

العدالة الضريبية اقتصادياً

أ.د. محمد سعيد فرهود
رئيس جامعة حلب

مقدمة:

نستعرض في هذه المقدمة ثلاثة أمور هي: أهمية البحث، وأسلوب البحث، وخطة البحث:

أولاً: أهمية البحث:

تنطلق أهمية البحث من جانبين: نظري وعملي. ويتحصل الجانب النظري في أن "العدالة" و"الإنصاف" و"المساواة"، وبسبب أنها تقع ضمن فلسفة القانون، يصعب تحديدها وقد تدخل فيها المعتقدات الدينية والمذهبية والسياسية. ومن ثم فإن من يخوض غمارها لابد أن يسير بحذر وبيتعد عن الغموض والإبهام، وإلا فإن التعرض لها يصبح مجرد كلمات يقع بعضها إلى جانب بعضها الآخر دون تكوين جملة مفيدة أو تعبير مفهوم. وهذا الأمر ينعكس على العدالة الضريبية التي لا يفتأ الفقهاء والاقتصاديون يبحثونها في كتبهم وأبحاثهم لعلهم يجعلون الطريق إليها واضحة والسبيل إليها ممهدة. وتأتي دراستنا هذه في هذا المضمار. فلقد ابتدأنا في بحث سابق بدراسة "العدالة الضريبية قانوناً"، حيث حددناها بالمساواة أمام الضريبة، ذلك أنها تعد الخطوة الأولى في طريق العدالة الضريبية^(١). وفي بحثنا هذا "العدالة الضريبية اقتصادياً" نخطو الخطوة الثانية. آمين أن نوفق في المستقبل لنخطو

(١) انظر بحثنا: "العدالة الضريبية قانوناً" (المساواة أمام الضريبة)، مجلة المحامى الكويتية، السنة ٢٤، عدد أبريل ومايو ويوليو ٢٠٠٠ م، ص ٣٢٩ - ٣٨٣.

الخطوة الثالثة لنصل إلى "العدالة الضريبية تطبيقاً"، ثم لنصل إلى الخطوة الرابعة وهي: "العدالة الضريبية في علاقتها مع العدالة الاجتماعية".

ويتحصل الجانب العملي للبحث في أن دول العالم من حيث موقفها من العدالة الضريبية تنقسم إلى ثلاث فئات: فئة أولى وصلت إلى مستويات مرتفعة من العدالة الضريبية في قوانينها يساعدها في ذلك بنائها السياسي والاجتماعي والاقتصادي وإدارتها المالية ذات المستوى الرفيع والتقدم التكنولوجي العالي. وهذه حال الدول الصناعية المتقدمة: الولايات المتحدة، ودول السوق الأوروبية المشتركة، واليابان. وفئة ثانية يوجد لديها نظام ضريبي متكامل ولكنها تشعر بين الفينة والأخرى أن العدالة الضريبية لما تستكملها بعد، ولذلك تحسن تشريعاتها وتعديل قوانينها، كما هو الحال في مصر وسورية. وفئة ثالثة لا يوجد لديها نظام ضريبي متكامل، لأنها استغنت عن الإيرادات الضريبية بإيرادات أخرى، أهمها دخل أملاك الدولة، وخصوصاً الدول البترولية، حيث منعت عوائد البترول الدول والشعوب فيها من مجرد التفكير في فرض الضرائب، اللهم إلا ما يفرض منها من ضريبة دخل على الشركات البترولية، وربما شملت الشركات الأجنبية الأخرى، ومن ضريبة جمركية قُصد منها تنظيم دخول السلع إلى الدولة دون أى هدف آخر. وهذه الدول تفكر حديثاً في الضرائب. ومثال ذلك دول الخليج العربية، ومنها الكويت. إذن نخلص من ذلك إلى أن دول العالم، وهي تضع قوانينها الضريبية أو تعدلها وتطورها، لا بد أن تضع العدالة الضريبية ضمن أهدافها، ولا بد من وجود دراسات تنير لها الطريق إلى ذلك. وتقع دراستنا هذه ضمن هذا القصد.

ثانياً: أسلوب البحث:

بسبب أن البحث في العدالة الضريبية يقع ضمن فلسفة القانون وفلسفة الاقتصاد وفلسفة الضريبة، فإن الباحثين، ونحن منهم، يفضلون الأسلوب الوصفي على الأسلوب الرياضي. ذلك أن الأسلوب الرياضي يمكنه أن يوضح العدالة الضريبية في علاقتها بمعدل الضريبة فقط، وهو ما نأمل أن نستكملة

فى بحث مقبل. أما الأسلوب الوصفى فىقصد منه تقديم الأفكار بطرقة مناسبة
لأكبر شريحة من متخذى القرارات فى المجال الضريبى ومن المختصين
والعاملين فى النطاق الضريبى والدارسين والمهتمين.

ثالثاً: خطة البحث:

نقسم البحث إلى عشرة مباحث وخاتمة تضم الموضوعات التالية:

- ١ - ماهية العدالة الضريبية وصفاتها وتعريفها وأنواعها؛
- ٢ - العبء الضريبى وأساس توزيعه؛
- ٣ - صافى الثروة الشخصية؛
- ٤ - الدخل الشخصى؛
- ٥ - الإنفاق الشخصى؛
- ٦ - الضريبة السلبية؛
- ٧ - العدالة الضريبية حسب جون رولز، وحسب برنارد فيناى؛
- ٨ - راجعية الضريبة والعدالة الضريبية؛
- ٩ - الغش الضريبى والعدالة الضريبية؛
- ١٠ - مفهومنا للعدالة الضريبية فى علاقتها بوعاء الضريبة.
- ١١ - خاتمة.

المبحث الأول

ماهية العدالة الضريبية وصفاتها وتعريفها وأنواعها

على الرغم من اتفاق الفقهاء والدول جميعاً على إطلاق تعبير "العدالة الضريبية"، فإنهم اختلفوا فى ماهيتها وفى صفاتها وفى تعريفها وفى مفهومها.

ماهية العدالة الضريبية:

ففيما يتعلق بماهيتها، يفرّق عادة بين العدالة كهدف من أهداف الضريبة وبين العدالة كركن أساسى من أركان الضريبة^(٢). وإذا كنا نعتقد بضرورة

(٢) انظر: François NIVET, "Equité et légalité", Revue de "JUSTICES", no. 9, Dalloz, Paris, 1998, PP. 167 - 168 et 174.

حيث أشار إلى قاعدة سيسيرون CICERON التى تنص على أن " القانون بدون العدالة ليس بقانون " حيث قُصد من ذلك بيان مدى الارتباط بين القانون والعدالة، فالعدالة هى جوهر القانون. ذلك أنها تسمح بالتنظيم الذاتى auto - régulation للقواعد القانونية بحيث تُحدث آثارها فى حل المنازعات، وتُحدد معيار السلوك الجيد، ومفهوم النظام العام، وتمنع الغش فى تطبيق القانون.

لقد عُبر عن العدالة بتعابير مختلفة. فهو مبدأ القانون الطبيعى لدى Jean DOMAT (١٦٢٥ - ١٦٩٦)، وهو العنصر الأخلاقى الداعم للحق لدى Frédéric Charles de (١٧٧٩ - ١٨٦١)، وهو "الالتجاء للقانون الطبيعى بهدوء، ومعارضة الغموض فى القوانين الوضعية" لدى PARTALIS. والإنصاف هو الذى عمل على مر القرون ومن خلال السياسات القانونية والأنظمة القانونية وتصور الفقهاء بوصفه "مبدأ للتوفيق بين العدالة والمشروعية".

قارن ذلك بالأبحاث التى وردت فى العدد رقم (٩) من هذه المجلة "JUSTICES"، حيث خصص لـ "العدالة والإنصاف" JUSSTICES et EOUIE. وأهم هذه الأبحاث - إضافة للبحث الذى أشرنا إليه - ما يلي:

- Jean HILAIRE, "Grandeur au servitude de la justice consulaire: la controverse de l'équité", PP. 39-52;
- Christian - Nils ROBERT, "Naissance d'une image: la balance de l'équité", PP. 53-64;
- Christian DESCHEEMAER, "Le juge des comptes et l'équité", PP. 65- 75;
- Michel COMBARNOUS, "L'équité et le juge administratif", PP. 77-85.

الارتباط بين ركن الضريبة وهدفها، فإنه تجب التفرقة بينهما. فالمقصود بالعدالة الضريبية كهدف هو وظيفة الضريبة التي يجب أن تحققها فى المجال الاجتماعى والاقتصادى، حيث تُعد أداة لإحداث تعديل فى توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وفئاته وطبقاته. وهو ما يعنى أن تقصد الضريبة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية. أما العدالة الضريبية كركن من أركان الضريبة فيقصد بها القواعد التى تنظم أحكام الضريبة فى فرضها وتحصيلها وبراها القانون الضريبى وتلتزم بها الإدارة الضريبية بحيث تتوافق الضريبة مع المقدرة التكلفة للممول^(٣). ولا شك لدينا فى أن ركن الضريبة يجب أن يحقق هدفها.

صفات العدالة الضريبية:

واختلفوا أيضاً فى صفاتها، فالعدالة الضريبية، مثالية، لا يمكن ربطها بمعيار موضوعى، بل تخضع للتقدير الشخصى، وذات مدلول غامض، ومعقد، ونسبى، ومرن، وفلسفى وأخلاقى، ويحتوى على صعوبات عملية جمة وكبيرة^(٤).

(٣) د. عبد المنعم فوزى، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٢، ص ٩٧.

(٤) ذكر ديفرجيه: أن تطبيق قاعدة العدالة الضريبية يصطدم بصعوبات عملية كبيرة وكثيرة،

كما يصطدم بمفهوم المساواة أمام الأعباء العامة ذاته الذى يتغير مع الزمن. انظر:

- Maurice DUVERGER, "Finances Publiques", Thémis, P.U. F., Paris, 1978, P. 17;

- وينكر مهل (وبلترام): أن مفهوم العدالة الضريبية معقد بصورة كبيرة، وقد أثار شعوراً بالسخرية على نسبته. ومن الواضح جداً، أن العدالة الضريبية - ككل - عدالة نسبية. فهى تخضع للمفهوم الإيديولوجى والسياسى، ومن ثم فهى تتغير تبعاً للزمان والمكان... والعدالة الضريبية مثالية... انظر:

- L. MEHL, "Science et technique fiscales", Thémis, P.U.F., Paris, 1959, p.312.

- L. MEHL et P. BELTRAME, "Science et technique fiscales", Thémis, P.U. F., Paris, 1984, p. 724.

- وقال بعض المؤلفين إن العدالة الضريبية تؤلف قضية أساسية صعبة الحل إذا لم

نربطها بفلسفة أو تصور عام. وقد ذكر G. Jèze أن الإعلان الذى ينص على أنه يجب =

تعريف العدالة الضريبية:

وعلى الرغم من اختلافهم فى صيغ تعريف العدالة الضريبية، فإنهم يتفقون على أن يتحمل كل ممول نصيبه فى تمويل النفقات العامة، وأن تعمل

= على الضريبة أن تكون عادلة، يؤلف صيغة محيرة بصورة حقيقية لأن فكرة العدالة justice ليست ذات قيمة مطلقة، ولم يتفق على الشروط التى يجب أن تحققها الضريبة حتى تُعد عادلة.... إن مفهوم العدالة الضريبية، وهنا الصعوبة، لا يمكن ربطه بمعيار موضوعى. والمشكلة الأساسية أنه لا يوجد "معيار معروف" يسمح باستيفاء تعريف العدالة عموماً، والعدالة الضريبية خصوصاً.

انظر: M.BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", 3éed, L.G.D. J, Paris, 1996, P.620.

- ويرى الدكتور رياض الشيخ أن: "العدالة فى أبسط معانيها مفهوم فلسفى وأخلاقى، يختلف فى مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية. وفى المجتمعات الحديثة يرتبط هذا المفهوم بظواهر محددة ومن بينها ظاهرة توزيع الدخل وظاهرة توزيع الثروات وظاهرة الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية. ومن ثم فتوافر (أو عدم توافر) العدالة الاقتصادية والاجتماعية يرتبط بتوافر (أو عدم توافر) العدالة فى توزيع الدخل أو الثروات أو الرفاهية". انظر كتابه: "المالية العامة فى الرأسمالية والاشتراكية، دراسة فى الاقتصاد العام والتخطيط المالى"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٤٥٣؛

- ويشير الدكتور حمدي أحمد العنانى إلى أن العدالة الضريبية هى أحد الأهداف التى تلاقى قبولاً عاماً فى جميع المجتمعات، ولما كان مفهوم "العدالة" فى توزيع الدخل يخضع لما جرى عليه العرف فى المجتمع، فإن علم الاقتصاد لا يستطيع ان يقدم مساعدة حقيقية فى تحديد هذا المفهوم. انظر كتابه: "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، ج ١، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ١٩٩٢، ص ٢٦٥؛

- ويذكر الدكتوران عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز: "فالعدالة اصطلاح لا يخضع، رغم العديد من المحاولات، للتحليل الاقتصادى البحت. والعدالة الضريبية معيار ذاتى غامض ونسبى وقابل للتغيير والتعديل وفقاً لآراء الكاتب والزمان والمكان الذى يكتب فيه. وتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعترضها من الصعاب ما يعترض أى محاولة لتعريف الحق أو الخير أو الجمال". انظر كتابهما: "علم المالية العامة"، ج ٢، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٧١، ص ٤٠٥.

الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعى والاقتصادى فى المجتمع، أى أن تعمل على إعادة التوزيع فى الدخل والثروات بحيث تقرب بين طبقات المجتمع وفئاته^(٥). وهم يقصدون بأن تنصرف العدالة الضريبية على النظام الضريبى

(٥) - يعرفُ Jacques Percebois العدالة الضريبية بأنها التى تعمل على أن تكون منصفة équitable وذلك بتوزيعها العبء الضريبى بحيث يتحمل كل واحد جزءه العادل. انظر كتابه:

"Economie des finances Publiques", Armand Colin, Paris, 1991, p. 92;"

- ويعرف بوفيه وزملاؤه العدالة الضريبية بأنها الضرائب التى تعمل على إعادة توزيع الثروات بحيث يتحمل كل واحد فى المجتمع نصيبه منها، وتقلل من عدم المساواة فيه. انظر: M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances Publiques", op.cit, p. 620;

- ويعرف الدكتور حمدى أحمد العنانى العدالة الضريبية بأنها الضرائب التى تعمل على أن يقدم كل ممول إسهاماً عادلاً فى نفقات الحكومة. انظر كتابه: "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، مذكور سابقاً، ص ٢٦٨ .؛

- وذكر الدكتور سمير محمد عبد العزيز أنه: "يتوقف مفهوم العدالة فى توزيع الأعباء الضريبية المراد تحصيلها بين أفراد المجتمع على الإيديولوجية السياسية والاجتماعية السائدة فى المجتمع فى فترة معينة من الزمن، بحيث يمكن القول إن النظام العادل هو ذلك النظام الذى يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمنُ أفراد المجتمع مثلاً فى مجالسه النيابية بعدالتها". انظر بحثه: "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية" كلية الإدارة، المعهد القومى للإدارة العليا، القاهرة، من نون تاريخ، ص ٢.

- ويذكر الدكتور صلاح حامد حسين أن أسس أى نظام ضريبى عادل يلائم ظروف الدول النامية بصفة خاصة، يجب أن ينبع من واقع فلسفة هذه الدول الاجتماعية والاقتصادية والتى تظهر مشكلات تلك الدول المتعلقة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية. انظر بحثه: «العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية فى الدول النامية»، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع، العدد ٣٥٤، القاهرة، ١٩٧٣، ص ٥٧٦.

- وذكر DERUEL أن الضريبة تكون أو يمكن ان تستخدم من أجل تخفيض عدم العدالة الاجتماعية، بصورة احتمالية (الأشخاص المسنين، أو مراعاة الدخل المنخفضة) أو بصورة أكثر عمومية (التسوية بين الدخل، والتسوية بين الثروات) ضمان الحد الأدنى من الموارد عن طريق الضريبة السلبية.

انظر: François DERUEL, "Finances publiques", "Droit fiscal", 4e éd., Dalloz, Paris, 1982, p.2.

ككل، وليس على نطاق كل ضريبة على حدة. فعندما يتكون النظام الضريبي فى الدولة من أكثر من ضريبة، فمن الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب لكونها غير عادلة، ذلك أن عيب عدم العدالة فى بعض الضرائب المتعددة قد يُلغى بآثار ضرائب أخرى، بحيث يبقى النظام الضريبي نظاماً ضريبياً عادلاً^(٦). وأرى أن العدالة الضريبية، وهى ركن من أركان الضريبة، تنصرف إلى كل ضريبة على حدة وإلى النظام الضريبي بكامله.

وكذلك يختلفون فى كيفية تحديد هذا النصاب العادل الذى يجب أن يتحمله المكلف من تمويل النفقات العامة، وهو ما يشكل أساس توزيع العبء الضريبي.

ويختلفون فى تحديد وعاء الضريبة الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية.

(٦) د. محمود رياض عطية، "موجز فى المالية العامة"، دار المعارف بمصر، القاهرة، ١٩٦٥، ص ١٩٩؛

– ويذكر الدكتور محمد فؤاد إبراهيم: "ما كادت تنتشر مبادئ العدالة الاجتماعية ويزاد أمر الحركات الفكرية الحرة، حتى غدا من اللازم على أولي الأمر أن يحسبوا للعدالة الضريبية أيضاً كل حساب. ولما ازدادت حاجات الجماعات واضطرت الدولة إلى مواجهة هذه الحاجات عن طريق زيادة نفقاتها العامة، اقتضى منها الأمر أن تجد فى البحث عن موارد جديدة لتغطية هذه النفقات، فهداها تفكيرها إلى التوسع فى فرض الضرائب، ومن ثم ظهرت أنواع عدة منها، وأمست الحكومات لا تقتصر على فرض ضرائب الرؤوس فحسب، بل تفرض ضرائب أخرى على رأس المال وعلى الدخل وعلى السلع عند إنتاجها وفى تداولها وعند استهلاكها. كما تلجأ بين الفينة والفينة إلى فرض أنواع خاصة من الضرائب الاستثنائية لا تلبث أن تعود إلى إلغائها متى انقضت دواعى فرضها. فلا غرو إذن أن ازدادت الأعباء الضريبية زيادة كبيرة وأصبح من المتعين على كل حكومة رشيدة أن تسعى إلى توزيع هذه الأعباء بين الأهلين توزيعاً عادلاً بحيث لا يسفر ذلك عن إلحاق الحيف ببعض الطبقات وتمييز غيرها على حسابها، وألا يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادى أو يفضى إلى هرب رؤوس الأموال إلى الخارج، إلى غير ذلك من العواقب الوخيمة التى قد تترتب على سوء توزيع الأعباء الضريبية".

انظر كتابه: مبادئ علم المالية العامة"، ج ١، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٩، ص ٢٧٠ – ٢٧١.

أنواع العدالة الضريبية:

ذكر الفقهاء والاقتصاديون أن العدالة الضريبية تشمل نوعين^(٧):

أ. مبدأ العدالة الأفقية *équité horizontale*:

وهي تعنى أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة

J.PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", Armand COLIN, Paris, (٧) 1991, p. 92.

- د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ٣؛

- د. حمدي أحمد العناني، "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، ج ١، مذكور سابقاً، ص ٢٦٩؛

- ويشير د. رياض الشيخ إلى مفهومى العدالة الأفقية والرأسية، ثم يضيف: "من الواضح أن اعتبار هذين الفرضين فى وضع السياسة المالية يتطلب تحديد المقصود بكل من الظروف المتشابهة والظروف غير المتشابهة تحديداً دقيقاً يمكن من قياسها إحصائياً. وبعبارة أخرى يلزم ربط هذه الظروف بكمية أو أخرى من الكميات الاقتصادية. ولهذا الغرض يمكن استخدام واحد أو أكثر من المعايير الآتية: ١ - الدخل. ٢ - الثروة. ٣ - الإنفاق أو الاستهلاك. كما يتطلب بالإضافة إلى ذلك تعيين وحدات المقارنة (أو مجموعات المقارنة): الفرد، الأسرة، المكونة من فرد واحد أو فردين أو ثلاثة... إلخ".

انظر كتابه: "المالية العامة فى الرأسمالية والاشتراكية، دراسة فى الاقتصاد العالم والتخطيط المالى"، مذكور سابقاً، ص ٤٥٤.

- ويذكر د. عبد المنعم فوزى و د. عبد الكريم صادق بركات ود. يونس أحمد البطريق ود. حامد عبد المجيد دراز أن إعادة توزيع الدخل إما رأسية وإما أفقية. ويقصد بالرأسية التغير فى نسبة الدخل القومى التى يحصل عليها الأفراد فى فئات الدخل المختلفة، وهو ناجم عن تكيف العبء الضريبى على أحجام الدخل المختلفة بحيث تقل الفوارق الاجتماعية (مثل الضرائب التصاعدية على الدخل والتركات)، أو تزداد الفوارق الاجتماعية (مثل الضرائب على سلع الاستهلاك الجارى). ويقصد بإعادة توزيع الدخل الأفقية حسب النوع أو المصدر. فبالنسبة لإعادة توزيع الدخل حسب النوع، يُميز عادة بين دخل العمل (الأجور والرواتب) ودخل رأس المال (الريع والفائدة) ودخل المصدر المختلط (الأرباح). وبالنسبة لإعادة توزيع الدخل حسب المصدر يُميز بين القطاعات المختلفة من زراعة وصناعة وتجارة. انظر كتابهم: "اقتصاديات المالية العامة"، ط ١، المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٠، ص ٣٠٤ - ٣٠٥.

معاملة ضريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة. وهو ما يشكل أساس مبدأ المساواة أمام الضريبة الذى شرحناه فى بحثنا المشار إليه سابقاً، وهو "العدالة الضريبية قانوناً".

ب . مبدأ العدالة الرأسية *équité vertical*:

وهى تعنى أنه يجب معاملة الأفراد ذوى الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فمن هم فى وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيداً من الضرائب، ومن ثم فالعدالة الضريبية تصبح جزءاً من العدالة الاجتماعية، فالضريبة مع النفقات العامة وغيرها من الوسائل تصبح أداة للحد من توزيع الدخل والثروات.

ونخلص من ذلك إلى أن العدالة الضريبية، وهى تضم العدالة الأفقية، تضم مبدأ المساواة أمام الضريبة. وهى أشمل من هذا المبدأ لأنها تتضمن أيضاً العدالة الرأسية. ومن ثم فهى تساير الانتقال من المساواة أمام القانون (ومنه القانون الضريبى) إلى المساواة عن طريق القانون (ومنه القانون الضريبى)^(٨).

- L. MEHL, "Science et technique fiscales", op. Cit., p. 312.

(٨)

المبحث الثانى

العبء الضريبي وأساس توزيعه

فى دراستنا للعبء الضريبي وأساس توزيعه، نقسّم هذا المبحث إلى أربعة فروع هى:

- الفرع الأول: تعريف العبء الضريبي، وصعوباته التطبيقية، وأساس توزيعه.
- الفرع الثانى: نظرية المنفعة كأساس لتوزيع العبء الضريبي.
- الفرع الثالث: نظرية القدرة على الدفع كأساس لتوزيع العبء الضريبي.
- الفرع الرابع: التوفيق بين النظريتين ورأينا فيهما.

الفرع الأول

العبء الضريبي، وصعوباته التطبيقية، وأساس توزيعه

ورد فى عنوان الفرع ثلاثة موضوعات نتعرض لكل منها بالتفصيل.

تعريف العبء الضريبي:

يقصد بالعبء الضريبي على النطاق الفردى (ويطلق عليه أيضاً الضغط الضريبي الفردى أو الطاقة الضريبية الفردية) الحرمان الذى يتكبده الممول عند دفع الضريبة، ويقاس بمبلغ الضريبة الذى يدفعه الشخص منسوباً إلى مجموع أوعية الضرائب لدى هذا الشخص^(٩).

(٩) يميز عادة بين العبء الضريبي الإجمالى والعبء الضريبي الفردى. والمقصود بالعبء الضريبي الإجمالى العلاقة بين حجم الاقتطاع الضريبي الإجمالى والنتائج القومية الإجمالية.

انظر: J.C. MARTINEZ et P. Di MALTA, "Droit budgétaire", 2e éd., Litec, Paris, 1988, P. 625;

- ويعرّف د. منيس أسعد عبد الملك الضغط الضريبي بأنه نسبة مجموع الضرائب التى يتحملها الفرد إلى مجموع دخله، فيتمثل فى هذا الجزء من الدخل الذى تقتطعه =

الصعوبات التطبيقية للعبء الضريبي:

ويظهر من الفقرة السابقة أن تعريف العبء الضريبي سهل نظرياً، صعب عملياً. ذلك أنه تكتنفه عند التطبيق العملي له صعوبات جمة أهمها ثلاث:

١ - الصعوبة الأولى تتعلق بتحديد المقصود بالضريبة، فهل هي الضريبة على الدخل وحدها أو تشمل الضرائب المباشرة (الضرائب على رأس المال، والضرائب على الدخل)، أو تشمل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وهل تضاف عليها الرسوم باعتبارها إجبارية مثل الضرائب. فالضرائب المباشرة يمكن معرفة عبئها بنسبة مبلغها إلى وعائها. أما

= الضرائب المباشرة وغير المباشرة. ويمكن احتساب الضغط الضريبي إما على الأفراد في فئات الدخل المختلفة وإما على أفراد المجتمع بوجه عام. انظر كتابه: "اقتصاديات المالية العامة"، دار المعارف بمصر، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٣٠١ - ٣٠٢؛

- في حين يحدد د. سمير محمد عبد العزيز المقصود بلفظ العبء الضريبي بأنه مقدار التضحية التي يتكبدها الممول نتيجة لعدم تحقيقه المنفعة التي كان يمكنه أن يحققها لو لم يدفع مبلغ الضريبة. انظر بحثه: "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ٢؛

- ويعرف د. محمد مبارك حجير الطاقة الاقتصادية للضرائب بأنها أقصى قدر ممكن من الأموال يمكن الحصول عليه عن طريق الضرائب، وذلك دون تعدد للحدود الاقتصادية والمالية أو مساس بالاعتبارات السيكلوجية والسياسية عند ممولي الضرائب. انظر كتابه: "السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية"، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، بلا تاريخ، ص ١١٢ - ١١٣. وقد أورد كثيراً من تعريفات الطاقة الضريبية منها:

- تعريف ستامب: الطاقة الضريبية هي الدخل القومي مطروحاً منه حد الكفاف، أو هي المقدرة الإنتاجية للمجتمع مقومةً بالنقود مطروحاً منها الاستهلاك على أساس نقدي.

- تعريف كولن كلارك: الطاقة الضريبية هي المستوى الضريبي الذي تنقص عنده الضرائب الحدية الإنفاق الخاص بأقل مما تنقص الناتج (وهو نفسه استخدمه مونثيث دو جلاس).

- تعريف أميتز موراج: الطاقة الضريبية هي مقدار الموارد الضريبية الذي تزيد عنده النفقات الاجتماعية الحدية للضرائب عن النفقات الاجتماعية الحدية لأي وسيلة تمويلية أخرى.

الضرائب غير المباشرة وأهمها ضرائب الاستهلاك، فهذه لا يمكن معرفة طريقة توزيع عبئها على الأفراد إلا من واقع البيانات عن نوع السلع وكميتها التى يشتريها كل فرد فى فئات الدخل المختلفة. ومن ثم يلجأ عادة إلى دراسة ميزانية الأسرة بطريقة العينة للوصول إلى ما ينفقه الفرد على أوجه السلع المختلفة ومدى تغير هذه النسبة عندما يتغير مقدار الدخل. فإذا ما أضفنا الرسوم إلى الضرائب فإن دراسة العبء الضريبي تزداد تعقيداً^(١٠).

٢ - والصعوبة الثانية هى أن العبء الضريبي ليس مقداراً ثابتاً، وليس نسبة مئوية محددة، بل هو حصيلة تفاعل ظروف وعوامل اقتصادية ومالية كثيرة ومختلفة. وإذا كان كتاب الاقتصاد والمالية يذكرون محددات الطاقة الضريبية (العبء الضريبي) بأنها: حجم الدخل القومي، وتوزيعه، والتنظيم الفنى للضرائب، والإنفاق العام، ورد فعل المكلفين النفسى والسياسى والاقتصادى^(١١)، فإن حساب هذه المحددات يكتنفها صعوبات، مما ينعكس من ثم على كيفية حساب العبء الضريبي.

- (١٠) د. منيس أسعد عبد الملك، "اقتصاديات المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٣٠٢.
- (١١) د. محمد مبارك حجير، "السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية"، مذكور سابقاً، ص ١١٦ - ١٢٧. وهو يذكر أن موضوع الطاقة الضريبية ينصرف إلى محاولة التوصل إلى الأنظمة والأسعار الضريبية المثلى التى تؤدى إلى أكبر حصيلة من دون ضرر أو بأقل ضرر ممكن. ويرتبط موضوع الطاقة الضريبية بالعدالة الضريبية وبالتهرب الضريبي وبكثير من موضوعات المالية العامة كالقروض العامة والإيرادات والنفقات الحكومية. ويقتضى بحث الطاقة الضريبية تقدير الإنتاجية الحدية للضريبة أو للنظام الضريبي فى مجموعه. ونعنى بذلك الحد الذى إذا زيد بعده سعر الضريبة أو أسعار الضرائب كانت الزيادة فى الحصيلة صفراً أو مقداراً سالباً، وذلك عندما تفضى هذه الزيادة إلى التهرب الضريبي أو إلحاق ضرر بالنشاط الإنتاجى بأن يخرج من السوق المنتجون الذين تزداد نفقات إنتاجهم الحدية عن سعر السوق. وينبنى هذا الرأى على قاعدة الإنتاجية المتناقصة للضريبة، حيث ينجم عن كل زيادة فى سعر الضريبة زيادة فى حصيلتها بدرجة أقل من الزيادة التى نشأت عن الزيادة السابقة. وتستمر المرونة الارتفاعية للضريبة فى التناقص كلما ارتفع سعرها إلى أن تختفى هذه المرونة، وتكون الضريبة قد بلغت حد طاقتها الإنتاجية. ونرى أن نشير إلى أن =

٣ - والصعوبة الثالثة أن العبء الضريبي ذو مفهوم ديناميكي، بمعنى أنه يختلف من دولة إلى أخرى، ويختلف في الدولة الواحدة من وقت إلى آخر^(١٢).

أساس توزيع العبء الضريبي:

اختلف كتّاب المالية العامة والاقتصاد في أساس توزيع العبء الضريبي، حيث وجدت نظريتان: نظرية المنفعة، ونظرية القدرة على الدفع. نشرحهما فيما يلي ونبين إمكانية التوفيق بينهما، ثم نعرض رأينا في ذلك، حيث نخصص لكل منهما فرعاً مستقلاً.

الفرع الثاني نظرية المنفعة

نتناول في هذا الفرع الموضوعات التالية: الأساس الاقتصادي لنظرية المنفعة، والصورة الأولى لنظرية المنفعة (المنفعة = الضريبة)، والصورة الثانية: لنظرية المنفعة (المنفعة النسبية = الضريبة)، والصورة الثالثة لنظرية المنفعة (المنفعة الحدية = الضريبة)، والانتقادات على نظرية المنفعة، ومزاياها، ومدرسة الاختيارات العامة.

= مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية وبحث إمكان الاعتماد في ذلك على الضرائب أو على التمويل بالعجز يدور حول حجم الطاقة الضريبية. انظر كتابه السابق، ص ١١٣ - ١١٤؛ ثم يضيف (ص ١١٥ - ١١٦) بأنه "يلاحظ أن عدم عدالة توزيع عبء النفقات الحكومية بسبب التضخم يدعو إلى فرض الضرائب توصلاً إلى كبح جماح التضخم وإحداث توزيع أكثر عدالة لما يقتطع من الدخل الممكن التصرف فيه. وعلى وجه العموم فإن الضرائب تُعد وسيلة مهمة لإجراء تغيير في تركيب توزيع الدخل القومي. وتساعد آثار الإحلال على أن تصل الضرائب إلى حد طاقتها. ومن هذه الآثار آثار الضرائب على الادخار وأنواعه وعلى حجم الاستثمار وعلى وسائل تمويل المنشآت التجارية وعلى مستوى الأجور وغيرها من الآثار التي تتوقف على التنظيم الضريبي والصياغة الضريبية وليس مجرد آثار الضرائب على الدخل".

(١٢) المصدر السابق، ص ١١٤.

الأساس الاقتصادي لنظرية المنفعة:

تعرضنا فى بحث سابق للعلاقة بين مبدأ المساواة أمام الضريبة والتكيف القانونى للضريبة ضمن كيفية تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة^(١٣)، ووجدنا أن التقليديين قالوا إن أساس الضريبة ينبى على وجود عقد مالى تبادلى، ووجدنا أنه أطلق على نظرية الضريبة - المبادلة فى الزمن الحديث " نظرية المنفعة ". ومن ثم فإننا هنا، ونحن نتعرض للعدالة الضريبية اقتصادياً، نزيد شرح هذه النظرية من الناحية الاقتصادية.

فأصحاب هذه النظرية عقدوا مقارنة بين القطاعين العام والخاص ووصلوا إلى أنهما يخضعان لقاعدة عامة واحدة هى قاعدة المنفعة. فقيام القطاع الخاص بإشباع الحاجات الخاصة يخضع لقاعدة المنفعة، وقيام القطاع العام بإشباع الحاجات العامة يجب أن يخضع أيضاً لقاعدة المنفعة. ويقتضى مبدأ المنفعة أن تقوم الدولة بتوزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد فى المجتمع وفقاً للمنافع التى تعود على كل فرد منهم نتيجة قيام الدول بنشاطها العام. وإذا كانت القاعدة العامة فى القطاع الخاص أن تباع كل سلعة أو خدمة يقدمها هذا القطاع مقابل ثمن محدد لأى مشترٍ دون الأخذ فى الاعتبار عند تحديد هذا الثمن مستوى دخل المشتري أو مركزه الاجتماعى أو ظروفه الشخصية، وإذا كانت القاعدة العامة فى القطاع الخاص أن ثمن السلعة أو الخدمة يدفعه الفرد الذى يقوم باستهلاك هذه السلعة أو الخدمة، وأن مجموع القيمة التى يدفعها يتناسب طردياً مع الكمية التى يستهلكها، فإن هذه القاعدة العامة أيضاً يجب أن تطبق على المنافع التى تقدمها الدولة ويحصل عليها الأفراد، فالدولة تشبه مشروعاً تجارياً يتولى تقديم منفعة فى ظل جهاز السوق مقابل ثمن (ضريبة) يدفعه من يحصل

(١٣) انظر بحثنا: " العدالة الضريبية قانوناً (المساواة أمام الضريبة) "، مذكور سابقاً.

على هذه المنفعة^(١٤). وقد ذهب العلامة "كون COHN" إلى ترتيب النفقات بحسب درجة النفع التي تعود على كل فئة من الأفراد، وذكر أن المرافق العامة التي تتولد عنها منافع تعود على المواطنين جميعاً، ومن ثم فإنه يجب على الدولة أن تحصل مقابلها على ضرائب بقصد تغطية نفقاتها^(١٥).

وإلى هنا اتفق أصحاب نظرية المنفعة، ثم اختلفوا في تفسير كلمة "المنفعة" مما أدى إلى اختلافهم في تحديد كيفية توزيع الأعباء الضريبية وفقاً للمنفعة.

الصورة الأولى لنظرية المنفعة (المنفعة = الضريبة)

كانت الصورة الأولى هي المنفعة = الضريبة، بمعنى أن يتم توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، بحيث إن ما يدفعه الممول من ضريبة يساوي المنفعة التي حصل عليها من قيام الدولة بخدماتها العامة. ومادامت المساواة قائمة بين المنفعة والضريبة، فإن الممول (المستهلك) لا يحقق أى فائض Taxpayer surplus، أى لا يحقق أى منفعة حقيقية وهو يقوم بتسديد الضرائب للدولة، فهو يتخلى عن منفعة النقود حينما يسدد الضريبة ويحصل على ما يساويها من منفعة خدمات الدولة. وهذا هو وجه أول للخلاف بالنسبة للممول بين الإنفاق على الضريبة والإنفاق على شرائه السلع والخدمات غير

(١٤) - J. PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", op. Cit., p. 92;

- M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", op. Cit., p. 525;

- M. DUVERGER, "Finances publiques", op. cit., p. 17;

- د. عبد الكريم صادق بركات و د. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، ج

٢، مذكور سابقاً، ص ٣٩١ - ٣٩٢؛

- د. رياض الشيخ، "مذكور سابقاً، ص ٤٥٨ ؛

- د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، "اقتصاديات المالية العامة"، المطبعة الكمالية،

جامعة المنصورة، ١٩٨٨، ص ٢١٢ - ٢١٣.

(١٥) مذكور لدى: د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، مذكور سابقاً،

ص ٢٧١.

الحكومية، حيث يحصل في هذه الحال الأخيرة على منفعة حقيقية تسمى فائض المستهلك Consumer surplus.

أما وجه الخلاف الثانى فهو أن الممول، وهو يسدّد الضريبة مقابل المنفعة من خدمات الدولة، ليس له علاقة بكلفة إنتاج هذه الخدمات، ذلك إننا إذا نظرنا إلى مجموع أفراد المجتمع، وكل واحد منهم يدفع مبلغ الضريبة المساوى للمنفعة التى يحصل عليها، فإن مجموع المبالغ الضريبية المجبأة قد تزيد أو تنقص عن مجموع كلفة إنتاج الخدمة لدى الدولة، مما يعنى أن الدولة، وهى تشبه فى ذلك القطاع الخاص، قد تربح أو تخسر. ويلاحظ أن هذه الفوارق بين القطاع العام والقطاع الخاص - استناداً إلى هذه الصورة - أدت إلى رفضها، فالمنطق العلمى يرفض هذه الصورة^(١٦).

الصورة الثانية لنظرية المنفعة (المنفعة النسبية = الضريبة)

وتم الانتقال إلى الصورة الثانية وهى المنفعة النسبية = الضريبة، بمعنى أن توزع الأعباء الضريبية بين الممولين باعتبارها نسبة مئوية موحدة من إجمالى المنافع التى عادت على كل منهم. وللوصول إلى ذلك يحسب إجمالى المنافع التى تنجم عن الخدمات العامة، ثم تحسب المنفعة التى حصل عليها كل ممول من الخدمات العامة، ثم تحسب النسبة المئوية بينهما فيدفع الممول الضريبة بهذه النسبة. ويؤخذ على هذه الصورة ما أخذ على الصورة الأولى بأن تحديد حصيلّة الضريبة يتم دون ارتباط مع كلفة إنتاج الخدمة العامة^(١٧).

الصورة الثالثة لنظرية المنفعة (المنفعة الحدية = الضريبة)

وتم الانتقال إلى الصورة الثالثة التى تقوم على أساس المنفعة الحدية = الضريبة. وهى صورة تتماشى مع التحليل الاقتصادى الحديث نسبياً والقائم

(١٦) د. عبد الكريم صابق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٢٩٢.

(١٧) المصدر السابق، ص ٣٩٢ - ٣٩٣.

على المنفعة الحدية، حيث يتم توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين وفقاً للمنافع الحدية التي عادت عليهم. وإذا كان توازن المستهلك استناداً إلى نظرية المنفعة الحدية يتضمن شرطين: الشرط اللازم والشرط الكافي، فإن ذلك يشمل توزيع المستهلك لدخله على السلع والخدمات والضرائب، كما يشمل الدولة حينما تنفق نفقاتها العامة. وهذان الشرطان هما:

١ - الشرط الأول (الشرط اللازم):

$$\frac{\text{المنفعة الحدية للسلعة (١)}}{\text{سعرها}} = \frac{\text{المنفعة الحدية للسلعة (٢)}}{\text{سعرها}} = \dots$$

$$= \frac{\text{المنفعة الحدية للضرائب}}{\text{سعرها}} = \frac{\text{المنفعة الحدية للنقود}}{١}$$

٢ - الشرط الثاني (الشرط الكافي):

كمية السلعة (١) × سعرها + كمية السلعة (٢) × سعرها + ... + كمية الخدمة العامة × سعر الضريبة = الدخل.

ويؤدي تطبيق ذلك على الدولة أيضاً إلى ميزتين: الأولى هي تحديد الحاجات العامة المرغوب إشباعها والكميات المطلوبة من كل منها؛ والثانية هي الربط الكامل بين جانبي أوجه النفقات ومصادر الإيرادات في الموازنة العامة بصورة تلقائية وفي وقت واحد^(١٨).

الانتقادات على نظريات المنفعة:

هذه الصور الثلاث لتوزيع العبء الضريبي منتقدة من وجوه كثيرة، لعل أهم هذه الانتقادات هي:

(١٨) المصدر السابق، ص ٣٩٣، وكذلك:

- M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", Thémis, Paris, 1978, p. 525.

١ - تشبيه الدولة بالأفراد أو المشروعات الخاصة: تخطئ نظرية المنفعة بصورها الثلاث من حيث تشبيه الدولة بالأفراد، فالدولة والأفراد يخضعان للشرطين اللازم والكافي ويحصلان على السلع والخدمات من السوق. ولكن يلاحظ أن كثيراً من الخدمات العامة كالدفء الخارجى لا يستطيع جهاز السوق توفيرها. كما أن كثيراً من الخدمات العامة غير قابلة للتجزئة، فهي ذات طبيعة جماعية، وبذلك يستحيل تقاضى ثمن لها^(١٩).

٢ - حيادية الدولة بالنسبة لتوزيع الدخل: تفترض نظرية المنفعة أن التوزيع الأمثل للدخل هو الذى يتم من خلال قوى السوق والعرض والطلب، وينطبق هذا على عدالة التوزيع داخل الإيرادات العامة ذاتها وداخل النفقات العامة ذاتها، فالدولة - وهى تجبى إيراداتها وتنفق نفقاتها - يجب أن تكون محايدة، فلا تتناول سلم التوزيع بين الأفراد بالتغيير والتعديل والتشويه، وتتم العدالة بالمساواة بين المنافع التى يدفعها كل فرد ونصيبه من الخدمات العامة التى يحصل عليها من الدولة. وكل هذا لم يعد مقبولاً فى العصر الحديث^(٢٠).

