

دراسات فى القانون الضريبى المقارن
(٢)

التجنب الضريبى

بين الإباحة والحظر فى التشريع المقارن والمصرى

دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبى وكيف تعاملت معها التشريعات

الضريبية الأجنبية والعربية

مع إشارة خاصة للتشريع المصرى

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

كلية الحقوق جامعة حلوان

والمستشار القانونى والمحامى أمام محكمة النقض والدستورية العليا

القاهرة

٢٠١١

الإهداء

إلى كل من يتطلع إلى عهد جديد

تسوفيه قيمة العلم والعقل لنهضة بلادنا

أهدى هذا الكتاب

ماالفخر إلا لأهل العلم إنهم

على الهدى لمن استهدى أدلاء

وقدر كل امرئ ما كان يحسنه

والجاهلون لأهل العلم أعداء

ففرز بعلم تعش حياً به أبدا

الناس موتى وأهل العلم أحياء

المقدمة

استهل الكاتب الأمريكي ستيجلتز بحثه^١ عن التجنب الضريبي بالعبارة التالية : لقد اعتدنا أن نقرأ القول المأثور : إن في الحياة شيئين لا يمكن تجنبهما : الموت والضرائب ، ولكن اليوم، وفي ظل أحكام قانوننا الضريبي الحالي ، يسود شعور بأن شيئاً واحداً فقط يمكن تجنبه ، هو الموت^٢.

It used to be said that there were two things that were unavoidable : death and taxes . There is a widespread feeling today that under our present tax code only one of these is unavoidable.

^١ Joseph E. Stiglitz : *The general theory of Tax Avoidance* , (National Bureau of Economic Research(NBER) , Working paper No. 1868, Cambridge , March 1986, p. 2.

^٢ ترد العبارة الشهيرة عن الموت والضرائب بألفاظ مختلفة تدل على صعوبة الفكك منها ويعتقد أن أول من استعمل هذا المعنى دانيال ديفور عام ١٧٢٦ في كتابه التاريخ السياسى للشيطان ، قائلاً إن الموت والضرائب هما أكثر الأشياء التى نؤمن بها يقيناً . *things*

as certain as death and taxes can be more firmly believed

راجع : Daniel Defore : *The Political History of Devil* , 1726.

ثم برزت هذه العبارة بالصيغة الشهيرة فى رسالة بنجامين فرانكلين B.Franklin أحد الأباء المؤسسين للولايات المتحدة إلى لورى Jean Baptist Leroy ، قائلاً لا يوجد شئ يمكن أن نقول عنه أنه مؤكد ، ما عدا الموت والضرائب . *"in this world no thing can be said to be certain , except death and taxes"*.

ثم وردت هذه العبارة بصورة مختلفة فى رواية ذهب مع الريح *gone with wind* عام ١٩٣٦ بقول مؤلفتها مارجريت ميشيل : إن هناك ثلاثة أشياء لا تأتى أبداً فى الوقت

المناسب هى الموت والضرائب والولادة . *" Death , taxes and childbirth , there's never any convenient time for any of them "*.

وهى عبارة معبرة ، تدل إلى أى مدى يقبع التجنب الضريبي في واقع المجتمع ، فالضرائب يتم تجنبها عياناً جهاراً .

ولا يقتصر هذا التجنب على القانون الضريبي الأمريكي ، بل يمتد إلى كل قوانين الضرائب في جميع دول العالم .

ذلك لأن الرغبة في تجنب أداء الضريبة غريزة بشرية تنبع من الحب الفطري للمال ، وعدم التساهل في انتزاعه من صاحبه بغير منفعة مباشرة تعود عليه . ولما كانت الضريبة في تعريفها الشائع أنها فريضة تؤدي جبراً دون أن يحصل الملتزم بها على نفع مباشر مقابلها ، كان السعى إلى التجنب مفهوماً ومبرراً عند الكثيرين ، طالما لا يصل إلى حد مخالفة القوانين كالتهرب الضريبي .

أو بمعنى آخر يشكل التجنب الضريبي السرداب الذي يمرق منه الراغبون في تفضي الضريبة دون أن تطالهم يد القانون أو تقررهم هراوتها القاسية .

ولذا فمن الطبيعي أن نلاحظ هجوم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* ، وهي التي تمثل تجمعاً للدول المتقدمة في أوروبا والولايات المتحدة ، على بعض صور التجنب الضريبي³ ، وخاصة عندما ينزوي المتجنبون بعيداً عن أعين الدول التي يقيمون فيها إلى دول أخرى تشكل ملاذاً هادئاً *Tax*

³ *OECD: Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue ,Paris, 1998.*

Haven ينعمون فيه بأرباحهم ودخولهم في جنة ضريبية *Tax Paradise* يحتمون بدروع قوانينها *Tax Shelter* ضد محاولات دولهم انتزاع الضرائب المستحقة عليهم أو منعهم من الإضرار بالمنافسة العادلة التي يجب أن لا تضر الملزمين بالضريبة ، ممن لا يتهربون من التزاماتهم ولا يتجنبونها .

كما اهتم الاتحاد الأوربي بهذه الظاهرة ، من خلال التعميم الصادر عنه بشأن توفير الدخل⁴ ، وخاصة فيما يتعلق بتفادي مقيم بإحدى الدول الأعضاء الضريبة المفروضة في بلده على المدخرات من خلال إيداع أمواله في بنك بقيم بالدولة العضو الأخرى التي لا تفرض ضرائب على المدخرات ، الأمر الذي يؤدي إلى عدم فرض الضريبة على هذه الأموال في كلتا الدولتين⁵ . وتحرص الولايات المتحدة على أن تتضمن اتفاقياتها الضريبية مع الدول المختلفة نصاً لمكافحة التجنب الضريبي ومنع التسوق بالاتفاقيات *Treaty Shopping*

⁴ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments.

⁵ Philip Baker: TAX AVOIDANCE, TAX EVASION & TAX MITIGATION at http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_Mitigation_Philip_Baker.pdf

وأخذ القضاء المقارن يستجيب للنظرة الداعية إلى الحد من خطر التجنب الضريبي بأن عدل عن طريقته في تفسير القوانين الضريبية تفسيراً حرفياً أو ضيقاً ، حتى يسد الباب أمام الممولين الذين يوفقون معاملاتهم مع ما يتطلبه القانون من حيث المظهر أو الشكل ، بينما يقصدون في الواقع أو الجوهر اقتناص المزايا الضريبية التي يوفرها النص دون أن تتحقق الغاية الاقتصادية منه ، وذلك بأن اعتمدت العديد من المحاكم في الدول المختلفة على التفسير الواسع أو الموضوعي للقانون الضريبي ، واعتماد القواعد الأصولية في فهم النصوص ، ومنها غلبة الجوهر على المظهر ، وعدم إساءة استعمال القانون ، وأن العبرة بالغاية من النص أو قصد المشرع من إصداره .

واهتمت العديد من الإدارات الضريبية بوضع الإجراءات ، أو القواعد التي تعينها على مكافحة التجنب الضريبي ، سواء قننت هذه القواعد في النص التشريعي ، أو اعتمدت على المبادئ العامة ، أو السوابق القضائية .

أهمية الدراسة

يعتبر التجنب الضريبي *Tax Avoidance* وإجراءات الحد منه *Anti-Avoidance Procedures* من الأمور المهمة لكل من الإدارات الضريبية والممولين ، وتزداد أهميته بالنسبة للدول النامية ، التي ظلت رديحاً من الزمن لاتولى اهتماماً ، اقتناعاً منها بأن التجنب الضريبي حق للممول يستمده من حريره في الاستفادة من القوانين السارية ، وأن ما يترتب على هذه الاستفادة

من مزايا ضريبية ، أو تجنب للضريبة كلها أو بعضها ، لا غضاضة منه ، طالما تم في إطار القوانين⁶ ، ولم يرق الى مستوى التهرب الضريبي *Tax Evasion* الذى يشكل مخالفة للقانون واحتيالياً مجرماً ينبغي معاقبته والقضاء عليه .

وهذه القناعة الراضية عن التجنب الضريبي تنم عن فهم غير عميق للموضوع ، أو تحليل غير دقيق لأثاره ، فالأمر لا يتوقف عند مجرد الاستفادة من القانون الضريبي وثغراته ، بل قد يقترب من التهرب الضريبي قليلاً عند ترتيب المعاملة وتكييفها ، أو الالتفاف حول النص تفسيراً أو تطبيقاً ، أو خلق الوقائع التى تتفق ظاهراً مع النصوص ، وتخفى حقيقة اتجاهها نحو الهروب *Escape* من الالتزام الضريبي ولا نقول التهرب منه . بل إن من صور التجنب الضريبي ما يكون حاداً بشكل يعبر بجلاء عن أن المعاملات والوقائع والتصرفات ما تمت إلا لغرض وحيد هو تجنب الضريبة .

ولا ريب أن التجنب الضريبي بهذه الصور عملية قانونية وفنية معقدة ، لها رجالها من الخبراء والمهنيين المتخصصين ، من رجال المحاسبة والقانون والاقتصاد والإدارة وغيرهم ، والذين ينجح فى استقطابهم كبار الممولين من الأفراد والشركات ، ولا يغيب عن ذلك قدرة الشركات دولية النشاط

⁶ يفسر ذلك ظهور المؤلفات والكتب التى تشرح للممولين كيفية تجنبهم للضريبة ، ومن ذلك مثلاً:

Samuel Blank Son : Tax Avoidance , A practical guide for UK.Residents, 2004.

Multinational Corporations في توظيف إمكانات التخطيط الضريبي في

تجنب الضريبة في البلدان التي يعملون بها ، وخاصة الدول النامية.

وعلى الرغم من أن التجنب الضريبي يشكل ظاهرة عالمية^٧، تجد مكانها في كل النظم الاقتصادية ، وفي كل المجتمعات ، إلا أن حاجة الدول إلى تدعيم الإذعان الضريبي لضمان توليد الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل برامجها تجعل احتياجها إلى مواجهة كل من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي أشد.

ومع أنه لا توجد دولة بمنأى ، أو لديها مناعة ، عن عدم الإذعان الضريبي ، إلا أننا نجد^٨ أن أكثر ممارسات إساءة استعمال القوانين الضريبية في الدول النامية ، لاعتبارات عدة ، منها ما يتعلق بالهيكل الاقتصادي أو الإطار التنظيمي للضريبة في كل دولة.

⁷ وصف أحد الكتاب التجنب الضريبي بأنه " مثل الزكام ينتشر ، ولا يوجد علاج ناجح له ، ولأساق إنذار لتفاديه، وأن ضرره أكبر مما يبدو في الواقع". *Tax avoidance prevalent, no certain cure, has been stated to be "like common cold no cause for alarm, but often seems to be worse than it really is.*

راجع : A.R. Ilersic, D.R.Myddelton, Christie Davies, Anthony Christopher and Lord Houghton : *Tax Avoision-The Economic, Legal and Moral Interrelationship between Avoidance and Evasion, The Institute of Economic Affairs, 1979, Page 5*

ومن قبله كان وزير الخارجية البريطاني جلاستون Gladstone قد قال عام ١٨٧٤ بأن ضرائب الدخل تجعل الشعب كذاباً . . *"Income tax makes a nation of liars.*

⁸ Phyllis lai Mo: *Tax Avoidance and Anti-avoidance Measures in Major developing Economics , Greenwood Publishing group, USA, 2003, p. 1.*

ولما كان الاستثمار في البلدان النامية يعتمد أساساً على الشركات الأجنبية دولية النشاط كان تأثير هذه الدول بالتجنب الضريبي الحاد *Aggressive Tax Planning* الذي تقوم به بعض تلك الشركات خطيراً ، واحتمال الخسارة الضريبية الناجمة عنه كبيراً ، فضلاً عن الآثار السلبية الأخرى ، الاقتصادية والاجتماعية ، للتجنب الضريبي .

وتأتى أهمية هذه الدراسة في محاولة البحث في ظاهرة التجنب الضريبي التي لم يعرّها الباحثون العرب اهتماماً يليق بها ، مع تعدد الدراسات الأجنبية التي ركزت عليها .

ولعل مما يزيد من أهمية هذه الدراسة ، أيضاً ، اتجاه العديد من التشريعات الضريبية العربية الحديثة إلى وضع نصوص خاصة بمكافحة التجنب الضريبي في قوانينها ، كما هو الحال في السعودية وفلسطين والأردن على سبيل المثال .

ونأمل أن تحفز هذه الدراسة باحثين أكثر على الاهتمام العميق بالموضوع واستخلاص الدروس النافعة من خلال الموازنة بين حق الممول في حرية الاختيار بين أن يعمل ، أو يتعامل ، بالطريقة التي تلائمه ، وبين حق الدولة في أن تحصل منه الضريبة التي يتعين عليه أداؤها بأمانة وصدق وفقاً للفهم ، والتطبيق ، الصحيح للقانون .

هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل ظاهرة التجنب الضريبي من الناحية القانونية ، من خلال التعرف على الجوانب المختلفة للظاهرة ، وما يميزها عن غيرها من سلوك ، وأسبابها وأنواعها وآثارها الاقتصادية ، وانعكاس ذلك على الاتجاهات التشريعية والقضائية والإدارية الحديثة التي تحاول التوفيق بين الحق في التجنب الضريبي بوصفاً فرعاً من حق الممول في حرية الاختيار ، وبين منع الإضرار بالغير عند ممارسته لهذا الحق.

خطة الدراسة

ولتحقيق هدف الدراسة ، فقد قسمت إلى ثلاثة أبواب على النحو التالي:

الباب الأول

ماهية التجنب الضريبي

الباب الثاني

أسباب التجنب الضريبي وأشد ممارساته

الباب الثالث

تنظيم الحق في التجنب الضريبي

والله من وراء القصد وهو نعم المولى ونعم النصير

المؤلف

أهرامات الجيزة

فبراير ٢٠١١

الباب الأول

ماهية التجنب الضريبي

تمهيد وتقسيم

ليس من الصعب على من يقرأ عبارة التجنب الضريبي أن يفهم وبسهولة معناها ، فهي ببساطة البعد عن الضريبة ، أو تفادي الخضوع لها . ولكن هذه البساطة تختفى عندما يطلب من القارئ أن يميز بين هذا النوع من التفادي ، ونوع آخر يعرف بالتهرب الضريبي ، وكيفية التفرقة بينهما ، وما الأسباب التي تدعو إلى التجنب الضريبي ، وآثار هذا السلوك من الناحية الاقتصادية ، والصور المختلفة للتجنب الضريبي؟.

وفي هذا الباب نحاول الإجابة على هذه الأسئلة ، من خلال الفصول الثلاثة الآتية:

الفصل الأول

تعريف التجنب الضريبي

أصبح تعبير التجنب الضريبي شائعاً في القوانين الضريبية والدراسات الفقهية⁹، وقد لا يكون التعبير مستخدماً بصراحة في نص القانون ذاته ،

⁹William B. Barker :The Ideology of Tax Avoidance, paper was presented at the Loyola University Chicago Law Journal conference, "Tax Law in a Liberal Democracy: Exploring the Relationship Between Tax and Good Governance.", BARKER.DOC 1/14/2009 .

ولكننا نناقشه غالباً بصورة ضمنية في معرض تطبيق القوانين والقرارات الإدارية ، للتأكد من تحقيق العدالة الضريبية .

ويعتبر مصطلح التجنب الضريبي من ابداعات الاقتصاديين ، الذى شاع في سبعينيات القرن الماضى ، وظهر لأول مرة في القضاء الأمريكى عام ١٩٨٦ .

ونبين في هذا الفصل التعريفات المختلفة للتجنب الضريبي ، وما يميزه عن غيره من السلوكيات المشابهة، وذلك في مبحثين هما:

المبحث الأول التعريف

قسم القاضى الأمريكى هولمز *Oliver Wendell Holmes* الناس تجاه القانون فريقين^{١١}، أحدهما يقف بجانب القانون ، والثانى يقف بعيداً عنه ،

¹⁰*IRC v Challenge, 1986) STC 548.*

¹¹ونص ما قاله : عندما يرسم القانون خطاً يفصل بين حالة من يقف بجانبه وأخرى لمن يقف على الجانب الآخر منه ، فيكون من يقف فى جانب القانون، وهو جانب الأمان ، ذلك الشخص الذى يفيد نفسه فى حدود ما يصرح به القانون، بينما يقف المتهرب فى الجانب الآخر الذى يدينه القانون، وهو الجانب الخطأ.

"When the law draws a line, a case is on one side of it or the other, and if on the safe side is none the worse legally that a party has availed himself to the full of what the law permits. When an act is

فيكون الفريق الأول في أمان طالما يلتزم بالقانون ، بينما يقع الفريق الثاني في الخطر لأنه يخالف القانون . والمتهرب من الضريبة التي يفرضها القانون يكون من بين من يقع في الجانب الخاطيء.

واعتبر أن من يتجنب الضريبة ضمن الفريق الأول ، لأن التجنب الضريبي : عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة ، تتحقق من استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة ، ومن ثم فلا توجد مخالفة للقانون.

وعلى هذا الأساس ، يعتبر تجنباً للضريبة امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة ، كأن يرفض الممول ، مثلاً ، استيراد أية سلعة أجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية ، ليكون بمنأى عن دفع هذه الضرائب . وهذا أمر لا يمنعه القانون ، أو لا يتضمن مخالفة لأحكامه ، ينبع من حرية الممول في اختيار متى يعمل ؟ ، وماذا يعمل ؟ . وتختلف هذه الممارسة عن التهرب الضريبي ، الذي يتحقق بقيام الممول باستيراد السلع ومحاوله عدم دفع الضرائب المقررة عليها ، بشكل غير قانوني .

condemned as evasion, what is meant is that it is on the wrong side of the line.

Case: Bullen v. Wisconsin (1916), 240. U.S. 625 at p.630.

كما يعد تجنباً للضريبة استعمال الممول الطرق القانونية لتكييف الوضع المالى لتقليل قيمة ضريبة الدخل المستحقة له . ويتحقق ذلك عموماً عن طريق الحصول على الخصومات والائتمانات المسموحة .
فالتجنب الضريبي إذن هو الاستفادة من نصوص قانون الضريبة في تحقيق مزايا خاصة للممول^{١٢} .

ويعيب هذا التعريف أنه لا يولى اهتماماً للطريقة التي استعملها الممول للاستفادة بنصوص القانون ، سواء كانت هذه الطريقة عادية تتفق مع المجرى الطبيعي للتعامل الاقتصادي ولا تشوبها شائبة اقتناص المزايا الضريبية كهدف رئيس ، وبين الطريقة غير العادية التي لا تجرى عليها المعاملات في السوق ، وإنما يلجأ إليها الممول لكي يوفق أوضاعه مع ما يتطلبه التطبيق الحرفي لنص القانون الضريبي ، قاصداً في الأساس الاستفادة بالمزايا الضريبية . كما لم يبين هذا التعريف كون هذه الاستفادة تحققت بسلوك غير مشروع فتعد تهرباً ، أو بسلوك مشروع فتكون تجنباً .

ولذلك تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية^{١٣} التجنب الضريبي بأنه ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون ، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون .

¹² L.G.Wallsahutzky: *Towards a definition of the term "Tax Avoidance"*, *Australian Tax Review*, Vol. 48, 1985, pp. 48-58.

“Tax avoidance is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.”

و عرفه آخرون بأنه ^{١٤} فن تفادى الضريبة دون خرق فعلى للقانون .
ويعنى ذلك أن التجنب الضريبي ^{١٥} يتم من خلال عدم تطبيق القانون ، أو إساءة تطبيقه ، دون أن يبلغ الأمر تجاهل القانون، أو التهرب منه . ويتم هذا التجنب من خلال استغلال ثغرات القانون لتحقيق منافع لم تكن في نية المشرع السماح بها عند وضع القانون ، أو بالتلاعب بالنصوص ، أو بالتركيز على النواحي الشكلية دون الاهتمام بجوهر المعاملات التي يعنى بها هذا القانون.

ويعيب هذا التعريف أيضاً أنه يسعى التقدير في كل من يتجنب الضريبة ، فهو الشخص الذى يتلاعب بالنصوص ، ويستخدمها بمكر للانتفاع بمزايا القانون الضريبي . وهو تعميم غير مستحب ، لأن من بين من يتجنب

¹³ Organization for Economic Co-operation and Development, *International Tax Terms*, p://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html>, (at 10 June 2006).

¹⁴ See G.S.A. Wheatcroft, “The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance” (May 1955), 18 *The Modern Law Review* 209-30, at 209. See also J. Ian M. Whitcomb, “Judicial Approaches to Tax Avoidance,” in *Report of Proceedings of the Eighteenth Tax Conference, 1964 Conference Report* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1965, p.58).

¹⁵ *Review of Business Taxation, A Tax System Redesigned*, Canberra, July 1999, at s. 6.2(c).

الضريبة فئة من الناس يتحقق لها ذلك وهي تتعامل بحسن نية ، ووفقاً لقصده
المشروع ، كالممول الذى يعمل فى منطقة نائية منحها المشروع إعفاء من
الضريبة بقصد تشجيع العمل فى تلك المنطقة ، واستجاب هذا الممول لذلك
وحصل على الإعفاء الذى مكنه من تجنب الضريبة دون مكر أو تلاعب
بالنصوص .

ومن هنا جاء التعريف الشهير للورد تيمبلمان - فى قضية *Challenge Corporation* بأن¹⁶ التجنب الضريبي يتحقق فى مجال ضريبة الدخل ،
وتحصل مزاياه ، عندما تؤدى الترتيبات التى يقوم بها الممول إلى تخفيض
التزامه الضريبي دون أن يحملة ذلك خسارة أو تكلفة ، أى أن الممول الذى
يتجنب الضريبة لا يخفض دخله ، ولا يعانى من خسائر ، ولا يتحمل
تكاليف ، ومع ذلك تحقق له التخفيض الضريبي .

'Income Tax is avoided and a tax advantage is derived from an arrangement when the taxpayer reduces his liability to tax without involving him in the loss or expenditure which entitles him to that reduction. The taxpayer engaged in tax avoidance does not reduce his income or suffer a loss or incur expenditure but nevertheless obtains a reduction in his liability to tax as if he had.'

¹⁶ *Challenge Corporation Ltd v. Commissioner of Inland Revenue* [1987] AC 155.

فهذا التعريف يشمل كل من يحصل على مزايا القانون الضريبي ، ومع ذلك فإن هذا التعريف لا يغطي كل صور التجنب الضريبي^{١٧}، إذ قد يتحقق بعضه دون تكلفة ، كما في حالة تجنب الممول الضريبة عن طريق مزاولة نشاط معفى منها قانوناً ، بينما يتحمل التكلفة الممول المتجنب في حالات أخرى ، منها أن ينقل ممول جزءاً من دخله إلى ممول آخر يرتبط معه بعلاقة ما ، كأن ينقل الممول الزوج جزءاً من دخله إلى زوجته بهدف تخفيف العبء الضريبي عنه ، في الوقت الذي يزيد عبء الضريبة على الزوجة ، وذلك في النظم الضريبية التي تعامل الزوجان وحدة واحدة^{١٨}.

ونتيجة لصعوبة الوصول إلى تعريف جامع مانع للتجنب الضريبي ، ذهب آخرون^{١٩} إلى تعداد الحالات التي تمثل تجنباً للضريبة ، ومنها استخدام التخفيضات التي يمنحها القانون، والبحث عن الثغرات القانونية ، وإساءة استغلال القانون ، وقلب إجراءات مكافحة التجنب إلى مزايا ضريبية تحقق

¹⁷ Tracey Bowler: *Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?*, TLRC Discussion Paper No. 7, The Tax Law Review Committee, THE INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, February 2009, p. 11.

¹⁸ لمزيد من التفاصيل تراجع بحثنا: حق المرأة في عدم التمييز الضريبي لصالح الرجل ، مؤتمر كلية حقوق اسكندرية ، ديسمبر ٢٠١٠.

¹⁹ John A. Kay, "The Anatomy of Tax Avoidance." In *Income Distribution: The Limits to Redistribution. Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research society, University of Bristol. John Wright & Sons, Ltd., 1980, p.136.*

للممول وفعالاً ضريبياً بما يعرف بمكافحة أو كاراتيه منع التجنب الضريبي *Anti-avoidance karate* ، والقيام بمعاملات شاذة أو مصطنعة لتتفق شكلاً مع القانون الضريبي ، أو إجراء معاملات معلومة سلفاً *Pre-ordained transactions* ، واختيار برامج مراوغة للعمل في مناطق الأوفشور *Dodgy offshore schemes* ، فهم يضربون أمثلة لبيان التفرقة دون وضع تعريف محدد ، فالتهرب الضريبي يتمثل في إخفاء أو طمس وتشويه طبيعة المعاملة وحقيقتها ، حتى تظهر المعاملة بالشكل الذي يسمح به القانون ، مع أنها أعدت بطريقة تجعل معاملتها الضريبية تختلف عما يقصده المشرع ، فيستفيد صاحب المعاملة من هذا الاختلاف في تحقيق مزايا ضريبية .

ومن حالات التجنب ما يعرف بالمراجحة أو الموازنة الضريبية *tax arbitrage* ، وذلك عندما تكون للصفقة أو العملية منفعة اقتصادية معينة لا تختلف باختلاف المعالجات الضريبية لها ، ولكن ترجيح معالجة ضريبية على أخرى يحقق للممول مزايا ضريبية أكبر .

وبالرغم من أن هذا التعريف يتميز بإلقاء الضوء على بعض صور التجنب إلا أن المتأمل في تلك القائمة يلاحظ أنها لا يمكن أن تكون شاملة لكل صور التجنب ، كما أنها تخلط بين التجنب والتهرب لأن اتباع أسلوب المراوغة يجعل الفعل مخالفاً للقانون أي تهرب ، كذلك تبقى هناك منطقة

رمادية يقع فيها الفعل بين التجنب والتهرب مثل إجراء معاملات معلومة سلفاً، مما يجعلنا لانستطيع الاعتماد على هذا التعريف.

وبناءً على ما سلف فإننا نميل إلى تعريف التجنب الضريبي بأنه كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه، دون أن يعد متهرباً من الضريبة .

ويمتاز هذا التعريف بأنه يشمل كل من يتجنب الضريبة قاصداً الحصول على المزايا الضريبية فقط، أو حصل على هذه المزايا في إطار نشاطه الطبيعي، كما أنه يعتبر تجنباً كل من استفاد بالثغرات والظروف التي يوفرها القانون، بحيث وفق أوضاعه الشكلية على ما يقبله قانون الضريبة، أو أساء الاستفادة من نصوص القانون، دون أن تصل الإساءة إلى حد اعتباره متهرباً من الضريبة . ويسهل التعرف على ذلك من خلال الرجوع إلى قانون الضريبة الذي يحدد حالات التهرب حصراً باعتبارها جريمة يجب أن تكون محددة وصریحة .

المبحث الثاني

التمييز بين التجنب الضريبي وما يشابهه

يجب أن نميز بين التجنب الضريبي وما يتشابه معه من تصرفات يقوم بها الممول ، وتحقق ذات الهدف الذي يسعى إليه من تجنب الضريبة ، وهو عدم أداء الضريبة أو تخفيضها .

ومن أهم المتشابهات: التهرب من الضريبة ، والسعى لتخفيف أو تلطيف العبء الضريبي ، أو التخطيط الضريبي الحاد. ونفرق بين كل منها والتجنب الضريبي على النحو التالي:

أولاً : التهرب الضريبي

يختلف التجنب الضريبي عن التهرب الضريبي في أن التجنب الضريبي عمل يقوم به الممول من خلال ترتيب أوضاعه أو شئونه بشكل برئ ، لكي يتمكن من دفع ضرائب اقل ، أو لا يدفع ضرائب على الإطلاق ، مقارنة بما كان يتعين عليه أن يدفعه فيما لو لم يرتب أوضاعه أو شئونه على هذا الشكل ، فهو يستخدم ما يسمح به القانون للوصول إلى غايته، بعكس التهرب الضريبي²⁰ الذي يرتب فيه الفرد أوضاعه أو شئونه بشكل احتيالي

²⁰ يعرف قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٣ فى المادة ٢ منه التهرب الضريبي بأنه كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً ويقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو اتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره .

أو على نحو مخالف للقوانين لكي يحقق نفس غاية المتجنب وهي تخفيض ،
أو عدم دفع ، الضرائب .

أى أن كلاً من التجنب والتهرب متشابهان في الغاية ولكنها مختلفان في
الوسيلة ؛ ففي التجنب يستفاد بالوسائل المشروعة التي يسمح بها القانون ،
بينما يتعمد المتهرب مخالفة القوانين أو يحتال عليها²¹ .

ولا يكفى للفرقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي مجرد النظر
في مدى الاتفاق مع القانون الضريبي أو معارضته، بل إن الأمر يصل إلى حد
مراقبة سلوك الممول ذاته فقد يكون السلوك مجرمًا وهنا نتجه نحو التهرب
الضريبي ، أو أن يكون السلوك غير مجرم ولكنه غير قانوني أيضاً²²؛ فتتجه
نحو التجنب الذي لا يجرمه المشرع ولكنه لا يتفق مع الغاية من قانون
الضريبة .

بيد أن اكتشاف حقيقة سلوك الممول ليس سهلاً ميسوراً ، ويحتاج إلى
تفصيلات عديدة عن المعاملات التي يجريها الممول والخطوات التي تسبقها

²¹ ذكر أحد الكتاب أن الفرق بين التجنب والتهرب يتمثل في حالة الاختيار التي يتعرض
لها شخص أراد شراء بعض السلع من أحد المحلات فراعته ارتفاع أسعارها ، وأصبح بين
خيارين : إما أن يسرق هذه الأشياء ، متعرضاً لاحتمال القبض عليه ومعاقبته ، أو أن
يترك هذا المحل ليطوف على المحلات الأخرى في السوق ليشتري نفس السلع بأسعار
أقل ، فيكون حالة اللص كحال المتهرب من الضريبة ، وحال المتسوق بين المحلات
كحال المتجنب للضريبة ؛ الشخص الأول يخالف القانون ، والشخص الثاني لا يخالفه .

²² William B. Barker : *The Ideology of Tax Avoidance* , Loyola
University Chicago Law Journal , Vol. 40, 2009, p. 242.

حتى يمكن تكييف المعاملة على حقيقتها ، والحكم على مدى توافق السلوك مع قانون الضريبة . وهو أمر قد تأباه القوانين ، وترفضه المحاكم ، وخاصة عندما تكون القاعدة أن القوانين الضريبية تفسر حرفياً ، وأن الإدارة الضريبية ليس لها أن تراقب سلوك الممول أو تعترض على طريقة إدارته لأعماله.

لذلك نبهت الإدارة الضريبية السورية على موظفيها^{٢٣} بأن عدم قيام المكلفين بالواجبات في مواعيدها القانونية وقيامهم بها فيما بعد بمبادرتهم لا يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي ، ويكتفى بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في قوانين الضرائب والرسوم النافذة، انطلاقاً من أن القيام بهذه الواجبات ولو بشكل متأخر ينفي عنهم توفرية وقصد التهرب من دفع الضرائب والتي تعتبر أساساً في توصيف واقعة التهرب الضريبي، وإضافة لذلك لا بد من الإشارة إلى أن أية واقعة حتى تعتبر من واقعات التهرب الضريبي يجب أن تكون موثقة وتعتمد على وثائق ومستندات ثابتة وليس لمجرد الشك والتقدير، وبالتالي فإن الواقعات التنسيبية والتي لا تستند إلى وقائع ثابتة لا يمكن اعتبارها بأي شكل من الأشكال واقعة من واقعات التهرب الضريبي .

²³ التعليمات التنفيذية للقانون السوري رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٣.

ومن ناحية أخرى ؛ فإننا لانتفق مع ما ذهبت إليه لجنة الضرائب في بريطانيا^{٢٤} من أن المعيار المميز هو الدافع *motive* ، بمقولة أنه إذا كان دافع الممول من ترتيب أوضاعه هو الاستفادة من القوانين الضريبية كان متهرباً ، أما إذا كان الدافع تحسين ظروف منشأته أو نشاطه كان متجنباً ، لأن هذا القول يدخل في نوايا الممول ، ويعطى الإدارة الضريبية سلطات أوسع في ربط حالات التجنب ، كما أنه يصعب اكتشاف كثير من الحالات ، وخاصة تلك التى يحقق فيها الممول مزايا ضريبية ، وفى نفس الوقت يحسن من ظروفه التجارية ، فالممول الذى يغير نشاطه التجارى من التجارة فى المنقولات إلى استصلاح واستزراع الأراضى يمكنه أن يحقق مزايا ضريبية بالإعفاء الممنوح له بسبب العمل فى نشاط الاستصلاح والاستزراع ، كما أنه يحسن من نشاطه بزيادة حجم معاملاته وأرباحه ، وليس فى أى من الأمرين ما يعد تهرباً .

ويؤيد رأينا هذا ما دونه القضاء البريطانى^{٢٥} من أن : لكل شخص الحق ، إذا استطاع ، أن ينظم شئونه ، بحيث يدفع الضرائب المقررة بأقل ما يمكن . وحين ينجح فى ذلك ، لن يشفع لإدارة الضريبة ما يتمتع به رجالها

²⁴ *The Royal Commission on Taxation of profits and Income, 1955.*

²⁵ *Case: Jaques V. Federal Commissioner of Taxation, (1924), 34 CLR, Per Strake, J.362.*

من براعة في الفحص والتقدير ، حيث لا يكون لهم الحق في إلزام الممول بدفع مبالغ ضريبية بالزيادة.

كما أنه يصعب عملياً التفرقة بين كل من التهرب والتجنب الضريبي باستخدام معيار الإفصاح *disclosure* ، الذي يوجب على الممول الإفصاح عن كل بياناته ومعاملاته إلى الإدارة الضريبية حتى يعتبر ما لم يفصح عنه تهرباً ، لما لدى بعض المحاسبين ورجال القانون من مهارة في تحديد ما يجب على الممول الإفصاح عنه ، وما لا يجب عليهم ويعرف بمبدأ الإفصاح غير المرتبط *irrelevant disclosure* الذي تسمح به بعض القوانين للإفصاح بالقدر الذي يحقق لهم الدفاع عن موكلهم ، لتبقى بعض المعلومات ذات العلاقة بعيدة عن الالتزام بالإفصاح ، أو مخفاه ، فلا تكيف المعاملة الناتجة عنها على أنها تجنب ضريبي بسبب المهارة في استغلال المبدأ ، بينما يمكن اعتبار نفس المعاملة تهرباً من الضريبة لأنها تتضمن إخفاء عمدياً للمعلومات أو طمساً لها مما يؤثر سلباً على وعاء الضريبة.

ومن ثم لا يوجد حد فاصل بين التهرب والتجنب ، بل إنه لازالت هناك منطقة رمادية بين الأمرين ، أو خليط من التجنب والتهرب أطلق عليها أحد الكتاب^{٢٦} لفظ *avoision* أو ما يمكن أن نسميه (التجهرب) • ومن

²⁶ ينسب هذا اللفظ إلى الكاتب *Seldon* وقد ظهر في مؤلف جماعي له وآخرون عام ٢٠٠١ . ويفهم منه أن الإيرادات التي يحققها صغار الحرفيين في القطاع غير الرسمي تقع في هذه المنطقة الرمادية بين التهرب والتجنب ، لأن من يستخدم سبباً للقيام بأعمال صيانة بسيطة في منزله يدفع عنها للسباك مبلغاً ضئيلاً لا يدرجه ضمن الإقرارات

أمثلتها قيام الممول بالتصرف في عقار يملكه بالهبة إلى ابنه ، ثم يحصل من ابنه على مدفوعات شهرية تعادل في الواقع قيمة قسط بيع العقار ، ولكنها تدفع من الابن لأبيه على أنها إعانة ، إذ يقع مثل هذا الفعل في المنطقة الرمادية لأن التصرف بالهبة للفروع لا يخضع للضريبة على الدخل في مصر ، ومن ثم يشكل تجنباً من الضريبة ، أما ما يحصل عليه الوالد الواهب من إعانات شهرية لا تخضع للضريبة لأنها ليست إيراد نشاط في ذمة الوالد ولكنها تحفى حقيقة أنها مقابل التصرف في العقار المذكور ليس من اليسير إثباته .

لذلك يذهب باحثون آخرون^{٢٧} إلى ضرب أمثلة لبيان التفرقة بين كل من التجنب والتهرب ، دون وضع تعريف محدد ، فالتهرب الضريبي يتمثل في إخفاء أو طمس أو تشويه طبيعة المعاملة وحقيقتها ، بينما يبين التجنب حقيقة المعاملة بالشكل الذي يسمح به القانون ، حتى ولو كانت هذه المعاملة قد أعدت بطريقة تجعل معاملتها الضريبية تختلف عما يقصده

الضريبية ، كما لا يقوم السباك بالإبلاغ عن هذا المبلغ لإدارة الضريبة ، ولا نعتقد أن هذا المثال محل خلاف في أنه تهرب من السباك .
أنظر :

Gordon Tullock , Arthur Seldom and Gorodon L.Brady: Government failure in public choice , CATO Institute , Washington D.C., 2001.

²⁷ John A. Kay, "The Anatomy of Tax Avoidance." In *Income Distribution: The Limits to Redistribution. Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research society, University of Bristol. John Wright & Sons, Ltd., 1980, p.136.*

المشروع ، فيستفيد صاحب المعاملة من هذا الاختلاف في تحقيق مزايا ضريبية .

ثانياً ، :التخفيف الضريبي

يقترّب من تعبير التجنب الضريبي اصطلاح التلطيف أو التخفيف الضريبي *tax mitigation* ، وهو ما يستخدمه خبراء الضرائب كبديل عن الاصطلاح المحتقر وهو التجنب الضريبي .

وأحياناً تستخدم التشريعات الضريبية اصطلاح التخفيف الضريبي للتمييز بين التجنب الضريبي الذي يتنبأ به المشروعون ، وبين التجنب الضريبي الذي يقوم على استغلال ثغرات القوانين .

أو يستخدم تعبير التخفيف الضريبي تبعاً للغرض من الإجراءات التي تتم وفقاً للقانون ، وتحقق الغاية الأصلية منه، وبين تلك التي تتم وفقاً للقانون أيضاً ولكنها تحقق غرضاً آخر غير الذي ينشده القانون.

وبالرغم من أن اصطلاح التجنب الضريبي يبدو واضحاً ، إلا أنه يصعب في العديد من الحالات رسم صورة محددة له تميزه عن التخفيف الضريبي لأن كلاً منهما يستفيد من مزايا القانون ، ولا يخرقه في الظاهر ، ولا يصل مخالفة قصده إلى التهرب من الضريبة .

ويعتقد بعض الكتاب أن التخفيف الضريبي هو تعبير عن التجنب الذي حققه الممول بحسن نية ، أى أنه درجة من درجات التجنب الضريبي ، ولعله الدرجة المقبولة تشريعياً وإدارياً .

أى أنه يعتبر تخفيفاً للضريبة ما يتحقق من تخفيض للأعباء الضريبية لا يخالف القانون ، ومتفقاً فى نفس الوقت مع قصد المشرع أو نية البرلمان عند إقرار القانون، بينما يكون التخفيف الضريبي غير المخالف للقانون ولكنه لا يتفق وقصد المشرع أو البرلمان تجنباً للضريبة .

أى أن إن مصطلح التخفيف "*Mitigation*" يعنى تخفيض الشخص للضريبة المستحقة بطريقة يشجعها القانون أو يسمح صراحة بها ، كالحصول على تخفيض ضريبي مقابل التبرع للجهات الخيرية²⁸ .

ولكن هذا التمييز لا يحسم المشكلة حيث يتعذر فى العديد من الحالات الكشف عن نية المشرع ، وقد لا يفصح البرلمان عن القصد من إصداره لبعض نصوص تشريع معين ، مما يجعلنا نجتهد فى البحث عن هذا القصد ، أو نتوسع فيه لكى تعتبر معاملة معينة صورة من صور التخفيف المباح لا التجنب الممنوع .

ويمكن تبرير التخفيف الضريبي بسلوك الرجل الاقتصادى الذى يتخيله علماء الاقتصاد شخصاً يتصرف بما يحقق له أقصى منفعة بأقل ضرر ، ومن ثم

²⁸Judith Freedman "Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle [2004] BTR 332,350.

هو لا يضع في اعتباره عند التعامل في الأمور الضريبية أن يتجنب الضريبة بصورة تلقائية ، وفقاً لحقه في الاختيار *the choice doctrine* ، التي عبرت عنه قضية *Brebner v. IRC* بقولها:

عندما تثار مسألة بشأن معاملة تجارية ، فإننا نتبين أن هناك طريقتين لمزاوتها ، الأولى يدفع بموجبها أقصى مبلغ ضريبي ممكن ، والثاني لا يدفع ضريبة على الإطلاق أو يدفع ضريبة أقل ، و من الخطأ أن نعتبر من يختار طريق التخفيض الضريبي أو الإعفاء متجنباً للضريبة ، إذ لا يوجد شخص يزاوّل عملاً تجارياً لغرض واحد هو أن يدفع ضريبة أقل²⁹.

وذهبت المحكمة العليا الكندية³⁰ في قضية *Shell Canada* إلى أن مبدأ الاختيار يتضمن تخفيفاً لاتجنباً ، ومن ثم لا يستحق فرض العقاب عليه. وما لم يتدخل البرلمان لسد ثغرات القوانين فإن التجنب يظل موجوداً ، ومقبولاً لدى القضاء، ومنهم قضاة بريطانيا الذين لا يعيرون اهتماماً لما تحمله عبارة تجنب الضريبة من احتقار ، ويمضون في عدم اعتبار بعض المعاملات

²⁹ “When the question of carrying out a genuine commercial transaction, as this was, is considered, the fact that there are two ways of carrying it out: one paying the maximum amount of tax, the other paying no or much less tax. It would be quite wrong as a necessary consequence to draw the inference that in adopting the latter course one of the main objects is, for the purposes of the section, the avoidance of tax. No commercial man in his senses is going to carry out commercial transactions except upon the footing of paying the smallest amount of tax involved.”

³⁰ Supreme Court of Canada, 15 October 1999

التي تتم وفقاً للقانون تجنباً ، مثل عمليات البيع ثم إعادة الشراء^{٣١} ،
أو الإقراض ثم إعادة الاقتراض .

وإن المعيار الذى يمكن أن يعتد به فى التمييز بين كل من التجنب
والتخفيف الضريبي هو البحث فى روح القانون ، أو مدى إساءة استعمال
النصوص القانونية ، وهو ما يشبه البحث فى نية المشرع ، أو العمل على
الكشف عن المعاملات الصورية ، وإن كان اكتشاف الصورية ليس أمراً
سهلاً .

ولذلك يفرق بعض الكتاب^{٣٢} بين التجنب الضريبي الذى يتم عن
طريق الحيلة أو المكر ، وبين التجنب الذى يتم وفقاً للقانون ، فالأول غير
مسموح ، والثانى لا يعاقب عليه القانون .

ويحتاج الاعتماد على نية المشرع إلى تحديد ، لأن هناك رأيين متصارعين ،
الأول يذهب إلى أن الرجوع للأعمال البرلمانية يحدد نطاق النص الضريبي

³¹ وهو ما يعرف بمعاملة السرير والإفطار *bed-and-breakfast transactions* ،
وهو تعبير يدل على بساطة المعاملة تشبهاً بالفنادق الشعبية المنتشرة فى الولايات المتحدة
التي تقدم للنزيل خدمة النوم مع وجبة إفطار فقط ، أو كأنها تدل على تكامل المعاملة
فالفرد ينام ويأكل ثم يمضى ، كمن يبيع ثم يعود فيشتري ما باعه ، وكان شيئاً لم يكن .

³² Evelyn Kho-Sy: *THE LEGALITY OF THE ASSAULT ON TAX
AVOIDANCE PRACTICES IN THE PHILIPPINES*, *Philippine
Management Review*, Vol. 16,2009, pp. 58-92.

بحيث تستبعد منه المعاملات التي تتم خارج هذا النطاق ، لأن الأصل هو الإباحة ، وأن الخضوع للضريبة لا يكون إلا بنص يفسر تفسيراً ضيقاً ، بينما يذهب الرأي الآخر إلى أن البحث في نية المشرع أو الأعمال البرلمانية تفيد في تحديد قصد المشرع من إخضاع معاملة للضريبة ، ومن خلال التعرف على هذا القصد يمكن كشف المعاملات الصورية التي تبدو ظاهراً أنها خارج نطاق النص ، ولكنها في الحقيقة تخضع له فيما لو تمكنا من كشف صوريته. ويمكن التوفيق بين الرأيين فالمعاملة التي لا تتفق مع صراحة النص ، وتكون محددة تشريعياً تحديداً لا تحتاج إلى البحث عن قصد المشرع أو الأعمال البرلمانية ، تعتبر معاملة صحيحة ولو أدت فعلاً إلى تجنب أو تخفيف للأعباء الضريبية . أما إذا كان النص غامضاً أو أن تحديد شكل المعاملة غير تام في النص القانوني ، فإننا نتجه إلى البحث عن قصد المشرع واكتمال تحديد المعاملة من خلال الأعمال البرلمانية المصاحبة للنص ، وإذا تبين أن المعاملة لا تتفق وقصد المشرع اعتبرت تجنباً للضريبة.

ثالثاً : التخطيط الضريبي

التخطيط بوجه عام هو³³ مرحلة التفكير التي تسبق أى عمل أو اتخاذ القرارات تجاهه، باختيار مجموعة من الأهداف الواجب تحقيقها ، والعناصر

³³د. عبد الناصر نور ود. محمود إبراهيم : التخطيط الضريبي ، دراسة ميدانية على الشركات الأردنية المسهمة في قطاع الخدمات، منشورة على موقع الدليل الإلكتروني للقانون العربي www.arablawinfo.com

الواجب استخدامها مادية كانت أو بشرية ، وكذلك مجموعة القرارات التي تواجه سير العمل والإجراءات التفصيلية التي تتبع لتنفيذ الأعمال، مع وضع البرامج الزمنية اللازمة. أو^{٣٤} هو عبارة عن تحديد لمجموعة من الأهداف المتناسقة التي يراد تحقيقها وفق أولويات معينة ، وخلال فترة زمنية محدودة ، عبر وسائل وإجراءات لازمة لتحويل هذه الأهداف إلى واقع . وبذلك يكون التخطيط سمة في الإنسان باعتبار أن الإنسان كائن مفكر^{٣٥} ، وهو أمر محمود في إطار أهدافه النبيلة.

وغالباً ما تعالج الدول المختلفة المعاملات بطريقة متبانية أو متضاربة إلى حد كبير ، وذلك لأغراض الضريبة ، وهذا التضارب يدفع الممول إلى التخطيط الضريبي ولتوفير فرص التجنب الضريبي^{٣٦}.

ويقصد بالتخطيط الضريبي *tax planning* الإجراءات والخطط التي يتبعها الممول لتنظيم شئون نشاطه، بما يمكنه من التعامل مع التشريعات

³⁴ د. مجيد مسعود: التخطيط للتقدم الاقتصادي والاجتماعي، سلسلة عالم المعرفة ، العدد ٧٣ ، الكويت ، يناير ١٩٨٤ ، المقدمة.

³⁵ ينسب إلى المفكر اليوناني أرسطو قوله : " إن الإنسان كائن مخطط " لأنه يتميز عن سائر الكائنات بالوعي الذي يرمى إلى تحقيق هدف متصور سلفاً، وهو قول ، في رأينا ينطوي على مبالغة ، فبعض الكائنات الأخرى لا يخلو سلوكها من تخطيط ، حتى ولو كان تخطيطها فطرياً ، مثل ممالك النمل والنحل وغيرها التي تعمل في تخزين قوتها في الصيف لتستفيد منه فترة بياتها الشتوي ، أو التي توزع العمل بينها للحفاظ على خليتها من الموت أو الفناء.

