



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

قسم الإقتصاد التطبيقي

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في الإقتصاد التطبيقي

بعنوان:

# التمرب الضرببي في السودان أسبابه وأثاره وطرق مكافحته

TAX EVASION IN THE SUDAN AND ITS CAUSES AND  
EFFECTS AND WAYS TO COMBAT IT

في الفترة من 2010-2015

إعداد الطلاب:

1. ريم الشيخ علي الباقر

2. ريم عبد الله مكايي محمد خير

3. شيماء صبري حاج محمد

4. يثرب إبراهيم حامد حسين

إشراف الدكتور: بابكر الفكي

اكتوبر 2018م

الآية

وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون  
وستردون الى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم  
تعملون

صدق الله العظيم

التوبة الاية 105

## إهداء

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره وهدى بالجواب الصحيح حيرة سائله  
فأظهر بسماحه تواضع العلماء وبرحابه سماحة العارفين.

## الشكر والعرفان

أقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير .. بعد شكر الله عز وجل .. إلى جامعة السودان ،  
وجزيل الشكر لأسرة كلية والدراسات التجارية. كما أقدم بالشكر لديوان الضرائب، وأسرة  
مكتبة جامعة السودان ومكتبة جامعة الخرطوم. وبكل الوفاء والإخلاص والتقدير  
والاحترام أخص الدكتور/ **بابكر الفكي المنصور** الذي أشرف على هذا البحث منذ أن  
كان فكرة إلى أن رأى النور من خلال تشجيعه ونصائحه وإرشاده ومتابعته اللصيقة .

## مستخلص البحث

هذا البحث خصص لدراسة موضوع التهرب الضريبي في السودان أسبابه وآثاره وطرق مكافحته وتم إتباع المنهج الوصفي الإحصائي.

أهم أهداف هذا البحث: التعرف علي طبيعة النظام الضريبي في السودان ومعرفة أنواعه والتعرف علي تأثير التهرب الضريبي في السودان أسبابه وآثاره

واهم الفرضيات هي ارتفاع التهرب الضريبي في السودان بنسبة كبيرة وضعف الأجهزة الضريبية سبب في ضعف التحصيل الضريبي وقلة الوعي بأهمية الضريبة سبب في ضعف التحصيل الضريبي

أهم النتائج التي توصل إليها البحث: ارتفاع معدل الضريبة أدى إلى ارتفاع التهرب الضريبي في السودان بنسبة كبيرة وضعف الأجهزة الضريبية سبب في ضعف التحصيل الضريبي وعدم الوعي بأهمية الضريبة سبب في ضعف التحصيل الضريبي  
واهم التوصيات:

زيادة الوعي بين الممولين وذلك عن طريق حملات التوعية أو عقد الندوات وغيرها، وإعادة النظر في التعديلات الضريبية وتخفيف معدلاتها في بعض القطاعات حسب الدخل وذلك تأميناً لاستمرار التوازن التجاري في السوق، واستخدام الوسائل الآلية الحديثة.

## **Abstract**

This research was devoted to studying the subject of tax evasion in Sudan ,its causes and consequences and ways of combating it and descriptive statistical approach.

The main objectives of this research are to identify the nature of the tax system in the Sudan and to know the impact of tax evasion in Sudan, its causes and effects.

The most important hypotheses are the high tax evasion in Sudan by a large percentage and the weakness of the tax services is a cause of poor tax collection and lack of awareness of the importance of tax is the reason for the weak tax collection.

The most important results of the research the high tax rate led to the high tax evasion in Sudan by a large percentage and the weakness of the tax agencies is a cause of poor tax collection and lack of awareness of the importance of tax due to poor tax collection.

The most important recommendations are raising awareness among financiers through awareness campaigns seminars 'etc.. and reviewing the tax amendments and reducing their rates in some sectors according to income 'thus ensuring the continuation of trade balance in the market and the use of modern automated

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ا	الآية
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص البحث
هـ	Abstract
و	فهرس المحتويات
ز	فهرس الجداول
<b>الفصل الأول</b>	
<b>الإطار المنهجي والدراسات السابقة</b>	
1	المبحث الأول: الإطار المنهجي
1	المقدمة
2	مشكلة البحث
2	أهداف البحث
2	الأهمية العلمية
3	الأهمية العملية
3	فرضيات البحث
3	منهجية البحث
4	حدود البحث
4	هيكل البحث
5	المبحث الثاني: الدراسات السابقة

<b>الفصل الثاني</b> <b>الإطار النظري للضرائب</b>	
10	المبحث الأول: الضرائب
24	المبحث الثاني: أنواع الضرائب
<b>الفصل الثالث</b> <b>التهرب الضريبي في السودان</b>	
54	المبحث الأول: التهرب الضريبي
60	المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب في السودان
<b>الفصل الرابع</b>	
69	المبحث الأول: تحليل البيانات
85	المبحث الثاني: مناقشة الفرضيات
86	الخاتمة
87	النتائج والتوصيات
88	قائمة المصادر والمراجع
89	الملاحق



## قائمة الجداول

رقم الصفحة	الموضوع
69	جدول رقم(1):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع
70	جدول رقم(2):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة
71	جدول رقم(3):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي
72	جدول رقم(4):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة
73	جدول رقم(5):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب مدى عدالة الضريبة
74	جدول رقم(6):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المرونة في تحصيل الضريبة
75	جدول رقم(7):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المعدلات الضريبية
77	جدول رقم(1):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر
78	جدول رقم(2):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الأكاديمي
79	جدول رقم(3):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة
80	جدول رقم(4):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب وطنية الضريبة
81	جدول رقم(5):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب مدى عدالة الضريبة
82	جدول رقم(6):يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المرونة في تحصيل الضريبة

# الفصل الأول

المبحث الأول : الإطار المنهجي للبحث

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

## المبحث الأول

### الإطار المنهجي

#### المقدمة:

تشكل الضرائب والرسوم حصة هامة ومتميزة من الإيرادات العامة للدولة ويتوقف بالتالي تنفيذ البرامج الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية على حجم هذه الضرائب والرسوم من ناحية وإمكانية وفعالية تحصيله من جهة أخرى.

إن تحصيل إيرادات الدولة في السودان تكتنفه مشكلات عديدة تبدو أساساً في عدم القدرة على إنجاز هذا التحصيل بنسب عالية مما يقود إلى إجراء توقعات خلال تنفيذ البرامج كاللجوء إلى إدراج تعديلات قانونية مثل رفع بعض معدلات الضرائب والرسوم ولقد أدى هذا الاختلال إلى أسباب عدة يأتي في مقدمتها التهرب الضريبي الذي طفا على السطح خصوصاً بعد الآونة الأخيرة وأصبح ظاهرة اقتصادية وسلوكاً اجتماعياً يحتاج إلى إحاطة بها وتباين الدوافع الحقيقية وأثرها التي تساعد على تناميها وأثرها ثم هل الإجراءات المتخذة كفيلة بالتقليل من حدتها.

## مشكلة البحث:

تكمّن مشكلة الدراسة في معرفة الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ومعرفة الآثار الناتجة عن التهرب الضريبي وطرق مكافحته لذا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال الأسئلة التالية:

- 1- ما هي أهم الأسباب التي أدت إلى ظاهرة التهرب الضريبي في السودان؟
- 2- ما هي أهم الآثار السالبة المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي في السودان؟
- 3- ما هي الطرق والمعالجات المتبعة للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي في السودان؟

## أهداف البحث:

1. معرفة مفهوم التهرب الضريبي .
2. معرفة الأسباب التي تؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي في السودان.
3. معرفة الآثار السالبة للتهرب الضريبي في السودان .
4. معرفة اهم الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي في السودان

## الأهمية العلمية:

مدى المساهمة التي تحققها في الإثراء المعرفي

## الأهمية العملية:

مد صانعي القرار بدراسة عن الأسباب الفعلية للتهرب الضريبي وأساليبه وآثاره وطرق مكافحته

## فرضيات البحث:

- 1\_ من الاسباب التي ادت الى التهرب الضريبي في السودان ارتفاع معدل الضريبة.
- 2\_ من الاثار المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي في السودان ضعف التحصيل الضريبي.

**منهجية البحث:** تم استخدام المنهج التاريخي لتتبع الظاهرة محل الدراسة والمنهج

الإحصائي الوصفي واعتمد البحث علي بيانات أولية تم الحصول عليها من العملاء والشركات التي يقع عليهم عبء الضريبة وبيانات ثانوية تم الحصول عليها من ديوان الضرائب.

## حدود البحث:

الحدود المكانية : جمهورية السودان

الحدود الزمانية : 2010- 2015م

## هيكل البحث:

تتناول الفصل الأول الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة تناول الفصل الثاني مفهوم ونشأة وتطور الضرائب-العناصر-المبادئ-الأهداف-التنظيم الضريبي-الأنواع تناول الفصل الثالث التهرب الضريبي المفهوم-الأشكال-الطرق-لأسباب-الآثار- المكافحة تناول الفصل الرابع تحليل البيانات ومناقشة الفرضيات والنتائج والتوصيات والمراجع

## المبحث الثاني

### الدراسات السابقة

1-دراسة داليا حسن عبد الكريم حسن<sup>1</sup>، تمثلت مشكلة البحث في محاولة معرفة أسباب التهرب الضريبي في السودان من وجهة نظر دافع الضريبة وفارضها، وهدفت إلى التعرف على نوع التهرب الضريبي وعلى أسباب التهرب الضريبي وتقصي مدى أثر التهرب الضريبي في الإيرادات واقتراح المعالجات المناسبة للحد من التهرب الضريبي واتبعت المنهج الوصفي.

#### وتوصلت إلى النتائج الآتية:

1/ ليس هنالك تنسيق تام بين المكاتب الضريبية مما يؤدي إلى الازدياد الضريبي من خلال تعدد الرسوم المالية.

2/ ليس هنالك وعي ضريبي كامل بماهية الضريبة وأثرها على نهضة البلاد.

