



الأحكام الفقهية للتهرب الضريبي

إعداد الباحث:

سلطان فهد الخنفة

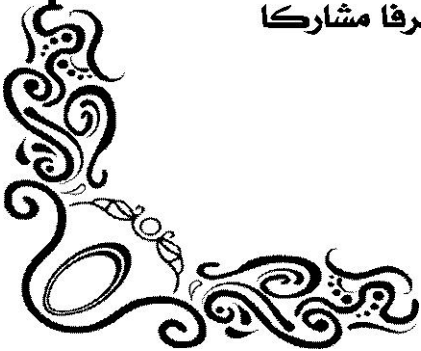
إشراف

أ. د. / فياض عبد المنعم فياض

مشرفا مشاركا

أ. د. / محمد نبيل غنايم

مشرفا رئيسا



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص الدراسة.

تعرض هذه الدراسة لقضية التهرب الضريبي فتعرض لمفهوم التهرب الضريبي وأنواعه المختلفة وتوضح الفرق بينه وبين التجنب الضريبي ونظرة علماء المالية إلى كل منهما، ثم تعرض للأحكام الفقهية للتهرب الضريبي فتبين حكم التجنب الضريبي وحكم التهرب الضريبي وتعرض لأحكام بعض التطبيقات الحديثة في هذا الصدد كالتهرب من الضريبة التي يحتاج إليها المرء بسبب حاجة أو دين والتهرب من الضريبة في الدولة الغنية التي تنفقها في الكماليات والتهرب من الضريبة في بلد غير مسلم ينفقها في بعض المحرمات، ثم تعرض للوسائل التي وضعها الفقه المالي الإسلامي لعلاج هذه المشكلة وهي الالتزام بضوابط فرض الضرائب في الفقه الإسلامي، وإيقاظ الوعي بأهمية الضرائب وفرض العقوبات الجنائية على التهرب الضريبي، ثم تتعرض عند دراسة هذه الوسائل لحكم المصالحة على مال أقل من دين الضريبة فتبين ذلك الحكم في ضوء القواعد العامة للشريعة الإسلامية ونصوصها الخالدة.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي - أحكام الفقه الإسلامي

Islamic Jurist Rulings on Tax Evasion

By: Sultan Fahd Al-Kannah

sultan555@hotmail.com

Abstract

This study tackles the issue of tax evasion. It explores the concept of tax evasion, its kinds, and the difference between evasion and avoidance, with financial scholars' commentaries on both. The study then demonstrates the jurist ruling on tax evasion and tax avoidance, with modern application on relevant cases, such as evading tax due to one's need for money or being in debt, evading taxes in prosperous countries that spend tax money on luxuries, and evading taxes in a non-Muslim country that spends them on some prohibited things. The paper also highlights the means for handling those issues according to the Islamic financial jurisprudence, namely compliance with taxation controls in Islamic jurisprudence, raising awareness regarding the importance of taxes, and enforcing criminal penalties on tax evasion. The study mentions the rulings regarding reconciliation on less money than the tax debt in the light of the general laws of the Islamic Sharia and its eternal legal texts.

Key words: tax evasion – Islamic jurist rulings.



المبحث الأول:

التهرب الضريبي تعريفه .. أسبابه .. آثاره.

المطلب الأول:

تعريف التهرب الضريبي.

تمثل الضريبة استقطاعاً جبرياً من أموال الأفراد، ونظراً لما يتسم به هذا الاستقطاع من جبرية وإلزامية لا تروق لبعض الأفراد فإن شريحة غير يسيرة منهم قد تلجأ لتفادي هذا الاستقطاع بمختلف الطرق ومنها: ما يعد مشروعاً في نظر القانون ومنها: ما لا يعد مشروعاً، بل يعد جريمة يعاقب عليها القانون^(١)، ويعتبر التهرب الضريبي أحد الوسائل التي تدخل في نطاق ما لا يعد مشروعاً من طرق التخلص من عبء الضريبة.

وحتى منتصف القرن العشرين لم تحظ ظاهرة التهرب بالأهمية التي تناسبها في أدبيات المالية العامة مع ما تمثله من خطورة وثقل باعتبارها جزءاً مفقوداً من ثروة الأمة، ومنذ هذه الفترة، وتحديدًا منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي بدأ الاهتمام يتزايد بهذا الظاهرة تنظيراً وبحثاً وذلك يرجع إلى ثلاثة عوامل:

١ - الارتباط الشديد والملاحظ بين التهرب الضريبي واتساع ظاهرة الاقتصاد الخفي "Underground economy" أو الأنشطة الاقتصادية التي لا تخضع للضريبة إلا إذا أبلغت بها السلطات الضريبية، ومنها الأنشطة المشروعة: كالدخل الناتج عن مزاوله مهنة حرة مشروعة، ومنها الأنشطة غير المشروعة؛ كالربح الناتج عن القمار أو التجارة في المخدرات.

٢ - الآثار الفادحة التي يسببها التهرب الضريبي، لكونه يقلل من فاعلية السياسات المالية التي

(١) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد يونس، جامعة الفاتح: ليبيا، ٢٠٠٤، ص: ١٨٠.

تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو وتحسين توزيع الدخل.

٣ - تفاقم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدول على اختلاف أنظمتها السياسية ودرجات نموها الاقتصادي^(١).

تعريف التهرب الضريبي:

تباينت الطريقة التي نظر بها كل من الفقه والقانون إلى هذه الظاهرة، فالملاحظ أن الفقه يميز عادة بين نوعين من التهرب، كما في الفقه اللاتيني والأنجلوساكسوني حيث يميزان بين نوعين من التهرب الضريبي:

النوع الأول: هو التهرب غير المجرم أو التهرب المشروع: وهو: إمكانية النجاح في التحايل على الضريبة دون مخالفة القانون.

النوع الثاني: التهرب المجرم أو التهرب غير المشروع: وهو المخالفة المتعمدة للقانون، بغرض الإفلات من عبء الضريبة^(٢).

الفرع الأول: تعريف القانون للتهرب الضريبي:

لم يضع القانون تعريفاً محدداً للتهرب الضريبي بل جاءت التشريعات الخاصة بعملية التهرب الضريبي خالية من تعريف محدد لهذه الظاهرة، واقتصرت على تعداد بعض الحالات باعتبارها أمثلة استقصائية لأنواع التهرب الضريبي، ومثال ذلك: أن المشرع المصري والمشرع السوري لم يُعنيا بوضع تعريف محدد لهذا التصرف بل سلكا سبيل تحديد صور التهرب الضريبي وترتيب العقوبة عليها، فالمشرع المصري في المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث جاء فيها:

(١) ينظر: التهرب الضريبي، جميل الصابوني، الموسوعة العربية، المجلد الرابع، ص ٤٥٠.

(٢) ينظر: التهرب الضريبي، جميل الصابوني، ص ٤٥٠.

(العقوبات - مادة ١٧٨ - يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاوله النشاط طبقاً للمادة (١٣٣) (١) من هذا القانون وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية الآتية:

١ - تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٢ - تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٣ - إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤ - توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.

٥ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو

(١) تنص المادة ١٣٣ من القانون المذكور على أنه "يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجاري، أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إخطاراً بذلك خلال شهرين من تاريخ مزاوله هذا النشاط ويقدم الإخطار كذلك خلال شهر من تاريخ التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة أو إنشاء فرع أو مكتب أو توكيل لها أو نقل مقرها من مكان إلى آخر. وبالنسبة للشركات يقع واجب الإخطار على مديرها أو عضو مجلس إدارتها المنتدب أو الشخص المسئول عن إدارتها بحسب الأحوال. كما يلتزم كل ممول من الممولين المنصوص عليهم في الفقرة الأولى من هذه المادة أن يحصل من مصلحة الضرائب على البطاقة الضريبية المنصوص عليها بالمادة ١٢٨ من هذه القانون (أضيفت هذه الفقرة بالقانون ٨٧ لسنة ١٩٨٣ نشر بالجريدة الرسمية بالعدد ٢٧ تابع جـ في ٧/ ٧/ ١٩٨٣) وتبين اللائحة التنفيذية البيانات التي يجب أن يتضمنها الإخطار والمستندات المؤيدة له".

٦ - إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة).

وعلى هذا النحو مشى المشرع السوري في القانون الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية رقم / ٢٥ / للعام ٢٠٠٣ إذ أورد في المادة (٢) منه الحالات التي عدّها تهرباً غير مشروع من الضرائب، فذكر أنه "يقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون:

أ - كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد 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.

ب - لا يدخل في شمول الفقرة أ من هذه المادة المكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية المسجلون في الدوائر المالية أو المكلفون برسوم التركات في حال عدم تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد إنذارهم بتطبيق أحكام هذا القانون".

وبالنظر في هذه التشريعات يظهر أنها تريد بالتهرب الضريبي: التحايل على القانون أو خداعه بهدف التخلص من عبء الضريبة مع ثبوت الواقعة المنشئة لها، وعلى الرغم من أن مثل هذه التشريعات لم تتعرض لما يسمى بالتجنب الضريبي أو التهرب المشروع إلا أنها بالنص على صور التهرب المشروع تعني أن ما سواه من سبل تفادي العبء الضريبي لا يعد مجرماً في نظر القانون.

الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي للتهرب الضريبي.

لظاهرة التهرب الضريبي أثر كبير غير منكور على الموازنة العامة؛ فهي في كل الأحوال تضيع

لجزء من موارد الدولة بفعل الاحتيال، ومن هنا جاءت عناية فقهاء المالية العامة بتحديد مفهوم التهرب الضريبي رغبة في تحديد صورته ثم تحديد أمثل السبل لعلاجها، وقد تعددت التعريفات التي ذكرت بشأن التهرب الضريبي ومن ذلك:

- تعريف التهرب الضريبي بأنه "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة" وهذا التعريف غير مانع حيث دخل فيه التهرب المشروع والتجنب الضريبي الذي سوف تأتي الإشارة إليه فيما بعد.

- وقد تفادى بعضهم هذا الخطأ حينما قيد التعريف بالتخلص من عبء ضريبي كان يجب أن يتحملة الممول فعرف التهرب الضريبي بأنه: "وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة يلجأ إليها الممول من أجل إبعاد عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه" (١).

- ويذهب البعض إلى أنه "محاولة الممول عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض المعلومات كلياً أو جزئياً واستعمال طرق احتيالية أو غش في أي مرحلة من مراحل تقدير الضريبة سواء عند الربط أو عند التحصيل" (٢).

- ويلتقي هذا التعريف مع تعريف التهرب بأنه: "سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه مستعيناً بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً"؛ ولهذا السبب يسمى التهرب الضريبي بالغش الضريبي لكونه مشتملاً

(١) ينظر هذان التعريفان في كتاب السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، معوض السيد محمد خليل، دار النهضة العربية، ٢٠١٤ ص: ٢٧٩.

(٢) ينظر: علم المالية العامة ونظام الضريبة المصري، زين العابدين ناصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤ م، ص: ٣٤٧.

على سوء نية واعتماده على طرق احتيالية نص القانون على حرمتها (١).
والتعريفات الثلاثة الأخيرة أكثر إحاطة بحقيقة التهرب الضريبي الذي يبدو أنه عملية تنطوي على خداع واحتيال يتضمن خروجاً على القانون، يعاقب عليه المكلف إذا ثبتت هذه المخالفة. بيد أن هناك ملاحظة على جميع هذه التعريفات وهي أنها تتحدث عن نوع واحد من أنواع التهرب الضريبي، وهو التهرب: من دفع الضريبة بعد ثبوت الواقعة المنشئة لها، فعلى الرغم من أن القانون يجرم ذلك التصرف الذي ينطوي على إيهام الإدارة الضريبية بأن شركة ما هي عدة شركات، وأن ربح أحد المكلفين بالضريبة هو ربح عدة أشخاص وهميين ويعاقب على سوء النية، إلا أنه - في الجانب الآخر - لا يعتبر تقسيم شركة الشخص بين ورثته قبل وفاته هروباً من ضريبة التركات، نظراً لعدم وجود الواقعة المنشئة لذلك واعترافاً بحرية التصرف، وعلى هذا يمكن القول بأن التهرب الضريبي له صورتان:

إحدهما: التهرب الظاهري غير المشروع وهو ذلك النوع الذي رتب القانون عليه عقوبة محددة.

الثانية: التهرب المشروع، وهو ذلك التهرب الخفي الذي لم يرتب القانون عليه عقوبة ظاهرة، نظراً لفقدان أحد العناصر وهو عنصر ثبوت الواقعة.

وسائل التهرب الضريبي:

لا يمكن حصر الوسائل التي يتم بها التهرب الضريبي غير المشروع إلا أنها في مجملها لا تخرج عن الكذب والتدليس والخداع، ومظاهر الكذب والتدليس لا حصر لها فمنها: تزيف وتزوير المستندات والتلاعب في الأرقام وتقديم ميزانيات وهمية أو مصطنعة مخالفة للمركز الحقيقي

(١) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد يونس، ص: ١٨١، والتشريع الضريبي، قانون الضريبة على الدخل في مصر، مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية، عبد الله الصعيدي، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٦، ص: ٣٣٢.

للمنشأة، ومنها إخفاء جزء من المادة التي تخضع للضريبة، ومنها إدراج بعض نفقات الممول في بنود لا تفرض عليها الضرائب، وأما الخداع فأبرز صورة تقسيم أحد المكلفين بالضريبة أرباح شركته على شركاء وهميين بقصد تقليل قيمة الربح أو تقسيم الشركة إلى عدة شركات (مثل تقسيم شركة المقاولات إلى شركة للبناء وللمصاعد وللكهرباء وهكذا) لتفادي الضريبة التصاعدية^(١). وسيأتي تفصيل في ذلك عند الحديث عن أنواع التهرب الضريبي.

(١) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد يونس، ص: ١٨١، والتشريع الضريبي، عبد الله الصعيدي،

المطلب الثاني

أسباب ظاهرة التهرب الضريبي.

هناك أسباب متعددة للجوء المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، وإذا اجتمع أكثر من سبب عند المكلف بالضريبة قويت الدواعي على هذا التصرف بمقدار ما يجتمع لديه من أسباب، وتتنوع هذه الأسباب بتنوع جوانب الحياة نفسها؛ فالحالة النفسية للمكلف ومدى رضاه عن النظام الضريبي، والوضع الاقتصادي القائم، والظروف الاجتماعية، ومدى ملاءمة النظام التشريعي، وطريقة الإدارة من بساطة أو تعقد وغموض، كل ذلك يؤثر بشكل كبير على مقدار التهرب الضريبي وحجمه، وفيما يلي عرض لمختلف هذه الأسباب مقسمة على الجوانب الإنسانية المختلفة.



أولاً: الأسباب النفسية والسلوكية.

فطر الإنسان على حب المال وحب اكتنازه والتفاني في جمعه، وهو أمر قرره القرآن الكريم في غير ما موضع من كتابه فقال تعالى: {وَتُحِبُّونَ الْمَالَ حُبًّا جَمًّا} [الفجر: ٢٠] وقال في موضع آخر: {وَإِنَّهُ لِحُبِّ الْخَيْرِ لَشَدِيدٌ} [العاديات: ٨] ثم أشار إلى ظاهرة اكتناز المال التي يتورط فيها بعض الأفراد {وَالَّذِينَ يَكْنِزُونَ الذَّهَبَ وَالْفِضَّةَ وَلَا يَنْفِقُونَهَا فِي سَبِيلِ اللَّهِ فَبَشِّرْهُمْ بِعَذَابٍ أَلِيمٍ} [التوبة: ٣٤] كما تعرضت السنة لهذه الفطرة وضربت لها مثالا فذا يصور دأب الإنسان على الاستزادة من جمع المال ولو كان يملك واديا من ذهب^(١).

وهذه النزعة الإنسانية المتأصلة في الإنسان كان لها أثر بارز في تهرب الأفراد من دفع الضرائب

(١) أخرجه مسلم، [تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، دار إحياء التراث العربي - بيروت] كتاب الزكاة، باب لو أن لابن آدم واديين لا يتغنى ثالثا (٢/ ٧٢٥) برقم (١٠٤٨) من حديث أنس بن مالك، عن رسول الله صلى الله عليه وسلم أنه قال: «لو كان لابن آدم واد من ذهب، أحب أن له واديا آخر، ولن يملأ فاه إلا التراب، والله يتوب على من تاب».

إلى خزانة الدولة، فالنقود تمثل للفرد وسيلة مهمة من وسائل المبادلة يستخدمها الفرد للحصول على ما يشبع حاجاته ورغباته، وكلما احتفظ منها بأكثر قدر - ضَمِن تحقيق أقصى إشباع ممكن لحاجاته. ولهذا يقاوم عادة أي إجراء أو سلوك قد يجرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة.

وهناك عدة عوامل تعزز شعور المكلف بوطأة الضريبة أو ما يسمى بالعبء الضريبي، وهذا المصطلح - وإن كان غير دقيق من الناحية الموضوعية كون الضرائب تنفق على تحقيق الحاجات العامة وصيانة المرافق وإيجاد الخدمات الاجتماعية - إلا أنه كان له دور بارز في تعزيز العوامل النفسية، وهناك عدة أسباب لذلك:

١ - تفاوت المكلفين في إدراك مفهوم الضريبة ودورها وغرضها وكيفية إنفاق حصيلتها، باختلاف القدرات الثقافية للأفراد، فإذا كان بعض المكلفين يعترف ويقدر الأدوار الاجتماعية للضريبة فإن بعضهم إن لم يكن أغلبهم يرى في الضريبة مجرد جزء يؤخذ جبراً من صاحب المال.

٢ - مبالغة المشرع في بعض المجتمعات في فرض ضرائب قد لا تتناسب مع مقدرة المكلف ومقدار ما يحصل عليه من خدمات، ومن ثم يشعر المكلف بالعبء النفسي لتلك الضريبة ويحاول التخلص منها بأي شكل من الأشكال.

٣ - الميراث التاريخي السلبي للضرائب فلا يمكن إغفال المرحلة التي كانت الضرائب تؤخذ فيها من الرعية قهراً لتذهب إلى خزانة الحاكم التي كانت لا تنفصل عن خزانة الدولة وكان للحاكم أن يتصرف فيها بكل أنواع التصرف فكانت الضرائب جزءاً من الأموال يؤخذ جبراً من الرعية لتحقيق الترف والنعيم للحاكم وحاشيته دون أن يكون هناك أي مردود اجتماعي لهذه الضرائب، ولعل هذه الصورة قد تركت آثاراً في نفوس البشر ولدت لديهم رغبة في التمرد بالاحتياط على الضريبة، ولعل بعض الممارسات السياسية لبعض الدول في العصر

الحديث قد عززت من هذه الصورة لديهم. حتى ساد الاعتقاد لدى كثير من الأفراد أن التهرب الضريبي ليس سرقة أو حتى جريمة بل هو نوع ذكاء ولباقة يتمتع به بعض الأفراد^(١). وفي هذا الصدد يذكر بعض الكتاب أن الرأي العام في بعض البلدان لا يعد المتهرب من الضرائب سارقاً وإن اعتبره كذلك فهو سارق شريف، وفي استطلاع للرأي حول تقييم عملية التهرب الضريبي ونظرة المجتمع للمتهرب جاءت النسب على النحو التالي:

المتهرب من الضرائب سارق.	٤ ٪
المتهرب من الضرائب خائن	١ ٪
شخص مخطئ ولكن خطؤه لا يزيد عن خطأ شخص لا يحترم إشارات المرور.	١٨ ٪
رجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله.	٥٣ ٪

وتشير هذه الإحصائية إلى أن الأغلبية العظمى لا ترى في المتهرب من الضريبة سارقاً أو حتى شخصاً مخطئاً لا يحترم إشارات المرور، وعليه؛ ترفض تماماً إيقاع الحبس على هذا الشخص، بل إن هناك دراسة أخرى تبين أن ٨٨ ٪ من الفرنسيين لا يرون بأساً من التهرب الضريبي ولا يجدون ضرورة لمعاقبة من يقوم بذلك^(٢).

ثانياً: الأسباب الأخلاقية.

للتواحي الأخلاقية أثر بارز في السلوك الاجتماعي للأفراد، فكلما زاد وقع القيم الأخلاقية في المجتمع شاعت الفضيلة وقلت الجرائم، والعكس صحيح، فضمور القيم الأخلاقية وتقلص تربتها أو فسادها يتسبب في شيوع الرذائل وانتشار الجرائم، وإذا كان التهرب الضريبي يعد

(١) ينظر: التهرب الضريبي، جميل الصابوني، ص ٤٥٠.

(٢) ينظر: الضرائب في الدول العربية، صباح نعوش، المركز الثقافي العربي، الطبعة الأولى، ١٩٨٧، ص:

١٢٠، ومبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٥.

جريمة في نظر القانون والشرع فلا شك أن علاقة وثيقة تربط بينه وبين النظام الأخلاقي في المجتمع الإنساني، حيث يندر وقوع هذا التصرف في المجتمعات التي تعرف حق الله وحق المجتمع في الأموال - كالمجتمعات الإسلامية - ومن ثم تقدّم طائفة حق المجتمع في هذا المال، بخلاف المجتمعات التي تسود فيها الأنانية وتسيطر عليها المصلحة الفردية بفعل الفساد الأخلاقي أو بفعل سيطرة القيم والمبادئ الرأسمالية في المجتمع، تلك القيم التي تعظم من شأن المصلحة الذاتية على حساب مصلحة المجتمع مما يترتب عليه أزمات اقتصادية عامة ذاقت معها الأغلبية العظمى في المجتمعات الغربية ويلات الفقر والجوع والتشرد والبطالة^(١).

ثالثاً: الأسباب الاقتصادية.

يتأثر النظام الضريبي بالحالة الاقتصادية للدولة عموماً وبالوضع الاقتصادي للمكلف خصوصاً، كما أن ظاهرة التهرب الضريبي تختلف وجوداً وعدماً وتقلصاً وانكماشاً بحسب النشاط الاقتصادي للمكلف، أما على مستوى تأثير النظام الضريبي بحالة الدولة الاقتصادية فمن الواضح أنه في حالة الرخاء الاقتصادي للدولة، تتحسن الأوضاع الاقتصادية للمكلفين بها فلا يشعرون بثقل العبء الضريبي فتقل عمليات التهرب، بخلاف الوضع في حالة الكساد الاقتصادي حين تضعف المراكز المالية للأفراد فتزيد - تبعاً لذلك - نسب التهرب من الضريبة لا سيما إذا لجأت الدولة في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية إلى فرض ضرائب جديدة، مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين^(٢).

(١) ينظر: الاقتصاد الإسلامي، حسن الشاذلي، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الثانية، ١٠٠٦، ص: ١٣٥، واقتصادنا، محمد باقر الصدر، دار التعارف، بيروت، ص: ٢٦٢.

(٢) ينظر: التهرب الضريبي، جميل الصابوني، ص ٤٥٠ والغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، محمد فلاح، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، ١٩٩٧، ص: ٣٧، والغش

وأما على مستوى النشاط الاقتصادي وعلاقته بظاهرة التهرب، فقد لوحظ أن معدل التهرب الضريبي يقل في المجتمعات التي تشجع فيها المهن ذات الأجر، وبالعكس كلما كانت المهن الحرة هي الأكثر شيوعاً في مجتمع ما، فإن هذه الظاهرة تنتشر وتزداد، ففي الحالة الأولى تكون البيانات الخاصة بأجور المكلفين معروفة لدى السلطات أو يسهل الحصول عليها، أما في الحالة الثانية فإن مصدر هذه المعلومات هو المكلف نفسه، وقد يدفعه حرصه على تقليل العبء الضريبي أو تفاديه على تزوير أو اصطناع بيانات ومعلومات عن مركزه المالي تمكنه من تخفيف أو تفادي هذا العبء، كما أنه في الحالة الأولى يسهل استقطاع الضريبة من الأجر عند المنبع بخلاف الأمر في حالة المهن الحرة التي لا يمكن معها استخدام هذا الإجراء^(١).

رابعاً: الأسباب التشريعية.

للتشريعات الضريبية أثر كبير جداً على ظاهرة التهرب الضريبي، وبمقدار ما يكون المشرع موفقاً في اختيار الفن الضريبي تكون الفرصة كبيرة في تقليل فرص التهرب، فعلى سبيل المثال تقل فرص التهرب في الضرائب غير المباشرة، كالضرائب على الاستهلاك، عنها في الضرائب المباشرة، كالضرائب على الدخل؛ لأن الأولى تحقق وتجبى بمناسبة القيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية، كالشراء أو عبور الحدود، من دون الاعتماد على إقرارات المكلف، بعكس الثانية التي تتحقق وترتبط بناءً على إقرارات مقدمة من المكلف، قد تخضع للتلاعب الهادف لتلافي العبء الضريبي.

وقد يعترى التنظيم الوضعي للضرائب بعض أوجه من القصور تتيح الفرصة أمام المكلفين

الضريبي وآليات مكافحته، يدو لويذة وقاري حياة، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠١١، ص: ٣٦.

