الباحث لأن عملية اختيار دافعي الضرائب بهدف القيام بعملية مراجعة على دخولهم وبالتالي اكتشاف مصداقية الدخل المعلن عنها واحتمال حدوث غش ضريبي لا تعتبر عشوائية تمثل إجمالي السكان فضلاً عن أن النتائج التي يتم الحصول عليها مبنية على تصحيح موظف الإدارة الضريبية لبيان المكلف وبالتالي لا تخلو هذه النتائج من نسبة من الخطأ.

- تتطلب دقة النتائج باستخدام هذه الطريقة تقديم جميع المكلفين لبياناتهم الضريبية والتأكد من عدم وجود مطارح ضريبية مخفية في المجتمع، وهذا أمر مستحيل .

1-3- طريقة العفو الضريبي:

في الكثير من دول العالم تعلن الحكومة عن فترة عفو ضريبي يستطيع خلالها المكلفون المتهربون الإعلان عن دخلهم الحقيقي ودفع الضرائب دون التعرض لعقوبات جنائية أو غرامات مالية بسبب تهربهم السابق ليس في البلدان النامية فحسب (كما هو الأمر في سورية) وإنما كذلك في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية (2) وهذا يوفر مقياساً مباشراً لحجم التهرب الضريبي ، لكن ما يؤخذ على هذه الطريقة أن مجموعة قليلة فقط من المتهربين يحتمل أن يشاركوا في العفو الضريبي والتي لا تمثل بالضرورة مجتمع المكلفين جميعاً لأن اعتراف المكلف بجريمته طمعاً بالإعفاء من العقوبات والغرامات يعني أنه سجل نفسه لدى الدوائر الضريبية وبالتالي سيكون عليه من الآن فصاعداً دفع ضرائب منتظمة وهذا بالطبع لا يتماشى مع إرادته ، ومن جهة ثانية إذا ما منحت حالات العفو أكثر من مرة فإن بعض المكلفين إن لم يكن أغلبهم سيؤخرون تقديم بياناتهم الضريبية طمعاً بصدور العفو التالي مستقبلاً وهكذا.

2- المناهج غير المباشرة:

تختلف الطرق المستخدمة لقياس التهرب الضريبي في هذا النوع من المناهج عن الطرق المباشرة السابقة ذكرها كونها غالباً ما تعتمد على تقويم اقتصاد الظل (under ground economy) حيث استخدم الباحثون مراراً تقديرات اقتصاد الظل كوسيلة لقياس حجم التهرب الضريبي كون هذا النشاط يحوي تهرباً من الضرائب بطبيعة الحال لأنه غير مسجل ، ومن هنا يرى اتجاه اقتصادي فقهي أن اقتصاد الظل لا يعدو أن يكون تهرباً ضريبياً (3) ، ويرأي الباحث أنه من الممكن جداً اعتماد تقديرات اقتصاد الظل كوسيلة لتقدير حجم التهرب الضريبي باعتباره نشاط خفي عن السلطات الضريبية وبالتالي يخرج عن نطاق التكاليف الضريبية ، والفرق الجوهرى بين الظاهرتين أن الدخل في اقتصاد الظل غير مسجل في الحسابات القومية بالإضافة إلى الدوائر الضريبية ، وهو ما لا ينطبق على الدخل في التهرب الضريبي والذي يكون غير محسوب لأغراض ضريبية فقط (4) ، ويضاف إلى ذلك أن اقتصاد الظل قد يشمل دخلاً لا تخضع قانوناً للضريبة وهذا يسبب المبالغة في تقديراته وتفادى الاقتصاديون هذا الجانب بتطبيق متوسط سعر الضريبة على تلك التقديرات بحيث أصبحت طريقة تقدير حجم التهرب الضريبي بتقويم اقتصاد الظل من أكثر الطرق شيوعاً في العالم ، وطبقته العديد من الدول مثل السويد ، هولندا ، أمريكا وغيرها من الدول (5) ونظراً لأهمية هذه الطرق ستعرضها الباحثة فيما يلي :

2-1- أسلوب التفاوت بين الدخل والإنفاق :

1- Green Field, H.I : " invisible, outload and untaxed America's underground economy". Washington D.C, 1993, pp: 22-24.

2- Richupan, S: measuring tax evasion, p:40 مرجع سابق

3-fortin,b,& lacroix,g. : labour supply , tax evasion &the marginal cost of public funds , journal of public economics , 1994 , p 408 .

4- richupan ,s. : measuring tax evasion , p:38 مرجع سابق

(5)- د. أمين السيد أحمد لطفي : دراسة تحليلية مقارنة للعوامل المؤثرة على عدم التزام الممولين وتهربهم من دفع الضريبة ، ورقة عمل ، جامعة المنصورة ، مصر ، 1998 .

يقوم على مبدأ التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات القومية أو في البيانات الفردية وفرضية هذا المبدأ : أن الأفراد يحصلون على دخول من مصادر مختلفة وأن هنالك جزءاً من هذه الدخول لا يتم الإفصاح عنها، إلا أن هذه الدخول المخفية سوف تتحول إلى إنفاق عاجلاً أم آجلاً ، بمعنى آخر : إن هذا الأسلوب لتقدير حجم اقتصاد الظل يقوم على أساس أن معاملات هذا الاقتصاد لن تظهر في صورة دخل ، ولكنها ستظهر في صورة إنفاق .

فإذا ما كان ذلك صحيحاً فإن هذه الفروق بين الدخول المسجلة والإنفاق تعطينا معلومات حول حجم اقتصاد الظل ، بالإضافة إلى أن التغيرات السنوية في حجم هذه الفروق بين الدخل والإنفاق تشير إلى الاتجاه العام لاقتصاد الظل ، واستخدمت طريقتان وفقاً لهذا المدخل :

الأولى: تقوم على أساس إجراء مقارنة بين الدخل والإنفاق على المستوى القومي من خلال الاقتصاد الكلي ، أو من خلال مقارنة الدخل بالإنفاق على مستوى الأسرة من خلال الاقتصاد الجزئي ، ثم تعميم النتائج على مستوى الاقتصاد ككل .

الثانية: تقوم على أساس مقارنة الدخل الخاضع للضريبة ، بالدخل القومي الشخصي بعد تعديله ضريبياً.

- تعتمد الطريقة الأولى في قياس الناتج القومي على الأساليب المعروفة ، وهي قياس الناتج من زاوية الدخل القومي ، أو من زاوية الإنفاق القومي ، والناتج في كلتا الطريقتين يجب أن تتطابق ، وفي حال اختلاف التقدير ، فعادة ما يعدل الإنفاق الاستهلاكي لقطاع العائلات بالزيادة أو النقصان ليتساوى تقدير الناتج القومي وفقاً لطريقة الناتج القومي مع تقديره وفقاً لطريقة الإنفاق ، وإذا أمكن قياس الإنفاق الاستهلاكي فعلياً (لصعوبة تقديره بغياب البيانات الدقيقة) وتبين أن الإنفاق القومي أكبر من الدخل القومي ، يقاس اقتصاد الظل - وبالتالي التهرب الضريبي- بدلالة الفرق بينهما.

واستخدمت هذه الطريقة في العديد من الدول كإنجلترا 1980 من قبل Kerrick/Macafee وفي ألمانيا من قبل George Peterson وفي الولايات المتحدة الأمريكية من قبل T.park أما على المستوى الجزئي يعتمد قياس اقتصاد الظل على التجميعات الكلية للدخل القومي ، حيث تستخدم بحوث ميزانية الأسرة لقياس الفرق بين مجموع إنفاق الأسرة ودخلها ، ويمثل هذا الفرق الدخل المستمد من أنشطة اقتصاد الظل وبجميع هذه الفروق يمكن تقدير حجم الدخل المتولد في اقتصاد الظل وبالتالي تقدير حجم الدخل المتهرب منه .

ويفترض هذا الأسلوب أن بيانات الإنفاق أكثر دقة من بيانات الدخل إذ يؤكد : (Macafee) ⁽¹⁾ إن قياس الإنفاق يكاد يكون منضبطاً من منطلق عدم وجود ما يدعو المشاركين في المسح للمبالغة ، أو إخفاء جزء من الإنفاق - (ماعداً في بعض الحالات الحرجة للإنفاق الأسري مثل تناول الكحوليات) - في حين أن الدخول المتحصل عليها من اقتصاد الظل لا تعلن للجهات القائمة على الدخول المحلية ، ويؤكد هذا الاتجاه كلا من Frey & Pommerehne عام 1982 : ⁽²⁾ حيث بينوا أن المنتمين إلى القطاع العائلي الخاص في المملكة المتحدة وعلى رأسه الأفراد الذين يعملون لحسابهم self employed لم يعلنوا عن 2.1 مليار جنيه

إسترليني من دخولهم في إجاباتهم عن مسح المستهلك consumer survey وهو ما يمثل 2% من الدخل القومي ونفس النتائج توصل إليها مكتب الإحصاء المركزي cso في المملكة المتحدة . كذلك فقد توصل مسح على 1000 أسرة من الأسر المهاجرة إلى إسرائيل من الجزء الأوروبي في الاتحاد السوفييتي السابق إلى أن حوالي 10% - 12% من دخول هذه الفئة أتت من مصادر خاصة ، وأن حوالي 18% من إنفاقهم الاستهلاكي يتم من خلال مؤسسات خاصة في عام 1973 .

وما يقلل من مصداقية هذه الطريقة أن زيادة أنفاق أفراد أو الأسرة عن الدخل الفعلي الحالي لا يقدم دليلاً كافياً للاعتقاد بوجود دخل غير معلن لهذه الأسرة ، فيمكن أن يزيد الإنفاق نتيجة لمدخلات سابقة أو الاقتراض من المحيط الأسري والأصدقاء أو حتى المؤسسات المالية ، مثلاً إقدام الأسرة على شراء سلع معمرة بالتقسيط ومن ثم الإنفاق الزائد في هذه الحالة ليس علامة على تورط أعضاء الأسرة في اقتصاد الظل ، ببساطة أسس هؤلاء إنفاقهم على الدخل المدخر أو المتوقع في حياتهم المستقبلية وليس على الدخل الحالي .

1- macafee , kerrick : "a glimpse of the hidden economy in the national accounts" economic trends , feb , 1980 , pp:81-87 .

2- frey , b , & pommerehne , w , : "measuring the hidden economy : though this be madness , there is a method in it is tanzy , 1982 , p:44 .

- تعتمد الطريقة الثانية على تحديد الفرق بين الدخل الفعلي المعلن للسلطات الضريبية وبين الدخل الشخصي ولضمان الحد الأدنى من مصداقية النتائج يجب أن تستمد إحصاءات الدخل القومي ومن ثم الشخصي من مصادر أخرى مستقلة عن مصادر السلطات الضريبية ، حيث يحدد إجمالي الدخل الشخصي ، ثم تطرح منه الإعفاءات والتكاليف الواجب خصمها وصولاً لوعاء ضريبة الدخل ويقارن المجموع المتبقي بالمجموع الوارد في بيانات ضريبة الدخل ، والفرق يمثل الدخل غير المعلن للسلطات الضريبية ، والذي يؤخذ كأساس لتحديد حجم التهرب الضريبي .

والحقيقة أن صعوبات عدة تشوب هذه الطريقة من أهمها :

- إن حسابات الدخل القومي تستمد من البيانات الضريبية في كثير من الدول .
- إن مفهوم الدخل الشخصي لحسابات الدخل القومي يتضمن كل دخل يكتسبه الشخص سواء كان كبيراً أو صغيراً ، خضعا للضريبة أو غير خاضع لها ، في حين أن هنالك حد أدنى من الدخل لا يخضع للضريبة ، وما يظهر في البيانات الضريبية هو الدخل الذي يزيد عن حد الإعفاء وبالتالي فإن جزءاً كبيراً من الفجوة بين الدخلين يمكن إرجاعه إلى عوامل أخرى غير التهرب من الضريبة .
- وقد استخدمت هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت النتائج كالتالي :
- أن حجم اقتصاد الظل في الولايات المتحدة قد انخفض بعد الحرب العالمية الثانية من 9.8 % عام 1948 ، كنسبة من إجمالي الدخل القومي إلى 4% في عام 1977 .

- إن تلك التقديرات جاءت مناقضة للتقديرات التي تمت باستخدام الأساليب الأخرى ويرجع ذلك لاختلاف الافتراضات المستخدمة مع كل طريقة واختلاف مصادر البيانات ، والفترات الزمنية التي اتخذت كأساس للتقدير .

وبالنتيجة :

- هناك شرطان أساسيان لضمان الدقة في تقديرات هذه الطريقة وهما :
- عدم وجود دخل غير مسجل في الحسابات القومية (وهو أمر مستحيل) .
- التغلب على الاختلافات بين مفهوم الدخل الاقتصادي الشخصي ، والدخل المالي .

2-2- أسلوب القوى العاملة :

تعتمد هذه الطريقة على تقدير حجم اقتصاد الظل من خلال تقدير حجم العمالة غير المنتظمة (irregular labour force) بالفرق بين معدلات مشاركة العمالة الفعلية وتلك المسجلة بشكل رسمي ، وبالتالي فإن انخفاض حجم مشاركة القوى العاملة في الاقتصاد الرسمي يمكن اعتباره مؤشراً على تزايد نشاط اقتصاد الظل ، ويقوم هذا المدخل على أساس استخدام المسوحات (surveys) التي تتم على مشاركة قوة العمل ، والتي تكشف أن كثيراً من الناس يشاركون في الأنشطة الاقتصادية أكثر مما ينشر بوساطة الإحصاءات الرسمية وبعد إحصاء عدد العاملين باقتصاد الظل يتم وضع تقديرات لإنتاجية عنصر العامل داخل هذا الاقتصاد ويتم الحصول على نتيجة نقدية ب : عدد العاملين في اقتصاد الظل $\times$ متوسط إنتاجية العامل . وبالتالي يمكن تقدير مساهمة اقتصاد الظل في الناتج المحلي الإجمالي .

وقد استخدم هذا الأسلوب بصفة أساسية في إيطاليا ، إذ تبين للاقتصاديين هناك أن معدل مشاركة القوى العاملة في الاقتصاد الرسمي يقل بشكل لافت عن المدون في الدول الأخرى والتي تتماثل مع إيطاليا في مرحلة التطور الاقتصادي ، وأشار contini ⁽¹⁾ على أن معدل المشاركة في الاقتصاد الرسمي في إيطاليا انخفض من 44% في 1959 إلى أقل من 34% في 1977 ، وهو مقتنع بأن هذا الانخفاض في معدل المشاركة في القطاع الرسمي (10%) يعني أن مزيداً من قوة العمل تعمل في اقتصاد الظل ، وتحديد الفرق بين عدد العاملين حسب الإحصاءات الرسمية وعدد العاملين فعلياً طبقاً لنتائج المسوح الإحصائية الميدانية لحجم القوة العاملة ، وبوضع افتراضات معينة بشأن الإنتاجية المتوسطة لعنصر العمل داخل اقتصاد الظل ، قدر حجمه بما يجاوز الـ 30% من حجم الاقتصاد الرسمي .

ويوجه لهذا الأسلوب عدة انتقادات أهمها :

- يقتصر هذا الأسلوب - في قياسه للدخل الناتج عن أنشطة اقتصاد الظل - على الدخل الناشئ من عنصر العمل فقط دون عنصر رأس المال .

1- Bruno contini : the irregular economy of italy , a survey of contribution in edgarl feige , 1989,pp: 249-250 .

- صعوبة تحديد إنتاجية العمل داخل اقتصاد الظل ، وبالتالي يتم تحديدها وفقاً لافتراضات لا تتماشى مع الواقع الأمر الذي ينعكس سلباً على دقة التقديرات .
- إن عملية شراء العمل في اقتصاد الظل أقل احتمالاً للتعرض للعقاب القانوني بالمقارنة بعرض العمل في هذا الاقتصاد وبالتالي عند إجراء المسوح تأتي الإجابات الأكثر دقة من جانب الطلب على العمل غير المنظم بينما تقل كثيراً في جانب العرض وهذا ما يجعل عملية مقارنة معدلات المساهمة غير متعمقة خاصة أن كثيراً من الأفراد يمكنهم العمل في كل من الاقتصاد الرسمي واقتصاد الظل ، وبالتالي تكون هذه التقديرات محل نظر عند استخدامها في قياس التهرب الضريبي .

2-3- أسلوب المدخل المادي:

- يفترض هذا الأسلوب وجود أحد المدخلات الإنتاجية الذي يستخدم استخداماً واسعاً في الاقتصاد ، وأن هناك علاقة ثابتة بينه وبين الناتج القومي ، ووفقاً لهذه العلاقة يمكن وضع تقدير للناتج القومي وبالتالي الفرق بين هذا التقدير للناتج القومي وبين التقدير الفعلي المعلن له دلالة وجود اقتصاد الظل ، وقد استخدم هذا الأسلوب لتقدير الدخل غير المعلن من واقع استهلاك الكهرباء من قبل Kaufmann-Aleksander وآخرون ، حيث اعتمد⁽¹⁾ في تقدير حجم اقتصاد الظل وقياس قيمته على أسلوب استخدام مؤشر استهلاك الكهرباء للناتج المحلي في إقليم أو منطقة معينة ومقارنة هذا الاستهلاك بالمعدل المفترض أن يكون مطلوباً لحجم الإنتاج الرسمي في ذلك الإقليم أو تلك المنطقة ، فإذا كان الاستهلاك الكلي للكهرباء أكبر من الكمية المطلوبة ، فإن ذلك يعد مؤشراً على وجود إنتاج غير رسمي والفرق بين معدل نمو الناتج القومي الرسمي ونمو استهلاك الكهرباء يرجع إلى نمو اقتصاد الظل .
- ويوجه لهذا الأسلوب عدة انتقادات :

- افتراض وجود علاقة ثابتة بين المدخل الإنتاجي والناتج المحلي الإجمالي ، إذ من الصعب تبرير العلاقة الثابتة بين استهلاك الطاقة الكهربائية - مثلاً - والناتج المحلي ، لأن هذا الأخير يمكن أن يزيد بطرق عدة دون زيادة مدخلات الطاقة .
- الطاقة الكهربائية هي سلعة استهلاك نهائي بالإضافة لكونها تستخدم كسلعة وسيطة في الإنتاج ، وبالتالي فإن تزايد استخدامها لا يعني بالضرورة زيادة حجم اقتصاد الظل .
- تزايد ترشيد الطاقة لا يعني إطلاقاً تقلص حجم اقتصاد الظل ، وما ينطبق على علاقة الطاقة بالناتج القومي ينطبق أيضاً على أي مدخل إنتاجي يفترض وجود علاقة ثابتة بينه وبين الناتج المحلي الإجمالي .

2-4- الأساليب النقدية :

- يعتمد استخدام الأساليب النقدية في قياس حجم الدخل غير المعلن على دراسة التغيرات التي يمكن أن تصيب العملة في التداول وهي من أكثر الطرق شيوعاً في قياس اقتصاد الظل .
- وتقوم على افتراض أن معاملات اقتصاد الظل تتم أساساً باستخدام النقود السائلة كمحاولة من جانب المتعاملين في هذا الاقتصاد لإخفاء معاملاتهم والتي يمكن أن تكتشف إذا تمت بوسائل الدفع الأخرى كالشيكات مثلاً .
- ومن ثم كبر حجم اقتصاد الظل لا بد أن ينعكس في شكل ارتفاع مستوى الطلب على النقود السائلة ، وفي الحقيقة : أن هذا الافتراض وجد ما يؤيده على أرض الواقع ، مثلاً جميع القضايا التي تم ضبطها والمتعلقة بالاتجار بالمخدرات أو العملة أو القمار ، تكون مصحوبة بمصادرة كميات كبيرة من النقود السائلة .
- والسؤال الأساسي الذي تحاول الدراسات الإجابة عليه هو :
"ماهي كمية النقود التي يمكن تداولها في الاقتصاد في حال انعدام اقتصاد الظل " ؟
- فإن تم التوصل إلى إجابة ، فإن الفرق بين الطلب على النقود في الاقتصاد ككل ، والطلب على النقود اللازم لتمويل المعاملات التي يمكن أن تتم في ظل غياب اقتصاد الظل تمثل النقود اللازمة لتمويل معاملات هذا الاقتصاد .

1- Kaufmann.Daniel & Aleksander Kaliberda : "integrating the unofficial economy into the dynamics of post socialist economies : a framework of analyses and evidence" world bank policy research , working paper , 1691 (1996).

والخطوة الثانية : هي محاولة قياس سرعة تداول النقود في اقتصاد الظل ، ويحتاج ذلك إلى تقدير سرعة تداول النقود في الاقتصاد الرسمي من خلال البحث عن فترة زمنية لم يكن لاقتصاد الظل وجود فيها ، أو كان ضئيل الحجم إلى درجة يمكن تجاهله فيها ، ثم يتم بعد ذلك وضع بعض الفروض حول كيفية تغير الطلب على النقود خلال الفترة الزمنية التي تفصل بين الفترة التي يفترض عدم وجود اقتصاد الظل خلالها وفترة الدراسة ، وفيما يلي نتناول أهم هذه الأساليب النقدية :

2-4-1- طريقة فئات العملة .

2-4-2- طريقة النسبة الثابتة .

2-4-3- طريقة المعاملات .

2-4-1- طريقة فئات العملة:

يقوم هذا الأسلوب على افتراض أساسه تزايد الحاجة إلى النقود السائلة بتزايد حجم اقتصاد الظل ، إذ من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات الفئات النقدية المرتفعة لتسهيل عملية تسوية المعاملات في اقتصاد الظل ، خاصة أن استخدام المعاملات النقدية يكون أسهل في الإخفاء من المعاملات المصرفية التي تتطلب إما استخدام الشيكات أو البطاقات الائتمانية .

حيث يتم اشتقاق حجم اقتصاد الظل من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة إلى باقي الفئات . وقد استخدم هذا الأسلوب في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بتتبع قيم العملة ذات فئة الـ 100 دولار في التداول خلال الفترة من 1966-1977 ، إذ تبين أن قيمتها ارتفعت بمقدار 250% مقارنة بالزيادة الكلية في قيمة النقود المتداولة وقدرها 125% وتعزى تلك الزيادة لنمو اقتصاد الظل (1) .

أما في المملكة المتحدة فقد ارتفع معدل الوحدات النقدية من فئة 10 و 20 جنيه من 7% عام 1967 إلى 47.5% عام 1979 (2) .

وقد تعرض هذا الأسلوب إلى العديد من الانتقادات :

- إذ يزداد استخدام العملات ذات الفئات الكبيرة في فترات النمو وارتفاع معدلات التضخم إلى درجة تجعل عملية إجراء المعاملات باستخدام الوحدات النقدية ذات القيم الصغيرة مشكلة كبيرة بالنسبة للمتعاملين .
- قد يرجع جانب كبير من الزيادة في النقود ذات الفئات الكبيرة إلى زيادة مستوى الأجور والادخار من الدخول القانونية حيث تبرز الحاجة إلى وحدات نقدية ذات فئات أعلى ، وهنا الزيادة في العملات ذات الفئات الكبيرة ترجع إلى زيادة الحيازات وليس نمو اقتصاد الظل .

2-4-2- طريقة النسبة الثابتة :

يعد Gutmann أول من استخدم هذا الأسلوب في تقدير حجم اقتصاد الظل في الولايات المتحدة (3) ، وفرضيات هذه الطريقة :

- هنالك نسبة نقدية للعملات إلى الودائع تحت الطلب كان يمكن أن تظل ثابتة فيما لو لم يتواجد اقتصاد الظل . وعلى هذا الأساس افترض Gutmann أن الفترة من 1937-1941 فترة ذهبية لم يتواجد خلالها اقتصاد الظل في الولايات المتحدة فاتخذها فترة أساس ، ثم قدر النقود السائلة إلى الودائع تحت الطلب في هذه الفترة بـ 21.7% وافترض أن هذه النسبة هي العادية أو الطبيعية والتي سيقارنها مع النسبة السائدة في الفترة محل القياس ، فإذا كانت النسبة في هذه الفترة أعلى ، يفترض أن الزيادة في العملة ترجع إلى وجود اقتصاد الظل .
- سرعة تداول النقود في كل من اقتصاد الظل والاقتصاد الرسمي واحدة .

وتعرض الباحثة النموذج العام لتقدير اقتصاد الظل وفقاً لهذه الطريقة ، وبدلالة الدخل غير المعلن من إجمالي الدخل القومي باعتباره متغير داخلي يتحدد داخل النموذج :

1- William Batt : "the underground economy : what is it ? how big is it " annual edition economics 86/87 , pp:130-136 .

2- Frey & Pommerehne : p:46, مرجع سابق .

3-Guttmann : "the subterranean economy " financial analysts journal , no/dec , pp: 26-34.

I_a : الدخل القومي المعلن .
 I_n : الدخل القومي غير المعلن .
 C : رصيد العملة الفعلي في التداول .
 D : رصيد الودائع تحت الطلب (الجارية).
 N_a : نسبة العملة إلى الطلب على الودائع في الاقتصاد الرسمي .
 N_n : نسبة العملة إلى الطلب على الودائع في الاقتصاد الخفي .
 F_a : سرعة تداول النقود في الاقتصاد الرسمي .
 F_n : سرعة تداول النقود في الاقتصاد الخفي .
 حيث يشير الرمز a إلى الاقتصاد الرسمي ، و n إلى الاقتصاد الخفي ويكون :
 $C = C_a + C_n \dots\dots(1)$ ، $D = D_a + D_n \dots\dots(2)$ ، $N_a = C_a/D_a \dots\dots(3)$ ، $N_n = C_n/D_n \dots\dots(4)$.
 $F_a = I_a/C_a + D_a \dots\dots(5)$ ، $F_n = I_n/C_n + D_n \dots\dots(6)$ ، $H = F_a/F_n \dots\dots(7)$.

حيث (H) : هي النسبة بين سرعة تداول الدخل في الاقتصاد الرسمي وسرعة تداول الدخل (غير المعلن) في اقتصاد الظل .
 ولتحديد قيمة الدخل غير المعلن - كمؤشر لاقتصاد الظل - وبنفس الوقت مؤشر لحجم التهرب الضريبي سوف يعاد التعبير عن المعادلة (6) بدلالة متغيرات الدخل الرسمي وبالإستعانة بالمعادلة التي سبقتها ، وبإجراء بعض عمليات التعويض والترتيب ينتج لدينا الآتي :

$$H = F_a/F_n \iff F_a = H \cdot F_n \iff I_a/C_a + D_a = H \cdot (I_n/C_n + D_n) \iff$$

$$H \cdot I_n(C_a + D_a) = I_a (C_n + D_n) \iff I_n = (1/H) \cdot I_a (C_n + D_n) / (C_a + D_a)$$

$$= (1/H) \cdot I_a (C_n + C_n/N_n) / C_a + C_a/N_n$$

والآن نوحّد المقامات فنجد :

$$\begin{aligned}
 I_n &= (1/H) \cdot I_a \{ C_n(N_n+1)/N_n \} / C_a(N_a+1)/N_a \\
 &= (1/H) \cdot I_a (C - C_a)(N_n+1) / N_n / (C - C_n)(N_a+1)/N_a \quad \text{نعوض } C_n \text{ و } C_a \text{ بدلالة المعادلة (1) :} \\
 &= (1/H) \cdot I_a (c - N_a \cdot D)(N_n+1)/N_n / (C - N_n \cdot D)(N_a+1)/N_a \quad \text{نعوض قيمتي } C_n \text{ و } C_a \text{ بدلالة المعادلتين (3) و (4) فنجد :}
 \end{aligned}$$

وباعتبار أن $N_a = N_n$ نجد :

$$I_n = 1/H \cdot I_a (N_n+1)(C - N_a \cdot D) / (N_a+1)(C - N_n \cdot D)$$

وتعتبر هذه المعادلة عن الدخل غير المعلن باعتباره دالة للمتغيرات : I_a , C , D ولتطبيق هذه المعادلة نستخدم بعض الافتراضات المقيدة وهي :

- 1- أن العملة هي الوسيط الوحيد للتبادل في اقتصاد الظل وبالتالي فإن : $D_n = 0 \implies N_n = \infty$ إذ لا تستخدم الشيكات في معاملات اقتصاد الظل .
- 2- إن نسبة العملة إلى الودائع تحت الطلب تظل ثابتة عبر الزمن باستثناء التغيرات التي تسببها نتيجة لوجود اقتصاد الظل ويعني ذلك أن N_a تظل ثابتة عبر الزمن .
- 3- سرعة تداول الدخل في كل من القطاع الرسمي وغير الرسمي (الظل) متماثلة : ومؤدي ذلك أن $H=1$ ومع مراعاة تلك الافتراضات يصبح حجم اقتصاد الظل وفق المعادلة رقم (7) على النحو الآتي :

$$H = F_a / F_n \implies F_a / F_n = 1 \implies F_n = F_a \implies I_n / C_n = I_a / (C_a + D_a)$$

باعتبار أن : $D = D_a$ و $D_n = 0$

$$\begin{aligned} I_n &= C_n \cdot I_a / (C_a + D_a) \quad \text{وبالتالي نجد :} \\ &= I_a (C - C_a) / (C_a + D) \\ &= I_a (C - N_a \cdot D) / (C + D) \\ &= I_a (C - N_a \cdot D) / (C + C/N_a) \\ &= I_a (C - N_a \cdot D) / (N_a \cdot C + C) / N_a \end{aligned}$$

$$I_n = I_a (C - N_a \cdot D) / (N_a + 1) C / N_a \quad \text{و بالنتيجة نصل إلى المعادلة :}$$

وتبعاً لهذا الأسلوب توصل Gutmann إلى قياس الدخل غير المعلن في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث قدرت قيمته عام 1976 بـ 176 مليار دولار ، وفي دراسة أخرى له قدر حجم اقتصاد الظل - بدلالة الدخل غير المعلن - في أمريكا عام 1979 بـ 250 مليار دولار بنسبة 10% من إجمالي الناتج القومي الإجمالي⁽¹⁾ ، حيث استند على الافتراضات السابقة لتطبيق طريقة النسبة الثابتة ، وبافتراض أن أنشطة اقتصاد الظل هي نتيجة الضرائب المرتفعة وبافتراض الفترة من 1937 - 1941 هي الفترة الذهبية - كما ذكرنا سابقاً - التي لا يتواجد خلالها اقتصاد الظل حيث أن تلك الفترة سبقت ظهور ضريبة الدخل في الولايات المتحدة ، وبالتالي الحافز القوي بالاتجاه نحو المعاملات غير المعلنة لا يتواجد وبالتالي :

$$N_a = C / D = Z$$

$$C_a / D_a$$

حيث Z هي الثابت .

- ويحدد نسبة العمل عامي 76 و 79 ، تبين أنها تزيد عن النسبة الطبيعية التي كانت سائدة خلال الفترة (1941-1937) وبالتالي أمكن تقدير العملات الزائدة وأعزيت تلك الزيادة إلى وجود اقتصاد الظل ، وبضرب تلك الزيادة في نسبة الناتج القومي الإجمالي إلى إجمالي النقود (قبل الزيادة) أمكن تقدير حجم اقتصاد الظل ، والواقع أن العديد من الانتقادات وجهت إلى هذه الطريقة رغم أنها تسمح بتقدير سلسلة زمنية حول حجم النشاط الاقتصادي في اقتصاد الظل منها :
- ليس هنالك ما يبرر بقاء النسبة النقدية ثابتة على فترات طويلة ، كما أنه لا يوجد ما يبرر تماثل سرعة الدخل النقدي في كل من الاقتصاد الرسمي والاقتصاد الظلي ، إذ أن طبيعة الأنشطة فيهما قد تختلف ، مثلاً يشير Greenfield عام 1993 إلى أن هنالك احتمال أن تكون سرعة تداول النقود في الاقتصاد الخفي أقل من تلك الخاصة بالاقتصاد الرسمي .
- اختيار gutman لفترة الأساس حيث لا يتواجد اقتصاد الظل لم يكن موفقاً ، إذ أن ذلك يخالف ما يمكن أن يتوقعه الفرد عن فترات الحرب ، حيث تنتشر عمليات الرقابة على الأسعار وارتفاع مستويات الضريبة ومن ثم تنامي نشاط اقتصاد الظل .

- الفرق بين الودائع تحت الطلب والودائع لأجل يتضاءل في ظل الابتكارات الجديدة في البنوك . كعمليات التحويل الآتوماتيكي من الودائع تحت الطلب إلى حسابات الادخار ، الأمر الذي ينعكس سلباً على دقة النسب المستخدمة مثل نسبة الودائع تحت الطلب إلى الناتج المحلي الإجمالي .
- ليست كل الكتلة النقدية في الولايات المتحدة متاحة للاستخدام المحلي ، إذ أن هناك كمية كبيرة من الدولارات متداولة خارج الحدود ، وبالتالي نسبة النقود السائلة إلى الودائع تحت الطلب من الناحية الحقيقية أقل من النسبة التي استخدمها gutman ، كما أن النقود المصدرة لا يتم استخدامها كاملة في التداول ، فبعضها يستخدم كتذكارات ، والآخر يتعرض للتلف والضياع وذلك بالطبع ينعكس سلباً على دقة النتائج .

وأخيراً رغم منطقية الافتراض بأن النقود السائلة هي الوسيلة المستخدمة لتمويل معاملات اقتصاد الظل ، لا يوجد ما يمنع من استخدام الأساليب الأخرى في تسوية هذه المعاملات ، وقاد الوعي بهذه الإمكانية إلى تطوير أساليب نقدية جديدة لتقدير حجم اقتصاد الظل ، مثل ما قام به feige عندما استخدم أسلوب المبادلات transactions method والذي يقوم أساساً على معادلة فيشر التي سنوضحها في الفقرة التالية .

2-4-3- طريقة المعاملات :

تعتمد هذه الطريقة على معادلة فيشر : $A.F = P.T$ (1)

حيث : A : الرصيد النقدي المتاح (النقود السائلة + الودائع تحت الطلب) .

F : سرعة تداول المعاملات .

P : المستوى العام للأسعار .

T : حجم المبادلات .

حيث يمثل الجانب الأيسر من المعادلة الحجم الكلي للمدفوعات النقدية ، في حين يمثل الجانب الأيمن منها القيمة الكلية للمبادلات وذلك خلال فترة زمنية معينة .

وقد استخدم feige هذه الطريقة لتقدير حجم الدخل غير المعلن في الولايات المتحدة ⁽¹⁾ ويرى Feige أنه إذا تم تحديد كلا من A و F ، ومن ثم المقدار (A.F) يمكن تحديد قيمة المعاملات الكلية (P.T) فإذا كانت نسبة (A.F) إلى إجمالي الناتج القومي الاسمي ثابتة ومحددة ، فإنه من الممكن تقدير الناتج القومي الإجمالي لأي سنة ، طالما أن قيمة (A.F) تم تحديدها .

وفي ظل عدم وجود اقتصاد الظل ، يتساوى الناتج القومي الذي يتم اشتقاقه بتلك الطريقة مع الناتج القومي الإجمالي كما تظهره الحسابات القومية للدخل والإنتاج مع افتراض بقاء العناصر الأخرى على حالها .

والعكس في حالة وجود فرق بين الناتج القومي المقدر بتلك الطريقة ، والناتج القومي كما تظهره الحسابات القومية ، إذ يمكن أن يتخذ ذلك الفرق كمؤشر لحجم اقتصاد الظل .

وتعرض الباحثة النموذج العام لتقدير الدخل غير المعلن وفقاً لهذه الطريقة بدلالة الجزء من الدخل القومي الذي لم يدخل في إطار القياس الفعلي له في الحسابات القومية وفقاً لمنهج Feige ⁽²⁾ :

نفترض أن : I_a : الدخل القومي المعلن

I_n : الدخل القومي غير المعلن

I : الدخل القومي الكلي

C : رصيد العملة في التداول

F_c : سرعة تداول العملة

D : الودائع الجارية

F_d : سرعة تداول الودائع الجارية

وفقاً للمعادلة (1) يكون : $I = I_a + I_n$ (2)

1- Edgarrl.Feige : the underground economy : tax evasion and information distortion , newwork : Cambridge press , 1989 , pp : 281 - 294 .

2- Edgarrl . Feige : pp : 46- 54 ، المرجع السابق ،

ويتقسيم الحجم الكلي للمدفوعات النقدية (A.F) إلى شقيه يمكن إعادة صياغة المعادلة (2) لتصبح :

$$P.T = C.F_c + D.F_d \quad (3) \dots\dots\dots$$

ويافتراض أن قيمة المعاملات الكلية متناسبة مع الدخل الكلي : أي أن : نسبة ثابتة $P.T/I = H$

$$P.T/I = H = (C.F_c + D.F_d) / I$$

$$H.I = C.F_c + D.F_d$$

$$I = (C.F_c + D.F_d) / H \quad \text{وبالتعويض في المعادلة (2) ينتج لدينا :}$$

$$I_n = I - I_a \quad \text{وبالتالي :}$$

$$I_n = [(C.F_c + D.F_d) / H] - I_a$$

تعتبر هذه المعادلة عن الدخل غير المعلن باعتباره متغير تابع يتحدد بالعناصر التالية :

1- المدفوعات الكلية : وتتمثل بالنقود في التداول (عملة - ودائع جارية) مضروبة في سرعة دورانها وهي محددة ومعطاة من خارج النموذج .

2- الدخل المعلن ك وهو متغير خارجي ومعطى من واقع تقديرات الحسابات القومية .

3- (H) : وهي نسبة ثابتة للمعاملات إلى إجمالي الدخل ويمكن تحديدها بافتراض أن هنالك فترة ذهبية لم يتواجد خلالها اقتصاد الظل ، أي أن كل الدخل القومي مسجل في الحسابات القومية .
وعندما استخدم Feige هذا المدخل لتقدير اقتصاد الظل في الولايات المتحدة ، وقع اختياره على عام 1939 كفترة ذهبية لم يتواجد خلالها اقتصاد الظل ، باعتبار أن نسبة المعاملات إلى قيمة الناتج القومي الإجمالي الاسمي خلال تلك الفترة (10.3%) هي نسبة طبيعية .

حيث قدر Feige قيمة (P.T) لعامي 1976 ، 1978 وبقسمة النتائج التي حصل عليها على نسبة معاملات 1939 تمكن من تحديد الناتج القومي الإجمالي الاسمي لسنتي 76 ، و 78 ، وقياس الفروق بين الناتج القومي المقدر بتلك الطريقة ، والناتج القومي كما أظهرته الحسابات القومية ، وصل إلى أن حجم اقتصاد الظل تراوح بين 13.2 و 21.7% من الناتج القومي الإجمالي في عام 1979 ، وبين 25.5 و 33.1% من إجمالي الناتج القومي عام 1978 .

والحقيقة أن لهذه الطريقة ميزات عدة : فهي تتجنب كثيراً من افتراضات طريقة النسبة الثابتة ، فهي لا تفترض أن العملة هي الوسيط الوحيد للتبادل في اقتصاد الظل ، كما لا تفترض ثبات نسبة العملة إلى الودائع تحت الطلب في كل من الاقتصاد الرسمي واقتصاد الظل .

والنقد الموجه لهذه الطريقة : هو افتراض ثبات نسبة المعاملات إلى الدخل القومي ، وأي تغير في هذه النسبة يعود إلى وجود اقتصاد الظل ، في حين أن تلك النسبة قد تتغير لأسباب أخرى .

القسم الثاني

واقع الاستعلام الضريبي - قانوناً وجهازاً - بعد 7 سنوات من صدور قانون الاستعلام
ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 في سورية

1- مقدمة :

تم التعرف في القسم النظري على ماهية التهرب الضريبي وأنواعه ، وتم التمييز بين التهرب الضريبي والظواهر الضريبية المشابهة في الفصل الأول ، واستطعنا في الفصل الثاني بيان أسباب هذه الظاهرة بالإضافة إلى آثارها الوخيمة على كافة الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، والأساليب التي اتبعت لقياس هذه الظاهرة في عدة من الدول ، وسيتم في هذا القسم دراسة الواقع الفعلي القائم في سورية بعد سبع سنوات من صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 من خلال ثلاثة فصول تناول الأول منها أسباب صدور قانون الاستعلام الضريبي في سورية وأصداءه ومضمونه حيث اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي والتحليل الاستنتاجي لبيانات البحث الأول - كما ذكرنا سابقاً في مناهج البحث المستخدمة - بالإضافة إلى قراءة وصفية لمضمون قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الذي تناوله البحث الثالث من هذا الفصل .

أما بالنسبة للبحث الثاني من الفصل الأول بالإضافة إلى الفصل الثاني الذي تناول الواقع التطبيقي للاستعلام من النواحي : التشريعية - الهيكل التنظيمي وسمات الجهاز الإداري - منهجية العمل والتقانات المستخدمة بالمقارنة مع التجربة في جمهورية مصر العربية ، والفصل الثالث الذي تناول تحليل أثر الدوافع النفسية والاجتماعية وأسلوب الإدارة المعتمد على التهرب الضريبي في سورية ، فقد تم إجراء دراسة ميدانية في سورية للوقوف على أحدث وأدق النتائج بهدف الابتعاد عن التقييم الشخصي لأبعاد الظاهرة وبقاء نتائج البحث أقرب ما يمكن إلى المصادقية والموضوعية باعتباره من أوائل الأبحاث في هذا المضمار . أما بخصوص المقارنة مع التجربة القائمة في مصر ، فقد تم إجراء عدة مقابلات مع عدد من عناصر مكافحة التهرب الضريبي للوقوف على آليات العمل والاطلاع على التقانات المستخدمة في هذا المضمار ، وقامت الإدارة الضريبية في مصر بتزويد الباحثة بعدد من الكراسات والقوانين والبلاغات التي تم الاستعانة بها في عدة مواضع في البحث خاصة في الفصل الثاني من القسم الثاني وذلك من خلال الزيارة التي قامت بها الباحثة للجمهورية لأغراض البحث .