٣ - كيفية تحديد المنتفعين وقياس المنافع: إن نظرية المنفعة تتطلب تحديد المنتفعين من الخدمات العامة وقياس المنفعة التى حصل عليها كل منهم. ومنذ القديم انبرى جون ستيوارت ميل John Stuart MILL فذكر بأنه من العسير تحديد المنتفعين من خدمات بعض المرافق كالدفء والصحة والتعليم، وهى منافع لا يتيسر قياسها كلها، ومن ثم فلا يمكن قياس المنفعة التى حصل عليها كل فرد فى المجتمع^(٢١).

(١٩) M.BOUVIETR , M.C.ESCLASSAN et J.P. LASSALE, op. Cit, p. 525;

- د. رياض الشيخ، مصدر سابق، ص ٤٥٨.

(٢٠) د. رياض الشيخ، المصدر السابق، ص ٤٥٩.

(٢١) يذكر د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٣٩٤ - ٣٩٥ ما يلى: "هب أن مواطناً ما قد أنهى مرحلة من مراحل التعليم فى مدارس الدولة، فمن الذى يستفيد من إتمام هذا المواطن لهذه المرحلة التعليمية؟ من الواضح أن المواطن نفسه وعائلته ستعود عليهم بعض المنافع المادية وغير المادية من تقديم الدولة لهذه الخدمة. ولكن إلى جانب ذلك فإن أصحاب =

٤ - الإضرار بالطبقة الفقيرة: إن تبني نظرية المنفعة قد يؤدي للإضرار بالطبقة الفقيرة بالنسبة للخدمات العامة التي تُعد هذه الطبقة أكثر انتفاعاً بها. ذلك أن تطبيق هذه النظرية، وهي تعنى أن يدفع ضريبة أكبر من يحصل على نصيب أكبر من الخدمات العامة، تعنى مطالبة الطبقة الفقيرة بتحمل جل الأعباء الضريبية. ومن ثم تصبح النظرية غير صالحة لتحقيق عدالة التوزيع وتصحيح الاختلالات الاجتماعية والتفاوت البين في الدخل والثروات، بل تصبح على العكس ثقيلة الأعباء الضريبية على كاهل الفقراء^(٢٢).

= الأعمال الذين سيلحقون هذا المواطن بأعمالهم ستعود عليهم بعض المنافع من جراء استخدام عامل متعلم بدلاً من آخر جاهل. وأصحاب دور النشر ستعود عليهم بعض المنافع، إذ قد يصبح هذا المواطن أحد قراء الكتب والصحف والمجلات. والناخبون في هذا المجتمع سيعود عليهم بعض المنافع عندما يشاركونهم الحق في الانتخاب مواطن متعلم. والمجتمع ككل سيعود عليه كثير من المنافع من جراء سلوك مواطن متعلم وتصرفاته بدلاً من آخر جاهل. فإذا ما أصبح مواطننا هذا يوماً من رجال الدولة فسيعود على المجتمع المحلي وربما على المجتمع الدولي منافع أخرى نظير تصريف شئون الدولة بعقلية علمية وبأسلوب علمي. وهكذا يكون الوضع بالنسبة لكثير من الخدمات الحكومية والتي يترتب عليها بالإضافة إلى منافعها المباشرة منافع أخرى غير مباشرة تمتد لتشمل كثيراً من أفراد المجتمع. وهذه الخاصية تجعل من العسير تحديد المنتفعين بهذه الخدمات الحكومية"، "فإذا ما افترضنا إمكانية حصر وتحديد المنتفعين بخدمة ما من الخدمات الحكومية، فإن إيجاد طريقة موضوعية نمطية لقياس المنافع التي عادت على كل فرد منهم تبدو أمراً مستحيلاً. فكيف يتم قياس المنافع التي تعود على كل فرد من أفراد المجتمع من جراء إعداد جيش قوى؟ وكيف نقيس المنافع التي تعود على كل مواطن من قيام مجلس الأمة بمسؤولياته؟ وكيف نقيس المنافع التي تعود على المجتمع من كهربة الريف؟ وكيف نقيس المنافع التي عادت على كل فرد من جراء إتمام مواطننا في المثال السابق لمرحلة من المراحل التعليمية؟" ولعل هذه الآراء أصبحت محل نظر ومناقشة في العصر الحديث بعد انتشار الخصخصة.

- M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", (٢٢) op. cit., p. 525;

- د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، ج ١، مذكور سابقاً، ص ٢٧١ - ٢٧٢؛

- د. عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، مذكور سابقاً، ص ٩٨.

٥ - عدم ملاءمته لدور الدولة في العصر الحديث: إذا ما تم الأخذ بنظرية المنفعة، وتم بناءً على ذلك تحديد الحاجات العامة والكميات اللازم إشباعها، ومن ثم تخصيص الموارد الاقتصادية الضرورية لذلك، فإن هذا لا يعنى أنه يمكن حصر دور الدولة في العصر الحديث، حتى بعد انتشار الخصخصة. ذلك أن من أولى مهام الدولة الحديثة إعادة توزيع الدخل والثروات بهدف تقريب التفاوت الاجتماعي، ومن ثم تحقيق العدالة الاجتماعية بالإضافة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. لكن تطبيق نظرية المنفعة لا يساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية، بل يتعارض تماماً معها. ذلك أن الإمعان في تطبيق نظرية المنفعة ينتهي إلى فرض ضرائب تنازلية يشدد عبؤها على الفقير ويخفف عبؤها على الغنى فتصبح الدولة موزعاً للظلم لا للعدل^(٢٣).

٦ - المقابل المعين مطلوب في الرسم لا في الضريبة: الفرق الأساسي بين الضريبة من جهة وبين الرسم والتمن العام من جهة أخرى هو المقابل المعين على الرغم من أن كلا من الضريبة والرسم يدفع إجبارياً، فالضريبة يدفعها الشخص دون حصوله على مقابل معين، في حين يدفع الرسم للحصول على مقابل معين. ولذلك كان فرض الرسم ميسوراً عندما تكون الخدمات التي تقدمها الحكومة من طبيعة السلع ذاتها التي يقدمها القطاع الخاص، أى تخضع لمبدأ الاستبعاد، بحيث أن من لا يدفع ثمنها لا يحصل

(٢٣) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، المصدر السابق، ص ٢٩٦ - ٢٩٧ ؛ حيث يذكران: "فالممول الغنى يستطيع أن يستأجر من الحرس والخفر الخاص ما يغنيه عن خدمات الأمن العام. والممول الغنى ليس في حاجة إلى التعليم المجاني أو المستشفيات العامة لأنه لا يلحق أبناءه إلا بالمدارس الخاصة ولا يستعين إلا بأطبائه الخاصين. وهو ليس في حاجة إلى حدائق عامة أو مصايف لأنه يستطيع أن يصطاف أو يشتى خارج البلاد. وهكذا. وانخفاض المنافع التي تعود على الممول الغنى من جراء قيام الدولة بهذه الخدمات يؤدي إلى قلة الضرائب التي يطالب بها، في حين نجد أنه كلما ازداد المواطن فقراً ازدادت حاجته إلى هذه الخدمات العامة وازداد نفعها له، فازدادت تبعاً لذلك الضرائب المفروضة عليه".

عليها، ومثال ذلك إصدار تراخيص البناء، وتمويل خدمات النقل الداخلي، وتقديم بعض الخدمات فى المطارات. ولذلك تعتمد الدولة الحديثة إلى فرض الرسوم على تقديم خدماتها العامة ذات طبيعة سلع القطاع الخاص بهدف زيادة إيرادات الدولة وتخفيف الضغط على الإيرادات الضريبية فى الموازنة العامة^(٢٤).

٧ - كثير من الضرائب، وخصوصاً الضرائب غير المباشرة، يصعب فرضها على أساس نظرية المنفعة: ويمثل لذلك بالضريبة على البنزين والضريبة على السيارات لتمويل بناء الطرق السريعة وصيانتها. فهذه الضريبة لا يحقق فرضها العدالة لكل من يقود سيارته على هذه الطرق. فاستخدام البنزين يعتمد على المسافة التى تقطعها السيارة، والضريبة على السيارة لا يتم فرضها بناءً على مقدار سيرها على هذه الطرق السريعة. ومن ثم فإن فرض هذه الضريبة لا يتحدد على أساس المنفعة التى يحصل عليها قائد السيارة. ومن ناحية أخرى فإن هذه الضريبة لا تسهم بصورة قوية فى تحديد الطلب على بناء طرق سريعة جديدة، فقرارات الإنفاق هنا تتخذ بناءً على الاحتياجات العامة، وليس بناءً على طلب قائدى السيارات، فى حين تدفع الضريبة من قبل مستخدمى هذه الطرق بصورة مستقلة. ومن ثم فلا توجد علاقة ارتباط مباشرة بين اتخاذ قرار الإنفاق العام على الطرق السريعة وقرار فرض الضريبة على مستخدميها^(٢٥).

٨ - بعض الضرائب تقصد إلى هدف آخر غير العدالة: هناك ضرائب تفرضها الدولة وتقصد منها تحقيق أهداف أخرى غير العدالة الضريبية، وأهمها أهداف وفرة الحصيلة (التمويل)، ودعم التنمية الاقتصادية، وتقليل العجز فى ميزان المدفوعات^(٢٦).

(٢٤) د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، "اقتصاديات المالية العامة"، المطبعة الكمالية، جامعة المنصورة، ١٩٨٨، ص ٢١٣.

(٢٥) المصدر السابق، ص ٢١٣ - ٢١٤.

(٢٦) د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٧٢.

مزايا نظريات المنفعة:

على أن نظرية المنفعة، على كثرة الانتقادات عليها، ليست خالية من المزايا. فقد قيل إنها مفيدة في فرض الضرائب المحلية، حيث تقيمها الدولة على أساس المنفعة، بحيث يشعر دافعها أنه يحصل على منفعة منها مما يحفزها على دفعها بنفس راضية مطمئنة فلا يتهرب منها^(٢٧). وقيل أيضاً إن نظرية المنفعة ربطت بين جانبي الموازنة العامة من نفقات وإيرادات، ذلك أنها تؤكد على أهمية توجيه حصيلة الضريبة بما يعود بالنفع على الممولين، وعلى توجيهها إلى أوجه النفقات العامة التي تحقق أعلى عائد اجتماعي. ولذلك يحرص متخذو القرار العام بالمعنى الاقتصادي لا القانوني على تحقيق التفاعل بين قرار الإنفاق العام وقرار فرض الضريبة للوصول إلى أعلى نفع اجتماعي. ولا شك في أن هذا التفاعل يقوى كلما ترسخت الديمقراطية وكلما أصبحت العملية السياسية أكثر فاعلية وكلما أضحي الإنفاق العام أعلى كفاءة وأعظم إنتاجية^(٢٨).

مدرسة الاختيارات العامة:

وفي نهاية المطاف في نطاق نظرية المنفعة، تجب علينا الإشارة إلى نظرية جديدة سميت "مدرسة الاختيارات العامة"^(٢٩)، حيث حازت هذه المدرسة على جائزة نوبل في الاقتصاد عام ١٩٨٢، وصاحب هذه المدرسة هو J.BUCHANAN الأستاذ في جامعة فرجينيا في الولايات المتحدة، وهو يدير مع G..TULLOCK مركز دراسات الاختيارات العامة. وقد ولدت هذه المدرسة في الخمسينيات من القرن العشرين بسبب اهتمام بعض الاقتصاديين بدراسة

(٢٧) المصدر السابق، ص ٢٧٢.

(٢٨) عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، "اقتصاديات المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢١٥.

(٢٩) بالإنجليزية: School of public choice.

وبالفرنسية: L'école des choix publics ou des choix collectifs.

انظر: M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J. P. LASSALE, "finances publiques", op.cit., pp. 130 - 133.

القرار السياسى من حيث نتائجه المتعلقة بترشيد الاختيارات التى من شأنها إحداث نفقات عامة. وقد طرحت الفكرة على الشكل التالى: فى مواجهة تصاعد النفقات العامة يتساءل المرء فى البداية فيما إذا كانت هذه النفقات لها ما يبررها فى كل الحالات على المستوى الاقتصادى، وبمعنى آخر هل تقوم السلطة العامة بإدارة الإيرادات المحصلة من المكلفين بالضرائب بشكل صحيح؟ ثم يتساءل المرء فيما إذا كانت النفقات العامة لا تقف حجر عثرة فى طريق التطور الاقتصادى العام.

تضم هذه المدرسة اقتصاديين مهتمين بالأبحاث المتعلقة بدراسة الأنظمة السياسية والقرار السياسى، ولكنها ليست فرعاً من فروع علم السياسة، وليست علماً يضم علمي السياسة والاقتصاد، بل تتعلق بنظرة اقتصادية بحتة توجه مفاهيمها وطرائقها نحو المؤسسات والسلوكيات السياسية، حيث تعتمد على تشبيه السياسة بسوق تتخذ فيها القرارات على غرار القرارات التى تتخذ فى السوق الاقتصادية.

ويؤكد أحد أعضاء هذا التيار، وهو Dennis C. MUELLER، أن مدرسة الاختيارات العامة يمكن تعريفها بأنها: "تطبيق للمبادئ الاقتصادية على علم السياسة". وبناء على ذلك، فإن الموضوعات التى تدرسها هذه المدرسة هى: الدولة، والأنظمة الانتخابية، ومجموعات الضغط التى لها أثر، والبيروقراطية.... ولكن عبر قراءة فردية منهجية حيث تُعد أن الفرد فى السياسة يتصرف بالطريقة نفسها التى يتصرف بها فى السوق الاقتصادية، أى يتصرف حسب مصالحه بطريقة عقلانية ومفيدة، استناداً إلى المنفعة والحرية. ومن ثم، وبناءً على المنفعة والحرية، يتم انتقاد البيروقراطية، ويبحث عن أشكال جديدة للمؤسسات. ويُستند فى ذلك إلى بعض المبادئ الأساسية التالية:

- ١ - يجب على الدولة، فى سعيها للتخلص من البيروقراطية، ان تأخذ بوسائل السوق الاقتصادية. ومن أجل زيادة الفاعلية، يجب على الإدارات الحكومية أن تستلهم من طرق إدارة المشروع الخاص.
- ٢ - وينبغى أن يترافق تخفيض حجم القطاع العام مع اللامركزية.

٣ - تنتقل بعض المهام، عملاً بمبدأ الحلول، من القطاع العام إلى القطاع الخاص وبالعكس، بحيث يكون النقل إلى المؤسسات الأكثر قدرة على تنفيذ هذه المهام.

٤ - يعاد النظر في النظام السياسى، وبخاصة النظام الانتخابى الذى يؤدى حسب "نظرية المنتخب المتوسط" إلى عدم الملاءمة بين النفقات العامة وحاجات السكان، حيث لا يكلف الناخب نفسه كثيراً من العناية للاستعلام عن برامج الأحزاب المرشحة، فهو يعطى صوته لحزب يعتقد أنه سيقوم بتنفيذ النفقات التى تلائم حاجاته.

٥ - إن المساومة السياسية، وتبادل الوسائل بين الأحزاب، ووجود جماعات الضغط، والإدارات والوزارات، كل ذلك يؤدى إلى ارتفاع غير مفيد للنفقات، مما ينبغى معه ضرورة إيجاد الوسائل التى تضع حداً أعلى للنفقات وتؤدى للالتزام بتوازن الموازنة العامة.

٦ - ينتج عما سبق أن خطوات مدرسة الاختيارات العامة لا تتماشى مع النظرية الكينزية، حيث تذهب مدرسة الاختيارات العامة إلى ضرورة تخفيض حجم الكميات المالية، وتحقيق توازن الموازنة العامة.

٧ - "الإنسان الاقتصادى Homo Economicus" يكون عاماً أو خاصاً، وتوجهه مصالحه الخاصة، ويتخذ الإجراءات للتخلص من الآثار غير المناسبة من خلال النظام الديمقراطى القائم على الاستفتاء، وكل ناخب يقبل بالقرار سواءً أصوّت لصالحه أم ضده أم امتنع عن التصويت، وهو (الناخب = المكلف) يدفع مبلغاً من النقود مساوياً للكلفة الصافية على أساس "المعدل الضريبى".

٨ - يوجد "الوهم الضريبى L'illusion fiscal" إذا ما دفعت مبالغ بما يخالف صافى الكلفة، وينجم الوهم الضريبى عن عدم توجيه الإيرادات للنفقات ضمن اعتمادات الموازنة، وبسبب تعقيد النظام الضريبى، وعند عدم معرفة الراجعية الحقيقية للضرائب.

٩ - إن مدرسة الاختيارات العامة تتبنى المذهب الحديث فى الحرية الاقتصادية

الذى يؤكد على المنهجية الفردية، مع اتخاذ الحكومة لمعايير تحديث المجتمع والتكامل بين السياسة والاقتصاد.

الفرع الثالث نظرية القدرة على الدفع

نتعرض فى هذا الفرع للموضوعات التالية: مفهوم القدرة على الدفع، ومتطلباتها وكيفية قياسها، ونظرية الألم فى قياس القدرة على الدفع، ثم نظريات المساواة فى التضحية، ثم نظرية القدرة على تحمل الضريبة، وأخيراً الانتقادات على النظريات المختلفة للقدرة على الدفع.

مفهوم القدرة على الدفع:

من ضمن صفات الضريبة وخصائصها فى الزمن الحديث أنه يجب أن يتم فرضها وفقاً للقدرة على الدفع، فالطاقة الضريبية هى عامل ضرورى يجب مراعاته وأخذها فى الحسبان عند فرض الضرائب. ذلك أن ما يمكن اقتطاعه من ضرائب من الممول يتوقف على طاقة الممول الضريبية، وكل تجاوز لهذه الطاقة يؤدي إلى مخالفة العدالة الضريبية ويولد مشكلات كثيرة ويغير من سلوك الممول تجاه الضريبة. ومن ثم فقد أصبح مبدأ القدرة على الدفع من أوسع المبادئ الضريبية قبولاً لدى الفقهاء والسياسيين، وخصوصاً أن هذا التعبير يمكن للباحث أن يشكله وفقاً لمعتقداته. ويدل المبدأ على أن هناك قدرة على دفع الضرائب لدى الممول يمكن تحديدها وقياسها، وأن توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين فى المجتمع ينبغى أن يتم وفقاً لهذه القدرة على الدفع، بحيث يمكن التوصل إلى أنظمة ضريبية تتضمن الوعاء والمعدل وطرق الجباية والتي تتناسب مع هذا المبدأ.

وأول من استخدم تعبير الطاقة الضريبية مرادفاً لموضوع المقدرة التكلفة دالتون. وتستخدم حالياً ثلاثة تعابير بمعنى واحد هى الطاقة الضريبية والمقدرة (الطاقة) التكلفة والقدرة على الدفع. كما ميز بعضهم بين القدرة على الدفع من

دون مشقة بحيث لا توجد طاقة ضريبية إلا لدى كبار الأغنياء، والقدرة على الدفع بغض النظر عن المشقة، حيث تتحدد القدرة التكلفة بموارد المكلف الإجمالية^(٣٠).

وهناك تعريفات مختلفة للقدرة على الدفع نذكر منها:

١ - تعريف د. محمد محمد على هاشم حيث يقول: "الطاقة الضريبية للممول هي قدرته على المساهمة الضريبية في تمويل الإنفاق العام، مع المحافظة على وجوده، وهو ما يعنى أن الطاقة الضريبية فكرة إنسانية واقتصادية معاً"^(٣١).

٢ - تعريف د. محمد مبارك حجير حيث يذكر أن "الطاقة الضريبية تعنى أقصى قدر من الأموال يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومى وتركيبه، وبالقيااس على حجم الإنفاق الحكومى، وبالمقارنة مع إمكانيات وتكاليف وسائل التمويل الأخرى، مع تقدير الحدود الاقتصادية والمالية والاعتبارات السيكولوجية والنفسية"^(٣٢).

٣ - تعريف د. عبد المنعم فوزى، حيث يشير إلى أنه "تهدف دراسة القدرة التكلفة الفردية إلى التعرف على إمكانيات توزيع العبء الضريبى العام على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين فى المجتمع حسب قدراتهم التى تحددها دخولهم وثرواتهم بصفة عامة"^(٣٣).

٤ - تعريف د. حمدى أحمد العنانى، حيث يذكر أن القدرة على الدفع تعني

(٣٠) د. محمد مبارك حجير، "السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية"، مذكور سابقاً، ص ١١٣؛

- M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", op. Cit, pp.358-359.

(٣١) د. محمد محمد على هاشم، "الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة أسيوط، ١٩٨١، ص ٦٩.

(٣٢) د. محمد مبارك حجير، مصدر سابق، ص ١١٥.

(٣٣) د. عبد المنعم فوزى، "المالية العامة والسياسة المالية"، مذكور سابقاً، ص ١٠٥ - ١٠٧.

"المعاملة الضريبية المتكافئة للأفراد ذوى الأوضاع الاقتصادية المتماثلة مع تعديل المعاملة الضريبية بالنسبة للأفراد عند اختلاف أوضاعهم الاقتصادية" (٣٤).

متطلبات القدرة على الدفع وكيفية قياسها:

ويتطلب مبدأ القدرة على الدفع أمرين (٣٥): الأول هو إمكانية قياس قدرة الممول الاقتصادية على الدفع، ويتطلب هذا الأمر إمكانية وجود وحدة موضوعية لقياس القدرة على الدفع؛ والثانى هو تحديد العلاقة الملائمة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبى، أى تحديد العلاقة المناسبة بين حجم الوعاء الضريبى ومعدل الضريبة وكيفية جبايتها وتحصيلها. وهذا قد يثير مشكلات فنية وإدارية وقانونية واقتصادية، ويتطلب وجود مؤسسات اقتصادية ومالية وضريبية ذات مستوى معين من الكفاءة.

أما عن كيفية قياس القدرة على الدفع فقد وجدت ثلاث نظريات أساسية هى: نظرية الألم، ونظريات المساواة فى التضحية، ونظرية القدرة على تحمل الضريبة، نتعرض لكل منها، ثم نتعرض للانتقادات على النظريات المختلفة للقدرة على الدفع.

نظرية الألم فى قياس القدرة على الدفع:

رأى جون ستيوارت ميل احتساب القدرة على الدفع بوحدات الألم التى يمكن أن يتحملها الشخص بسبب دفعه الضريبة، أى أنه رأى قياسها بمعيار

(٣٤) د. أحمد حمدى العنانى، "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، مذكور سابقاً، ص ٢٦٩، وقارن مع:

- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", OP. Cit., P. 528.

(٣٥) د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، "اقتصاديات المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢١٦؛ - د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٣٩٩.

شخصى Subjective بحث. ولذلك تعرض رأيه لسهام النقد من ناحيتين: الأولى أنه من الصعوبة بمكان قياس وحدات الألم التى يتحملها المكلف عند دفعه الضريبة، إذا ما وجد هذا الألم. والثانية أن "ميل" ركّز على الجانب السلبي للضريبة، وهذا غير صحيح، حيث إن دافع الضريبة لا يتحمل أى ألم عند دفعه الضريبة استناداً إلى مبدأ القدرة على الدفع، بل هو يسهم فى تحقيق أقصى رفاهية اقتصادية للمجتمع. وقد تُقبَلُ فكرة الألم الذى يمكن للمكلف أن يعانيه عند دفعه الضريبة إذا خالفت الدولة تطبيق مبدأ القدرة على الدفع أو إذا قامت الدولة بعدم مراعاة قاعدة الاقتصاد فى الإنفاق العام وأخذت بتبذير نفقاتها دون طائل^(٣٦).

وعندما انتشر التحليل الحدى على يد جيفونز JEVONS ومنجر Menger وفالراس WALRAS، حاول بعض الكتّاب الربط بين فكرة التضحية وبين وحدات قياس موضوعية على أساس افتراضين: الأول هو إمكانية قياس المنفعة الكلية والحدية لكل من دخل الممول وثروته وإنفاقه الاستهلاكى، والثانى انطباق مبدأ تناقص المنفعة الحدية على كل من النقود والسلع الاقتصادية الأخرى، وينبنى على ذلك إمكانية قياس قدرة الممول على الدفع، وذلك بحساب قيمة المنافع التى يضحى بها الممول عندما يقوم بتحويل جزء من أمواله للدولة فى صورة ضرائب^(٣٧). واستناداً إلى هذين الافتراضين تم التساؤل عن كيفية تحديد العلاقة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبى؟ فهل تزيد الضرائب المفروضة كلما ازداد الوعاء بالنسبة نفسها أو أكثر أو أقل؟ ومن ثم فقد وجدت نظريات مختلفة نتعرض لها.

(٣٦) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، " علم المالية العامة "، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٤٠٠، نقلاً عن:

- M. Slade KENDRICK, "Ability to pay Theory of Taxation", American Economic Review, vol. 29, March 1930.

(٣٧) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، المصدر السابق، ص ٤٠٠ - ٤٠١.

نظريات المساواة فى التضحية كأساس لقياس القدرة على الدفع:

تقوم نظريات المساواة فى التضحية *égalité de sacrifice* على افتراضات معينة أهمها^(٣٨):

- ١ - للوصول إلى المساواة فى التضحية يقتضى الوصول إلى المساواة فى توزيع أعباء الضرائب، أى يجب أن تكون التضحية الناجمة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة لكل ممول، وتقاس هذه التضحية بالمنافع الكلية الناجمة عن مجموع المنافع الحدية للنقود التى يحرم منها الفرد عند قيامه بدفع الضريبة.
- ٢ - الدخل هو المحدد الأساس للمنفعة أو للإشباع، ومن ثم هناك رابطة بين وحدات المنفعة ووحدات الدخل، حيث تتحدد المنفعة بالدخل.
- ٣ - فيما يتعلق بالمنفعة والدخل، فكلما ارتفع الدخل ارتفعت المنفعة الكلية له ولكن بمعدل متناقص، مما يؤدي إلى أنه كلما ارتفع الدخل تناقصت منفعة الحدية، وهذا يعنى أن منحى الدخل - المنفعة الحدية يميل إلى أسفل، أى أن المنفعة الحدية للدخل تتغير عكسياً مع تغيرات الدخل.
- ٤ - تتشابه دالة الدخل - المنفعة الحدية بين شخص وآخر وبين فترة وأخرى، وينجم عن هذا الافتراض أنه عند مستوى معين للدخل تتحدد منفعة كلية معينة لأى شخص وفى أى فترة، وعند مستوى دخل أكبر من السابق تتحدد منفعة كلية أكبر من المنفعة الكلية السابقة، والفارق بين المنفعتين الكليتين (المنفعة الحدية) هو مقدار ثابت لأى شخص وفى أى فترة.
- ٥ - واختلفوا فى الافتراض الخامس، لأنهم اختلفوا فى المبدأ الذى يحقق نظرية المساواة فى التضحية، مما نجم عنه اختلافهم فى الآثار التوزيعية للضريبة وللنظام الضريبي. ذلك أنه عند زيادة الدخل بنسبة معينة قد تتجه المنفعة الحدية بنفس نسبة تغير الدخل أو أكبر أو أصغر منها.

(٣٨) - د. محمود رياض عطية، "موجز فى المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ١٩٩ ؛
- د. رياض الشيخ، "المالية العامة فى الرأسمالية والاشتراكية - دراسة فى الاقتصاد العام والتخطيط المالى"، مذكور سابقاً، ص ٤٥٥.

وقد استندت كل نظرية من نظريات المساواة فى التضحية إلى مبدأ من المبادئ التالية:

أ - مبدأ التضحية المتساوية Equal sacrifice (أو مبدأ التساوى المطلق للتضحيات Equal Absolute sacrifice): وهو يعنى أن الدولة تقدر حاجتها من الإيرادات العامة، ثم تعمد إلى توزيع هذه الأعباء على الممولين بالتساوى، أى يتساوى مقدار التضحية الكلية لكل فرد، مما يعنى المساواة فى عدد وحدات المنفعة التى يجب على كل ممول التنازل عنها بوساطة الضريبة. ويقتضى هذا المبدأ أن يتم فرض الضرائب وتوزيع العبء الضريبي بحيث تتساوى منفعة الدخل قبل دفع الضريبة مطروحاً منها منفعة الدخل بعد دفع الضريبة لدى جميع المكلفين. ومن ثم فإن كل مكلف يدفع مبلغ الضريبة نفسه (١٠٠ دينار مثلاً).

ويلاحظ أن هذا المبدأ كان مقبولاً فى نظام بدائي للضرائب، تفرض فيه الضريبة على كل شخص باعتبارها جزية رؤوس، ولكن هذا المبدأ لا يمكن قبوله فى نظام تتفاوت فيه الدخل فهذا لا يتمشى مع روح النظرية، فليست تضحية من كان دخله السنوى ١٠٠٠ دينار تماثل تضحية من كان دخله ١٠٠٠٠٠ دينار، إذا كان كل منهما يسهم فى الأعباء العامة بمبلغ ٥٠ ديناراً سنوياً^(٣٩).

ب - مبدأ التضحية النسبية Proportional sacrifice أو مبدأ تساوى التضحية النسبية Equi - Proportionel Sacrifiée: ويقتضى المبدأ أن تتساوى نسبة ما يتخلى عنه كل شخص من المنفعة الكلية، ويتحقق ذلك بأن تقوم الدولة

(٣٩) - د. محمد فؤاد إبراهيم، " مبادئ علم المالية العامة "، مذكور سابقاً، ص ٢٧٣ ؛

- د. رياض الشيخ، " المالية العامة... "، مذكور سابقاً، ص ٤٥٦ - ٤٥٧ ؛

- د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، " علم المالية العامة "، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٤٠١ ؛

- د. محمود رياض عطية، " موجز فى المالية العامة "، مذكور سابقاً، ص ١٩٩.

باقتطاع جزء من إيراد المكلف بحيث يكون الجزء المقتطع متناسباً مع درجة رفاهيته الاقتصادية Economic Welfare، وهذا يتطلب ضرورة المساواة فى المنافع التى يضحي بها كل مكلف منسوبة إلى دخل كل منهم. وهو تفسير أقرب إلى روح نظرية المساواة فى التضحية وإلى العدالة من المبدأ الأول، حيث يؤدى إلى الضريبة النسبية أى يدفع كل ممول النسبة ذاتها من دخله كضريبة. (ويرى بعضهم أن مبدأ التضحية النسبية يؤدى إلى تأييد تصاعدية الضريبة عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل أيا كانت العلاقة بين معدل تناقص المنفعة الحدية ومعدل تغير الدخل، أو عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل بنسبة أكبر من معدل زيادة الدخل. كما يؤدى مبدأ التضحية النسبية إلى تأييد الضريبة النسبية عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل بنسبة مساوية لنسبة زيادة الدخل. وأخيراً يؤدى المبدأ إلى تأييد الضريبة التنازلية عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل بنسبة أقل من نسبة زيادة الدخل).

ويؤخذ على مبدأ التضحية النسبية أنه لا يحقق المساواة فى التضحية إلا فى المجتمعات التى تتقارب فيها دخول الأفراد، ولكن إذا ما كان البون شاسعاً بين دخول الأفراد - وهو السائد فى مجتمعات العصر الحاضر - فإن مبدأ التضحية النسبية غير كاف لتحقيق المساواة فى التضحية^(٤٠).

ج - مبدأ أدنى تضحية Minimum Sacrifice أو Least Aggregate Sacrifice (أو مبدأ تساوى المنافع الحدية): ويتلخص المبدأ فى أن توزيع العبء الضريبي على الأفراد يجب أن يكون بحيث تصبح التضحية التى يتحملها المكلفون فى مجموعهم، والناجمة عن دفع الضرائب، أقل ما يمكن. وحتى يتم ذلك، فإنه يجب أن تتساوى المنافع الحدية لدخول الأفراد بعد دفع الضريبة (وهذا على

(٤٠) المصادر السابقة.

عكس مبدأ التضحية المتساوية الذى يتضمن أن المنفعة المتنازل عنها أو التضحية يجب أن تكون متساوية بين كل فرد من الأفراد). ويتحقق ذلك عندما تتساوى التضحيات الحدية (وليس التضحيات الكلية) لكل مكلف مع المكلفين الآخرين. وهذا يتطلب ألا تستقطع الضرائب إلا من الوحدات النقدية التى ينجم عنها أقل منفعة حدية للمكلف. ولما كان من الثابت حالياً فى التحليل الاقتصادى الحدى أن المنفعة الحدية للسلع والأموال (ومنها النقود) تتناقص كلما زاد عدد الوحدات التى يستخدمها الشخص من هذه السلع والأموال، ولما كانت هذه الفكرة تنطبق على كل سلعة على حدة، وتنطبق على الدخل فى مجموعه، لأنه بوساطته نحصل على السلع المختلفة، فإنه ينجم عن ذلك أنه كلما زاد دخل الشخص نقصت المنفعة الحدية للوحدات الإضافية التى يزيد بها الدخل. ويلاحظ أنه كلما زاد الدخل تتناقص المنفعة الحدية بمعدل بطئ أولاً، ثم تتناقص بعد ذلك بمعدل متزايد حتى تقترب من الصفر. ولذلك فإن التضحية الناجمة عن الحرمان من مبلغ معين من النقود هى أقل كلما كان دخل المكلف أكبر، وهذا يؤدى إلى أن التضحية الكلية (مجموع تضحيات المكلفين الناتجة عن جباية كمية معينة من الضرائب) تكون أقل كلما كان نصيب الأغنياء من الضرائب أكبر، ونصيب الفقراء أقل. بل إن ذلك يؤدى إلى أن تؤخذ الضرائب من أصحاب الدخل الكبيرة، أما أصحاب الدخل الصغيرة فلا تفرض عليهم الضريبة إلا عند عدم كفاية مبالغ الضرائب. ومبدأ أدنى تضحية يؤدى عملاً كما ذكر E. Edgeworth إلى الضرائب التصاعدية الشديدة فى المجتمعات التى يكون فيها اختلاف الدخل كبيراً (بافتراض تماثل منحنيات المنافع الحدية لكل فرد فى المجتمع مع الأفراد الآخرين)، فإذا خف الاختلاف فى الدخل قل التصاعد الضريبي، حتى إذا ما تساوت جميع دخول أفراد المجتمع أصبحت الضريبة نسبية وفقاً لهذا المبدأ.

وسوف نفصل هذا المبدأ أكثر عند دراسة التصاعد الضريبي. ويؤخذ على هذا المبدأ أنه، وهو يؤكد على الضرائب التصاعدية الشديدة، يضعف الرغبة في الادخار، وفي اتخاذ قرار الاستثمار لإنشاء مشروعات، ومن ثم فإنه لا يحفز المكلف على تنمية ثروته، مما يؤدي في النهاية إلى نقص الثروة القومية^(٤١).

نظرية القدرة على تحمل الضريبة Ability to bear:

وقد قال بها جوزيه ستامب Josiah STAMP، وفسرها بأن الدولة عادة ما تطلب العون من القوى وتعين الضعيف، ومن ثم فإنه يجب على الدولة أن توزع الأعباء الضريبية بحيث يتحمل القوي الجزء الأكبر منها. كما أنه وبسبب أن الأفراد يتفاوتون في القوة والضعف، ولأن أسباب هذا التفاوت كثيرة، فإنه يجب على المشرع أن يأخذ هذه الأمور في الاعتبار عند فرض الضرائب. ذلك أن الدخل يتفاوت في قوته وفي ضعفه حسب مصادره، ومن ثم فإن المعاملة الضريبية يجب أن تختلف بالنسبة إلى كل دخل حسب مصدره. كذلك فإن الغني أقدر من الفقير على دفع الضريبة والإسهام في تحمل الكلفة العامة، ومن ثم فكلما زادت ثروة الشخص أو زاد دخله كان ذلك مدعاة إلى زيادة العبء الضريبي عليه.

-
- M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J. P. LASSALE, "Finances publiques", op. Cit., p. 529.
 - L. MEHL, "science et technique fiscales", OP. CIT, PP. 314 - 315;
 - L. MEHL et P. BELTRAME, "Science et technique fiscales", op. Cit., pp. 728 - 729;
 - M. DUVERGER, "Finances publiques", op. Cit, p. 132.
 - د.عبد المنعم فوزي، " المالية العامة والسياسة المالية "، مذكور سابقاً، ص ٩٩ ؛
 - د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، " علم المالية العامة "، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٤٠١ - ٤٠٢ ؛
 - د. محمود رياض عطية، " موجز في المالية العامة "، مذكور سابقاً، ص ٢٠٠ - ٢٠١؛
 - د. لبيب شقير، " علم المالية العامة "، مذكور سابقاً، ص ٢١٤ - ٢١٦ ؛
 - د. محمد فؤاد إبراهيم، " مبادئ علم المالية العامة "، مذكور سابقاً، ص ٢٧٣.

ويلاحظ أنه عند المقارنة بين نظرية القدرة على تحمل الضريبة ونظريات المساواة في التضحية فإنه يمكن التوفيق بينهما، فالشخص الذى يستطيع تحمل العبء الضريبي يكون أقدر من غيره على التضحية، فإذا كانت الإمكانيات المادية للشخص تساعد على تحمل الضريبة، فلا شك في أنه تتوفر فيه القدرة على التضحية. وتنتقد نظرية القدرة على تحمل الضريبة من حيث كيفية تقدير هذه القدرة على تحمل الضريبة وصعوبة هذا التقدير^(٤٢).

الانتقادات على النظريات المختلفة للقدرة على الدفع:

وقد تكاثرت الانتقادات على فرض الضريبة استناداً إلى القدرة على الدفع بنظرياته المختلفة. ومن أهم هذه الانتقادات:

- ١ - دفع الضريبة وفقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي: تناول Slade KENDRICK فى بحث له بمجلة: "Review American Economic" مبدأ التضحية فى حد ذاته، حيث إن دافع الضريبة لا يتحمل أي تضحية، بل هو يسهم فى الأعباء العامة استناداً إلى مبدأ التضامن الاجتماعى (ولا توجد تضحية إلا فى حالة وحيدة، هى إذا عمدت الدولة إلى تبذير حصيلة الضريبة دون أن يعود نفع من إنفاقها، فهنا يتحمل مجموع المكلفين التضحية بدفعهم الضريبة)^(٤٣).
- ٢ - تعذر تطبيق المنفعة الحدية للنقود: إن مبدأ تناقص المنفعة الحدية يصلح لتفسير بعض الظواهر الاقتصادية، ولكنه لا ينطبق بصورة تلقائية على الدخل والثروات. ذلك أنه عند ازدياد دخل الفرد أو ثروته إلى مستوى معين فقد تزداد المنفعة الحدية للنقود أو تبقى ثابتة (أى لا تتناقص). فقد لوحظ أن ازدياد ثروة الشخص يؤدي فى كثير من الأحيان إلى ازدياد مكانته فى المجتمع وازدياد إثبات وجوده فى عالم المال والأعمال. يضاف إلى ذلك أنه، مع ازدياد دخل الفرد، كثيراً ما تتزايد حاجاته، فيضطر إلى إعادة ترتيب سلم

(٤٢) د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة، مذكور سابقاً، ص ٢٧٥ - ٢٧٦؛ نقلاً عن: "Financing Government", 1950, p.23, "GROVES".

(٤٣) د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، مذكور سابقاً، ٢٧٤. - L.MEHL, "Science et technique fiscales", op.cit, p. 315.

الأولويات (التفضيل) لديه، فلا يمكن أن نقول إن المنفعة الحدية لدخل هذا المكلف قد نقصت بازدياد دخله^(٤٤).

٣ - صعوبة المقارنة بين منحنيات المنافع الحدية: إن منحنى المنفعة الحدية لدخل الفرد هو من أخص خصائصه. ذلك أن كل فرد يختلف عن الآخرين في طريقة استمتاعه بدخله، بسبب اختلافه عنهم عضوياً وعاطفياً وثقافياً. وينجم عن ذلك أن الشخص وحده هو الذى يستطيع تصوير منحنى المنفعة الحدية لدخله، ولا يستطيع شخص آخر، ولو كانت الدولة، أن تصور هذا المنحنى، وينجم عن ذلك أنه لا يمكن للدولة أن تقارن بين منحنيات المنافع الحدية لدخول أفراد المجتمع مع بعضها^(٤٥).

٤ - صعوبة تقدير التضحية بالكم: إن أهم ما يوجه إلى نظريات التضحية من نقد هو أن الاقتصاديين عموماً يرفضون فروضها ويعتقدون بعدم قابلية التضحية للقياس الكمي، فعملياً يتعذر تقدير العبء الضريبي الذى يقع على الممول بالكم. ذلك إننا إذا قلنا إن التضحية التى يتحملها شخص ما تساوى التضحية التى يتحملها شخص آخر من جزاء دفع الضريبة، فإن هذا يتطلب المساواة بين تضحية الشخصين من حيث الكمية، وهذا متعذر بل مستحيل، ومن ثم يصبح القول بتساوى التضحية لا معنى له. وإذا كان بعض أصحاب نظرية القدرة على الدفع قالوا إنها تختلف باختلاف الدخل أو الثروة بحيث إن من كان دخله أو ثروته أكبر يدفع ضريبة أكثر ممن كان دخله أو ثروته أقل، فإنهم لم يوضحوا ما الحد الذى تتبع فيه المقدرة التكلفة الدخل أو الثروة؟ وما الحد الذى يجب أن تتغير معه الضريبة بتغيرهما ؟ ومن ثم فإن القدرة

(٤٤) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٤٠٣.

- L. MEHL et P. BELTRAME, "Science et technique fiscales", op. Cit., p. 629.

- M. DUVERGER, "Finances publiques", op. Cit., p. 129; (٤٥)

- د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٤٠٣.

على الدفع بنظرياتها المختلفة لا تحل المشكلة حلاً حاسماً^(٤٦).

٥ - محاولات لحل مشكلة نظرية لا حل لها في ذاتها: خلاص بعض كُتّاب المالية العامة إلى أن نظريات القدرة على الدفع ليست سوى مجرد محاولات لحل مشكلة نظرية لا حل لها في ذاتها، ومن ثم فالنظرية قاصرة عن إعطائنا حلاً عملياً، وخلصوا إلى أن الطريقة التي يجب اتباعها في توزيع الأعباء الضريبية، هي ما يعدها جمهور الممولين عادلة بحيث يؤدي ذلك إلى قلة مقاومتهم لها، وتخفيف تهربهم من دفع الضرائب، وأكثر إنتاجاً في حصيلتها من غيرها^(٤٧).

