

المعنوي ويتمثل بنية الإقامة، أما الشخص المعنوي فإن محل إقامته يتحدد بمعايير عدة منها مكان التأسيس ومعيار مركز الاستغلال.

ثالثاً: مبدأ التبعية الاقتصادية

يقوم هذا المبدأ على فكرة الولاء أو الرابطة الاقتصادية ويتحدد مضمونه بان للدولة التي يتحقق فيها الدخل من أي مصدر كان ومهما كان تصنيفه الحق في اخضاع ارباح هذا الدخل للضريبة وبصرف النظر عن جنسية صاحب المال وسواء كان مقيماً في الدولة ام غير مقيم. المهم ان يتحقق في الدولة المعنية ليكون هذا التحقق سبباً كافياً لاختصاصه لضريبة الدخل.^٢

عمرها حاضرة

المبحث السادس تقسيمات الضريبة

قسم كتاب المالية الضرائب الى تقسيمات مختلفة باختلاف الزاوية التي ينظر اليها . فمن حيث الوعاء قسمت الى ضرائب على الاشخاص وضرائب الاموال ومن حيث مصدر الخضوع قسمت الى ضرائب واحدة وضرائب متعددة ومن حيث مراعاتها لظروف المكلف قسمت الى ضرائب عينية وضرائب شخصية ومن حيث المرحلة التي يخضع فيها الدخل او راس المال للضريبة قسمت الى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، وعموماً سنفصل فيها على النحو الآتي.

المطلب الاول

الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

قسم الفقه المالي الضرائب من حيث وعاءها او المادة التي تخضع لها الى ضرائب على الاشخاص وضرائب على الاموال وسوف نبيينها في الفرعين التاليين:

الفرع الاول

الضريبة على الاشخاص

ويراد بالضريبة على الاشخاص تلك الضريبة التي يكون الوجود الانساني للشخص في دولة ما محلاً لفرضها. وقد تفرض على بعض الاشخاص فقط كالذكور الذين بلغوا سناً معيناً ، او على الاسرة كوحدة انتاجية وكان معمولاً بها في العصور الرومانية القديمة، كما عمل بها في ظل الدولة الاسلامية وكانت تسمى الجزية حيث فرضت على اهل الكتاب من الذميين . والضريبة على الاشخاص تكون على نوعين هما:
أ- ضريبة الاشخاص البسيطة، ويراد بها ان تفرض الضريبة على جميع افراد المجتمع بسعر واحد وبغض النظر عن الجنس او العمر او المستوى المالي والاجتماعي للشخص وقد اخذت بها المجتمعات القديمة .

١- د. مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع العراقي (دراسة مقارنة)، بغداد، ١٩٩٧، ص ٤.
٢- د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص ٢٨٥.

ب- ضريبة الأشخاص المدرجة : ويراد بها ان تفرض الضريبة تبعاً للجنس والعمر وبشكل خاص تبعاً للطبقة الاجتماعية التي ينتمي اليها كل فرد من افراد المجتمع وقد اخذت بها العديد من المجتمعات خاصة بالعصور الوسطى حيث تم تقسيم المجتمعات الى ثلاثة طبقات او اكثر بل انه في فرنسا قسم المجتمع عام ١٦٩٥ الى (٢٢) طبقة كل منها تخضع لسعر محدد^(١)

وعلى العموم تكاد تخلو التشريعات الضريبية المالية الحالية في مختلف الدول من ضريبة الأشخاص لما فيها من اهدار للكرامة الانسانية بجعل الانسان ذاته محلاً للضريبة ، ولما فيها من مجافاة لاعتبارات العدالة تظهر في المساواة بين الافراد في دفع مبلغ واحد مع ما قد يوجد بينهم من اختلاف في المركز المالي او القدرة التكليفية. ورغم ذلك تحتفظ بعض الدول في العصر الحديث بهذا النوع من الضرائب لا لاغراض مالية بل لاغراض سياسية فتفرض بعض الولايات السويسرية مثلاً ضريبة ضئيلة المقدار على الافراد ذوي الدخل كشرط لاستعمال حق الانتخاب رغبة في اشعار الافراد بمسؤوليتهم تجاه الحكم وتنمية رقابتهم عليه^(٢)