2- ماهية الدراسة الميدانية والعينة المتخذة :

تم اعتماد أسلوب المسح الميداني من خلال توزيع استمارة (استبيان) صممت من قبل الباحثة لغرض البحث ، حيث تضمنت قائمة الاستبيان مجموعة من الأسئلة (69سؤالا) تناولت عدة محاور ارتأت الباحثة ضرورة معرفة آراء ورصد ردود أفعال المبحوثين بشأنها، والتي يمكن من خلال التحليل العلمي الإحصائي لإجاباتها الوقوف على واقع ظاهرة التهرب الضريبي في سورية ، حيث تحاول الباحثة من خلال هذه الأسئلة معرفة أثر العدالة والموروث التاريخي والتوعية الضريبية على ظاهرة التهرب الضريبي في سورية ثم رصد ردود الأفعال بشأن صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ، وهل هناك علاقة بين التشريع الضريبي والتهرب الضريبي ، وإلى أي مدى يؤثر هيكل النظام الضريبي ومعدل الضريبة وحجم العقوبة في حجم التهرب ؟ ثم هل هنالك علاقة بين ضعف أجور العاملين في الإدارة الضريبية وغياب برامج التحفيز وأنظمة الحوافز وبين التهرب الضريبي ؟ هل يؤدي تكثيف دوريات الضابطة العدلية إلى تقليص حجم التهرب الضريبي ؟ ما هو حال الإدارة الضريبية في سورية ؟ وهل تؤثر جودة أداء العاملين ومستوى التقنية المستخدم في حجم التهرب ؟

حيث ارتأت الباحثة أن أسلوب المسح الميداني هو الأسلوب الأنجح والأقرب إلى الواقع لانعدام وجود بيانات حقيقية عن حجم التهرب الضريبي في سورية على مدى سنوات الدراسة تسمح بإجراء ربط بين حجم الظاهرة وباقي المتغيرات الاقتصادية ، خاصة مع وجود درجة من المصادقية حرصت عليها الباحثة في إجابات المبحوثين من خلال اعتماد الأسلوب غير المباشر في طرح السؤال ، والابتعاد عن الأسئلة المباشرة التي قد تسبب حرجاً للمبحوث أو خوفاً من تقديم الإجابة الصحيحة .

تم استخدام إجابات أسئلة الاستبيان ليرهان الفرضيات الستة عشر التي عرضتها الباحثة في بداية هذه الرسالة ، حيث وجه الاستبيان إلى عناصر الإدارة الضريبية باتخاذ عينة عشوائية من مختلف مديريات المالية في المحافظات السورية { حلب ، اللاذقية ، طرطوس ، حمص ، دمشق ، ريف دمشق } بالتركيز على عناصر أقسام الاستعلام الضريبي في هذه المديريات ، حيث تم توزيع (130) استمارة تم استعادتها جميعاً نظراً لتواجد الباحثة مع المبحوث أثناء إجابته على أسئلة الاستبيان للإجابة على استفساراته ورصد ردود أفعاله مما سمح لها اعتماد الملاحظة المباشرة بالإضافة إلى المقابلة الشخصية في الاستبيان .

3- آلية توزيع الاستمارات واستعادتها :

بعد أن وقفت الباحثة على عملية توزيع الاستمارات على المبحوثين والإجابة عليها من قبلهم ، تم استعادة جميع الاستمارات ، ومن خلال الفحص الأولي للقوائم تم استبعاد (19) استمارة بنسبة (14.6%) من الاستمارات نتيجة نقص في المعلومات ، أو عدم دقة الإجابة (الإجابة على أكثر من خيار للسؤال الواحد) وبذلك بلغ عدد قوائم الاستبيان المقبولة لإجراء عمليات التحليل الإحصائي (111) استبيان أي ما نسبته (85.4%) من الاستبيانات الموزعة في جميع المديريات التي شملتها العينة .

ورغم وجود فكرة بتوزيع استمارة على المكلفين إلا أن الباحثة استبعدت هذا التوجه بعد البدء به نتيجة :

أ- يتركز عمل جهاز الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي حتى ساعة إعداد هذا البحث على التحري والتدقيق بشأن ضريبة الإنفاق الاستهلاكي مع وقف العمل بشأن التحري والتدقيق عن توريد ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية إلا في بعض الحالات الاستثنائية والتي قامت بها مديرية الاستعلام في وزارة المالية دون الأقسام في المحافظات وبشكل خاص.

ب- مكلفي ضريبة الإنفاق الاستهلاكي هم أصحاب المطاعم والفنادق والملاهي وقامت الباحثة باستهداف هذه الفئة وتوزيع الاستمارات بهدف الحصول على إجابات يجري مقاطعتها مع إجابات عناصر الإدارة الضريبية وبالتالي الوقوف على أفضل النتائج من حيث الدقة والموضوعية ، إلا أن هذا التوجه عطل بسبب :

- عدد كبير من القائمين على هذه المنشآت لا يمتلك الحدود الكافية من التعليم ، فجاءت القدرة على التعامل مع أسئلة الاستبيان وفهمها وبالتالي الإجابة عليها ضعيفة .
- انعدام الموضوعية في الإجابة ، فهذه المنشآت باعتبارها المستهدف الأول لدوريات الضابطة العدلية منذ بدء العمل بقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي شحنت بمشاعر سلبية وعدائية شديدة لجهاز الاستعلام خاصة بعد تنظيم عدة ضبوط بحق المنشأة الواحدة وبمبالغ كبيرة تدعي هذه المنشآت بأنها ظالمة وبعيدة عن الواقع تم على إثرها الإغلاق أو دفع غرامة الاستبدال ، فجاءت الإجابات شديدة السلبية والتطرف ضد الإدارة الضريبية .
- عدد كبير من أصحاب هذه المنشآت رفض التعاون كلياً نتيجة الشك بهوية الباحثة (أمن أو استخبارات) .

4- إجراءات تجهيز البيانات وتدقيقها : قامت الباحثة بإتباع الخطوات التالية :

- تحديد العدد النهائي للاستبيانات التي ستخضع للبحث وذلك بعد استبعاد غير الصالحة منها وتدقيق ومراجعة السليمة وإعدادها للبحث .
- ترميز البيانات التي تم الحصول عليها من مفردات عينة الدراسة لغايات إدخالها إلى الحاسوب وذلك من خلال التعبير عن الإجابات بطريقة مختصرة ومقبولة للقراءة من الحاسب .
- تفرغ محتويات الاستبيانات وتحويلها إلى أرقام ووضعها في مجموعات لتسهيل عملية التحليل الإحصائي .
- تحليل بيانات الدراسة وفق منهجية علمية استهدفت إيجاد العلاقة بين المتغيرات من خلال تطبيق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss (وهو من البرامج الشائعة الاستخدام في مجال تحليل البيانات الخاصة بالأبحاث الإنسانية) وبالتالي اختبار فرضيات البحث بطريقة تخدم أهداف الدراسة باستخدام أربعة أساليب للتحليل الإحصائي للبيانات وهي :

- النسب المئوية للإجابات percentage والتكرارات frequencies وهي من بين أكثر الأساليب الإحصائية الوصفية ملائمة لبيانات الدراسة خاصة في حالة المقاييس التفاضلية مثل الأسئلة التي يطلب فيها إلى المبحوث إعطاء رأيه حول موضوع معين ويطلب منه الإجابة ضمن خمس خيارات تتدرج من موافق جداً إلى غير موافق بشدة .

- استخدام الجداول المتقاطعة cross tabulation التي تعتمد على مبدأ التكرار ، إلا أنها تعطي معلومات أكثر عمقا ودلالة بالمقارنة مع ما تعطيه جداول التكرار في وصف الظاهرة محل الدراسة .
- استخدام اختبار كاي -مربع للاستقلالية chi-square test of independent لحساب الفرق بين القيم المعنوية المشاهدة والقيم المتوقعة في كل مجموعة فرعية مع تحديد مستوى دلالة 0.05 أو أقل .
- الاعتماد على قيمة المتوسط الحسابي mean والانحراف المعياري standard deviation لإثبات أو نفي الفرضيات بالإضافة إلى اختبار t- test عند مستوى معنوية 0.05 علماً بأنه تم ترميز بيانات الأسئلة على الشكل التالي :
موافق جداً: درجة واحدة
موافق : درجتان
حيادي : ثلاث درجات
غير موافق : أربع درجات
غير وافق بشدة : خمس درجات .
- 5- اختبار فروض البحث وإيجاد العلاقة بين المتغيرات : وسيتم ذلك من خلال الفصول التالية على التوالي :

الفصل الأول : أسباب صدور قانون الاستعلام وأصدائه ومضمونه :

البحث الأول : أسباب صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي :

أولاً : التوجهات السياسية :

شكل المؤتمر القطري التاسع للحزب الذي انعقد في الفترة الممتدة من 2000/6/17 إلى 2000/6/21 محطة نضالية هامة في حياة سورية ، خاصة في ظل الفاجعة المؤلمة والخطب الجلل الذي أصاب الوطن والأمة آنذاك برحيل القائد الخالد حافظ الأسد الأمين العام للحزب رئيس الجمهورية ، إلا أن جماهير الشعب التي صممت على المضي قدماً على نهج القائد الخالد وقيمه ومدرسته الفكرية المتميزة ، بايعت في الوقت نفسه الرئيس بشار الأسد قائداً لمسيرة الحزب والشعب حيث وجدت فيه الامتداد الطبيعي والموضوعي لنهج القائد الخالد مما أهله ليكون موضع ثقة وأمل الشعب حيث رفع شعار التحديث والتطوير في كافة المجالات وعلى شتى الأصعدة وأكد على ضرورة العمل والالتزام وعبر عن هذه الحقيقة أثناء اختتام أعمال المؤتمر القطري التاسع للحزب بقوله : (سيكون هاجسي كما كان دائماً ، العمل الدؤوب لتحقيق ما فيه مصلحة المجتمع ورفعة الوطن) .

وقد تناولت محاور المناقشات والمداخلات التي دارت في المؤتمر على الصعيد المالي ضرورة إحداث تغييرات اقتصادية من خلال تحديث النظم والتشريعات وإزالة العقبات والبيروقراطية أمام تدفق الاستثمارات الداخلية والخارجية وإعادة توزيع الدخل القومي بصورة متوازنة وزيادة فرص العمل وتحسين الوضع المعاشي لجماهير الشعب ورسم سياسة اقتصادية رشيدة تردم الفجوات بين الموارد والنفقات وبين الإنتاج والتوزيع ، وبين الأسعار والأجور ، وتصحيح ميزان المدفوعات بالإضافة إلى تحديث الدولة وتنمية الشعور بالمسؤولية ورفع الكفاءة الإدارية والمهنية والفنية وإنهاء حالة التهرب من تحمل المسؤولية ومحاسبة الممسئ والمقصر والمتهرب ، والتأكيد على مكافحة الهدر والفساد والالتزام بالصدق والشفافية والتفاني بالعمل لتلافي التقصير الذي حدث ، وعلى هذا الأساس تم وضع السياسات الاقتصادية والاجتماعية والتعليمات الناظمة لمواجهة الطلب المستمر على رفع المستوى المعيشي وإعادة التوازن إلى ميزان التجارة وميزان المدفوعات وإعادة التوازن بين الموارد والنفقات في الموازنة العامة للدولة ، وعلى الصعيد المالي تم وضع عدة توجهات أهمها (1) :

(1) - مقررات المؤتمر القطري التاسع للحزب 2000 ، الجمهورية العربية السورية .

- وضع سياسة مالية ونقدية تتلاءم مع السياسات الاقتصادية بحيث تكون الخطة المالية والنقدية جزءاً لا يتجزأ من الخطة العامة للدولة .
- السير بخطوات واسعة نحو التوازن المالي بين الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة للدولة ضمن برنامج زمني محدد لتحقيق التوازن الاقتصادي المنشود .
- إعادة النظر في التشريعات الضريبية بما يحقق تحسين الموارد المالية من الضرائب ويحد من التهرب الضريبي ويضمن عدالة التكاليف للمطرح الضريبي .
- إنجاز التراكم في قطع حسابات الموازنة العامة للدولة ومعالجة التشابكات المالية .
- الاستمرار بتحسين مستوى الرواتب والأجور بما يتناسب وزيادة تكاليف المعيشة .
- ووضعت مقترحات حول الآفاق المستقبلية خلال عشر سنوات قادمة أكدت في مجال المال والنقد - وخاصة الضرائب - التركيز على الضريبة المباشرة لتحقيق العدالة الاجتماعية وزيادة الإيرادات الضريبية ، وتخفيض الضرائب المفروضة على الرواتب والأجور بحيث يعفى الجزء الأكبر من الدخل من الضريبة ، وتفعيل دور الموازنة لتصبح أداة فعالة في التخطيط المالي وإصدارها في الموعد الدستوري قبل بداية السنة المالية لتتمكن الإدارات والمؤسسات من تنفيذ الخطط السنوية المقررة .
- نلاحظ مما سبق : تأكيد القرار السياسي على ضرورة إنهاء العجز ، وضرورة تفعيل دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الكادحة من خلال تخفيض الضرائب على الرواتب إلى حدودها الدنيا ، والتركيز على الضرائب المباشرة لتحقيق العدالة ومحاربة التهرب الضريبي لزيادة الإيرادات الضريبية وتحقيق عدالة التكاليف من خلال إعادة النظر في التشريعات الضريبية كخطوة أولى ، من هذا المنطلق بدأت عملية إعادة النظر في التشريعات الضريبية القائمة بتحديث بعضها وإلغاء الآخر ، وإصدار تشريعات ضريبية جديدة كان من أهمها صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 .

ثانياً : الواقع المالي والظروف الاقتصادية :

يعاني الاقتصاد السوري من عجز الموازنة نتيجة الاختلال الهيكلي بين الإيرادات العامة والنفقات العامة كما هو موضح في الجدول (2) :

جدول (2)

تطور عجز الموازنة العامة للدولة خلال الفترة (2000 - 2009) ، بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
الإيرادات	491	460	435	356	343	319	297	305	245	
النفقات	548	521	494	431	405	357	315	275	246	
العجز	57-	61-	59-	75-	63-	38-	18-	30	1-	
معدل النمو %	6.6	3.4	21.3	19.1	65.8	111	160			

المصدر: النشرات الربعية ، العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة للسنوات المذكورة ، البنك المركزي ، النسب من إعداد الطالبة .

ويعود العجز إما إلى تضخم النفقات أو قصور الإيرادات ، فما هو الحال في سورية ؟
من أجل استبعاد أثر ارتفاع الأسعار ، ستقوم الباحثة بالاستعانة بالرقم القياسي لأسعار التجزئة على مدى سنوات الدراسة كالتالي :

جدول (3)

الرقم القياسي لأسعار التجزئة باعتبار 2000 = 100

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000
168	163	142	136	123	115	110	105	104	100

المصدر : المجموعة الإحصائية للأرقام المذكورة .

جدول (4)

تطور النفقات العامة بالقيمة الحقيقية و نسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الأعوام (2000-2009) ،
بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
1419	1339	1288	1211	1151	1086	1018	1006	950	904	الناتج المحلي الإجمالي بأسعار 2000 الثابتة (1)
5.97	3.99	6.36	5.21	5.99	6.68	1.19	5.9	5.1		معدل النمو الناتج %
408	336	367	363	350	352	322	299	264	246	النفقات (2)
21.4	8.5-	1.1	3.7	0.57-	9.3	7.7	13.3	7.3		معدل نمو النفقات %
244	230	230	233	225	217	183	170	159	151	نفقات جارية (3)
164	106	137	130	125	135	139	129	105	95	نفقات استثمارية (4)
28.8	25.1	28.5	30	30.4	32.4	31.6	29.7	27.7	27.1	(1) / (2) %
59.8	68.5	62.7	64.2	64.3	61.6	56.8	56.9	60.2	61.4	(2) / (3) %
40.2	31.5	37.3	35.8	35.7	38.4	43.2	43.1	39.8	38.6	(2) / (4) %

المصدر : المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة ، العمليات والنسب من إعداد الطلبة .

من الجدول نلاحظ معدل نمو النفقات الإجمالية بمعدل وسطي بلغ 9.4% بدءاً من عام 2000 ولغاية 2004 ، بعد ذلك نلاحظ التراجع الملحوظ في معدل النمو الذي ظهر بالسالب في عام 2005 بقيمة -0.57% رغم أن العجز في هذا العام بلغ -75 محققاً أعلى قيمة خلال سنوات الدراسة وبمعدل نمو 19.1% عن 2004 ، إلا أن العجز انخفض بمعدل -21.3% ، ومع انخفاض معدل نمو النفقات إلى 1.1% في 2007 ، إلا أن العجز ارتفع بمعدل 3.4% ليبلغ 61 مليار ومع الانخفاض الشديد في معدل النفقات في 2008 والذي بلغ -8.5% إلا أن العجز تراجع بمعدل 6.6% فقط ليبلغ 57 مليار ، كما أن انخفاض نسبة النفقات إلى الناتج المحلي الإجمالي والتي بلغت أدنى نسبة لها في 2008 بقيمة 25.1% من الناتج جاءت على حساب النفقات الاستثمارية التي ضغطت لتشكل 31.5% فقط من إجمالي النفقات لصالح 68.5% من النفقات الجارية عام 2008 .

مما سبق نستنتج أن النفقات لم تنمو بشكل متواز مع نمو العجز ، بل ظهر حالة من عدم التوافق تدل على انعدام العلاقة بين زيادة النفقات وزيادة العجز وبالتالي لا تعتبر زيادة النفقات هي المسؤول عن تفاقم العجز في موازنة الدولة ، كما لا يمكن تخفيض هذه النفقات التي بمعظمها هي نفقة جارية ، وهل هنالك نفقة عامة أقرها مجلس الشعب وليست ضرورية ، فهل من الممكن خفض الرواتب والأجور أو خفض نفقات التعليم ، أم أن الحكومة مستضغطة إنفاقها الاستثماري رغم أنه في حدوده الدنيا أم نفقاتها العسكرية والأمنية ؟! من هذا المنطلق نتجه الأنظار نحو الإيرادات العامة والتي جاءت خلال فترة الدراسة كالتالي :

- 1- الإيرادات النفطية : وهي الضريبة على أرباح الشركة السورية للنفط ، الإتاوات ، ضرائب على المنتجات النفطية ، الفائض من الشركة السورية للنفط .
- 2- الإيرادات الضريبية (غير النفطية) : الضرائب والرسوم ، التجارة الخارجية .
- 3- الفوائض الاقتصادية للقطاع العام .

ونستطيع أن نلاحظ كيف أن الإيرادات النفطية تشكل الجزء الأعظم من الإيرادات العامة بقيمة 43% والمتوسط على مدى سنوات الدراسة ، وقد بلغت مساهمة الإيرادات النفطية من الإيرادات العامة 58% عام 2001 وهي نسبة مرتفعة جداً ، بينما يتحمل تمويل الباقي كل من الموارد الضريبية التي لا تتجاوز مساهمتها في الإيرادات العامة 39% خلال فترة الدراسة والفوائض الاقتصادية بنسبة 18% من الإيرادات العامة ، بينما المنطق المالي - والذي تحذوه معظم دول العالم - ألا تقل مساهمة الإيرادات الضريبية عن 75-85% على الأقل من تمويل الموازنة خاصة مع وضع - كما هو الحال في سورية - والإنتاج النفطي إلى تراجع مع

احتمال نضوب هذا المصدر خلال السنوات العشر القادمة⁽¹⁾ وهذا سينعكس سلباً على استقرار الأوضاع المالية ويهدد قدرة الدولة على تغطية نفقاتها الأساسية مع تراجع الاحتياطيات النفطية.

جدول (5)

تطور الإيرادات العامة ونسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الأعوام (2000 - 2006)

بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
2513	2292	2020	1698	1494	1263	1067	1017	974	904	الناتج المحلي الإجمالي (1)
	490.9	458.6	434.9	356.3	342.5	318.5	297	305.3	245.6	الإيرادات العامة (2)
	131	99	127	106	141	153	139	177	112	الإيرادات المتعلقة بالنفط (3)
	258	221	196	160	145	120	115	91.9	88.8	إيرادات ضريبية غير نفطية (4)
	101.4	137.5	111.9	90.3	56.5	45.5	43	36.4	44.8	فوائض القطاع العام (5)
	21.4	22.7	25.5	23.9	27.3	29.8	29.2	31.3	27.2	(1) / (2)
	26.7	21.6	29.2	29.8	41.2	48	46.8	58	45.6	(2) / (3)
	52.6	48.2	45.1	44.9	42.3	37.7	38.7	30.1	36.2	(2) / (4)
	20.7	30	25.7	25.3	16.5	14.3	14.5	11.9	18.2	(2) / (5)

المصدر: النشرات الربعية، العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة في السنوات المذكورة، النسب من إعداد الطالبة.

نلاحظ من الجدول (6) أدناه كيف أن الميزان الكلي للموازنة بعد دمج ميزان صندوق الأسعار أظهر عجزاً مستمراً خلال كامل فترة الدراسة باستثناء 2001 حيث نلاحظ وجود فائض بنسبة 1.8 % من الناتج المحلي الإجمالي إلا أنه عاد إلى حالة العجز في السنوات اللاحقة ووصل إلى -5 % من الناتج المحلي الإجمالي في 2005 ، لكنه عاد إلى التحسن فبلغ (-3.5 % ، -3 % ، -2.5 %) من الناتج المحلي الإجمالي في السنوات (2006 ، 2007 ، 2008) على التوالي والسبب يعود إلى ارتفاع أسعار النفط عالمياً وإعادة تسعير برميل النفط في الموازنة العامة من 25 إلى 35 دولار للبرميل من النفط الخفيف ومن 21 إلى 28 دولار للبرميل من النفط الثقيل وهو ما شكل ارتفاعاً نسبياً في موارد الموازنة.

جدول (6)

الميزان الكلي للموازنة العامة وتطوره خلال الفترة (2000-2009) ، بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
بانتظار قطع حساب 2009	57-	61-	59-	75-	63-	38-	18-	30	1-	الميزان الكلي لا يتضمن صندوق تثبيت الأسعار
	0	0	0	0	0	0	0	13-	19-	ميزان عمليات صندوق تثبيت الأسعار
	57-	61-	59-	75-	63-	38-	18-	17	19-	الميزان الكلي يتضمن صندوق تثبيت الأسعار (1)
	188-	161-	186-	181-	204-	191-	157-	160-	131-	الميزان الكلي غير النفطي (2)

(1) د. الياس نجمة: مجموعة من المحاضرات التي ألقيت على طلاب الدراسات العليا، شعبة الاقتصاد المالي والنقدي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2003.

الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية (3)	904	974	1017	1067	1263	1494	1698	2020	2292
(1) / (3)	2.1-	1.8	1.8-	3.6-	5-	5-	3.5-	3-	2.5-
(2) / (3)	14.5-	16.4-	15.4-	17.9-	16.2-	12.1-	10.9-	7.9-	8.2-

المصدر: النشرات الربعية، العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة في السنوات المذكورة، النسب من إعداد الطلبة.

والواقع أن معدل عجز بحدود 5 % من الناتج المحلي الإجمالي هو مقبول وجيد كحد لعجز الموازنة السورية (1) وتحديد هذه النسبة هو مهمة وطنية يجب على الأجهزة المختصة القيام بها والدليل على أن مبدأ توازن الموازنة قد زال هو ما نصت عليه معاهدة ماستريخت والتي حددت شروط الانضمام إلى منطقة اليورو وبطريقة صارمة، فقد أشارت أن عجز موازنة الدولة الراغبة في الانضمام يجب ألا يتجاوز 3% من الناتج المحلي الإجمالي وأن لا يتجاوز سقف الدين العام الداخلي ما نسبته 60% من الناتج المحلي الإجمالي². ولكن إذا أردنا أن نعطي الأبعاد الحقيقية للعجز في سورية - وذلك باستثناء الإيرادات النفطية باعتبارها مصدر ناضب ومنقطع، نلاحظ حجم الأزمة الحقيقية التي سيعاني منها الوضع المالي، فبداية سينخفض الناتج المحلي الإجمالي والذي تشكل الإيرادات النفطية نسبة لا تقل عن 11.5 % منه بالمتوسط خلال فترة الدراسة، وثانياً سنلاحظ حجم العجز الكبير في الموازنة العامة والذي اقترب من 200 مليار في 2003 بنسبة اقتربت من 18% من الناتج المحلي الإجمالي وهي نسبة مرتفعة جداً تشكل تحدياً خطيراً للاقتصاد السوري.

جدول (7)

تطور عجز الميزانية بالمقارنة مع حجم الإيرادات النفطية خلال الفترة (2000 - 2009) ، بمليارات الليرات السورية.

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
42.5-	57-	61-	59-	75-	63-	38-	18-	17	19-	رصيد المالية العامة
	131	99	127	106	141	153	139	177	112	حجم الإيرادات النفطية

المصدر: النشرات الربعية، العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة للسنوات المذكورة.

نلاحظ من الجدول (7) العلاقة الواضحة بين حجم العجز وحجم الإيرادات النفطية في سورية خلال فترة الدراسة، فعندما ارتفعت الإيرادات النفطية من 112 مليار عام 2000 إلى 177 مليار في 2001، حققت الموازنة فائضاً بقيمة 17 مليار، ومع تراجع الإيرادات النفطية إلى 139 في 2002 عادت حالة العجز إلى الموازنة بقيمة 18- مليار ومع استمرار الانخفاض في إيرادات النفط حتى بلغت أدنى مستوى لها خلال فترة الدراسة بقيمة 106 مليار في 2005 بلغ العجز أعلى قيمة له في هذا العام (75- مليار).

من العرض السابق نستنتج:

1- الأثر الكبير للإيرادات النفطية على الوضع المالي في سورية مما يستدعي التحرك لحل هذه المعضلة خاصة بعد دخول سورية منطقة التجارة العربية الكبرى ومتطلبات الشراكة الأوروبية المتوسطية بالإضافة إلى منطقة التجارة الحرة مع تركيا وموضوع الانضمام لمنظمة التجارة العالمية ومزيد من التراجع في الإيرادات نتيجة فقدان القسم الأعظم من الرسوم الجمركية، وعلى صعيد الداخل لا ننسى الفتنات الوخيمة التي يسببها العجز وفي مقدمتها التضخم وآثاره الوييلة على الاقتصاد خاصة أن تمويل العجز غالباً ما يكون بالإصدار النقدي أو عدم إنفاق اعتمادات الاستثمار الأمر الذي يؤمن الظروف لحالة الركود التضخمي التي تعاني منها سورية الآن.

2- ضرورة تفعيل دور الإيرادات الضريبية في دعم إيرادات الدولة: وهذا ما يستدعي أن نلقي الضوء على واقع النظام الضريبي السوري:

(1) د. إلياس نجمة: مجموعة محاضرات لقيت على طلاب الدراسات العليا، الاقتصاد المالي والنقدي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2003.

(2) نفس المرجع السابق.

لم تقم دولة نامية بوضع نظامها الضريبي بشكل مستقل يتناسب مع ظروفها وحاجاتها ، وإنما كانت تأخذ نظمها من الدول المتقدمة إما نتيجة وقوعها تحت سيطرتها واستعمارها أو أنها استعانت بنظمها نظراً لقدمها وإثبات جدواها دون الأخذ بعين الاعتبار فارق درجات التطور وهذا ما نشهد نتائجه حتى الآن. فكما نعلم يعد التناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الداخلية السائدة المطلب الأكثر أهمية بالنسبة للنظم الضريبية الجيدة، وتعد سورية واحدة من الدول النامية التي شهدت فترة استعمار طويلة دعمت تخلفها ، والنظام المالي كان نظاماً بسيطاً ازداد تعقيداً مع تزايد حاجة الدولة إلى الأموال ، مما نتج عنه نظام ضريبي يتألف من مجموعة من الفرائض القانونية التي تقطعها الدولة دون أن تشكل نسيجاً منسجماً يجمع بين عناصره وحدة الهدف، كما أن تشريعاته متعددة ظهرت في فترات وعهود سياسية مختلفة حتى أضحي الهيكل الضريبي السوري أشبه بثوب رث قديم (1).

ويتألف النظام الضريبي السوري من الضرائب التالية:

- 1- ضرائب الدخل :
 - ← ضريبة دخل العمل: ضريبة الرواتب والأجور.
 - ← ضريبة دخل رأس المال : ضريبة ريع العقارات - رؤوس الأموال المتداولة.
 - ← ضريبة رأس المال والعمل معاً: ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- 2- ضرائب رأس المال (الثروة) : ضريبة السيارات - والعروضات - رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات - رسم التسجيل العقاري.
- 3- ضرائب الإنفاق : كافة الضرائب والرسوم المتبقية .

جدول (8)

تطور الإيرادات الضريبية في سورية ونسبتها إلى إجمالي الإيرادات العامة خلال الأعوام (2000-2009) بمليارات الليرات السورية .

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
144.1	129	133.3	134.1	121.1	117	114.7	103.7	84.3	59.4	ضرائب الدخل (1)
10.5	8.6	7.9	7.9	5.5	4.4	4.2	3.8	3.5	2.7	ضرائب رأس المال (2)
76.7	75.8	61.4	49.3	50.3	39.6	32.7	28.3	28.2	23.8	ضرائب الإنفاق (3)
240.6	219.2	202.6	191.3	176.9	161	151.6	135.8	115.9	85.9	الإيرادات الضريبية (4)
459	408	504	436	356	306	295	304	284	238	الإيرادات العامة (5)
59.8	58.6	65.8	70.1	68.5	72.7	75.7	76.4	72.7	69.2	(4) / (1)
4.4	3.9	3.9	4.1	3.1	2.7	2.8	2.8	3	3.1	(4) / (2)
31.8	34.5	30.3	25.8	28.4	24.6	21.5	20.8	24.3	27.7	(4) / (3)
52.4	53.7	40.2	43.9	49.7	52.6	51.4	44.7	41	36	(5) / (4)

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة .

نلاحظ من الجدول كيف تشكل ضرائب الدخل النسبة الأكبر من الإيرادات الضريبية بنسبة 72% بالمتوسط خلال فترة الدراسة ، والواقع أن هذه الضريبة تعتبر الأولى في النظام الضريبي وعموده الفقري وجاءت هذه الضريبة على الشكل التالي :

جدول (9) :

تطور ضريبة الدخل في سورية خلال الأعوام (2000-2009) ، بمليارات الليرات السورية .

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
8	7	6.3	6	6	3	8	7.3	6.4	5.5	ضريبة الرواتب والأجور (1)
2.5	2.5	2	2.1	1.1	1.7	1.7	1.6	1.4	1.4	ضريبة رأس المال (2)
133.6	119.5	125	126	114	112.3	105	94.8	76.5	52.5	ضريبة المهن والحرف الصناعية وتجارية (3)

(1) د. علي كنعان : اقتصاديات المال والسياسات المالية والفقدية، دار الحسين ، دمشق ، 1996 ، ص 99.

144.1	129	133.3	134.1	121.1	117	114.7	103.7	84.3	59.4	مجموع ضريبة الدخل (4)
5.6	5.4	4.7	4.5	5	2.6	7	7	7.6	9.3	(4) / (1)
1.7	1.9	1.5	1.6	0.9	1.5	1.5	1.5	1.7	2.4	(4) / (2)
92.7	92.6	93.8	93.9	94.1	95.9	91.5	91.5	9.7	88.3	(4) / (3)

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة .

شكلت ضريبة الرواتب والأجور نسبة شبه ثابتة من مجموعة ضريبة الدخل تراوحت حول 6% بالمتوسط خلال فترة الدراسة مع انخفاض ملحوظ في 2004 إلى 2.6% من مجموع ضريبة الدخل بعد رفع الحد الأدنى المعفى من الدخل إلى 5000 ل.س بموجب قانون ضريبة الدخل (24) لكن إجمالاً تبقى مساهمة هذه الضريبة ضئيلة إلى إجمالي الضرائب والرسوم ، فهي لا تتجاوز 4.1% بالمتوسط على مدى سنوات الدراسة كذلك لا تتجاوز مساهمتها في الإيرادات العامة 1.8% نتيجة انخفاض الدخل بشكل عام في سورية ، ولايُنظر أن تزيد مساهمة هذه الضريبة في تمويل الإيرادات العامة في المستقبل بل العكس محاولة تخفيض هذا النوع من الضرائب على ذوي الدخل المحدود إلى حدوده الدنيا أملاً بتحقيق العدالة الضريبية .

جدول (10)

تطور ضريبة الرواتب والأجور في سورية ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة خلال الأعوام (2000 - 2009)

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
8	7	6.3	6	6	3	8	7.3	6.4	5.5	ضريبة الرواتب والأجور (1)
240.6	219.2	202.6	191.3	176.9	161	151.6	135.8	115.9	85.9	مجموع الضرائب والرسوم (2)
459	408	504	436	356	306	295	304	284	238	الإيرادات العامة (3)
3.3	3.2	3.1	3.1	3.4	1.9	5.3	5.4	5.5	6.4	(2) / (1)
1.7	1.7	1.3	1.4	1.7	0.9	2.7	2.4	2.3	2.3	(3) / (1)

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة .

كذلك الأمر بالنسبة لضريبة رأس المال التي لم تتجاوز مساهمتها في ضريبة الدخل 1.6% بالمتوسط خلال فترة الدراسة ، كذلك لا تتجاوز حصيلتها 1.1% وسطياً من إجمالي الضرائب والرسوم ، و 0.5% وسطياً من إجمالي الإيرادات العامة .

جدول (11)

تطور ضريبة دخل رأس المال في سورية ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة خلال الأعوام (2000 - 2009)

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
2.5	2.5	2	2.1	1.1	1.7	1.7	1.6	1.4	1.4	ضريبة دخل رأس المال (1)
240.6	219.2	202.6	191.3	176.9	161	151.6	135.8	115.9	85.9	مجموع الضرائب والرسوم (2)
459	408	504	436	356	306	295	304	284	238	الإيرادات العامة (3)
1	1.1	1	1.1	0.6	1.1	1.1	1.2	1.2	1.6	(2) / (1)
0.5	0.6	0.4	0.5	0.3	0.6	0.6	0.5	0.5	0.6	(3) / (1)

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة .

في حين أن ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية تشكل الحصة الأكبر من مجموعة ضريبة الدخل بنسبة تجاوزت الـ 92% بالمتوسط على مدى سنوات الدراسة وهي تشكل 66% من إجمالي الضرائب والرسوم ، وحصيلتها تساهم بـ 29.6% بالمتوسط من الإيرادات العامة .

جدول (12)

تطور ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ونسبتها إلى مجموع الضرائب
والرسوم والإيرادات العامة خلال الأعوام (2000 - 2009)
بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
133.6	119.5	125	126	114	112.3	105	94.8	76.5	52.5	ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (1)
240.6	219.2	202.6	191.3	176.9	161	151.6	135.8	115.9	85.9	مجموع الضرائب والرسوم (2)
459	408	504	436	356	306	295	304	284	238	الإيرادات العامة (3)
55.5	54.5	61.7	65.9	64.4	69.8	69.3	69.8	66	61.1	(2) / (1)
29.1	29.3	24.8	28.9	32	36.7	35.6	31.2	27	22	(3) / (1)

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة

إلا أن المصدر الرئيس لتدفقات هذه المجموعة يأتي من ضرائب دخل الشركات النفطية ، والتي تشكل 80% بالمتوسط من مجمل ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ، مما يعني فقدان ما يقارب الـ 80% من ضريبة أرباح المهن والحرف وما يتجاوز الـ 46% من إجمالي الضرائب والرسوم (خلال فترة الدراسة) ، في حال توقف الإيرادات النفطية (1) وستكون الحكومة أمام تحدٍ خطير لتأمين موارد إضافية لسد العجز كما ذكرنا سابقاً.

- جاءت مساهمة ضرائب رأس المال في الإيرادات الضريبية ضعيفة بنسبة لم تتجاوز 3.2% بالمتوسط خلال فترة الدراسة ، وبالنتيجة جاءت مساهمتها أيضاً ضعيفة في الإيرادات العامة بنسبة لم تتعدى الـ 1.6% بالمتوسط على الرغم من الأهمية الكبيرة لهذا النوع من الضرائب كونها الأداة الفعالة التي تستعين بها الدولة لتفتيت الثروات وبالتالي إعادة توزيع الدخل القومي وتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية ، ويرأي الباحث أنها ضريبة مفيدة حيث أن فرضها دافع للاستثمار ومحرك للأموال المكتنزة والمجمدة في ممتلكات ثابتة كالعقارات والأراضي وما شابه ذلك وأداة رئيسة لتحقيق العدالة الضريبية .

جدول (13)

تطور ضريبة رأس المال (الثروة) ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات العامة خلال
الأعوام (2000 - 2009) ، بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
10.5	8.6	7.9	7.9	5.5	4.4	4.2	3.8	3.5	2.7	ضريبة رأس المال (1)
240.6	219.2	202.6	191.3	176.9	161	151.6	135.8	115.9	85.9	مجموع الضرائب والرسوم (2)
459	408	504	436	356	306	295	304	284	238	الإيرادات العامة (3)
4.4	3.9	3.9	4.1	3.1	2.7	2.8	2.8	3	3.1	(2) / (1)
2.3	2.1	1.6	1.8	1.5	1.4	1.4	1.3	1.2	1.1	(3) / (1)

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة

أما بالنسبة للضرائب على الإنفاق ، فتعد الرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي أبرزها حصيلة ومساهمة في الإيرادات الضريبية وجاءت خلال فترة الدراسة على الشكل التالي :

جدول (14)

تطور الرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي ونسبتها إلى مجموع الضرائب والرسوم والإيرادات
العامة خلال الفترة (2000 - 2009) ، بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
32	33	23.3	15	13	3	2	2.9	1.5	1.2	رسم الإنفاق الاستهلاكي (1)
25	23	16	15	20.6	18.8	15.4	10.8	12.5	10.2	الرسوم الجمركية (2)
76.7	75.8	61.4	49.3	50.3	39.6	32.7	28.3	28.2	23.8	الضرائب على الإنفاق (3)
240.6	219.2	202.6	191.3	176.9	161	151.6	135.8	115.9	85.9	إجمالي الضرائب والرسوم (4)
459	408	504	436	356	306	295	304	284	238	الإيرادات العامة (5)
41.7	43.5	37.9	30.4	25.8	7.6	6.1	10.2	5.3	5	(3) / (1)
13.3	15.1	11.5	7.8	7.3	1.9	1.3	2.1	1.3	1.4	(4) / (1)
7	8	4.6	3.4	3.7	0.9	0.7	0.9	0.5	0.5	(5) / (1)
32.6	30.3	26.1	30.4	41	47.5	47.1	38.2	44.3	42.9	(3) / (2)
10.4	10.5	7.9	7.8	11.6	11.7	10.2	8	10.8	11.9	(4) / (2)
5.4	5.6	3.2	3.4	5.8	6.1	5.2	3.6	4.4	4.3	(5) / (2)

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة

حافظ رسم الإنفاق الاستهلاكي على نسبة شبه ثابتة تراوحت حول 2 مليار بالمتوسط خلال الفترة الممتدة بين (2000 – 2004) بنسبة 7% بالمتوسط من ضرائب الإنفاق في حين جاءت مساهمته ضعيفة في حصيلة الضرائب والرسوم بنسبة 1.6% خلال الفترة السابقة و 3% من الإيرادات العامة لكن نلاحظ ارتفاع حصيلة الرسم بنسبة 44% من عام 2005 لتصل إلى 33 مليار في 2008 بنسبة اقتربت من 44% من ضرائب الإنفاق وتجاوزت الـ 15% من إجمالي الضرائب والرسوم ، و 8% من الإيرادات العامة في هذا العام . جاء هذا الارتفاع في نسب التحصيل بعد صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي ، حيث استهدفت وزارة المالية رسم الإنفاق الاستهلاكي بالدرجة الأولى نتيجة سهولة تحصيل هذا الرسم بالمقارنة مع ضرائب الدخل وأجلت التحري والتدقيق بشأن هذه الأخيرة حتى إشعار آخر كما ستوضح الباحثة في الفصول القادمة .

أما بخصوص الرسوم الجمركية فنلاحظ انخفاض حصتها من ضرائب الإنفاق تدريجياً على مدى سنوات الدراسة وكانت أدنى نسبة لها في 2007 بـ 26% من ضرائب الإنفاق و 7.9% من إجمالي الضرائب والرسوم في حين لم تتجاوز مساهمتها في الإيرادات العامة 2.2% والسبب هو التخفيضات المتتالية للرسوم الجمركية منذ عام 2000 نتيجة دخول سورية بعدد من اتفاقيات التجارة الحرة مع دول عديدة كتركيا وإيران والأردن ، بالإضافة إلى إلغاء بعض الرسوم الجمركية بالكامل على بعض السلع المستوردة من الدول العربية بموجب أحكام اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى منذ 2005/1/1 مع العلم أن الاتجاه العام لحصيلة هذه الرسوم إلى انخفاض في المستقبل في حال تحرير التجارة وبالتالي لا يجب الاعتماد على هذه الحصيلة والتي لطالما كانت مساهمتها متواضعة في تمويل الإيرادات العامة حتى قبل البدء بالتخفيضات سابقة الذكر⁽¹⁾.