3/ وجود ثغرات في النظام الضريبي المطبق حيث يساعد على التهرب الضريبي.

وأوصت بالآتي:

1/ يجب أن يتم تقييم الضريبة بالصورة الموضوعية وإعادة النظر في تقديرات الضريبة وتخفيض معدلاتها.

2/ زيادة الوعي الضريبي بين الممولين.

2-دراسة عبير كرار الشيخ<sup>2</sup>، تتمثل مشكلة البحث في أسباب التهرب الضريبي في ميزانية السودان من وجهة نظر دافع الضريبة وفارضها، تهدف إلى التعرف على

---

(داليا حسن عبد الكريم حسن، أسباب التهرب الضريبي في السودان، ماجستير في المحاسبة، جامعة الخرطوم، 2005م.<sup>1</sup>  
(عبير كرار الشيخ، التهرب الضريبي في السودان وأساليبه، جامعة الأحفاد، قسم إدارة الأعمال، 2008م.<sup>2</sup>

أنواع التهرب الضريبي الممارس واقتراح المعالجات المناسبة للحد من التهرب الضريبي واتبعت المنهج التحليلي، ونتائجها تمثلت في:

1/ وجود ثغرات في نظام الضريبة المطبق بحيث يساعد على التهرب الضريبي في كل وسائله الممنوعة، طمع الممول في المحافظة على الزيادة التي تطراً على الأرباح مما يؤدي إلى تهربه من الضريبة وتوصلت إلى:

1/ تزويد إدارة مكافحة التهرب الضريبي بأجهزة الرصد والمعلومات وتحليلها.

2/ إعادة النظر في تحضيرات الضريبة وتخفيض معدلاتها في بعض القطاعات حسب الدخل، وذلك تأميناً لاستمرار التوازن التجاري في السوق.

3-دراسة الطاهر محمود الطاهر<sup>1</sup>، تناولت الدراسة المشاكل المحاسبية والضريبية المتعلقة بنظام تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالسودان، وتمثلت مشكلة الدراسة بأن هنالك عدد من المشاكل المحاسبية والضريبية صاحبت تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالسودان والتي تؤثر سلباً على نوع المكلف وذلك بتحليل الضريبة المضافة في الدفاتر المحاسبية نتيجة لهذه المشكلة.

اتبع المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصل إلى النتائج الآتية:

1/ هنالك عدد كبير من المكلفين وخاصة الموردين يقومون بتضمين الضريبة على مشترياتهم في تكلفة السعر مما يؤدي إلى ارتفاع سعر السلعة بالإضافة إلى توريد ضريبة أكبر من اللازم لديوان الضرائب.

وأوصت الدراسة بالآتي:

1/ ضرورة إلزام المكلف بإمسك دفاتر سجلات محاسبية بصورة منظمة مع وضع عقوبات صارمة لأي مكلف لا يحتفظ بالسجلات التي حددت له.

(الطاهر محمود الطاهر، المشاكل المحاسبية والضريبية المتعلقة بتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في السودان، بحث تكميلي في المحاسبة، جامعة الخرطوم، 2003. 1



2/ إقامة دورات تدريبية للمكلفين بغرض توعيتهم وتعريفهم بالأسس والمبادئ المحاسبية والضريبية.

4- أحمد بشار أحمد عبد العزيز<sup>1</sup>، تناول هذا البحث التهرب الضريبي وأثره على التنمية في السودان، وتمثلت المشكلة في زيادة عمليات التهرب الضريبي وتأثيرها على اقتصادها الدولي وكان لا بد من إيجاد آلية محاربة لذا لجأت كثير من الدول إلى إنشاء قرارات مهمتها تعقب كل متهرب ووضعت ضمانات لربط وتحصيل الضريبة. هدفت الدراسة إلى بيان أثر التهرب الضريبي وإبراز الأساليب التي يمكن من خلالها مواجهة مشكلة التهرب الضريبي، واعتمد البحث على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي. خلص البحث على عدة نتائج أهمها:

1/ يعتبر ارتفاع معدلات الضريبة سبباً رئيسياً في دفع الممولين على التهرب الضريبي.

2/ انعدام الوعي الضريبي لدى الممولين له الدور الأكبر في دفع الممولين للتهرب الضريبي.

3/ سياسات الأنفاق التي تتبعها الدولة تلعب دوراً هاماً في التهرب الضريبي إذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجنيها في وجه غير نافع للمجتمع.

4/ تسهم العدالة بين الممولين في عملية التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

5/ قلة المردود العام للإنفاق الحكومي على الخدمات خاصة الاجتماعية مما يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.

---

(أحمد بشار أحمد عبد العزيز التهرب الضريبي وأثره على التنمية في السودان، ماجستير، جامعة النيلين، 2010م. <sup>1</sup>

وأوصت الدراسة:

- 1/ ضرورة تقديم الخدمات الاجتماعية المختلفة والذي يؤدي بدوره إلى التقليل من التهرب الضريبي.
- 2/ ضرورة ترشيد الدولة لسياسة نفاق.
- 3/ ضرورة الاعتماد بتوعية الممولين وتعريف الدور الضريبي في تحليل معدلات التنمية الاقتصادية.
- 4/ تحقيق العدالة بين الممولين والذي يؤدي إلى تحفيزهم في دفع الضرائب دون تردد.
- 5/ إنشاء جهاز لمكافحة التهرب الضريبي

الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث الموضوع إذ تناولت جميع الدراسات السابقة التهرب الضريبي في السودان واتفقت مع الدراسات السابقة من حيث الأهداف والمشكلة واختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها استكشافية لمعرفة أسباب وأساليب وآثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي .

# الفصل الثاني

## الإطار النظري للضرائب

## المبحث الأول

### الإطار النظري للضرائب

#### التطور التاريخي للضرائب في السودان:

ديوان الضرائب من أهم المؤسسات الإيرادية للدولة وقد بدأ كقسم صغير بوزارة المالية ليقوم بإحياء ضريبة الدخل المتمثلة في أرباح الأعمال للشركات والأفراد.

منذ 1967م بدأت انطلاقة الديوان وتم فتح فروع شتي في مدني و بورتسودان وفي عام 1970م حدثت طفرة بافتتاح عشرة مكاتب في المدن الكبرى وتولت مصلحة الضرائب منذ ذلك الحين إدارة جميع النشاط الضريبي.

صدر قانون ضريبة الدخل في العام 1971م وفي العام 1984م تم إضافة عبء إدارة الزكاة إلى الضرائب ليصبح اسمه ديوان الزكاة والضرائب.

وفي العام 1986م تم فصل الزكاة وأصبح ديوان الضرائب ديواناً مستقلاً يتبع مباشرة لوزير المالية ولم يقف التطور عند ذلك بل شمل كل الجوانب الإدارية والفنية وتم تشكيل لجنة للإصلاح الضريبي في الأعوام 1983 - 1986 - 1994 - 2006 - 2015 لتطوير الجوانب الفنية والإدارية.

وشهدت مسيرة الديوان خلال ربع القرن الماضي العديد من الإصلاحات الضريبية وأهمها تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في العام 2000م كأكبر إصلاح ضريبي في السودان والذي بدأ بفئة موحدة 10% وفي العام 2007م عدلت إلى 12% ثم عدلت إلى 15% في العام 2008م والاتصالات 30% وفي العام 2015 عدلت إلى 30% للسجائر والتبغ وكان لتطبيقها أثر بالغ وكبير في زيادة الإيرادات

الضريبية، لم تقف مسيرة التطوير عند هذا الحد حيث أن الديوان يشهد تقدماً ملموساً يوم بعد يوم فقد تم افتتاح عدد (8) مراكز ضريبية موحدة ابتداء من العام 2004م للعمل بنظام النافذة الواحدة، ومن ثم نقل التجربة إلى الولايات بإنشاء مراكز ضريبية لكبار الممولين بولايات البحر الأحمر والجزيرة والنيل الأبيض ومراكز ضرائب ولاية الخرطوم وبحري.

واستمرت عمليات الإصلاح والتطوير بعد تشكيل لجنة الإصلاح الضريبي في العام 2006م، حيث تم تنفيذ العديد من التوصيات وأهمها تطبيق نظام التقدير الذاتي، ومن ثم تشكيل لجنة للإصلاح الضريبي والجمركي في العام 2014م بالعديد من التوصيات المتعلقة بتطوير العمل الضريبي

### مفهوم الضريبة:

فرضية نقدية إلزامية تجبها السلطة المالية بصورة إجبارية من المكلفين دون مقابل محدد وتحويلها إلى الموازنة العامة للدولة وفق معايير وأسس موضوعية مقرر مسبقاً لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية.

كذلك الضريبة مبلغ من المال يدفعه المواطن قهراً للحكومة دون مقابل مباشر.

اقتطاع إجباري نقدي يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبلا مقابل

(1) عبد الرحمن حسن علي حمد، اقتصاديات المالية العامة، الخرطوم- مطبعة البنا للطباعة والنشر. ط2ص:39

## عناصر الضريبة:

إن تحليل أو تفهم أي ضريبة يستلزم معرفة عناصر الضريبة الثلاث هي:

1/ الوعاء 2/ السعر 3/ الحصيلة

فالوعاء هو ما تفرض عليه الضريبة أو الأساس الذي تجبى عليه الضريبة وقد يكون وعاء الضريبة شخصاً أو سلعة أو خدمة أو مقدار من المال.

ففي حالة ضريبة الدخل الشخصي هو مقدار المال الذي يحصل عليه الشخص كدخل له. وفي حالة ضريبة الصادر على القطن مثلاً، فإن وعاء الضريبة هو قنطار القطن، أما في حالة الوقنة (أو ضريبة الرؤوس كما يسميها البعض) فإن وعاء الضريبة هو الشخص.