الفرع الثاني

الضريبة على الاموال

وبموجبها تكون اموال المكلف المادة الاساسية التي تفرض عليها الضريبة وتشمل هذه الاموال معاملات المكلف كافة التي يكون موضوعها الاموال المنقولة وغير المنقولة وكذلك جميع العمليات الاقتصادية المتعلقة بالانتاج والتداول والانفاق وعلى ذلك يمكن تقسيم الضرائب على الاموال الى نوعين :

الاول : الضرائب على الثروة : وتشمل الضريبة على رأس المال والدخل وتعرف بالضرائب المباشرة .

الثاني : الضرائب على التداول والانفاق والاستهلاك والضرائب على الانتاج ويطلق عليها اصطلاحاً الضرائب غير المباشرة .

المطلب الثاني

الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة^(٣)

وسوف نبين هنا المقصود بكل منهما في فرعين متتاليين يتناول الاول الضريبة الواحدة ويتعرض الثاني للضرائب المتعددة.

الفرع الاول

الضريبة الواحدة

يقوم نظام الضريبة الواحدة على اساس اعتماد الدولة على مصدر واحد في الحصول على الإيرادات الضرورية لسد نفقات او اعباء الدولة وفكرة الضريبة الواحدة مقررة قديماً ويعود تاريخها الى القرن السابع عشر. واول من دعى اليها هم الاقصاديون الطبيعيون (الفيزوقراط) الذين اعتبروا ان الارض هي وحدها الاساس في خلق او توليد الثروات وان

١ - د. زكي عبد المتعال ، مصدر سابق ، ص ٢٠٧ .
٢ - احمد جامع ، مصدر سابق ، ص ١٢٦ - ١٢٧ .
٣ - انظر . احمد ممنوح مرسى بك ، مصدر سابق ، ص ٥٩ - ٦٠ .

الأرض هي وحدها التي تغل ناتج أو إيراد صافي وبذلك برروا فرض الضريبة الواحدة على ملاك الأراضي الزراعية. أي أن هذه الضريبة تفرض على فئة واحدة وهم الملاك قبيلا واسعا لدى كتاب ورجال الثورة الفرنسية لذا قاموا بفرض ضريبة رنيسية على الأرض. ويشير التاريخ المالي الى أن هذه الضريبة قد مدت الخزنة الفرنسية بما يوازي نصف احتياطي الدولة من الموارد المالية.

ومع ذلك فإن نظام الضريبة الواحدة وجه اليه الكثير من الانتقادات، إذ يكتنفه العديد من العقبات والاضطراب مما يجعله غير واقعي، ففي حالة حدوث خلل في الوعاء فإن خزنة الدولة تتعرض الى مشكلات مالية قد يصعب تجاوزها بسهولة. بالإضافة الى ثقل عبء الضريبة الواحدة على المكلفين، ثم عدم عدالتها بسبب فرضها على فئة اجتماعية واحدة دون الفئات الأخرى، وأخيرا أن الأخذ بهذا النوع من الأنظمة يجعل امكانية الاستفادة منها كأداة مالية محدودة.

الفرع الثاني

الضرائب المتعددة

أن نظام الضرائب المتعددة يقوم على أساس تعددية الضرائب بحيث تكون هناك اوعية مختلفة تشمل معظم انواع الدخل أو رأس المال سواء في مراحل الحصول عليه أو انفاقه أو تداوله. ويفضل نظام الضرائب المتعددة على نظام الضريبة الواحدة لأنه أقدر على تغذية الخزينة بالموارد المالية لمقابلة تزايد في النفقات العامة وبلوغ الغايات الاقتصادية والاجتماعية التي يهدف النظام الضريبي الى تحقيقها في الوقت الحاضر. والاتجاه السائد لدى الدول هو الأخذ بهذا النظام لما فيه من مزايا عديدة:

١- يؤدي نظام الضريبة المتعددة الى توزيع الاعباء المالية على طبقات المجتمع المختلفة.