إن العرض السابق يبين ضعف مساهمة الواردات الضريبية في الإيرادات العامة للدولة (لم تتجاوز الـ 36% بالمتوسط خلال فترة الدراسة) ، في حين تمول 3 أرباع الإنفاق العام في وتعتبر الدول المتقدمة أداة فعالة للتدخل في الحياة الاقتصادية ، وبعد الاقتصاد السوري – باعتباره اقتصاد نام – بحاجة قصوى لحصيلة وافرة من الإيرادات الضريبية من أجل دعم مشاريع التنمية الأساسية وتنفيذ الخطط الاستثمارية باعتبارها المصدر الأكثر أمناً وديمومة وشرعية ، وإذا ما أردنا الوقوف على حقيقة الإيرادات الضريبية ، وجب أن نراقب تطورها بالنسبة للنتائج المحلي الإجمالي ، وبعد استبعاد أثر ارتفاع الأسعار كالتالي :

(1)- حتى عام 1999 لم تتجاوز مساهمة الرسوم الجمركية 5% من الإيرادات العامة ، إلا أنها شكلت 15% من إجمالي الضرائب والرسوم وحوالي نصف الضرائب على الإنفاق.

جدول (15)

تطور الواردات الضريبية في سورية بالقيمة الحقيقية بعد استبعاد أثر ارتفاع الأسعار
خلال الفترة (2000 - 2009) ، بمليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
240.6	219.3	202.6	191.3	176.9	161	151.6	135.8	115.9	85.9	الإيرادات الضريبية الظاهرية
168	163	142	136	123	115	110	105	104	100	الرقم القياسي لأسعار التجزئة باعتبار 2000 = 100
143.2	134.5	142.7	140.7	143.8	140	137.8	129.3	111.4	85.9	القيمة الحقيقية للإيرادات الضريبية (1)
6.5	5.7-	1.4	2.2-	2.7	1.6	6.6	16.1	29.7		معدل النمو %
1419	1339	1288	1211	1151	1086	1018	1006	950	904	الناتج المحلي الإجمالي أسعار الثابتة 2000 = 100 (2)
6	4	6.4	5.2	6	6.7	1.2	5.9	5.1		معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي %
10.1	10.1	11.1	11.6	12.5	12.9	13.5	12.9	11.7	9.5	العبء الضريبي (1) / (2) %

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الطالبة

نلاحظ أنه في الوقت الذي ازدادت فيه الإيرادات الضريبية الظاهرية من عام لآخر خلال فترة الدراسة ، فإن القيمة الحقيقية لها أظهرت تزايداً بمعدلات متناقصة حتى 2004 حيث لم يتجاوز معدل النمو 1.6% ، وفي الوقت الذي ظهرت فيه الإيرادات الضريبية بقيمة 191.3 مليار في 2006 ، فإن قيمتها الحقيقية لم تتجاوز الـ 140 مليار مترجمة بذلك بمعدل -2.2% عن قيمتها الحقيقية في 2005 والتي بلغت 143.8 ، تحسنت بعد ذلك بشكل طفيف في 2007 لتبلغ 142.7 مليار بمعدل نمو 1.4% فقط عن 2006 لتعود إلى الانخفاض مجدداً وبشدة في 2008 لتبلغ 134.5 مليار فقط مترجمة بمعدل -5.7% عن 2007 . وقراءة للعبء الضريبي تظهر الضعف الشديد في الاستقطاع الضريبي والذي لم يتجاوز الـ 13.5% من الناتج المحلي الإجمالي في 2003 بدأ بعدها بالانحدار التدريجي ليبلغ 10.1% فقط في 2008 ، في حين أن هذه النسبة تصل إلى 20% في الدول المماثلة للقطر العربي السوري من ناحية التقدم الاقتصادي⁽¹⁾.

إلا أن المفارقة الحقيقية : غياب أي دور للسياسة الضريبية في مواجهة الظروف الاقتصادية القائمة إذ نلاحظ نمو القيمة الحقيقية للإيرادات الضريبية بمعدلات تفوق معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي في الفترة بين (2000-2003) وهذه سياسة جيدة في فترات الرخاء الاقتصادي ووجود التضخم حيث تهدف الضريبة في هذه الحالة إلى تخفيض الطلب من خلال امتصاص فائض القوة الشرائية في السوق ، إلا أن هذه الفترة كانت بداية الانتعاش بعد الركود الذي أصاب الاقتصاد السوري في النصف الثاني من التسعينات ، ومعدلات التضخم في حدودها الدنيا ، وهنا يجب تخفيض الضرائب بحيث تنمو الإيرادات الضريبية بمعدلات أقل من معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي، وفي أسوأ الأحوال مماثلة له، والأسوأ أنه في الوقت الذي يجب أن تنمو الإيرادات الضريبية بمعدلات تفوق معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي ، نظراً للارتفاع الكبير في معدلات التضخم بعد 2003 ، نجد الواقع هو العكس : ففي 2007 بلغ معدل التضخم 12% وكان معدل نمو الإيرادات

(1) د. محمد الحسين ، وزير المالية السوري : www.4x-ray.com/vb/archive/index.php/t-6108.html

الضريبية 1.4% فقط في حين كان معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي 6.4% وفي 2008 بلغ معدل التضخم 10% ومعدل نمو الناتج المحلي الإجمالي 4% في حين ظهر معدل نمو الإيرادات الضريبية بالسالب بقيمة - 5.7% !!

جدول (16)
معدلات التضخم في سورية خلال الفترة (2000 - 2009)

**2009	*2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
4	10	12	8	12	10.5	4.5	1.9-	2.9	6.8	معدل التضخم

المصدر: تقرير الاستثمار السنوي الرابع في سورية - هيئة الاستثمار السورية

- بيانات أولية
- بيانات متوقعة

وبالنتيجة: بقي النظام الضريبي السوري والسياسة الضريبية عاجزة عن مواكبة تطور الركب الاقتصادي لتكون وسيلة في سبيل خدمة التنمية الاقتصادية وتحقيق خطط الدولة والتناغم مع مجريات الوقائع الاقتصادية ، فجاءت الحصيلة ضعيفة ونسبة الاستقطاع الضريبي متدنية جداً ، مع أن مقررات الحزب في مؤتمراته المختلفة والبيانات الوزارية وخطة التنمية تؤكد جميعاً ضرورة زيادة الإيرادات الضريبية والاعتماد على هذا النوع من الموارد في تمويل خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، لكن هل يمكن زيادة الاستقطاع الضريبي لتحقيق وفرة الحصيلة في ظل معدلات نمو الناتج القومي الحالي وانخفاض نصيب الفرد من هذا الناتج وسوء توزيع الدخل القومي ؟ هذا ما سنتبينه من خلال التالي :

ثالثاً : الأوضاع الاجتماعية :

لطالما كانت العدالة الضريبية هدفاً أساسياً لكافة الأنظمة الضريبية في العالم وفي سورية : نصت المادة (19) من الدستور "تفرض الضرائب على أساس عادل وتصادفية بما يحقق مبادئ العدالة والمساواة الاجتماعية " وملاحظة ضعف الاستقطاع الضريبي تجعلنا نعتقد أن المشرع فضل تبني نظام ضريبي عادل ولو كان على حساب وفرة الحصيلة ، فهل تحقق ذلك عملياً ؟

بينما سابقاً أن الضرائب في النظام الضريبي السوري تقسم إلى ضرائب على الدخل وأخرى على رأس المال وثالثة على الإنفاق أو الاستهلاك ، وتعرف الأولى والثانية بأنها تقيم نظاماً ضريبياً عادلاً ، بينما تعتبر الثالثة ضرائب غير عادلة ، خاصة عندما تكون نوعية - كما هو الحال في النظام الضريبي السوري ، ويمكننا من خلال دراسة نسبة الضرائب على الدخل ورأس المال إلى مجموع الموارد الضريبية أن نتبين مدى عدالة النظام الضريبي السوري .

جدول (17)

تطور ضرائب الدخل - رأس المال - الإنفاق إلى الإيرادات الضريبية غير النفطية
خلال الفترة (2000 - 2009) ، مليارات الليرات السورية

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
2.5	2.5	2	2.1	1.1	1.7	1.7	1.6	1.4	1.4	ضريبة دخل رأس المال
8	7	6.3	6	6	3	8	7.3	6.4	5.5	ضريبة الرواتب والأجور
26.7	23.9	25	25.2	22.8	22.5	21	19	15.3	10.5	ضريبة دخل المهنة والحرف
37.2	33.4	33.3	33.3	29.9	27.2	30.7	27.9	23.1	17.4	ضريبة الدخل (غير النفطية)
										(1)
10.5	8.6	7.9	7.9	5.5	4.4	4.2	3.8	3.5	2.1	ضريبة رأس المال (الثروة)
										(2)
	216	179.8	154.8	124.6	113.4	85.1	83.3	65.3	68.7	ضريبة الإنفاق
	258	221	196	160	145	120	115	91.9	88.8	(3)
										إيرادات ضريبية غير
										نفطية
	12.9	15.1	17	18.7	18.8	25.6	24.3	25.1	19.6	(4)
										(4) / (1) %

(2) / (4)	%	3	3.8	3.3	3.5	3	3.4	4	3.6	3.3	
(3) / (4)	%	77.4	71.1	72.4	71	78.2	77.9	79	81.4	83.7	

المصدر : الإيرادات الضريبية غير النفطية من النشريات الربعية ، الحسابات المنفذة في الموازنة العامة للدولة للمنوبات المذكورة ، ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (غير النفطية) من المجموعات الإحصائية للأعوام المذكورة بعد طرح ضرائب النفط بقيمة 80% منها تقديراً بعد رفض الجهات المعنية تزويدنا بالأرقام الحقيقية ، ضريبة الإنفاق تأتي حصيلتها نتيجة طرح ضرائب الدخل وضرائب رأس المال (الثروة) من مجمل الإيرادات الضريبية غير النفطية. النسب من إعداد الطالبة .

نلاحظ من الجدول أعلاه : أن متوسط الضرائب على الدخل خلال فترة الدراسة بلغ 22% فقط من مجمل الإيرادات الضريبية (بعد استثناء ضرائب النفط) ولم تتجاوز مساهمة ضرائب رأس المال (الثروة) 3.5% بالمتوسط من الإيرادات الضريبية خلال فترة الدراسة في حين شكلت ضريبة الإنفاق 74.5% منها . وفي الواقع : إن نسبة ضرائب الدخل وضرائب رأس المال ضئيلة جداً وغير مقبولة خاصة بعد تبني نظام اقتصاد السوق في سورية ، كما أن كثرة الإعفاءات خلال العشرين سنة الماضية أدت إلى تراكم الثروة في أيدي قلة قليلة فيما قبعت عامة الشعب على حدود الفقر بعد تآكل الطبقة الوسطى ، ووجهت ضرائب الإنفاق -التي شملت حصيلتها 3 أرباع الإيرادات الضريبية تقريباً- الضربة القاتلة للعدالة الضريبية كونها تفرض على المادة الخاضعة للتكليف بغض النظر عن شخصية المكلف وأعبائه الاجتماعية أو حالته المادية .

إن النتيجة التي نتوصل إليها من الأهمية الكبيرة لضرائب الإنفاق في النظام الضريبي السوري ، هي أن القطر يعتمد بشكل أساسي على هذا النوع من الضرائب غير العادلة ، وبالتالي لم يوضح النظام الضريبي السوري باعتبار وفرة الحصيلة بهدف إقامة العدالة الضريبية ، بل العكس تماماً : أراد من النسبة العالية لضرائب الإنفاق تحقيق وفرة في الحصيلة تغطي الضعف الشديد وغير المبرر في حصيلة ضرائب الدخل وضرائب الثروة ولو كان ذلك على حساب العدالة ، وهو بالرغم من ذلك لم يستطع تحقيق وفرة الحصيلة ، مع العلم أن أي زيادة أخرى في ضرائب الإنفاق ستكون نتائجها وخيمة نتيجة المساس بحد الكفاف للمواطن ، خاصة في ظل انخفاض مستويات الرواتب والأجور ، وانخفاض نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي .

جدول (18)

معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي ، ل.س

2009	2008	2007	2006	2005	
70656	68178	66974	64919	63316	نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي باعتبار 2000 = 100
168	163	142	136	123	الرقم القياسي لأسعار التجزئة باعتبار 2000 = 100
42057	41827	47165	47735	51476	نصيب الفرد الحقيقي من الناتج المحلي الإجمالي بعد استبعاد أثر ارتفاع الأسعار
0.5	11.3-	1.2-	7.3-		معدل النمو %

المصدر : تقرير الاستثمار السنوي الرابع في سورية ، النسب من إعداد الطالبة .

بعد أخذ عامل التضخم بعين الاعتبار ، نلاحظ أن نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي أخذ بالانخفاض حيث انخفض من 47165 ل.س في 2007 إلى 41827 ل.س في 2008 بمعدل -11.3% رغم أنه ظاهرياً ارتفع من 66974 ل.س في 2007 إلى 68178 ل.س في 2008 ، وبالتالي رغم انخفاض نسبة الاستقطاع الضريبي ، فإنها - بنظر الباحثة - تعد طبيعية وأي محاولة لزيادتها في ظل انخفاض نصيب الفرد من الناتج وسوء توزيع الدخل القومي لصالح فئات أصحاب عوائد حقوق التملك سوف تؤدي إلى المساس بحد الكفاف لذوي الدخل المحدود ، وما يترتب على ذلك من آثار اقتصادية واجتماعية وخيمة .

وإذا ما أردنا الوصول إلى رقم تقريبي لحجم التهرب الضريبي في سورية بأسلوب علمي ، وجدت الباحثة أن طريقة النسبة الثابتة هي أبسر طريقة يمكن أن نصل من خلال تطبيقها إلى رقم بأقل نسبة من الخطأ حيث تم الوصول إلى حجم اقتصاد الظل في سورية والذي بلغ مايلي :

جدول (19):

حجم اقتصاد الظل في سورية وفق طريقة النسبة الثابتة : مليار ل.س

2007	2006	2005	2004	2003	2002	حجم اقتصاد الظل في سورية
319.8	271	145.6	112	49.9	39.6	

طريقة النسبة الثابتة في حساب حجم اقتصاد الظل

* انقضت الفترة هنا على 6 سنوات لرفض الجهات المعنية تزويد الطالبة بالأرقام الفعلية فيما يخص ضريبة الدخل ونسبة مساهمة القطاع الخاص فيها إلا عن السنوات أعلاه .

وبالرجوع إلى قطع الموازنة نصل إلى أن حجم مساهمة القطاع الخاص في هذه الضريبة كان على الشكل التالي :

جدول (20) :

المساهمة الفعلية للقطاع الخاص في ضريبة الدخل : مليون ل.س

2007	2006	2005	2004	2003	2002	ضريبة الدخل (1)
121779	102363	95151	113792	109287	103212	المساهمة المقدرة للقطاع الخاص (2)
78669	66843	61182	68048	66993	60895	المساهمة الفعلية للقطاع الخاص (3)
37697	31626	15957	14933	11518	12503	مقدار الفاقد (4)
40972	35217	45225	53115	55475	48392	(4) / (2) %
52.1	52.7	74	78.1	82.8	79.5	(4) / (1) %
33.6	34.4	46.5	46.7	51	46.9	

حجم ضريبة الدخل ، والمساهمة الفعلية للقطاع الخاص : قطع الحساب ، المساهمة المقدرة والنسب من إنجاز الطالبة .

ويكون حجم التهرب الضريبي من ضرائب الدخل في اقتصاد الظل :

جدول (21) :

حجم التهرب من ضريبة الدخل في اقتصاد الظل : مليار ل.س

2007	2006	2005	2004	2003	2002	السعر المتوسط للضريبة على الدخل
20	22.6	22.6	22.6	26.7	26.7	حجم الدخل غير المعان
319.8	271	145.6	112	49.9	39.6	حجم التهرب الضريبي في اقتصاد الظل
64	61.3	33	25.3	13.4	10.5	

حجم التهرب الضريبي في اقتصاد الظل = السعر المتوسط للضريبة x حجم الدخل غير المعان .

وبإضافة حجم الفاقد في ضريبة الدخل المتأثية من القطاع الخاص إلى قيمة التهرب في اقتصاد الظل نجد :

جدول (22) :

حجم التهرب من ضريبة الدخل في سورية : مليار ل.س

2007	2006	2005	2004	2003	2002	حجم التهرب من ضريبة الدخل
105	97	78.2	78.4	69	59	

وبالطبع لو زودت الباحثة بالحصيلة الفعلية لإجمالي الضرائب والرسوم لأمكن بسهولة وببساطة الطريقة المذكورة أعلاه الوصول إلى حجم التهرب الضريبي في سورية ككل ، لكن - ونتيجة رفض الجهات المعنية تقديم أرقام فعلية سوى عن حجم ضريبة الدخل ومقدار مساهمة القطاع الخاص فيها ، قامت الباحثة بحساب حجم التهرب من ضريبة الدخل فقط ، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار ضرائب الإنفاق ، وضرائب الثروة وحجم التهرب الكبير أيضاً في هذين النوعين من الضرائب ، نستطيع القول من دون مبالغة ، وبصورة أقرب ماتكون من الدقة أن حجم التهرب الضريبي في سورية يعادل ضعف حجم التهرب من ضريبة الدخل المحسوب أعلاه على الأقل .

إن الدراسة السابقة لهيكل النظام الضريبي السوري وبنيتها تظهر أنه يقوم على أسس غير عادلة ، سواء بقياس ما يتحمله صاحب الدخل المحدود من عبء ضريبي بالنسبة لأصاحب الدخل غير المحدود ، أو ضعف نسبة الضرائب على الدخل ورأس المال إلى مجموع الإيرادات الضريبية وطفغان ضرائب الإنفاق ورغم ذلك لم يستطع تحقيق وفرة الحصيلة ، ولن يستطيع ذلك من خلال زيادة الاستقطاع - فهذا مستحيل في ظل انخفاض نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي، وبالتالي ما من حل سوى محاربة التهرب الضريبي خاصة في مجال ضرائب دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وضرائب رأس المال ، بالإضافة طبعاً إلى وجود نية حقيقية لدى الحكومة بتفعيل ضريبة رأس المال (الثروة) باعتبارها - كما ذكرنا سابقاً - الأداة الأكثر فاعلية في تفتيت الثروات وزيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة ، وكانت هذه الأرضية المالية والاجتماعية التي هيأت لصدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي .

البحث الثاني : أصداء صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي :

عندما صدر قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي (25) في نهاية عام 2003 ، ثارت ثائرة التجار والصناعيين وأصحاب الفعاليات الاقتصادية وهي الشريحة المستهدفة من قانون مكافحة التهرب الضريبي ، وتحولوا من مطالبين بإصلاح مالي وضريبي تحديداً ، إلى ضرورة إعادة النظر بقانون مكافحة التهرب الضريبي خاصة بالمواد ذات العلاقة بعقوبات التهرب (1)، ومع أن الحكومة تعاملت بالحسنى مع القانون المذكور ، إذ طرحته للنقاش قبل صدوره ، ومن ثم أشركت بعض أعضاء غرف الصناعة والتجارة في صياغة التعليمات التنفيذية لتكون مواد القانون متوافقة مع الأنظمة المالية والضريبية المتبعة والمتطورة التي تحقق العدالة الضريبية والكفاءة في التحصيل أيضاً ، إلا أن عدم الرغبة البعض في دفع الضرائب واعتيادهم على التهرب الضريبي وفنونه لم يجعلهم يؤيدون القانون (25) .

وعلى صعيد الإدارة الضريبية تضاربت الآراء ووجهات النظر، فبعضها توقع أن يكون للقانون الجديد أثر حقيقي في التقليل من نسب التهرب الضريبي وزيادة الواردات الضريبية ، في حين أن البعض لم يكن متفائلاً وتوقع أن يبقى هذا القانون حبراً على ورق شأنه في ذلك شأن العديد من القوانين الأخرى وتم على هذا الصعيد اختبار الفرضية [4] : { صدور قانون الاستعلام في سورية أدى إلى ارتفاع نسبة الدخل المعلن من قبل المكلفين خشية المحاسبة والعقاب } .

يخدم هذه الفرضية الأسئلة : 12- 13- 14- 44 وجاءت النتائج على الشكل التالي : جدول (23)

إجابات أسئلة الفرضية 4

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جداً	النسبة	العدد
111	1	67	7	32	4	3.6%	12 من
100.0%	.9%	60.4%	6.3%	28.8%	3.6%	النسبة	
111	4	30	15	58	4	3.6%	13 من
100.0%	3.6%	27.0%	13.5%	52.3%	3.6%	النسبة	
111	6	28	10	54	13	11.7%	14 من
100.0%	5.4%	25.2%	9.0%	48.6%	11.7%	النسبة	

44س	المعد	7	81	16	5	2	111
النسبة		6.3%	73.0%	14.4%	4.5%	1.8%	100.0%

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س12	111	3.26	1.006	.096
س13	111	2.75	1.013	.096
س14	111	2.64	1.143	.108
س44	111	2.23	.709	.067

- السؤال 12: (رفع المكلفون تلقائياً نسبة الدخل المعلن للإدارة الضريبية خوفاً من الاكتشاف والاقتضاح ومن ثم التعرض للعقوبة المنصوص عليها في قانون الاستعلام الضريبي الجديد) :
نلاحظ أن أربعة من المبحوثين جاءت إجاباتهم موافق جداً بنسبة 3.6% في حين كانوا موافقين بنسبة 28.8% من الإجابات ووقف 7 على الحياد بنسبة 6.3% في حين كان 67 من المبحوثين غير موافقين بنسبة 60.4% وواحد فقط غير موافق بشدة ، نلاحظ أن الوسط الحسابي للإجابات بلغ 3.26 ويظهر جدول اختبار معامل t-test أن هذا الوسط لن يقل عن 3.07 ولن يزيد على 3.45 بدرجة ثقة 95% وهذه القيمة تقع بين (3) و(4) أي بين حيادي وغير موافق ، وبالتالي نستطيع القول أن أغلب المبحوثين غير موافقين على هذا السؤال .

- السؤال 13: (لم يحرك المكلفون ساكناً بعد صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الجديد إذ يرون أنه يبقى حبراً على ورق طالما أن كبار المكلفين لا يعاقبون ولا يكلفون) :
4 مبحوثين فقط وافقوا على هذا الطرح بنسبة 3.6% من الإجابات ، في حين أن 58 منهم جاءت إجاباتهم موافق بنسبة 52.3% وكان 15 منهم حياديون بنسبة 13.5% و30 غير موافقين بنسبة 27% في حين 4 فقط غير موافقين بشدة بنسبة 3.6% من الإجابات ، جاءت قيمة المتوسط الحسابي لهذا السؤال 2.75 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أن الوسط الحسابي للسؤال 13 لن يقل عن 2.56 ولن يزيد على 2.94 وبالتالي يقع بين الموافق والحيادي وأقرب إلى الحيادي وبالتالي لم تأت الإجابات جازمة بشأن هذا السؤال إلا أنها أقرب إلى الموافق إذا ما أخذنا النسب المئوية للإجابات بعين الاعتبار .

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.45	3.07	3.26	.000	110	34.139	س12
2.94	2.56	2.75	.000	110	28.570	س13
2.85	2.42	2.64	.000	110	24.341	س14
2.36	2.09	2.23	.000	110	33.044	س44

- السؤال 14: (لم يخشى كبار المكلفين تبعات قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الجديد ، فهم لم يدفعوا سابقاً ولن يدفعوا الآن) :

13 من المبحوثين موافقين جداً بنسبة 11.7% في حين أن 54 منهم موافقين بنسبة 48.6% وكان 10 حياديون بنسبة 9% و28 إجابة غير موافق بنسبة 25.2% في حين 6 فقط غير موافق بشدة بنسبة 5% وظهر الوسط الحسابي للسؤال 14 بقيمة 2.64 وأظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أن الوسط الحسابي للسؤال 14 لن يقل عن 2.42 ولن يزيد على 2.85 أي أنه يقع بين الموافق والحيادي وأقرب إلى الموافق إذا ما أخذنا النسب المئوية بعين الاعتبار وبالتالي أغلب المبحوثين موافقون على هذا الطرح .

- السؤال 44 : (صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 خلق إيديولوجية حديثة في مكافحة التهرب) :

جاء 7 من المبحوثين موافقين جداً على هذا السؤال بنسبة 6.3% في حين أن 81 منهم موافقين بنسبة 73% و 16 حياديون بنسبة 14.4 ، في حين أن 5 غير موافقين بنسبة 4.5% و 2 فقط غير موافقين بشدة بنسبة 1.8% ، إن اختبار t-test أظهر أن الوسط الحسابي للسؤال 44 بقيمة 2.23 وهو لن يقل عن 2.09 ولن يزيد على 2.36 بدرجة ثقة 95% أي بين (2) و(3) والتالي بين الموافق جداً والموافق ، وبالتالي أغلب المبحوثين موافقون على هذا الطرح .
وبالنهاية ومن أجل اختبار صحة الفرضية 4 فإنه من الضروري إعادة صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :

فرضية العدم (H_0) : لا توجد علاقة بين ارتفاع نسبة الدخل المعلن وصدر قانون الاستعلام الضريبي.
الفرضية البديلة (H_1) : توجد علاقة بين ارتفاع نسبة الدخل المعلن وصدر قانون الاستعلام الضريبي.

جدول (24) اختبار الفرضية (4)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.065	.681	2.59	111	الفرضية 4

من خلال الإحصائيات الواردة نتبين أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.59 ، وأن قيمة مستوى المعنوية تساوي الصفر ، وهذا يعني أنه توجد علاقة بين صدور قانون الاستعلام وبين رفع نسبة الدخل المعلن ، ويظهر الجدول أدناه أننا واثقون بدرجة بمقدار 95% أن الوسط الحسابي للفرضية الرابعة لن يقل عن 2.46 ولن يزيد عن 2.72 ، كما نجد أن قيمة المتوسط الحسابي تقع بين (2) و (3) أي أن إجابات المبحوثين على أسئلة الفرضية تقع بين الموافق والحيادي ، وعليه نرفض فرضية

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.72	2.46	2.59	.000	110	40.059	الفرضية 4

العدم أي أن الاختبار معنوي ونقبل الفرضية البديلة ، أي توجد علاقة بين ارتفاع نسبة الدخل المعلن وصدر قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي .
بناء على ما سبق : تعتبر الفرضية الرابعة مقبولة نسبياً والنتيجة غير حاسمة.

البحث الثالث : مضمون قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي:

تم إصدار قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في سورية رقم (25) لعام 2003 بهدف مكافحة التهرب الضريبي بشتى أشكاله وصوره شاملاً أغلب الضرائب والرسوم وأضعاً الإجراءات الضرورية للحد من هذه الظاهرة ، بهدف حماية المال العام وتحقيق العدالة الضريبية نسبياً بين المكلفين عن طريق اكتشاف وتتبع المطارح الضريبية المخففة كلياً أو جزئياً ونشر الثقافة الضريبية لتنمية الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وربط مفهوم الضريبة بالانتماء الوطني .
وجاء قانون الاستعلام على ستة فصول متضمنة إحدى وعشرين مادة ، بحيث تناول الفصل الأول المادتين الأولى والثانية ، تناولت المادة الأولى تعاريف التعبيرات الواردة بالقانون - الوزير - المديرية - القسم - رئيس القسم - الدائرة - رئيس الدائرة - العامل ، في حين عرفت المادة الثانية واقعة التهرب الضريبي بأنه (كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً ويقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها

بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره).

وتتناول الفصل الثاني مهام المديرية وصلاحياتها من خلال المواد من (3 إلى 5) حيث بينت المادة (3) مهام المديرية في مجال مكافحة التهرب الضريبي - الأسس والإجراءات وشروط الوظيفة ، عندما بينت مهمة المديرية الأساسية: مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن أوضاع المكلفين المالية وجمع البيانات والمعلومات عن المطارح المخفية وضبط حالات التهرب منها والتحقيق في الشكوي والإخباريات وكشف طرق التهرب وإعداد الخطة الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين . وأشارت إلى بيان القواعد والأسس والإجراءات المتخذة لتنفيذ المهام من خلال النظام الداخلي لوزارة المالية مع ضرورة قيام العاملين في مجال الاستعلام بدورة تأهيل وتدريب مسلكية تحدد بقرار من الوزير ، في حين أشارت المادة (4) إلى تمتع جميع العاملين في مجال الاستعلام من الفئة الأولى الذين يصدر قرار بتسميتهم من الوزير بصفة الضابطة العدلية بعد أن يؤدوا اليمين القانونية أمام القاضي البدائي في منطقة عملهم ، ويستفيدون لقاء مهامهم من تعويض بنسبة 36% من الأجر الشهري المقطوع بموجب المادة (5) . وبين الفصل الثالث أصول المراقبة والتدقيق من خلال المادتين (6 و 7) حيث بينت المادة (6) حق العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة الهرب الضريبي بالاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف وإلزام الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشارك وكذلك جهات القطاع العام والتعاوني والمشارك والهيئات والمنظمات وال نقابات بتقديم كافة البيانات التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام.

أما المادة (7) فشرحت كيفية تشكيل مجموعة المراقبة بحيث لا تقل عن عاملين اثنين وتحديد ساعات عملها خلال ساعات العمل العادية وبينت صلاحيات هذه اللجان وواجباتها في معرض قيامها بمهامها بأن تتم التحريات بناء على أمر المدير أو مدير المالية وبموجب مهمة رسمية موقعة ويتوجب على العاملين تعريف المكلف بطبيعة مهمتهم ، وفي حال عثورهم على ما يثبت وقوع التهرب الضريبي إثبات ذلك بموجب محضر رسمي موقع من قبلهم وقبل المكلف أو من ينوبه ، وفي حال وجود ممانعة من قبل المكلف يحق للعاملين مصادرة الأوراق وربطها بالمحضر - ويحق لهم عند الضرورة - الاستعانة بأفراد القوى العامة . كما بينت هذه المادة عدم جواز تفتيش مكان غير إدارة عمل المكلف - كالمنزل مثلاً - إذا دلت الاخبارات احتواءه وثائق أو مستندات إلا بإذن النيابة العامة وبناء على طلب معال من المدير ويجب على العاملين في هذه الحال إبراز إذن النيابة العامة للمكلف ، وفي حال تعرض المكلف أو من يعمل لديه للعاملين أثناء مهمتهم فيتم تنظيم محضر رسمي بذلك .

أما الفصل الرابع : فقد بين العقوبات بالمواد من (8 إلى 10) ، ويعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في هذا القانون بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها 200% من الضريبة أو الرسم محل التهرب وتتضاعف العقوبة في حال التكرار وفقاً للمادة (8) واعتبرت المادة (9) واقعة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام وبينت أن الدعوى العامة تحرك على المتهم من الضريبة سواء كان شخصاً اعتبارياً أو طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة ، وإذا كان المتهم شخصاً اعتبارياً تقام الدعوى عليه أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع ، واعتبرت أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون .

في حين تناولت المادة (10) عقوبة العاملين في مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها في حال إساءة استخدامهم المعلومات .

وتحدث الفصل الخامس عن الاعتراض والتصالح بموجب المواد من (11 إلى 16) :

حيث بينت المادة (11) الكيفية التي يتم التعامل بها مع الضبط المنظم من قبل مديرية المالية المختصة بعد إحالته من قبل المديرية أو القسم بموجب مذكرة إحالة تتضمن خلاصة المخالفة بحيث يتم اتخاذ الإجراءات القانونية خلال سنة من تاريخ استلام محضر الضبط ويمكن التمدد إلى سنتين إذا كانت المخالفة تتعلق بضرائب الدخل على الأرباح ، ويتم تبلغ المديرية أو قسم الاستعلام بالنتيجة النهائية للمخالفة وإذا تم تسديد الغرامة .

وتطلب المديرية أو القسم بموجب المادة (12) تحريك الدعوى العامة بموجب الضبط المنظم عن طريق النيابة العامة ، وبينت المادة (13) حق المكلف بطلب المصالحة ، حيث يتم تحديد إجراءات أحكام المصالحة وتشكيل لجان التصالح بقرار من الوزير حسب المادة (14) .

وأظهرت المادة (15) النسب التدريجية للمصالحة ب:

- 25% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام إذا تمت المصالحة قبل تحريك الدعوى العامة .
 - 50% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام إذا تمت المصالحة بعد تحريك الدعوى العامة .
 - 75% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام بعد صدور حكم قضائي غير قطعي .
- حيث تسديد الضريبة المحقة والغرامة المصالح عليها يكف التتبعات القضائية مالم يكن قد صدر حكم قضائي مبرم قبل التسديد حسب المادة (16) .

أما الفصل السادس والأخير فقد بين توزيع الغرامات والمصادرات ب 70% للخزينة

10% للمخبرين

10% للمصادر

10% للعاملين في وزارة المالية

بموجب المادة 17 ، أما المواد من (18 إلى 21) فقد بينت عدم شمول أحكام القانون للرسوم الجمركية ورسم الطابع ، وإلغاء جميع النصوص المخالفة لأحكام القانون وصلاحيات وزير المالية بإصدار التعليمات التنفيذية للقانون وأخيراً نشر القانون بالجريدة الرسمية وتحديد نفاذه من أول السنة التالية لتاريخ صدوره .

الفصل الثالث :

الواقع التطبيقي لقانون الاستعلام من النواحي التشريعية - الهيكل التنظيمي وسمات الجهاز الإداري ، منهجية العمل والتقانات المستخدمة بالمقارنة مع تجربة جمهورية مصر العربية .

البحث الأول : قانون الاستعلام الضريبي من الناحية التشريعية والهيكل التنظيمي القائم بالمقارنة مع التجربة المصرية :

أولاً : إيجابيات وسلبيات قانون الاستعلام الضريبي بالمقارنة مع التجربة المصرية :

بينما في البحث الثالث من الفصل السابق مضمون قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وكيف جاء على ستة فصول تتألف من إحدى وعشرين مادة ، وبشكل مستقل عن قانون ضريبة الدخل مؤكداً بذلك النية الحقيقية لدى المشرع في تركيز الاهتمام على موضوع محاربة التهرب ووضعاً الآليات والسبل لعلاج هذه الظاهرة ، والواقع أن القانون صيغ - برأي الباحثة - بدرجة جيدة من الإتقان بحيث استطاع تجاوز السلبيات التي لطالما عانت منها التشريعات الضريبية السورية ، فاتى مختصراً ، واضحاً ، دقيقاً وبعيداً عن اللبس والغموض الذي يحتمل تعدد التأويل والقياس والتفسير مزوداً بالتعليمات التنفيذية التي شرحت وفسرت المواد ودعمتها بالأمثلة الإيضاحية ، فكان خطوة إيجابية على طريق تطوير التشريع ، وبرأي الباحثة أنه تفوق على المشرع المصري في هذا المضمار ، إذ أن موضوع التهرب الضريبي وما يتعلق به من عقوبات وآليات ، جاء ملحقاً بقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام 2005 في الكتاب السابع (العقوبات) وذلك من خلال المواد من (133) إلى (138) حيث بين من خلال المادة 133 تعريف التهرب الضريبي وعقوبة المكلف المتهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن 6 أشهر ولا تتجاوز الـ 5 سنوات ، وبذلك نلاحظ أن المشرع المصري قد غلظ العقوبة الجزائية بالمقارنة مع مثيلتها في سورية (الحبس مدة شهر) وهذه - برأي الباحثة - نقطة إيجابية لصالح المشرع المصري ، إلا أنه خفض الغرامة المالية إلى 100% من الضريبة المستحقة في حين أنها في سورية 200% من الضريبة المستحقة ، وفي المادة 134 اعتبر المشرع المصري الشريك في جريمة التهرب الضريبي مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها ، أما في المادة 135 فقد استدرك المشرع النقص الحاصل في تعريف التهرب عندما اعتبر حالات محددة على سبيل الحصر تهرباً ضريبياً بأن ذكر أن الامتناع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط والامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي وكذلك الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية يستوجب عقوبة بغرامة لا تقل عن 2000 جنيه ولا تتجاوز 10000 جنيه وتضاعف الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

وبينت المادة 136 كيف أن المشرع المصري قد قسم الغرامة المالية إلى شرائح تبعاً لنسبة المبلغ الذي لم يتم إدراجه في الإقرار الضريبي إلى الضريبة المستحقة قانوناً :

فهو 5% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه إذا كان هذا المبلغ من 10-20% من الضريبة المستحقة قانوناً .

و 15% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه إذا كان هذا المبلغ من 20-50% من الضريبة المستحقة قانوناً .

و 80% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من 50% من الضريبة المستحقة قانوناً .

ونلاحظ هنا الفرق بين المشرعين السوري والمصري ، حيث جاءت غرامة الأول أشد فهي 200 من الضريبة على المطروح المخفي بغض النظر عن قيمتها ودون التقسيم إلى شرائح .

وبينت المادة 137 أن رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون لا يتم إلا بناء على طلب خطي من الوزير ، أما المادة 138 فقد بينت إمكانية التصالح مع المصلحة ، إذ يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح خلال عام من تاريخ رفع الدعوى العمومية ، وذلك مقابل أداء المبالغ المستحقة على صاحب الشأن بالإضافة إلى تعويض يعادل ألفاً جنيه ، وذلك إذا كان قد ارتكب الأفعال الخاصة بالامتناع عن تقديم أخطار مزاوله النشاط أو عدم تقديم الإقرار الضريبي ، أما إذا كانت المسألة تتعلق بإدراج مبالغ أقل من قيمة الضرائب المقدرة نهائياً فيتم التصالح مقابل أداء المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل

نصف الغرامة المقررة في المادة المعنية بهذا الأمر. وفيما يتعلق بالتصالح في قضايا التهرب الضريبي فيتم أداء المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذا المبلغ ، ويتفق التشريعان المصري والسوري بإمكانية المصالحة ونلاحظ الفرق بينهما بقيمة الغرامة المصالح عليها فهي 100% من الضريبة في التشريع المصري في حالات التهرب الضريبي ، إلا أن المشرع السوري - وكما ذكرنا في البحث الأخير من الفصل الأول قد تدرج في قيمة الغرامة تبعاً للمرحلة التي وصلت إليها الدعوى القضائية فهي :

- 25% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام إذا تمت المصالحة قبل تحريك الدعوى العامة .
 - 50% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام إذا تمت المصالحة بعد تحريك الدعوى العامة .
 - 75% من الغرامة المحددة بقانون الاستعلام بعد صدور حكم قضائي غير قطعي .
- وبذلك نستنتج أن قيمة الغرامة في التشريع السوري تدرج من 50% من الضريبة إلى 150% منها وبذلك تتجاوز الغرامة المنصوص عليها في التشريع المصري.
- ويتفق كلا المشرعين أن تسديد الضريبة المحقة والغرامة المصالح عليها يكف التبعات القضائية مالم يكن قد صدر حكم قضائي مبرم قبل التسديد .

إلا أن ما يؤخذ على المشرع عند وضع قانون الاستعلام ، هو عدم تحديد مدة لتقديم الضبط المنظم إلى القضاء في حال امتناع المكلف عن المصالحة وبالتالي تسديد الضريبة والغرامة ، فعلاً لغاية الآن لم تحرك الدعوى العامة ضد أي مكلف امتنع عن المصالحة والسداد - ومن الواضح أن هذه الثغرة مقصودة من المشرع الذي يمارس هنا (التخطيط الضريبي الموجه من قبل المشرع) الذي تحدثنا عنه في القسم الأول ، والغاية واضحة تماماً : وهي إتاحة الفرصة أمام فئات معينة لممارسة التهرب دون مساءلة وإظهارها بمظهر الخضوع للإجراءات القانونية القائمة بهدف مكافحة التهرب شأنها في ذلك شأن جميع فئات المجتمع ، وهذه مسألة خطيرة ، وإذا ما اكتشفت من قبل سائر المكلفين فلن يقدم أحد على المصالحة وسداد الضرائب المستحقة والغرامات المتوجبة .

و بشكل عام : مازالت قوانين الضرائب في سورية تعاني العديد من المثالب والعيوب ككثرة التعديلات وتلاحقها وغموض التشريع ، واحتمال تعدد التفسيرات التي تفتح أبواب التهرب فضلاً عن النواقص والثغرات - كما بينا في الفصل الثاني من القسم الأول من هذه الدراسة ولم يكن قانون الاستعلام في منأى عن هذه الإضافات والتعديلات المتكررة ، حيث صدر المرسوم التشريعي رقم (52) عام 2006 ، والذي بين في الفقرة (د) من المادة (5) وجوب تطبيق أحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم 25/ على الأشخاص الذين لا يقومون بتصديق عقود الإيجار في حال اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي .

ثم صدر المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 الذي بين في المادة (8) : أن عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في المادة (7) من هذا المرسوم التشريعي والتي نصت على (يجب على مستثمري المنشآت السياحية المحددة بالمادة (6) من نفس المرسوم تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية التي تقع منشأتهم ضمن نطاق عملها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشأتهم وعليهم تسديد الضريبة المتوجبة فور تقديم البيان ويرفق البيان المذكور بالبيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي ويحدد نموذج البيان بقرار يصدر عن وزير المالية) يستوجب تطبيق أحكام القانون رقم 25/ لعام 2003 عند ضبط المخالفة من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي باستثناء مخالفة عدم التسديد .

وبين ذات المرسوم في المادة (21/أ) أن عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في الفقرات (أ-ب-ج) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 وتعديلاته والتي بينت ضرورة تقديم البيان الضريبي من قبل المنتجين والمستثمرين المذكورين في الجدولين (1,2) على التوالي إلى الدوائر المالية يشعر بممارسة العمل خلال مدة ثلاثين يوماً من بدء الممارسة ووجوب تحرير فاتورة أو عقد لكل عملية من المبيعات أو الخدمات المؤداة ، بالإضافة إلى مسك السجلات والقيود اللازمة والعقود المنظمة التي تثبت الموجودات وحركة البضاعة ، فهو يستوجب تطبيق أحكام القانون (25) لعام 2003 .