³⁶ *Craig Elliffel and John Prebble: General Anti-Avoidance Rules and Double Tax Agreements: a New Zealand Perspective, Revenue Law Journal, Vol. 19, No. 1, Article 4, 2009, p. 1.*

الضريبية ، من قوانين ولوائح وقرارات، بأقل عبء ضريبي ممكن^{٣٧}. ويمكن أن يؤدي التخطيط الضريبي ، أو يجب أن يؤدي عادة ، إلى تخفيض في قيمة الضريبة المستحقة أو عدم استحقاقها^{٣٨}، وهو بذلك يقترب من معنى التجنب الضريبي ، مما جعل كثيراً من الكتاب يخلط بينهما^{٣٩}، أو لا يجد اختلافاً بينهما ، وإن كنا نرى أن التخطيط الضريبي هو الوسيلة وأن التجنب الضريبي أحد أهدافه، فإن كان تجنب الضريبة هو الهدف الوحيد من التخطيط اعتبر من نوع التخطيط الضريبي الحاد أو المنحرف *aggressive tax planning*

وتفرق بعض الكتابات^{٤٠} بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي ، بالرغم من أن كليهما يؤدي إلى تخفيض الأعباء الضريبية بالاستفادة من أحكام القوانين دون الاحتيال عليها ، إلا أن التخطيط الضريبي ينظم أوضاع الممول على مدى طويل ، من خلال استراتيجيات بعيدة المدى تهدف إلى تحقيق مزايا غير عادية أو إلى تجنب للضريبة مبالغ فيه . أما التجنب

³⁷ KPMG: *Aggressive tax planning, Working paper, Finances Québec, January, 2009, p. 3.*

³⁸ Jef Pniowsky, *Aggressive tax planning , How aggressive is too aggressive , TDs Review , Vol. 3, Oct,2010.*

³⁹ راجع : محمد سرور : دراسة مقارنة عن التهرب من الضرائب والزكاة، المجلة العلمية لكلية التجارة ، فرع كلية البنات، جامعة الأزهر، العدد ٩، ١٩٩٢، ص ٢١٧، وأيمن أبو يحيى: التخطيط الضريبي في الشركات الصناعية الأردنية ، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، ١٩٩٦، ص ٣٠.

⁴⁰ *The Taxation Review Committee , Asprey Committee, Australia, 1975.*

الضريبي فهو لا يبلغ هذا المدى ، حيث يقتصر غالباً على بعض المعاملات دون البعض الآخر ، أو يتعامل مع تشريع ضريبي دون غيره .

وللتمييز بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي ذهب القضاء الدولي^{٤١} إلى أن التخطيط الضريبي كالتجنب الضريبي ، كلاهما يرتبط بتعاملات وصفقات ، ويهدفان إلى تخفيض الضريبة ، ولكن التخطيط لا يأخذ لتحقيق هذا الهدف شكلاً بغيضاً *repugnant* ، أو على حد رأى الإدارة الضريبة الكندية^{٤٢} يمثل التجنب الضريبي استغلالاً للمنطقة التي يهدف المشرع إلى تغطيتها ، ولكنه لم يتمكن من ذلك لسبب أو لآخر . “*the exploitation of areas which the legislature intended to cover but, for one reason or another, did not.*”.

وللتخطيط الضريبي مزايا عدة^{٤٣}، فهو يفيد المنشآت في زيادة قدرتها على استغلال أصولها بصورة كفؤة عن طريق وضع خطة شاملة للأموال الضريبية والمالية على حد سواء، ويضمن سهولة الرقابة على العمل ، ويوفر فرصة لعلم المنشأة بالقوانين والتشريعات الضريبية ومتابعة تطورها ، والاهتمام

⁴¹ *Canadian Case: Orr v. MNR, 89 DTC 557, at 564 (TCC).*

⁴² *V. Uckmar, “General Report,” in International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, vol. 68a, Tax Avoidance/Tax Evasion (Deventer, the Netherlands: Kluwer, 1984), 15-53, at 23, paragraph 0.35.*

⁴³ محفوظ محمد علي محفوظ خويصرة: التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤، ص ٣٠، وص ٣١.

بالأثر الضريبي بوصفه أحد المتغيرات المهمة التي تؤثر على إنتاج المنشأة واستثماراتها .

ومع ذلك ؛ لا يخلو التخطيط الضريبي من عيوب ، فهو يوجه المنشأة إلى الاستثمار في مجالات مفضلة ضريبياً بالرغم من انخفاض عائدها أو ارتفاع معدلات الخطر فيها ؛ وذلك حين يعتمد التخطيط الضريبي على الإعفاءات التي تمنحها التشريعات الضريبية للمجالات الأقل رواجاً في المجتمع كالاتصال الزراعي مثلاً ، أو لتلك المنشآت التي تعمل في المناطق الجديدة والنائية حيث يقل عدد سكانها ومن ثم تنخفض المبيعات .

فضلاً عن أن التجنب الضريبي يدل على عدم وجود حياد ضريبي *tax neutrality* لأن الممول يتخذ قراره الاقتصادي بناءً على ما يقدمه له التشريع الضريبي من مزايا.

بجانب ما يؤدي إليه التخطيط الضريبي من تخفيض للإيرادات العامة ممثلة في الضرائب التي لا تدفعها المنشأة بسبب التوفير الذي تحققه من جراء تجنب الضريبة بسبب هذا التخطيط.

ولكن لاغضاضة في أن يخطط الممول ضريبياً على نطاق واسع وللمدى الطويل ، ضمن ما يقوم به من دراسات جدوى وفق القواعد المعتادة لذلك ، إنما يكون التحذير من التخطيط العمدي الضار بالخزانة العامة ، أو

الهادف أساساً للإفلات من الضريبة ، والذي يسمى بالتخطيط الضريبي الحاد *Aggressive tax planning* .

فالتخطيط الضريبي الحاد هو من قبيل التجنب الضريبي أساساً ولكنه يقترب من التهرب الضريبي ، أو يكاد ، لأنه يتفق ظاهرياً مع متطلبات القانون، ولكنه يختلف واقعياً مع روح القانون والغرض منه .

ومن أمثله : تعمد إنشاء كيانات أو معاملات لا تهدف إلى تحقيق مصالح تجارية ، بقدر ما تهدف إلى التخلص من الضريبة أو تعمد تجنبها ، مثل الاقتراض الدائم بدلاً من زيادة رأس المال بالتمويل الذاتي ، أو الإسراف في شراء أصول غير منتجة... إلخ .

ويمكن النظر إلى التخطيط الضريبي الحاد بعين الريبة ، ويجب على المشرع المبادرة للتعامل معه، والحد منه. لأن هذا النوع من التخطيط يعبر عن موقف مسبق للممول ، يدل على حرصه على التجنب الضريبي دون أدنى إحساس بالندم⁴⁴ ، مما استوجب تدخل المشرع للحد من هذا السلوك.

⁴⁴ K. Murphy , *Aggressive tax planning : Differentiating these playing game from who don't*, Center for Tax System Integrity Research , school of social sciences , The Australian National University , 13 Dec. 2002,

الفصل الثانى

أنواع وصور التجنب الضريبى

تعدد أنواع وصور التجنب الضريبى ، حيث يمكن تقسيم هذا التجنب إلى أنواع مختلفة ، كما يمكن أن يتخذ فى الواقع صوراً وأشكالاً متعددة ، نبين أهمها فى المبحثين التاليين :

المبحث الأول

أنواع التجنب الضريبى

يمكن تقسيم التجنب الضريبى إلى أقسام متعددة ، تبعاً للوجهة أو الغرض من التقسيم ، وذلك بالنظر إلى إرادة المشرع ، أو مدى خطورته ، أو نطاقه الجغرافى .

أولاً ، وفقاً لإرادة المشرع

يمكن التمييز بين أنواع مختلفة للتجنب الضريبى ، من حيث إرادة المشرع منه ، فهناك التجنب المقصود والتجنب غير المقصود:

١- التجنب المقصود

وهو الذى يعنيه المشرع مسبقاً ويقصده ، كالتجنب الناتج عن الإعفاءات والحوافز الضريبية ، والخصومات المقررة لغير التكاليف والأعباء اللازمة للنشاط ، كالتبرعات والهبات .

ويعى المشرع ابتداءً أن هذه المزايا تؤدي إلى تجنب الممول للضريبة ، ومع ذلك فهو يقررها ، لأنه يهدف من ورائها إلى تحقيق أغراض أخرى غير تحصيل الضريبة ، كالغرض الاقتصادى الذى تهدف من ورائه الإعفاءات لبعض الأنشطة والمجالات، أو الغرض الاجتماعى من السماح بالتبرعات والهبات .

التجنب غير المقصود

وهو تجنب يحققه الممول ، ولا يقصده المشرع وإن كان يتوقعه أحياناً كالتجنب الناشئ عن اختيار الممول لكيان قانونى معين ، فيفاضل بين أن يكون فرداً ، أو شركة ، أو حتى يختار أن يكون شركة معينة من شركات الأشخاص ، لا لتحقيق هدف اقتصادى ، وإنما لتفتيت الأرباح تجنباً للضريبة ، وخاصة عندما لا يعترف المشرع بالشخصية الاعتبارية للشركة ، ويعامل كل فرد فيها على أنه ممول بذاته .

أو قد يتجنب الممول الضريبة عن طريق تغيير نوع الدخل من تجارى إلى مهنى ، أو من مزاولة نشاط تأجير مفروش إلى تأجير عقار خال ، للاستفادة بالمزايا الضريبية ، دون أن يقصد المشرع ذلك ، وإن كان فى الإمكان توقعه.

ثانياً وفقاً: مخطوته

كما يمكن تقسيم أنواع التجنب إلى تجنب محمود وآخر غير محمود:

التجنب المحمود

وهو الذى يؤدى إلى توزيع الإيراد الضريبي في الجهات التي يود المشرع أن يصل إليها، كتجنب الضريبة عن طريق التبرع إلى الحكومة أو جهات البر التي يرهاها.

ومن الملاحظ أن هذا النوع من التجنب لا يشكل خسارة حقيقية للخزانة العامة، لأن ما نقص من إيراد ضريبي بسبب تجنب الضريبة في تلك الحالات، يعوضه نقص في المساهمات التي كان من الواجب على الخزانة العامة أن تؤديه إلى الجهات التي تم التبرع إليها.

التجنب غير المحمود

وهو الذى لا يفضل المشرع، لأنه يؤدى إلى خسارة في الإيراد الضريبي دون أن يقابله نفع عام اقتصادى أو اجتماعى.

ومن أمثله: التجنب الناشئ من تفتيت الأرباح بتعدد الشركاء في شركات الأشخاص دون حاجة حقيقية إليهم، لأنه من ناحية يقلل مجموع الضرائب المستحقة على الشركة ككل، كما أن هذا النوع من التفتت يتحقق غالباً في شركات الأشخاص التي تقل أهميتها بالنسبة للاقتصاد القومي عن

أهمية شركات الأموال ، لغلبة الطابع العائلي في الأولى ، مع صغر حجمها ومحدودية تأثير نشاطها في السوق .

ويفضل بعض الكتاب ⁴⁵ تقسيم هذا النوع من التجنب إلى تجنب مقبول وآخر غير مقبول ، ويميل بعضهم إطلاق التجنب على النوع غير المقبول *Unacceptable tax* ، أما النوع المقبول *acceptable* فيطلق عليه تخفيف ضريبي *tax mitigation* أو تخطيط ضريبي *tax planning* .

بيد أنه يثور التساؤل عن من له أن يقبل أو لا يقبل هذا التجنب؟ ، والإجابة أن القبول هنا مرده إلى سلطة الإدارة الضريبية في فحص معاملات الممولين ، ولكن الكلمة النهائية في تأييد هذا القبول أو نقضه تكون للقضاء . ويرجح آخرون ⁴⁶ التمييز بين التجنب المقبول ، وصور أخرى للتجنب لا تكون مقبولة ، أو غير مألوفة *extreme* لأنها تتم عن طريق إساءة استعمال القانون *abuse* ، أو للإضرار بالخزانة العامة *aggressive* ، دون أن يتفق أصحاب هذا الرأي إلى معيار محدد لهذا التمييز .

ثالثاً ، وفقاً لنطاقه الجغرافي

والتجنب الضريبي قد يكون محلياً أو دولياً :

⁴⁵ *Judith Freedman: The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility, at clip. Oxford Journals ,p.363.*

⁴⁶ *The Institute of Directors in their Tax Policy Comment, Tax Avoidance ,London, 2006.*

التجنب المحلى

يكون التجنب محلياً عندما تقوم به المنشآت فيما بينها داخل نطاق الدولة .

التجنب الدولى

وهو الذى تقوم به المنشآت الدولية التى تعمل بين دول مختلفة، وأخطرها المنشآت التى تعمل فى مناطق الملاذات الضريبية أو المناطق الخارجية التى تعرف بالأوفشور .

وقد تتفق آليات التجنب المحلى مع التجنب الدولى ، وخاصة فى استخدام سياسات تسعير التحويلات ، أو الكيانات المستقلة كالشركات التابعة أو الفرعية . ولكن يبقى للتجنب الدولى آلياته الخاصة التى يميزها كالاستفادة من قوانين مناطق الملاذات الضريبية فى تخفيض الالتزامات الضريبية ، والتمتع بمزايا الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبى . ويعتبر التجنب المحلى أقل ضرراً من التجنب الدولى ، ذلك لأن التجنب المحلى وإن كان يخفض من وعاء الضريبة على بعض الشركات إلا أنه يزيد من وعاء شركات أخرى خاضعة للضريبة فى نفس الدولة إذا كان هذا التجنب يقوم على تحويل الأرباح أو الإيرادات بين الشركات المرتبطة فيما بينها ، وهنا يكون الضرر على الخزانة العامة أقل .

بخلاف التجنب الضريبى الدولى الذى تتمكن فيه الشركات دولية النشاط من تحقيق وفر ضريبى باستغلال نصوص تشريعات الدول المختلفة

دون أن تستفيد كثير من هذه الدول بالوفور الذي حقته الشركة الدولية
ضريبياً.

المبحث الثانى صور التجنب الضريبى

إن التجنب الضريبى ^{٤٧} يتم من خلال عدم تطبيق القانون ، أو إساءة
تطبيقه ، دون أن يبلغ الأمر تجاهل القانون. ويتم هذا التجنب من خلال
استغلال ثغرات القانون لتحقيق منافع لم تكن فى نية المشرع السماح بها عند
وضع القانون ، أو بالتلاعب بالنصوص ، أو بالتركيز على النواحي الشكلية
دون الاهتمام بجوهر المعاملات التى يعنى بها هذا القانون.
ويتحقق التجنب الضريبى بعدة صور ^{٤٨} ، أهمها :

أولاً : تفتيت الدخل

يلجأ الممول إلى تجنب الضريبة عن طريق تفتيت الدخل أو الأرباح ، إما
للإعفاء الكامل من الضريبة ، وذلك عندما يكون كل دخل أرباح أقل من

⁴⁷ *Review of Business Taxation, A Tax System Redesigned, Canberra, July 1999, at s. 6.2(c).*

⁴⁸ *Ling Zhang , Tax Avoidance: Causes and Solutions, Thesis submitted to Auckland University of Technology in partial fulfillment of the degree of Master of Business, 2007, pp. 15-22.*

الحد الأدنى الخاضع للضريبة ، أو لتفادي الأسعار الضريبية المرتفعة في ظل الأخذ بالضرائب التصاعدية .

ويعزو بعض الدارسين⁴⁹ إلى التصاعد في أسعار الضريبة السبب في حفز الممولين على تجنب الضريبة ، عن طريق اللجوء إلى ما يعرف بالمعاملات الوهمية ، التي تقترب في فكرتها مع التصرفات الصورية التي تحاربها التشريعات المختلفة ، غير أن المعاملات الوهمية التي يعينها قانون الضريبة ليست بالضرورة أن تكون صورية بالكامل ، بل هي قد تتضمن في جزء منها بعض الحقيقة ، أو تعبر عن جانب صحيح في الواقع وهو أن معاملة ما قد تحققت ، ولكنها ليست بالصورة الكاملة التي تظهر فيها المعاملة من حيث الشكل أمام مصلحة الضرائب ، أو أن هما متفقان شكلاً ولكن المعاملة الوهمية تختلف في جوهرها عن المعاملة الحقيقية المستترة.

كما أن الغرض من المعاملة الوهمية التي يقصده كتاب الضريبة هو تحقيق منافع ضريبية بأسلوب غير سليم ، بينما قد تكون للمعاملات الصورية أغراض أخرى كحرمان شخص مستحق لمال معين من ماله ، أو إخفاء مصدر أموال غير مشروعة بما يعرف بغسل الأموال .

ولمنع تجنب الضريبة بإجراء معاملات مؤقتة أو شكلية فقد نص القانون

⁴⁹ أحمد عزت لطفى الشريف: المعاملات الوهمية في ظل القوانين الضريبية السارية المفعول في فلسطين، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح ، فلسطين، ٢٠٠٥ .

اللبناني^{٥٠} على السماح للمؤسسات الصناعية أن تغطي بجزء معين من أرباحها السنوية الصافية المبالغ التي تخصصها اعتباراً من سنة ١٩٨٠ لتوظيفاتها الذاتية وذلك ضمن الشروط التالية:

١ - يجب أن يتم التوظيف من أجل تحقيق أي من الغايات التالية:
أ- إقامة تجهيزات صناعية جديدة من شأنها زيادة طاقة المؤسسة الإنتاجية نوعاً أو كمية ولا يعتد بالتوظيف الذي يجري في تجهيزات أو إنشاءات ذات طابع مؤقت كالتي تقام من أجل ورشة معينة وتزول بزوالها، ولا في معدات ولوازم مستوردة في ظل نظام الإدخال المؤقت.

ب- بناء مساكن لإيواء المستخدمين والأجراء العاملين في المؤسسة وفقاً لأحكام قانون الإسكان والأنظمة المنبثقة عنه شرط:
- أن تبقى المساكن ملكاً للمؤسسة مدة لا تقل عن ١٢ سنة.
- أن لا تستعمل في أي وقت لغير الغاية المعدة لها.
- أن لا يتجاوز بدل السكن السنوي المستوفى عن المسكن الواحد ١٥٪ من مجموع الرواتب والأجور السنوية وملحقاتها الدائمة للمستخدم أو الأجير.

⁵⁰ المادة ٥ مكرر من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم ١٤٤ الصادر في ١٢/٦/١٩٥٩ بعد تعديله

وتشجع الضرائب التصاعدية على انتشار فن تفتيت الدخل والنفقات الضريبية ، والميل تجاه الأنشطة التي تقلل من الخضوع للضريبة. ويبدو ذلك متاحاً في النظم التي لا تعترف بالأسرة كوحدة ضريبية مستقلة ، أى يعامل كل فرد منها على أنه ممول مستقل ، أو في التشريعات التي لا تعترف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص ، حيث يعامل كل شريك على أنه ممول فرد .

كما يؤدي تحديد زمن معين للتمتع بالإعفاء أو الحوافز الضريبية إلى تلاعب الممول بعنصر الزمن لإطالة هذا الأمد والاستمرار في الحصول على الحوافز التي تقلل التزاماته الضريبية⁵¹.

ويتم التفتيت إما بتوزيع الأرباح على أكثر من شخص لتفادي السعر المرتفع ، من خلال زيادة عدد الشركاء ، أو التمتع بالإعفاءات الشخصية إلى أقصى مدى ، أو تقليل الوعاء الخاضع للضريبة بزيادة التخفيضات المسموح بها.

ونفصل ذلك فيما يلي :

أ- زيادة عدد الشركاء

⁵¹ J. Waincymer, 'The Australian tax avoidance experience and responses: a critical review', in G. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, International Bureau of Fiscal Documentation Publications, Amsterdam, 1997.

تؤثر المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص في اتجاه الممولين نحو التجنب ، فإذا كان المشرع يعترف بالشخصية المعنوية لهذه الشركات ، واعتبرها وحدة مستقلة عن الأشخاص المكونين لها قل الاتجاه نحو التجنب ، حيث لا يؤثر عدد الشركاء في العبء الضريبي الذي تدفعه الشركة ككل ، أما إذا لم يعترف المشرع لشركة الأشخاص بالشخصية المعنوية المستقلة عن أعضائها ، واعتبر كل شريك ممولاً مستقلاً يحاسب عن الضريبة المستحقة عليه وحده ، فإن التوجه نحو تجنب الضريبة يزداد ، وذلك لما يوفره هذا الطريق من تخفيض واضح في عبء الضريبة ، يتمثل في تمتع كل شريك بالإعفاء الشخصي ، كما يخضع صافي ربح كل واحد من الشركاء بالأسعار الدنيا ، بدلاً من خضوع الشركة ككل لأعلى الأسعار التصاعدية. ولقد اعتد قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - ولأول مرة - بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص ، ومن ثم أخضع صافي أرباحها قبل توزيعها على الشركاء للضريبة ، بخلاف ما كان مستقراً في القوانين الضريبية السابقة وهو عدم الاعتراف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص ، واعتبار كل شريك فيها ممولاً فرداً يحاسب ضريبياً عن حصته في ربح الشركة بالإضافة على ما يحصل عليه من دخول أخرى خاضعة للضريبة . ومن ثم كانت مصلحة الضرائب تصدر كتب ربط وأوراد تحصيل بعدد هؤلاء الشركاء.

وقد دافعت اللجنة المشتركة بمجلس الشعب _ إبان مناقشة هذا القانون- على الاتجاه الحديث بمقولة: إعمالاً للعدالة وتيسيراً على الشركاء فى شركات الأشخاص بالتعامل الضريبي مع الشركة دون التعامل الفردى مع الشركاء فيها.

بيد أن هذه المعاملة أفقدت الشركاء فى شركات الأشخاص كثيراً من المزايا الضريبية كان يمكنهم الحصول عليها فيما لو استمر القانون فى معاملتهم على أنهم أفراد كالقانون السابق ، إذ حرموا من الحصول على الإعفاء لكل منهم بواقع خمسة الآف جنيه من صافى دخولهم السنوية . ولا يتمتعون بالأسعار التصاعدية على صافى دخولهم أو أرباحهم والتي يستفيد منها الممول الفرد وهى التى تتراوح ما بين ١٠٪، ١٥٪، ٢٠٪ بينما يخضع الشخص الاعتبارى كقاعدة عامة لسعر نبي ثابت قدره ٢٠٪ أيأ كان صافى دخله.

ولا يتمتعون بالمعاملة الخاصة لكل دخل أو إيراد حسب مصدره ، بل يجاسبون ضريبياً عن كافة أرباحهم أيأ كانت مصادر دخولهم ، وبالتالي يتمكن الأفراد من التمتع ببعض الإعفاءات الممنوحة لصور معينة من الدخل ولايسرى ذلك على ذات الربح الذى يحققه الشخص الاعتبارى

كالربح الناتج عن النشاط الزراعي أو الخصم المقرر لتأجير الوحدات المفروشة أو الإيجار المحدد المدة وفقاً للقانون المدني.

كما أوقعتهم تحت وطأة إهمال المسئول عن الشركة في الطعن على الضريبة فتصبح واجبة الأداء منهم ، دون الحق في أن يطعن كل منهم على استقلال ، وعدم إتاحة المجال لأن يستفيد كل شريك بطعن شريكه كما كان مقرراً في القانون السابق.

ولعل ما دعا القانون الجديد إلى الاعتراف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص هو تجنب تفادي الضريبة الذي كان يلجأ إليه كثير من شركات الأشخاص بتكوين شركات وهمية أو صورية هدفها تفتيت الأرباح ، أو للحد من الأعباء الإدارية التي كانت تتحملها مصلحة الضرائب نتيجة إخطار أعداد كبيرة من الشركاء بقرارات الربط إجراءات التحصيل .

ومع أن هذا الهدف مفيد في تجنب الضريبة ، وتخفيض تكاليف الجباية إلا أنه في الواقع يتجاهل أن هناك عدداً كبيراً من شركات الأشخاص كانت في حقيقتها شركات حقيقية ، وأن شركاءها تحملوا فشل المصلحة في تعقب حالات الصورية ، فضلاً عما قد تؤدي إليه المعاملة الضريبية

الجديدة من انقضاء العديد من الشركات وتحويلها إلى منشآت فردية على الرغم من أهمية الشركات اقتصادياً مقارنة بالمنشآت الفردية .

بيد أن المشرع قد استثنى من قاعدة فصل الشخصية الاعتبارية للشركة عن شخصية شركائها حالة واحدة ، هي حالة شركة الواقع التي تقوم عندما تؤول ملكية المنشأة الفردية إلى ورثة صاحبها بعد وفاته ، فيضطرون إلى إدارتها بصورة جماعية بوصفهم ورثة لهذه المنشأة .

وفي هذه الحالة يعامل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كل وارث على حدة ، فتحسب الضريبة على حصة الوارث من أرباح المنشأة مضافاً إليها أرباحه من الإيرادات الأخرى على اعتبار أن كل وارث منهم هو ممول فرد.

ولعل المشرع أراد بهذا الاستثناء - في المادة (١) من القانون المذكور- أن يؤكد قاعدته لا ليخرج عليها ، ذلك لأن هذه الإدارة الجماعية لا تتعلق بإدارة شركة ، وإنما تتعلق بهال شائع يملك الوارث فيه حصة غير مفرزة ، ولم تنعقد نيتهم على إنشاء شركة . يؤكد ذلك أن هذه المعاملة لا تنطبق على الصور الأخرى لشركات الواقع ، ومنها الشركة التي تنعقد بإرادة طرفين أو أكثر دون أن تستوف إجراءات الشهر والتوثيق ، كما لا تنطبق على حصة المتوفى في شركة قائمة آلت إلى ورثته بعد وفاته ، فحلوا

محلها فيها ، فتكون حصتهم مجتمعة هي حصة شريك في شركة ، وفي كلتا الحالتين المذكورتين تعامل الشركة على أنها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية شركائها.

وتطبيقاً لذلك نصت المادة (١) على أنه : " إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر ، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الفرد " . وذلك بشرط أن يقوم الورثة بإدارة المنشأة ، حيث قضى (٥٢) بأنه يشترط حتى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الأرباح التي يحصل عليها الوارث من بيع منشأة فردية لمورثه أن يكون قد استمر في استغلال المنشأة الموروثة . أما إذا كف عن استغلالها بعد وفاة مورثه فإن المنشأة تعتبر بالنسبة له تركة ، ويكون الربح الناتج من بيعها ربحاً عارضاً لا تتناوله الضريبة .

ويدخل في مزاولة النشاط قيام الورثة بتصفية النشاط بعد وفاة المورث لأن عمليات التصفية تعتبر استمراراً للنشاط السابق ضمن عمليات المزاولة العادية .

ويمكن لتجنب الضريبة تكوين شركات أشخاص عائلية ، من الزوج والزوجة والأولاد القصر لتفتيت الأرباح ، وهنا تتصدى الكثير من

(52) النقض بالطعن رقم ٥٦١ لسنة ٣٠ ق جلسة ١٩٧٩/٢/٢٠ ، والطعن رقم ٤٧٩ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٩٧٤ /٣/٦ .

التشريعات الضريبية لهذا النوع من الشركات العائلية وتعتبرها شركات
صورية ، ما لم يثبت أصحاب الشأن جديتها .

ولقد سار على ذلك المشرع المصري ، منذ عام ١٩٥١ ، حين نص في
قانون الضرائب على الدخل ، رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، على أنه " لا تسرى على
مصلحة الضرائب فيما يتعلق بربط الهبات والتصرفات التي تتم بين الأصول
والفروع أو بين الزوجين خلال خمس السنوات السابقة على السنة الخاضع
إيرادها للضريبة ، سواء تعلقت تلك الهبات والتصرفات بأموال منقولة أو
ثابتة . على أنه إذا كان التصرف بعوض جاز لصاحب الشأن أن يرفع الأمر
للقضاء ليقدم الدليل على دفع المقابل ، وفي هذه الحالة يرد إليه فرق
الضريبة " .

ومؤدى هذا النص أنه وضع قرينة لصالح مصلحة الضرائب وهى من
الغير ، على صورية التصرفات التي تتم بين أفراد الأسرة الواحدة ، يمكن
لأطراف التصرف إقامة الدليل على عكسها^{٥٣} .

كما قضى فى الأردن^{٥٤} بأن لا يرد الادعاء بان الشراكة ما بين الزوج
وزوجته وهمية ومصطنعة اذا قاما بتسجيلها كشركة تضامن في سجل

⁵³ جاء فى المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ " أن تصاعد السعر فى
الضريبة العامة على الإيراد أغرى بعض الممولين على توزيع أموالهم على أزواجهم
وأولادهم قصد تجزئة الإيراد والهروب من الضريبة إطلاقاً ، أو على الأقل فى شرائحها
العلوية .

⁵⁴ أنظر المبدأ رقم ٧٣٣/١٩٩٠ المنشور بالعدد ٦ لعام ١٩٩١ ، على موقع نظام
المعلومات الوطنى بالأردن : www.lob.gov.jo

الشركات طبقاً لقانون الشركات. وذلك لأن هذه الحالة ليست من الحالات التي نصت عليها المادة ١٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ التي تبيح للمقدر أن يهمل فيها المعاملة التي يعتبرها وهمية ومصطنعة ، لا سيما وأن كلا من الزوج والزوجة له ذمة مالية مستقلة عملاً بالمادة ٥٨٢ من القانون المدني.

ب- استغلال الإعفاءات الشخصية

تمنح بعض القوانين الضريبية إعفاءات شخصية ، تختلف تبعاً للحالة الاجتماعية للممول ، فتزيد هذه الإعفاءات بزيادة الأعباء المتوقعة لكونه زوجاً أو رب الأسرة يعول أطفالاً ، ومن ثم يمكن تجنب الضريبة بزيادة الإعفاءات الممنوحة أو إطالة أمدها ، فإذا كان المشرع يمنح إعفاء لإعالة زوجة جاز أن يتزوج الممول أكثر من واحدة ، وإذا كانت الإعالة مقررة لأي عدد من الأولاد جاز أن يزيد في الإنجاب للتمتع بالإعفاء ، وإذا كانت الإعفاءات مقررة لكونه يعول طالباً جاز أن يستمر الإعفاء بإطالة أمد الدراسة ، أو الاستمرار في كافة مراحلها .

بل قد تحفز الأسعار التصاعدية الممولين إلى تجنب الضريبة ذات الأسعار المرتفعة ، من خلال توزيع الأعباء على عدة ممولين بينهم روابط عائلية أو ثانوية ، إذ يمكن لأفراد الأسرة الواحدة توزيع الصفقات والمعاملات فيما بينهم ، بحيث يقوم كل منهم بإبرام عدة صفقات خلال السنة في حدود

الشرائح الدنيا ، فتكون المحصلة أن كل منهم تجنب الضريبة ذات الشرائح المرتفعة^{٥٥} .

ولضبط هذه الحالات ومنع التجنب الضريبي ، يمكن أن يتدخل المشرع لقص الإعاء الشخصي على زوجة واحدة أو على عدد معين من الأولاد ، أو على أن لا يتجاوز الولد المعال سناً معينة ، أو أن يقتصر الإعفاء على طلاب المرحلة الجامعية الأولى كحد أقصى ، ولا يتمتع بالإعفاء من لديهم أبناء في مراحل الدراسات العليا ، وهكذا...

و رؤى في الأردن^{٥٦} أنه يستفاد من احكام المادة (٤/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ أن الاعفاءات المنصوص عليها في القانون هي للزوج ويجوز له منحها كلها أو بعضها لزوجته أو أن تكون الزوجة هي المعيل الوحيد للعائلة ، ويفترض في الزوج الذي يرغب بمنح كل أو جزء من الاعفاءات لزوجته أن يكون هو مكلفاً أي ملزماً بدفع الضريبة، فاذا لم يكن مكلفاً أو ليس له اعفاءات لأنه ليس له دخل ليكون محلاً للأعفاءات أو أن يكون دخله معفى من الضريبة فليس له منح زوجته الاعفاءات المقررة له في مثل هذه الحالة .

⁵⁵ See details in : *Mati'as Mu'nez : Tax Avoidance and the political appeal of progressivity, Centre National de Recherche Scientifique , Cahier no. 2007-14, Ecole Polytechnique ,Paris, Sep. 2007.*

⁵⁶ أنظر المبدأ رقم ١٦٨ / ١٩٩٩ المنشور بالعدد ٣ لعام ٢٠٠٠ ، على موقع نظام المعلومات الوطني بالأردن : www.lob.gov.jo

ولا يقال في هذا الصدد إن المشرع ملزم بمراعاة المساواة المنصوص عليها في المادة السادسة من الدستور عند قيامه بسن القوانين والأنظمة ذات الخصوصية، إذ قد يجد المشرع أن جوهر المساواة هو الذي يجب أن يسود سواء بالنسبة للجنس أو السن أو المقدرة الاقتصادية، فقانون خدمة العلم مثلاً يجري تطبيقه على الرجال دون النساء وكذلك القوانين التي توجب على الرجل الانفاق على زوجته واولاده معيشة وسكنا وخلافه دون أن يفرض ذلك على المرأة، وليس في ذلك اخلال في قواعد المساواة، وعليه فإن منح الرجل (الزوج) ابتداء الاعفاءات الضريبية المشار اليها في المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل انما كان باعتباره هو الذي يقوم بالانفاق شرعا على أسرته ومن حقه الحصول على الاعفاءات، أما اذا ثبت ان الزوجة هي المعيل فانها هي التي تتمتع بالاعفاءات هذه، كما حددت الفقرة (ج) من المادة الرابعة الاعفاءات المقررة للزوجة عن تتولى هي اعالتهم حقيقة من دخلها ٣٠- حددت الفقرة (ج) من المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل عناصر اعفاء الزوجة ومطرح الاعفاء وشروطه، ولما كان دخل المكلفة ينحصر باجور عقارات ولم تقدم المكلفة ما يثبت انها مسؤولة عن اعادة أي شخص فانها لا تستحق أي من الاعفاءات الواردة في المادة (١٣، ١٤) من قانون ضريبة الدخل

ج-تقليل وعاء الضريبة

يتحقق التجنب الضريبي أيضاً من خلال سعى الممولين ، أو الشركاء ، إلى تقليل عبء الضريبة المستحق على كل منهم ، بخصم ما يسمح به القانون من تخفيضات ، ويمكن تحقيق ذلك بصرف مبالغ إلى بعضهم ، أو إلى أقاربهم في صورة أجور أو مكافآت أو غيرها مقابل أعمال تسند إليهم ، ليبدو المبلغ المنصرف تكلفة يجب خصمها ، إلا أن هذه المبالغ قد تكون مقابل أعمال غير حقيقية ، أو أن المبالغ المدفوعة مقابل أعمال حقيقية قدمها هؤلاء للمنشأة ولكن تقدير المبلغ كان مغالى فيه ، أو لا يعادل قيمة ما يدفع للغير في الأعمال المماثلة ، لذا تتدخل الإدارات الضريبية إما لرفض خصم هذه المبالغ من وعاء الضريبة ، أو لتقليل قيمتها لتعادل مثيلاتها في المنشآت الأخرى ، ويؤيد القضاء ذلك طالما كان لدى الإدارة الضريبية ما يبرر هذا التدخل .

وتطبيقاً لذلك قضى في مصر أجور العمال بالمنشأة جواز تقديرها بنسبة معينة من الأرباح⁵⁷ وهذه الأجور تعد من التكاليف علي الربح ولو كانت هناك صلة قرابة تربط هؤلاء العمال بصاحب المنشأة ، مع وجوب التحقق من تناسب الأجر مع ما يؤديه هؤلاء العمال من عمل استخلاص ، ويخضع ذلك لتقدير محكمة الموضوع.

⁵⁷ الطعن رقم ٣١٠ لسنة ٣٥ ق جلسة ١٤/٢/١٩٧٣ س ٢٤ ص ٢٤٢

و يحدد قانون ضريبة الدخل العراقي⁵⁸ ما يسمح بخصمه من وعاء الضريبة بما لا يزيد عن خمسة عشر ألف دينار لقاء راتب ومخصصات و إكراميات وعمولات المدير المفوض للشركة في الشركات المحدودة. و قيد القانون السوري خصم المصروفات الشخصية التي لا تدعمها مستندات بالنص⁵⁹ على أن تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي وتحدد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية. (مضافة بموجب المادة ١٢ من القانون ٤١ لعام ٢٠٠٥ .

وحدد القانون السوري⁶⁰ الأعباء والنفقات غير القابلة للتنزيل تنطوي بصورة خاصة على الاتي

- أ/ النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة.
- ب/ النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجره له عن إدارة العمل.
- ج/ المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجره لهم عن إدارة العمل.

⁵⁸ المادة رقم ٩ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

⁵⁹ المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥

⁶⁰ المادة ٨ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥

ولا يجوز ، في قطر^{٦١} ، خصم الرواتب والأجور والمكافآت وما في حكمها ، بما في ذلك المزايا العينية، المدفوعة للمكلف أو زوجه والأبناء وللشركاء في شركات التضامن أو التوصية البسيطة ، وللمدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة الذى يمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية الحصص في الشركة.

كما لا يسمح القانون السودانى^{٦٢} بخصم أتعاب المديرين بما في ذلك الدخل الذي يكون خاضعاً للضريبة بأكمله إلى الحد الذي تزيد فيه هذه الأتعاب عن ٢٠٠٠ جنيه سودانى أو ١٥٪ من أرباح العمل المقدرة أيهما أكبر لكل مدير وذلك قبل خصم هذه الأتعاب في حالة ما تكون الشركة قد حققت ربحاً، وإذا كانت هناك خسارة فتحدد الأتعاب المسموح بخصمها بمقدار يقرره وكيل الديوان على أنه أولاً: يسمح بخصم أتعاب المثل التي يقررها وكيل الديوان لأي مدير متفرغ على ألا يزيد عدد المديرين المتفرغين عن اثنين. ثانياً: لا يجوز أن تجاوز جملة الأتعاب المسموح خصمها للمديرين بخلاف المديرين المتفرغين للخدمة في حالة ٣٠٪ من أرباح العمل المقدرة قبل خصم هذه الأرباح. أما مرتبات الأقرباء فيجوز خصمها حسبما يراه وكيل الديوان عادلاً ومعقولاً^{٦٣}.

⁶¹ المادة رقم ٦/٩ من قانون ضريبة الدخل القطرى رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٩ .
⁶² المادة ١٨/ز من قانون ضريبة الدخل السودانى لعام ١٩٨٦ الصادر بتاريخ ١٩٨٦/١١/١٨ .
⁶³ المادة ٢٠ من القانون السودانى المذكور .

وكذلك الحال في الجزائر ينص القانون على أنه⁶⁴ لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج أي حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة إلا في حدود الأجر الممنوح لعمول له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الإشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والإقتطاعات الإجتماعية الأخرى المعمول بها. ولا يمكن، بأي حال من الأحوال، أن يقل التخفيض المشار إليه أعلاه، عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.

ويرفض القضاء⁶⁵ في مصر أن يحصل المدير الشريك في شركة التضامن أجراً مقابل إدارته للمنشأة التي هو شريك فيها ، لأنه وان كانت المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة لمستخدميها وعمالها يجوز تقديرها علي أساس نسبة معينة من الأرباح، إلا أن المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية مركزه بالنسبة إلى المنشأة هو ، سواء بسواء ، مركز التاجر الفرد صاحب المنشأة الذي لا يفرض له القانون ، عند احتساب الضريبة على أرباحها ، أجراً مقابل إدارته إياها . ولا فرق بين الإثنين ، لا في الواقع من حيث إن كلاً منها يبذل للمنشأة من ماله ومن مجهوده الشخصي ، ولا في

⁶⁴ المادة ١٦٨ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائرى

⁶⁵ طعن رقم ٥٩ ، للسنة القضائية ١٥ ، بجلسة ١٩٤٦/٠٣/٢٨

القانون من حيث إن كلاً منهما مسئول في كل ماله عن كل ديون المنشأة ومن حيث إنه لا يصح إعتبره أجيراً فيها ، وحقيقة الأمر في عمل مدير الشركة الذي يكون في الوقت نفسه شريكاً متضامناً أنه يعتبر من ضمن حصته في رأس مال الشركة ، فما يأخذه في مقابل عمله هذا لا يكون من التكاليف واجبة الخصم^{٦٦}.

تفضيل الأسعار النسبية

يجد بعض الباحثين^{٦٧} في نظام السعر النسبي أو الثابت *flat rate* أفضل في مواجهة التجنب الضريبي تشريعياً من نظام الأسعار التصاعدية *progressive rates* ، لأن الأسعار النسبية تقلل فرص التجنب عن طريق تفتت الأرباح أو توزيعها أو المفاضلة بين معاملة وأخرى لاستبعاد إيراداتها أو تخفيضه لوعاء الضريبة حتى لا يصل الوعاء إلى الشرائح العليا ، بينما يظل الأمر في ظل الضرائب النسبية غير مهم ، لأن جميع الإيرادات أو الأرباح

⁶⁶ يرى أستاذنا الدكتور زكريا بيومي ، أن معاملة مرتب الشريك المتضامن القائم بالإدارة في شركات الأشخاص في ظل القانون الجديد- رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥- نفس المعاملة الضريبية لمرتبات أعضاء مجالس الإدارة والمديرين من غير المساهمين في شركات الأموال ، من حيث إخضاعه للضريبة على المرتبات وإعتبره من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأشخاص. راجع : موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، توزيع مكتبة شادي ، الطبعة الأولى ، ص ١٨٧ .

⁶⁷ Joseph E. Stiglitz : *The general theory of Tax Avoidance* , (National Bureau of Economic Research(NBER) , Working paper No. 1868, Cambridge , March 1986, pp.31-32.

الخاضعة للضريبة تفرض بسعر نسبي واحد ، ومن ثم لن يحقق السعى
للتجنب في هذه الحالة فائدة.

ثانياً : التحويل والتجزئة

تتمثل الصورة الثانية للتجنب الضريبي في تحويل أو تحويل المعاملة
الضريبية ، أو تصويرها ، أو تجزئتها ، بشكل يجعل الناتج منها مفضلاً
ضريبياً . وخاصة عندما تكون المعاملة الضريبية للأرباح أو الدخل
الرأسمالية أقل عبئاً من المعاملة الضريبية للدخل أو الربح العادى .

ويستغل اختلاف المعاملة الضريبية للعملية الواحدة في تجنب الضريبة ،
عندما التشريعات بين أنواع الدخل الذى تحققه المنشأة ، فتخضع للضريبة
بسعر منخفض الأرباح الرأسمالية التى تحقق من التصرف فى الأصول بعد
سنوات طويلة من اقتنائها ، بينما تخضع للضريبة على الإيرادات الأخرى
بأسعار عالية ، إلى دفع الممول لتجنب الأسعار العالية إلى تحويل المعاملة من
بيع عادى إلى تصرف فى أصول رأسمالية ، أو تحويل جزء من الإيرادات إلى
صناديق الإدخار والمعاشات ، باعتبار أن المدخرات معفاة أو خاضعة
لضريبة بسعر أقل عند استحقاقها .

ومن ذلك أن يقوم الممول فى مصر بالتصرف فى عقار يملكه مكون من
عدة وحدات سكنية مرة واحدة ليخضع لضريبة التصرفات العقارية ذات
السعر المنخفض (٢,٥٪) بدلاً من بيعها مجزأة شققاً تفادياً من سعر الضريبة

على النشاط التجارى التى تخضع للضريبة بسعر يصل إلى ٢٠٪، أو لكى يتفادى المتنازل إليه المسئولية التضامنية لدين الضريبة المستحقة على منشأة المتنازل ، يتم الاتفاق على أن يقوم المتنازل بتسليم العين المؤجرة إلى مالكةا ، ثم يقوم المالك بتأجيرها مرة أخرى إلى الممول الجديد ، بدلاً من أن يتم إبرام عقد تنازل على المنشأة بين الممول الأول والممول الجديد.

وتخضع للضريبة على المبيعات السلع والخدمات التى تتم بين أشخاص قانونية مستقلة ، ولو أن جميعها تنتمى إلى شخص قانونى ، كالمبيعات التى تتم بين الشركات الابعة فيما بينها ، أو بين الشركة التابعة والشركة الأم القابضة ، باعتبار أن انتقال السلع والخدمات فى هذه الحالات يكون قد تم بين شخص له وجود قانونى ومالى مستقل ، الأمر^{٦٨} الذى يتوافر فيه مفهوم البيع المنصوص عليه فى قانون ضريبة المبيعات المصرى.

كذلك^{٦٩} فإن تقسيم إحدى الشركات التابعة إلى شركتين تحتفظ الأولى بالاسم المعروف قبل التقسيم ، وتأخذ الثانية اسماً آخر ، يعنى أن هذا التقسيم قد نشأ عنه شخص قانونى جديد لم يكن موجوداً من قبل ، وأن أيلولة جزء من أموال الشركة المنقسمة إليه ، من قبيل البيع الخاضع للضريبة .

⁶⁸ فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، بتاريخ ٤/١٠/٢٠٠٦ ، ملف رقم ٢٧/٢/٦٧٨ .

⁶⁹ فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، بتاريخ ٢٩/١/٢٠٠٥ ، ملف رقم ٦٤٠/٢/٣٧ .

كما تصدى القضاء المصرى لتجنب الضريبة على التصرف العقارى عن طريق بيع العقار عرفياً بدلاً من تسجيله ، وذلك بان قضى بأن التسجيل لا يغير من طبيعة عقد البيع باعتباره من عقود التراضى التى تتم بمجرد توافق الطرفين وتنتج أثارها عدا نقل الملكية التى تراخى إلى حين حصول التسجيل . مؤدى ذلك . إعتبار عقد البيع الإبتدائى دليلاً على حصول التصرف يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة^{٧٠} وهى تحقق الربح سواء تم تسجيل هذه التصرفات أو لم تتم .

كما قضى^{٧١} بأن تقسيم الأراضى الخاضع للضريبة ينصرف إلى كل تجزئة لقطعة أرض فضاء أو زراعية داخل المدن أو خارجها إلى أكثر من قطعتين متى بيعت كل منها بقصد البناء عليها أيا كانت طبيعته ، وبغض النظر عما يخلعه الأفراد من وصف للمبيع أو تسميته لمقداره فى عقودهم المسجلة أو غير المسجلة وسواء أكان القائم بهذه التجزئة مالكا أو غير مالك ، وأيا كانت قيمة ما تم التصرف فيه .

ويلجأ بعض الممولين إلى تجزئة المعاملة الواحدة إلى معاملتين أو أكثر ، لكل منهما إيراد له معاملة ضريبية معينة ، بحيث يكون ناتج مجموع

⁷⁰ الطعن رقم ١١٥٤ لسنة ٥٨ ق جلسة ١١/١/١٩٩٣ .

⁷¹ (الطعن رقم ١١٧١٩ لسنة ٦٦ ق - جلسة ٢٤/٢/٢٠٠٤ - مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات ٢٠٠٢ - ٢٠٠٤ إعداد المكتب الفنى لهيئة قضايا الدولة - طبعة ٢٠٠٥ ص ٥٠٥ ق ٣٢٢)

المعاملات أقل في العبء الضريبي مما لو خضعت المعاملة للضريبة مرة واحدة .

ومن الأمثلة التي لفتت الانتباه^{٧٢} في هذا الصدد ، استفادة كثير من مشاهير لاعبي كرة القدم المشاركين في الدوري البريطاني من التجنب الضريبي في تحقيق منافع ضريبة لا تقل عن مائة مليون جنيه استرليني ، نتيجة إبرام عقود مع أنديتهم ، تتكون من جزأين ، الجزء الأول هو عقد احتراف يتقاضى اللاعب من ناديه مبالغ تخضع للضريبة على المرتبات ، والجزء الثاني عقد يبرمه اللاعب مع النادي أو شركات الدعاية يبيع لها حق استغلال صورته على الفانلات التي يبيعها النادي مقابل حصوله على مبالغ كحق للصورة *image right* ، وهذه المبالغ لا تخضع للضريبة وفق القانون البريطاني ، بالرغم من أنها تعتبر في حقيقتها جزء مكمل للمرتبات التي يحصل عليها اللاعب .

وأجاز القانون السعودي^{٧٣} ، إذا قام المكلف الفرد بتجزئة دخله وتقاسمه مع شخص آخر ، للمصلحة تعديل الوعاء الضريبي للمكلف وللشخص الآخر منعا لأي تخفيض في الضريبة المستحقة. ويقصد بتجزئة الدخل في هذا القانون : تحويل الدخل بشكل مباشر أو غير مباشر من

⁷² *The Guardian* 16/1/2011.

⁷³ المادة ٦٣ من نظام ضريبة الدخل السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم م /١ بتاريخ ١٥ المحرم ١٤٢٥هـ

شخص إلى آخر مرتبط به. وتحويل الممتلكات بما في ذلك النقود بشكل مباشر أو غير مباشر من شخص إلى شخص آخر مرتبط به ، ينتج عنه تحقيق الشخص الآخر لدخل من هذه الممتلكات ، إذا كان السبب أو أحد الأسباب للتحويل هو تخفيض إجمالي الضريبة المستحقة على دخل الشخص المحول أو الشخص المحول إليه.