سعر الضريبة هو فئة الضريبة أو الرقم الذي يحدد مقدار الضريبة. وقد يكون سعر الضريبة محدداً بمبلغ من المال - مثلاً أن تحدد ضريبة الصادر على القطن بجنيه سوداني للقنطار القطن أو أن يكون سعر الضريبة نسبة مئوية - مثلاً ضريبة الصادر على الصمغ هي 5% من قيمة طن الصمغ. وفي حالة يكون سعر (أو فئة) الضريبة نسبة مئوية فلا بد من أن يقدر من قيمة الوعاء، أما في حالة كون سعر الضريبة مبلغاً محدداً من المال فيمكن أن يفرض على الوحدة الخاضعة للضريبة دون اهتمام بقيمتها. أما الضريبة النسبية فغير محددة، بمعنى أن مقدار ما يدفع فعلاً من المال يتغير مع تغير قيمة طن الصمغ. فإذا ارتفع ثمن طن الصمغ ارتفعت الضريبة رغم ثبات النسبة المئوية في 5% ويلاحظ أن ميزة الضريبة النسبية أن حصيلتها تزيد

مع ارتفاع الأسعار (أو قيمة الوعاء)، وهي بذلك تربط بين إيرادات الخزينة العامة والتضخم المالي. إن هذا الربط أصبح مهماً حتى أصبح ينال أهمية خاصة في علم المالية العامة، فإن الدولة تواجه زيادة في نتيجة لزيادة الأسعار وعليها أن تزيد إيراداتها بنفس القدر إذا ما أرادت الاحتفاظ (على الأقل) بنفس مستوى الصرف الحقيقي. فالضرائب النسبية تحقق هذا الربط دون أي تدخل من الدولة. ولكن من الواضح أيضاً أن في حالة الضرائب غير المباشرة أن هذا الوضع يعمل على المزيد من ارتفاع أسعار السلع، إذ تزيد الضريبة بجانب ثمنها الأصلي.

وعنصر الضريبة الثالث هو الحصيلة . إن حصيلة الضريبة هي مقدار الدخل أو الإيراد الذي يعود من الضريبة.

### المبادئ الأساسية في الضريبة:

تعتبر الضرائب المورد الرئيسي لخزينة الدولة في العصر الحديث؛ لذا نشأت الحاجة إلى مراعاة مصلحة الخزنة العامة والممولين من غير ضرر ولا ضرار. فوضع الماليون قواعد ومبادئ تحكم سن وفرض الضرائب. وقد سميت بمبادئ آدم سميث الضريبية وهي: العدالة؛ الملائمة؛ اليقين؛ الاقتصاد.

#### 1. مبدأ العدالة والمساواة Equality :

تتصرف هذه القاعدة كما حدد آدم سميث إلى أنه "يجب أن يسهم كل رعايا الدولة في النفقات العامة بحسب قدرته النسبية بقدر الإمكان" ويقصد بذلك أن تفرض الضريبة وفقاً لمقدرة الممول Tax – payer على الدفع من دخله. أي أن آدم سميث يرى أن خير وسيلة لقياس مقدرة الممول في تحمل الأعباء العامة هي مقدار الدخل، والعدالة

تقتضي أيضاً فرض ضريبة وبفئة واحدة على أصحاب الدخل المتساوية. إلا أنه يعاب على هذه القاعدة عدم أخذها في الاعتبار الأحوال الخاصة بهم مثل الحالة الاجتماعية وعدد أفراد الأسرة.

## 2. مبدأ الملائمة **convenience**:

هذه القاعدة تشير إلى ضرورة تبسيط الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة، فتحدد تاريخ السداد يجب أن يراعي قدرة الممول على الدفع في التاريخ المناسب له، مثلاً ضريبة أرباح العمال لا يجب تحصيلها قبل الفراغ من إعداد الحسابات الختامية للمول. وتطبيقاً لهذه القاعدة ألزم المشرع أرباب العمل بحجز الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور، بحيث لا يحص الموظف أو العامل إلا على صافي مرتبه بعد خصم الضريبة.

## 3. مبدأ اليقين **Certainty**:

النقطة الجوهرية لهذه القاعدة هو أنه يجب أن يعلم الممول مقدماً وبصورة واضحة كل شيء عن الضريبة: وقت الوفاء بالضريبة، طريقة الوفاء بها، فئة الضريبة، الجزاءات والعقوبات التي قد يتعرض لها الممول عند التأخير من الدفع أو محاولة التهرب من دفع الضريبة. ويدخل في معنى اليقين أيضاً استقرار نظام الضريبة وثباته، فيجب ألا يدخل على نظام الضريبة وعلى أحكامها إلا ما هو ضروري فعلاً، لأن كثرة التعديلات ذات أثر سلبي على النشاط الاقتصادي. أي أن أحكام الضريبة يجب أن تكون ثابتة لمدة طويلة.



## 5. مبدأ الاقتصاد Economy :

بمقتضى هذه القاعدة ينبغي على الدولة أن تنظم جباية الضرائب بحيث لا تكلفها إلا أقل النفقات الممكنة، لذا تعتبر الضريبة غير اقتصادية إذا كانت نفقات تحصيلها عالية مقارنة مع العائد منها. لذلك يجب ضبط أداء العاملين واتخاذ سياسة واضحة لنظام الحوافز والمكافآت في حقيقة الأمر؛ يعتبر الاقتصاد في نفقات تحصيل الضرائب من أهم المتطلبات الرئيسية للنظام الضريبي الأمثل دون أن يعنى بطبيعة الحال ان يكون الاقتصاد في النفقات على حساب كفاءة الأداء<sup>1</sup>.

### أهداف الضريبة:

يرى أصحاب المدرسة التقليدية أن الهدف الرئيسي الذي يتعين تحقيقه من فرض الضريبة هو هدف مالي فقط وهو الحصول على الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة، ومن ثم طالبوا أن تكون الضريبة محايدة. إلا أن هذا لا ينفي وجود أهداف أخرى قد تكون أكثر أهمية من الهدف الأساسي ولاسيما بعد أن زاد الدور الاقتصادي والمالي والاجتماعي للضريبة بحيث أصبحت إحدى أدوات السياسة المالية، فلم تعد الضريبة محايدة بعد تخلت معظم الدول عن فكرة التوازن الكمي للموازنة العامة واهتمامها بالتوازن الاقتصادي للاقتصاد القومي.

### أهم الأهداف العامة للضريبة:

---

( مرجع سابق ص35. 1

1. **الأهداف المالية:** تعتبر الأهداف المالية من أقدم أهداف الضريبة وهي ترتبط بفكرة الحياض الضريبية الذي سيطر على الفكر التقليدي وسيادة فكرة الحرية الاقتصادية وظل كذلك حتى عام 1929م حيث الكساد العظيم. حيث انعكس ذلك على فكر الاقتصادي جيز في قوله المشهور " أن هناك نفقات عامة ينبغي تخفيضها إلى أدنى حد ممكن ولذا يجب أن يكون هنالك مصدر دائم لتغطيتها، ثم أضاف " أن هناك موارد مالية محدودة فينبغي إنفاقها على أحسن ما يمكن".

وهذا يعني أن الضريبة عند أصحاب المدرسة التقليدية هي مجرد أداة لضمان أكبر حصيلة ممكنة بتغطية النفقات العامة. وعلى هذا ففي ظل المفهوم التقليدي للمالية العامة كان الهدف المالي هو الهدف الأساسي للضريبة، وكانوا يعتقدون أن استعمال الضريبة في غير هذا الهدف المالي الذي أعدت له يعتبر تدخلاً في نظام السوق أو تغيير في المراكز النسبية للممولين التي تحققت حسب قوى السوق مما يخرج الضريبة عن وظيفتها الطبيعية باعتبارها مصدر من مصادر الإيرادات العامة، كما أن ذلك يؤدي إلى قلة حصيلتها.

ولكن الفكر الاقتصادي الحديث يرى أن الضريبة تعتبر أداة من أدوات التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع، إلا أن ذلك لا ينفي وجود الهدف المالي كهدف مكمل أو أساسي في بعض الأحوال.

2. **الأهداف الاقتصادية:** نتيجة لتغير الدولة لم تعد السياسة المالية محايدة بحيث يكون الغرض منها مجرد الحصول على الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة، بل أصبحت تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي.

أي أن الضريبة أصبحت تهدف إلى تحقيق أهداف متعددة تختلف باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي وباختلاف مرحلة النمو الاقتصادي التي تمر بها الدولة.

ففي الدول المتقدمة اقتصادياً، تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية أهمها ضمان التوازن الاقتصادي وتحقيق النمو الاقتصادي المتوازن بمحاربة التقلبات الاقتصادية الدورية (التضخم أو الكساد) عن طريق تأثيرها على القوى الشرائية، وذلك برفع أو خفض القوة الشرائية للدخل المخصصة للاستهلاك والاستثمار. كذلك تستخدم الضريبة في تلك الدول لتشجيع بعض أوجه النشاط الاقتصادي، فتعتمد الدولة إلى تخفيض أو إلغاء الضريبة على هذا النشاط، كما قد تستخدم الدولة الضريبة الجمركية كأداة لتشجيع الصناعة مثلاً بفرض هذه الضريبة على السلع الأجنبية المماثلة حتى تقضي على منافستها.

أما في الدول النامية، فتستخدم كأداة لتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة بهدف التعجيل بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

فالأهداف الاقتصادية في الدول النامية تقوم على أساس استخدام الضريبة من أجل إعادة هيكلة الاقتصاد القومي. بالقدر الذي يكفل تحقيق أكبر درجة من الاستقرار والنمو الاقتصادي.

فمثلاً تلجأ السياسة المالية في هذه الدول إلى استخدام الإعفاءات الضريبية من أجل جذب رأس المال الخاص (الوطني والأجنبي) إلى نوع معين من النشاط الاقتصادي لتوفير السلع خصوصاً الضرورية منها وزيادة فرص العمل. فعلى سبيل المثال، نجد أن قانون تشجيع الاستثمار في السودان 1999م تعديل 2007م نص على الآتي:

- تمنح المشاريع الصناعية والزراعية والخدمية إعفاء من ضريبة أرباح الأعمال بنسب 90%، 100%، 85%، على التوالي طول عمر المشروع.
- إعفاء من الرسوم الجمركية بنسبة 100% لكن احتياجات المشروع من السلع الرأسمالية وإعفاء بنسبة 97% على مدخلات الإنتاج.