فيما عدلت المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام 2004 وتعديلاته بموجب المادة (22) من ذات المرسوم (51) فأظهرت حق وزير المالية وقرار منه إغلاق المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق

الاستهلاكي لمدة لا تتجاوز عشرة أيام بناء على تقرير معالج من مديرية الاستعلام الضريبي في حال إعاقه العاملين في مجال الاستعلام من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه أثناء تنفيذهم المهمة الموكلة إليهم أو بعد تنظيم ضبط المخالفة الثاني بحق المنشأة خلال السنة الواحدة في الفقرة (أ) .
فيما بينت الفقرة (ب) حق وزير المالية باستبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية من 10 آلاف وحتى 50 ألف ل.س عن كل يوم إغلاق إذا تقدم مستثمر المنشأة بطلب ذلك .

وعملت المادة /6/ من المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 بموجب المادة (23) من ذات المرسوم :
حيث بينت الآلية التي يتم فيها تنظيم محضر الضبط من قبل العاملين في مجال الاستعلام إذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يلتزم بتسجيل منشأته أو أنه أخفى جزءاً من مبيعاته وبموجب المادة (24) تم شطب عبارة (السني عن سنة واحدة) الواردة ضمن المادة (8) من القانون (25) وتم إلغاء نص المادة (12) من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام 2004 واستعوض عنها بالنص :
(تحدد الأسس والمعايير لتحريير البيانات والفواتير ومسك السجلات ومدة الاحتفاظ بها للمستثمرين الملزمين بتوريد رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى الدوائر المالية الذين يستخدمون الفواتير والسجلات اليدوية أو الحاسوبية بقرار من وزير المالية ويعتبر عدم التقيد بها واقعة من واقعات التهرب الضريبي .

صدر بعد ذلك القرار /1660/ لعام 2008 والذي بين في المادة (3) منه أن استعمال فواتير غير مهيورة بخاتم الدوائر المالية المعتمد بعد صدور هذا القرار بالنسبة للمنشآت السياحية التي تستخدم السجلات والفواتير اليدوية ، أو إخفاء المبيعات جزئياً أو كلياً عن طريق التلاعب بالبرنامج الحاسوبي المستخدم أو عدم إدخال المبيعات عليه وذلك بالنسبة للمنشآت الحاصلة على الموافقة باستخدام البرامج الحاسوبية ، يعتبر من واقعات التهرب الضريبي .

نتيجة التعديلات السابقة وحالات الشطب والإضافة الملاحظة ، قامت الباحثة باختبار الفرضيات التالية :

فرضية [5] : { تؤدي كثرة التعديلات التشريعية وتلاحقها وغموض ونقص التشريع إلى زيادة حجم التهرب الضريبي في سورية } .

تخدم هذه الفرضية الأسئلة 20-22-27-29 وجاءت نتائج الإجابات على الشكل التالي : جدول (25)

إجابات أسئلة الفرضية (5)

العدد	موافق جذا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
س20	4	72	23	9	3	111
النسبة	3.6%	64.9%	20.7%	8.1%	2.7%	100.0%
س22	9	60	16	26		111
النسبة	8.1%	54.1%	14.4%	23.4%		100.0%
س27		23	23	63	2	111
النسبة		20.7%	20.7%	56.8%	1.8%	100.0%
س29	13	60	18	20		111
النسبة	11.7%	54.1%	16.2%	18.0%		100.0%

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س20	111	2.41	.803	.076
س22	111	2.53	.942	.089
س27	111	3.40	.834	.079
س29	111	2.41	.918	.087

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.57	2.26	2.41	.000	110	31.676	س20
2.71	2.35	2.53	.000	110	28.309	س22
3.55	3.24	3.40	.000	110	42.892	س27
2.58	2.23	2.41	.000	110	27.598	س29

السؤال 20 : (التعديلات المتكررة والمتلاحقة للتشريعات والقوانين شكلت عبئاً على عمل الإدارة الضريبية وضعفاً في التطبيق).

نلاحظ أن أربعة من إجابات المبحوثين جاءت موافق جداً بنسبة 3.6% من الإجابات ، في حين أن 72 منهم موافقون بنسبة 64.9% و 23 حياديون بنسبة 20.7. أما غير الموافقين فكانوا 9 مبحوثين بنسبة 8.1% وغير الموافقين بشدة 3 فقط بنسبة 2.7. وظهر المتوسط الحسابي لهذا السؤال بقيمة 2.41 وأظهر اختبار t-test أنه لن يقل عن 2.26 ولن يزيد على 2.57 بدرجة ثقة 95% وهو يقع بين (2) و(3) وأقرب منه إلى (2) بنسبة 68.5% من الإجابات وبالتالي أغلب المبحوثين موافقون على هذا الطرح.

السؤال 22 : (يتسم التشريع الضريبي بالغموض والنقص وتعدد الثغرات) .
9 من المبحوثين موافقون جداً بنسبة 8.1% في حين 60 منهم موافقون بنسبة 54.1% ، وكان الحياديون 16 بنسبة 14.4% أما غير الموافقين 26 بنسبة 23.4 ولم تلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
جاء المتوسط الحسابي لهذا السؤال بقيمة 2.53 وأظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.35 ولن يزيد عن 2.71 وباعتبار أن 76.6% من الإجابات جاءت بين الموافق جداً والحيادي ، إذا فعالية العينة المبحوثة موافقة على هذا الطرح .

السؤال 27 : (التشريع الضريبي واضح تماماً ويمتاز بالبساطة وسهولة الفهم للمكلفين والعاملين) .
لم تلاحظ أي إجابة من المبحوثين على الخيار موافق جداً ، في حين أن 23 من المبحوثين وافقوا على هذا الطرح بنسبة 20.7% و 23 كانوا حياديين بنسبة 20.7% و 63 غير موافقين بنسبة 56.8% من الإجابات و 2 غير موافقين بشدة بنسبة 1.8% من الإجابات .
إن المتوسط الحسابي لهذا السؤال جاء بقيمة 3.40 وأظهر اختبار t-test أنه بدرجة ثقة 95% فإن المتوسط الحسابي لهذا السؤال لن يقل عن 3.24 ولن يزيد عن 3.55 ، نلاحظ أن هذه القيمة تقع بين (3) و (4) وبالتالي بين الحيادي وغير موافق ، إلا أنها أقرب إلى الحيادي وبالتالي لم تأت النتيجة جازمة على هذا السؤال بالنظر إلى قيمة المتوسط ، لكننا نستطيع وثقة اعتبار أن 65 من المبحوثين غير موافقين بنسبة 58.6% من الإجابات.

السؤال 29 : (لم يستطع التشريع الضريبي السوري رغم التعديلات الكثيرة مواكبة التطورات الحديثة في المجتمع خاصة التكنولوجية).

نلاحظ أن 13 مبحوث موافقون جداً بنسبة 11.7% من حجم العينة ، في حين أن 60 منهم موافقون بنسبة 54.1% و 18 كانوا حياديين بنسبة 16.2% و 20 فقط غير موافقين بنسبة 18% ، ولم تلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .

المتوسط الحسابي للسؤال 29 جاء بقيمة 2.41 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 2.23 ولن يزيد عن 2.58 أي بين (2) و(3) وأقرب إلى 2 من إلى 3 وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح خاصة إذا ما لاحظنا أن 65.8% من الإجابات هي موافق وموافق جداً. والآن من أجل اختبار صحة الفرضية [5] التي تولف الأسئلة السابقة لابد من إعادة صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :

فرضية العدم (H_0) : لا توجد علاقة بين غموض ونقص وتعاقب التشريعات وبين التهرب الضريبي.

الفرضية البديلة (H_1) : توجد علاقة بين غموض ونقص وتعاقب التشريعات وبين التهرب الضريبي .

جدول (26) : اختبار الفرضية (5)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.061	.643	2.49	111	الفرضية 5

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.61	2.37	2.49	.000	110	40.747	

من خلال الإحصائيات الواردة نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.49 ، وأن قيمة مستوى المعنوية تساوي الصفر ، وهذا يعني أنه توجد علاقة بين كثرة التعديلات التشريعية وتلاحقها وغموض ونقص التشريع وبين حجم التهرب الضريبي ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الخامسة لن يقل عن 2.37 ولن يزيد عن 2.61 وهذه القيمة تقع بين (2) و(3) أي بين الموافق والحادي ، وأقرب منها إلى الموافق ، وعليه نرفض فرضية العدم ، أي أن الاختبار معنوي ونقبل الفرضية البديلة ، وبالتالي نقبل الفرضية الخامسة .

الفرضية [6] : { زيادة العقوبات المطبقة تخفض حجم التهرب الضريبي في سورية } .
تخدم هذه الفرضية الأسئلة : 21-24-31-33 . والتي كانت نتائجها على الشكل التالي : جدول (27):

إجابات أسئلة الفرضية (6)

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جداً	
111	6	26	4	73	2	21س العدد
100.0%	5.4%	23.4%	3.6%	65.8%	1.8%	النسبة
111		44	36	16	15	24س العدد
100.0%		39.6%	32.4%	14.4%	13.5%	النسبة
111	1	24	6	59	21	31س العدد
100.0%	.9%	21.6%	5.4%	53.2%	18.9%	النسبة
111	11	71	16	12	1	33س العدد
100.0%	9.9%	64.0%	14.4%	10.8%	.9%	النسبة

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.098	1.033	2.65	111	21س
.099	1.044	2.98	111	24س
.099	1.046	2.32	111	31س
.078	.824	3.71	111	33س

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.84	2.45	2.65	.000	110	27.023	س21
3.18	2.79	2.98	.000	110	30.084	س24
2.52	2.13	2.32	.000	110	23.414	س31
3.87	3.56	3.71	.000	110	47.430	س33

السؤال 21 : (العقوبات التي تنص عليها قوانين الضرائب ضعيفة وغير رادعة). يتبين من خلال الإجابات أعلاه أن اثنين فقط من المبحوثين موافقون جداً بنسبة 1.8% في حين أن 73 منهم موافقون بنسبة 65.8% من الإجابات ، وجاء 4 فقط حياديون في حين 26 غير موافقين بنسبة 23.4% و 6 غير موافقين بشدة بنسبة 5.4% ، من التحليل أعلاه نلاحظ أن 67.6% من الإجابات جاءت موافقة على هذا الطرح .

السؤال 24 : (لم تطبق عقوبة الحبس ولا أظن أنها ستطبق ، لذلك من الأفضل حذفها من قانون الاستعلام). نلاحظ أن 15 من المبحوثين موافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 13.5% من الإجابات في حين أن 16 منهم موافقون بنسبة 14.4% من الإجابات ، وجاء 36 حياديون بنسبة 32.4% و 44 غير موافقين بشدة بنسبة 39.6% ، ولم نلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة ، لم تعطي النسب المئوية إجابة قاطعة على هذا السؤال وبالتالي بالاستعانة بالمتوسط الحسابي للسؤال 24 ، نجد أن قيمته 2.98 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 2.79 ولن يزيد عن 3.18 بدرجة ثقة 95% ، نلاحظ أن قيمة المتوسط أقرب إلى (3) منها إلى (2) وبالتالي النتيجة حيادية وغير حاسمة على هذا السؤال .

السؤال 31 : (رفع العقوبات التي نص عليها قانون الاستعلام سيرفع من نسبة الدخل المعلن وبالتالي سيرفع معدل الامتثال الضريبي خاصة إذا طبقت عقوبة الحبس). نلاحظ من الجدول أعلاه أن 21 من المبحوثين موافقين بشدة بنسبة 18.9% في حين أن 59 موافقون بنسبة 53.2% ، و 6 فقط كانوا حياديين ، في حين أن 24 من المبحوثين غير موافقين بنسبة 21.6% و واحد فقط غير موافق بشدة . إن وجود 80 مبحوث موافق بنسبة 72.1% يعني أن أغلب المبحوثين موافقين على هذا الطرح يؤيد هذه النتيجة ظهور المتوسط الحسابي لهذا السؤال بقيمة 2.32 ويظهر اختبار t-test أن هذه القيمة لن تقل عن 2.13 ولن تزيد عن 2.52 أي بين ال (2) و (3) وهي أقرب إلى (2) منها إلى (3) أي إلى الموافق وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 33 : (قانون الاستعلام أفرغ نسبياً من مضمونه لعدم تطبيق عقوبة السجن وتخفيض الغرامة إلى 25% بالمصالحة) . واحد فقط من المبحوثين أجاب بموافق جداً في حين أن 12 كانوا موافقين بنسبة 10.8% من الإجابات ، و 16 كانوا حياديين بنسبة 14.4% ، وجاء 71 غير موافقين بنسبة 64% و 11 غير موافق بشدة بنسبة 9.9% ، إن وجود 82 مبحوث غير موافق على هذا الطرح بنسبة 74% من الإجابات يؤكد أن غالبية المبحوثين غير موافقين ويدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي للسؤال التي جاءت 3.71 حيث يظهر اختبار t-test أن قيمته لن تقل عن 3.56 ولن تزيد عن 3.87 وهذه القيمة بين (3) و (4) وأقرب إلى (4) منها إلى (3) أي غير موافق والنتيجة صحيحة .

من أجل الوصول إلى نتيجة حاسمة حول الفرضية التي تكون هذه الأسئلة ، سنعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :

فرضية العدم (H_0) : لا توجد علاقة بين زيادة العقوبة المطبقة وانخفاض حجم التهرب الضريبي .
الفرضية البديلة (H_1) : توجد علاقة بين زيادة العقوبة وانخفاض حجم التهرب الضريبي .

جدول (28) : اختبار الفرضية (6)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.054	.566	2.93	111	الفرضية 6

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.03	2.82	2.93	.000	110	54.490	الفرضية 6

نلاحظ من الجدول الإحصائي أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لأجمالي العينة هي 2.93 وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وبالتالي النتيجة معنوية ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، أي توجد علاقة بين زيادة العقوبة وانخفاض حجم التهرب الضريبي في سورية ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بدرجة 95% أن الوسط الحسابي للفرضية السادسة لن يقل عن 2.82 ولن يزيد عن 3.03 ، نلاحظ أن هذه القيمة تقع بين (2) و(3) إلا أنها أقرب إلى (3) منها إلى (2) مما يعني أن إجابات المبحوثين لم تأتي بالموافقة المطلقة بهذا الصدد وإنما نسبية وبالتالي تعتبر الفرضية السادسة مقبولة ولكن بشكل نسبي .

الفرضية [7] : { تطبيق الضرائب التصاعدية لن يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية } .
خدم هذه الفرضية السؤالين : 34-35 وهما :

جدول (29) : إجابات أسئلة الفرضية (7)

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جدًا	
111	1	78	9	21	2	س34 العند
100.0%	.9%	70.3%	8.1%	18.9%	1.8%	النسبة
111		7	16	74	14	س35 العند
100.0%		6.3%	14.4%	66.7%	12.6%	النسبة

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.083	.873	3.50	111	س34
.068	.712	2.14	111	س35

One-Sample Test

One-Sample Test:						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.66	3.33	3.50	.000	110	42.207	34س
2.28	2.01	2.14	.000	110	31.747	35س

السؤال 34 : (استخدام نظام الضرائب التصاعدية سيخفف من حالات التهرب الضريبي) .
اثنتان فقط من المبحوثين كانوا موافقين جداً و 21 موافقون ، في حين 9 حياديون ، وغالبية المبحوثين كانوا غير موافقين على هذا الطرح بنسبة 70.3% في حين كان واحد غير موافق بشدة، المتوسط الحسابي لإجابات هذا السؤال جاء 3.50 ويظهر اختبار t-test أنه لن يقل عن 3.33 ولن يزيد عن 3.66 وبالتالي يقع بين (3) و (4) ومع ملاحظة ارتفاع النسبة المئوية لغير الموافقين تعتبر النتيجة صحيحة .

السؤال 35 : (حتى لو طبقت تصاعدية الضريبة فلن تزيد الحصيلة لأن الأغنياء والمتنفذين لا يدفعون).
جاء 14 مبحوث موافقون جداً بنسبة 12.6% في حين 74 منهم موافقون بنسبة 66.7% ، وكان 16 حياديون بنسبة 14.4 أما السبعة الباقون فكانوا غير موافقين بنسبة 6.3% ولم تسجل إجابة غير موافق بشدة ، إن المتوسط الحسابي لهذا السؤال جاء بقيمة 2.14 ويظهر الاختبار أعلاه أن هذا الوسط لن يقل عن 2.01 ولن يزيد عن 2.28 وبالتالي أغلب المبحوثين موافقون بنسبة 79.3% على هذا الطرح الآن نعيد صياغة الفرضية لاختبارها :

فرضية العدم (H_0) : يوجد علاقة بين الضرائب التصاعدية وانخفاض حجم التهرب الضريبي.
الفرضية البديلة (H_1) : لا يوجد علاقة بين الضرائب التصاعدية وانخفاض حجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (30) : اختبار الفرضية (7)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.062	.649	2.32	111	الفرضية 7

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.45	2.20	2.32	.000	110	37.735	الفرضية 7

نلاحظ أن الجدول يعطي قيمة الوسط الحسابي للفرضية 2.32 وأنها واثقون بدرجة 95% أن هذا الوسط لن يقل عن 2.20 ولن يزيد عن 2.45 وهذه القيمة تقع بين (2) و(3) وأقرب إلى (2) منها إلى (3) ومستوى المعنوية الحقيقي يساوي الصفر أي أن النتيجة معنوية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي نقبل الفرضية السابعة .

الفرضية [8] : { تخفيض معدل ضريبة الدخل لن يخفف حجم التهرب الضريبي في سورية } .
تم اختبار هذه الفرضية من خلال السؤالين 28- 30 كالتالي : جدول (31) :

إجابات أسئلة الفرضية (8)

العدد	النسبة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	المجموع
28س	20.7%	61	5.4%	21	111	100.0%
30س	8.1%	78	10.8%	12	111	100.0%

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.094	.988	2.23	111	28س
.072	.753	2.24	111	30س

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.41	2.04	2.23	.000	110	23.730	28س
2.38	2.10	2.24	.000	110	31.371	30س

السؤال 28: (لن يساهم التخفيض المتكرر في معدلات الضريبة في رفع معدل الامتثال الضريبي فالمشكلة لا تقف عند حدود المعدلات المطبقة) .
 23 من المبحوثين موافقون جداً بنسبة 20.7% من العينة المبحوثة ، 61 منهم موافقون بنسبة 55% ، أما الباقون فكان 6 منهم حياديين بنسبة 5.4% و 21 غير موافقين بنسبة 18.9%، إن وجود 84 مبحوث موافق بنسبة 75.7% من الإجابات يعني أن أغلب المبحوثين موافقون على هذا الطرح يؤيد ذلك قيمة المتوسط الحسابي التي لن تقل عن 2.04 ولن تزيد عن 2.41 بدرجة ثقة 95% وهو أقرب إلى (2) منه إلى (3) وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 30: (لم يرفع المكافون نسبة الدخل المعلن للإدارة الضريبية رغم تخفيض معدلات الضرائب) .
 جاء 9 موافقون جداً بنسبة 8.1% في حين كان 78 موافقون بنسبة 70.3% ، أما الباقى : 12 حيادي بنسبة 10.8% من حجم العينة و 12 غير موافق أيضاً بنسبة 10.8% ، إن وجود 87 مبحوث موافقون بنسبة 78.4% من حجم العينة المتخذة يعني أن الأغلبية موافقون على هذا الطرح ، بدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي التي جاءت 2.24 وبدرجة ثقة 95% فهي لن تقل عن 2.10 ولن تزيد على 2.38 وهي أقرب إلى الموافق منها إلى الحيادي وبالتالي النتيجة موافق .
 من أجل اختبار صحة الفرضية نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية كالتالي :
 فرضية العدم (H_0) : يوجد علاقة إيجابية بين معدل ضريبة الدخل و حجم التهرب الضريبي .
 الفرضية البديلة (H_1) : لا يوجد علاقة إيجابية بين معدل ضريبة الدخل و حجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (32): اختبار الفرضية (8)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.058	.610	2.23	111	الفرضية 8

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.35	2.12	2.23	.000	110	38.599	الفرضية 8

من خلال الإحصائيات الواردة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.23 وان قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر وهذا يعني أن النتيجة معنوية ، ويظهر الاختبار t-test أن المتوسط الحسابي لن يقل عن 2.12 ولن يزيد عن 2.35 وهذه القيمة تقع بين (2) و (3) أي بين الموافق والحيادي وهي أقرب إلى الموافق منها إلى الحيادي وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الثامنة .

ثانياً : الهيكل التنظيمي لجهاز الاستعلام وسمات الجهاز الإداري بالمقارنة مع التجربة المصرية :

1- الهيكل التنظيمي لجهاز الاستعلام الضريبي:

بعد صدور قانون الاستعلام الضريبي (25) لعام 2003، تم بموجب القرار (1564) في 2004 إلغاء المواد من 259/ إلى 265/ و/383 إلى 387/ و/451 إلى 454/ من النظام الداخلي لوزارة المالية واعتماد المواد الصادرة بهذا القرار كتعديل للنظام الداخلي بدلاً عن المواد المذكورة بما يتماشى مع قانون الاستعلام الضريبي الجديد. حيث بينت المادة الأولى من هذا القرار هدف مديرية الاستعلام الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي واتخاذ الإجراءات الضرورية للحد من هذه الظاهرة، وتوفير قاعدة معلومات دقيقة عن المكلفين وتزويد الدوائر المالية بها، بالإضافة إلى تحقيق العدالة الضريبية ونشر الثقافة الضريبية لتنمية الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع في حين بينت المادة الثانية المهام المناطة بمديرية الاستعلام الضريبي تنفيذها من خلال دوائرها المختلفة.

وتم تعديل الهيكل التنظيمي لمديرية الاستعلام الضريبي بموجب المواد من (3) إلى (47) وبيان المهام المطلوب تنفيذها من كل دائرة. حيث يتألف جهاز الاستعلام الضريبي من مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية كوحدة مركزية تتبع لها أقسام الاستعلام الضريبي في مديريات ماليات المحافظات كوحدات رئيسية ودوائر الاستعلام الضريبي في مديريات مال المناطق كوحدات فرعية .

وتتألف الوحدة المركزية في الوزارة من دائرة المعلومات المركزية - دائرة الدراسات المركزية - دائرة التحريات المركزية دائرة الإعلام الضريبي المركزية - والشعبة الإدارية.

وتتولى دائرة المعلومات المركزية جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم (مادة 3 - قرار 1564 - وزارة المالية) عن طريق متابعة الجهات المختلفة كالإدارة العامة للجمارك وجهات القطاع العام و المشترك والتعاوني لإرسال العقود الداخلية والخارجية التي تبرمها مع الأفراد وشركات القطاع الخاص أو المشترك وفواتير الشراء المباشر كذلك الجهات التي تمنح التراخيص (تراخيص البناء-مزاولة المهن والحرف، تسجيل الوكالات والشركات وبراءات الاختراع - السجلات التجارية والصناعية...) ومتابعة توريد المعلومات المطلوبة وتوحيدها بواسطة الحاسب المركزي لمديرية الاستعلام الضريبي وإصدار بطاقة المكلف، وإعداد الخطة السنوية للمديرية. ونماذج السجلات والمطبوعات اللازمة لعمل جهاز الاستعلام الضريبي.

حيث تتألف هذه الدائرة من شعبة فرز المعلومات التي تتولى مهمة فرز المعلومات تمهيداً لإدخالها على الحاسب ، وشعبة إدخال المعلومات على الحاسب ، وشعبة التدقيق التي تقوم بتدقيق مخرجات عمليات الإدخال. بالإضافة إلى شعبة المتابعة التي تقوم بمتابعة الجهات السابق ذكرها لتوريد المعلومات المطلوبة. وتتألف دائرة المعلومات في القسم (الوحدة الرئيسية) في المحافظة من نفس الشعب التي تتألف منها دائرة المعلومات المركزية مع الالتزام بنفس المهام، وتمارس شعبة المعلومات في الوحدة الفرعية نفس المهام التي تمارسها الدائرة في القسم وذلك ضمن النطاق الإداري والمالي لعمل الوحدة الفرعية (مادة (44) قرار [1564]).

في حين تتولى دائرة الدراسات المركزية (مادة (12) قرار (1564)) استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية وتمدّد دوائر الجباية بالمعلومات اللازمة عن مكان وجود أموال المدينين للخرينة العامة والتي يمكن اتخاذ إجراءات التنفيذ عليها، وكلف المشرع هذه الدائرة بالعديد من المهام الأساسية الأخرى كتحديد ماهية المعلومات الواجب تزويد جهاز الاستعلام الضريبي بها بالتنسيق مع الجهات المعنية، ورسم الخطط ووضع البرامج فيما يتعلق بآليات عمل الجهاز، ولربما أبرز هذه المهام - برأي الباحثة - إعداد الدراسات والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الاتجاهات الاستثمارية لرؤوس الأموال وعلى مختلف الأسعار والمواد والسلع ورصد رواج أو ركود كل أو بعض المهن والحرف

الممارسة في القطر خلال فترات زمنية متتالية بالتنسيق مع الجهات المختصة ومن ثم تحليل أسباب ونتائج هذه التطورات و آثارها الضريبية وتعميمها على الدوائر المالية المعنية. وهذه الدائرة مطالبة بمتابعة تطور مختلف التشريعات التي يمكن أن تنعكس بآثار سلبية أو إيجابية على المطارح الضريبية أو على اتجاهات استثمار رؤوس الأموال وتطوير عمل جهاز الاستعلام الضريبي بما يساير أحكام تلك التشريعات والنظم. بالإضافة إلى الرقابة على سير عمل الجهاز: من خلال إعداد التقارير بهذا الخصوص ورفعها مع الاقتراحات الرامية إلى تحسين أساليب العمل، إعداد الخطة السنوية للمديرية وتولي مسألة إعداد العنصر البشري من خلال: إعداد برامج التأهيل والتدريب المتعلقة بالجهاز والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال مكافحة التهرب الضريبي، والتنسيق مع هيئات التفتيش والرقابة فيما يخص التقارير الواردة منها والمتعلقة بجهاز الاستعلام.

وتتألف دائرة الدراسات المركزية من شعبة التحليل الاقتصادي والمالي المكلفة بإعداد الدراسات الاقتصادية والمالية حول مختلف الظواهر الاقتصادية وحركة رؤوس الأموال وأسعار المواد والسلع. وشعبة التقصي التي تتولى مهمة استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين، وشعبة الترجمة، وتتألف دائرة الدراسات في القسم (الوحدة الرئيسية) من شعتي التحليل الاقتصادي والمالي والتقصي واللتين تقومان بنفس المهام التي تمارسها الشعب المماثلة في دائرة الدراسات المركزية، ولا يوجد شعبة للدراسات في الوحدات الفرعية.

أما دائرة التحريات المركزية: فتتولى العديد من المهام ضمن نطاق التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة من خلال زيارة المكلفين في أماكن إدارة عملهم للتأكد من قيامهم بواجباتهم القانونية ولمراقبة الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضرائب والرسوم والتحقق في الشكاوي والإخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم وتنظيم الضبوط بحق المتهربين ثم إعداد مذكرات طلب السير في الدعوى العامة بحق المتهربين من الضرائب والرسوم أو استصدار إذن النيابة العامة - في حال دعت الضرورة لتفتيش الأماكن غير المعتادة لعمل المكلفين - بالإضافة إلى مجموع من المهام المتعلقة باقتراح تسميات لجان التصالح أو منح المكافآت وصرف الحصص أو فرض العقوبات بحق العاملين في جهاز الاستعلام الضريبي.

وتتألف دائرة التحريات المركزية من شعبة التحقيق: التي تتولى التحقيق في الشكاوي والإخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم.

شعبة الإجراءات القانونية: التي تتولى المهام القانونية (تسمية لجان التصالح - منح المكافآت - فرض العقوبات - صرف حصص المخبرين والمصادر والمعاملين)...

وشعبة المكتب السري التي تنفذ المهام المكلفة بها من قبل مدير الاستعلام الضريبي لضبط حالات التهرب الضريبي التي تحمل الصفة السرية في حين تتألف دائرة التحريات في القسم من شعتي التحريات الأولى والثانية والتي تمارس إجراء التحريات عن المطارح الضريبية المكثومة وتنظيم الضبوط اللازمة ضمن النطاق الإداري والمالي لعمل الوحدة الرئيسية.

وتمارس شعبة التحريات في المنطقة (الوحدة الفرعية) نفس المهام التي تمارسها الدائرة في القسم. وتتألف دائرة الإعلام الضريبي المركزية من: شعبة الخطط والبرامج التي تضع الخطط والبرامج الإعلامية اللازمة.

شعبة الاتصال والتنسيق: التي تقوم بالاتصال والتنسيق مع مختلف الجهات ذات العلاقة لوضع الخطط موضع التنفيذ.

وشعبة الإعداد والنشر التي تقوم بإعداد الكراسات الدورية وغير الدورية والنماذج التي تساهم في نشر الوعي الضريبي...

ولا يوجد وحدة رئيسية أو فرعية لدائرة الإعلام الضريبي. أما الشعبة الإدارية فتتولى الأعمال الإدارية في المديرية، كذلك المكتب الإداري في القسم (الوحدة الرئيسية) التي تقوم بنفس المهام على مستوى القسم.

ويمثل الشكل التالي الهيكل التنظيمي لجهاز الاستعلام الضريبي بموجب القرار (1564) الصادر في 2004/6/2: الشكل (19) :

الشكل (19) :
الهيكل التنظيمي لجهاز الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في سورية :

وعند المقارنة مع تجربة مصر في هذا المجال نلاحظ بعض الاختلافات الشكلية في الهيكل التنظيمي، فبدلاً من مديرية الاستعلام الضريبي، نجد الإدارة المركزية لمكافحة التهريب الضريبي في مصر والتي تتبع مباشرة لرئيس مصلحة الضرائب، وليس وزارة المال، تقسم هذه الإدارة المركزية إلى: الإدارة العامة للتحريات وجمع المعلومات ويبحث مصادر الشراء: وتقوم هذه الإدارة بمهام كل من دائرة الدراسات والتحريات في مديرية الاستعلام الضريبي في سورية.

الإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبي: والتي تقوم بمهام الضابطة العدلية في جهاز الاستعلام من تفتيش وتحرر وضبط عمليات التهريب الضريبي وزيارة المكلفين وكشف المطارح المكتومة ولديها صلاحيات مشابهة لصلاحيات عناصر الضابطة العدلية في جهاز الاستعلام بالتنسيق مع الشرطة المالية في مصر.

فرع التخطيط ومتابعة الدعوى: وتقوم بمهام مشابهة لتلك التي تقوم بها شعبي التحقيق والإجراءات القانونية في دائرة التحريات المركزية في مديرية الاستعلام الضريبي.

بالإضافة إلى 17 فرعاً للإدارة في المحافظات كل فرع منها يحوي:

- شعبة للتحريات وجمع المعلومات.

- شعبة لمتابعة الدعاوى.

- شعبة الشرطة المالية (المباحث الاقتصادية التي تحوي عناصر الضابطة).

بالمقارنة مع التجريبتين نلاحظ التشابه الكبير، مما يوحي بأن المشرع السوري قد استفاد من التجربة المصرية في هذا المجال بما ينسجم مع حاجات وإمكانيات مديرية الاستعلام الضريبي في سورية، بحيث تم تعديل النظام الداخلي لهذه المديرية - كما بينا - بما يتماشى مع التوجهات الجديدة فجاء - بنظر الباحثة - على درجة من الدقة والتكامل مبيناً المهام المطلوبة من كل دائرة وشعبة، لكن هل حظي هذا الجهد بالتطبيق؟ هذا ما سيتبين معنا من خلال الأبحاث التالية.

2- سمات الجهاز الإداري القائم:

2-1 - من الناحية الكمية: تم اختبار الفرضية التالية:

الفرضية [12]: [قلة عدد عناصر الإدارة الضريبية (بما فيها عناصر الضابطة في جهاز الاستعلام) يزيد حجم التهريب الضريبي في سورية].

من خلال الأسئلة: 51-52-53-54-56. جدول (33):

إجابات أسئلة الفرضية (12):

العدد	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
س51	15	72	3	21		111
النسبة	13.5%	64.9%	2.7%	18.9%		100.0%
س52	24	75	4	8		111
النسبة	21.6%	67.6%	3.6%	7.2%		100.0%
س53	15	95	1			111
النسبة	13.5%	85.6%	.9%			100.0%
س54	4	9	7	73	18	111
النسبة	3.6%	8.1%	6.3%	65.8%	16.2%	100.0%
س56	5	85	17	4		111
النسبة	4.5%	76.6%	15.3%	3.6%		100.0%
س57	2	97	7	5		111
النسبة	1.8%	87.4%	6.3%	4.5%		100.0%

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.088	.924	2.27	111	س51
.070	.738	1.96	111	س52
.034	.360	1.87	111	س53
.088	.923	3.83	111	س54
.053	.559	2.18	111	س56
.047	.495	2.14	111	س57

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.44	2.10	2.27	.000	110	25.889	س51
2.10	1.83	1.96	.000	110	28.050	س52
1.94	1.81	1.87	.000	110	54.882	س53
4.00	3.66	3.83	.000	110	43.696	س54
2.29	2.07	2.18	.000	110	41.077	س56
2.23	2.04	2.14	.000	110	45.427	س57

السؤال 51 : (عدد موظفي الإدارة الضريبية بشكل عام قليل جداً بالمقارنة مع حجم المجتمع الضريبي). 15 مبحوث موافق جداً بنسبة 13.5% في حين 72 مبحوث موافق بنسبة 64.9% أم الباقي فكانوا 3 حياديين بنسبة 2.7% و 21 غير موافق بنسبة 18.9% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، إن أغلبية المبحوثين بنسبة 78.4% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يزيد ذلك المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء بقيمة 2.27 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.10 ولن يزيد عن 2.44 وهو أقرب إلى (2) منه إلى (3) وبالتالي النتيجة الموافقة على الطرح .

السؤال 52 : (هنالك نقص في عدد أفراد عناصر الضابطة بالمقارنة مع حجم المجتمع الضريبي المطلوب مراقبته) .

24 من المبحوثين موافقون جداً بنسبة 21.6% في حين 75 منهم موافقون بنسبة 67.6% ، أما الباقي فهم 4 حياديين بنسبة 3.6% و 8 غير موافقين بنسبة 7.2% ، إن أغلبية المبحوثين موافقون على هذا الطرح بنسبة 89.2% من حجم العينة بين موافق وموافق جداً يدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي التي جاءت 1.96 وهي لن تقل عن 1.83 ولن تزيد عن 2.10 بدرجة ثقة 95% وهي تقع بين (1) و(2) أي بين موافق جداً وموافق .

السؤال 53 : (لن نستطيع مكافحة التهرب بالمستوى المطلوب طالما لم يتم حصر المجتمع الضريبي بشكل كامل) .

15 من المبحوثين موافقون جداً بنسبة 13.5% في حين 95 منهم موافقون بنسبة 85.6% ، وحيادي واحد ، إن أغلبية المبحوثين موافقون على هذا الطرح بنسبة 99.1% من حجم العينة بين موافق وموافق جداً يدعم هذه النتيجة بقوة قيمة المتوسط الحسابي لهذا السؤال التي جاءت 1.87 وهي لن تقل عن 1.81 ولن تزيد عن 1.94 بدرجة ثقة 95% وهي تقع بين (1) و(2) أي بين موافق جداً وموافق .

السؤال 54 : (عناصر الضابطة قادرون على تغطية المجتمع الضريبي ضمن المحافظة بالكامل وبشكل دقيق وعادل ولا مشكلة في نقص العدد) .

أربعة مبحوثين موافقون جداً في حين 9 موافقون بنسبة 8.1% ، أما الباقون فكانوا 7 حياديين بنسبة 6.3% و 73 غير موافق بنسبة 65.8% و 18 غير موافق بشدة بنسبة 16.2% ، نلاحظ أن أغلبية المبحوثين غير موافقين على الطرح أعلاه بنسبة 82% من إجمالي العينة يدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي للسؤال التي جاءت 3.83 وهي لن تقل عن 3.66 ولن تزيد عن 4 بدرجة ثقة 95% وهي أقرب إلى (4) منها إلى (3) أي الخيار غير موافق والنتيجة صحيحة .

السؤال 56 : (ممارسة الأنشطة التجارية في المناطق العشوائية وفي الشقق السكنية (تجارة المنازل) ، والبيع عن طريق التلفاز والهاتف ، وتخصص قنوات فضائية للتسوق من خلال الشاشة ، وظهور التجارة الالكترونية أفضلت محاولات الإدارة الضريبية لحصر المجتمع الضريبي.

5 مبحوث موافق جداً بنسبة 4.5% في حين 85 مبحوث موافق بنسبة 76.6% أم الباقي فكانوا 17 حيادي بنسبة 15.3% و 4 غير موافق بنسبة 3.6% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، إن أغلبية المبحوثين بنسبة 81.1% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يؤيد ذلك المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء بقيمة 2.18 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.07 ولن يزيد عن 2.29 وهو أقرب إلى (2) منه إلى (3) وبالتالي النتيجة صحيحة .

ولاختبار صحة الفرضية الثانية عشر نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية :
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة سلبية بين عدد عناصر الإدارة الضريبية و حجم التهرب الضريبي
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة سلبية بين عدد عناصر الإدارة الضريبية و حجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (34): اختبار الفرضية (12) :

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.042	.441	2.10	111	الفرضية 12

One-Sample Test

Test Value = 0					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
2.18	2.02	2.10	.000	110	50.194
الفرضية 12					

من خلال الإحصائيات الواردة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.10 وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر وهذا يعني أن النتيجة معنوية ، ويظهر الاختبار t -test أن المتوسط الحسابي لن يقل عن 2.02 ولن يزيد عن 2.18 وهذه القيمة تقع بين (2) و (3) أي بين الموافق والحيادي وهي أقرب إلى الموافق منها إلى الحيادي وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الثانية عشر .

وبالنتيجة: عدد موظفي الإدارة الضريبية بشكل عام قليل بالمقارنة مع حجم المجتمع الضريبي في سورية وهذا ما ينطبق بالضبط على جهاز الاستعلام الضريبي الذي يتسم بنقص العدد الكافي من عناصر الضابطة لتغطية المجتمع الضريبي المطلوب مراقبته ، وهذا سيقود بالتأكيد إلى زيادة حجم التهرب الضريبي، إذ لن نستطيع مكافحة التهرب ما لم يتم حصر المجتمع الضريبي بشكل كامل.

(بالتطبيق على قسم الاستعلام الضريبي في مديرية مالية دمشق، نلاحظ وجود 12 عنصر فقط من الضابطة العدلية بما فيهم رئيس القسم ورؤساء الدوائر يقوم بعمليات التحري والمراقبة لمدينة دمشق بأكملها وهذا عدد قليل جداً).

والواضح أن إدارة مكافحة التهرب الضريبي في مصر تعاني نفس المشكلة⁽¹⁾ خاصة مع التزايد الكبير في أعداد المكلفين سنوياً وانتشار الأنشطة الحرفية والتجارية في الريف المصري الشاسع وفي المناطق العشوائية وداخل الشقق السكنية وتجارة الإنترنت مما جعل عملية الحصر وبالتالي المتابعة والتحري والتدقيق مهمة مستحيلة، خاصة مع تواجد فقط 17 فرع لإدارة مكافحة التهرب الضريبي حول الجمهورية، لكن الملاحظ هو الاهتمام الحقيقي بهذه النقطة حالياً، من خلال البدء بعمليات مسح شامل وعلى الطبيعة، والتفكير بزيادة عدد فروع الإدارة إلى 39 فرعاً بدلاً من 17.

2-2- من الناحية الكيفية:

سبق أن عرفنا القصور الكيفي في الإمكانيات البشرية بـ: ضعف أداء العنصر البشري في الإدارات الضريبية بما يقود إلى هدم جسر الثقة بين هذه الإدارة والمكلفين ويدفعهم باتجاه المزيد من التهرب. ولتقييم مستوى أداء العاملين في الميدان الضريبي وخاصة جهاز الاستعلام الضريبي في سورية تم اختبار الفرضيتين التاليتين:

الفرضية [15] : {تتصف عناصر الإدارة الضريبية (بما فيها جهاز الاستعلام) في سورية بضعف المهارات الفنية والتدريب الجيد}.

تم اختبار هذه الفرضية بالأسئلة: 63-64-65-66. جدول(35)

إجابات أسئلة الفرضية 15

العدد	موافق جذا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
س63	1	7	23	72	8	111
النسبة	.9%	6.3%	20.7%	64.9%	7.2%	100.0%
س64	1	1	7	85	18	111
النسبة	.9%	.9%	6.3%	76.6%	16.2%	100.0%
س65	2	2	1	76	32	111
النسبة	1.8%	1.8%	.9%	68.5%	28.8%	100.0%
س66				83	28	111
النسبة				74.8%	25.2%	100.0%

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س63	111	3.71	.731	.069
س64	111	4.08	.507	.048
س65	111	4.24	.559	.053
س66	111	4.25	.436	.041

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.85	3.57	3.71	.000	110	53.498	س63
4.18	3.99	4.08	.000	110	84.814	س64
4.35	4.14	4.24	.000	110	79.905	س65
4.33	4.17	4.25	.000	110	102.688	س66

السؤال 63 : (تجري مديرية الاستعلام الضريبي دورات تدريبية لرجال الضرائب لتنمية مهاراتهم الفنية والاجتماعية) .

(1) - من واقع عدة مقابلات أجرتها الباحثة مع مدراء وعناصر في الجهاز لأغراض البحث .