الفرع الرابع

التوفيق بين النظريتين ورأينا فيهما

التوفيق بين نظرية المنفعة ونظرية القدرة على الدفع:

يرى بعض الباحثين أنه إذا كان يصعب من الوجهة العملية تطبيق المساواة في التضحية فإن هذه الصعوبة يجب ألا تمنع المشرع من بذل جهده في سبيل توزيع العبء الضريبي بطريقة أقرب ما تكون إلى العدالة الضريبية^(٤٨). كما يرى بعض الباحثين أن هناك بعض الضرائب التي يمكن تبريرها على أساس مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع، وقصدوا بها الضرائب المحلية على العقارات، حيث تجبى من السلطات المحلية لتنفق حصيلتها من هذه السلطات بصورة مباشرة. كما أنه يصعب الفصل بين مبدأ المنفعة ومبدأ التضحية في الضرائب كليا، فإذا قبلنا أن الضريبة تسبب تضحية صافية، فإننا يجب أن نقبل أيضاً أن

(٤٦) - د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٧٤ ؛

- د. رياض الشيخ، المصدر السابق، ص ٤٥٨ ؛

- د. جمال الدين محمد سعيد، "اقتصاديات المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٨.

(٤٧) - د. محمود رياض عطية، "موجز في المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٠٢ - ٢٠٣.

(٤٨) - L. MEHL, "Science et technique fiscales", op. Cit., p. 314;

- د. محمود رياض عطية، "موجز في المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٠٣.

هذه التضحية تحصل باستبعاد النفع الذى يصيب المكلف من النفقات العامة، حيث يصاب بالحرمان الناجم عن تحويل جانب من قوته الشرائية إلى الدولة^(٤٩).

رأينا فى النظريتين:

توصلنا النظريتان إلى ثلاثة أمور: أولها أن المشرع، سواءً أبنى إحدى النظريتين أم وفق بينهما، عليه أن يسعى إلى ضمان العدالة الضريبية، وإن كان ربما لا يستطيع ذلك من الوجهة العملية إلا على نحو تقريبي. وثانيها أن هناك أهدافاً أخرى كالحصيلة وتحقيق التنمية قد تجبر المشرع على تغليبها على العدالة الضريبية. وثالثها أن معظم الباحثين إذا كانوا قد اتفقوا على نظرية القدرة على الدفع فإنهم قد اختلفوا فى المعايير التى تدل عليها، حيث استخدموا واحداً من المعايير التالية: صافى الثروة الشخصية، والدخل الشخصى، والإنفاق الشخصى. وهو ما سنعرض لكل منها فيما يلى فى مبحث مستقل.

(٤٩) د. عبد المنعم فوزى، " المالية العامة والسياسة المالية "، مذكور سابقاً ص ٩٩.

المبحث الثالث

صافى الثروة الشخصية

فى إنجلترا فى العصور الوسطى، ربطوا بين مبدأ العدالة الضريبية والضرائب على الدخل والثروات، وفى القرن الثالث عشر حاول ملوك إنجلترا فرض ضريبة يعفى منها الفقراء تماماً، ويعفى منها جزئياً المتزوجون، لكنهم لم ينجحوا فى تطبيقها. وخلال الحروب بين فرنسا وإنجلترا، أقنع وليام بيت W. PITT عام ١٧٩٧ البرلمان البريطانى بفرض ضريبة عامة على الثروة، حيث كان عبؤها الأكبر يقع على ملاك الأراضى، ولم تنل من دخول الأرباح الصناعية والتجارية. ولذلك لاقت معارضةً فى البرلمان البريطانى من ملاك الأراضى والطبقة الارستقراطية. ومن ثم فقد عدل عنها بعد انتهاء الحروب مع فرنسا. وفى النصف الثانى من القرن التاسع عشر، توسع فى مبدأ العدالة الضريبية مراعاة للظروف الشخصية والموضوعية فزاد دور الضرائب على الدخل والثروات، مع ملاحظة أنه بقيت الضرائب على الاستهلاك حتى بداية القرن العشرين تحتل المكانة الأولى بين الإيرادات العامة^(٥٠).

وقد نادى بعض الكتّاب بفرض ضريبة على صافى الثروة الشخصية باعتبار صافى الثروة الشخصية أكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع. ولذلك فإننا نتعرض للفقرات التالية: تعريف صافى الثروة الشخصية، وسبب اتخاذها معياراً لقياس القدرة على الدفع، وأنواع الضرائب عليها، وآثارها، ومشكلاتها.

تعريف صافى الثروة الشخصية:

ذكر د. سمير محمد عبد العزيز أنه: "ينصرف معنى صافى الثروة بصفة عامة إلى القيمة النقدية لكل الالتزامات للغير"^(٥١). وعرفه د. محمد محمد على هاشم بأنه "صافى الأموال الثابتة والمنقولة التى يمتلكها الشخص سواء أكانت

(٥٠) د. رياض الشيخ، المصدر السابق، ص ٨٥ - ٨٦.

(٥١) د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ٦.

تدر دخلاً أم لا". وبرر سبب الاعتماد على "الصافى" بأن "المال وحده ليس كافياً للدلالة على طاقة الممول الضريبية. فهذا المال قد يكون مثقلاً بالديون والأعباء، وقد تتكاثر عليه مطالب شخصية وعائلية - وذلك بالنسبة للشخص الطبيعى - لذلك فالطاقة الضريبية لا يمكن تحديدها إلا بتشخيص حالة الممول، بتحري مديونيته وأعبائه الشخصية والعائلية. وعلى ذلك فالطاقة الضريبية للممول - أى قدرته على المساهمة الضريبية فى تمويل النفقات العامة - تتحدد بعناصر موضوعية وأخرى شخصية"^(٥٢). وتضم الثروة الأراضى الزراعية والمباني والعقارات والبضائع والنقود والأسهم والسندات والأموال المنقولة والأموال المعنوية، وللوصول إلى صافى الثروة فإنه يطرح من الثروة الديون التى على المكلف للغير^(٥٣). ولذلك يعبر عن صافى الثروة أيضاً بتعبير "رأس المال".

سبب اتخاذ صافى الثروة الشخصية معياراً لقياس القدرة على الدفع:

إن ما يبرر اتخاذ صافى الثروة معياراً لقياس القدرة على الدفع عند من تبنوا هذا الرأى، هو أن ثروة الممول هى أحد المؤشرات التى تدل على مركزه الاقتصادى، ذلك أن القوة الاقتصادية للممول تعتمد جزئياً أو كلياً على مقدار ثروته^(٥٤).

أنواع الضرائب على صافى الثروة الشخصية:

أوضح الأستاذ مصطفى القونى بمثال أنواع الضرائب على صافى الثروة الشخصية، حيث ذكر أنه إذا قررت على رأس مال معين ضريبة بمعدل (١٪) منه فى وقت كان فيه يغلّ دخلاً قدره (٥٪) فإن هذه الضريبة وإن قررت على رأس المال تدفع من الدخل، وتكون نسبتها ٥:١، أى ٢٠ ٪. وفى هذه الحالة يكون رأس المال هو محل الضريبة ولكن الدخل هو وعؤها الذى تغترف منه.

(٥٢) د. محمد محمد على هاشم، "مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية فى قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، مذكور سابقاً، ص ١١٨ - ١١٩.

(٥٣) P.M.GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T. 2, op. Cit, p. 161.

(٥٤) - د. محمد محمد على هاشم، المصدر السابق، ص ١١٩؛

- د. سمير محمد عبد العزيز، المصدر السابق، ص ٦.

ولكن لو قررت ضريبة معدلها ٦٪ على رأسمال لا يغلّ إلا ٥٪، فإن نسبة هذه الضريبة إلى الدخل تكون ٦: ٥، أى ١٢٠٪، وكأن الحكومة، بهذا، تقتطع جزءاً من رأسمال من يتحمل عبء الضريبة. وفى هذه الحالة يكون رأس المال هو محل الضريبة كما يكون فى الوقت نفسه جزءاً من وعائها^(٥٥). فإذا أضفنا إلى ما سبق الضرائب التى تصيب رأس المال بمناسبة تداوله، ومن أمثلتها الضرائب التى تفرض بمناسبة انتقال الملكية وخصوصاً ملكية العقارات من شخص إلى آخر (وتسمى خطأ رسوم التسجيل)، فإننا نميز بين ثلاثة أنواع من الضرائب على رأس المال هى^(٥٦):

- أ - الضريبة العادية على رأس المال والتى تدفع من الدخل.
- ب - الضريبة المفروضة على رأس المال والتى تدفع من رأس المال ذاته. ويميز داخلها بين عدة صور أهمها:
 - الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال.
 - الضريبة على زيادة القيمة العقارية أو المنقولة.
 - الضريبة على التركات.
- ج - الضريبة على تداول رأس المال.

آثار الضرائب على صافى الثروة الشخصية:

تباشر الضرائب على صافى الثروة الشخصية آثاراً توزيعية فى غير صالح الطبقات الغنية، لأن هذه الطبقات هى التى تملك رؤوس الأموال، وهى إذ تفرض بسعر تصاعدى تُعد أحد الأسباب الأساسية فى تقليل التفاوت فى الدخل والثروات. ومن ثم فهى تتناسب مع العدالة الضريبية^(٥٧).

(٥٥) مصطفى القونى، "المالية العامة والضرائب"، مذكور سابقاً، ١٤٥ - ١٤٦.

(٥٦) P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", op. Cit., PP. 162 (٥٦) - 173.

(٥٧) Ibidum, pp. 173 -176.

المشكلات التي تثيرها الضرائب على صافي الثروة الشخصية:

تثير الضرائب على صافي الثروة كثيراً من المشكلات أهمها ثلاث:

أ - عدم اشتمال "صافي الثروة الشخصية" على كل ما يؤثر في القدرة على الدفع: قمنا في بداية هذا المبحث بتعريف "صافي الثروة الشخصية"، ونشير هنا إلى أن هذا التحديد قاصر على العناصر المادية فقط، فهو يغفل العناصر غير المادية، كما يغفل الشخص نفسه، حيث يُعد أصلاً من الأصول التي تُدر إيرادات مستقبلية، وهذا ما يجعل هذا المعيار قاصراً لأنه لا يمكنه أن يساعد في تحديد المراكز الاقتصادية النسبية للمكلفين المختلفين. بل إننا إذا أردنا تفادي هذا القصور وعدنا الشخص أصلاً من الأصول التي تدر إيرادات مستقبلية، فإن ذلك يتطلب تحديد القيمة الرأسمالية لمقدرة الشخص الإنتاجية، أي يتطلب تحديد القيمة المالية للإيرادات المتوقعة من عمل الشخص إلى اللحظة التي يُراد فيها تحديد مركزه الاقتصادي عندها. وهذا يستحيل تحقيقه عملياً لأنه لا يمكن معرفة عمر كل شخص على حدة، ومن ثم يصبح معيار "صافي الثروة الشخصية" غير مناسب عملياً لفرض الضرائب بما يدل على القدرة على الدفع^(٥٨).

ب - عدم دقة معيار صافي الثروة الشخصية: إذا اتخذ معيار صافي الثروة الشخصية منفرداً لقياس القدرة على الدفع فإنه تظهر عدم دقته في نواح أربع^(٥٩):

١ - عدم التبرير الكافي للأخذ بـ "صافي" الثروة الشخصية، وترك "إجمالي" الثروة الشخصية.

(٥٨) د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ٦.

د. عبد الكريم صائق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، "علم المالية العامة"، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٣٨٤.

(٥٩) المصدران السابقان.

٢ - كيفية تقويم ثروة الممول إذا وجدت فيها أصول ذات قيمة سوقية مرتفعة جداً كاللوحات الفنية النادرة، ولكنها لا تدر عليه أى دخل.

٣ - اشتراط (أو عدم اشتراط) تحقق المكاسب الرأسمالية حتى يمكن إضافتها إلى ثروة الممول.

٤ - اختلاف الدخل الناتج من الأصول ذات القيمة المتساوية. فإذا ما وجدت استثمارات تكوّن صافى الثروة لدى ثلاثة أشخاص (أ، ب، ج) بقيمة ١٠٠٠٠٠ دينار عند كل منهم، ولكن الدخل الناجم عن الاستثمار لديهم وبالتسلسل كان (٥٠٠٠، ١٠٠٠٠، ٢٥٠٠)، فإذا اتخذ معيار صافى الثروة الشخصية منفرداً فإن ذلك يعنى أن الأشخاص الثلاثة هم ذوو قدرة متساوية على الدفع، على الرغم من اختلافهم فى الدخول الناجمة عن الاستثمار.

وكل هذه الصعوبات تجعل معيار صافى الثروة الشخصية بمفرده غير صالح لقياس القدرة على الدفع.

ج - عدم التحديد الدقيق لنوع الضريبة: رأينا أن الضريبة المفروضة على صافى الثروة الشخصية تضم ثلاثة أنواع رئيسية: الضريبة العادية، والضريبة التى تدفع من رأس المال ذاته، والضريبة على التداول. ولم يحدّد المعيار نوع الضريبة التى ستفرض على " صافى الثروة الشخصية " فهل المقصود أى منها على انفراد أم اثنتين منها أم ثلاثتها مجتمعة. ولو استعرضنا كلاً منها على حدة فإننا نصل إلى ما يلى^(٦٠):

١ - الضريبة العادية على رأس المال والتى تدفع من الدخل: فهى وإن كان رأس المال وعاءها لكنها تغترف من الدخل، فهى فى حقيقتها ضريبة على الدخل، والتى سنتعرض لها فى فقرة مقبلة.

(٦٠) - P.M GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", op. cit., pp. 162- 179;

- مصطفى القونى، "المالية العامة والضرائب"، مذكور سابقاً، ص ١٤٦.

٢ - الضريبة المفروضة على رأس المال وتدفع من رأس المال ذاته: هي ضريبة منتقدة بشدة لأنها ضريبة تأكل وعاءها، ويتفق معظم الباحثين على أنه من الضروري ألا تزيد هذه الضريبة على دخل رأس المال، أى ينبغي ألا تمس الضريبة رأس المال ذاته. ومن سمح بها قصر فرضها على أوقات الأزمات والحروب، ولذلك كانت صورتها الأولى ضريبة استثنائية على تملك رأس المال، واختلفوا فى كيفية تطبيق الصورة الثانية، وهى الضريبة على زيادة القيمة العقارية والمنقولة، واختلفوا بصورة أقل فى الصورة الثالثة وهى الضريبة على التركات.

٣ - الضريبة على تداول رأس المال: هذه الضريبة، وهى تفرض فى الدول الحديثة على التصرفات القانونية (التداول القانونى) وعلى تداول الأموال وانتقالها فى التعامل (التداول المادى)، تحرص الدول أن يكون معدلها خفيفاً، لأن فرضها بمعدلات مرتفعة يؤدى إلى إعاقة انتشار المعاملات والتداول. ومن ثم لا تشكل أهمية كبيرة ضمن الإيرادات العامة.

إن نخلص من ذلك إلى أن الكُتّاب الذين تبنا هذا المعيار منفرداً، وعلى الرغم من اتفاقهم على فرض الضريبة على "صافى الثروة الشخصية"، فإنهم لم يتفقوا على نوع هذه الضريبة، مما يجعل معيار صافى الثروة الشخصية بمفرده غير صالح لقياس القدرة على الدفع. فما هو المعيار الثانى؟

المبحث الرابع الدخل الشخصي

يُعد المال هو العنصر الرئيس الذى يدل على القدرة على الدفع، وإذا كانت قد تعددت الآراء بشأن المعيار الذى يوضح قدرة الممول الاقتصادية، فإن معظم الفقه يرى أن الدخل هو أفضل مقياس ليسار الممول. فهذا المعيار هو من أكثر معايير القدرة الاقتصادية شيوعاً فى التطبيق العملى وأقدمها، حيث عرفت كثير من الدول ضرائب الدخل منذ فترة قديمة. فقد وجدنا، عند دراستنا لصافى الثروة الشخصية، أن الضرائب على الدخول والثروات دخلت فى إنجلترا منذ العصور الوسطى، وأن ملوك إنجلترا فى القرن الثالث عشر فرضوا ضريبة أعفى منها الفقراء وخفضت على المتزوجين، ولكنها لم تنجح فى التطبيق، حيث بقيت دون فاعلية فى حصيلتها وفى نتائجها. وفى النصف الثانى من القرن التاسع عشر، تم أخذ الظروف الشخصية والموضوعية فى الاعتبار تمشياً مع مبدأ العدالة الضريبية فزاد دور الضرائب على الدخول وعلى الثروات، على الرغم من بقاء الضرائب على الاستهلاك تحتل المكانة الأولى حتى بداية القرن العشرين.

ومن ثم فإننا نبحث موضوع الدخل الشخصى ضمن الفروع التالية: تعريفه، وسبب اتخاذه معياراً للقدرة على الدفع (الفرع الأول)، وأنواع الضرائب على الدخل الشخصى، وآثارها (الفرع الثانى)، ومشكلاتها (الفرع الثالث).

الفرع الأول تعريف الدخل الشخصى، وسبب اتخاذه معياراً للقدرة على الدفع

ونعالج هذا الموضوع ضمن الفقرتين التاليتين:

تعريف الدخل الشخصى:

أشارت كتب المالية العامة والضرائب إلى أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة تتنازعه نظريتان: الأولى نظرية المنبع (أو المصدر)، حيث يعرف

الدخل الضريبي بأنه ما يحصل عليه الشخص من النقود أو من السلع والخدمات التي يمكن تقويمها بالنقود، بصورة دورية ومنتظمة، وبحيث يكون المصدر أو المنبع الذي يدر الدخل على درجة من الدوام والثبات. وينبنى على ذلك استبعاد الدخول والمكاسب العرضية، ومراعاة التشريعات الضريبية لدوام مصدر الدخل والتمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة حسب درجة ثباتها. والنظرية الثانية نظرية الإثراء (أو الزيادة الإيجابية في ذمة الممول) حيث تعرّف الدخل الضريبي بأنه كل زيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول (أو لقدرته الاقتصادية أو لقدرته على الدفع) بين فترتين، أيّ كان مصدر هذه الزيادة، وسواءً أكانت دورية ومنتظمة أم غير دورية وغير منتظمة. وإذا كانت التشريعات المالية في بلاد العالم تأخذ بإحدى هاتين النظريتين أو بمزيج منهما، فإن الاتجاه الحديث في التشريعات الضريبية المقارنة هو زيادة تطبيق نظرية الإثراء لأسباب عدة أهمها: أن نظرية الإثراء أكثر عدالة ضريبية من نظرية المنبع، لأنها أكثر دلالة على القدرة على الدفع. في حين أن تطبيق نظرية المنبع يؤدي إلى نتائج غير عادلة، فالدخل البسيط للعامل يخضع للضريبة بسبب توافر صفة الدورية والانتظام فيه، وفي حين أن المكاسب العارضة كجوائز السندات وأرباح بيع الأسهم أو الناجمة عن شراء وبيع عقار أو منقول لا تخضع للضريبة؛ كذلك فإن نظرية الإثراء تسمح للمشرع الضريبي بفرض الضريبة على عناصر رأسمالية باسم ضريبة الدخل وليس باسم ضريبة على رأس المال؛ وأخيراً فإن نظرية الإثراء أكثر توافقاً مع ظاهرة تزايد النفقات العامة التي توجب العمل على زيادة الإيرادات العامة^(٦١).

(٦١) - P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", op. cit., pp. 150 - 155;

- L. MEHL, "Science et techniques fiscales", op. cit, p. 314.

وإذا كان يفرق بين الدخل الإجمالي الذى يحصل عليه المكلف نتيجة لنشاطه الاقتصادى خلال فترة معينة، وبين الدخل الصافى الذى هو الدخل الإجمالى مخصوماً منه تكاليف الدخل (وتضم نفقات الاستغلال ونفقات الصيانة ونفقات الاستهلاك)، فإن القاعدة الأساسية فى القوانين الضريبية هى فرض الضريبة على الدخل الصافى لأنه أكثر دلالة على القدرة على الدفع، ومن ثم أكثر توافقاً مع العدالة الضريبية^(٦٢).

سبب اتخاذ الدخل الشخصى معياراً للقدرة على الدفع:

يذهب معظم الفقه إلى أن الدخل الشخصى هو أفضل معيار يدل على قدرة الممول على الدفع. والأسباب تتحصل فى أربعة: الأول أن الضريبة على رأس المال، كما ذكرنا سابقاً، إذا تم استيفاؤها من رأس المال نفسه بسبب معدلها المرتفع فإنها تآكل وعاءها وتتناهى فى حصيلتها للصفر بعد فترة معينة؛ والثانى أن تطور الحياة الاقتصادية والنشاط التجارى والصناعى والعمل والمهن الحرة أدى إلى حصول أصحابها على دخول تضارع أو تزيد على ما يحصل عليه أصحاب رؤوس الأموال؛ والثالث أنه، على الرغم من عدم أخذنا بنظرية المنبع فى تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لكن تبقى معظم الدخول يُحصل عليها بصورة متجددة متكررة منتظمة، وهى من ذات طبيعة الضريبة والتي تُعد اقتطاعاً مالياً متجديداً ومتكرراً؛ والرابع أنه إذا كان تحقيق العدالة الضريبية يتطلب توافر معيار كمى شامل يعكس مستوى الرفاهية الكلية التى يشتقها المكلف من الاختيارات المتاحة لديه، وإذا كان هذا المعيار غير متوافر عملياً، فلا بد من البحث عن بديل أمثل، فكان الدخل الشخصى^(٦٣).

(٦٢) - L. MEHL et P. BELTRAME, "science et techniques fiscales", op. cit, p.728.

- د. محمد سعيد فرهود، " مفهوم الدخل ضريبياً "، مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٧، الرياض " ١٩٨٣.

(٦٣) - Pierre LALUMIERE, "Les finances publiques" Armand Colin, Paris, 1983, pp. 343 - 352.

الفرع الثانى

أنواع الضرائب على الدخل وآثارها

ونعالج هذين الموضوعين فى الفقرتين التاليتين:

أنواع الضرائب على الدخل: يقسم الدخل تقسيمات مختلفة حسب المعيار المستخدم^(٦٤):

أ - من حيث المصدر: تستمد الدخل من مصادر ثلاثة: العمل، ورأس المال، ورأس المال والعمل معاً (المصدر المختلط). بل يمكن تقسيم هذه المصادر إلى مصادر فرعية. ففى نطاق دخل العمل يميز بين العمل الأجير وعمل المهن الحرة، وفى نطاق رأس المال يميز بين العقارات والقيم المنقولة (الأسهم والسندات)، والديون العادية، وفى نطاق المصدر المختلط يميز بين الأرباح الزراعية والأرباح الصناعية والأرباح التجارية. وهذه المصادر تختلف فيما بينها قوة وضعفاً، من وقت إلى آخر ومن مجتمع إلى آخر، وهذا الأمر يأخذه المشرع فى الحسبان عند فرض ضرائب الدخل، ذلك أنه من طبائع الأشياء أن تتفاوت الدخل تبعاً لمصدرها.

ب - من حيث التقارب فى الحجم والأهمية لدى الأفراد: ففى بعض المجتمعات يكون الأفراد متقاربين فى دخولهم. ولكن فى معظم المجتمعات لا تكون الدخل متساوية، فبعض الأفراد يحصل على دخل طائلة، وبعضهم لا يحصل إلا على دخل قليلة القدر لا تكاد تكفى الحد الأدنى للمعيشة. وهذا التفاوت فى حجم الدخل تراعيه القوانين الضريبية.

ج - من حيث الظروف الاقتصادية: يفرق بين الدخل العادية التى يحصل عليها الأفراد فى الظروف الاقتصادية العادية، وبين الدخل الاستثنائية التى

(٦٤) - P.M. GAUDEMET et J.MOLINIER, "Finances publiques", op.cit., pp. 152- 155.

- د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٥٣١-٥٣٢.

- د. رياض الشيخ، "المالية العامة..."، مذكور سابقاً، ص ٤٦٦ - ٤٦٨.

يحصل عليها بعض الأفراد فى الظروف الاقتصادية غير العادية، ويقصد بها فترات الحروب والأزمات وفترات التنمية فى البلاد النامية.

د - من حيث الاستعمال (الإنفاق): إما أن ينفق الدخل على الاستهلاك، أى يستخدم فى شراء السلع والخدمات، وإما أن يكتنز فيبعد عن التداول النقدي (الادخار الجبان)، وإما أن ينفق على الاستثمار. ويراعى المشرع الضريبي ذلك، حيث سنبحثها عند دراستنا (الإنفاق الشخصى).

والمشرع الضريبي، فى معاملته لهذه الدخول، يسلك أحد السبل التالية^(٦٥):

أ - الضريبة العامة على الدخل: وذلك بفرض ضريبة وحيدة على جميع الدخول أياً كانت طبيعتها أو نوعها، حيث تضم جميع الدخول التى يحصل عليها المكلف الواحد فى وعاء واحد. ويذكر أن هذه الضريبة أكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع لدى المكلف وتُعد المجال الطبيعى للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، فهى أقرب للعدالة الضريبية. ولكن تطبيقها يتطلب ارتفاعاً فى دخول الأفراد وإدارة ضريبية عالية الكفاءة، وهذا ما لا يتوافر فى البلاد النامية.

ب - الضرائب النوعية على الدخل: وذلك بتقسيم دخول المكلفين إلى فروع حسب طبيعتها ونوعها، وتفرض على كل فرع ضريبة منفصلة. وهى تتمشى مع العدالة الضريبية فيما يتعلق بمعاملة كل فرع للدخل معاملة ضريبية تناسبه سواءً أكان ذلك من حيث معدل الضريبة أم من حيث طرق جبايتها.

ج - الجمع بين النوعين: تعمل بعض الدول التى حققت ارتفاعاً فى الدخل الفردى وفى كفاءة الجهاز الضريبي على الجمع بين نوعى الضرائب على الدخل (الضرائب النوعية والضريبة العامة) تمهيداً للانتقال إلى تطبيق الضريبة العامة على الدخل وحدها.

- M. DUVERGER, "Finances publiques", op.cit, pp. 140-151.

(٦٥)

آثار الضرائب على الدخل^(٦٦):

إن آثار الضرائب على الدخل من ناحية العدالة الضريبية تتوقف على معاملتها. ويقصد بالمعاملة الضريبية المعدل الذى تفرض به الضريبة، ومدى تصاعد هذا المعدل، وكيفية تحديد وعائها، والإعفاءات التى تنقرر منه.

فإذا كانت ضرائب الدخل، بعد فرضها، تترك حالة توزيع الدخل كما كانت قبل فرضها، فنقول عن ضرائب الدخل محايدة بالنسبة لأثرها التوزيعى، ذلك أنها تقتطع من كل ممول مبلغاً معيناً من دخله ولكنها تبقى المراكز النسبية للمكلفين على سلم التوزيع كما كانت قبل جباية مبلغ الضريبة، بحيث تبقى العلاقة فى التوزيع بين كل منهم والآخرين من دون تغيير. وإذا انتقلنا من الجانب النظرى إلى الجانب العملى، فإننا نتوصل إلى أن ضريبة الدخل المحايدة ليست سوى نموذج نظرى يستحيل تحقيقه عملياً، فلا توجد أنظمة ضريبية تستطيع ترك المراكز النسبية للممولين بعد دفعهم الضريبة فى الحالة نفسها التى كانوا عليها قبل دفعها، سوى فى حالة نظرية واحدة فى المجتمعات التى تقل فيها درجة التفاوت فى توزيع الدخل فتفرض ضريبة نسبية على الدخل. على أنه يجب أن يلاحظ أن هذا النوع من الضرائب، إذا ما وجد افتراضاً، فإن النفقات العامة قد تؤدى إلى توزيع دخول على أشخاص دون آخرين، فيتغير دخل بعض المكلفين بالزيادة دون بعضهم الآخر، مما يغير فى المراكز النسبية للمكلفين.

-
- Jacques PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", Armand Colin, (٦٦) 1991, pp. 92 - 93;
 - L.MEHL et P. BELTRAME, "science et techniques fiscales", OP. CIT., PP. 728-729 et 733 - 735.
 - د. السيد عبد المولى، "المالية العامة - دراسة للاقتصاد العام - مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية"، مذكور سابقاً، ص ٤٢٣؛
 - د. محمد لبيب شقير، "علم المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٧٧؛
 - د. عبد المنعم فوزى وآخرون، "اقتصاديات المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٣١٠ - ٣١١؛
 - د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد "اقتصاديات المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢١٧.

أما فى المجتمعات التى يرتفع فيها التفاوت فى توزيع الدخل بين الأفراد فيفضل - تمشيًا مع العدالة الضريبية - اللجوء للضرائب التصاعدية، حيث يكون عبؤها على أصحاب الدخل الكبيرة أكبر من عبئها على أصحاب الدخل المحدودة. أما الضرائب النسبية فى هذه الحال فتوصف بأنها غير عادلة لأن عبأها يكون شديداً على أصحاب الدخل الصغيرة مقارنةً بأصحاب الدخل الكبيرة، لأن التضحية التى يتحملها الأولون تكون أكبر من التضحية التى يتحملها الآخرون بسبب اقتطاع المعدل نفسه من دخول كل منهم.

الفرع الثالث

المشكلات التى يثيرها معيار الدخل الشخصى

يثير معيار الدخل الشخصى باعتباره معبراً عن القدرة على الدفع بعض المشكلات ومنها:

١ - عدم دقته بمفرده^(٦٧): إذا اعتمد معيار الدخل الشخصى وحده بوصفه معبراً عن القدرة على الدفع فإنه يُعد غير ملائم. وهذا ناجم عن اختلاف النسبة بين الدخل وصافى الثروة، وبتعبير أدق من المساواة فى الدخل على الرغم من اختلاف حجم الثروة المملوكة من قبل أفراد مختلفين. وحتى يفهم هذا الأمر نأتى بمثالين:

فى المثال الأول لنفرض أنه يوجد شخصان: شخص (أ) لا يعمل ولا يملك شيئاً ومن ثم فدخله (صفر) دينار، وشخص (ب) لديه ثروة ذهبية بمقدار ٢٠٠٠٠٠ دينار يكتنزها ولا تدر عليه دخلاً، ومن ثم فدخله (صفر) دينار أيضاً. فإذا أخذنا بمعيار الدخل الشخصى وحده دليلاً على القدرة على الدفع فإن الضرورة قد تفرض خضوع هذين الشخصين لمعاملة ضريبية واحدة، لأن دخل كل منهما يساوى صفراً، فى حين أنه فى حقيقة الأمر فإن (أ) قد يكون يتصور

(٦٧) د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ٧ - ٨.

جوعاً، في حين أن (ب) إذا افترضنا أنه ينفق سنوياً ١٠٠٠٠ دينار فإن ثروته تكفيه فترة ٢٠ سنة مقبلة.

ومثال ثان وبافتراض وجود ثلاثة أشخاص: (أ) يملك ثروة قيمتها ١٠٠٠٠٠ دينار تدر عليه دخلاً سنوياً بمقدار ١٠٠٠٠ دينار، و (ب) يملك ثروة قيمتها ٥٠٠٠٠٠ دينار تدر عليه دخلاً سنوياً بمقدار ١٠٠٠٠ دينار، و (ج) يملك ثروة قيمتها ٨٠٠٠٠٠ دينار تدر عليه دخلاً سنوياً بمقدار ١٠٠٠٠ دينار. وإذا طبقنا عليهم معيار الدخل الشخصي وحده فإن ذلك يقتضى معاملتهم ضريبياً معاملة ضريبية واحدة، بسبب المساواة بين دخول كل منهم، على الرغم من اختلاف ثروة كل منهم.

وينجم عن هذين المثالين أن تساوى الدخل لا يعبر عن تساوى القدرة على الدفع بسبب اختلاف نسبة الدخل إلى رأس المال، ومن ثم فإن معيار الدخل الشخصي وحده كمؤشر للتماثل فى القدرة على الدفع لا يمكن الاعتماد به.

٢ - مشكلة التفرقة بين أنواع الدخل حسب مصادره^(٦٨): يرى بعض الفقه أن القدرة على الدفع تختلف حسب مصدر الدخل، فهي فى إيرادات العمل أقل مما هى فى إيرادات رأس المال، وتقع إيرادات المصدر المختلط فى مركز متوسط.

وينجم عن ذلك أن تساوى الدخول الناجمة عن مصادر مختلفة لا تدل على تساوى المراكز الاقتصادية، ولا تدل على قدرة واحدة على الدفع. ومن ثم يجب إعطاء أهمية متباينة للدخل حسب مصادره، بحيث يعامل دخل العمل معاملة ضريبية أخف من معاملة دخل رأس المال. والأسباب فى ذلك هى:

أ - أن إيرادات العمل تتصف بعدم الثبات والاستمرار، فهي مرتبطة بحياة العامل التى تُعد قصيرة نسبياً، ومرتبطة بما يتعرض له من حوادث وعجز ومرض وشيخوخة خلال سنى حياته. في حين تتصف إيرادات رأس المال بالثبات

(٦٨) المصدر السابق، ص ٨ - ٩.

والاستمرار لفترة أكبر، حيث قد يكون عمره أكبر من عمر الإنسان، كما يمكن صيانتة وتجديده، وذلك بتعويض هلاكه عن طريق خصم الاستهلاكات.

وردّ آخرون على ذلك بأمرين: الأول أن المجتمعات الحديثة أكدت حقوق العامل من خلال التشريعات الاجتماعية والعمالية، بحيث أصبح دخل العمل يتمتع بقدر من الدوام والاستمرار كما ضمنت حداً أدنى من الدخل للعامل. وبذلك تماثل دخل العمل ودخل رأس المال من حيث الدوام والاستمرار. والثاني أن التفاوت في الثبات، إن وجد، لا يقتصر على التفاوت بين دخل العمل ودخل رأس المال فحسب، بل ينطبق أيضاً على الدخل الناجمة عن رأس المال، حيث تختلف فيما بينها حسب نوع الاستثمار، فالاستثمار في شركات ذات درجة مخاطرة كبيرة قد يؤدي إلى فقدان رؤوس الأموال المستثمرة بكاملها، مثل شركات التنقيب عن البترول، في حين تقل درجة المخاطرة في الاستثمار في سندات حكومية مضمونة أو في شراء العقارات وبيعها.

ب - إن رأس المال يحقق للفرد قدرة على الدفع بغض النظر عن الدخل الناجمة عنه، في حين لا يحصل هذا في الدخل الناجمة عن العمل.

وردّ آخرون على ذلك بأن القيمة السوقية لأي أصل هي القيمة الحالية لدخوله المتوقعة منه في المستقبل. وينتج عن ذلك أنه سيان أن ينظر إلى الأصل كرصيد في لحظة معينة، أو أن ينظر إليه كتيار من الإيرادات المستقبلية. كما ينتج أننا نقع في الخطأ باحتساب القيمة مرتين إذا قلنا إن القيمة السوقية للأصل تمثل طاقة ضريبية مستقلة عن الدخل المتوقعة التي يغلها ذلك الأصل.

٣ - مشكلات تطبيق مفهوم الدخل وصعوباته حسب نظرية الإثراء^(٦٩): وجدنا أن مفهوم الدخل ضريبياً تتنازع نظرية المصدر (المنبع) ونظرية الإثراء (الزيادة الإيجابية في ذمة الممول)، وأن نظرية الإثراء هي أكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع. ولكن يلاحظ أن الأخذ بنظرية الإثراء يثير مشكلات وصعوبات نظرية وعملية تتعلق بالإيرادات العرضية وبالمكاسب الرأسمالية:

(٦٩) المصدر السابق، ص ١٠ - ١٩.

أ - الإيرادات العرضية: ونعالجها بالتعرض لتعريفها، وأنواعها، والقدرة على الدفع الكامنة فيها، ومعاملتها الضريبية فى ظل ضريبة تصاعدية:

* تعريفها: الإيرادات العرضية: هى الإيرادات التى يحصل عليها الشخص وتتصف بعدم الدورية وعدم الانتظام.

* أنواعها: تضم نوعين:

- الإيرادات القدرية: مثل الهبات والوصايا والتركات.

- الإيرادات الاستثنائية: مثل الدخول الناجمة عن تأليف الكتب وبيعها، واليانصيب، والأرباح (المكاسب) الرأسمالية.

* القدرة على الدفع الكامنة فيها: إذا كان الفقهاء متفقين فى أن الإيرادات العرضية تشكل دخلاً يسهم فى القدرة على الدفع. ولكنهم اختلفوا فى تقدير القدرة على الدفع الكامنة فيها، والأسباب عندهم هى:

- تشكل الإيرادات العرضية دخلاً تمكّن الفرد من إشباع حاجاته الخاصة، ولكنها لا تماثل الإيرادات المنتظمة التى تزيد القدرة على الدفع لأنها تشكل عنصراً من عناصر أسلوب حياته. وهذا ما لا يتوافر فى الإيرادات العرضية.

- إن كلاً من الإيرادات المنتظمة والإيرادات العرضية تُعد دخلاً يسهم فى الرفاهية الاقتصادية، ولكن الإيرادات المنتظمة تُعد زيادة منتظمة فى وسائل الرفاهية الاقتصادية للشخص، فى حين تُعد الإيرادات غير المنتظمة زيادة غير منتظمة فيها.

- إن الأرباح الرأسمالية الناجمة فى ظروف معينة كالتضخم تُعد من الإيرادات العرضية التى لا تشكل زيادة حقيقية فى القدرة على الدفع، لأنها تدخل ضمن وهم النقود.

- عند انتقال التركة إلى الورثة، قد يعتقد بزيادة القدرة على الدفع لدى هؤلاء الورثة لأن الأنصبه التى حصلوا عليها تُعد من الإيرادات العرضية. وهذا غير صحيح. ذلك أن الورثة، كانوا فى حياة المورث

ينتفعون كلهم بأصول التركة مجتمعة، بل يمكن القول إن الورثة بعد وفاة المورث تضرروا لسببين: الأول إنهم فقدوا مورثهم الذي يُعد مصدراً لدخلهم، أى أنهم فقدوا جزءاً من قدرتهم على الدفع، والثانى أنه سينتفع كل منهم بعد توزيع التركة بجزء من أصولها فقط.

* معاملتها الضريبية فى ظل ضريبة تصاعدية^(٧٠): الأصل كما رأينا أن الإيرادات العرضية لا تتكرر بصورة دورية ومنتظمة، فإذا افترضنا أن شخصين: أحدهما حصل على إيرادات عرضية مرة واحدة طوال حياته، وثانيهما يحصل على إيرادات عرضية فى كل سنة، فكيف يعاملان ضريبياً من ناحية المعدل. إذا كان المعدل نسبياً فلا تختلف نسبة الاستقطاع الضريبى إلى مجموع الدخل خلال عدد من السنوات سواء أكان الدخل السنوى منتظماً أم غير منتظم أم عرضياً. وإذا كان المعدل تصاعدياً فإن الإيرادات العرضية، وهى تضاف إلى الإيرادات العادية تخضع لمعدل ضريبى مرتفع، مما يؤدى - مع التمسك بمبدأ استتلال السنوات الضريبية - إلى أوضاع لا تتفق مع العدالة الضريبية. وإذا قيل إنه يمكن تسوية هذه المشكلة عن طريق الأخذ بمتوسط الدخل السنوى فى عدد من السنوات، فإن الصعوبة تثار ثانية فى تحديد عدد سنوات فترة المتوسط، كما أن الأخذ بالمتوسط لا يمكن تطبيقه فى الدول النامية لأنها لا تملك جهازاً ضريبياً مرتفع الكفاءة.

ب - الإيرادات (المكاسب) الرأسمالية^(٧١): تُعد المكاسب الرأسمالية من ضمن الإيرادات العرضية، ولكنها تتميز بطابع خاص يميزها عن الإيرادات العرضية، ولذلك أفردنا لها فقرة خاصة، حيث تفترق إلى مكاسب رأسمالية حقيقية، ومكاسب رأسمالية غير حقيقية، ومكاسب رأسمالية ناجمة عن تغيرات معدل الفائدة:

(٧٠) المصدر السابق، ص ١٢ - ١٣.

(٧١) المصدر السابق، ص ١٣ - ١٥.

* المكاسب الرأسمالية الحقيقية: هي المكاسب التي تزيد القدرة على الدفع والمقدرة الإنتاجية زيادة حقيقية لدى الفرد، ومن ثم - وهى تُعد من قبيل زيادة دخل الفرد - تعمل على زيادة قدرة الفرد على طلب السلع الاستهلاكية وعلى طلب السلع الاستثمارية التى تغل دخلاً. ومثال ذلك ارتفاع قيمة السندات التى بيعت عند إصدارها بقيمة تقل عن القيمة الاسمية، حيث ترتفع قيمتها كلما اقترب وقت السداد، وارتفاع القيمة السوقية لأسهم شركة معينة بسبب قيام الشركة باحتجاز جزء من الأرباح من أجل إعادة الاستثمار لديها مما يزيد قدرتها الإنتاجية، ومن ثم يزيد العائد المتوقع من أسهمها، ومن ثم ترتفع قيمة الأسهم السوقية.

* المكاسب الرأسمالية غير الحقيقية (الصورية): هي المكاسب التى تنجم بسبب الموجات التضخمية العامة. وقد اختلف الاقتصاديون فى اعتبارها دخلاً استناداً إلى نظرية الإثراء:

- بعض الاقتصاديين يرى أن المكاسب الرأسمالية الصورية لا تُعد "دخلاً"، لأنها لا تمثل دخلاً حقيقياً استناداً إلى نظرية الإثراء بسبب عدم زيادتها بصورة حقيقية مطلقة للقدرة على الدفع، كما أنها لا ترفع المركز الاقتصادي لمالكها مقارنةً بالمالى الأصول الأخرى التى لم ترتفع أسعارها. وبناء على ذلك يرون عدم إخضاعها للضريبة على الدخل، لأنها ليست دخلاً حقيقياً ولأن فرض الضريبة عليها قد يؤدى إلى تآكل المقدرة الإنتاجية للأصول لأنها تمثل اقتطاعاً منها.