٢- أن المردود المالي لهذا النظام أكبر من نظام الضريبة الواحدة لأن تعددية الضرائب تتناول أكثر من نوع واحد.

٣- أنه أكثر انسجاماً مع قاعدة العدالة من نظام الضريبة الواحدة، لأن الخطأ الذي يمكن أن يرتكب عند تطبيق أحد الضرائب يمكن تجاوزه عند تطبيق الأنواع الأخرى للضرائب.^(١)

المطلب الثالث

الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضريبة العينية (L'impôt réel) تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها على المقدرة المالية للمكلف وعلى حجم ثروته وحده بغض النظر عن ظروف المكلف الشخصية أو قدرته على الدفع، كما أنها لا تهتم بمصدر الدخل سواء أكان عمل أم رأس مال، ومثالها الضريبة الكمركية التي تفرض على السلع المستوردة بغض النظر عن المستهلك أو المستفيد أو المستهلك لهذه السلعة، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة كمركية مساوية لتلك التي يدفعها شخص آخر استورد سيارة من نفس النوع والحجم رغم ما يكون بين الشخصين من اختلاف

١- د. منصور ميلاد يونس، مصدر سابق، ص ١٢٤.

في ظروفهما الشخصية او مقدار دخلهما ، فقد يكون الاول غنيا وعازبا بينما الثاني فقيرا ومتزوجا ويعول خمسة اولاد .

اما الضريبة الشخصية (L'impôt personnel) فهي التي تراعى عند فرضها مختلف ظروف المكلف الشخصية بمعنى انها تراعى المقدرة المالية له وحالته الشخصية فتأخذ في الاعتبار مثلا كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل ام رأس المال وهل للمكلف مصدر دخل واحد ام عدة مصادر. كما تراعى الحالة الشخصية للمكلف من حيث كونه اعزبا ام متزوجا واذا كان متزوجا هل له اولاد ام لا؟ وكم يلزم لكفالة الحد الأدنى اللازم لمعيشته ومعيشة افراد أسرته؟ ويعتبر ادخال عنصر الشخصية في الضريبة صورة من صور محاولات التشريعات الضريبية الحديثة لتحقيق العدالة الضريبية حيث ان المقدرة التكلفية للمكلفين تختلف باختلاف ظروفهم الشخصية.

المطلب الرابع

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات شيوعا وانتشارا كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية فالدولة تستقطع جزءا من قدرة الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعات مصدرة ومعاملته الضريبية بأسلوب ملائم وتسمى بالضريبة المباشرة (l'impôt direct). وقد تقوم باستقطاع جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر أي ان تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع وتصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة وتسمى بالضرائب غير المباشرة (l'impôt indirect) ولذلك سنبين هنا معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وانواع كل منها.

الفرع الاول

معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
وجدت عدة معايير للتمييز (distinction) بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ابرزها مايلي:-

اولا: معيار طريقة التحصيل :

يتلخص هذا المعيار في اعتبار الضريبة مباشرة اذا كانت تحصل بمقتضى جداول اسمية (rôle) يتون فيها اسم المكلف ومقدار المادة الخاضعة للضريبة ومبلغ الضريبة الواجب تحصيله ، وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا لم تكن تحصل بهذه الطريقة وانما بمناسبة حدوث وقائع او تصرفات معينة كاجتياز السلعة المستوردة او المصدرة للدائرة او الحدود الكمركية حيث تفرض عليها الضريبة الكمركية . او قيام الفرد باستهلاك سلعة معينة حيث تفرض ضريبة الاستهلاك.