مبحوث واحد فقط موافق جداً في حين كان 7 موافقون بنسبة 6.3% و 23 حيادي بنسبة 20.7% ، أما الباقي فهم 72 غير موافق بنسبة 64.9% من المبحوثين و 8 غير موافق بشدة بنسبة 7.2% ، من الملاحظ أن أغلبية المبحوثين غير موافقين بنسبة 72.1% من حجم العينة المتخذة بين غير موافق وغير موافق بشدة .

السؤال 64 : (خضعنا للعديد من الدورات التدريبية منذ صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي (25) لعام 2003) .

لم تلحظ أي إجابة على خيار موافق جداً بينما مبحوث واحد فقط كان موافقاً و 7 حياديين بنسبة 6.3% ، أما الباقي فكانوا 85 غير موافق بنسبة 76.6% و 18 غير موافق بشدة بنسبة 16.2% من العينة ، أغلب المبحوثين غير موافقين بنسبة 92.8% من حجم العينة بين غير موافق وغير موافق بشدة ، يدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.08 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أن هـ لن يقل عن 3.99 ولن يزيد عن 4.18 وهو يقع بين غير موافق وغير موافق بشدة وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 65 : (جميع عناصر الإدارة الضريبية بما فيها جهاز الاستعلام الضريبي قادرون على استخدام برامج الحاسب الآلي بشكل جيد جداً) .

لم تلحظ أي إجابة على خيار موافق جداً بينما مبحوثين فقط كانوا موافقين و واحد حيادي ، أما الباقي فكانوا 76 غير موافق بنسبة 68.5% و 32 غير موافق بشدة بنسبة 28.8% من العينة ، أغلب المبحوثين غير موافقين بنسبة 97.3% من حجم العينة بين غير موافق وغير موافق بشدة ، يدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.24 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 4.14 ولن يزيد عن 4.35 وهو يقع بين غير موافق وغير موافق بشدة وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 66 : (جميع عناصر الإدارة الضريبية بما فيها جهاز الاستعلام الضريبي قادرون على تحدث اللغة الانكليزية بشكل جيد) .

لم تلحظ أي إجابة على خيار موافق جداً ولا موافق ولا حتى حيادي ، وتوزعت الإجابات بين 83 غير موافق بنسبة 74.8% من الإجابات و 28 غير موافق بشدة بنسبة 25.2% من الإجابات ، نلاحظ أن جميع أفراد العينة المتخذة غير موافقين على هذا الطرح بنسبة 100% من حجم العينة يؤكد هذا قيمة المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء 4.25 وبالتالي النتيجة صحيحة .

ولاختبار صحة الفرضية الخامسة عشر نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية :
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة سلبية بين المهارات الفنية والتدريب الجيد لعناصر الإدارة الضريبية و حجم التهريب الضريبي.

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة سلبية بين المهارات الفنية والتدريب الجيد لعناصر الإدارة الضريبية و حجم التهريب الضريبي في سورية .

جدول (36) : اختبار الفرضية (15)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.040	.422	1.93	111	الفرضية 15

One-Sample Test

Test Value = 0					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
2.01	1.85	1.93	.000	110	48.183
الفرضية 15					

من خلال الإحصائيات الواردة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 1.93 ، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين

المهارات الفنية والتدريب الجيد لعناصر الإدارة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الخمسة عشر لن يقل عن 1.85 ولن يزيد على 2.01 وهي تقع بين (1) و (2) أي أن إجابات العملاء على أسئلة الفرضية تقع بين موافق جداً وموافق ، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية [15] .

وبالنتيجة: - تعتبر مديرية الاستعلام الضريبي مقصرة في تدريب العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رغم تأكيد المشرع على أهمية التدريب وضرورة إجراء دورات التدريب المستمر والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال وفقاً للبند (24) من المادة (2) من القرار 1564 السابق ذكره.

-عناصر جهاز الاستعلام الضريبي غير قادرين على استخدام الحاسب الآلي بشكل جيد ولا يتقنون اللغة الإنكليزية فكيف لهم إجراء عمليات الكشف والتدقيق لدى المكلفين وهم غير قادرين على استخدام البرامج المحاسبية ؟!

الفرضية [16] : { رغم مرور 7 سنوات على قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي فمازال الأداء ضعيفاً والتطور محدود والتفاوت بالأفضل ضعيف } .
تم اختبار هذه الفرضية من خلال الأسئلة : 26-32-67-68-69 . جدول (37) :

إجابات أسئلة الفرضية (16)

العدد	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
س26	22	69	12	8		111
النسبة	19.8%	62.2%	10.8%	7.2%		100.0%
س32	8	8	56	46	1	111
النسبة	7.2%	7.2%	50.5%	41.4%	.9%	100.0%
س67	9	84	17	1		111
النسبة	8.1%	75.7%	15.3%	.9%		100.0%
س68	5	20	64	22		111
النسبة	4.5%	18.0%	57.7%	19.8%		100.0%
س69	1	26	62	19	3	111
النسبة	.9%	23.4%	55.8%	17.1%	2.7%	100.0%

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س26	111	2.05	.773	.073
س32	111	3.36	.629	.060
س67	111	3.09	.514	.049
س68	111	3.93	.747	.071
س69	111	2.97	.744	.071

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.20	1.91	2.05	.000	110	28.007	س26
3.48	3.24	3.36	.000	110	56.243	س32
3.19	2.99	3.09	.000	110	63.298	س67
4.07	3.79	3.93	.000	110	55.380	س68
3.11	2.83	2.97	.000	110	42.089	س69

السؤال 26 : (لن تفلح فكرة إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة للفصل بين المكلفين والإدارة طالما أن القضاء لم يصلح بعد) .

22 مبحوث موافق جداً بنسبة 19.8% في حين 69 مبحوث موافق بنسبة 62.2% أما الباقي فكانوا 12 حيادي بنسبة 10.8% و 8 غير موافق بنسبة 7.2% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، إن أغلبية المبحوثين بنسبة 91% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يؤيد ذلك المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء بقيمة 2.05 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 1.91 ولن يزيد عن 2.2 أي بين (1) و (2) وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 32 : (سيساعد إحداث الهيئة العامة للضرائب في مكافحة التهرب الضريبي بشكل ناجح في المستقبل) .

لم تلاحظ أي إجابة على خيار موافق جداً بينما 8 مبحوثين كانوا موافقين و 56 حيادي بنسبة 50.5% ، أما الباقي فكانوا 46 غير موافق بنسبة 41.4% و واحد غير موافق بشدة بنسبة 0.9% من العينة وجاءت قيمة المتوسط الحسابي 3.36 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 3.24 ولن يزيد عن 3.48 وهو أقرب إلى (3) منه إلى (4) وبالتالي الإجابات حيادية وغير حاسمة على هذا السؤال .

السؤال 67 : (كيف تقيم مستوى الأداء في إدارتك الضريبية ؟) .

لم تلاحظ أي إجابة على خيار ممتاز بينما 9 مبحوثين أعطوا تقدير جيد بنسبة 8.1% و 84 منهم أعطوا تقدير مقبول بنسبة 75.7% ، أما الباقي فكانوا 17 أعطوا تقدير ضعيف بنسبة 15.3% و واحد فقط أعطى تقدير ضعيف جداً بنسبة 0.9% من العينة وجاءت قيمة المتوسط الحسابي 3.09 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.99 ولن يزيد عن 3.19 وهو أقرب إلى (3) منه إلى (4) وبالتالي الإجابات الأكثرية اعتبرت أن مستوى الأداء في الإدارة الضريبية مقبول .

السؤال 68 : (كيف تقيم درجة تقبل المكلفين لعمل إدارتك خلال السنوات الأخيرة ؟) .

نلاحظ أنه لا توجد أي إجابة على خيار جيدة جداً ، في حين أن 5 مبحوثين أجابوا ب جيدة بنسبة 4.5% فقط من العينة المبحوثة ، و 20 أجابوا بجيدة إلى حد ما بنسبة 18% بينما نلاحظ أن 64 مبحوث أعطوا التقدير (غير جيدة) بنسبة 57.7% من العينة ، و 22 أجابوا بأن تقبل المكلفين لأسلوب عمل الإدارة الضريبية غير جيد على الإطلاق بنسبة 19.8% من المبحوثين . إن الوسط الحسابي لهذا السؤال بلغ 3.93 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 3.79 ولن يزيد عن 4.07 أي بين (3) و (4) وأقرب إلى (4) منه إلى (3) وبالتالي الأغلبية أجابوا بأن درجة تقبل المكلفين لعمل الإدارة الضريبية غير جيدة .

السؤال 69 : (كيف تقيم مجهودكم والتوجهات الحقيقية القائمة للمحافظة على المستوى الحالي ودعمه مستقبلاً ؟) .

نلاحظ أن إجابة واحدة فقط جاءت ممتاز بينما 26 مبحوث أعطوا تقدير جيد بنسبة 23.4% و 62 منهم أعطوا تقدير مقبول بنسبة 55.9% ، أما الباقي فكانوا 19 أعطوا تقدير ضعيف بنسبة 17.1% و 3 فقط أعطوا تقدير ضعيف جداً بنسبة 2.7% من العينة وجاءت قيمة المتوسط الحسابي 2.97 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.83 ولن يزيد عن 3.11 وهو أقرب إلى (3) منه إلى (2) وبالتالي الإجابات الأكثرية اعتبرت مجهود الإدارة الضريبية لدعم مستويات العمل مستقبلاً مقبول .

ونتيجة عدم وجود متغيرين للربط وتقدير وجود علاقة أم لا كون الفرضية 16 عبارة عن استقراء لحالة موجودة والمطلوب معرفة تأييد الشارع - وخاصة الإدارة الضريبية ممثلة بالعينة المبحوثة - لهذا الاستنتاج ، فلم تصنع الباحثة الفرضية على شكل فرضية إحصائية ، وإنما استعانت بالجدول الإحصائي أدناه للوصول إلى إثبات أو نفي هذه الفرضية :

جدول (38) : اختبار الفرضية (16)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.042	.439	2.54	111	الفرضية 16

One-Sample Test

Test Value = 0						الفرضية 16
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.62	2.46	2.54	.000	110	61.017	

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي 2.54 وأن مستوى المعنوية الحقيقي يساوي الصفر مما يعني أن النتيجة معنوية ويظهر اختبار t-test أن قيمة المتوسط الحسابي لن تقل عن 2.46 ولن تزيد عن 2.62 أي بين (2) و (3) دون الانحياز بشكل واضح إلى أحدهما وبالتالي نستطيع القول أن الفرضية السادسة عشر مقبولة نسبياً .

يتبين من خلال النتائج أعلاه كيف أن عناصر الجهاز أنفسهم يعترفون بضعف مستوى الأداء، ورغم مرور وقت ليس بقصير على صدور قانون الاستعلام فإن المكلفين لم يتجاوبوا أو حتى يتقبلوا طبيعة مهام عناصر الجهاز، رغم أن أكثرية هذه العناصر تقوم - ضمن الإمكانيات المتاحة لها - بالمهام الموكلة إليها بأفضل الموجود.

ويبدو أن مصر تقدمت أكثر في هذا المجال إذ بدأت بإعداد جيل من رجال الضرائب ذوي الثقافة العالية والتدريب الجيد القادرين على تحدث لغة أجنبية واحدة على الأقل بالإضافة إلى العربية، وهم الآن - وبحسب الإدارة العامة للشؤون الإدارية في مصلحة الضرائب - يشترطون القدرة على استخدام الحاسب الآلي بالنسبة لحديثي التعيين كشرط للتعيين أو للقداامي كشرط للترقية، وبدؤوا بإعداد دورات تدريبية على الإنترنت لمواجهة خطر التجارة الإلكترونية، لذا من المتوقع أن تكون الإدارة الضريبية في مصر قد طورت نفسها بما يتواءم مع التطور العصري خلال العقد القادم لتصبح إدارة ضريبية عصرية متمرسة بأسباب الميكنة الحديثة.

البحث الثاني : منهجية العمل والتقانات المستخدمة في جهاز الاستعلام بالمقارنة مع التجربة المصرية :

أولاً : منهجية العمل القائمة حالياً في جهاز الاستعلام بالمقارنة مع المستخدمة في مصر :

تم في هذا المنحى اختبار الفرضية التالية :

الفرضية [13] : { جودة أداء العاملين في الإدارة الضريبية (بما فيها جهاز الاستعلام) وحسن تعاملهم يرفع درجة تقبل المكلفين للضريبة } .

من خلال الأسئلة : 2-46-48-49-55-67-68. جدول (39) :

إجابات أسئلة الفرضية (13)

موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
28	52	28	3		111
25.2%	46.8%	25.2%	2.7%		100.0%
19	73	6	13		111
17.1%	65.8%	5.4%	11.7%		100.0%
5	38	35	33		111

100.0%		29.7%	31.5%	34.2%	4.5%	النسبة	
111	3	12	5	76	15	العدد	49
100.0%	2.7%	10.8%	4.5%	68.5%	13.5%	النسبة	
111	28	76	2	5		العدد	55
100.0%	25.2%	68.5%	1.8%	4.5%		النسبة	
111	1	17	84	9		العدد	67
100.0%	.9%	15.3%	75.7%	8.1%		النسبة	
111	22	64	20	5		العدد	68
100.0%	19.8%	57.7%	18.0%	4.5%		النسبة	

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.074	.784	2.05	111	2
.079	.828	2.12	111	46
.085	.899	2.86	111	48
.086	.906	2.21	111	49
.062	.658	4.14	111	55
.049	.514	3.09	111	67
.071	.747	3.93	111	68

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.20	1.91	2.05	.000	110	27.590	2
2.27	1.96	2.12	.000	110	26.927	46
3.03	2.70	2.86	.000	110	33.561	48
2.38	2.04	2.21	.000	110	25.675	49
4.27	4.02	4.14	.000	110	66.307	55
3.19	2.99	3.09	.000	110	63.298	67
4.07	3.79	3.93	.000	110	55.380	68

السؤال 2 : (نتعامل مع المكلفين كزبائن بكل ود واحترام) .
 28 مبحوث موافق جداً بنسبة 25.2% في حين 52 مبحوث موافق بنسبة 46.8% أما الباقي فكانوا 28 حيادي بنسبة 25.2% و 3 غير موافق بنسبة 2.7% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، إن أغلبية المبحوثين بنسبة 72% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يؤيد ذلك المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء بقيمة 2.05 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 1.91 ولن يزيد عن 2.2 أي بين (1) و (2) وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 46 : (لا يوجد منهج علمي في عمل الإدارة الضريبية سواء في التعامل مع المكلفين أو التعامل مع البيانات والمعلومات) .
 19 مبحوث موافق جداً بنسبة 17.1% في حين 73 مبحوث موافق بنسبة 65.8% أما الباقي فكانوا 6 حيادي بنسبة 5.4% و 13 غير موافق بنسبة 11.7% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، إن أغلبية المبحوثين بنسبة 82.9% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يؤيد ذلك المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء بقيمة 2.12 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 1.96 ولن يزيد عن 2.27 أي بين (1) و (2) وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 48 : (يعد المكلف أحد أهم محاور رجل الضرائب الذي تنصب كافة الجهود نحوه) .
5 مبحوثين موافقون جداً بنسبة 4.5% في حين 38 مبحوث موافق بنسبة 34.2% أما الباقي فكانوا 35
حيادي بنسبة 31.5% و 33 غير موافق بنسبة 29.7% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، بلغ
المتوسط الحسابي للسؤال 2.86 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.70 ولن يزيد عن 3.03 أي بين
(2) و (3) وهو أقرب إلى (3) منه إلى (2) وبالتالي جاءت النتيجة حيادية على هذا السؤال .

السؤال 49 : (يمثل أداء العاملين في الإدارة الضريبية عاملاً في تقبل الضريبة من العميل) .
15 مبحوث موافق جداً بنسبة 13.5% في حين 76 مبحوث موافق بنسبة 68.5% أما الباقي فكانوا 5
حياديين بنسبة 4.5% و 12 غير موافق بنسبة 10.8% بالإضافة إلى 3 غير موافق بشدة بنسبة 2.7% ، إن
أغلبية المبحوثين بنسبة 82% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يدعم هذه النتيجة المتوسط الحسابي
للسؤال الذي جاء بقيمة 2.21 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.04 ولن يزيد عن 2.38 أي بين
(2) و (3) وأقرب إلى (2) منه إلى (3) والنتيجة الموافقة على الطرح .

السؤال 55 : (يوجد نظام دقيق وفعال للمعلومات يمكن من خلاله الوقوف على الحصر الدقيق لأعداد
المكلفين والتتبع الدقيق لعناصر المقدرة التكاليفية لكل مكلف) .
لم تلاحظ أي إجابة على خيار موافق جداً بينما 5 مبحوثين كانوا موافقين بنسبة 4.5% وحياديين اثنين فقط ،
أما الباقي فكانوا 76 غير موافق بنسبة 68.5% و 28 غير موافق بشدة بنسبة 25.2% من العينة ، نلاحظ أن
أغلبية المبحوثين غير موافقين بنسبة 93.7% من العينة المبحوثة يدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي
الذي بلغ 4.14 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 4.02 ولن يزيد عن 4.27
أي بين (4) و (5) والنتيجة غير موافق .

السؤال 67 : (كيف تقيم مستوى الأداء في إدارتك الضريبية ؟) .
تم اختبار هذا السؤال في فرضية سابقة وهو يخدم أيضاً في برهان هذه الفرضية كالتالي :
لم تلاحظ أي إجابة على خيار ممتاز بينما 9 مبحوثين أعطوا تقدير جيد بنسبة 8.1% و 84 منهم أعطوا تقدير
مقبول بنسبة 75.7% ، أما الباقي فكانوا 17 أعطوا تقدير ضعيف بنسبة 15.3% و واحد فقط أعطى تقدير
ضعيف جداً بنسبة 0.9% من العينة وجاءت قيمة المتوسط الحسابي 3.09 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون
بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.99 ولن يزيد عن 3.19 وهو أقرب إلى (3) منه إلى (4) وبالتالي الإجابات
الأكثرية اعتبرت أن مستوى الأداء في الإدارة الضريبية مقبول .

السؤال 68 : (كيف تقيم درجة تقبل المكلفين لعمل إدارتك خلال السنوات الأخيرة ؟) .
تم اختبار هذا السؤال في فرضية سابقة وهو يخدم أيضاً في برهان هذه الفرضية كالتالي :
نلاحظ أنه لا توجد أي إجابة على خيار جيدة جداً ، في حين أن 5 مبحوثين أجابوا ب جيدة بنسبة 4.5% فقط
من العينة المبحوثة ، و 20 أجابوا بجيدة إلى حد ما بنسبة 18% بينما نلاحظ أن 64 مبحوث أعطوا التقدير
(غير جيدة) بنسبة 57.7% من العينة ، و 22 أجابوا بأن تقبل المكلفين لأسلوب عمل الإدارة الضريبية غير
جيد على الإطلاق بنسبة 19.8% من المبحوثين . إن الوسط الحسابي لهذا السؤال بلغ 3.93 ويظهر اختبار
t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 3.79 ولن يزيد عن 4.07 أي بين (3) و (4) وأقرب إلى
(4) منه إلى (3) وبالتالي الأغلبية أجابوا بأن درجة تقبل المكلفين لعمل الإدارة الضريبية غير جيدة .

ومن أجل البرهان على صحة الفرضية أعلاه نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة موجبة بين جودة وحسن تعامل العاملين في الإدارة الضريبية و درجة
تقبل المكلفين للضريبة .
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة موجبة بين جودة وحسن تعامل العاملين في الإدارة الضريبية و درجة
تقبل المكلفين للضريبة .

جدول (40) : اختبار الفرضية (13)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.026	.276	2.34	111	الفرضية 13

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	الفرضية 13
Upper	Lower					
2.39	2.28	2.34	.000	110	89.308	

من خلال الإحصائيات الواردة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.34 ، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين جودة أداء وحسن تعامل العاملين في الإدارة الضريبية ودرجة تقبل المكلفين للضريبة ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الثالثة عشر لن يقل عن 2.28 ولن يزيد على 2.39 وهي تقع بين (2) و (3) أي أن إجابات العملاء على أسئلة الفرضية تقع بين موافق وحيادي وأقرب إلى موافق حسب قيمة المتوسط الحسابي ، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الثالثة عشر .

وبالمقارنة على أرض الواقع: فقد حدّد قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 كما بينا في البحث السابق أصول المراقبة والتدقيق من خلال المادتين 6-7 من هذا القانون، حيث منح العاملين الذين يحملون صفة الضابطة العدلية حق الإطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف الضريبي، وألزم الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشارك وجهاً القطاع العام والتعاوني بالتعاون الكامل في هذا الصدد في المادة (6) من هذا القانون. ووضع القانون الخطوط العريضة لمنهجية العمل عندما يبيّن في المادة (7): أن الإطلاع على البيانات والمعلومات المحددة في المادة (6) يتم من قبل عاملين اثنين على الأقل خلال أيام العمل العادية للمكلف ويجري التدقيق بالسرعة الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين وذلك في الفقرة (أ) من هذه المادة.

وأكد المشرع على وجوب توثيق مهام لجان الاستعلام فلا تكون اعتباطية، أو بدوافع شخصية أو انتقامية مثلاً: عندما يبيّن في الفقرة (ب): أن العاملين في مجال الاستعلام يقومون بمهامهم بناءً على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون.

كما ظهر اهتمام المشرع بتفاصيل العمل عندما وضع أحكاماً للحالات التي يمكن أن يواجهها عناصر الضابطة بصدد ممارستهم مهمتهم بالإطلاع والتدقيق عندما طلب من عناصر الاستعلام بموجب الفقرة (ج) من نفس المادة.

التعريف بهويتهم وإبراز بطاقتهم الخاصة للمكلف لبيان طبيعة مهمتهم وفي حال عثورهم على وثائق أو معلومات تثبت تهريبهم من التكليف الضريبي. فعليه إثبات ذلك بموجب محضر رسمي يوقع عليه منظمو الضبط والمكلف، أما إذا رفض هذا الأخير التوقيع: يحق للعاملين مصادرة الأوراق المخفأة وتحريزها وربطها بالمحضر - ويجوز لهم عند الاقتضاء - الاستعانة بأفراد القوى العامة.

وأكد المشرع بموجب الفقرة (3) من نفس المادة أن يتم التدقيق - في حال دلت الإخبارات على وجود وثائق في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة - إلا بعد أخذ إذن النيابة العامة لتفتيش المكان بناءً على طلب ممثل من المدير أو مدير المالية وعلى العاملين عندئذ إبراز إذن النيابة العامة. ووفر المشرع الحماية القانونية لعناصر الضابطة في معرض تنفيذ مهمتهم بموجب الفقرة (4) إذا تعرض لهم أحد المكلفين أو الأشخاص بوجوب تنظيم محضر رسمي بذلك.

لكن منهجية العمل على المستوى الجزئي (MICRO) في المديرية والأقسام في المحافظات المختلفة ظلت ضبابية، وبمبادرات شخصية من رؤساء الأقسام والدوائر، حتى أن العمل الفعلي كما صرح العديد من

عناصر الضابطة لم يبدأ لنهاية عام 2006، أي بعد 3 سنوات من صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في 2003/11/8.

بقي فيها عناصر الجهاز مجمدين تماماً دون أية مهام كان من الممكن خلالها إعداد منهجية عمل واضحة على مستوى القسم ومناقشتها مع المديرية في الوزارة لاعتمادها أو تعديلها في كافة المحافظات، إلا أن شيئاً من هذا لم يحدث.

والجدير ذكره: أن أسلوب عمل اللجان الذي يعتمد على المباغثة والمفاجأة أثمر جيداً عند التحري للمرة الأولى حيث عناصر الضابطة مجهولي الهوية للمكلف غالباً ما يعتقد أنهم زبائن عاديون كون عمليات الإطلاع والتدقيق استهدفت بالمرحلة الأولى المطاعم والملاهي لسهولة عملية التدقيق وكشف المطرح غير المصرح عنه والذي غالباً ما يكون، فواتير غير مهورة بختم المالية أو فواتير لا تتضمن استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي، أو حجم مبيعات لا يعكس الواقع، لكن الآن وبعد أن أصبح عناصر الضابطة أشهر من نار على علم بالنسبة للمكلفين خاصة مع تكرار المراجعة والضبط بعد 4 سنوات من تطبيق هذا الأسلوب ترى الباحثة أن هذا الأسلوب أصبح عديم الفعالية، وهذا عن احتمال ظهور حالات من التواطؤ بين عناصر الضابطة والمكلفين نتيجة تكرار الاحتكاك المباشر، مما يعني حكماً حصيلة أقل، وبالتالي لا بد من وضع آليات حديثة للعمل أكثر حضارة وموضوعية خاصة بعد تعالي أصوات من عدة جهات تستنكر بشدة طريقة عمل عناصر الاستعلام، وبعد أن تعددت هذه الصيحات لا يمكن تجاهلها، ففي حلب مثلاً: استنكر صناعيو حلب طريقة دخول موظفي الاستعلام الضريبي لمنشآتهم الصناعية ووصفوها بـ (الأسلوب المستفز غير اللائق رغم أن الصناعيين يقدمون بياناتهم المالية وفق ما هو مطلوب وفي المواعيد المحددة لتقديم البيانات) ورفعوا شكوى بذلك إلى غرفة صناعة حلب التي راسلت وزير الصناعة ومحافظ حلب حسب صحيفة الوطن (1) خاصة أن الضبوط التي نظمت بتكاليف عالية لا تراعي الظروف الصعبة التي يعاني منها الصناعيون نتيجة الأزمة المالية العالمية وارتفاع تكاليف الإنتاج وصعوبة تسويقه حيث طالبت الغرفة وزير المالية بالتدخل لتوجيه لموظفي الاستعلام الضريبي لدخول المنشآت الصناعية بطريقة لائقة وحضارية.

كذلك مطعم بوابة دمشق - الذي دخل سجل غينس للأرقام القياسية باعتباره أكبر مطعم في العالم - اعتبر أن المالية هي مشكلته الرئيسية (2).

بقوله: تتعامل المالية معنا أسوأ مما لو كنا أعداءها، يأتي موظفوها جماعات من 6-7 أشخاص ويجلسون وراء الحاسوب مع أنهم لا يعرفون استخدامهم، ولا يأتون إلا يوم الجمعة في ذروة الازدحام ويثيرون شغباً وصراخاً غير طبيعيين ودون مبرر. وكتبوا مخالفة بـ 3 مليون ل.س عن الشهر الفائت رغم أنه كان شهر امتحانات وركود.

وأضاف: أن الضبوط والمخالفات تحصل لمعظم المطاعم في وقت واحد، كان لديهم موعد لجمع الغلة بأسلوب بدائي، بأسلوب سلطة لا تستطيع معارضته، وحتى لو لم تكن مخالفين سيجدون ألف طريقة لكتابة الضبط.

ويبدو أن قطاع مكافحة التهرب الضريبي في مصر قد تقدّم على مديرية الاستعلام الضريبي في سورية في هذا المجال: إذ أوضح محمود فايزي رئيس قطاع مكافحة التهرب الضريبي بالمصلحة (3) في الشهر 3/2010، أنه تم إنشاء قاعدة بيانات متكاملة لمكافحة التهرب الضريبي تشمل معظم الأنشطة المهنية على اختلاف صورها، بالإضافة إلى الأنشطة التجارية والصناعية المهمة كالمقاولات ومراكز خدمة وصيانة السيارات، حيث يتم تحديث هذه القاعدة سنوياً بالبيانات الجديدة حتى آخر سنة ضريبية وفتح مصادر جديدة للبيانات.

وترافق ذلك مع ما يلي (4):

- دراسة نظم العمل في الشركات الكبرى والتأكد من تطبيق معايير المحاسبة المصرية مما يساعد على توقع الريح وتحديد الوعاء الضريبي مما يسهل مقارنته بالبيانات المقدمة من هذه الشركات ومعرفة الضريبة

1- <http://alk.alkarameh.com/~alkarameh/forum/showthread.php?t=67510&page=4>.

2- نفس المرجع السابق.

3- <http://www.youn7.com/news.asp?newsid=267872&secid=24>.

(4) - جريدة الأهرام، السبت 15 شوال 1428 هـ، 27 أكتوبر 2007، العدد 44153.

المقررة وهذا يعطي أيضاً لمصلحة الضرائب الفرصة للوقوف على مواطن الربح والخسارة وبالتالي معرفة الوعاء الضريبي الصحيح وتحجيم ظاهرة التهرب.

- تطبيق الفوترة وتوعية المواطنين بضرورتها وأهميتها وفي حال ضبط حالات من عدم تحرير فواتير ضريبية يتم تحريك الدعوى القضائية ضد المخالفين وذلك وفقاً للمادة 15 من القانون (73) (2010) والمعاقب عليها بالمادة 133 من القانون 91 لسنة 2005.

- اعتماد منظومة ضريبية متطورة هدفها النهائي تغيير العلاقة بين الممول والمصلحة للحفاظ على حقوق الخزنة العامة وحقوق الممولين من خلال اعتماد إستراتيجية جديدة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي تتوافق مع فلسفة قانون الضرائب القائمة على الثقة، تعتمد على وضع الثقة الكاملة في الممولين إلى أن يثبت العكس بالمستندات القانونية.

- تفعيل الحصر الضريبي للوصول بعدد ممولي الضرائب إلى 15 مليون ممول سنوياً بما يمثل 20% من إجمالي عدد السكان، وهذا المعمول به في كل دول العالم وهذا من شأنه تقليل الفاقد الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

نستنتج مما سبق:

- في الوقت الذي وصلت فيه مصر إلى إنشاء قاعدة بيانات متكاملة تشمل أغلب الأنشطة الصناعية والتجارية والمهنية أحكمت بواسطتها حصر المجتمع الضريبي وتحديثه سنوياً بالمستجدات، ما زلنا في سورية نعتمد أسلوب الدوريات التي تقوم بمهامها بناءً على الشكاوى والإخباريات وبصورة متقطعة.

- تطبيق مصر نظام الفوترة، مما يسهل جباية ضريبة الإنفاق الاستهلاكي بحيث يركز عناصر قطاع مكافحة التهرب الضريبي على مراقبة الالتزام بأنواع الضرائب المباشرة الأخرى والتي تحقق العدالة ووفرة الحصيلة في أن، في حين كانت وما زالت المطاعم والفنادق والملاهي هدف عناصر مديرية الاستعلام وبالرغم من تحقيق بعض الإنجازات على صعيد ضريبة الدخل (مثل تنظيم ثلاث ضبوط بحق كبار المكلفين وصلت قيمتها إلى 300 مليون ليرة سورية نتيجة التهرب من تسديد ضريبة الدخل وتصريحات عديدة صدرت عن وزارة المالية عن ضبوط تهرب ضريبي بحق عدد من كبار المكلفين بقيمة وصلت إلى 1,7 مليار ل.س وفي عدة محافظات) (1) إلا أن الباحثة ترى أن هذه الإنجازات ما زالت متواضعة بالمقارنة مع حجم تهرب هذه الفئة.

- عناصر مكافحة التهرب الضريبي على درجة عالية من الثقافة والتأهيل في مصر تمكنهم من معرفة الوعاء الضريبي الصحيح وتقدير حجم التهرب من خلال دراسة نظم العمل في الشركات الكبرى والتأكد من تطبيق معايير المحاسبة في الوقت الذي يعتمد فيه عناصر الاستعلام في سورية - وأغلبهم من حملة ليسانس الحقوق - أسلوب التقدير الذي لا يراعي الأحوال الاقتصادية العامة وطبيعة وحجم عمل كل مكلف. (وهذا ما جعل عمل هذه المديرية يركز بالدرجة الأولى على تحصيل ضريبة الإنفاق استهلاكي التي لا تحتاج لمستوى علمي وثقافي مرتفع في تدقيقها).

ثانياً : التفاتات المستخدمة في جهاز الاستعلام بالمقارنة مع المستخدمة في مصر :

يعتبر ضعف الإمكانيات المادية التقنية منها والفنية وتخلفها من سمات الإدارة الضريبية في سورية شأنها في ذلك شأن أغلب الإدارات الضريبية في البلدان النامية كما بينت الباحثة في القسم الأول من هذه الدراسة، ولم يكن جهاز الاستعلام الضريبي أحسن حالاً فهو جزء من الإدارة الضريبية وتم اختبار هذه الفرضية في الاستبيان كالتالي:

فرضية [14]: { تخلف الإدارة الضريبية التقني والفني (بما فيها جهاز الاستعلام) يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية. }

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الأسئلة 26-29-46-50-55-58-59-60-61-62. على الشكل التالي :

جدول (41) : إجابات أسئلة الفرضية (14)

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جدا	العدد
111		20	18	60	13	29س
100.0%		18.0%	16.2%	54.1%	11.7%	النسبة
111		13	6	73	19	46س
100.0%		11.7%	5.4%	65.8%	17.1%	النسبة
111		17	5	80	9	50س
100.0%		15.3%	4.5%	72.1%	8.1%	النسبة
111	28	76	2	5		55س
100.0%	25.2%	68.5%	1.8%	4.5%		النسبة
111				57	54	58س
100.0%				51.4%	48.6%	النسبة
111				71	40	59س
100.0%				64.0%	36.0%	النسبة
111		1	1	82	27	60س
100.0%		.9%	.9%	73.9%	24.3%	النسبة
111		4	3	64	40	61س
100.0%		3.6%	2.7%	57.7%	36.0%	النسبة
111	23	78	3	7		62س
100.0%	20.7%	70.3%	2.7%	6.3%		النسبة

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.087	.918	2.41	111	29س
.079	.828	2.12	111	46س
.078	.820	2.27	111	50س
.062	.658	4.14	111	55س
.048	.502	1.51	111	58س
.046	.482	1.64	111	59س
.047	.494	1.78	111	60س
.065	.684	1.74	111	61س
.066	.699	4.05	111	62س

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.58	2.23	2.41	.000	110	27.598	29س
2.27	1.96	2.12	.000	110	26.927	46س
2.42	2.12	2.27	.000	110	29.183	50س
4.27	4.02	4.14	.000	110	66.307	55س
1.61	1.42	1.51	.000	110	31.759	58س
1.73	1.55	1.64	.000	110	35.819	59س
1.88	1.69	1.78	.000	110	38.067	60س
1.87	1.61	1.74	.000	110	26.792	61س
4.19	3.92	4.05	.000	110	61.145	62س

السؤال 29 : (لم يستطع التشريع الضريبي السوري رغم التعديلات الكثيرة مواكبة التطورات الحديثة في المجتمع خاصة التكنولوجيا).

تم استخدام هذا السؤال في برهان فرضية سابقة وكذلك السؤال 46 والسؤال 55 إلا أنها تخدم في إثبات هذه الفرضية أيضاً .

نلاحظ أن 13 مبحوث موافقون جداً بنسبة 11.7% من حجم العينة ، في حين أن 60 منهم موافقون بنسبة 54.1% و 18 كانوا حياديين بنسبة 16.2% و 20 فقط غير موافقين بنسبة 18% ، ولم تلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .

المتوسط الحسابي للسؤال 29 جاء بقيمة 2.41 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 2.23 ولن يزيد عن 2.58 أي بين (2) و (3) وأقرب إلى 2 من إلى 3 وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح خاصة إذا ما لاحظنا أن 65.8% من الإجابات هي موافق وموافق جداً .

السؤال 46 : (لا يوجد منهج علمي في عمل الإدارة الضريبية سواء في التعامل مع المكلفين أو التعامل مع البيانات والمعلومات) .

19 مبحوث موافق جداً بنسبة 17.1% في حين 73 مبحوث موافق بنسبة 65.8% أما الباقي فكانوا 6 حياديين بنسبة 5.4% و 13 غير موافق بنسبة 11.7% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، إن أغلبية المبحوثين بنسبة 82.9% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يؤيد ذلك المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء بقيمة 2.12 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 1.96 ولن يزيد عن 2.27 أي بين (1) و (2) وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 50 : (نعلم الطرق البدائية (التقليدية) في المحاسبة بواسطة العمليات اليدوية بالاعتماد على النماذج والدفاتر التقليدية) .

9 مبحوثين موافقين جداً بنسبة 8.1% في حين 80 مبحوث موافق بنسبة 72.1% أما الباقي فكانوا 5 حياديين بنسبة 4.5% و 17 غير موافق بنسبة 15.3% ولم تسجل إجابة على خيار غير موافق بشدة ، إن أغلبية المبحوثين بنسبة 80.2% من حجم العينة موافق وموافق جداً ، يؤيد ذلك المتوسط الحسابي للسؤال الذي جاء بقيمة 2.27 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.12 ولن يزيد عن 2.42 أي بين (2) و (3) وأقرب إلى (2) منه إلى (3) وبالتالي النتيجة صحيحة .

السؤال 55 : (يوجد نظام دقيق وفعال للمعلومات يمكن من خلاله الوقوف على الحصر الدقيق لأعداد المكلفين والتتبع الدقيق لعناصر المقدرة التكاليفية لكل مكلف) .

لم تلاحظ أي إجابة على خيار موافق جداً بينما 5 مبحوثين كانوا موافقين بنسبة 4.5% وحياديين اثنين فقط ، أما الباقي فكانوا 76 غير موافق بنسبة 68.5% و 28 غير موافق بشدة بنسبة 25.2% من العينة ، نلاحظ أن أغلبية المبحوثين غير موافقين بنسبة 93.7% من العينة المبحوثة بدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.14 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 4.02 ولن يزيد عن 4.27 أي بين (4) و (5) والنتيجة غير موافق .

السؤال 58 : (هنالك نقص في التجهيزات الحاسوبية ولا يوجد شبكة تربط جميع المديرات في سورية) .
اقتصرت الإجابات على خيار موافق جداً (54 إجابة) بنسبة 48.6% من العينة المبحوثة ، و 57 مبحوث موافق بنسبة 51.4% من العينة المبحوثة ، ولم تلاحظ إجابات على خيار حيادي أو غير موافق ، وبذلك 100% من المبحوثين موافقون على هذا الطرح .

السؤال 59 : (لم يؤخذ بنظام الحاسب الآلي إلا من سنوات قليلة وبإمكانيات بسيطة للغاية) .
اقتصرت الإجابات في هذا السؤال أيضاً على خيار موافق جداً (40 إجابة) بنسبة 36% من العينة المبحوثة ، و 71 مبحوث موافق بنسبة 64% من العينة المبحوثة ، ولم تلاحظ إجابات على خيار حيادي أو غير موافق ، وبذلك 100% من المبحوثين موافقون على هذا الطرح .

السؤال 60 : (قاعدة البيانات المستخدمة محدودة للغاية حيث تقتصر على : (الاسم- العنوان - نوع النشاط - تاريخ بدء مزاولة المهنة والشركاء وغيرها من البيانات الإجمالية) .
جاءت الإجابات على هذا السؤال كالتالي : 27 مبحوث موافق جداً بنسبة 24.3% و 82 موافق بنسبة 73.9% من حجم العينة المبحوثة ، في حين نلاحظ وجود مبحوث واحد فقط حيادي وآخر غير موافق ، نلاحظ أن الأغلبية موافقون على هذا الطرح بنسبة 98.2% من الإجابات والنتيجة الموافقة .

السؤال 61 : (مازالت ميكنة الإدارة الضريبية غير كاملة والتطور في هذا المجال شكلي ومحدود) .
نلاحظ أن 40 مبحوث موافقون جداً بنسبة 36% من حجم العينة ، في حين أن 64 منهم موافقون بنسبة 57.7% و 3 كانوا حياديين بنسبة 2.7% و 4 فقط غير موافقين بنسبة 3.6% ، ولم تلحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
المتوسط الحسابي للسؤال 61 جاء بقيمة 1.74 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.61 ولن يزيد عن 1.87 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 62 : (الإدارات مجهزة بشكل كامل من حيث الإنارة والتدفئة والتكييف والمكاتب مريحة ، فضلاً عن وجود قاصات أمينة لحفظ ملفات العملاء وأماكن مخصصة لاستقبال المكلفين المراجعين تمتاز بالراحة والفساحة وحسن الاستقبال) .

لم تلحظ أي إجابة على خيار موافق جداً ، في حين 7 فقط موافقون على هذا الطرح بنسبة 6.3% من المبحوثين ، أما الباقيون فكانوا 3 حياديين فقط بنسبة 2.7% ، و 78 غير موافق بنسبة 70.3% ، و 23 غير موافق بشدة بنسبة 20.7% من العينة المبحوثة ، نلاحظ أن أغلبية المبحوثين غير موافقين على هذا الطرح بنسبة 91% من الإجابات يؤكد هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي للسؤال التي بلغت 4.05 ويظهر اختبار t-test أنه لن يقل عن 3.92 ولن يزيد عن 4.19 أي بين (4) و(5) والنتيجة غير موافق .
ومن أجل البرهان على صحة الفرضية أعلاه نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي:
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة موجبة بين تخلف الإدارة الضريبية التقني والفني و حجم التهرب الضريبي في سورية .
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة موجبة بين تخلف الإدارة الضريبية التقني والفني و حجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (42): اختبار الفرضية (14)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.036	.374	1.92	111	الفرضية 14

One-Sample Test

Test Value = 0					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
1.99	1.85	1.92	.000	110	54.022
الفرضية 14					

من خلال الإحصائيات الواردة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 1.92 ، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين تخلف الإدارة الضريبية التقني والفني وحجم التهرب الضريبي في سورية ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الرابعة عشر لن يقل عن 1.85 ولن يزيد على 1.99 وهي تقع بين (1) و (2) أي أن إجابات العملاء على أسئلة الفرضية تقع بين موافق جداً وموافق وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الرابعة عشر .