- وبعض الاقتصاديين يرى إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة على الدخل استناداً إلى نظرية الإثراء. ذلك أنه - فى رأيهم - حتى تتحقق المساواة والعدالة الضريبية بين جميع مالكي الأصول يجب خضوع أصحاب الأصول التى ارتفعت قيمتها السوقية للضريبة، فى حين لا يخضع أصحاب الأصول التى لم ترتفع قيمتها للضريبة كأصحاب الديون والذمم (أرصدة العملاء)، أى كأنهم يمنحون خصماً ضريبياً

يعرضهم عن خسارتهم الحقيقية التي نجمت عن الانخفاض النسبي
لأموالهم السائلة أو ديونهم لدى الغير.

* المكاسب الرأسمالية الناجمة عن تغيرات معدل الفائدة^(٧٢): إذا انخفض سعر
الفائدة أدى ذلك إلى رسملتها فترتفع أسعار الأصول لدى مالكيها، حيث يُعد
ذلك من المكاسب الرأسمالية والتي تكون حقيقية وصورية معاً. فهي حقيقية
لأنها تؤدي إلى زيادة القدرة على الدفع، وهذه الزيادة ناجمة عن أنها تسمح
لصاحبها - إذا عمد إلى بيعها - بتوجيه جزء أكبر من موارده لإشباع
حاجاته. وهي صورية لأنها لا تؤدي إلى زيادة في الطاقة الإنتاجية للأصول
التي ارتفعت أسعارها نتيجة انخفاض معدل الفائدة.

وللوصول إلى قياس الأرباح الرأسمالية التي تزيد قدرة الفرد على الدفع،
فإذا كانت هذه الأرباح نجمت عن الظروف التضخمية فإنه تستخدم أرقام
الأسعار القياسية، ولكن هذه الطريقة يستحيل استخدامها فيما يتعلق بالأرباح
الرأسمالية الناجمة عن انخفاض سعر الفائدة للوصول إلى تقدير سعر الفائدة
الصافية.

٤ - صعوبات تتعلق بتقويم أصول المكلف والتزاماته^(٧٣): إن تطبيق نظرية الإثراء
في مفهوم الدخل الضريبي تتطلب عند فرض الضريبة القيام بتقويم أصول
المكلف والتزاماته في بداية السنة ونهايتها. وهذا ما تعجز عنه الإدارات
الضريبية، وخصوصاً في البلاد النامية، لأنه يتطلب أعباء إدارية وكفاءة عالية
في الإدارة الضريبية. فالتقويم يستوجب وجود سوق لكل نوع من الأصول
تستقي منها الأسعار اللازمة لعملية التقويم. وهذه السوق إذا ما وجدت
لبعض الأصول فإنه يصعب وجودها بالنسبة للأصول الأخرى. وهذا ما
يدفع بالإدارة الضريبية إلى اللجوء للحلول العملية التي تبني على التقدير
الكمي، كاتخاذ يوم أول السنة لتقويم الأصول، أو اتخاذ متوسط أسعار

(٧٢) المصدر السابق، ص ١٥.

(٧٣) المصدر السابق، ص ١٦ - ١٧.

الأصول خلال سنوات سابقة. وهذا التقدير الكمي يوصل إلى نتائج تحكمية قد تكون بعيدة عن العدالة الضريبية.

وقد اقترح بعض الاقتصاديين حل مشكلات نظرية الإثراء في الدخل الضريبي تطبيق قاعدة التحقق، أى تؤخذ الأرباح والخسائر الرأسمالية بالاعتبار عند تحققها فقط، وفى رأيهم أن هذا الحل يوفر على الإدارة الضريبية بعض الأعباء السابقة، لأنه لا يتطلب تقويم جميع أصول الممول في بداية السنة ونهايتها. ولكن هذا الحل منتقد أيضاً لأنه لا يساوى بين مالكي الأصول. فمن تصرف في أصل يملكه وتحققت من ذلك مكاسب رأسمالية، فإن مالك هذا الأصل يخضع للضريبة عما حققه من مكاسب رأسمالية. وهذا يخفض قدرته على الدفع. أما من احتفظ بأصوله التى ارتفعت قيمتها السوقية فلا يخضع للضريبة، وهذا يزيد من قدرته على الدفع. وهذا الحل منتقد أيضاً بسبب وجود فترة قد تطول أحياناً بين نشوء المكاسب الرأسمالية وبين تحققها، مما يؤدي إلى تراكم المكاسب الرأسمالية لعدة سنوات ثم خضوعها للضريبة في سنة التحقق مما يؤدي إلى خضوعها لمعدل ضريبي أعلى من المعدل الذى كان يمكن أن يسرى عليها فيما لو خضعت للضريبة في سنوات نشوء هذه الأرباح الرأسمالية. وأخيراً، فإن هذا الحل منتقد أيضاً بأنه حل عملي مبرر بضرورة التطبيق العملي لنظرية الإثراء وليس مبرراً بالعدالة الضريبية. ومن ثم يصبح الدخل الشخصي معياراً قاصراً لا يعبر عن القدرة الحقيقية على الدفع لدى مختلف الأفراد.

٥ - مشكلة التصاعد الضريبي على الدخل الشخصي^(٧٤): إذا كانت العدالة الضريبية تقتضى معاملة ضريبية غير متماثلة لأصحاب المراكز الاقتصادية المختلفة، وعلى الرغم من استخدام النظم الضريبية للتصاعد الضريبي وسيلة لذلك، لكن الفكر المالى والاقتصادى مازال عاجزاً عن تقديم السند

(٧٤) - L. MEHL, "science et technique fiscales", op. cit, pp. 315 - 316;

- د. رياض الشيخ، "المالية العامة..."، مذكور سابقاً، ص ٤٥٤ و ٤٦٦ - ٤٦٨؛
- د. عبد الكريم صادق بركات و د. حامد عبد المجيد دارز، "علم المالية العامة"، ج ٢، مذكور سابقاً، ص ٤٠٧.

الاقتصادي الكافي لتبرير التصاعد الضريبي. ففكرة التصاعد الضريبي تقوم على فلسفة اجتماعية ترى أن التفاوت الموجود في توزيع الدخل القومي غير مقبول من أفراد المجتمع، وأن الضرائب التصاعدية هي أفضل الوسائل لتحقيق التوزيع الأمثل للدخل القومي. ثم تقف هذه الفلسفة الاجتماعية عاجزة بعد ذلك، فهي لا تستطيع أن تمدنا بمعيار موضوعي لوضع الحد الفاصل بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المنخفضة، ولتحديد درجات التصاعد الضريبي بين مختلف الدخل الخاضعة للضريبة.

٦ - العزل عن قرار الإنفاق^(٧٥): إن فرض الضريبة على الدخل الشخصي يواجه نقيصة أساسية لأنه ينظر إلى قرار فرض الضريبة على أساس الدخل الشخصي وحده، ولا يأخذ في الاعتبار قرار ممارسة الإنفاق على السلع الاستهلاكية والاستثمارية.

بقيت ضرورة الإشارة إلى اقتراح بعض الفقه تفادياً أو تقليلاً لهذه الصعوبات إلى فرض ضريبة تجمع بين صافي الثروة الشخصية والدخل الشخصي، وفي رأيهم أن هذه الضريبة تفضل من ناحية تحقيق العدالة الضريبية على فرض ضريبة على أحدهما. وفي رأيهم أن الضريبة الجامعة لهما ستحل مشكلة الاختلاف بين نسبة الدخل إلى رأس المال سواء أكان ذلك بتساوي الدخل واختلاف قيمة رأس المال أم بتساوي قيمة رأس المال واختلاف الدخل، كما سيحل مشكلة المعاملة الضريبية المختلفة حسب مصدر الدخل (العمل ورأس المال والمصدر المختلط). ويذكر أن فقهاء آخرين لاحظوا أن الجمع في ضريبة واحدة على الثروة والدخل معاً يثير مشكلة جديدة هي: ما الأهمية النسبية التي يجب إعطاؤها لكل من الثروة والدخل؟ وما القدرة على الدفع الكامنة في كل من الثروة والدخل والإيرادات العرضية والمكاسب الرأسمالية؟ وما تعريف الدخل المناسب الذي يحقق تحديداً دقيقاً لكل ما يكون القدرة على الدفع لدى الفرد وتتحقق فيه القابلية للقياس العملي^(٧٦)؟

(٧٥) عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، "اقتصاديات المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢١٧.

(٧٦) د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ١٧ - ١٩.

المبحث الخامس الإنفاق الشخصي

قد يستخدم الإنفاق الشخصي أساساً لقياس الوضع الاقتصادي للفرد وللأوضاع الاقتصادية النسبية في المجتمع. وفي هذه الحال، يقاس الوضع الاقتصادي للفرد بكمية إنفاقه على السلع والخدمات الاستهلاكية. كما تقاس الأوضاع الاقتصادية النسبية في المجتمع استناداً إلى التوزيع النسبي للاستهلاك، حيث يقصد من العدالة الضريبية تحقيق درجة أكبر من المساواة بين الأفراد في توزيع الاستهلاك. ويعتمد معيار الإنفاق الشخصي على أن الأفراد يجب أن يتحمل كل منهم نصيبه من الأعباء الضريبية وفقاً لما يحصل عليه من الموارد القومية، وليس وفقاً لما يضيفه إلى الناتج القومي. وتلاقى هذه الفكرة قبولاً واسعاً في البلاد النامية لأنها تتطلع للإسراع في عملية التنمية الشاملة^(٧٧). ذلك أن النظام الضريبي العادل في الدول النامية يجب أن يلائم ظروفها، بحيث ينبع من فلسفتها الاجتماعية والاقتصادية وتتحصل ظروف البلاد النامية في زيادة معدلات الاستهلاك ونقص معدلات الادخار والاستثمار والتكوين الرأسمالي. ومن ثم فإنه يجب أن ينظر المجتمع النامي نظرة رضا لمن يفيدون مجتمعهم بالإضافة إلى رصيد السلع والخدمات، ونظرة عدم رضا لمن ينقصون رصيد السلع والخدمات لأنهم يضررون المجتمع. وهذا يتطلب صياغة

(٧٧) انظر من المؤيدين للضريبة على الإنفاق الشخصي في البلاد النامية كلاً من:

- د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ١٩ - ٢٢؛
- محمد محمد على هاشم، "مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية في قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، مذكور سابقاً، ص ١١٩؛
- د. صلاح حامد حسين، "العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية في الدول النامية"، مذكور سابقاً، ص ٥٧٦ وما بعدها.

جديدة للعدالة الضريبية تتلاءم مع النظرة السابقة للمجتمع النامى للأفراد من حيث إضافتهم (أو إنقاصهم) لرصيد السلع والخدمات. يؤكد هذه الصياغة الجديدة للعدالة الضريبية أن الفرد فى المجتمع النامى عندما يزداد دخله فقد تذهب هذه الزيادة كلها أو معظمها إلى زيادة الاستهلاك، ثم ينعكس ذلك إلى زيادة الاستيراد مما يترك آثاراً سيئة على قدرة الدول النامية على استيراد السلع الرأسمالية، بل أكثر من ذلك، فالاستثمار الضعيف فى هذه البلاد النامية يوجه إلى أنواع من الاستثمارات لا تضيف إلا قليلاً إلى الطاقة الإنتاجية القومية مما يقلل من معدلات النمو فى الدخل القومى. وكل هذا يتطلب ضغط الطلب على السلع والخدمات الاستهلاكية بقصد تحويل الموارد الاقتصادية إلى الاستثمار المنتج. ولذلك فالعدالة الضريبية فى البلاد النامية توجب توزيع ضغوط الإنفاق الاستهلاكى على الاقتصاد النامى طبقاً للعبء الذى يفرضه كل فرد على الموارد الاقتصادية التى تتجه نحو الإنفاق الاستهلاكى، فالتضحية المقصودة هنا هى نقص معدل نمو الإنفاق الاستهلاكى فى الاقتصاد النامى، والمساواة فى التضحية يقصد بها توزيع عبء نقص معدل نمو الإنفاق الاستهلاكى على الأفراد كل حسب إنفاقه. ومما يبرر ذلك، أن زيادة الإنفاق الاستهلاكى للفرد تزيد العبء الذى تضعه هذه الزيادة على الاقتصاد النامى بسبب حرمانه من المصادر اللازمة لزيادة الدخل القومى^(٧٨).

ونتعرض للإنفاق الشخصى ضمن الفروع التالية: تعريف المقدرة الانفاقية، وتفريق الإنفاق الشخصى عن مفاهيم أخرى، ومزاياه، وكيفية تأثير الضريبة فى الإنفاق الشخصى.

- N. KALDOR, "An Expenditure Tax", Allen and Uwrin, London, 1955, p. 53; (٧٨)

مذكور لدى: د. صلاح حامد حسين، "العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية فى الدول النامية"، مذكور سابقاً، ص ٥٧٧.

الفرع الأول

تعريف المقدرة الإنفاقية

تعرف المقدرة الإنفاقية بأنها قدرة الفرد على توجيه الموارد لإشباع حاجاته الخاصة^(٧٩).

وينجم عن ذلك أن مكونات المقدرة الإنفاقية لا تقتصر على الأموال النقدية، سواء أكانت دورية، كالمرتبات والأجور والفوائد أم غير دورية، كالهدايا والإرث أو الرصيد النقدي في البنوك، بل تشمل أيضاً صافي الثروة المملوكة في لحظة معينة. بل إن المقدرة الإنفاقية تضم هذه المصادر مجتمعة، حيث يمكن تصنيفها في ثلاثة عناصر^(٨٠):

- أ - عنصر رأس المال: ويشمل صافي الأموال الثابتة والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء أكانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو خدمات أم غير منتجة.
- ب - الإيرادات الدورية: وهي الإيرادات التي يحصل عليها الشخص وتكون من طبيعة دورية منتظمة، كالرواتب والأجور والإيجارات والفوائد.
- ج - الإيرادات غير المنتظمة: وهي الإيرادات التي يحصل عليها الشخص ولا تتوافر فيها صفة الدورية والانتظام كإيرادات العارضة والمكاسب الرأسمالية.

(٧٩) د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ٤ - ٥؛ وقرن مع:
- P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", op. cit., pp. 179 - 181;

حيث نذكر أن الضريبة على الاستهلاك تصيب الثروة في لحظة خروجها من نمة الممول. وقد فرّق بدقة بين الإنفاق ورأس المال والدخل.

(٨٠) د. سمير محمد عبد العزيز، المصدر السابق، ص ٤ - ٥؛

- محمد محمد على هاشم، "مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية في قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، مذكور سابقاً، ص ١١٩.

هذه هي العناصر التي يسهم كل منها بصورة مستقلة ومميزة في المقدرة الإنفاقية للممول، وتحدد في مجموعها قدرته على الدفع من أجل تمويل الخزانة العامة بإيرادات الضرائب.

الفرع الثاني

تفريق الإنفاق الشخصي عن مفاهيم أخرى

فرقنا بين صافي الثروة الشخصية والدخل الشخصي والإنفاق الشخصي. ويفرق بعض الباحثين بين مفهوم الإنفاق الشخصي ومفاهيم أخرى قد تختلط به ومنها:

١ - التفرقة بين المقدرة الإنفاقية والإنفاق الشخصي^(٨١): عرفنا في الفقرة السابقة المقدرة الإنفاقية، وهي تختلف عن الإنفاق الشخصي الذي يقصد به الإنفاق الفعلي على السلع والخدمات. ويرى ستامب STAMP أن فرض الضريبة على أساس الإنفاق الفعلي يؤدي إلى أن تكون الضريبة تراجعية. ويفسر ذلك بأنه إذا كانت توجد علاقة طردية بين القدرة على الإنفاق وبين الإنفاق الشخصي، ولكن لوحظ أن التغير النسبي في القدرة على الإنفاق يؤدي إلى تغير نسبي أقل في الإنفاق الفعلي. وينجم عن ذلك أن الإنفاق الشخصي الفعلي لا يعكس بطريقة كاملة القدرة الحقيقية على الإنفاق لدى الفرد. وهذا يؤدي إلى أن اتخاذ الضريبة على الإنفاق الشخصي الفعلي وعاءاً للضريبة يؤدي إلى أن نسبة الضريبة على الإنفاق الشخصي منسوبة إلى القدرة على الإنفاق تتجه للتناقص كلما زادت القدرة على الإنفاق، مما يجعل الضريبة ضريبة متدرجة تدرجاً عكسياً، أي ذات صفة تراجعية.

وبمناقشة رأى ستامب نلاحظ أنه يصح في حالة وحيدة فقط، هي عندما تكون الضريبة على الإنفاق الشخصي (أو الضريبة على السلع والخدمات) نسبية، لأن معدلها يزيد بنسبة زيادة الوعاء نفسها. ولأن وعاءها هو الإنفاق

(٨١) د. سمير محمد عبد العزيز، المصدر السابق، ص ٢١ - ٢٢.

الشخصى الفعلى، ولأن الإنفاق الشخصى الفعلى يزيد بأقل من نسبة زيادة القدرة على الإنفاق، فإن الضريبة على الإنفاق الشخصى الفعلى تتدرج واقعياً تدرجاً عكسياً مع تغير القدرة على الإنفاق.

أما إذا كانت الضريبة على الإنفاق الشخصى الفعلى (أو الضريبة على السلع والخدمات) تصاعدية، أى يرتفع معدلها كلما زاد وعاءها، فإن رأى ستامب غير صحيح. وفى هذه الحال يمكن أن يعد الإنفاق الشخصى معبراً عن القدرة على الإنفاق^(٨٢).

(٨٢) اقترح «كالدور» اتخاذ الإنفاق الشخصى الاستهلاكى وعاءً للضريبة، حيث يجب على كل ممول أن يقدم إقراراً يبين فيه مصروفاته الشخصية وإيراداته واستثماراته وأي بيانات أخرى تطلبها الإدارة الضريبية. كل ذلك عن فترة سابقة معينة (سنة مثلاً). ويذكر د. صلاح حامد حسين أن المقصود بعبارة الإنفاق ليست كما حددها كالدور. فكالدور يركز على الإنفاق الشخصى للفرد فى فترة معينة كوعاء للضريبة، أما د. صلاح فيقصد أن تفرض الضريبة على الإنفاق الاستهلاكى على السلع والخدمات بأسعار تصاعدية. ويرجع سبب استبعاد تعريف كالدور إلى الصعوبات الكبيرة التى تكتنف تعريف الإنفاق استناداً إلى «كالدور». فهو يتطلب تحديد متحصلات الفرد واستثماراته وإنفاقه الخاضع أو غير الخاضع للضريبة. ويصعب تطبيق هذا التعريف فى الدول النامية، إذ يجب أن تؤخذ حقائق الإدارة وقدراتها عند تطبيق أى نظام لى تقلل من التهرب. وهذا يتطلب أن تفرض الضريبة ليس على مجموع الإنفاق، كما ذكره كالدور بل على الإنفاق على السلع والخدمات عند مرحلة الإنتاج أو البيع التى يسهل تحصيل الضريبة عندها، والتدرج فى أسعار الضرائب على السلع المختلفة الذى يجب أن يربط بدرجة مرونة الطلب الدخلى. انظر بحث د. صلاح حامد حسين "العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية فى الدول النامية"، مذكور سابقاً، ص ٩. فى حين يذكر د. سمير محمد عبد العزيز أنه: "إذا كانت إمكانيات الإدارة الضريبية فى الدول المتخلفة متواضعة بحيث لا توفر فرص النجاح الكافى لفرض الضريبة الشخصية على الإنفاق، فإن تطبيق الأسعار التصاعدية على ضريبة الإنفاق على السلع والخدمات لا يمثل مشكلة معقدة لا يمكن حلها فى هذه الدول. إذ يمكن استخدام التصاعد الضريبى بالنسبة لكافة السلع والخدمات وفقاً لدرجة مرونة الطلب عليها بالنسبة للدخل"، انظر بحثه السابق، ص ٢١.

٢ - التفرقة بين الاستهلاك والإنفاق على الاستهلاك: يعرف الاستهلاك بأنه الجزء من الإنتاج الذى يستخدم للحصول على منفعته. وبصورة معادلة تعريفية فإن (الاستهلاك = الدخل - الادخار). وإذا كان ليس هناك من اختلاف بين استهلاك السلع غير المعمرة والإنفاق عليها، فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة للسلع الاستهلاكية المعمرة، وهى التى تستمر فى حيازة مشتريها عدة سنوات ولا تستهلك فى السنة التى تتم فيها عملية الشراء، كالسيارات والثلاجة والботوجاز والمفروشات المنزلية. فالإنفاق على الاستهلاك بالنسبة للسلع الاستهلاكية المعمرة يتم فى سنة ما، ويجب أن تحمّل كل سنة من سنوات الحساب بجزء من قيمة هذه السلع، وهذا يمثل الاستهلاك الحقيقى أو الإنفاق الحقيقى على السلع الاستهلاكية المعمرة. ولكن يلاحظ أن التفرقة بين الجزء المستهلك وغير المستهلك من السلع الاستهلاكية المعمرة يعقد المشكلة، ومن ثم فقد فضّل بعضهم اعتبار الإنفاق الاستهلاكي ممثلاً للاستهلاك، وهذا - فى رأيهم - أقرب إلى تحقيق العدالة من أى معيار آخر^(٨٣).

٣ - التفرقة بين الاستهلاك وكلفة الإنتاج: يقصد بكلفة الإنتاج كل إنفاق يجب القيام به للحصول على الدخل الإجمالى، حيث تخصم منه كلفة الإنتاج. وتضم كلفة الإنتاج نفقات الاستغلال والصيانة والاستهلاك. ويقصد بنفقات الاستغلال النفقات التى يتطلبها تسيير المشروع عندما يقوم بإنتاج السلع والخدمات، كالمواد الأولية والوسيطه وإيجار عقارات المشروع والرواتب والأجور. ويقصد بنفقات الصيانة نفقات الكشف الدورى على المباني والآلات وإصلاح الأجزاء التالفة أو استبدالها. ويقصد بنفقات الاستهلاك المبالغ النقدية التى تخصص لتعويض تدهور قيمة رأس المال بسبب اشتراكه فى العملية الإنتاجية.

(٨٣) د. صلاح حامد حسين، "العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية فى الدول النامية"، مذكور سابقاً، ص ١٠.

وقد يختلط الأمر بين الاستهلاك وكلفة الإنتاج، وخصوصاً في الدول المتقدمة التي تستخدم طرق إنتاج ذات كثافة عالية في رأس المال. أما في الدول النامية فإنه يفرّق بين الزراعة والصناعة. فالزراعة يتم الإنتاج فيها غالباً بطرق إنتاج ذات كثافة عالية في عنصر العمل، أما الصناعة فتستخدم طرق إنتاج ذات كثافة في رأس المال.

وقد وضعت من أجل حل المشكلة قاعدة للفرقة، فالكلفة هي "وسيلة" للحصول على الإنتاج بصورة مباشرة، أما الاستهلاك فهو "الغاية" من النفقة". وإذا لم تُقد هذه القاعدة في حل المشكلة فلا بد من وضع قواعد تحكمية يمكن الوصول منها إلى نظام ضريبي قابل للتنفيذ، ويلاحظ أن أي نظام ضريبي يعتمد على بعض القواعد التحكيمية في الواقع العملي، كما يلاحظ أن الاعتماد على القواعد التحكيمية في نطاق الضريبة على الإنفاق الشخصي أقل منها من الضريبة على الدخل الشخصي^(٨٤).

٤ - التفرقة بين الإنفاق الاستهلاكي والإنفاق الاستثماري^(٨٥): يسعى بعض الناس إلى الحصول على السلع الخفيفة الوزن نسبياً والغالية الثمن والتي تظهرهم بمظهر الأثرياء أو يحتفظون بها لساعات الاحتياج، كالذهب والأحجار الكريمة والسلع الاستهلاكية المعمرة. فهل يُعد الإنفاق عليها إنفاقاً استهلاكياً أو إنفاقاً استثمارياً؟ اتفق على أنه يشكل إنفاقاً استهلاكياً لأن شراء الأفراد لها لا يتم رغبة في زيادة الاستثمار؛ ولا يمكن تحديد القيمة الحالية لهذه السلع مثل رأس المال، حيث إنها لا تدر دخلاً مستقبلياً، ولا يُعمل لهذه السلع استهلاك مثل رؤوس الأموال.

(٨٤) - P.M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", op. cit, pp. 152 - 155.

- د. صلاح حامد حسين، "العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ١١.

(٨٥) صلاح حامد حسين، المصدر السابق، ص ١١ - ١٢.

٥ - الإنفاق على الخدمات^(٨٦): هل من الممكن فرض ضريبة على الخدمات ؟ تختلف الإجابة نظرياً وعملياً. فمن الناحية النظرية، يجب إخضاع الإنفاق على الخدمات مثل الإنفاق على السلع للضريبة للوصول إلى نظام ضريبي عادل. ذلك أن الشخص كلما ازداد غنى ارتفعت نسبة دخله المنفق على الخدمات. وينجم عن ذلك أن عدم فرض ضريبة على الإنفاق على الخدمات واقتصارها على الإنفاق على السلع يجافى العدالة الضريبية لأنه يعامل الأغنياء معاملة ضريبية أفضل من الفقراء، كما تؤدي إلى سوء توزيع الموارد الاقتصادية، حيث تتجه هذه الموارد إلى قطاع الخدمات دون قطاع السلع، وهذا ليس في صالح الاقتصاد الوطني.

أما من الناحية العملية، فيرى بعضهم أن صعوبة إدارة وتنفيذ الضريبة على الإنفاق على الخدمات قد تستوجب عدم خضوع الخدمات للضريبة على الإنفاق. في حين يرى بعضهم الآخر، ونحن منهم، أنه يمكن حل هذه الصعوبات بشكل أو بآخر، وقد استعرضوا بعضاً من الخدمات وكيفية التوصل إلى فرض الضريبة على الإنفاق عليها:

- الإيجار: العقارات إما أن تكون مشغولة من أصحابها أو من الآخرين. فإذا كانت مشغولة من غير أصحابها فيمكن فرض ضريبة على المبيعات بالنسبة لهذه العقارات استناداً إلى قيمتها الإيجارية. ويفضل اختيار طريقة ملائمة تقلل كثيراً من المشكلات الإدارية، فالضريبة - وهي تحمّل للمستأجر - قد يكلف بتحصيلها المالك من المستأجر ثم يوردها للخزينة العامة. أما بالنسبة للعقارات التي يشغلها أصحابها فتفرض ضريبة المبيعات على المالك استناداً إلى القيمة الإيجارية المقدرة. ويلاحظ عدم الخلط بين هذه الضريبة وبين ضريبة العقارات التي يتحملها المالك أيضاً. وعادة يقوم الجهاز الضريبي المسؤول عن جباية الضريبة العقارية بتحصيل الضريبة على الإيجار أيضاً.

(٨٦) المصدر السابق، ١٢ - ١٣.

- السفر إلى الخارج: تفرض الضريبة على الإنفاق على السفر إلى الخارج، وهى تتلاءم مع العدالة الضريبية، حيث إن المسافرين إلى الخارج يكونون فى الغالب من أصحاب الدخل المرتفعة، خصوصاً فى الدول النامية. ولا توجد مشكلات إدارية كبيرة فى تحصيل هذه الضريبة. ذلك أن تذاكر السفر تُباع فى عدد محدود من وكالات السفر، مما يسهل فرض ضريبة على هذه التذاكر.
- المواصلات: يمكن فرض ضريبة على السيارات الخاصة والأجرة والباصات، وهذه الضريبة إما أن تضاف على رخصة السيارة وإما أن تضاف على استهلاك البترول. وهذه الضريبة على المواصلات تعد جزءاً من كلفة خدمة النقل عند تحديد سعر هذه الخدمة، ومن ثم فإنه يتحملها مستهلك هذه الخدمة.
- الفنادق والمطاعم وأماكن اللهو: يمكن فرض ضريبة على خدمات الفنادق والمطاعم وأماكن اللهو، تحسّل بإضافتها على الفاتورة أو على الحساب. ويسهل تحصيل هذه الضريبة لأن الفنادق والمطاعم وأماكن اللهو تتركز فى المدن الكبرى عادة، ويمكن تكليفها بجباية هذه الضريبة وتوريدها للخزانة العامة.
- الكهرباء والماء والهاتف: يمكن فرض ضريبة عليها. وبسبب تملكها أو تشغيلها من قبل جهات حكومية قليلة أو احتكارات كبيرة محدودة العدد، فيمكن تكليفها بجباية الضريبة وتوريدها للخزانة العامة.

الفرع الثالث

مزايا معيار الإنفاق الشخصى

ينطلق مؤيدو الضريبة على الإنفاق الشخصى بتقصى مساوئ الضريبة على صافى الثروة الشخصية والضريبة على الدخل الشخصى، ومنها - كما ذكرنا سابقاً - قصور معيار صافى الثروة بمفرده عملياً عن تحديد المراكز الاقتصادية النسبية للمكلفين، وكذلك قصور معيار الدخل الشخصى بمفرده عن

تحديد القدرة على الدفع، والصعوبات التي تثيرها نظرية الإثراء فى مفهوم الدخل الضريبي، وخصوصاً فيما يتعلق بالإيرادات العرضية والمكاسب الرأسمالية، مما يجافى العدالة الضريبية، وعدم حل المشكلة عندما يجمع النظام الضريبي بين صافى الثروة والدخل فى ضريبة واحدة، حيث تظهر صعوبة تحديد الأهمية النسبية لكل منهما. ويرى مؤيدو الضريبة على الإنفاق الشخصى أن هذه الضريبة تحل المشكلات السابقة وتذلل الصعوبات بشكل مُرضٍ، وينجم عنها مزايا كثيرة منها^(٨٧):

أ - أكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع: إذا تم تطبيق الضريبة على الإنفاق الشخصى فإن ذلك يؤدى إلى توزيع العبء الضريبي بصورة أكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع، ومن ثم أكثر عدالة ضريبية، والسبب أن كل فرد يحدد معيشته الشخصية بما يوافق ظروفه الحاضرة وتوقعاته المستقبلية.

ب - تفادى مشكلات الأرباح الرأسمالية وبقية الإيرادات: إذا ما طبقت الضريبة على الإنفاق الشخصى فلن تثار قضية ضرورة التفرقة بين الأرباح الرأسمالية؛ هل هى حقيقية أو صورية؟ ذلك أن الفرد هو الذى يتخذ قراره بمدى اعتبار الأرباح الرأسمالية بنوعيتها دخلاً يمكن إنفاقه. كذلك لن تثار قضية كيفية قياس هذه الأرباح. وما ذكر عن الأرباح الرأسمالية ينصرف أيضاً إلى الإيرادات الأخرى.

ج - الإنفاق من الثروة: إذا ما أريد تحديد معيار القدرة على الدفع الكامنة فى صافى الثروة الشخصية، فإن أفضل معيار هو كيفية التصرف فى هذه الثروة، أى كيفية إنفاقها سواء أكان هذا الإنفاق جزئياً أم كلياً.

- M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", (٨٧) op. cit., pp. 590 - 594;

- J. PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", op. cit., p. 93;

- د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ١٩ - ٢٠؛

- د. صلاح حامد حسين، "العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية فى الدول النامية"، مذكور سابقاً، ص ٧ - ٨.

د - حل مشكلات تقدير الدخل فى الدول النامية: بالمقارنة بين الدول المتقدمة والدول النامية فيما يتعلق بالدخل القومى حسب عوامل الإنتاج، فإننا نجد أنه فى الدول المتقدمة يتولد جزء كبير من الدخل القومى من العمل (الأجور) ومن رأس المال (الفوائد) ومن المصدر المختلط (الأرباح)، وهذا يسمح بالتوسع فى تطبيق طريقة الحجز عند المنبع فى جباية الضريبة. أما فى الدول النامية فإن جزءاً كبيراً من الدخل القومى ينتج من الربح والأرباح الزراعية وأرباح التجار الصغار وأصحاب الحرف المختلفة، ناهيك بوجود الاقتصاد المعيشي القائم على الاستهلاك الذاتى. ومن ثم فإن الكشف عن هذه الدخول وتحديدها يثير صعاباً ومشكلات كما يصعب التوسع فى تطبيق طريقة الحجز عند المنبع إلا بالنسبة للرواتب والأجور، حيث يُعد هو الدخل الوحيد الذى يمكن فرض ضريبة الدخل عليه بدقة. وهذا يجافى العدالة الضريبية. ذلك أن كلاً من الدخل النقدي والثروة حينما يوجه لشراء السلع والخدمات فإنه يخضع للضريبة على الإنفاق.

هـ - الإنفاق الشخصى هو الحل الأقرب للمثالية: إن المعيار المثالى للقدرة على الدفع هو مستوى إشباع حاجات المستهلك. وإذا كان قد وُجد أن الإشباع لا يمكن قياسه لدى الفرد، ومن ثم لا يمكن مقارنته بين مختلف الأفراد، فإنه لابد من التفتيش عن حل أقرب للمثالى. وقد وجد الاقتصاديون فى البلاد المتخلفة بغيتهم فى الإنفاق الشخصى، لأنه هو الذى يحدد كمية السلع والخدمات التى يمكن شراؤها فى حدود أسعار معينة. وهذا الإنفاق الشخصى لا يتحدد بالدخل الشخصى فحسب، بل يتحدد أيضاً بما يملكه الشخص من ثروة. يؤكد ذلك فى الدول النامية ارتفاع الميل الحدى للاستهلاك بسبب أثر المحاكاة والتقليد فى الاستهلاك وفى بيان مظاهر الثراء ولو تم ذلك عن طريق الاقتراض أو بيع الأملاك.

و - زيادة الادخار: أشار ن. كالدور وغيره إلى أن الضريبة على الإنفاق الشخصى، وهى تفرض على استهلاك السلع والخدمات، تراعى جانب الادخار، ومن ثم - وفى ظل سياسة ضريبية ملائمة - تحفز على الاستثمار،

وتكوين رأس المال. ولذلك فهي أكثر توافقاً من الضرائب الأخرى فيما يتعلق
بظروف التنمية الاقتصادية في البلاد النامية.

ز - تقليل الغش الضريبي: أشاد بعض الاقتصاديين بالضريبة على الإنفاق
الشخصي من أنها أقل تهرباً ضريبياً من الضرائب على صافي الثروة
والدخل. ذلك أن المكلفين بضرائب صافي الثروة والدخل يحاولون جردهم أن
يتهربوا من هذه الضرائب عن طريق زيادة الكلفة أو الخصومات والحسومات
والإعفاءات أو بإخفاء ثروتهم أو دخلهم كلياً أو جزئياً، ويفلح في ذلك
المكلفون الأغنياء غالباً، مما يجافي العدالة الضريبية. ومن ثم فإن الضريبة
على الإنفاق الشخصي، وهي يقل فيها التهرب الضريبي، تُعد أكثر تمشياً مع
العدالة الضريبية.

الفرع الرابع

كيفية تأثير الضريبة في الإنفاق الشخصي^(٨٨)

يرى التقليديون أن عبء الضرائب على الاستهلاك يقع على عاتق
المستهلكين، وذلك من خلال رفع أثمان السلع والخدمات، ومن ثم من خلال
خفض الدخل الحقيقية للمستهلكين. وقد ناقش بعضهم رأى التقليديين بأن
الأمر يتوقف على ظاهرة نقل عبء الضريبة واستقرارها، وهي ظاهرة معقدة

- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J.P.LASSALE, "Finances publiques", (٨٨)
op. cit., pp. 591 - 594;

- L. MEHL et P. BELTRAME, "Science et technique fiscales", op. cit., p. 731;

- د. السيد عبد المولى، "المالية العامة..."، مذكور سابقاً، ص ٤٢١ - ٤٢٢ و ٤٢٤ - ٤٢٥؛

- د. محمد فؤاد إبراهيم، "مبادئ علم المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٥٣٩ - ٥٤٥؛

- د. سمير محمد عبد العزيز، "الثروة - الدخل - الإنفاق، ومدى صلاحيتهم
كمؤشرات للعدالة الضريبية"، مذكور سابقاً، ص ٢١ - ٢٢؛

- د. صلاح حامد حسين، "العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة الضريبية في
الدول النامية" مذكور سابقاً، ص ١٦ - ١٩.

تتوقف على ظروف اقتصادية ومالية وغيرها. ومع ذلك، فقد ذهب معظم الباحثين فى المالية العامة إلى أنه يظل صحيحاً - كقاعدة عامة - أن الضرائب غير المباشرة - وهى تؤدى إلى رفع أسعار السلع والخدمات - تمارس آثارها التوزيعية من خلال خفض الدخل الحقيقية للمستهلكين أكثر من خلال خفض الدخل النقدية للمنتجين.

والقاعدة أن الضرائب على الاستهلاك، وهى تقع على المستهلكين، تُعد أكثر عبئاً على الطبقات المحدودة الدخل منها على الطبقات ذات الدخل المرتفع، مما يعنى أنها ذات طابع تراجعى أو تصاعدى عكسى. والسبب فى ذلك أن الطبقات المحدودة الدخل هى ذات ميل حدى مرتفع للاستهلاك، ولذلك تخصص الجزء الأكبر من دخلها للاستهلاك. ولكن هذا الأثر ليس مطلقاً، فهو يتوقف على مرونة الطلب الدخلى على السلعة (أو الخدمة) وعلى أسلوب فرض الضريبة.

ففيما يتعلق بمرونة الطلب الدخلى على السلعة، فقد وجد أن الضرائب على السلع الكمالية، وهى التى يكاد يقتصر استهلاكها على أصحاب الدخل المرتفعة، ومن ثم فهم وحدهم يتحملون هذه الضرائب، تسهم فى تقليل التفاوت بين الدخل، وتتمشى بصورة أكثر مع العدالة الضريبية. فى حين وجد أن الضرائب على السلع الضرورية تثقل كاهل أصحاب الدخل المنخفضة بسبب ارتفاع ميلهم الحدى للاستهلاك. ويلاحظ أن تحقيق هذا الأمر يستوجب إجراء تبويب دقيق للسلع والخدمات وحساب المرونة الدخلى للطلب على كل منها. وهذه الدراسة ليست صعبة فى الدول النامية بسبب وجود تباين واضح فى أنماط الاستهلاك بين الطبقات المحدودة الدخل والمرتفعة الدخل.

أما فيما يتعلق بأسلوب فرض الضريبة، ففرض الضريبة النوعية على الاستهلاك، حيث تفرض الضريبة بمبلغ معين على كل وحدة مادية من وحدات السلعة، سواءً أكانت رخيصة أم غالية، وهى لا تفرق بين السلع الرخيصة التى يستهلكها الفقراء والسلع الغالية التى يستهلكها الأغنياء، تزيد العبء الضريبى على الفقراء فلا تتوافر فيها العدالة الضريبية. أما فرض الضريبة القيمة على الاستهلاك، فيفرق فيما إذا كانت نسبية أم تصاعدية. فإذا كانت نسبية فإنها

تحقق عدالة ضريبية إلى حد ما، والسبب في ذلك يرجع إلى أن السلع الغالية الثمن التي يستهلكها الأغنياء تحمّل بمبلغ ضريبي أكثر مما تتحمّله السلع الرخيصة الثمن التي يستخدمها عادة أصحاب الدخل المحدود. وأخيراً تتحقق العدالة الضريبية بصورة أكبر في الضرائب التصاعدية على الاستهلاك على الصورة التي شرحناها في دراستنا لمرونة الطلب الدخلية.

وقد أخذ بعض الاقتصاديين على الضريبة على الإنفاق، أنها وهي تفرض على الاستهلاك وتعفى الادخار من الضريبة، تؤدي إلى زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات، وبذلك تتجافى مع العدالة الضريبية. وردّ اقتصاديون آخرون على ذلك، بأن الآثار السابقة قد تحدث خلال الفترة القصيرة. ولكن في الفترة الطويلة فإن الارتفاع بمستوى الادخار الذي يوجه إلى الاستثمار وتكوين رأس المال، وما ينجم عن ذلك من إيجاد فرص عمل وتحقيق دخول جديدة، فإن ذلك سيسهم في رفع مستوى معيشة أصحاب الدخل المحدودة مما يخفي الفوارق بين دخول الأفراد وثرواتهم.

المبحث السادس الضريبة السلبية^(٨٩)

اقترحت الضريبة السلبية *impôt négatif* من قبل ميلتون فريدمان Milton FRIDMAN وآخرين من أجل تقديم المخصصات *Prestations* الاجتماعية وضمان حد أدنى للمعيشة لكل فرد، حيث انتهى الفن الضريبي ليحول الاقتطاع من قبل الأفراد إلى دفع من قبل الدولة للأفراد، تحقيقاً للعدالة الضريبية.

وقد عرف كثير من مشروعات الضريبة السلبية في الستينيات والسبعينيات في كل من الولايات المتحدة وإنجلترا وفرنسا والبلاد المنخفضة والدنمارك واللوكسمبورج وبلجيكا (خطة جونسون Johnson وخطة هيث - باربر Heath - Barber وخطة ستولري Stoleru).

أسس الضريبة السلبية:

وتقوم الضريبة السلبية على الأسس التالية:

أ - يذهب النيوكلاسيك إلى أن توزيع الدخل ينجم ضمناً عن نشاط الإنتاج، ولا تملك الدولة أن تتدخل لتصحيح عدم المساواة الناجمة عن آلية السوق. ومع ذلك فإن هناك حالات تتطلب تقديم المساعدة والتدخل في سوق العمل. ومن هنا جاءت فكرة ضرورة توفير الحد الأدنى للدخل المضمون *revenu*

-
- (٨٩) - J. PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", op. cit., pp. 93-96;
- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J. P. LASSALE, "Finances publiques", op. cit., p. 530;
- J.C. MARTINEZ et P. DI MALTA, "Droit budgétaire", éd.2, Litec, PARIS, 1988, P. 145;
- L. MEHL et P. BELTRAME, "Science et technique fiscales", op. cit., pp. 732-733;
- P.M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", op. cit., p. 623 et 664.
- François DERUEL, "Finances publiques", "Droit fiscal", Dalloz, Paris, 1981, P. 2.

minimum garanti لكل واحد من المواطنين، مهما كانت مراكزهم فى العملية الإنتاجية. وقد قصد من ذلك إيجاد وسيلة لمكافحة الفقر والحرمان الاجتماعى مع الحفاظ على الفكرة الأساسية فى العالم الليبرالى، وهى أن الدخل هو ثمرة العمل. فكان اقتراح الضريبة السلبية. وهذه الضريبة هى مخصصات من الدولة فى شكل نقود يُترك للمستفيد (وهو من قلّ دخله عن حد معين) أن يطلبها، وقُصد منها ضمان حد أدنى من الموارد لكل من المواطنين الفقراء بغض النظر عن نشاطهم.