وذلك بهدف جذب رأس المال الخاص الوطني والأجنبي، كما تلجأ السلطات العامة أيضاً إلى فرض الضرائب التصاعدية على الأنشطة غير الإنتاجية للحد من عملية الاستثمار فيها.

3. **الأهداف الاجتماعية:** تعتبر الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، حيث ذكر آدم سميث في كتابه آف الذكر أن من أهم أركان التنظيم الضريبي الأمثل هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب.

والمقصود بالعدالة الاجتماعية هو الأخذ في الاعتبار مقدرة الممول على الدفع Ability of pay بحيث لا يترتب على فرض الضريبة أية آثار اجتماعية سلبية مثل تخفيض مستوى المعيشة.

ومن ناحية أخرى تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية ترمي إلى إعادة توزيع الدخل والثروات لتقليل الفروق بين طبقات المجتمع. فتقوم الدولة بإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وبفرض ضرائب تصاعدية على أصحاب الدخل العالية بما يحقق نوع من العدالة في التوزيع. كما تميز في المعاملة الضريبية بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، حيث تعفى الأولى من الضرائب على الاستهلاك بينما تزداد الضرائب على

الثانية. كما يمكن استخدام الضريبة لمحاربة السلع الضارة بصحة الإنسان كالتدخين فتفرض ضريبة مرتفعة على السجائر والتبغ<sup>1</sup>.

### التنظيم الضريبي "Tax-system"

المقصود بالتنظيم الضريبي هو مجموعة القواعد الفنية والتنظيمية التي تحكم النظام الضريبي المستخدم في المجتمع. نشير هنا إلى أن النظام الضريبي يختلف من مجتمع لآخر، وذلك باختلاف النظام الاقتصادي القائم وأيضاً باختلاف درجة النمو الاقتصادي. وفي هذا الصدد يوجد نوعين من الأنظمة الضريبية:

- نظام الضريبة الموحدة أو الوحيدة.
- نظام الضرائب العديدة.

#### 1. نظام الضريبة الموحدة أو الوحيدة Unique tax

يعتمد نظام الضريبة الموحدة أو الوحيدة على فرض الدولة لضريبة واحدة لا تفرض سواها وكان الطبيعيون (الفيزوقراط) أول من نادوا بفكرة محددة عن الضريبة الواحدة. فقد ذهب هؤلاء إلى فرض ضريبة واحدة على دخل الأرض ويتحملها ملاك الأراضي وحدهم، وفكرتهم في هذا الصدد تتماشى مع نظريتهم الاقتصادية في الإنتاج. فهم يرون أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، وأن كل ثروة مصدرها الأرض لأنها هي التي تغل دون غيرها ناتجاً صافياً، أي تعطي منتجات أكثر مما تأخذ من بذور وعمل. وما دامت الأرض وحدها هي التي تعطي ناتجاً صافياً، فمن الطبيعي أن يقع عبء تمويل

---

( مرجع سابق ص 35-36. <sup>1</sup>

الخزانة العامة على طبقة الملاك وحدهم. على أن فكرة الطبيعيين عن الضريبة تعرضت للنقد. ومن أهم هذه الانتقادات أنه ليس من العدالة أن تتحمل طبقة واحدة هي طبقة ملاك الأراضي الزراعية عبء الضريبة بدلاً عن توزيعها بالتساوي على كافة الطبقات، فضلاً عن أن هذه الضريبة لا تدر حصيداً كبيرة تكفي لتغطية نفقات الدولة.

وعلى أية حال، تأثر بهذا الفكر عدد كبير من الكتاب الاقتصاديين فيما بعد، إلا أن معظمهم كانوا قد استندوا في دعوتهم هذه على نظرية ريكاردو في الربح، ومن هؤلاء الكتاب جيمس ميل وجون هوبسون، كما نادى الكاتب الأمريكي هنري جورج في كتابه (التقدم والفقر) بفرض ضريبة على الربح العقاري، وتتلخص فكرته في أن ملاك الأراضي يتمتعون بكافة المزايا المترتبة على التقدم الاجتماعي وازدياد عدد السكان وانتشار العمران، مما يؤثر ذلك على زيادة الربح العقاري نظراً لتزايد قيمة الأراضي، حيث يترجم ذلك في صورة ثراء ملاكها بصورة مستمرة. لذلك أقترح فرض ضريبة واحدة على الربح العقاري موازية لهذا الربح الذي يرجع إلى ظروف المجتمع وتطوره وليس لمجهود ملاك الأراضي، وتقتضي العدالة أن تستولي عليه الدولة باعتبارها الممثل للمجتمع، فرضاً عن أن تركه للملاك دون فرض ضريبة عليه من شأنه أن يزيد من قوته الاقتصادية بالنسبة لسائر طبقات المجتمع الأخرى، وبالتالي يؤدي إلى سوء توزيع الدخل القومي. ويرى هنري جورج أن حصيداً هذه الضريبة كافية وحدها لتغطية كافة نفقات الدولة.

وفي القرن العشرين ظهر تيار مؤيد لهذا النظام الضريبي القائم على الضريبة الموحدة في كل من إنجلترا وفرنسا. فقد نادى شولر بضرورة فرض ضريبة وحيدة على مختلف مصادر الطاقة كالفحم والبتروك والكهرباء حيث أن كافة المنتجات تستخدم كمية من

الطاقة لصنعها، ويؤدي فرض الضريبة إلى توزيع عبئها على جميع على جميع أفراد المجتمع دون أن تقع على كاهل طبقة المنتجين وحدهم عن طريق إدماج قيمتها في أسعار المنتجات.

ويفترض أنصار الضريبة الوحيدة أنها أكثر النظم تحقيقاً للعدالة الضريبية، فضلاً عن سهولة إجراءات الربط والتحصيل إلا أن هذا النظام لم يجد في العصر الحديث تطبيقاً عملياً في أية دولة، فهو نظام نظري كما وجهت له انتقادات نذكر منها:

أ. إن هذه الضريبة ليست بالموارد المرنة الذي يمكن أن تعتمد عليه الدولة لمواجهة النفقات العامة المتزايدة.

ب. إن هذه الضريبة قد تصيب بعض الدخول والثروات دون البعض الآخر مما قد يؤدي إلى وقوع الظلم على طبقة معينة من الطبقات دون غيرها.

ج. أنها تزيد من شعور الممول بعبء الضريبة نتيجة لدفعه مبالغ كبيرة مرة واحدة مما قد يدفعه إلى التهرب من سداد الضريبة المفروضة.

د. إن هذه الضريبة قد لا تمكن الدولة من التدخل لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي باستخدام السياسة الضريبية كأداة من أدوات السياسة المالية.

وقد أدت هذه الانتقادات التي وجهت إلى نظام الضريبة الموحدة إلى تفضيل الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة لأنه يتلافى كثيراً من هذه الانتقادات.

## 2. نظام الضرائب المتعددة :Multiple taxes:

ويقوم هذا النظام على فرض أنواع متعددة من الضرائب بحيث تنصب جميعاً على كافة الأنشطة في الدولة، أي يشمل هذا النظام جميع الإيرادات المتحققة سواء كانت دخول أو أرباح وبذلك تتعدد الأوعية الضريبية التي يمكن على أساسها فرض الضريبة. هذا النظام هو الأكثر إتباعاً في معظم الدول، حيث أنه يقوم على أساس التمييز بين مصادر الدخل، فعلى سبيل المثال، قد ينخفض معدل الضريبة المفروضة على كسب العمل ويزداد معدل الضريبة على الإيرادات الرأسمالية بما يحقق قدر كبير من الضريبة. ويتميز هذا النظام من وجهة النظر الضريبية إلى جانب كونه يسمح بتحقيق العدالة الضريبية، فهو أيضاً يعمل على تلافي العيوب التي تنتج من فرض ضريبة معينة على أحد الأنشطة بفرض ضريبة أخرى قد يخف عبئها إلى أقل حد مما يحدث أثر تعويضي لدى الممول. فعلى سبيل المثال لو كانت إحدى الضرائب على الإنفاق ذات عبء ثقيل يحد من المقدرة التكاليفية للممول قد تجيء ضريبة كسب العمل وتمنحه بعض الإعفاءات تعوض له الخسارة التي تحملها من جراء الضريبة غير المباشرة على الإنفاق.

كما يقوم هذا النظام على وجود أنواع بعينها من الضريبة لا يشعر الممول بوطأتها نظرياً لأنها تستقطع من المنبع (ضريبة المرتبات والأجور) مما يؤدي إلى انعدام محاولات التهرب الضريبي.

فضلاً عن تميز هذا النظام بوفرة الحصيلة الضريبية حيث تتعدد وتتنوع الأوعية التي تفرض عليها الضرائب. إلا أن الأخذ بهذا النظام تتطوي عليه زيادة نفقات التحصيل لتعدد مصادر الضريبة، فضلاً عن الإجراءات المعقدة الخاصة بعملية الربط والتحصيل.



ولما كان الهدف من الضريبة هو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فقد أخذت جميع الدول بدون استثناء بنظام الضرائب المتعددة.

ونجد أن كل دولة تحاول أن تهيب نظامها الضريبي وفقاً لأحوالها الاقتصادية ومستويات المعيشة السائدة وعدم المغالاة في تنوع الضرائب حتى لا تضعف مقدرة الاقتصاد القومي على الادخار وعلى العمل. لذلك فهي تختار النظام الذي يكفل لها البعد عن التعقيدات وإرهاق الممولين ومحاولة الاقتصاد في نفقات التحصيل إلى أقل حد ممكن.