(١) ينظر: الضرائب في الدول العربية، صباح نعوش، ص: ١١٧، ومبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٢.

للتهرب من الضرائب، ومن هذه الأوجه:

١ - مشكلة تعقد التشريعات وتعارضها وعدم وضوحها خاصة فيما يتعلق بنظام الإعفاءات الضريبية وما تملكه الإدارة من سلطة تقديرية في ذلك، وكذلك تعدد طرق تقدير الضريبة وما قد تمارسه الإدارة من تجاوزات مما يدفع الأفراد إلى التهرب^(١).

٢ - عدم انضباط اللغة مما يفتح الطريق أمام التأويل الذي ينتهي إما بهروب المكلف أو استمرار النزاع بينه وبين الإدارة الضريبية حتى تفقد الحصيلة الضريبية أهميتها وجدواها^(٢).

٣ - مشكلة عدم استيعاب النص التشريعي لجميع الحالات؛ كما حدث مع التشريع المصري عند تعرضه لمفهوم التهرب الضريبي حيث حصر الحالات التي تشكل تهرباً ضريبياً في ست حالات فقط، بالرغم من أن مفهوم التهرب الضريبي يتسع لأكثر من هذه الحالات، وهذا التقييد الخاطئ قد منح المكلفين فرصاً كثيرة للتهرب دون أدنى مساءلة قانونية تترتب عليهم^(٣).

٤ - مشكلة تعاقب تعديلات النص التشريعي: حيث يثير تلاحق تعديل أو تغيير القوانين اضطراباً في حقل الحقوق والالتزامات ينشأ منه تغيير في المراكز القانونية للممولين إذا تضمن التشريع الجديد فرض ضرائب جديدة، كما أن صعوبة تكيف العاملين بالإدارة الضريبية مع التشريعات الجديدة قد تؤدي إلى سوء التطبيق مما يعقد المشكلة ويزيد من معدل التهرب^(٤).

٥ - ضعف وقصور العقوبات المفروضة على المتهرب من الضريبة وعندما يقارن المكلف بين درجات المخاطرة - خاصة إذا كانت العقوبة مالية - يجد أن العقوبة المتوقعة في حالة التهرب

(١) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٣.

(٢) ينظر: التهرب الضريبي، ص: ٤٥٠.

(٣) السابق والصفحة.

(٤) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٣ والغش الجبائي، محمد فلاح، ص: ٣٨.

من الضريبة أقل بكثير من الواجب الضريبي، مما يحفز على التهرب من الضريبة ولو أدى ذلك إلى عقوبة مالية فهو في كل الأحوال يحتفظ بجزء من المال كان يجب أن يقدمه لخزينة الدولة^(١).

خامسا: الأسباب الفنية والإدارية.

هناك مجموعة من العيوب الإدارية والفنية تسهم على نحو بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وغيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي والمالي في الدولة، لا سيما في الدول النامية وأبرز هذه العيوب:

- ١ - تعقد إجراءات تقدير الضريبة وربطها وتحصيلها مما يولد روح الكراهية لدى الأفراد ويدفعهم للتهرب من أداء الضريبة^(٢).
- ٢ - افتقاد الكوادر الإدارية للكفاءة اللازمة خاصة في مجالي المحاسبة الضريبية والتفتيش الضريبي، ويترتب على ذلك خلل كبير في الأداء، ومن ثم ضياع حقوق الدولة، وإفلات المكلفين من التزاماتهم^(٣).
- ٣ - انخفاض مستوى التكوين الأخلاقي والمهني لدى موظفي الإدارات الضريبية وافتقارهم للنزاهة المطلوبة مما يساعد على انتشار الرشوة، فيؤدي إلى ضياع حصيلة كبيرة على الخزينة العامة. ويزداد المجال رحابة لهذا الفساد إذا ما كانت أجور وحوافز الإدارة الضريبية متدنية^(٤).
- ٤ - غياب التقنية اللازمة والوسائل الالكترونية التي تساعد الإدارة على رفع مستوى

(١) ينظر: الغش والتهرب الضريبي، مراد ناصر، دار قرطبة، ٢٠٠٤، ص: ١١ وما بعدها.

(٢) ينظر: الغش الضريبي وآليات مكافحته، ص: ٣٩ ومبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٣.

(٣) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٤ والسياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨٢.

(٤) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٤.

خدماتها، وحصر المكلفين بالضريبة وضبط ما يستحق عليهم من ضرائب^(١).

٥ - ازدواجية المعايير الإدارية في معاملة المكلفين، وتعسف موظفي الإدارة الضريبية في معاملتهم. حيث تحظى فئات معينة كرجال الأعمال بمعاملة خاصة، لا يحظى بها عموم أفراد المكلفين بالضرائب^(٢).

٦ - تقصير الإدارة بشأن التوعية اللازمة للمكلفين بأساليب جباية الضرائب، وكيفية تحديد المكلف لواجباته الضريبية بدقة، بالإضافة إلى تقصيرها في تعريف المكلف بأهمية الضريبة ودورها الاجتماعي ومردواتها المستقبلية وخطورة التهرب من دفعها، وما يقع على عاتق المتهرب منها.

سادسا: الأسباب السياسية.

تشكل الحالة السياسية عاملا مهما في نشأة مختلف الظواهر الاجتماعية، فالتوجه السياسي للنظام ومدى توافقه مع المكلف له دور كبير في مدى استجابته للمشاركة في الحياة العامة، ويعكس رضا المكلف عن واقعه السياسي وتوجهات الحكومة تقبله لما يفرض عليه من ضرائب من قبلها، أما إذا شعر المكلف بالإحباط من سلوك أفراد السلطة لاعتقاده بأنهم يبذلون معظم جهودهم في الاحتفاظ بامتيازاتهم وزيادة مكاسبهم الشخصية فذلك سوف يدفعه إلى عدم الالتزام بدفع الضرائب المكلف بها والتهرب منها. وهذا ما يلقي بظلاله على أزمة فقدان الثقة بين الطرفين فينظر المكلفون إلى السلطة بعامة والسلطة الضريبية بخاصة على أنها جهة جباية وتعسف، وبالمقابل تنظر الأخيرة إلى المكلفين على أنهم مجموعة من المتهربين التي يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم.

سابعا: الأسباب الثقافية.

(١) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد، ص: ١٨٤ والتهرب الضريبي، جميل الصابوني، ص ٤٥٠.

(٢) ينظر: السياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨٢.

هناك بعد ثقافي لنظام الضريبة يتمثل في مدى الوعي السائد بدور الضريبة وآثارها الاجتماعية وعوائدها الآنية والمستقبلية، ومن الملاحظ أنه كلما زاد الوعي بدور الضريبة وآثارها الاجتماعي ضعف الباعث على التهرب من دفع الضريبة، وكلما كان هذا الوعي ضعيفا أو شاحبا زادت الرغبة في التهرب من سداد الضريبة^(١).



غير أن نقص الوعي ليس العامل الثقافي الوحيد بل إن الرصيد المعرفي للفرد قد يكون أحد العوامل التي تدفعه إلى التهرب الضريبي، وفي هذه الحالة قد لا يشعر المكلف بأي حرج تجاه ما يقوم به بل قد يشعر بأنه يقوم بعمل واجب عليه إذا كان الرصيد المعرفي لهذا المكلف مستندا إلى بعض الأفكار الفقهية، فعلى سبيل المثال تذكر بعض الدراسات أن أحد أسباب انتشار التهرب الضريبي في بعض البلدان الإسلامية أن هذه البلاد يسود فيها نوع معين من الأفكار الدينية تتصادم مع فكرة فرض الضريبة باعتبارها مكوسا ظالمة، لا سيما وقد عززت هذه الأفكار بعض الممارسات التاريخية غير المرضية لجباية الضرائب^(٢).

(١) ينظر: السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، معوض السيد خليل، دار النهضة العربية، ٢٠١٤، ص: ٢٨٣ ومدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، يحيى بوقنداقجي وآخرون، مذكرة تخرج في العلوم المالية، المدينة، ٢٠٠٥، ص: ٢٣ والغش الضريبي وطرق مكافحته، يدو لويزة وقاري حياة، ص: ٣٦.

(٢) ينظر: واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته، خليفي علية وعبادة كميلية، مذكرة تخرج في العلوم المالية، الجزائر، ٢٠٠٥، ص: ٢٨ وقد ضرب الباحثان المثال بحالة الاحتلال العثماني والاستعمار الفرنسي للجزائر، وانظر أيضا: الغش الضريبي وآليات مكافحته، ص: ٣٦.

المطلب الثالث:

الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي.

من البديهي أن يؤدي التهرب الضريبي إلى نتائج مالية سيئة، فهو في كل الأحوال نقص في حصيلة إيرادات الدولة الموجهة للإنفاق على الخدمات العامة، وهذا يعني نقصا في مستوى هذه الخدمات وقصور كفاءتها عن الإشباع الأمثل، فضلا عما يعنيه سكوت الدولة على هذه الظاهرة من خروج على مبدأ العدالة الضريبية والمساواة في فرض الضرائب.

وإذا كان الغالب على الأموال التي تفلت من الجباية الضريبية أنها دائما ما توجه للاستثمار، وكان هذه الاستثمار غير معروف للإحصائيات الرسمية في الدولة، وكانت هذه الإحصائيات هي الأساس الذي تبنى عليه السياسات الاقتصادية فإن هذه الظاهرة أثرا خطيرا على الاقتصادي الكلي. وكما يخل التهرب الضريبي بمبدأ العدالة الضريبية والمساواة فإنه يخل بالعدالة الاجتماعية والتوزيع العادل حين يعطي مزايا تنافسية ويعيق التوزيع الأمثل للدخول في المجتمع ومن هنا يظهر أثره أيضا على الاقتصاد الجزئي.

وفضلا عن هذه الآثار الخطيرة على النواحي المادية في المجتمع فإن النواحي الأخلاقية ليست بمعزل عن أثر ما من الآثار السيئة للتهرب، فحينما تتقاعس الحكومات عن مواجهة التهرب الضريبي فإن البشر أنفسهم يندفعون تحت وطأة الشعور بالظلم وغياب العدالة إلى الاقتداء بغيرهم ممن احتالوا على القوانين لتعظيم مكاسبهم، وفيما يلي بسط وتفصيل لما سبق إجماله من مضار ومخاطر التهرب الضريبي.

أولا: آثار التهرب الضريبي على الخدمات العامة وعملية التنمية.

يتسبب تنامي ظاهرة التهرب الضريبي في فقدان الاقتصاد القومي لجانب كبير من إيراداته العامة، مما يترتب عليه عجز في الموازنة العامة للدولة ينجم عنه ضعف واضح في قيام الدولة

بخدماتها العامة بالإضافة إلى أثره على تراجع التنمية بشكل عام^(١)، وقد حذرت بعض التقارير من تنامي هذه الظاهرة وبينت أن التهرب الضريبي يكلف البلدان النامية ما مقداره ٥٠٠ مليار دولار سنويا، وهي خسارة تتجاوز ما تحصل عليه هذه البلدان من مساعدات خارجية. وقد تكفي هذه الأموال الضائعة لردم الفجوة بين البلدان الغنية والفقيرة لو أنفقت في معالجة المشكلات الاقتصادية الكبرى وعلى رأسها الفقر والمرض والتخلف والجهل.

وتشير بعض الإحصائيات إلى أن هناك أزمة تنامي في البلدان الفقيرة مع تدهور الخدمات العامة والبنى التحتية بسبب نقص الأموال، واعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب هذه الأزمة، ونظرا لشيوع هذه الظاهرة وانتشارها أصبحت جباية الضرائب تواجه أزمة عميقة في البلدان الأكثر فقرا، ففي العالم الغني وصل معدل نسبة جباية الضرائب ما بين عامي ١٩٩٠ و ٢٠٠٠ إلى ٣٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي بينما في بلدان أفريقيا المجاورة للصحراء كان معدل الضريبة لنفس الفترة حوالي ٩، ١٧٪ وفي أمريكا اللاتينية وصل إلى ١، ١٥٪ أما في جنوب آسيا فلم يتجاوز معدله ٥، ١٠.

ولا يخفى ما يترتب على هذا الوضع من تقليص المبالغ المتوفرة بيد حكومات البلدان الفقيرة لتوظيفها في مجال الخدمات الاجتماعية مثل التعليم والرعاية الصحية، وعرقلة هذه النسب المتدنية من إعادة توزيع الثروات بطريقة أكثر عدالة على كل المجتمع^(٢).

إن الضريبة في كل الأحوال مورد من الموارد العامة للدولة تذهب للإنفاق على المرافق والخدمات أو الحاجات العامة، ومن هذه الزاوية يظهر أن التهرب الضريبي يفوت على الدولة

(١) ينظر: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، عبد الحكيم الشراوي، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٦، ص: ١٥٥.

(٢) ينظر: غياب الوعي الضريبي وآثاره السلبية على أداء الاقتصاد في البلدان النامية، حسين السيد القاضي، القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٨، ص: ٩٧ - ٨١.

جزءاً كبيراً من ميزانيتها تصبح معه الدولة عاجزة عن القيام بوظائفها، وفي ظل هذا العجز إما أن تلجأ الدولة إلى الاقتراض أو الإصدار النقدي، وهذا يعني التسبب في حصول مخاطر للاستقرار المالي والاقتصادي للدولة^(١)، حيث يؤدي الاعتماد على الإصدار النقدي أو الاقتراض إلى دخول الاقتصاد القومي في دورة تضخمية تقود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود وارتفاع الأسعار.

فإذا لم تلجأ الدولة إلى الاقتراض أو الإصدار النقدي فإنها قد تستعين على حل عجز الموازنة بزيادة العبء الضريبي على المكلفين وغالباً من خلال الضرائب غير المباشرة، مما يضر في نهاية المطاف بمصالح المواطنين الأمناء^(٢).

ومن ناحية أخرى يتسبب التهرب الضريبي في تحميل الدولة تكاليف إضافية؛ لأنها تنفق بعضاً من مواردها المالية لمواجهة هذا التهرب، كنفقات تمويل جهود الإدارة الضريبية وأجهزة مكافحة التهرب الضريبي. وتمويل عمليات التدقيق والمراجعة للحسابات وإقرارات الممولين التي تتم من قبل كوادر متخصصة.

ثانياً: أثر التهرب الضريبي على قضايا الاقتصاد الكلي^(٣).

لما كان التهرب في أغلب الأحوال يلجأ في سبيل ذلك إلى إخفاء نشاطه الاقتصادي أو حجم

(١) ينظر: الغش والتهرب الضريبي، مراد ناصر، ص: ١٧.

(٢) ينظر: الغش الضريبي، مراد ناصر، ص: ١٨.

(٣) الاقتصاد الكلي هو: الجانب من علم الاقتصاد الذي يهتم بالمتغيرات الكلية المتعلقة بالاقتصاد القومي في مجموعه أو ككل، مثل دراسة العوامل المؤثرة في تكوين الدخل القومي، وتطور حجم العمالة الكلية، والمستوى العام للأسعار، والاستثمار الكلي، والادخار القومي، كما أنه يدرس العلاقة بين هذه المتغيرات والمشكلات المتعلقة بها. انظر: مبادئ علم الاقتصاد، عبد الله الصعيدي والسيد عطية عبد الواحد، ٢٠٠٥، ص: ٤٩.

أمواله، فإن التهرب الضريبي يقترن دائما بما يسمى بالاقتصاد الخفي أو الاقتصاد الأسود وهو الاقتصاد غير المعلن جزئيا أو كليا لدى الجهات الرسمية، وتكمن خطورة هذا النوع من الاقتصاد في أنه يحدث فشلا ذريعا للسياسات الاقتصادية التي من مهمتها تحقيق الاستقرار الاقتصادي.



ففي ظل الاقتصاد الخفي لا يتمكن المسؤولون عن وضع السياسات الاقتصادية من الحصول على معلومات دقيقة عن معدلات البطالة والتضخم، وغيرها من المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في وضع السياسات الاقتصادية، مما يؤدي إلى وضع هؤلاء المسؤولين سياسات اقتصادية غير متوافقة مع الواقع المعاش، فتخل هذه السياسات بالاستقرار الاقتصادي ومن مظاهر ذلك:

١- انحراف المعلومات.

يحدث التهرب عندما يمتنع بعض الأفراد عن الإفصاح عن العمل أو الدخل أو كلاهما للسلطات أو الهيئات الضريبية، ونتيجة لذلك فإن أوجه النشاط الاقتصادي لا يتم تسجيلها في الإحصائيات الرسمية. ومن هنا لا تعطي هذه الإحصائيات أو المؤشرات دلالة حقيقية على الأداء الاقتصادي الواقعي، فقد تشير إحصائيات إجمالي الناتج القومي والبطالة إلى أن الوضع الاقتصادي في حالة انكماش، في الوقت الذي يكون فيه المستوى الحقيقي للناتج القومي مرتفعا جدا والبطالة في أدنى مستوياتها.

والأثر الخطير الذي يترتب على انحراف المعلومات يظهر حينما تتجه الحكومة لوضع سياسة اقتصادية تواجه بها ما تدل عليه مؤشرات الأداء الاقتصادي، مثل: استخدام سياسات التوسع النقدي والمالي للعمل على الوصول إلى مراحل التشغيل الكامل، مما يؤدي في النهاية إلى ارتفاع

٢- معدلات البطالة.

يتسبب التهرب الضريبي في عدم احتساب بعض الفئات - التي تحصل على دخول عن الأنشطة التي تمارسها في نطاق الاقتصاد غير الرسمي - ضمن الفئات العاملة في المجتمع، واعتبارهم عاطلين على خلاف الواقع، الأمر الذي يؤدي إلى إعلان معدل البطالة مرتفعا عن المعدل الحقيقي لها، وفي هذه الحالة تضطر الحكومة إلى تطبيق سياسات اقتصادية توسعية بشكل مبالغ فيه يظهر أثرها في التضخم وارتفاع الأسعار^(٢).

٣- النمو الاقتصادي.

حيثما يوجد التهرب الضريبي فإن معدلات النمو الحقيقي سوف تختلف عن معدلات النمو الرسمي. فيأتي التقدير الرسمي لهذه المعدلات غير مطابق للواقع.

٤- تشوه الأسعار.

تميل الأسعار في ظل التهرب الضريبي إلى الارتفاع بمعدلات أقل من تلك السائدة في الاقتصاد الرسمي، وخاصة عندما يكون الاقتصاد الخفي منافسا للاقتصاد الرسمي في تقديم نفس أنواع السلع والخدمات، أو عندما تكون أسعار السلع والخدمات مدعومة من الحكومة بشكل كبير وتقدم للمواطنين في الاقتصاد الخفي بأسعار منخفضة. وذلك بالنظر إلى أعباء الجهاز الحكومي الإدارية والضريبية والإجرائية، وفي مثل هذه الحالات يترتب على وجود الاقتصاد الخفي أن يصبح معدل التضخم مرتفعا عن المعدل الحقيقي السائد في

(١) ينظر: غياب الوعي الضريبي ص: ٩١ - ٩٢.

(٢) ينظر: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، ص: ١٧٠ - ١٧٢، وغياب الوعي الضريبي ص: ٩٢ -

ويحدث العكس في حالة وجود سوق سوداء في الاقتصاد الخفي حين تكون معظم السلع خاضعة للتسعير الجبري أو تكون خصص الاستيراد محدودة مع وجود فائض كبير في الطلب، حيث تأتي معدلات التضخم الرسمية أقل كثيرا من حقيقتها الواقعية^(٢).

٥ - السياسة النقدية.

تزيد الدوافع للاحتفاظ بالنقود في صورة سائلة لأغراض إجراء المعاملات التي تتم في الاقتصاد الخفي. وبم أن نسبة النقود السائلة المستخدمة في الاقتصاد الخفي غير خاضعة لسلطة البنك المركزي، فإن سياسة البنك المركزي لا يكون لها تأثير مباشر على الجزء الموجه للاستثمار في الاقتصاد الخفي^(٣).

٦ - التراكم الرأسمالي.

يلحق التهرب الضريبي أضرارا فادحة بعملية التراكم الرأسمالي، التي تعد جوهر عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية، وأساس عملية التقدم الاقتصادي في الدول المتقدمة. حيث يؤدي التهرب إلى ندرة رؤوس الأموال عندما يقوم المكلفون بإخفاء الأرباح وكنزها إما على صورة نقدية أو على شكل معادن نفيسة كالذهب، أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الدول والمؤسسات التي تساعد المكلفين على هذه العملية جذبا لرؤوس الأموال نحوها. فإذا قل معدل الادخار عجز الاقتصاد عن الوفاء باحتياجات الاستثمار اللازمة لتنفيذ خطط

(١) ينظر: مبادئ الاقتصاد الدولي، حسين السيد القاضي، دار النهضة العربية، ٢٠٠٩، ص: ١٣٤ - ١٣٥

وغياب الوعي الضريبي، ص: ٩٤ - ٩٥.

(٢) ينظر: مبادئ الاقتصاد الدولي، حسين السيد القاضي، ١٣٤ - ١٣٥.

(٣) ينظر: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، ص: ١٧٨، وغياب الوعي الضريبي ص: ٩٥ - ٩٦

والسياسة الضريبية ص: ٢٨٤.

٧- الإخلال بمستوى الكفاءة الإنتاجية.

يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب الضريبي في نشاط معين إلى اجتذاب الأفراد والأموال نحو هذا المجال، حتى ولو لم يكن مفيدا للدولة، أي حتى لو كانت عوائده الاقتصادية والاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط الاقتصادي التي تقل فيها إمكانيات التهرب الضريبي، وهذا يعني تراجع معدلات التنمية الاقتصادية وانتشار البطالة والكساد ولو بصفة جزئية^(٢).

ثالثا: أثر التهرب الضريبي على قضايا الاقتصاد الجزئي^(٣).

يأتي الضرر الأكبر للتهرب الضريبي على الاقتصاد الجزئي وبالأخص توزيع الدخل وتخصيص الموارد والمنافسة الاقتصادية.

١- توزيع الدخل:

ففي جانب توزيع الدخل، فإن التهرب الضريبي يعيد توزيع الدخل بطريقة عشوائية، ويضر بالملكفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي مما يخل بفكرة العدالة

(١) ينظر: الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، فريال بولعنصر، وزعوط مليكة، الجزائر، ٢٠٠٢، ص: ٥٧.

(٢) ينظر: الآثار الاقتصادية للفساد الإداري، أحمد مصطفى معبد، دار الفكر الجامعي، ط ١، ٢٠١٢، ص:

٨٠.

(٣) الاقتصاد الجزئي هو: الجانب من علم الاقتصاد الذي يهتم بدراسة الوحدات الاقتصادية الفردية كالمستهلك الفرد، والمشروع الفردي، والسلعة الفردية، والعنصر الواحد من عناصر الإنتاج، ولما كانت هذه الوحدات تمثل جزءا صغيرا إذا ما قورنت بالوحدات الاقتصادية في مجموعها فقد سمي هذا الجانب من الاقتصاد بالجزئي، انظر: مبادئ علم الاقتصاد، عبد الله الصعيدي والسيد عطية عبد الواحد، ص:

٤٩.

الضريبية، كما يعطي التهرب الضريبي الشخص المتهرب ميزة أكبر على غيره من الأمناء دافعي الضرائب، بمقدار ما يقوم بتهريبه ويضر بالمكلفين الأمناء الذين يتحملون العبء الضريبي دون أية محاولات للتخلص منه كلياً أو جزئياً، وهذا الأمر يخل بفكرة العدالة الضريبية والمساواة أمام الأعباء العامة، بل قد يدفع هذا التهرب بالدولة إلى مزيد من عدم مراعاة العدالة في توزيع الالتزامات والأعباء العامة بين كافة الأفراد القادرين على دفع الضرائب، وذلك بتحميل الأفراد الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يفكرون فيه مزيداً من الضرائب عن طريق رفع الضريبة أو فرض ضرائب جديدة تحد من نقص الحصيلة الناشئ عن عمليات التهرب، وكل هذا يصب في بوتقة زيادة التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض مستويات المعيشة للغالبية^(١).

٢- المنافسة.

يعطي التهرب الضريبي ميزة تنافسية في نفقات عناصر الإنتاج بالنسبة للأنشطة السوداء غير الخاضعة للضريبة، حين يسمح للمكلف بأن يقوم بتخفيض سعر التكلفة وبيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق دون تأثير على أرباحه، كما يمكنه من جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها الأمناء أو يساعده على زيادة كمية الإنتاج والتحسين من نوعيته، والنتيجة المترتبة على ذلك هي إعادة توزيع الموارد بين الأنشطة الأكثر كفاءة والتي لا تدفع الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض مستوى الكفاءة الاقتصادية في الاقتصاد عموماً. وقد تأخذ هذه النماذج السيئة محل القدوة في المجتمع فتتجه أغلب المؤسسات إلى التهرب الضريبي مما يؤخر تحقيق التنمية الاقتصادية^(٢).