كما يجوز، في السعودية، للمصلحة أن تأخذ بالقيمة المقدمة من الشخص المحول إليه لتقدير إذا كان المكلف يسعى لتجزئة الدخل .

وقررت لجنة الطعن^{٧٤} في مصر أنه إذا كان عقد بيع الوحدة السكنية المبرم بين البنك والطاعن قد تضمن نصاً يفصل بين الوحدة موضوع العقد ، باعتباره عملاً تجارياً، وبين سداد باقى الثمن مضافاً إليه عقد استثمار ، معتبراً ذلك عملاً مصرفياً ، فإن البند الذى تضمن هذا يعد فى حد ذاته عقد قرض بفائدة ، وهو عمل مصرفى مستقل عن واقعة البيع ، ويخضع لذلك لضريبة الدمغة النسبية طبقاً للبند ٣ من المادة ٥٧ من قانون الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

ثالثاً : تأجيل الضريبة

⁷⁴ الطعن رقم ٤٩٠ لسنة ٢٠٠٧ ، الصادر عن اللجنة الأولى ، جلسة ٢٠٠٨/٧/٦ ، والمنشور بكتاب المبادئ القانونية التى قررتها لجنة الطعن ، من إصدارات وزارة المالية المصرية ، الجزء الثانى، ابريل ٢٠١٠، ص ٩٧ .

يمكن تجنب الضريبة من خلال التأجيل ، وذلك بأن يؤجل الممول حصوله على الدخل أو الربح لسنوات تالية ، أو يعجل استهلاك الأصول وخصم النفقات ، فيتحقق له تخفيضاً في الضريبة خلال السنوات الأولى ، على أن يؤجل دفع الضريبة لسنوات تالية .

ويفيد نظام تأجيل الضريبة الممول من القيمة الزمنية للنقود^{٧٥}، حيث يكون للممول فرصة أن يستثمر مبلغ الضريبة الذي تأجل دفعه ، على أن يلتزم بعد ذلك بدفع هذا المبلغ بالقيمة التي تكون عليها النقود بعد ذلك . ولكن هذه الصورة نوع من التجنب المؤقت الذي ينطوي على مغامرة ، إذ قد يفيد التأجيل الممول في تخفيض الضريبة عندما يكون عليه دفعها في السنوات التالية بسبب تعديل القانون الضريبي ليخفف الأعباء، أو أن يؤدي التأجيل لزيادة في الضريبة في السنوات التالية بسبب تعديل القانون لزيادة الأعباء الضريبة . وفي جميع الأحوال فإن تأجيل الضريبة يفيد الممول في استثمار قيمة النقود التي كان عليه أن يدفعها كضريبة في السنوات الحالية ، مع إمكان دفعها في المستقبل بعد ان تكون قيمة النقود قد انخفضت بفعل التضخم .

⁷⁵ Robert S. McIntyre: *Tax Cheats & Their Enablers*, Economic Policy Institute Tax Enforcement Forum, (april 2005).

ولقد نص قانون ضريبة الدخل في مصر^{٧٦} على أنه في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسالية الناتجة عن إعادة التقييم ، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وتحويل المخصصات والاحتياطيات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير. مما مؤداه تأجيل الضريبة المستحقة على زيادة قيمة الأصول بسبب تغيير الشكل القانوني إلى حين التصرف في هذه الأصول أو انقضاء الشخص الاعتباري.

ويعد تغييرا للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

- ١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ٢- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ٣- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.
- ٤- شراء أو الاستحواذ على ٥٠٪ أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتري أو المستحوذ .

⁷⁶ المادة ٥٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٥- شراء أو الاستحواذ على ٥٠٪ أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتري أو المستحوذ.

٦- تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال .

ولقد تضمنت اللائحة التنفيذية للقانون المذكور^{٧٧} عدداً من القواعد لضمان عدم استغلال النص في تجنب ضريبي ، بأن بينت أنه المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية : لا يدخل في وعاء الضريبة، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتبارى ، وذلك بالشروط الآتية: ١- أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني ٢- أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.

وعلى الشخص الاعتبارى إثبات الأصول والالتزامات في الدفاتر والسجلات التى يلتزم بإمسائها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم. وتلتزم الشركة بأن تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني - ويجب

⁷⁷ المواد من ٦١ إلى ٦٤ من اللائحة التنفيذية للقانون .

متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الإعتباري.

وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتي: ١- في حالة التصرف في الأصول الثابتة، المنصوص عليها في البنود [١] و [٢] و [٤] من المادة (٢٥) من القانون تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها . ٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند [٣] من المادة (٢٥) من القانون يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون. ٣- يتم متابعة حركة الاحتياطات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (١) و (٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطات.

و في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة قبل خصم أى

خسائر منها ودون إخلال بحق الشركة في اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم.

ويعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري .

رابعاً : استغلال الفرص أو البدائل

ومن صور تجنب الضريبة أيضاً أن يستغل الممول الفرص أو البدائل التي تتيحها القوانين^{٧٨}، ومنها:
أ- تأخير أداء الضريبة

يفضل الممول ، تجنباً للضريبة ، أن تأخر عن أدائها في الميعاد ، مقابل أن يتحمل الممول جزاء مالياً عن تأخيره في السداد ، وخاصة عندما يكون جزاء التأخير لا يتناسب مع عائد استثمار مبلغ الضريبة في الوقت الحالي ، مع تناقص قيمة النقود عند دفع المتأخرات في المستقبل ، فتكون التضحية بالجزء المالي اقل من التضحية بدفع الضريبة في الميعاد ، ومن ثم يكون تجنب أداء الضريبة في الميعاد مفيداً .

ولقدت تصدت العديد من التشريعات الضريبية لمحاولات التأخير في سداد الديون الضريبية ، ومن ذلك ما قرره القانون الفلسطيني^{٧٩} من جزاءات على تخلف الممول عن أداء الضريبة في الميعاد على النحو التالي: ١- إذا لم

تدفع الضريبة التي اكتسبت الصفة القطعية في المواعيد المحددة لها قانوناً فإنه
⁷⁸ J.E. Stiglitz: A student's guide to tax avoidance, Chapter 24, 1986
⁷⁹ المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ .

الضريبة التي اكتسبت الصفة القطعية في المواعيد المحددة لها قانوناً فإنه يتعين على المدير أو الموظف المفوض أن يبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة المستحقة المطلوبة منه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه بالذات أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إرساله بالبريد المسجل، وإذا لم تدفع الضريبة فإنه يضاف إليها ٢٪ من مقدار الضريبة شهرياً ٢- يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة ٢٪ من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور ٣- للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسماً منه إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لأي سبب قهري. كما يجوز للمدير أو من يفوضه رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعاً في حالة توافر الأسباب المذكورة.

ويفرض قانون ضريبة الدخل العراق^{٨٠} مبلغاً إضافياً في حال تأخر المكلف عن دفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ إبلاغه بها وذلك بواقع ٥٪ من قيمة الضريبة المستحقة، فإذا لم يدفع الممول الضريبة خلال الخمسة عشر يوماً التالية ضوعف الجزاء، ولا يعفى الممول من هذا الجزاء إلا إذا قدم أسباباً مقنعة بالظروف القهرية التي حالت دون أدائه الضريبة في الميعاد كالمريض أو السفر خارج العراق وغيرها.

⁸⁰ المادة رقم ٤٥ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

وفي اليمن^{٨١} إذا لم تُدفع الضريبة في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون، يُضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي ١,٥٪ (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير. ب) يتم تحصيل المبالغ المضافة بذات إجراءات تحصيل الضريبة، ولا يعتبر المبلغ المضاف بمقتضى هذه المادة جزءاً من الضريبة.

كما يفرض قانون الضريبة على الدخل المصري^{٨٢} مقابل تأخير على: ١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيتها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار. ٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون. وهذا المقابل يستحق في الحالات^{٨٣} التي تكون فيها الضريبة واجبة الأداء واقع الإقرار الضريبي للممول.، أو من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية، أو من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه، أو في حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة، أو من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه.

⁸¹ المادة ١٥٢ من قانون ضرائب الدخل اليمنى رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

⁸² المادة رقم ١١٠ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

⁸³ المادة رقم ١٢٧ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢٪ ، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

ويعامل^{٨٤} مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلقة بها ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة استيفاء لالتزامات الممول على النحو الآتي: ١- المصروفات الإدارية والقضائية. ٢- مقابل التأخير. ٣- الضرائب المحجوزة من المنبع. ٤- الضرائب المستحقة.

ويهدف ذلك إلى حث الممول على المبادرة بدفع الضريبة في الميعاد حتى لا يزيد مقابل التأخير بزيادة رصيد الضريبة ، لأن كل مبلغ يسدده الممول من متأخراته يخصم أولاً من مقابل التأخير والمبالغ الأخرى قبل أن يخصم من رصيد الضريبة ، مما يعنى أن عدم دفع الضريبة قد يزيد من الأعباء عاماً بعد آخر.

ويمنع القانون اللبناني التحايل لتخفيض وعاء الضريبة على القيم المنقولة بأن نص^{٨٥} على اذا استوفي اصل الذين او جزء منه قبل فوائده

⁸⁴ المادة رقم ١١١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

⁸⁵ لمادة ٨٥ من المرسوم الاشتراعى اللبناني رقم ١٤٤ الصادر فى ١٢/٦/١٩٥٩ بعد تعديله

حسبت الضريبة كما لو ان التسديد قد تم عن الفوائد اولا. وتخفيض الضريبة المذكورة بنسبة الخسارة التي تصيب راس المال الأصلي اذا استنفد الدائن طرق التنفيذ القانونية، ولم يؤول اليه موضوع التأمين في اي حال.

ج - استغلال الفن المحاسبي

لدى الممولين فرصة لتجنب الضريبة من خلال الفن المحاسبي الذى يسمح بتعديل السنة الضريبية ، أو أساس حساب الضريبة وفقاً لمبدأى الاستحقاق أو القبض :

- سنوية الضريبة

الأصل أن الضريبة على الدخل سنوية ، تؤدى عن سنة كاملة ، وقد تكون هذه السنة ميلادية ، أو أى فترة مالية تبلغ اثنى عشر شهراً تعرف بالسنة الضريبية ، ولكن قد تطرأ حالات استثنائية أو خاصة ، منها بدء عمل المنشأة خلال السنة ، أو توقف نشاطها قبل انتهاء فترة الاثنى عشر شهراً ، الأمر الذى يدعو إلى أن تحاسب فى ظل الظرف الطارئ عن مدة تقل عن سنة ، أو تزيد عن سنة. فإذا رأت المنشأة أن تحاسب عن أكثر من سنة فإن ذلك يعنى أنها تجنبت الضريبة عن الفترة الأولى من السنة ، ورحلتها إلى السنة التالية .

وهو تأجيل له ما يبرره ، لكن قد تعمد الشركة إلى تغيير سنتها المالية بهدف تجنب الضريبة بأن تقرر لها حساب آخر ، فبدلاً من أن تكون سنتها

ميلادية تبدأ من أول يناير إلى نهاية ديسمبر ، تقرر أثناء مزاوتها العمل أن
تغير سنتها المالية لتكون مثلاً من أول أبريل إلى نهاية مارس التالى .
ومن شأن هذا التغيير أن يجنب المنشأة دفع الضريبة عن سنة كاملة
بالنسبة للفترة التى حدث فيها التغيير ، لذا فإن التشريعات المختلفة توجب
أن يكون لهذا التغيير ما يبرره حتى لا يكون سبباً لتجنب ضريبي .
ولقد نص قانون الضريبة على الدخل فى مصر^{٨٦} على أن : الفترة
الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر من
كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة .
ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً ، وتحدد
اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة .
وأجازت اللائحة التنفيذية^{٨٧} لهذا القانون لمصلحة الضرائب ، وبناء
على طلب الممول ، أن ترخص له بتغيير الفترة الضريبية إذا توافر الشرطان
الآتيان :

١- أن يكون من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادتين
(٤٧) و (٤٨) من القانون . أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة . وجود
أسباب جوهريه لتغيير الفترة الضريبية ، منها : أ- طلب الشركة التابعة أو

^{٨٦} المادة رقم ٥ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

^{٨٧} المادة رقم ٧ من اللائحة التنفيذية .

الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسي .ب- تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري .

٢- أن تكون مدة الفترة الضريبية اثني عشر شهراً .

ويحظر قانون ضريبة الدخل الكويتي تعديل السنة المالية إلا بعد موافقة الإدارة الضريبية لمنع الممول من تغيير أساس حساب الضريبة لتجنب أدائها، حيث نص^{٨٨} على أي تحويل من هذا النوع - فيما يتعلق باختيار الممول سنة غير ميلادية لتكون سنته الضريبية ، من قبل المدير لن يجري سحبه أو الغاؤه أو تغييره إلا بطلب من دافع الضريبة.

- تغيير أساس الاستحقاق

القاعدة العامة أن الضريبة على النشاط التجاري والصناعي تفرض وفقاً لأساس الاستحقاق ، الذي يعنى أن الضريبة تحتسب على كل إيراد يستحق للمنشأة خلال السنة الضريبية ولو لم تتحصل عليه المنشأة فعلاً ، كما يخصم من وعاء الضريبة كل نفقة تتكبدها المنشأة في سبيل مزاولتها النشاط ، ولو لم تدفع قيمتها خلال السنة إلى صاحبها .

ومن اسباب اتباع مبدأ الاستحقاق أن لا يكون للممول إرادة في أن يؤجل استحقاق الضريبة بالاتفاق مع آخرين على عدم أدائها في تاريخ معين .

^{٨٨} المادة ٥/ج من مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨.

ومن هنا تفرص التشريعات الضريبية إما على إجبار الممول على اتباع أساس معين لاستحقاق الضريبة ، أو تحديداً الاستحقاق كأصل في حساب الضريبة مع منح الممول حق اختيار أساس آخر ، ولكن بضوابط كحددة.

ومصر من الدول التي تعين للممول أساساً اجبارياً لحساب الضريبة ، هو أساس الاستحقاق بالنسبة للنشاط التجارى والصناعى ، ولقد أكد القضاء على هذا المبدأ⁸⁹ بقوله : يكفى أن يكون نتيجة النشاط التجارى أو الصناعى في نهاية السنة الضريبية ربحا حتى تفرض الضريبة على الربح الصافي عدم ضرورة قبض الربح فعلا لاستحقاق الضريبة ، وليس من الضروري أن يكون هذا الربح قد قبض فعلا بشأن الضرائب على الدخل . كما جرى النص في قطر⁹⁰ على عدم السماح للمكلف باستعمال طرق محاسبية ، غير طريقة الاستحقاق ، إلا بعد الحصول على موافقة الإدارة الضريبية، وهو ما قرره القانون العملى أيضاً⁹¹.

و- إجراءات الموازنات أو المراجعات الضريبية

⁸⁹ الطعن رقم ١٢ لسنة ٤٧ ق جلسة ٤/٥/١٩٨١ س ٣٢ ص ١٣٥٩ .

⁹⁰ المادة رقم ٦ من قانون ضريبة الدخل القطرى رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٩

⁹¹ المادة ١٢ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطانى رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ .

ومن البدائل المتاحة للممول لتجنب الضريبة أن يستغل ما يعرف بالمراجعة أو الموازنة الضريبية *tax arbitrage* وذلك عندما تكون للصفقة أو العملية منفعة اقتصادية معينة لا تختلف باختلاف المعالجات الضريبية لها، ولكن ترجيح معالجة ضريبية على أخرى يحقق للممول مزايا ضريبية أكبر. ومنها تفضيل القرض على التمويل الذاتى ، لأنه بالقرض تخصم العوائد من الأرباح فيقل العبء الضريبي ، بينما لا يستفيد من هذه الميزة الممول الذى يزيد رأسماله بالتمويل الذاتى .

ولقد حاول قانون الضريبة على الدخل المصرى^{٩٢} الحد من إساءة ها النوع من المراجعة ، وذلك بتقييد الخصم المسموح به لعوائد القروض التى تدفعها المنشآت فى حدود معينة ، وذلك بما لا يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية .

هـ - الاستفادة من الحوافز الضريبية

لا يمكن إغفال دور الحوافز الضريبية ، وأهمها الإعفاءات المؤقتة أو المؤبدة ، فى تجنب الضريبة ، حيث يختار الممول النشاط أو الموقع الذى يمنحه المشرع حافزاً ضريبياً ، لتجنب أداء الضريبة التى يجب عليه أدائها لو اختار نشاطاً أو موقعاً آخر.

⁹² المادة ٤/٢٤ من قانون الضريبة على الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ولقد كانت القوانين المصرية تحفل بهذا النوع من الحوافز ، لمنح العديد من المشروعات إعفاءات ضريبية مؤبدة أو مؤقتة ، حسب نوع النشاط ، ومكانه، والقانون الخاضع له المشروع ، ومن أهمها الإعفاءات التي قررها قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، وقانون المجتمعات العمرانية الجديدة رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ، وقانون السياحة رقم ١ لسنة ١٩٧٣ وغيرها .

بيد أن قانون الضريبة على الدخل قد ألغى جميع هذه الإعفاءات ، وقرر بدلاً منها تخفيض سعر الضريبة إلى النصف لتكون ٢٠٪ كحد أقصى ، وذلك منعاً من مشكلات التحايل على منح الإعفاءات وإساءة استعمالها لتجنب الضريبة ، فضلاً عن أنها لم تكن ذات قيمة اقتصادية ملحوظة في جذب عدد كاف من الاستثمارات .

ومع ذلك فإن قانون الضريبة على الدخل ، رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، قد تضمن عدداً من الإعفاءات الممنوحة لبعض الأنشطة كاستصلاح واستزراع الأراضي ، وتربية الدواجن ، أو لبعض المنشآت كالجمعيات الخيرية ، أو لبعض الجهات كجهاز الخدمة المدنية التابع للقوات المسلحة .

ومن الملفت للنظر : أن تجنب الضريبة يتم غالباً باستغلال الإعفاءات الضريبية ، من خلال تكوين منشآت أو مشروعات في المكان ، أو المجال ، الذي يمنحه القانون إعفاء ، ولكن حجم مزاولة النشاط في هذا المكان لا

تقارن بما يتم من مزاولته في خارجه ، أو أن تزاول المنشأة المعفاة أنشطة ومجالات أخرى خارج نطاق الإعفاء وتعتبرها جزء من النشاط أو المجال المعفى ، أو أن تتصرف في الأصول المملوكة للنشاط المعفى خلال فترة الإعفاء لتجنب الضريبة على الأرباح الرأسمالية ، أو تتوقف عن مزاوله النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء ، على أن تعود بشكل قانونى جديد دون أن تتغير جوهرها، لتزاول نفس النشاط ، أو نشاطاً قريباً منه للتمتع بإعفاءات جديدة.

ويدخل في مفهوم الحوافز التى تستغل لتجنب الضريبة : الخصومات والتخفيضات التى تؤثر على وعاء الضريبة ، وتجعل دين الضريبة المستحقة على الممول أقل ، ولا نقصد بذلك التكاليف التى يتعين على الممول إنفاقها لكى يزاول نشاطه ، وإنما نقصد تلك المبالغ التى تعد من قبيل توزيع الأرباح ، ولكن المشرع قرر خصمها من وعاء الضريبة خروجاً على مبادئ المحاسبة الضريبية لاعتبارات اقتصادية واجتماعية يقدرها .

ومن أهم صور هذه المبالغ التبرعات والهبات التى تقرر بض التشريعات خصمها من الوعاء أو إعفائها من الضريبة ، ولكن غالباً ما توضع لهذا الخصم أو الإعفاء شروط لضمان عدم إساءة استعمال الرخصة الضريبية فى تجنب غير مقصود.

ففى سوريا ، مثلاً ، تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام شريطة ان تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبها لا يتجاوز/٣ بالمئة/ من الأرباح الصافية^{٩٣}.

ولا يسمح في قطر^{٩٤} بخصم الهبات والتبرعات إلا في حدود ٥٪ من الدخل الصافي ، وبشرط أن تكون هذه المبالغ مدفوعة لجهات حكومية أو هيئات أو مؤسسات عامة أو أى كيان آخر مرخص له في قطر.

وسار القانون اليمني^{٩٥} على نفس النهج مع بعض التيسيرات لأنواع معينة من التبرعات ، حيث نص على خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية. والاجتماعية المسجلة لدى الجهة المختصة والتي يكون مركزها بالجمهورية ، وبشرط ألا تتجاوز قيمتها ٥ ٪ (خمسة بالمائة) من صافي الربح . وتعتبر في حكم التكاليف مهما بلغت التبرعات المدفوعة لبناء المساجد والملاجئ أو للحكومة أو للجيش اليمني أو للمدارس والمستشفيات الحكومية والسدود والطرق العامة ومشاريع مياه

^{٩٣} البند ٨ من المادة ٧٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣

^{٩٤} المادة رقم ٩/٨ من قانون ضريبة الدخل القطري رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٩

^{٩٥} المادة ١٣/ب ٥ من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

الشرب ، وكذلك التبرعات والإعانات للمقاصد الخيرية أو الإنسانية المعترف بها من الحكومة.

ولا يسمح قانون ضريبة الدخل الفلسطيني^{٩٦} بخصم نفقات الضيافة الموثقة التي تزيد عن ٣٪ من صافي الربح قبل الضريبة أو عن خمسة عشر ألف (١٥٠٠٠) دولار أمريكي سنوياً أيهما أكبر.

وقضى في الأردن^{٩٧} بأن تشترط المادة ١٢/ب من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لتنزيل التبرع من الدخل ان يكون مدفوعاً ومنفقاً في المملكة الأردنية الهاشمية وعليه فلا ينزل التبرع المدفوع للجمعية الخيرية التي تمارس أعمالها في الضفة الغربية وليس في الأردن وان كانت مسجلة في الأردن منذ العام ١٩٦٥ م.

كما قضى في الأردن^{٩٨} أيضاً بأن اذا لم تقدم الشركة المكلفة اية بينة توضح الغرض من وجود الخبراء الذين استضافتهم فان قرار محكمة الاستئناف القاضي برد بدل ايجار الشقتين اللتين استأجرتهم لاقامتهم للارباح لعدم ثبوت المهمة الموكولة للخبراء المذكورين ما اذا كانت تتعلق بأموار انتاجية ام رأسمالية ، يكون متفقاً والقانون.

^{٩٦} المادة ٥/٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.
^{٩٧} أنظر المبدأ رقم ١٩٩٦/٥٣٧ المنشور على موقع نظام المعلومات الوطني بالأردن www.lob.gov.jo
^{٩٨} أنظر المبدأ رقم ٩٢ لسنة ١٩٨٦ المنشور بالعدد رقم ٦ لسنة ١٩٨٨ على موقع نظام المعلومات الوطني بالأردن www.lob.gov.jo

ويستثنى من أحكام ضريبة البيوع العقارية السورية الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج فقط^{٩٩}.

وتم في سوريا ضبط الإعفاء المقرر للجمعيات التعاونية في سوريا بأن^{١٠٠} تعفى الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركها وتحويلها وبيعها. ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها/ ضمن الشروط نفسها/ أعضاء الجمعية منفردين. وتعفى الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء.

ونص القانون اللبناني^{١٠١} على أن تستثنى من الضريبة شركات الاستهلاك التعاونية، والنقابات، والتعاونيات الزراعية، إذا لم تكن لها صفة تجارية.

ووضع القانون اليمني^{١٠٢} عدداً من الشروط لإحكام الإعفاء الممنوح للجمعيات والمؤسسات الأهلية بأن نص على إعفاء دخل الجمعيات

⁹⁹ المادة ٥/ب من القانون رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٥.

¹⁰⁰ المادة ٤ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٤.

¹⁰¹ المادة ٤/٥ من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم ١٤٤ الصادر في ١٢/٦/١٩٥٩ بعد تعديله.

¹⁰² المادة ٢١ من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

والمؤسسات الأهلية ذات الأغراض الخيرية ومنظمات المجتمع المدني التي لا تهدف إلى الربح وتكون مواردها المالية والمادية جميعها من التبرعات والهبات والإعانات ، وأية عوائد أخرى تحققها من تنمية تلك الموارد ، ويشترط لتحقيق الإعفاء للجمعية الآتي: ١- أن تكون مرخصة وترخيصها سار وفقاً للقانون المنظم له ٢- أن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية فقط وفي حالة تقديمها لخدمات مقابل أجر يجب أن يكون هذا الأجر رمزي، وللمصلحة الحق في ربط الضريبة متى تأكد لها أن الجمعية تمارس نشاطاً تجارياً.

وفي مصر يتحدد خصم التبرعات من وعاء الضريبة وفقاً للجهة التي يتم التبرع لها ١٠٣، فإن كان التبرع للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة خصمت قيمة التبرع بالكامل ، أما إذا كان التبرع للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية ، فإنه لا يسمح إلا بخصم ١٠٪ فقط من صافي الإيراد السنوي .

ولعل المغايرة بين حد الخصم في الحالتين يرجع إلى أن التبرعات للجهات الحكومية يماثل دفع الضريبة إلى وزارة المالية ممثلة الدولة في

¹⁰³ المادة ٣٤ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

تحصيلها ، لأن من مقاصد الضريبة هو الصرف على الجهات الحكومية التي تتولى الدولة دعمها بالكامل ، وبالتالي فإن التبرع إلى هذه الجهات لن يضر الخزانة العامة ، التي سيقبل لدعمها للجهات المتبرع إليها بمقدار ما تلقتته من تبرعات. والأمر على خلاف ذلك بالنسبة للجهات الأخرى التي تتلقى دعماً جزئياً من الدولة ، ومن ثم وجب أن يكون ما يسمح بخصمه في حدود معينة ، حتى لا تضار حصيلة الدولة من الضرائب بما يتم من تبرع لهذه الجهات على غير مصلحة عامة .

كذلك يعفى القانون الضريبي المصري^{١٠٤} الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله، وهو إعفاء مشروط بأن يكون ما تقوم به هذه الجهات في حدود غرضها الأساس ، والذي يستدل عليه من نظامها الأساسى الذى رخص لها بمقتضاه، ويكون لمصلحة الضرائب الحق فى التأكد من مدى التزام تلك الجهات بحدود إعفائها ، ولا تحقق إيرادات خارجة عن هذه الحدود ، وإلا خضعت للضريبة ، وذلك تحت إشراف القضاء.

وللجهة الإدارية القائمة على تنفيذ القوانين أن تتحقق من مدى توافر

¹⁰⁴ المادة ٣/٥٠ من قانون الضريبة على الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وجه الملائمة وقيام السبب المعفى ، فإن لم تستقر عقيدتها على وجود هذا السبب في حالة بعينها كان لها أن تنازع في مدى سلامة الإعفاء أمام جهات الاختصاص ، ويقع على الإدارة الضريبية إقامة الدليل على ما تدعيه بغية الوصول إلى تحقيق الأمر والتقدير بمدى قيام قرار الإعفاء على سند صحيح يحمل عليه ١٠٥ .

و- تكوين أشكال قانونية مستقلة

يمكن أن يتحقق تجنب الضريبة عن طريق استغلال الاعتراف بالشخصية المستقلة للشخص الاعتباري : وذلك بتكوين شخصيات قانونية مستقلة ، تنبثق عن الممول الأصلي ، أو الشركة الأم ، يتم من خلالها نقل الأموال أو إجراء التصرفات التي من شأنها تأجيل الضريبة المستحقة على الأصل ، أو تخفيض عبء الضريبة الإجمالية على كل الشخصيات الداخلة ضمن مجموعة واحدة.

وتستخدم الشخصية القانونية المستقلة في إبرام القروض فيما بين الأشخاص المرتبطة ١٠٦ ، وذلك بأن توافق الشركة على إبرام قرض من شركة شقيقة أو مرتبطة في دولة ذات سعر إقراض مرتفع ومعدل ضريبي منخفض ، تحصل عليه الشركة التي توجد بالدولة ذات السعر الضريبي

¹⁰⁵ فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٤٩٣ ، بتاريخ ١٦/٧/١٩٩٤ ، ملف رقم ٤٦٠/٢/٣٧ .

¹⁰⁶ Jane G. Gravelle : *Tax Havens : International Tax Avoidance and Evasion*, Congressional Research Services, No.7-5700. July 9, 2009, p. 12.

، تحصل عليه الشركة التي توجد بالدولة ذات السعر الضريبي المرتفع ، حتى تتمكن الشركة المدينة من تخفيض الوعاء ذى السعر المرتفع عن طريق خصم تكلفة الفائدة ، بينما يكون عبء الضريبة على هذه الفائدة قليلاً لأن سعر الضريبة في بلد الدائن منخفض.

ولذلك لايسمح القانون اليمني ١٠٧ بخصم الديون المدومة التي نتجت من قروض وتسهيلات الشركات والبنوك والمؤسسات المالية لأعضاء مجالس إدارتها أو حملة الأسهم فيها.

وتضمن التشريع اللبناني قواعد تفصيلية ١٠٨ لمعالجة المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطة للحد من التجنب الضريبي ، حيث أعطى للإدارة الضريبية في حال تمت عملية بين أشخاص مترابطين الحق في أن تعيد تقييم قيمة العملية المنفذة بهدف تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة للفترة الضريبية العائدة لها، ولها من أجل ذلك اعتماد القيمة السوقية العادلة للعملية. ويقصد بالقيمة السوقية العادلة، قيمة العملية كما لو تمت بين أشخاص مستقلين عن بعضهم البعض وضمن شروط تنافسية كاملة مقارنة مع عمليات مشابهة حاصلة بتاريخ تنفيذ العملية موضوع الضريبة.

¹⁰⁷ المادة ١٨ جـ من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.
¹⁰⁸ راجع المواد من ٢ إلى ٥ من قرار وزير المالية اللبناني رقم ٤٥٣/١ الصادر بتاريخ ٢٢/٤/٢٠٠٩ بشأن تحديد دقائق تطبيق أحكام قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم ٤٤ بتاريخ ١١/١١/٢٠٠٨.

ويعتبر الأشخاص الطبيعيون مترابطين في حال كان بينهم سلطة الإشراف والتوجيه او صلة تبعية كأن يكون أحدهم جيراً لدى الآخر أو صلة وصاية بين الوصي والقاصر أو فاقد الأهلية, أو في حال كانوا شركاء متضامنين تجاه موجب ما.

ويعتبر الشخص الطبيعي والشخص المعنوي مترابطين عندما يكون لأحدهما سلطة الإشراف والتوجيه على الآخر. بينما يعتبر الأشخاص المعنويون مترابطين عندما يكون لشخص معنوي سلطة الإشراف والتوجيه على شخص أو عدة أشخاص معنويين آخرين.

ويكون لأحد الأشخاص (طبيعي أو معنوي) سلطة التوجيه والإشراف على شخص أو على مؤسسة أو على عدة أشخاص آخرين أو مؤسسات عندما يتمتع بسلطة إدارية على الآخرين من شأنها تقرير مسار عمل الشخص الآخر من النواحي المالية والاقتصادية والتنظيمية.

وتعتبر المعايير التالية قرينة على وجود سلطة إشراف وتوجيه:

أ- بالنسبة إلى شركات الأموال، حيازة شخص طبيعي أو معنوي لغالبية رأس مال الشركة

التابعة له والتي تمكنه من التمتع بغالبية حقوق التصويت فيها، أو من تسمية أكثر من نصف أعضاء مجلس إدارتها أو المدراء فيها. أو في حال كان الشخص الطبيعي او

المعنوي مفوضاً "من قبل مجلس إدارة الشركة في ما يتعلق بتقرير مسار عمل الشركة من

النواحي المالية والاقتصادية والتنظيمية حتى ولو كان لا يمتلك لغالبية رأس مال الشركة.

ب- بالنسبة الى شركات الأشخاص، امتلاك شخص لأكثر من 50% من حصص كل شركة أو الحق بالمشاركة بأكثر من 50% من أرباحها.

ج- بالنسبة الى الأشخاص الطبيعيين، امتلاك شخص لعدة مؤسسات فردية أو امتلاك عدة

أشخاص لأكثر من مؤسسة على أن تقتصر صلة القرابة التي تربطهم على الزوج أو

الزوجة أو الأولاد القاصرين أو فاقدى الأهلية.

من أجل احتساب نسبة حيازة الأسهم أو الحصص في الشركات أو تملك المؤسسات الفردية، يعتبر الزوج والزوجة والأشقاء والشقيقات والأولاد غير القاصرين وكذلك الأولاد القاصرين أو فاقدى الأهلية كأنهم شخص واحد.

وفي حال قامت الإدارة الضريبية بتعديل قيمة العمليات وشروطها بين أشخاص مترابطين يمكن إعادة النظر في المفاعيل الضريبية المتعلقة بالطرف

المتراط الأخر للعملياتاء لطلب هذا الطرف في حال كان له مصلحة بذلك.

وأبان مجلس شوري الدولة اللبناى ١٠٩_ وهو بمثابة المحكمة الإدارية العليا- أن القاعدة هى أن تفرض الضرائب والرسوم على المعاملات الادارية التى تتحدد مبدئياً بالاستناد الى ظاهر المعاملات الراهن بدون التوقف عندما يمكن ان يكون اصحاب العلاقة قد قصدوا خلافاً لهذا الظاهر اذا لم يحصل نزاع عليه، وان للادارة المالية تحت اشراف ومراقبة القاضى الضريبي ان تعطي لمختلف الاعمال وصفها القانوني الصحيح لتتمكن من فرض الضرائب والرسوم المتوجبة على المتعاقدين وفق هذه العقود. وبما ان عقد البيع بنوع خاص يصلح اكثر من أي عمل قانوني آخر للتستر على هبة. فيكفي مثلاً ان يقال في عقد البيع ان المبلغ دفع نقداً. غير انه يحق للادارة تحت مراقبة القضاء ان تحبط مثل هذا الاحتيال بجميع الطرق القانونية.

وقضى فى الأردن ١١٠ بأن قيام الشركة المكلفة ببيع بضاعة لشركة شقيقة يملكها نفس الشركاء فى الاولى وذلك بسعر التكلفة دون حساب اي ربح رغم تحملها كافة النفقات الادارية والتمويلية عن هذه البضاعة يعد فى حكم

¹⁰⁹ قرار مجلس شوري الدولة اللبناى رقم ١٧٨ بتاريخ ١٢/٤/١٩٨٦ ، رقم المراجعة ٧٤/٧٧٩١ و٧٤/٧٩٢٠.

¹¹⁰ أنظر المبدأ رقم ١٩٩٨/٢٠٠١ المنشور بالعدد ١ لعام ١٩٩٨ ، على موقع نظام المعلومات الوطنى بالأردن : www.lob.gov.jo

التهرب الضريبي، لان من شأن هذه العملية تخفيض ارباحها الخاضعة للضريبة نتيجة تحملها نفقات بضاعة لم تجن من ورائها دخلا وانما جنته الشركة الشقيقة والتي لم تتحمل بدورها ما يوازي نفقات هذه البضاعة، ولذلك يتوجب رد ما يوازي نفقات هذه البضاعة من المصروفات الادارية والتمويلية الى ارباح الشركة المكلفة عملا بحكم المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل لان مثل هذه النفقات لم تنفق في سبيل انتاج دخل المكلفة طالما لم يتحقق لها أي ربح عن بيعها، ولا يرد القول بأن الشركة الشقيقة -المشترى- ستحاسب على ارباحها عن هذه البضاعة وبنفس النسبة لان لكل من الشركتين ذمة مالية مستقلة بها، ولان دخل الشركة الشقيقة -المشترى- سيكون منخفضا مقابل مجمل نفقاتها الانتاجية والادارية واستهلاك النفقات الرأسمالية كونها تأسست في اخر شهرين من السنة المالية موضوع الدعوى ٢٠ - توجب المادة (١١/ج) من نظام اصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل للحكم للمكلف بالرسوم والنفقات بنسبة المبلغ المحكوم به لصالحه الى مبلغ الضريبة المقدرة من مأمور التقدير ٣٠ - اذا وافق المفوض عن الشركة المكلفة على شطب مبلغ من الخسارة بدلا من تنزيلها مقابل عدم مسك الشركة المكلفة لبطاقات صنف فيتوجب على الخبير وعلى المحكمة اخذ ذلك بعين الاعتبار. ٤ - الطعن بتقرير الخبير الذي اعتمده المحكمة هو طعن بالصلاحية التقديرية للمحكمة ولا رقابة

لمحكمة التمييز عليها بهذا الخصوص اذ يخرج الطعن من عداد الاسباب القانونية الواردة حصراً بالمادة (١٩٨) من قانون أصول المحاكمات المدنية^{١١٠} ونص القانون اليمني^{١١١} على أنه إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد وتبين اللائحة التنفيذية طرق تحديد السعر المحايد.

كذلك نص نظام ضريبة الدخل السعودي^{١١٢} على معالجة بعض المعاملات منها : أ- النقل ملكية أصول من شركة الأشخاص إلى شريك فيها :

- يعامل نقل ملكية أصل غير نقدي من شركة أشخاص إلى شريك ، بما في ذلك حالة تصفية حصة الشريك ، على أنه تصرف بالأصل من قبل الشركة مع إقرار بالربح أو الخسارة في تاريخ النقل.

- يأخذ الشريك أساس التكلفة للأصل بما يعادل قيمة الأصل بالسوق.

^{١١١} المادة رقم ١١ من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.
^{١١٢} أنظر المادة ٤١ والمادة ٤٢ من نظام ضريبة الدخل السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم م /١ بتاريخ ١٥ المحرم ١٤٢٥هـ.

- يعد الشريك مستلماً توزيعاً للربح من الشركة بقيمة تعادل سعر السوق للأصل المنقول ملكيته إليه دون تسديد قيمته ، ويعامل الشريك على أنه تخلص من جزء أو كل حصته في شركة الأشخاص إذا كان التوزيع المقدر يتجاوز أساس تكلفة الشريك في شركة الأشخاص . وإذا كان التوزيع تخلصاً كاملاً من حصة الشريك وهو اقل من أساس التكلفة لهذا الشريك، يجوز حسم الفرق بين أساس تكلفته والتوزيع على انه خسارة نتجت عن تخلصه من حصته.

ب- تغيير الشركاء في شركة الأشخاص :

- عند دخول أو خروج شريك أو شركاء في شركة الأشخاص ونتج عن ذلك إعادة تشكيلها ، تعد جميع أصولها منقولة إلى شركة الأشخاص الجديدة مقابل حصص في هذه الشركة.

- يقع إعادة التشكيل لشركة الأشخاص عندما ينتج عن دخول أو خروج شريك أو شركاء تغيير يزيد على نسبة خمسين بالمئة (٥٠٪) في عضوية الشركة عن تشكيلها في السنة السابقة للتغيير.

وفي مصر : تصدى قانون الضريبة على الدخل لمشكلة تحديد الإيرادات والنفقات التي تنتج عن تعامل أشخاص مرتبطين ، تؤدي معاملاتهم إلى ظهور أرباح غير حقيقية تؤثر على تحديد الوعاء الضريبي .

ومن ذلك قيام منشأتين مستقلتين قانوناً ولكن يرتبطان فعلاً بنفس الممول أو الممولين بإبرام عقد لشراء إحداهما من الأخرى بضاعة أقل من قيمتها ، حتى تحسب الإيرادات في حسابات المنشأة البائعة بأقل من حقيقتها ، ومن ثم تدفع عنها ضرائب أقل من الواقع ، وخاصة إذا كانت المنشأة المشتري في فترة الإعفاء .

ولتجنب استغلال هذه العلاقات في الاستفادة بمنافع ضريبية غير مشروعة ، فقد نصت المادة ٣٠ من القانون على أنه " إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في تعاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو تقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معنى منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد" .

وبذلك يكون القانون الجديد قد سمح لمصلحة الضرائب أن تتدخل في تحديد القيمة الحقيقية للمعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين على

خلاف ما تعبر عنه العقود أو الحسابات الخاصة بهم. وخاصة (١١٣) التى تتعلق بتبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التى تتم فيما بينهم.

ويقصد بالأشخاص المرتبطين فى تطبيق هذه المادة كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة ، بما فى ذلك :

١- الزوج والزوجة والأصول والفروع.

٢- شركة الأموال والشخص الذى يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠٪ على الأقل من عدد قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.

٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

٤- أى شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠٪ على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت فى كل منها.

ويكون تحديد المصلحة للقيمة على أساس السعر المحايد ، الذى عرفته المادة (١) من القانون بأنه السعر الذى يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر ، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل . أو هو

(¹¹³) المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون.

بعبارة أخرى ، السعر الذى يمكن أن تباع به نفس البضاعة أو يتم به نفس التعامل فيما لو كان التعامل بين المنشأة وشخص آخر غير مرتبط بها .

ونظراً لصعوبة الوصول إلى هذا السعر فى جميع الحالات ، وخاصة عندما تكون السلعة أو الخدمة موضوع التعامل تحتكرها المنشأة المنتجة وليس لها قيمة فى السوق ، أو أن لها قيمة ولكن مواصفات السلعة أو ظروف التعامل مغايرة للأوضاع المعتادة للتعامل ما يقتضى عدم الاعتماد على السوق فى تحديد السعر المحايد ، لذا فقد فوضت اللائحة التنفيذية للقانون فى بيان طرق تحديد السعر المحايد ، كما أجازت لرئيس مصلحة الضرائب سلطة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على اتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد فى تعاملاتها .

وقد حددت ^{١١٤} اللائحة التنفيذية ثلاثة طرق لتعيين السعر المحايد ، وهذه الطرق هى :

١- طريقة السعر الحر المقارن: حيث يتحدد بموجب هذه الطريقة سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

^{١١٤} المادة رقم ٣٩ .

ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ، ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية : الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد، وظروف السوق ، والظروف الخاصة بالعملية المعنية.

٢- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح : وبموجبها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة . ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل في معاملات أخرى مشابهة.

٣- طريقة سعر إعادة البيع : وفقاً لهذه الطريقة يتحدد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط ، بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط . ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة ، كما يجوز له أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

وقد قررت اللائحة التنفيذية (١١٥) الأولوية في التطبيق للطريقة الأولى وهى طريقة السعر الحر المقارن ، بحيث لا يجوز الانتقال إلى أى من الطريقتين الأخرين إلا فى حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيقها . وفى هذه الحالة ليس لأى من الطريقتين الثانية والثالثة أولوية إحداهما على الأخرى ، بمعنى أنه يجوز الانتقال إلى الطريقة الثالثة مباشرة دون الطريقة الثانية عندما يكون هناك مقتضى لذلك تبرره طبيعة المعاملة.

وإذا تعذر تطبيق أى من الطرق الثلاثة المذكورة على المعاملة التى تتم بين طرفين مرتبطين جاز اتباع أى طريقة ملائمة أخرى ، من بين الطرق التى اعتمدها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD لتسعير التحويلات أو أى طريقة أخرى ملائمة للممول .

كما يجوز أن تتفق الإدارة الضريبية والممول مسبقاً على الطريقة التى يتبعها الممول فى تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة .

وحتى فى ضريبة المبيعات فإن المشرع المصرى^{١١٦} جعل المناط فى استحقاق الضريبة هو واقعة بيع السلعة أو تأدية الخدمة . واتخذ من القيمة المدفوعة فعلاً كئتمن للسلعة أو مقابل الخدمة أساساً لربط الضريبة ، فإن تعذر تحديد القيمة الفعلية اعتبر ئتمن المثل السائد فى السوق أساساً لذلك.

¹¹⁵) أنظر المادة ٤٠ من هذه اللائحة.

¹¹⁶ المادة رقم ٦ من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصرى رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

خامساً ، : تغيير الإقامة الضريبية

ومن صور تجنب الضريبة ، أنه يمكن ذلك عن طريق نقل الممول إقامته من البلد التي تفرض ضرائب عالية إلى بلدان أخرى لا تفرض ضرائب ، أو تفرض ضرائب بمعدلات منخفضة ، تشكل بالنسبة إليه ملاذات أو ملاجئ ضريبية *tax haven* ، مثل موناكو ، أو أن يبقى في وضع المسافر دائماً *perpetual traveler* .

كما يعتبر العمل في المناطق الحدودية *offshore* التي تعرف بالأوفشور من صور التجنب الضريبي الذي يحقق لمن يعمل في هذه المناطق تخفيضاً في العبء الضريبي .

وتقوم بعض الشركات دولية النشاط بنقل الأرباح صورياً من المناطق مرتفعة الضرائب إلى المناطق الأقل ضريبياً ، إذ أن الضريبة على الدخل السلبي تؤجل حين إعادة توطينها *repatriated* ، ومن ثم يمكن أن يتجنب الدخل ضريبة الولايات المتحدة الحالية ، أو من خلال تكوين شخصيات مهجنة *hybrid entities* “تعامل ضريبياً معاملة مختلفة في كل دولة تعمل فيها .

وتخسر الخزانة العامة الأمريكية ما يقارب ١١٧ مائة مليار دولار من الضرائب سنوياً بسبب التحويل الصوري للأرباح الذي تقوم به المنشآت دولية النشاط.

وتعانى الدول التى تأخذ بمبدأ الإقليمية كأساس لفرض الضريبة من عمليات تغيير الإقامة ، ومعظمها من الدول النامية ، حيث تحرم من فرض الضريبة على المنشآت التى يملكها مواطنون أو مقيمون على أرضها ، أو تستثمر أموالها، فى الخارج ، متجنبة ضريبة الدولة التى يتتفع أصحاب هذه المنشآت بخدماتها .

ولقد خطا المشرع المصرى^{١١٨} خطوة نحو الأمام للحد من هذا التجنب ، حين قرر لأول مرة بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تطبيق مبدأ عالمية الإيراد على الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر على الإيرادات التى تحققها فى الخارج.

سادساً : التسوق عبر الاتفاقيات الضريبية

تستغل المنشآت الدولية الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي فى انتقاء أفضل النصوص وتكييف أوضاع الممول عليها للاستفادة من

¹¹⁷ U.S. Senate Subcommittee on Investigations, Staff Report on Dividend Tax Abuse, September 11, 2008.

¹¹⁸ تنص المادة ١/٤٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه : "وتسرى الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع".

الإعفاءات أو التخفيضات المتاحة للحصول على تخفيض يمكن الممول من التجنب الضريبي.

وتستغل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تكييف الأوضاع بما يتفق مع نصوص الاتفاقية للحصول على مزايا ضريبية، تحقق للممول تجنباً ولو جزئياً من الضريبة، بالرغم من أن جوهر النشاط أو حقيقة الأمور لا تتفق مع ظاهر الأوضاع المتكيفة مع أحكام الاتفاقيات.

ولضبط معاملات الشركات الدولية فقد نص القانون السوري¹¹⁹ على أن لا تقبل حسابات الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية ويقومون ضمن حدود الجمهورية العربية السورية بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرة الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال وإلا فتحدد الأرباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة.

وأن¹²⁰ المؤسسات التابعة لمؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية والمؤسسات التي تنتسب إليها مؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية والتي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات

¹¹⁹ المادة ١٠ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥

¹²⁰ المادة ١١ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥

خارج الجمهورية العربية السورية وذلك اما بزيادة أسعار الشراء أو البيع أو بإنقاصها أو بأية وسيلة أخرى تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها. وفي حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من إجراء التصحيحات المنوه عنها في الفقرة السابقة تحقق التكاليف بطريقة المقايسة مع المؤسسات المماثلة المستثمرة بصورة عادية.

ونص القانون اللبناني^{١٢١} على أنه اذا تبين ان مؤسسات تابعة لمؤسسات واقعة خارج لبنان، او مشرفة على مؤسسات واقعة في الخارج تنقل قسما من ارباحها الى الخارج اما بزيادة اسعار البيع او الشراء، او بإنقاصها، او بأية وسيلة اخرى، فان الارباح المنقولة على هذه الصورة يجب ان تضاف عند فرض الضريبة الى الارباح المبينة في الحسابات. واذا لم تتوفر الادلة الكافية لتحديد الربح الحقيقي، اتخذت ارباح المؤسسات المشابهة اساسا للمقارنة ولتحديد الربح، بالاضافة الى المظاهر الخارجية ومعلومات دوائر المالية المختصة.

ويمنع القانون الأردني الجديد^{١٢٢} خصم ما زاد على خمسة بالمائة من الدخل الخاضع للضريبة لفرع الشخص الاعتباري الأجنبي الخاضع للضريبة فيما يتعلق بحصته من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج

¹²¹ المادة ١٥ من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم ١٤٤ الصادر في ١٢/٦/١٩٥٩ بعد تعديله.