ب - تثير الضريبة السلبية مشكلتين تحتاجان إلى حل، وهما:

المشكلة الأولى تتعلق بتحديد حد الفقر أو "عتبة الفقر" seuil de pauvreté. وهذا الحد ذو مفهومين: موضوعى وشخصى، وهو يتغير من خلال الزمان والمكان. ولذلك تم التساؤل: هل يجب أن يحدد الحد الأدنى للمعيشة minimum vital فى كميات مطلقة (مقدار الدخل اللازم لشراء السلع والخدمات الضرورية التى تأتى فى الدرجة الأولى) أو فى كميات نسبية (نسبة من الدخل المتوسط للعامل العادى) ؟

والمشكلة الثانية تتعلق بحالة وقت الفراغ oisiveté الناجم عن وجود الضريبة السلبية. ولذلك لم يُقصد من هذه الضريبة أن تغطى الفرق بين الحد الأدنى المضمون ودخلهم الأولي (دخلهم الذى كانوا يحصلون عليه قبل منحهم الضريبة السلبية)، لأن تطبيق هذه الفكرة يحرض على زيادة وقت الفراغ لدى من يحصلون على الضريبة السلبية. ومن ثم فقد قُصد بالضريبة السلبية أن من انخفاض دخله الابتدائى عن حد الضمان يستفيد من دخل نهائى (ضريبة سلبية) مساوٍ للحد الأدنى المضمون. ولذلك وُجد ما يسمى "المعدل الملطف للفراغ" Le taux modérateur d'oisiveté، حيث يراعى تقديم المخصص من الدولة المساوي للحد الأدنى المضمون، مما يسمح له بإجراء التصرفات كما لو أبقى له جزء من دخله الأولى. وهذا ما يحافظ بالنسبة للمستفيد من الضريبة السلبية أن يبقى له الدافع على العمل.

ويلاحظ أن آثار الضرائب على عرض العمل، ضمن النظرية النيوكلاسيكية، تقدر بالنظر إلى أثريين هما: أثر الدخل $un\ effet - revenu$ ، وأثر الإحلال $un\ effet\ de\ substitution$.

وفى حال الضرائب الإيجابية $imp\hat{o}t\ positif$ ، فإن أثر الدخل وأثر الإحلال يؤديان دوراً معاكساً كل منهما للآخر: فأثر الدخل يحرض العاملين على العمل أكثر من أجل تعويض خسارة الدخل الناجمة عن الفريضة؛ وعلى العكس، فإن أثر الإحلال يجعل وقت الفراغ أكثر "جاذبية" $attractif$ ، حيث يحرض العاملين على العمل الأقل. وعملياً، فإن أثر الدخل هو الغالب بالنسبة لأصحاب الدخول المنخفضة؛ أما بالنسبة لأصحاب الدخول المرتفعة، وحينما يكون النظام الضريبي ذا تصاعد مرتفع جداً، فإن أثر الإحلال يميل ليتغلب على أثر الدخل.

أما فى حال الضريبة السلبية، فإن الأثرين يؤديان دوراً فى الاتجاه نفسه هو التحريض على العطالة (الفراغ)، على الأقل بالنسبة لأصحاب الدخل الابتدائى المنخفض أو المساوى للحد الأدنى المضمون. ومن ثم فالأثران يحرضان معاً على تقليل العمل.

ج - لذلك فإن وجود الضريبة السلبية، علاجاً للعيب السابق، يجب أن تقترن بمحفز للتحريض على العمل. ومن ثم فإن من كان يحصل على دخل ابتدائى منخفض ولكنه أكثر من الحد الأدنى المضمون فإنه يحصل على مخصصات من الضريبة السلبية بطريقة معينة. ولذلك يفرق بين حالتين:

الحالة الأولى، حالة الشخص الذى لا يحصل على دخل إطلاقاً أو يحصل على دخل أقل من الحد الأدنى المضمون، فإنه تطبق عليه المعادلة التالية: $R = M + (1 - t) B$ حيث:

ر: مبلغ الاستفادة من الضريبة السلبية. م: الحد الأدنى المضمون فى السنة.

ت: معدل الضريبة السلبية (وهى أقل من ١٠٠% من الدخل الابتدائى).

ب: الدخل الابتدائى للشخص.

ويُعد الثابت $(1 - t) B$ هو المعدل المخفف للفراغ.

الحالة الثانية، حالة الشخص الذى يحصل على دخل منخفض ولكنه أعلى من الحد الأدنى المضمون، واستناداً إلى العوامل السابقة، وبافتراض أن: س: مخصصات الضريبة السلبية المقدمة للشخص من قبل الدولة، فإنه تطبق المعادلة التالية^(٩٠): $س = م + ت ب$

$$\begin{aligned} & \text{وينجم عن ذلك: أن } س = م, \text{ حينما } ب = ٠ \\ & \text{وأن } س = ٠, \text{ حينما } ب = \frac{م}{ت} \end{aligned}$$

ويظهر من ذلك أن تعبير "الضريبة السلبية" يجب تصحيحه، فقد قصد من كلمة "الضريبة" مضارعة ما هو عليه الحال من تعبير "الضريبة على الدخل" وقصد من تعبير "السلبية" أن المستفيد (المكلف) يأخذ من الدولة ولا يدفع لها.

د - تكون الضريبة السلبية، فى التحليل النيوكلاسيكى، الإصلاح الاجتماعى المفضل والممكن. فهى وسيلة لحل مشكلة الفقر دون أن ينال ذلك بصورة رئيسة منطق اقتصاد السوق. ذلك أنها تبتعد عن قضية عدم المساواة فى المراكز فى النظام الإنتاجى. وانطلاقاً من الحد الأدنى للمعيشة الذى اتفق على ضمانه فى الضريبة السلبية، ثم يترك لألية السوق أن تعمل عملها مما يحقق "المساواة فى الفرص" L'égalité des chances.

(٩٠) أعطى J.PERCEBOIS مثلاً عددياً عن ذلك، حيث ذكر أنه بافتراض أن: م = ٢٤٠٠٠ فرنك، ت = ٥٠. وأن الذى لا يستفيد من الضريبة السلبية هو صاحب الدخل الذى بلغ ٤٨٠٠٠ فأكثر فإننا نجد:

أ - المواطن الذى لا يوجد دخل لديه يحصل على مساعدة تقدر كما يلي:
 $ر = م + (١-ت) ب = ٢٤٠٠٠ + (١-٥٠) صفر = ٢٤٠٠٠$ فرنك.
 ب - المواطن الذى يحصل على دخل مساوٍ لـ ٤٠٠٠٠ فرنك فى السنة يحصل على مساعدة كما يلي:
 $س = م + ت ب = ٢٤٠٠٠ + ٥٠ \cdot ٤٠٠٠ = ٢٤٠٠٠ + ٢٠٠٠٠$ إذن
 المخصصات ٤٠٠٠ فرنك، وهذه المخصصات تضاف إلى دخله الابتدائى فيصبح دخله السنوى الإجمالى: $٤٠٠٠ + ٤٠٠٠ = ٨٠٠٠$ فرنك.

المبحث السابع

العدالة الضريبية حسب جون رولز

وحسب برنارد فينای

نعرض فيما يلي مفهومين مختلفين عن العدالة الضريبية لكل من جون رولز وبرنارد فينای. وذلك في الفرعين التاليين:

الفرع الأول

العدالة الضريبية حسب جون رولز

جون رولز John RAWLS هو أستاذ الفلسفة في جامعة هارفارد. وقد حاول الابتعاد عن الصيغ الافتراضية الموجودة سابقاً من أجل أن يقترح نظرية للعدالة يعطى من خلالها مكاناً للعدالة الضريبية. واستناداً إلى أفكاره، فإن العدالة La Justice هي واقع اجتماعي يتبلور من خلال المؤسسات. والأمر بالنسبة له يعنى ضرورة تجاهل النماذج القائمة سابقاً على إنشاء عقد اجتماعي ثابت يقوم على مبادئ أساسيين:

- أولاً، أنه يجب على كل شخص أن يحصل على حق متساو un droit égal في نظام أكثر توسيعاً للحريات الأساسية المتساوية لكل فرد من أجل أن ينسجم هذا الأمر مع النظام نفسه لكل فرد من الأفراد الآخرين.
 - ثانياً، أنه يجب على عدم المساواة الاجتماعية والاقتصادية أن تكون منظمة بصورة عقلانية، بحيث ينتظر أن تعود هذه اللامساواة بالنفع على كل فرد، وأن تكون في وقت واحد مرتبطة بأوضاع ومهام متاحة للجميع.
- وقد لاحظ X. GREFFE، أن المبدأ الأول منقول عن المبدأ الأساسي^(٩١) للفكر الليبرالي، وأن المبدأ الثاني يقود إلى قبول السوق الحرة المترافقة ببعض

(٩١) - M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J.P. LASSALE, "Finances publiques", op. cit., pp. 622 - 624;
- J. PERCEBOIS, "Economie des Finances publique", op. cit., p. 93.
- J. RAWLS, "Théorie de la justice", Seuil, 1987.

نقلاً عن:

القواعد الإجبارية. ومن ثم فالعدالة حسب جون رولز هي عدالة توزيعية تعتمد على فكرة أن المجتمع يجب أن ينظم بمقتضى بنیان توزيعي هو نفسه. ومن ناحية أخرى، فإن وجهة نظره هي "ضد النفعية anti - utilitariste"، باعتبار أن العدالة لا تخضع للخير، وهي لا تسمح بالتضحية ببضعة أفراد باسم المنفعة المحققة لعدد أكبر من الأفراد. وهكذا فإن أصحاب الوضع الاقتصادي الأكثر سوءاً يجب منحهم إمكانية تطوير قدراتهم، وهذا لا يتناقض مع فكرة أن الأفراد الأكثر تطوراً وتقانة يستفيدون من الدخل الأكثر ارتفاعاً. وهنا يجد رولز ثانية موضوعاً تقليدياً مفاده أن غنى الأفراد الأكثر ثروة يسهّل حصول الأفراد الأقل ثروة على الرفاه المادي، ولكن وضع هذا المنطق في موقع التطبيق - كما أوضح رولز - يجب ألا يؤدي إلى فقدان إحدى الحريات أو عدم تكافؤ الفرص.

إن ترجمة العدالة التوزيعية ذات الطابع القائم على المؤسسات وغير المتصفة بالغموض تتطلب وجود تنظيم سياسي ملائم ومرتكز بشكل دقيق على ضمان الحريات المدنية، وهي التي تُعد شرطاً لبناء نظام اجتماعي عادل (ويذكر رولز أن الحكومة في هذا النظام لا تحافظ على الصيغ العادية من رأس المال الاجتماعي فحسب، بل تتيح أيضاً فرصاً متساوية للتعليم والثقافة).

في هذا الإطار من المفاهيم، ينبغي على الضريبة ألا تخالف أيّاً من المبادئ التقليدية كمبدأ المقدرة التكليفية la capacité contributive ومبدأ التعادل equivalence (ويرى رولز أن مشكلة التوزيع تتعلق بقضية إيجاد المؤسسات الرئيسية، وهو يرى أن التنظيمات التقليدية لا تفي بالغرض). ومن ثم فإنه يجب على الضريبة أن تسعى لتكريس هذه المبادئ، وبخاصة تصحيح عدم المساواة بين العوامل الاقتصادية عندما تكون هذه "اللامساواة" ناجمة عن إرث أو هبات. ومن حيث الموضوع، فإنه يمكن للنظام الضريبي أن يظهر ضمن الصيغة التقليدية لضريبة الدخل، ولو أن جون رولز يُفضّل الضريبة النسبية على الإنفاق، لأنه يعتقد أن عبء فرض الضريبة يجب أن يكون دالّة لكمية السلع التي يحصل عليها الشخص من الرصيد العام للمجتمع، وليس بحسب إسهامه في إيجاد هذا الرصيد.

ويمكن أن يلاحظ ما يلي: من وجهة نظر مؤلف كتاب "نظرية العدالة"، وهو جون رولز، فإن العدالة الضريبية La justice fiscale لا تشكل هدفاً في ذاتها، بل هي عبارة عن محاولة لإيجاد مؤسسات تركز على منطق تعاقدى قريب جداً من منطق روسو RAUSSEAU. وفي هذا الإطار، فإن العدالة هي ثمرة المناقشة والتفاوض شبه الدائم بين أفراد عقلانيين إلى درجة تجاهلهم لأحكامهم المسبقة وكذلك مصالحهم.

إن نظرية رولز تشكل رداً مناسباً على بيئة عامة مطبوعة بطابع من التغيير السريع، وكذلك مطبوعة بنوع من خيبة الأمل، ومن ثم فهي تتعلق بكيفية اتخاذ القرار الملائم في ظروف عدم التأكد والتعقيد، وتتعلق بضرورة معرفة وسائل تحقيق العدالة التوزيعية. ومن ناحية ثانية، فإن نظرية رولز تشكل تركيبة مثالية خيالية تقوم على مقدمة معينة قد يصعب إدراكها بشكل كاف.

إن منطق رولز، وهو يبحث عن العدالة بشكل عام وعن العدالة الضريبية بشكل خاص، يصنف ضمن نطاق السياسة والمؤسسات. وفي واقع الأمر، فإن منطقته هو أكثر من مجرد مبادئ اقتصادية، إنه ردة فعل سياسية تبدو ضرورية لإيجاد أخلاق عامة تنبعث منها أخلاق ضريبية. ذلك أنه من حيث الموضوع، "فإن الشيء الذي يجب أن يؤخذ في الاعتبار أولاً هو أننا حيال وضع يمارس فيها أحدهم سلطته على الآخر". وانطلاقاً من هذا، فلا بد من محاولة توضيح مفهوم العدالة، وبتعبير آخر منح الذات أخلاقاً، وتحديد ما يبدو أملاً في لحظة معينة من أجل تحقيق الرفاهية bien - être، لكل فرد، ومن ثم تحويل هذه الأخلاق إلى قواعد ذات صيغة قانونية.

كذلك، وفي الاتجاه نفسه، فإن إعطاء مضمون للعدالة الضريبية يفترض أن ينطلق من مبادئ موجودة، وقد تكون أحياناً متناقضة بعضها مع بعض. ويتطلب تحديد هذا المضمون للعدالة الضريبية خضوع هذه المبادئ لمناقشة عامة وحوار مستمر من أجل جعل مفهوماً واضحاً في وقت معين ولشعب معين.

الفرع الثانى

العدالة الضريبية حسب برنارد فيناى^(٩٢)

درس Bernard VINAY قضية العدالة الضريبية من وجهة نظر التنمية الاقتصادية، ذلك أنها مشكلة كبرى تحتاج إلى حل دقيق، حيث إنها تفترض أن تصيب الضريبة المكلفين بصورة مُنصفة. وقد ربط العدالة الضريبية بدخول المكلفين، حيث ذكر أنها تتحقق عندما يسهم كل من الخاضعين للضريبة فى تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم. وقد رأى أن مشكلة العدالة الضريبية من وجهة نظر النمو الاقتصادى تتطلب توافر شروط اقتصادية لها، وتوزيع متوازن لعبء الضريبة ما بين القطاعات الاقتصادية، وقد تعرض VINAY لهذين الأمرين، ثم أشار إلى ملاحظتين فى تطبيق العدالة الضريبية، وختم موضوعه بمقترحاته عن مبادئ إصلاح النظام الضريبى ومتطلباته. ونبين فيما يلى تفصيلاته فى كل نقطة من هذه النقاط.

أولاً - الشروط الاقتصادية للعدالة الضريبية^(٩٣):

أوضح VINAY هذه الشروط فى سبعة أمور هى:

١ - إنه من السهولة بمكان إعلان مبدأ العدالة الضريبية، والاتفاق بين جميع رجال الاقتصاد والمالية وفقهاء القانون على اعتباره هدفاً للنظام الضريبى. ولكن الصعوبة تكمن فى ترجمة هذا المبدأ إلى مضمون اقتصادى ومالى محدد تتم صياغته فى نصوص قانونية واضحة، ثم تزداد الصعوبة عند تطبيق هذه النصوص. إذن هناك صعوبة كبيرة فى نقل مبدأ العدالة الضريبية من الجانب النظرى إلى الجانب العملى.

- Bernard VINAY, "Fiscalité, épargne et développement", Armand COLIN, (٩٢) 1968, pp. 70-78.

(٩٣) يلاحظ أن كتاب VINAY صدر فى عام ١٩٦٨، وقد تأثر فيما كتبه بما عليه الوضع فى الدول الأفريقية فى تلك الفترة. ومن ثم فإننا سنجد أن بعض ما سيذكره قد يبتعد عن الوضع الحاضر داخل كل دولة وفى علاقاتها الخارجية.

٢ - يتطلب تطبيق مبدأ العدالة الضريبية عملياً التوزيع المنصف une équitable réparation للعبء الضريبي بين كل من الأشخاص والفئات، وهذا يقتضى معرفة ما يتحمله كل شخص وكل فئة من عبء الضرائب، أى ما يتحمله كل منهم من ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة تصيب موارده.

٣ - فسّر VINAY الفقرة (٢) بما يلى:

أ - بالنسبة للضرائب المباشرة: يجب أن تتوافر لدى السلطات الضريبية معرفة واضحة عن الموارد التى يحوزها المكلف الخاضع للضريبة، وذلك حتى توزع الضريبة حسب موارده، أى حسب دخله. وهذا الأمر ليس سهلاً، ذلك أن بعض الدول التى فى طريق النمو يصعب معرفة متوسط الدخل الفردى النقدى والحقيقى فيها. والأصعب توافر معلومات عن دخل كل فئة اجتماعية - مهنية Socio professionnelle - من فئات المجتمع.

ب - بالنسبة للضرائب غير المباشرة: كذلك يتطلب الأمر معرفة دالة للاستهلاك لكل من السلع والخدمات. وهذا يتطلب أيضاً معرفة الدخل الذى تحصل عليه كل فئة اجتماعية - مهنية وتقدير ما يخصص منه لاستهلاك السلع والخدمات (الميل الوسطى للاستهلاك والميل الحدى للاستهلاك). وهذا الأمر يصعب توافره فى الدول التى فى طريق النمو، وذلك لأنه يتطلب وجود جهاز إحصائى على مستوى مرتفع تتوافر فيه ويستطيع الحصول على المعلومات اللازمة وتحليلها. وهذا الجهاز غير موجود أو غير كفاء فى هذه الدول.

٤ - فى معرض شرحه للفقرة (٣) فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، ولأن كتاباته كانت فى الستينيات من القرن العشرين، وعن الدول الأفريقية، وهى التى كانت تصدر الحاصلات الزراعية، حيث كانت تفرض عليها ضريبة الصادرات، فقد ربط VINAY العدالة الضريبية فى الدولة بالتجارة الخارجية، حيث ذكر أن ضرائب الصادرات فى الدول التى فى طريق النمو تثقل بعبئها على الأكثرية الكبرى من السكان فى هذه الدول، حيث تستقر على منتجى

السلع الزراعية المصدّرة لسبب واضح هو عدم معرفتهم بآلية الأسعار فى الأسواق العالمية. فوضع الأسواق العالمية لهذه السلع لا يمكن من انعكاس répercuSSION ضرائب الصادرات المفروضة عليها بحيث تضاف على سعرها. ذلك أن هذا الانعكاس لا يحصل إلا إذا كان البلد المصدر أو مجموعة من البلدان المصدرة فى وضع الاحتكار. ومن ثم، ومع عدم وجود أى راجعية للضريبة على الصادر لكى تستقر على المستهلك، فإن راجعيتها تتم إلى الوراء لتخفّض من سعر بيع السلعة، ولتمثل اقتطاعاً من دخل المنتج، فتضيف عبئاً عليه إضافة لعبء الضرائب المباشرة. والحصيلة أن المنتجين يتحملون عبئاً كبيراً لا يتوافق مع مفهوم العدالة الضريبية فى هذه البلاد.

٥ - يجب أن يميّز فى نطاق العلاقة بين السلع والضرائب غير المباشرة التى تفرض عليها بما فيها الضرائب على الواردات كما يلى:

أ - السلع الضرورية: مثل منسوجات الاستعمال الجارى، حيث تخضع لضرائب منخفضة.

ب - السلع الكمالية، وهذه تخضع لضرائب مرتفعة، ويتأكد هذا الأمر بالنسبة للضار من هذه السلع الكمالية، كالمشروبات الكحولية، حيث يقصد من هذه الضرائب تقليل استهلاك هذه السلع لأسباب صحية (أهداف اجتماعية).

يؤكد هذا التمييز بين السلع أن بعض البلاد التى فى طريق النمو تحصل على ٥٠٪ - ٧٥٪ من حصيلتها الضريبية من الضرائب غير المباشرة. وهذا ما يحتم نشر الضرائب على السلع المختلفة بحيث تحقق معدلاً تصاعدياً بما يتناسب مع شرائح الدخل.

٦ - لتحقيق العدالة الضريبية عملياً فى الدول التى فى طريق النمو، وهى دول تخطو خطواتها الأولى فى طريق العدالة الضريبية، يجب ما يلى^(٩٤):

(٩٤) أشار المؤلف إلى أنه حتى عام ١٩٦٨، لم تستطع أى دولة أفريقية أن تتخذ الإجراءات المشار إليها فى المتن فى الفقرتين (أ) و (ب) سوى ساحل العاج Côte - d'Ivoire، حيث أجريت فيها تحقيقات enquêtes لدراسات سكانية إقليمية لموازنة الأسرة.

أ - إجراء مسح على مستوى الدولة للقيام بتحليل تفصيلي للمشتريات التي تحصل عليها موازنات الأسرة لمختلف مناطق الدولة ولكل فئة من الفئات الاجتماعية.

ب - كذلك يجب معرفة العبء الضريبي المحمل أو الذي يمكن تحميله في مختلف مناطق البيع بالنسبة للمنتجات الرئيسة ذات الاستهلاك الكبير في الدولة، كالمنتجات الغذائية، والنسيج، والأواني المنزلية، والآلات الصغيرة.

وما ذكر في الفقرتين (أ) و (ب) يؤدي إلى معرفة التوزيع الاجتماعي - المهني للسكان، وضمن كل مجموعة يمكن التمييز بين المستهلكين حسب شرائح دخولهم.

٧ - ينجم عن توافر الشروط الاقتصادية السابقة للعدالة الضريبية في أي دولة ما يلي:
أ - إمكانية تقدير مدى ملائمة النظام الضريبي مع أمور ثلاثة هي: المادة الخاضعة للضريبة، والعدالة الضريبية، والريعية الضريبية كدالة للتطور الاقتصادي ولارتفاع مستوى المعيشة وللتغير في الهياكل الاجتماعية.

ب - تحديد معامل مرونة الضريبة $\text{le coefficient d'élasticité de l'impôt}$.

ج - إمكانية توقع تطور الموارد الضريبية كدالة لزيادة الدخل. وبمقارنة ما سبق كله بواقع الدول التي في طريق النمو فإنه يصعب القول في معظمها بأنها قد حققت درجة عالية من ملائمة أنظمتها الضريبية مع حاجات تنميتها.

ثانياً - التوزيع المتوازن لعبء الضرائب ما بين القطاعات الاقتصادية:

شرح VINAY هذا الموضوع في خمسة أمور هي:

١ - بغض النظر عن نوع استراتيجية التنمية التي تتبناها الدولة في خطتها، أي سواء أكانت قائمة على استراتيجية النمو المتوازن أم النمو غير المتوازن،

فإن التوزيع المتوازن لعبء الضرائب ما بين القطاعات الاقتصادية يساعد على النمو المتوازن للقطاعات المختلفة بما يتمشى مع أهداف الخطة. وما لم يحدث هذا فلا بد أن يؤدي ذلك إلى اختلالات تضر بالاقتصاد.

٢ - يجب أن تُعطى أولوية فى المجال الاقتصادي والمالى لمكانة كل قطاع وكل فرع للإنتاج وأهميته النسبية فى تركيبة الدخل القومى، والضرائب التى تفرض عليه.

٣ - يُقصد من ذلك تحديد ثقل عبء الضرائب على القطاعات والفروع المختلفة للأنشطة الاقتصادية بحيث يتلاءم النظام المالى مع حاجات الاقتصاد القومى ونموه، ومن ثم فإن النظام الضريبي يجب أن يسعى إلى ذلك أيضاً. ويلاحظ أن تحقق هذا التلاؤم فى الدول التى فى طريق النمو ليس سهلاً. ذلك أن التعديلات التى تحصل فى وعاء الضرائب ومعدلاتها وإحداث ضرائب جديدة لا يتم غالباً من أجل تحقيق هذا التلاؤم بل بسبب ضغط الضرورة ودون دراسات كافية لراجعة كل ضريبة.

٤ - بسبب ندرة المعلومات عن الحسابات الاقتصادية المتعلقة بتقدير العبء الضريبي الذى يتحمله أو يمكن أن يتحمله كل قطاع من القطاعات الاقتصادية فى الدول التى فى طريق النمو، ناهيك بما يتحمله كل فرع من الفروع الرئيسية للأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب السعى لتدارك هذا النقص فى المعلومات والعمل على ما يلى:

أ - توجيه البحوث الإحصائية لهذا النوع من الدراسات التى توفر المعرفة الاقتصادية - المالية، لتمد الخطة الاقتصادية بما تحتاجه فى هذا المجال.

ب - العمل على تطبيق العدالة الضريبية، ومن ثم فإن هذا يقتضى تجنب عدم خضوع قطاع إنتاجى أو فرع إنتاجى للعبء الضريبي على حساب قطاع آخر أو فرع آخر.

ج - إعداد الجداول الاقتصادية التى تبين العبء الضريبي الذى يتحمله كل

قطاع إنتاجى أو كل فرع إنتاجى فى علاقته مع القيمة المضافة فى هذا القطاع أو فى هذا الفرع.

د - بيان ما تتحمله كل فئة اجتماعية - مهنية من الضريبة من الفئات التالية: الزراعيون، وأصحاب الأجور والرواتب، والمشروعات الفردية، والشركات... إلخ.

وكل هذه الأمور تستخدم فى بيان مدى التوافق بين النظام الضريبي ومتطلبات النمو الاقتصادى. وللأسف فقد برهنت التجربة على أن الدول التى فى طريق النمو بعيدة عن هذا التوافق. بل إن هذا التوافق إذا ما وجد على نطاق النصوص القانونية الضريبية، فإنه غالباً ما يبقى ضمن هذا النطاق دون أن يترجم إلى الحياة العملية.

هـ - ينتج عما سبق أمران:

أ - أن الضرائب الثقيلة جداً ليست بذات فائدة على الاقتصاد.

ب - أن الضرائب الموزعة بصورة غير متساوية بين القطاعات والفروع الاقتصادية لا تؤلف سوى توفيق مشكوك فى مساعدته على النمو المتوازن للاقتصاد.

ثالثاً - ملاحظتان على تطبيق العدالة الضريبية:

أبدى VINAY ملاحظتين على تطبيق العدالة الضريبية هما:

١ - بالنسبة للبلاد التى فى طريق النمو:

- توجد اختلالات مؤسفة فى الأنظمة الضريبية بالنسبة للعدالة الضريبية.
- لا توجد أحكام فعالة فى النظام الضريبي لكبح جماح المضاربة Spéculation. ويأتى على رأسها المضاربة العقارية التى تضر بالاستخدام الجيد للأدخار، وتضر بثبات الأسعار وقوة النقود. وهذا ما يشكل سلوكاً غير رشيد.

- توجد رسوم ضريبية taxes fiscales مفروضة على المنتجات ذات الاستهلاك الواسع لا تتناسب مع الإنصاف الضريبي. ويقابل ذلك وجود

- بعض الضرائب التى يُفترض تحملها من جميع السكان، ومع ذلك توجد بعض الفئات التى تتمتع بإعفاءات ضريبية من هذه الضرائب، مراعاةً من المشرع لها، حيث تحاول هذه الفئات الحفاظ على امتيازاتها.
- لا تراعى الدولة أن تكون الضريبة متناسبة مع المقدرة التكليفية للممول، وهذا مخالف للعدالة الضريبية.
- لا يوجد فى هذه البلاد توزيع متوازن للأعباء الضريبية ملائم للنمو الاقتصادى.

٢ - العدالة الضريبية لا تؤخذ على مستوى كل ضريبة على حدة، بل تؤخذ على مستوى الضرائب كلها. ذلك أن بعض الضرائب، فى رأى VINAY، قد يكون غير عادل، ولكن يُقَلَّل من هذا الأمر أو يُعالج فى ضرائب أخرى. وبذلك يصبح النظام الضريبى عادلاً^(٩٥).

رابعاً: مبادئ الإصلاح الضريبى ومتطلباته:

أنهى VINAY دراسته عن العدالة الضريبية من وجهة نظر التنمية الاقتصادية بالتعرض لموضوعين هما مبادئ الإصلاح الضريبى، ومتطلباته، وذلك كما يلى:

(٩٥) اعتمد VINAY على دراسات أجريت فى تلك الفترة على الدول الأفريقية وما لاجاش شملت الضرائب القديمة (ضريبة الرؤوس capitaion) وضرائب الـ (T. V. A.) التى أخذت شكل ضريبة تصاعدية). وقد فسّر ذلك بالظروف التاريخية لهذه الدول، حيث كانت تحصل على الاستقلال بصورة متتابعة، ثم عملت على الاستقلال فى هياكلها السياسية والإدارية والمالية والاقتصادية، حيث اتخذت بعض الترتيبات على نطاق كل ضريبة على حدة فكان بعضها عادلاً وبعضها الآخر غير عادل. ولكن الاحتياجات الداخلية والخارجية أجبرت معظم الدول الأفريقية على إعادة النظر فى النظام الضريبى لكل دولة بقصد الملازمة مع العدالة الضريبية وإعطاء النظام الضريبى المرونة اللازمة ولتطوير السياسات الحكومية فى مجالات التنمية والعلاقات الخارجية.

وخلص إلى أن أيّاً من هذه الدول إذا ما أرادت الحفاظ على التوازن الاقتصادى مع الأخذ بترتيبات العدالة الضريبية، فإنه يجب عليها كلها بلا استثناء أن تجرى تعديلات جذرية فى أنظمتها الضريبية من أجل إصلاح عيوبها الرئيسة.

- أ - مبادئ الإصلاح الضريبي: أجمل VINAY هذه المبادئ فى ستة هى:
- ١ - أن يتفاعل النظام الضريبي مع مبدئين أساسيين هما العدالة الضريبية والريعية الضريبية ويوفق بينهما؛
 - ٢ - أن تفرض الضرائب على كل من المكلفين حسب طاقتهم التكلفة؛
 - ٣ - أن تتوافر فى النظام الضريبي الآليات والمقاييس التى تؤدى إلى التوافق بين الضرائب وتطور الدخول مع الزمن؛
 - ٤ - أن يتوافق النظام الضريبي مع قاعدة الملاءمة وبما ييسر على المكلفين دفعها مما يخفف من إحساس الممول بعبء الضريبة؛
 - ٥ - أن ييسر النظام الضريبي على الإدارة الضريبية التبسيط فى الإجراءات والتقليل من التعقيدات؛
 - ٦ - أن يستحوذ النظام الضريبي على إمكانية استخدام السياسة الحكومية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية.
- ب - متطلبات الإصلاح الضريبي: أشار VINAY إلى أن مبادئ الإصلاح الضريبي حتى تؤتى ثمارها فى العدالة الضريبية وغيرها، لابد لها من متطلبات أهمها ما يلى:
- ١ - أن يكون وضع الهياكل الاقتصادية فى الدولة وتطوراتها المتوقعة ملائماً للإصلاح الضريبي؛
 - ٢ - يجب عدم التسرع فى تطبيق الإصلاح الضريبي، وألا يتم الانتقال من مرحلة إلى مرحلة إلا بعد إجراء دراسات معمقة. ذلك أن أى تسرع لا بد أن ينجم عنه آثار سيئة على النتائج المرغوبة.
 - ٣ - إذا كان على الإصلاح الضريبي أن يستفيد من تجارب الدول الأخرى فى أنظمتها الضريبية، فإنه من الخطأ أن يتم الإصلاح الضريبي فى البلاد التى فى طريق النمو لمجرد محاكاة الأنظمة الضريبية فى البلاد الصناعية. ذلك أن هذه البلاد الصناعية غالباً ما تتوافر فيها نماذج افتراضية لأنظمة ضريبية حديثة ومكتملة وملائمة حصلت عليها من تجاربها بحيث تضمن هذه

النماذج الآلية التي تسمح بتطور النظام الضريبي مع تطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للأفراد والجماعات. أما في البلاد التي في طريق النمو، فإذا كان يسهل وضع أهداف معينة للنظام الضريبي، ومنها هدف العدالة الضريبية فإنه من الصعوبة بمكان كبير تطبيق هذه الأهداف ضمن التخلّف الذي يصطبغ به الهيكل الاجتماعي - الاقتصادي للدولة الذي يحمل الصفات التالية: سيطرة القطاع الزراعي وتربية الماشية، أو سيطرة القطاع الاستخراجي لمادة أولية واحدة، وشيوع الاقتصاد المعيشي، وضعف متوسط الدخل الفردي النقدي والحقيقي، وإذا كان مرتفعاً فيُنْفَق في معظمه على الاستهلاك، خصوصاً من السلع الأجنبية المستوردة أو ينفق في معظمه في الخارج، ويعيش كبار الصناعيين خارج الدولة في الولايات المتحدة وأوروبا، ويبقى في الدولة صغار الصناعيين والتجار وأصحاب الرواتب والأجور، وكلهم يعيشون بصورة تقليدية لا تتطور ولا تطوّر البلد إلا بصورة بطيئة.

ويخلص VINAY في النهاية إلى أن الدول التي في طريق النمو يجب عليها أن تعمل على إيجاد تعديلات جذرية في هيكلها الاقتصادية، وأن تعمل على دعم الأنشطة الاقتصادية، وزيادة مواردها، ورفع عملياتها الرأسمالية، وأن تحقق الاستقلال المالي في علاقاتها الخارجية، وأن تتقضى كل ضريبة في آثارها ونتائجها، مقدرة ذلك حسب الظروف الاقتصادية conjuncture، ومن ثم يجب أن تضمن اتجاه الحياة الاقتصادية القومية كلها بما يحقق هذه الأهداف.

المبحث الثامن

راجعية الضريبة والعدالة الضريبية

ندرس العلاقة بين راجعية الضريبة والعدالة الضريبية ضمن الفروع التالية: تعريف الراجعية، وتمييزها عن غيرها، واستخدامها كمعيار للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وأثرها التوزيعي.

الفرع الأول

تعريف راجعية الضريبة وتمييزها عن غيرها

تعريف راجعية الضريبة^(٩٦):

يقصد براجعية الضريبة Incidence of Taxation استقرار العبء النقدي للضريبة. وهذا العبء النقدي قد يتحمله المكلف القانوني نفسه حينما لا يكون هناك نقل للضريبة، وبذلك يكون المكلف القانوني والمكلف الفعلي شخصاً واحداً. وعندما يستطيع المكلف القانوني نقل عبء الضريبة من خلال المعاملات الاقتصادية إلى غيره، وقد تنتقل مرتين أو ثلاث لتستقر في النهاية على شخص لا يستطيع نقلها إلى غيره، فيسمى المكلف الفعلي، وبذلك يصبح هو الذى يتحمل العبء النقدي للضريبة.

إن هناك ظاهرتان في راجعية الضريبة: الأولى نقل عبء الضريبة، والثانية استقرار عبء الضريبة. ومن خلالهما يتم توزيع عبء الضريبة بين الممولين، حيث يواجه الممول الفعلي الضريبة بموارده الخاصة. ولذلك يميّز بين نوعين من العبء الضريبي وبين الآثار^(٩٧):

- M. DUVEERGER, "Finances publiques", op. cit, p. 145; (٩٦)
- L. MEHL et P. BELTRAME, "Science et technique fiscales", op. cit., pp. 731 - 734;
- د. عاطف صدقي ود. محمد أحمد الرزاز، "المالية العامة"، ص ٣٣١ - ٣٣٢.
- (٩٧) د. رياض الشيخ، "المالية العامة..."، مذكور سابقاً، ص ٤٦٠ - ٤٦١؛
- د. عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، مذكور سابقاً، ص ٩٩.

أ - عبء الضريبة الأولى: وهو مفهوم يتعلق بالتغيرات الدخلية المباشرة، أى يتعلق بالتغير فى دخول مختلف الأفراد الذين يتعاملون بصفقات من السلع والخدمات التى خضعت للضريبة، سواءً ارتبطت هذه الصفقات بالإنتاج أم بالتداول أم بالاستهلاك. وهذا المعنى للمفهوم لا يشمل التغيرات الدخلية الأخرى التى تحدث نتيجة فرض الضريبة خارج نطاق السلع والخدمات الخاضعة للضريبة. وسماه بعضهم وقع الضريبة The Impact of a Tax أو النتيجة المباشرة أو الأثر المباشر Direct Effet، وهو يظهر عند ترحيل الضريبة Tax shifting.

ب - عبء الضريبة النهائى: وهو مفهوم يتعلق بالتغيرات الدخلية النهائية، وهو يظهر عندما تستقر الضريبة، وسماه بعضهم استقرار الضريبة Incidence.

ج - آثار الضريبة: ويقصد بها الآثار التى تنجم عن عبء الضريبة الأولى وعبء الضريبة النهائى على الدخل والإنتاج والتوزيع^(٩٨).

(٩٨) وينتقد MUSGRAVE هذا التمييز بين عبء الضريبة الأولى والنهائى والآثار، لأن استخدام مفاهيم متعددة للإشارة للآثار التوزيعية للضرائب لا يساعد على تسهيل دراستها للأسباب الآتية:

أ - من غير الممكن الفصل بين عناصر التغيرات التوزيعية، وليس لهذا الفصل من أهمية عملية. ولذلك يجب عند دراسة النتائج التوزيعية للضرائب أخذ كل العوامل التى تؤثر فى توزيع الدخل، دون إعطاء أهمية أكثر أو أقل لأى من التغيرات.

ب - من الخطأ إطلاق " عبء الضريبة " لأن ذلك يفترض أن لكل ضريبة عبئاً عندما تستقر. وهذا المفهوم يصح عندما تؤدي الضريبة إلى نقل موارد من الاستعمالات الخاصة إلى الاستعمالات العامة. ولكن هناك حالات تحل فيها ضريبة محل أخرى ويتم رفع معدلات بعض الضرائب أو خفضها دون أن يصاحب ذلك انتقال للموارد من الاستعمالات الخاصة إلى الاستعمالات العامة، أى تقتصر الآثار التوزيعية للتغيرات فى جانب الضرائب فقط دون أن تحصل آثار توزيعية للموازنة العامة. وفى هذه الحال الأخيرة فليس للضريبة من " عبء ".

ج - يجب الأخذ فى الاعتبار عند فرض الضريبة لجميع التغيرات فى الدخل الحقيقية لمختلف الأفراد، سواءً أعلقت بالحصول على الدخل نتيجة تغير أثمان عناصر الإنتاج بسبب الضريبة أم تعلقت باستعمالات الدخل نتيجة تغير أثمان المنتجات الخاضعة أو غير الخاضعة للضريبة.

=

تمييز الراجعية عن غيرها:

أفاضت المراجع الضريبية والمالية فى تمييز الراجعية عن غيرها من الموضوعات التى تختلط بها. ومن ثم فإننا لن نفصل فيها كثيراً وسنقتصر على التعريفات^(٩٩).

أ - الغش الضريبى: يظهر الفرق بين الغش الضريبى والراجعية فى الشرعية، فمن يرتكب الغش الضريبى فهو يمتنع عن أداء الضريبة بحيلة من الحيل التى تعد غير شرعية أمام القانون كتقديم الرشاوى لموظفى الضرائب...، فى حين أنه فى الراجعية، لا يحصل ارتكاب مخالفة قانونية بل بأسلوب اقتصادى شرعى.

ب - الحجز عند المنبع: يتم الحجز عند المنبع، وهو من أساليب تحصيل الضريبة، بأن تُلزم الخزانة العامة الشخص الذى يوزع دخلاً خاضعاً للضريبة بحجز مبلغ الضريبة، وتسليم الدخل الصافى لصاحبه، ثم توريد الضريبة إلى الخزانة العامة. والذى يقوم بحجز الضريبة ليس مكلفاً قانونياً بها، بل هو صاحب الدخل، والحجز عند المنبع هو وسيلة لجباية الضريبة فقط^(١٠٠).

= د - يفترض مفهوم " عبء الضريبة " أن فرض الضريبة لابد أن يعود بالخسارة على بعض الأفراد، ومن ثم يجب تحديد موضع هذه الخسارة ومن يتحملها. وهذا الافتراض غير صحيح، حيث عند دراسة هذا الأمر بشكل كامل يجب الأخذ فى الاعتبار أيضاً دور النفقات العامة، فقد ينجم عنها عدم تعرض دخول الأفراد للتغيير.

انظر كتاب: F. MUSSGRAVE, "Theory of public Finance", N.Y., 1959, pp. 227 - 230;

مذكور لدى: د. رياض الشيخ، "المالية العامة..."، مذكور سابقاً، ص ٤٦٢ - ٤٦٤.
(٩٩) د. عاطف صدقى و د. محمد أحمد الرزاق، "المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٣٣٧ - ٣٤٠؛
- د. عمر على حلبب، "المالية العامة"، من منشورات الجامعة اللبنانية فى الدراسات الاقتصادية، توزيع المكتبة الشرقية، بيروت، ١٩٨٥، ص ٢٠٧ - ٢٠٨.
(١٠٠) وقد ذهب "دو ماركو" إلى أن المنتج أو التاجر أو المستورد يقوم بحجز عند المنبع للضريبة على الإنتاج أو الاستهلاك أو الاستيراد لأن المكلف القانونى بها هو المستهلك.

ج - استهلاك الضريبة: هو تخفيض المشتري لثمن مال يتصف بقدر من الثبات والاستمرار بمقدار مجموع الضرائب السنوية التي سيدفعها خلال المدة المقدرة لعمر هذا المال الذي يعطى خلاله إيراداً^(١٠١).

د - تجميد الضريبة أو رسملتها: هو عكس استهلاك الضريبة، حيث يتمكن بائع مال يدر دخلاً لعدد من السنوات من دفع ثمن هذا المال بسبب إعفاء المال أو إعفاء الدخل الذي يدره هذا المال من الضريبة أو بسبب معاملته معاملة ضريبية متميزة مقارنة بالأموال الأخرى ذات الطبيعة المماثلة.