ثانياً: معيار نقل عبء الضريبة :

طبقاً لهذا المعيار فإن الضريبة تعتبر مباشرة إذا تحمل عبئها من يقوم بدفعها الى الخزنة العامة، وتعتبر غير مباشرة إذا لم يتحمل عبئها من يقوم بدفعها بل قام بنقل هذا العبء الى غيره . ففي الضريبة المباشرة يتحدد شخص من يقوم بدفع الضريبة ومن يتحمل عبئها، أي تتوفر فيه صفة المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي، بينما في الضريبة غير المباشرة يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها فيكون المكلف القانوني هو من سجلت الضريبة باسمه او قام بدفعها ثم نقل عبئها الى الغير اما المكلف الاقتصادي فهو من يتحمل في النهاية هذا العبء.^(١) وهكذا تعتبر ضريبة الدخل ضريبة مباشرة لان من يقوم بدفعها هو ذاته الذي يتحمل عبئها في النهاية فلا يوجد وسيط بين المكلف بتحمل الضريبة وبين الخزينة العامة وعلى العكس تعتبر الضريبة الكمركية غير مباشرة لان المستورد يقوم بدفعها ثم ينقل عبئها على من يشتري السلعة برفع ثمنها بمقدار الضريبة المدفوعة، ومن ثم يختلف شخص من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها في النهاية لوجود وسيط (المستورد) بين الدولة (الخزانة العامة) وبين الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة (المشتري) .

ثالثاً: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة :

تعتبر الضريبة مباشرة طبقاً لهذا المعيار اذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار النسبيين ومثالها الضريبة العقارية المفروضة على ايجار العقارات وضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والاجور وغيرها وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية تتميز بعدم الانتظام والثبات ومثالها الضريبة على نقل الملكية والضريبة الكمركية وغيرها .

نخلص من كل ما سبق ان هناك معايير متعددة للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ولكن على الرغم من تعدد المعايير فانها جميعها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على احدها فقط لضمان الوصول لنتيجة سلمية ، وعلى أي حال جرت عادة كتاب المالية العامة على استخدام تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل او رأس المال واستخدام تعبير الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل او رأس المال كالضرائب الكمركية وضرائب الاستهلاك.^(٢)

الفرع الثاني

انواع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

سنفصل ابتداءً بانواع الضرائب المباشرة ثم نتعرض بعد ذلك الى انواع الضرائب غير المباشرة:

اولاً: انواع الضرائب المباشرة

تقسم الضرائب المباشرة الى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال والنقاش يدور هنا على ايهما افضل كأساس لفرض الضريبة الدخل ام رأس المال وهذا الامر يتطلب منا ان نبين ماذا يراد بكل من ضريبة الدخل وضريبة رأس المال .

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص ١٩١ .

٢ - احمد جامع ، مصدر سابق ، ص ١٥٠ - ١٥٤ .

المبحث الثامن المشاكل التي تواجه النظام الضريبي

ص ١٥٠

تظهر عند تطبيق تشريع ضريبي معين فجوات أو مشاكل قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة الضريبية وخاصة فيما يتعلق بتوزيع الأعباء الضريبية توزيعاً عادلاً بين المكلفين .
ونظراً لخطورة هذه الظواهر فإن المشرع غالباً ما يحاول توقعها أو إيجاد الحلول المناسبة لعلاجها. ولعل أهم مشكلتين تواجهان المشرع في هذا الشأن هما ظاهرة الازدواج الضريبي ومشكلة التهرب من الضريبة وسوف نبينهما وحسب الآتي:

المطلب الأول

الازدواج الضريبي *la double imposition*

ويراد بالازدواج الضريبي هو فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها . ومن هذا التعريف تظهر لنا الشروط الواجب توافرها لكي نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي :

الفرع الأول

شروط الازدواج الضريبي

ليتحقق الازدواج الضريبي ينبغي توافر شروط مجتمعة أبرزها ما يلي :