¹²² المادة ٧/هـ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩.

المملكة.

ويحدد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني^{١٢٣} ما يخصم مقابل حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين بنسبة لا تتجاوز ٥٪ من الدخل الخاضع أو ثلاثون ألف (٣٠,٠٠٠) دولار أمريكي أيهما أقل. كلك سمح القانون اليمني^{١٢٤} بخخص حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي في الخارج شريطة ألا تتضمن تلك النفقات أية مرتبات عن أعمال تمت في اليمن، أو عوائد، أو إتاوات، وعلى ألا يتجاوز ما يسمح بتنزيله عن ٢ في المائة (إثنين بالمائة) من الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في الجمهورية.

وقرر القانون السوداني^{١٢٥} أنه -١- إذا كان شخص غير مقيم يقوم في السودان بعمل يشتمل على صناعة أو زراعة أو إنتاج أو حصد أي محصول أو منتوجات سواء كان من الأرض أو من الماء ويبيعه خارج السودان أو يبيعه بشرط التسليم خارج السودان سواء كان عقد البيع قد أبرم في السودان أو خارجه أو يستعمله في أي عمل يقوم به خارج السودان ففي هذه الحالات تعتبر الأرباح الناتجة عن ذلك العمل الذي يتم في السودان هي ذات القيمة التي تحصل لوبيع ذلك المحصول أو الناتج بالجملة في أكثر الظروف رواجاً.

¹²³ المادة ٨/٩ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

¹²⁴ المادة ١٢/١٣ من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

¹²⁵ المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل السوداني الصادر عام ١٩٨٦ بتاريخ ١٨/١١/١٩٨٦.

وفىما يتعلق بهذا البند يجب التثبيت من سعر الجملة لأي بضائع تم بيعها بخصم قيمة توازي إثنين في المائة من جملة حصيلة البيع أو أي نسبة مئوية أخرى يقررها الوزير بأمر منه على ألا تتجاوز جملة المبالغ المخصومة في أي فترة أساس، عند التثبيت من سعر الجملة أرباح الأعمال الإجمالية المحصلة من تلك البيوع، والتي تم التثبيت منها قبل ذلك الخصم.

٢- إذا كان شخص غير مقيم يقوم بعمل مع شخص مقيم وثيق الصلة به وكان ذلك العمل مرتباً بحيث لا يفيد منه الشخص المقيم أرباحاً أو يفيد منه أرباحاً تقل عن الأرباح العادية التي كان ينتظر الحصول عليها من ذلك العمل لو كانت تلك الصلة الوثيقة غير قائمة، ففي هذه الحالة تعتبر أرباح الأعمال التي تحصل عليها ذلك الشخص المقيم أنها بالقدر الذي كان ينتظر تحصيله لو كان ذلك العمل قد قام به شخصان مستقلان يعمل كل منهما بمعزل عن الآخر.

وقد تعامل التشريع اللبناني^{١٢٦} مع الشركات التي ينحصر نشاطها خارج لبنان والمسماة بشركات الأوفشور بأن أعطى الإدارة الضريبية الحق في إعادة توصيف (تكييف) المعاملات التي تتم بين هذه الشركات والمقيمين في لبنان بما يتفق مع حقيقتها لمنع التهرب الضريبي.

¹²⁶ راجع المادة الثانية من مرسوم رئيس الجمهورية اللبناني رقم ٢٠٨٣ لسنة ٢٠٠٩ بتحديد دقائق تطبيق المرسوم الاشتراعى رقم ٤٦ بتاريخ ١٩٨٣/٦/٢٤ وتعديلاته بشأن نظام الشركات المحصور نشاطها خارج لبنان " أوف شور".

الفصل الثالث

آثار التجنب الضريبي

للتجنب الضريبي آثار متعددة ، قد يستفيد منها المجتمع أو يضار ، حسب نوع التجنب ، ومقصود المشرع منه ، أو وقوعه دون رغبة المشرع فيه .

ويمكن إيجاز آثاره الإيجابية للتجنب الضريبي في أنه يمكن أن يكون وسيلة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية ، عند منح الإعفاءات والتخفيضات الضريبية ، التي تشجع على تنمية الاقتصاد ، أو تمويل الأغراض الاجتماعية .

وبعيداً عن هذا الإطار فإن خطره على المجتمع لا يمكن تجاهله ، فهو يصيب النظام الضريبي في أهم أركانه ، وهو العدالة الضريبية ، حين تتمكن جماعة من الممولين من تخفيض أعبائهم التي يجب عليهم تحملها باتباع وسائل لا يقصدها المشرع ، بينما يظل آخرون يتحملون أعباءهم مع أنهم متساوون في المراكز القانونية ، فضلاً عن أن سلوك طريق التجنب الضريبي ، وتتبع دروبه و منافذه ، يعبر عن نقص في القيم الأخلاقية¹²⁷ ، وأنانية

¹²⁷Phyllis lai Mo: *Tax Avoidance and Anti-avoidance Measures in Major developing Economics* , Greenwood Publishing group, USA, 2003, p11.

من شخص المتجنب ، تعبر عن حبه لذاته ، وتفضيله لمصلحته الشخصية ، على حساب مصلحة الجماعة وحقهم في الإيرادات الضريبية التي تجنّبها . وتغرى فوائد التجنب الضريبي الكثيرين لاتباع طريق من سبقوهم فيه ، والتفنن في طرق جديدة ، مما يحول التجنب إلى ظاهرة ، وانتشارها لا يثير قلق المجتمع ، إلى الحد الذي جعل أحد أساقفة ليفربول^{١٢٨} يصرخ قائلاً: إننا ابتدعنا في هذه البلد ثقافة التجنب الضريبي . *In this country, we have created a culture of tax avoidance* و يخل ذلك بالعدالة الضريبية المنشودة ، ويؤثر سلباً على أخلاقيات الممول *taxpayer morale* ، التي نقصد بها : القيم التي يتمسك بها الأفراد وتدفعهم إلى الالتزام طوعاً بدفع الضرائب المستحقة عليهم ، وكلما زادت معدلات التجنب كلما قل معدل هذه الأخلاقيات^{١٢٩} .

ورأى بعض الكتاب^{١٣٠} أنه قد لا يكون للتجنب آثار مباشرة مهمة على كل من البطالة والتضخم ومعدلات الفائدة إلا أن آثاره غير المباشرة عليها مهمة ؛ فانتشار ظاهرة التجنب يبيث الإحساس لدى الناس بأن الممولين

¹²⁸ N Mathiason, 'Super-Rich Hide Trillions Offshore', the Observer, 27 March 2005

¹²⁹ B. Torgler and K. Murphy : Tax Morale in Australia, What factors shape it and has changed over time?, journal of Australian Taxation, Vol. 7, No. 2, 2004, pp. 298-335.

¹³⁰ J.W.Nevile: Macroeconomic effects of Tax Avoidance in : Gllins D.J(ed.) : Tax avoidance and the economy , Australian Tax Research Foundation, Sydney, 1984, p42.

الأثرياء قادرون أكبر على تجنب الضريبة ، ومن ثم تخفيض أعبائها ، لأن لديهم الإمكانيات التي تمكنهم من ذلك ، حيث في استطاعتهم الاستعانة بكبار المخططين للضرائب من المحاسبين والقانونيين الذين يعدون لهم دراسات الجدوى الضريبية ويقدمون النصائح الغالية لهم ، كما أن في إمكانهم الانتقال برؤوس أموالهم من بلدانهم إلى غيرها من الملاذات الضريبية ، أو الاختيار بين أنشطة متنوعة داخل بلدانهم لاختيار الأقل عبئاً أو التزاماً ضريبياً .

وأن الممول كلما انخفض مستوى دخله ، وقلت اختياراته أو انعدمت حريته في اختيار نشاطه ، كلما قلت فرصته في تجنب الضريبة ، فالعمال الذين يعملون بأجر في الحكومة أو القطاع الخاص ليس لديهم القدرة الكبيرة في تجنب ضريبة ، تحسب على أجورهم الفعلية ، وتحجز من المنبع قبل حصولهم على الأجر .

وإذا ترسخ هذا الإحساس قل الدافع نحو الالتزام الطوعي ، وأخذ الناس في البحث عن الوسائل المشروعة بالتجنب لتخفيض التزامات ضريبية يعتقدون أنها غير عادلة ، وقد يلجأون إلى الوسائل غير المشروعة بالتهرب الضريبي لتحقيق هذا الخفض .

الآثار الاقتصادية

ناقش الاقتصاديون^{١٣١} أثر التجنب الضريبي على الاقتصاد ، من خلال تطبيق فكرة ندرة الموارد *scarcity of resources* على الأنشطة محل التجنب الضريبي ، فذهبوا إلى أن التجنب الضريبي يؤدي إلى تغيير الممول لاختيارات العمل والنشاط والاستثمار ، متجهاً نحو المجالات التي يقل فيها الالتزام الضريبي وتنخفض الأعباء الضريبي ، تاركاً تلك التي يزيد العبء فيها ، بالرغم من كون الأخيرة أكثر أهمية أو فائدة للاقتصاد ككل ، مما يؤدي إلى تفضيل غير إنتاجية أو أقل إنتاجية فيضار المجتمع بوجه عام .

وبعبارة أخرى : يعين النظام الضريبي أسعاراً نسبية لأنشطة الممول المختلفة ، يحدد الممول على أساسها نوع المعاملة وشكلها وطريقتها لتفادي الآثار الضريبية السلبية الناتجة عنها بأقل تكلفة ممكنة .

ولقد عرف هذا التقييم بصورته التقليدية ، من خلال المقارنة بين ثمن الفراغ *price of leisure* و ثمن السلع الأخرى ، إذ قد يدفع التجنب الممول إلى العمل في القطاع غير الرسمي ، أو البحث عن الأنشطة المعفاة ضريبياً ، أو مزاولة الأنشطة الهامشية وغير المنتجة ، أو أن يفضل تخفيض ساعات العمل والركون إلى الدعة والفراغ لكي لا يتجاوز حد الإعفاء ، ويقع في مصيدة الضريبة .

¹³¹ P. Groenwegan : *Distributional and allocation effects of tax avoidance* , in : Gllins D.J.(ed.) : *Tax Avoidance and the Economy* , Australian Tax Research Foundation , 1924, p. 28. Cited in Rachel Ann Tooma, *op. cit* , p. 25.

ويجرى حديثاً^{١٣٢} المقارنة بين ثمن أمانة الممول *honest* ، مقدراً بقيمة الضريبة التي يدفعها حين يكون ملتزماً على نحو تام بالقانون ، والمنفعة التي تعود عليه من تجنب الضريبة أو عدم الالتزام بالقانون على نحو تام ، بمعنى المقارنة بين الحوافز التي تشجع الممول على التهرب وتكلفته ، بالمنافع التي تعود عليه من التجنب القانوني للضريبة .

وتفيد هذه المقارنة في بيان جدوى حفز الممول على عدم تجنب الضريبة ، لأنه إذا عائد هذا الحافز لا يقارن بمنفعة الممول من التجنب فإن أثر هذا الحافز في الحد من التجنب يكون ضعيفاً .

ويعمل تجنب الضريبة على تشويه التخصيص العادل للعبء الضريبي بين المواطنين ، حيث يتحلل بعض القادرين منهم من تحمل أعبائهم أو جزء منها بسبب التجنب ، بينما يظل الآخرون متحملين بأعبائهم ، بل وقد تزيد عليهم بسبب التعديلات التشريعية التي تفرض أعباء ضريبية إضافية لتعويض النقص في الحصيلة الراجع إلى هدر الضرائب بسبب التجنب .

¹³² John A. Kay, "The Anatomy of Tax Avoidance." In *Income Distribution: The Limits to Redistribution. Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research society, University of Bristol. John Wright & Sons, Ltd., 1980, p.136.*

Spanish ولقد وصفت المحكمة الدستورية العليا الأسبانية
Constitutional Court هذه الحالة ١٣٣ باللعبة المجانية التي يشارك فيها
متجنبو الضريبة ، ويفوزون على منافسيهم دون أن يدفعوا ما عليهم من
التزامات.

It is a zero sum game , as what remains unpaid by those who should have paid it, will eventually have to be paid by other citizens that are either low ability or have less practical possibilities to avoid taxes".

وقد لا تجد الطبقة العاملة فرصتها في تعويض الضرائب التي لا يمكنهم
تجنبها إلا بطلب زيادة الأجور ، فتزيد الأعباء على أرباب الأعمال ، مما
يدفعهم إلى تغيير سلوكهم الإنتاجي ، والاستغناء عن العمالة غير الضرورية
فتزيد معدلات البطالة ، فضلاً عما قد تسببه زيادة الأجور من ارتفاع الطلب
على السلع فتزيد معدلات التضخم ، فتضطر الدولة إلى محاولة الحد منه من
خلال امتصاص بعض من القوة الشرائية بفرض الضرائب ، لتبدأ حلقة
جديدة من السباق نحو تجنب الضريبة ، فزيادة الأجور، فالتضخم
..... وهكذا.

كما يؤدي تجنب الضريبة إلى تقليل الإيرادات العامة الضريبية ، وإن
كان من الصعب تقدير هذه الخسارة في الموازنة العامة على نحو دقيق ذلك

¹³³ Violeta Ruiz Almendral : tax Avoidance and the European Court of Justice : What is stake foe European General Anti-Avoidance Rules?, InterTax Review , Vol.33, Issue 12, 2005, p. 561.

لأن قياس حجم التجنب الضريبي أسهل نسبياً من قياس حجم التهرب الضريبي ، على أساس أن^{١٣٤} التجنب يتحقق من معاملات منظورة تستفيد بالتخفيض الضريبي الذي توفره البدائل المتعددة في القانون ، بينما يقوم التهرب الضريبي غالباً على إخفاء تلك المعاملات أو تخفيض قيمتها بوسائل احتالية تجعل الحقيقة بشأنها غير ملحوظة .

ولقد قدرت بعض الدراسات^{١٣٥} أن أستراليا خسرت في تسعينات القرن الماضي حوالي ٤ مليار دولار منحوالي ٤٢ ألف ممول استخدموا نظاماً حاداً للتجنب الضريبي .

ولقد قدرت^{١٣٦} مصلحة الضرائب البريطانية خسائرها من التهرب الضريبي والتجنب الحاد خلال سنتي ٢٠٠٧/٢٠٠٨، و٢٠٠٨/٢٠٠٩ بحوالي سبعة مليار جنيه استرليني ، وأن التجنب الضريبي يساهم وحده بحوالي ١٧,٥٪ من إجمالي الفجوة الضريبية في بريطانيا .

كما يشكل هروب رأس المال من الدول النامية خطراً على أوضاعها الاقتصادية ، لأنه يجرم تلك الدول من الاستفادة من هذه الأموال في خططها

¹³⁴ Toder, Eric, "What Is the Tax Gap?", *Tax Notes*, Oct. 22, 2007, p. 367.

¹³⁵ K.Murphy : *Procedural Justice and the Australian Tax Office : A Study of Schemes Investors Centers for Tax Integrity* , Working Paper No. 35, The Australian National University , Canberra, 2002.

¹³⁶ H.MReveue & Customs : *Protecting Tax Revenues* , 9Dec.2009, pp. 3and 13.

التنموية . ويتخذ هروب رأس المال إلى الخارج أشكالاً عدة^{١٣٧} ، منها :
اتباع أنشطة غير مشروعة إجرامية أو فاسدة مثل تجارة المخدرات ، أو
باستغلال التجنب والتهرب الضريبي . ويمكن التجنب والتهرب الشركات
من أن تصبح حرة طليقة من الناحية الاقتصادية تتمتع بمزايا المواطنة دون
أن تتحمل تكاليفها ، مسببة تشوهات ضارة بالأسواق ، ومعرضة الخزنة
العامة لخسائر كبيرة في إيراداتها الضريبية^{١٣٨} .

ولقد بين جهاز المحاسبات الأمريكي *General Accounting Office* أن
^{١٣٩} ما يقرب من ثلثى الشركات الأمريكية لم تدفع ضريبة الدخل الفيدرالية
في الولايات المتحدة خلال الفترة من ١٩٩٦ إلى ٢٠٠٠ ، عن طريق غسل
الأرباح ، التي تقوم على نقل الأرباح من الأقاليم التي يجب أن تدفع الضريبة
فيها إلى أقاليم أخرى لا يوجد بها قانون ضريبي أو بها ضرائب منخفضة

¹³⁷ Eurodad website, *Capital flight, tax havens and financial regulation*, <http://www.eurodad.org/uploadedFiles/Whats_New/Reports/factsheet_capitalflight08.pdf>, (September 2009).

¹³⁸ Christensen, J. & R. Murphy,, *The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: taking CSR to the bottom line*, (2004), In: *Development*, (2004), nr. 47, p. 37-44.

¹³⁹ *Tax justice Network: tax us if you can*, September 2005.

وفي الصين^{١٤٠} بلغ حجم مقدار ما تم توفيره من ضرائب جمركية حوالى ١,٨ مليون دولار فى حالة واحدة، لأن الشركة أبلغت الجمارك بأنها قامت بتأجير الطائرة التى تملكها تأجيراً تمويلياً بدلاً من بيعها .

ومن أشهر المتهمين بالتجنب الضريبى أصحاب محرك البحث الشهير جوجل *Google* ، إذ يبلغ ما تم تجنبه من ضريبة فى المملكة المتحدة وحدها حوالى مائة مليون دولار سنوياً ، وتوجه إليهم فى الولايات المتحدة تهمة التجنب الضريبى عن طريق نقل الدخل ، أو الأرباح ، عبر أيرلندا وهولندا إلى جزيرة برمودا مما مكن جوجل من تجنب ضريبة تقدر بحوالى ٢,٤٪ من إجمالى الضريبة المستحقة عليه فى الولايات المتحدة^{١٤١} .

وهكذا ؛ يستفيد المتجنب بتوفير مبالغ من الضريبة كان عليه أن يؤديها لولا تجنبه للضريبة ، حيث يقل بالتجنب وعاء الضريبة بمقدار نجاح الممول فى سلوك هذا التجنب ، وهذا النقص فى الوعاء قد يضطر الدولة إلى تعويضه من الغير ، بزيادة الأعباء عليهم ، مما يعنى أن التجنب قد أدى فى الواقع إلى إعادة لتوزيع العبء الضريبى .

¹⁴⁰ Rachel Anne Tooma: *Legislation against avoidance* , IBFD, *The Netherlands*, 2008, p.11.

¹⁴¹ *The Huffington Post*, Oct. 21, 2010.

ولقد لوحظ^{١٤٢} أن الالتزام الضريبي للشركات دولية النشاط ينخفض معدله بعد انتهاء فترة الإعفاء الممنوح لها في الدول النامية التي تعمل فيها، مقارنة بمعدل التزامها العالى أثناء فترة الإعفاء ، وما ذلك إلا لتجنب الضريبة ، بما يضيع على الدول النامية إيرادات ضريبية مهمة انتظرها إلى حين خضوع الشركة للضرائب.

بل إن التجنب من خلال اتباع الممولين لسياسات سعرية مشوهة ، كأن تزيد من تكاليف السلع والخدمات التي تحصل عليها من الشركات المرتبطة بها في الخارج ، وتقليل أسعار مبيعات السلع والخدمات التي تبيعها داخل الدولة يمكن أن يؤدي إلى منافسة غير متكافئة بين هؤلاء الممولين ومنافسيهم ، فيضار الممولون الذين يبيعون السلع بأسعارها الحقيقية فتكون أعلى سعراً من مثيلتها التي تبيعها الشركات المتجنبة ، فتزيد خسارة الملتزمين أو يخرج بعضهم من السوق ، مما يضر بمصالح المستهلكين على المدى الطويل عندما تتوافر ظروف الاحتكار أو الاستغلال للمتجنبيين.

بجانب الآثار الأخرى غير المباشرة للتجنب الضريبي ، ومنها زيادة التعقيد في القوانين الضريبية ، حيث تعمل الدولة لسد الثغرات التي ينفذ منها المتجنبون إلى صياغة نصوص أكثر إحكاماً ، فتكون بعض هذه

¹⁴²Phyllis lai Mo: *Tax Avoidance and Anti-avoidance Measures in Major developing Economics* , Greenwood Publishing group, USA, 2003, p. 11.

النصوص شديدة التعقيد سواء من حيث اللغة ، أو الشروط والقيود التي تفرضها أو السلطات التي تمنحها لإدارة الضريبة ، مما يزيد من وطأة تطبيق النص ، أو تقييد حرية الممول في الفعل وعدم الفعل ، ويفتح ذلك باب التنازع والخلاف بين الممول والإدارة الضريبية ، مما يزيد من تكلفة الالتزام بالقانون على كل من الممول والإدارة الضريبية.

الباب الثانى

أسباب التجنب الضريبي وأشد ممارساته

تمهيد وتقسيم

للتجنب الضريبي أسبابه التي تدعو إليه ، والتي حشدت له كثيراً من المؤيدين ، ولكن المعارضين يحدرون من التجنب الضريبي وخاصة ممارساته الضارة.

ولقد اعتمدت الدراسات الأولى التي بحثت في الأسباب الدافعة للممولة إلى التجنب الضريبي على نظرية الردع *Deterrence Theory* ، التي تفترض أن الممولين الذين يسعون لتحقيق ربح بأى بطريق ولو كان غير أخلاقي أو يخالف روح القوانين الضريبية ، يكون دافعهم المصلحة الشخصية التي لا يغير منها أو يجد من اندفاعها سوى العقوبات ، التي تجعل الممول يوازن بين المنفعة التي تعود عليه من التجنب والعقوبة التي يتعرض لها ، فإن كانت العقوبة رادعة توقف عن سلوك التجنب ، وعاد إلى حظيرة الالتزام الضريبي.

ولكن هذه النظرية فشلت في تبرير ارتفاع نسبة الالتزام الطوعى في إقرارات الممولين باستراليا، مثلاً ، بالرغم من اعتماد هذا النظام على الربط الذاتى الذى يعلى من إرادة الفرد ، ولا يجعل العقوبة سبباً للالتزام^{١٤٣} . ولا يمكننا أن نتجاهل أهمية الردع في الحد من التجنب الضريبي ، حين يكون هناك مجال لفرض عقوبات على بعض ممارساته ، ولكن يجب أن لانغالى في تقدير أهمية هذه العقوبات في القضاء على التجنب ، لأن هناك من الأسباب والممارسات التى تحفز على التجنب تفوق في أحيان كثيرة أثر العقوبات ، بل قد تحتفى ، أو لاتطبق ، هذه العقوبات في حالات كثيرة للتجنب الضريبي .

ونبين في هذا الباب أهم أسباب التجنب الضريبي ، وأشد ممارساته خطراً ، وذلك في فصلين على النحو التالى:

¹⁴³ K. Murphy , *Aggressive tax planning : Differentiating these playing game from who don't*, Center for Tax System Integrity Research , school of social sciences , The Australian National University , 13 Dec. 2002.

الفصل الأول

أسباب التجنب الضريبي

يستخدم معظم الممولين بعض صور التجنب الضريبي ، بل إن مديري الشركات يعتبرون أن من دلائل نجاحهم وتخفيف المسؤولية أمام المساهمين هو القدرة على تجنب الشركة الضريبة جزئياً أو كلياً .

الدفاع عن التجنب الضريبي

ينظر إلى التجنب الضريبي من وجهة نظر المدافعين عن الحق فيه إلى أنه استغلال لثغرات القانون ، وفرص يوفرها التخطيط الناجح الذي لا يخل بالقانون ، ولا يجب أن ننظر إلى وجود الثغرات في القانون على أنها عيب محض فيه ، بل لهذه الثغرات جانبها الإيجابي ، فهي بمثابة صمام أمان يحمي الممول من شطط المشرع وتجاوزه في تحديد الضريبة التي يلزم دفعها ، فتقوم هذه الثغرات بدور في تقليل عبء الضريبة المتزايد ، ودرء الظلم التشريعي عنه^{١٤٤} .

وأن التجنب سلوك بشري يلازم الفرد ، ولا يعيبه اللجوء إليه ، لأنه مستمد من فطرة الناس في حب المال ، ويمثل بعض الكتاب الضريبة والتجنب كالإنسان وظله لا يمكن أن ينفصلا عن بعضهما .

¹⁴⁴ Michael Brooks & John Head : Tax avoidance , in .Grames S.Cooper (ed.) : Economics , Law and Public Choice , 1997.

والتجنب عند بعضهم^{١٤٥} ما هو إلا تعبير من الممول عن اعتراضه على القانون ، يتخذ صورة التنقيب في القانون ذاته للبحث عن مخرج من الأزمة التي أوقع الممول فيها ، أو هو رسالة عتاب يبعثها الممول للمشرع لعله يعيد النظر في تشريعه لتعديله بما يتفق مع العدل أو الواقع ، أو احتجاج من الممول على الحكومة يشبه احتجاج الطفل على سيطرة أبويه عليه .

ويذهب بعض الناس إلى تجنب الضريبة بدعوى أنهم يعتقدون في تفسيرات للقانون توضح عدم خضوعهم للضريبة ، ويشكل من هؤلاء الناس مجموعة تعرف بمناهضي الضريبة أو المحتجين *tax protesters* . والمناهض أو المحتج الضريبي شخص يرفض أن يدفع الضرائب لأسباب دستورية أو قانونية ، لأنه يعتقد أن قوانين الضرائب غير دستورية أو غير مشروعة ، فيرفض أن يقدم إقراراً ضريبياً أو يقدم الإقرار دون بيان دخله الحقيقي أو ذكر البيانات اللازمة في هذه الإقرارات ، وغالباً ما يكون الاعتقاد السائد لدى المحتج بأن الضريبة المفروضة لا تتفق مع نصوص الدستور ، أو أن الضريبة وفقاً لنص الدستور اختيارية لا إجبارية^{١٤٦} .

¹⁴⁵ G. Trixer : *definition , Scope and importance of International Tax Evasion*, in : *Council of Europe , colloquy on International tax avoidance and evasion , No. 1, 1980.*

1. Bruce I. Hochman, Michael Popoff, Dennis L. Perez, Charles P. Rettig & Steven R. Toscher, "Tax Crimes," *Tax Management Portfolios*, Vol. 636, Tax Management, Inc., a subsid. of The Bureau of National Affairs, Inc. (1993). p. A-4.

ويقوم الاحتجاج الضريبي لدى بعضهم على دوافع من الضمير أو لأسباب فكرية أو مذهبية يتبناها ، حين يعتمد المحتج عدم دفع الضريبة لكي لا تستخدم حصيلتها في تمويل أو دعم حكومة يرفضها أو أنشطة لا يقبلها. ومن هذه الزاوية لا يعد المحتج معارضاً لقانون الضريبة ذاته ، وإنما يعترض على ما تؤول إليه الضريبة التي يفرضها القانون.

وغالباً ما يقع هؤلاء المحتجون في حومة التهرب الضريبي لفشلهم في تقديم الأدلة القانونية على عدم خضوعهم للضريبة ، أما من ينجح منهم في الإقناع القانوني يعد متجنباً للضريبة .

عوامل انتشار التجنب في الدول النامية

تتنوع العوامل التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التجنب الضريبي في الدول النامية ، على نحو خاص ، ومن هذه العوامل :

١ - غياب سيادة القانون والشفافية ، إذ يكاد أن يكون عدم استقرار القوانين الضريبية هو القاعدة السائدة في العديد من الدول النامية ، ما يصيب فكر الإدارة الضريبية بالتشوش والغموض فلا يستقر لهم رأى ، ولا يثبت لهم موقف ، ويتأثر بذلك الممول أيضاً ، مما يزرع بذور الخلاف حول تطبيق النصوص ، وتنبت شجرة التجنب ، استغلالاً لهذا الخلاف.

٢- ضعف الالتزام الطوعى بالضريبة ، إذ لم تتطور ثقافة دفع الضريبة عن قناعة واختيار في الدول النامية ، كما تسود في الدول المتقدمة^{١٤٧} ، ولم يعتد الممول في الدول النامية دفع الضريبة طواعية تاركاً هذه المهمة للإدارة الضريبية ، تبذل جهودها في التحصيل الجبرى الذى يتطلب اتخاذ إجراءات طويلة ، توفر وقتاً للممول يستفيد به من دين الضريبة لصالحه .

بجانب ما يحيط بيئة الأعمال في المجتمعات النامية من تعقيد إدارى ، ورشوة ، وتعت ، يقابله الممول بتجنب الالتزام القانونى عماء ، والضريبى خاصة ، كرد فعل لما يقابله ، ليصبح التجنب الضريبى شيئاً عادياً وشائعاً .

٣- عدم تمتع الإدارة الضريبية بالكفاءة ، لأن طاقة الإدارة الضريبية بالدول النامية في أعمال الفحص محدودة ، ومع وجود نظام بيانات من طرف ثالث ملائم ، وعدم وجود موارد كافية وإجراءات للقياس ممكنة .

٤- ارتفاع معدلات الفساد: إذ أنه في معظم الدول النامية نجد أن القوانين والتعليقات الضريبية هزيلة *skimpy* ، ويتعذر التمييز بين المواقف الفردية الاقتصادية عند تفسير موظفى الضريبة للقانون ، فلا يهتمون كثيراً بالظروف الحقيقية للممول ، وحقه في تطبيق النص بعدالة .

¹⁴⁷ فى مسح استقصائى قامت به جريدة الجارديان البريطانية ، ونشر بتاريخ ٢١/٩/٢٠١٠ كانت نتيجة الإجابة عن السؤال التالى : هل من حق الناس أن تستخدم جيشاً من المحامين والمحاسبين لتجنب دفع الضريبة ، وهل تعتقد أن التجنب الضريبى غير أخلاقى ؟ أن حوالى ٧٥.١% ضد التجنب الضريبى ، بينما وافق ٢٤.٩% فقط على أن يقوم محاسبه أو محاميه بمعاونته على التجنب الضريبى .

وفي كثير من البلدان النامية لا يحصل موظفو الضريبة على مرتبات مجزية ، مما يجعلهم خاضعين لإغراء الرشاوى والحوافز التي يقدمها لهم الممولون ، لمساعدتهم في تجنب الضريبة . الأمر الذي دفع العديد من الإدارات ، الضريبية إلى فرض حظر على رجال الضرائب يحول دون انفرادهم بالمول ، فتقرر الفحص الجماعي ، وعدم السماح بزيارات منشآت الممولين فرادى ، ولكن كل ذلك يتم في إطار فريق عمل .

٥- سياسة الإعفاءات الضريبية : تستخدم الدول النامية أسلوب الحوافز الضريبية ، وأهمها الإعفاءات ، لجذب الاستثمارات الأجنبية . وتستغل المنشآت الاستثمارية هذه الحوافز في تجنب الضريبة ، عن طريق مد أجل الإعفاء ، إما عن طريق الإقرار بخسائر خلال فترة الإعفاء تمكنهم من تعويضها من أرباح السنوات التالية فتخصم من الضرائب المستحقة في تلك السنوات ، أو تعمد إلى التوقف عن النشاط بعد إنتهاء فترة الإعفاء ، لتعود المنشأة للنشاط من جديد بعد أن تكون قد غيرت اسمها أو شكلها القانوني لتبدأ التمتع بإعفاءات جديدة بالرغم من أنه لم يتغير النشاط ولا الملاك الحقيقي للمنشأة ، أو أن تقوم المنشآت ، بعد إنتهاء فترة الإعفاء ، بنقل أرباحها ، أو جزء منها ، إلى منشآت أخرى مرتبطة منها ، باستغلال سياسة تحويل الأسعار ، في تجنب الضريبة .

٦- المنافسة من أجل الاستثمار: تتهاون معظم الدول النامية في تطبيق سياسات صارمة على المنشآت الأجنبية ، خوفاً من أن تؤدي هذه السياسات إلى دفع الاستثمارات الأجنبية لمغادرة البلاد ، فتغض الدول النامية الطرف عن مسلك التجنب الضريبي الذي تسلكه بعض المنشآت الأجنبية ، عن طريق الإسراف في التمتع بالخصومات والمسموحات التي تقلل وعاء الضريبة ، مما يشجع أيضاً المنشآت الوطنية إلى تقليدها ، او مسايرتها ، فيزيد معدل التجنب الضريبي ، وتفقد الإدارات الضريبية السيطرة عليه .

ومن عوامل تجنب الشركات الدولية للضريبة : الازدواج الضريبي على نفس الأرباح التي تحققها ، من خلال تنازع دولتي الموطن أو الجنسية ومصدر الأرباح في إخضاع ذات الأرباح للضريبة مرتين ، مما يضطر الشركة الدولية إلى تخفيض أعبائها الضريبية بتجنب الضريبة قدر الإمكان.

كما يشجع اختلاف القواعد الضريبية في الدول التي تعمل بها الشركات الدولية إلى توفير المناخ الملائم لتجنبها الضريبة^{١٤٨} ، حيث تضع كل دولة قواعدها الخاصة في تحديد وعاء الضريبة ، والإيرادات الخاضعة للضريبة ، والنفقات المسموح بخصمها ، والأسعار السارية ، وغيرها مما يمكن

¹⁴⁸ Dr.Muhammad Khalid Malik: *Tax Avoidance by Multinational enterprises through transfer Pricing* , Dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the Master of Law degree in International Economic Law , at The University of Warwick, Pakistan, Sep. 2006.

الشركات من تخطيط ضريبي لمعاملاتها بين الدول المختلفة بما يساعدها على تجنب الضريبة أو تخفيضها ، أو حتى التهرب منها ، ومن ثم تتراوح معاملات هذه الشركات الدولية ما بين المعاملات القانونية *legal* وغير القانونية *illegal* وشبه القانونية *quasi-legal* فتكون الأولى معاملات مباحة ضريبياً، والثانية تهرباً محظوراً ، والثالثة تجنباً مقبولاً إلى حد ما.

ويتحقق التجنب الضريبي الضار عندما تستغل الشركات الثغرات القانونية وفرص اللجوء إلى التحكيم الدولي في المسائل الضريبية^{١٤٩} ، حتى تتفادى من دفع الضرائب التي يتعين دفعها ، ومن أن تدفع ضرائبها في الوقت والمكان المحددين قانوناً ، رغبة منها في أن لا تدفع ضرائب ، أو أن تدفع أقل في الوقت الذي يلائمها وفي المكان الذي تفضله، على خلاف قصد المشرعين ، وبما يخالف روح القانون^{١٥٠} .

ووفرت الحكومة الأيرلندية بيئة الضريبة المنخفضة للحقوق الملكية والعوائد المالية ، وأساءت العديد من الشركات دولية النشاط سياسات تسعير التحويلات لتوفير الضرائب .

¹⁴⁹ *Development Policy Review Network (DPRN) : Report on 'Supporting developing countries' ability to raise tax revenues, No. 15, pp. 14-15.*

¹⁵⁰ *Kokke, M. & F. Weyzig, Taxation and financing for development, SOMO, (October 2008) .*

ويلعب وسطاء الضريبة *tax intermediates* من محاسيين ومحامين وغيرهم دوراً مهماً، وخاصة في مجال الاستشارات الضريبية، في معاونة الممولين على التجنب الضريبي من خلال تخطيط واع يستخدم النصوص الضريبية في تحقيق تخفيض وعاء الضريبة .

ويقوم بدور الاستشارات الضريبية *tax advisers* فريقان أساسيان¹⁵¹، الأول مكاتب المحاسبة والمحاماة وغيرها من المكاتب المهنية المتخصصة في الضرائب ، التي تقوم بإعطاء نصائح ضريبية معقدة ، أو حتى منحرفة *sophisticated tax advice* ، بجانب خدمات ضريبية أخرى ، كمتابعة إجراءات فحص الضريبة وربطها وتحصيلها أمام الإدارة الضريبية وغيرها من الجهات ذات الصلة كلجان الطعن والقضاء .

وفي ظل قوانين ضريبية أصبحت أكثر تعقيداً فإن هؤلاء الوسطاء دوراً مهماً في معاونة الممولين على الفهم والإذعان للالتزامات الضريبية المفروضة عليهم ، كما أنهم يلعبون دوراً كبيراً في الاستجابة لطلبات المنشآت التي تقوم سياسة إدارة المخاطر فيها على اعتبار الضريبة عنصراً أساسياً في تحديد نتائج

¹⁵¹ OECD: *STUDY INTO THE ROLE OF TAX INTERMEDIARIES*, 2008, p. 12.

أعمالها^{١٥٢} ، ومن ثم فهي في حاجة إلى استشارات هؤلاء الخبراء لتخفيض الالتزامات الضريبية بأقل تكلفة ممكنة.

بجانب مكاتب الضرائب الصغيرة التي تعرف بالبوتيكات الضريبية tax boutiques ، ويقتصر دورها على تقديم بعض الخدمات المتخصصة أو التي ليس لها جمهور كبير niche services

أما الفريق الثاني من المستشارين الضريبيين فيتمثل في البنوك والمؤسسات المالية الأخرى ، التي تقوم بتصميم وترويج وتسهيل الأدوات المالية ، وغيرها من المعاملات ، المفضلة ضريبياً ، وتقديم التخطيط الضريبي الحاد أو المغامر aggressive tax planning

ويغامر عدد من هؤلاء الوسطاء في استغلال الثغرات التي تعاني منها بعض نصوص القانونية ، التي تتسم بالغموض واحتمال تعدد معناها ، وتبنى المعنى الذي يحقق للممول تخفيض الوعاء تجنباً للضريبة الأكبر ، ولكنها مغامرة لا يجبها كثير من الخبراء ، لأنها غير مضمونة الجانب ، فهي من ناحية قد لا تحقق هذه الغاية عندما يفصل القضاء في المنازعة ويتبنى تفسيراً مختلفاً للقانون ، أو عندما يتجاوز سلوك التجنب المنطقة الرمادية

¹⁵² PricewaterhouseCoopers :Tax Risk Management, 2004 publication.

التي تفصل بين التجنب والتهرب وتضع الممول في دائرة الاحتيال الضريبي فيقع في شرك التهرب غير القانوني ، مما يكون له أثر وخيم .

ولقد اصبح التجنب الضريبي صناعة برع المحامون وغيرهم من خبراء الضرائب في انتشارها منذ عقد السبعينيات في القرن الماضي ، وذلك من خلال تخطيط ضريبي يوفر للمنشأة آلاف الدولارات^{١٥٣} .

وفي مسح قامت به إدارة الضرائب الاسترالية^{١٥٤} كشف عن أن معظم المستثمرين قد حصلوا على أفكار لاستثمار ضريبي بشكل معين من خلال مستشاريين ماليين وخبراء ضرائب ، وأن نصيحة هؤلاء المهنيين كانت مؤثرة في تجنب الضريبة ، وبلغت هذه النسبة حوالي ٨٤٪ من العينة صرحت بأنها تلقت نصائح باستغلال النصوص القانونية وثغراتها .

ودلت دراسة^{١٥٥} على سبعة عشر مصرفاً بالأردن أن مستوى استخدام التخطيط الضريبي يزداد في المصارف التي يوجد لديها قسم مختص بالشؤون الضريبية ، وأن جميع من شملتهم العينة يمارس نشاط التخطيط الضريبي بما

¹⁵³ Ivan Potas: *Thinking about tax avoidance* , No. 43, Australian Institute of Criminology, August 1993, p. 3. and P. Brown : *Fair shares* , Legal Services Bulletin , No. 52, 1985.

¹⁵⁴ ATO Taxation: *Statistics 2004/2005 : A Summary of Income tax Returns for 2005/2006 Financial year* , chapter 2, Personal tax at ,www.ato.gov.au .:

¹⁵⁵ عبد الله حبيب: التخطيط الضريبي في المصارف العاملة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية ، عمان ، ١٩٩٤ .

يحقق له الاستفادة من الحوافز أو المنافذ التي بقانون الضريبة لتخفيض أعبائه الضريبية.

ويسمح القانون السوري^{١٥٦} بملاحقة وسطاء الضريبة المتورطين في جريمة التهرب، وذلك بالنص على أن / تتم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت انهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.

ويمنح القانون السوري الموظفين^{١٥٧} وغيرهم من الأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبة مخفأة مكافأة تحدد بقرار من وزير المالية بنسبة لا تتجاوز /٢٥/ بالمائة من الغرامة المطروحة وتصرف من الاعتمادات المخصصة لهذه الغاية في الموازنة .

ب/ يحدد وزير المالية مفهومي المطارح الضريبية المخفأة والاكتشاف .
ج/ تستثنى هذه المكافأة من الحدود القصوى للتعويضات المحددة في القوانين النافذة

د/ كل عامل في الدوائر المالية كلف بتدقيق أو تحقيق الضريبة واستغل وظيفته ليسهل تهرب المال .

¹⁵⁶ المادة ١٧/ب من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥

¹⁵⁷ المادة ١٢١ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٥

كذلك يمنح القانون اللبناني^{١٥٨} الاشخاص الذين يقدمون معلومات تتعلق بدخل مكتوم مكافأة تتراوح بين ١٠ و ٣٠ بالمئة من قيمة الغرامات التي تحصل بفضل المعلومات المذكورة.

ويقرر القانون العراقي^{١٥٩} مكافأة لمن يقدم إلى الإدارة الضريبية معلومات حقيقية أخفاها المكلف عنها، سواء كانت هذه المعلومات كتابة أو شفاهة، تؤدي إلى تقدير الضريبة أو زيادتها. وتحدد قيمة هذه المكافأة بناء على تقدير الوزير المختص بما لا يزيد عن ٣٠٪ من الضريبة المتحققة بسبب هذه المعلومات، مع ضمان السرية لمن قام بتقديم تلك المعلومات.

وفي المقابل يتوسع هذا القانون^{١٦٠} في توقيع عقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنة، على كل من يثبت تقديمه بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها تقرير أو حسابات أو بيانات أو أعد أو قدم حسابات أو تقارير أو بينات، أو ساعد أو حرض على ذلك.

ونص القانون الأردني^{١٦١} على أن يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية عن إصدار أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو معايير المحاسبة الدولية للتدقيق والأنظمة

¹⁵⁸ المادة ١١٤ من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم ١٤٤ الصادر في ١٢/٦/١٩٥٩ بعد تعديله

¹⁵⁹ المادة رقم ٥٤ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

¹⁶⁰ المادة رقم ٥٧ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

¹⁶¹ المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل

والقوانين النافذة المفعول سواء كان ذلك ناجماً عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم وفي هذه الحالة يعتبر المدقق أنه ارتكب جرمًا ويعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (٤٢) من هذا القانون. وينص القانون الأردني الجديد^{١٦٢} يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن إصدار البيانات المالية أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة النافذة المفعول سواء كان ذلك ناجماً عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم وفي هذه الحالة يعتبر المحاسب القانوني أنه ارتكب جرمًا ويعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (٥٥) من هذا القانون ٥ المادة ٥٧- لا يحول تطبيق احكام هذا القانون دون تطبيق اي عقوبة اشد ورد النص عليها في اي تشريع آخر ٥

وينص القانون الفلسطيني^{١٦٣} على أنه مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يتضمنها أي قانون آخر، يعاقب كل محاسب ومدقق حسابات مرخص عند إدانته بالحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنتين أو بغرامة لا تقل عن ألف (١٠٠٠) دولار أمريكي ولا تزيد عن خمسة آلاف (٥٠٠٠) دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، أو بكلتا العقوبتين معاً، وتوقيفه عن مراجعة الدوائر الضريبية مدة لا تقل عن سنتين وذلك في

¹⁶² المادة ٥٦ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩.

¹⁶³ المادة ٤٠ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

المخالفات التالي: ١ - إذا قام بإعطاء شهادة على صحة الحسابات الختامية لمنشأة أعمال دون قيامه بالمراجعة المطلوبة والمتعارف عليها، أو أعطى شهادة دون تحفظ مع علمه بوجود ما يستوجب الإعلان عن ذلك التحفظ.

٢- إذا ما قام بمساعدة المكلف بالتهرب من الضريبة عن قصد.

ويلزم قانون ضريبة المبيعات الأردني^{١٦٤} الشخص المرخص له بمزاولة مهنة محاسب قانوني في المملكة أن يقدم للدائرة بياناً بأسماء عملائه وعناوينهم خلال مدة لا تتجاوز نهاية الشهر الثالث من السنة اللاحقة للسنة المالية، كما^{١٦٥} يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن إصدار البيانات المالية أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة النافذة المفعول سواء كان ذلك ناجماً عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم وفي هذه الحالة يعتبر المحاسب القانوني أنه ارتكب جرمًا ويعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (٣١) من هذا القانون .

وفي قطر^{١٦٦} يعاقب كل من ساهم بالتحريض أو الاتفاق أو المساعدة في ارتكاب الجرائم الضريبية بالعقوبات ذاتها المقررة لهذه الجرائم، كما يكون

^{١٦٤} المادة ٤٠ من القانون الأردني رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ .

^{١٦٥} المادة ٦٧ من القانون الأردني رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ .

^{١٦٦} المادة رقم ٤٤ من قانون ضريبة الدخل القطري رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٩

مسئولاً بالتضامن مع المكلف أو الشخص المسئول عن الضريبة والجزاءات المالية المتعلقة بها.

وفي اليمن يعاقب^{١٦٧} المحاسب القانوني بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات، أو بغرامة لا تقل عن (٥٠٠,٠٠٠) خمسمائة ألف ريال ولا تزيد على (١٠,٠٠٠,٠٠٠) عشرة مليون ريال ، كل محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة ، ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١ - تعمد المصادقة على قوائم مالية تخالف القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأنظمة والقوانين النافذة .

٢ - القيام بتعميد إقرار ضريبي ومرفقاته ، وثبت عدم شمولها لكل الإيرادات والمبالغ الخاضعة للضريبة في أي من الحالات التالية :

أ- أخفى وقائع علمها في أثناء تأدية مهمته ، ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي يُتبع^{١٦٧} هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط المكلف .

ب- أخفى وقائع علمها في أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات ، وكان من شأن هذا

¹⁶⁷ المادة رقم ١٤٢ من قانون ضرائب الدخل اليمنى رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠.

التعديل أو التغيير أن يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر ، بقصد التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً

وتُضعف العقوبة المحددة في الفقرة (أ) من هذه المادة في حالة العودة أو التكرار ولوزير بناءً على توصية لجنة مشكلة من المصلحة والجهة المختصة وجمعية المحاسبين القانونيين في حالة ثبوت أي من المخالفات المنصوص عليها بالفقرة (أ) من هذه المادة على أي محاسب قانوني ، إصدار قرار بعدم قبول المصلحة للحسابات التي يقوم ذلك المحاسب بتدقيقها ومراجعتها أو الإقرارات الضريبية المعتمدة من قبله لثلاث سنوات لاحقة، ويُنشر القرار بالصحف الرسمية . و يصدر بتشكيل واختصاصات اللجنة المشار إليها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة .

ويعاقب قانون الضرائب المصري^{١٦٨} بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية :

١ - إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

¹⁶⁸ المادة ١٣٢ من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً. وإذا اعتبر شريكاً في جريمة تهرب أصبح^{٦٩} مسئولاً بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها في شأنها.

الفصل الثانى

أشد ممارسات التجنب الضريبي

يأخذ التجنب الضريبي منحى خطراً عندما يكون عمدياً ومنظماً ومضطرباً، وذلك إما بتخطيط لأرباح المنشآت يكون التجنب ركيزته، أو من خلال الانطلاق من مواقع تعرف بالملاذات الضريبية، ونبين هاتين الصورتين في المبحثين التاليين:

^{٦٩} المادة ١٣٤ من ذات القانون.

المبحث الأول

التخطيط الضريبي الضار

التخطيط الضريبي الضار *Aggressive Tax Planning* هو من قبيل التجنب الضريبي أساساً ولكنه يقترب من التهرب الضريبي ، أو يكاد ، لأنه يتفق ظاهرياً مع متطلبات القانون، ولكنه يختلف واقعياً مع روح القانون والغرض منه.

ولا يزال تعريف مصطلح التخطيط الضريبي الضار محل جدل ، إذ يرى بعض الشراح أن الآثار الضريبية للمعاملة أو الصفقة التي تخالف توقعات الإدارة الضريبية لا تعنى أنها تخالف أيضاً توقعات المشرع ومن ثم تدخل في التجنب الحاد ، إذ ينبغي الحكم على مدى قبول التخطيط الضريبي إلى القضاء ليقضى بذلك أو يحكم بأنه تخطيط غير مقبول ، ولا يجب أن يترك ذلك للإدارة الضريبية وحدها¹⁷⁰. بينما يجذر آخرون من هذا النوع من التخطيط ، الذي يقوم على توفيق المعاملات وتآلفها مع الأشكال القانونية ، دون أن تتفق مع حقائقها الاقتصادية ، لما تنطوي عليه من ضرر سواء على السوق أو على الخزانة العامة.