(١) ينظر: غياب الوعي الضريبي، ص: ٩٦ - ٩٧.

(٢) ينظر: الغش الضريبي وآليات مكافحته، ص: ٤٥.

٣ - تخصيص الموارد البشرية.

يؤدي التهرب الضريبي إلى استخدام غير كفاء للموارد، وذلك بتشجيع الأفراد ذوي المهارات المكتسبة والذكاء الخاص والأكثر تدريبا من العاملين في مجال الصناعة على الدخول في أشكال من العمل، يصعب فرض ضرائب عليها على الرغم أنهم لا يتسمون فيها بالمهارة أو بحسن التدريب^(١).

رابعا: الآثار الاجتماعية والأخلاقية للتهرب الضريبي.

تتمثل أهم الآثار التي تترتب على حدوث ظاهرة التهرب الضريبي في الإخلال بقاعدة العدالة والمساواة في فرض الضرائب، وذلك عندما يحصل بعض الأفراد على دخول دون دفع أية ضرائب عنها في حين ينوء الأمانة من المكلفين بأعباء الضرائب المستحقة عليهم إلى جانب تبعات الآثار السيئة لظاهرة التهرب والتي منها التضخم وتضاعف العبء الضريبي. وإذا لجأت الدولة إلى سد العجز الناشئ عن التهرب الضريبي عن طريق زيادة العبء الضريبي، فإنه يترتب على ذلك إحباط الدور الاجتماعي للضريبة؛ وزيادة الهوة بين الطبقات، حيث تُحمّل المكلفين غير القادرين على التهرب وهم في أغلب الأحوال من أصحاب الدخول المنخفضة والمحدودة - العبء الأكبر من الضرائب، في حين يتحمل المتهربون من الأغنياء وأصحاب الدخول المرتفعة العبء الأقل، مما يباعد المسافة بين الطبقات، ويمس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة.

ولا يقف الأمر عند هذا الحد حيث تتسبب هذه الحالة في إضعاف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي واحترام القانون لدى المكلفين الشرفاء، وذلك لإحساسهم بعدم المساواة

(١) ينظر: غياب الوعي الضريبي، ص: ٩٧.

من جهة، واستنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه، وقد يقتدي الأمانء من المكلفين بالمتهربين فيلجؤوا إلى شتى الحيل للإفلات من الضريبة فيكون التهرب عامل إفساد أخلاقي للشرفاء في المجتمع^(١).

(١) ينظر: السياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨٣ والغش والتهرب الضريبي، مراد ناصر، ص: ١٧.

المبحث الثاني:

أنواع التهرب الضريبي

المطلب الأول:

أنواع التهرب باعتبار مقدار وحجم التهرب

التهرب الضريبي إما أن يكون تخلصاً من كل العبء الضريبي وهذا هو التهرب الكلي وإما أن يكون تخلصاً من جزء منه كثير أو قليل فهذا هو التهرب الجزئي، وتفصيل ذلك فيما يلي:

١ - **التهرب الضريبي الكلي**: هو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف أن يتخلص من العبء الضريبي كلياً، وذلك عندما ينجح في إخفاء كل نشاطه، أو جزء منه خاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها.

ومثال ذلك: أن يمتنع الشخص عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماماً، ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة كاملاً^(١).

ومثاله أيضاً اللجوء إلى تهريب المادة الخاضعة للضريبة وإخفاؤها عن موظفي الإدارة الجمركية على الوردات^(٢).

ب - **التهرب الضريبي الجزئي**: ينشأ عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزءٍ من الضريبة المستحقة عليه، وهذا النوع يحصل بنفس الآليات التي يحصل بها التهرب الكلي ولكنه يختلف في الأثر فقط، وذلك إما بإسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث

(١) ينظر: التهرب الضريبي، جميل الصابوني، ص ٤٥٠.

(٢) ينظر: التشريع الضريبي، عبد الله الصعدي، ص: ٣٣٢.

لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وإما من خلال تمكنه من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب، بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة من سجلاته التجارية^(١).

ومثاله: أن يعلن المكلف الإدارة الجمركية بسعرٍ للمنتجات المستوردة أقل من سعرها الحقيقي ليتمتع بخصم جزء من الضريبة المقررة، ومثاله أيضاً أن يقدم الممول مستندات غير حقيقية يحدد فيها قيمة الدخل الخاضع للضريبة بأقل من قيمته الحقيقية مدعماً ذلك بمستندات غير حقيقية، وقد يبالغ في تقدير التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية^(٢).



المطلب الثاني:

أنواع التهرب الضريبي من حيث ثبوت الواقعة المنشئة للحكم.

يتنوع التهرب الضريبي من حيث ثبوت الواقعة المنشئة للتهرب أو عدم ثبوتها إلى ثلاثة أقسام، فإن الواقعة إذا ثبتت فإن التخلص من عبء الضريبة يعد تهرباً يعاقب عليه فاعله، أما إذا لم تثبت الواقعة المنشئة للضريبة فإن التخلص الكلي أو الجزئي يندرج في إطار ما يسمى بالتجنب أو التخطيط الضريبي، وفيما يلي عرض لهذه الأقسام الثلاثة:

١- التهرب الضريبي.

وقد سبق تعريفه بأنه "سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه مستعيناً بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً"؛ ولهذا السبب يسمى

(١) ينظر: التهرب الضريبي، جميل الصابوني، ص ٤٥٠.

(٢) ينظر: التشريع الضريبي، عبد الله الصعيدي، ص: ٣٣٢.

التهرب الضريبي بالغش الضريبي؛ لكونه مشتملا على سوء نية ولاعتماده على طرق احتيالية نص القانون على حرمتها^(١).

٢ - التجنب الضريبي .

عرف التجنب الضريبي بتعريفات متنوعة منها: أنه "امتناع الفرد عن القيام بأي تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة"^(٢)، كما لو امتنع بعض الأفراد عن استيراد سلعة أجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية، ليكون بمنأى عن دفع هذه الضرائب، وبذلك لا يقع المكلف تحت طائلة القانون بالكلية.

ويعرف أيضا بأنه: "عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة تتحقق من استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة ومن ثم فلا توجد مخالفة في القانون"^(٣)؛ وهذه الحالة صادقة على تصرف إيجابي يقصد فيه الممول الاستفادة من القانون نفسه؛ ولهذا يعد تجنبا للضريبة استعمال الممول الطرق القانونية لتكييف الوضع لتقليل قيمة ضريبة الدخل المستحقة له، كما لو تم ذلك عن طريق الحصول على الخصومات والائتمانات المسموحة^(٤).

وقريب من هذا التعريف تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية له بأنه ((ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفيا مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق القانون))^(٥). فالتجنب الضريبي في ضوء هذا التعريف قد يتم من

(١) ينظر: مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد يونس، ص: ١٨١، والتشريع الضريبي، عبد الله الصعيدي، ص: ٣٣٢.

(٢) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، القاهرة، ٢٠١١، ص: ١٥.

(٣) ينظر: السياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨٠.

(٤) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ١٥.

(٥) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ١٦، والسياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨٠.

خلال استغلال ثغرات القانون لتحقيق منافع لم تكن في نية المشرع السماح بها عند وضع القانون، أو بالتلاعب بالنصوص أو بالتركيز على النواحي الشكلية دون الاهتمام بجوهر المعاملات التي يعني بها هذا القانون^(١).

والتقييد بتعارض التجنب مع قصد المشرع يحصره في نطاق الاستفادة من عيب في القانون لا في إطار قصد المشرع إلى إفادة الممول نفسه ورغبته في تقديم مزايا ضريبية لبعض المكلفين.

ولهذا يعد في نظري أفضل من هذا التعريف تعريف التجنب بأنه: ((تفادي الضريبة بوسيلة مشروعة لا تقع تحت طائلة القانون))^(٢) حيث يجمع هذا التعريف بين جميع الحالات التي يشملها التجنب الضريبي؛ لأن حصر التجنب الضريبي في التلاعب بالقوانين يجعل ظاهرة التجنب داخلة في صور التهرب المذموم، وهو أمر يختلف عن حقيقة التجنب الضريبي الذي هو في نظري: ((ميزة يحصل عليها الممول تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه، دون أن يعد متهرباً من الضريبة)). وفي ضوء هذا الحقيقة يعتبر متجنباً كل من استفاد بالثغرات والظروف التي يوفرها القانون، بحيث يوفق أوضاعه الشكلية على ما يقبله قانون الضريبة، دون أن تصل الإساءة إلى حد اعتباره متهرباً من الضريبة، ويسهل التعرف على ذلك من خلال الرجوع إلى قانون الضريبة الذي يحدد حالات التهرب حصراً باعتبارها جريمة يجب أن تكون محددة وصریحة^(٣).

ويدخل في الاستفادة من القوانين الضريبية ما يسمى بالمراجعة أو الموازنة الضريبية، وذلك

(١) ينظر: التجنب الضريبي، ص: ١٧ والسياسة الضريبية، ص: ٢٨٠.

(٢) ينظر: مالية الدولة، محمد حلمي مراد، دار النهضة العربية، ١٩٥٩، ص: ٢٥٩، ومبادئ المالية العامة، عاطف صدقي، دار النهضة العربية، ١٩٧٠، ص: ٢٩٤، والسياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨٠.

(٣) ينظر: التجنب الضريبي، ص: ٢١.

عندما تكون للصفقة أو العملية منفعة اقتصادية معنية لا تختلف باختلاف المعالجات الضريبية لها، ولكن ترجيح معالجة ضريبية على أخرى يحقق للمول مزايا ضريبية أكبر^(١). وفي ضوء هذه الحقيقة يمكن تقسيم التجنب نفسه إلى نوعين:

النوع الأول: عملية سلبية يمتنع فيها المكلف عن الإتيان بالواقعة المنشئة للضريبة، وبهذا لا يكون ثمة علاقة بينه وبين القانون المنظم للضريبة في البلد المعين، وليس الفرد في هذه الحالة مكلفا بالمرة.

النوع الثاني: عملية إيجابية تتوفر فيها الواقعة المنشئة للضريبة وتوجد علاقة بين المكلف والقانون المنظم للضريبة، ولكنها علاقة استفادة من ثغرة ما في القانون دون الوقوع تحت طائلة القانون، ويقع المكلف فيما يمكن تسميته بمنطقة العفو^(٢).

الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

من الواضح أن هناك اختلافا بين التهرب والتجنب الضريبي إلا أن تحديد معيار الاختلاف هو نفسه ليس محل اتفاق، هذا فضلا عن صعوبة الفصل التام بين لون كل منهما فليس أحدهما نقيا من الآخر في بعض أحواله، وقد تعددت المعايير التي على أساسها يفرق بين العمليتين، فيذهب بعضهم إلى أن الدافع هو معيار التفرقة بين التهرب والتجنب الضريبي، كما يقرر بعضهم أن الإفصاح هو المعيار الأكثر ملاءمة لإيقاع هذه التفرقة. على أنني لا أتفق مع كل من المعيارين فلا معيار الدافع ولا معيار الإفصاح يمكن أن يكون معيارا صحيحا للتفرقة بين العمليتين.

(١) ينظر: التجنب الضريبي، ص: ٢٠ والسياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨٠.

(٢) ينظر: الوجيز في المالية العامة، محمد نجيب جادو، دار النهضة العربية، ط١، ٢٠٠٦، ص: ١٩٨ -

٢٠٣، والسياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٨١.

أما المعيار الأول وهو معيار الدافع فيتقرر معه: أنه إذا كان الدافع للمول هو الاستفادة من القوانين كان متهربا، وإن كان الدافع هو تحسين الظروف الاقتصادية للمنشأة لم يكن الممول متهربا.

وفضلا عن صعوبة الفصل بين الأمرين - إذ يقترن دائما كل منهما بالآخر كما في حالة تغيير النشاط التجاري للاستصلاح في الأراضي، حيث يقترن تحسين الأوضاع الاقتصادية بالاستفادة من التشريعات الضريبية - أقول فضلا عن صعوبة هذا الفصل فإن الاعتماد على النيات أمر غير منضبط يصعب معه التمييز بين التهرب والتجنب!!!

وأما معيار الإفصاح فلا يخلو عن نقد هو الآخر، حيث تسمح بعض القوانين بنوع من الإفصاح يسمى بالإفصاح المرتبط، وهي آلية تمكن المحاسبين والمحامين من إخفاء بعض المعلومات عن المراكز المالية لموكليهم بالقدر الذي يمكنهم من الدفاع عنهم، ولا شك أن هذا النوع من الإفصاح يؤثر على وعاء الضريبة بما يعد في نفس الأمر تهربا وإن كان من حيث التشريعات والقوانين وصلاحيات الموكلين تجنبا لا يعاقب عليه القانون^(١).

والظاهر أن المعيار الأمثل للتفرقة بين التهرب والتجنب هو علاقة الممول بالقانون، فإن كانت العلاقة بريئة فهو التجنب الضريبي، حيث يقوم الممول بترتيب أوضاعه أو شؤونه بشكل برئ؛ لكي يتمكن من دفع ضرائب أقل، أو لا يدفع ضرائب على الإطلاق، مقارنة بما كان يتعين عليه أن يدفعه فيما لو لم يرتب أوضاعه أو شؤونه على هذا الشكل، فهو يستخدم ما يسمح به القانون للوصول إلى غايته.

وإن كانت العلاقة غير بريئة فهو التهرب الضريبي حيث يقوم الممول بترتيب أوضاعه أو شؤونه بشكل احتيالي أو على نحو مخالف للقوانين؛ لكي يحقق نفس غاية التجنب وهي

(١) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: (٢٦-٢٧).

تخفيض، أو عدم دفع، الضرائب.

فالغاية واحدة من وراء العمليتين أما محل الافتراق فهو في الوسيلة، ففي التجنب يستفاد بالوسائل المشروعة التي يسمح بها القانون، بينما يتعمد المتهرب مخالفة القوانين أو يحتال عليها^(١).

وعلى الرغم من هذا المعيار الذي يفرق بين التجنب والتهرب إلا أن منطقة رمادية تظل متوسطة بين الأمرين؛ ولذا ذهب بعض الباحثين إلى أن هناك عملية تعد خليطا من التجنب والتهرب كليهما ومثالها:

أن يقوم بعض الممولين هبة عقار يملكه إلى ابنه، ثم يحصل من ابنه على مدفوعات شهرية تعادل في الواقع قيمة قسط بيع العقار على سبيل الإعانة من ولده، فيتخلص الأب من ضريبة بيع العقار؛ لأن التصرف بالهبة للفروع لا يخضع للضريبة على الدخل في مصر، ومن ثم يشكل تجنبا من الضريبة، وما يحصل عليه الوالد الوهاب من إعانات شهرية لا تخضع للضريبة؛ لأنها ليست إيراد نشاط في ذمة الوالد ولكنها تحفى حقيقة أنها مقابل التصرف في العقار المذكور ليس من اليسير إثباته، وهذا الشق في الحقيقة لا يختلف كثيرا عن التهرب غير أنه استخدام للقانون لإسقاط الحق.

ولهذا يذهب باحثون إلى ضرب أمثلة لبيان التفرقة بين كل من التجنب والتهرب، دون وضع تعريف محدد، فالتهرب الضريبي يتمثل في إخفاء أو طمس أو تشويه طبيعة المعاملة وحقيقتها، بينما يبين التجنب حقيقة المعاملة بالشكل الذي يسمح به القانون، حتى ولو كانت هذه المعاملة قد أعدت بطريقة تجعل معاملتها الضريبية تختلف عما يقصده المشرع، فيستفيد

(١) ينظر: التشريع الضريبي، عبد الله الصعدي، ص: ٢٥٤، والتجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ٢٢

ما بعدها، والسياسة الضريبية، معوض السيد، ص: ٢٧٩.

صاحب المعاملة من هذا الاختلاف في تحقيق مزايا ضريبية^(١).

٣- التخطيط الضريبي tax planning

التخطيط هو كل عملية تتضمن تحديد الأهداف واختيار الآليات والأساليب الملائمة لتحقيق هذه الأهداف، والمقصود بالتخطيط الضريبي: "الإجراءات والخطط التي يتبعها الممول لتنظيم شئون نشاطه، بما يمكنه من التعامل مع التشريعات الضريبية، من قوانين ولوائح وقرارات، بأقل عبء ضريبي ممكن"^(٢). ويمكن تصور التخطيط الضريبي أيضا من قبل الحكومة حينما ترمي إلى تحقيق أهداف اقتصادية معينة عن طريق سياسة الحوافز^(٣).

ويؤدي عادة هذا التخطيط إلى تخفيض في قيمة الضريبة المستحقة أو عدم استحقاقها^(٤)، ولما كان مآل هذا النوع من التخطيط هو التجنب الضريبي فإنه من الممكن اعتبار التخطيط الضريبي هو الوسيلة والتجنب هو الهدف، مع ملاحظة أن تجنب الضريبة إن كان هو الهدف الوحيد من التخطيط اعتبر من نوع التخطيط الضريبي الحاد أو التخطيط المنحرف aggressive planning tax وهذا النوع من التخطيط هو الذي أثار مخاوف بعض علماء المالية العامة واعتبره صورة من صور التهرب الضريبي الذي يراد من ورائه الإفلات من ضرائب كان يجب أن تقع على عاتق الممول، فالتخطيط الضريبي الحاد وإن كان متوافقا مع جسد القانون إلا أنه يجافي روحه ومقصوده.

ومن أمثلة هذا النوع: تعمد إنشاء كيانات أو معاملات لا تهدف إلى تحقيق مصالح تجارية،

(١) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ٢٢ ما بعدها.

(٢) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ٣٣ - ٣٤.

(٣) ينظر: السياسة الضريبية، ص: ٢٨١.

(٤) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ٣٤، والوجيز في المالية العامة، محمد نجيب جادو، ص:

٢١٠ والسياسة الضريبية، ص: ٢٨١.

بقدر ما تهدف إلى التخلص من الضريبة أو تعتمد تجنبها، مثل الاقتراض الدائم بدلا من زيادة رأس المال أو الإسراف في شراء أصول غير منتجة. ومن هنا يجب على المشرع أن يبادر لوضع الآليات التي تمكن من تحجيمه وكبحه لخطورته على الموازنة العامة للدولة وعلى خطط التنمية^(١).

المطلب الثالث:

من حيث الصفة القانونية للتهرب.

ينقسم التهرب من حيث طبيعة العلاقة بين هذا التصرف وبين القواعد والتشريعات الضريبية إلى نوعين؛ نوع: يحصل الممول من خلاله على التخلص الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي دون مخالفة هذه التشريعات وتلك القوانين، بل قد يحصل الممول على هذا التخلص بتشجيع القانون نفسه، وهذا هو التهرب المشروع^(٢) ونوع يتضمن تجاوزا للقانون وخداعا له وهذا النوع هو التهرب غير المشروع، وفيما يلي تفصيل القول في كلا النوعين:

١ - التهرب الضريبي غير المشروع.

هو: تلك العملية التي يقوم فيها الممول بترتيب أو ضاعه أو شئونه على نحو مخالف للقوانين

(١) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ٣٧.

(٢) المراد بالمشروعية في هذا الإطار المشروعية في القانون والتي لا تعني المشروعية في كل الأحوال أو المشروعية الدينية التي يتعدى الحكم فيها إلى ما وراء الظاهر، فالمشروعية هنا هي الجانب الظاهري للمعاملة، وعليه تكون المشروعية في القانون أخص منها في الفقه والشريعة الإسلامية، فالأولى لا تتعدى نطاق الجوانب الظاهرة للمعاملة في الغالب، بخلاف الثانية حيث تتجاوز الجوانب الظاهرة إلى النية والقصد، ولذلك لا يعد كل ما هو جائز في القانون جائزا في الشريعة. والمثال في ذلك قيام الأب بتفريق ثروته بين أبنائه حيا حتى لا تخضع لضريبة التركات، فإن القانون وإن كان لا يعد مثل هذا النوع تهربا ضريبيا يعاقب عليه، فإن الشريعة الإسلامية تتناول ذلك في نطاق الحيل وتدرس الدوافع وراء ذلك وتحكم وفقا لكليهما كما سيأتي بيانه في مبحث الأحكام الشرعية.

للتخلص الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي؛ قد يتمثل في إخفاء أو طمس أو تشويه طبيعة المعاملة وحقيقتها حتى تظهر المعاملة بالشكل الذي يسمح به القانون مع أنها أعدت بطريقة تجعل معاملتها الضريبية تختلف عما يقصده المشرع^(١).

ويقع هذا التهرب إما في الربط وإما في التحصيل، أما في حالة الربط الضريبي فمثالها: أن يمتنع الممول عن تقديم الإقرار الخاص بدخله حتى يسقط اسمه من عداد الممولين الخاضعين للضريبة، أو أن يقدم إقرارا يتضمن بيانات غير صحيحة حتى تربط الضريبة على دخل أقل من دخله الحقيقي، أو أن يقوم شخص بإخفاء السلع المستوردة من الخارج عن أعين موظفي الجمارك عند عبورها المنطقة الجمركية.

وأما حالة التهرب من التحصيل فمثالها: اقتطاع جزء من أموال الممول بإخفاء الشخص أمواله بحيث يتعذر على السلطة المالية أن تصل إليها لاستيفاء الضريبة المطلوبة منها^(٢).

ويذهب بعض الباحثين إلى أن عمليات التجنب الضريبي، وإن كانت مباحة في ظل التشريعات الضريبية؛ كونها لا تتضمن انتهاكا للقانون أو تشويها للحقائق إلا أن بعضها يقترب من التهرب الضريبي؛ لكونه يتضمن استغلالا للقوانين لإسقاط عبء لا يجب أن يسقط، ويميزون بين نوعين من التجنب:

الأول: التجنب الضريبي، وهم يطلقون هذا المصطلح للدلالة على العملية المذمومة، التي تستغل ثغرات قانونية لإسقاط عبء ضريبي كان يجب ألا يسقط، أو على عمليات تتضمن التخلص من هذا العبء بما يتفق مع نص القانون ولكن يخالف غرضه ومقصوده.

(١) ينظر: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل دراسة تحليلية على قطاع غزة، سالم عميرة العمور، رسالة ماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٧، ص: ٦٩.

(٢) ينظر: المالية العامة، محمد حلمي مراد، ص: ٢٢٧.

الثاني: التخفيف الضريبي، وهو عملية على العكس من النوع السابق؛ إذ لا تتضمن استغلالاً لثغرة قانونية وتتفق مع نص ومقصود النص التشريعي. مثل التبرع لجهة خيرية للحصول على تخفيضات ضريبية.

وعلى هذا الأساس "يعتبر تخفيفاً للضريبة ما يتحقق من تخفيض للأعباء الضريبية لا يخالف القانون، ومتفقاً في نفس الوقت مع قصد المشرع أو نية البرلمان عند إقرار القانون، بينما يكون التخفيف الضريبي غير المخالف للقانون، ولكنه لا يتفق وقصد المشرع أو البرلمان تجنباً للضريبة"^(١).

والحاصل أنه ما لم تتدخل المجالس التشريعية لسد هذه الثغرات بسن التشريعات الملائمة، التي ينفذ منها هذا الاحتيال والتلاعب فإن عمليات التهرب غير المشروعة تظل موجودة، بل مقبولة قضائياً حيث لا يعتد في التقاضي إلا بالعلاقة الظاهرة بين التصرفات المدنية وبين نصوص القانون دون اعتبار للنوايا وبواطن الأمور^(٢).

٢- التهرب الضريبي المشروع.

أما التهرب المشروع فهو كل تصرف يتضمن تخلصاً كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي بما لا يخالف نصاً تشريعياً. وبمعنى آخر هو: عمل يؤول إلى أن يتخلص الممول من العبء الضريبي كله أو بعضه بشكل لا يتضمن انتهاك القانون بالوسائل التي سبقت الإشارة إليها^(٣).

(١) وقد صاغ بعضهم هذه الفكرة في عبارة ساخرة فذهب إلى أن الفرق بين التجنب المشروع والتجنب غير

المشروع أن القانون يسمح بالأول ولا يعاقب على الثاني، ينظر: التجنب الضريبي، ص: ٣١.

(٢) ينظر: التجنب الضريبي، ص: ٣١.

(٣) ينظر: مبادئ المالية العامة، يونس البطريق وآخرون، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٨، ص: ١٦٢

وظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، ص: ٦٩.

وقد يدخل في هذا الإطار: التجنب الضريبي بسائر فروعه باعتباره فعلا متوافقا مع نص القانون، وعلى هذا يعد تفتيت الأرباح بتعدد الشركاء في شركات الأشخاص دون حاجة حقيقية إلى ذلك تهربا مشروعا، وإن كان يقلل من مجموع الضرائب المستحقة على الشركة ككل ويهدر جزءا مستحقا لصالح الميزانية العامة.