أولاً : وحدة الضريبة المفروضة ووحدة الوعاء :

ويتطلب توافر هذا الشرط أن يدفع المكلف أكثر من مرة ضريبة من نفس النوع وعلى نفس الوعاء الخاضع للضريبة بالرغم من إن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحققت لمرة واحدة فقط، كأن تفرض ضريبة عامة على دخل ناجم لشخص ما ثم تفرض عليه ضريبة نوعية أخرى على فروع هذا الدخل . أما إذا تحققت تلك الواقعة أكثر من مرة وتكرر تبعاً لذلك فرض الضريبة على المكلف أكثر من مرة ، فإن هذا الأمر لا يتعلق بالازدواج ضريبي حيث انه من المنطق أن يخضع المكلف للضريبة بعدد المرات التي حصلت فيها الواقعة المنشئة للضريبة فمثلاً تكرر عملية استيراد أي مادة خلال السنة المالية ذاتها سوف يترتب عليه خضوعه للضريبة الكمركية في كل مرة تتحقق فيها واقعة الاستيراد وهذا لا يشكل ازدواجاً ضريبياً البتة .^(١)

ثانياً : وحدة المكلف الخاضع للضريبة :

والمقصود بذلك أن يكون الشخص نفسه هو الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة . وتظهر أهمية هذا الشرط بصفة خاصة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين كالشركات المساهمة، فإذا فرضت ضريبة على أرباح الشركات قبل توزيعها ثم فرضت ضريبة أخرى على نصيب كل مساهم من الأرباح الموزعة لا يكون هناك ازدواجاً ضريبياً بالمعنى القانوني وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة وان كان يمكن تصور الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية .

١ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص ١٥٠ .

ثالثاً : فرض أكثر من ضريبة خلال نفس السنة :
أي أن يخضع المكلف لأكثر من ضريبة خلال نفس المدة على ذات الوعاء أما تكرار فرض ذات الضريبة في فترات زمنية مختلفة فلا يعد ازدواجاً ضريبياً فإذا افترضنا أن مكلف ما قام بأداء الضريبة عن دخله لعام ٢٠٠٥ لدولة معينة ثم قام بعد ذلك بأداء ضريبة من نفس النوع عن دخله لعام ٢٠٠٦ فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً لعدم توفر وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة .

الفرع الثاني

أنواع الازدواج الضريبي

الازدواج الضريبي إما أن يكون داخلياً أو دولياً وأما أن يكون مقصوداً أو غير مقصود :

أولاً : الازدواج الضريبي الداخلي و الازدواج الضريبي الخارجي :

ينشأ الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة لتعدد السلطات المالية الضريبية داخل حدود الدولة الواحدة سواء كانت دولة اتحادية أم دولة بسيطة كان تفرض السلطات المحلية ضريبة عقارية بالإضافة إلى الضريبة التي تفرضها الحكومة المركزية . ومع أن هذه الحالة هي الغالبة في حدوث الازدواج الضريبي الداخلي إلا أنه يمكن تصوره أيضاً بان تفرض السلطة المركزية نفسها أكثر من سعر ضريبي على نفس الوعاء وعلى نفس المكلف . أما الازدواج الضريبي الدولي فيحصل عندما تقوم كل دولة بما لها من سيادة بوضع نظامها الضريبي وفقاً لحاجتها وظروفها الخاصة دون مراعاة للتشريعات الضريبية الخاصة ببقية الدول، وهذا ما يؤدي في بعض المجالات إلى خضوع نفس الشخص للضرائب المفروضة من أكثر من دولة نتيجة لإقامته أو لوجود أمواله في دولة غير الدولة التي يحمل جنسيتها . فالدولة لها الحق في فرض الضرائب على الأموال والدخول المتحققة في أراضيها وعلى الأشخاص المقيمين فيها من مواطنين أو أجانب كما لها الحق في فرض الضرائب على رعاياها المقيمين في الخارج