نستنتج مما سبق غياب وجود نظام دقيق وفعال للمعلومات يساعد على حصر أعداد المكلفين والوقوف موضوعياً على عناصر المقدرة التكاليفية لكل منهم، بالإضافة إلى نقص التجهيزات الحاسوبية التي تقتصر على شعبة الإدخال بعدد لا يتجاوز (5) أجهزة (بالتطبيق على قسم الاستعلام الضريبي في محافظة دمشق) حيث يقتصر عمل الموظفين في هذه الشعبة على إدخال المعلومات البسيطة تقتصر على (الاسم - العنوان - نوع النشاط - تاريخ بدء مزاولة المهنة) وهي كما نلاحظ معلومات إجمالية لا تساعد في تحديد حجم الوعاء الضريبي وبالتالي المقدرة التكاليفية الفعلية للمكلف بالدقة المطلوبة، مع العلم أن هذه المعلومات رغم بساطتها لا يمكن تداولها على مستوى القطر لانعدام وجود شبكة تربط بين جميع المديرات وبالتالي أقسام الاستعلام في سورية، وبقيت نتيجة هذا الوضع مئات إذا لم يكن آلاف المطارح الضريبية مكتومة خاصة تلك التي تمارس نشاطها من خلال التجارة الإلكترونية لغياب استخدام الإنترنت في أقسام الاستعلام من جهة، وغياب العناصر القادرة على استخدام برامج الحاسب الآلي بشكل جيد من جهة ثانية، وفي مصر لم يؤخذ بنظام الحاسب الآلي إلا من سنوات قليلة وقد تم تعميمه على مستوى المأموريات هناك ولكن بإمكانات بسيطة للغاية (قسم كمبيوتر بكل مأمورية يعمل به عدد محدود من مأموري الضرائب الحاصلين على دورة أو أكثر في الحاسب الآلي).

لكن الجدير ذكره: النقلة النوعية التي حدثت في الربع الأول من العام الحالي⁽¹⁾ ثم حيث تم استكمال إنشاء قاعدة بيانات متكاملة لمكافحة التهرب الضريبي كما ذكرنا في الفقرة السابقة تشمل معظم الأنشطة الصناعية والتجارية والمهنية حتى على مستوى مراكز خدمة وصيانة السيارات سيتم تحديثها سنوياً وفتح مصادر جديدة للبيانات مما يساعد على حصر المجتمع الضريبي بشكل كامل وتضييق نطاق التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة.

ولكن نلاحظ غياب وجود شبكة معلومات متكاملة لنقل البيانات بين جميع المحافظات كما هو الحال في سورية.

والنتيجة: عدم الأخذ بأسلوب مكنة الإدارة الضريبية على الوجه الأكمل واستمرار أوجه القصور في أداء إدارة مكافحة التهرب الضريبي، أما على الصعيد الفني: فنستنتج من خلال نتائج البحث والمطابقة على أرض الواقع من خلال زيارة بعض أقسام الاستعلام في المحافظات ضعف التجهيز من حيث الإنارة الجيدة والتدفئة والتكييف، فضلاً عن قدم المكاتب وتهالك الأثاث، وكان من المتوقع - نظراً لغياب الحفظ الإلكتروني لملفات المكلفين نتيجة التخلف التقني السابق ذكره (الأرشفة الإلكترونية) - الاهتمام بنظام حفظ الملفات ليحول دون تعرضها للتلف والضياح، لكن الواقع المشاهد هو العكس تماماً، إذ تتناثر هذه الملفات على المكاتب والكراسي وفي كثير من الأحيان تفتقرش الأرض، نتيجة امتلاء الرفوف المخصصة للحفظ والمعرضة للتآكل السريع بدلاً من القاصات الحديدية الآمنة، وهذا قريب جداً من وضع الجهاز في مصر باستثناء: البدء بتحديث نظام الملفات مؤخراً من خلال الأخذ بنظام الميكرو فيلم بحيث يسهل حفظ الملفات في أماكن صغيرة وحصينة بدلاً من المساحات المكشوفة المشغولة لحفظ الملفات حالياً⁽²⁾.

1- <http://www.youm7.com/news.asp?id=267872&secid=24&issue>.

(2) - مجموعة لقاءات مع عدد من عناصر إدارة مكافحة التهرب الضريبي في مصر من واقع الزيارة التي أجرتها الباحثة للجمهورية بغرض البحث.

الفصل الثالث : تحليل أثر الدوافع النفسية والاجتماعية – أسلوب الإدارة المعتمد على التهرب الضريبي في سورية :

البحث الأول : أثر الدوافع النفسية والاجتماعية على حجم التهرب الضريبي في سورية :

أولاً : العلاقة بين العدالة وحجم التهرب الضريبي في سورية :
استطعنا في الفصل الأول من هذا القسم برهان عدم قدرة النظام الضريبي السوري الحالي على تحقيق العدالة الضريبية ، ومن خلال الدراسة الميدانية سنرى ، هل يؤثر انعدام العدالة على حجم التهرب الضريبي في سورية ؟ تم في هذا المضممار اختبار الفرضية التالية :
الفرضية [1] : { انعدام العدالة الضريبية يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية } .
تم اختبار الفرضية من خلال الأسئلة : 1-4-5-6-8-10-18-23 . جدول (43) :
إجابات أسئلة الفرضية (1) :

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جداً	
111		18	5	45	43	س1 العدد
100.0%		16.2%	4.5%	40.5%	38.7%	النسبة
111			5	54	52	س4 العدد
100.0%			4.5%	48.6%	46.8%	النسبة
111	6		1	39	65	س5 العدد
100.0%	5.4%		.9%	35.1%	58.6%	النسبة
111		2	12	32	65	س6 العدد
100.0%		1.8%	10.8%	28.8%	58.6%	النسبة
111	1		1	59	50	س8 العدد
100.0%	.9%		.9%	53.2%	45.0%	النسبة
111	40	65	2	4		س10 العدد
100.0%	36.0%	58.6%	1.8%	3.6%		النسبة
111	9	21	32	45	4	س18 العدد
100.0%	8.1%	18.9%	28.8%	40.5%	3.6%	النسبة
111	42	63		6		س23 العدد
100.0%	37.8%	56.8%		5.4%		النسبة

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.099	1.044	1.98	111	س1
.055	.581	1.58	111	س4
.091	.958	1.59	111	س5
.072	.759	1.56	111	س6
.058	.610	1.59	111	س8
.064	.673	4.27	111	س10
.098	1.028	2.87	111	س18
.069	.725	4.27	111	س23

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.18	1.79	1.98	.000	110	19.995	س1
1.69	1.47	1.58	.000	110	28.602	س4

1.77	1.41	1.59	.000	110	17.439	5س
1.70	1.42	1.56	.000	110	21.634	6س
1.70	1.47	1.59	.000	110	27.384	8س
4.40	4.14	4.27	.000	110	66.803	10س
3.07	2.68	2.87	.000	110	29.455	18س
4.41	4.13	4.27	.000	110	62.016	23س

السؤال 1 : (الموظف يدفع ضرائب أكثر من التاجر) .

نلاحظ أن 43 مبحوث موافقون جداً بنسبة 38.7% من حجم العينة ، في حين أن 45 منهم موافقون بنسبة 40.5% و 5 كانوا حياديين بنسبة 4.5% و 18 غير موافقين بنسبة 16.2% ، ولم تلحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .

المتوسط الحسابي للسؤال 1 جاء بقيمة 1.98 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.79 ولن يزيد عن 2.18 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 4 : (لا يمكننا القضاء على التهرب طالما أن الفساد موجود على أعلى المستويات) .

نلاحظ أن 52 مبحوث موافقون جداً بنسبة 46.8% من حجم العينة ، في حين أن 54 منهم موافقون بنسبة 48.6% و 5 كانوا حياديين بنسبة 4.5% ، ولم تلحظ أي إجابة على الخيار غير موافق ولا غير موافق بشدة . المتوسط الحسابي للسؤال 4 جاء بقيمة 1.58 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.47 ولن يزيد عن 1.69 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 5 : (العدالة أن يدفع الغني أكثر من الفقير لأن قدرته على الدفع أكبر) .

جاءت الإجابات على هذا السؤال كالتالي : 65 مبحوث موافق جداً بنسبة 58.6% و 39 موافق بنسبة 35.1% من حجم العينة المبحوثة ، في حين نلاحظ وجود مبحوث واحد فقط حيادي و 6 غير موافق بشدة ، نلاحظ أن الأغلبية موافقون على هذا الطرح بنسبة 93.7% من الإجابات والنتيجة الموافقة .

السؤال 6 : (يستمر المكلفون في التهرب الضريبي طالما أن العدالة غائبة) .

نلاحظ أن 65 مبحوث موافقون جداً بنسبة 58.6% من حجم العينة ، في حين أن 32 منهم موافقون بنسبة 28.8% و 12 كانوا حياديين بنسبة 10.8% و 2 غير موافقين بنسبة 1.8% ، ولم تلحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .

المتوسط الحسابي للسؤال 6 جاء بقيمة 1.56 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.42 ولن يزيد عن 1.70 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 8 : (يستمر المكلفون في كره الضريبة طالما أن الأغنياء المتنفذين لا يدفعون في حين أن الأقل غنى ونفوذاً يدفعون الحصة الأكبر من الضرائب) .

نلاحظ أن 50 مبحوث موافقون جداً بنسبة 45% من حجم العينة ، في حين أن 59 منهم موافقون بنسبة 53.2% و 1 كان حيادياً و 1 غير موافق بشدة بنسبة 0.9% .

المتوسط الحسابي للسؤال 8 جاء بقيمة 1.59 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.47 ولن يزيد عن 1.70 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 10 : (جميع المكلفين الأغنياء والفقراء ، المتنفذين والبسطاء متساوون أمام التكاليف الضريبية) .

لم تلحظ أي إجابة على خيار موافق جداً بينما 4 مبحوثين كانوا موافقين بنسبة 3.6% وحياديين اثنين فقط ، أما الباقي فكانوا 65 غير موافق بنسبة 58.6% و 40 غير موافق بشدة بنسبة 36% من العينة ، نلاحظ أن أغلبية المبحوثين غير موافقين بنسبة 94.6% من العينة المبحوثة يدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي

الذي بلغ 4.27 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 4.14 ولن يزيد عن 4.40 أي بين (4) و (5) والنتيجة غير موافق .

السؤال 18 : (غالباً ما يطبق القانون وينظم الضبط بحق صغار المكلفين استسهالاً لتقدير أرباحهم من جهة ولتحقيق الحصيلة [target] من جهة ثانية ، ولانقطاع صلتهم بالمتنفذين بالسلطة من جهة ثالثة) .
4 مبحوثين موافقون جداً بنسبة 3.6% في حين 45 مبحوث موافق بنسبة 40.5% أما الباقي فكانوا 32 حيادي بنسبة 28.8% و 21 غير موافق بنسبة 18.9% و 9 غير موافق بشدة بنسبة 8.1% ، بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 2.87 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.68 ولن يزيد عن 3.07 أي بين (2) و (3) وهو أقرب إلى (3) منه إلى (2) وبالتالي جاءت النتيجة حيادية وغير حاسمة على هذا السؤال .

السؤال 23 : (الحد الأدنى المعفى من الدخل يراعي الظروف الشخصية والعائلية والمهنية للمكلف ويتناسب جداً مع ارتفاع الأسعار) .
لم تلحظ أي إجابة على خيار موافق جداً بينما 6 مبحوثين كانوا موافقين بنسبة 5.4% ولا توجد إجابة على الخيار حيادي ، أما الباقي فكانوا 63 غير موافق بنسبة 56.8% و 42 غير موافق بشدة بنسبة 37.8% من العينة ، نلاحظ أن أغلبية المبحوثين غير موافقين بنسبة 94.6% من العينة المبحوثة يدعم هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.27 ويظهر اختبار t-test أننا واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 4.13 ولن يزيد عن 4.41 أي بين (4) و (5) والنتيجة غير موافق .
الآن من أجل اختبار الفرضية (1) نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة موجبة بين انعدام العدالة الضريبية و حجم التهرب الضريبي في سورية .
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة موجبة بين انعدام العدالة الضريبية و حجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (44) : اختبار الفرضية (1) :

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.033	.348	1.83	111	الفرضية 1

One-Sample Test

Test Value = 0

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
1.89	1.76	1.83	.000	110	55.349	الفرضية 1

من خلال الإحصائيات الواردة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 1.83 ، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين انعدام العدالة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الأولى لن يقل عن 1.76 ولن يزيد على 1.89 وهو يقع بين (1) و (2) أي أن إجابات العملاء على أسئلة الفرضية تقع بين موافق جداً وموافق وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الأولى .

ثانياً : العلاقة بين الموروث التاريخي وحجم التهرب الضريبي في سورية :
إن المشاعر البغيضة التي حملها الشعب تجاه الضريبة منذ عهد الاستعمار لم تتغير - وقد تحدثت الباحثة عن هذا العامل مفصلاً في القسم الأول من هذه الأطروحة - رغم الاستقلال وقيام جهاز ضريبي وطني ، وبقي العرف السائد لدى الأغلبية هو ضرورة الإفلات من الضريبة بشتى الطرق ، هذه الذهنية تعتبر بنظر الباحثة من أول أسباب التهرب الضريبي وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال التالي :

الفرضية [2] : { الموروث التاريخي والذهنية الاجتماعية التي تعادي الضريبة تزيد حجم التهرب الضريبي في سورية } .
تم اختبار هذه الفرضية من خلال الأسئلة 3-7-9-11. كالتالي : جدول (45) :

إجابات أسئلة الفرضية (2)

العدد	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
3س	19	82	3	7		111
النسبة	17.1%	73.9%	2.7%	6.3%		100.0%
7س	9	52	20	25	5	111
النسبة	8.1%	46.8%	18.0%	22.5%	4.5%	100.0%
9س	37	69	2	3		111
النسبة	33.3%	62.2%	1.8%	2.7%		100.0%
11س	55	56				111
النسبة	49.5%	50.5%				100.0%

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.064	.674	1.98	111	3س
.100	1.053	2.68	111	7س
.060	.628	1.74	111	9س
.048	.502	1.50	111	11س

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.11	1.86	1.98	.000	110	30.983	3س
2.88	2.49	2.68	.000	110	26.862	7س
1.86	1.62	1.74	.000	110	29.156	9س
1.60	1.41	1.50	.000	110	31.560	11س

السؤال 3 : (لم نستطع إلى الآن خلق أدنى حدود الثقة بين الجهاز الضريبي والمكلفين) .
نلاحظ أن 19 مبحوث موافقون جداً بنسبة 17.1% من حجم العينة ، في حين أن 82 منهم موافقون بنسبة 73.9% و 3 كانوا حياديين بنسبة 2.7% و 7 غير موافقين بنسبة 6.3% ، ولم تلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
المتوسط الحسابي للسؤال 3 جاء بقيمة 1.98 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.86 ولن يزيد عن 2.11 أي بين (1) و (2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 7 : (المواطن مقتنع أن سرقة الدولة ليست سرقة ، وبالتالي التهرب الضريبي ليس جريمة يعاقب عليها) .
9 مبحوثين موافقون جداً بنسبة 8.1% في حين 52 مبحوث موافق بنسبة 46.8% أما الباقي فكانوا 20 حيادي بنسبة 18% و 25 غير موافق بنسبة 22.5% و 5 غير موافق بشدة بنسبة 4.5% ، بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 2.68 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.49 ولن يزيد عن 2.88 أي بين (2) و

(3) وهو أقرب إلى (3) منه إلى (2) وبالتالي جاءت النتيجة حيادية ولم تجزم بأن جميع المواطنين يفكرون بنفس الطريقة .

السؤال 9 : (المواطن غير مقتنع إلى الآن بأن الضريبة ستعكس إيجاباً عليه من خلال قيام الدولة بإنفاق الحصيلة الضريبية على تقديم الخدمات الصحية والاجتماعية والمرافق العامة ومشاريع البنية التحتية).
جاء 37 مبحوث موافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 33.3% من حجم العينة ، في حين بلغ عدد الموافقين 69 بنسبة 62.2% ، وظهر اثنان حياديان فقط ، وثلاثة غير موافقين بنسبة 2.7% ، ولم نلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
المتوسط الحسابي للسؤال 9 جاء بقيمة 1.74 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.62 ولن يزيد عن 1.86 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 11 : (لن نستطيع مكافحة التهرب الضريبي ما لم نستطيع تغيير الذهنية الاجتماعية التي تعادي الضريبة) .
نلاحظ وجود فقط نوعين من الإجابة على هذا السؤال : 55 مبحوث موافق جداً بنسبة 49.5% من حجم العينة المبحوثة ، و 56 موافق بنسبة 50.5% من إجمالي العينة ، أي أن جميع المبحوثين موافقون وموافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 100% من العينة .
الآن من أجل اختبار الفرضية (2) نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة موجبة بين الموروث التاريخي والذهنية الاجتماعية التي تعادي الضريبة و حجم التهرب الضريبي في سورية .
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة موجبة بين الموروث التاريخي والذهنية الاجتماعية التي تعادي الضريبة و حجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (46) : اختبار الفرضية (2)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.041	.434	1.98	111	الفرضية 2

One-Sample Test

Test Value = 0					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
2.06	1.90	1.98	.000	110	48.034
الفرضية 2					

من خلال الإحصائيات الواردة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 1.98 ، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين الموروث التاريخي والذهنية الاجتماعية التي تعادي الضريبة وحجم التهرب الضريبي في سورية ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الثانية لن يقل عن 1.90 ولن يزيد على 2.06 وهو يقع بين (1) و (2) أي أن إجابات العملاء على أسئلة الفرضية تقع بين موافق جداً وموافق وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الثانية .

ثالثاً : العلاقة بين ضعف الثقافة والتنوعية الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية :
إن انخفاض مستوى التعليم بضعف قدرة المكلف على فهم القوانين والتشريعات الضريبية ، ويحجم قدرته على فهم أهداف الضريبة ، والإنسان عدو ما يجهله ، والتقصير في توعية المكلف في هذا المضمار من خلال نشر المعلومات وتقديم الشروح الواضحة للنظم المالية والإيضاحات الكافية للمواطنين- بنظر الباحثة - يرفع الميل للتهرب الضريبي ، وتم اختبار هذه الفرضية على الشكل التالي :

الفرضية [3] : { ضعف الوعي والثقافة الضريبية يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية } .
تم اختبار هذه الفرضية من خلال الأسئلة 15-16-17-19-25 . جدول (47) :

إجابات أسئلة الفرضية (3) :

العند	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
15 من	36	66		9		111
النسبة	32.4%	59.5%		8.1%		100.0%
16 من	22	67	3	19		111
النسبة	19.8%	60.4%	2.7%	17.1%		100.0%
17 من	34	77				111
النسبة	30.6%	69.4%				100.0%
19 من	3	56	27	25		111
النسبة	2.7%	50.5%	24.3%	22.5%		100.0%
25 من	9	28	8	64	2	111
النسبة	8.1%	25.2%	7.2%	57.7%	1.8%	100.0%

One-Sample Statistics

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
15 من	1.84	.792	.075
16 من	2.17	.943	.089
17 من	1.69	.463	.044
19 من	2.67	.856	.081
25 من	3.20	1.094	.104

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
1.99	1.69	1.84	.000	110	24.433	15 من
2.35	1.99	2.17	.000	110	24.266	16 من
1.78	1.61	1.69	.000	110	38.536	17 من
2.83	2.51	2.67	.000	110	32.808	19 من
3.40	2.99	3.20	.000	110	30.801	25 من

السؤال 15 : (لا يوجد حتى الآن برنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم) .
جاء 36 مبحوث موافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 32.4% من حجم العينة ، في حين بلغ عدد الموافقين 66 بنسبة 59.5% ، لم تظهر إجابة على الخيار حيادي ، في حين نلاحظ وجود 9 غير موافقين بنسبة 8.1% ، ولم نلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة 92% من حجم العينة موافقون وبلغ المتوسط

الحسابي للسؤال 15 (1.84) ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.69 ولن يزيد عن 1.99 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح.

السؤال 16 : (عدد كبير من المكلفين بعد 7 سنوات من صدور قانون الاستعلام الضريبي يجهلون حيثيات القانون) .

جاء 22 مبحوث موافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 19.8% من حجم العينة ، في حين بلغ عدد الموافقين 67 بنسبة 60.4% ، وظهر ثلاثة حياديين فقط ، و 19 غير موافقين بنسبة 17.1% ، ولم نلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .

المتوسط الحسابي للسؤال 16 جاء بقيمة 2.17 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.99 ولن يزيد عن 2.35 أي بين (2) و(3) إلا أنه وكما هو واضح أقرب إلى (2) منه إلى (3) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 17 : (من الضروري أن تأخذ وزارة الإعلام دوراً أكبر في نشر الوعي الضريبي) .
نلاحظ وجود فقط نوعين من الإجابة على هذا السؤال : 34 مبحوث موافق جداً بنسبة 30.6% من حجم العينة المبحوثة ، و 77 موافق بنسبة 69.4% من إجمالي العينة ، أي أن جميع المبحوثين موافقون وموافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 100% من العينة .

السؤال 19 : (الإجراءات المتبعة في العمل لم تأخذ حقها من التوضيح والإعلام بين المكلفين) .
تباينت الإجابات على هذا السؤال ، إذ بلغ عدد الموافقين جداً ثلاثة فقط ، في حين نجد 56 موافق بنسبة 50.5% من حجم العينة ، و 27 حيادي بنسبة 24.3% من العينة المبحوثة ، ونلاحظ وجود 25 غير موافق بنسبة 22.5% ، ولم يلاحظ وجود أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 19 و 2.67 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.51 ولن يزيد عن 2.83 أي بين (2) و (3) وهو أقرب إلى (3) منه إلى (2) وبالتالي جاءت النتيجة حيادية وغير حاسمة على هذا الطرح ، والموضوع نسبي .

السؤال 25 : (التشريعات والقوانين والبلاغات متاحة للجمهور بكل يسر وسهولة) .
9 مبحوثين موافقون جداً بنسبة 8.1% في حين 28 مبحوث موافق بنسبة 25.2% أما الباقي فكانوا 8 حياديين بنسبة 7.2% و 64 غير موافق بنسبة 57.7% و 2 غير موافق بشدة بنسبة 1.8% ، بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 25 و 3.20 ونحن واثقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.99 ولن يزيد عن 3.40 أي بين (3) و (4) وهو أقرب إلى (3) منه إلى (4) وبالتالي جاءت النتيجة نسبية .
و لاختبار الفرضية (3) نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة موجبة بين ضعف الوعي والثقافة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية .
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة موجبة بين ضعف الوعي والثقافة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (48): اختبار الفرضية (3)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.040	.426	2.23	111	الفرضية 3

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.31	2.15	2.23	.000	110	55.218	الفرضية 3

إن الإحصائيات الواردة تظهر أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.23، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين ضعف الوعي والثقافة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الثالثة لن يقل عن 2.15 ولن يزيد على 2.31 وهو يقع بين (2) و (3) وأقرب على (2) منه إلى (3) وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الثالثة .

البحث الثاني : أثر أسلوب الإدارة المعتمد على حجم التهرب الضريبي في سورية :

أولاً : العلاقة بين وضع العاملين في جهاز الاستعلام وحجم التهرب الضريبي في سورية :
بينت الباحثة بشكل مفصل في القسم الأول من هذه الأطروحة ، كيف أن انخفاض مستوى الأجر وضعف الحوافز المادية التي يحصل عليها العاملون في الإدارة الضريبية لا تتناسب مع حساسية المهنة التي يمارسونها وطبيعة الأعباء الملقة على عاتقهم وهي تحصيل وحماية الحقوق المالية للدولة ، وهذا الوضع - في ظل غلاء المعيشة وصعوبة ظروف الحياة - قد يؤدي إلى انحراف بعضهم وتواطئه مع المكلفين ضد مصلحة الخزينة العامة ، مما يعني تسرب الحصيلة وارتفاع نسبة التهرب نتيجة الفساد الإداري الضريبي ، خاصة إذا ما اقترن ذلك بضعف درجة رضا العاملين عن إدارتهم الضريبية وسياساتها في ظل تقصير هذه الأخيرة في تبني وتنفيذ برامج تحفيز داخلي معنوية ومادية على مستوى قاعدة الهرم الإداري ، وتم في هذا المضمار اختبار الفرضيتين التاليتين :

الفرضية [9] : { انخفاض أجور العاملين في الإدارة الضريبية (بما فيها جهاز الاستعلام الضريبي) يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية } .
يخدم هذه الفرضية الأسئلة 36-37-38-39 . جدول (49) :

إجابات أسئلة الفرضية (9)

المجموع	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
س36 العدد	51	35	3	22	111
النسبة	45.9%	31.5%	2.7%	19.8%	100.0%
س37 العدد	13	13	3	70	25
النسبة	11.7%	11.7%	2.7%	63.1%	22.5%
س38 العدد	47	43	1	19	1
النسبة	42.3%	38.7%	.9%	17.1%	.9%
س39 العدد	5	35	18	53	111
النسبة	4.5%	31.5%	16.2%	47.7%	100.0%

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س36	111	1.96	1.136	.108
س37	111	3.96	.852	.081
س38	111	1.95	1.099	.104
س39	111	3.07	.988	.094

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.18	1.75	1.96	.000	110	18.221	36س
4.12	3.80	3.96	.000	110	49.016	37س
2.16	1.75	1.95	.000	110	18.747	38س
3.26	2.89	3.07	.000	110	32.752	39س

السؤال 36 : (رفع أجور ومكافآت العاملين في حقل الاستعلام ووجود نظام حوافز يتناسب مع الإنتاجية ، سيرفع من مستوى أداء الإدارة ودرجة نزاهة الموظفين وولائهم لإدارتهم) .
 جاء 51 مبحوث موافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 45.9% من حجم العينة ، في حين بلغ عدد الموافقين 35 بنسبة 31.5% ، وثلاثة حياديين فقط ، في حين نلاحظ وجود 22 غير موافقين بنسبة 19.8% ، ولم نلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة 77.4% من حجم العينة موافقون وبلغ المتوسط الحسابي للسؤال 36 (1.96) ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.75 ولن يزيد عن 2.18 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 37 : (التعويض الذي يحصل عليه عناصر الضابطة في جهاز الاستعلام 36% من الأجر المقطوع (كاف جداً بالمقارنة مع الجهد المبذول) .
 لم نلاحظ وجود أي إجابة على الخيار موافق جداً ، بينما جاء 13 مبحوث موافق بنسبة 11.7% ، و3 فقط حياديين بنسبة 2.7% ، أما الباقي فكانوا 70 غير موافق بنسبة 63.1% من العينة المبحوثة ، و25 غير موافق بشدة بنسبة 22.5% ، إن وجود 95 مبحوث غير موافق على هذا الطرح بنسبة 85.6% من حجم العينة ، يعني النتيجة غير موافق .

السؤال 38 : (ضعف الرواتب والأجور سيؤدي إلى مزيد من فساد الإدارة الضريبية والتواطؤ بين رجال الضرائب والمكلفين) .
 جاء 47 مبحوث موافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 42.3% من حجم العينة ، في حين بلغ عدد الموافقين 43 بنسبة 38.7% ، وظهر حيادي واحد فقط ، و19 غير موافقين بنسبة 17.1% ، وشوهدت إجابة واحدة على الخيار غير موافق بشدة .
 المتوسط الحسابي للسؤال 38 جاء بقيمة 1.95 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.75 ولن يزيد عن 2.16 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 39 : (لن تقود زيادة الرواتب إلى الحد من الفساد لأنه أصبح ثقافة) .
 تباينت الإجابات على هذا السؤال ، ولربما نظراً لحساسية السؤال ، وكونه يمس المبحوث بشكل مباشر أتت النتيجة غير حاسمة كما كان متوقع إذ بلغ عدد الموافقين جداً 5 فقط ، في حين نجد 35 موافق بنسبة 31.5% من حجم العينة ، و18 حيادي بنسبة 16.2% من العينة المبحوثة ، ونلاحظ وجود 53 غير موافق بنسبة 47.7% ، ولم يلاحظ وجود أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
 بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 3.07 ونحن נתقون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 2.89 ولن يزيد عن 3.26 أي بين (3) و(4) وهو أقرب إلى (3) منه إلى (4) وبالتالي جاءت النتيجة حيادية وغير حاسمة على هذا الطرح ، والموضوع نسبي .

و لاختبار الفرضية (9) نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :
 فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة سلبية بين أجور العاملين في الإدارة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية .

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة سلبية بين أجور العاملين في الإدارة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (50): اختبار الفرضية (9)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.072	.763	2.22	111	الفرضية 9

One-Sample Test

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.36	2.08	2.22	.000	110	30.651	الفرضية 9

إن الإحصائيات الواردة تظهر أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.22، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين أجور العاملين في الإدارة الضريبية وحجم التهرب الضريبي في سورية ، ويظهر الجدول نفسه أننا واتقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية التاسعة لن يقل عن 2.08 ولن يزيد على 2.36 وهو يقع بين (2) و (3) وأقرب على (2) منه إلى (3) وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية التاسعة .

الفرضية [10]: { غياب برامج التحفيز وأنظمة حوافز ومكافآت العاملين في جهاز الاستعلام يزيد حجم التهرب الضريبي في سورية } .
يخدم هذه الفرضية الأسئلة 40- 41- 42- 43 من الاستبيان والتي جاءت على الشكل التالي :

جدول (51): إجابات أسئلة الفرضية (10)

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جدا	
111	1	54	30	25	1	س40 العدد
100.0%	.9%	48.6%	27.0%	22.5%	.9%	النسبة
111		6	1	95	9	س41 العدد
100.0%		5.4%	.9%	85.6%	8.1%	النسبة
111		9	8	87	7	س42 العدد
100.0%		8.1%	7.2%	78.4%	6.3%	النسبة
111	52	52	5	2		س43 العدد
100.0%	46.8%	46.8%	4.5%	1.8%		النسبة

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.081	.850	3.26	111	س40
.053	.555	2.04	111	س41
.063	.659	2.17	111	س42
.063	.663	4.39	111	س43

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.42	3.10	3.26	.000	110	40.436	40س
2.14	1.93	2.04	.000	110	38.666	41س
2.30	2.05	2.17	.000	110	34.720	42س
4.51	4.26	4.39	.000	110	69.727	43س

السؤال 40 : (تولي مديرية الاستعلام الضريبي أهمية خاصة لبرامج التحفيز الداخلي لتحسين درجة رضا العاملين توازي الاهتمام ببرامجها الأخرى) .
تباينت الإجابات على هذا السؤال ، ولاحظت الباحثة تردد عدد كبير من المبحوثين أثناء الإجابة رغم طمأننتهم إن البحث العلمي هو الغرض الأساسي من هذا الاستبيان والحرص الأكيد من الباحثة على عدم ذكر اسم أي مبحوث أو الإشارة إلى إجابته بصورة خاصة فجاء واحد فقط موافق جداً ، في حين نجد 25 موافق بنسبة 22.5% من حجم العينة ، و30 حيادي بنسبة 27% من العينة المبحوثة ، ونلاحظ وجود 54 غير موافق بنسبة 48.6% ، ولم يلاحظ وجود سوى إجابة واحدة على الخيار غير موافق بشدة .
بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 3.26 ونحن نأثرون بدرجة 95% أنه لن يقل عن 3.10 ولن يزيد عن 3.42 أي بين (3) و (4) وهو أقرب إلى (3) منه إلى (4) وبالتالي جاءت النتيجة حيادية وغير حاسمة على هذا الطرح .

السؤال 41 : (إن زيادة درجة الرضا بين العاملين تعتبر عنصراً رئيسياً في تحسين الاداء وزيادة الحصيلة .
جاء 9 مبحوثين موافقون جداً على هذا الطرح بنسبة 8.1% من حجم العينة ، في حين بلغ عدد الموافقين 95 بنسبة 85.6% ، وظهر حيادي واحد فقط ، و6 غير موافقين بنسبة 5.4% ، ولم تشهد أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
المتوسط الحسابي للسؤال 41 جاء بقيمة 2.04 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 1.93 ولن يزيد عن 2.14 أي بين (1) و(2) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 42: (ينعكس رضا العاملين على الإدارة وسياساتها إيجاباً على رضا المكلفين وشفافيتهم في التعامل نلاحظ أن 7 مبحوثين موافقون جداً بنسبة 6.3% من حجم العينة ، في حين أن 87 منهم موافقون بنسبة 78.4% و8 كانوا حياديين بنسبة 7.2% و9 غير موافقين بنسبة 8.1% ، ولم تلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة .
المتوسط الحسابي للسؤال 42 جاء بقيمة 2.17 ويظهر اختبار t-test أن هذا المتوسط لن يقل عن 2.05 ولن يزيد عن 2.30 أي بين (2) و(3) وأقرب إلى (2) منه إلى (3) وبالتالي نستطيع القول أن أغلبية المبحوثين في العينة موافقون على هذا الطرح .

السؤال 43: (لدينا نظام فعال ودقيق للمكافآت والحوافز يعطي كل مجد حقه) .
لم نلاحظ وجود أي إجابة على الخيار موافق جداً ، بينما جاء مبحوثين موافقين فقط بنسبة 1.8% ، و5 حياديين بنسبة 4.5% ، أما الباقي فكانوا 52 غير موافق بنسبة 46.8% من العينة المبحوثة ، و52 غير موافق بشدة بنسبة 46.8% ، إن وجود 104 مبحوث غير موافق على هذا الطرح من أصل 111 بنسبة 93.6% من حجم العينة ، يعني النتيجة غير موافق .
و لاختبار الفرضية (10) نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :
فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة سلبية بين وجود أنظمة التحفيز والمكافآت وحجم التهرب الضريبي في سورية .

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة سلبية بين وجود أنظمة التحفيز والمكافآت وحجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (52) : اختبار الفرضية (10)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.035	.373	2.14	111	الفرضية 10

One-Sample Test

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.21	2.07	2.14	.000	110	60.374	الفرضية 10

إن الإحصائيات الواردة تظهر أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.14، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين وجود أنظمة التحفيز الداخلي والمكافآت وحجم التهرب الضريبي في سورية ، ويظهر الجدول نفسه أننا واتقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية العاشرة لن يقل عن 2.07 ولن يزيد على 2.21 وهو يقع بين (2) و (3) وأقرب على (2) منه إلى (3) وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، وبناء على ما سبق نقبل الفرضية العاشرة .

ثانياً : العلاقة بين أسلوب العمل القائم وحجم التهرب الضريبي في سورية :

بينما في موضع سابق كيف أن أسلوب العمل الحالي لجهاز الاستعلام الضريبي يقوم على مبدأ الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف الضريبي لدى المكلفين من خلال لجان تتألف الواحدة منها من عنصرين على الأقل ، وتعتمد هذه اللجان أسلوب المفاجأة والمباغطة لمكان إدارة عمل المكلف ، خلال ساعات العمل الرسمية ، وتقوم بتكثيف الدوريات أحياناً للتأكد من مدى التزام المكلفين بتوريد ضريبة الإنفاق بالشكل السليم (كما بينا فإن العمل يتركز حالياً حول ضريبة الإنفاق الاستهلاكي) ولمعرفة مدى اثر هذه الطريقة في الحد من حجم التهرب تم اختبار الفرضية التالية :

الفرضية [11] : { تكثيف دوريات عناصر الضابطة يخفض حجم التهرب الضريبي في سورية } .

يخدم هذه الفرضية الأسئلة : 45-47 كالتالي : جدول (53) :

إجابات أسئلة الفرضية (11)

المجموع	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جداً	
111	1	56	6	35	13	من 45 العدد
100.0%	.9%	50.5%	5.4%	31.5%	11.7%	النسبة
111		29	12	61	9	من 47 العدد
100.0%		26.1%	10.8%	55.0%	8.1%	النسبة

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.110	1.156	2.97	111	س 45
.092	.970	2.55	111	س 47

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.19	2.76	2.97	.000	110	27.103	45س
2.73	2.37	2.55	.000	110	27.695	47س

السؤال 45 : (تكثيف الدوريات من قبل عناصر الضابطة رفع معدلات الامتثال الضريبي خوفاً من احتمال الاكتشاف)

13 من المبحوثين فقط موافقون على هذا الطرح بنسبة 11.7% ، وجاء 35 موافقون بنسبة 31.5% ، و 6 حياديين بنسبة 5.4% ، في حين نشاهد 56 غير موافق بنسبة 50.5% من حجم العينة المبحوثة وواحد فقط غير موافق بشدة ، المتوسط الحسابي لهذا السؤال بلغ 2.97 وهو يقع بين (2) و (3) إلا أنه أقرب إلى (3) منه إلى (2) وبالتالي النتيجة غير حاسمة على هذا السؤال.

السؤال 47 : (لم يلتزم المكلفون بالأداء الضريبي رغم تكثيف الدوريات ومحاولة التوعية والتهديد بالإغلاق نلاحظ أن 9 مبحوثين فقط موافقون على هذا الطرح بنسبة 8.1% من حجم العينة المبحوثة ، في حين 61 مبحوث موافق بنسبة 55% ، و 12 حيادي فقط بنسبة 10.8% ، أما الباقيون فنلاحظ وجود 29 غير موافق ، بنسبة 26.1% من حجم العينة ، ولم تلاحظ أي إجابة على الخيار غير موافق بشدة ، إن وجود 70 مبحوث موافق على هذا الخيار بنسبة 63.1% من العينة وقيمة الوسط الحسابي الذي جاء 2.55 تسمح لنا بقبول هذا الطرح . ومن أجل اختبار الفرضية 11 نعيد صياغتها على شكل فرضية إحصائية على الشكل التالي :

فرضية العدم H_0 : لا توجد علاقة سلبية بين تكثيف دوريات عناصر الضابطة وحجم التهرب الضريبي في سورية .

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة سلبية بين تكثيف دوريات عناصر الضابطة وحجم التهرب الضريبي في سورية .

جدول (54) : اختبار الفرضية (11)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.094	.985	2.79	111	الفرضية 11

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
2.97	2.60	2.79	.000	110	29.817	الفرضية 11

إن الإحصائيات الواردة تظهر أن قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الجديد بالنسبة لإجمالي العينة هي 2.79 ، وأن قيمة مستوى المعنوية الحقيقي تساوي الصفر ، وهذا يعني أن النتيجة معنوية وتوجد علاقة بين تكثيف دوريات عناصر الضابطة وحجم التهرب الضريبي في سورية وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة ، ويظهر الجدول نفسه أننا واثقون بمقدار 95% أن المتوسط الحسابي للفرضية الحادية عشر لن يقل عن 2.60 ولن يزيد على 2.97 ، وهو يقع بين (2) و (3) لكنه أقرب على (3) منه إلى (2) ، وبناء على ما سبق نستطيع القول أن الفرضية الحادية عشر مقبولة نسبياً والنتيجة ليست حاسمة بشكل مطلق.

نتائج الدراسة الميدانية :

1- تعتمد العدالة في النظام الضريبي السوري ويظهر ذلك على مستوى هيكل النظام الضريبي ككل من حيث غلبة ضرائب الإنفاق وضعف نسبة الضرائب على الدخل ورأس المال إلى مجموع الإيرادات الضريبية، وعلى مستوى الفرد بقياس ما يتحمله صاحب المحدود من عبء ضريبي بالنسبة لصاحب الدخل غير المحدود، رغم أن العدالة أن يدفع الغني أكثر من الفقير لأن قدرته على الدفع أكبر، وفي ظل انعدام العدالة يستمر المكلفون بالتهرب الضريبي ويستمرون في كره الضريبة طالما أن الأغنياء المتنفذين لا يدفعون في حين أن الأقل غنى ونفوذاً يدفعون الحصة الأكبر من الضرائب، وطالما أن الفساد والمحسوبية والمحابة تحايي القوي وتقهر الضعيف ويبدو أن هذه الثقافة تسربت إلى جهاز الاستعلام إذ غالباً ما يطبق القانون وينظم الضبط بحق صغار المكلفين استسهالاً لتقدير أرباحهم من جهة ولتحقيق الحصيلة (Target) من جهة ثانية ولانقطاع صلتهم بالمتنفذين بالسلطة من جهة ثالثة.

2- لم نستطع إلى الآن خلق أدنى حدود الثقة بين الجهاز الضريبي والمكلفين، فالقسم الغالب من المواطنين مقتنع بأن سرقة الدولة ليست سرقة وبالتالي التهرب الضريبي ليس جريمة يعاقب عليها، وهو غير مقتنع إلى الآن بأن الضريبة ستعكس إيجاباً عليه من خلال قيام الدولة بإنفاق الحصيلة الضريبية على تقديم الخدمات الصحية والاجتماعية والمرافق العامة ومشاريع البنية التحتية.

3- لا يوجد حتى الآن برنامج تنقيفي ضريبي لتوعية المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم، فضلاً عن أن التشريعات والقوانين والبلاغات غير متاحة للجمهور بأسلوب يسر وسهل، وعدد كبير من المكلفين بعد 7 سنوات من صدور قانون الاستعلام الضريبي يجهلون حيثيات القانون، كما أن الإجراءات المتبعة في العمل خاصة في بدايته لم تأخذ حقها من التوضيح والإعلام بين جميع المكلفين وإنما كان الموضوع نسبياً، وبالنتيجة ضعف الوعي والثقافة الضريبية يزيد من حجم التهرب الضريبي في سورية.

4- شكلت التعديلات المتكررة والمتلاحقة للتشريعات والقوانين عبئاً على عمل الإدارة الضريبية وضعفاً في التطبيق، ورغم تلاحق هذه التعديلات إلا أنها لم تلغي الثغرات التي يعاني منها التشريع ولم تضيف عليه صفة الوضوح والبساطة وسهولة الفهم للمكلفين أو حتى العاملين، ولم تستطع مواكبة التطورات الحديثة في المجتمع خاصة التقنية والتكنولوجية.