¹⁷⁰ *Development Policy Review Network (DPRN) : Report on 'Supporting developing countries' ability to raise tax revenues, No. 15, p. 14.*

ولقد انتشر هذا النوع من التخطيط إلى حد أن وصف^{١٧١} بالظاهرة العالمية *a global phenomenon* ، دعت العديد من الدول إلى العمل على مكافحته بإصدار القوانين اللازمة . ومن هذه الدول الولايات المتحدة والمملكة المتحدة، وجنوب إفريقيا والبرتغال . كما استعانت دول أخرى بقواعد مكافحة التجنب الضريبي للتصدي لظاهرة التخطيط الضريبي الضار . ومن هذه الدول أستراليا ونيوزلاندا وأيرلندا.

أولاً : الدول المعتدلة على قوانين

١- نص قانون الضريبة على الدخل في الولايات المتحدة ، منذ عام ١٩٨٤ ، على أن تسجل الملاجئ الضريبية ، وعلى القائمين بنشاط الترويج *promoters* لهذه الملاجئ الإبلاغ عن الأشخاص الذين يستثمرون أموالهم في هذه الملاجئ.

ثم تطور هذا التشريع ، وأصبح يتوسع في عدد وطبيعة المعاملات التي يتعين على الممول الإفصاح عنها ، ولم يعد الأمر قاصراً على إلزام الشركات وحدها بالإفصاح عن هذه المعاملات بل تعداها إلى إلزام غيرهم من الأشخاص المرتبطين بهذه المعاملات ، ويترتب على الإخلال بهذه

¹⁷¹ KPMG: *Aggressive tax planning, Working paper, Finances Québec, January, 2009, p.59.*

الالتزامات توقيع جزاءات على المخالفين من المروجين أو الشركات أو غيرهم من الأشخاص المرتبطين^{١٧٢}.

ويقوم الأشخاص المرتبطون بالإفصاح عن المعاملات التي تلزم الإدارة الضريبية الأمريكية بالإفصاح عنها في ملحق بإقراراتهم الضريبية. ويمكن تقسيم هذه المعاملات إلى خمس مجموعات^{١٧٣}:

المجموعة الأولى: المعاملات المبينة بالقوائم *listed transactions* التي أعدتها الإدارة الضريبية: ويكون على الممول الذي يقوم بمعاملة كالتى أدرجت بهذه القوائم أو تتشابه معها بصورة جوهرية، أن يخطر بتفصيلات هذه المعاملة.

وتدخل في هذه المجموعة المعاملات التي ترى إدارة الضريبة أنها تمثل تجنباً للضريبة، وذلك في التعليقات أو الأدلة التي تصدرها هذه الإدارة. ويجب أن يقر الممول بهذه المعاملات إما في الإقرار، أو في التاريخ المحدد لوصول المعلومات إلى الإدارة الضريبية أو في التاريخ الذي يلزم على المستشار أن يقدم المعلومات المطلوبة منه إلى الإدارة الضريبية.

المجموعة الثانية: المعاملات الخاصة أو السرية *confidential*

transactions، وتشمل المعاملات التي يقدمها المستشار *advisor* إلى

¹⁷² *Internal Revenue Code of 1986 as amended and related regulations, like nos. 6011, 60111, 60112.6501 a.....*

¹⁷³ *KPMG: Aggressive tax planning, Working paper, Finances Québec, January, 2009, p.61.*

الممولين وفقاً لشروط السرية بينهم ، أو مقابل أتعاب منخفضة ، والتي تحدت بمبلغ مائتي وخمسين ألف دولار بالنسبة للشركات وخمسين ألف دولار لغيرهم ، ومع ذلك إذا كان الممول شريكاً في شركة أشخاص أو في ترست ، أو كان جميع الشركاء أو المنتفعين من الشركات فإن الحد الأدنى للأتعاب هو مائتي وخمسين ألف دولار.

المجموعة الثالثة: المعاملات ذات الحماية التعاقدية *transactions with contractual protection*، ويشمل المعاملة التي يكون للممول أو الشخص المرتبط بها الحق في الاسترداد الكامل أو الجزئي للأتعاب ، إذا كانت كل أو بعض الآثار الضريبية المقصودة من المعاملة ليست مؤكدة *sustained* ، أو المعاملة التي يكون مقابلها متوقفاً *contingent* على تحقيق منافع ضريبية منها.

المجموعة الرابعة: المعاملات الخاسرة *loss transactions*، وتشمل المعاملات التي تسفر عن حق الشركات في خصم الخسارة التي تقل عن ١٠ مليون دولار في السنة أو ٢٠ مليون دولار لعدد من السنوات ، وبالنسبة للأفراد وأعضاء الترسست فإن مبلغ الخسارة يقل عن ٢ مليون دولار في السنة و ٤ مليون دولار لعدد من السنوات.

المجموعة الخامسة: المعاملات التي تحقق فائدة أو مصلحة ضريبية *transaction of interest* ، وتشمل المعاملة التي يكون القصد الجوهرى منها

هو تجنب الضريبة ، ولكن دون أن تتوافر عنها المعلومات الكافية التي تدل على ذلك .

ويحتاج التخطيط الضريبي إلى خبراء يقدمون استشارات ضريبية ، لديهم الكفاءة في تحديد هوية المشكلات الضريبية التي يتعرض لها عملاؤهم^{١٧٤} ، ووسائل علاجها، وكيفية تجنب الضريبة دون الغوص في وحل التهرب منها.

ويلتزم المستشار *material advisor*، وهو الشخص الذي يقدم معونات مادية أو مساعدة أو نصيحة للممول بشأن ترويج أو بيع المعاملة أو كيفية الإقرار الضريبي عنها ويحصل على مقابل نتيجة ذلك ، بأن يقر بالمعلومات الكاملة عن هذه المعاملة في مدة زمنية لا تتجاوز نهاية الربع سنة التي قدم فيها المعاونة أو النصح ، وأن يبين المنافع الضريبية المتوقعة من هذه المعاملة، لكي تعين الإدارة الضريبية رقماً لهذه المعاملة ، ثم يقوم المستشار بإبلاغ الممول بهذا الرقم خلال ستين يوماً من تاريخ علمه به، حتى يذكر هذا الرقم وتفصيلات المعاملة في ملحق إقرار الممول حتى لا يتعرض للعقوبة.

¹⁷⁴ Srah E.Bonner , Jons S. Davis and Betty R. Jackson: *Expertise in Corporate planning : The Issue identifications stage* , Institute of Professional Accounting < Accounting and Taxation Review , 1992, p. 2.

وعند إقرار المستشار بدخله الخاضع للضريبة يجب عليه أن يقدم بياناً بكافة المعاملات التي سبق أن أدلى بالنصح أو المشورة بشأنها لجميع الممولين خلال السنة ، وإلا تعرض للعقاب .

٢- تبنى التشريع الضريبي البريطاني منذ عام ٢٠٠٤ نظاماً للاكتشاف المبكر *early detection* لنوعين من الترتيبات ، هما الترتيبات التي ترتبط بالتوظيف ومنتجات مالية معينة لأغراض ضريبة الدخل *Income Tax* والضريبة على الشركات والأرباح الرأسمالية *corporation Tax and Capital Gains Tax* ، والترتيبات المتعلقة لأغراض الضريبة على القيمة المضافة *Value added Tax* . ثم توسع هذا النظام ليشمل في عام ٢٠٠٥ ضريبة الدمغة على الأراضي *Stamp Duty Land Tax* بالنسبة للترتيبات الخاصة بالأماكن التجارية التي لا تقل قيمتها السوقية عن خمسة مليون جنيه استرليني .

واخذ نظام الاكتشاف المبكر يتوسع منذ عام ٢٠٠٦ لكي لا يقتصر على التوظيف والمنتجات المالية ، وفي عام ٢٠٠٧ طبق على مساهمات الضمان الأهلي *national Insurance contributions* وغيرهم .

ويجب على الممول الإفصاح عن المعاملة أو مجموعة المعاملات التي تعنى ترتيباتها إلى تمكين الممول ، أو أن يكون قادراً ، على الحصول على مزايا أو منافع ضريبية تكون هي الغرض الأساسي أو الأوحد من هذه الترتيبات أو

المعاملات ، لكى توسم بالصبغة الرسمية وفقاً لما يعرف ، فى المملكة المتحدة ببرامج الدمغ أو إعطاء الصبغة الرسمية *Hallmarked schemes* ، والتى تنقسم إلى مجموعات سبعة منها تأجير ماكينات أو آلات ذات قيمة مرتفعة تأجيراً مالياً *financial lease* يسمح ببيعها فى النهاية إلى المستأجر أو إعادة تأجيرها إليه .

وفى هذه الحالات على المستفيد بالترتيبات أو المعاملات أن يفصح عن تفصيلاتها إلى إدارة الضريبة بتقديم الإقرار عنها خلال الخمسة أيام التالية لبدء المعاملة ، وإلا تعرض للعقاب .

وتقوم الإدارة البريطانية بإصدار رقم تسجيل للمتعهد أو المروج *promoter* خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلامها للإقرار ، وعلى المروج أن يبلغ هذا الرقم لكل ممول يستخدم الترتيبات الخاصة بالمعاملة خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً التالية من تاريخ إرسال هذا الرقم إليه .

وللإدارة الضريبية البريطانية أن تطلب من المقر بتوفير معلومات معينة لها ، تعتقد أنه كان على المرتبط بالمعاملة أن يذكرها فى إقراره ، ولها سلطة إجباره على أن يبين الأسباب المعقولة التى توضح أن المزايا الضريبية لم تكن هى الغرض الرئيس أو الوحيد من هذه المعاملة ، ولها ان تستصدر أمراص قضائياً من المحكمة لإجبار الممول أو المروج للمعاملة بتوفير البيانات والإيضاحات المطلوبة ، وإلا تعرض للعقوبة المالية .

ثانياً ، الدول المعتمدة على قواعد

تطبق استراليا قواعد عامة لمكافحة التجنب الضريبي *General anti*

Avoidance Rules (GAAR)، تعتمد على معيارين هما :

المعيار الأول : أن يكون الممول قد حصل على منافع ضريبية *tax benefit*

ما كان له أن يحصل عليها ولو لم يتبع نظاماً أو برنامجاً معيناً .

ويقصد بالنظام أو البرنامج هنا أى اتفاق أو تفاهم أو وعد أو تعهد

سواء كان صريحاً أو ضمناً ، وسواء كان ملزماً أو غير ملزم ، أو أى نظام أو

خطة أو مشروع أو إجراء أو إطار عمل أو سلوك^{١٧٥} .

المعيار الثانى :النواحى الموضوعية التى تكشف بناءً على استخلاص

منطقى ومعقول أن الغرض الوحيد أو الغالب من البرنامج أو النظام الذى

اتبه الممول إبرام المعاملة هو تحقيق منافع ضريبية .

ويتم فحص كيف نشأت المعاملة أو تكونت ، وطبيعة العلاقات المترتبة

عليها بين الممول وغيره من الأشخاص ، مع مراعاة عدة عوامل منها

الظروف التى تمت فيها المعاملة ، وجوهر المعاملة بغض النظر عن شكلها ،

والزمن الذى أبرمت فيه ومدة نفاذها ، والنتائج المتوقعة منها، والتغير المالى

الذى طرأ على الممول بسبب المعاملة ، وأى تغيير مالى طرأ على أى شخص

¹⁷⁵ A scheme means any agreement, understanding , promise or undertaking , whether express or implied , and whether or not enforceable and any scheme , plan , proposal , action, course of action or course of conduct.

آخر مرتبط بهذه المعاملة ، وأى تبعات أثرت المعاملة فيها على كل من الممول والأشخاص الآخرين ، وطبيعة أى ارتباط بين الممول والأشخاص المرتبطين ، سواء كانت هذه العلاقات تجارية أو عائلية^{١٧٦} .

وعند ثبوت أن المعاملة قد توافر فيها أدلة التجنب الضريبي خضع الممول لعقوبة مالية تصل إلى ٥٠٪ من قيمة الضريبة المنسوبة على هذه المزايا . وتزيد العقوبة عند منع الممول من أن تكتشف الإدارة الضريبة قيمة الضريبة على هذه المنافع^{١٧٧} .

٢- يهدف تشريع الضرائب على الدخل في نيوزلاندا^{١٧٨} الصادر عام ٢٠٠٧ إلى منع التجنب الضريبي من خلال ترتيبات لها آثار ضريبية ، واستناداً على هذا التشريع صدرت القواعد التى تميز للإدارة الضريبة فحص الترتيبات التى يكون الغرض منها أو من آثارها المباشرة أو غير المباشرة إحداث التجنب الضريبي ، حتى لو كان للمعاملة آثار أخرى غير التجنب الضريبي .

¹⁷⁶ KPMG: *Aggressive tax planning, Working paper, Finances Québec, January, 2009, p.p68-69.*

¹⁷⁷ Rachel Ann Tooma, p. 158.

¹⁷⁸ *Income Tax Act2007.*

ويتوسع هذا التشريع في تعريف التجنب الضريبي^{١٧٩} ليشمل تغيير أو نقل العبء الضريبي مباشرة أو بصورة غير مباشرة ، أو يهدف مباشرة أو بصورة غير مباشرة إلى تخفيف الالتزام الضريبي الواجب على الممول دفعه في الحال أو في المستقبل ، أو يؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تجنب ضريبة الدخل أو تأجيلها أو تخفيضها ، سواء وقع ذلك على العبء الضريبي الحالى أو على ما يتوقع في المستقبل.

٣- وتم تطبيق قواعد مكافحة التجنب الضريبي في أيرلندا اعتباراً من ١٩٨٩ ، وبموجبها يكون للإدارة الضريبية الحق في فحص شكل المعاملة وجوهرها أو طبيعتها ، وجوهر وطبيعة أى معاملة أخرى يمكن أن يكون لها ارتباط أو اتصال منطقي ومعقول بالمعاملة محل الفحص ، ودراسة الأثر النهائي للمعاملة ، وأى معاملة أخرى مرتبطة أو متصلة بها.

ولقد أجرى تعديل على التشريع الأيرلندي عام ٢٠٠٦ بفرض ضريبة إضافية بواقع ١٠٪ على الضريبة المفروضة على المحاملة التي يثبت التجنب الضريبي فيها ، ما لم يبادر الممول بالإفصاح عن هذه المعاملة قبل اكتشافها.

وتعمل الإدارات الضريبية على تطوير استراتيجياتها للتعامل مع التخطيط الضريبي الحاد بالتركيز على جانب الطلب عليه من قبل الممولين ،

¹⁷⁹ Sections BGI and GAI.

باعتبار أن الممول هو الذى يقع عليه فى النهاية عبء الضريبة التى يخطط للتخلص منها أو تخفيضها ، مما يؤدى فى النهاية إلى تقليل الطلب على خدمات الوسطاء المعاونيين على هذا النوع من التخطيط .

كما توجهت بعض الدول تجاه جانب العرض^{١٨٠} ، وهم الوسطاء أنفسهم ، من خلال زيادة معدلات الخطر التى يتعرضون لها عند قيامهم بهذا النوع من التخطيط ، عن طريق وضع العوائق القانونية والإجرائية التى تضمن مراقبة هذه الأنشطة ، ومن هذه الإجراءات : قواعد التسجيل والتنظيم *Registration and regulation* ، والإفصاح المبكر *Advance disclosure* ، واتفاقيات الإذعان *Compliance agreements* ، مع فرض الجزاءات والعقوبات على المخالفين منهم^{١٨١} .

فى المملكة المتحدة ، على سبيل المثال ، تقوم منظمات مهنية مستقلة بتسجيل الخبراء فى الضرائب ، ومنها معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز *the Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) الذى يؤكد على مبادئ خمسة أساسية فى مزاولة المهنة ، وهى التكامل *integrity* والموضوعية *objectivity* والكفاءة المهنية *professional competence*

¹⁸⁰ OECD: *STUDY INTO THE ROLE OF TAX INTERMEDIARIES*, 2008, pp. 18-20.

¹⁸¹ Sylvain Fleury: *Abusive Tax Planning : The problem and the Canadian Context*, Background paper, Library of Parliament , Ottawa , Canada, 2010, pp. 6-7.

والعناية المناسبة *due care* والسرية *confidentiality* ومراعاة السلوك الاحترافي *professional behavior*.

وفي دول أخرى تقوم الإدارات الضريبية بدور فعال في عملية التسجيل ، حيث تقوم بنفسها بالتسجيل ، وإعطاء رقم تعريفى موحد لكل وسيط ضريبي ، سواء كان فرداً أو شركة أو مكتباً مهنيًا ، وعلى الوسيط أن يذكر هذا الرقم في جميع مراسلاته مع الإدارة الضريبية أو غيرها من الجهات ذات الصلة بشئون عملائه والممولين . ويشترط بعضها عدة معايير يجب توافرها كحد أدنى لقبول طلب التسجيل ، حيث تعد بذلك إدارة الضرائب في اليابان *the National Tax Agency (NTA)* ، أدلة إرشاد ورقابة على المحاسبين الضريبيين المعتمدين *for certified public tax accountants* *(CPTAs) or 'Zeirishi'* ، وتبذل جهودها لجمع المعلومات عن حالات إساءة العمل ومخالفة القوانين . وتقوم الإدارة الضريبية في الولايات المتحدة *Internal Revenue Service (IRS)* بتنظيم أعمال خبراء الضرائب عن طريق مكتب تابع لها يسمى مكتب المسؤولية المهنية *Office of Professional Responsibility (OPR)* يعمل على تجنب الممارسات الضارة ، وتقنين قواعد أخلاقية تعتبر معايير للعمل المهني في المجال الضريبي ولكبح التجنب الضريبي الفاسد *abusive tax avoidance transactions*

ولدى كل من كندا وجنوب إفريقيا قواعد قانونية تتطلب الإفصاح المبكر عن برامج وترتيبات معينة إلى الإدارة الضريبية ، وذلك من خلال إقرار يلتزم به غالباً الوسيط الضريبيون. ولقد نجح هذا النوع من الإفصاح في الحد من التجنب الحاد والمغامر ، لما يترتب عليه من رد فعل سريع وفورى من الإدارة الضريبية تجاه المعلومات الواردة في الإقرارات المتعلقة بالإفصاح المبكر ، كما أنها تقلل فجوة الوقت بين النصيحة التي يقدمها الخبير الضريبي ويحصل بموجبها على أتعابه ، وبين رؤية المصلحة تجاه هذه النصيحة مما يعطى نتيجة سريعة للنصيحة تجعل المنشآت على بصيرة من تبعاتها، وبذلك يضعف الحافز الذى يشجع الخبراء لتقديم نصائح التخطيط الحاد نظراً لخطر عدم حصولهم على أتعاب مقابل ذلك أو اكتشاف عدم جدواها في الوقت الملائم.

ونظراً لاحتمال تعرض الوسيط المخالفين للقوانين لجزاءات أو عقوبات ، فإن بعض الدول تعطى الإدارات الضريبية سلطة إجبارهم على توقيع اتفاقيات إذعان مستقبلية 'future compliance agreements'، تحد من ممارساتهم في المستقبل ، ففي الولايات المتحدة، كمثال، توجد اتفاقيات تبرم مع الوسيط في إطار الإجراءات العقابية التي تحد من التجنب الضريبي. وتتضمن هذه الاتفاقيات التزامات يتعهد فيها الوسيط بالتزامهم

بالقوانين الضريبية وتقديم تفصيلات ومستندات لازمة عن المعاملات الخاصة بالمولين .

وتفرض دول أخرى عقوبات على الوسطاء الضريبيين المرتبطين بأعمال التخطيط الحاد ، وخاصة عندما لا يقوم الوسيط بالتزامه بالإفصاح عن هذا النوع من التخطيط ، ويمكن أن تكون الجزاءات مالية أو عقوبات مدنية. ولقد صدر في استراليا عام ٢٠٠٦ قوانين معاقبة المروجين 'promoter penalty laws' الذين يسيئون استغلال القوانين ، ومنها القانون الضريبي ، ويرى كثير من المهنيين أن هذه العقوبات تحد من إساءة تطبيق القانون الضريبي. وتأخذ بفكرة معاقبة الوسطاء أيضاً نيوزلاندا وكندا ، حيث يجرى معاقبة الوسيط الذي تسبب بنصحه المخالف للقانون إلى تعرض الممول للعقاب الضريبي أو عندما يثبت أن للوسيط دوراً في تقديم الإقرار الضريبي غير الصحيح .

المبحث الثانى

الملاذات الضريبية

تختلف المسميات من ملاجئ أو ملاذات ضريبية ، أو جنات ضريبية فى فرنسا ، أو واحات ضريبية فى ألمانيا ، للتعبير عن الدول أو

الأماكن التي تعتبر منتجعات لمجموعات من رجال الأعمال لتحقيق الاسترخاء الضريبي لهم ، بعيداً عن أعين رجال الضرائب في بلدانهم أو البلدان الأخرى^{١٨٢}

ولا يوجد تعريف دقيق للملاذ الضريبي *tax haven* ، وفي تعريف لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* فإن^{١٨٣} الملاذ الضريبي هو الدولة التي لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة ، وتفتقد آلية تبادل المعلومات عنها، كما تغيب الشفافية عنها. أو^{١٨٤} هي الأقاليم التي تتمتع بانخفاض الضرائب فيها وتوفر إلى المستثمرين فرصاً لتجنب الضريبة .

ووفقاً لموسوعة ويكيبيديا فإن الملاذ الضريبي هو منطقة تفرض بعض الضرائب أو لا تفرض أي ضرائب على الإطلاق ، أو هي دول تتمتع أنظمتها المصرفية بقوانين صارمة لتحافظ على سرية حسابات عملائها الأجانب فتساعدهم على التهرب من دفع الضرائب في بلادهم الأصلية.

¹⁸² *OECD: Tax Havens : Measures to prevent abuse by taxpayers , Report, 1987.*

¹⁸³ *Organization for Economic Development and Cooperation, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, p. 23.*

¹⁸⁴ *Mihir A.desai, C.Fritz Foley and James R.Hines Jr: The demands for Tax Haven operations , US. Department of Commerce, March 2005, p. 1.*

كما تعرف الملاذات الضريبية الآمنة بأنها الدول أو المناطق التي تمنح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للأثرياء من الأفراد والشركات لجذب الأموال والاستثمارات إليها، وتمنح هذه الملاذات حماية وحصانة للأثرياء من ملاحقات محققي ومحصلي الضرائب الدوليين، إذ يصعب على هؤلاء متابعة أموال الأثرياء التي يمكن أن تكون خاضعة لضرائب كبيرة في بلدانهم الأصلية.

وتحدد منظمة التعاون ثلاثة عناصر أساسية للحكم على ان منطقة ما تعتبر ملاذاً ضريبياً، هي :

١- لا توجد ضرائب، أو توجد ضرائب منخفضة *Nil or minimal taxes*، حيث لا تفرض الملاذات الضريبية ضرائب أو تفرض ضرائب ولكن منخفضة على حالات عامة أو خاصة، تجعل هذه الدول أماكن لغير المقيمين يلجأون إليها لتخفيض الضرائب أو الهروب من الضرائب .

٢- حماية المعلومات المالية الشخصية *protection of the individual financial information*، فلدى دول الملاذات الضريبية قوانين أو ممارسات إدارية تحمي المعلومات المالية للأفراد، من أن تطلع عليها الدول الأخرى، مما يمنع إدارت الضرائب في الدول التي يقيم فيها أصحاب هذه الأموال من التعرف عليها، وتحديد الملاءة المالية للممول وتقرير الضرائب الملائمة

عليه ، أو الحجز على هذه الأموال لتحصيل المتأخرات المستحقة على أصحاب تلك الأموال.

٣-انعدام الشفافية *lack of transparency* : تتمثل عدم الشفافية حين لا تتمتع دول الملاذات بخاصيتي العلانية *openly* والثبات *consistency* في تطبيق قوانينها وقراراتها ، بأن تعطى الأجانب مزايا قانونية أو إدارية استثنائية ، أو تمنحهم مزايا عدم تطبيق قوانين معينة عليهم ، أو تطبق مبدأ السرية على بياناتهم وحساباتهم ، أو تجعل سعر الضريبة المفروض عليهم تفاوضياً *negotiating tax rate*؛ أى يتحدد حسب ظروف كل ممول ، وعدم التعاون مع الدول الأخرى في تبادل المعلومات ، يجعل الشفافية في دول الملاذات مفقودة ، وتمثل بذلك ستاراً يحمى المقيمين لديها يغطي مراكزهم المالية ويحول دون فرض الضرائب الدولية المستحقة عليهم.

ومع ذلك فإن هذه العناصر غير حاسمة في تحديد الملاذات الضريبية في جميع الأحوال ، إذ قد تتوافر هذه العناصر مجتمعة في دولة معينة ، وهنا لامشكلة في اعتبارها ملاذاً ضريبياً بسهولة ، ولكن قد يوجد عنصر أو أكثر في دولة أخرى مع أنها من الدول التى تفرض ضرائب مرتفعة بوجه عام ، كأن يكون لدى هذه الدولة حوافز إعفاءات سخية لمجموعة من الأنشطة أو المجالات ، أو أن تطبق مبدأ السرية ، وتحمى الممولين من تبادل المعلومات مع الدول الأخرى ، مما يتعذر الحكم على دول معينة ، مثل الولايات المتحدة

أو المملكة المتحدة، بأنها دول ملاذات ضريبية لمجرد توفر بعض العناصر أو السمات فيها.

و تنظر الدول الصناعية إلى دول الملاذات الضريبية إلى أنها تشجع بشكل غير عادل للاستثمار الأجنبي إليها على حساب الدول الأخرى التي تنخفض إيراداتها الضريبية دون منافسة حقيقية، وأن هذه الملاذات يمكن أن تكون موطناً لغسل أموال أولئك الذين اكتسبوا بسبل غير مشروعة ليقيموا في دول الملاذات كيانات اقتصادية تمر من خلالها هذه الأموال لتكتسب الشرعية الزائفة.

وهذه النظرة العدائية للملاذ الضريبي من وجهة نظر الدول الأخرى، تقابلها نظرة أخرى ترى¹⁸⁵ أن الملاذ الضريبي هو المكان المفضل لرجال الأعمال لما يتمتع به من عمالة مدربة ورخيصة، ونظام تجارى معاصر، وتكنولوجيا متقدمة، ومناخ استثمارى جيد.

ولكنها نظرة متفائلة لا تطبق غالباً على أكثر المناطق المصنفة كملجأ ضريبي، وهى جزر نائية صغيرة تعتمد على غيرها. لذا نجد أن هيئات أخرى تفضل¹⁸⁶ الاعتماد فى تعريف الملجأ الضريبي على العنصر الضريبي

¹⁸⁵ Gerry W. Beyer: *Modern Dictionary for the legal Profession*, 2nd.ed., Newyork, 1996, p.751.

¹⁸⁶ *International Fiscal Association(IFA): Recourse to Tax Havens-Use and Abuse*, Seminar held in Paris, 1980, p. 15.

نفسه ، فالملجأ الضريبي إذن هو المكان المفضل ضريبياً لعدم وجود قانون ضريبي به ، أو أن القانون الضريبي فيه مفضل عند التخطيط الضريبي .
وقد تسمى هذه الملاذات بالملجأ الضريبي *tax shelter* ويقصد بها^{١٨٧} أيضاً الوسائل التي تستعمل لتخفيض الالتزامات الضريبية وتجعلها قليلة .
وتقسم الملاجئ الضريبية تقسيماً ضريبياً إلى^{١٨٨} ملاجئ تقليدية أى بلا ضرائب، وملاجئ بلا ضرائب على الدخول الأجنبية ، وملاجئ ذات مزايا ضريبية خاصة ، وملاجئ الاتفاقيات الضريبية .

ويمكن اعتبار قطر ملجأ ضريبياً عندما يقرر قانونها^{١٨٩} الإعفاء الضريبي للفوائد المصرفية المستحقة للأشخاص الطبيعيين الذين لا يارسون نشاطاً خاضعاً للضريبة في قطر سواء كانوا مقيمين أم غير مقيمين بها، مما يفتح المجال أمام كل من يريد تجنب الضريبة باستثمار ماله في قطر في صورة إيداعات أو معاملات مصرفية رغم عدم ارتباطه بنشاط اقتصادي فيها.

تاريخها

¹⁸⁷ H.deAnglo and R. W.Masulis: *optimal structure under corporate and personal taxation* , *Journal of financial economics*, Vol. 8, 1980, pp. 3-29.

¹⁸⁸ J.Langer: *International Tax Planning*, Practising Law Institute, New York, 1987.

¹⁸⁹ المادة رقم ١/٤ من قانون ضريبة الدخل القطري رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٩.

بدأ^{١٩٠} استخدام مصطلح الملاجئ الضريبية في خمسينيات القرن الماضي محدوداً بالدول التي يلجأ إليها المستثمرون للإعفاء من الضريبة ، ثم أخذ هذا المصطلح في التوسع^{١٩١} بعد ذلك ليشير إلى كل مكان يمنح مزايا أو تفضيلات ضريبية حتى ولو كان به نظام ضريبي ، ثم اتسع ليشير إلى المناطق التي يوفر نظامها القانوني فرصاً للمستثمرين تتعارض مع المنافسة العادلة بين الدول ، أو لغسل أموال الجريمة ، أو تقديم العون للإرهاب .

ويزيد عدد الملاذات الضريبية في العالم حالياً عن خمسين منطقة في العالم حالياً ، تستضيف مراكز مصرفية ومؤسسات مالية من دول شتى ، كما تتمركز فيها شركات دولية من جنسيات أوروبية وأمريكية .

وتنشر الملاذات الضريبية في معظم مناطق العالم ، وعلى سبيل المثال^{١٩٢} نعر على الملاذات الضريبية في أوروبا ، حيث توجد الملاذات في أيرلندا

¹⁹⁰ تذهب بعض الدراسات إلى أن تاريخ الملاجئ الضريبية يرجع إلى اليونان القديمة ، حين كانت تفرض حكومة أثينا على التجار ضريبة بواقع ٢% على صادراتهم للخارج ، فكان بعض التجار يسلك طريقاً ملتويًا يزيد بحوالي ٢٠ ميلاً لتفادي هذه الضريبة ، وكانت الجزر الصغيرة تمثل ملاذاً آمناً لهؤلاء التجار لتفادي ضريبة أثينا على صادراتهم .
راجع : *A. Gordon : Tax Havens and their use by United States Taxpayers-An overview, A report to the Commissioner of Internal Revenue Services , 12Jan.1986, p. 32.*

¹⁹¹ *Mkola Oralov: The concept of Tax Havens : A legal Analysis, InterTax, Vol. 32, Issue 2, 2004, p. 95.*

¹⁹² *Mihir A. Desai , C. Fritz Foley and James R. Hines Jr: The demand for Tax Haven operations . NBER, March 2005, p. 1.*

ولوكسبورج ، وفي آسيا هونج كونج وسنغافورة ، وفي الأمريكتين دول جزر الكاريبي . كما تعتبر بعض الدول ذات الأسعار الضريبية المنخفضة ملاذات ضريبية ، كما هو الحال في المناطق الاقتصادية الخاصة في الصين .

ويستغل حوالي ٩٥٪ من المنشآت الأمريكية الملاذات الضريبية في تجنب الضريبة ^{١٩٣} عن طريق القيام بالمعاملات الخارجية بواسطة كيانات تابعة لها تكونت في دول الملاذات الضريبية.

الأسباب المحفزة لقيام الملاذات الضريبية

إن هناك العديد ^{١٩٤} من الأسباب التي تحفز الدولة لأن تكون ملاذاً ضريبياً ، منها :

١ - أن بعض هذه الدول قد تجد أنها ليست في حاجة لأن تفرض ضرائب عالية كما تفعل الدول الصناعية التي لا تحقق لها سوى إيرادات عامة غير كبيرة في ميزانياتها السنوية .

¹⁹³ Mihir A.desai, C.Fritz Foley and James R.Hines Jr: *The demands for Tax Haven operations* , US. Department of Commerce, March 2005, p. 1.

¹⁹⁴ موسوعة ويكيبيديا على الإنترنت.

٢- قد تفضل دول أخرى تطبيق أسعار ضريبية منخفضة على الشركات الكبرى في مقابل أن تقيم هذه الشركات فروعاً أو كيانات تابعة لها في تلك الدول للاستفادة منها في تشغيل سكانها .

٣- ترى دول أخرى أنها وسيلة لأن تقوم الكيانات الأجنبية العملاقة بنقل مهاراتها وخبراتها الفنية إليها ليكتسبها مواطنو الملاذ الضريبي ، وتعتقد الدول الأخرى أنه ليس في إمكانها تحمل التكلفة العالية لمنافسة الدول الأخرى في جذب الاستثمارات الأجنبية في ظل نظام ضريبي عادي ، وأنه من الأجدى لها أن تكون ملاذاً بنظام ضريبي مبسط لتحقيق جذب الاستثمارات بتكاليف أقل .

وسائل تجنب الضريبة في دول الملاذات

لدى معظم الملاجئ الضريبية نظام رقابة نقدي مزدوج ، يميز بين المقيمين وغير المقيمين ، و بين العملة الأجنبية والعملة المحلية . والقاعدة العامة يخضع المقيمون للرقابة النقدية ولا يخضع لها غير المقيمين ، ومن ثم فإن الشركة غير المقيمة لا تخضع للرقابة النقدية على تعاملاتها الخارجية ، أى مع الدول الأخرى .

ويكون في مكنة الأجنبي أن ينشئ شركة في الملاذ الضريبي لتزاوّل نشاط التجارة على النطاق العالمى ، وبالتالي لا تخضع للرقابة على الصرف طالما تستخدم العمل الأجنبية في التجارة خارج الملاذ الضريبي .
وعادة ما يكون تحويل العملات في الملاذات الضريبية سهلاً ، أو أن يرتبط ذلك بعملات يسهل تحويلها ، مثل الدولار الأمريكى أو اليورو أو الجنيه الأسترلينى .

وإزاء البساطة الشديدة للنظام المالى فى الملاذات الضريبية، يمكن استخلاص أربعة أنشطة أساسية^{١٩٥} تتم فيها:

١- الإقامة الشخصية *Personal residency* : منذ بداية القرن العشرين أخذ اثرياء الدول ذات الضرائب المرتفعة فى البحث عن إقامة لهم فى مناطق ذات ضرائب منخفضة ، فوجدوا ضالتهم فى الملاذات الضريبية التى تتمتع بنظام ضريبي مبسط ، أو لا يوجد بها ضرائب على الإطلاق، كما أنه لا خوف من أن يترتب على الإقامة فيها فرض ضريبة أرباح رأسمالية أو ضريبة تركات على الأموال التى يملكها الأجانب فيها . وبذلك فضلت الملاذات الضريبية لتكون بمثابة محل إقامة مختار لهؤلاء الأثرياء ، أو على حد وصف آخرين " منفى ضريبي *tax exile* " باختيارهم .

1. ¹⁹⁵ Tolley's Offshore Service ,2006.

٢- حيازة الأصول *Assets holding* : تنشأ في الملاذ الضريبي كيانات قانونية مستقلة ، مثل الشركات أو الترسّات ، التي تمتلك أصولاً يديرها أشخاص آخرون غير مقيمين في الملاذ الضريبي ، بهدف جعل هذه الأصول مملوكة لغير الأفراد المقيمين في الدول مرتفعة الضريبة تجنباً لفرض الضرائب العالية على التصرف في تلك الأصول.

كما تستغل هذه الآلية في تجنب ضريبة التركات التي تفرضها الدول الغنية ، حين يقوم الشخص بنقل ملكية منزله إلى أصول شركة تعمل في ملاذ ضريبي ، ثم يتفق مع هذه الشركة على إبرام عقد انتفاع بهذا السكن له ولأولاده من بعده مدى حياتهم ، الأمر الذي يجعل السكن غير داخل في تركته بعد الموت ، مع انتفاع ورثته به دون فرض ضريبة تركات.

٣- مزاولة التجارة أو العمل في الملاذ الضريبي *Trading and other*

business activity : تفضل المنشآت التي لا تحتاج في لمزاولة نشاطها مكاناً جغرافياً محدداً ، أو عدداً كبيراً من العاملين ، أن تجعل الملاذ الضريبي موطناً لها ، حتى تنخفض أعباؤها الضريبية ، ومن ذلك منشآت إعادة التأمين ، والمنشآت التي تقدم خدمات الإنترنت ، التي تعمل في المناطق الخارجية (الأوفشور) لتجنب الضريبة المفروضة في البلدان الأخرى ، وتقوم شركات أخرى باختيار تلك المناطق مقاراً لإقامتها ، ثم تستغل علاقتها بالمنشآت الأخرى التابعة لها في دول مختلفة في تحقيق مزايا ضريبية لهذه المنشآت

باستخدام سياسة تسعير التحويلات ، التي تحاربها الدول ذات النظم الضريبية بصور مختلفة.

٤- الوساطة المالية *Financial intermediaries*: تتكون معظم الأنشطة الاقتصادية في الملاذات من الخدمات المالية المهنية ، مثل الصناديق المشتركة والصيرفة والتأمين على الحياة .

وتقوم الصناديق عادة بالإيداع لدى وسطاء في الملاذات الضريبية ، على أن يقوم الوسيط بإعادة إقراض هذه الأموال المودعة إلى مدينين ، أو استثمارها ، في الدول ذات الضرائب المرتفعة . وبالرغم من أن عائد القرض أو الاستثمار يمكن أن يخضع للضريبة في الدول ذات الضرائب المرتفعة ، إلا أن هذا الأسلوب يفيد أصحاب الأموال في تجنب جزء من الضريبة كان يمكن أن يخضعوا له فيما لو قاموا مباشرة بإقراض أو استثمار هذا المال في بلدانهم ، وذلك لأن الضريبة على العوائد الناتجة من إقراض أو استثمار الوسطاء قد تكون بسعر منخفض عن الضريبة التي تتحملها المنشآت المقيمة بالسعر العادي ، أو نظراً لتطبيق سعر الاتفاقيات عليها ، أو باعتبارها قروضاً خارجية تعفى عوائدها في الدول المدينة

مكافحة تجنب الملاذات الضريبية

وتعمل الدول على مكافحة التجنب الضريبي بواسطة الملاذات الضريبية ، وذلك باتباع عدة وسائل منها^{١٩٦} :

١- تحديد نسبة الدخل أو الربح الذى تحققه الشركة المقيمة فى دولة الملاذات ، وفرضها بضريبة ذات أسعار مرتفعة فى الدول التى ينتمى إليها مساهمو هذه الشركة أو يستفيدون من توزيعاتها .

٢- تطبيق قواعد تسعير التحويلات *transfer pricing rules* ، التى تطبق على معاملات الشركات المقيمة فى دول الملاذات وترتبط بشركات مقيمة فى الدول الأخرى ، بحيث يكون السعر المعتد به ضريبياً هو السعر المحايد الذى يتحدد بالقيمة التى يمكن أن تكون أساساً للتعامل بين ممولين لا يرتبطان معاً بروابط قانونية أو اقتصادية تجعل أمر المجاملة السعرية بينهما وارداً .

ولقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية أدلة مفيدة فى هذا الصدد .

٣- وضع قيود على مدى خصم التكاليف ، أو فرض نظام الحجز من المنبع *withholding* ، على المدفوعات المرتبطة بمتحصلات فى مناطق الأوفشور .

¹⁹⁶ ويكيبيديا ، المرجع السابق .

٤- فرض الضرائب على المتحصلات الناتجة عن شخص مقيم في ملاذ ضريبي ، معززة أحياناً بفائدة حكومية *notional interest* بما يتناسب مع الدفع المؤجل *deferred payments* ، ويعتبر نظام الاتحاد الأوربي للحجز من المنبع *EU withholding tax* أفضل مثال على ذلك .

٥- فرض ضريبة مغادرة *exit charges*، أو ضريبة على الأرباح الرأسمالية غير المحققة *unrealized capital gains* عند هجرة الأفراد أو الشركات إلى الخارج.

وتضع الدول عدة قواعد لمكافحة التجنب ، ولكنها قواعد غير صارمة ، إما لأنها تتضمن استثناءات تقلل من فعاليتها ، كاستثناء السندات العامة التي تصدرها شركات مؤسسة في ملاذ ضريبي من تطبيق قواعد التعامل مع القروض الأجنبية في فرنسا، أو تهاون العديد من الإدارات الضريبية في إجبار الممولين على الإفصاح الكامل ، الذي يلزمهم ببيان التفاصيل التامة عن معاملاتهم للسلطات الضريبية.

ولقد أبرمت دول أخرى ، ومنها الولايات المتحدة ، اتفاقيات لتبادل المعلومات مع عدد من دول الملاذات الضريبية.

الباب الثالث

تنظيم الحق في التجنب الضريبي

تمهيد وتقسيم

يثير البحث في التجنب الضريبي دراسة مدى الحق فيه ، حيث ينظر إليه على أنه سلوك مشروع لا ينطوي على مخالفة للقوانين ، ومن ثم فهو يتفرع من حرية الشخص في اختيار ما يلائمه طالما اتفق مع القانون. ولعل التحفظ بأن تكون الحرية في اطار أنها متفقة مع القانون، هي النقطة التي ينطلق منها دعاة الرقابة على سلوك تجنب الضريبي والعمل على تنظيمه والحد من آثاره الضارة. وناقش في هذا الباب مدى الحق في التجنب الضريبي ، وضوابط استعمال هذا الحق ، ووسائل تنظيمه، وذلك من خلال فصول ثلاثة على النحو التالي:

الفصل الأول

الحق في التجنب الضريبي

بالرغم من أن التجنب الضريبي عمل قانوني ، يتفق مع القانون ، ولو ظاهرياً ، إلا أن بعض ممارساته في الواقع تأخذ صورة إساءة استعمال الحق ،

التي قد تنقل هذا العمل إلى التهرب الضريبي ، الذي يقوم على وسائل غير قانونية للتخلص من الضرائب كلية أو جزئياً ، مما يعرض المتهرب للعقوبات البدنية والمالية .

ويثور الجدل والنقاش حول حق الممول في تجنب الضريبة ، باعتبار أن هذا الحق ينبع من حرته في الاختيار ، وهي حرية شخصية يحرص عليها الدستور ، ويتعين مراعاتها طالما لا تخالف القوانين . ولما كانت ممارسة الممول لحرته في اختيار معاملة معينة تم في إطار ما يسمح به القانون فلا يجب معاقبته على ذلك وإن أدى هذا الاختيار إلى تجنب ضريبي .

وأن حرية الاختيار هذه تنبثق أساساً من حرية الفرد في إبرام العقود واختيار ما يلاءمه من معاملات وتصرفات في إطار القوانين السارية ، وأنه من المفترض أن تصدر القوانين واضحة ومحددة في بيان التزامات الممولين ووحقوقهم ، وأنه إذا تحقق التجنب الضريبي بناء على حرية الممول في اختيار معاملة على غيرها ، وسانده في التخفيض الضريبي الناتج عن هذه المعاملة نصوص قانون الضريبة التي يجب أن تفسر حرفياً لحماية لحقوق الممولين ، فليس هناك إثم ارتكبه من تجنب الضريبة ، ولا يجب أن نلقى اللوم عليه وقد مارس حقه في الاختيار ، والتزم النص الحرفي لقانون الضريبة¹⁹⁷ .

¹⁹⁷ William B.Barker: *The Ideology of Tax Avoidance* ,Loyola University Chicago Law Journal , Vol. 40, 2009, p.238.

وتطبيقاً لذلك ذهبت العديد من المحاكم في مختلف دول العالم إلى إباحة التجنب الضريبي ، ففي بلجيكا قضى بأن للممول حرية اختيار ، أو ما يعرف بسلوك الطريق الذي يؤدي إلى عبء أقل *Fiscally least* *burdened route* ، وفي استراليا أعطى الممول الحق في التخطيط الضريبي الذي يقلل من التزاماته الضريبية ، وأنه لايستطيع على الممول التزام أخلاقي يجبره بأن يدفع ضريبة باكبر مما يحدده القانون ، وليس عليه بأس أن يدفع أقل إذا كان ذلك في إطار القانون¹⁹⁸.

وان حرية الاختيار هذه تنبثق أساساً من حرية الفرد في إبرام العقود واختيار ما يلاءمه من معاملات وتصرفات في إطار القوانين السارية ، وأنه من المفترض أن تصدر القوانين واضحة ومحددة في بيان التزامات الممولين ووحقوقهم ، وأنه إذا تحقق التجنب الضريبي بناء على حرية الممول في اختيار معاملة على غيرها ، وسانده في التخفيض الضريبي الناتج عن هذه المعاملة نصوص قانون الضريبة التي يجب أن تفسر حرفياً لحماية لحقوق الممولين ،

¹⁹⁸ William B.Barker: *The Ideology of Tax Avoidance* ,Loyola University Chicago Law Journal , Vol. 40, 2009, p. 237.

فليس هناك إثم ارتكبه من تجنب الضريبة ، ولا يجب أن نلقى اللوم عليه وقد مارس حقه في الاختيار ، والتزم النص الحرفي لقانون الضريبة^{١٩٩}.

ولقد دأبت المحاكم الكندية على التأكيد على حق الممولين في ترتيب أمورهم بما يؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة عليهم^{٢٠٠}، ولقد قالت المحكمة العليا^{٢٠١} في هذا الشأن : إن الطرق التي تمكن الممولين من تجنب الضريبة مشروعة ، طالما تدل فقط على براعة مخططي الضرائب ، الذين يتمكنون من استغلال غموض النصوص القانونية ، والنفاز من الشبكة المعقدة لهذه القوانين ، بما يحقق الهدف وهو تأجيل الضريبة أو تخفيضها أو تجنبها كلية.

كما قضى في بريطانيا بأنه^{٢٠٢} على الرغم من أنه يمكن للممول أن يعتمد على التوقع المشروع الذي يستخلصه من الأدلة التي تصدرها الإدارة الضريبية ، لكن الاعتماد على هذا التوقع يتوقف على الظروف التي وضعت بشأنها الأدلة .

¹⁹⁹ William B.Barker: *The Ideology of Tax Avoidance* ,Loyola University Chicago Law Journal , Vol. 40, 2009, p.238.

²⁰⁰Jef Pniowsky, *Aggressive tax planning* , How aggressive is too aggressive , TDs Review , Vol. 3, Oct,2010.

²⁰¹ Case: *Lipson v. the Queen*. cited in *ibid*.

²⁰² *Commissioners ex parte F & I Services* ,2001] BTC 5266.

ولقد قضت المحكمة العليا الأمريكية ٢٠٣ بأن " حق الفرد في تخفيض الضريبة أو تجنبها بوسائل يسمح بها القانون هو حق قانوني لا ريب فيه .

"The legal right of an individual to decrease the amount of what would otherwise be his taxes or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted."

ويتحدد موقف القضاء المقارن من التجنب الضريبي على أساس طريقته في تفسير القانون الضريبي ، فمن يعتمد التفسير الحرفي للنص ، يصل إلى التقرير بأن التجنب الضريبي جائز قانوناً ، طالما التزم الممول في سلوكه نصوص القوانين السارية ، أما من توسع في تفسير القانون الضريبي بالبحث عن الغاية من تقرير النص ، يتعمق في الكشف عن نية الممول وغرضه من المعاملة التي تبدو في ظاهرها تتفق مع النص ٢٠٤ ، إلا أنها تكشف في الواقع عن الغرض الحقيقي منها وهو تحقيق مكاسب ضريبية ، وليست ذات غرض اقتصادي يعول عليه .

وتطبيقاً لذلك ذهبت العديد من المحاكم في مختلف دول العالم إلى إباحة التجنب الضريبي ، ففي بلجيكا قضى بأن للممول حرية اختيار ، أو ما يعرف بسلوك الطريق الذي يؤدي إلى عبء أقل *Fiscally least burdened route*

²⁰³ *Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465*

²⁰⁴ *William B. Barker: The Ideology of Tax Avoidance ,Loyola University Chicago Law Journal , Vol. 40, 2009, p. 231.*

وفي استراليا أعطى الممول الحق في التخطيط الضريبي الذي يقلل من التزاماته الضريبية ، وأنه ليس على الممول التزام أخلاقي يجبره بأن يدفع ضريبة باكبر مما يحدده القانون ، وليس عليه بأس أن يدفع أقل إذا كان ذلك في إطار القانون ٢٠٥.