هـ - تعويض الضريبة: هو قيام المنتج الذي فرضت عليه ضريبة ما من ضغط نفقة الإنتاج، وذلك بإدخال تحسينات وتجديدات على طريقة إنتاج السلعة أو شكلها، بحيث يحقق ربحاً إضافياً يعوضه عن نقص ربحه بسبب الضريبة.

الفرع الثالث

استخدام الراجعية كمعيار للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة^(١٠٢)

لا يخلو أى مرجع فى المالية العامة عند البحث فى التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من الإشارة إلى معيار الراجعية. فالضريبة

= انظر كتابه:

- A. DE MARCO, "First principles of public Finance", London, 1958, pp. 159-160;

- Alain BARERE , "la politique financière",
Dalloz, Paris, 1959, P. 139. وقارن مع:

(١٠١) يرى بعض الباحثين أن استهلاك الضريبة هو حالة من حالات الراجعية.

انظر: د. عبد الحكيم الرفاعى ود. حسين خلاف، "مبادئ النظرية العامة للضريبة"، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٣، ص ٢٢٥.

(١٠٢) انظر على سبيل المثال:

- P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", op cit., pp. 197-199;

- Louis TROTABAS et Jean - Marie COTTERET, "Droit budgétaire", éd. 3, Dalloz, Paris, 1986, pp. 22-23.

تكون مباشرة إذا كان المكلف القانونى هو نفسه المكلف الفعلى، فلا وسيط بين المكلف والخزانة. والضريبة تكون غير مباشرة إذا اختلف المكلف القانونى بها عن المكلف الفعلى، ومن ثم فالمكلف القانونى بها يقوم بدور الوسيط بين المكلف الفعلى والخزانة.

وتطبيقاً لذلك فالضريبة العامة على الدخل هى ضريبة مباشرة، والضريبة الجمركية ضريبة غير مباشرة. ولكن هذا المعيار ينتقد بأنه لا يُجدى فى تحديد نوع الضريبة عندما ينتقل عبؤها فى ظروف معينة ولا ينتقل فى ظروف أخرى، ولا عندما يتحمل المكلف القانونى جزءاً منها فقط وينقل الباقى إلى غيره، ولا عندما ينتقل عبء الضريبة المعروفة بأنها ضريبة مباشرة كالضريبة على الأرباح التجارية.

الفرع الرابع

الأثر التوزيعى لراجعية الضريبة

اختلف الفكر الاقتصادى والمالى فى تحديد كيفية انتقال عبء الضريبة واستقرارها، ومن ثم اختلفوا فى الآثار التوزيعية لراجعية الضريبة. وسنعرض فيما يلى أهم هذه النظريات لنخلص إلى بيان رأينا فى ذلك^(١٠٣):

نظرية الطبيعيين (أو الفيزيوقراط):

تعرضنا لنظرية الطبيعيين فى بحث سابق^(١٠٤). ووجدنا أنهم يُعدون الزراعة هى المنبع الوحيد للثروة، لأن الأرض وحدها دون عوامل الإنتاج

(١٠٣) - د. عمر على حبلب، "المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٠٩ - ٢٢١؛
- د. إبراهيم الحمود ود. خالد سعد زغلول حلمى، "الوسيط فى المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٣٧٣ - ٣٧٥؛
- P. M. GAUDEMET et J. MOULINIER, "Finances pulpiques, T. 2, op. cit., p. 127;
- د. محمد سعيد فرهود، "نقل عبء الضريبة واستقرارها"، بحث معد فى نطاق الحصول على دبلوم التشريع الضريبى، الدراسات العليا، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧١.
(١٠٤) انظر بحثنا "العدالة الضريبية قانوناً (المساواة أمام الضريبة)"، مذكور سابقاً، ص ٣٦١.

الأخرى تستطيع أن تحقق فائضاً، حيث يزيد إنتاجها على كلفتها، وهذا الفائض أطلقوا عليه "الناتج الصافى Net Product". أما الأجور، وهى قيمة العمل، فهى بشق الأنفس تكفى العامل ليحصل على المواد الغذائية والكسائية. وأما الصناعة والتجارة، فى رأيهم، فهما، على الرغم من فائدتهم، عقيمتان اقتصادياً لعدم قدرتهما على إيجاد ناتج صاف، فالصناعة تغير شكل الثروة الموجودة فقط، والتجارة تنقل الثروة من مكان لآخر فقط.

ومن ثم فالضرائب يجب فرضها على الملاك الزراعيين بطريقة مباشرة لأنهم وحدهم أصحاب الناتج الصافى. أما فرض الضريبة على العمال فلا بد أن يسعوا إلى رفع أجورهم بمقدار الضريبة. وكذلك فإن فرض الضريبة على الصناع والتجار سيؤدى إلى رفعهم أثمان منتجاتهم. وينجم عن هذا كله أن كل الضرائب سوف ينتقل عبؤها فى المدى الطويل ليستقر عبؤها فى النهاية على الناتج الصافى للأرض.

ويخلص الفيزيوقراط إلى أن فرض الضريبة النسبية على منبع الثروة المتجدد باستمرار، أى على الناتج الصافى للأرض، هو أفضل الضرائب، لأنها أقل فى نفقات الجباية وأكثر سهولة فى الجباية وأحسنها تنظيماً وحصيلة.

وقد أظهر الاقتصاديون والماليون بعد ذلك خطأ نظرية الفيزيوقراط التى نادى بها كل من كيناي QUESNAY وميرابو MIRABEAU وتيرغو TURGOT. وخطؤهم ناجم من اعتبارهم زراعة الأرض وحدها هى المنتجة، فقد تبين أن كلاً من الصناعة والتجارة منتجة وتدر دخلاً يمكن أن يخضع للضريبة شأن دخل الأرض.

النظرية التقليدية:

تتفق النظرية التقليدية فى توزيع العبء الضريبى - التى حمل لواءها كل من آدم سميث وريكاردو وهنرى جورج الأمريكى - مع الفيزيوقراط فى فرض ضريبة ريع على الأرض، ولكن ليس لأنها هى العامل الإنتاجى الوحيد الذى يعطى ناتجاً صافياً، ولكن لأسباب أخرى بيّنها كل منهم:

١ - عند آدم سميث Adam SMITH: عارض آدم سميث فرض ضريبة على الأجور أو ضريبة على الأرباح، وطالب بفرض ضريبة على الربح. وتفصيل ذلك:

عارض آدم سميث فرض ضريبة على الأجور، لأن العمال تتحدد أجورهم عند حد الكفاف طبقاً لفكرة الأجر الحديدي لديه، ولذلك ينقلون هذه الضريبة إلى أصحاب العمل، والذين إما أن ينقلوها بدورهم إلى المستهلك عن طريق رفع الثمن، وإلا يقللون طلبهم على العمال بسبب نقص أرباحهم، وهذه نتيجة اجتماعية سيئة.

كما عارض آدم سميث فرض ضريبة على الأرباح، لأنه يسهل على المنظمين أن ينقلوا رأس المال من مجال إنتاجي خاضع للضريبة إلى مجال إنتاجي غير خاضع لها، كما أن المنظم يحصل في رأيه على ربح معتدل مقابل ما يتحمله من المخاطر، ومن ثم فإن فرض ضريبة على عائد التنظيم (الربح) قد يمنعهم من الاستثمار.

لم يبق أمام آدم سميث سوى ريع الأرض سواء أكانت زراعية أم للبناء فهو أفضل المصادر لفرض ضريبة تدر إيرادات للدولة. يضاف إلى ذلك أن هذه الضريبة لن ينجم عنها في نظره ردود فعل ضارة أو تقليل النشاط الصناعي لأن ريع العقارات يحصل عليه أصحابها دون عناء أو جهد.

٢ - عند ريكاردو D. RICARDO: ويذهب ريكاردو إلى اتجاه آدم سميث نفسه مع اختلاف في التبريرات، حيث درس تطبيق قانون تناقص الغلة في الزراعة فوصل إلى نظريته المشهورة عن الربح التفاضلي، حيث وجد أنه لا تعارض بين مصالح كل من طبقة العمال وطبقة أصحاب العمل، ولكن يوجد تعارض بين مصالح الطبقتين السابقتين ومصلحة ملاك الأراضي لأنهم يحصلون وحدهم على الربح مستفيدين من ارتفاع أسعار القمح والمنتجات الزراعية. وانتهى إلى أن الأجور غير قابلة لفرض ضريبة عليها بسبب انخفاض هذه الأجور، كما يفضل عدم فرض ضريبة على الأرباح لأنها تؤثر سلباً في الاستثمار وفي معدل تكوين رأس المال.

ومن ثم فقد فضّل ريكاردو فرض ضريبة على ريع الأرض لأنه الدخل الوحيد الذى يتضمن فائضاً كبيراً يكفى للاستمرار فى العملية الإنتاجية حتى بعد فرض ضريبة عليه، كما أن الضريبة على الريع تقلل التعارض وتحقق الانسجام بين الطبقات المختلفة فى المجتمع.

٣ - عند هنرى جورج H.GEORGE: اعتقد هنرى جورج أن فرض ضريبة على ريع الأرض يحقق صالح المجتمع من ناحيتين: فهو يحقق العدالة الضريبية، كما يساعد فى التقدم الاقتصادى والاجتماعى.

بقيت ضرورة الإشارة إلى أن معظم اقتصاديي النظرية التقليدية قصر دراسة أثر نقل عبء الضريبة على القطاع الذى فرضت عليه فقط، فهى قد ركزت على أثر الضريبة النقدى المباشر، حيث تعمل على تخفيض الدخل النقدى للمكلف القانونى ثم للمكلف الحقيقى فى القطاع الذى فرضت عليه. ولذلك وصمت النظرية التقليدية بأن معيارها " نقدى وجزئى ". يضاف إلى ذلك أنها اهتمت بنقل عبء الضريبة من خلال جانب العرض فقط، فالضريبة تُعد من نفقات الإنتاج، وتزيد الثمن، وينتقل عبؤها من خلال ذلك إلى المستهلك. وقد أوضح التحليل الاقتصادى الحديث أن أثر الضريبة لا يقتصر على القطاع الذى فرضت عليه ولا يشمل جانب العرض فحسب، بل يمتد أيضاً إلى القطاعات الأخرى للاقتصاد القومى ويشمل أيضاً جانب الطلب، ويتوقف على تفاعل كل من العرض والطلب معاً.

ج - نظرية الانتشار Duffusion Theory: يتفق أصحاب نظرية الانتشار، وعلى عكس التقليديين، بأن عبء الضريبة لا يقتصر أثره على القطاع الذى فرضت عليه ولا على المكلفين القانونيين بها، بل إنه ينتقل ويتفشى ويتوزع على عدد كبير جداً من أفراد المجتمع. وهم يختلفون بعد ذلك فى الأسباب والتوصيف:

١ - عند مانسفيلد MANSFIELD: يُعد مانسفيلد أول من وضع أصل النظرية فى القرن الـ ١٨ حينما نقل أموراً فيزيائية إلى المجال الضريبى. فكما أن الحصة التى تُرمى فى بركة كبيرة تحدث حولها دائرة تولد دائرة ثانية حولها ثم ثالثة ثم رابعة... ويخف أثرها كلما ابتعدت عن المركز لتتلاشى عند

محيط البركة، كذلك الضريبة تحدث أثرها الأول في المكلف القانوني بها ثم تنتقل وتنتقل... حتى ينتشر أثرها في عدد كبير من أفراد المجتمع.

٢ - عند فيري VERRI: وُجد فيري في القرن الـ ١٨ أيضاً، وهو اقتصادي إيطالي. وذكر أن الضريبة تُحدث أثرها الأولي في المكلف القانوني بها ثم يعمل هذا المكلف القانوني على نقل عبئها إلى غيره، ثم يحاول مَنْ نُقلت إليه أيضاً أن ينقل عبأها إلى غيره... وخلال الفترة الطويلة تنتشر الضريبة مسببة احتكاكاً بين فئات المجتمع. وبناءً على ذلك يرى فيري إعفاء الفقراء من الضريبة بسبب شدة أثرها فيهم.

٣ - عند جون يونج John YOUNG: هو اقتصادي إنجليزي، وجد في أواخر القرن الـ ١٨. وهو يرى أن الضريبة تحدث زيادة في أسعار السلع التي فرضت عليها، ولأن الضريبة - في رأيه - تُخفّض القوة الشرائية للنقود، فإنها تحدث زيادة في جميع أسعار السلع. وبذلك تنتشر الضريبة.

٤ - عند كانارد N. F. CANARD: هو اقتصادي فرنسي، اعترض على الفيزيوقراط، حيث وجد أن الأعمال المنتجة ثلاثة: عمل زراعي (وهو ضروري للإبقاء على الحياة حسب رأي الفيزيوقراط)، وعمل صناعي (مكتسب)، وعمل تجاري (خارجي). وكل من يُقدّم عملاً فهو منتج لأنه ينتج ريعاً أو فائضاً. ويحصل "مساواة في المزايا" بينها، بسبب الصراع المشترك، لأن هدف الإنسان من عمله - وهو يختار مهنة معينة - أن يحصل على أكبر فائض أو ريع ممكن. ويعد كانارد "المساواة في المزايا" أساساً لتفسير جميع الظواهر الاقتصادية، ومنها توزيع العبء الضريبي. فقبل فرض الضريبة يكون هناك توازن بين الدخول المختلفة ناجم عن "المساواة في المزايا". فإذا ما فرضت ضريبة ما - وفي رأيه أن كل ضريبة قابلة للنقل وتؤثر في رغبات البائعين والمشتريين - لابد أن تؤثر في التوازن السابق، ثم يحصل توازن جديد بين دخول الأنواع الثلاثة من العمل بفعل قانون "المساواة في المزايا". ولكن خلال ذلك يحصل "احتكاك ضريبي"، لأن كل واحد من البائعين والمشتريين يحاول التخلص من العبء الضريبي ونقله إلى غيره. ولذلك يتوصل إلى "حقيقة مهمة"، هي أن الضريبة القديمة حسنة وطيبة بسبب ابتعادها عن الاحتكاك الضريبي، وأن الضريبة الجديدة

سيئة وغير صالحة، بسبب ما تؤدي إليه من الاحتكاك الطبيعي. وينطلق كانارد من ذلك لمهاجمة الحكومات التي لا تفتأ تغيّر في القواعد المالية أو لا تضع نصوصاً واضحة.

وأخيراً، ينتهى كانارد لحل مشكلة توزيع العبء الضريبي، لاقتراح ضريبة على الملح. وفي رأيه أن هذه الضريبة يجب أن تكون وحيدة محل الضرائب الأخرى الموجودة في ذلك الوقت.

٥ - عند بريتويتز PRITTWITZ: هو اقتصادي ألماني معاصر، وافق كانارد على "الحقيقة المهمة". فهو يرى أن السبيل الوحيدة لتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي هي الطريقة الدائمة التي تستمر دون تغيير، ولو كانت هذه الطريقة في البداية أكثر صعوبة ومشقة. وقد أطلق على آرائه "النظرية التفاضلية". ولا يؤيدها أحد في الوقت الحاضر.

٦ - عند برودون BROUDHON^(١٠٥): هو اقتصادي فرنسي. ذكر أنه ليس من المفيد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، فهذا "عبث مالي"، لأن جميع الضرائب تستقر في النهاية على عاتق المستهلك. ولأن معظم المستهلكين من الفقراء، فأى ضريبة تكون ذات عبء أكبر على الفقراء أكثر منها على الأغنياء، فهي ظالمة.

ويخلص إلى أن الضرائب ذات صفتين معاً: ضرورية وغير عادلة. وأطلق على آرائه "النظرية التفاضلية". ولا تجد مؤيداً لها في الوقت الحاضر.

٧ - عند ثيير THIERS: الضرائب كلها عنده قابلة للنقل، فإذا كان يدفعها أولاً المكلف القانوني، فإنها لابدّ ستنتقل ليستقر عبؤها أخيراً، في رأيه، على الأغنياء. والسبب في ذلك، هو أن الأغنياء هم الذين يستهلكون معظم السلع. نخلص من ذلك إلى أن نظرية الانتشار تُعد خطوة متقدمة عن النظرية التقليدية، لأن نظرية الانتشار لم تقصر أثر الضريبة على القطاع الذي فرضت عليه، بل تميزت بأنها تتبعت انتقال الضريبة واستقرارها وتعرّف آثارها ونتائجها النهائية.

(١٠٥) - P.J. BROUDHON, "Théorie de l'impôt" texte commenté et présenté par Thierry LAMBERT, Harmattan, Paris, 1995, pp. 186-200.

ولكن فى هذه الميزة يكمن عيبها، فالضريبة فى نظرية الانتشار لابد أن ينتقل عبؤها من المكلف القانونى بها، وهذا غير صحيح، ويدل على قصور فى تتبع عبء الضريبة وتحليل آثارها. كما تفترض نظرية الانتشار تحقق المنافسة الكاملة فى الاقتصاد مما يسمح بانتقال العبء الضريبي فى سهولة ويسر. وهذا غير صحيح أيضاً فى الواقع. وأخيراً فإنها تهتم بالحصيلة الضريبية دون العدالة الضريبية، وهذا ناجم عن تركيزها على أن أى ضريبة ستستقر فى النهاية على عدد كبير من السلع أو من أفراد المجتمع وربما على جميع السلع أو على أفراد المجتمع كلهم. وهذا غير صحيح أيضاً، لأنه يُعد ابتعاداً عن معرفة الحقائق العلمية فى دراسة العبء الضريبي والتي يجب التأكيد عليها خصوصاً فى الاقتصاد التطبيقى.

نظرية التحويل الرأسمالى The capitalization Theory:

وتسمى أيضاً نظرية الاهتلاك Amortization Theory، وعند تطبيقها على الأرض سميت نظرية نفقة الريع Rent - charge Theory. وقد اشتقت هذه النظرية من ضريبة الأرض التى يتحملها المالك وحده، حيث يحصل رسملة للضريبة، فلا يدفع المشتري الجديد للأرض ثمنها الذى كانت عليه قبل فرض الضريبة، بل يدفع ثمناً أقل يساوى الثمن القديم مطروحاً منه قيمة الضريبة المرسملة التى يتحملها المالك وحده. ثم عممت رسملة الضريبة بحيث شملت الأرض والأصول الرأسمالية والأسهم والسندات^(١٠٦).

(١٠٦) إذا افترضنا أن معدل الفائدة على الأسهم والسندات (أو معدل الربح الذى يدره أصل استثمارى) السائد فى السوق كان ٥٪، وكان كل سند بقيمة ١٠٠٠ دينار، ثم فرضت على كل سند ضريبة بمبلغ ٤ دنانير. فإن مشتري السند يحول الضريبة تحويلاً رأسمالياً، وذلك بحسم قيمتها من ثمن السند عند شرائه، وذلك بإجراء عملية عكسية لحساب الفائدة، وذلك كما يلى:

$$\text{معدل الفائدة} = \frac{\text{الضريبة المرسملة} \times \text{أى}}{\text{مبلغ الضريبة}} = \frac{١٠٠ \times ٥}{٤} = ١٢٥ \text{ ديناراً.}$$

ثمن السند قبل فرض الضريبة - الضريبة المرسملة = ثمن السند الجديد
١٠٠٠ - ١٢٥ = ٨٧٥ ديناراً

وحتى تحصل رسملة للضريبة لابد من تحقق ثلاثة شروط معاً:

١ - أن يكون للأصل قيمة رأسمالية كالأرض، والآلات، والأسهم والسندات الطويلة الأجل ولها عائد ثابت، والسلع المعمرة.

٢ - أن تفرض الضريبة على واحد فقط من الأصول الرأسمالية، أو أن تفرض الضريبة بصورة متباينة على الأنواع المختلفة للأصول الرأسمالية. فإذا شملت الضريبة جميع الأصول الرأسمالية بصورة متعادلة فلا رسملة للضريبة.

٣ - أن يكون عرض الأصل الرأسمالي يصعب زيادته، على الأقل في الفترة القصيرة.

ويلاحظ أن المالك الجديد يستمر في دفع الضريبة على الأصل الرأسمالي في كل سنة، وهو في ذلك لا يتحمل عبأها، بل هو يدفعها من قيمة الضريبة المرسملة التي حملها للبائع حين قام المشتري بشراء هذا الأصل.

ولذلك أثير جدل تزعمه كل من سيلجمان ولاتز للتفرقة بين نقل عبء الضريبة ورسملة الضريبة، وهل هما عمليتان منفصلتان أو لا؟ ففي حين يفرق سيلجمان SELIGMAN بين العمليتين، فالتحويل الرأسمالي عنده هو نقل عدد من الضرائب دفعة واحدة وفي عملية واحدة، أما نقل عبء الضريبة فيتم إما لضريبة واحدة وإما لمرحلة واحدة. وعند سيلجمان، لا يمكن نقل الضريبة التي تم تحويلها رأسمالياً. أما لاتز H.L. LUTZ فهو يرى أن التحويل الرأسمالي هو صورة من صور نقل عبء الضريبة، حيث تتوافر عناصره، فهناك شخص دفع الضريبة هو المكلف القانوني وشخص آخر تحمل عبأها، وهو المكلف الفعلي.

نظرية هوبسون The Hobsonian Theory:

اعتمد هوبسون، وقد وجد في بداية القرن العشرين، على ثلاثة أمور معاً: أولها فكرة الفيزيوقراط، وهي أن الأرض تعطى ناتجاً صافياً، وثانيها فكرة الربيع عند ريكاردو، وثالثها تعميم فكرة الربيع لدى الاقتصاديين المحدثين. ثم توصل بعد ذلك إلى أن الضريبة لا يمكن أن تتحملها نفقات الإنتاج الضرورية، بل لابد

أن يقع عبؤها في النهاية على الفائض أو الربح، وهو لا يقتصر على الأرض، بل يظهر في الأجر والأجور والفوائد والأرباح.

ولا ضرورة عنده لأن تفرض ضريبة مباشرة على العناصر غير الربحية وكذلك ضريبة على ذوى الدخل المنخفضة حتى لا تحدث مشكلات اقتصادية. ويفضل فرض الضرائب المباشرة على العناصر الربحية حيثما تفتت ابتعاداً عن إثارة المشكلات الاقتصادية ولأن المكلف القانوني بها يتقبلها، ولأنه يصعب نقل عبئها. ومن ثم فهو يفضل الضرائب التصاعدية على الدخل والتركات والأرباح الاستثنائية.

وإذا كانت نظرية هوبسون ذات اتجاه سليم، خصوصاً من وجهة العدالة الضريبية، لكنها منتقدة من ناحيتين: الأولى هي أن المجتمعات الحديثة مجتمعات معقدة يصعب فيها التوصل بدقة إلى تحديد عناصر الفائض أو الربح، وثانيتها أننا حتى بافتراض حل المشكلة الأولى فإن هذه العناصر الربحية لا تتمتع بصفة الثبات والاستمرار، فهي تظهر حيناً وتختفى حيناً آخر تبعاً للتقلبات الاقتصادية من رواج وكساد.

النظرية النيوكلاسيكية The Neo- classical Theory of Shifting:

ويطلق عليها أيضاً النظرية الرياضية The Mathematical Theory بسبب استخدامها أسلوب التحليل الاقتصادي الرياضي ومنحنيات العرض والطلب. وقد حمل لواءها أصحاب المدرسة الاقتصادية الحديثة أمثال الفرنسي Cournot والإنجليزى F. JENKIN والإيطالى PANTALEONI والسويدي K. WICKSELL، ثم الإنجليزيان EDGEWORTH وA. MARSHAL. ولأن نظريات توزيع العبء الضريبي الحديثة تنطلق من هذه المدرسة فإننا نفصل الأمر فيها من حيث فروضها في تحليل العبء الضريبي، والاعتبارات التي يتوقف عليها نقل العبء الضريبي، والانتقادات التي ترد على هذه النظرية:

١ - فروض النظرية النيوكلاسيكية فى نقل العبء الضريبي: وهذه الفروض خمسة هى:

- أ - يقوم التحليل على أساس الفترة الطويلة، وليس الفترة القصيرة.
- ب - افتراض ثبات جدول الطلب ومنحنى الطلب، وخصوصاً فى المراحل الأخيرة من نقل عبء الضريبة.
- ج - افتراض بقاء الأشياء الأخرى على حالها.
- د - لا يؤخذ فى الاعتبار مضاعف الإنفاق الحكومى.
- هـ - ينصب التحليل أساساً على الضرائب على السلع والخدمات فقط.

٢ - الاعتبارات التى يتوقف عليها نقل العبء الضريبي: وأهمها اعتباران هما: مرونة الطلب ومرونة العرض، حيث يوزع عبء الضرائب على السلع والخدمات بين كل من المستهلكين والمنتجين حسب العلاقة بين المرونتين، وما يمكن أن يؤثر فيهما من الظروف الاقتصادية المتعلقة بالإنفاق على الاستهلاك، والمتعلقة بالإنتاج من تناقص نفقة الإنتاج أو ثباتها أو تزايدها، ودرجة المنافسة أو الاحتكار السائدة فى الصناعة^(١٠٧).

٣ - الانتقادات على النظرية النيوكلاسيكية: وأهم هذه الانتقادات:

- أ - اعتمادها الأسلوب الاستنباطى فى التحليل، فجاءت نتائجها نظريةً بعيدةً عن الواقع.
- ب - إهمال أثر تقلبات الدورات الاقتصادية من كساد ورواج على نقل العبء الضريبي.
- ج - إهمال التحليل فى الفترة القصيرة وما يحدثه فرض الضريبة على تكيف الإنتاج مع الظروف المتغيرة للطلب.

(١٠٧) أورد د. عمر على حبلب، "المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢١٧ - ٢١٩ رسوماً بيانية للحالات المختلفة فى مرونة الطلب ومرونة العرض وبورها فى نقل عبء الضريبة. قارن مع:

- J.PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", op. cit., pp. 91-93.

د - إهمال النظرية لتأثير نقابات العمال، واعتياد الجمهور على الشراء بثمن معين دون غيره.

هـ - إهمال أثر إنفاق حصيلة الضرائب. وقد حاولت بعض الدراسات تحليل هذا الإنفاق فتوصلت إلى نتائج مخالفة للنظرية التقليدية فى تحليل العبء الضريبي، مفادها: إذا نجم عن إنفاق حصيلة الضريبة فى سوق السلعة الخاضعة للضريبة ولقانون تزايد الكلفة، فيرتفع الثمن بأكثر من مبلغ الضريبة. وإذا نجم عن إنفاق حصيلة الضريبة فى سوق السلعة الخاضعة للضريبة ولقانون تناقص الكلفة، فينخفض الثمن لمستوى أقل من الثمن الأصلي.

رأينا فى الأثر التوزيعى للعبء الضريبي:

وجدنا أن نظريات توزيع العبء الضريبي لا توصلنا إلى نتائج نهائية. ومن ثم نرى اتخاذها أساساً لدراسات تطبيقية يجريها الاقتصاديون والماليون، وخصوصاً ما يتعلق بالنظرية النيوكلاسيكية ومحاولة نقلها إلى الواقع التطبيقي، لمعرفة مدى انطباق هذا التوزيع مع العدالة الضريبية. فإذا تحمل الأغنياء عبء الضريبة كله أو معظمه تحققت العدالة الضريبية. وإذا تحمل الفقراء العبء الضريبي كله أو معظمه فالضريبة غير عادلة. وقد يقصد المشرع من الضريبة اعتبارات أخرى غير العدالة الضريبية.

المبحث التاسع

التهرب (الغش) الضريبي والعدالة الضريبية

ندرس في هذا الفرع الموضوعات التالية: ملاحظات مهمة في التهرب (الغش) الضريبي. والتعارض بين التهرب الضريبي والعدالة الضريبية، والغش الضريبي كأداة للعدالة الضريبية، وموقف الدولة العملي من العدالة الضريبية والغش الضريبي.

ملاحظات مهمة في التهرب (الغش) الضريبي:

نشير بداية إلى أربع ملاحظات هي:

١ - أن فقهاء القانون والاقتصاديين والماليين الذين درسوا التهرب (الغش) الضريبي اختلفوا في بيان صورته وأشكاله. فمنهم من ذكر أن التخلص من الضريبة يأخذ صورتين هما: تجنب الضريبة *évasion fiscale* والتهرب (الغش) الضريبي *fraude fiscale*^(١٠٨). ومنهم من أطلق عليه المذهب المقاوم للضريبة *antifiscalisme* الذي يتخذ سلوكاً فردياً أو سلوكاً جماعياً، وهذا السلوك يظهر إما على شكل تمرد ضريبي *révolte fiscale* وإما الإضراب عن دفع الضريبة *la grève de l'impôt* وإما الزهد في دفع الضرائب *l'anachorésis*

(١٠٨) - P. M. GAUDEME et J. MOLINIER, "Finances publiques", T. 2 "Emprunt, Fiscalité", Montchrestien, Paris, 1988, pp. 284 et s.;

- د. محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، جامعة حلب، ١٩٨٥، ص ٢٨٧ - ٢٨٨؛

- د. ابراهيم الحمود ود. خالد سعد زغلول حلمي، "الوسيط في المالية العامة"، بلا دار نشر، جامعة الكويت، ١٩٩٨، ص ٣٦٠ - ٣٦٣.

ويلاحظ أن تجنب الضريبة يتم باستخدام طرق قانونية من أجل عدم الخضوع للضريبة، ولا تثريب على من يمارسه، بينما التهرب الضريبي يتم باستخدام وسائل احتيالية غير مشروعة، وهو يشكل جريمة وهو المقصود هنا في هذا المبحث.

fiscale وإما الاقتصاد الخفى وجماعات الضغط^(١٠٩). ومنهم من تقصى هذه الظاهرة لدى كل من المكلفين، وركّز على أصحاب المهن والحرف المختلفة عند إعدادهم لموازناتهم وكيفية ممارستهم للغش الضريبي فى كل بند من بنود نفقاتهم (جانب المدين) وإيراداتهم (جانب الدائن)^(١١٠).

٢ - يصعب قياس الغش الضريبي فى أى مجتمع من المجتمعات. وهذا نابع من أمرين: أولاًهما أن الغش الضريبي يتم فى الخفاء، كالإخفاء المادى للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة الخاضعة للضرائب الجمركية أو للضرائب الاستهلاكية أو تقدير قيمتها بأقل من ثمنها الحقيقى (ويطلق بعضهم عليها التهريب الضريبي، حيث إن مجاله الضرائب غير المباشرة)، أو بالامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو التزوير فى البيانات المقدمة أو إخفاء بعض المظاهر الخارجية التى يعتمد عليها فى تقدير وعاء الضريبة أو المغالاة فى الكلفة، أو بإخفاء بعض عناصر التركة أو بإخفاء أموال المكلف أو دخله الخاضع للضريبة أو بتهريب أمواله إلى الخارج (ويطلق بعضهم عليها التهرب الضريبي، حيث إن مجاله الضرائب المباشرة)؛ وثانيهما أن أسباب

- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J. B. LASSALE, "Finances publiques", (١٠٩) op. cit, pp. 550 - 555;

ويعطون أمثلة وتوضيحاً لكل منها كحركة POUJADE فى فرنسا فى الخمسينيات كمثال عن التمرد الضريبي، والاعتصام فى المناطق النائية من الدولة كمثال عن الزهد فى دفع الضرائب، وحركة DORGERES فى الثلاثينيات فى فرنسا كمثال للإضراب عن دفع الضريبة، وأثر جماعات الضغط فى البرلمان عند إعداد نصوص القوانين الضريبية بحيث لا تطالبهم جزئياً أو كلياً.

- André MARGAIRAZ, "La fraude fiscale et ses succédanés", Blonay (Suisse), (١١٠) 1970, PP. 118-130;

وهو يرى أن الإدارة الضريبية إذا ما أرادت التغلب على ممارسات أصحاب المهن والحرف للغش الضريبي أن تعتمد إلى التدخل عن طريق معاملات تجريبية coefficients expérimentaux تحدد من خلالها الدخل الخاضع للضريبة لدى كل من المكلفين إما بنسبة مئوية معينة من رقم الأعمال، وإما حسب المواد الأولية والوسيلة المستخدمة، وإما حسب عدد الأشخاص المشتغلين فى المشروع.

التهرب إذا كان معظم فقهاء المالية العامة يجمعونها فى أربعة: خُلقية وسياسية ومالية فنية واقتصادية. فإن هذه الأسباب يصعب قياسها إن لم يكن مستحيلاً^(١١١).

٣ - أفاض الأستاذ A - MARGAIRAZ فى بيان أن الغش الضريبى^(١١٢):

- أ - يختلف من مكلف إلى آخر:
- فزيادة معدلات الضريبة تولد لدى المكلف شعوراً بالظلم مما يدفعه إلى التهرب الضريبى؛
- وتقل فرص التهرب فى الضرائب غير المباشرة، فى حين تزيد هذه الفرص فى نطاق الضرائب المباشرة، وبخاصة الضرائب على الدخل؛
- ويتسع المجال للتهرب الضريبى فى الضرائب التى تتحقق بتقديم إقرار من المكلف نفسه، كالضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية والضريبة على أرباح المهن الحرة، ويقل التهرب الضريبى فى الضرائب التى تجبى بطريقة "الحجز عند المنبع"، كالضريبة على الرواتب والأجور؛
- ويزداد التهرب فى الضرائب على دخول المهن التجارية، حيث تصعب المراقبة فيها مقارنة بدخول المهن الصناعية والدخول الرأسمالية؛
- وفى الدول التى ترتفع فيها الضرائب الجمركية، يقل التهرب الضريبى مع

(١١١) قدرت الجمعية الوطنية فى فرنسا الغش الضريبى عام ١٩٨٩ بمقدار ٨٠ مليار إلى ٢٠٠ مليار فرنك فرنسى، وهو ما يعادل ١٥٪ إلى ٢٠٪ من الإيرادات الضريبية، انظر: - M. POUVIER, M. C. ESCLASS AN et J.B LASSALE, "Finances publiques", op.cit, p. 554.

- د. عاطف صدقى، ود. محمد أحمد الرزاز، "المالية العامة" مذكور سابقاً، ص ٢٦٦ - ٢٦٩.

(١١٢) André MARGAIRAZ, "La fraude fiscale et ses succédanés", op. cit, pp. 30-32 et 104 -105;

وقارن مع:

- Jean - Claude MARTINEZ et Pierre Di MALTA, "Droit budgétaire", 2e éd., Litec, Paris, 1988, P. 638.

استخدام الضرائب النوعية، ويزداد هذا التهرب مع استخدام الضرائب القيمة، حيث يعتمد المستورد إلى استعمال فاتورتين: إحداها ذات القيمة الحقيقية للبضاعة يحتفظ بها المستورد لنفسه، والأخرى ذات القيمة الأقل يقدمها المستورد إلى مصلحة الجمارك.

ب - ويختلف التهرب الضريبي من مجتمع إلى آخر:

- فمن حيث البنیان الاقتصادي، يقل التهرب الضريبي في الدول المتقدمة، حيث يوجد وعي ضريبي ورأى عام ضاغط لدفع الضريبة، وتوجد إدارة مالية على جانب كبير من الكفاءة. في حين يزداد التهرب الضريبي في الدول النامية، حيث يرى كثيرون أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، وأنه كلما عَرَفَ منها الشخص دَلَّ ذلك على فطنته وذكائه، كما يعتقدون أن الضرائب ظالمة مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي، كذلك فإن الإدارات الضريبية في هذه الدول تشكو من نقص الكفاءات أو أن يدها مغلوله؛

- ومن حيث الظروف الاقتصادية، يزداد التهرب الضريبي في أوقات الكساد والأزمات لانخفاض الدخل الفردية، ويقل التهرب في أوقات الرخاء.

- ومن حيث القطاعات الاقتصادية، تزداد فرص التهرب الضريبي في الدخل الزراعية، حيث تصعب مراقبتها، في حين تقل فرص التهرب الضريبي في الدخل الصناعية، حيث يزداد التركيز وغالباً ما تكون الدخل موزعة من رب عمل؛

- ومن حيث السياسة المالية، فإذا أنفقت الدولة حصيله الضرائب في وجوه نافعة، قلَّ التهرب الضريبي بسبب شعور الأفراد بأن ما يدفعونه يعود عليهم بالنفع. ويحصل العكس إذا ما بددت الدولة حصيله ضرائبها في إنفاق مظهرى غير منتج وغير نافع. بل قيل إن الدولة كلما أنفقت حصيله كل ضريبة في وجوه تعود بالنفع على دافعيها قلَّ التهرب الضريبي، ولكن مع استخدام الضريبة في أغراض اجتماعية واقتصادية فإن ذلك قد يؤدي إلى أن بعض الفئات تشعر بأنها تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها فتقاوم ذلك باللجوء إلى التهرب الضريبي.

٤ - إذا ما حُددت أغراض الضريبة فى هدفين رئيسيين هما: هدف تمويلي وهدف توجيهي، فلا شك في أن التهرب الضريبي يصيب الهدف التمويلي، حيث إنه يمنع أو ينقص من مد الخزنة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة.

التعارض بين التهرب الضريبي والعدالة الضريبية:

ولكن هل يوجد تعارض بين التهرب من الضريبة (وعموماً الغرض التمويلي) والعدالة الضريبية ؟ وكيف يمكن إزالة هذا التعارض ؟

أجاب التقليديون عن هذا السؤال بالإيجاب. فتحقيق أكبر حصيله ممكنة، ومن ثم التقليل من التهرب الضريبي، وهو ما أطلقوا عليه إنتاجية الضريبة، إذا ما أخذ في الحسبان وحده فقد يؤدي إلى التضحية بالعدالة الضريبية. وحتى يتم التوفيق بين الغرض المالي، ومن ثم الابتعاد عن التهرب الضريبي، وبين العدالة الضريبية فلا بد من توافر صفات فى الضريبة، هى الثبات والمرونة والحياد، ولا بد أن تتوافر فيها قواعد، هى العمومية والوحدة واليقين والملاءمة والاقتصاد فى نفقات الجباية^(١١٣).

وأجاب المحدثون عن هذا بالإيجاب أيضاً. وحتى يقل التهرب الضريبي وتتحقق العدالة الضريبية يجب العمل على ما يلي^(١١٤):

أ - الأخذ بالمفهوم الحديث للعدالة الضريبية القائم على أساس القدرة على الدفع، والذي عرضناه سابقاً.

ب - إذا كان التقليديون قد ذكروا أن الضرائب المنتجة ليست عادلة، والضرائب العادلة ليست منتجة، وأن الضرائب العادلة عندهم تتجسد فى الضرائب المباشرة على الدخل وعلى الثروة، وأن الضرائب المنتجة تتجسد فى الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك والتداول، فإن معظم المحدثين،

(١١٣) - Maurice DUVERGER, "Finances publiques", Thémis, P.u. F., Paris, 1978, PP. 128-130;

- د. عاطف صدقي و د. محمد أحمد الرزان، "المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ١٦٩

- ١٨٤.

(١١٤) المصدران السابقان.

تقليلاً للتهرب الضريبي وزيادة فى العدالة الضريبية، نادوا بالجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

فالضرائب المباشرة، وهى تصيب الدخل أو رأس المال، تتمشى أكثر مع العدالة الضريبية، فهى تفرض على عدد محدود، وهم من تجاوز دخلهم أو ثروتهم حداً معيناً، ويسهل إدخال عناصر تشخيص الضريبة فيها. ولكن الضرائب المباشرة يعد وقوعها ثقیلاً على المكلف لأنها تصيب دخله أو ثروته وهما فى يده، كما أن جبايتها تتم غالباً بناءً على إقرار المكلف. وكل هذا يدعوه للتهرب منها^(١١٥).

فى حين أن الضرائب غير المباشرة، وهى تصيب إنفاق الدخل أو الثروة على الاستهلاك والتداول، ولأن كل أفراد الجماعة يستهلك، ولأنها سهلة التطبيق ولا تتطلب جبايتها نفقات كبيرة، ولأنها تجبى بصورة مجزأة ومستورة فى ثمن شراء السلعة أو الخدمة، فإن المكلف لا يحاول أو يصعب أو يستحيل عليه التهرب منها. ويقابل ذلك أن الضرائب غير المباشرة، ولأن وقوعها على أصحاب الدخل المنخفضة والمحدودة، وهم الذين يخصصون نسبة كبيرة من دخلهم للاستهلاك، أكبر من وقوعها على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، ولأنه يصعب مبدئياً إدخال عناصر تشخيص الضريبة فيها فإنها توصف بعيب عدم العدالة الضريبية وتوصف بأنها ضرائب تراجعية regressive.

إن معظم المحدثين نادوا بالجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وإن كانت هناك أصوات تنادى بين الفينة والأخرى بالاكْتفاء بضريبة وحيدة. لكن الواقع فى الأنظمة الضريبية المقارنة فى جميع دول العالم أنها تجمع بين نوعى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

ج - وبقصد تقليل التهرب الضريبي وتحقيق أكبر ملائمة بين النظام الضريبي والبنیان الاقتصادي والعدالة الضريبية، نادى بعض المحدثين، ونحن منهم،

- P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T.2, "Emprunt, (١١٥) Fiscalité", op. cit, p. 208.

بنظرية المراحل الضريبية. بمعنى أنه إذا عدنا إلى التاريخ الاقتصادي في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، حينما كانت ظروف الرأسمالية الناشئة تتطلب تقليل الاستهلاك وزيادة الادخار والاستثمار وتكوين رأس المال، فقد فضلوا الضرائب على الاستهلاك لأنه يصعب أو يستحيل التهرب منها ولأنها تتماشى مع أهدافهم في ذلك الوقت. وفي رأينا أن الدول المتخلفة الآن ينطبق عليها ظروف الرأسمالية الناشئة نفسها. ومن ثم فكلما انتقلت من مرحلة من مراحل النمو إلى مرحلة أخرى متقدمة تغلبت الضرائب على الدخل، النوعية أولاً ثم العامة ثانياً، كما يجب أن تميل للضرائب على رقم الأعمال، ومنها الضرائب على القيمة المضافة. وبذلك تقلل التهرب الضريبي وتزيد إيرادات الضريبة وتحقق فيها عدالة ضريبية أكثر وتتلءم مع البنيان الاقتصادي^(١١٦).