5- أدوات السياسة الضريبية شبه معطلة فيما يتعلق بمكافحة التهرب الضريبي في سورية: فتطبيق هيكل الضرائب التصاعدي لم يخفف حالات التهرب الضريبي، وهذا متوقع كون الأغنياء والمتنفذين لا يدفعون بغض النظر عن نظام الضرائب المطبق وتخفيض معدلات الضرائب لم يدفع المكلفين لرفع نسبة الدخل المعلن للإدارة الضريبية ولا ينتظر أن يساهم التخفيض المتكرر في معدلات الضريبة في رفع معدل الامتثال الضريبي، أما فيما يتعلق بالعقوبات الطبقة فيما يخص جريمة التهرب الضريبي فهناك إجماع أن العقوبة المالية ليست ضعيفة (200% من الضريبة المستحقة)، إلا أن العقوبة الجزائية ضعيفة جداً (الحبس مدة شهر) ومعطلة تماماً، وتم تأييد التوجه القائل: أن تفعيل العقوبة الجزائية مقترناً بتشديدها بحيث لا تقل عن 6 أشهر كحد أدنى مع إمكانية وصولها إلى 5 سنوات، كما هو الحال في مصر سيكون له أثر واضح في تخفيض الميل تجاه التهرب الضريبي.

6- عدد موظفي الإدارة الضريبية قليل بشكل عام بالمقارنة مع حجم المجتمع الضريبي مما ينتج عنه ثغرات العمل وبطء الإنجاز وينطبق هذا على جهاز الاستعلام الضريبي، إذ هنالك نقص في عدد أفراد عناصر الضابطة الأمر الذي يحول دون تغطية المجتمع الضريبي ضمن المحافظة بشكل دقيق وكامل، ونعلم جيداً أننا لن نستطيع مكافحة التهرب بالمستوى المطلوب ما لم يتم حصر المجتمع الضريبي بشكل كامل ومع الوضع الحالي - مع النقص الشديد في العناصر - يصبح حصر الأنشطة التجارية في المناطق العشوائية وفي الشقق السكنية (تجارة المنازل) والبيع عن طريق التلفاز والهاتف فضلاً عن انتشار التجارة الإلكترونية أمراً مستحيلاً خاصة مع التزايد المستمر في أعداد المكلفين.

7- يعاني عناصر جهاز الاستعلام الضريبي - بما فيها الإدارة الضريبية - من ضعف المهارات الفنية والتدريب الجيد الذي ينعكس سلباً على سوية الأداء فأغلب العناصر عاجزون عن استخدام البرامج المحاسبية بشكل جيد ولا يتقنون تحدث اللغة الإنكليزية، إذا كيف يستطيعون كشف المطرح المخفي في حال تنظيم المكلف لبياناته المالية على الحاسب، وإذا ما استطاعوا مصادفة تجاوز هذه العقبة كيف لهم التعامل مع لغة البرامج التي غالباً ما تكون إنكليزية؟ نتيجة هذا الضعف لا يتمكن العناصر من كشف مئات المطارح المخفية التي تظل بعيدة عن أعين الإدارة وتحرم الخزينة العامة للدولة من حصيلة لا يستهان بها نتيجة التهرب الضريبي، مع العلم أن مديرية الاستعلام الضريبي تعدّ المسؤول الأول عن هذا الضعف، إذ رغم مرور 7 سنوات على صدور قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي لم تُجر المديرية سوى دورة واحدة فقط وصفت بـ «الشكلية» تناولت التعريف بالقانون الجديد لا أكثر.

8- تعاني أقسام الاستعلام الضريبي في المديريات شأنها في ذلك شأن الإدارة الضريبية ككل من: 1- التخلف التقني: فلا يوجد منهج علمي في طريقة العمل سواء بالتعامل مع المكلفين أو التعامل مع البيانات والمعلومات، إذ رغم الثورة الحاصلة في عالم الاتصالات والمعلومات ما زالت تُعتمد الطرق البدائية (التقليدية) في المحاسبة بواسطة العمليات اليدوية، ولا يوجد نظام دقيق وفعال للمعلومات يمكن من خلاله الوقوف على الحصر الدقيق لأعداد المكلفين والتتبع الدقيق لعناصر المقدرة التكلفة لكل مكلف وبالتالي القدرة على تحديد مركزه المالي بدقة وتحديد نسبة التهرب، ورغم وجود عدد من الحواسيب في القسم (بالتطبيق على قسم الاستعلام في مديرية مالية دمشق) إلا أن عددها قليل اقتصر حتى النصف الأول من 2010 على شعبة الإدخال، وقاعدة البيانات المستخدمة محدودة للغاية تقتصر على (الاسم - العنوان - نوع النشاط - تاريخ بدء مزاولة المهنة والشركاء) وغيرها من البيانات الإجمالية، ولا يوجد شبكة تربط بين جميع الأقسام في سورية لتبادل حتى هذه المعلومات البسيطة، ولا توجد شبكة للربط بين الأقسام المتنوعة في المديرية الواحدة! وما زالت ميكنة الإدارة الضريبية غير كاملة والتطور في هذا المجال: بطيء، شكلي، ومحدود.

2- التخلف الفني: الذي يعكسه عدم وجود أماكن مخصصة للحفاظ الدقيق للملفات وبالتالي تراكمها على المكاتب والأثاث وتبعثرها بين الغرف مما يعني تعرضها للتلف والضياع في الوقت الذي انتقلت فيه دول مجاورة إلى نظام الحفظ الإلكتروني (ميكرو فيلم) وفي أسوأ الأحوال: استخدام القصاصات الحديدية الآمنة للحفاظ الدقيق للملفات، يضاف إلى ذلك ضعف التجهيز من حيث الإنارة والتدفئة والتكييف والمكاتب المريحة، فضلاً عن معاناة العاملين من ضعف الخدمات وإهمال النظافة.

9- ضعف مستويات الرواتب الذي يشمل العاملين في جهاز الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي يُحرّض التواطؤ بين رجال الضرائب والمكلفين، وتعويض الضابطة الذي منح لعناصر الضابطة العدلية في جهاز الاستعلام بمقدار 36% من الأجر الشهري المقطوع غير كافٍ أبداً بالمقارنة مع الجهد المبذول وحساسية المهمات الموكلة إلى عناصر الضابطة وأكدت نتائج الدراسة أن رفع أجور ومكافآت العاملين في حقل الاستعلام ووجود نظام حوافز يتناسب مع الإنتاجية سيرفع من مستوى أداء لعاملين إلا أنها في نفس الوقت لم تجزم بأن هذا الإجراء سيرفع درجة نزاهة العاملين ويقضي على الفساد الموجود خاصة في المستويات العليا للإدارة.

10- أظهرت الدراسة إهمال مديرية الاستعلام الضريبي لبرامج التحفيز الداخلي التي تحسّن درجة رضا العاملين عن سياسات الإدارة وغياب نظام فعال ودقيق للمكافآت والحوافز يعطي كل مجذّقه، رغم إثبات الدراسة أن إشراك المديرية لعناصر الضابطة في وضع الخطط واليات العمل خاصة بعد 4 سنوات من العمل بتطبيق القانون والتماس المباشر مع المكلفين سيلعب دوراً إيجابياً في وضع استراتيجيات منطقية وفعالة مستقبلاً في مجال مكافحة التهرب وسينعكس رضا العاملين على الإدارة وسياساتها التي شاركوا في وضعها إيجاباً على التزام المكلفين وشفافيتهم في التعامل مما يعني تحسين الأداء وزيادة الحصيلة.

11- لم تثبت الدراسة أن تكثيف الدوريات من قبل عناصر الضابطة يرفع معدلات الامتثال الضريبي خوفاً من الانكشاف، بل على العكس: رغم تكثيف الدوريات في بداية فترة تنفيذ القانون ومحاولة عناصر الضابطة توعية المكلف والتهديد بالإغلاق لم يلتزم المكلفون بالأداء الضريبي ولم ينخفض الميل للتهرب.

ورغم إثبات أن أداء العاملين - بما فيهم عناصر الاستعلام - يعد عاملاً مهماً في تقبل الضريبة من قبل المكلف وأن العاملين يتعاملون مع المكلفين بكل ود واحترام، لكن لم يثبت أن المكلف يعدّ محوراً هاماً بالنسبة لعنصر الضابطة العدلية تنصب الجهود نحو توعيته وإقناعه، وبذلك جاء مستوى أداء العاملين في جهاز الاستعلام مقبولاً إلا أن درجة تقبل المكلفين لعمل الجهاز غير جيدة ، ولم تلمس الدراسة تفاؤلاً بأن إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة للفصل بين المكلفين والإدارة سيكون فكرة جيدة في ظل فساد القضاء، كذلك الأمر بالنسبة لإحداث هيئة الضرائب والرسوم، فلا تفاؤل أنها ستعمل على مكافحة التهرب بشكل ناجح في المستقبل.

12- بلغ حجم التهرب من ضريبة الدخل وحدها في عام 2007 وفقاً لطريقة النسبة الثابتة 105 مليار ل.س. وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار ضرائب الإنفاق وضرائب الثروة وحجم التهرب الكبير أيضاً في هذين النوعين من الضرائب فإن حجم التهرب الضريبي يعادل على الأقل 210 مليار ل.س.

النتائج العامة :

1- خلصت الدراسة أن سلوك المتهرب في سعيه إلى تعظيم المنفعة المحققة من الدخل المهرب أو زيادة هذا الدخل يلتقي مع تحليل سلوك المستهلك الرشيد الذي يهدف إلى تعظيم مكاسبه وتقليل تضحياته إلى أدنى حد ممكن (نظرية المستهلك الرشيد) ، وبالتالي لا يتوجب على الحكومة المالية أو الجهات الرقابية أن تتوقع من المكلفين التزام قواعد الأخلاق والشرف بأداء واجهم بدفع مستحقات الخزينة من الضرائب بصدق وأمانة .

2- وجدت الدراسة أن المكلف يتخذ قرار التهرب في جو من المخاطرة التي تعرضه للمساءلة القانونية فالمغامر أكثر ميلاً للتهرب من أولئك الذين يخشون المغامرة ، وفي جو من عدم اليقين فيما يتعلق برد فعل المسؤولين عن الضرائب واحتمال الخسارة الناجمة عن التعرض لعقوبة الانكشاف ، وهو يواجه عنصر عدم اليقين بوساطة الإخفاء بالغ الدقة ويعتمد في ذلك على درجة الإحكام التنظيمي للإدارة الضريبية ونزاهة القائمين عليها بالإضافة إلى استجابة السلطات التشريعية لإيضاح أو تعديل القانون .

3- انتهت الدراسة إلى أن الدخل غير المعلن (الدخل المترب منه) هو متغير تابع يتأثر بثلاثة متغيرات ضريبية خارجية أساسية هي :

- أ- سعر الضريبة (متضمناً معدل الضريبة + هيكل النظام الضريبي):
- معدل الضريبة : لم يصل الاقتصاديون إلى نتيجة حاسمة فيما يتعلق بأثر معدل الضريبة على حجم التهرب ، فمن ناحية هنالك اعتقاد بأن ارتفاع سعر الضريبة هو السبب الأساسي للتهرب الضريبي ، ومن ناحية ثانية أخرى هنالك دراسات تؤيد فكرة انخفاض التهرب الضريبي بارتفاع أسعار الضرائب .
- هيكل النظام الضريبي : إن وجود التهرب الضريبي في المجتمع من شأنه أن يجعل الهيكل التصاعدي يولد حصيلة ضريبية أقل من الهيكل النسبي و التنازلي ، ويمكن القول أن الادعاء الشائع بأن الهيكل التصاعدي يشجع على التهرب وبالتالي خفض الإيرادات الضريبية عنه في حالة الهيكل النسبي ادعاء له أساس في النظرية الاقتصادية شرط أن يبنى على افتراض أن المكلف حيادي تجاه مخاطر اكتشاف التهرب ، أما إذا كان المكلف يتجنب المخاطر بطبعه ، فإن هذه الادعاء ليس له أساس في النظرية الاقتصادية .

ب- معدل الغرامة : ضعف معدل الغرامة المطبق يخلق حافزاً لدى الأفراد لزيادة التهرب ، وبالتالي زيادة معدل الغرامة تؤدي إلى تخفيض الدخل المتوقع فيما لو تم التهرب وإضعاف الحافز تجاهه .

ج- احتمال اكتشاف عملية التهرب : كلما ازداد احتمال اكتشاف التهرب الضريبي كلما قل التهرب ، وهذا مرهون بدرجة كفاءة الإدارة الضريبية بالدرجة الأولى ، وبشكل عام ، يعتبر كل من معدل الغرامة واحتمال الاكتشاف من أفضل أدوات الحد من التهرب الضريبي ، وإذا ما أخذت تكاليف الاكتشاف

بالحسبان ، فإن معدل الغرامة يصبح أفضل من احتمال اكتشاف التهرب ، وإذا كانت معدلات الغرامة السائدة منخفضة فإن زيادة احتمالات اكتشاف التهرب تكون أكثر فعالية من زيادة الغرامة ، أما عندما تكون معدلات الغرامة السائدة مرتفعة ، فإن زيادة معدل الغرامة يعتبر أفضل من زيادة احتمال اكتشاف التهرب .

4- التهرب الضريبي الخارجي أمسى أشد خطورة من الداخلي لأنه سرقة ساقرة لثروة الدولة لصعوبة اكتشاف المطارح المخفية ومعاقبة المتهربين وتحصيل الحقوق ، كون وعاء الضريبة أصلاً خرج من إقليم الدولة وسبب خسارة حقيقية ونهائية في ثروتها ، وأكبر الجهات التي تمارس هذا النوع من التهرب هي الشركات متعددة الجنسيات .

5- وتبين أن المكافئين في التجنب الضريبي يقومون بتعديل سلوكهم الاقتصادي على النحو الذي يؤدي إلى تخفيض التزاماتهم الضريبية إلى أدنى مستوى ممكن دون مخالفة نص القانون وإنما التحايل عليه والنفاذ من ثغراته بوسائل لا توقع به تحت طائلته وبهذا يختلف عن التهرب الذي يمثل خرقاً صريحاً للقانون ، مع أن كلاهما ينتهيان إلى نتيجة واحدة وهي عدم دفع مال الضريبة ، وكثيراً ما تخطئ الإدارة الضريبية نفسها في تقدير ماهية سلوك المكلف الهادف للتخلص من الضريبة بين المتجنب والمتهرب .

6- ينطوي التجنب الضريبي على سوء النية من قبل المكلف الذي قصد تفادي الضريبة وعدم دفعها عن طريق الالتفاف حول النص القانوني والنفاذ من ثغراته ، إلا أن القضاء في معظم دول العالم استقر على عدم محاسبة الشخص الذي تجنب الضريبة لأنه ليس مسؤولاً عن تقصير أو إهمال المشرع ، والذي كثيراً ما يقصد إتاحة فرصة التجنب الضريبي لبعض الفئات ذات النفوذ أو الاعتبار السياسي حيث يسمح لهؤلاء بالنفاذ من خلال النص بالتجنب مع حرصه في ذات الوقت على إظهار خضوعهم والتزامهم بالنص القانوني شأنهم في ذلك شأن جميع فئات المجتمع .

7- وتؤكد للباحثة أن التجنب الضريبي أشد خطورة من التهرب ذاته لأن المتجنب لا يعاقب بنص قانوني صريح كالمتهرب وينجو بفعلته تحت ستار المشروعية ، كما أن المتجنيين هم من كبار المكلفين الباحثين عن تخفيض عبئهم الضريبي بحماية القانون والقادرين على استئجار أقدر خبراء الضرائب رغم ارتفاع كلفتهم للنفاذ من الثغرات القانونية ، والنتيجة تعاضم التجنب الضريبي وتراجع جسيم في الحصيلة الضريبية خاصة إذا ما حاولت الحكومة تعويض النقص الحاصل في الحصيلة برفع العبء الضريبي على ذوي الدخول المتوسطة والصغيرة ، الأمر الذي يثير حفيظة الطبقات الكادحة ويشكل دعوة لزيادة التهرب .

8- ومن واقع الاطلاع على كثير من الدراسات الاقتصادية تأكد وجود علاقة تبادلية بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي ، فزيادة معدل الضريبة تدفع المكلفين مباشرة إلى تفضيل التجنب خاصة أن زيادة معدل الضريبة غالباً ما يتضمن زيادة معدل العقوبة ، ولكن بعد فترة معينة ، ونتيجة بلوغ المنفعة الحدية القصوى من التجنب تنخفض المديونية الضريبية بدرجة ظاهرة وبالتالي يرتفع الدخل المتاح للمكلف بعد دفع الضريبة نتيجة الأثر الدخلي الموجب وترتفع معه درجة استعداده لتحمل المخاطرة بما يقود أخيراً إلى انتعاش ميله نحو التهرب الضريبي من جديد وهكذا .

9- وقرار المكلف بالتهرب يتوقف على العائد الحدي الصافي للتهرب والذي يتحدد بالمفاضلة بين عبء الضريبة وفداحة العقوبة ، أما قراره بالتجنب يتوقف على العائد الحدي الصافي للتجنب والذي يتحدد بالمفاضلة بين عبء الضريبة وتكلفة الاستعانة بخبراء الضرائب للنفاذ من الثغرات القانونية . أما اختيار المكلف لسلوك التهرب أم التجنب ؟ فإنما يتحدد بموقف المكلف من المخاطرة أولاً ، ودرجة غناه التي تحدد قدرته على دفع نفقات الخبراء والمحاسبين ثانياً ومعدل الضريبة ومعدل العقوبة المرافق ثالثاً .

10- التخطيط الضريبي يتم من جانب المكلف ، وهو حق مشروع له كفلته كل الدساتير ، ومن جانب المشرع نفسه عندما يستخدم الضريبة كأحدى أدوات التوجيه والتحفيز الاقتصادي .

11- كثرة الإعفاءات ومنح المزايا والحوافز الضريبية ليست العامل الأساسي لجذب الاستثمار ، ولم تكن الضريبة في البلدان النامية هي العقبة الرئيسية في وجه الاستثمار إنما الإجراءات الإدارية المعقدة والبيروقراطية الفاسدة التي نفرت المستثمرين بالرغم من كثرة الإعفاءات الضريبية التي أضاعت المليارات على الخزانة العامة كفاقد ضريبي.

12- يحصل نقل العبء الضريبي عندما يستطيع المكلف القانوني بالضريبة نقل عبئها كلياً أو جزئياً إلى الغير ممن تربطه بهم علاقة اقتصادية وبذلك يقتصر دوره على أداء المبالغ المستحقة عليه للخزينة بصفة مؤقتة ومن ثم يستعيدها من شخص ثالث . ويكون نقل العبء الضريبي إما مقصوداً من المشرع عندما يقصد تحميل الضريبة لأشخاص غير المكلف القانوني ، أو غير مقصود منه : إذ يعتقد المشرع أن عبء الضريبة سيستقر على المكلف القانوني ولكن الأخير ينجح في نقل عبء الضريبة إلى غيره .

13- توجد عدة عوامل تؤثر في القدرة على نقل العبء الضريبي : وهي : مرونة الطلب : فكلما ازدادت انخفض أثر الضريبة في رفع السعر ويصعب نقل العبء على المستهلك ويتحمل المنتج الجزء الأكبر من عبء الضريبة وبالتالي يتحمل المنتج عبء الضريبة بالكامل عندما يكون الطلب لانهائي المرونة والعكس في حالة الطلب غير المرن . مرونة العرض : فكلما ازدادت أمكن نقل الجزء الأكبر من عبء الضريبة إلى المستهلك ، لأن الإنتاج يتصف في هذه الحالة بسهولة تكيفه مع المتغيرات الطارئة ، وبالتالي يتحمل المستهلك كامل عبء الضريبة إذا كان العرض لانهائي المرونة والعكس في حالة العرض غير المرن . نفقة الإنتاج : ففي ظل نفقة الإنتاج المتزايدة ينتقل فقط جزء من الضريبة إلى المستهلك ، والجزء الآخر يتحمله المنتج ، وفي ظل نفقة الإنتاج المتناقصة يدفع المستهلك مقدار الضريبة مضاعفاً إلى مقدار الزيادة في نفقة الإنتاج ، أما في ظل نفقة الإنتاج الثابتة تنتقل الضريبة بأكملها إلى المستهلك . درجة المنافسة : الضريبة في حالة الاحتكار لا تنتقل إذا كانت مبلغاً ثابتاً أو نسبة معينة من الربح الكلي للمحتكر ، بينما تنتقل إذا كانت مبلغاً معيناً يفرض على كل وحدة منتجة أو مبيعة لأن الضريبة في هذه الحالة تعد زيادة في نفقة الإنتاج تخفض من ربح المنتج . والفن الضريبي : حيث تسهل عملية نقل العبء الضريبي إذا كان مطرح الضريبة قريباً من المبادلات الاقتصادية ، وفي حال كانت معدلات الضريبة مرتفعة والضريبة خاصة تقتصر على بعض فروع الإنتاج .

14- وخلصت الدراسة إلى أن نقل العبء الضريبي لا يؤدي إلى انتقاص الحصيلة الضريبية ولا يلحق ضرراً بالخزانة العامة ، وبالتالي لا يعتبر تهرباً ضريبياً من الناحية المالية ، ومن وجهة نظر قضائية فإن القانون لا يجرم هذا السلوك أو يعاقب عليه إلا أن آثاره وخيمة تتجاوز حدود الاقتطاع النقدي بقيمة الضريبة المفروضة حيث يؤثر على التوازن الاقتصادي الكلي في المجتمع : ففرض ضريبة يؤدي إلى حدوث انخفاض أولي في الدخل معادل لحصيلتها يقود إلى انخفاض مضاعف في حجم الإنفاق الإجمالي وبالتالي تراجع الطلب وانخفاض الإنتاج الذي يقود بدوره إلى تخفيض العمالة واتساع رقعة البطالة وهكذا ينتشر عبء الضريبة محدثاً تخفيضاً عاماً في استهلاك كل الأفراد ولا يتوقف الأثر التوزيعي للضريبة عند القطاع الذي فرضت فيه ، إنما يمتد ليشمل قطاعات أخرى وبذلك يضر بعدالة التوزيع ويحرف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة عن مسارها المنشود ويسبب فشلاً ذريعاً للسياسة المالية والاقتصادية عموماً.

15- الظروف الاقتصادية والسياسة المالية سبب رئيسي للتهرب الضريبي حيث:

- تؤدي حدة التقلبات الاقتصادية إلى زيادة الجنوح نحو التهرب الضريبي : فانخفاض الدخل نتيجة الكساد لا يصيب الطبقات الكادحة فقط وإنما الأغنياء كذلك نتيجة تراجع الأرباح وظهور الخسائر لتراجع أو توقف الإنتاج نتيجة التراجع الحاد في الطلب العام ومن ثم يكون التهرب الضريبي هو السلوك المناسب لتعويض الفاقد من الدخل .
- وفي التضخم : أثبتت الدراسات وجود علاقة إيجابية بين معدل التضخم ونسبة الدخل غير المعلن مما يعني زيادة التهرب الضريبي أوقات التضخم مع ضرورة التمييز بين الانتعاش والتضخم ، حيث تزداد الحصيلة الضريبية بمرحلة الانتعاش بينما فعلياً تفقد قيمتها الحقيقية في ظل التضخم حتى لو ازدادت الحصيلة النقدية الظاهرية .
- يقود ارتفاع حدة الضغط الضريبي إلى مزيد من التهرب ، وبالتالي الأثر السلبي على الحصيلة نتيجة فداحة العبء الضريبي الواقع على كاهل المكلفين الملتزمين بما يولد لديهم الشعور بالظلم وعدم العدالة الذي يدفعهم إلى سلوك دروب التهرب الضريبي بأشكاله المختلفة نتيجة ازدياد الضغط النفسي عليهم .
- عدم الاستخدام الرشيد لأداتي السياسة الضريبية الرئيسيتين وهما معدل الضريبة ومعدل العقوبة يرفع نسب التهرب الضريبي ، فالمبالغة في معدلات الضرائب المباشرة تضر بحوافز العمل والإنتاج وتؤدي حسب نظرية لافر إلى انخفاض الحصيلة بعد معدل معين (المعدل الأمثل للضريبة) نتيجة انخفاض الاستثمار وانكماش مستوى النشاط الاقتصادي عموماً بما يرتب انخفاض قاعدة الضريبة بنسبة أكبر من الزيادة في معدلها ، وهذا هو الأثر الاقتصادي لمعدل الضريبة ، كذلك الأمر عند رفع معدلات الضرائب غير المباشرة (عندما يكون الهدف مالي بحث) فقد تؤدي إلى نقص تداول هذه السلع وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية المفروضة عليها (مع عدم إهمال درجة مرونة الطلب في هذه الحال) .
- أما بالنسبة لمعدل العقوبة : فإن انخفاض معدل العقوبة المحددة بشأن جريمة التهرب الضريبي سيشجع المكلفين على مزيد من التهرب خاصة إذا ما اقترن ذلك بتراخي الإدارة الضريبية بشأن تكثيف الدوريات لتعزيز احتمال اكتشاف عمليات التهرب . وفيما يخص تطبيق عقوبات سلبية للحرية - خاصة الشديدة منها - كوسيلة لردع التهرب الضريبي ، فما زال مسألة قابلة للجدل رغم وجود اعتراف بأن مكلفي الضرائب أحياناً يرتكبون أخطاء حقيقية تتطلب إنزال العقوبة المشددة عليهم في حالات التهرب .

16- وأكدت الدراسة أن التشريع الضريبي ذاته سبب أساسي لازدياد التهرب الضريبي حيث :

- قصور العقل المالي في اختيار الفن الضريبي عند هيكلة النظام الضريبي للدولة من أول الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي ، فالنظام الضريبي هو حسيطة دراسة الواقع الاقتصادي والاجتماعي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاقتصادية والاجتماعية في البلاد ، وهذه المعطيات تتحكم في وضع أصول وقواعد النظام الضريبي ، فيأتي نتيجة تطور تاريخي يبنى على أسس اقتصادية وفق معطيات اجتماعية ويكون بقرار سياسي ، وإهمال هذه الحقيقة سيجعل النظام الضريبي بعيداً عن بيئته وواقعه وتأتي النتائج معاكسة لما هو مرغوب فتتخفص الحصيللة ويزداد التهرب الضريبي .
- ضعف تنظيم الضريبة يسبب التهرب الضريبي على أيدي المشرع نفسه ، وذلك نتيجة :
 - غموض نصوص التشريع وعدم وضوحها : الذي يسبب تعدد التفسيرات والتأويلات من قبل المكلفين والإدارة الضريبية والتي غالباً ما تنتهي بالخصومة والاحتكام إلى القضاء ، وهنا سواء حسمت النتيجة لصالح المكلف الذي يسعى للتخلص من التزامه الضريبي جزئياً أو كلياً أو لصالح الإدارة الضريبية التي تسعى لزيادة الحصيللة فإن النتائج في كلتا الحالتين في غير صالح الخزنة العامة للدولة .
- انعدام وحدة التشريع الضريبي وتعدد قوانين الضرائب التي أسفرت في كثير من الأحيان عن تضارب نصوص التشريع مع بعضها ضمن نفس القانون الضريبي (عدم اتساق داخلي) أو مع نصوص أخرى من نصوص القوانين غير الضريبية التي تنظم شؤوننا

اقتصادية ومالية تتضمن إشارة للضرائب (عدم اتساق خارجي) وهذا الواقع يخلق نوعاً من التزمّت والإحساس بثقل العبء الضريبي بالإضافة إلى زيادة الأعباء الإدارية بالنسبة للمكلف والإدارة وقد يؤدي إلى إغفال ضريبة دون قصد وردت بقانون غير متداول ، مما يحفز المكلف على التهرب الضريبي كرد فعل أو يحفزهُ للتجنب الضريبي باستغلال الثغرات الناجمة عن تعدد التشريعات التي تتشابه مع التشريع الضريبي .

- عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته : الذي يفقد التشريع استقراره والمعاملات انتظامها بما يؤدي إلى زيادة العبء النفسي للضريبة بسبب عدم معرفة المكلف لمقدار الضريبة المقررة عليه فيحاول التخلص منها بالتهرب أو التجنب الضريبي .

ورغم تلاحق هذه التعديلات فإنها مازالت بعيدة عن مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة التي أدت إلى ابتكار آليات وأساليب جديدة للتهرب الضريبي لم تكن معروفة حتى وقت قريب وفي مقدمتها الشركات متعددة الجنسيات وأسعار التحويل التي غدت أيسر آليات التهرب الضريبي الحديث وأخطرها على الاقتصاديات الحديثة للدول المضيفة .

17- وتأكد للباحثة أن ضعف وتخلف الإدارة الضريبية دافع قوي للتهرب الضريبي حيث :

- نقص عدد عناصر الإدارة الضريبية بسبب تكسب ملفات المكلفين دون فحص أو فحصها شكلياً بصورة لا تؤدي أغراض الفحص وبالتالي عدم الربط الصحيح للضريبة وانعكاس ذلك سلباً على حصيلاتها .
- ضعف أداء العنصر البشري في الإدارة الضريبية يهدم جسر الثقة بين هذه الإدارة والمكلفين مما يغريهم ويشجعهم على التخلص من الضريبة بشتى الصور .
- الاختبارات الشكلية التي تجري لتعيين الموظفين في الإدارة الضريبية والتي تتلاعب بنتائجها العديد من الوساطات دون إقامة أي اعتبار لشخصية المتقدم ونزاهته ومنبته الاجتماعي ومبادئ تربيته ، بنجم عنها تعيين أفراد غير مؤهلين غالباً ما يأتون وقد حملوا عوامل الانحراف والفساد بشخصيتهم بدل الضمير والنزاهة ، وغالباً ما يلتحق هؤلاء بالعمل دون المرور بفترة تدريب تؤهلهم للعمل في الميدان الضريبي مما يكون له بالغ الأثر في عدم تفهم الموظف الحديث لحقيقة عمله وطبيعة المجتمع الضريبي الذي يتعامل معه .
- ضعف الحافز المادي وانخفاض مستويات الرواتب المصحوب بغلاء المعيشة وزيادة أعبائها يؤثر على نفوس العاملين ويؤدي إلى انحراف وتواطؤ بعضهم مع المكلفين ضد مصلحة الخزنة العامة مما يعني تسرب الحصيلة .
- اعتماد الطرق البدائية والتقليدية في المحاسبة بدءاً من الحصر وانتهاء بالتحصيل وعدم استخدام الأنظمة الالكترونية الحديثة رغم الثورة الحاصلة في عالم الاتصالات وعدم وجود شبكة تربط فروع الإدارة بالمركز لنقل المعلومات عن المكلف بالسرعة والدقة الممكنة يسبب بطء الإجراءات وتراكم الأعمال وتأخر سنوات الفحص وتزايد مديونيات المكلفين مما يشعرهم بالعبء المالي والنفسي للضريبة وكان الإدارة الضريبية تدفع المكلفين دفعاً لسلوك دروب التهرب الضريبي .
- فشل الإدارة الضريبية في حصر المجتمع الضريبي يعني عدم التوصل إلى حقيقة الوعاء الضريبي الذي يجب أن يعترف منه بمقدار الضريبة - طبعاً وفقاً للمقدرة التكاليفية للمكلف - وبقاء جزء كبير من المجتمع الضريبي خارج نطاق التكليف فيما يدفع آخرون ، يمس مبدأ العدالة والمساواة ويدفع نحو المزيد من التهرب الضريبي .
- عدم فاعلية إجراءات الفحص من خلال عدم الالتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية وعدم مراعاة الظروف المحلية والعالمية وارتفاع معدلات التضخم ، بالإضافة إلى عدم تطبيق مبدأ المحاسبة السنوية والتقدير الجزافي للمطرح وإهمال محاضر المعاينة والمناقشة وجمع المعلومات الصحيحة التي توضح المقدرة الحقيقية للمكلف بافتراض كذبه وعدم الإقرار بمركزه المالي تشعر المكلف بالظلم والإحباط وفداحة عبء الضريبة فيسعى جاهداً للتخلص منها خاصة إذا ما لمس سعي الإدارة الضريبية لتحقيق الحصيلة المستهدفة بغض النظر عن الحالة الاقتصادية العالمية والمحلية وانعكاساتها على الوضع المالي للمكلفين .

18- ووجدت الباحثة أن الدوافع النفسية والبيئة الاجتماعية من أول أسباب التهرب في مجتمعاتنا النامية ف:

- الموروث التاريخي البغيض لدى الشعب تجاه الضرائب من أول مسببات التهرب الضريبي ، حيث بقي العرف السائد منذ عهد الاستعمار - رغم الاستقلال وفصل أموال الحاكم عن الخزينة وقيام جهاز ضريبي وطني - هو ضرورة الإفلات من دفع الضريبة بشتى الطرق .
- التقصير في خدمة المرافق العامة وتأمينها وخاصة في الدول النامية ، أفقد ثقة الشعب بقدرة الدولة على توجيه المتحصلات الضريبية الوجهة الصحيحة وفتح باب الشك في مصداقية القنوات التي تصرف بها .
- ضعف ثقة المواطنين بشخص السلطة ومعاونيهم والتشكيك بنزاهتهم يؤدي لعدم الالتزام بسداد الضرائب المكلفين بها خاصة مع شيوع القدرة لدى الفئات ذات النفوذ السياسي على توليف القوانين وفق مصالحها والاستفادة من امتيازاتها في التهرب من الضريبة إضافة للعديد من الجرائم الاقتصادية الأخرى ، على الرغم من أن هذه الفئات يجب أن تكون القدوة لأفراد المجتمع.
- التوسع في منح الإعفاءات الضريبية خروج صارخ على مبدأ العدالة الضريبية ، إذ يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية الحالية مما يسبب تفاقم عجز الموازنة فتلجأ الحكومة - لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات- إلى زيادة المعدلات الضريبية على القطاعات غير المعفاة وبالتالي زيادة شعورها بقل العبء الضريبي واستيائها من الاستمرار في أداء الضريبة مما يغذي روح العداوة تجاه الضريبة ويشكل دعوة سافرة للتهرب الضريبي.
- عدم مراعاة المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف باستبعاد المصاريف الشخصية وأعباء رعاية الأسرة وتكاليف ممارسة المهنة من وعاء الضريبة أولاً ثم تحديد الضريبة على ما فاض عن حاجات المكلف الأساسية يشكل دافعاً للتهرب الضريبي ويمنح الأفراد مبرراً قوياً للتخلص من الضريبة بسبب المساس بمستوى معيشتهم .
- الاعتبارات الأخلاقية ليست دائماً قوة رادعة خاصة عند صغر حجم التهرب الضريبي ، والروح التضامنية لدى الأفراد وشعورهم إزاء الدولة والجماعة لا يمكن فرضها فرضاً لأنها تكتسب في وقت مبكر يتطور مع الزمن وينتقل من جيل إلى جيل وطالما أن الحكومات لم تتوصل بعد إلى رفع المستوى الأخلاقي لدى مواطنيها ، فلن تتمكن من كبح الرغبة للتخلص من الضريبة بالقوة والفعالية التي ترغبها . ويتجلى تدني المستوى الخلفي في المجتمعات النامية من خلال محاباة حكوماتها للمتهربين المتنفذين وتسامحها معهم ، في الوقت الذي يفاخر هؤلاء جهراً بتهربهم ، ويتحلون ببراعتهم في الاحتيال على الإدارة الضريبية ومهارتهم في الإفلات من التزاماتهم الوطنية .
- انخفاض مستوى التعليم يزيد التهرب الضريبي لعدم القدرة على فهم النظام الضريبي وأهدافه وعدم المعرفة بالقوانين الضريبية وكيفية الاستفادة من التيسيرات المتاحة فيها .

19- واستنتجت الدراسة أن للتهرب آثار اقتصادية وبيئية حيث :

- يشكل استنزافاً للإيرادات الضريبية المورد الأساسي بل الوحيد في كثير من الدول النامية لتمويل الإنفاق الاستثماري ، فهو لا يمكن أن يدعم عملية التراكم الرأسمالي لأن الأموال المهربة توجه لشراء القصور والفيلات أو تجمد بالتحف والمجوهرات وكأنها لم تكن ، والمكلفون الأغنياء إذا ما فكروا باستثمار مكاسب التهرب فهم يتجهون إما إلى الاستثمارات الضعيفة ذات الطابع الاستهلاكي والمردود السريع والتي لا تتطلب رؤوس أموال كبيرة أو تكنولوجيا حديثة بهدف استغلال الإعفاءات الممنوحة بغرض دعم الاستثمار ، فما أن تنتهي فترة الإعفاء حتى يقوم المستثمر بتغيير طبيعة النشاط معتمداً على العوامل السابقة التي تضمن له سرعة تسييل أصوله وبالتالي : إما البدء باستثمار جديد معفى من الضرائب ، أو تحويل السيولة للخارج إذا ما انكشفت لعبته ولوحق من قبل الجهات المختصة ، أو يتجه للاستثمار في البورصات العالمية في الخارج مما يشكل استنزافاً للاقتصاد الوطني وسبباً للعجز المزمن في ميزان المدفوعات ومصدراً للاقتراض الخارجي وآثاره الوبيية على الاستقلال الاقتصادي والاستقرار السياسي في البلاد .

• يلغي التهرب الضريبي الأثر التوزيعي للضرائب الهادف إلى تقليل حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين كافة أفراد المجتمع ، لأن عدم التزام المكلفين من الأغنياء بالدرجة الأولى بالضرائب المباشرة - خاصة التصاعدية منها - والتي تلعب الدور الأكبر في تلطيف حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين الأغنياء والفقراء يصيب الهدف المذكور في مقتل ويقود إلى عكس النتيجة المرجوة من فرض الضرائب التصاعدية المباشرة باتساع فجوة التفاوت في توزيع الدخل بين الأغنياء والفقراء .

• يدمر التهرب الضريبي الدور التخصيصي للسياسة الضريبية ، لأن ارتفاع احتمالات الربح في القطاع الذي تهرب من الضريبة وازدهار نتاجه - على عكس ما خططت له الحكومة برفع الضرائب عليه مثلاً- يعني قدرته على مزاحمة بقية القطاعات على الموارد الاقتصادية النادرة المملوكة للمجتمع التي تتحول من الأنشطة المرغوبة إلى غير المرغوبة لقدرتها على دفع عوائد أعلى على هذه الموارد مما يرفع أسعارها ويقود إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج بشكل عام ومنها تكاليف إنتاج السلع الضرورية مما يعني مزيداً من الضغط على ذوي الدخل المحدود . واتساع نطاق عمل القطاع الخاص بعد استحوازه على الحصة الأكبر من الموارد النادرة يعني اتساع نطاق التهرب الضريبي ، خاصة في عصر التحولات الاقتصادية الذي نشهده والذي ينادي بالاقتصاد الحر ومزيد من الحريات لعمل القطاع الخاص وهذا سيؤدي إلى عجز الحصيلة عن القيام بحاجات التوفير العام ، وبالتالي انخفاض مستوى الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية العامة لكافة أفراد المجتمع .

• يهدد التهرب الضريبي الاستقرار الاقتصادي في الدولة : ففي أوقات التضخم : تنخفض فعالية السياسة الضريبية نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص القدر الكافي من القوة الشرائية الزائدة في التداول والداعمة للضغوط التضخمية ويتسع نطاق التهرب الضريبي أكثر برفع معدلات الضرائب القائمة أو استحداث ضرائب جديدة بسبب قوة أثر الدخل لدى الأغنياء الذين يحققون وفراً ضريبياً نتيجة التهرب يمثل دخلاً غير مكتسب يؤول في معظمه إلى الاستهلاك بما يدعم الضغوط التضخمية من جديد وبما يهدد بوصول الاقتصاد بأكمله إلى حالة التضخم الطليق .

وفي أوقات الانكماش : لا يمكن للتهرب الضريبي أن يحد من المدى الذي يمتد إليه الموجه الانكماشية من خلال زيادة الدخل المتاح للإنفاق وبالتالي تعزيز الطلب الكلي على النحو الكفيل بإنعاش الأسواق ، لأن سيادة جو التشاؤم تعني تفضيل الانكماش وتأجيل الإنفاق انتظاراً لمزيد من الانهيارات بالأسعار.

20- يدمر التهرب الضريبي موثوقية الإحصاءات الرسمية ، إذ ينتج عن ارتفاع نسبة الدخل غير المعلن في الاقتصاد تقديم بيانات غير حقيقية عن كافة المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل معدلات النمو الاقتصادي والبطالة والتضخم والاحتياطي النقدي وغيره مما ينتج سياسات اقتصادية مالية ونقدية غير مجدية اقتصادياً باعتبارها غير مناسبة للواقع العملي وإن كانت متفقة مع الحسابات الرسمية .

21- يهدد الفساد الضريبي القيم الأخلاقية ويضعف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي لدى المكلفين الملتزمين ويوقظ فيهم روح الأنانية ، وذلك لإحساسهم بعدم المساواة من جهة ، واستكثارهم خضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه من جهة ثانية ، مما يولد لديهم شعور الازدراء للقانون ويقود إلى المساس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة .

الحلول :

على صعيد التشريع :

1- مراجعة كافة التشريعات الضريبية التي صدرت تباعاً من بداية الألفية الثالثة حتى الآن بحيث يزال أي تعارض أو تضاد ويوضح كل غموض أو إبهام يسمح للمكلفين بالانفاذ من ثغراتها ، وتقصد الباحثة هنا بالذات - في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي (25) لعام 2003 - تحديد مدة قصوى لتقديم الضبط المنظم بحق المكلف إلى القضاء بعد امتناعه عن المصالحة والسداد حتى لا تبقى هذه ثغرة (وهي مقصودة من المشرع كما بينا) لإتاحة الفرصة أمام فئات معينة لممارسة التهرب دون مساءلة .