## المبحث الثاني:

### أنواع الضرائب

إن نجاح وفعالية أي نظام ضريبي يتوقف على أنواع الضرائب الذي ينطوي عليه، فكلما تحددت هذه الأنواع كلما حققت الدولة أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للضريبة.

وتتعدد أنواع الضرائب كما تتعدد تقسيماتها وتتنوع تبعاً لمعايير عدة وذلك على النحو التالي:

1. قد يتم التقسيم تبعاً لمعايير وحدة أو تعدد الضرائب بداخل النظام الضريبي إلى: ضريبة وحيدة وضرائب متعددة.
2. وقد يتم تصنيف الضرائب تبعاً لطبيعة المادة الخاضعة إلى: الضرائب على الأموال والضرائب على الأشخاص.
3. وتقسيم ثالث للضرائب تبعاً لدرجة مراعاتها لظروف الممولين إلى: ضرائب عينية وضرائب شخصية.
4. كما يمكن تصنيف الضرائب وفقاً لتأثيرها على التدفق الدائري للدخل والإنفاق في الاقتصاد الكلي إلى: ضرائب يمكن فرضها على أسواق المنتجات وعناصر الإنتاج وضرائب يمكن فرضها على جانب البائعين أو المشتريين في السوق.
5. ويمكن تقسيم الضرائب تبعاً لأساس توزيع عبئها إلى: ضرائب توزيعية وضرائب قياسية.

6. وقد تقسم الضرائب تبعاً لهيكله أو لمعدل أسعارها إلى: ضرائب نسبية، ضرائب تصاعديّة، ضرائب تنازليّة.

7. ويمكن تقسيم الضرائب حسب نوع الوعاء الخاضع للضريبة: ضرائب على الدخل، ضرائب على الإنفاق، ضرائب على الثروة ورأس المال.

8. وأخيراً تقسيم الضرائب إلى: ضرائب مباشرة وغير المباشرة.

ونبدأ بتقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة أولاً على أن نعرض باقي التقسيمات لاحقاً.

### **الضرائب المباشرة وغير المباشرة:**

أحد التقسيمات الهامة هو الذي يقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وقد تباينت آراء علماء المالية العامة حول ثلاثة معايير يمكن استخدامها للتفرقة التمييز بين هذين النوعين.

#### **1. المعيار الإداري (طريقة التحصيل):**

نص هذا المعيار في اعتبار الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها يتم بواسطة جداول اسمية أو أوراق يدون فيها اسم المكلف والمادة الخاضعة للضريبة، ومبلغ الضريبة المفروضة عليه. أما الضرائب غير المباشرة فهي التي يتم تحصيلها دون جداول اسمية، ولكنها تحصل عندما تتحقق الوقائع المنشئة لها قانوناً كإنتاج سلعة أو استهلاكها مثلاً.

إلا أنه يعاب على هذا المعيار أن بعض الضرائب المباشرة مثل الضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات قد يتعذر تحصيلها بمقتضى جداول اسمية نظراً لوجود أسهم

لحاملها، ومع ذلك لا يمكن اعتبارها ضرائب غير مباشرة لأنها ضريبة على الدخل. كذلك يؤدي تطبيق هذا المعيار إلى اعتبار ضريبة الدمغة ضريبة غير مباشرة لأنها لا تحصل على أساس جداول اسمية، في حين أنها تعتبر مباشرة في بعض الدول ومن بينها السودان نظراً لإشراف ديوان الضرائب عليها<sup>1</sup>..

## 2. المعيار الاقتصادي (معيار عبء الضريبة Tax burden):

يؤيد هذا المعيار بعض الاقتصاديين مثل جون ستيوارت ميل، ويقوم هذا المعيار على أساس أن الضريبة المباشرة هي التي تستقر على دافعها دون أن يتمكن من نقلها إلى غيره مثل الضريبة العامة على الإيراد، أما الضريبة غير المباشرة فهي التي يستطيع دافعها نقل عبئها إلى شخص آخر، ومثال لها الرسوم الجمركية ورسوم الإنتاج.

ويعاب على هذا المعيار أن رجعية الضريبة (نقل عبء الضريبة) لا تحكمها قوانين ثابتة، فتارة يستطيع دافع الضريبة أن ينقلها إلى غيره وتارة أخرى لا يتمكن من ذلك. إذ استقرارها بصفة نهائية على شخص واحد يعتمد على الظروف الاقتصادية قد تؤدي إلى أن تتحول الضريبة المباشرة إلى غير المباشرة.

فالرسوم الجمركية تعتبر أحياناً ضريبة مباشرة إذا استقرت على الشخص المستورد، في حين أنها تعتبر ضريبة غير مباشرة في حالات أخرى، إي إذا تمكن المستورد من نقل عبئها إلى شخص آخر، كما تعرض هذا المعيار إلى انتقادات كثيرة لعل أهمها ما يلي:

---

(مرجع سابق ص 39).<sup>1</sup>

عن عملية نقل الضريبة يتوقف على مجموعة من العوامل مثل مرونة كل من الطلب والعرض، وشكل المنافسة ... الخ. هي التي تحدد انتقال العبء أو عدم انتقاله كما هي التي تحدد انتقاله كلياً أو جزئياً.

### 3. المعيار المالي (معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة):

تعتبر الضريبة مباشرة إذا فرضت على عناصر تمييز بقدر معين من الثبات والاستمرار، وهي التي تنصب على الدخل والثروة، ومن أمثلتها ضريبة أرباح الأعمال وضريبة المرتبات والأجور (ضريبة الدخل الشخصي). أما إذا فرضت الضريبة على أفعال عرضية أو هي تصرفات المكلف كإنفاقه للدخل فإنها تعتبر ضريبة غير مباشرة.

ومما يعاب على هذا المعيار أنه يعتبر الضريبة على التركات ضريبة غير مباشرة، لأنها تفرض بمناسبة واقعة عارضة وهي الوفاة وانتقال الثروة مع أن هذه الضريبة تعد ضريبة مباشرة على رأس المال. على أن بعض الكتاب يرون أن هذه الضريبة تعتبر مباشرة إذا كان سعرها معتدلاً أمكن اعتبارها ضريبة غير مباشرة. أي أن الفيصل في اعتبار ضريبة التركات ضريبة مباشرة أو غير مباشرة هو معدل الضريبة.

### مزايا الضرائب المباشرة:

1. من حيث الحصيلة: هذه الضرائب أكثر ثباتاً في حصيلتها من الضرائب غير المباشرة، لأن وعائها ليس سريع، التغير نسبياً مثل دخل العقارات والمباني والمرتبات والأجور وأرباح الأعمال.

ومن ناحية أخرى، يمكن زيادة حصيلة الضرائب المباشرة بسهولة عند الحاجة عن طريق رفع سعرها.

2. **من حيث العدالة:** الضرائب المباشرة أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة، لأنها تفرض على أساس قدرة الممولين على الدفع فضلاً عن أنها تأخذ في الاعتبار ظروف الممولين الشخصية كمراعاة إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، كما يمكن تطبيق التصاعد في سعر الضرائب المباشرة حسب مقدرة الممول التكلفة.

3. **من حيث الاقتصاد:** تتميز الضرائب المباشرة بقلّة تكاليف التحصيل نسبياً، لأنها تفرض على عناصر مستمرة وواضحة للإدارة الضريبية. وبالتالي فهي لا تحتاج إلا موظفين يقرون هذه العناصر وتحديد الضريبة المستحقة على كل ممول.

4. **من حيث الملائمة:** تتفق هذه الضرائب وقاعدة الملائمة، فالإدارة الضريبية تعرف الممول وظروفه مقدماً، لذلك فهي تستطيع أن تحدد ما يناسبه من حيث شروط الدفع ومواعيده.

5. هذه الضرائب تؤدي إلى زيادة شعور الأفراد بواجبهم الوطني تجاه الدولة.

### **عيوب الضرائب المباشرة:**

1. شعور الممول بعبء الضريبة قد يدفعه إلى محاولة التهرب خاصة إذا كان سعرها مرتفعاً، وهذا ما يدعو الإدارة الضريبية إلى زيادة نفقات التحصيل لمحاربة هذا التهرب الضريبي.

2. تؤدي الضرائب المباشرة إلى حدوث منازعات بين الممول والإدارة الضريبية نتيجة قيام الأخيرة بتصحيح الإقرار المقدم من الممول أو تعديله.

## مزايا الضرائب غير المباشرة:

1. من حيث الحصيلة: تتميز الضرائب غير المباشرة بوفرة حصيلتها لأن نطاقها يتسع ليشمل كافة المعاملات والإنتاج والاستهلاك، كما أنها أكثر مرونة فتزداد حصيلتها في أوقات الرواج الاقتصادي وتقل في أوقات الركود الاقتصادي دون الحاجة إلى إجراءات خاصة.

2. إن عنصر الإيجار في هذه الضرائب أقل وضوحاً من الضرائب المباشرة، فالممول يدفع الضرائب غير المباشرة باختياره فهو يستطيع مثلاً إنقاص عبء الضريبة الذي يدفعه بأن ينقص استهلاكه من السلع التي تفرض عليها الضرائب المرتفعة ويستبدلها بسلع تكون الضريبة المفروضة عليها منخفضة<sup>1</sup>..

## عيوب الضرائب غير المباشرة:

1. هذه الضرائب شديدة الوطأة على ذوي الدخل المحدودة عنها على الأغنياء. ولذلك فإنها تتناسب تناسباً عكسياً مع المقدرة التكلفة للممول.

2. عدم ثبات حصيلتها لأنها تتأثر بالأزمات الاقتصادية، وبالتالي عدم الاعتماد عليها عند إعداد الموازنة العامة.

3. أنها ضرائب لا تتوافر بالنسبة لها قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل، فيؤخذ عليها كثرة نفقات تحصيلها لما تستدعيه من فرض رقابة إدارية شديدة في جميع مراحل إنتاج المادة الخاضعة للضريبة. وهذه الرقابة تؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي بسبب المضايقات التي تسببها للمنتجين، وتدعو الممولين إلى الغش والتهرب من الضريبة.