وعادة ما تعمل الدول على تفادي هذا النوع من الازدواج من خلال عقد الاتفاقيات الدولية ولاسيما تلك الدول التي ترتبط مع بعضها بعلاقات اقتصادية واجتماعية وسياسية واسعة من قبيل الاستثمار والعمالة والإقامة وغيرها . ويعد العراق من بين الدول التي أبرمت اتفاقيات ثنائية وجماعية لمكافحة الازدواج الضريبي.^(١)

ثانياً : الازدواج الضريبي المقصود والازدواج الضريبي غير المقصود :

يستند هذا التقسيم إلى قصد المشرع، فالازدواج المقصود يكون غالباً بسبب تعدد المشرع أحداثه وذلك لتحقيق أغراض خاصة كالسعي إلى زيادة الحصيلة الضريبية بسبب تزايد النفقات العامة، وهنا يفرض المشرع ضرائب إضافية علاوة على الضريبة الأصلية . أو لتحقيق نوع من العدالة الضريبية وذلك بزيادة العبء الضريبي على ذوي الدخل المرتفعة كفرض ضريبة عامة على الدخل بالإضافة إلى الضرائب النوعية على فروعه حتى يكون هناك تناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكاليفية للأفراد أي قدرتهم على المساهمة في الأعباء العامة .

١ - د. هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، بغداد ، مطبعة الجاحظ ، ١٩٨٩ ، ص ٥٠ .

اما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة القصور في التشريع او لعدم وجود التنسيق بين الإدارات المالية المركزية والمحلية. ولذلك فانه من النادر وقوع الازدواج غير المقصود داخليا وحتى وان وجدت بعض الحالات فان وجود سلطة عليا في الدولة يجعل من الممكن علاجها بتعديل التشريعات القائمة أو بإصدار تشريعات جديدة تتفادى هذا الازدواج .
أما على المستوى الدولي فان اغلب حالات الازدواج هي من النوع غير المقصود وذلك ناتج عن عدم وجود سلطة عليا في المجتمع الدولي تملك التنسيق بين تشريعات الدول المختلفة وتبقى مشكلة علاجها بأيدي الدول بواسطة المعاهدات الدولية^(١).

المطلب الثاني

التهرب الضريبي La fraud fiscale

سنبين هنا مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول

مفهوم التهرب الضريبي

يراد بالتهرب الضريبي مجموعة من الأفعال المادية الايجابية او السلبية التي يتبناها المكلف وتنطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة^(٢). كان يقدم المكلف تقارير عن دخله إلى الإدارة الضريبية يظهر فيها تكاليف أعلى من أرباحه بغية عدم الخضوع للضريبة على أساس ان الضريبة لا تفرض على الدخل الا بعد خصم التكاليف.

وبذلك يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي (L'evasion fiscale) والذي يقصد به التخلص المكلف من دفع الضريبي بدون مخالفة القوانين الضريبية وذلك عن طريق عدم ممارسة النشاط الذي تفرض عليه الضريبة كأن لا يستثمر الدخل في نشاط خاضع للضريبة او عدم استهلاك سلعة مفروضة عليها ضريبة عالية او حتى عن طريق الاستفادة مما يتضمنه قانون الضريبة من نقائص وثغرات بسبب سوء الصياغة وعدم الدقة في الأحكام مما يتيح له هذه الثغرات ان يجني أرباحا دون الوقوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح^(٣). وفي الحقيقة اذا كانت التشريعات الضريبية تضع من العقوبات المالية او الجسدية على كل من يستخدم وسائل الغش والاحتيال لمن يتهرب من دفع الضريبة، فان الأمر ليس كذلك عندما يتجنب هذا الدفع باستغلال سوء الصياغة في النصوص القانونية وان كان ذلك مصحوبا بسوء نية. وهذا ما جرى عليه الفقه والقضاء في فرنسا ومصر وذلك بالتأكيد على إعطاء الشخص الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم احكام صياغة النصوص الضريبية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي، ولا

١ - د. منصور ميلاد يونس، مصدر سابق، ص ١٧٨-١٨٠.
٢ - راند ناجي احمد، التهرب الضريبي مع الإشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٠، ص ١١.
٣ - انظر د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، ط ١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٨٧، ص ٥٩-٦٠. و راند ناجي احمد، المصدر السابق، ص ١٤-١٥.