وقد يدخل فيه من التجنب الضريبي ما اصطلح بعضهم على تسميته بالتخفيف الضريبي فقط، دون التجنب الذي يقوم على الاحتيال كما في المثال السابق.

وعلى هذا يمكن تقسيم التهرب المشروع إلى ثلاثة أقسام مع ملاحظة أن الحال الثالثة نسبية كما سبق:

١ - الامتناع عن إتيان العمل أو التصرف الذي يستوجب دفع الضريبة، كأن تفرض ضريبة على استهلاك سلعة معينة، فيمتنع الشخص عن استهلاكها فيتخلص بذلك من دفع الضريبة، أو تفرض ضريبة على دخل استغلال معين، فينقل الذين يباشرون هذا الاستغلال رؤوس أموالهم إلى فرع آخر من فروع الاستغلال.

٢ - أن يكون التهرب مقصودا من جانب المشرع لتحقيق غرض اقتصادي أو اجتماعي، مثلما يحدث في المزايا الضريبية التي تقدمها الدولة لمن يشارك بدور في المسؤولية المجتمعية.

ب - الاستفادة من عدم إحكام صياغة التشريعات الضريبية للتخلص من دفع الضرائب كأن تفرض ضريبة على الأرباح التي توزع على المساهمين، فتعمد إحدى الشركات إلى استخدام جانب من الأرباح لزيادة رأس المال وتوزع أسهما مجانية بقيمة هذه الزيادة على المساهمين^(١).

(١) ينظر: المالية العامة، محمد حلمي مراد، ص: ٢٢٦، وقد عدلت المادة الأولى من القانون رقم ١٤ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فأصبحت تنص صراحة على سريان الضريبة على إيراد القيم المنقولة على توزيع أرباح الأسهم في صورة أسهم مجانية أو أية صورة أخرى.

المطلب الرابع:

أنواع التهرب من حيث إرادة المشرع.

لا يهدف المشرع في أي حال إلى أن يتهرب بعض الأفراد من الضرائب وفقا للطريقة غير المشروعة، التي تقع من خلال تزيف البيانات وطمس الحقائق؛ وبهذا يظهر أن المقصود في هذا المطلب ليس تقسيم عموم التهرب من هذه الحثية بل المقصود هو تقسيم خصوص التجنب الضريبي، الذي يمكن التمييز فيه بين نوعين من التجنب أحدهما يقصده المشرع ويعيه عند وضع التشريع المعين، والآخر على العكس من ذلك على ما يأتي:

١ - التجنب المقصود.

وهو التجنب الذي يقصده المشرع ويعيه تماما عند وضعه التشريع ابتداء إما بتقديم الإعفاءات والتخفيضات المعينة ضمانا لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية.

ومثاله: التجنب الناتج عن الإعفاءات والحوافز الضريبية والخصومات المقررة لغير التكاليف والأعباء اللازمة للنشاط، كالمشاركة في المسؤولية المجتمعية بالتبرعات والهبات والمنح وسائر الأعمال الخيرية، ففي هذا النوع يعي المشرع عند وضع التشريع أن هذه المزايا تحقق التجنب الضريبي للممول، ومع ذلك يمنحها للمول؛ وفي مقابل ذلك يهدف المشرع إلى تحقيق أهداف أخرى بعضها يتعلق بالاقتصاد القومي حينما يشجع على إنتاج سلعة استراتيجية أو خدمات عامة في مقابل إعفاءات وتخفيضات ضريبية، وبعضها يتعلق بالجوانب الاجتماعية عندما يخفف المشرع الضريبة عن بعض الأشخاص الذين يقدمون خدمات اجتماعية ومساهمات خيرية للمجتمع^(١).

وقد يكون المقصود من إيجاد فرص التجنب إرضاء بعض فئات المجتمع ذات النفوذ السياسي،

(١) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ٣٩.

كما حصل من جانب المشرع الفرنسي حين قرر صراحة إخضاع فئة معينة للضريبة وفي نفس الوقت أتاح الفرصة لهذه الفئة للتخلص الجزئي من الضريبة، وذلك في حالة الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي حيث ربطها القانون بدخل مفترض هو دخل المساحة الذي يكون عادة أقل من الدخل الحقيقي^(١).

وقد يتمثل التجنب المقصود في رفع العبء الضريبي بهدف خفض نوع معين من الاستهلاك أو الاستيراد أو من التصدير^(٢).

٢ - التجنب غير المقصود.

وهو التجنب الذي لا يقصده المشرع عند وضع التشريع ابتداء وإن كان يتوقعه أحيانا، ولكنه يحصل عندما يستغل الممول الثغرات القانونية في التشريعات الضريبية أو عن طريق التخطيط الضريبي الذي يجنب الممول بعض الأعباء الضريبية أو كلها ولا يكون مخالفا لنص القانون، **ومثاله:** التجنب الناشئ عن اختيار الممول لكيان قانوني معين، فيفاضل بين أن يكون فردا، أو شركة، أو شركة معينة من شركات الأشخاص، ويقوم بهذه المفاضلة لا لتحقيق هدف اقتصادي، وإنما لتفتيت الأرباح تجنبا للضريبة، وخاصة عندما لا يعترف المشرع بالشخصية الاعتبارية للشركة، ويعامل كل فرد فيها على أنه ممول بذاته.

ومثاله أيضا: التجنب الحاصل عن طريق تغيير الممول لنوع الدخل من تجارى إلى مهني، أو من مزاولة نشاط تأجير مفروش إلى تأجير عقار خال، للاستفادة من المزايا الضريبية^(٣).

(١) ينظر: تجنب الضريبة، سيد حسن عبدالله، ص: ٣٠٢.

(٢) المرجع السابق نفس الصفحة.

(٣) ينظر: التجنب الضريبي، رمضان صديق، ص: ٣٩.

المطلب الخامس :

أنواع التهرب من حيث مكانه .

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المكان الذي يتم فيها إلى تهرب يقع في دولة واحدة دون استغلال علاقة ما بدولة أخرى، فإذا وقع التهرب من خلال استغلال علاقة ما بدولة أخرى فهو التهرب الدولي، وفيما يلي تفصيل القول في هذين النوعين:

١ - التهرب المحلي .

وهو كل عمليات التهرب الضريبي التي تتم داخل البلد الواحد^(١)، سواء كانت هذه العمليات تهرباً غير مشروع يستخدم فيها طمس الحقائق وتزييف البيانات، أو كان تجنباً ضريبياً تم فيه استغلال لثغرات القانون أو امتناع عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة على ما سبق بيانه.

٢ - التهرب الدولي .

كل عمليات التهرب التي تتم فيها الاستفادة من علاقة الممول ببلد آخر لتقليل العبء الضريبي أو التهرب من دفعه في البلد الذي يستحقه، ويتضح أكثر من خلال التعرض لنوعي التهرب الدولي وإمكانية حدوث كل نوع منهما:

أ - التجنب الضريبي الدولي :

يقصد بالتجنب على المستوى الدولي: "استغلال الممول للثغرات والاختلافات التشريعية بين الدول بما يحقق مصالحه دون أن يقف موقفاً مخالفاً للقانون". فإن إطلاق سيادات الدول في مجال فرض الضريبة بإرادتها المنفردة يعني حق كل دولة في وضع أنظمتها الضريبية بإرادتها المنفردة، وذلك يعطي فرصة كبيرة للأشخاص لاستغلال الاختلافات أو الفوارق بين النظم

(١) ينظر: التجنب الضريبي، ص: ٤٢ والمالية العامة، علي زغود... مرجع سابق. ص ٢١٠.

الضريبة المختلفة بما يحقق مصالحهم الخاصة.

وطالما لم تكن هناك مخالفة لقاعدة قانونية ضريبية لا يمكن أن يتهم الممولون الذين يتهمون هذه الفرص بالاحتيايل على النظام الضريبي، وبالمثل ما دام لا يوجد تنسيق بين الدول بشأن المسائل الضريبية، فإن من حق الأشخاص أن يستفيدوا بقدر أكبر مما يتاح من ثغرات في كل نظام ضريبي بمفرده^(١).



ومن أمثلة التجنب الضريبي على المستوى الدولي: أن تلجأ شركة ما إلى توزيع نشاطها الإنتاجي وعملياتها بين أكثر من دولة، حيث قد توجد الآلات والمعدات الإنتاجية في دولة ما يتميز نظامها الضريبي بإجراء خصومات كبيرة على الآلات والمعدات الإنتاجية وبالأحرى يعامل معاملة ضريبية ممتازة، في حين توجد عمليات الأبحاث والتطوير في دولة أخرى يعامل تشريعها الضريبي تلك العمليات معاملة ضريبية ممتازة أيضا بالمقارنة بالدولة الأولى، ويترتب على ذلك تخفيض ملموس في العبء الضريبي أو تجنب جزئي للعبء الضريبي على الشركة مما يعطيها ميزة تنافسية أكثر من غيرها^(٢).

ومن أمثلته كذلك: أن ينقل الممول المقيم خارج مصر أمواله لمصر لاستثمارها في سندات الدين العام المعفاة بقانون خاص من الضريبة؛ لكي يستفيد من المادة السادسة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بشأن فرض الضريبة العامة على الإيراد في مصر، والتي تنص على ألا يدخل في الحساب - إيرادا أو مصروفا - فوائد السندات والقروض المعفاة من الضريبة بقانون خاص عند تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة العامة^(٣).

(١) ينظر: الضريبة من منظور دولي، عبد الهادي مقل، دار النهضة العربية، ط٢، ٢٠١١، ص: ١٠٢ و ١٠٣.

(٢) المرجع السابق ص: ١٠٤.

(٣) ينظر: تجنب الضريبة، ص: ٣٠٢.

ومن أمثلته أيضا: أن تركز شركة ما أنشطتها المحققة للأرباح في الدولة التي يكون القانون الضريبي فيها مانحا لإعفاءات ضريبية أو امتيازات ضريبية أفضل من الدولة الأم نفسها^(١).

ب - التهرب الضريبي الدولي :

تتحقق تلك العملية في حالة الشخص الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة فيقوم بالتهرب من الوفاء بالتزامه الضريبي كليا أو جزئيا، متخذًا في ذلك موقفا مخالفا للقانون وهو موقف كما مر في أغلب الأحيان يكون صريحا ومقصودا ومنطويا على سوء نية من جانب الممول^(٢).

وهناك عاملان خطيران يمثلان التربة التي ترعرع بداخلها هذا النوع الخطير هما:

١ - مشكلة أمانة نقل المعلومات فيما بين الممولين والسلطات الضريبية بشأن تحديد الأموال الخاضعة للضريبة. وتواجه اتفاقيات الازدواج الضريبي عادة صورا من التعاون بين السلطات الضريبية في الدول الأعضاء بما من شأنه التغلب على مشكلة سرية الحسابات والمعلومات. ورغم ذلك فإن شبكة المعلومات التي تجمع بين هذه الاتفاقيات لا تتميز بالكفاءة المطلوبة، ولهذا السبب استقرت مجموعة خبراء الأمم المتحدة - بشأن المعاهدات الضريبية بين الدول المتقدمة والدول النامية - على عقد معاهدة جماعية بين تلك الدول سنة ١٩٧٧ م بشأن تبادل المعلومات الهامة بين أطرافها، وإن كانت فكرة التوصل إليها سابقة لأوانها؛ لأن عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي والعقد الأول من القرن الحالي شهدا تطورات هائلة وغير مسبوقه على الصعيد الدولي سواء من حيث الاستثارة أو الإنتاج أو الاستهلاك، وهو ما تجسد في اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وثورة الاتصالات الهائلة التي

(١) ينظر: الضريبة من منظور دولي، ص: ١٠٥.

(٢) ينظر: التجنب الضريبي، ص: ٤٢، والمالية العامة، علي زغودو... مرجع سابق. ص ٢١٠.

ربطت بين العالم وقللت من مسائل سرية المعلومات^(١).

٢ - مشكلة شركات الأوفشور؛ ظهرت شركات الأوفشور^(٢) في سبعينيات القرن العشرين، وما لبثت أن ازدهرت في الثمانينيات مع رغبة بعض الدول في تشجيع جلب الاستثمار، عبر تقديم الكثير من المحفزات التي منها الإعفاءات الضريبية، والتساهل في المراقبة المالية، وعدم إجبار المستثمرين على نشر الحصيلة المالية لنشاطاتهم، وضمان سرية المعلومات الخاصة بالمستثمرين والمودعين. وباتت اقتصاديات الدول التي انخرطت في هذا المجال قائمة بشكلٍ أساسي على نشاط هذه الشركات، وأبرز تلك الدول لوكسمبورغ، وسويسرا، وبريطانيا، وبنما، إلى جانب سيشل، وهونغ كونغ، والجزر البريطانية العذراء.

ويتركز نشاط شركات الأوفشور في قطاعات خدمية مالية وتجارية لا تتطلب بنيات تحتية للإنتاج ولا أيديَ عاملة كبيرة، مثل الاستيراد والتصدير، والاستشارات، والتجارة الإلكترونية والمعلوماتية والبرمجيات، والوساطة - سواء في البورصة أو التشغيل - وبيع رخص الاستثمار.

ولأن هذه الشركات تسمح للمستثمر بإخفاء هويته الحقيقية. فإن البلدان المستضيفة لهذه الشركات تعتبر "ملاذات" أو "جنانا" ضريبية تمكن الأثرياء من إخفاء ثروتهم ومصادرهما، وإدارة أموالهم كيفما شاؤوا دون أن تظهر أسماؤهم في أية وثيقة تخضعهم للعبء الضريبي، وهو ما يمثل ثغرة في النظام الضريبي الدولي مما يصعب معه تتبع الأمور المتعلقة

(١) ينظر: الضريبة من منظور دولي، ص: ١١٠.

(٢) تعود تسمية الأوفشور إلى الصناعة النفطية، ويقصد بها البئر النفطية الموجودة في البحر، أي خارج الحيز الترابي القاري. ويتميز هذا النوع من الآبار بسهولة الاستغلال وجودة الإنتاج ووفورته.

بالتهرب الضريبي على الصعيد الدولي^(١).

ولا فرق بين التهرب الضريبي المحلي والدولي من ناحية الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي سبق بيانها في المبحث الأول، بخلاف التجنب الضريبي الذي تختلف آثاره الدولية عن آثاره المحلية، لا سيما في حالة ما إذا كان يقوم على تحويل الأرباح أو الإيرادات بين الشركات المرتبطة فيما بينها، فالملاحظ أن التجنب المحلي وإن كان يخفض من وعاء الضريبة لبعض الشركات فإنه يزيد من وعاء الشركات الأخرى المرتبطة بها، هذا بخلاف التجنب الدولي، الذي تتمكن فيه الشركات دولية النشاط من تحقيق وفرٍ ضريبي دون أن تستفيد كثير من هذه الدول بالوفر الذي حققته الشركة الدولية ضريبياً^(٢).

المطلب السادس :

من حيث تحميل العبء للغير أو غيره.

يتضمن التهرب في كل الأحوال نقل العبء الضريبي من على كاهل المكلف إلى غيره، فحينما يتم التهرب ولو بشكل جزئي من دفع الضرائب تنقص الموازنة العامة للدولة بمقدار هذا التهرب الجزئي أو الكلي، وقد تلجأ الدولة إلى استحداث نوع آخر من الضرائب لسد العجز في الموازنة العامة فيتحمل الأمناء تبعه هؤلاء المتهربين، وإذا لم تقم الدولة بهذا الإجراء فإن قصور الموارد ينعكس على الخدمات العامة كما وكيفما مما يتسبب في نقص كفاءتها بالنسبة لعموم البشر ويقتضي البحث عن سبل أخرى أكثر كلفة لتحقيق الإشباع الأمثل، وهذا يعني أن التهرب غير المتوقع من المشرع يتسبب بوجه ما في نقل العبء الضريبي على الشرفاء.

(١) ينظر: الضريبة من منظور دولي، د عبد الهادي مقبل، ص: ١١١، وتقدير: الأفشور جنان ضريبية تثير الشبهات منشور على موقع الجزيرة رابط:

<http://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy>

(٢) ينظر: التجنب الضريبي، ص: ٤٢.

إلا أن هناك نوعاً آخر من التهرب يتضمن نقل العبء الضريبي دون تهرب من الممول أو تجنب له، وهذا يحدث عندما يلجأ الممول في سبيل تعويض الضرائب التي قام بدفعها إلى رفع أسعار السلع والخدمات أو تخفيض أجور العمال، فيحدث ترحيل أو زحزحة للعبء الضريبي من على كاهله إلى كاهل المستهلك أو العامل أو كليهما، وبذا يختلف شخص "دافع الضريبة" عن شخص "المتحمل بعبء الضريبة"، وهذا الترحيل أو الزحزحة هو ما يسمى في أدبيات المالية العامة بنقل العبء الضريبي أو راجعية الضريبة؛ إذ بمقتضاه يقتصر دور المكلف لدى السلطات المالية على تقديم المال ريثما يسترده من آخر، وهذا بدوره يسترده من ثالث وهكذا دواليك إلى أن يستقر هذا العبء على بعض الأشخاص في نهاية السلسلة^(١).

ومثال هذه الظاهرة أن يفرض المشرع ضريبة على القمح المستورد، فإذا دفعها المستورد تقاضاها في صورة زيادة على السعر من تاجر الدقيق، الذي بدوره يرفع السعر على المستهلك ليحصل المبلغ الذي قام بدفعه^(٢).

وعلى كل حال فإن من واجب المشرع أن يقف على من سيتحمل عبء الضريبة في النهاية. حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة على فئة معينة إلى زيادة الأعباء المالية الملقاة على عاتق فئة أخرى^(٣)، ويأخذ هذا النقل صوراً مختلفة:

١ - **نقل كل العبء الضريبي أو بعضه؛** فحينما ينقل الممول العبء الضريبي بأكمله إلى الغير مستهلكاً أو عاملاً، فإن هذه هو النقل الكلي، أما إذا لم ينجح في ذلك أو اقتضت الظروف نقل جزء من العبء فهذا هو النقل الجزئي^(٤).

(١) ينظر: المالية العامة، محمد عبد الله العربي، ص: ١٧٩.

(٢) ينظر: المالية العامة، محمد عبد الله العربي، ص: ١٨٠.

(٣) ينظر: مالية الدولة، محمد حلمي مراد، ص: ٢١٥.

(٤) ينظر: مالية الدولة، محمد حلمي مراد، ص: ٢١٣.

٢ - **النقل إلى الأمام وإلى الخلف:** يعني النقل إلى الإمام ترحيل الضريبة أو بعضها إلى المستهلك برفع الثمن، وهذا هو الغالب في أوقات الرخاء حينما تكون احتمالية تضرر المشتري من ارتفاع السلع ضئيلة. ومثال ذلك: الضريبة الجمركية التي ينقلها التاجر المستورد إلى المستهلك برفع الثمن.

ويعني نقل العبء إلى الخلف تحميله للعمال وهذا هو الغالب في أوقات الأزمات، حيث يلجأ الممول في سبيل تفادي العبء الضريبي إلى خفض أجور العمال حيث تكون احتمالية تضرر المستهلك برفع الثمن كبيرة مما يقلل من الطلب عليها^(١).

وقد يحصل النقل في الاتجاهين جميعاً حينما يوزع المنتج العبء الضريبي على كل من المستهلك والعامل برفع ثمن السلعة وخفض أجور العمال في آن واحد بما يقابل بقيمة مبلغ الضريبة.

٣ - **النقل المقصود وغير المقصود؛** قد يقصد المشرع نفسه هذا النقل كما في حالة ضرائب الاستهلاك التي تفرض أحياناً في صورة ضرائب على إنتاج السلع، يلزم بها المنتج ثم ينقل عبئها إلى المستهلك، كما قد يحصل نقل عبء الضريبة إلى الغير على غير قصد من المشرع، كما إذا فرض ضريبة على الأرباح التجارية بقصد إشراك التجار في تحمل نصيبهم من الأعباء العامة، فيعمد هؤلاء إلى نقلها للمستهلكين^(٢).

وليس من حرج في النقل الذي توقع المشرع حصوله وأراده عامداً، فالضرائب غير المباشرة في رأي الاقتصادي الألماني فاجنر wagner هي الضرائب التي أراد المشرع نقل عبئها من على عاتق دافعها الأول إلى سواء، أما المشكلة الحقيقية فهي في النوع الثاني غير المقصود للمشرع، حيث تحبط جهود المشرع في اختيار الضرائب وتوزيعها توزيعاً عادلاً حينما ينتقل عبئها من

(١) ينظر: المالية العامة، محمد عبد الله العربي، ص: ١٨٠، ومالية الدولة، محمد حلمي مراد، ص: ٤٣.

(٢) ينظر: المالية العامة، محمد عبد الله العربي، ص: ١٧٩، ومالية الدولة، محمد حلمي مراد، ص: ٢١٤.

كاهل من يجب عليه دفعها إلى سواه من المكلفين الذين دفعوا نصيبهم العادل في التكاليف العامة، وفي هذه الحالة تهتز قاعدة العدالة الضريبية^(١).
ومن الأمثلة على هذا النقل غير المقصود: أن يفرض المشرع ضريبة على الثروة العقارية تجبى من الملاك، ثم يفرض ضريبة على الثروة المنقولة يفرض ضريبة على المستأجرين، فإذا نجح الأولون في رفع الإيجار أو نجح الآخرون في خفض الإيجار فقد نقل بعضهم العبء إلى كاهل الآخر^(٢).

(١) ينظر: المالية العامة، محمد عبد الله العربي، ص: ١٧٩.

(٢) ينظر: المالية العامة، محمد عبد الله العربي، ص: ١٨٠.

المبحث الثالث:

الأحكام الشرعية للتهرب الضريبي

المطلب الأول:

حكم التجنب الضريبي.

يجب النظر إلى التجنب الضريبي من ناحية انطوائه على التحايل أو الاستغلال لما في التشريعات الضريبية من ثغرات وقصور أو عدم انطوائه، ومن ثم يظهر أن التجنب الضريبي على ثلاثة أنواع:

الأول: هو الامتناع عن القيام بأي تصرفات تؤدي إلى دفع الضريبة، كما لو امتنع بعض الأفراد عن استيراد سلعة أجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية، وبذلك لا يقع المكلف تحت طائلة القانون بالكلية. وهذا التخلص خارج عن دراسة التهرب الضريبي حيث لم يتوفر سبب خضوع الممول للضريبة بالكلية، ومن ثم فالمكلف غير مطالب بها حقيقة أو حكماً.

النوع الثاني: التخلص من دفع الضريبة من خلال التمتع بالمزايا التي يمنحها النظام الضريبي نظير القيام ببعض الأعمال ذات المردود الاجتماعي أو الدخول في أنشطة اقتصادية ذات تأثير على الاقتصاد الكلي. وهو ما سمي بالتخفيف الضريبي.

النوع الثالث: التخلص من الضريبة عن طريق التخطيط المحاسبي والفني باستغلال سائر نقاط الضعف الموجودة في القانون الضريبي، والتي قد تؤدي إلى الإفلات من عبء كان من المفروض ألا يفلت منه وفي هذه الحالة يتوفر سبب خضوع المكلف للضريبة، ومع ذلك لا يثبت أثره لكون المكلف لا يعد خاضعاً للضريبة من وجهة نظر القانون.

ولهذا ذهب بعض الباحثين كما تقدم إلى أن بعض عمليات التجنب الضريبي تقترب من التهرب الضريبي؛ لكونه يتضمن احتيالا على القوانين واستغلال لإسقاط عبء لا يجب أن يسقط. ويضربون مثالا لذلك: بأن يقوم بعض الممولين بهبة عقار يملكه إلى ابنه، ثم يحصل

من ابنه على مدفوعات شهرية تعادل في الواقع قيمة قسط بيع العقار على سبيل الإعانة من ولده، فيتخلص الأب من ضريبة بيع العقار؛ لأن التصرف بالهبة للفروع لا يخضع للضريبة على الدخل في مصر، ومن ثم يشكل تجنباً من الضريبة، وما يحصل عليه الوالد الوهاب من إعانات شهرية لا تخضع للضريبة لأنها ليست إيراد نشاط في ذمة الوالد، ولكنها تخفى حقيقة أنها مقابل التصرف في العقار المذكور، وهذا الشق في الحقيقة لا يختلف عن كثيراً عن التهرب غير أنه استخدام للقانون لإسقاط الحق.

ومن هنا يظهر أن بعض أنواع التجنب الضريبي تنطوي على احتيال للتخلص من عبء الضريبة، ومن هنا أيضاً وجب البحث في حكم استخدام الحيل في الشريعة الإسلامية عموماً ثم دراسة حكم التجنب الضريبي خصوصاً، فيلزم لذلك دراسة الحيلة وأحكامها ثم دراسة التجنب عن طريق الحيلة في ضوء مقررات الشريعة الإسلامية، في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: مفهوم الحيل وأنواعها.

١ - مفهوم الحيلة.