د - وطوّر المحدثون الفنون الضريبية في نطاق الضرائب كلها بقصد تقليل التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية^(١١٧):

ففي نطاق الضرائب المباشرة على الدخل والثروات، تفتنت الإدارة الضريبية في معرفتها والوصول إليها بقصد منع التهرب الضريبي، سواءً أكان ذلك بالتوسع في طريقة الحجز عند المنبع أم بالاستعلام الضريبي المتطور أم باستخدام أجهزة الحاسب الآلي. كما تفتنت في فرض الضرائب التصاعدية على الدخل والثروة بقصد الوصول إلى عدالة ضريبية أكثر، وقبِلَ المكلفون هذه الضرائب التصاعدية. وبذلك أصبحت هذه الضرائب منتجة إضافة لكونها عادلة.

(١١٦) د. محمد سعيد فرهود، "السياسة الجمركية وأثرها على التنمية الاقتصادية، مع دراسة خاصة عن سورية"، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، القاهرة، ١٩٧٥.

(١١٧) د. إبراهيم الحمود. ود. خالد سعد زغلول، "الوسيط في المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٣٠٦ - ٣٠٨ ؛

- وقارن مع:

- P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T.2, op. cit., p. 224.

وفى نطاق الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك والتداول تفتنت الإدارة الضريبية أيضاً بقصد تقليل ظلمها أولاً ثم بقصد جعلها أكثر عدالة ثانياً؛ فقسّمت السلع والخدمات إلى ضرورية معفاة من الضريبة أو ذات معدل خفيف، وشائعة ذات معدل ضريبي متوسط، وكمالية ذات معدل ضريبي مرتفع، وهو ما يؤدي إلى أن تصبح هذه الضرائب غير المباشرة عادلة إضافة لكونها منتجة.

الغش الضريبي كأداة للعدالة الضريبية:

هل يمكن للغش الضريبي أن يكون أداة للعدالة الضريبية؟ بمعنى أنه إذا كان الالتزام بدفع الضريبة ينوء بحمله الممول فهل له التهرب من الضريبة بالتجائه إلى الغش الضريبي؟

١ - أجب عن هذا السؤال الدكتور رابع رتيب بالنفى قطعاً، فالممول عليه أن يلتزم بدفع الضريبة المفروضة عليه مهما كان عبؤها ثقيلاً ولا يجوز له بأي حال اللجوء إلى الغش الضريبي. ولكنه بعد ذلك يقدم النصح للدولة بالألا تُفَرِّطَ في استخدام حقها في فرض الضرائب دون حدود وفى كل مناسبة بل أن تفرضها بما يتناسب مع مقدرات الممولين التكلفة ومع مراعاة العدالة الضريبية، ثم طالب الدولة بالألا تصل فى ضرائبها إلى مصادرة الشرائح العليا من الدخل حتى لا يضطر الممولون إلى سلوك طرق متعددة من التهرب الضريبي مما يضيع حقوق الخزنة العامة ويؤثر في الاقتصاد الوطني بصورة ضارة^(١١٨).

وفى مناقشتنا للدكتور رابع رتيب فإن ما يؤخذ على رأيه أنه لم يفرق بين ما هو كائن وما يجب أن يكون، وأنه قدم النصيحة للدولة متأثراً بمبدأ المشروعية طالباً من المكلفين الالتزام بدفع الضريبة ولو كان عبؤها ثقيلاً، ونسى أن هناك من الفقهاء الماليين منذ القدم مَنْ سمح للمكلف - إذا ما تجاوزت الدولة حدودها فى فرض الضرائب - أن يمتنع عن دفع الضريبة فى

(١١٨) د. رابع رتيب، "الممول والإدارة الضريبية"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٦٤ - ٦٨.

مرحلة أولى وأن يثور عليها في مرحلة ثانية^(١١٩). هذا جانب أول. والجانب الثاني أنه إذا انتقلنا إلى الواقع الفعلي، فإن المكلفين بالنسبة للضرائب الثقيلة العبء سيلجؤون إلى تجنبها في مرحلة أولى ثم سيلجؤون إلى الغش الضريبي في مرحلة ثانية. وفي حدود العلاقة بين الغش الضريبي، وبالإبتعاد عن الجوانب السلبية الأخرى، أجد أن الغش الضريبي مبرر لأنه سيؤدي إلى شعور الدولة بخطئها إن كانت تريد التصحيح. كما يمكن للمكلفين إثارة قضية عدم دستورية الضريبة والتي سنشرحها بعد قليل.

٢ - وأجاب عن هذا السؤال أيضاً الأستاذ Jacques BUISSON، حيث ابتدأ بالتساؤل وهو: هل من الممكن التهرب من الضريبة باسم المساواة أمام الضريبة (العدالة الضريبية)؟ وبالعكس، هل من الممكن للأنشطة التجارية التي تخضع بطبيعتها للضريبة المهنية، أن تتمكن من التهرب من هذه الضريبة أو لبدليها؟ ويجيب عن ذلك: نعم إذا وافق المجلس الدستوري الفرنسي^(١٢٠). أي أن الأستاذ J.BUISSON يطرح قضية الطعن بالدستورية إذا ما تجاوزت الدولة حدودها في فرض الضريبة^(١٢١).

موقف الدولة العملى من العلاقة بين العدالة الضريبية والغش الضريبي:

ما الموقف العملى للدولة من العلاقة بين العدالة الضريبية والغش الضريبي؟

- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J. B. LASSALE, "Finances (١١٩) publiques", op.cit., pp. 550-555;

- د. محمد لبيب شقير، "علم المالية العامة"، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٦، ص ١٠٢ - ١٠٣؛

- د. أحمد جامع، "علم المالية العامة"، ج ١، "فن المالية العامة"، مكتبة سيد عبد الله وهبة، القاهرة، ١٩٦٥، ص ١١٢؛

- د. محمد سعيد فريهود، "العدالة الضريبية قانوناً"، مذكور سابقاً، ص ٣٦٧.

- Jacques BUISSON, "La dérive de l'égalité devant l'impôt", Revue de Droit public, (١٢٠) N. 1, Paris, 2000, pp. 9 - 16;

وقد أعد بحثه بمناسبة قرار المجلس الدستوري:

- décision no 99 - 424 D C, JO, 37 decembre, 1999, P. 1991.

= (١٢١) نص الدستور الكويتي في المادة ٢٤ على أن "العدالة الاجتماعية أساس الضرائب

وللإجابة عن هذا السؤال نذكر أن فقهاء المالية العامة وعلماء الاقتصاد يعتمدون إلى التجريد في دراسة كل من العدالة الضريبية والغش الضريبي. بمعنى أنهم يفترضون أن النصوص القانونية الضريبية التي تنص على العدالة الضريبية تطبق كلها، فالدستور لا بد فيه من وجود مواد تتناول العدالة الضريبية، والقوانين الضريبية طبقاً لمبدأ المشروعية لا بد لها من أن تلتزم بالعدالة الضريبية التي نص عليها الدستور، واللوائح الضريبية لا بد أن تلتزم بما ورد في القوانين الضريبية والدستور. وهم يفترضون أيضاً أن النصوص الدستورية والقانونية واللوائح تحارب الغش الضريبي وأن أجهزة الدولة القضائية والتنفيذية والتشريعية تسير كلها في طريق واحدة وتسعى إلى محاربة الغش الضريبي. والفقهاء والاقتصاديون حينما يدرسون الغش الضريبي في كتبهم ومؤلفاتهم يبدأون بتعريفه ثم يفرقونه عن الظواهر الأخرى، وخصوصاً تجنب الضريبة أو التهرب المشروع ثم يبينون أسباب الغش الضريبي وينتقلون إلى آثاره لينتهوا إلى وسائل مكافحته. لكن موقف الدولة العملي من هذه الظاهرة يسكتون عنه غالباً أو لا

= والتكاليف العامة ". وبناءً على ذلك، يمكن للمكلفين بضريبة ثقيلة العبء أن يطعنوا بعدم دستورية هذه الضريبة استناداً إلى هذه المادة، إضافة للغش الضريبي أو بدلاً منه وهو الأفضل والأصح.

وقد أجاد الدكتور إبراهيم الحمود في بحثه " النظام القانوني للاستقطاعات المالية الجبرية - دراسة في التمييز بين الرسوم والضرائب في ضوء القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ بتنظيم استغلال الأراضي الفضاء "، منشور ضمن أبحاث مؤتمر القانون وتحديات المستقبل في العالم العربي، من منشورات جامعة الكويت، عام ٢٠٠٠ م، حيث توصل من خلاله إلى أمرين:

- أن ما فرضه القانون على الأراضي الفضاء مما يجاوز ٥٠٠٠ م٢ باسم رسم سنوي، هو في حقيقته ضريبة وليس رسماً.

- أن هذه الضريبة، وهي تؤدي إلى زوال وعائها مع مرور الزمن لأن الممول سوف يضطر إلى سداد سعرها باضطراره إلى بيع جزء من هذه الأرض أو كلها لأن الضريبة مفروضة على أرض فضاء لا تدرّ دخلاً، تُعد غير دستورية لأن الملكية الخاصة مصونة ولا يمكن نزعها إلا للمنفعة العامة وبشرط التعويض العادل، استناداً إلى المادة ١٨ من الدستور الكويتي.

يخطر لهم ببال إلا نادراً. ونرى أن موقف الدولة العملى من العلاقة بين العدالة الضريبية والغش الضريبى يتأرجح بين ما يلى:

أ - بعض الدول تسعى إلى العدالة الضريبية وتحارب الغش الضريبى، فهى تعمل على ملائمة الضريبة مع المقدرة التكلفة للمكلفين تطبيقاً للنصوص الدستورية والقانونية واللائحية، كما تعمل على محاربة الغش الضريبى بجميع صوره وأنواعه، حيث تحرص سلطات الدولة التشريعية والتنفيذية والقضائية على ذلك^(١٢٢). وقد تفلح الدولة فى ذلك، فتكون قد حققت أهدافها. وربما لا تفلح لأن بعض الغشاشين الضريبين يستعملون وسائل تكنولوجية متطورة تخرج عن مراقبة الدولة، أو يكونون فى بعض الأحيان أقوى من الدولة!

ب - وبعض الدول تسعى إلى العدالة الضريبية من خلال نصوصها الدستورية والقانونية واللائحية، ثم تسكت عن الغش الضريبى. وهذا السكوت إما أن يتم على الرغم من أنها قادرة على محاربة الغش الضريبى، وبذلك كأنها تهدم بيدها الأخرى العدالة الضريبية التى بنتها نصاً باليد الأولى، لأن الشريف يدفع الضريبة وقد يكون غير قادر عليها، فى حين يتهرب منها آخرون جزئياً أو كلياً، وقد ترتفع لديهم المقدرة التكلفة. وهذا كله يضر بالممولين الأمناء. وقد تسكت الدولة لأنها تعتقد أنها غير قادرة على محاربة الغش الضريبى. وفى رأينا أن الدولة هنا تفقد مبرر وجودها.

ج - بعض الدول تسعى إلى العدالة الضريبية من خلال نصوصها الدستورية والقانونية واللائحية، ثم يمارس رجال الدولة، وقد يكون بعضهم فى أعلى السلم الإدارى، الغش الضريبى. وهذه حال جرائم أصحاب الياقات البيضاء، والاقتصاد الخفى، وغسيل الأموال:

- فجرائم أصحاب الياقات البيضاء كما أوردها Edwin H. SUTHERLAND

- Loïc PHILIP, "Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale", Revue (١٢٢) de droit fiscale", D. F., 1990, p. 64.

فى كتابه الذى كرسه بكامله لدراسة هذه الجرائم، وهو بعنوان: "White Coler crime", Holt , winston Inc., New-york. حيث نشره لأول مرة عام ١٩٤٩، ثم أعيد طبعه عام ١٩٦١، هى: "جرائم ترتكب من قبل شخص قابل للاحترام، ذى منزلة اجتماعية عليا، فى معرض ممارسته نشاطه المهنى". ومن هذه الجرائم التهرب من دفع الضريبة بالغش الضريبى والتهريب الجمركى^(١٢٣).

– أما الاقتصاد الخفى L'économie souterraine ويسمى أيضاً العمل الأسود travail clandestin ou au noir فيقصد به جميع الدخول التى لا يُكشف عنها للإدارة الضريبية، بعض منها بقصد التهرب من الضرائب المرتفعة المعدل، وبعض منها بقصد الاستفادة من مزايا معينة، وهذه الدخول لا تدخل ضمن حسابات الدخل القومى^(١٢٤).

– أما غسيل الأموال فهى عمليات يقصد منها إعادة ضخ أموال غير مشروعة

(١٢٣) د. عبود السراج، "جرائم أصحاب الياقات البيضاء"، مجلة الحقوق والشرعية، السنة الأولى، العدد الثانى، ١٩٧٧، ص ١١٨؛

د. عبود السراج، "الجريمة فى إطار التفسير الاقتصادى للمجتمع"، مجلة الحقوق والشرعية، السنة ٣، العدد ٢، ١٩٧٩، ص ١٤٢ – ١٤٣؛

د. عبد الوهاب حومد، "دراسات معمقة فى الفقه الجنائى المقارن"، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٨٣، ص ١١ و ١٣ فما بعد؛

- Davita silfen GLASBERG & Dan SKIDMORE, "The dialectics of white - color crime: The anatomy of the saving and loan crisis and case of silverado Bankings and Loan Association", American Journal of Economics and socialogy, vol: 57, Iss: 4, 1998, pp. 423-449.

- ندوة "جرائم نوى الياقات البيضاء"، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة ٢٣، العدد ٣، ١٩٩٩، ص ٢٤٧ – ٣١١.

(١٢٤) A. MARGAIRAZ, "La fraude fiscale et ses succédanés", op. cit, pp. 102-103;
- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J.B. LASSALE, "Finances publiques", op. cit, p. 555:

د. محمد إبراهيم طه السقا، "الاقتصاد الخفى فى مصر"، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ١٢ – ٢٠.

وتدويرها في الاقتصاد. وغالباً ما تأتي هذه الأموال من ارتكاب جريمة أو مخالفة مالية كالإتجار في المخدرات والسلاح والبغاء والدعارة والعملات وتهريب السلع المستوردة^(١٢٥).

إن هذه الجرائم الثلاث (جرائم أصحاب الياقات البيضاء والاقتصاد الخفي، وغسيل الأموال) مترابطة، وقد تعنى شيئاً واحداً، وقد يشكل بعضها جزءاً من بعضها الآخر. وقد ذكر اقتصاديون أن هذه الجرائم قد تترك أثراً إيجابياً للغش الضريبي على العدالة الضريبية، ينجم عن أنها، وهي تعمل على توزيع دخول فردية لمن يمارس هذه الجرائم أو يعمل في مشروعاتها، حيث إن هذه الدخول توجه إلى الاستهلاك (والادخار) وحيث إن الضرائب غير المباشرة تندمج في ثمن السلعة أو الخدمة، وبذلك يتحمل هؤلاء المستهلكون عبء هذه الضرائب. ومن ثم تعمل على تحقيق العدالة الضريبية ضمن هذه الحدود^(١٢٦). هذه الآثار الإيجابية للغش الضريبي من خلال هذه الجرائم على العدالة الضريبية ضعيفة جداً وقد تتناهى إلى الصفر، خصوصاً عند دراستنا لهذه العلاقة من خلال آثار

(١٢٥) - Andrew CAMPBEL "The Global Challenge of the Control and Prevention of Money Laundering: The Role of Lawyers", University of Wales, ABERYSTWYTH;

- د. خالد سعد زغلول، "الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لجرائم غسيل الأموال ووسائل مكافحتها"،

- د. محمد ماجد محمود، "الجهود الدولية لمكافحة غسيل الأموال"،

- د. سعود بن عبد العزيز المريشد، "جرائم غسيل الأموال"،

وهذه الأبحاث الأربعة وردت في كتاب "مؤتمر القانون وتحديات المستقبل في العالم العربي، ٢٥ - ٢٧ أكتوبر ١٩٩٩، كلية الحقوق، مطبوعات جامعة الكويت، ٢٠٠٠ م، الجزء ٢، ص ٧٠١ - ٩٠٤.

(١٢٦) د. خالد سعد زغلول، "الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لجرائم غسيل الأموال ووسائل مكافحتها"، مذكور سابقاً، ص ٧٢٦ - ٧٢٧ ؛

وقارن مع:

- R. MIRUS and R. SMITH, "Canada's Under Ground Economy", Canada Business Review, Volum 21, pp. 25. - 29.

مذكور لدى: د. محمد إبراهيم طه السقا، "الاقتصاد الخفي في مصر"، مذكور سابقاً، ص ٧٣ - ٧٤ و ٨٥.

هذه الجرائم اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً، وسواءً أكان ذلك على المدى القصير أم على المدى الطويل.

فعلى المدى القصير، نجد أن الغش الضريبي المرتكب من خلال هذه الجرائم يؤثر في العدالة الضريبية من ناحيتين^(١٢٧):

١ - الأثر الناجم عن إعادة التوزيع: فهذه الجرائم تسمح لمرتكبيها بالحصول على دخول غير مشروعة تزيد الأغنياء غنى أو تنقل بعض الناس من الفقر إلى الغنى. وهذه الطبقة الغنية تكون بمنأى عن الضرائب، خصوصاً الضرائب المباشرة، مما يعنى أن الضرائب تُدفع بعكس المقدرة التكلفة، وهو ما يعنى أن العدالة الضريبية تهتز أركانها وربما تنهار.

٢ - ينعكس الأثر السابق في الدول التي تعتمد على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وبسبب تهرب مرتكبي هذه الجرائم من الخضوع للضرائب المباشرة، فإن الدولة بقصد تعويض حصيلتها الضريبية من الضرائب المباشرة، قد تعتمد إلى رفع معدلات الضرائب غير المباشرة، كالضريبة العامة على المبيعات، أو الضرائب النوعية على سلع معينة، أو الضرائب الجمركية. ومعلوم أن الضرائب غير المباشرة متهمة بأنها تراجعية، أى ثقيلة العبء على الفئات المحدودة الدخل، ومن ثم فإنها لا تتلاءم مع العدالة الضريبية.

وعلى المدى الطويل، نجد أن الغش الضريبي المرتكب من خلال هذه الجرائم يؤثر في العدالة الضريبية من النواحي التالية:

١ - تهريب رؤوس الأموال: يحاول مرتكبو هذه الجرائم تهريب المبالغ التي جمعوها، وهى مبالغ كبيرة وغالباً ما تهرب بعمليات أجنبية، إلى الخارج، وهذا يؤثر سلباً في حجم المدخرات الداخلية، وبذلك تزيد الفجوات في البلاد النامية: فجوة الادخار - الاستثمار، وفجوة النقد الأجنبي (ميزان

(١٢٧) د. محمد سعيد فرهود، ضمن ندوة "جرائم زوى الياقات البيضاء"، مجلة الحقوق، مذكور سابقاً، ص ٢٨٥.

المدفوعات)، أى يقلل من رصيد الثروات والدخول فى الدولة، مما يؤدى إلى تآكل وعاء الضرائب، خصوصاً على شريحة كبيرة من أصحاب الثروات والدخول المرتفعة، وهذا يجافى العدالة الضريبية، وقد تعتمد الدولة - إضافة للاقتراض الخارجى أو الإصدار النقدى الجديد أو بديلاً عنهما - إلى زيادة الضرائب على أوعية الضرائب التى تستطيع الوصول إليها مما يزيد العبء الضريبى عليها، وهذا يجافى العدالة الضريبية أيضاً^(١٢٨).

٢ - الخطأ فى السياسة المالية: تؤدى هذه الجرائم - وبسبب أنها عمليات تتم فى الخفاء دون أن تسجل فى حسابات الدخل القومى - إلى زيادة الفجوة بين الإحصاءات الرسمية للدخل القومى والإحصاءات الحقيقية له. والنتيجة هى اضطرابات فى السياسة الاقتصادية، تنعكس سلباً على السياسة المالية بالابتعاد عن العدالة الضريبية^(١٢٩).

٣ - التضخم: إن مرتكبى هذه الجرائم، وقد توافرت لديهم أموال كبيرة من الغش الضريبى وغيره، فإنهم يوجهون هذه الأموال أو نسبة منها إلى الاستهلاك دون أن يقيموا وزناً لتوازن المستهلك الناجم عن المساواة بين المنفعة الحدية للنقود مع المنفعة الحدية للسلع والخدمات، ومن ثم فإن هذا الطلب الاستهلاكى العشوائى يؤدى إلى التضخم، مما يترجم بارتفاع المستوى العام للأسعار وتدهور القوة الشرائية للنقود. ومعلوم أن التضخم يزيد الأغنياء غنى والفقراء فقراً. وهذا يصيب العدالة الضريبية فى مقتل^(١٣٠).

٤ - البطالة: ينجم عن هذه الجرائم ارتفاع معدلات البطالة، ذلك أنها، وهى تتمثل فى اتجاه مبالغ كبيرة إلى خارج الدولة، وبذلك تؤثر سلباً فى معدلات الادخار

(١٢٨) د. محمد إبراهيم طه السقا، "الاقتصاد الخفى فى مصر"، مذكور سابقاً، ص ١٦٧ - ٢٢٠.

(١٢٩) د. خالد سعد زغلول، "الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لجرائم غسيل الأموال ووسائل مكافحتها"، مذكور سابقاً، ص ٧١٢ - ٧١٣.

(١٣٠) د. حمدى عبد العظيم، "غسيل الأموال فى مصر والخارج"، ط ١، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بطنطا، القاهرة، ١٩٩٧، ص ١٨٨.

والاستثمار، أى تؤثر سلباً في إقامة المشروعات الإنتاجية التى تستطيع استيعاب عدد كبير من الراغبين فى العمل. بل إن هذه المبالغ فى حالة عودتها إلى الدولة بعد غسلها تتجه إلى المضاربة فى العقارات والمجوهرات والأوراق المالية والنفقات الاستهلاكية، أى أنها لا تتوجه غالباً إلى مشروعات استثمارية تستوعب أعداداً كبيرة من العمال. والبطالة تحرم الموازنة العامة من إيرادات ضرائب مباشرة أو غير مباشرة على دخول هؤلاء العاطلين عن العمل ونفقاتهم لو وَجَدُوا فرص عمل وحصلوا منها على دخول. وبذلك تضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب المفروضة بقصد تعويض الضرائب التى لم تجبها من هؤلاء العاطلين، بل بقصد أن تدفع أيضاً إعانات لهم (إعانات البطالة) فى الدول التى تأخذ بهذا النظام. وبذلك تتأثر العدالة الضريبية وتسير فى طريق معوج^(١٣١).

٥ - توزيع الموارد: يشير بعض الاقتصاديين إلى أنه قد ينجم عن هذه الجرائم تحول كثير من الأنشطة من الاقتصاد الرسمى الخاضع للضريبة إلى الاقتصاد الخفى، حيث تزداد عوائد الغش الضريبى، مما يمكن هذا الاقتصاد الخفى من اجتذاب أكبر قدر من الموارد. ومن ثم فتوزيع الموارد لن يتم على المستوى الأمثل. ولأن الكفاءة الإنتاجية فى الاقتصاد الخفى غير الخاضع للضريبة أقل من الكفاءة الإنتاجية فى الاقتصاد الرسمى، وهو خاضع للضريبة، فإن ذلك يؤدى إلى انخفاض مستوى الكفاءة فى الاقتصاد. وهذا

(١٣١) انظر المراجع الآتية:

- ANONYMOUS, "Money Laundering cases - what's shappingen?", A Banking Journal, vol. 90, Jan. 1998;
- I.M. F. "stoffs working papers", A survey of Recant quantitative Studies of Long - Term Movement , March 1994;

مذكوران لدى د. خالد سعد زغلول، "الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لجرائم غسل الأموال ووسائل مكافحتها"، مذكور سابقاً، ص ٧٣٤ - ٧٣٥ ؛ وانظر أيضاً:

- د. محمد ماجد محمود، "الجهود الدولية لمكافحة غسل الأموال"، مذكور سابقاً، ص ٨٠٥ - ٨٠٦.

ينعكس على العدالة الضريبية فيشوهها ويجعلها حبراً على ورق، تحتجزها النصوص ولا تجد تطبيقاً على أرض الواقع في المجتمع^(١٣٢).

٦ - تزييف فواتير التجارة الخارجية: قد يعتمد المصدرون في الدول التي تخضع لقيود الصرف الأجنبي إلى تزييف فواتير الصادرات والواردات بالزيادة أو بالنقصان للحصول على تراخيص للصادرات وتراخيص للواردات. ومن بين ما يهدفون إليه التهرب من الضريبة الجمركية جزئياً أو كلياً، خصوصاً إذا ما كانت ذات معدل مرتفع^(١٣٣).

وفى ختام هذا الموضوع، أود الإشارة إلى الأمور التالية:

١ - إن تطور التكنولوجيا في العصر الحديث وخصوصاً مع استخدام شبكة الإنترنت، إذا كان مفيداً للإدارات المالية بالنسبة للاستعلام الضريبي، فإنه قد سمح بانتقال الأرصدة المالية عبر الدول دون ضرورة المرور عبر القنوات المصرفية التقليدية مما يسمح بارتكاب جرائم أصحاب الياقات البيضاء والاقتصاد الخفي وغسيل الأموال، وما ينجم عنها من غش ضريبي كبير بعيداً عن أعين الأجهزة الضريبية والرقابية^(١٣٤).

٢ - إن هذه الجرائم ساعدت على إخفاء الجرائم الاقتصادية دون ترك دليل عليها

(١٣٢) ويلاحظ أن التحليل الوارد في المتن هو محل مناقشة، بمعنى أن بعض الاقتصاديين يؤيدونه، في حين ينكره آخرون.

انظر:

- J.ALM, "the welfare costs of The under ground Economy", Economic Inquiry, vol. 12, 1985, pp. 243-263;

مذكور لدى: د. محمد إبراهيم طه السقا، "الاقتصاد الخفي في مصر"، مذكور سابقاً، ص ٧٠ - ٧٢.

وقارن مع:

- A. MARGAIRAZ, "La fraude fiscale et ses succédanés", op. cit., p. 31.

(١٣٣) د. محمد إبراهيم طه السقا "المصدر السابق، ص ٢٢١ - ٢٧٠.

(١٣٤) د. خالد سعد زغلول، "الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لجرائم غسيل الأموال ووسائل مكافحتها"، مذكور سابقاً، ص ٧٢١.

مما شجع على الفساد الإدارى فعمد أصحاب السلطة والنفوذ وزوجاتهم وأولادهم وأصحابهم إلى الحصول على دخول غير مشروعة بمبالغ كبيرة مستورة لا تطالها الضريبة^(١٣٥).

٣ - إذا كان صندوق النقد الدولى يشير فى تقاريره إلى أن هناك بعض الدول التى ترتفع فيها هذه الجرائم، كالولايات المتحدة الأمريكية ودول أمريكا الجنوبية والوسطى ودول الاتحاد السوفييتى السابق، وبعض الدول التى تنخفض فيها هذه الجرائم كاليابان والنمسا والنرويج^(١٣٦)، فإن وجود هذه الجرائم وانتشارها يؤدى إلى تقدم دول وتأخر أخرى، وذلك من خلال النظام العالمى الجديد، ومع امتداد العولمة^(١٣٧).

(١٣٥) د. حمدى عبد العظيم "غسيل الأموال فى مصر والعالم"، مذكور سابقاً، ص ١٧.

(١٣٦) - I.M. F., staff working papers, A survey of recent quantitative studies of Long - term movement", Marsh, 1994.

(١٣٧) قارن مع: د. أحمد عبد الرحمن أحمد، "العولمة: المفهوم، المظاهر والمسببات"، مجلة العلوم الاجتماعية، مجلس النشر العلمى، جامعة الكويت، المجلد ٢٦، العدد ١، ١٩٩٨، ص ٥١ - ٨١.

المبحث العاشر

مفهومنا للعدالة الضريبية فى علاقتها بوعاء الضريبة

إن السبب فى اختيارنا هذا العنوان للمبحث هو ما يلى:

١ - إن العدالة الضريبية ذات مضمون فلسفى يتعلق بفلسفة القانون وفلسفة الضريبة وفلسفة الاقتصاد. ومثل هذا المضمون لا يتفق عليه عادة جميع فقهاء القانون وعلماء الاقتصاد والمالية. ومن ثم فإن ما نبينه هنا هو إسهامنا ووجهة نظرنا فى فهم مضمون العدالة الضريبية، ولذلك عبرنا عنه بـ "مفهومنا".

٢ - سنقتصر هنا على بيان "مفهومنا للعدالة الضريبية فى علاقتها بوعاء الضريبة". والسبب فى ذلك أننا تعرضنا فى بحث سابق للعدالة الضريبية قانوناً، ونتمنى أن نتعرض للأوجه الأخرى للعدالة الضريبية فى أبحاث مقبلة.

٣ - كنا قد تعرضنا فى بداية هذا البحث لمفهوم العدالة الضريبية كركن من أركان الضريبة وكهدف لها، ووجدنا أن هناك ارتباطاً بينهما^(١٣٨). ومن ثم فالمقصود من دراستنا هنا هو تفصيل الأمور المتعلقة بوعاء الضريبة والبحث فيها باعتبارها على النطاق الفردى تؤدى إلى أن تتناسب الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول، وباعتبارها على النطاق الاجتماعى تؤدى إلى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح أصحاب الدخل المحدود وضد أصحاب الثروات والدخول المرتفعة، ومن ثم إنقاص الفوارق بين الطبقات فى الثروات والدخول^(١٣٩).

٤ - إن الضرائب تؤثر فى الدخل النقدية عن طريق تخفيض عوائد عوامل الإنتاج

(١٣٨) انظر سابقاً، ص ٤-٥.

(١٣٩) الأستاذ كمال الجرف، "قانون الضريبة..."، دبلوم الدراسات العليا فى التشريع الضريبى، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٨، ص ٢١ - ٢٢ و ٤٠ - ٤١.

(الأجور والإيجارات والفوائد والأرباح)، كما تؤثر فى الدخول الحقيقية عن طريق رفع أثمان المنتجات، وهو ما يعنى انخفاض القوة الشرائية للنقود. ونذكر أن الغلبة فى الضرائب المباشرة هو تأثيرها فى الدخول النقدية، وأن الغلبة فى الضرائب غير المباشرة هو تأثيرها فى خفض الدخول الحقيقية^(١٤٠).

وفى شرحنا لمفهومنا للعدالة الضريبية فى علاقتها بوعاء الضريبة نطرح سبعة أسئلة ونجيب عنها، حيث نخصص لكل منها فرعاً.

الفرع الأول

هل نظام الضريبة الوحيدة أكثر عدالة ضريبية أو نظام الضرائب المتعددة

تعرضنا فى بحث سابق لأنواع من الضريبة الوحيدة (ضريبة العشور الملكية، والضريبة الوحيدة على دخل الملكية الزراعية، والضريبة الوحيدة على الربيع العقاري، والضريبة الوحيدة على رأس المال الثابت، والضريبة الوحيدة على الإنفاق)^(١٤١). ونضيف هنا أن أنصار الضريبة الوحيدة إذا كانوا لم يتفقوا فيما بينهم على ما يعد وعاءاً للضريبة الوحيدة فهذا ناجم عن عدم اتفاقهم على ما يُعد أكثر دلالة على النشاط الاقتصادى، ولكن فقهاء المالية العامة وعلماء الاقتصاد متفقون على أن كل المشروعات المقترحة كان الدافع المشترك فيها هو تحقيق المساواة أمام الضريبة، ومن ثم تحقيق العدالة الضريبية. ذلك أن عبء الضريبة الوحيدة - فى رأيهم - يمكن توزيعه على جميع المكلفين، ويمكن إدخال عناصر تشخيص الضريبة فيها، حيث يتم فيها مراعاة الأعباء الشخصية والمهنية وفرضها بمعدل تصاعدى حسب المقدرة التكاليفية للممول. وهو ما يحقق المساواة والعدالة والإنصاف.

(١٤٠) المصدر السابق.

(١٤١) د. محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية قانوناً (المساواة أمام الضريبة)"، مذكور سابقاً، ص ٣٦١ - ٣٦٥.

ولكنّ لاحظ معظم فقهاء المالية العامة وعلماء الاقتصاد أن العدالة التي تحقّقها الضريبة الوحيدة هي عدالة ظاهرية بعيدة عن الواقع العملي. وذلك لأنها يقتصر الخضوع لها على نشاط اقتصادي واحد أو مال معين أو إحدى طبقات المجتمع. وهذا يعنى أنه إذا وقع ظلم على فئة أو طبقة من الممولين فإنه يصعب تصحيحه في نظام الضريبة الوحيدة، ويسهل تصحيحه في نظام تعدد الضرائب. يضاف إلى ذلك أن نظام الضرائب المتعددة يحافظ على مصدر النشاط الاقتصادي لأنه يمكن من المعاملة الضريبية المتنوعة بما يتفق وطبيعة هذا المصدر وظروفه، وهو ما يتفق مع العدالة الضريبية أيضاً^(١٤٢). ولذلك انتهوا إلى أن نظام تعدد الضرائب يفضّل على نظام الضريبة الوحيدة، وهو ما استقر عليه العمل أيضاً في معظم دول العالم، وإن كانوا قد لاحظوا أنه حتى يؤتى نظام تعدد الضرائب أكله في تحقيق العدالة الضريبية (وأهداف أخرى غيرها) يجب عدم الإفراط في عدد الضرائب المفروضة. ونحن مع هؤلاء الأكثرية من القانونيين والاقتصاديين.

الفرع الثاني

هل الضرائب على الأشخاص أكثر عدالة ضريبية أو الضرائب على الأموال

تتهم الضرائب على الأشخاص بأنها غير عادلة ضريبياً أو عدالتها غير كاملة. فضريبة الفردة الموحدة - وهي تفرض بمبلغ متساوٍ على كل فرد من أفراد المجتمع - توصم بأنها غير عادلة لأنها لا تأخذ في الاعتبار اختلاف الدخل والثروات بينهم. وضريبة الفردة المدرّجة - وهي تفرض بالقدر نفسه على كل فرد من أفراد الطبقة الاجتماعية وعلى الرغم من اختلافها من طبقة

-
- Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, "science et technique fiscales", (١٤٢) Thémis, P.U. F., 1984, p. 373,
 - M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J. P. LASSALE, "Finances publiques", 3e éd., L. G. D. J., Paris, 1996, pp. 585-596.
 - د. رفعت المحجوب، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١، ص ٢٢٣.

لأخرى تبعاً للثروة أو لنوع العمل - توصم بأن عدالتها غير كاملة. ذلك أن أفراد كل طبقة يدفع كل منهم المبلغ نفسه على الرغم من اختلافهم فى ثرواتهم ودخولهم. ومن ثم فقد تخلت معظم المجتمعات عن الضرائب على الأشخاص لهذا السبب ولأسباب أخرى أهمها أنها تجعل الوجود الأدمى نفسه وعاءً للضريبة فتسبغ على الإنسان صفة السلعة أو الدخل أو الثروة مما يتجافى مع الكرامة الإنسانية ومما لم يعد مقبولاً فى العصر الحديث. ومن ثم فقد انتهت الضرائب حالياً إلى أن يكون وعاءها الأموال فقط^(١٤٣).

الفرع الثالث

هل الضرائب المباشرة أكثر عدالة ضريبية أو الضرائب غير المباشرة

يتفق معظم الفقهاء والاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة أكثر عدالة ضريبية من الضرائب غير المباشرة. ذلك أن الضرائب المباشرة - وهى تفرض على الدخل أو على رأس - تفرض على عناصر تعكس المقدرة التكلفة إلى حد كبير. يضاف إلى ذلك أنه يمكن أن تراعى فيها الظروف الشخصية والعائلية والمهنية للمكلف، مثل مصدر الدخل والأعباء العائلية وسداد الديون، ومن ثم تتدرج أسعار هذه الضرائب تبعاً للمقدرة التكلفة للممول.

في حين أن الضرائب غير المباشرة - وهى تفرض على الإنفاق أو على الاستهلاك، أى وهى تفرض مبدئياً بعبء واحد على كل من يقوم بالفعل أو التصرف الخاضع لها - لا تميز بين الممولين تبعاً لمقدرتهم التكلفة، مما يعنى أنها أشد وطأة على أصحاب الدخل الصغيرة الذين يرتفع لديهم الميل

- M. WALINE, "Traité élémentaire de science et de législation financières", (١٤٣) Paris, 1952, p. 256;

- د. محمد دويدار، "مبادئ المالية العامة"، المكتب المصرى الحديث، الإسكندرية، ١٩٦٨، ص ١٧٧،

- د. محمد رواس قلعة جى، "مباحث فى الاقتصاد الإسلامى من أصوله الفقهية"، دار النفائس، بيروت، ط ٤، ٢٠٠٠، ص ١٢٠ - ١٢١.

الحدى للاستهلاك وأنها أخف وطأة على أصحاب الدخل والثروات الكبيرة لأنه ينخفض لديهم الميل الحدى للاستهلاك، ويتأكد هذا الأمر إذا ما فرضت هذه الضرائب على السلع الضرورية والشائعة فقط.

ومع ذلك فإن الفن المالى الحديث اتخذ خطوتين فى الضرائب غير المباشرة. الأولى خفف ظلمها بأن أعفيت السلع الضرورية من الضرائب غير المباشرة، وخففت على السلع الشائعة التى تستهلكها الطبقات الفقيرة، وفرضت بمعدلات مرتفعة على السلع الكمالية التى يستهلكها أصحاب الدخل والثروات الكبيرة. والثانية الاتجاه بها نحو العدالة الضريبية باقتراح الضريبة العامة على الإنفاق^(١٤٤).

ومن ثم فإننا نرى ثلاثة أمور:

أ - أن أى نظام ضريبي فى أى دولة وفى أى وقت يجب أن يجمع بين نوعى الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وذلك بقصد تحقيق العدالة الضريبية والأهداف الأخرى للضريبة.

ب - كلما تطورت الدولة فى بنائها الاقتصادى، واستناداً إلى نظرية المراحل الضريبية التى عرضناها سابقاً، تدعم هدف العدالة الضريبية.

ج - أننا نميل فى الزمن الحالى إلى أن تأخذ الدولة، أى دولة، بنظام الضرائب العامة وليس بنظام الضرائب النوعية، وسواءً أكان ذلك فى نطاق الضرائب المباشرة أم فى نطاق الضرائب غير المباشرة. وسنزيد هذه الفقرة وضوحاً فى الفقرات المقبلة.

- P.M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T. 2, op. Cit, (١٤٤) P. 248;

- M. DUVERGER, "Finances publiques", op. cit., p. 144.

الفرع الرابع

ما نوع ضريبة الدخل وصفتها

الأكثر ملاءمة مع العدالة الضريبية

فى معرض بحثهما فى العدالة الضريبية، ذكر العالمان P. M. GAUDEMET et J.MOLINIER أن المقدرة التكلفة التى يجب على الضريبة أن تقوم عليها لا تخضع لمقدار المادة الخاضعة للضريبة التى يحوزها المكلف فحسب، بل تخضع أيضاً لطبيعة هذه المادة الخاضعة للضريبة. فالمكلف الذى يحصل على دخل ٢٠٠٠٠٠٠ فرنك من عمله تتوافر لديه مقدرة تكلفة مختلفة عن مكلف آخر صاحب دخل ٢٠٠٠٠٠٠ فرنك ناجمة عن قيمة المنقولة. والتمييز بينهما فى الضريبة التى يخضع لها كل من الدخلين يدخل ضمن دائرة الإنصاف *équité*. ومن ثم فهناك تمييز مقبول هو التمييز لضمان الدخل *Sécurité du revenu*، حيث يميز بين دخل العمل ودخل رأس المال ودخل المصدر المختلط (الأرباح). وإن كان هذا التمييز اليوم قد فقد مبرره لأن دخل العمل أصبح أكثر ضماناً من دخل رأس المال^(١٤٥).

وحتى نحيط بموضوع هذه الفقرة فإننا سنطرح سبعة أسئلة فرعية ونجيب عنها:

أ - أى نظريات الدخل الضريبى أكثر ملاءمة للعدالة الضريبية: إذا كانت نظرية المنبع *théorie de la source* تتطلب فى الدخل الخاضع للضريبة توافر ثلاثة شروط هى: التقدير النقدى، والدورية والانتظام، ودوام المصدر أو ثباته، فإن هذه النظرية - من ناحية العدالة الضريبية - لها ميزة وعليها عيب. ذلك أن دوام المصدر - وهو يؤثر فى المقدرة التكلفة - ينجم عنه ضرورة اختلاف المعاملة الضريبية تبعاً لهذا الدوام. فـرأس المال يستمر عادة مدة أطول من حياة الإنسان، والعمل لا يستمر إلا فترة أكثرها حياة الإنسان، وقد

- P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T. 2, op.cit., (١٤٥) pp. 246-247.

يصيبه المرض والعجز والشيخوخة، والمصدر المختلط يقع في مركز وسط بالنسبة لهما. وعلى ذلك فإن التشريعات الضريبية يجب أن تراعى هذا الاختلاف، فتميز في المعاملة الضريبية (معدل الضريبة، وطريقة جبايتها، والإعفاءات منها) بين دخول هذه المصادر تبعاً لدرجة ثباتها، أى أن الدخل الناجم عن العمل يخضع لمعاملة ضريبية أخف من تلك التى يخضع لها الدخل الناجم عن المصدر المختلط، في حين يعامل الدخل الناجم عن رأس المال معاملة ضريبية أشد من الدخلين السابقين. وإذا قيل إن العصر الحاضر بما حمله من تشريعات عمالية وتأمينات اجتماعية قارب بين ثبات مصادر الدخل المختلفة، فإن المبدأ يبقى صحيحاً فى ذاته. هذه هى الميزة لنظرية المصدر. أما عيبها من ناحية العدالة الضريبية فناجم من اشتراط الدورية والانتظام. ويقصد بهذا الشرط أن الدخل الخاضع للضريبة هو الذى يكون من طبيعة دورية متجددة بصورة منتظمة، كالرواتب والأجور والإيجارات. أما الدخل الذى يحصل عليه الشخص بصورة غير منتظمة، وهو ليس من طبيعة دورية متجددة، فهو دخل عرضى ولا يُعد دخلاً خاضعاً للضريبة طبقاً لهذه النظرية، كالجوائز التى توزعها الدولة أو الشركات على أصحاب الأسهم والسندات، والأرباح العرضية التى يحصل عليها أصحاب الأسهم والسندات نتيجة ارتفاع قيمتها فى سوق الأوراق المالية عن سعر شرائها. وتطبيقاً لذلك فالعامل والموظف يخضع أجره أو راتبه للضريبة ولو كان دخله ضئيلاً لأن الأجر والراتب من طبيعة دورية متجددة، في حين لا يخضع للضريبة الشخص الذى يحصل على دخل كبير من عملية عارضة. وعدم خضوع هذه الدخول العرضية للضريبة، على الرغم من أنها تزيد المقدرة التكليفية، يخالف العدالة الضريبية، ويُعد عيباً فى نظرية المنبع.