سبيل أمام المشرع سوى تعديل هذه النصوص بما يحول دون استغلال سوء صياغتها
وتجنب دفع الضريبة التي تقرها (١)

الفرع الثاني

أنواع التهرب الضريبي

قسم الفقهاء التهرب الضريبي على أساس إقليميته إلى تهرب داخلي وتهرب دولي أو
على أساس مقدار التخلص من الضريبة إلى تهرب جزئي وتهرب كلي .

أولاً: التهرب الداخلي والتهرب الدولي :
يراد بالتهرب الداخلي استعمال المكلف الطرق الاحتمالية للتهرب من دفع الضريبة داخل
الحدود الإقليمية للدولة . ويعد أكثر أنواع التهرب شيوعاً حيث تعاني منه جميع الدول مهما
اختلفت درجة تقدمها أو تخلفها ، كأن يقدم المكلف إقراراً يقلل من أرباحه التي حصل عليها
من نشاطه التجاري داخل البلد أو يظهر أنه لم يحقق أي ربح من هذا النشاط بل لحقته خسارة
منها (٢)

أما التهرب الدولي فيراد به مجموعه من الوسائل أو التصرفات التي يلجأ إليها المكلف
والتي تستهدف ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال رعاياها في الخارج .
ويستفيد المكلف في هذا النوع من التهرب من النطاق الإقليمي لسيادة الدولة في فرض
الضريبة حيث أن هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة وتكون
سلطتها مقيدة ومحددة خارج هذه الحدود لاصطدامها بسيادة دولة أخرى ، ولذلك يستغل
المكلف هذا الأمر ويحاول نقل أمواله إلى دولة أخرى أو إبقاء الموجود منها خارج دولته
بحيث يستثمر أمواله تلك فيها لاسيما عندما تكون الضريبة المفروضة في الدول الأخرى
منخفضة أو معدومة .

وتحاول الدولة التي ينتمي إليها المكلف وبواسطة إدارتها الضريبية الحصول على
الإيرادات الناجمة عن فرض الضرائب على جميع الأموال التي يمتلكها رعاياها في الخارج
إلا أنه غالباً ما يكون محفوفاً بالصعاب الكثيرة لا يمكن تذليلها إلا بوجود اتفاق دولي بين
جميع الدول يمنع التهرب الضريبي الدولي (٣)

ثانياً : التهرب الجزئي والتهرب الكلي :

يراد بالتهرب الجزئي تهرب المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي وذلك
باستعماله وسائل الغش والاحتيال . ويتحقق هذا التهرب بوسائل وصور متعددة منها إسقاط
المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه عن حقيقة نشاطه الفعلي مما
يؤدي إلى تقدير الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تقدر ، أو عدم مسكه الدفاتر التجارية
مما يدفع بالإدارة الضريبية إلى تقدير الضريبة عليه تقديراً جزافياً وهو في الغالب لا يصل

١ - د. نور شلبي و د. حسن فايز فهمي ، الضريبة على إيرادات القيم المنقولة (فقه وقضاء وتطبيقاً) ، الكتاب
الأول ، ط ١ ، الإسكندرية ، مطابع رمسيس ، ١٩٦٤ ، ص ١٣٣٩ .
٢ - د. أحمد ماهر عز ، التشريع الضريبي المصري ، ك ١ ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٥ ، ص ٥٠٨ .

3-Puale Marie Gaudement , Précis de polique fiscale, Paris , P. U . F , ١٩٥٧ , P ٣١٧