2- وضع تشريع يعالج كيفية مكافحة أساليب التهرب الضريبي التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات مصحوباً بآليات ومنهجيات العمل التي يتوجب على الإدارة الضريبية إتباعها في هذا المضمار ، لنكون قادرين على مواجهة الطرق التي تبندعها هذه الكيانات - مستغلة ثورة المعلومات والاتصالات - للتهرب الضريبي وخاصة أسعار التحويل ، ويمكن الاستعانة هنا بتجارب دول متقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا وانكلترا عالجت مشكلة أسعار التحويل تشريعياً من خلال إصدار تشريعات داخلية ، وكذلك إيطاليا ، لأن أسعار التحويل غدت أيسر وأفضل آليات التهرب الضريبي الحديث وأخطرها على الاقتصاديات الحديثة للدول المضيفة وأكثرها استنزافاً لمواردها المالية .

3- تجميع كافة التشريعات المتعلقة بالضرائب في كتاب واحد أو موسوعة واحدة تكون في متناول جميع المكلفين ، ويتضمن أيضاً بصورة مبسطة خطوات العمل والواجبات المطلوبة من المكلفين بصورة واضحة وسهلة بحيث لا يبقى للمكلف أية حجة فيما يتعلق بالجهل بالتشريع وأساليب الربط والتحصيل ، وبالتالي يمكن بعد هذه التسهيلات والإيضاحات - تشديد العقوبات في حال المخالفة .

4- نظراً لإثبات الدراسة الميدانية عدم التفاؤل بقدرة هيئة الضرائب والرسوم على مكافحة التهرب الضريبي بشكل ناجح في المستقبل ، نشدد على ضرورة إشراك أساتذة الجامعات من المختصين بعلم المالية ، وخبراء موظفي الضرائب من مختلف الماليات في المحافظات بالإضافة إلى أعضاء ممثلين عن النقابات المهنية والغرف الصناعية والتجارية والمحامين ، وبالطبع ممثلي وزارة المالية ، بالقيام على العمل الضريبي في سورية ، بحيث يقومون متعاونين بالنظر بالمشكلات التي تواجه الأداء الضريبي وأوجه القصور في التشريعات التي تصدر وصعوبات التطبيق ، بالإضافة إلى تحليل ودراسة الظروف الاقتصادية المتغيرة ، وبالتالي توليف التشريعات ومنهجيات العمل وفقاً للمناخ الاقتصادي مع اقتراح الحلول الملأنة ، حتى الوصول لمرحلة الاستقرار في هذا المجال دون التسبب بنتائج سلبية اجتماعية واقتصادية أو حتى سياسية نتيجة التخطيط الذي لوحظ في الفترة السابقة من التعديل المتلاحق المتسارع والمضطرب والإضافة والتغيير الذي تحدثت عنه الباحثة مفصلاً في متن الأطروحة .

5- الانتقال إلى تطبيق الضريبة النسبية بدلاً من التصاعدية بعد فشل هيكل الضرائب التصاعدية المطبق حتى الآن في التخفيف من حالات التهرب الضريبي ورفع الحصيلة ، كون الأغنياء لا يدفعون بغض النظر عن نظام الضرائب المطبق حسبما أثبتت الدراسة وتخفيض معدلات الضرائب لم يدفع المكلفين لرفع نسبة الدخل المعلن للإدارة الضريبية .

6- تفعيل العقوبة الجزائية وتشديدها بحيث لا تقل عن 6 أشهر كحد أدنى مع إمكانية وصولها إلى 5 سنوات ، كما هو الحال في مصر ، حتى لا تتهم وزارة المالية بالتواطؤ مع المتهربين ضريبياً ، وتشديد العقوبة في حالة العود خاصة بعد النتيجة التي وصلنا إليها في الدراسة ، بأن العقوبة المالية ليست ضعيفة ، لكن الجزائية ضعيفة جداً وتفعيلها الصحيح سيحد بالتاكيد من نية التهرب لدى المكلف إذا ما تجاوزت المدة الـ 3 أشهر للأثر السلبي الشديد - اجتماعياً ومهنياً - على مستقبل المتهرب في هذه الحال ، وهو أكثر ما نخشاه في مجتمعاتنا وهو السمعة ، ولا أحد يرغب بأن يوصم بأنه محكوم نتيجة التهرب من الضرائب .

مع الأخذ بعين الاعتبار - حتى لا تكون هذه الوسيلة تحكمية انتقامية بيد ذوي الأمراض النفسية من الإدارة الضريبية - أن العقوبات المالية التي تؤدي إلى زيادة الحصيلة تفضل على السجن الذي يؤدي حقيقة إلى نتيجة معاكسة ، وهي زيادة النفقات العامة ولا يتم اللجوء إلى عقوبة السجن التي ستكون غليظة كما ذكرنا إلا بعد الأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل ، كحجم الخسارة التي سببتها المخالفة في الحصيلة نتيجة التهرب والضرر الذي ألحقته بالخزانة العامة وصعوبة وتكلفة اكتشاف عناصر الاستعلاء للمخالفة ، وهل استخدم المكلف وسائل احتيالية للتهرب عن عمد وعن سابق تخطيط ؟ أم أن المخالفة نتيجة الجهل بالأنظمة والقوانين ؟ وهل اشترك في الجريمة محاسبون أو تواطأ أحد من المراقبين في المالية لإتمام الجريمة ؟ وهل تعدد المكلف ارتكاب المخالفة لأكثر من مرة ؟

يجب أخذ هذه العوامل جميعاً بعين الاعتبار قبل تطبيق عقوبة السجن ، وبعد حسم النتيجة تفرض العقوبة بحزم وبدون إبطاء ، وتطبق على الجميع دون استثناء أحد - مهما كان مركزه - حتى تكون عادلة وزاجرة ترفع من ثقة المكلف بحياد الإدارة الضريبية وأمانتها وليس العكس .

7- إنشاء محاكم متخصصة للفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية - رغم أن الدراسة لم تلمس تفاؤلاً في هذا المجال في ظل فساد القضاء أصلاً - تكون مستقلة عن وزارة المالية حتى لا يكون هنالك قضاء استثنائي وإنما تابعة لوزارة العدل وهكذا تبقى تحت مظلة القضاء وكسلطة مستقلة عن السلطة التنفيذية ، بهذه الطريقة نحرص على سرعة التقاضي ودقته ونخفض أجل المنازعات حول الضريبة ، ونقترب من العدالة بالتطبيق العملي ، ويمكن أن نعین خبراء من المالیات في هیئات التحکیم في هذه المحاکم .

8- تطبيق نظام الفوترة ، وهو ما بدأت به وزارة المالية مؤخراً بتوجيه التجار والصناعيين لاستخدام الفاتورة ، وتوجيه المواطنين إلى ضرورة طلب الفاتورة عن كل عملية تجارية يقومون بها مهما كانت بسيطة ، رغم أن هذا الإجراء كان يجب البدء به قبل تفعيل قانون الاستعلاء ومكافحة التهرب الضريبي (25) لعام 2003 . وقبل البدء بمخالفة المكلفين .

على صعيد المكلف :

1- الانتقال إلى مرحلة الإعلان عن أسماء كبار المكلفين المتهمين من الضرائب ، أسوة بما يحدث في جميع دول العالم وضرورة ممارسة الشفافية في هذا المضمار بغض النظر عن هوية المتهم ونفوذه أو وزنه السياسي ، والابتعاد عن حجة عدم التشهير ، لأن التهرب جريمة ، وأسماء المجرمين يتم الإعلان عنها في جميع الجرائد الأخرى ، مع أن سرقة المال العام لغاية الآن في مجتمعنا ووفق الذهنية السائدة أقل خطورة من سرقة المال الخاص أو القتل ، وبالتالي المسوغ موجود لعرض أسماء هؤلاء المتهمين أكثر من أي شخص آخر ، وإلا فإن ما يتردد بين المواطنين بعدم نية الحكومة في مكافحة التهرب وتطبيق القوانين إلا على الفقراء الذين لا ظهر لهم ، وأن الحكومة لا ترغب حتى في مضايقة أو إزعاج أصحاب الأموال في موضوع الضرائب هو أمر صحيح ، فكيف لها إذا أن تطبق إجراءات ضريبية قاسية على أصحاب الدخول الكبيرة !

2- رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين باستخدام كافة وسائل الإعلام الموجودة ، وبالتعاون بين دائرة الإعلام الضريبي المركزية في مديرية الاستعلاء الضريبي في وزارة المالية ، وبين وزارة الإعلام ، إذ يبدو أن دور كلتا الجهتين حتى الآن شبه معطل في توعية المكلفين أن أدانهم للضريبة المتوجبة عليهم يعني استمرار الدولة في أداء واجباتها تجاههم كمواطنين من صحة ومواصلات واتصالات وتعليم وبنية تحتية ، وهم بتهربهم من أداء التزاماتهم الضريبية تجاه الخزانة العامة يقتلون المشاريع المخططة - لخدمتهم بالدرجة الأولى - نتيجة ضعف الواردات متأثرة بانخفاض الحصيلة الضريبية الناجمة عن التهرب ، كما أن كبار المكلفين يجب أن يدركوا أن التزامهم سيعود عليهم بالربح عندما توجه الحصيلة الضريبية لزيادة دخول محدودي الدخل مما يفعل الطلب وبالتالي يزداد الإنتاج والأرباح ، وتفعيل دور الإعلام في هذا المجال سيكون له أثر كبير في الحد من الميل للتهرب لثقة الرأي العام بوسائل الإعلام وتأثره بها .

3- تفعيل دور وزارة التربية والتعليم العالي في الجامعات لإعداد أجيال قادمة لديها وعي ضريبي جيد ، فالطالب ينهي 12 عاماً من التعليم الابتدائي والمتوسط والثانوي دون أن يعرف معنى الضريبة ومعظمهم يتخرجون من الجامعات دون أدنى حدود الوعي بأهمية الالتزام الضريبي ، وبذلك نساهم في تشذيب الذهنية المعادية للضريبة في بلدنا ، وتطوير أنماط التفكير والعادات .

4- قيام وزارة الإعلام بالتنسيق مع وزارة المالية بعرض سياسات الدولة المالية بأسلوب مبسط وواضح ، وخلق الشعور لدى المواطنين بأن الإنفاق الحكومي يتم في القنوات الصحيحة ومال الضريبة ينفق في مكانه الصحيح وبما يعود عليهم بالنفع والفائدة ، طبعاً مع اقتراح ذلك بترشيح الإنفاق العام والابتعاد عن الهدر والتبذير ، فإذا لاحظ المواطنون أن أموالهم لا تضيع هباء ، امتنعوا عن التملص من الضريبة وارتفع شعورهم بالواجب تجاه وطنهم .

5- تخفيض المعدلات الضريبية على ذوي الدخل المحدود ورفع الحد الأدنى المعفى من الضرائب إلى 10 آلاف ل.س على الأقل بدلاً من 6010 ل.س والتي لا تتناسب أبداً مع الأعباء الشخصية والعائلية والمهنية التي يتحملها أصحاب الرواتب الثابتة ، مع اقتراح ذلك بالحد من سياسة التوسع في الإعفاءات لأصحاب الاستثمارات والدخول الكبيرة وتحديد أثرها السلبي على الحصيلة الضريبية بالإضافة إلى تلافي حالات الازدواج الضريبي وبذلك نخفف من حدة الدوافع النفسية للتهرب وهو انعدام العدالة الضريبية .

على صعيد الإدارة :

يتراءى للبعض أن المهمة الأولى للإدارة الضريبية هي التحصيل والجباية ، وبغض النظر عن مشروعية أو عدالة الوسيلة ، ويجهلون أن الدور الأساسي للإدارة الضريبية هو دعم ثقة المجتمع في أهمية الالتزام بالقوانين الضريبية والابتعاد عن التهرب ، وعلى ذلك يصدق القول (أعطني إدارة جيدة وقانوناً غير جيد ، أفضل من أن تعطني قانوناً جيداً وإدارة غير جيدة) . ويعتبر إصلاح الإدارة الضريبية كما بينت الباحثة في متن الرسالة عنصراً أساسياً في نجاح برنامج الإصلاح الضريبي ، من خلال الكفاءة والفعالية التي تعمل بها الإدارة في تنفيذ القانون وإنجاز مهامها التي تمثل أساساً في الحد من التهرب الضريبي ، وعلى هذا الأساس ينبغي مايلي :

1- إصلاح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية :

ويكون ذلك من خلال تيسير الالتزام الطوعي من قبل المكلف للقانون الضريبي وتنمية هذا الالتزام أكثر من استخدام السلطة والإكراه ، والذي وجه ملاحظة من قبل العديد من المكلفين لأسلوب عمل جهاز الاستعلام الضريبي ، الذي وصف بانتزاع الضريبة والغرامة وتنظيم الضبط رغماً عن المكلف ، وخاصة صغار المكلفين الذين لا حول لهم ولا قوة ، وبالتالي عدم تقبل المكلفين لطريقة عمل الجهاز . فيجب النظر إلى المكلف من قبل عناصر جهاز الاستعلام- والإدارة الضريبية عموماً- بأنه عميل (زبون) لتشجيعه على الالتزام ، ويكون ذلك من خلال أداء المهمات بجودة عالية تجذب المكلف ولا تجعله يفكر في الهروب من أعين موظفي الضريبة : كاللقاء الحسن ، وحسن المخاطبة في المراسلات والتبليغات بعيداً عن التهديد والوعيد ، مع الإشارة في نفس الوقت إلى ما يقرره القانون دون تخويف أو تكدير ، وإعانة المكلف على أداء التزاماته الضريبية وتجنبه الوقوع في المخالفة التي تعرضه للغرامة ومن ثم إغلاق المنشأة في حال تكرار المخالفة ، بحيث يشعر المكلف أن الإدارة الضريبية تخدمه ، وأن خدماتها تعود عليه بالنفع . وهذا هو الأسلوب المطبق في معظم دول العالم حالياً : باعتبار الإدارة الضريبية عملية إنتاجية^(*)

تتكون مدخلاتها من الموظفين والمعلومات ، وتتكون مخرجاتها من الإيرادات التي تؤول إلى الحكومة ، والعدالة التي تتحقق للمكلفين . وبذلك يتحول جهاز الاستعلام من جهاز بولييسي (كما وصف) إلى جهاز خدمة ، والإدارة الضريبية بشكل عام من إدارة جباية إلى إدارة خدمات .

2- رفع عدد عناصر الإدارة الضريبية وجهاز الاستعلام الضريبي بشكل خاص ، حتى يتمكن عناصر الضابطة من تغطية المجتمع الضريبي ضمن المحافظة بشكل دقيق وكامل خاصة مع التزايد المستمر في أعداد المكلفين وعدم ترافق ذلك مع الزيادة في عدد عناصر الضابطة .

3- رفع المستوى النوعي لعنصر جهاز الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بشكل خاص والإدارة الضريبية بشكل عام من خلال :

- أ - إعادة النظر بسياسة التعيين القائمة ، ووضع ضوابط واعية لاختيار عناصر الضابطة الجدد وعمل الاختبارات والمقابلات الشخصية والبعد عن الوساطة والمحسوبية للوقوف على المقومات الشخصية للعامل الجديد ، فعنصر الضابطة العدلية يجب أن يكون ملماً بعلوم المحاسبة والقانون وأخلاق الناس وكيفية معاملتهم ، فضلاً عن الصبر وضبط النفس في المواقف الصعبة ، وسرعة البديهة وحسن التصرف في الوقت المناسب ، ويجب أن يكون مرحاً لأن عمله شاق بطبيعته فهو محور الصراع بين السلطات الضريبية والمكلف ، بالإضافة إلى قوة الشخصية حتى لا يستضعفه المكلفون ، وقبل كل ذلك الأخلاق والنزاهة والتربية الاجتماعية الأصيلة ، واشتراط القدرة على تحدث لغة أجنبية على الأقل ، والقدرة على استخدام الحاسب الآلي حتى يكون العناصر قادرين على التعامل مع أساليب التهرب الحديثة والتجارة الإلكترونية .
- ب- تحديد فترة اختبار لمدة 6 أشهر للمعينين الجدد ، نصفها الأول تدريب نظري ، والثاني عملي لتحديد مدى صلاحية المتقدم للعمل في ميدان مكافحة التهرب .
- ج- إجراء دورات تدريبية تثقيفية للموظفين الحاليين ودورات على الحاسب ، وربط القدرة على تجاوز برامج التهرب بنجاح - والتي يجب أن تجرى على الأقل مرة كل سنتين - بالترفع الإداري كشرط للترقية وتولي المناصب القيادية .

والالتزام بهذه الشروط يعني إعداد جهاز كفؤ ومتخصص وقادر على التعامل بوعي مع المكلفين مما يقود إلى استبعاد جانب كبير من المشاحنات الضريبية وتحسين صورة جهاز الاستعلام ومكافحة التهرب في نظر المكلفين .

4- رفع رواتب العاملين في الإدارة الضريبية وخاصة جهاز الاستعلام - بعد أن أثبتت الدراسة أن التعويض الذي يحصل عليه العناصر بقيمة 36% من الأجر الشهري المقطوع لا يتناسب أبداً مع الجهد المبذول وحساسية المهمات الموكلة إلى عناصر الضابطة - وتؤكد الباحثة هنا على ضرورة إعادة النظر بالكيفية التي تقدم بها الحوافز لعناصر الجهاز في ظل ما نص عليه قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في المادة (17) منه وهي 10% للمصادر ، و10% للعاملين في وزارة المالية ، إذ أن الربط بين قيمة الضبط المنظم وحصة المنظمين قد يكون دافعاً للكثيرين للتعسف في تنظيم المخالفات بحق المكلفين وبالتالي طعن مبدأ العدالة الضريبية والإساءة لباقي العناصر النزيهين المنتظمين وللعلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية ، ويكون الحل بجعل الأجر مرتبطاً بالإنتاجية - وليس عدد وقيمة المخالفات المضبوطة كما هو الحال الآن - والبحث عن معايير لتقديم هذه الحوافز : كالانطباق الذي يتركه العامل عند المكلف ، وكفاءة العنصر في الكشف عن المطارح المخفية ، وقدرته على حصر المجتمع الضريبي ، وإمكانياته العلمية ودرجة نزاهته وإخلاصه لعمله وجده واجتهاده .

فتوضع جداول مكافآت فردية على أساس مستوى الأداء الفردي ، بالإضافة إلى حصة العاملين التي تنيب الأداء الجماعي للجهاز ، مع ضرورة وضع سياسة معلنة للحوافز والترفيعات والتنقلات وربطها بالكفاءة خاصة فيما يتعلق بالترقية للمناصب القيادية .

5- توفير الحواسيب الآلية اللازمة لكافة الشعب التي تحتاجها في جميع أقسام الاستعلام الضريبي والإدارة الضريبية بشكل عام ، والتأكيد على تفعيل دور هذه الحواسيب في الوصول إلى المعلومات المطلوبة حول المكلفين بالدقة والسرعة المطلوبة ، بالإضافة إلى ضرورة البدء باستخدام الأرشفة الإلكترونية واستخدام نظام الميكرو فيلم في حفظ الملفات كما هو معمول به في أغلب الدول المعاصرة المتقدمة والنامية منها على السواء ، وتوفير الأثاث الجيد وخدمات التكييف والنظافة والإضاءة اللازمة لعمل الموظفين .

6- مكثت الإدارة الضريبية بشكل عام - فالأساليب التقليدية المتبعة حالياً هجرت منذ عقود طويلة في الدول المتقدمة ولابد من وجود شبكة الكترونية تربط بين أقسام الاستعلام الضريبي في المحافظات وبين الأقسام المختلفة في المديرية الواحدة وترتبط مع المركز ممثلاً بوزارة المالية وبينها وبين الجهات التي تتبادل معها المعلومات والبيانات حول المكلفين كإدارة الجمارك والسجل التجاري والعقاري ، والمصارف التجارية وغيرها من أجل ضمان الحصر الشامل لكافة فعاليات المكلف وأنسياب المعلومات في الوقت الملائم ، مع ضرورة الاستعانة بفنيين كفنين للإشراف على هذه الشبكة وإدارة الأجهزة وصيانتها وتحديثها ، ويمكن الاستعانة هنا بخبرات البنك الدولي في هذا المجال الذي تبنى عدة مشروعات لاستخدام الكمبيوتر في الإدارات الضريبية بدول مختلفة كالمجر والفلبين وتايلاند .

7- وضع آليات ومنهجيات عمل حديثة لكشف المطارح المخفية والمكلفين المتهربين ، لأن أسلوب العمل القائم حالياً والذي يعتمد على المباغطة والمفاجأة أصبح عديم الجدوى بعد 5 سنوات من احتكاك عناصر الضابطة مع المكلفين الذين طوروا أساليب جديدة للتهرب ، في حين أن جهاز الاستعلام لم يطور أساليب جديدة للمكافحة .

8- كوننا لا نستطيع المناداة بمحاربة اقتصاد الظل الذي بلغ حجمه 320 مليار ل.س في 2007 كما بينت الباحثة في متن الأطروحة رغم أنه ينطوي على جزء كبير من التهرب الضريبي (في شقه المشروع) ، لأنه المهدد الاجتماعي وصمام الأمان في ظل ارتفاع معدلات التضخم وانخفاض مستويات الرواتب والأجور وتلاشي الطبقة الوسطى في المجتمع السوري نتيجة السياسات التي طبقت ومازالت من قبل الحكومة والإلغاء التدريجي لدعم السلع الأساسية والمحروقات ، لا يسعنا إلا محاولة إيجاد طرق لجذب الأنشطة المشروعة غير المعلنة إلى مجال العمل الرسمي من خلال تبسيط إجراءات الإعلان والأوراق المطلوبة للتسجيل والترخيص وخفض التكاليف والضرائب ، على الأقل في هذه المرحلة من الظروف الاقتصادية التي تعيشها البلاد .

9- مكافحة الفساد الإداري في مجال الضرائب من خلال :

- التأكيد على الصفات التي يجب أن يتحلى بها موظف الضرائب منذ بداية تعيينه- والتي ذكرناها أعلاه- وخاصة عناصر الضابطة العدلية لأن كلا منهم بمثابة القاضي الذي يفصل بين الدولة والمكلف .
- سد الثغرات التي يمكن أن ينفذ منها الفاسدون بداية من التشريع الضريبي ذاته من خلال تبسيط القانون وتوضيح عباراته وجعل السلطات الإدارية محدودة ومعلومة .
- عدم السماح لعناصر الإدارة الضريبية ومنهم عناصر جهاز الاستعلام بمراقبة وتدقيق أعمال من تربطهم بهم قرابة أو صلة اجتماعية أو مصلحة اقتصادية تجعل من نزاهة الموظف محاشية .
- وضع نظام رقابة داخلي وخارجي على أعمال موظفي الإدارة الضريبية وفي مقدمتهم عناصر الضابطة وتقرير العقاب الحاسم والرادع على الفاسدين للتخلص منهم .
- رفع رواتب العاملين في هذا الميدان الحساس كما ذكرنا أعلاه وبذلك يتم القضاء على مسوغاتهم المتعلقة بانخفاض أجورهم مقارنة مع تكاليف المعيشة وصعوبة المهمات الملقاة على عاتقهم .

المراجع :

المراجع العربية:

أولاً- الكتب :

- 1- د. أحمد جامع : علم المالية العامة ، جزء (2) ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، القاهرة ، 1965 .
- 2- د. أحمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية ، نقابة المحامين ، لجنة المكتبة والفكر القانوني ، القاهرة ، 1990 .
- 3- د. أحمد جامع : مبادئ المالية العامة ، جزء (1) ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، القاهرة ، 1965 .
- 4- د. أحمد سلامة : المدخل لدراسة القانون ، الكتاب الأول ، نظرية القاعدة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1974 .
- 5- د. باهر محمد عتلم : المالية العامة ، أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية ، طبعة (5) ، مكتبة الآداب ، القاهرة ، 1998 .
- 6- بهاء شاهين : العولمة والتجارة الالكترونية ، رؤية إسلامية ، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر ، القاهرة ، طبعة (1) ، 2000 .
- 7- د. جمعة محمد عامر : النظم الضريبية ، مدخل اقتصادي ، مكتبة المدينة ، الزقازيق ، ط1 ، مصر ، 1999 .
- 8- د. حامد عبد المجيد دراز : دراسات في السياسات المالية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1986 .
- 9- د. حسن صادق المرصفاوي : التجريم في تشريعات الضرائب ، بدون ناشر ، الطبعة (1) ، 1963 .
- 10- د. حسين سلوم : المالية العامة ، القانون المالي الضريبي: دراسة مقارنة ، دار الفكر اللبناني ، بيروت 1990 .
- 11- د. رفعت المحجوب : الاقتصاد السياسي ، الجزء (1) ، دار النهضة العربية القاهرة ، 1972 .
- 12- د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 .
- 13- د. رياض الشيخ : المالية العامة : دراسة الاقتصاد العام ، المبادئ النظرية - السياسات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1989 .
- 14- د. زين العابدين ناصر : مبادئ المالية العامة ، الجزء (1) مطبعة المعرفة ، القاهرة ، 1982 .
- 15- د. عاطف حسن النقلي : مبادئ الاقتصاد العام (اقتصاديات النفقات والإيرادات العامة) ، مكتبة النصر ، الزقازيق ، 2001 .
- 16- د. عبد الحميد محمد القاضي : التنمية الاقتصادية والتخطيط الاقتصادي ، الكتاب الثاني ، دار شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1978 .
- 17- د. عبد الجليل هويدي : المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، طبعة (2) ، 1978 .
- 18- د. عبد المنعم فوزي : النظم الضريبية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1972 .
- 19- د. علي محمود عبد المتعال : أساسيات في علم الضرائب ، بدون ناشر ، القاهرة ، مصر ، 1971 .
- 20- د. عصام بشور : المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، 1990 .
- 21- د. عبد الله الصعيدي : الضرائب والتنمية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 .
- 22- د. علي كنعان : اقتصاديات المال والسياسات المالية والنقدية ، دار الحسين ، دمشق ، 1996 .
- 23- د. فاطمة السويسي : المالية العامة ، موازنة ، ضرائب - طرابلس ، لبنان ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، 2005 .
- 24- د. فوزي عطوي : المالية العامة ، النظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2003 .
- 25- د. محمود رياض عطية : موجز في المالية العامة ، بدون ناشر ، 1960 .
- 26- د. محمد حلمي مراد : مالية الدولة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، 1957 .
- 27- د. مجدي محمد علي الخولي : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري ، الضريبة الموحدة ، الضريبة العامة على المبيعات ، بدون ناشر ، 1995 .
- 28- د. محمد دويدار : مبادئ علم المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة (1) ، 1990 .
- 29- د. محمد مبارك مجيد : السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية ، الدار القديمة ، 1998 مصر .
- 30- د. محمد السعيد وهبة : صور التهرب الضريبي ، دار النشر والثقافة ، الإسكندرية ، 1963 .
- 31- د. محمود محمد عارف : سياسة الميزانية ، دراسة في الاقتصاد العام ، مكتبة المدينة ، الطبعة (3) ،

الزقازيق ، مصر ، 2001 .

32- د. محمود محمد عارف : التخطيط بين التدخل الحكومي والتحرير الاقتصادي ، مكتبة المدينة ،

الزقازيق ، الطبعة (2) ، 1997 .

33- د. محمد ابراهيم السقا : الاقتصاد الخفي في مصر ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، مصر ، 1996 .

34- د. موفق السيد حسن : التحليل الاقتصادي الجزئي ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، كتاب جامعي ، 1997 .

35- د. يونس أحمد البطريق : اقتصاديات المالية العامة ، بيروت ، لبنان ، الدار الجامعية ، 1985 .

ثانياً - الكتب المترجمة :

1- إليوت كميرلي أن : الفساد والاقتصاد العالمي ، ترجمة محمد جمال إمام ، مركز الأهرام للترجمة والنشر ، مؤسسة الأهرام ، القاهرة ، الطبعة (1) ، 2000 .

2- ريتشارد وبيجي ميسرجف : المالية العامة في النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة الدكتور محمد حمدي السباخي والدكتور كامل سلمان العاني ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 1412 هـ ، 1992 م .

ثالثاً - المعاجم :

1- معجم المصباح المنير في غريب الشرح الكبير للرافعي : تأليف العالم العلامة : أحمد بن محمد بن علي المقرئ الفيومي ، المتوفى سنة 770 للهجرة ، دار القلم .

رابعاً - الرسائل الجامعية :

1- د. أحمد ماهر عز : التهرب الضريبي في القانون المصري ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1980 .

2- د. جمال فوزي شمس : ظاهرة التهرب الضريبي ، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، 1982 .

3- جيهان أحمد محمد أبو ستيت : الحوافز الضريبية وأثرها على قطاع الاستثمار الصناعي ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 1999 .

4- د. سوزي عدلي ناشد : ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، 1998 .

5- د. قدرى نقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، 1960 .

6- د. مجدي محمد علي الخولي : جريمة التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1995 .

خامساً - الدوريات والأبحاث :

1- د. أحمد جمال الدين موسى : نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق ، جامعة المنصورة ، عدد (18) ، أكتوبر ، 1995 .

2- د. أمين السيد أحمد لطفي : دراسة تحليلية مقارنة للعوامل المؤثرة على عدم التزام الممولين وتهربهم من دفع الضريبة ، بحث ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، القاهرة ، مصر ، 1998 .

3- الكتاب الدوري رقم (11) لعام 2001 ، مصلحة الضرائب في مصر .

4- نيويورك تايمز ، عدد (12) نوفمبر ، عام 1991 .

5- اليمنى شعيب : بحث غير منشور حول الإيرادات النفطية في سورية ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2006 .

سادساً - المؤتمرات العلمية والمقالات والمحاضرات :

1- د. إلياس نجمة : مقال المواطن وثلاثية الضرائب .

2- د. إلياس نجمة : مجموعة من المحاضرات التي أقيمت على طلاب الدراسات العليا ، الاقتصاد المالي والنقدي ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2003 .

3- ابراهيم علي عبد الرزاق : التهرب الضريبي والبعد الأخلاقي للضريبة ، مؤتمر الضرائب على الدخل في مصر وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 2002 .

4- د. رفعت المحجوب : الطلب الفعلي مع دراسة خاصة بالبلاد الآخذة في النمو ، محاضرة في الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريع والإحصاء ، القاهرة ، 1963 .

5- سمير سعد مرقص : أسعار التحويلات في الشركات دولية النشاط في ضوء معايير المحاسبة والنماذج

- الدولية ، مؤتمر الضرائب على الدخل في مصر وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 2001 .
- 6- د. سيد محمد عبد الوهاب : تقييم دور الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية في مصر ، المؤتمر الضريبي الأول ، جمعية الضرائب ، القاهرة ، 1990 .
- 7- د. عبد المعطي السيد البهواشي : عوامل التهرب من ضريبة الدخل ، مجلة مصر المعاصرة ، العدد (404) ، 1986 .
- 8- د. عزت عبد المجيد البرعي : ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي : دراسة نظرية تحليلية ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق ، جامعة المنوفية ، عدد (3) ، السنة (2) ، 1992 .
- 9- عماد أحمد علي : الإدارة الضريبية ، رؤية مستقبلية ، المؤتمر الضريبي الأول ، الضريبة والقرن الواحد والعشرين ، مصلحة الضرائب ، فندق شيرد ، القاهرة ، 1998 .
- 10- د. علي كنعان : مجموعة محاضرات أقيمت على طلاب السنة الرابعة ، شعبة الاقتصاد ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2002 .
- 11- مقررات المؤتمر القطري التاسع لحزب البعث العربي الاشتراكي ، 2000 ، دمشق ، سورية .
- 12- يحيى أحمد عبد الحافظ : الضرائب والاستثمار ، مقومات النجاح لنظام ضريبي يخدم سياسة الاستثمار ، المؤتمر الضريبي الأول ، الضريبة والقرن الواحد والعشرين رؤيا مستقبلية ، مصلحة الضرائب ، فندق شيرد القاهرة ، 1998 .
- 13- دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر ، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، القاهرة ، فبراير 1997 .
- سابعاً - المنشورات والتقارير :**
- 1- تقرير المجلس القومي للإنتاج والشؤون الاقتصادية (الاقتصاد الموازي) ، الدورة السادسة عشر ، سبتمبر ، 1989 ، يوليو 1990 ، القاهرة ، مصر .
- 2- تقرير الاستثمار السنوي الرابع ، هيئة الاستثمار ، دمشق ، سورية .
- ثامناً - التشريعات :**
- 1- دستور الجمهورية العربية السورية .
- 2- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 في الجمهورية العربية السورية وتعليماته التنفيذية .
- 3- قانون ضريبة الدخل (24) لعام 2003 في الجمهورية العربية السورية وتعليماته التنفيذية .
- 4- قرار رقم (1564/و) ، وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية .
- 5- المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 ، وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية .
- 6- المرسوم التشريعي رقم 52/ لعام 2006 ، وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية .
- 7- المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 ، وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية .
- 8- القرار 1660/ لعام 2004 ، وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية .
- 9- قانون رقم 20/ 1991 ، وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية .
- 10- قانون الاستثمار رقم 10/ في الجمهورية العربية السورية .
- 11- المرسوم التشريعي رقم (8) لعام 2007 في الجمهورية العربية السورية .
- 12- قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام 2005 في جمهورية مصر العربية .
- 13- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية .
- 14- القانون المالي الفرنسي ، كتاب الإجراءات المالية ، مجلس الدولة الفرنسي ، 16 أبريل ، 1969 .
- 15- قانون الضرائب الإيطالي (825) الصادر في تشرين الأول عام 1971 .
- 16- الدستور الإيطالي .

تاسعاً - مواقع الانترنت :

<http://www.youm7.com/news.asp?newsID=267872&secID=24&Issue>.

<http://alk.alkarameh.com/~alkarama/forum/showthread.php?t=67510&page=4>.

<http://www.azora-alfurat.com/shownews.php?ID=1559>.

عاشراً - المجموعات الإحصائية للأعوام من 2000 - 2009 ، المكتب المركزي للإحصاء ، دمشق ، سورية .
العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة 2000 - 2008 ، مصرف سورية المركزي .

المراجع الأجنبية :

Books:

1. Alm, J: "The welfare cost of the underground economy", Economic inquiry, no. 2, April 1985.
2. Arrow, k:" essay in the theory of risk – bearing "Amsterdam,north Holland,1970.
3. Bawly: The subterranean economy – Hill book company – New York – 1982.
4. Cassell,D: "The growing shadow economy": implication for stabilization policy, international economics, sept, 1984.
5. Clotfelter,C.T: "Tax evasion and tax rates": an analysis of individual returns: review of economics and statistics, 1983.
6. Duisburg ,D.C (1984): "The growing shadow economy" implication for stabilization policy inter economics, sept/oct.
7. Edwin,H Sutherland: White color criminality, American sociological review 5, 12 Feb, 1940.
8. Erey, Band Pommerehne, W: "measuring the Hidden economy: though this be madness there is a method in it "is tanji", 1982.
9. Feige, E.: "how big is the irregular economy"? challenge, 1979.
10. Frey,B and Pommerehne,W : "measuring the hidden economy : though this be madness, there is a method in it "is Tanzy ",1982.
11. Gangemi, B: Tax avoidance and tax evasion in Italy, 2nd edition, international Bar association, London, 1987.
12. Gold Smith, M.J: Tax avoidance and tax evasion in france, 2nd edition, international bar association, London, 1987
13. Grane, S.E and Nourzad, F: inflation and tax evasion, an empirical analysis, review of economics and statistics, 1986.
14. Greenfield,H.I: "Invisible,outlawed and ustaxed America's underground economy" Washington, D.C. 1993.

15. Hightingale, K: Taxation, theory and practice.
16. IMF staff: Tax law note: how should the penalty for late filling of a tax return be structured? Legal department, Washington, d.s, De, 2004.
17. James, S and Nobes, H: The economics of taxation principal, policy and practice, edition by prentice Hall, Europe, 1996, 1997.
18. Jones, L.E.T: tax avoidance and tax evasion in united kingdom, London, 1983.
19. Koskela, Erkki: "On the shape of tax schedule the probability of detection, the penalty schemes as deterrents to tax evasion" Public finance, 1983.
20. Lewis, A,: an empirical assessment of tax mentality, public finance, 1979.
21. Mc caleb Thomas,S: "Tax evasion and differential taxation of lebour and capital income", public finance, 1976.
22. Poterba ,J: "Tax evasion and capital gains taxation" American economic review, 1987.
23. R. Bowles: minimizing corruption in tax affairs, in cedric Sanford (ed) further issues in tax reform, fiscal, publication, Bath, 1998.
24. Richard, K. Gordon: Law of tax administration and procedure in: victor thurony: tax design and drafting, IMF publication, chapter 4, 1996.
25. Richardson, E. J: Tax avoidance and tax evasion in Canada, 2nd edition, International bar association, London, 1987.
26. Richupan, S: Measuring tax evasion, Washington, 1984.
27. Slemrod, J: "an empirical test for evasion" review of economics and statics, 1985.
28. Spicer, M and lundstedt, S, B: understanding tax evasion public finance, 1976.
29. Statavage, David, 1996: "Corruption and the Mozambican economy" second draft OECD development centre, Paris, august.
30. Stiglitz, J. E: "Economics of the public sector" New York Norton, 1986.
31. Tanzi vito: fiscal policy stabilization and growth in developing countries, Washington, 1989.

32. The national crime commission, congressional record, Feb, 1967.
33. Trotabas, L: Science et technique fiscal, Dalloz, Paris, 1960.
34. Walter, J. Blun and Herry Kalve Jr: The uneasy case for progressive taxation.
35. Zeitlin, D. E: Tax avoidance and evasion in united States of America 2nd edition international bar association, London, 1987.
36. Zoner, L. E. T: Tax avoidance and tax evasion in United Kingdom, 2nd edition, international bar association, London, 1987.

Searches:

1. Cowell, F: Tax sheltering and the cost of evasion, oxford, economic paper No: 1, 1990.
2. Edgarl.Feige: The underground economy: tax evasion and information distortion New York: Cambridge press, 1989.
3. Hanson ,L and Stewart, C: The welfare costs of deficit finance in economic inquiry, 1987.
4. Kaufmann, Daniel and Aleksander Kaliberda: "Integrating the unofficial economy into the dynamics of post socialist economics: a framework of analyses and evidence" world bank policy research working paper: 169 [1996].
5. Rechten Wald, H.C: Tax invidence and income redistribution, wayne state University, 1971.
6. The cost of crime traditional, organized and white color: Michigan economic record, Michigan state university, pureau of business and economic research, nov, 1964.

Reports:

1. The world bank: Africa world bank technical paper 225, Africa technical department, world bank, Washington, DC, 1996.

2. The world bank: global economic prospects and the developing countries, Washington, D.C. 1995.
3. United nation: statcal year book, New York, 2001, table 76.

Periodicals :

1. Allingham, M. G and sandmo, A: "Income tax evasion": a theoretical analysis, journal of public economics, 1972.
2. Peacock,A.T:"the disaffection of the tax payer "atlantic economic journal,1983
3. Becker, G.S: "Crime and punishment": an economic approach, journal political economy, 1968.
4. Christiansen, V: "Two comments on tax evasion" journal of public economic, 1980.
5. Cowell, F: Cheating the government, national tax journal, 1985.
6. Cross, R. and Shaw, G: "On the economics of tax evasion" Journal of public finance, 1982.
7. Fish low, A and Friedman J: Tax evasion, inflation and stabilization, journal of developing economics, 1994.
8. Fortin, B and Lacroix, G.: Labour supply, Tax evasion and the marginal cost of public funds, journal of public economics, 1994.
9. Friedland, N. Maital, and rutenberg, A: "Asimulation study of income tax" journal of public economics, 1978.
10. Friedman, M and Savage, L.H: The utility analysis of choices on involving risk, journal of political economy, August, 1984, reprinted in stigler G and boulding, K: reading in price theory, American economy association, homewood.
11. Grieson, R: The effect of business taxation on the location of industry, journal of urban economy, Washington, D.C, 1977.
12. Gutmann,p: "The subterranean economy" financial analysts journal, No/ Dec, P [1977].

13. Macafee, Kerrich: "A Glimpse of the Hidden economy in the national accounts in the united kingdom" economic trench, Feb, 1980.
14. Peacoak, A.T: "The disaffection of the tax payer" atlantic economic journal, 1983.
15. Peacock, A.T and Show, G.K: "Is tax revenue loss overstated?" Journal of economic affairs, July, 1982.
16. Srinivasan,T.: Tax evasion model, journal of public economics, 1973.
17. Stigler, G.J: "The optimum enforcement of laws", journal of political economy, 1976.
18. William Bat: "The underground economy: what is it? How big is it" annual edition economis, 86/87.
19. Witte, A.D and woodbury, D.F: "The effect of tax laws and tax administration on tax compliance", the case of the US individual income tax: national tax journal, 1985.
20. Yitzhaky: "Income tax evasion": a theoretical analysis journal of public economics, 1974.

Published :

Richupan,S: "Determinants of income tax evasion in supply side tax policy, international monetary fund, Washington, 1983.

Surveys:

1. Bruno contini: The irregular economy of Italy, a survey of contribution in edgarl feige, 1989.
2. Song y. and yarbrough T.E: Tax ethics and tax payer attitudes: a survey public administration review, 1978.

ملحق

قائمة الاستبيان والنتائج الاحصائية للدراسة الميدانية .