الحيلة في أصل الوضع هي: الحذق في تدبير الأمور، وهي تقليب الفكر حتى يهتدي إلى المقصود، يقال: احتال أي طلب الحيلة^(١) وأصل اشتقاقها من التحول الذي هو: الانتقال من حال من حال بنوع من التصرف، ثم خصص العرف معناها حتى استعملت في سلوك الطرق الخفية التي يتوصل بها الرجل إلى حصول غرضه مشروعاً كان أو غير مشروع، بحيث لا يُتفطن له إلا بنوع من الذكاء.

(١) ينظر: الصحاح، للجوهري، أحمد عبد الغفور عطار، دار العلم للملايين - بيروت، الطبعة: الرابعة ١٤٠٧ هـ - ١٩٨٧ م (٤ / ١٦٨٠)؛ لسان العرب، لابن منظور، دار صادر - بيروت، الطبعة: الثالثة - ١٤١٤ هـ (١١ / ١٨٦)؛ المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، للرازي، المكتبة العلمية - بيروت (١ / ١٥٧).

ثم خُصصت فيما بعد وغلب استعمالها على: التوصل إلى الغرض الممنوع منه شرعاً أو عقلاً؛ يقال: فلان من أرباب الحيل، ولا تعاملوه فإنه متحيل، وفلان يعلم الناس الحيل^(١).

٢ - حكم الحيلة.

يتنوع حكم الحيلة - وفقاً لمعناها العام - بحسب القصد الحامل والوسيلة المتبعة وعلى الجملة فهي إما أن تكون محرمة أو تكون غير محرمة، أما المحرمة فمنها ما هو كفر ومنها ما هو كبيرة ومنها ما هو صغيرة، وغير المحرمة منها ما هو مكروه ومنها ما هو جائز ومنها ما هو مستحب ومنها ما هو واجب؛ ووفقاً للمعنى العام لا يمكن إطلاق حكم عام على الحيلة بل يحكم عليها بناء على موضوعها وقضيتها^(٢).

قال ابن حجر العسقلاني: ((وهي عند العلماء على أقسام بحسب الحامل عليها؛ فإن تُوصَل بها بطريق مباح إلى إبطال حق أو إثبات باطل فهي حرام، أو إلى إثبات حق أو دفع باطل فهي واجبة أو مستحبة، وإن تُوصَل بها بطريق مباح إلى سلامة من وقوع في مكروه فهي مستحبة أو مباحة، أو إلى ترك مندوب فهي مكروهة))^(٣).

والظاهر أن الحيلة على هذه القسمة قد قال بها جميع الفقهاء كما سيظهر من الأمثلة، إلا أن بعضهم توسع في الحيل حتى أفتى الناس بالحيل المحرمة، والتي يدخل بعضها في عداد الكفر كالتحيل على الطلاق والميراث بالردة^(٤)، وهذا النوع هو الذي أثار حفيظة إمام كابن القيم

(١) ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين، لابن القيم، تحقيق: مشهور سلمان، دار ابن الجوزي للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الطبعة: الأولى، ١٤٢٣ هـ (٥ / ١٨٨).

(٢) ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ١٩٠).

(٣) ينظر: فتح الباري لابن حجر العسقلاني، دار المعرفة - بيروت، ١٣٧٩ (١٢ / ٣٢٦).

(٤) ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ١٩٠).

فتعرض كثيرا في كتابه أعلام الموقعين لها حتى كفر من يفتي ببعض هذه الحيل^(١). وقد اشتهر القول بالحيل عن الحنفية؛ لكون أبي يوسف صنف فيها كتابا، لكن المعروف عنه وعن كثير من أئمتهم تقييد أعمالها بقصد الحق قال صاحب المحيط: ((أصل الحيل قوله تعالى { وَخُذْ بِيَدِكَ ضِغْتًا } [ص: ٤٤] الآية، وضابطها إن كانت للفرار من الحرام والتباعد من الإثم فحسن، وإن كانت لإبطال حق مسلم فلا، بل هي إثم وعدوان))^(٢).

ونقل أبو حفص الكبير راوي كتاب الحيل عن محمد بن الحسن أن محمدا قال: ((ما احتال به المسلم حتى يتخلص به من الحرام أو يتوصل به إلى الحلال فلا بأس به، وما احتال به حتى يبطل حقا أو يحق باطلا أو ليدخل به شبهة في حق فهو مكروه، والمكروه عنده إلى الحرام أقرب))^(٣)، والحاصل أنه لا يُظن بأئمة الهدى إباحة الاحتيال على قواعد الدين وأحكامه الثابتة بإبطال واجب أو استباحة محرم؛ "لأن مصادمة الشارع صراحا علما أو ظنا لا تصدر من عوام المسلمين، فضلا عن أئمة الهدى وعلماء الدين، نفعنا الله بهم"^(٤).

٣ - أقسام الحيل.

تنوع تقسيمات الحيلة بحسب معيار التقسيم فهي من ناحية الحكم تنقسم إلى الأحكام الخمسة كما تقدم، وبحسب موضوعها تنقسم إلى حيلة على الظلم أو حيلة على رفعه^(٥)، وأما بحسب

(١) كما في حالة تمكين المرأة ابن زوجها من نفسها لينفسخ نكاحها حيث صارت موطوءة ابنه، أو العكس، أو وطئه حماته لينفسخ نكاح امرأته، ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ١٩١).

(٢) ينظر: فتح الباري لابن حجر (١٢ / ٣٢٦).

(٣) ينظر: فتح الباري لابن حجر (١٢ / ٣٣١).

(٤) الموافقات، للشاطبي، تحقيق: مشهور سلمان، دار ابن عفان، الطبعة: الطبعة الأولى ١٤١٧هـ / ١٩٩٧م (٣ / ١٢٥).

(٥) ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ٤٢٧).

موقف العلماء منها فتنقسم إلى الأقسام التالية:

القسم الأول: الحيلة المقطوع بكونها محرمة.

وهي الحيلة التي تهدم أصلا شرعيا وتناقض مصلحة مرعية. فإذا تسبب المكلف بطريق ما في إسقاط الوجوب عن نفسه، أو في إباحة المحرم عليه، اعتبر هذا التسبب تحيلا محرما يستحق صاحبه عليه العقوبة، ومن أمثلة هذا النوع شرب الخمر لفقدان العقل عند دخول وقت الصلاة حتى يخرج وقتها لثلاثجب، أو إنشاء السفر دون داع لقصر الصلاة^(١). وهذا القسم على ثلاثة أنواع:

النوع الأول: أن تكون الحيلة محرمة ويقصد بها المحرم كما في السكر تحيلا على ترك الصلاة.

النوع الثاني: أن تكون مباحة في نفسها ويقصد بها المحرم؛ كالسفر لإسقاط الواجب بالحضر.

النوع الثالث: أن تكون الطريق لم توضع للإفضاء إلى المحرم، وإنما وضعت مفضية إلى المشروع كالإقرار والبيع والنكاح والهبة ونحو ذلك، فيتخذها المتحيل سلما وطريقا إلى الحرام^(٢).

القسم الثاني: الحيل المتفق على جوازها.

وهي الحيل التي اتبع فيها طريق مشروع يفضي إلى مقصد مشروع، ويدخل في هذا النوع:

١ - اتباع سائر الأسباب التي نصبها الشارع مفضية إلى مسبباتها كالبيع والإجارة والمساقاة والمزارعة والوكالة.

٢ - النطق بكلمة الكفر من غير اعتقاد لمقتضاها رفعا للأذى عن النفس وإحرازا للدم.

(١) ينظر: الموافقات (٣ / ١٠٧).

(٢) ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ٣٠١ - ٣٠٢).

٣ - التوصل إلى الحق أو على دفع الظلم بطريق مباحة لم توضع موصلة إلى ذلك، بل وضعت لغيره، أو تكون قد وضعت له لكن تكون خفية ولا يُفطن لها. وقد مثلوا لذلك بأن يخاف رب الدار غيبة المستأجر، إذا احتاج إليها المؤجر وخاف من امتناع أهل المستأجر، فالحيلة في التخلص من ذلك أن يؤجرها ربها من امرأة المستأجر، ويشترط على الزوج أن ترد إليه المرأة الدار متى انقضت المدة، أو تضمن المرأة ذلك إذا استأجر الزوج، فمتى استأجر أحدهما وضمن الآخر الرد لم يتمكن أحدهما من الامتناع^(١).

القسم الثالث: الحيل المختلف فيها.

وهذا النوع من الحيل هو ما وقع فيه الخلاف بين الأئمة بناء على الخلاف في تقدير أثر القصد في العقود، فمن رأى أن قصد المكلف بالتحيل في هذا القسم يتناقض مع قصد الشارع والمصلحة التي شرعت من ورائها الأحكام لم يجزه، ومن ظهرت له عدم المخالفة قال بجواز الحيلة في المسألة المعينة؛ فكل من الفريقين اجتهد في استخراج المقصد الشرعي وتحرى قصد المكلف، قال ابن حجر العسقلاني: ((والأصل في اختلاف العلماء في ذلك اختلافهم هل المعتبر في صيغ العقود ألفاظها أو معانيها؟ فمن قال بالأول أجاز الحيل، ثم اختلفوا فمنهم من جعلها تنفذ ظاهراً وباطناً في جميع الصور أو في بعضها، ومنهم من قال تنفذ ظاهراً لا باطناً، ومن قال بالثاني أبطلها ولم يجز منها إلا ما وافق فيه اللفظ المعنى الذي تدل عليه القرائن الحالية))^(٢). ومن أمثلة هذا القسم:

١ - أن يكون له على رجل حق فيجحد، ولا بيّنة له، فيقيم صاحب الحق شاهدي زور

(١) ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ٣٠٦).

(٢) ينظر: فتح الباري لابن حجر (١٢ / ٣٢٦).

يشهدان بهذا الحق، وهذه هي مسألة الظفر التي ذكرها الفقهاء^(١) واختلفوا فيها بين مؤيد ومعارض ففي هذه الحالة يقع الإثم على الوسيلة دون المقصود، وفي مثل هذا جاء الحديث: "أد الأمانة إلى من ائتمنك، ولا تخن من خانك"^(٢).

٢ - نكاح المحلل؛ فإنه تحيل إلى رجوع الزوجة إلى مطلقها الأول، بحيلة توافق في الظاهر قول الله تبارك وتعالى: {فَإِنْ طَلَّقَهَا فَلَا تحِلُّ لَهُ مِنْ بَعْدُ حَتَّى تَنْكِحَ زَوْجًا غَيْرَهُ} [البقرة: ٢٣٠]، فمن رأى أن العبرة هي المقاصد والمعاني أبطل هذا النكاح، ومن رأى أن نصوص الشارع مضممة لمقاصده وأول ما يتلقى منه فهم المقاصد الشرعية. قال: قد نكحت المرأة هذا المحلل؛ فكان رجوعها إلى الأول بعد تطبيق الثاني موافقا للآية الكريمة وقوله عليه الصلاة والسلام: "لا، حتى تذوق عسيلته ويذوق عسيلتك"^(٣) - ظاهر في أن المقصود في النكاح الثاني ذوق

(١) قال المالكية والشافعية بأن من له على أحد حق يجحده يجوز له أن يأخذ من جنسه ومن غير جنسه، وقال الحنفية بأن له أن يأخذ عين ماله أو جنسه دون غير جنسه، وذهب الحنابلة إلى أنه لا أخذ من مال الغير إلا بإذن القاضي، ينظر: التنف في الفتاوى للسغدري، تحقيق: صلاح الدين الناهي، دار الفرقان / مؤسسة الرسالة - عمان الأردن / بيروت لبنان، الطبعة: الثانية، ١٤٠٤ - ١٩٨٤ (٢ / ٧٣٨)؛ شرح مختصر خليل للخرشي، دار الفكر للطباعة - بيروت (٧ / ٢٣٥)؛ شرح المحلي على المنهاج مع حاشيتي قليوبي وعميرة، دار الفكر - بيروت، الطبعة: ١٤١٥هـ - ١٩٩٥م (٤ / ٣٣٥)؛ المغني لابن قدامة، مكتبة القاهرة، ١٣٨٨هـ - ١٩٦٨م (١٠ / ٢٨٦).

(٢) أخرجه أبو داود في سننه [تحقيق: محمد محيي الدين عبد الحميد، المكتبة العصرية، صيدا - بيروت] (٣ / ٢٩٠) في أبواب الإجارة، باب في الرجل يأخذ حقه من تحت يده، ورقمه: (٣٥٣٤) والترمذي في سننه [تحقيق: أحمد شاكر، الطبعة: الثانية، ١٣٩٥ هـ - ١٩٧٥ م] (٣ / ٥٥٦) في أبواب البيوع، ورقمه: (١٢٦٤) وقال: حسن غريب.

(٣) أخرجه البخاري في صحيحه [تحقيق: محمد زهير بن ناصر الناصر، دار طوق النجاة، الطبعة: الأولى، ١٤٢٢هـ] (٧ / ٥٦) في كتاب الطلاق، باب إذا طلقها ثلاثا، ثم تزوجت بعد العدة زوجها غيره، فلم

العسيلة، وقد حصل في المحلل، ولو كان قصد التحيل معتبرا في فساد هذا النكاح لبينه عليه الصلاة والسلام^(١).

والخلاف بين الفقهاء في هذا القسم على مذاهب هل يصح مطلقا وينفذ ظاهرا وباطنا أو يبطل مطلقا أو يصح مع الإثم^(٢).

ولعل من هذا القسم مسألة الباب، والتي هي حكم التجنب الضريبي الذي يخطط فيه الممول للفرار من دفع الضريبة مستغلا قصور التشريعات الضريبية، وقد تعرض الفقهاء لمثل هذه المسألة في التحايل على إسقاط الزكاة قبل وجوبها عن طريق هبة المال للأولاد قبل الحول ثم استرداده لاستقبال الحول وخرمه مرة أخرى أو عن طريق آخر، وفيما يلي أقوال الفقهاء في هذه المسألة وبيان الراجح فيها:

الفرع الثاني: حكم التجنب الضريبي القائم على التخطيط.

لا يخرج التجنب الضريبي وفقا لهذا المعنى عما ذكره الفقهاء عندما تحدثوا عن التحايل على



يمسها، ورقمه: (٥٣١٧) ومسلم في صحيحه [تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، دار إحياء التراث العربي - بيروت] [٢ / ١٠٥٥] في كتاب: النكاح، باب لا تحل المطلقة ثلاثا لمطلقها حتى تنكح زوجا غيره، ويطأها، ثم يفارقها وتنقضي عدتها، ورقمه: (١٤٣٣).

(١) ذهب المالكية والشافعية والحنابلة وأبو يوسف من الحنفية إلى أن التحليل إن شرط في صلب العقد النكاح فاسد مع الحرمة إلا أبا حنيفة وزفر فقد رأيا أن النكاح صحيح مع الحرمة، وذهب محمد إلى أنه صحيح ولا تحل به للأول، فإن لم يشرط في صلب العقد فقد ذهب الحنفية والشافعية إلى صحته وأبطله المالكية والحنابلة، ينظر: بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع، للكاساني، دار الكتب العلمية، الطبعة: الثانية، ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م (٣ / ١٨٧)؛ بداية المجتهد ونهاية المقتصد، لابن رشد، دار الحديث - القاهرة، ١٤٢٥هـ - ٢٠٠٤م، (٣ / ١٠٧)؛ مغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج، للخطيب الشربيني، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤١٥هـ - ١٩٩٤م (٤ / ٣٠٠)؛ المغني لابن قدامة (٧ / ١٨٠).

(٢) ينظر: فتح الباري لابن حجر (١٢ / ٣٢٦).

فريضة الزكاة، والجامع بينهما أن كلا من الضريبة والزكاة حق في المال؛ لأن الزكاة واجبة في المال إذا بلغ النصاب وحال عليه الحول أو حان وقت حصاده أو جذاذه، وأما الضريبة فإذا توفرت الشروط العادلة لفرضها أصبحت واجبا على المكلف فإذا وجبت لم يجز التحايل على إسقاطها.

وقد تقدم أن المكلف بالضريبة قد يلجأ إلى الحيلة لإسقاط الواجب عليه كما في هبة العقار للولد للفرار من ضريبة بيع العقار، وكتفريق مال معين تجب فيه الضريبة بين شركاء وهميين للفرار من الضريبة التصاعدية كما في التجنب الجزئي.

ولقد ورد النهي الشرعي عن مثل هذه الصورة تحديدا في ضريبة الجزية في المعاهدة التي تمت بين حبيب بن مسلمة وأهل تفلين والتي عهد فيها بالأمان لهم، ولأولادهم ثم قال: (عَلَى أَهْلِ كُلِّ بَيْتٍ دِينَارٌ وَآفٍ، لَيْسَ لَكُمْ أَنْ تَجْمَعُوا بَيْنَ مُتَفَرِّقٍ مِنَ الْأَهْلَاتِ^(١) اسْتِصْغَارًا مِنْكُمْ لِلْجِزْيَةِ، وَلَا لَنَا أَنْ نُفَرِّقَ بَيْنَ مُجْتَمِعٍ، اسْتِكْثَارًا مِنَّا لِلْجِزْيَةِ)^(٢).

وهذا يدل على أنه لا يجوز الجمع بين متفرق من العائلات لتقليل الضريبة إذا كان كل بيت مطالباً بدينار؛ لأنهم لو جمعوا بين عائلتين فأكثر في عائلة واحدة لنقص المقدار الواجب عليهم. ونفس الأمر يمكن أن يجري على الضريبة. فعادة ما يقوم بعض الأشخاص بتوزيع ما لهم كتابيا على ورثتهم أحياء بهدف التحايل على القانون وتجنب الخضوع لأحكام الضريبة^(٣).

(١) جمع أهل انظر: المفردات في غريب القرآن، للراغب الأصفهاني، تحقيق: فوان عدنان الداودي، دار القلم،

الدار الشامية - دمشق بيروت، الطبعة: الأولى - ١٤١٢ هـ (ص: ٩٧).

(٢) الأموال للقاسم بن سلام، تحقيق: خليل محمد هراس، دار الفكر - بيروت (ص: ٢٦٧).

(٣) الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، حسين راتب ريان، دار النفائس الأردن، الطبعة الأولى، ١٩٩٩ (ص

والمبدأ الذي استندت عليه المعاهدة هو المبدأ الذي قرره النبي صلى الله عليه وسلم في قوله صلى الله عليه وسلم: ((لَا يُجْمَعُ بَيْنَ مُتَفَرِّقٍ وَلَا يُفَرَّقُ بَيْنَ مُجْتَمِعٍ خَشِيَةَ الصَّدَقَةِ))^(١). فيفهم من هذا أن الضريبة تصير ديناً واجباً في ذمة الممول الذي يخضع لشروط الضريبة، وأن حكم التحايل عليها هو نفسه حكم التحايل على الزكاة، فما هو حكم التحايل على إسقاط فريضة الزكاة ولو قبل وجوبها؟ هذا ما اختلف فيه الفقهاء على النحو التالي:

حكم التحايل على إخراج الزكاة:

تطرق الفقهاء لأحكام التحايل على الزكاة في مسائل متعددة، وقد عرض الفقهاء لأساليب متعددة للتحايل على الفريضة المالية ومن الأمثلة التي عرضوها لذلك:

- أن يكون له نصاب من السائمة فيريد إسقاط زكاتها فيحتال على ذلك بأن يعلفها يوماً واحداً ثم تعود إلى السوم، وكذلك يفعل في كل حول.
- أن يستبدل نصاب السائمة بآخر ليستقبل بها حولاً آخر وهكذا كلما قرب الحول.
- أن يهب النصاب قبل الحول بيوم، ثم يرجع في هبته بعد الحول.
- أن يهب النصاب أثناء الحول ثم يرجع أثناء الحول فينقطع الحول بذلك.
- أن يكون عنده عين من الذهب والفضة يريد إسقاط زكاتها في جميع عمره، فيدفعها إلى محتال مثله أو غيره في آخر الحول ويأخذ منه نظيرها يبدأ بها الحول، ويفعل ذلك كل عام لتسقط عنه الزكاة أبداً^(٢).

وقد اختلف الفقهاء في حكم هذا التحايل على قولين:

(١) أخرجه البخاري (٢ / ١١٧) في كتاب الزكاة، باب: لا يجمع بين متفرق، ولا يفرق بين مجتمع، ورقمه: (١٤٥٠).

(٢) ينظر: إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ١٩٨).

القول الأول: أن التلاعب بالنصاب فرارا من الصدقة حيلة محرمة ولا أثر لها في إسقاط الواجب بل تظل فرضية الزكاة واجبة في البدل نفسه.

وهو مذهب المالكية^(١) والحنابلة^(٢) والأوزاعي وابن الماجشون وإسحاق وأبو عبيد^(٣) والغزالي وابن الصلاح من الشافعية قال الغزالي: (ولا تبرأ به الذمة باطنا وإن هذا من الفقه الضار) وقال ابن الصلاح: (يأثم بقصده لا بفعله)^(٤).

واختاره الإمام ابن القيم قال: (وكذلك قالوا: لو كان له نصاب من السائمة فأراد إسقاط زكاتها فالحيلة في ذلك أن يعلفها يوما واحدا ثم تعود إلى السوم، وكذلك يفعل في كل حول، وهذه حيلة باطلة لا تسقط عنه وجوب الزكاة، بل وكل حيلة يتحيل بها على إسقاط فرض من فرائض الله أو حق من حقوق عباده لا يزيد ذلك الفرض إلا تأكيدا، وذلك الحق إلا إثباتا)^(٥).

القول الثاني: أن إبدال النصاب قبل تمام الحول يسقط فرضية الزكاة حتى لو كان ذلك بقصد التحايل لإسقاطها، فلو وهب النصاب قبل الحول بيوم، ثم رجع في هبته بعد الحول، وكذا لو وهبه أثناء الحول ثم رجع أثناء الحول لانقطاع الحول بذلك، وكذا لو وهب النصاب لابنه، أو استبدل نصاب السائمة بآخر.

(١) ينظر: حاشية الصاوي على الشرح الصغير، للشيخ محمد الصاوي، دار المعارف (١ / ٦٠٠).

(٢) ينظر: المغني لابن قدامة (٢ / ٥٠٤).

(٣) ينظر: المغني لابن قدامة (٢ / ٥٠٤).

(٤) ينظر: تحفة المحتاج في شرح المنهاج، لابن حجر الهيتمي، المكتبة التجارية الكبرى بمصر لصاحبها مصطفى محمد، ١٣٥٧ هـ - ١٩٨٣ م (٣ / ٢٣٥).

(٥) ينظر: إعلام الموقعين (٥ / ١٩٩).

وهو مذهب الحنفية^(١) والشافعية^(٢)، وحكمه عند أبي يوسف أنه لا يكره ذلك؛ لأنه امتناع عن الوجوب، لا إبطال لحق الغير، وكرهه محمد؛ لأن فيه إضراراً بالفقراء وإبطال حقهم مآلاً. وهذا ما عليه الفتوى^(٣) مع الكراهة^(٤).

أدلة الأقوال:

أدلة القائلين بالقول الأول:

الدليل الأول: قول الله تعالى: {إِنَّا بَلَوْنَاهُمْ كَمَا بَلَوْنَا أَصْحَابَ الْجَنَّةِ إِذْ أَقْسَمُوا لَيَصْرِمُنَّهَا مُصْبِحِينَ (١٧) وَلَا يَسْتَشُونَ (١٨) فَطَافَ عَلَيْهَا طَائِفٌ مِنْ رَبِّكَ وَهُمْ نَائِمُونَ (١٩) فَأَصْبَحَتْ كَالصَّرِيمِ} [القلم: ١٧ - ٢٠].

وجه الدلالة: أن الله تعالى عاقبهم بذلك، لفرارهم من الصدقة^(٥).

ونوقش هذا الاستدلال بأنه لا دلالة في الآيات التي وردت بالقصة؛ لأن الله تعالى عاقبهم على تركهم الاستثناء، وهو قول إن شاء الله لا على عزمهم، لأنهم عزموا على الفعل ولم يفعلوا، والعقاب إن استحقوه يكون على الفعل على العزم فلم يكن في الآية دلالة. ويجاب عنه بأنه خلاف سياق الآيات؛ من وجهين:

الوجه الأول: أن الله سبحانه ذكر العقوبة بعد أن ذكر أنهم تساروا بمنع الفقراء من ثمار

(١) ينظر: الدر المختار وحاشية ابن عابدين، دار الفكر-بيروت، الطبعة: الثانية، ١٤١٢هـ - ١٩٩٢م (٢/ ٢٨٤).

(٢) ينظر: الأم للشافعي، دار المعرفة - بيروت، ١٤١٠هـ/ ١٩٩٠م (٢/ ٢٦) ومغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج (٢/ ٧٨).

(٣) ينظر: الدر المختار وحاشية ابن عابدين (رد المختار) (٢/ ٢٨٤).

(٤) ينظر: تحفة المحتاج في شرح المنهاج وحواشي الشرواني والعبادي (٣/ ٢٣٥).