ولكن مع تزايد اتجاه القضاء المقارن نحو التفسير الواسع للنصوص الضريبية لسد ثغرات القانون ، فقد تصدى جانب آخر من الفقه لظاهرة تجنب الضريبة ، استناداً إلى عدد من المبادئ أو القواعد الفقهية العامة لتبرير هذا التفسير ، أما من لم يسعفه التفسير الحرفي في مواجهة التجنب الضريبي فقد لحقته التشريعات الضريبية بنصوص صريحة في بيان حالات التجنب ووجوب مكافحتها .

أو بعبارة أخرى فإن البحث في مدى قانونية منع التجنب الضريبي يتطلب إزالة التناقض بين القصد من إصدار القانون وهو منح الممول المزايا ، وبين الغرض الذي يسعى إليه وهو فرض الضريبة وتحصيل إيرادات عامة .

²⁰⁵ William B.Barker: *The Ideology of Tax Avoidance* ,Loyola University Chicago Law Journal , Vol. 40, 2009, p. 237.

وعلى هذا الأساس تشعب الرأى تجاه التجنب الضريبي إلى فرقتين ،
الأولى تجد أن التجنب الضريبي الذى يستند إلى قراءة النص ، ووضوح
عباراته وأحكامه التى تميز المعاملة لا حرمة فيه ، وإن كان لا يتفق بالضرورة
مع قصد المشرع^{٢٠٦} .

وهذا الأثر لا يجب أن يعلو على القيم والأسس التى يقوم عليها النظام
الضريبي ، بل النظام القانونى كله ، وهو تكريس حرية الفرد فى أن يفعل ما
يشاء طالما كان ذلك فى إطار القانون السائد ، ولو جاء على حساب الحصيلة
الضريبية التى لا ينبغى أن تأتى دون سند صريح من القانون، ولو تذرعت
بدعاوى العدالة والمساواة^{٢٠٧} .

ويرد أنصار مكافحة التجنب الضريبي بأن تجنب الضريبة ذاته يتعارض
مع نصوص القانون التى جاءت بصيغة الأمر والوجوب ، وهى تفرض
الضريبة ، كنص إلزامى يتعين تطبيقه على الأرباح أو الدخول الحقيقية
للممول ، بحيث لا يسمح للممول بأن ينقص هذه الضريبة عن القدر

²⁰⁶ R.W.Parsons: *Income Taxation in Australia: principles of Income ,
Deductibility and Accounting* , 1985, pp. 844-845.

²⁰⁷ William B.Barker: *The Ideology of Tax Avoidance*, p. 232.

الواجب أدائه باستغلال النصوص في غير مرادها لتحقيق تجنب للضريبة^{٢٠٨}.

ومن ثم فإن منع التجنب لا يتعارض مع نصوص القانون الملزمة لفرض الضريبة على ما تحقق فعلاً من إيراد أو دخل ، كما أنها لا تتعارض مع قيمة الحرية التي يجب أن نحرص عليها . إذ أن الحرية المعتبرة قانوناً هي الحرية المسئولة ، أى التي لا تجور على حريات الآخرين أو حقوقهم .

ولا ريب أن في التجنب الضريبي اعتداء على حرية الآخرين ، وعلى حقوق الخزانة العامة ، لأنها من ناحية تزيد العبء الضريبي على من لم يتجنب الضريبة ، كما تقلل الإيرادات العامة وهو حق المجتمع على الممول من ناحية أخرى .

وهو الأمر الذى لفت الانتباه إليه الرئيس الأمريكى الأسبق فرانكلين روزفلت بقوله^{٢٠٩}: " إن كل طرق التجنب تتعارض مع روح القانون ، وهى تعبر عن محاولة ، ممن يلجأون، إليها لتفادى دفع الضريبة التى قررها

²⁰⁸ *Lord Oliver Of Aylemerton : Judicial Approaches to Revenue Law in Striking the Balance : Tax Administration , Enforcement and Compliance in 1990s at Maclom Gammie & Adrian Shipwright, eds, 1996.*

²⁰⁹ *U.S. Revenue Acts 1909- 1950in : The Laws , Legislative histories and administrative documents , reprint1979.*

الكونجرس بناء على مبدأ القدرة على الدفع ، مما يؤدي إلى حمل العبء الضريبي على أكتاف الأقل قدرة على دفع الضريبة .

"All [methods of avoidance] are alike in that they are definitely contrary to the spirit of the law. All are alike in that they represent a determined effort on the part of those who use them to dodge the payment of taxes which congress based on ability to pay . All are alike in that failure to pay results in shifting the tax load to shoulders of those less to pay.

وأن الاعتداء على حقوق الخزانة العامة اعتداء على حقوق الطبقات المتوسطة والفقيرة التي تعولها الخزانة العامة وتزودها بحاجاتها العامة ، وأي نقص في إيرادات الخزانة العامة بفعل التجنب الضريبي هو إضرار بحق أفراد المجتمع ، ومن ثم تكون الحرية في أن يتجنب الشخص الضريبة حرية غير مسؤولة لا تجوز ، وأن من يلتحفون بالحرية رداء لتبرير التجنب إنما يشجعون الممولين على أن لا يقوموا بالتزاماتهم كاملة تجاه المجتمع ، ويحملون غيرهم عبء ما اقترفوه من فعل ، وتصبح الحرية قناعاً خادعاً يخفي وراءه هروباً من الالتزامات القانونية^{٢١٠}.

كما يتعارض التجنب الضريبي مع مبدأ العدالة بمفهومه الضريبي ، وهي لاتعنى المساواة الحسابية التي يقصد بها مساواة الجميع دون تمييز مبرر ، بل تعنى المساواة في التضحية ، ومعناها أن يتحمل كل فرد من الأعباء ما يتفق

²¹⁰ William B.Barker: *The Ideology of Tax Avoidance* ,p. 234.

ومقدرته المالية ، حتى يمكن إعادة توزيع الدخول على أفراد المجتمع عن طريق الضريبة ، فأى عدالة فى أن يتمكن شخص من تجنب الضريبة بمجرد إتيانه فعلاً أو إجراء يتفق ظاهراً مع النص ، ويهدم فى الحقيقة كيان التشريع الضريبى ودعائمه؟.

الفصل الثانى

ضوابط استعمال الحق فى التجنب

لم يغيب عن علماء الشريعة الإسلامية دراسة حكم تجنب الالتزامات المالية التى يفرضها الدين ، وأهمها الزكاة ، وخاصة عندما يستخدم الشخص حيلة ، أو يستغل حكماً شرعياً آخر لتجنب أداء الفريضة ، وقد أثرنا أن نمهد لهذا الفصل ببيان ما ارتآه علماء الشريعة الإسلامية فى هذا الصدد ، لبيان أن دراسة ضبط استعمال الحق فى التجنب الضريبى ليس غريباً ولا متناقضاً مع أصل الحق ، وذلك لتحقيق التوازن بين مصلحتين : الأولى للممول والثانية للمجتمع .

حكم الشرع فى تجنب الالتزامات المالية

تنبه الإسلام إلى ما يلجأ إليه بعض الناس من حيل لتجنب الالتزامات التي فرضتها الشريعة^{٢١١}، وخاصة تلك التي تفرض عليهم أعباءً مالية كالزكاة، والصدقة، أو التي تحرم التعامل بالربا، فقد ثبت أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: " لا تتركبوا ما ارتكبت اليهود فتستحلوا محارم الله بأدنى الحيل " ^{٢١٢}.

ولقد قسم الفقهاء^{٢١٣} الحيل من حيث الحكم الشرعى إلى أربعة أقسام، حيل بوسائل محرمة للوصول إلى هدف محرم فهى حرام كاحتيال البائع لفسخ المبيع بادعاء أن المبيع ليس ملكاً له، وحيل بوسائل مباحة للزصول

²¹¹ ومن أبرز صور الحيل التي عابها القرآن الكريم على من قبلنا، تحايل اليهود على تحريم الصيد يوم السبت بأن قاموا بنشر شباك صيدهم ليلة الجمعة لكى تقع الأسماك والحيتان فيها ثم يصطادونها يوم الأحد فمسخهم الله تعالى قرده، وهو عقاب من جنس فعلهم حيث أن حيلتهم توحى ظاهراً بطاعة أمر الله بعدم الصيد يوم السبت وحقيقتها أنهم عصاه، وكذلك القرد فى ظاهره يشبه الإنسان وحقيقته غير ذلك .

ومنها أيضاً قصة أصحاب الجنة التي وردت فى سورة القلم، حين احتال أصحابها من الورثة على حرمان ما اعتاد أبوهم التصدق به من ثمارها على الفقراء الذين يحضرون جنبها صباحاً، فعقدوا العزم على جنبها ليلاً حتى يحرم الفقراء منها، فكان جزاء الورثة من جنس عملهم أن حرموا خير الجنة كلها. راجع، على سبيل المثال، تفسير الإمام القرطبي لسورتي الأعراف والقلم.

ومن الحيل المحرمة التي وردت أيضاً فى القرآن الكريم ما جاء فى سورة يوسف: "اقتلوا يوسف أو اطرحوه أرضاً يخل لكم وجه أبيكم" يوسف ٩ و "جاءوا على قميصه بدم كذب يوسف ١٨، واقلمنا سمعت بمكرهن أرسلت إليهن وأعدت لهن متكأ وآتت كل واحدة منهن سيكناً وقالت اخرج عليهن فلما رأينه أكبرنه وقطعن أيديهن" يوسف ٣١ .

²¹² نقلاً عن شيخ الإسلام ابن تيمية فى الفتاوى الكبرى، الجزء الثالث، ص ١٢٣ مطبعة دار الكتب الحديثة بمصر، ١٣٨٥هـ.

²¹³ راجع: رفيق يونس المصرى، الحيل الفقهية بين البوطى وابن قيم الجوزية، مارس ٢٠٠٩، ص ٢٤

إلى هدف محرم فتكون حراماً كالبيع الموصول إلى الربا، وحيل بوسائل محرمة للوصول إلى هدف مباح كالاستعانة بشاهدى زور لإثبات دين فى ذمة آخر، رعم أن الدين صحيح لكن الشاهدين لا يعلمان عنه شيئاً، فهو حرام، أما الحيلة التى تكون بوسائل مباحة للوصول إلى هدف مباح فهى حلال كالنظر إلى المرأة لغرض الزواج منها. ومنها^{٢١٤} أيضاً: الحيل التى يتوصل بها بطريق مباح لإثبات حق أو إبطال باطل فهى واجبة أو مستحبة، وحيل يتوصل بها بطريق مباح للسلامة من وقوع مكروه فهى مستحبة أو مباحة، وحيل يتوصل بها لترك مندوب فهى مكروهة.

ومن أمثلة المعاملات المحرمة بسبب الحيل بيع النجش وهو زيادة المشتري فى ثمن السلعة لا ليشتريها وإنما ليوقع غيره فى شرائها، للحدث الذى روى عن^{٢١٥} ابن عمر قوله: نهى رسول الله صلى الله عليه وسلم عن النجش، والتحايل على أكل صيد البر إثناء الإحرام بأن يكلف غيره ليصيد البر بدلاً منه ثم يأكل مما اصطاده غيره، لقوله صلى الله عليه وسلم صيد البر لكم حلال وأنتم حرم ما لم تصيدوه أو يصد لكم^{٢١٦}، وإدخال سلعة فى عقد الربا كأن يتفق المرابى مع المدين على أن يقرضه مائة ألف جنيه بمائة ألف

²¹⁴ فضل إلهى بن شيخ ظهور إلهى: التدابير الواقية من الربا فى الإسلام، رسالة دكتوراه، كلية الدعوة والإعلام، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، ١٤٠٤-١٤٠٥هـ، ص ١١٤.
²¹⁵ رواه البخارى.
²¹⁶ رواه الترمذى.

وخمسين جنيها ، يرمان عقد بيع المرابي للمدين سلعة بمائة ألف وخمسين ثم يشتريها منه بمائة ألف في الحال^{٢١٧} ، أو التغيير اللفظي^{٢١٨} للمقابل الربوي بأن يسمى هذا المقابل :عائداً ، أو ربحاً ، أو نفعاً، مع أن هذا المقابل في حقيقته هو نظير الإقراض .

تجنب الزكاه

ينظر الفقهاء إلى تجنب الزكاة على أنه نوع من التحايل على الشرع ، وهو بذلك يكون من ن الأمور المحرمة ، لأنه بمثابة تحايل على الله تعالى ، وهو من الأمور القبيحة أو المذمومة عند جميع العقلاء، ويمثل تجرؤاً على شريعته ، بما يدل على أسلوب المخادعة^{٢١٩}، التي يتصف بها المنافقون، لقوله تعالى : " يخادعون الله وما يخدعون إلا أنفسهم " .

²¹⁷ فضل إلهي بن شيخ ظهور إلهي : ص ١٢٦ .

²¹⁸ روي عن ابن عباس مرفوعاً إلى النبي صلى الله عليه وسلم أنه قال :يأتي على الناس زمان يستحلون فيه خمسة أشياء بخمسة أشياء :يستحلون الخمر بأسماء يسمونها بها، والسحت الرشوة (بالهدية، والقتل بالرهبة، والزنا بالنكاح، والربا بالبيع .

²¹⁹ قال ابن القيم رحمه الله : بعد أن ذكر تحريم الحيل : "فهذه الوجوه التي ذكرناها وأضعافها تدل على تحريم الحيل والعمل بها والإفتاء بها في دين الله ، ومن تأمل أحاديث اللعن وجد عامتها لمن استحل محارم الله ، وأسقط فرائضه بالحيل ، كقوله : (لعن الله المحلل والمحلل له) (لعن الله اليهود حرمت عليهم الشحوم فجملواها وباعوها وأكلوا ثمنها)" انتهى من "إعلام الموقعين" (١٥٩/٣) .

ولقد حارب الإسلام الحيلة في فريضة الزكاة ، إذ منع المورث من أن يتصدق بكل ماله حتى لا يحرم الورثة الشرعيون من حقهم بعد وفاته ، وأجاز له أن يتصدق بالثلث فقط^{٢٢٠} ، ومنع أن يتصدق المورث لأحد من ورثته تحايلاً لزيادة حصته عما فرضه الله تعالى له ، فروى عنه صلى الله عليه وسلم قوله^{٢٢١} : لا وصية لوارث .

وتكاد تتفق كلمة العلماء في ذم المتحايين على إسقاط الزكاة قبل وجوبها ، وما روي من بعضهم في جواز ذلك فلعل مرادهم أن الحيلة تنفذ قضاء لا ديانة .

ولهذا ذهب المالكية والحنابلة ومحمد بن الحسن من الحنفية إلى تحريم

التحاييل لإسقاط الزكاة قبل وجوبه^{٢٢٢} ، وأنها واجبة في ذمته مع الحيلة ،

إِنَّا بَلَوْنَا هُمْ بِكَيْلٍ قَبْلَ أَنْ يَأْتِيَهُمْ مِنَ الْجَنَّةِ إِذْ أَقْسَمُوا لَيَصْرُونَ مِنْهَا
مُصْرَبِينَ ، فَوَلَّا يَفْسَعَتْ لِيُنْهِنَا طَائِفٌ مِّنْ رَبِّكَ وَهُمْ
نَائِمُونَ ، فَأَصْرَبَتْ كَالَّذِينَ نَائِمُونَ ، فَتَقَالُوا مِنْهَا حِينَ
نَأْمُونَ ، فَأَصْرَبَتْ كَالَّذِينَ نَائِمُونَ . فعاقبهم الله تعالى

²²⁰ شرح النووي على صحيح مسلم .

²²¹ مسند الإمام أحمد بن حنبل .

²²² المغنى لابن قدامة : ١٣٥/٤ .

²²³ سورة القلم : ١٧ - ٢١ .

بذلك لفرارهم من الصدقة، لأنهم لما قصدوا قصداً فاسداً اقتضت
الحكمة معاقبتهم بنقيض قصدهم^{٢٢٤}.

قال ابن القيم - رحمه الله - "وقد استقرت سنة الله في خلقه شرعاً
وقدراً على معاقبة العبد بنقيض قصده، كما حرّم القاتل الميراثورثاً
المطلقة في مرض الموت، وكذلك الفار من الزكاة لا يسقطها عنه فراره ولا
يعان على قصده الباطل فيتم مقصوده ويسقط مقصود الرب تعالى، وكذلك
عامة الخيل إنما يساءد فيها التحيل على بلوغ غرضه ويبطل غرض
الشارع"^{٢٢٥}.

وقال السعدي - رحمه الله - في مسألة استبدال النصاب بغير جنسه "
إذا كان قاصداً بذلك التحيل على إسقاط الزكاة، فهذا لا ينفعه، لأن كل
حيلة تسقط الواجب فهي لا غية"^{٢٢٦}.

ومن صور تجنب الزكاة التي لفت الفقهاء الانتباه إليها: التصرف في
المال بالبيع أو بالهبة لإخراجه من وعاء الزكاة، لا بنية التبرع فعلاً^{٢٢٧}، أو
أن يتلف عمداً جزءاً من النصاب لينقص فلا تستحق عنه زكاة، وجعلوا
^{٢٢٤} المغني ١٣٧/٤.

^{٢٢٥} إعلام الموقعين ١٩٣/٣.

^{٢٢٦} الفتاوى البسعدية ٢٠٤.

يتلف عمداً جزءاً من النصاب لينقص فلا تستحق عنه زكاة ، وجعلوا عقاب ذلك أن لا تسقط الزكاة عنه ، وأن يظل ملزماً بها ٢٢٨ . كما لا يجوز جمع الأموال الزكوية أو تفريقها من أجل الفرار من الزكاة ، أو من أجل نقص الواجب فيها ؛ لقول النبي صلى الله عليه وسلم في الحديث الصحيح : (ولا يجمع بين متفرق ، ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة) أخرجه البخاري في صحيحه . فلو كان عند رجل أربعون من الغنم ، ففرقها حتى لا تجب فيها الزكاة لم تسقط عنه الزكاة ، ويكون بذلك أثماً ؛ لكونه متحياً في ذلك على إسقاط ما أوجب الله... " ٢٢٩ .

227 قال القرطبي رحمه الله (٢٣٧/٩) : "أجمع العلماء على أن للرجل قبل حلول الحول التصرف في ماله بالبيع والهبة ، إذا لم ينو الفرار من الصدقة ، وأجمعوا على أنه إذا حال الحول وأظل الساعي أنه لا يحل له التحيل ولا النقصان . وقال مالك : " إذا فوت من ماله شيئاً ينوي به الفرار من الزكاة قبل الحول بشهر أو نحوه لزمته الزكاة . ثم قال : ومن رام أن ينقض شيئاً من فرائض الله بحيلة يحتالها أنه لا يفلح ولا يقوم بذلك عذره عند الله ، وما أجازة الفقهاء من تصرف صاحب المال في ماله قرب حلول الحول إنما هو ما لم يرد بذلك الهرب من الزكاة ، ومن نوى ذلك فالإثم عنه غير ساقط والله حسيبه... " .

228 قال ابن قدامة رحمه الله في "المغني" (٢٨٥/٢) : " فإن فعل هذا فراراً من الزكاة ، لم تسقط عنه ، سواء كان المبدل ماثية أو غيرها من النصب ، وكذلك لو أتلف جزءاً من النصاب ، قصداً للتقصيص ، لتسقط عنه الزكاة ، لم تسقط ، وتؤخذ الزكاة منه في آخر الحول ، إذا كان إيداله وإتلافه عند قرب الوجوب . ولو فعل ذلك في أول الحول ، لم تجب الزكاة ؛ لأن ذلك ليس بمظنة للفرار... " .

229 ابن باز : " مجموع الفتاوى " (٥٩/١٤) مختصراً .

ومنها أيضاً^{٢٣٠} : تغيير النية في النصاب الزكوي قبل تمام الحول.
والفرق بين هذه الصورة والتي قبلها: أن النصاب لم يتغير لكن التغيير في النية فقط، والقصد من تغيير النية الفرار من الزكاة. ومن أمثلته أن يكون لديه نصاب ماشية ينوي بها التجارة، وقبل تمام الحول نوى بها القنية. وهذا في الأسهم: أن يكون قصده في الأسهم المضاربة وقبل تمام الحول ينوي الاستثمار. أو أن يكون لديه أرض ينوي بها التجارة، وقبل تمام الحول نوى بها البناء والسكن.

ويدخل في تجنب الزكاة أو الاحتيايل لإسقاطها: الحرص على عدم دفعها من المال الحاضر لديه، والتحايل بدفعها من مال آخر كأن يسقط الديون عن المعسرين ويحتسبها من الزكاة^{٢٣١}. أو أن يكون له على رجل مال،

²³⁰د. خالد بن ابراهيم الدعيجي : التحايل على الزكاة، على موقع صيد الفوائد
www.said.net

²³¹ وقد سئل ابن عثيمين - رحمه الله - في مجموع الفتاوى عن هذه المسألة فأجاب بقوله: " هذا لا يجوز؛ لأن الله تعالى قال: ﴿خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ﴾ (التوبة: من الآية ١٠٣) والأخذ لا بد أن يكون ببذل من المأخوذ منه، وقال النبي صلى الله عليه وسلم: «أعلمهم أن الله افترض عليهم صدقة تؤخذ من أغنيائهم فترد» فقال: "تؤخذ من أغنيائهم فترد"، فلا بد من أخذ ورد، والإسقاط لا يوجد فيه ذلك؛ ولأن الإنسان إذا أسقط الدين عن زكاة العين التي في يده، فكأنما أخرج الرديء عن الطيب، لأن قيمة الدين في النفس ليست كقيمة العين، فإن العين ملكه وفي يده، والدين في ذمة الآخرين قد يأتي وقد لا يأتي، فصار الدين دون العين، وإذا كان دونها فلا يصح أن يخرج زكاة عنها لنقصه، وقد قال تعالى: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا مِنْ طَبَائِعِ مَا كَسَبْتُمْ وَمِمَّا أَخْرَجْنَا لَكُمْ مِنَ الْأَرْضِ وَلَا تَبْمَمُوا الْحَبِيثَ مِنْهُ تُنْفِقُونَ وَلَسْتُمْ بِأَخِيهِ إِلَّا أَنْ تُعْمِضُوا فِيهِ وَاعْلَمُوا أَنَّ اللَّهَ عَنِّي حَمِيدٌ﴾ (البقرة: ٢٦٧) .

وقد أفلس غريمه وأيس من أخذه منه، وأراد أن يحسبه من الزكاة، فيعطيه من الزكاة بقدر ما عليه، ومن ثم يطالبه بالوفاء، فإذا أوفاه برئ وسقطت الزكاة عن الدافع، أو أن يكون له على رجل مال، وهذا الرجل معسر، فيأمره الدائن أن يقترض ويسدد دينه الأول، ومن ثم يعطيه الدائن الأول من الزكاة ليسدد دينه الثاني.

وقد قال الإمام أحمد عن هذه المسألة " إذا أراد بهذا إحياء ماله فلا يجوز " ٢٣٢

ومنه أيضاً: الإنفاق وقضاء الواجبات واحتسابها من الزكاة. أمثله: أن يعطي من تلزمه نفقته مالا، ويحسبه من الزكاة. أو أن يكون على من تلزمه نفقته دين بسبب التقصير في النفقة، فيقضي دينه، ويحسبه من زكاته.

أما إذا كان الدين لسبب غير النفقة فإنه يجوز قضاء الدين واحتسابه من الزكاة ٢٣٣، أو الاكتفاء بدفع الضريبة عن الزكاة. وقد سئلت اللجنة الدائمة للإفتاء في السعودية عن هذه المسألة فأجابت " فرض الحكومة الضرائب على شعبها لا يسقط الزكاة عن ملكوا نصاب الزكاة وحال عليه الحول،

²³² إعلام الموقعين ٣ / ٢٤٠.

²³³ الشرح الممتع لابن عثيمين ٦ / ٢٦٠.

فيجب عليهم إخراج الزكاة وتوزيعها في مصارفها الشرعية التي ذكرها الله في قوله " إنما الصدقات للفقراء والمساكين " ٢٣٤ .

تنظيم الحق في تجنب الضريبة

مع أن التجنب الضريبي هو متفق مع القانون في الأساس إلا أن تعمله ، أو السعى لتحقيقه ، يعتبر لدى عدد من الكتاب إخلالاً بالعقد الاجتماعي . هذا العقد الذي تصوره الفلاسفة لتبرير نشأة الدولة والتزام الممول بأداء الضريبة جبراً ، وبمقتضاه ٢٣٥ اتفق على أن يضحى الفرد ببعض ثروته يدفعها كضريبة إلى الحكومة ، لكي تتمكن الحكومة من تقديم السلع العامة التي يحتاجها الشعب ، ومن ثم فإن أي تجنب للضريبة يعنى تخفيضاً في مبلغ الضريبة ، بما ينقص من التزام الممول بالعقد الاجتماعي ، وهو بذلك أقرب ما يكون إلى جريمة أخلاقية ٢٣٦ . ومن فليس غريباً أن يصرخ أحد القضاة في وجه المتمسكين بحرفية النصوص لتبرير التجنب الضريبي قائلاً ٢٣٧ : إنه

²³⁴ وجاء في توصيات الندوة الرابعة لقضايا الزكاة المعاصرة بخصوص هذه المسألة : " إن أداء الضريبة المفروضة من الدولة لا يجزئ عن إيتاء الزكاة، نظراً لاختلافهما من حيث مصدر التكاليف والغاية منه، فضلاً عن الوعاء والقدر الواجب والمصارف، ولا تحسم مبالغ الضريبة من مقدار الزكاة الواجبة .

²³⁵ R.A.Musgrave : *Social contract , Taxation and the standing of deadweight loss, Journal of Public Economic, Vol. 49, 1992, pp. 369-381.*

²³⁶ Rachel Anne Tooma: *Legislation against avoidance , IBFD, The Netherlands, 2008, p. 14.*

وجه المتمسكين بحرفية النصوص لتبرير التجنب الضريبي قائلًا²³⁷ : إنه طالما قالت المحاكم بأن شيئاً ما فاسداً وراء قيام الشخص بتنظيم أوضاعه لكي يظل يدفع الضريبة بأقل قدر ممكن ، لأن الأغنياء يفعلون ذلك ، وهو خطأ ، لأن على كل فرد أن يدفع الفريضة العامة الواجبة في إطار من العدالة والمساواة . ، لأن الضرائب تنتزع من الأفراد لتحقيق الرفاهية العامة ، وإلا تحولت إلى مساهمات اختيارية من الأغنياء ، وإجبارية على الفقراء . ويمثل ذلك ردة في الديمقراطية "

ومن ناحية أخرى ، فإن التجنب الضريبي كسلوك يجب أن لا ينظر إليه من زاوية الحرية الشخصية في استعمال الحقوق فقط ، ولكن من واقع إساءة استعمال هذه الحرية للإضرار بحقوق باقى أفراد المجتمع ، ومن ثم كان من حق الإدارة الضريبية التأكد من أن الممول حين استعمل حريته أو حقه في الاختيار تم بحسن نية ، لا يقصد به الإضرار عمداً بحق المجتمع في تحصيل

²³⁷ جاء ذلك على لسان القاضى Hand اثناء نظر قضية ، *comme'r v. newman* , 159F.2nd848 , 850-51(2dCir.1974). ونص قوله :

' Over and over again the courts have said that there is something sinister in so arranging one's affairs so as to keep taxes as low as possible .The rich do so , but they do wrong , for every body owes a public duty to pay what is fair and equitable , taxes are exaction for the general welfare , they should not be voluntary contributions for the rich and forced exaction for the poor . To demand less in the name of the people is to recant the values of democracy'.

الضريبة منه ، فإن كان الاختيار بهدف تجنب الضريبة فقط وجب حماية حقوق المجتمع في الضريبة التي يستهدفها الممول عمداً .

وكما أن إجراءات مكافحة تجنب الضريبة لا تتعارض مع الحق الأصلي للممول في أن يختار^{٢٣٨}، وبحرية، الوسيلة التي تحقق له تخفيضاً في الضريبة ، طالما أن هذه الوسيلة يسمح بها القانون ، وتتفق إجراءات مكافحة التجنب مع القواعد القانونية عندما يكون التجنب راجعاً إلى إساءة استعمال القانون ، أو الخطأ في تفسيره ، أو اصطناع أشكال قانونية .

والضرائب بطبيعتها تتدخل^{٢٣٩} لتحد من حرية الإنسان في الاحتفاظ بهاله أو التصرف فيه ، ولكن هذا التدخل مقبول ، طالما كان في إطار القانون الذي ارتضته الجماعة ووافق عليه ممثلو الشعب ، وبشرط أن يكون القانون واضحاً ومحدداً بالقدر الذي يمكن الممول من أن يعلم ما يجب أن يعلمه أو يقوم بما يجب أن يعمل ، وعندها لا مانع من أن يفرض القانون عقوبات على من يتجنب الضريبة التي يقررها ، إذا كان أسلوب التجنب معتمداً على إساءة استعمال للقانون .

²³⁸ Violeta Ruiz Almendral : *tax Avoidance and the European Court of Justice : What is stake foe European General Anti-Avoidance Rules?*, *InterTax Review* , Vol.33, Issue 12, 2005, p.563.

²³⁹ Philip Baker: *Tax avoidance , Tax evasion and tax mitigation*, *op. cit.*, p. 10.

ووصف القضاء الأمريكي التجنب الضريبي^{٢٤٠} بأنه دورة عمل تتصارع فيما بينها ، ويحتاج الحكم عليها إلى البحث عن نية المشرع من النص .

Tax avoidance is a course of action designed to conflict with or defeat the evident intention of Parliament: IRC v Willoughby.

ولقد وقفت محكمة العدل الأوروبية^{٢٤١} موقفاً وسطاً بين النظرتين ، فقضت بأن على الإدارة الضريبية أن تقدر الالتزام الضريبي وفقاً للتفاصيل الخاصة بكل معاملة ، أخذاً في الاعتبار الطبيعة الفردية لكل حالة ، أى كل حالة على حدة، وتحت رقابة القضاء..... وأن لا تستغل الإجراءات لغرض آخر غير تجنب الضريبة.

" The tax authority should assess tax liability according to specific details of the transaction, taking into account in the individual nature of each case, which must be open to judicial review...that the measure should not be exploited beyond the prevention of tax avoidance.

ولعب الفقه والقضاء المقارن دوراً^{٢٤٢} في إدخال سلوك التجنب الضريبي في دائرة الإباحة أو الاتهام ، وذلك من خلال استبعاد بعض

²⁴⁰ IRC v Willoughby, 70 TC 57.

²⁴¹ Case : Leur v. Bloem, C-28/95, 17/7/1997.

²⁴² J.Rector : A Review of the Economic Substance Doctrine , Stanford Journal of Law , Business and Finance , Autumn , 2004 , p. 173.

المعاملات التي تحقق للممول مزايا ضريبية من مجال المخالفة أو التجريم ،
أو من خلال اعتبار معاملات أخرى مجرمة أو تخالف القانون الضريبي .

وقد اعتمد القضاء المقارن في مواجهة التجنب الضريبي على عدد من
المبادئ القانونية^{٢٤٣}، لعل أهمها مبدأ غلبة الجوهر على المظهر *substance*
over form ، ومحاربة المعاملات المخزية *sham transactions*، والتركيز على
الغرض التجارى ومنع المعاملات التي يكون الغرض الوحيد أو الرئيس
منها هو تحقيق مزايا ضريبية .

ولقد حفل القضاء الأمريكى ، على سبيل المثال ، بالعديد من التطبيقات
التي تبين هذه المبادئ^{٢٤٤}. وكان قد سمح لنفسه بأن يعيد توصيف المعاملة
، أو تكييفها ، وفقاً لحقيقتها ، دون تعويل على ما يصفها أطرافها به ، أو
تكييفها على نحو يخالف هذه الحقيقة للحصول على مزايا ضريبية تؤدي إلى
تجنب غير مشروع .

²⁴³ Rachel Anne Tooma: *Legislation against avoidance* , IBFD, *The Netherlands*, 2008, pp.40-43.

²⁴⁴ K.N.Moore : *The Shame Transaction Doctrine : An outmoded and unnecessary approach to compliance tax avoidance* , *Florida law Tax Review* , Vol. 41, 1989., and: S. Patton :*Treasury Regulation 301.6111-2t and the Economic Doctrines : A Plea for certainty in the Tax Law* , *Huston Law Review* , Vol 39 ,No. 2, sep. 2002, p. 506.

ومن ذلك رفض المحاكم قيام بعض الشركات بتحويل أو تغيير شكلها القانونى للاستفادة من المزايا الضريبية دون أن يكون لهذا التغيير من غرض اقتصادى^{٢٤٥} ، وفى قضايا أخرى وصفت المعاملات التى تكشف عن تحويل متعمد أو صورية بالمعاملات المخزية أو الفاضحة ، ومنها^{٢٤٦} أن يبرم الممول قرضاً للمساهمة فى نظام المعاشات التى تمنح مرتباً لمدى الحياة ، ثم يعود ويدفع للمقرض مبالغ أو أتعاباً تعادل الفرق بين القرض والعوائد المتحصلة منه ، لكى تقرر المحكمة أن هذه المعاملة ليست حقيقة ، وإن الغاية منها هو خصم فوائد القرض من وعاء الضريبة ، دون أن يكون للممول مصلحة اقتصادية منها ، سوى تجنب جزء من الضريبة بمقدار فوائد القرض التى تخصم من الوعاء.

وفى حالات أخرى ، قام القضاء الأمريكى بتجزئة المعاملة إلى عدة معاملات منفصلة متتبعاً الخطوات التى اتبعت لإنجازها ، وفقاً لمبدأ الخطوة أو التدرج *step doctrine* ، التى تعامل كل خطوة نحو المعاملة النهائية يمكن أن تمثل معاملة مستقلة بذاتها ينبغى فحصها والتدقيق فيها^{٢٤٧}.

²⁴⁵ *Case: Gegrory V. Helvering , 293Us465, 1935.*

²⁴⁶ *Case: Kinetsch v. United States , 364Us, 1960.*

²⁴⁷ *R.A.Knight and L.G.Knight : substance over form , The Cornerstone of our lethal weapon in the IRS's Arsenal , Akron Tax Journal , Vol.8, 1991, pp. 91-107.*

ومن أشهر تطبيق هذا المبدأ قضية *Helvering* التي تتخلص وقائعها^{٢٤٨} في أن السيدة جريجورى تمتلك كل أسهم شركة الرهون المتحدة التي تعود ملكيتها إلى شركة الرقابة على الأوراق المالية ، وأرادت هذه السيدة أن تتصرف في أسهمها بأقل تكلفة ضريبية ممكنة ، فقامت بتأسيس شركة جديدة تسمى شركة أفريل ، وحولت إليها أسهم شركة الرقابة على الأوراق المالية ، مقابل امتلاك أسهم في الشركة الجديدة، ثم قامت شركة الرهون بتوزيع اسهم شركة أفريل الجديدة إلى السيدة جريجورى ، مما يسمح لها التمتع بإعفاء ضريبى بسبب إعادة تنظيم الشركة وفقاً للقانون ، وتبع ذلك أن تم تصفية شركة افريل ، ثم آلت حصص شركة الرقابة على الأوراق المالية إلى السيدة المذكورة ، التي قامت بدورها ببيع أسهمها .

ولقد قضت المحكمة في هذه الدعوى بان الفترة بين كل خطوة خطوة من الخطوات التي انتهت بالبيع كانت قصيرة جداً ، وتجاهلت المحكمة عملية إنشاء شركة أفريل عن طريق مساهمة شركة الرقابة على الأوراق المالية فيها ، واعتبرت أن هذه المعاملات ، أو الخطوات ، تؤدي في الحقيقة إلى توزيع قامت بها شركة الرقابة على الأوراق المالية إلى السيدة جريجورى لا تتمتع بإعفاء.

²⁴⁸ Case: *Gegroy V. Helvering* , 293Us465, 1935.

العبرة بالجواهر الاقتصادية

تولى نظرية الجواهر الاقتصادية *Economic substance* أهمية لحقيقة الغرض من المعاملة أكبر مما يتوافر لهذه المعاملة من سمات أو أشكال تتفق مع القانون ، فلا يكفي أن يتفق شكل المعاملة التي يجريها الممول مع الشروط والأوضاع القانونية حتى يسمح للممول بالحصول على المزايا الضريبية إذا كانت هذه المعاملة تفتقد الجواهر الاقتصادية²⁴⁹، ولكن يجب أن يكون لهذه المعاملة ما يبررها اقتصادياً ، أي أنها تقوم في جوهرها لأسباب اقتصادية ، وليست لأسباب ضريبية بحتة.

وتميل معايير المحاسبة الدولية إلى تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب جوهرها الاقتصادي وليس حسب المظهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية . إن مبدأ القيد وفق التكلفة التاريخية يفقد مكانته لصالح مبدأ القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية، وهو إلى حد بعيد ، نتيجة لأولوية الجواهر على الشكل، وبمرور الزمن فان التكلفة التاريخية (الخاصة بالاهتلاكات) يمكن أن تختلف إلى حد كبير عن القيمة الاستعمالية أو قيمة التنازل عن الأصل.

²⁴⁹J.Rector : *A Review of the Economic Substance Doctrine* , *Stanford Journal of Law , Business and Finance* , Autumn , 2004 , p. 174.

إن عكس الواقع الاقتصادي بكل صدق يقتضي تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة. أي قيمتها السوقية العادية ، والتي يمكن في بعض الأحيان أن نقيم اعتماداً على النماذج الاقتصادية القياسية أو القيمة المالية للتدفقات المستقبلية للخرينة التي يمكن أن يولدها الأصل .

ونظراً للصعوبات التي يمكن أن يفرض عليها تطبيق هذا المبدأ، فقد وجهت إليه انتقادات كبيرة، إذ أنه ليس بالإمكان تطبيقه على كل أصول وخصوم المؤسسات التي لا تتبع طريقة القيمة العادلة بصورة كلية، إلا أنه يترجم مثلاً، بالتسجيل كمقابل في حساب النتائج وكذا القيم الذاتية أو الناقصة المتأخرة المرتبطة بسندات المساهمة أو الحقوق أو الديون المعبر عنها بالعملة الصعبة كما أنه يقتضي كذلك إجراء اختبارات للتدهور لإعادة التقييم المنتظم لقيمة الاستثمارات المادية.

و من دلائل التعرف على الجوهر الاقتصادي للمعاملة أن تتوافر فيها المعقولة الاقتصادية ، بمعنى أنها تجرى في السياق الطبيعي للنشاط والسوق وتعاملات أرباب الأعمال ، وأن شروطها ونتائجها معقولة في إطار هذا السياق ، فالغرض ابتداء تحقيق ربح أو تقليل خسارة تجارية ، أو دفع ركود ، أو تنشيط مبيعات ، أو فتح أسواق ، وإن تحقق مع هذه الأغراض ميزة ضريبية فلا بأس ، ويكون ذلك مقبولاً .

ولكن لا يقبل أن تكون المعاملة بعيداً عن جوهرها الاقتصادي ، وليس الهدف الرئيس منها تحقيق مصلحة اقتصادية ، وإنما تكمن الغاية منها في السعى وراء المزايا الضريبية^{٢٥٠} .

وتعتمد هذه النظرية على الطريقة الغائية *purposive* أو على الباعث *intentional method*، ويستدل على الأولى بالبحث في الغرض من القانون عند إصداره، بينما يستدل على الباعث من خلال البحث في نية المشرع عند إقرار النص بالصورة التي خرج بها النص في القانون.

ولقد تراوحت المعايير التي اعتمد عليها القضاء المقارن للاستلال على جوهر المعاملة^{٢٥١}، ففي بعضها رجع معيار الغرض التجاري *Business purpose*، فلا يسمح للممول الاستفادة من المزايا الضريبية التي يمنحها القانون لمعاملات الممول إلا إذا كان للمعاملة غرض تجارى تهدف إليه ، وأن هذا الغرض من شأنه أن ينعكس على وعاء الضريبة.

²⁵⁰ *Cunningham & Repetti: Textualism and Tax Shelter , Virginia Tax Review , Vol.24, No. 1, 2004, p. 21.*

²⁵¹ *Rachel Anne Tooma: Legislation against avoidance , IBFD, The Netherlands, 2008, pp.47-54.*

ومن ذلك : القضية التي عرضت على المحكمة العليا الأمريكية ٢٥٢،
ووتتعلق بممول اقترض أموالاً لاستثمارها في أذون الخزانة التي تدفع فائدة
أقل من تكاليف الفائدة التي يتحملها على ذلك القرض ، بل إن الممول دفع
فوائد القرض مسبقاً وطالب بخصم كبير من وعاء الضرائب للفوائد التي
دفعها مسبقاً كتكلفة في السنة التي دفعت فيها هذه الفوائد . ولكن المحكمة
رفضت السماح له بالخصم ، على أساس أن نصوص القانون تسمح بخصم
الفوائد التي تنشئ التزاماً في ذمة المنشأة عليه أن يدفعها ، لأنها لازمة
للنشاط ، أو تحقق غرضاً من أغراضه ، وليس في المعاملة التي قام بها هذا
الممول شيئاً من ذلك ، فهو يبرم معاملة ليس لها غرض تجارى ، ولا غرض
اقتصادي ، سوى تحقيق منفعة ضريبية تتمثل في خصم الفوائد من وعاء
الضريبة.

ويتفق معيار الغرض التجارى مع نظرية الجوهر الاقتصادي في أنه
لايمنح الممول المزايا الضريبية ما لم تكن لمعاملته غرض اقتصادى في
الأساس ، ولكن لاتزال نظرية الجوهر الاقتصادي أبعد مدى منه ، فالمبدأ
يبحث في ما إذا كان للمعاملة غرض غير تجارى من وراء إنجازها ، أو أن
الغرض الضريبي هو وحده الدافع لها ، بينما تتجه نظرية الجوهر الاقتصادي

²⁵² Case: *Goldstein V. Commissioner*, 364 F.2d (2dCir .1966) *Cer .denied*, 385 US 1005, 1967.

إلى أبعد من ذلك ، فهي تبحث فيما إذا كانت المعاملة قد غيرت من الوضع الاقتصادي للممول تغييراً ذا معنى *meaning fully* يفوق المزايا الضريبية التي تحصل عليها هذه المعاملة ٢٥٣.

ووفقاً لهذه النظرية يتعين المقارنة بين الربحية المتوقعة من المعاملة منسوبة إلى ما تحصل عليه من مزايا ضريبية ، فإذا فاقت الأرباح المزايا الضريبية كانت معاملة مقبولة ضريبياً ، أما إذا كانت الأرباح المتوقعة لاتقارن بالمزايا الكبيرة التي يسعى إليها الممول دلت على أن المعاملة تهدف إلى التجنب الضريبي ولا يجب قبولها.

وبرر القاضي *Hand* هذا المنطق ٢٥٤ بقوله ٢٥٥ " إن الغرض من القانون هو أن يمنع الممول من الهروب من التزاماته ، عن طريق إبرام معاملة لا تحقق له مصلحة سوى تخفيض الضريبة المستحقة عليه ، و من ثم لا يمكننا أن نعترض على ذلك بالقول بأن القانون يرفض ذلك.

²⁵³ *J.Rector : A Review of the Economic Substance Doctrine , Stanford Journal of Law , Business and Finance , Autumn , 2004 , p176.*

²⁵⁴ *S.Patton , p.354.*

²⁵⁵ ونص مقالته كالتالي:

"IF... the taxpayer enters into a transaction that does not appreciably affect his beneficial interest except to reduce his tax , The law will disregard it, for we can not suppose that it was part of the Act to provide an escape from the liabilities that it sought to impose'.

وتطبيقاً لذلك رفض القضاء الأمريكى^{٢٥٦} منح خصم على فوائد القروض المؤجلة التى تنشأ الاقراض لإبرام عقود بيع بالتقسيط لآجال محددة ، أدت إلى تكبد المنشأة خسائر بسبب فوائد القروض دون أن يعود عليها بنفع اقتصادى .

وينبثق ذلك كله من القاعدة الأصولية التى تقول بغلبة الجوهر على الشكل *substance over form doctrine* التى ترجح التعمق فى تحليل المعاملة لبيان غايتها الاقتصادية ، وبها قضى فى الولايات المتحدة^{٢٥٧} بخضوع عملية البيع التى قام بها المساهمون إلى مشتر لشقة آلت إليهم من الشركة التى يساهمون فيها للضريبة على الأرباح الرأسمالية فى ذمة الشركة ، لأن المحكمة تبين أن قيام الشركة ببيع الشقة ، وهى أصلها الوحيد ، لمساهميها ، لتفادى الضريبة على الأرباح الرأسمالية المفروضة عليها إذا باعها لمشتري آخر ، وأن المساهمين هم الذين قاموا بعد ذلك ببيع الشقة إلى هذا المشتري مما يدل على أن جوهر المعاملة هو تجنب الضريبة ، التى يتعين أن تخضع الشركة لها .

وقالت المحكمة فى ذلك^{٢٥٨} " إن البيع الذى يقوم به شخص لا يمكن أن يتحول ، لأغراض الضريبة ، إلى بيع يقوم به آخر ، عن طريق استخدام الأخير كقناة أو معبر

²⁵⁶ Case : ACM partnership v. Commissioner 15 7 F 3d. (3dCir.1998).

²⁵⁷ Commissioner v. Court Holding Co.324US 331, 1945.

²⁵⁸ وإليك نص ما قالته المحكمة :

" A sale by one person cannot be transformed for tax purposes into a sale by another by using the later as a conduit through which to pass

لنقل ملكية الشيء المبيع ، وأنه يجب أن نسمح بالطبيعة الحقيقية للمعاملة ، وأن نتجاهل مجرد الشكلية التي وجدت وحدها لتغيير الالتزامات الضريبية ، وتضعف ، وبقوة، الإدارة الفعالة التي يقوم بها البرلمان للسياسات الضريبية".

أما في المملكة المتحدة فإن القضاء قد اعتاد على أن يطبق ما يعرف بمبدأ رمزي *Rmsay principle* الذي يسمح للمحكام بأن تتجاهل المعاملة التي تشكل لغرض تجنب الضريبة ، والذي أخذ به القضاء البريطاني لأول مرة²⁵⁹ في قضية رمزي عام ١٩٨٢ ، والتي تتعلق بخصم خسائر تكبدها مصنع ، ولاحظ القاضي أن هذه الخسارة لم تكن بسبب مزاولة المصنع لنشاطه ، وإنما جاءت بسبب الأتعاب التي حصل عليها الخبير الذي دفع لتحقيق الخسارة لأغراض ضريبية. الأمر الذي دعا اللورد وليبر فورس *Wilberforce* إلى أن يقول أن " للمحكمة أن تبحث في الجوهر الفعلي للمعاملة ، لا مجرد النظر في الشكل القانوني لها".

title. To permit the true nature of transaction to be disguised by mere formalisms which exist solely to alter tax liabilities , would seriously impair the effective administration of tax policies by Congress '.

²⁵⁹ *Ramsay Ltd. V. Inland Revenue Commissioners , 1982AC300.*

وشرح قاض آخر ، هو اللورد برايت مان *Brightman* ، مبدأ رمزي بأنه^{٢٦٠} يتضمن في الوقع أمرين ، أولهما البحث فيما إذا كانت المعاملة تتكون من سلسلة معاملات أعدت سلفاً ، أو من مكون واحد ، وثانيها النظر في الخطوات التي تدخل في كل مرحلة من مراحل إتمام المعاملة ، وذلك كله للبحث فيما إذا كانت هذه المعاملة ككل تسعى لتحقيق غرض تجاري مشروع ، أو أنها تهدف فقط لتحقيق أغراض ضريبية لا يجب السماح للممول أن يحققها .

وتتعرض المعاملة التي لا تقوم على غرض تجاري إلى ما يعرف بالبطلان المالي *Fiscal Nullity* ، الذي يعتمد على التفسير الغائي للقانون ، وتقرير بطلان معاملة لا تتفق والغاية التي قررها القانون للنص^{٢٦١} .

ولقد تأثرت أستراليا^{٢٦٢} بالقضاء الأمريكي في مكافحة التجنب الضريبي على أساس تغليب جوهر المعاملة على مظهرها .

²⁶⁰ *Case: Furniss v. Dawson , 1984AC474, 527.*

²⁶¹ *Case: Mac Niven (inspector) of Taxes v. Westmoreland investments limited, 2001, UK HL 6.*

²⁶² أنظر على سبيل المثال:

Cases: Federal Commissioner of Taxation v. south Australian Battery Markers Pty Ltd., 1978, 21 ALR59 , and: Federal Commissioner of Taxation v. Westraders Pty Ltd, 1980, 30, ALR.353.