ومن ثم فقد قيل بحق: إن نظرية الزيادة الإيجابية فى ذمة الممول Théorie de la plus-valus تتفادى عيب نظرية المنبع، حيث تُعد نظرية الزيادة الإيجابية فى ذمة الممول دخلاً خاضعاً للضريبة كل ما يؤدي إلى زيادة فى القيمة الإيجابية لذمة الممول بين فترتين، وسواءً أكانت هذه الزيادة من طبيعة دورية

ومتجددة ومنظمة أم من طبيعة عرضية واستثنائية، وسواءً أكانت هذه الزيادة ناجمة عن مصدر العمل أم رأس المال أم المصدر المختلط، كأرباح صفقة واحدة عارضة، وجوائز السندات، وأرباح بيع الأسهم، والأرباح من بيع الأصول الثابتة والعقارات والمنقولات، والحصة التي يحصل عليها الوارث من التركة. وتميل التشريعات المالية في البلاد المختلفة إلى زيادة الأخذ بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول لأنها أكثر تلاؤماً في تحديد الدخل الخاضع للضريبة مع مبدأ العدالة الضريبية من نظرية المنبع، ولأنها تمكّن المشرع من الوصول إلى عناصر رأسمالية يملكها المكلف وتزيد في قدرته التكليفية وفرض ضريبة دخل عليها دون أن يطالها بفرض ضريبة رأسمال مستقلة يُخوّف منها، وقد يُعدها بعضهم غير دستورية^(١٤٦).

ونحن مع هذا الاتجاه للأخذ بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول، وحتى تصبح أكثر عدالة ضريبية يمكن أن يميّز ضمنها بين أنواع الدخل حسب مصدرها بإعطاء خصم بالنسبة للدخل الناجم عن العمل، ويخفف الخصم بالنسبة للدخل الناجم عن المصدر المختلط، ولا يُعطى أى خصم بالنسبة للدخل الناجم عن رأس المال.

ب - أيهما أكثر عدالة ضريبية، أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي أم على الدخل الصافي: الدخل الإجمالي Revenu brut هو كل ما يحصل عليه المكلف من ممارسته لنشاطه الاقتصادي خلال فترة معينة. والدخل الصافي Revenu net هو عبارة عن الدخل الإجمالي مخصوماً منه كلفة الدخل. ويقصد بكلفة الدخل جميع المبالغ اللازم إنفاقها حتى يأتى المصدر بالدخل الإجمالي، أى لا يمكن الحصول على الدخل الإجمالي إلا بإنفاقها. وتشمل نفقات الاستغلال، ونفقات الاستهلاك، ونفقات الصيانة. وهى تختلف حسب

- U. N., "Financing of Economic Development". Economic Bulletin for Asia (١٤٦) and for East, vol. X111, No. 3, December 1962, p. 39;

- د. محمد سعيد فرهود، "مفهوم الدخل ضريبياً"، مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٧، الرياض، ١٩٨٣.

طبيعة الدخل ونوعه. ومن المتفق عليه قانوناً واقتصاداً، من وجهة نظر العدالة الضريبية، أن الدخل الصافي هو الذى يجب أن يخضع للضريبة. ذلك أن الدخل الصافي هو الذى يمثل اغتناء المكلف، ومن ثم فهو أكثر تعبيراً من الدخل الإجمالى على المقدرة التكلفة، حيث إن هذه المقدرة التكلفة يجب تحديدها بما يتبقى للمكلف من دخل صاف. وعلى ذلك، فالقاعدة العامة، مع بعض الاستثناءات أحياناً، فى التشريعات الضريبية هى خضوع الدخل الصافى للضريبة وليس الدخل الإجمالى^(١٤٧).

ونحن نرى أن يكون الأصل هو خضوع الدخل الصافى للضريبة، مع مراعاة الأهداف الأخرى أحياناً تبعاً لنظرية المراحل الضريبية التى عرضناها سابقاً.

ج - أيهما أكثر عدالة ضريبية، الضرائب النوعية على الدخل أم الضريبة العامة على الدخل: الضرائب النوعية على الدخل تعنى أن تتعدد الضرائب حسب كل فرع من فروع الدخل، أى حسب مصادره. وإذا علمنا أن مصادر الدخل ثلاثة هى: العمل ورأس المال والمصدر المختلط، بل يمكن أن نجد فروعاً لكل منها، ففى نطاق العمل يميّز بين العمل الأجير والمهن الحرة، وفى نطاق رأس المال يميز بين العقارات والقيم المنقولة والديون العادية، وفى نطاق المصدر المختلط يميّز بين الأرباح الزراعية والأرباح الصناعية والأرباح التجارية. ومن ثم فإنه يمكن فرض ضريبة متباينة على دخل كل فرع من هذه الفروع حسب مدة بقاء هذا المصدر واستمراره، أى يمكن تنويع المعاملة المالية تبعاً لكل مصدر من فروع الدخل، وهو ما يجد سنده فى العدالة الضريبية. وعلى هذا تفرض الضريبة بمعدل مرتفع على دخل رأس المال لأن رأس المال يستمر فترة طويلة، وتفرض بمعدل منخفض على دخل العمل، لأن العمل يستمر فترة قليلة نسبياً لا تتجاوز حياة العامل، وتفرض بمعدل متوسط على دخل المصدر المختلط لأنه يقع فى مركز وسط من حيث بقائه بين رأس

- Loïc PHILIP, "Finances publiques", Cujas, Paris, 1992, pp. 387-393.

(١٤٧)

المال والعمل. هذه هي ميزة الضرائب النوعية على الدخل من ناحية العدالة الضريبية^(١٤٨).

ويقابل هذه الميزة عيب في الضرائب النوعية على الدخل من ناحية العدالة الضريبية ناجم عن تفتيت الدخل الخاضع للضريبة إلى فروع لا تمكّن من تحديد المقدرة التكلفة للممولين، فقد يحصل الممول على دخل كبير من مصدر لا يخضع للضريبة، في حين يحصل ممول آخر على دخل أقل من مصدر يخضع للضريبة. وتتفادى الضريبة العامة على الدخل هذا العيب، حيث تضم جميع الدخل التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد بصرف النظر عن مصادرها. وبذلك تُعد أكثر دقة في تقدير المركز المالي للممول، أي أكثر تعبيراً عن المقدرة التكلفة للممول، ولذلك قيل: إن الضريبة على الدخل العام تحقق العدالة الضريبية بصورة أفضل من الضرائب النوعية على الدخل. يؤكد ذلك أن الضريبة العامة على الدخل تسمح للمشرع الضريبي بمراعاة ظروف المكلف الشخصية والعائلية والمهنية. ومن ثم فقد قيل أيضاً: إن الضريبة العامة على الدخل هي المجال الطبيعي للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة^(١٤٩).

ونحن نتبنى هذا الرأي أيضاً ونضيف إليه أنه يمكن تحقيق عدالة ضريبية أكثر في الضريبة العامة على الدخل بأن يميز داخلها بين دخل كل مصدر فيعطى حسم له.

د - هل من العدالة الضريبية أن تفرض ضريبة استثنائية على الأرباح الاستثنائية: والإجابة نعم، لأنها أرباح كبيرة غير عادية، ويحصل عليها أصحابها خلال فترات الحروب وأثناء فترات التنمية في البلاد النامية، ومن ثم فهي ضريبة مؤقتة تزول عند انتهاء هذه الفترات. ولن نكرر هنا المبررات التي يسوقها أنصار هذه الضريبة وكيفية تحديد الأرباح الاستثنائية^(١٥٠).

(١٤٨) Jacques PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", op. cit., pp. 40-45.

(١٤٩) د. رفعت المحجوب، "المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٦٥.

ويلاحظ أننا لم ندخل في التحليل الضرائب على الشركات، حيث إن هناك من يرى فرضها بصورة نسبية. انظر: PERCEBOIS، المصدر السابق، ص ٤٩ وما بعدها.

(١٥٠) ينظر في هذا أي كتاب في المالية العامة، مثل كتابنا: "مبادئ المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٢٠٣ - ٢٠٥.

الفرع الخامس

ما نوع الضرائب على رأس المال وصفتها الأكثر ملاءمة مع العدالة الضريبية

يذكر J. PERCEBOIS في بداية بحثه في الضرائب على رأس المال أن المبدأ، في معظم التشريعات أن رأس المال يستفيد بصورة تقليدية من إعفاءات ضريبية معينة، ولم يحصل هذا إلا لأنه من الصعوبة بمكان ضبطه إحصائياً. وبالتأكيد، إن لم تفرض ضريبة على ثروات الممولين في كل فترة من الفترات بصورة منتظمة، فإنها تفرض عليها ضريبة حينما تنتقل من يد إلى أخرى (ضرائب الانتقال droit de mutation). ويبذل المشرع جهده بفرض ضريبة تصاعدية على القيم المضافة المتحققة في رأس المال ثم يتدخل بالضريبة العامة والسنوية على الثروة، على الأقل في البلاد الصناعية. وتوجد عملياً فئتان من الضرائب على رأس المال. ضرائب تأليفية Synthétiques تضم ضرائب التركات والضرائب على الثروة، وضرائب قليلة تضم الهبات وبيع غير المنقول والأراضي والضريبة العقارية على الأملاك المبنية وغير المبنية^(١٥١).

وحتى نبحث في الضرائب على رأس المال من وجهة نظر العدالة الضريبية فإننا نطرح سؤالين أساسيين وأسئلة فرعية ونجيب عنها من خلال ما ذكره الفقهاء والاقتصاديون لننتهي إلى بيان رأينا في كل منها:

أ - هل الضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل ملائمة للعدالة الضريبية:

إذا كان رأس المال يعرّف ضريبياً بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية، المنتجة أو غير المنتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات، والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، فإن الضريبة العادية على رأس المال والى تُدفع من دخل رأس المال لأنها تفرض بمعدل معتدل فلا يضطر المكلف لبيع رأس المال جزئياً أو كلياً ليسددها، تتماشى مع العدالة الضريبية، عند

(١٥١) - Jacques PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", op. cit., pp. 57-58.

بعضهم، لأن رأس المال يعبر عن المقدرة التكلفة بصورة أدق وأقرب إلى الحقيقة من الدخل، ولأن رأس المال يمثل ثروة مكتسبة، وهذه الثروة المكتسبة أسلم مقياس لتقدير المقدرة التكلفة للممول. في حين يرى بعضهم الآخر أنه ليس صحيحاً أن رأس المال أكثر دقة في تحديد المقدرة التكلفة. فإذا عرفنا أن قيمة رأس المال تتوقف على ما يدره من دخل، فإنه ينجم عن ذلك أن من يملك رأس مال كبيراً يدر دخلاً قليلاً هو ذو مقدرة تكلفة أقل ممن يملك رأس مال صغيراً يدر دخلاً كبيراً^(١٥٢).

ونحن من جانبنا نقف بين الرأيين السابقين كما يلي:

- نرى أن تفرض ضريبة على دخل رأس المال، ونرفض أن تكون وحيدة لأنها عندئذ تحمل كل عيوب الضريبة الوحيدة.

- أن تبني نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول يؤدي إلى اعتبار أن دخل رأس المال يؤدي إلى هذه الزيادة، وبذلك تخضع للضريبة.

ب - هل الضريبة على رأس المال وتدفع منه ملائمة للعدالة الضريبية: لأن هذه الضريبة تضم ثلاثة أنواع، فإن إيجابتنا ستتفرع إلى ثلاثة أيضاً:

١ - الأولى هي: هل الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال ملائمة للعدالة الضريبية: هذه الضريبة وعاءها رأس المال وذات معدل مرتفع ولذلك لا يكفي دخل رأس المال لدفع الضريبة فيضطر المالك للتصرف في رأس المال جزئياً أو كلياً حتى يتمكن من سدادها. وتوصف هذه الضريبة عند بعضهم بالاستثنائية لأن الدولة تفرضها إبان الأزمات والحروب وما بعدها، وهي ليست دورية مستمرة. وقد فرضتها ألمانيا والنمسا وإيطاليا خلال الحرب العالمية الأولى وما بعدها، كما فرضتها فرنسا وبلجيكا بعد الحرب العالمية الثانية. وعدّ الاشتراكيون هذه الضريبة أداة للحد من تراكم الثروة

- H. LAUFNBURGER, "traité D'économie et de législation financières, (١٥٢) Revenu, capital et impôt", Recueil Sirey, Paris, 1950, pp. 6, 7 et 61.

وسيطرة رأس المال وأداة لتقريب الفوارق بين طبقات المجتمع، ومن هنا تأتي - فى رأيهم - عدالتها الضريبية وعدالتها الاجتماعية^(١٥٣).

ورأينا أن الضريبة على رأس المال يتنازعها جانبان: الأول اقتصادى والثانى دستورى. ويتحصل الجانب الاقتصادى فى أنها - وهى تفرض على رأس، وهى ذات معدل تصاعدى عند بعضهم، وتفرض فى الظروف الاستثنائية - تتمشى مع العدالة الضريبية، وربما تتمشى أيضاً مع العدالة الاجتماعية. فى حين يتحصل الجانب الدستورى فى أن هذه الضريبة - وهى تجبر المكلف من أجل سدادها للتصرف فى رأس المال نفسه جزئياً أو كلياً - تمثل اعتداءً على الملكية الخاصة التى صانها الدستور، فلا ينزع عن أحد ملكه دستورياً إلا بسبب المنفعة العامة فى الأحوال المبينة فى القانون، وبالكيفية المنصوص عليها فيه، وبشرط تعويضه تعويضاً عادلاً. ومن ثم فإن هذه الضريبة تُعد غير دستورية. وهو ما ذهب إليه د. إبراهيم الحمود فى بحثه: "النظام القانونى للاستقطاعات المالية الجبرية - دراسة فى التمييز بين الرسوم والضرائب فى ضوء القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ بتنظيم استغلال الأراضى الفضاء"^(١٥٤). ونحن مع تغليب الجانب الدستورى على الجانب الاقتصادى، لأن فرض الضريبة على رأس المال يؤدى مع الزمن لأن تآكل مطرحها وتُعد نوعاً من المصادرة العامة التى حظرها الدستور^(١٥٥)، ولأن الضريبة على الدخل هى النوع العادى

- H. LAUFENBURGER, "Finances comparées", Recueil Sirey, Paris, 1959, (١٥٣) p. 142.

(١٥٤) نصت المادة ١٦ من دستور دولة الكويت على أن: "الملكية ورأس المال والعمل مقومات أساسية لكيان الدولة الاجتماعى وللثروة الوطنية. وهى جميعاً حقوق فردية ذات وظيفة اجتماعية ينظمها القانون". ونصت المادة ١٨ على أن: "الملكية الخاصة مصونة فلا يمنع أحد من التصرف فى ملكه إلا فى حدود القانون. ولا ينزع عن أحد ملكه إلا بسبب المنفعة العامة فى الأحوال المبينة فى القانون، وبالكيفية المنصوص عليها فيه، وبشرط تعويضه عنه تعويضاً عادلاً".

(١٥٥) نصت المادة ١٩ من دستور دولة الكويت على أن: "المصادرة العامة للأموال محظورة. ولا تكون عقوبة المصادرة الخاصة إلا بحكم قضائى فى الأحوال المبينة فى القانون".

من الضرائب فى العصر الحديث، فكتاب المالية العامة والاقتصاد والقانونيون يجمعون - ونحن منهم - على أن الضريبة يجب أن تفرض - كقاعدة عامة - بحيث تدفع من الدخل. يضاف إلى ذلك أن السائد فى عالم اليوم - وباقتراح من صندوق النقد الدولى والبنك الدولى للإنشاء والتعمير وبمساندة من العولمة والنظام العالمى الجديد - هو الدعوة إلى الخصخصة التى أصبحت تميل إليها معظم الدول، مختارة أو مجبرة، وتتخذ الخطوات التطبيقية فيها^(١٥٦). وكل هذا يؤكد أن الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال لم تعد مقبولة.

٢ - والثانية هى: هل الضريبة على زيادة قيمة رأس المال (العقارية والمنقولة) تتلاءم مع العدالة الضريبية: ترتفع قيمة العقارات لأربعة أسباب: أولها نتيجة تنفيذ الدولة بعض الأشغال العامة، كفتح طريق أو بناء جسر أو إنشاء حديقة. وهذه تحمّل الدولة نفقاتها لأصحاب العقارات التى زادت قيمتها. وثانيها نتيجة مجهود المالك، أى نتيجة تحسينات قام بها أصحاب العقارات. وهذه متفق على عدم خضوعها لضريبة أو رسم، وهو ما تقضى به العدالة الضريبية. وثالثها نتيجة انخفاض القوة الشرائية للنقود بسبب وجود تضخم نقدى فى الدولة، ولذلك يطلق عليها الزيادة الظاهرية فى قيمة العقار. وهذه متفق أيضاً على عدم خضوعها لضريبة أو رسم، وهو ما تقضى به العدالة الضريبية، علماً أنه يمكن تحديد هذه الزيادة عن طريق معرفة تطور المستوى العام للأسعار خلال فترة الزيادة. ورابعها نتيجة انتشار العمران وزيادة السكان، أى نتيجة تقدم المجتمع، وهذا الأمر أول من أشار إليه ديفيد ريكاردو فى نظريته عن الربح، ثم تدعم بكتابات ستيوارت ميل وهنرى جورج. وهذه يرى مؤيدو فرض الضريبة على زيادة قيمة العقارات بسببها أن تخضع للضريبة، وهى تتلاءم مع العدالة الضريبية لأن الزيادة لم تنجم

(١٥٦) - د. محمد سعيد فرهود، "الخصخصة والضرائب"، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة ٢١، العدد ٣، ١٩٩٧.

بسبب مجهود صاحب العقار ولا ادخاراته بل ترجع لنشاط الجماعة والظروف العامة التي تسود فيها، ومن ثم فإن الذي يستحقها هو الدولة الممثلة للجماعة عن طريق هذه الضريبة^(١٥٧).

وفيما يتعلق بالضريبة على الزيادة في القيمة العقارية من ناحية ملاءمتها مع العدالة الضريبية فإننا نرى ما يلي: نرفض أن تكون ضريبة وحيدة أو رئيسة بل ضريبة تكميلية، وأن تُعطى حسماً من الوعاء، وأن تفرض بمعدل خفيف لسببين: أولهما حتى لا يحصل استهلاك للضريبة^(١٥٨) فتنخفض أسعار العقارات ويتضرر أصحابها، وربما انعكس ذلك بالكساد على الاقتصاد؛ وثانيهما فإننا نورد اعتراضاً على هذه الضريبة من ناحية العدالة الضريبية وارتباطها بالظروف الاقتصادية، وذلك إضافة للاعتراضات التي يثيرها غير المؤيدين لهذه الضريبة، ومفاد هذا الاعتراض هو أن الدولة تأخذ ضريبة على زيادة قيمة العقار، في حين لا تعوّض المالك حينما تنخفض قيمة عقاره في ظروف أخرى. وأخيراً نرى أنه يمكن الوصول إلى هذه الضريبة عن طريق تبني المشرع في تعريف الدخل الضريبي نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول.

ونرى الرأي نفسه فيما يتعلق بالضريبة على الزيادة في القيمة المنقولة.

٣ - والثالثة هي: هل الضريبة على التركات تتلاءم مع العدالة الضريبية: يرى معظم الاقتصاديين وفقهاء القانون أن الضريبة على التركات ملائمة للعدالة الضريبية من ناحية عدالتها الاجتماعية، بمعنى أنها تستخدم لتخفيف حدة التفاوت في توزيع الثروات والدخول. ويرى بعضهم أن الضريبة على مجموع

- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J. P. LASSALE, "Finances (١٥٧) publiques". 3e éd., L. G. D. J., Paris, 1996, pp. 574-599.

- E. R. A. SELIGMAN, "Introduction of The Shifting and Incidence of (١٥٨) Taxation", American Economic Association, Irwin Illinois, 1959, p. 204;

مذكور لدى د. إبراهيم الحمود ود. خالد زغلول، "الوسيط في المالية العامة"، مذكور سابقاً، ص ٣٨٦ - ٣٨٧.

التركة معيبة من ناحية العدالة الضريبية، ذلك أنها لا تأخذ فى الاعتبار الظروف الشخصية لكل من الورثة أو الموصى لهم. فى حين أن الضريبة على نصيب الوارث أو الموصى له تتفادى هذا العيب فتقدر الظروف الشخصية لكل وارث أو موصى له، وبذلك تُعد من الضرائب الشخصية لا العينية، ومن ثم فهى أكثر ملاءمة مع قاعدة العدالة الضريبية. ويرى بعضهم أيضاً أن الضريبة على التركات بنوعيتها تتمشى مع العدالة الاجتماعية أيضاً لأنها تساعد فى الحد من الدخول والثروات^(١٥٩).

ومن ثم فإننا نرى أن الضريبة على التركات فى علاقتها بالعدالة الضريبية يفضل - بعد أن يطبق فيها مبدأ "لا تركة إلا بعد سداد الديون" - أن يؤخذ بالضريبة على نصيب الوارث أو الموصى له، وليس بالضريبة على مجموع التركة للأسباب التى أوردها كتاب المالية العامة، وأن يراعى فى معدلها: قيمة نصيب الوارث أو الموصى له، ودرجة قرابته مع الوارث أو الموصى له، والأعباء العائلية للوارث، والفترة المنقضية بين انتقال أموال التركة من مورث وبين وفاته. كما نرى أن معدلها يجب أن يكون خفيفاً حتى لا تدخل ضمن "المصادرة العامة" التى حرّمها الدستور، ولأنه يسهل الغش الضريبى فيها، خصوصاً فى المنقولات، ولأن ضريبة ذات معدل منخفض تراعى العدالة الضريبة تأتى بحصيلة وافرة خير من ضريبة ذات معدل مرتفع لا تراعى العدالة الضريبية وتنخفض حصيلتها. وأخيراً نرى أنه يمكن إدخال حصة الوارث أو الموصى له التى يحصل عليها ضمن الدخل الخاضع للضريبة استناداً إلى نظرية الزيادة الإيجابية فى ذمة الممول.

(١٥٩) - Jacques PERCEBOIS, "Economie des finances publiques", op. cit., p. 57;

- د. محمد لبيب شقير، "علم المالية العامة"، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٦، ص ١٧٤ - ١٧٦،

- د. عبد العال الصكبان، "الضرائب على التركات"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٣.

إن نخلص من ذلك كله إلى أننا نرفض الضرائب على رأس المال إما كلياً أو على الأقل تسميتها بهذا الاسم، فتعريف الدخل استناداً إلى نظرية الزيادة الإيجابية في زمة الممول يجبُ الضرائب على رأس المال ويتمشى مع العدالة الضريبية^(١٦٠).

(١٦٠) - قارن مع:

- P. J. BROUDHON, "Théorie de l'impôt", Texte commenté et présenté par Thierry LAMBERT, Harmattan, Paris, 1995, pp. 186- 200.

ونبدي هنا الملاحظتين التاليتين:

أ - ذكر د. محمد رواس قلعه جي، «التمك بتمك الله تعالى... ثم إن الله تعالى يملكه (أي يملك المال) - بعد موت صاحبه لمن يشاء، وقد جاءت آيات المواريث محددة بكل دقة نصيب كل وارث...» وقد استنتج الفقهاء المسلمون من ذلك عدم مشروعية ضريبة التركات لأن الله جعل الإرث «فريضة من الله» (سورة النساء)، والدولة ليست من أصحاب الفروض لكي تورث جزءاً من التركة.

- انظر كتاب: د. محمد رواس قلعه جي، «مباحث في الاقتصاد الإسلامي» دار النفائس، بيروت، ٢٠٠٠م، ص ١٠٣ - ١٠٤.

ب - لقد ألغيت ضريبة الأيلولة على التركات في مصر بمقتضى القانون رقم ٢٢٧ لسنة ١٩٩٦. وهذا الإلغاء تطلبت المرحلة التاريخية التي تمر بها مصر، وخصوصاً من حيث ضرورة تشجيع الاستثمار الأجنبي والخصخصة.

- انظر: د. محمد سعيد فرهود، «الخصخصة والضرائب (نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت)»، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة ٢١، العدد ٣، ١٩٩٧، ص ١١٩.

الفرع السادس

ما نوع الضرائب على الإنفاق وصفتها الأكثر ملاءمة مع العدالة الضريبية

ضمن فقرة بعنوان: "التمييز والضرورة" يذكر P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER أنه يوجد أساس للتمييز فيما يصادف خصوصاً في الضرائب غير المباشرة والضرائب على الاستهلاك: وذلك لأن الإنفاق على الاستهلاك يظهر كإنفاق ضروري أو كإنفاق كمالى (زائد Superflue)، ومن ثم فالمعدل يكون خفيفاً جداً على الضرورى، وثقيلاً جداً على الكمالى. وبذلك يوجد تمييز ناجم لأسباب النظام الاجتماعى؛ ولكن هذا التمييز قد تكون فاعليته غير مؤكدة لسبب احتمالات ظاهرة الانعكاس الضريبى^(١٦١).

ويرى أنصار الضرائب على الإنفاق أنه إذا كان الدخل خير مقياس للمقدرة التكاليفية فإن الإنفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية يُعد مقياساً جيداً لتحديد المقدرة التكاليفية للشخص، بسبب تناسب إنفاق الشخص مع دخله، ومن ثم فإن الضرائب على الإنفاق تتفق مع قاعدة العدالة الضريبية^(١٦٢).

ولأن الضرائب على الإنفاق تتخذ ثلاث صور رئيسة هي: الضرائب على سلع معينة، والضرائب الجمركية، والضريبة العامة على الإنفاق، فإننا نتعرض لكل منها من ناحية ملاءمتها للعدالة الضريبية:

- P.M. GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T.2, op.cit., p. (١٦١) 249.

ويلاحظ أننا لم نتعرض للضرائب على التداول فى المتن، ونوصى بأن تكون ذات معدل خفيف حتى لا تعيق انتشار المعاملات والتداول. يؤكد توصيتنا هذه الاتجاه الحالى فى دول العالم نحو اقتصاد السوق.

- M. BOUVIER, M. C. ESCLASSAN et J. P. LASSALE, "Finances publiques", op. cit., p. 590.

أ - الضرائب على سلع معينة من حيث ملاءمتها مع العدالة الضريبية:

يتوقف اختيار الدولة عند فرضها هذه الضرائب على المفاضلة بين اعتبارين هما: اعتبار الحصيلة واعتبار العدالة. ويقضى اعتبار الحصيلة بأن تفرض الدولة هذه الضرائب على السلع الضرورية، كالخبز والأدوية والمواصلات. ولأن الطلب على السلع الضرورية عام من جميع فئات المجتمع، والطلب عليها طلب غير مرّن فإن الضرائب عليها ذات حصيلة كبيرة. لكن هذه الضرائب غير عادلة، لأن النسبة التي تنفقها الطبقات الفقيرة من دخلها على هذه السلع الضرورية أعلى من النسبة التي تنفقها عليها الطبقات الغنية، ومن ثم فعبئها النسبي على الطبقات الفقيرة أعلى منه على الطبقات الغنية. وهذا يجافى العدالة الضريبية. وينعكس الأمر عند فرض الضرائب على السلع الكمالية، حيث يتمشى فرضها مع العدالة الضريبية. ومن ثم يرى معظم الفقهاء والاقتصاديين أن تفرض هذه الضرائب على السلع الشائعة (سلع الاستهلاك الجارى) للحصول على الميزتين معاً: الحصيلة والعدالة^(١٦٣).

ورأينا فى هذه الضرائب من ناحية العدالة الضريبية أنه يمكن الاستغناء عنها والأخذ بمضمونها من خلال الضريبة العامة على الإنفاق، مع الأخذ فى الاعتبار البنيان الاقتصادى للدولة، بحيث تتوافق مع نظرية المراحل الضريبية التى عرضناها سابقاً، ومع الأخذ فى الاعتبار الحالة الاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة والأهداف الأخرى التى تريد الدولة أن تصل إليها من خلال ضرائبها، كحماية الصحة والأخلاق وحماية الصناعة الوطنية، والتطور المتلاحق لانتقال السلع من كمالية إلى ضرورة باختلاف الدول والأزمان.

ب - الضرائب الجمركية من حيث ملاءمتها مع العدالة الضريبية: ينطبق ما ذكرنا فى الضرائب على سلع معينة على الضرائب الجمركية، لأن الضرائب الجمركية تُعد نوعاً من الضرائب على سلع معينة، ولكنها تفرض عند استيراد السلع أو عند تصديرها.

- Maurice DUVERGER, "Finances publiques", P. U. F., Paris, 1978, pp. 128 (١٦٣) - 131.

ونضيف هنا أن التعريفية الجمركية، حسب طريقة تحديد ضرائبها، قد تقوم على أساس الضرائب النوعية أو على أساس الضرائب القيمة أو عليهما معاً. ويقصد بالضرائب النوعية *droits spécifiques* التي تفرض بمبلغ معين على كل وحدة مادية من الوزن أو الطول أو الحجم أو المساحة أو العدد. وهذه الضرائب معيبة لأنها لا تتلاءم مع العدالة الضريبية لأنها تكون ثقيلة على السلع القليلة الثمن، وهى التى يستهلكها الفقراء عادة، فى حين تكون خفيفة العبء على السلع المرتفعة الثمن. وهى التى يستهلكها الأغنياء عادة. ويقصد بالضرائب القيمة *droits ad valorem* التى تفرض بنسبة مئوية من قيمة وعاء الضريبة. وقد تكون هذه النسبة واحدة على قيم كل السلع، وقد تختلف النسبة حسب طبيعة السلعة ونوعها وأصلها. ولأن هذه الضرائب تتبع أثمان السلع وتغيراتها فإنها تُعد أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية من الضرائب النوعية^(١٦٤).

ورأينا فى الضرائب الجمركية من ناحية العدالة الضريبية ينطبق مع رأينا فى الضرائب على سلع معينة، حيث يمكن الأخذ بمضمونها من خلال الضريبة العامة على الإنفاق.

ج - الضريبة العامة على الإنفاق من حيث ملاءمتها مع العدالة الضريبية:

تعددت مقترحات الاقتصاديين والماليين وفقهاء القانون بالنسبة للضريبة العامة على الإنفاق، كما تعددت تطبيقاتها فى الدول المختلفة. وكان من أهم

(١٦٤) - د. محمد سعيد فرهود، "السياسة الجمركية وأثرها على التنمية الاقتصادية، مع دراسة خاصة عن سورية"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٥، ص ٣٥ فما بعد؛

- د. خالد سعد زغلول حلمي، "حمية الإنتاج المحلى من الإغراق والدعم فى ظل اتفاقات الجات" بحث مقدم لمؤتمر كلية الحقوق - جامعة عين شمس بعنوان: الجوانب القانونية والاقتصادية فى اتفاقات التجارة العالمية المشهورة باتفاقات الجات"، ١٩٩٧، ص ٥ وما بعدها.

الأسباب لهذا التعدد اختيار الأكثر عدالة ضريبية منها بالإضافة للحصيلة وملاءمتها للبنيان الاقتصادى وللظروف الاقتصادية.

فقد بررها أنصارها بأنها أكثر عدالة من الضرائب على الدخل، ذلك أن إنفاق الفرد يعتمد على ما يحصل عليه من دخول دورية وعرضية وعلى ثروته. وبذلك تصل إلى جميع عناصر المقدرة التكلفة للممول^(١٦٥).

وقد ذكرنا فى بحث سابق فى نطاق استعراضنا لصور الضريبة الوحيدة أنه: "إذا كان Thomas HOBBS (١٦٥١) قد نادى، من أجل تحقيق المساواة فى الضريبة، بالضريبة على الإنفاق، فهذه الضريبة، وهى تفرض على الاستهلاك، تؤدى إلى أن يدفع كل شخص ضريبة مساوية لما يستخدمه، أى تصبح الضريبة مساهمة تابعة لما يحصل عليه الشخص من المجتمع. وقد أيد هذه الفكرة JJ. stuart MILL فى كتابه "Principes d'économie politique". ثم عادت هذه الضريبة للظهور من جديد فى العصور الحديثة بصيغ مختلفة أهمها؛ الضريبة الوحيدة على الإنفاق الإجمالى، والضريبة على القيمة المضافة والضريبة المفروضة على الإنفاق على الطاقة"^(١٦٦).

- P.M.GAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T2, op.cit., pp. (١٦٥) 179-185.

(١٦٦) د. محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية قانوناً (المساواة أمام الضريبة)"، مذكور سابقاً، ص ٣٦٢، حيث أوضحنا كلاً من هذه الضرائب، فالإنجليزى N.KALDOR اقترح الضريبة الوحيدة على الإنفاق الإجمالى، وهى ضريبة سنوية شخصية وتصاعدية تفرض على النفقات المخصصة للاستهلاك من قبل المكلفين. كما اقترح J. MEADE الضريبة الوحيدة على الإنفاق الإجمالى (وهو يساوى الإيرادات جميعها، حيث يُنقص منها نفقات الاستثمار) وتفرض بمعدل ضريبي متصاعد، ثم اقترح الضريبة على القيمة المضافة. أما F. OULES و A. MARGAIRAZ فقد اقترحا الضريبة المتباينة على الإنفاق لأنها تفرق فى معدلها حسب أنواع السلع: الضرورية والشائعة والكمالية. وبعد الحرب العالمية الثانية، اقترح E. SCHUELLER ضريبة على المصادر المختلفة للطاقة.

لكن CHELLIAH ينتقد الضريبة العامة على الإنفاق من ناحية العدالة الضريبية بأنها - وهى تفرض على الإنفاق الاستهلاكى - تكون شديدة العبء على ذوى الميل المرتفع للاستهلاك، وهم أصحاب الدخل المنخفضة والمتوسطة، وخفيفة العبء على ذوى الميل المنخفض للاستهلاك، وهم أصحاب الدخل المرتفعة^(١٦٧).

ولتخفيف هذه الانتقادات اقترحت الضرائب على رقم الأعمال، وهى التى تفرض على حجم المعاملات، ومثلها الإنتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير. وكانت متتابعة en cascade أولاً، ثم أصبحت واحدة تحصل فى إحدى المراحل التى تمر بها السلعة منذ إنتاجها وحتى وصولها للمستهلك، ثم انتهت إلى الضريبة على القيمة المضافة Taxe sur la valeur ajoutée^(١٦٨).

وقد تعرضنا فى هذا البحث من قبل للإنفاق الشخصى كمؤشر للعدالة الضريبية^(١٦٩)، ونضيف هنا ما ذكره GAUDEMET و MOLINIER عن مزايا الضريبة المتتابعة على القيمة المضافة مقارنة بغيرها من الضرائب وهى^(١٧٠):

- Raja J. CHELLIAH, "Fiscal policy in underdeveloped countries", George (١٦٧) ALLEN and UNWIN, L. T. D. LONDON, 1960, pp. 132-135.

- Jacques PERCEBOIS, "économie des finances publiques", OP. CIT, PP. 52 - 57. (١٦٨)

وهو بعد أن بيّن الصور المختلفة للضريبة على رقم الأعمال، انتقل إلى بيان أنواع الضريبة على القيمة المضافة TVA التى طبقت فى فرنسا، ثم استعرض آلية ضريبة TVA، حيث يخضع لها جميع المنتجين والتجار ومقدمو الخدمات، بالنسبة لمجموع السلع والخدمات المتسلمة أو المستهلكة أو المستوردة من قبلهم. وأساس فريضة TVA يقوم على سعر السلع والخدمات. ويمكن للخاضعين لهذه الضريبة أن يتمتعوا بتخفيض الضريبة عليهم حسب نوع السلع التى يقومون بشرائها، حيث توجد ثلاثة معدلات للضريبة: المعدل العادى ٦.١٨٪، والمعدل المخفض ٥.٥٪، والمعدل الأعلى ٢٥٪.

(١٦٩) انظر ما سبق ص ٦٠ - ٧٤ من هذا البحث.

- P. M. NGAUDEMET et J. MOLINIER, "Finances publiques", T. 2, op. (١٧٠) cit., pp. 185 - 186.

- بتحصيلها على عدة مراحل، فإنه ينجم عنها أقل من الغش الضريبي في حالة فرضها كضريبة وحيدة على الإنتاج.
- وبتحديد الفريضة على القيمة المضافة، فإن الفن الضريبي عندئذ لا يؤدي إلى انحرافات ضريبية في تحديد الدورات الطويلة للإنتاج، كما هو الحال في الضريبة على المعاملات les transactions.
- بسماعها بتقديم تخفيضات لغير المنقولات، فإنها تتجنب الازدواج الضريبي على الإنفاق على الاستثمار، كما هو الحال في الضريبة على المعاملات والضريبة على الإنتاج.
- بتطلبها محاسبة تتبع كل سلعة في مختلف مراحل الإنتاج، فإنها تسمح بتحديد مقدارها على القيمة المضافة التي أضيفت على هذه السلعة بهدف إمكانية عدم الخضوع للضريبة المستحقة في المرحلة التالية. ومن ثم فإن هذا الفن المالي للضريبة على القيمة المضافة يسهّل حساب الحسومات من الضريبة على المنتجات المصدرة ومن الفرائض على المنتجات المستوردة، وهي لا تثير سخط المعارضين لها كما تفعله الضريبة الشاملة على المعاملات^(١٧١).

وكنا قد اقترحنا عدم الأخذ بالضرائب النوعية على السلع وأن تُضمن، مع الضرائب الجمركية، ضمن الضريبة العامة على الإنفاق في صورة الضريبة المتتابعة على القيمة المضافة. وهذه الضريبة يميز داخلها بين السلع الضرورية حيث تُعطى حسماً كبيراً من الضريبة، والسلع الشائعة، حيث تخضع للضريبة مع حسم بسيط، والسلع الكمالية، حيث تخضع للضريبة دون أى حسم. والضريبة على القيمة المضافة يمكنها أن تشمل الاستيراد والتصدير مع إمكانية

(١٧١) ويلاحظ أن دول السوق الأوروبية المشتركة تبنت نظام TVA وعدتها وسيلة للتكامل الاقتصادي. كما يلاحظ أن اليابان في قانون ١٩٦٢ تبنت مبدأ الضريبة على القيمة المضافة، ولكن تعقيد هذا الفن الضريبي دفع اليابانيين إلى الاختلاف في تطبيق القانون، حيث درسوا التدخل بـ T.V.A. في بلادهم لأسباب كثيرة، أهمها ما تمثله هذه الضريبة من مزايا بالنسبة لتجارتهم الخارجية. انظر: المصدر السابق، P.186.

إعفاء الصادرات منها تشجيعاً للتصدير. كما أنه يمكن لهذه الضريبة حينما يكون إنتاج السلعة ممتداً بين أكثر من دولة عربية أن تساعد في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي الذي يبتعد يوماً بعد يوم حتى عن الأحلام.

الفرع السابع

هل يمكن للضرائب السلبية أن تساعد في تحقيق العدالة الضريبية؟

تعرضنا للضرائب السلبية في بحثنا سابقاً، حيث قصد منها ربط الإيرادات العامة، وخصوصاً إيرادات الضرائب مع النفقات العامة، ذلك أنه ما دما نسعى إلى العدالة الضريبية التي تتطلب من بين أمور عدة إعفاء الحد الأدنى للمعيشة، فإن مَنْ نقص دخله عن هذا الحد الأدنى يجب أن يحصل على إعانة من الميزانية العامة. ومن ثم فإن استكمال بحث العلاقة بين وعاء الضريبة والعدالة الضريبية يقتضى منا قبول الضرائب السلبية.

خاتمة

نخلص من دراستنا للعدالة الضريبية اقتصادياً إلى ما يلي:

- ١ - إن العدالة الضريبية اقتصادياً هي خطوة متقدمة بالنسبة للعدالة الضريبية قانوناً (المساواة أمام الضريبة). وهذا يعنى أن العدالة الضريبية اقتصادياً تشمل المساواة أمام الضريبة وتزيد عليها، أما العكس فهو غير صحيح.
 - ٢ - تطبيقاً للعدالة الضريبية اقتصاداً فإننا نقترح أن تأخذ الدولة - أى دولة - بضريبتين إيجابيتين وضريبة سلبية كما يلي:
 - أ - الضريبة العامة على الدخل، على أن يؤخذ بنظرية الزيادة الإيجابية فى ذمة الممول التى تغنى عن الضرائب على رأس المال التى لم تعد مقبولة فى زمننا الحاضر بسبب ازدياد الأخذ باقتصاد السوق والذى تدعمه قوى عالمية لها مصلحة فيه، وذلك من خلال «الجات» التى تحولت إلى منظمة التجارة العالمية ومن خلال صندوق النقد الدولى والبنك الدولى للإنشاء والتعمير اللذين يؤكدان على الخصخصة.
 - ب - والضريبة الثانية؛ هى الضريبة العامة المتتابعة على القيمة المضافة والتى يمكنها أن تحقق مزايا الضرائب النوعية على السلع وتشمل الاستيراد والتصدير.
 - ج - والضريبة الثالثة؛ هى الضريبة السلبية (الإعانات الاجتماعية)، على ألا يتوسع فى حجمها وأنواعها ووقتها ولمن تعطى لهم، حتى لا يتعود على الكسل من هو قادر على العمل.
- ولا شك فى أن الأخذ بهذا الاقتراح قد تصادفه سلبيات يمكن التغلب عليها مع الزمن. لا أدل على إمكانية التغلب على هذه السلبيات من التطور التاريخي للولايات المتحدة والسوق الأوروبية المشتركة واليابان فى تطبيق هذه الضرائب واختيار كل منها ما يلائمه من أنواع هذه الضرائب، ثم تعديله بما يتناسب معها سياسياً واجتماعياً واقتصادياً.