(٥) المغني لابن قدامة (٢/ ٥٠٤).

الوجه الثاني: أن ابتلاء أهل مكة مثل ابتلائهم والظاهر أن هذا الابتلاء في التوسعة عليهم ليحسنوا لغيرهم فلم يفعلوا كما يدل عليه^(١) قوله تعالى: {مَنَاعٍ لِلْخَيْرِ مُعْتَدٍ أَثِيمٍ (١٢) عَتُلُّ بَعْدَ ذَلِكَ زَنِيمٍ (١٣) أَنْ كَانَ ذَا مَالٍ وَبَنِينَ} [القلم: ١٢ - ١٤]

الدليل الثاني: أن المتحايل لما قصد إسقاط نصيب من انعقد سبب استحقاقه، لم يسقط، كما لو طلق امرأته في مرض موته، ولأنه لما قصد قصدا فاسدا، اقتضت الحكمة معاقبته بنقيض قصده، كمن قتل مورثه لاستعجال ميراثه، فعاقبه الشرع بالحرمان^(٢).

وقد نوقش هذا الاستدلال بأن تصرف الرجل في ماله غير محرم، وإنما قصده مكروه^(٣).

ويجاب عنه أن المعترف في الأفعال هو مقاصدها؛ فإذا كان الأمر في ظاهره وباطنه على أصل المشروعية؛ فلا إشكال، وإن كان الظاهر كذلك مع مخالفة المصلحة الشرعية؛ فالفعل غير صحيح وغير مشروع؛ لأن الأعمال الشرعية ليست مقصودة لأنفسها وإنما قصد بها المصالح التي شرعت لأجلها؛ فإذا توجهت بعض الأعمال لغير ما شرعت له أصبحت غير صحيحة ولا مشروعة، كما لو صلى قاصدا الرياء وتحصيل الثناء، وبالتطبيق على فرضية الزكاة يظهر أن المقصود بمشروعيتها رفع رذيلة الشح ومصلحة إرفاق المساكين، وإحياء النفوس المعرضة للتلف، والتلاعب بها تقوية لوصف الشح وإمداد له، ورفع لمصلحة إرفاق المساكين؛ والقصد

(١) ينظر: تفسير الماتريدي، تحقيق: د. مجدي باسلوم، دار الكتب العلمية - بيروت، لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٢٦ هـ - ٢٠٠٥ م (١٠ / ١٤٤) وما بعدها.

(٢) الحاوي الكبير، للماوردي، تحقيق: الشيخ علي محمد معوض - الشيخ عادل أحمد عبد الموجود، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤١٩ هـ - ١٩٩٩ م (٣ / ١٩٦) والمغني لابن قدامة (٢ / ٥٠٤).

(٣) الحاوي الكبير (٣ / ١٩٦).

غير الشرعي هادم للقصد الشرعي ولذلك لم يكن معتبرا^(١).

أدلة القائلين بالقول الثاني:

واستدلوا بقوله - صلى الله عليه وسلم - "لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول"^(٢).

وجه الدلالة: أن ما أتلفه لأجل الفرار لم يحل عليه الحول، والباقي دون النصاب، فاقضى أن لا تلزمه الزكاة، لأنه مال تجب الزكاة في عينه نقص عن النصاب قبل الحول فوجب أن تسقط عنه الزكاة، كما لو كان الناقص لعذر، وأما ما تم إبداله فهو مال خرج عن ملكه فوجب أن لا تجب فيه الزكاة كما لو أتلفه قبل الحول بشهر^(٣).



ويناقد هذا الاستدلال الآتي:

الوجه الأول: ما استدل به القائلون بالقول الثاني عمومات تخصص بها ورد من أدلة تحريم

(١) ينظر: الموافقات (٣/ ١٢٠) وما بعدها.

(٢) أخرجه أبو داود في سننه (٢/ ١٠٠) حديث رقم (١٥٧٣) كتاب الزكاة، باب في زكاة السائمة، والترمذي في سننه (٣/ ١٦) حديث رقم (٦٣١) كتاب الزكاة، باب ما جاء لا زكاة على المال المستفاد حتى يحول عليه الحول. قال ابن الملقن في البدر المنير، تحقيق: مصطفى أبو الغيط وعبد الله بن سليمان وياسر بن كمال، دار الهجرة للنشر والتوزيع - الرياض - السعودية، الطبعة: الأولى، ١٤٢٥هـ - ٢٠٠٤م (٥/ ٤٥٤): (وقال النووي في «خلاصته»: رواه أبو داود بإسناد حسن (أو صحيح) وخالف في «شرحه للمهذب» فقال: إنه حديث ضعيف. قال: ولذلك احتج صاحب «المهذب» في المسألة بالآثار المنتشرة عن الصحابة رضي الله عنهم دونه. قال البيهقي: الاعتماد في اشتراط الحول على الآثار الصحيحة فيه، عن أبي بكر وعثمان وابن عمر وغيرهم. قلت: والصواب الأول ويكفي رواية غيره - يعني الحارث الأعور) وقد نحى القرطبي في «مفهمه» إلى تصحيحه أيضا فقال: يعتمد على رواية الثقة - يعني عاصم بن ضمرة).

(٣) ينظر: الدر المختار وحاشية ابن عابدين (٢/ ٢٨٤)؛ الحاوي الكبير (٣/ ١٩٦).

الحيل وترتيب العقوبة بمجرد العزم عليها^(١).

الوجه الثاني: أن تصرف الرجل في ماله مشروط بكونه غير محرم، فلو تصرف في ماله على وجه محرم أو على وجه لا يقتضيه العرف والعقل لم يصح التصرف، فالأول: كسواء شخص للخمير حيث يصدق عليه أنه تصرف في ماله ومع ذلك لا يصح العقد فيه، والثاني كتصرف السفية حيث يصدق أيضا عليه أنه تصرف في ماله ومع ذلك لا يصح تصرفه فيما يضر بماله بل يجب الحجر عليه.

سبب الخلاف:

سبب الخلاف هو: هل المعتبر في صيغ العقود ألفاظها أو معانيها؟ فمن قال بالأول أجاز الحيل، ومن قال بالثاني أبطلها ولم يجز منها إلا ما وافق فيه اللفظ المعنى الذي تدل عليه القرائن الحالية^(٢).

الراجع:

في رأيي أن الراجع هو القول الأول لقوة أدلته؛ وضعف أدلة الفريق الثاني؛ لأن ما استدل به القائلون بالقول الثاني عمومات تخصص بها ورد من أدلة تحريم الحيل وترتيب العقوبة بمجرد

(١) يقول الإمام ابن القيم في هذا المعنى: (ومن تأمل أحاديث اللعن وجد عامتها لمن استحل محارم الله، وأسقط فرائضه بالحيل، ... والله تعالى مسخ الذين استحلوا محارمه بالحيل قردة وخنازير جزاء من جنس عملهم؛ فإنهم لما مسخوا شرعه وغيروه عن وجهه مسخ وجوههم وغيرها عن خلقتها، والله تعالى ذم أهل الخداع والمكر، ومن يقول بلسانه ما ليس في قلبه، وأخبر أن المنافقين يخادعون الله وهو خادعهم، وأخبر عنهم بمخالفة ظواهرهم لبواطنهم وسرائرهم لعلانيتهم وأقوالهم لأفعالهم. وهذا شأن أرباب الحيل المحرمة، وهذه الأوصاف منطبقة عليهم؛ فإن المخادعة هي الاحتيال والمراوغة بإظهار أمر جائز ليتوصل به إلى أمر محرم يبطنه). إعلام الموقعين عن رب العالمين (٣ / ١٢٦).

(٢) ينظر: فتح الباري لابن حجر (١٢ / ٣٢٦).

العزم عليها، فضلا عما في إجازة مثل هذا النوع من الحيل من تكذيب الله تعالى وتشنيع على رسوله حيث يأمر بالشيء ويشدد فيه ثم يفتح الباب أمام التلاعب به، فإباحة مثل هذا النوع من الحيل أمر شديد الخطورة يكفي لهدم الشريعة وصرف الناس عنها وفي هذا المعنى يقول الإمام ابن القيم: (ومثل هذا وأمثاله مَنَعَ كثيرا من أهل الكتاب من الدخول في الإسلام، وقالوا: كيف يأتي رسول بمثل هذه الحيل؟ وأساءوا ظنهم به وبدينه، وتواصوا بالتمسك بما هم عليه، وظنوا أن هذا هو الشرع الذي جاء به، وقالوا: كيف تأتي بهذا شريعة أو تقوم به مصلحة أو يكون من عند الله؟ ولو أن ملكا من الملوك ساس رعيته بهذه السياسة لقدح ذلك في ملكه، قالوا: وكيف يشرع الحكيم الشيء لما في شرعه من المصلحة ويحرم لما في فعله من المفسدة ثم يبيح إبطال ذلك بأدنى حيلة تكون؟ وترى الواحد منهم إذا ناظره المسلم في صحة دين الإسلام إنما يحتج عليه بهذه الحيل، كما هو في كتبهم، وكما نسمعه من لفظهم عند المناظرة، فالله المستعان. ثم قال: ((كل حيلة يتحيل بها على إسقاط فرض من فرائض الله أو حق من حقوق عباده لا يزيد ذلك الفرض إلا تأكيدا وذلك الحق إلا إثباتا))^(١).

وعلى هذا فإن الحكم في التجنب الضريبي أنه تصرف لا يجوز في حكم الشرع؛ لأنه تصرف يترتب عليه التحايل على الأحكام الشرعية، كما يترتب عليه ظلم وأكل لأموال الناس بالباطل؛ فالضريبة حق يجب في المال ليصرف على المصالح العامة التي تعود على مجموع الناس بالفائدة، وقد يؤدي ذلك الامتناع إلى زيادة العبء على الغير فيكون الإثم مضاعفا في هذه الحالة؛ ولذلك يجب على الجهات القائمة على جباية الضريبة تتبع المتهريين من أداء الضرائب بالحيل والعقود الصورية، والعمل على استصدار تشريعات عادلة تحول استرداد ما قاموا بإسقاطه من واجبات ضريبية. وهذا الحكم فيما لو فرض أن الضريبة عادلة روعي فيها

(١) إعلام الموقعين عن رب العالمين (٥ / ١٩٨ - ١٩٩).

الضوابط الشرعية لفرض الضريبة أما إذا لم تكن الضريبة مشروعة، فهذا ما سوف أفصل القول فيه في المطلب الثاني عند دراسة حكم التهرب الضريبي.

المطلب الثاني:

حكم التهرب الضريبي.

الفرع الأول: حكم التهرب الضريبي من الضريبة العادلة.

يظهر من خلال التكييف الفقهي للضريبة أنها تتصف بصفتين:

١ - كونها داخلية في الحقوق المحدودة.

٢ - كونها من حقوق الله تعالى.

وبناء على الصفة الأولى تصبح الضريبة العادلة من الواجبات الشرعية ولا يجوز التهرب منها؛ لأن الحق المحدود يتعلق بذمة من عليه أداء الحق بمجرد وجود سببه، ويصير ديناً في ذمته. ولا تبرأ الذمة منه إلا بأداء المقدار المحدد، على الوجه الذي عينه الشرع أو بينه الالتزام، ولا يسقط عند عدم الأداء بالسكوت أو بمضي المدة الطويلة؛ ولهذا يؤدي عن المدة السابقة ولا يتوقف ثبوته على الرضا أو حكم القاضي أو المصالحة؛ لأنه محدد من قبل من جهة الشرع أو الالتزام. وإن حكم القاضي به مُظهر للحق لا مثبت له؛ لأنه ثابت من وقت تحديده على المكلف ثم لا يسقط هذا الحق عند عدم الأداء إلا بدليل شرعي في حق الله، مثل: سقوط الصلاة عن الحائض، أما في حق الشخص فيسقط بإبراء الذمة. وحق الله المحدود لاحق بضروريات الدين^(١).

وعلى هذا النحو تكون الضريبة العادلة ديناً في ذمة المكلف يجب عليه تقديمها لخزانة الدولة، ولا تسقط بالتقادم ولا بغيره، وهي واجبة من ساعة ثبوتها ولا دخل للمصالحة في إسقاطها أو

(١) ينظر: الموافقات (١/ ٢٤٧).

التنازل عنها.

وأما رضا المكلف وعدمه فلا دخل له في جواز التهرب وعدمه؛ لأن الضريبة حق محدود له أحكامه المحددة ويجب على المكلف أدائه.

ويتأكد هذا الحكم بالصفة الثانية؛ لأن الضريبة تندرج فيما أسماه الأصوليون بحق الله تعالى؛ لأنها إما حق للمجتمع يذهب للإنفاق على المرافق العامة، أو هي حق الدين والملة يذهب للإنفاق على الجهاد وحفظ النفس، أو هي مزيج من ذلك كله إذا أنفقت على بعض المرافق التي يرجع نفعها على المجتمع والملة مثل مرافق التعليم والوظائف ذات الصبغة الدينية كالمؤذن والقاضي وإمام الصلاة. فإذا ثبت أن الضريبة حق من حقوق الله تعالى؛ ترتب على ذلك أنه لا يجوز التهرب من دفعها؛ لأن حق الله تعالى لا يجوز إسقاطه بل تظل المطالبة بها قائمة في الدنيا ويعاقب المرء على تفويتها في الآخرة كما هي حقيقة الواجب.



الفرع الثاني: حكم التهرب الضريبي إذا كانت الضريبة ظالمة.

إن عدم جواز التهرب من الضريبة مقيد بما إذا كانت الضريبة عادلة تذهب للوجوه التي قررها الشرع لذلك، كالإنفاق على الفقراء والمساكين والقيام بمصالح المسلمين وإعداد العدة للجهاد والغزو حفظا للملة وحماية للدين، فإذا لم تكن الضرائب قد فرضت لذلك بل فرضها السلطان للاستكثار من الترف والنعيم والإنفاق على شهواته وملذاته، فهذه الحالة هي محل النظر؛ ذلك أن شرط الضريبة هو كونها موجهة لمصلحة عامة وقد افتقد الشرط فيجب ألا يوجد المشروط؛ لأن الشرط ما يلزم من عدمه العدم ولا يلزم من وجوده وجود ولا عدم لذاته^(١)، وحيث لا يبعد القول بأنه يجوز للمكلف أن يتهرب من الضريبة في هذه الحالة ما

(١) ينظر: التجبير شرح التحرير، للمرداوي، عبد الرحمن الجبرين، د. عوض القرني، د. أحمد السراح، مكتبة الرشد - السعودية / الرياض، الطبعة: الأولى، ١٤٢١هـ - ٢٠٠٠م (٣ / ١٠٦٧)؛ الفروق للقرافي، عالم الكتب (١ / ٦٠)؛ روضة الناظر وجنة المناظر، لابن قدامة، مؤسسة الريان للطباعة والنشر والتوزيع،

وسعه ذلك، ولكن إطلاق هذا القول قد يتسبب في محذور وهو ما إذا عاد النقص الحاصل من تهربه على كاهل غيره أي أي ينتقل العبء الضريبي من كاهل المتهرب من الضريبة الظالمة إلى كاهل غيره، وفي هذه الحالة يكون الظلم الذي فر منه بعض المكلفين بالضريبة قد وقع على كاهل غيره فيزداد حظه من الظلم!.

وقد تعرض غير واحد من الفقهاء لهذه الحالة فتحدث الإمام ابن تيمية عن المظالم المشتركة وذكر منها الكلف السلطانية والتي كان منها: (الضرائب التي تفرض لبعض العوارض كقدوم السلطان وحدوث ولد له ونحو ذلك، مما ينفق على رفاهية الحاكم وترفه) (١).

وقد ذكر ابن تيمية أن القاعدة العامة في ذلك هي لزوم العدل ويتفرع عليها جواز الامتناع عن أداء الضريبة في هذه الحالة إذا كان لا يؤدي ذلك إلى زيادة على قسط الآخرين فيتضاعف الظلم عليهم، أما إذا أدى إلى مضاعفة الظلم عليهم فإنه لا يجوز؛ "فهؤلاء المكروهون على أداء هذه الأموال عليهم لزوم العدل... فيأخذ منهم بغير حق، كما عليهم التزام العدل فيما يؤخذ منهم بحق، فإن هذه الكلف التي أخذت منهم بسبب نفوسهم وأموالهم هي بمنزلة غيرها بالنسبة إليهم، وإنما يختلف حالها بالنسبة إلى الآخذ، فقد يكون آخذها بحق، وقد يكون آخذها بباطل" (٢).

ويضع ابن تيمية القاعدة العامة في التوزيع والحماية فيقول: "ليس لبعضهم أن يظلم بعضا في ذلك بل العدل واجب لكل أحد على كل أحد في جميع الأحوال، والظلم لا يباح منه بحال"،

الطبعة: الطبعة الثانية ١٤٢٣هـ - ٢٠٠٢م (١ / ١٧٩)؛ الإبهاج في شرح المنهاج، لتقي الدين السبكي

وولده، دار الكتب العلمية - بيروت، ١٤١٦هـ - ١٩٩٥م (١ / ٢٠٥).

(١) ينظر: مطالب أولي النهى في شرح غاية المنتهى، لمصطفى الرحيباني، المكتب الإسلامي، الطبعة: الثانية،

١٤١٥هـ - ١٩٩٤م (٣ / ٥٦٩ - ٥٧٠).

(٢) ينظر: مطالب أولي النهى (٣ / ٥٦٩).

وحينئذ فهو لاء المشتركون ليس لبعضهم أن يفعل ما به ظلم غيره^(١).
ومن ثم فالأمر على ثلاثة أحوال:

الأول: أن يقوم المكلف بأداء قسطه، فيكون عادلاً مع غيره.

الثاني: أن يؤدي زائداً على قسطه، فيعين شركاءه فيما أخذه منهم، فيكون محسناً بما يخفف عن كاهلهم لو فرض اكتفاء السلطان بجباية قدر معين من الضرائب.

الحالة الثالثة: أن يمتنع عن الأداء وهذه الحالة على وجهين:

الوجه الأول: أن يمتنع عن أداء قسطه من ذلك المال امتناعاً يؤخذ به قسطه من سائر الشركاء؛ فيتضاعف الظلم عليهم، فيكون المتهرب بذلك قد ظلم من يؤخذ منه القسط الذي يخصه.

الوجه الثاني: أن يدفع عن نفسه الظلم من غير ظلم لغيره، فإن هذا جائز مثل أن يمتنع عن أداء ما يخصه، فلا يؤخذ ذلك منه، ولا من غيره^(٢).

وقال نحو هذا الفقيه ابن عابدين من الحنفية قال: (وفي القنية توجه على جماعة جباية بغير حق فلبعضهم دفعه عن نفسه إذا لم يحمل حصته على الباقيين، وإلا فالأولى أن لا يدفعها عن نفسه قال - رضي الله عنه - وفيه إشكال لأن إعطائه إعانة للظالم على ظلمه، ثم ذكر السرخسي مشاركة جرير وولده مع سائر الناس في دفع النائبة بعد الدفع عنه ثم قال: هذا كان في ذلك الزمن، لأنه إعانة على الطاعة وأكثر النوائب في زماننا بطريق الظلم فمن تمكن من دفعه عن نفسه فهو خير له)^(٣).

(١) مطالب أولي النهى (٣/ ٥٧٠).

(٢) مطالب أولي النهى (٣/ ٥٧٠).

(٣) حاشية ابن عابدين (٦/ ٤٢٢).

والخلاصة أن الضرائب الظالمة يجوز للمكلف أن يتهرب منها إذا لم يترتب على تهربه نقل العبء الضريبي، فإذا ترتب على هذا الأمر لم يجز لأحد المكلفين بها أن يتهرب منها.

المطلب الثالث:

تطبيقات حديثة للتهرب الضريبي.

الفرع الأول: حكم التهرب من الضريبة عند الحاجة إليها في نفقة شخصية أو في سداد دين:

لا تراعي بعض الأنظمة الوضعية حالة المكلف الذي يقوم بنشاط تجاري أو يحصل على دخل معين، فنجدها تقتطع من دخله أو من صافي ربحه قيمة الضريبة دون مراعاة ظروفه الشخصية، فعلى سبيل المثال لا تلقي النظم الضريبية بالالمن يحتاج إلى بعض ما يقتطع منه أو كله للعلاج أو لسداد دين ثابت في ذمته لا علاقة له بالنشاط التجاري الذي يديره، فالنظم الضريبية لا تعترف بالدين إلا فيما يتعلق بالنشاط المعين، أما الديون الثابتة من طرق أخرى فلا أثر لها في تخفيف العبء الضريبي، ومن هنا ينشأ سؤال مهم مؤداه: هل يجوز التهرب من العبء الضريبي إذا احتاج المكلف لبعض الضريبة أو كلها في حاجة شخصية؟

تتفق الضريبة مع الزكاة في أن كلا منهما مقدار من المال يؤخذ قسراً من المكلف ويقدم إلى خزانة الدولة ليصرف في مصارفه المقررة، ومن مقومات كل منهما انعدام المقابل الخاص فالمكلف يدفع الضريبة بوصفه عضواً في مجتمع خاص يستفيد من أوجه نشاطه المختلفة، والزكاة كذلك لا يدفعها المسلم مقابل نفع خاص وإنما يدفعها بوصفه عضواً في مجتمع مسلم يتمتع بحمايته وكفالاته وأخوته، وأن يقوم بواجبه في إقامة المصالح العامة للأمة المسلمة التي بها تعلق كلمة الله وتنتشر دعوة الحق في الأرض، بغض النظر عما يعود عليه من المنافع الخاصة من وراء إيتاء الزكاة، ومن هنا كان من الضروري أن يراعى في إيجاب الضريبة شرطان مهمان مراعى كل منها شرعاً في دفع الزكاة وهما:

١ - الفضل عن الحوائج الأصلية.

اشترط الفقهاء^(١) في نصاب الزكاة كونه فاضلا عن الحاجة الأصلية، لكي يتحقق الغنى ومعنى النعمة، وهو الذي به يحصل الأداء عن طيب النفس، إذ المحتاج إليه حاجة أصلية، لا يكون صاحبه غنياً عنه، ولا يكون نعمة، إذ التنعم لا يحصل بالقدر المحتاج إليه حاجة أصلية، لأنه من ضرورات البقاء، وقوام البدن، وقال هؤلاء إن النصاب بالحاجة الأصلية كالمعدوم^(٢).



وهذا ما دل عليه القرآن الكريم في قوله تعالى: {وَيَسْأَلُونَكَ مَاذَا يُنْفِقُونَ قُلِ الْعَفْوَ كَذَلِكَ يُبَيِّنُ اللَّهُ لَكُمْ الْآيَاتِ لَعَلَّكُمْ تَتَفَكَّرُونَ} [البقرة: ٢١٩] قال ابن عباس: العفو ما يفضل عن أهلك^(٣).

ومعنى هذا أن الله جلّت حكمته جعل وعاء الإنفاق ما زاد عن الكفاف، وما فضل عن الحاجة، وأن حاجة الإنسان مقدمة على حاجة غيره، وكذا حاجة أهله وولده ومن يعول، بمنزلة حاجة نفسه، فلا يطالب بالإنفاق مما يحتاج إليه ويتعلق قلبه به بسبب حاجته إليه، لتطيب نفسه بإنفاقه، وهذه الآية وإن كانت في صدقة التطوع إلا أنها على وجه عام تدلنا على هدي الإسلام في الإنفاق، وأن وعاءه - كما حددت الآية الكريمة بلفظة موجزة جامعة - هو

(١) ذكره الحنفية استقلالا عن شرط الناء وذكره باقي الفقهاء في شرط الناء لأن النتيجة واحدة لأن الأشياء التي تكون الحاجة الأصلية مشغولة بها لا تكون في العادة نامية أو معدة للناء، انظر: فتح القدير للكمال ابن الهمام، دار الفكر (٢/ ١٦٤) الشرح الكبير للشيخ الدردير وحاشية الدسوقي، دار الفكر (١/ ٤٧٣) نهاية المحتاج إلى شرح المنهاج (٣/ ١٠٤) المغني لابن قدامة (٢/ ٤٣٠).

(٢) انظر: الدر المختار مع حاشية ابن عابدين (٢/ ٢٦٢).

(٣) انظر تفسير ابن كثير، تحقيق: سامي بن محمد سلامة، دار طيبة للنشر والتوزيع، الطبعة: الثانية ١٤٢٠هـ -

"العفو"، وأن "العفو" وهو ما فضل عن الحاجة^(١).

٢ - السلامة من الدين.

قرر بعض الفقهاء^(٢) أنه إذا كان المالك مديناً بدين يستغرق نصاب الزكاة أو ينقصه، فإن الزكاة لا تجب عليه فيه، لأن الصدقة لا تُشعر، إلا عن ظهر غنى، ولا غنى عند المدين وهو محتاج إلى قضاء الدين، الذي يعرضه لعقوبة الحبس، فضلاً عما فيه من هم الليل وذل النهار، كما أن الزكاة إنما وجبت مواساة لذوي الحاجات، والمدين محتاج إلى قضاء دينه، كحاجة الفقير أو أشد، وليس من الحكمة تعطيل حاجة المالك لدفع حاجة غيره، وقد قال صلى الله عليه وسلم: «خير الصدقة ما كان عن ظهر غنى، وابدأ بمن تعول»^(٣).