وفي الصين فإن أى نشاط للتجنب يتعارض مع قصد أوروب القانون لا يكون مقبولاً ، فلا يسمح ، مثلاً ، بأن يتجنب الممول دفع ورثته ضريبة التركات بأن ينقل ممتلكاته إلى خارج الدولة قبل الوفاة ، أو أن تقدم الشركة الموردة إلى الشركات في الصين بضاعة مهداه، بلا مقابل ، بالرغم من أن هذه البضاعة لا يمكن بيعها في السوق منفصلة عن المنتج الذى تصنعه الشركة المستوردة ، كأن تهدي الشركة في الخارج الأصباغ إلى الشركة المستوردة لاستخدامها في دهان العلب التى يتم فيها تعبئة منتج تم استيراد مكوناته من الشركة المانحة للأصباغ²⁶³ .

نظرية الواقع فى القضاء المصرى

تبني القضاء فى مصر فكرة الواقع كأساس لفرض الضريبة أو تقدير وعائها أو لإعادة تكييف المعاملات ، وتطبيقها لمنع تجنب الضريبة . ويعنى الاعتداد بالواقع أن يتم البحث فى مدى مطابقة المعلومات التى يقدمها الممول لمصلحة الضرائب ، فى أقواله أو إقراراته ، أو المستندات والوثائق التى يقدمها إليها ، للحقيقة والواقع .

²⁶³ Phyllis lai Mo: *Tax Avoidance and Anti-avoidance Measures in Major developing Economics* , Greenwood Publishing group, USA, 2003, p. 3.

والحكم على هذه المطابقة مسألة موضوعية ، لا يمكن الحكم عليها من خلال معيار نظري مجرد ، ولا تطبيقها على جميع الحالات دون تمييز ، لأن الواقع الذى يجب أن يعتد به ضريبياً هو الذى يتفق مع ظروف كل ممول على حدة ، مما يتعين على المصلحة ، أو المحكمة ، أن تبين الوقائع والأدلة التى استندت إليها فى حكمها ، وكونت منها عقيدتها ، حتى تستطيع محكمة النقض أن تراقب ثبوت الوقائع وأدلة هذا الثبوت لتحقيق من أنه من الأدلة التى يصح قانوناً بناء الحكم عليها^{٢٦٤}.

ويسلم القضاء المصرى بدور الواقع فى التطبيق الصحيح لقانون الضريبة ، وقد استخدمه كثيراً فى مكافحة التجنب الضريبى . وأصبح من المقرر قضائياً^{٢٦٥} أن محكمة الموضوع غير مقيدة بما خلعتة الشركة على المبلغ موضوع النزاع من تسمية ، إذ العبرة فى شئون الضرائب بواقع الأمر الذى تستخلصه المحكمة من الوقائع المطروحة عليها فى حدود سلطتها الموضوعية . وليس على المحكمة أن تعول فى قضائها على ما يخلعه الأفراد على عقودهم من تسمية ، أو تكييف .

ومن أهم التطبيقات القضائية لهذه القاعدة :

أ- إعادة تكييف العقود مع ما يدل الواقع عليه

²⁶⁴ حكم النقض فى الطعن رقم ٦٣٧ لسنة ٦٨ ق ، جلسة ٢٥/٢/٢٠٠٩ .

²⁶⁵ حكم النقض فى الطعن رقم ٢٨ لسنة ٤١ ق .

قضت محكمة النقض^{٢٦٦} بأن المناط في تكييف العقود وإعطائها الأوصاف القانونية الصحيحة هو ما عناه العاقدان منها ، وإذ كان ما انتهت إليه المحكمة من تكييف العقد بأنه عقد عمل ، وليس شركة ، لاخروج فيه على نصوص العقد وتؤدي إليه عباراته . وما استخلصته المحكمة منها من قيام عنصر التبعية الذي يتمثل في خضوع المطعون ضده (صيدلى) لإشراف النقابة (صاحبة الصيدلية) ورقابتها مما يتعارض وطبيعة عقد الشركة . ولا يتنافى مع هذا التكييف تحديد أجر الممول بنسبة معينة من الأرباح ، أو أن النقابة خولته ، باعتباره مديراً للصيدلية ، في تعيين العمال الملازمين لها وتأديبهم وفصلهم ، لأن ذلك كله لا يغير من طبيعة عقد العمل .

كما قضى^{٢٦٧} بأنه إذا كانت الأدلة السائغة التي أوردتها المحكمة قد استخلصت من الوقائع المطروحة عليها ، أن صلة الممولين بالمؤسسة الأجنبية التي تعاقدت معها ليست صلة مستخدم أو أجير ، بل كانا يعملان لحاجتها الخاص فيما يقومان به من تصريف منتجاتها دون رقابة أو إشراف من المؤسسة ورتبت المحكمة على هذا النظر أن العمولة التي حصلها عليها تعتبر ربحاً تجارياً ، فإنها تكون قد طبقت القانون تطبيقاً صحيحاً .

ب- إثبات مزاوله النشاط بناء على القرائن

²⁶⁶ الطعن بتاريخ ١٩/٢/١٩٧٦ ، مجموعة المواد المدنية س ٢٧ ، ص ٤٦٧ ، والطعن بتاريخ ٣/٣/١٩٧٣ ، مجموعة المواد المدنية، س ٢٤ ، ص ٣٧٢ .
²⁶⁷ حكم الطعن بالنقض الصادر بتاريخ ٩/٢/١٩٧٢ ، مجموعة المواد المدنية، س ٢٣ ، ص ١٤٧ .

من المقرر في قضاء محكمة النقض^{٢٦٨} أن العبرة في تحديد أرباح الممول الخاضعة للضريبة هي بحقيقة الواقع أي كان النشاط الذي يعد مصدرا له طالما كان ضمن الأنشطة المخاطر عنها. وأن : المناط في تكييف العقد المبرم بين الطاعن - المتنازل له عن المنشأة - و الممول الأصلي ، وإعتباره تنازلاً ، هو بحقيقة ما ورد فيه و ما قصده العاقدون منه ، و ليس بما يجريه المتنازل له - من بعد - من تغيير في نوع النشاط^{٢٦٩} .

وإن ضياع المستندات ليس بمضيق للحقيقة في ذاتها ما دام من المقدور الوصول إلى هذه الحقيقة بطرق الاثبات الأخرى . ومن ذلك الاستدلال بالقرائن على مزاوله الممول للنشاط ، حيث لا يعنى عدم حصول الممول على رخصة لمحلله أنه لا يزاول النشاط في الواقع^{٢٧٠} ، عندما تدل القرائن على أن المنشأة راسخة القدم في مزاوله نشاطها ، نظراً لرواجها وضخامة مبيعاتها ، خاصة إذا كانت مصلحة الضرائب قد أخذت في تقدير مبيعاتها بإقرار الممول في محضر المناقشة الموقع عليه منه .

²⁶⁸ الفقرة رقم ٢ من الطعن رقم ٤٥٤٢ سنة قضائية ٦١ مكتب فني ٠ تاريخ الجلسة ٢٧/٦/٢٠٠٥ .

²⁶⁹ الطعن رقم ٠٠٣٧ لسنة ٣٣ مكتب فنى ٢٢ صفحة رقم ٨٧ بتاريخ ٢٠-٠١-١٩٧١ .

²⁷⁰ الطعن بالنقض بتاريخ ٢٧/١٢/١٩٦١ ، الدائرة المدنية ، س ١٢ ، ص ٨٢٢ .

ومن مسائل الواقع التثبت من توافر ركن الاعتياد على ممارسة التجارة بناء على استدلال سائغ يؤدي إلى النتيجة المقبولة منه^{٢٧١}، ويمكن الاستدلال على ذلك بالتحريات والأبحاث التي تجريها المصلحة والتي تبين أن الممول يمارس نشاطه^{٢٧٢}.

ج- تقدير وعاء الضريبة

ويمكن^{٢٧٣} تقدير الضريبة بجميع الطرق التي تمكن من الكشف عن حقيقة أرباح الممول، دون التقيد في هذا الشأن بطرق دون آخر، مادام كان هذا التقدير مقاماً على أسباب سائغة، ومنها أن يعتمد في التقدير على المظهر الخارجي لمحال الممول وصقعهما.

واحتراماً للأوضاع الظاهرة فإن للمصلحة أن تتمسك بصحة إجراءات ربط الضريبة على الممول الظاهر الذي يتعامل أمام الغير باسمه، حتى لو ثبت بعد ذلك أن الكيان القانوني لمنشأته هو شركة محاصة، تتكون من الشريك الظاهر والشركاء المستترين، فتلتف عن الشركاء المستترين^{٢٧٤}، دون أن يخل ذلك بحق المصلحة في تحميل الشركاء المستترين، حال ظهورهم بالمسئولية التضامنية عن دين الضريبة المستحق على هذه المنشأة.

²⁷¹ الطعن بالنقض الصادر بتاريخ ١٤/١١/١٩٨٣، مجموعة الدائرة المدنية، س ٣٤، ص ١٦١٠.

²⁷² الطعن بالنقض رقم ١٠٢٨ لسنة ٥٧ ق، جلسة ١٩٩٤/٣/٧.

²⁷³ الطعن بالنقض بتاريخ ٣٠/١١/١٩٨١، مجموعة المواد المدنية، س ٣٢، ص ٢١٨.

²⁷⁴ الطعن بالنقض بتاريخ ٢٢/٣/١٩٧١، مجموعة المواد المدنية، س ٢٢، ص ٤٤٧.

د- احترام العقود والتصرفات التي يساندها الواقع

لا يعنى الاعتداد بالواقع الانحياز دائماً لجانب الخزانة العامة ، بل إن التطبيق العادل والصحيح لهذا المبدأ يوجب الاعتراف بالواقع الذى أملى على الممول تصرفاً معيناً ولو أدى فى ظاهره إلى خسارة ضريبية . وأن تحترم تصرفات الممولين وعقودهم التى يبرمونها طالما لها ما يبررها فى إطار مزاولة نشاطهم الخاضع للضريبة ، دون أن يثبت انطواء هذه التصرفات على غش أو تهرب من الضريبة .

ولذا قضت محكمة النقض^{٢٧٥} بخصم المرتبات والأجور التى تدفعها المنشأة لمستخدميها من وعاء الضريبة ، ولو أن هذه المبالغ قد دفعت إليهم أثناء دعوتهم للخدمة العسكرية ، متى كانت عقود استخدامهم قائمة ، ورأت المنشأة أن من مصلحتها الاحتفاظ بهم . وأن^{٢٧٦} الإكراميات التى ينفقها الممول لتسهيل أعماله وتوسيع دائرة نشاطه وتتصل اتصالاً وثيقاً بمباشرة مهنته تعتبر من تكاليف المنشأة ويجب خصمها ضمن المصروفات.

²⁷⁵ الطعن بتاريخ ٢٢/٢/١٩٦٧، مجموعة المواد المدنية، س ١٨، ص ٤٣٦.

²⁷⁶ الطعن بالنقض بتاريخ ٣/١٢/١٩٥٣، مجموعة المواد المدنية، س ٥، ص ٢٣٥.

الفصل الثالث

وسائل الحد من التجنب

لما كان التجنب الضريبي سلوكاً بشرياً ، ينبع أساساً من اقتناع به لتحقيق مصلحة ذاتية ، فلا بد أولاً من تغيير هذه القناعة بالوعى والمعرفة ، لأن العقوبات لا تصلح وحدها لمواجهة الظاهرة^{٢٧٧} ، ثم تأتي بعد التوعية القواعد الفعالة للحد من الظواهر العامة أو المعاملات المؤثرة بشدة على الوعاء الضريبي ، والتي تعرف بقواعد مكافحة التجنب *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)* ، ثم التفكير في فرض العقوبات عند الخلل بهذه القواعد .

وكشفت دراسات أخرى^{٢٧٨} عن أن موقف الممول تجاه الضريبة يتأثر بموقف الإدارة الضريبية منه، فإن أساءت معاملته كان اتجاهه نحو تجنب الضريبة قوياً لتجنب التعامل مع هذه الإدارة ، إذ لوحظ^{٢٧٩} أن القضايا

²⁷⁷ Rachel Anne Tooma: *Legislation against avoidance* , IBFD, *The Netherlands*, 2008, p. 26.

²⁷⁸ P. Hite : *Identifying and mitigating taxpayer non- compliance*, *Australian Tax Forum*, no. 14, 1977, pp. 155-176.

²⁷⁹ M.Wenzel : *The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance* , *The role of taxpayers identity* , *Journal of Applied Psychology* , Vol 27, No. 4, 2002, p. 629-645.

الضريبية تزيد كلما أحس الممولون بأن الإدارة الضريبية لا تعاملهم على النحو الذى يريدونه منها.

لذا يفضل أن تحسن الإدارة الضريبية أداءها ، وأن تناشد ضمير الممول لأن يؤدي واجبه الضريبى ، أكثر من التركيز على سبل ردع التجنب بالعقوبات.

وتحمل جهود مكافحة التجنب أو للتهرب الضريبى المجتمع أعباءً مالية ٢٨٠ ، فقد تلجأ الدولة إلى رفع سعر الضريبة لتحصيل مبالغ أكبر تعويضاً عن النقص الحاصل بسبب التجنب أو التهرب ، مما يعانى منه باقى الممولين الملتزمين ، كما تحتاج المكافحة إلى تنفيذ برامج متابعة ومراجعة لحسابات الممولين وغيرهم المتعاملين معهم ، مما يستلزم تخصيص أموال لدعم هذه البرامج ، فضلاً عن أن سد الثغرات القانونية قد تؤدي إلى تقليص الإعفاءات أو الحد من الخصومات التى يمنحها القانون، مما يؤثر سلباً على تحقيق العدالة الضريبية ، أو على فعالية السياسة الضريبية وسبل بلوغ أهدافها.

ويعتبر مبدأ فرض الضريبة عاملاً لتقليل فرص التجنب ، ففى الدول التى تطبق مبدأ العالمية فى فرض الضريبة *worldwide income* مثل الولايات

²⁸⁰ Eric Toder : Focus on the Tax 'Avoidance' Gap, TAX NOTES, September 7, 2009

المتحدة، وبموجبه يخضع المواطنون والشركات التي تحمل جنسية الدولة للضريبة على دخولهم المحققة في داخل الدولة وخارجها ، يكون ليس من السهل أن يؤدي تحويل الإقامة إلى خارج الولايات المتحدة إلى تجنب الضريبة .

ومع ذلك فقد كشفت مجلة فوربس *Forbes* عن أن بعض الأمريكيين يتخلون عن جنسيتهم الأمريكية مفضلين تخفيض وعاء الضريبة ، كما أن القانون يمكن بعض المواطنين الذين يقضون الوقت الأطول خلال السنة خارج الولايات المتحدة من تخفيض الضريبة على بعض صور دخولهم التي تحققت في الخارج ، وخاصة المرتبات .

وللحد من استغلال الاتفاقيات الضريبية في تحقيق التجنب الضريبي غير المحمود تحارب الدول المختلفة ظاهرة التسوق بالاتفاقيات لتغليب جوهر المعاملات على شكلها المضلل .

ومن الجهود الدولية لمكافحة التجنب محاولات الاتحاد الأوربي لتتبع تجنب الضريبة عبر انتقال الأموال إلى مناطق الأوفشور ، حيث صدر²⁸¹ تعميم عام ٢٠٠٣ لتبادل المعلومات بين الدول الأعضاء حول هذا النوع من تحويلات الأموال .

²⁸¹ Wright, T., *Tax evaders keep step ahead of EU*, *New York Times*, 25 May 2005.

ويستغل التزام المصارف بسرية الحسابات في إنجاح عمليات التجنب الضريبي، حيث يحكم هذه السرية مبدأ أساسيان^{٢٨٢}، الأول حكم القانون *De jure*، والثاني حكم الواقع *De facto*، ويقصد بحكم القانون أن المؤسسات المالية محظور عليها بموجب القوانين الوضعية الإفصاح عن هوية المودعين أو المستثمرين إلا في حالات غسيل الأموال أو الأنشطة الإجرامية، أما حكم القانون فيعني أن تلك المصارف غير ملزمة بأن تزود الحكومات بالمعلومات عن المودعين أو المستثمرين تلقائياً بغير طلب. وكل ذلك يعني أن البنوك غير ملزمة بالإفصاح عن المعاملات التي تهدف إلى، أو تحقق، التجنب الضريبي، باعتبار أن التجنب ليس سبيلاً لغسل أموال، ولا عملاً إجرامياً بذاته، كما أنه لا يتطوع البنك بالإبلاغ عن المعاملات التي يقوم بها عملاؤه دون أن يطلب منه هذا الإبلاغ وفقاً للقانون.

لذلك حرصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على تفعيل اتفاقية^{٢٨٣} تبادل المعلومات *OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* التي أقرتها عام ٢٠٠٢ من خلال قيام الدول

²⁸² Spencer, D., *The IMF and capital flight: redesigning the international financial architecture*, (January 2006), <<http://www.brettonwoodsproject.org/art-507905>> (September 2009).

²⁸³ صدرت في ١٨ أبريل ٢٠٠٢.

الأعضاء بتبادل المعلومات وفق الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها فيما يتعلق بتحويل الأموال ، وخاصة المعلومات المصرفية ، للمعاونة في مكافحة التهرب ، أو التجنب ، الضريبي ، كما أوصت بأن تتضمن الاتفاقيات التي تبرمها الدول الأعضاء لتجنب الازدواج الضريبي نصاً على المساعدة الإدارية *administrative assistance* بين إدارات الضرائب لتبادل المعلومات ، ومنها المعلومات المصرفية ، أو التي تتعلق بمناطق الأوفشور . ولقد وافقت الحكومات في مؤتمر التمويل للتنمية *the 2002 financing for Development conference* المنعقد عام ٢٠٠٢ على تهيئة البيئة المحلية لنقل الموارد المحلية بما يحقق زيادة الإنتاجية ، ويحد من هروب رؤوس الأموال ، ودعا مؤتمر ٢٠٠٥ الامم المتحدة^{٢٨٤} لدعم جهود منع هروب رؤوس وخاصة من خلال الانتقال غير المشروع الداعم للفساد . ويمكن تقسيم محاولات الحد من التجنب إلى ثلاثة أقسام ، الأول هو التدخل التشريعي ، والثاني الأحكام القضائية ، والثالث الاجتهادات الإدارية ، وذلك من خلال المباحث الثلاثة الآتية :

²⁸⁴ UN General Assembly, Resolution adopted by the general Assembly, 2005 World Summit Outcome, sixtieth session, (24 October 2005), <<http://www.who.int/hiv/universalaccess2010/worldsummit.pdf>>, (September 2009).

المبحث الأول التدخل التشريعي

القاعدة العامة^{٢٨٥} أن القانون لا يطلب من الناس أن يرتبوا أوضاعهم بالصورة التي تفرض عليهم أكبر التزامات ضريبية ممكنة ، إذ للممول أن يختار من بين الطرق التي تنظم شئون أعماله ما يحقق له دفع أقل ضريبة ممكنة . ولكن عندما تعتقد الحكومة أن الممول قد ذهب بعيداً تجاه تخفيض أعبائه الضريبية متجاوزاً طريق التخفيف المشروع إلى حد التجنب الضريبي الخطر كان للمشرع أن يتدخل للحد من هذا الخطر.

وتتميز كافة القوانين بقدر من الغموض لأن واضعي التشريعات لا يمكنهم توقع كافة المسائل والتبعات المتوقعة من تطبيق النص في تاريخ اقتراح النص أو الموافقة عليه ، فهم على حد قول أحد الكتاب^{٢٨٦} يركزون على اللب أو القلب "core" منه تاركين له أشباه ظل *penumbra* غير مؤكدة تظهر عند التطبيق. ولعل ذلك يبرر توجه الإدارات الضريبية إلى اقتفاء هذه

²⁸⁵ Rebecca Prebble and John Prebble : *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?* , Sanford E. Sarasohn Memorial Conference on Critical Issues in International and Comparative Taxation, 2010, p. 4.

²⁸⁶ HLA Hart "Positivism and the Separation of Law and Morals" in HLA Hart Essays in Jurisprudence and Philosophy (Clarendon Press, Oxford, 1983) 49, 63. 1221330 v1

الظلال لتطبيق جوهر النص ، عن طريق قواعد لمكافحة التجنب الضريبي التي تتعارض مع جوهر القانون.

ويستند وضع قواعد لمكافحة التجنب الضريبي إلى ما يعرف في القانون الروماني القديم بمبدأ عدم إساءة استعمال القانون *fraus legis* أو منع التحايل والغش بالقانون، ووفقاً لهذا المبدأ لا يجوز للشخص أن يعتمد على نص في القانون بسوء نية منه للحصول على منفعة شخصية . ويمكن بموجب هذا المبدأ منع التجنب الضريبي سواء بنص صريح في القانون أو اعتماداً عليه في تفسير وتطبيق القانون²⁸⁷.

طريقتا التدخل التشريعي

يستخدم التشريع لمكافحة التجنب الضريبي ، من خلال طريقتين متميزتين ، الأولى التشريع الذي يغير الطريقة التي يتعامل بها النظام الضريبي مع معاملة معينة أو ترتيب معين ، والثاني التشريع الذي يضع قواعد محددة لمكافحة التجنب التي يمكن أن تحدث تطبيقاً لتشريع ضريبي قائم أو يصدر مستقبلاً .

١- دور التشريع في الحد من التجنب

²⁸⁷ F. Zimmer : Form and substance in Tax law , Studies on International Fiscal Law , Published by International Fiscal Association (IFA), Vol XXXVIIa, Kulwer, pp.41-42.

يعتبر وضع نصوص قانونية لبيان حالات التجنب ووسائل الحد منه ضرورياً في ظل اعتماد المحاكم على التفسير الحرفي للنصوص الضريبية. حيث يحتكم الممول إلى حرفية النص ، ويطلب تطبيقه عليه دون الغوص في مضمون المعاملة وحققتها ، حتى لا يتجاوز القاضى بتفسيره حدود النص المكتوب ، الأمر الذى مكن العديد من الممولين من استغلال النصوص في تجنب ضريبي .

ويدعم أهمية وضع النصوص المكافحة للتجنب في التشريع الضريبي تحديداً لها ، أو تفويضاً للإدارة الضريبية بتحديدتها ، أن كثيراً من القضاة لا يجذون التفسير الواسع للنص الضريبي ، وينحازون إلى التفسير الحرفي باعتباره ضماناً لحماية حقوق الممول الدستورية ضد إساءة الإدارة الضريبية للقانون ، ومن ثم فإن غياب النص المانع للتجنب يجعل هؤلاء القضاة لا يتصدون للمعاملة التى أعدت لتجنب الضريبة ولو كان أمرها ظاهراً ، طالما أن هذه المعاملة تتفق في شكلها وترتيباتها مع ما تقرره القوانين .

وتستمد الشرعية الدستورية للضريبة في فرنسا من المادة ٣٤ من دستورها ، الذى يوجب تفسير القانون الضريبي تفسيراً ضيقاً أو محدداً^{٢٨٨} ، ومن ثم فلا يجوز تفسير النص الواضح بأكثر مما يحتمله معناه الظاهر ،

²⁸⁸ Demante, *Principes de l'enregistrement* No. 9, 1897, ed. Trans, cited in : Ling Zhang, *op. cit.*, p.30.

بدعوى البحث عن نية المشرع. ولا مجال لمكافحة تجنب الضريبة إلا بموجب نص في القانون، كما هو الحال في المادة ٦٤ من قانون الضريبة الفرنسية. ومن ثم تمنع المحاكم الفرنسية إدارة الضريبة من إعادة تكييف المعاملات أو الصفقات التي يبرمها الممولون لأغراض الضريبة إلا بعد تقديم دليل مقنع للقضاء على مبررات إعادة التكييف.

ويرى مجلس الدولة المصري^{٢٨٩} أن التفسير الحرفي لقانون الضريبة لا يمنع من الاستعانة في تفسير قانون ما بأحكام قانون آخر، مع التقييد بالالتزام بالدائرة القانونية التي تدخل فيها النصوص المراد تفسيرها، وعدم الخروج عنها إلى غيرها، إلا إذا عجزت عن تقديم التفسير المطلوب.

وبناء على ذلك يمكن أن تستند الإدارة الضريبية في إعادة تكييف التصرفات التي يقوم بها الممولون لمنع التجنب الضريبي تطبيقاً لفكرة الصورية. لأن الصورية تتضمن في غالب الأحوال غشاً نحو القانون فتخالف قاعدة من قواعد النظام العام أو تبتغي الهرب من أداء الضرائب أو ترغب في تمكين المدين سيئ النية من المساس بحقوق دائنيه العاديين بتصرفاته الصورية التي تؤثر في ضمانهم في الوفاء.

²⁸⁹ فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ١١١٣ بتاريخ ١١/٢٤/١٩٧٩، ملف رقم ٣٦/٢/١١.

ويدعم ذلك ما نص عليه قانون الضريبة على الدخل^{٢٩٠} في مصر بأنه إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح .

ومن الأمثلة^{٢٩١} على الصورية أن يدفع شخص مكافآت لموظفى وعمال شخص آخر يعمل لحسابه ، على الرغم من أن الخدمات تؤدى للآخر ، وليس لمن يدفع تلك المكافآت ، والمؤن والوقود والماء والكهرباء التى يشتريها ويدفع أثمانها شخص فى حين ينتفع بها شخص آخر ، ومنح قروض بدون فائدة لشخص يعمل لدى الدائن ، وتنازل شخص إلى شخص آخر يعمل لحسابه عن فوائد القرض الممنوح له، أو كل صفقة يترتب عليها تحويل أرباح شخص إلى آخر على غير الحقيقة.

ويقع عبء إثبات الصورية على عاتق مصلحة الضرائب.

ولقد هجر القانون الضريبي الألماني التفسير الحرفى للنصوص ، لكى يوفر السند التشريعى الذى يمكن بواسطته مكافحة التجنب الضريبي ، حيث ينص القانون الضريبي العام^{٢٩٢} بأن لا يسمح للممول بأن يسئ حقه

²⁹⁰ المادة رقم ٩٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

²⁹¹ د. زكريا محمد بيومى ، الموسوعة، ص ٧٠٧ .

²⁹² *The german general Tax Act , 1999,*

والنص باللغة الإنجليزية كالتالى :

في اختيار الشكل القانوني ، ولا يسمح له بتجنب التزاماته الضريبية . مع حق الإدارة الضريبية في أن تعول على الجوهر الاقتصادي للمعاملة دون الاعتماد على الترتيبات القانونية التي تعلق بها.

وعملًا على سد ثغرات القانون الضريبي التي يستفيد منها من يتمسكون بحرفية النصوص ، ولتقرير معاملة ضريبية أكثر صرامة تجاه محاولات التجنب ، تنص القوانين الضريبية الحديثة على النص على حق الإدارة الضريبية في مكافحة التجنب الضريبي ، لإعلاء مبدأ الجوهر لا المظهر في تفسير النصوص.

و حين تصدت المحكمة الدستورية في بلجيكا لمنع الإدارة الضريبية من التدخل في حرمان الممول من حقه في الاختيار ولو أدى إلى تجنب ضريبي ، عدل قانون الضريبة على الدخل منذ عام ١٩٩٣ ليبيّن^{٢٩٣} للإدارة فحص

" The tax statute shall not be avoided by an abuse of the arrangement opportunities of the law. If there is an abuse , the tax claim originates as it does from a legal arrangement that adequately reflects the economic substance of the transaction'.

²⁹³ المادة ٣٤٤ من قانون ضريبة الدخل البجيكى الصادر بالمرسوم الملكى رقم بتاريخ ٩ نوفمبر ١٩٩٢ المعدل عام ١٩٩٣ .
ونص الفقرة (١) منها باللغة الإنجليزية كالتالى :

" The legal characterisation given by the parties to one act or to separate acts which together realize the same operation is not binding on the income tax authorities when those authorities determine , by means of presumptions or other proof admitted by article 340, that this characterization aims at avoiding taxes, unless the taxpayer proves that his characterization is justified by legitimate needs of a financial or economic nature'.

معاملات الممولين لمنع إساءة استخدام الشكل القانوني في إبرام معاملات تهدف إلى تجنب الضريبة ، بعيداً عن جوهر وطبيعة المعاملة اقتصادياً .
ومنها ما قرره نظام ضريبة الدخل السعودي ^{٢٩٤} من أحكام لإجراءات مكافحة التجنب الضريبي ، بالنص على أنه: لغرض تحديد الضريبة للمصلحة الحق في عدم الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي، وإعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها ووضعها في صورتها الحقيقية. كما للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي ، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة ، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته. ويجوز لها إعادة توزيع الإيراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة ، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الإيراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة.

كما حاول القانون الأردني ^{٢٩٥} منع صورية التصرفات بالنص على أن أ- تشمل عبارة معاملة التصرف في هذه المادة وقف الموجودات أو هبتها أو التعاقد أو اجراء أي اتفاق أو ترتيب بشأن انتقالها أو ريعها .

²⁹⁴ المادة ٦٣ من نظام ضريبة الدخل السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم م /١ بتاريخ ١٥ المحرم ١٤٢٥هـ
²⁹⁵ المادة ١٥ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل.

ب - إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجراها المكلف لصالح ولد من أولاده لم يكمل السنة الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل يعتبر هذا الدخل لأغراض هذا القانون دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف .

ج - إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها أجريت قبل نفاذ هذا القانون أو بعده يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف .

د - تعتبر معاملة التصرف أنها معاملة يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكن من تحويل الدخل أو إعادة تحويله إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف أو إذا مكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

هـ - إذا أجرى شخص أو أشخاص ممن لهم مصالح مشتركة في مشروع أو أكثر معاملات تجارية أو مالية بينهم وبين تلك المشاريع أو فيما بين تلك المشاريع تختلف عما يجري عليه التعامل في السوق وكان من شأن تلك المعاملات تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة لأي منهم أو لأي من تلك المشاريع، تهمل تلك المعاملات وتقدر الأرباح الحقيقية وفقاً لما يجري عليه التعامل العادي في السوق .

و - تهمل أي معاملة تصرف وهمية أو مصطنعة وتقدر الضريبة المستحقة على المكلف المعني كأن لم تكن المعاملة .

ثم عدل النص بالقانون الأردني الجديد^{٢٩٦} على النحو التالي : -أ- لغايات هذه المادة ، تعني عبارة (معاملة التصرف) وقف الموجودات او هبتها او التعاقد او اجراء اي اتفاق او ترتيب بشأن انتقالها او ريعها.ب- اذا نشأ دخل من معاملة التصرف التي اجراها المكلف لصالح أي ممن يعيلهم ممن لم يكمل الثامنة عشرة من عمره عند بدء الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل يعتبر هذا الدخل لاغراض هذا القانون دخلا للشخص الذي اجرى معاملة التصرف.ج- اذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها فيبقى هذا الدخل دخلا للشخص الذي اجرى معاملة التصرف.د- تعتبر معاملة التصرف انها معاملة يصح الرجوع عنها اذا تضمنت نصا يمكن من تحويل الدخل او اعادة تحويله الى الشخص الذي اجرى معاملة التصرف او اذا مكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل او الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة او غير مباشرة.ه- اذا أجرى شخص او أشخاص ممن لهم مصالح مشتركة في مشروع او أكثر معاملات تجارية او مالية بينهم وبين تلك المشاريع او فيما بين تلك المشاريع بصورة تختلف عما يجري عليه التعامل في السوق وكان من شأن تلك المعاملات تخفيض الارباح الخاضعة

²⁹⁶ المادة ٢٠ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩

للضريبة لأي منهم او لأي من تلك المشاريع ، لا يعتد بتلك المعاملات
وتقدر الارباح الحقيقية وفق ما يجري عليه التعامل العادي في السوق.و- لا
يعتد بأي معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وتقدر الضريبة المستحقة على
المكلف المعني كأنها لم تكن *

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تستند إلى القانون في مكافحة التجنب مما يعلى
شأن حكم القانون، ومشروعية الضريبة ، ولكنها متقدمة^{٢٩٧} من ناحية أنها
تعبر عن رد فعل الإدارة تجاه تصرفات الممولين ، أى أنها لا تحقق الحماية
المسبقة ضد التجنب الضريبي ، بل تدع التجنب يحدث ثم يتحرك القانون
لمكافحته كرد فعل تشريعى تجاهه، ولا يضمن غالباً المكافحة التامة
للتجنب ، لأنه يحفز الممولين على البحث عن سبل أخرى لتجنب الضريبة ،
وهكذا تصبح لعبة التجنب ومكافحته سجالاتاً بين الممول والمشرع ، لذا
تفضل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية^{٢٩٨} أن تتضمن القواعد
التشريعية لمكافحة التجنب معايير محددة تضمن الخطوات الاستباقية

للتجنب بدلاً من الاعتماد على الماضي ، منها ان تكون هذه القواعد مفيدة
*House of Lords Select Committee on the Constitution, Relations
between the Executive, the Judiciary and Parliament, Report. with
Evidence, 26 July 2007.*

(<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldconst/151/151.pdf>). The quote within the quote comes from a paper commissioned from Professor Paul Craig, Professor of English Law at the University of Oxford.

²⁹⁸[http://www.olis.oecd.org/olis/1995doc.nsf/LinkTo/NT000009E6/\\$FILE/PME5205.PDF](http://www.olis.oecd.org/olis/1995doc.nsf/LinkTo/NT000009E6/$FILE/PME5205.PDF)..

الاعتماد على الماضي، منها ان تكون هذه القواعد مفيدة وواضحة وشفافة ومدى قابليتها للتطبيق أو الالتزام بها.

٢- القواعد العامة لمكافحة التجنب

تتوافر لدى العديد من الدول قواعد لمكافحة التجنب الضريبي²⁹⁹، ومن الدول من يُضدّ من هذه القواعد في تشريعاته الضريبية، كما هو الحال في ألمانيا والنمسا وبلجيكا وأسبانيا والسويد وفنلندا، أو أن تستمد هذه القواعد من اجتهادات الفقه والقضاء، كما هو الحال في المملكة المتحدة وهولندا وفرنسا والنرويج.

وتتماز هذه القواعد بأنها تعطي الإدارة الضريبية سلطات واسعة في مكافحة التجنب بصوره ووسائله المختلفة، ولكنها تزيد من تعقيد وغموض التشريع الضريبي، ويدل على ذلك كثرة القضايا التي تشهدها المحاكم في معظم الدول حول التنازع في مدى سلامة تطبيق هذه القواعد، مما يزيد من التكاليف التي يتحملها كل من الممول والدولة للتخلص من هذه القواعد أو الدفاع عنها.

ومن ثم يحتاج نجاح هذه الطريقة إلى أن تكون القواعد واضحة تعين الممول على فهمها والتعامل معها، وتمكن الإدارة الضريبية من تطبيقها

²⁹⁹ *Tambet Grauberg: anti-tax-avoidance measures and their compliance with community law, juridical International Review, Vol. xvi, 2009, p. 141.*

بسهولة وعدالة ، ولكن هذا الوضوح ، مع صعوبة تحقيقه على جميع تعاملات الممول ، يمكن أن تعطى الممول فرصة أخرى للتجنب الضريبي من خلال تفادى هذه القواعد أو الالتفاف عليها.

ولقد أدخل المشرع الأمريكي نصوصاً لمنع إساءة القانون الضريبي *Statutory anti- abuse provisions* ، وينظر إلى هذه القواعد على أنها استجابة من المشرع للاجتهادات القضائية التي حاربت التجنب الضريبي ، من خلال الاعتماد على مبادئ قانونية أو فقهية عامة ، تغلب الجوهر على المظهر ، ولا تعول على شكل المعاملة المتفق ظاهرياً مع القانون، وتكشف عن جوهر المعاملة والغرض الرئيس منها .

وكذلك الحال في قطر حيث نص قانون الضريبة على الدخل³⁰⁰ على أنه في حالة دخول المكلف في اتفاقات أو عمليات أو معاملات يكون أحد أهدافها الأساسية تجنب أداء الضريبة المستحقة ، يجوز للإدارة سحب الميزة الضريبية التي حصل عليها بسبب هذه الاتفاقات أو العمليات أو المعاملات ، وذلك وفقاً لحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون. ويجوز للإدارة ، في أي من الحالات المنصوص عليها في الفقرة السابقة ، اتخاذ الإجراءات الآتية كلها أو بعضها:

³⁰⁰ المادة رقم ٥٠ من قانون الضريبة على الدخل القطري رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٩.

١- تطبيق قيمة سعر السوق ، في حالة المنافسة الكاملة ، على تصرف أو حدث اقتصادي يكون المكلف قد أخضعه لقيمة مختلفة ٢-إعادة تكييف التصرف إذا لم يعكس شكله مضمونه الحقيقي ٣-تعديل مبلغ الضريبة المستحق على المكلف أو أي شخص آخر تكون له علاقة بالاتفاقات أو العمليات أو المعاملات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة. وأفرد قانون الضريبة على الدخل الفلسطيني نصاً خاصاً^{٣٠١} لمعالجة المعاملات الوهمية التي تشمل معاملات التصرف بوقف الموجودات أو هبتها أو التعاقد أو إجراء أي اتفاق أو ترتيب بشأن انتقالها أو دخلها. وذلك على النحو التالي :

١-إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجراها الشخص لصالح ولد من أولاده لم يكمل سن الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل، يعتبر هذا الدخل لأغراض هذا القانون دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف.

٢- إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها فإنه يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف وتعتبر معاملة التصرف معاملة الرجوع عنها يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكن من تحويل الدخل أو إعادة تحويله إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف أو إذا

³⁰¹ المادة ١٣ من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

مكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل مباشرة أو غير مباشرة.

٣- إذا رأى مأمور التقدير أن معاملة من المعاملات التي تنزل أو ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على شخص من الأشخاص مصنعة أو وهمية، أو رأى أن معاملة تصرف لم تنفذ في الواقع يجوز له أن يهمل تلك المعاملة، ومن ثم تقدير الضريبة المستحقة على الأشخاص المعنيين بناءً على ذلك الأساس.

٤- ليس في أحكام هذه المادة ما يحجب بحق أي شخص قدرت الضريبة عليه في الاعتراض على التقدير وفي الاستئناف للمحكمة المختصة على تقدير الضريبة.

٥- إذا تعاطى شخص غير مقيم أي عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون مع شخص مقيم، وظهر للمأمور التقدير الهيمنة لغير المقيم على العمل بصورة لا تترك للمقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، تقدر الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية على غير المقيم، وعليه دفع الضريبة، وفي حال تخلفه عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس إذا ثبت سوء نيته.

كما حدد القانون العماني^{٣٠٢} طريقة تحديد قيمة التصرف في الأصول لمنع التحايل تجنباً للضريبة بأن نص على أنه يعتد في حالة استبدال أصل بآخر بالقيمة السوقية للأصل المستبدل في تاريخ الاستبدال ، وفي حالة التصرف بدون مقابل أو بأقل من قيمة الأصل يعتد بالقيمة السوقية في تاريخ التصرف.

دور الاتفاقيات الضريبية في مكافحة التجنب الضريبي

هل تتفاعل القواعد الوطنية لمكافحة التجنب وتكمل الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها الدولة مع الدول الأخرى للحد من الازدواج الضريبي ؟

يظهر للإجابة على هذا السؤال رأيان^{٣٠٣} ، أحدهما واقعي والآخر نظري أو تفسيري :

الرأى الأول الواقعي *factual approach* ، ويذهب إلى أن القواعد الوطنية لمكافحة تجنب الضريبة تضع الأسس أو الحقائق التي تبين إلى مدى يمكن تطبيق نصوص القانون الضريبي الوطنى والاتفاقيات الضريبية ،

³⁰² المادة ١٠ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ .
³⁰³ Brian J Arnold "Tax Treaties and Tax Avoidance; The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model" international bureau of fiscal documentation, Bulletin-Tax Treaty Monitor June 2004 244, at page 251.

ومن أوضح أمثلتها³⁰⁴ عمليات تفكيك أرباح الأسهم *dividend stripping* التي تلجأ إليها الشركة الأم ، حين تقرر بيع شركتها التابعة لها في دولة أخرى لكي تحصل على أرباح رأسمالية ، بدلاً من أن تحصل على توزيعات أسهم ، تفادياً لخضوع أرباح الأسهم للضريبة وفقاً لنصوص الاتفاقية ، والاستفادة بإعفاء الأرباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة في كل من دولتي الشركة الأم والشركة التابعة ، وهنا يكون من الملائم الاستفادة من القواعد الوطنية لمكافحة تجنب الضريبة ، والتي تعتبر هذه المعاملة تصرفاً في أرباح الأسهم ، ومن ثم تخضع للضريبة وفقاً لنصوص الاتفاقية .

أى أن هذا الرأي يرجح النظر إلى حقيقة المعاملة كما تراها القواعد الوطنية لمكافحة التجنب ، ومن ثم تعمل نصوص الاتفاقيات الضريبية عليها ، أو أنها تستعين بالقواعد المذكورة للتطبيق الصحيح للاتفاقيات الضريبية .

الرأي الثانى النظرى أو التفسيرى "*interpretive approach*" يذهب إلى ضرورة الاعتماد على نصوص الاتفاقية الضريبية ذاتها³⁰⁵ ، فإن تضمنت نصوصاً لمكافحة اساءة استعمال الاتفاقية وجب إعمال هذه القواعد في الحدود التي تمكن الدولة من البحث في جوهر المعاملات التي يجريها الممول ومدى تعارضها مع أحكام الاتفاقية ، وإن لم تتضمن الاتفاقية نصوصاً

³⁰⁴ *RMM Canadian Enterprises Inc. v R. 97 DTC 302.*

³⁰⁵ *OECD Model Tax Convention, Commentary on Article 1.*

خاصة لمنع الإساءة فإنه لين يكون أمام الدول مجال لتطبيق قواعدها الوطنية التي تكافح التجنب الضريبي على المعاملات الخاضعة لأحكام الاتفاقية ، ومن ثم لا يسمح للدولة بإعادة تكييف المعاملة أو البحث عن جوهرها الاقتصادي وغير ذلك من المعايير التي ترجح تطبيق جوهر النص على ظاهره.

ويثور البحث³⁰⁶ في الحالات التي يساء تطبيق الاتفاقيات الضريبية لتحقيق تجنب ضريبي ، ويضرب لذلك مثال بفرد مقيم في نيوزلاندا ويمتلك كامل (١٠٠٪) شركة مقيمة في نيوزلاندا أيضاً ، وللحصول على أرباح من هذه الشركة فإن هناك طريقتين يختار الممول من بينهما ، الأولى الحصول في الحال على أرباح أسهم تخضع للضريبة دون خصم أو ائتمان ، الثانية أن يبيع حصصاً من هذه الشركة ، ولكن بعد ان يكون قد نقل إقامته إلى دولة أخرى لا تخضع للضريبة أرباح الأسهم التي يحصل عليها من شركة مقيمة في دولة أخرى ، ولكن ذلك مرهون بما تقرره بعض الاتفاقيات الضريبية³⁰⁷ من أحكام لمنع الإساءة ، حيث يقرر بعضها تعرض هذا الممول للضريبة التي تحجز من المنبع لصالح الدولة التي تقيم فيها الشركة

³⁰⁶ Craig Elliff and John Prebble: *General Anti-Avoidance Rules and Double Tax Agreements: a New Zealand Perspective*, *Revenue Law Journal*, Vol. 19, No. 1, Article 4, 2009, pp. 14-16.

³⁰⁷ See as example: *Australian New Zealand double tax agreement signed in 2009*.

إذا كان هذا الشخص يجوز أغلبية الأسهم التي تخول له حق التصويت أو السيطرة .

وتتذرع بعض الدول³⁰⁸ التي لا تتضمن اتفاقياتها الضريبية نصوصاً تمنع إساءة تطبيقها بما ورد بتفسيرات المادة ١ من الاتفاقية النموذجية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* التي³⁰⁹ تعطي الدولة حق مراقبة التطبيق غير الصحيح للاتفاقية واستعمالها على نحو خاطئ من الممولين للحصول على منافع ضريبية غير مستحقة ، وذلك بالبحث والتحليل لمعاملات الممولين والوصول إلى حقيقتها والغرض الأصلي منها لتقرير منح المعاملات التي تتفق في جوهرها وطبيعتها مع التطبيق الصحيح للاتفاقية المزايا التي تقررها هذه الاتفاقية.

المبحث الثاني

الأحكام القضائية

يعارض جانب من القضاء المقارن³¹⁰ محاولات مكافحة التجنب الضريبي بدعوى أن هذه المكافحة لا تستند على دعامة قانونية ، فالقانون

³⁰⁸ See the description of the approach of the New Zealand courts in the paragraph above entitled " New Zealand's approach to the interpretation of treaties and the use of the OECD Model Commentary.

³⁰⁹ See paragraph 9.2 of the Commentary to Article 1.

³¹⁰ Evelyn Kho-Sy: *THE LEGALITY OF THE ASSAULT ON TAX AVOIDANCE PRACTICES IN THE PHILIPPINES*, *Philippine Management Review*, Vol. 16,2009, pp. 58-92.

الضريبي الذى يفرض التزامات على الممولين يجب أن يكون محدداً وواضحاً ، وأن تفسيره يكون تفسيراً ضيقاً محدداً بعباراته وألفاظه ، دون توسع أو قياس .

ومن ثم فإن المعاملة التى تتفق مع النص الضريبي وتفسيره الضيق تستأهل الحصول على المزايا التى يقررها قانون الضريبة ، ولو أدى ذلك إلى تخفيض العبء الضريبة ، أو تمكن الممول عن طريقها من تجنب الضريبة . وبالتالي فإن تجنب الضريبة أو العمل على توفير جزء منها من خلال قيام الممول بتخطيط ضريبي يستفيد من نصوص القوانين الضريبية يستمد مشروعيته من حق الممول فى الاختيار بين البدائل التى يتيحها له القانون ، ولا يجب أن يتحمل وزر المشرع الذى أصدر القانون وبه الثغرات التى نفذ التجنب منها ، ولا أن يتكلف عبئاً ليرد عن نفسه ما تدعيه الإدارة الضريبية من أنه يختار معاملاته على نحو لا تقبله ، أو يكلف بتقديم مستندات وأدلة إضافية لبيان صدق نواياه تجاه الإدارة الضريبية ، التى ليس لها فى الأصل أن تفتش فى النوايا ، وعليها فقط أن تتعامل وفقاً للأوضاع الظاهرة التى لا تتعارض مع صريح النصوص .

ولقد حاول القاضى الكندى يورى *Urie* تحديد دور المحكمة إزاء محاولات الإدارة الضريبية مكافحة التجنب الضريبي ، قائلاً³¹¹ : " إن من

³¹¹ *Canadian case: The Queen v. Gesser Estate: 78 DTC 6387, at 6395 (FCA), followed in, 92 DTC 6273 (FCA).*

حق الممول أن يدبر شئونه ليخفف التزاماته الضريبية ، ولا يوجد من يدعى أن هذا الحق يتعارض مع السياسة العامة ، كذلك لا تعمل المحاكم دور كلب الحراسة لوزير المالية ، ومع ذلك فإن من مهمة المحاكم أن تدقق بعناية في أن ما يعمل كل شخص يتفق مع ما يجب عليه عمله ، أى أنه يعمل ذلك وفقاً للقوانين السارية . ولا يجب أن تقوم المحكمة بعمليات تجميل لتصحيح بعض المعاملات ، بل عليها أن تقوم بدورها المنشود وهو تطبيق القانون على الوقائع المعروضة عليها كما تراه المحكمة بالنسبة للمعاملة محل الفحص .

"It is trite law to say that every taxpayer is entitled to arrange his affairs as to minimize his tax liability No one has ever suggested that this is contrary to public policy. It is equally true that this Court is not the watch-dog of the Minister of National Revenue.

ولقد لوحظ في السنوات الأخيرة تغير في رؤية القضاء المقارن للتجنب الضريبي ، فلم يعد يعتمد على التفسير الحرفي للنص ، والقضاء بمشروعية التجنب طالما اتفقت المعاملة مع الأوضاع التي تتفق وظاهر النص ، وأعطى القضاء أخيراً أولوية للبحث في مدى اتفاق المعاملة مع قصد المشرع ، والغرض الذي يبيغيه الممول منها ، فإن كان غرضه يتفق والمجرى العادى للنشاط الاقتصادى قضى بمشروعية المعاملة ولو تحقق منها تجنب ضريبي ، أما إن كان الغرض الحقيقى منها هو تحقيق التجنب وأن المعاملة تبدو غريبة

على النشاط الاقتصادي المعتاد ، أو أنها لا تحقق منفعة اقتصادية خلاف تخفيض الأعباء الضريبية قضي بأن التجنب المتحقق منها غير مقبول .