---

( مرجع سابق ص 1.40

4. أنها تقطع جزءاً من دخل الطبقات الفقيرة أي الطبقات التي تتميز بميل كبير للاستهلاك مما يؤدي إلى نقص في الاستهلاك العام، وبالتالي نقص الإنتاج وانتشار البطالة وانخفاض في الناتج القومي، ومن ثم انخفاض في مستوى المعيشة.

من هذه المقارنة بين مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يتبين لنا أن كلا النوعين يتلافى عيوب النوع الآخر، لذلك يتبع في التشريعات الضريبية الالتجاء إلى هذين النوعين في آن واحد. ولكن ما هي أنواع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؟<sup>1</sup>.

### أنواع الضرائب المباشرة:

الضرائب المباشرة Direct Taxation تنطوي على ثلاث أنواع من الضرائب:

أ. الضرائب على الدخل.

ب. الضرائب على رؤوس الأموال.

ج. الضرائب على الزيادة في الثروة.

أ. الضرائب على الدخل Income Tax :

يعتبر هذا النوع من أقدم وأيضاً من أهم أنواع الضرائب المباشرة نظراً لأن هذه الضريبة تنصب أساساً على دخول الممول، ومن ثم فهي تراعي الاعتبارات الشخصية للممول. وبهذا المعنى يمكن أن نعتبر ضريبة الدخل من أهم أدوات السياسة المالية التي تحقق معها العدالة والمرونة والوفرة في الحصيللة. وقد ترجع فكرة العدالة هنا إلى أن الدخل هو

---

( مرجع سابق ص41



أفضل مقياس للتعبير عن قدرة الأفراد المالية، لذا يستوجب الأمر تحديد واضح لمفهوم الدخل الذي ستفرض عليه الضريبة.

### مفهوم الدخل:

المقصود بالدخل: هو كل قوة شرائية نقدية أو يمكن تقديرها بالنقود ناتجة من مصدر قابل للبقاء توضع تحت تصرف الممول بصفة دورية ومستمرة. عل أن الغرض من هذا التحديد هو حصر جميع عناصر الدخل بما يقضي على عملية التهرب الضريبي، وأيضاً ألا تفرض الضريبة على عناصر لا تعتبر من قبيل الدخل لأن ذلك يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية. من هذا يتضح لنا أن هناك متطلبات معينة ينبغي توافرها في الإيراد المتحصل عليه حتى يصبح دخل. وهذه المتطلبات هي الانتظام والدورية، الفترة الزمنية، الثبات النسبي لمصدر الدخل، استغلال المصدر.

### 1. الانتظام والدورية:

طبقاً لهذه الصفة لا يمكن اعتبار أي تيار نقدي يحصل عليه الممول بمثابة دخا إلا لو اتصف هذا الأخير بالانتظام والدورية، بمعنى ضمان الحصول عليه بصفة منتظمة ودورية كالمرتبات والأجور مثلاً.

وعلى هذا الأساس لا تعتبر الأرباح العارضة (مثل السمسرة والعمولة والأرباح الناتجة من تزايد قيمة الأسهم والسندات) من قبيل الدخول، نظراً لأنه لا يحتمل تكرار الحصول عليها بصفة منتظمة.

## 2. الفترة الزمنية:

إن ما يميز الدخل عن غيره من المصادر الايرادية هو تدفقه خلال فترة زمنية محددة وغالبا ما تكون سنة حيث أن الضريبة تحصل سنويا وذلك باستثناء ضريبة كسب العمل على المرتبات والأجور (ضريبة الدخل الشخصي) حيث تحصل شهريا إلا أن هذا لا ينفي مبدأ سنوية الضريبة من حيث فرضها وربطها.

## 3. الثبات النسبي لمصدر الدخل:

أن يكون مصدر الدخل قابلاً للبقاء مدة طويلة، والمقصود هنا الدوام النسبي لمصدر الدخل وليس الدوام المطلق حيث إن العمل يمكن أن يقل بالمرض أو علة طارئة. كما أن الدخل الناتج عن رأس المال قد ينتهي بحدوث كارثة طبيعية تقضي على الأصل الرأسمالي.

## 4. استغلال مصدر الدخل:

يتوقف الحصول على الإيراد أو الدخل على استغلال مصدره بحيث يتعذر على الفرد أو المنشأة الحصول على هذا الدخل لو ترك المصدر بدون استغلال؛ على سبيل المثال لو استقال الموظف فسوف لا يحصل على مرتب ونفس الشيء بالنسبة للمنشأة أو المشروع فلو أوقف التشغيل فمن المستحيل الحصول على الأرباح. معنى هذا أن الضريبة لا تفرض لمجرد امتلاك مصدر الدخل بل تشترط الحصول الفعلي على هذا الدخل.

وبالرغم من ذلك فهناك استثناءات، فقد يحصل الممول على بعض الإعفاءات بصفة شخصية وهنا تكون الضريبة قد فرضت على جزء من الدخل وليس على الدخل بأكمله،

كما قد تلجأ الإدارة الضريبية لمحاسبة الممول على كل زيادة تقع في مصدر دخله مما يؤدي إلى اتساع نطاق الضريبة. كما تفرض الضريبة على صافي الدخل بمعنى خصم التكاليف التي يتطلبها الحصول على الدخل (تكاليف الإنتاج) بذلك لا تدخل في هذا النطاق التكاليف الشخصية للممول أو تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي، كل هذا يتحدد حسب النظام الضريبي السائد. ولذا يمكننا القول بأن هناك نوعان أو طريقتان لحساب ضريبة الدخل: ضريبة عامة على مجموع الدخل وضريبة نوعية على فروع الدخل. وسوف نتعرض لكل منهما<sup>1</sup>.

### الضريبة العامة على إجمالي الدخل:

تتخذ الضريبة على إجمالي الدخل من مجموع الإيرادات التي يحصل عليها الممول من مصادر معينة وعاء لفرض تلك الضريبة أي تفرض ضريبة واحدة على إيرادات المكلف بعد تجميعها في وعاء واحد.

وينسب أنصار الضريبة على إجمالي الدخل إليها المزايا التالية:

أنها أكثر اتفاقاً مع مبدأ العدالة لأنها ضريبة شخصية تركز على المقدرة المالية الحقيقية للممول حيث إن مجموع إيراداته يعد أفضل مقياس لقياس قدرة الممول على الدفع، فضلاً عن مراعاتها لظروف الممول الشخصية كمراعاة إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة. ويمكن تطبيق مبدأ الضريبة التصاعدية فيزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة.

أنها تؤدي إلى الاقتصاد في نفقات التحصيل، إذ أنها تفرض على الدخل كله مرة واحدة ومن ثم فهي لا تحتاج إلا إلى إدارة واحدة تشرف عليها بخلاف الضرائب النوعية التي تتطلب عدداً كبيراً من الموظفين نظراً لتعددتها.

---

(مرجع سابق ص 42.1)

إن هذا النظام يكفل للممول تقديم إقرار ضريبي واحد لجهة واحدة في خلال فترة زمنية محددة مما يبعده عن التعقيدات الإدارية، كما يقلل من مجال التهرب الضريبي.

على أن البعض يوجه انتقادات إلى الضريبة على إجمالي الدخل لعل أهمها:

أن الضريبة على إجمالي الدخل تكون في الغالب جسيمة نظراً لارتفاع سعرها مما يؤدي إلى تشجيع التهرب الضريبي.

لا يمكن للدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية بصورة كاملة عن طريق الضريبة على إجمالي الدخل بخلاف الضريبة النوعية حيث تكون للدولة حرية أكبر لتحقيق هذه الأهداف.

### **الضرائب النوعية على الدخل:**

فهي تعني فرض ضريبة مستقلة على كل فرع من فروع الدخل ي علاقة لإحداها بالأخرى، مثل فرض ضريبة على المرتبات والأجور، وضريبة على الدخل العقاري وضريبة على أرباح الأعمال، وضريبة على أرباح الأسهم والسندات ويكون لكل منها نظامها الخاص الذي قد يختلف عن نظام غيرها من الضرائب الأخرى. وينسب أنصار

### **الضريبة النوعية لها المزايا التالية:**

1. يقوم هذا النظام على أساس التمييز في المعاملة بين الأنواع المختلفة للدخول تبعاً لمصدر الدخل، فتفرض ضريبة بسعر منخفض على الدخل الناتج من العمل ( الدخل المكتسب)، وتفرض الضريبة بسعر أعلى على الدخل المتأتي من رأس المال (الدخل غير المكتسب). وهذا التمييز في المعاملة يتفق مع مبدأ العدالة الضريبية.

2. من مزايا الضرائب النوعية أن الممول لا يحس بعبئها نظراً لتعدد هذه الضرائب بحيث يكون مبلغ كل منها معقولاً مما يقلل محاولات التهرب الضريبي.

3. يساعد هذا النظام على استخدام الضريبة كأداة لتحقيق هدف اقتصادي محدد فمثلاً يمكن تشجيع نشاط اقتصادي معين عن طريق تخفيف العبء الضريبي على الدخل المتولد من هذا النشاط<sup>1</sup>.

على أن هناك انتقادات وجهت لنظام الضرائب النوعية من أهمها:

1. أن الضرائب النوعية لا ترعي مبدأ لعدالة الضريبة الذي يقتضي مراعاة مقدرة الممول التكاليفية وظروفه الشخصية، ذلك أن تحقيق المقدرة المالية الحقيقية للممول لا يتم إلا بالأخذ في الاعتبار كافة ظروف المكلف الشخصية والاجتماعية وتنسب إلى مجموع دخله.
2. إن نظام الضرائب النوعية يؤدي إلى الازدواج الضريبي الناشئ عن تعدد الأحكام والنظر إلى كل ضريبة بطريقة منفصلة.
3. يؤخذ على هذا النظام أيضاً زيادة تعقيدات إجراءات الربط والتحصيل وزيادة نفقات الجباية.