وعليه فمن المناسب بل الواجب أن تؤخذ الضريبة من فضل المال أو ما يزيد عن حاجة المكلفين الأساسية ثم تؤخذ بعد إخراج الديون منها، فمن كان عنده من المكلفين فضل عن إشباع حاجاته الأساسية تحصل الضريبة من فضل ماله ومن لم يتوفر لديه هذا الفضل فلا يؤخذ منه شيء.

وعلى هذا يظهر لي أنه يجوز التهرب من الضريبة التي لا يُراعى فيها حاجات المكلفين لا سيما

(١) انظر: تفسير البغوي، تحقيق: عبد الرزاق المهدي، دار إحياء التراث العربي - بيروت، الطبعة: الأولى،

١٤٢٠ هـ (١ / ٢٨١) وزهرة التفاسير، للشيخ محمد أبو زهرة، دار الفكر العربي، (٢ / ٧٠٩).

(٢) ذهب إلى ذلك الحنفية والمالكية والشافعية في القديم الحنابلة انظر: الدر المختار وحاشية ابن عابدين (٢ /

٢٦٠)؛ الشرح الكبير للشيخ الدردير وحاشية الدسوقي (١ / ٤٣١) وشرح المحلي على المنهاج (٢ / ٥٠)

والمغني لابن قدامة (٣ / ٦٧).

(٣) صحيح البخاري في كتاب الزكاة، باب لا صدقة إلا عن ظهر غنى (٢ / ١١٢) برقم (١٤٢٦) من

حديث أبي هريرة ومسلم في كتاب الزكاة، باب بيان أن اليد العليا خير من اليد السفلى، وأن اليد العليا

هي المنفقة وأن السفلى هي الآخذة (٢ / ٧١٧) برقم (١٠٣٤) من حديث حكيم بن حزام.

هؤلاء الذين يعانون ظروفًا خاصة، كالمريض والزمنى والعجزة والمدينين الذين يحتاجون لنفقات تزيد عن غيرهم للعلاج أو الخدمة، حتى لو كان منهم من يحصل على مكاسب طائلة ما دام هؤلاء يحتاجون لمثل هذه الأموال في نفقاتهم، وما دامت الدولة لا تراعي قاعدة العدالة في ذلك بأن يخرج من دخول هؤلاء نفقاتهم وديونهم ثم تقدر الضريبة على ما يتبقى بعد خصم هذه الديون كما هو الحال في الزكاة.

فإذا كانت الحاجة والدين تؤثران في النصاب وقد تمنعان من وجوب الزكاة بالكلية فلا أقل من أن يخفض قيمة الواجب في الضريبة مراعاة للحاجات الأصلية والديون الثابتة في الذمة.

الفرع الثاني: حكم التهرب الضريبي في الدول الغنية التي لا تحتاج إلى ضرائب أو التي تنفقها في الكماليات.

من قواعد وضوابط إيجاب الضرائب إلى جانب الزكاة وجود حاجة حقيقية وضرورية لا وهمية أو ظنية لهذا المال، وذلك بأن تكون الدولة بحاجة حقيقية للمال، ولا تكون هناك موارد أخرى تستطيع الدولة بها أن تحقق أهدافها، وتؤدي الخدمات للأمة دون فرض الضرائب على الناس.

وقد نص أئمة الفقه الإسلامي على هذا الشرط كقيد لجواز فرض ضرائب على المكلفين قال الإمام الغزالي: «إذا خلت الأيدي من الأموال، ولم يكن من مال المصالح ما يفي بخراجات العسكر، ولو تفرق العسكر واشتغلوا بالكسب لحيف دخول العدو ديار المسلمين، أو خيف ثوران الفتنة من أهل العرامة في بلاد الإسلام؛ جاز للإمام أن يوظف على الأغنياء مقدار كفاية الجند»^(١).

فقد قيد جواز فرض الضرائب بالحاجة، ومثل لذلك برواتب تدبير الأمن وقيد الأخذ بمقدار

(١) المستصفي، للغزالي، تحقيق: محمد عبد السلام عبد الشافي، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤١٣هـ -

الكفاية لا بأكثر من ذلك.

ولا يبعد عنه قول الشاطبي: «إذا خلا بيت المال، وارتفعت حاجات الجند إلى مال يكفيهم، فللإمام - إذا كان عدلاً - أن يوظف على الأغنياء - أي أن يرتب عليهم ضرائب - بما يراه كافيًا لهم في الحال إلى أن يظهر مال في بيت المال»^(١).

فإذا كانت مرافق الدولة الضرورية في حاجة إلى موارد مالية، وكانت الدولة غنية تكفي مواردها من غير الضرائب لتمويل مثل هذه المرافق لم يجز لها أن تفرض ضرائب على الناس، ويصبح أخذ الضرائب من المكلفين عدوانا على أموالهم، ويجوز لهم أن يتهربوا منه بنفس تفصيل مسألة المظالم المشتركة التي سبق بيان القول فيها.

الفرع الثالث: حكم التهرب الضريبي في بلاد الغرب.

إذا كانت الضريبة عادلة كأن كانت موجهة للإنفاق على المرافق العامة وقامت الحاجة إليها في بلاد غير المسلمين لم يجز أن يتهرب الممول منها؛ لكونه دخل هذه البلاد بالعهد الذي أوجب المولى تبارك وتعالى الإيفاء به، هذا إلى جانب كونه يتنفع من الخدمات التي تقدمها له هذه البلاد كالتعليم والصحة ويصل إليه نفع مرافقها إما مباشرة كاستعماله للطرق والكباري وإما بواسطة كما يحصل في مرافق الأمن وغيرها، ولهذا لا يجوز له أن يتهرب من هذه الضريبة.

وقد تفرض بعض الدول ضرائب على رعاياها تستفيد بها فيما يتوافق مع طبيعة نظمها الاجتماعية والقانونية في هذه البلدان، ولكنه يعد محرماً من وجهة نظر الشريعة الإسلامية، فالإنفاق على وسائل الرفاهية المحرمة في بلاد الغرب وتجهيز الجيوش لغزو بلاد المسلمين واستلاب خيراتها يعد في نظر هذه النظم شيئاً مطلوباً وواجباً من واجبات الدولة، ولكنه في نظر الشريعة الإسلامية يعد عدواناً وظلماً لا تجوز المشاركة فيه، فما هو حكم دفع الضرائب

(١) الاعتصام للشاطبي، تحقيق: سليم بن عيد الهلالي، دار ابن عفان، السعودية، الطبعة: الأولى، ١٤١٢ هـ -

التي تذهب لتمويل مثل هذه الخدمات؟

لقد تعرض فقهاء المذاهب لمثل هذه القضية وعرضوا لتطبيقات كثيرة عندما درسوا مسألة الإعانة على المحرم وهو ما أعرضه على النحو التالي:

حكم الإعانة على المحرم:

اتفق جميع الفقهاء على حرمة الإعانة على المعصية إن كانت بشيء لا يحتاج إلى تغيير بل كانت بنفس الشيء كبيع السلاح من أهل الفتنة أو لأهل الحرب^(١)، واختلفوا فيما لو كانت الإعانة بشيء يحتاج إلى تغيير لإيجاد المعصية كبيع العنب ممن يتخذه خمرا وبيع الحديد ممن يتخذه سلاحا في فتنة وذلك على قولين:

القول الأول: أنه يكره ولا يحرم.

وهذا القول هو مذهب الحنفية الذين نظروا إلى آلة الإعانة ونوعها فقعدوا لذلك (أن ما قامت المعصية بعينه يكره بيعه تحريما وإلا فتنزيها)^(٢). ولهذا يجوز بيع العصير إلى الخمار، ويكره إن علم أن صاحبه يتخذه خمرا، ولا يجوز بيع السلاح من أهل الفتنة؛ لأن الأول لا يستخدم بعينه في المعصية، أما الثاني فإنه يستخدم بعينه^(٣).

القول الثاني: أنه يحرم إن علم أنه يستخدم في المعصية.

وهذا القول هو مذهب الجمهور من المالكية والشافعية والحنابلة فالقاعدة عند المالكية: ((أنه يشترط في جواز البيع ألا يعلم البائع أن المشتري قصد بالشراء

(١) ينظر: الدر المختار (٤ / ٢٦٨)؛ مواهب الجليل في شرح مختصر خليل، للحطاب الرعيني، دار الفكر، الطبعة: الثالثة، ١٤١٢هـ - ١٩٩٢م (٤ / ٢٥٤)؛ مغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج، (٢ / ٣٩٢)؛ المغني لابن قدامة (٤ / ١٦٨).

(٢) الدر المختار (٤ / ٢٦٨).

(٣) البحر الرائق شرح كنز الدقائق ومنحة الخالق (٨ / ٢٣٠).

أمرًا لا يجوز))^(١) ويقاس على البيع سائر المعاملات المالية، فلا تصح معاملة موضوعها شيء يستخدم في معصية حتى لو لم يكن بعين ذلك الشيء^(٢). قال مالك: (لا يعجبني أن يبيع الرجل داره ممن يتخذها كنيسة، ولا يؤاجر داره ممن يتخذها كنيسة، ولا يبيع شاته من المشركين إذا علم أنهم إنما يشترونها ليذبحوها لأعيادهم؟)^(٣).

ويقرر الشافعية أن من يعلم أو يظن ظنا غالبا أن المباشر يستخدم محل العقد أو التصرف في معصية، فإنه لا يجوز له أن ينشئ معه التزاما ينتقل بموجبه هذا الشيء إليه^(٤). قال الخطيب الشربيني في باب البيوع المنهي عنها وغيرها: (وبيع الرطب والعنب ونحوهما كتمر وزبيب لعاصر الخمر... بأن يعلم منه ذلك أو يظنه ظنا غالبا، ومثل ذلك بيع الغلمان المرد ممن عرف بالفجور بالغلمان وبيع السلاح من باغٍ وقاطع طريق ونحوهما، وكذا كل تصرف يفضي إلى معصية)^(٥).

وحرّم الحنابلة إنشاء كل التزام بيعا كان أو غيره مع من يعلم أنه يستخدمه في المحرم. ولا فرق في ذلك بين ما يقصد بعينه في المعصية وبين ما يحتاج إلى تغيير^(٦). قال ابن قدامة: (وهكذا

(١) مواهب الجليل في شرح مختصر خليل، (٤ / ٢٥٤).

(٢) انظر: المدونة، للإمام مالك بن أنس، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤١٥ هـ - ١٩٩٤ م (٣ /

٤٣٥)؛ مواهب الجليل في شرح مختصر خليل (٤ / ٢٥٣).

(٣) المدونة (٣ / ٤٣٥).

(٤) ينظر: المجموع شرح المهذب، للنووي، دار الفكر (٩ / ٣٥٤)؛ مغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ

المنهاج، (٢ / ٣٩٢)؛ تحفة المحتاج في شرح المنهاج، لابن حجر الهيتمي، (٤ / ٢٣٢).

(٥) مغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج، للخطيب الشربيني، (٢ / ٣٩٢).

(٦) ينظر: المغني لابن قدامة (٤ / ١٦٨)؛ المبدع في شرح المقنع، لابن مفلح، دار الكتب العلمية، بيروت -

لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤١٨ هـ - ١٩٩٧ م (٤ / ٤٢).

الحكم في كل ما يقصد به الحرام، كبيع السلاح لأهل الحرب، أو لقطاع الطريق، أو في الفتنة، وبيع الأمة للغناء، أو إجارتها كذلك، أو إجارة داره لبيع الخمر فيها، أو لتتخذ كنيسة، أو بيت نار، وأشبه ذلك. فهذا حرام، والعقد باطل^(١).

أدلة الأقوال:

أدلة القائلين بالقول الأول:

استدل الحنفية على مذهبهم بالفرق بين ما يعين على المعصية بنفسه كالسلاح من أهل الحرب، فوصف الإعانة على المعصية متحقق بعين آلتها، بخلاف ما يحتاج إلى تغيير كالحديد فيجوز بيعه؛ لأن ليس يباع لآلة المعصية بل لمادة لا تتم الإعانة بها إلا بعمل المباشر للمعصية، فالحديد لا يصير سلاحاً إلا بالعمل وهو ليس من جهة المعين بل من جهة المتسبب^(٢).

ويناقد هذا الاستدلال من وجوه:

الوجه الأول: إبطال الفرق بين الصورتين؛ لأن مآل كليهما واحد، واعتبار المآل ونتائج التصرفات معتبر في الشريعة الإسلامية، بل هو من أهم المقاصد الشرعية الواجب مراعاتها في استنباط الأحكام والفتوى.

الوجه الثاني: أن اعتبار مشروعية العقود يكون بتوافر الشروط وانتفاء الموانع، وقد وقع المانع هنا؛ وهو كون العقد يفضي إلى مفسدة مظنونة، ودفع المفسدة ولو ظناً مقدم على جلب المصلحة. والعاقدة في هذه الحالة "يعقد عليها لمن يعلم أنه يريد لها للمعصية، فأشبهه إجارة أمته

(١) المغني لابن قدامة (٤ / ١٦٨).

(٢) ينظر: بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع (٧ / ١٤٢) المحيط البرهاني في الفقه النعماني، تحقيق: عبد الكريم سامي الجندي، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٢٤ هـ - ٢٠٠٤ م (٧ / ١٤١).

لمن يعلم أنه يستأجرها ليزني بها" (١).

الوجه الثالث: أنه لا عبرة بقصد المعصية مع التيقن من حدوثها عقب التصرف؛ لأن الحرام لا يتقلب حالاً بالنية (٢).

أدلة الجمهور على مذهبهم:

استدل جمهور الفقهاء على حرمة جميع المعاملات التي تؤول إلى الإعانة على المحرم بالأدلة التالية:

الدليل الأول: قوله تعالى: {وَتَعَاوَنُوا عَلَى الْبِرِّ وَالتَّقْوَىٰ وَلَا تَعَاوَنُوا عَلَى الْإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ} [المائدة: ٢]

وجه الدلالة: أن في الآية أمراً بالتعاون على البر والتقوى وهو جلب الطاعة، ونهياً عن التعاون على الإثم والعدوان وهما حاصلان في المعصية بطريق التضمن، فيكون ذلك نهياً عن التسبب، ففي الآية نهي عن التسبب إلى المفسد، وأمر بالتسبب إلى تحصيل المصالح (٣).

الدليل الثاني: ما روي عن عبد الله بن عمرو بن العاص أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: «من الكبائر شتم الرجل والديه» قالوا: يا رسول الله، وهل يشتم الرجل والديه؟ قال: «نعم يسب أبا الرجل فيسب أباه، ويسب أمه فيسب أمه» (٤).

وجه الدلالة: أن الحديث ظاهر في أن من تسبب في شيء جاز أن يُنسب إليه ذلك الشيء؛

(١) المغني، لابن قدامة (٤/ ١٦٧).

(٢) الفروق، للقرافي (١/ ١٣٠).

(٣) قواعد الأحكام في مصالح الأنام، للعز بن عبد السلام، تحقيق: طه عبد الرؤوف سعد، دار الكتب العلمية - بيروت، ١٤١٤ هـ - ١٩٩١ م (١/ ١٥٦).

(٤) صحيح البخاري، كتاب الأدب، باب: لا يسب الرجل والديه رقم الحديث (٥٩٧٣) (٨/ ٣)، وصحيح مسلم، كتاب الإيمان، باب بيان الكبائر وأكبرها حديث رقم (٩٠) (١/ ٩٢).

لأنه صلى الله عليه وسلم اعتبر سب الرجل لأب غيره سباً لأبيه نفسه؛ لأنه كان سببه^(١).

الدليل الثالث: ما روي عبد الله بن بريدة، عن أبيه قال: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: «من حبس العنب أيام القطف حتى يبيعه من يهودي أو نصراني، أو ممن يتخذه خمراً، فقد تقحم النار على بصيرة»^(٢).



وجه الدلالة: أنه صلى الله عليه وسلم توعد بائع العنب ممن يتخذه خمراً بالنار ولا يتوعد بذلك المصير إلا مع وجود الحرمة الشديدة. قال الصنعاني: (ويقاس على ذلك كل ما كان يستعان به في معصية، وأما ما لا يفعل إلا المعصية كالمزامير والطناير ونحوها فلا يجوز بيعها ولا شراؤها إجماعاً وكذلك بيع السلاح والكراع من الكفار والبغاة إذا كانوا يستعينون بها على حرب المسلمين فإنه لا يجوز، إلا أن يباع بأفضل منه، جاز)^(٣).

الراجع:

الراجع في رأبي هو قول الجمهور وهو إبطال كل سبب يؤدي إلى المعصية مع العلم بذلك؛ لضعف أدلة الفريق الأول وقوة أدلة الجمهور، ولأن الأخذ بالقول الأول يترتب عليه مفسد

(١) شرح صحيح البخاري لابن بطال، تحقيق: أبو تميم ياسر بن إبراهيم، مكتبة الرشد - السعودية، الرياض، الطبعة: الثانية، ١٤٢٣هـ - ٢٠٠٣م (٩/ ١٩٢) شرح النووي على مسلم، دار إحياء التراث العربي - بيروت، الطبعة: الثانية، ١٣٩٢ (٢/ ٨٨).

(٢) أخرجه الطبراني في المعجم الأوسط [تحقيق: طارق بن عوض الله بن محمد عبد المحسن بن إبراهيم الحسيني، دار الحرمين - القاهرة]، حديث رقم (٥٣٥٦) (٥/ ٢٩٤). وإسناده حسن، انظر: سبل السلام، للصنعاني، دار الحديث (٢/ ٣٩).

(٣) سبل السلام (٢/ ٣٩).

ومضار والقاعدة أن درء المفسدة مقدم على جلب المصلحة^(١)، فالأولى هو الأخذ بالقول الثاني سدا لذريعة الفساد، وقد ذكر الإمام ابن القيم هذا المذهب وألزم صاحبه القول بخلاف حديث رسول الله صلى الله عليه وسلم فقال: (ويلزم من لم يسد الذرائع ألا يلعن العاصر، وأن يجوز له أن يعصر العنب لكل أحد، ويقول: القصد غير معتبر في العقد، والذرائع غير معتبرة، ونحن مطالبون في الظواهر، والله يتولى السرائر، وقد صرحوا بهذا، ولا ريب في التنافي بين هذا وبين سنة رسول الله صلى الله عليه وسلم)^(٢).

وعلى هذا لا يجوز دفع الضرائب للدول التي تستخدمها في الأغراض المحرمة إن علم أنها تستخدم في أغراض محرمة؛ لأن ذلك من قبيل الإعانة على المحرمات، ويجوز بل يجب التهرب من دفع هذه الضريبة والمكلف ههنا إزاء حالتين:

الأولى؛ أن تكون هذه الضريبة متمحضة للغرض المحرم والمكلف عالم بذلك، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يتهرب من دفع هذه الضريبة، فإن لم يستطع وجب عليه نبذ المعاملة التي تقتضي ذلك والخروج من مقتضى العهد أو الشرط الذي دفعه لعمل ذلك؛ لأنه شرط أحل حراما، فإن لم يستطع وجبت عليه الهجرة لقوله تعالى: {إِنَّ الَّذِينَ تَوَفَّاهُمُ الْمَلَائِكَةُ ظَالِمِي أَنفُسِهِمْ قَالُوا فِيمَ كُنتُمْ قَالُوا كُنَّا مُسْتَضْعَفِينَ فِي الْأَرْضِ قَالُوا أَلَمْ تَكُنْ أَرْضَ اللَّهِ وَاسِعَةً فَتُهَاجِرُوا فِيهَا فَأُولَئِكَ مَأْوَاهُمْ جَهَنَّمُ وَسَاءَتْ مَصِيرًا} [النساء: ٩٧]

وقد روي في سبب نزول هذه الآية أقوال منها: أن أناسا كانوا بمكة قد أفرؤا بالإسلام، فلما

(١) ينظر: الأشباه والنظائر للسبكي، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى ١٤١١هـ - ١٩٩١م (١ / ١٠٥)؛ والأشباه والنظائر للسيوطي، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤١١هـ - ١٩٩٠م (ص: ٨٧)؛ والأشباه والنظائر لابن نجيم، تحقيق: زكريا عميرات، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤١٩هـ - ١٩٩٩م (ص: ٧٨).

(٢) إعلام الموقعين عن رب العالمين (٣ / ١٢٥).

خرج النبي صلى الله عليه وسلم إلى بدر لم تدع قريش أحدا إلا أخرجوه ليكون نصيرا للكفار ويقاتل معهم، فقتل أولئك الذين أقروا بالإسلام، فنزلت فيهم هذه الآية. وهذا السبب قدمه ابن الجوزي^(١) ورجحه القرطبي على غيره، وفسر الآية بأنهم ظلموا أنفسهم بتركهم الهجرة حين وجبت عليهم^(٢).



الثانية: ألا تتعين هذه الضريبة في التوجه لمرفق محرم أو لا يعلم المكلف بذلك، كأن تكون الضريبة تجبى مطلقا ثم توزع على الخدمات والمرافق دون تعيينها لمرفق محرم، وفي هذه الحالة لا يبعد أن يقال إن الضريبة وإن كانت تتوجه لمرفق يساء استغلاله في بعض الأحوال مثل مرفق الدفاع، إلا أنها تدفع بنية تقوية البنية الدفاعية للدولة وهو أمر مطلوب وهو محور واجبات الدولة في العصر الحديث، أما استخدامه استخداما سيئا فهذا ليس بيد المكلف هذا فضلا عن أن ضريبته تتوجه لخدمات أخرى مثل التعليم والمواصلات وغيرها، بحيث لا يبقى لهذا المرفق المحرم إلا أقل القليل يتجه لتمويل القدر الضروري منه، وفوق كل ذلك فإن النقود التي يدفعها المكلف لا تتعين بالتعيين^(٣) وهو يدفع ضريبته العادية فيخلص حينئذ من شبهة الإعانة على المعصية والله تعالى أعلم.

(١) ينظر: زاد المسير في علم التفسير، لابن الجوزي، تحقيق: عبد الرزاق المهدي، دار الكتاب العربي - بيروت الطبعة: الأولى - ١٤٢٢ هـ (١ / ٤٥٦).

(٢) تفسير القرطبي، للقرطبي، تحقيق: أحمد البردوني وإبراهيم أطفيش، دار الكتب المصرية - القاهرة، الطبعة: الثانية، ١٣٨٤ هـ - ١٩٦٤ م (٥ / ٣٤٦).

(٣) هي كذلك عند الحنفية والمالكية وهي متعينة مطلقا كما عند الشافعي وأحمد. ينظر: غمز عيون البصائر في شرح الأشباه والنظائر، لشهاب الدين الحموي، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤٠٥ هـ - ١٩٨٥ م (٣ / ٣٥١)؛ الذخيرة للقرافي (١٢ / ١٧٨)؛ الأشباه والنظائر للسبكي (٢ / ٢٧١)؛ مجموع فتاوى ابن تيمية، عبد الرحمن بن محمد بن قاسم، مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف، المدينة النبوية، المملكة العربية السعودية، عام النشر: ١٤١٦ هـ / ١٩٩٥ م (٢٩ / ٢٤٣).

النتائج والتوصيات.

أولاً: النتائج.

من خلال ما سبق من بحوث توصلت الدراسة إلى النتائج التالي:

- ❖ يعتبر التهرب الضريبي أحد الوسائل التي تدخل في نطاق ما لا يعد مشروعاً من طرق التخلص من عبء الضريبة، وهو على خلاف التجنب الضريبي الذي يمثل عملية سلبية عند امتناع الفرد عن القيام بأي تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة، أو إيجابية ممثلة في استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة، ومن ثم فلا توجد مخالفة في القانون.
- ❖ هناك أسباب متعددة للجوء المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، وتتنوع هذه الأسباب بتنوع جوانب الحياة نفسها؛ فالحالة النفسية للمكلف ومدى رضاه عن النظام الضريبي، والوضع الاقتصادي القائم، والظروف الاجتماعية، ومدى ملاءمة النظام التشريعي، وطريقة الإدارة من بساطة أو تعقد وغموض، كل ذلك يؤثر بشكل كبير على مقدار التهرب الضريبي وحجمه.
- ❖ للتهرب الضريبي آثار اقتصادية سلبية، من قصور في كفاءة الخدمات والمرافق العامة والخروج على مبدأ العدالة الضريبية والمساواة في فرض الضرائب، والعدالة الاجتماعية والتوزيع العادل للثروة إلى غير ذلك من الآثار السلبية على الاقتصاد الجزئي والكلي.
- ❖ يترجح لدي أن التجنب الضريبي القائم على استغلال الثغرات القانونية تصرف لا يجوز في حكم الشرع؛ لأنه تصرف يترتب عليه التحايل على الأحكام الشرعية، كما يترتب عليه ظلم وأكل لأموال الناس بالباطل.
- ❖ أن الضريبة العادلة تصير ديناً في ذمة المكلف يجب عليه تقديمها لخزانة الدولة،

ولا تسقط بالتقادم ولا بغيره، وهي واجبة من ساعة ثبوتها ولا دخل للمصالحة في إسقاطها أو التنازل عنها.