ولو أن هذا الاتجاه تعضده القواعد العامة لتفسير النصوص التي تغلب الجوهر على الشكل في فهم النص الضريبي وتطبيقه ، إلا أن الاعتماد عليه ليس سهلاً ميسوراً³¹² ، فبجانب أن القضاء لم يجمع على التوسع في تفسير النصوص الضريبية ، وهجر طريقة التفسير الحرفي ، فإن هذه الطريقة تعطي القضاء فسحة كبيرة للاجتهاد ، وأن الحكم على التجنب المشروع وغير المشروع رهين بكل حالة على حدة ، مما يجعل الحكم المسبق على المعاملة غامضاً وغير متيقن ، فضلاً عن الحكم القضائي لا يعنى تطبيقه على جميع الحالات المشابهة ، عملاً بمبدأ نسبية الأحكام ، ومن ثم لا يخول الإدارة الضريبية السند القوي الذي تعتمد عليه في مكافحة التجنب ، لأن الممول بمكنته اللجوء إلى القضاء ، ويمكن لقضائه ألا يعول على حكم صدر في معاملة مماثلة لممول آخر .

³¹² J. Freedman, 'Converging track? Recent developments in Canadian and UK approaches to tax avoidance', *Canadian Tax Journal*, 2005, vol. 53, no. 4, pp. 1038-46, and C. Evans, 'Barriers to avoidance: recent legislative and judicial developments in common law jurisdictions', *UNSWLRS 12, University of New South Wales Faculty of Law Research Series*, 2007.

وأجاز مجلس شورى الدولة اللبناني^{٣١٣} تفسير القوانين الضريبية تفسيراً واسعاً لبلوغ حقيقة المعاملة من وجهة النظر الضريبية فقرر " وبما أن وصف المكلف ووضع القانوني يستخلص من القوانين الضريبية وليس من القوانين الخاصة أو من العقود الموجودة بين الأشخاص لأن المكلف يوجد في وضع نظامي (*Situation statutaire*) يخضع لأحكام القوانين الضريبية دون سواها ولا يعتد بأي نص قانوني آخر أو بأي اتفاق خاص يكون مخالفاً لتلك القوانين حتى الاتفاقات المعقودة مع الإدارة نفسها. وبما أن خلافاً لما يدلي المستأنف به، من أن النصوص المتعلقة بفرض الضرائب تفسر دائماً عن طريق الحصر، إن القوانين المالية تفسر ليس فقط بصورة ضيقة (*Interprétation restrictive*) ولكن أيضاً بصورة واسعة أو بطريقة التوسيع (*Interprétation extensive*) فضلاً عن أن باستطاعة القاضي الضريبي في حال وجود نظام مالي شامل (*Système fiscal complet*) كما هو الوضع في المراجعة الحاضرة أن يلجأ إلى تفسير القوانين الضريبية بطريقة القياس أو التناسب. (*Interprétation par analogie*).

ويجيز القضاء الأردني التعمق في مدلول النص للوصول إلى قصد المشرع منه ، حين قضى بأنه^{٣١٤} من المجمع عليه فقها وقضاء ان للقضاء عند تفسير

³¹³ قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم ٣٨٣ الصادر بتاريخ ١٧/١٢/١٩٨٤ ، رقم المراجعة ٥٨٣٤/٧٣.
³¹⁴ أنظر المبدأ ٧٩٧/ ١٩٨٥ المنشور بالعدد ٦ لعام ١٩٨٦ ، على موقع نظام المعلومات الوطني بالأردن : www.lob.gov.jo

نص ما ان يأخذ بما قصده المشرع من ذلك النص دون التقيد بحرفية الفاظة سيما وان القضاء عند تفسيره لقاعدة قانونية يتأثر الى حد بعيد بالاعتبارات والظروف العملية التي تتكشف له في الدعوى. ٢- ان تطبيق المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ على المكلف الذي دعاه مأمور التقدير قبل مضي عام من تاريخ تقدير المكلف كشف التقدير الذاتي لمناقشته فيما احتواه كشف التقدير الذاتي ورفض المكلف بعد حضوره لطلب مأمور التقدير بتعديل الكشف لصالح الخزينة يعتبر تطبيقاً محققاً لهدف الشارع مما رمى اليه في المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل المشار اليه ولقد اعترف القضاء النيوزلاندي^{٣١٥} بحق الممول في تنظيم شئون أعماله بما يمكنه من تخفيض ضرائبه، ولا يجب الإقرار بحق الإدارة الضريبية في تتبع الممول الذي ينجح ببراءة في تخفيض الضرائب المستحقة عليه طالما كان ذلك وفقاً للقانون.

Every man is entitled if he can order his affairs so that the tax attracting under the appropriate Acts is less than it would otherwise be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay the increased tax.

³¹⁵ قضية : Peterson v C of IR, (2005) 22 NZTC 19,098,

وذهبت المحكمة العليا الفلينية³¹⁶ إلى أن للممول حقاً قانونياً في أن
يخفض الضرائب.

In this connection, it should be stated that a taxpayer has the legal right to decrease the amount of what otherwise would be his taxes or altogether avoid them by means which the law permits

أو³¹⁷ يتجنبها بالوسائل التي يسمح بها القانون، وأن الممول الذي يثبت أنه اعتقد، صادقاً، أن الوسائل التي اتبعها كافية في أن تمنحه الحق في الإعفاء، لا يعاقب على جريمة التهرب التي وقع فيها إذا كانت هذه الوسائل تكون جريمة التهرب. ولعل ذلك راجعاً إلى عدم توافر القصد الجنائي في حالته هذه.

A man may, therefore, perform an act that he honestly believes to be sufficient to exempt him from taxes. He does not incur fraud thereby even if the act is thereafter found to be insufficient.

ولكن المحكمة الفلينية قضت³¹⁸ بأن حق الممول في تخفيض الضرائب من خلال الاستفادة بالخصومات التي يتيحها القانون ليس حقاً مطلقاً، وإنما يجب أن يكون الخصم قائماً على أسباب معقولة. وبالتالي يكون من حق

³¹⁶ قضية *Isham*, 17Wall. 496, 506

³¹⁷ قضية : [Benny vs. Commr., 25 T. Cl. 78].

³¹⁸ قضية : *Kuenzle and Streiff, Inc. v. CIR, Id at 641.*

الإدارة الضريبية أن لا تسمح بالخصم إن غير غير معتاد أو غير ضروري أو غير معقول .

The Commissioner disallowed the deduction on the ground that they were not ordinary, or necessary, or reasonable expenses within the purview of Section 30(a)(1) of the NIRC

ولا يوجد معيار محدد لقياس المعقولية في منح المكافآت كتعويض ، ويعتمد ذلك على عدة عوامل ، منها قيمة وجودة الخدمات المؤداة والمرتبطة بالنشاط ، وأن تؤدي هذه المكالآت بحسن نية ، وسماة نشاط الممول ، وحجم هذا العمل ونوعيته وصافي إيراداته ، ونطاق مزاولة نشاطه ، ونوع الخدمات التي يقدمها ، وسياسة الأجور التي تتبعها المنشأة ، ومؤهلات العاملين بها ، ومساهماتهم في المخاطر التي يتعرض لها المشروع والظروف الاقتصادية العامة³¹⁹.

“There is no fixed test for determining the reasonableness of a given bonus as compensation. This depends upon many factors, one of them being ‘the amount and quality of the services performed with relation to the business.’ Other tests suggested are: payment must be ‘made in good faith’; the character of the taxpayers business, the volume and amount of its net earnings. its locality, the type and extent of the services rendered, the salary policy ‘of the corporation’; ‘the size of the particular business’; ‘the employees’ qualifications and contributions to the business venture’: and ‘general economic conditions”.

³¹⁹ قضية : C.M. Hoskins and Co. v. CI R , Id at 440.

ويجيز القضاء الأردني التعمق في مدلول النص للوصول إلى قصد المشرع منه ، حين قضى بأنه^{٣٢٠} من المجمع عليه فقها وقضاء ان للقضاء عند تفسير نص ما ان يأخذ بما قصده المشرع من ذلك النص دون التقييد بحرفية الفاظة سيما وان القضاء عند تفسيره لقاعدة قانونية يتأثر الى حد بعيد بالاعتبارات والظروف العملية التي تتكشف له في الدعوى. ٢- ان تطبيق المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ على المكلف الذي دعاه مأمور التقدير قبل مضي عام من تاريخ تقدير المكلف كشف التقدير الذاتي لمناقشته فيما احتواه كشف التقدير الذاتي ورفض المكلف بعد حضوره لطلب مأمور التقدير بتعديل الكشف لصالح الخزينة يعتبر تطبيقا محققا لهدف الشارع مما رمى اليه في المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل المشار اليه

وفي الأردن يعترف^{٣٢١} لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بما لها من صلاحية في وزن البينة والافتناع بها وترجيح بعضها على البعض الآخر ، وقضى^{٣٢٢} أيضاً بأن لا يوجد تناقض يعتد به ما بين ما وافق عليه المكلف أمام مأمور التقدير حول نسبة الربح عن مبيعاته وبين ما جاء بشهادة الشهود وان شهدوا بأن نسبة الربح أقل مما وافق عليه المكلف ، لان كل من المكلف

³²⁰ أنظر المبدأ ٧٩٧/ ١٩٨٥ المنشور بالعدد ٦ لعام ١٩٨٦ ، على موقع نظام المعلومات

الوطني بالأردن : www.lob.gov.jo

³²¹ أنظر المبدأ رقم ٣٦٧/ ١٩٩٩ المنشور بالعدد ٣ لعام ٢٠٠٠ ، على موقع نظام

المعلومات الوطني بالأردن : www.lob.gov.jo

³²² أنظر المبدأ رقم ١٠٩٨ لسنة ١٩٩٣ المنشور عام ١٩٩٤ ، على موقع نظام المعلومات

الوطني بالأردن : www.lob.gov.jo

والشهود يقومون بتقدير هذه النسبة كلا حسب خبرته ، وموافقة المكلف لا تلغي حجية البينة المقدمة منه وعلى المحكمة ان تزن البينة و تدخل في حسابها موافقة المكلف على نسبة الربح فان شاءت أخذت بما جاء بأقوال الشهود وان شاءت اخذت بموافقة المكلف ولها ايضا ان تقر المقدر على النسبة التي احتسبها كربح عملا بالمادة ٣٤/هـ من قانون ضريبة الدخل. ووقف هذا القضاء حائلاً دون الاعتداد بالتصرفات الوهمية التي تهدف إلى تجنب الضريبي ، بأن قضى بأن ٣٢٣ المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٦٤ قد اجازت لمأمور التقدير ان يهمل اية معاملة ترمي الى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على شخص من الاشخاص سواء اكانت مصطنعة أو وهمية او لم تنفذ في الواقع وعرفت عبارة (معاملة التصرف) الواردة في هذه المادة بوقف الموجودات او هبتها او التعاقد عليها او اجراء اي اتفاق او ترتيب بشأنها او انتقالها.

وبين قانون ضريبة الدخل السوداني³²⁴ أنه إذا كان لدى وكيل الديوان أسباب معقولة تحمله على الاعتقاد أن الغرض الأساسي أو أحد الأغراض الأساسية التي من أجلها تمت أي معاملة سواء قبل العمل بهذا القانون أو بعده هو التهرب من فرض الضريبة أو تخفيضها عن سنة التقدير فيجوز له

³²³ أنظر المبدأ رقم ٣٢/١٩٨٤ المنشور بالعدد رقم ٥ عام ١٩٨٤ ، على موقع نظام المعلومات الوطني بالأردن : www.lob.gov.jo
³²⁴ المادة رقم ١٦ من قانون ضريبة الدخل السوداني لعام ١٩٨٦ الصادر قى ١٨/١١/١٩٨٦.

إذا رأى ذلك عادلاً ومعقولاً أن يأمر بإجراء ما يراه مناسباً من التسويات فيما يتعلق بالخضوع للضريبة بحيث يمحط التهرب من الضريبة أو تخفيضها والتي كانت بخلاف ذلك ستتأثر من المعاملة. ومع ذلك فلا يسري ذلك على أي معاملة يكون غرضها الأساسي أو أحد أغراضها الأساسية هو أن تؤول أعمال يقوم بها فرد أو شراكة إلى شركة مقيمة مؤسسة لهذا الغرض. ويرجح القضاء المصرى الواقع الذى يكون عليه التصرف القانونى أو المادة الخاضعة للضريبة ، حيث يرى³²⁵ أن العبرة فى تحديد المعاملة الضريبية بحقيقة الواقع من الأمور والسبب أو الباعث على أداء المبالغ محل البحث.

المبحث الثالث

الاجتهادات الإدارية

تلجأ الإدارات الضريبية الحديثة إلى خطوات استباقية ، قبل الشك جوهر المعاملة، والاعتقاد بأنها لغرض التجنب ، أو التهرب الضريبى ، وذلك بالتوعية الضريبية لحث الممولين على التعامل بأمانة فى تطبيق القانون الضريبى .

³²⁵فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٩٤٦ بتاريخ ١٠/٢٢/١٩٩٢، ملف رقم ١٢٥١/٤/٨٦.

وفي أول نوفمبر ٢٠٠٦ أطلقت الإدارة الضريبية البريطانية مبادرة فارنى *the Varney Review* بهدف إيجاد السبل التي تحسن العلاقة بين كبار الممولين والإدارة الضريبية ، وذلك من خلال طريقة تصنيف المخاطر *Risk Rating Approach* ، التي تحدد المخاطر التي يتوقعها الممول في تعامله مع الإدارة الضريبية ، لبيان ما يتوقعه من تدخل الإدارة الضريبية وأثره على تنظيم شؤون أعماله ، وذلك حتى يمكن حفز الممولين على العمل بشفافية مع الإدارة الضريبية ، وإبرام المعاملات التجارية في الإطار الطبيعي لها دون اللجوء إلى الوسائل التي تعمل على تجنب الضريبة ^{٣٢٦}.

ولم تلق هذه المبادرة تشجيعاً كبيراً من مديري الشركات الكبرى ^{٣٢٧} ، الذين تحالطهم الظنون ويحاصرهم الشك تجاه قصد الإدارة الضريبية ، ويعتقدون أن تدخل الإدارة الضريبية في شؤون شركاتهم تزيد من التكاليف التي يتحملونها دون أن تعود عليهم بفائدة ، وأن من حقهم إبرام المعاملات وإجراء التصرفات بالطريقة التي تحقق لهم نفعاً طالما تتفق مع القانون.

³²⁶ J. Freedman, G. Loomer and J. Vella, 'Alternative approaches to tax risk and tax avoidance: analysis of a face-to-face corporate survey', OUCBT, Working Paper no. WP08/14, 2008

³²⁷ A. Coulter and L. Joyce, Research to Support the Implementation of Proposals in the Review of Links with Large Business, HMRC Research Report no. 58, December 2007.

وفي نفس الوقت يستمر عمل الإدارة الضريبية في مكافحة التجنب الضريبي ، إما باجتهاد شخصي منها في تفسير القانون الضريبي وتطبيقه ، استناداً إلى أن القواعد القانونية العامة ، سواء في قانون الضريبة ، أو في القوانين الأخرى ذات الصلة ، لا تمنع أي إدارة مكلفة بتنفيذ قانون ما ، ومنها الإدارة الضريبية ، من أن تفحص وتدقق في جوهر وطبيعة المعاملات التي ترتبط بالقانون المكلفة به ، وإلا انقلب الأمر إلى مجرد مراعاة لأمر شكلية ، أو توفيق لأوضاع ظاهرة ، يسهل تحقيقها للحصول على مزايا فردية ، أو خاصة ، تجور على حق الغير ، ويزداد الأمر تعقيداً عندما يكون الغير هو الدولة ، التي تمثلها الإدارة الضريبية.

بيد أنه يمتنع على الإدارة الضريبية أن تسرف في تفسير النص إلى حد القياس الذي يتعارض وشرعية الضريبة ، لذا نجد كثيراً من الفقهاء يرون أنه يجب أن يفسر القانون الضريبي تفسيراً ضيقاً ، ومن ثم فإن التفسير ينحصر في حدود تفسير التشريع وحدة وذلك بتفسير نصوص التشريع تفسيراً لفظياً فاذا لم يتوصل اللفظ إلى معنى النص فينبغي استخلاص هذا المعنى من النص.

ويرى آخرون أن القانون الضريبي يفسر مثل غيره من القوانين ولا يخضع لاي قواعد خاصة وإنما يرجع لقاعدة دستورية مستقرة، أي ان المفسر يلجا

في التفسير القانون الضريبي الى نفس القواعد المطبقة في تفسير القوانين الاخرى وكل مايرد عليه من قيد هو مراعاة المبدأ الدستوري الذي يقضى بعدم فرض او تعديل او الغاء ضريبة الا بقانون مكتوب .

ويتبنى القضاء المصرى الرأى الأول غالباً ، وهو التفسير الضيق ، وهو ما يعنى التزام عبارات النص ومدلوله دون التوسع إلى المعانى التى لا يتحملها النص ، أو يقبلها بتزويد، وإلى ذلك اشارت محكمة النقض بقولها ٣٢٨ إن " المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أنه متى كانت نصوص القانون واضحة جلية المعنى فإن البحث عن حكمة التشريع ودواعيه لا يكون له محل قوانين الضرائب وجوب تفسيرها في أضيق الحدود دون توسع أو قياس". من ذلك : ما قضت به المحكمة الإدارية العليا ٣٢٩ بأن " مناط خضوع العقار لضريبة الأرض الفضاء هو وجود الأرض الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن في المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه و مجار و كهرباء وقت العمل بالقانون بشرط ألا تكون خاضعة في ذلك التاريخ للضريبة على العقارات المبنية أو ضريبة الأطنان الزراعية - إذا لم يتحقق في

³²⁸ ط ٩٧٧ س ٧٤ ق جلسة ١٣/٢/٢٠٠٥ .

³²⁹ طعن رقم ١٨٨٧ لسنة ٣١ ق.ع جلسة ٦ - ٢ - ١٩

العقار صفة الأرض الفضاء على الوجه الذي حدده المشرع فلا وجه لإخضاعه لضريبة الأرض الفضاء حتى ولم يكن قد خضع بعد للضريبة على العقارات المبنية أو ضريبة الأطيان الزراعية - أساس ذلك يجب الالتزام بنصوص القانون وحدها في هذا الشأن إعمالاً لقاعدة التفسير الضيق في مجال الضرائب .

أما القياس في المسائل الضريبية فهو مرفوض ، ولقد ذهبت إلى ذلك المحكمة الإدارية العليا ٣٣٠ حين قضت بأن " إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون - لا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون - لا يجوز تكليف أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون - أساس ذلك الضرائب العامة تخضع لمبدأ الشرعية القانونية - يتعين تحديد الأركان الأساسية للضرائب العامة سواء في إنشائها وفرضها أو في الإعفاء منها بأن ترد صراحة في قانون وليس في أداة تشريعية أخرى سواء في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وسعرها والممول الخاضع لها على نحو عام مجرد وعلى سبيل المساواة بالنسبة لجميع الممولين

³³⁰ الطعن رقم ٣٢٥٦ سنة قضائية ٣٦ مكتب فني ٣٧ تاريخ الجلسة ١٢ / ٠٤ / ١٩٩٢

الخاضعين - لا يجوز التوسع أو القياس في تفسير القواعد القانونية التي تقرر الخضوع لضريبة معينة أو الإعفاء منها " .

وهذا القول يجب أن لا يؤخذ على إطلاقه ، فالقياس المرفوض هو الذى يؤدي إلى خضوع للضريبة أو إعفاء منها دون نص فى القانون ، أما القياس الذى يستدل به على أبعاد نص الخضوع ذاته ، أو كدليل على الإعفاء من النشاط فجائز ، إذ أن قياس حالة منشآت الحفر على منشآت استخراج الغاز الطبيعى على منشآت المناجم والمحاجر والبتروى فجائز لأن المشرع يخضع للضريبة كافة أرباح المنشآت التجارية والصناعية ، ونشاط استخراج الغاز الطبيعى هو نشاط تجارى وصناعى .

ويقاس كذلك على نشاط البترول ، كما أنه يمكن خصم الإتاوات التى تتحملها المنشأة من بين التكاليف قياساً على الرسوم والضرائب لأنها فريضة مالية مثلها وتكلفة تتحملها المنشأة وجب خصمها ، كما يمكن أن تعفى إيرادات إعداد الكتب والمقالات التى تقوم على تجميع المادة العلمية وتآلفها معاً لتكون كتاباً أو مقالاً قياساً على التأليف المبتدئ الذى ينشأ من قريحة المؤلف وإبداعاته، ولأن الإعداد نوع من الإبداع مثله ، يخرج فى صورة كتاب أو مقال .

ويستند هذا القول إلى القاعدة الفقهية التي تقول ما لا تعلم علته لا يجوز القياس عليه، لذلك منع الفقهاء القياس في العبادات التي لا تعرف علتها ، كعدد ركعات الظهر والعصر مثلاً ، ولكنهم أجازوا القياس في المسائل التعبدية التي علم حکمتها من الشارع نفسه، لذلك ذهب الأحناف إلى جواز إخراج الزكاة نقداً لا عيناً ، لأن الحكمة من الزكاة هو الانتفاع بقيمتها للفقراء وأصحاب الأنصبه. ولا ريب أن المسائل الضريبية اقل شأنًا من الأحكام التعبدية ، ومن ثم فلا غضاضة في القياس عليها.

القواعد القانونية الداعمة لمكافئة التجنب في التشريع المصري

تبدو لنا قاعدتان مهمتان يمكن أن تستند إليهما الإدارات الضريبية في الحد من التجنب غير المحظور صراحة في قوانينها ، الأولى تتصل بالتفسير ونعنى بها قاعدة التفسير بمفهوم المخالفة ، والثانية تتصل بالتحليل ونعنى بها الدفع بالصورية:

أولاً : التفسير بمفهوم المخالفة

من القواعد الأصولية³³¹ لتفسير النصوص استنباط الحكم بمفهوم مخالفة النص الذي يعالج حكماً آخر . وهو عكس الاستنتاج بطريق القياس ، ويكون بتطبيق عكس الحكم بشأن حالة معينة على حالة أخرى لم ينص

³³¹ اعتمدنا في دلالة مفهوم المخالفة وموانعه في التفسير القرآني على المواقع الإسلامية عبر الشبكة العنكبوتية (الإنترنت).

عليها في القانون ، ولكنها تختلف كل الاختلاف عن الحالة الأولى ، بحيث تعتبر معاكسة لها تماما ٣٣٢ .

فحين ينص القانون مثلا على أن هلاك المبيع قبل تسليمه يؤدي إلى فسخ العقد واسترداد الثمن من قبل المشتري ، نستطيع أن نستنتج بمفهوم المخالفة مثلا أنه إذا هلك المبيع بعد تسليمه لا يفسخ العقد ولا يسترد المشتري الثمن .

ومفهوم المخالفة: أن تعطي للمسكوت عنه عكس ما أعطيته للمذكور. ويسمى عند فقهاء المسلمين بدليل الخطاب أو تنبيه الخطاب. ومفهوم المخالفة أنواع هي : مفهوم الحصر، مفهوم الغاية، مفهوم العلة ، مفهوم الشرط ، مفهوم العدد ، مفهوم الظرف (زمانا أو مكانا)، ومفهوم الصفة ، مفهوم اللقب.

١- مفهوم الحصر: وهو أعلى مفاهيم المخالفة : فعبارة لا إله إلا الله ، تعنى حصر الألوهية في حق الله تعالى، ويُفهم منه أن إثبات الألوهية لغيره باطل.

332 لا تجد المحاكم غضاضة في تفسير النصوص القانونية بمفهوم المخالفة ، ومن ذلك: تقول محكمة النقض (المقرر في قضاء هذه المحكمة أن المادة الخامسة مكرر من القانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٤٧ بشأن إيجار الأماكن والمضافة بالقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٨ إذ نصت على أنه ... لا يسري التخفيض المشار إليه فيما تقدم بالنسبة إلى ما يأتي أولا : المباني التي يبدأ في إنشائها مع العمل بأحكام هذا القانون فقد دلت بمفهوم المخالفة على أنه مقصود الشارع منها أن يدخل في نطاق تطبيقها المباني التي بدئ في إنشائها قبل ١٢ / ٦ / ١٩٥٨ تاريخ العمل به ، سواء أعدت للسكنى قبل أو بعد هذا التاريخ . (الطعن رقم ٣٧٤ / ٤٦ ق جلسة ١٩٧٩/٢/٧) .

وفي الضرائب : تعرف المادة ١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الشخص المرتبط شركة الأموال والشخص الذى يملك بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠٪ على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت ، فيكون بمفهوم المخالفة لا يعتبر شخصاً مرتبطاً من يملك أقل من ٥٠٪ من السهم أو حقوق التصويت.

٢- مفهوم الغايية: يفهم من قوله تعالى : "ولا تقربوهن حتى يطهرن" أنه إذا تطهرن زال مقتضى النهي ، فيحل وطؤهن بعد طهرهن.
وفي الضرائب : أخضعت المادة ١٩ من ذات القانون للضريبة الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف ، ومن ثم فإن من يشتري العقار أو يشيد عقاراً دون أن يقصد بيعه، ولم يكن محترفاً فلا يخضع لهذه الضريبة.

٣- مفهوم الشرط: يأتى مفهوم قوله تعالى : "فإذا تطهرن فأتوهن من حيث أمركم الله" أنه إذا لم يتطهرن (بالاغتسال وما يقوم مقامه) لا يحل وطؤهن. ومنه ضريبياً : ما يقرره البند ١ من المادة ٢٢ من القانون المذكور بأنه يشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى ولازمة لمزاولة هذا النشاط، ومن ثم فإنه لا يعتد بالتكاليف والمصروفات التى تتكبدها المنشأة ولم تكن مرتبطة بنشاطها التجارى أو الصناعى ، أو لم تكن لازمة لمزاولة هذا النشاط .

٤- مفهوم العود: يفهم من قوله تعالى: "فاجلدوهم ثمانين جلدة"، أنه لا يجوز الزيادة ولا النقصان.

ومنه ضربياً: النص في المادة ٧ من القانون المذكور بأن تستحق الضريبة على ما يتجاوز خمسة آلاف جنيه، ويكون بمفهوم المخالفة لا تستحق الضريبة على مجموع صافي الدخل الذي يكون في حدود خمسة آلاف جنيه أو أقل.

٥- مفهوم الصفة: وصف الغنم التي تجب فيها الزكاة بأنها سائمة، يدل على أن غير السائمة لا تجب فيها الزكاة ولو بلغت نصاباً.

ومنه ضربياً نص البند ١ من المادة ١٢ من القانون المذكور بأن لا تخضع للضريبة مكافآت نهاية الخدمة، فيكون بمفهوم المخالفة تخضع للضريبة المكافآت الأخرى التي لا تستحق هذا الوصف ما لم يتقرر الإعفاء بنص آخر.

٦- مفهوم الظرف (زمانياً أو مكانياً): في قوله تعالى "الحج أشهر معلومات"، يفهم منه أنه لا يكون الحج في غير هذه الأشهر المعلومات.

ومنه ضربياً ما يقرره البند ٤ من المادة ٣١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإعفاء ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، ويكون بمفهوم المخالفة خضوع العوائد الناتجة عن الاستثمار في أسواق مالية أخرى غير مصرية.

ولكن الاعتماد على مفهوم المخالفة في استنباط الأحكام ليس عاماً أو مطلقاً ، بل إن هناك من الموانع اللفظية والموضوعية ما يحول دون الاعتماد على هذا المفهوم .

و من الموانع التي تمنع اعتبار مفهوم المخالفة من اللفظ هو أن يكون اللفظ جاء جرياً على الغالب ، أي حكاية للواقع الغالب في حصول موضوع المسألة ، وهو معنى قاعدة : (النص إذا خرج مخرج الغالب لم يعتبر مفهومه) ..

ومعناها: النص إذا قُيِّد بوصف ليس مراداً وإنما ذُكِرَ لأنه الغالب، فإننا لا نأخذ بما دل عليه المفهوم ونطرحه.

وَإِذَا ضَرَبَ بَوْمُهُمْ يَقُولُ تَلَالَى: (رَضِ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ أَنْ تَقْصُرُوا مِنَ الصَّلَاةِ إِنْ خِفْتُمْ أَنْ يَفْتِنَكُمْ الَّذِينَ كَفَرُوا) ، إذ قال بعضهم: خِفْتُمْ أَنْ يَفْتِنَكُمْ الَّذِينَ كَفَرُوا" خرجت مخرج الغالب حال نزول الآية؛ فإن في مبدأ الإسلام بعد الهجرة كان غالب أسفارهم مخوفة، فلا يعتبر المفهوم الذي هو: إن لم تخافوا أن يفتنوكم فلا تقصروا من الصلاة.

ومنها ضريبياً: نص المادة ٧٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي تلزم الممول بأن يقدم إقراراً معدلاً إذا اكتشف سهواً أو خطأ في الإقرار الأصلي ، فلا يفهم منها بمفهوم المخالفة أن الممول الذي يكتشف مخالفة عمدية في إقراره الأصلي أن لا يبادر بتقديم هذا الإقرار المعدل ، ذلك لأن النص في

المادة المذكورة جرى على الغالب من الأمور وهو أن يقع المرء في سهو أو خطأ ، ومن ثم فإن الالتزام بالمبادرة بتقديم إقرار معدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني للإقرار الأصلي لا يزال قائماً لمن ارتكب مخالفة عمدية عند تقديمه الإقرار في مواعده ، وسعى إلى إزالتها درءاً للمسئولية.

وقد يقال: كيف نعرف إن كان خارجاً مخرج الغالب أو أن المفهوم معتبر؟! والجواب: أن السياق والقرائن، والنصوص الأخرى أحياناً، ولغة العرب أحياناً.. إليهن المرجع في هذا الأمر.

والحالة الثانية التي يطرح فيها مفهوم المخالفة: إن كان القيد بيان للواقع: يعني ليس مراد فهو يبين الواقع كقول الله تعالى عن ربا الجاهلية " يا أيها الذين آمنوا لا تأكلوا الربا أضعافاً مضاعفة " هنا مفهوم المخالفة إن عملنا به ماذا يعني؟ يعني كلوا لكن ضعف واحد وليس أضعافاً مضاعفة وهذا المفهوم مطروح لما؟ لأن الله كان يبين حال الجاهلية أنهم كانوا يأكلون الربا أضعافاً مضاعفة، " يا أيها الذين آمنوا لا تأكلوا الربا أضعافاً مضاعفة " هذا بيان للواقع فلا مفهوم له.

ومنها ضربياً: النص في البند ٥ من المادة ١٩ خضوع الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية فلا يفهم منه عدم خضوع تأجير الماكينات والعدد، لأن النص أخذ بالغالب من الأمور، كذلك عندما يقرر البند ٩ من ذات المادة على خضوع أرباح منشآت تفريخ الدواجن آلياً فلا

يفهم بالمخالفة عدم خضوع التفريخ اليدوي إذا قامت به منشأة ، لأن النص جرى على الغالب لهذا النشاط في الوقت الحاضر

الحالة الثالثة: التي يطرح فيها مفهوم المخالفة و لا يكون حجة: إذا خرج السياق مساق الامتنان يعني يمن الله على عباده بما يقيد، قال " لتأكلوا منه لحما طريا " البحر إن أخرجت اللحم الطري لك أن تأكله و مفهوم المخالفة هنا: إن كان اللحم غير طري فليس لك أكله، هل هذا صحيح؟ لا، هذه منة الله يبين لنا بمنتته أنه من علينا بأن البحر يخرج لنا لحما طريا فلا مفهوم له. هذا آخر الكلام عن المفهوم أرجو ألا يكون يشتت الأذهان. ولا تتصور هذه الحالة في القوانين الضريبية ، لأن المشرع الضريبي ليس في مقام المنة على الممولين .

ثانيا : الدفع بالصورية

الصورية مفهوم يستدل عليه من الأحكام القانونية النافذة حيث لم ترد عبارة الصورية في القانون بوصفها المجرد كما أن بعض الباحثين³³³ قدموا لها تعريفاً فقهيًا، من صور الشيء : أبرز له صورة - أي شكلا - والصوري : نسبة إلى الصورة. إظهار تصرف قصدا وإبطان غيره، مع إرادة ذلك المبطن.

³³³ محمد قلعجي: معجم لغة الفقهاء ، ص ٢٧٨

والصورية على نوعين صورية مطلقة : وهي صورية تتضمن افتعالا كاملا لتصرف . لا وجود له في الحقيقة ، والصورية النسبية بالتستر : وهي إخفاء تصرف في صورة تصرف آخر ، كإخفاء هبة في صورة بيع .

والصورية بلا شك إخفاء للحقيقة وإلباس للعقد ثوباً غير ثوبه وقد تكون الصورية مقترنة بقصد الإضرار بالغير باتفاق العاقدین على ذلك كالصورية التدليسية، التي تقترن بالتواطؤ .

وبذلك يتضح أن التواطؤ نوع من الصورية يشتركان في الإيهام بنوع من الفعل أو التصرف المخالف لحقيقة الواقع للانتفاع بميزة غير مشروعة أو الإضرار بشخص من الغير .

ومن الناحية الضريبية يمكن تبين الصورية أو التواطؤ في ظهور شخص كصاحب منشأة أو مزاول لنشاط أو شريك في شركة بينما هو في الحقيقة لا يمتلك هذه المنشأة ، ولا يعود ربحها إليه ، وليس شريكاً حقيقياً ، وإنما يعمل لحساب المالك الحقيقي أو من يؤول إليه الربح فعلاً ، ويبدو ذلك باكتشاف العلاقة الحقيقية من خلال أوراق الضد أو التحرى أو المستندات الصحيحة الموثقة أو المسجلة .

ولا تعنى مصلحة الضرائب باكتشاف الصورية والتواطؤ ، لأنها من الغير الذى يستفيد بالوضع الظاهر .

كما أن لها أيضاً تدفع بصورية المعاملة وتمسك بالعقود المستترة التى تكشف عن حقيقة تلك المعاملات، إلا أنها تتميز عن الغير الآخرين في ٣٣٤ أنها ليست بحاجة إلى إبطال التصرف الصورى في بعض الحالات التى يمنحها قانون الضريبة سلطة عدم الاعتراف بالتصرفات الوهمية ، فضلاً عن أن قانون الضريبة يتضمن عدة قرائن تعتبر المعاملة صورية أو وهمية لمصلحة الضرائب أن لاتعتد بها دون أن يكلفها بإثبات ما تدعيه ، وينقل عبء الإثبات على الممول للتدليل على أن المعاملة التى تتوافر فيها القرينة صحيحة .

بيد أن عدم الاعتراف الضريبي بالمعاملة أو العقد لا يتجاوز الأثر الضريبي الذى يهدف إلى فرض الضريبة المستحقة فعلاً على أساس حقيقة المعاملة أو جوهرها ، دون أن يؤدي هذا الأثر إلى بطلان العقد ذاته أو التأثير على الحقوق الأخرى للمتعاقدين كإثبات ملكية الأرض ، أو الإقرار بمشاركة شخص في شركة .

³³⁴ أحمد عزت لطفى الشريف: المعاملات الوهمية في ظل القوانين الضريبية السارية المفعول في فلسطين، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح ، فلسطين، ٢٠٠٥، ص ١٢، ص ١٨ .

ومن ذلك أنه: عندما يقوم الأب ببيع قطعة أرض إلى ابنه فإن إدارة الضرائب في الفلبين *Bureau of Internal Revenue (BIR)* تبحث في المقدرة المالية للابن^{٣٣٥} ، ومدى استطاعته أن يشتري هذه الأرض لضمان أن هذا البيع لم يكن لغرض وحيد وهو تجنب ضريبة التركات . وقد يكون لدى الممول سبب معقول أو مشروع في أن يبيع أرضه لابنه ، فإن كان السبب كما يقول الممول هو تجنب الضريبة فقط فإن إدارة الضريبة لن تقبل منه ذلك ، وستقوم بفرض الضريبة عليه ، مع توقيع الغرامات والعقوبات ، مما يثير التساؤل عن مدى السماح بالتجنب الضريبي في الفلبين .

الريبة القضائية في الاجتهادات الإدارية

ينظر بعض القضاة إلى محاولات الإدارة الضريبية كشف التجنب ومكافحته بعيداً عن النص الصريح ، على أنها اجتهاد منها ، هدفه تقوية مركز الإدارة الضريبية في التفاوض مع الممول لتشجيعه على تسوية منازعاته معها دون التماهى فيها^{٣٣٦} . وكان القضاء البريطانى ، قبل تطبيق مبدأ رمزى

³³⁵ Evelyn Kho-Sy: *THE LEGALITY OF THE ASSAULT ON TAX AVOIDANCE PRACTICES IN THE PHILIPPINES*, *Philippine Management Review*, Vol. 16, 2009, pp. 58-92.

³³⁶ Rachel Anne Tooma: *Legislation against avoidance* , *IBFD, The Netherlands*, 2008, p.50.

، لا يقبل غير تفسير القانون الضريبي تفسيراً حرفياً ، مشدداً على أن القضاء عليه أن يتقيد بحكم القانون^{٣٣٧} .

كما اعترض عدد من القضاة في أستراليا على مبدأ رمزي ، المعمول به في القضاء البريطاني ، بحجة أن هذا المبدأ ينشئ التزامات لم يقرها القانون ، أو أنه يضع أساساً لتجنب الضريبة لا يتفق مع الاختصاص الدستوري بفرض الضريبة ، وهي قاعدة لا يجب أن تكون مفصلية إلى الحد الذي تعلق به على نصوص القانون ، يستند إليه في تبرير مكافحة التجنب الضريبي^{٣٣٨} .

لذلك تفضل التشريعات الضريبية الحديثة منح الإدارات الضريبية سلطات صريحة وواضحة لمكافحة التجنب ، من خلال النص على حقها في تحليل المعاملة أو الصفقة موضوع الخضوع أو الإعفاء الضريبي .

ومن ذلك ، مثلاً ، ما أعطاه قانون الإجراءات الضريبية اللبناني^{٣٣٩} للإدارة الضريبية الحق في إعادة تكييف المعاملة الضريبية بما يتفق والتطبيق

³³⁷ في قضية *The Duke of Westminster's , 1936, ACi* رفضت أغلبية القضاء أن تنظر المحكمة إلى جوهر المعاملة متجاهلة شكلها القانوني ، وذلك بالنسبة للمعاشات التي منحها الممول ديوك إلى موظفيه للتمتع بخصم ضريبي أكبر ، بالرغم من أن هذه المبالغ في حقيقتها من قبيل الأجور والمرتبات التي تتمتع بخصم ضريبي أقل ، وخلصت المحكمة إلى ترجيح النص القانوني على جوهر أو حقيقة تلك المبالغ .

³³⁸ *As Examples: Cases: John v. FC 89ATC 4101anf : , Macniven v. Westmoreland investments Ltd, 2003, AC311.*

³³⁹ المادة ١٠ من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨ الذي يعمل به من أول يناير ٢٠٠٩ .

السليم للقانون الضريبي ، وذلك بالنص على أنه: "لغايات تحديد الضريبة المتوجبة عن عملية ما، يحق للإدارة الضريبية أن تعيد توصيف تلك العملية وفقاً لحقيقتها وذلك في الحالات التالية:أ) في حال قام المكلف بعملية صورية من أجل التهرب من الضريبة. ب: في حال قيام المكلف بعملية قانونية بشكلها ولكن تهدف بضرورة أساسية إلى التهرب من الضريبة.

ويحق للإدارة الضريبية تعديل قيمة العمليات وتعديل شروطها التي تتم بين أشخاص مترابطين على أساس قيمة وشروط حصلت في عمليات مشابهة بين شخصين مستقلين وضمن شروط تنافسية كاملة. ويعتبر الأشخاص مترابطين عندما يكون لأحد الأشخاص سلطة التوجيه والإشراف على الآخر، أي عندما يتمتع بسلطة إدارية على الآخر من شأنها تقرير مسار عمله من النواحي المالية والاقتصادية والتنظيمية. وألزم القانون بأن تطبق الإدارة الضريبية القوانين دون إساءة أو تعسف أو تجاوز ، ودون تفريط في حقوق الخزانة العامة .

وتعتبر العملية صورية^{٣٤٠}، عندما تختلف قيمتها بنسبة تزيد أو تنخفض عن 20% عن القيمة السوقية العادلة لتلك العملية كما لو تمت بين أشخاص

³⁴⁰ المادتان ١٢ و ١٣ من المرسوم اللبناني رقم ٢٤٨٨ بتحديد دقائق تطبيق القانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الإجراءات الضريبية.

مستقلين عن بعضهم البعض وضمن شروط تنافسية كاملة مقارنة مع عمليات مشابهة حصلت بتاريخ تنفيذ العملية موضوع الضريبة. ويحق للإدارة الضريبية اللبنانية، وفقاً للوقائع والمعلومات المتوفرة لديها، أن تقوم بإعادة النظر في العملية الصورية أو تلك المنفذة بهدف التهرب من الضريبة وإعطائها صفتها الحقيقية والقانونية، وإلغاء المنفعة المكتسبة عن غير حق. ومن أجل ذلك تقوم الإدارة الضريبية بجميع التعديلات اللازمة على المبالغ التي قد تؤثر على قيمة الضريبة المتوجبة سواء كلياً "أو جزئياً"، وبشكل خاص يعاد احتساب قيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة أوتماً "تخفيض قيمة المبالغ القابلة للتزليل أو قيمة الخسارة، وتصدر الإدارة الضريبية تكليفاً إضافياً وتبلغه للمكلف وفقاً "لأصول التبليغ المنصوص عليه في المادتين ٢٧ و٢٨ من القانون.

وأجاز القانون الأردني للسلطات المعنية بأن تعيد، أو تقدر، القيمة الحقيقية للعقار لفرض الضريبة عليه، حيث نص^{٣٤١} على أنه إذا لم يكن البناء مؤجراً أو إذا ظهر للجنة التخمين أن بدل الأيجار المسمى لا يعادل قيمة الأيجار السنوي الحقيقي، تخمن لجنة التخمين قيمة الأيجار السنوي مراعية في ذلك الاعتبارات التالية:-

أ- حجم البناء والمواد المستعملة في بنائه و شرف الموقع المقام عليه.

³⁴¹ المادة ٢/٧ من القانون الأردني رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ بشأن ضريبة الأبنية والراضى داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية .

ب- كيفية استعمال البناء.

ج- بدل أيجار او أيراد الأملاك المجاورة والمائلة له، ويشترط في ذلك ان لا تحسب قيمة الآلات والماكنات عند تخمين البناء المستعمل لمشروع صناعي.

د - الاسس والمعايير الاخرى التي يقررها مجلس الوزراء بما في ذلك قيمة الايجار السنوي الصافي للمتر المربع الواحد لمختلف انواع الابنية المقدرة من قبل لجنة يعينها وزير المالية لهذه الغاية من بين رؤساء لجان التخمين واعضاؤها.

د- الاسس والمعايير الاخرى التي يقررها مجلس الوزراء بما في ذلك قيمة الايجار السنوي الصافي للمتر المربع الواحد لمختلف أنواع الابنية المقدرة من قبل لجنة يعينها وزير المالية لهذه الغاية من بين رؤساء لجان التخمين واعضاؤها .

ويجيز قانون الضرائب في مصر^{٣٤٢} قيام مصلحة الضرائب بفحص إقرارات الممولين عن طريق عينة يضع قواعدها وزير المالية ، ولها أن تعدل في هذا الإقرار ، أو تربط الضريبة بناءً على تقديرها المستند إلى أدلة ومستندات تؤكد وجهة نظرها ، لمنع تجنب الممول للضريبة على غير ما يقتضيه القانون.

³⁴² راجع المادتين ١٢٩ و١٣٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أما إذا لم يقدم الممول الإقرار فإن للمصلحة أن تربط الضريبة، ولكن عبء إثبات عكس هذا الربط يقع على الممول ، لعدم إلتزامه بتقديم الإقرار الذى يعبر عن وجهة نظره ابتداءً .

نقد قواعد مكافحة التجنب الضريبي

تنتقد القواعد المقررة لمكافحة التجنب الضريبي بأنها هي الأخرى غير واضحة ، سواء طبقت على بعض الحالات وفق معايير قانونية معترف بها ، أو بدون معايير مؤكدة ، فهي معيبة لتعارضها مع عدد من القواعد القانونية المعتمدة^{٣٤٣} فى النظام الدستورى لكل دولة .

وتتعارض سياسة مكافحة التجنب الضريبي مع الحق فى الحرية ، الذى يؤكد على أهمية العلاقة بين الحرية والقانون ، أو ما يعرف بدولة القانون *rule of law*، التى^{٣٤٤} توجب أن تكون نصوص القانون واضحة فى تأكيد الحقوق وتبيان الإلتزامات ، ومن هنا تبدو فكرة مكافحة التجنب الضريبي محل اعتراض لأنها^{٣٤٥} تشير بوضوح إلى تقييد حرية الفرد فى أن يختار طريقاً يتفق

³⁴³ Joseph Raz “The Rule of Law and its Virtue” in Joseph Raz *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*(Oxford University Press, Oxford, 1979), 210, 213 .

³⁴⁴ John Rawls *A Theory of Justice* (The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge (Mass.), 1971), 235.1221330 v1

³⁴⁵ Rebecca Prebble and John Prebble: *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?* , Sanford E. Sarasohn Memorial Conference on Critical Issues in International and Comparative Taxation, 2010, p.11.

مع القانون ، ويعتبره محل ريبة وشك من القائمين على تطبيق قانون الضريبة
يخول لهم البحث في نوايا الممول ومنعه من أن يمضى في سبيل الطريق الذى
اختاره بحرية لإبرام صفقاته أو معاملاته.

وتتعارض قواعد مكافحة التجنب الضريبي مع الكرامة الإنسانية
human dignity ، هذه الكرامة التى توجب على القانون أن يحترمها ، بالنظر
إلى الإنسان على أنه عاقل ورشيد³⁴⁶، يعرف كيف يدير شئونه وأعماله
الخاصة بما يحقق له أكبر قدر من المصلحة التى لاتتعارض مع القوانين .
ومن ثم ينظر إلى قواعد مكافحة التجنب أنها تتدخل فى إعادة ترتيب
الشئون الخاصة للممول ، وتعديله وإلغائها ، بما يجرح كرامته، ويحط من
قدره كإنسان.

ويرد كتاب آخرون³⁴⁷، وبحق، على هذه الانتقادات ، فالقانون الصادر
بناء على تفويض المجتمع للسلطة التشريعية لا يتعارض مع حرياتهم ، بل
ينظمها لصالح المجتمع ككل ، وليس مطلوباً من هذا القانون أن يحنو على
كافة التفصيلات والتفريعات المتوقعة وغير المتوقعة منه ، لأنه عمل يفوق
طاقة المشرعين ، بل البشر جميعاً ، ومن هنا كان تقرير الأسس العامة التى

³⁴⁶ Joseph Raz "The Rule of Law and its Virtue" in Joseph Raz *The Authority of Law: Essays on Law and Morality* (Oxford University Press, Oxford, 1979) 210, 221.46 Idem. 1221330 v1

³⁴⁷ Lon Fuller *The Morality of Law* (2 ed, New Haven (CT) Yale University Press, 1964) 168.

تتكفل بتوضيحها قواعد تفصيلية لا تتعارض مع حرية الفرد طالما كانت هذه القواعد متفقة مع القانون .

وأنه ليس في ضبط تصرفات الأفراد بما يتفق مع القانون ما ينقص من كرامتهم ، أو يحط من قدرهم باعتبارهم يتحلون بالعقل الرشيد الذى يوجههم إلى أفضل السبل ، لأن هذا القول يعنى ببساطة أن المجتمع يخلو من اللصوص والمجرمين الذين توجههم عقولهم أو مداركهم ، أو حتى مصالحهم الذاتية إلى الإضرار بحقوق الآخرين ومصالحهم ، وهو قول ينطوى على خطأ كبير ، لأنه ليس في تدخل المشرع لضبط بعض التصرفات ، وإعادةها إلى جادة الصواب القانونى ما يتعارض مع الكرامة الإنسانية ، بل إنه يحميها من أن تتعرض لخطر بسبب طيش أو جشع الآخرين . ومن ثم كان في تقرير قواعد لمكافحة التجنب الضريبي ما يتعارض مع الكرامة الإنسانية في هذا النطاق .