## ب. الضريبة على رأس المال Capital Tax

إذا كان نظام الضريبة على الدخل يتخذ من الدخل الذي يحصل عليه الممول في خلال فترة زمنية معينة وعاء بفرض الضريبة عليه، فإن نظم الضريبة على رأس المال يقوم على أساس اتخاذ رأس مال الممول كوعاء يفرض عليه ضريبة رأس مال، ويقصد برأس المال جميع الأصول الحقيقية أو المالية أو المادية أو المعنوية التي يمتلكها الممول خلال فترة زمنية معينة سواء كانت تعود عليه بدخل أم لا بشرط أن يمكن تقييمها في صورة نقدية.

---

( مرجع سابق ص 1.4

لذا ندرج تحت نطاق هذا التعريف الأصول التالية:

- أصول حقيقية: العقارات والمباني.
- أصول مالية: الأسهم والسندات.
- أصول المادية: السلع، المواد الخام، المجوهرات والتحف.
- أصول معنوية: شهرة المحل (الماركة التجارية Trade Mark).

أي أن مثل هذا النوع من الضرائب يندرج على جميع مفردات ثروة الممول سواء كانت ثروة تدر عليه دخلاً أو تركها عاطلة دون استغلالها للتخلص من عبء الضريبة (اكتتاز الأموال)، كما تتميز بسهولة إجراءات الربط نظراً لأن معظم مفردات الوعاء الضريبي من العناصر التي يسهل التقدير قيمتها، كما أن من أهم ميزات أيضاً أنها تدفع أصحاب رؤوس الأموال إلى استغلالها مما يزيد من معدل دوران رأس المال وكذلك من زيادة الاستثمارات بدلاً من ترك الأصل عاطل ما دام الممول يدفع الضريبة في الحاليتين.

إلا أن ممن أهم عيوب هذه الضريبة ازدياد درجة التهرب الضريبي خصوصاً في الدول النامية نتيجة لضعف الوعي الضريبي مما ينتج عنه آثار سلبية على الاقتصاد القومي، كما نود أن نشير أيضاً إلى أن ارتفاع سعر الضريبة يثقل العبء على المكلف، حتى مع افتراض ازدياد الوعي الضريبي، فيعجز عن سدادا قيمتها مما يدفعه إلى بيع جزء من ثروته لسداد الضريبة المفروضة عليه لخزينة الدولة، وقد يترتب على هذا الإجراء

حدوث اختلال على المستوى القومي مما يؤثر ولو بصورة نسبية في الاستقرار الاقتصادي<sup>1</sup>.

### ج. الضريبة على الزيادة في الثروة:

تفرض هذه الضريبة على أي زيادة دائمة أو مؤقتة تحدث في ثروة الممول. بمعنى أن العواء الضريبي هنا ليست الثروة في حد ذاتها بل مقدار الزيادة فيها. هناك ثلاثة أنواع للضريبة على الزيادة في الثروة هي:

#### 1. الضريبة على الزيادة في الأول الحقيقية والمالية:

تفرض هذه الضريبة على أي زيادة نظراً على قيمة العقارات أو المباني أو الأراضي التي يمتلكها الممول؛ هذا إلى جانب زيادة القيمة الناتجة عن أعمال البورصة وذلك طال ما أن زيادة القيمة لا تكون نتيجة مجهود الممول.

ويعلل فرض هذه الضريبة بمنطق عام هو أن الزيادة في قيمة الأصول الحقيقية قد يرجع إلى زيادة إنفاق الدولة في مشروعات البنية التحتية، أي أن هذه الزيادة ليس مرجعها إلى جهود شخصي بل الفضل فيها لا يرجع إلى مجهود الجماعة، ومن ثم فمن العدل أن يسمح للدولة باعتبارها ممثلة للجماعة أن تقتطع جزء من هذه الزيادة في صورة هذا النوع من الضرائب.

كما قد يرجع زيادة القيمة السوقية لبعض المشروعات إلى دعم الدولة لأنشطة هذه المشروعات أو لسياستها الاقتصادية التوسعية التي تؤثر على أسعار البورصة ونتيجة

---

(مرجع سابق ص 43<sup>1</sup>)

لذلك فإن ملاك الأوراق المالية يجنون جزء من الثمار التي زرعتها الدولة، فلا أقل من أن تأخذ الدولة حقها، لذا يتميز هذا النوع بغزارة حصيلته.

إلا أنه يعاب على هذا النوع صعوبة تحديد الزيادة في القيمة التي قد ترجع إلى المجهود وزيادة إنفاق الدولة، كما إن الزيادة قد تكون طارئة وليست دائمة سببها ظاهري كتدهور القيمة الشرائية للنقود (كما في حالة التضخم).

## 2. الضريبة على الأرباح الاستثنائية:

يفرض هذا النوع م الضرائب على الزيادة الطارئة في أرباح المشروعات أو التجار الذين تزداد أرباحهم بمعدلات متزايدة وبصورة مفاجئة نتيجة لظروف سياسية معينة، بمعنى أن هذه الأرباح لا تكون ناتجة عن زيادة إنتاج المشروع أو زيادة جودة السلعة المنتجة أو زيادة التصدير، بل على العكس تكون ناتجة عن حدوث اختناقات سلبية في ظروف استثنائية، مما ينتج عنه فائض هائل في الطلب دفع الأسعار إلى الارتفاع بشكل جنوني. في مثل هذه الظروف الاستثنائية كحالة الحرب مثلاً يلجأ المشروع إلى فرض ضريبة مؤقتة على الأرباح الاستثنائية الناتجة عن الحرب تزول بزوال الأسباب التي أدت إلى فرضها وهي الحرب.

ويبرر البعض فرض هذه الضريبة بأنه ينتج عن الحريق ثراء بعض الأفراد إثراء سهل على حساب الجماعة، وهذا الثراء نشأ نتيجة لاستغلال حاجات الناس، يضاف إلى ذلك أن هذه الضريبة تعتبر مصدراً هاماً من مصادر الإيرادات العممة للدولة هي في أشد



الحاجة إليه لمقابلة إنفاقاتها الطارئة في ظروف الحرب، كما أنها وسيلة للحد من التضخم في الأسعار نتيجة لندرة السلع وزيادة النفقات العامة التي تصاحب الحروب<sup>1</sup>.

وتمتاز هذه الضريبة بالعدالة بالرغم من كونها مؤقتة وتلغى عقب انتهاء آثار الحرب وعودة الأسعار إلى مسارها الطبيعي.

إلا أنه يؤخذ على هذه الضريبة صعوبة تقدير الأرباح الاستثنائية، كما أنه لا يمكن الاعتماد عليها كمصدر دائم نسبياً لإمداد الخزينة العامة بحصة وفيرة من الإيرادات العامة.

### 3. ضريبة التركات Inheritance tax:

تفرض هذه الضريبة في حالة انتقال الثروة من شخص توفي إلى ورثته، لذلك فهذا النوع من الضرائب يعتبر من قبيل الضريبة التي تصيب الثروة الموروثة وتقتطع أيضاً جزءاً منها وذلك قبل توزيعها على الورثة، وعلى هذا الأساس أخذت الكثير من التشريعات المالية بمبدأ كون الضريبة التركات نوع من أنواع الضرائب المباشرة وليست غير المباشرة، كما يعتبرها البعض. كما أن ضريبة التركات تعبر نوعاً من الضرائب على التصرف في رأس المال بانتقال ملكيته وأيضاً على الزيادة في الثروة.

من أهم مميزات هذه الضريبة هو أنه يؤخذ على هذه الضريبة صعوبة تقدير الأرباح الاستثنائية، كما أنه لا يمكن الاعتماد عليها كمصدر دائم نسبياً لإمداد الخزينة بالحصيلة وسهولة إجراءات الربط والتحصيل وصعوبة التهرب الضريبي، فضلاً عن

---

(مرجع سابق ص 44<sup>1</sup>)

انخفاض عبئها الضريبي على المكلف مهما كانت أسعارها تصاعديّة، وذلك لأنّ المكلف يكون أما ظاهرة الثروة المفاجئة والتي آلت إليه بحكم الميراث مما يقلل من شعوره بأيّ عبء ضريبي مهما كانت فداحته.

كما تتصف هذه الضريبة بتحقيق قدر من العدالة الاجتماعيّة حيث أنّ من شأنها التقليل من تركّز الثروات في أيدي فئة قليلة من الأفراد يمكن أن يستغله المتغيرات الاقتصاديّة لصالحهم مما يتعارض مع المصلحة العامّة.

إلا أنّ البعض من معارضي فرض هذه الضريبة يعتبر ضريبة التراكات بمثابة عائق يقلل من معدلات تكوين أس المال.

وضريبة التراكات تأخذ شكلان:

ضريبة على مجموع الثروة أي قبل توزيعها على الورثة، أما الشكل الثاني عن طريق فرض الضريبة على نصيب كل وارث على حده و ذلك بعد توزيع الثروة عليهم. ويطلق عليها في هذه الحالة رسم الأولوية، بمعنى أنّ الضريبة تفرض على الثروة بعد أنّ آلت للورثة<sup>1</sup>.

### أنواع الضرائب غير المباشرة:

تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل في حالة إنفاقه أو تداوله أو نقل ملكيته، أي أنّ الضرائب غير المباشرة هي الضرائب على الإنفاق أو الاستهلاك. وعلى هذا الأساس يتدرج تحت مفهوم الضرائب غير المباشرة العديد من أنواع الضرائب مثل:

- الضرائب على الاستهلاك.

---

( مرجع سابق ص 1.45 )

- الرسوم الجمركي.
- ضريبة الدمغة.