❖ يجوز التهرب من الضريبة في حالات منها: أن تكون الضريبة ظالمة مفروضة بغير وجه حق، وأن تكون الضريبة غير مراعى فيها حاجات المكلفين لا سيما هؤلاء الذين يعانون ظروفًا خاصة، كالمرضى والزمنى والعجزة والمدينين، وكذلك إذا كانت الدولة غنية تكفي مواردها من غير الضرائب لتمويل المرافق العامة، والضريبة التي تستخدمها الدول غير المسلمة في الأغراض المحرمة إن علم المكلف أنها تستخدم في أغراض محرمة.

❖ أن الالتزام بضوابط فرض الضريبة في الفقه الإسلامي يضمن للمكلف أن توجه حصيلة الضريبة إلى تمويل المصالح أو المنافع العامة، لا إلى إشباع الحاجات الخاصة بأولياء الأمور، فيؤديها عن طيب نفس لا عن كره وخشية للعقاب.

ثانياً: التوصيات.

في ضوء البحوث والنتائج السابقة توصي الدراسة بما يلي:

❖ توجيه الجهات القائمة على جباية الضريبة نحو تتبع المتهربين من أداء الضرائب بالحيل والعقود الصورية، والعمل على استصدار تشريعات عادلة تحول استرداد ما قاموا بإسقاطه من واجبات ضريبة.

❖ تضافر دور الدعاة والمصلحين على تنبيه وعي المكلفين بأن الضريبة العادلة واجب عليهم يجب أن يقدموه إلى أولياء الأمور؛ لكونه حق المجتمع وديننا واجبا في ذمتهم لا يبرؤون منه، وأن ما يقدموه من هذا الواجب يعود بالنفع عليهم وعلى المجتمع عامة.

❖ إيلاء أهمية كبيرة عند صياغة التشريعات الضريبية بالقواعد الشرعية للضريبة لاسيما قاعدة الفضل عن الحاجة، والعمل على أن تكون الضريبة مربوطة بالمال الذي يفيض عن الحاجات الأصلية والاستثنائية كحاجة المريض والمدين.

المصادر والمراجع

١. الأحكام السلطانية لأبي يعلى الفراء، تحقيق: محمد حامد الفقي، دار الكتب العلمية - بيروت، لبنان، الطبعة: الثانية، ١٤٢١ هـ - ٢٠٠٠ م.
٢. الأحكام السلطانية للهاوردي، دار الحديث - القاهرة.
٣. أحكام القرآن للجصاص، تحقيق: محمد صادق القمحاوي - عضو لجنة مراجعة المصاحف بالأزهر الشريف، دار إحياء التراث العربي - بيروت، ١٤٠٥ هـ.
٤. أحكام القرآن، لابن العربي، تحقيق: محمد عبد القادر عطا، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الثالثة، ١٤٢٤ هـ - ٢٠٠٣ م.
٥. الاستذكار، لابن عبد البر، تحقيق: سالم محمد عطا، محمد علي معوض، دار الكتب العلمية - بيروت، الطبعة: الأولى، ١٤٢١ - ٢٠٠٠.
٦. الأشباه والنظائر لابن نجيم، تحقيق: زكريا عميرات، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤١٩ هـ - ١٩٩٩ م.
٧. الأشباه والنظائر للسبكي، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى ١٤١١ هـ - ١٩٩١ م.
٨. الأشباه والنظائر للسيوطي، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤١١ هـ - ١٩٩٠ م.
٩. الاعتصام للشاطبي، تحقيق: سليم بن عيد الهلالي، دار ابن عفان، السعودية، الطبعة: الأولى، ١٤١٢ هـ - ١٩٩٢ م.
١٠. إعلام الموقعين عن رب العالمين، لابن القيم، تحقيق: مشهور سلمان، دار ابن الجوزي للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الطبعة: الأولى، ١٤٢٣ هـ.
١١. الاقتصاد الإسلامي، حسن الشاذلي، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الثانية، ٢٠٠٦.
١٢. اقتصادنا، محمد باقر الصدر، دار التعارف، بيروت.
١٣. إكمال المعلم بفوائد مسلم، للقاضي عياض، تحقيق: يحيى إسماعيل، دار الوفاء للطباعة



والنشر والتوزيع، مصر، الطبعة: الأولى، ١٤١٩ هـ - ١٩٩٨ م.

١٤. الأم للشافعي، دار المعرفة - بيروت، ١٤١٠ هـ / ١٩٩٠ م.

١٥. الأموال، لابن زنجويه، تحقيق: الدكتور: شاکر ذيب فياض، مركز الملك فيصل للبحوث والدراسات الإسلامية، السعودية، الطبعة: الأولى، ١٤٠٦ هـ - ١٩٨٦ م.

١٦. الأموال، للقاسم بن سلام، تحقيق: خليل محمد هراس، دار الفكر - بيروت.

١٧. بداية المجتهد ونهاية المقتصد، لابن رشد، دار الحديث - القاهرة، ١٤٢٥ هـ - ٢٠٠٤ م.

١٨. بداية المجتهد، لابن رشد الحفيد، دار الحديث - القاهرة.

١٩. بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع، للكاساني، دار الكتب العلمية، الطبعة: الثانية، ١٤٠٦ هـ - ١٩٨٦ م.

٢٠. البدر المنير، لابن الملقن، تحقيق: مصطفى أبو الغيط وعبد الله بن سليمان وياسر بن كمال، دار الهجرة للنشر والتوزيع - الرياض - السعودية، الطبعة: الأولى، ١٤٢٥ هـ - ٢٠٠٤ م.

٢١. البناية شرح الهداية، بدر الدين العيني، دار الكتب العلمية - بيروت، لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٢٠ هـ - ٢٠٠٠ م.

٢٢. بيان الوهم والإيهام في كتاب الأحكام، لابن القطان، تحقيق: د. الحسين آيت سعيد، دار طيبة - الرياض، الطبعة: الأولى، ١٤١٨ هـ - ١٩٩٧ م.

٢٣. البيان في مذهب الإمام الشافعي، للعمراني، تحقيق: قاسم محمد النوري، دار المنهاج - جدة، الطبعة: الأولى، ١٤٢١ هـ - ٢٠٠٠ م.

٢٤. البيان والتحصيل، لابن رشد الجدل، تحقيق: محمد حجي وآخرون، دار الغرب الإسلامي، بيروت - لبنان، الطبعة: الثانية، ١٤٠٨ هـ - ١٩٨٨ م.

٢٥. تاج العروس، للزبيدي، دار الهداية.

٢٦. تاريخ ابن خلدون، لعبد الرحمن بن خلدون، تحقيق: خليل شحادة، دار الفكر، بيروت، الطبعة: الثانية، ١٤٠٨ هـ - ١٩٨٨ م.

٢٧. تبصرة الحكام في أصول الأقضية ومناهج الأحكام، لابن فرحون، مكتبة الكليات الأزهرية، الطبعة: الأولى، ١٤٠٦هـ - ١٩٨٦م.
٢٨. التجريد للقدوري، تحقيق: أ. د محمد أحمد سراج ... أ. د علي جمعة محمد، الناشر: دار السلام - القاهرة، الطبعة: الثانية، ١٤٢٧هـ - ٢٠٠٦م.
٢٩. التحرير شرح التحرير، للمرداوي، عبد الرحمن الجبرين، د. عوض القرني، د. أحمد السراج، مكتبة الرشد - السعودية / الرياض، الطبعة: الأولى، ١٤٢١هـ - ٢٠٠٠م.
٣٠. تحفة الفقهاء، للسمرقندي، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الثانية، ١٤١٤هـ - ١٩٩٤م.
٣١. تحفة المحتاج في شرح المنهاج، لابن حجر الهيتمي، المكتبة التجارية الكبرى بمصر لصاحبها مصطفى محمد، ١٣٥٧هـ - ١٩٨٣م.
٣٢. التشريع الضريبي، قانون الضريبة على الدخل في مصر، مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية، عبد الله الصعيدي، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٦.
٣٣. التعريفات، للجرجاني، دار الكتب العلمية بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى ١٤٠٣هـ - ١٩٨٣م.
٣٤. تفسير ابن كثير، لأبي الفداء بن كثير، تحقيق: سامي بن محمد سلامة، دار طيبة للنشر والتوزيع، الطبعة: الثانية ١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م.
٣٥. تفسير البغوي، للحسين ابن مسعود البغوي، تحقيق: عبد الرزاق المهدي، دار إحياء التراث العربي - بيروت، الطبعة: الأولى، ١٤٢٠هـ.
٣٦. تفسير القرطبي، للقرطبي، تحقيق: أحمد البردوني وإبراهيم أطفيش، دار الكتب المصرية - القاهرة، الطبعة الثانية، ١٣٨٤هـ - ١٩٦٤م.
٣٧. تفسير الماتريدي، لأبي منصور الماتريدي، تحقيق: د. مجدي باسلوم، دار الكتب العلمية - بيروت، لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٢٦هـ - ٢٠٠٥م.
٣٨. التكميل لما فات تخريجه من إرواء الغليل، صالح بن عبد العزيز بن محمد بن إبراهيم آل

الشيخ، دار العاصمة للنشر والتوزيع، الرياض، الطبعة: الأولى، ١٤١٧ هـ - ١٩٩٦ م.

٣٩. التنبيه على مبادئ التوجيه، لأبي الطاهر التنوخي، تحقيق: الدكتور محمد بلحسان، دار ابن

حزم، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٢٨ هـ - ٢٠٠٧ م.

٤٠. التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، عبد الحكيم الشراوي، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٦.

٤١. التهرب الضريبي، جميل الصابوني، الموسوعة العربية، المجلد الرابع.

٤٢. الجرح والتعديل لابن أبي حاتم، دار إحياء التراث العربي - بيروت، الطبعة: الأولى، ١٢٧١

هـ - ١٩٥٢ م.

٤٣. حاشية الصاوي على الشرح الصغير، للشيخ محمد الصاوي، دار المعارف.

٤٤. الحاوي الكبير، للماوردي، تحقيق: الشيخ علي محمد معوض - الشيخ عادل أحمد عبد

الموجود، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤١٩ هـ - ١٩٩٩ م.

٤٥. حجة الله البالغة، للدهلوي، السيد سابق، دار الجيل، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى،

١٤٢٦ هـ - ٢٠٠٥ م.

٤٦. الخراج لأبي يوسف، تحقيق: طه عبد الرؤوف سعد وسعد حسن محمد، المكتبة الأزهرية

للتراث.

٤٧. خلاصة البدر المنير، لابن الملقن، مكتبة الرشد للنشر والتوزيع، الطبعة: الأولى، ١٤١٠ هـ -

١٩٨٩ م.

٤٨. الدر المختار وحاشية ابن عابدين، لمحمد أمين بن عابدين، دار الفكر - بيروت، الطبعة:

الثانية، ١٤١٢ هـ - ١٩٩٢ م.

٤٩. الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، حسين راتب ريان، دار النفائس الأردن، الطبعة الأولى، .

٥٠. روضة الناظر وجنة المناظر، لابن قدامة، مؤسسة الريان للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة

الثانية ١٤٢٣ هـ - ٢٠٠٢ م. الإبهاج في شرح المنهاج، لتقي الدين السبكي وولده، دار الكتب

العلمية - بيروت، ١٤١٦ هـ - ١٩٩٥ م.

٥١. زاد المسير في علم التفسير، لابن الجوزي، تحقيق: عبد الرزاق المهدي، دار الكتاب العربي - بيروت، الطبعة الأولى - ١٤٢٢ هـ.
٥٢. زهرة التفاسير، للشيخ محمد أبو زهرة، دار الفكر العربي.
٥٣. سبل السلام، للصنعاني، دار الحديث.
٥٤. سنن أبي داود، تحقيق: محمد محيي الدين عبد الحميد، المكتبة العصرية، صيدا - بيروت.
٥٥. سنن الترمذي، تحقيق: أحمد شاكر، الطبعة: الثانية، ١٣٩٥ هـ - ١٩٧٥ م.
٥٦. السنن الكبرى، للبيهقي، تحقيق: محمد عبد القادر عطا، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الثالثة، ١٤٢٤ هـ - ٢٠٠٣ م.
٥٧. السنن الكبرى، للنسائي، تحقيق: حسن عبد المنعم شلبي، مؤسسة الرسالة - بيروت، الطبعة: الأولى، ١٤٢١ هـ - ٢٠٠١ م.
٥٨. السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، معوض السيد محمد خليل، دار النهضة العربية، ٢٠١٤.
٥٩. شرح الزرقاني على مختصر خليل وحاشية البناني، لعبد الباقي الزرقاني، تحقيق: عبد السلام محمد أمين، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٢٢ هـ - ٢٠٠٢ م.
٦٠. شرح القواعد الفقهية، أحمد بن الشيخ محمد الزرقا، دار القلم - دمشق / سوريا، الطبعة: الثانية، ١٤٠٩ هـ - ١٩٨٩ م.
٦١. الشرح الكبير على متن المقنع، لعبد الرحمن بن قدامة، دار الكتاب العربي للنشر والتوزيع.
٦٢. الشرح الكبير للشيخ الدردير وحاشية الدسوقي، دار الفكر.
٦٣. شرح المحلي على المنهاج مع حاشيتي قليوبي وعميرة، دار الفكر - بيروت، الطبعة: ١٤١٥ هـ - ١٩٩٥ م.
٦٤. شرح النووي على مسلم، للنووي، دار إحياء التراث العربي - بيروت، الطبعة: الثانية، ١٣٩٢.
٦٥. شرح حدود ابن عرفة، للرصاص، المكتبة العلمية، الطبعة: الأولى، ١٣٥٠ هـ.

٦٦. شرح صحيح البخاري لابن بطال، تحقيق: أبو تميم ياسر بن إبراهيم، مكتبة الرشد - السعودية، الرياض، الطبعة: الثانية، ١٤٢٣هـ - ٢٠٠٣م.
٦٧. شرح مختصر خليل للخرشي، دار الفكر للطباعة - بيروت.
٦٨. شرح منتهى الإرادات، للبهوتي، عالم الكتب، الطبعة: الأولى، ١٤١٤هـ - ١٩٩٣م.
٦٩. الصحاح، للجوهري، أحمد عبد الغفور عطار، دار العلم للملايين - بيروت، الطبعة: الرابعة ١٤٠٧هـ - ١٩٨٧م.
٧٠. صحيح ابن حبان، لابن حبان البستي، تحقيق: شعيب الأرنؤوط، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة: الأولى، ١٤٠٨هـ - ١٩٨٨م.
٧١. صحيح البخاري، تحقيق: محمد زهير بن ناصر الناصر، دار طوق النجاة، الطبعة: الأولى، ١٤٢٢هـ. صحيح مسلم، تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، دار إحياء التراث العربي - بيروت.
٧٢. صحيح مسلم، تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، دار إحياء التراث العربي - بيروت.
٧٣. الضرائب في الدول العربية، صباح نعوش، المركز الثقافي العربي، الطبعة الأولى، ١٩٨٧.
٧٤. الضريبة من منظور دولي، عبد الهادي مقبل، دار النهضة العربية، ط ٢، ٢٠١١.
٧٥. الطرق الحكمية في السياسة الشرعية، لابن القيم، تحقيق: نايف بن أحمد الحمد، دار عالم الفوائد - مكة المكرمة، الطبعة: الأولى، ١٤٢٨هـ.
٧٦. ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل دراسة تحليلية على قطاع غزة، سالم عميرة العمور، رسالة ماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٧.
٧٧. علم أصول الفقه، عبد الوهاب خلاف، دار القلم، ط ٨.
٧٨. علم المالية العامة ونظام الضريبة المصري، زين العابدين ناصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤م.
٧٩. العناية شرح الهداية، لأكمل الدين البابرتي، دار الفكر.
٨٠. عيون المسائل للقاضي عبد الوهاب المالكي، تحقيق: علي محمد إبراهيم بورويبة، دار ابن

- حزم للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٣٠ هـ - ٢٠٠٩ م.
٨١. الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، محمد فلاح، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، ١٩٩٧.
٨٢. الغش الضريبي وآليات مكافحته، يدو لوييزة وقاري حياة، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠١١. السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، معوض السيد خليل، دار النهضة العربية، ٢٠١٤.
٨٣. غمز عيون البصائر في شرح الأشباه والنظائر، لشهاب الدين الحموي، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤٠٥ هـ - ١٩٨٥ م.
٨٤. غياب الوعي الضريبي وآثاره السلبية على أداء الاقتصاد في البلدان النامية، حسين السيد القاضي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.
٨٥. غياث الأمم في التياث الظلم، للجويني، تحقيق: عبد العظيم الديب، مكتبة إمام الحرمين، الطبعة: الثانية، ١٤٠١ هـ.
٨٦. فتح الباري لابن حجر العسقلاني، دار المعرفة - بيروت، ١٣٧٩.
٨٧. الفروع وتصحيح الفروع، لابن مفلح الحنبلي، دار النوادر، سوريا، الطبعة: الأولى، ١٤٣٢ هـ - ٢٠١١ م.
٨٨. الفروق، للقرافي، عالم الكتب.
٨٩. فقه السنة، للسيد سابق، دار الكتاب العربي، بيروت، ط ٣، ١٩٧٧.
٩٠. قواعد الأحكام في مصالح الأنام، للعز بن عبد السلام، تحقيق: طه عبد الرؤوف سعد، دار الكتب العلمية - بيروت، ١٤١٤ هـ - ١٩٩١ م.
٩١. كشف القناع عن متن الإقناع، للبهوتي، دار الكتب العلمية.
٩٢. كشف المشكل من حديث الصحيحين، لابن الجوزي، تحقيق: علي حسين البواب، دار الوطن - الرياض.
٩٣. لسان العرب، لابن منظور، دار صادر - بيروت، الطبعة: الثالثة - ١٤١٤ هـ.



- ٩٤ . مالية الدولة، محمد حلمي مراد، دار النهضة العربية، ١٩٥٩.
- ٩٥ . مبادئ الاقتصاد الدولي، حسين السيد القاضي، دار النهضة العربية، ٢٠٠٩.
- ٩٦ . مبادئ المالية العامة، عاطف صدقي، دار النهضة العربية، ١٩٧٠.
- ٩٧ . مبادئ المالية العامة، يونس البطريق وآخرون، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٨.
- ٩٨ . مبادئ المالية العامة، منصور ميلاد يونس، جامعة الفاتح: ليبيا، ٢٠٠٤.
- ٩٩ . مبادئ علم الاقتصاد، عبد الله الصعيدي والسيد عطية عبد الواحد، ٢٠٠٥.
- ١٠٠ . المبدع في شرح المقنع، لابن مفلح، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤١٨ هـ - ١٩٩٧ م.
- ١٠١ . المجروحين لابن حبان، تحقيق: محمود إبراهيم زايد، دار الوعي - حلب، الطبعة: الأولى، ١٣٩٦ هـ.
- ١٠٢ . مجمع الزوائد ومنبع الفوائد، للهيثمي، تحقيق: حسام الدين القدسي، مكتبة القدسي، القاهرة، ١٤١٤ هـ - ١٩٩٤ م.
- ١٠٣ . المجموع شرح المهذب، للنووي، دار الفكر.
- ١٠٤ . مجموع فتاوى ابن تيمية، عبد الرحمن بن محمد بن قاسم، مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف، المدينة النبوية، المملكة العربية السعودية، عام النشر: ١٤١٦ هـ / ١٩٩٥ م.
- ١٠٥ . المحلى بالآثار، لابن حزم، دار الفكر - بيروت.
- ١٠٦ . المحيط البرهاني في الفقه النعماني، لبرهان الدين بن مازة، تحقيق: عبد الكريم سامي الجندي، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٢٤ هـ - ٢٠٠٤ م.
- ١٠٧ . مدخل إلى مقاصد الشريعة الإسلامية، أحمد الريسوني، دار الكلمة، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٣.
- ١٠٨ . المدونة، للإمام مالك بن أنس، دار الكتب العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤١٥ هـ - ١٩٩٤ م.
- ١٠٩ . مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، يحيى بوقنداقجي وآخرون، مذكرة



- تخرج في العلوم المالية، المدينة، ٢٠٠٥. واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته،
خلفي عليّة وعبادة كميلية، مذكرة تخرج في العلوم المالية، الجزائر، ٢٠٠٥.
١١٠. المستدرك على الصحيحين، للحاكم النيسابوري، تحقيق: مصطفى عبد القادر عطا، دار
الكتب العلمية - بيروت، الطبعة: الأولى، ١٤١١ - ١٩٩٠.
١١١. المستصفي، للغزالي، تحقيق: محمد عبد السلام عبد الشافي، دار الكتب العلمية، الطبعة:
الأولى، ١٤١٣هـ - ١٩٩٣م.
١١٢. مسند أحمد، مسنده تحقيق: شعيب الأرنؤوط - عادل مرشد، وآخرون، مؤسسة الرسالة،
الطبعة: الأولى، ١٤٢١هـ - ٢٠٠١م.
١١٣. المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، للرازي، المكتبة العلمية - بيروت.
١١٤. مطالب أولي النهى في شرح غاية المنتهى، لمصطفى الرحيباني، المكتب الإسلامي، الطبعة:
الثانية، ١٤١٥هـ - ١٩٩٤م.
١١٥. معالم السنن، للخطابي، المطبعة العلمية - حلب، الطبعة: الأولى ١٣٥١هـ - ١٩٣٢م.
١١٦. المعجم الأوسط، للطبراني، تحقيق: طارق بن عوض الله بن محمد عبد المحسن بن إبراهيم
الحسيني، دار الحرمين - القاهرة.
١١٧. معرفة السنن والآثار، للبيهقي، تحقيق: عبد المعطي أمين قلعجي، جامعة الدراسات
الإسلامية (كراتشي - باكستان)، الطبعة: الأولى، ١٤١٢هـ - ١٩٩١م.
١١٨. مغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج، للخطيب الشربيني، دار الكتب العلمية،
الطبعة: الأولى، ١٤١٥هـ - ١٩٩٤م.
١١٩. المغني لابن قدامة، مكتبة القاهرة، ١٣٨٨هـ - ١٩٦٨م.
١٢٠. مفاتيح الغيب، للرازي، دار إحياء التراث العربي - بيروت، الطبعة: الثالثة - ١٤٢٠هـ.
١٢١. مفتاح دار السعادة، لابن القيم، دار الكتب العلمية - بيروت.
١٢٢. المفردات في غريب القرآن، للراغب الأصفهاني، تحقيق: فوان عدنان الداودي، دار القلم،

الدار الشامية - دمشق بيروت، الطبعة: الأولى - ١٤١٢ هـ.

١٢٣. المقدمات الممهدة، لابن رشد الجدل، تحقيق: الدكتور محمد حجي، دار الغرب الإسلامي،

بيروت - لبنان، الطبعة: الأولى، ١٤٠٨ هـ - ١٩٨٨ م.

١٢٤. المواعظ والاعتبار بذكر الخطط والآثار، للمقرئزي، دار الكتب العلمية، بيروت، الطبعة:

الأولى، ١٤١٨ هـ.

١٢٥. الموافقات، للشاطبي، تحقيق: مشهور سلمان، دار ابن عفان، الطبعة: الأولى

١٤١٧ هـ / ١٩٩٧ م.

١٢٦. مواهب الجليل في شرح مختصر خليل، للحطاب الرعيني، دار الفكر، الطبعة: الثالثة،

١٤١٢ هـ - ١٩٩٢ م.

١٢٧. التنف في الفتاوى للسغدي، تحقيق: صلاح الدين الناهي، دار الفرقان / مؤسسة الرسالة -

عمان الأردن / بيروت لبنان، الطبعة: الثانية، ١٤٠٤ - ١٩٨٤.

١٢٨. نهاية المطلب في دراية المذهب، للجويني، تحقيق: أ. د/ عبد العظيم محمود الديب، دار

المنهاج، الطبعة: الأولى، ١٤٢٨ هـ - ٢٠٠٧ م.

١٢٩. النهر الفائق شرح كنز الدقائق، لابن نجيم الحنفي، تحقيق: أحمد عزو عناية، دار الكتب

العلمية، الطبعة: الأولى، ١٤٢٢ هـ - ٢٠٠٢ م.

١٣٠. نيل الأوطار، للشوكاني، دار الحديث، مصر، الطبعة الأولى، ١٤١٣ هـ - ١٩٩٣ م.

١٣١. الوجيز في المالية العامة، محمد نجيب جادو، دار النهضة العربية، ط ١، ٢٠٠٦.