## 1. الضرائب على الاستهلاك

يقصد بهذا النوع من الضرائب، فرض ربية على أنواع الإنفاق الاستهلاكي سواء تعلق الأمر بسلع أو خدمات، فهذه الضريبة تفرض على الاستعلامات الاستهلاكية المختلفة للدخل. ولذلك فقد يرفض هذا النوع على السلع عند إنتاجها (رسوم الإنتاج) أو عند تداولها فقبل أن تصل المستهلك أو عند استهلاكها النهائي (ضريبة السينما والمسرح، استهلاك الكهرباء المياه). ويمكن للدولة فرض هذا النوع من الضرائب لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية بشرط الدقة في اختيار الوعاء الضريبي الذي ستفرض عليه تلك الضريبة، وأيضاً التحديد الأمثل لأسلوب ربطها وتحصيلها بحيث تصبح هذه الضريبة مصدر غزير لإمداد الخزينة العامة بما تحتاجه من أموال (الهدف المالي) مع تحقيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، بمعنى أنه يجب أن تمتنع الدولة عن فرض الضرائب على السلع الضرورية التي يزيد الطلب عليها من جانب محدودي الدخل (الهدف الاجتماعي).

ويقتضي التوفيق بين الاعتبارين إلى عدم فرض الضريبة على السلع الضرورية التي لا غنى للفرد عنها لإشباع حاجاته الأساسية كالحبز والمواد الغذائية ، وإلى عدم الاقتصار على فرض الضريبة على السلع الكمالية التي لا تشبع حاجات الإنسان الأساسية وإنما تزيد من رفاهيته، وفرض الضريبة على السلع الشائعة الاستخدام مثل الشاي والبن و السجائر إلى غير ذلك من السلع التي يطلبها في نفس الوقت غالبية أفراد المجتمع

بحيث لا يؤثر العبء الضريبي على القوة الشرائية مما يخفض من مستويات المعيشة لمحدودي الدخل.

أما بالنسبة للهدف الاقتصادي، فهو يتحقق إذا استطاعت الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي أن تحد من استهلاك السلع الكمالية والتي ينطوي إنتاجه أو استيرادها على تبديد جزء كبير من الموارد المحدودة للمجتمع.

وأخيراً يتحقق الهدف الاقتصادي لهذا النوع من الضرائب لو انطوى ذلك على اقتصاد نفقات التحصيل. وتتخذ الضريبة العامة على الاستهلاك (الإنفاق) عدة صور أهمها:

### 1.1 الضريبة العامة على رقم الأعمال Turn – over tax:

رقم الأعمال يقصد به جملة الإيراد الناتج من بيع أي سلعة تخص العمل أو إيرادات ناتجة من الأعمال المهنية أو تقديم خدمات أو العمولات أو عائدات حقوق الامتياز. ويأخذ فرض هذه الضريبة الأشكال التالية:

- الضريبة التراكمية أو المتتابعة على رقم الأعمال<sup>1</sup>.
- الضريبة الوحيدة على رقم الأعمال.

#### أ. الضريبة التراكمية أو المتتابعة على رقم الأعمال:

تفترض هذه الضريبة وجود معاملات، وهي تفرض بصورة موحدة على كافة العمليات ذات الطابع التجاري، وهي تسري على السلع عند تداولها من شخص إلى آخر كمن وقت إنتاجها حتى وصولها للمستهلك الأخير. فتفرض في مرحلة بيع المواد الأولية إلى المنتج، كما تفرض بمناسبة خروج السلعة من المنتج إلى تاجر الحملة، وتحصل مرة

( مرجع سابق ص 1.45

ثالثة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ، وأخيراً تجبى عند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك، لذلك فعادة ما يكون سعر هذا النوع من الضرائب منخفض وإلا تأثير سعر السلعة وزيادة حدة ارتفاعه تجعل المستهلك يحجم عن شرائها أو يقلل من الكمية المطلوبة وبذلك لا يتفق مع الغرض المالي من فرض الضريبة بديلاً للأنواع الأخرى تفرض على الإنفاق الاستهلاكي، بل هي تفرض عادة في حالات معينة كأداة مكملة للضرائب على الاستهلاك.

• وتتميز هذه الضريبة بوفرة حصيلتها وسهولة جبايتها، ولكن يؤخذ عليها أنها لا تحقق العدالة الضريبية ويمكن نقل العبء الضريبي على المستهلكين مما يضر بمحدودي الدخل، فضلاً عن أن التعقيدات المتعلقة بربطها وتحصيلها يساعدان على كثرة حالات التهرب الضريبي. نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى هذه الضريبة استبعدت معظم التشريعات الضريبية هذه الصورة من صور الضريبة العامة على الاستهلاك.

#### ب. الضريبة الوحيدة على أرقام العمل:

تقتصر هذه الضريبة على إخضاع السلعة في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج أو التوزيع دون غيرها. فهي قد تفرض إما في مرحلة شراء المادة الخام أو في مرحلة الإنتاج أو في مرحلة البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة أو في مرحلة البيع من تاجر التجزئة إلى المستهلك.

وتتميز هذه الضريبة بأنها تتلافى عيوب الضريبة السابقة إذ أنها تضع عبئاً واحداً على مختلف السلع دون تفرقة بينها بحسب مراحل الإنتاج التي تمر بها، فضلاً عن أن

العبء يكون معروفاً على وجه التحديد، وهذا ما يسمح بتجنب أي تمييز في الصادرات والواردات.

## 1.2 رسوم الإنتاج Excise duties:

يفرض هذا النوع من الضرائب في مرحلة الإنتاج على بعض السلع التي تنتج محلياً ولها مثل في واردات الحكومة من السلع الأجنبية إلا أن ازدياد سعرها فجأة لأية أسباب يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها من جانب المستوردين وبذلك تنخفض حصيللة الرسوم الجمركية التي تحصل عليها.

ولذا تلجأ الحكومة إلى رفع أسعار مثيلاتها من السلع المحلية، لزيادة حصيلتها من الموارد المالية لتعويض انخفاض حصيلتها من الرسوم الجمركية، فضلاً عن مجارة الأسعار العالمية. ويتميز هذا النوع من الضرائب هذا النوع من الضرائب بوفرة حصيلته لو فرض على إنتاج سلع الاستهلاك الجاري، إلا أنه يعاب عليها كثرة نفقات التحصيل.

وقد تلجأ الدولة أيضاً إلى فرض هذه الضريبة على صناعات الإحلال Substitution Industries، والتي أنشأت بغرض إحلال الإنتاج المحلي محل الواردات، بمعنى أن الدولة ستتوقف عن استيراد هذا النوع من السلع نظراً لإنتاجها محلياً مما يضيع على الخزينة العامة مورداً هاماً من حصيللة الرسوم الجمركية. وبذا يكون لرسوم الإنتاج المفروضة على هذه الصناعات أثر تعويضي للخزينة العامة<sup>1</sup>.

---

( مرجع سابق ص46<sup>1</sup> )

### 1.3 الاحتكارات المالية:

قد تلجأ الدولة إلى الاحتكار المالي، بمعنى أن تتفرد الدولة بإنتاج أو إنتاج وبيع أو بالبيع فقط لنوع معين من سلع الاستهلاك، لما ينطوي على هذه العملية من تحقيق ربحية كبيرة تستطيع أن توجهها لتغطية جزء من آفاقها العام، وهنا تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة على إنتاج أو توزيع تلك السلع بحيث تصل السلعة إلى المستهلك ويتضمن سعرها الضريبة المفروضة، نظراً لتمتع الدولة بمركز احتكاري لا ينافسها فيه القطاع الخاص. ويتميز هذا النوع من الضرائب على الإنفاق أن الممول قد لا يشعر بعبء الضريبة، إلى جانب وفرة حصيلتها والاقتصاد في نفقات جبايتها.

### 1.4 الضريبة على القيمة المضافة Value added tax:

على الرغم من سريان هذه الضريبة على الإنتاج في جميع مراحلها، كما هو الحال في الضريبة على رقم الأعمال أو الضريبة المتدرجة إلا أن هذه الضريبة لا تتناول إلا القيمة المضافة والتي تتمثل في الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحلها عن قيمتها في بداية هذه المرحلة. وبعبارة أخرى، هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، وذلك عن اد واقعة للبيع وأداء الخدمة وعند مرحلة الإفراج الجمركي بالنسبة للواردات.

وتلجأ الدول إلى تحديد هذه الضريبة بإحدى وسيلتين: إما أن تحسب على القيمة التي أضافها المشروع، وإما أن تحسب على إجمالي قيمة المبيعات في النهاية ثم يخصم منها قيمة الضريبة التي سبق توريدها في المراحل السابقة مقابل تقديم المستندات المؤيدة لذلك.

ويتميز نظام الضريبة على القيمة المضافة إنه يمكن الإدارة الضريبية من أحكام الرقابة على تطبيق الضريبة والتقليل من فرص التهرب الضريبي، إذ أن من مصلحة المكلفين بالضريبة التأكد من قيام البائع بأداء الضريبة المستحقة ليتمكن من خصم قيمتها من قيمة الضريبة التي تستحق عليه عند بيعه.

كما أنها تعمل على تبسيط النظام الضريبي أنها ضريبة واحدة تحل محل عدة ضرائب وهذا في حد ذاته ترشيد للهيكل الضريبي لإدارة الضريبة. وتؤدي إلى زيادة الحصيلة الإيرادية للدولة لاتساع قاعدتها، كما تعمل على دعم المركز التنافسي لدولة في الأسواق الخارجية لأنها تعمل على تشجيع الصادرات. كما تمتاز هذه الضريبة بتجنب الازدواج الضريبي. كما تعتبر هذه الضريبة أداة هامة للرقابة على الضرائب المباشرة على الدخل بفضل المعلومات التي توفرها في مراحل الإنتاج والتوزيع والاستيراد.

ولكن يعيب هذه الضريبة صعوبة تطبيقها لما تقتضيه من إمساك دفاتر محاسبية منتظمة، و هو أمر يصعب تحقيقه بالنسبة للمشروعات الصغيرة.

وقد تطبق الضريبة على القيمة المضافة (VAT) في السودان اعتباراً من يونيو 2000 وذلك بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م بناء على توصية لجنة الإصلاح الضريبي عام 1994م، وذلك في إطار استبدال الضرائب على المبيعات والإنتاج بضريبة عملة واحدة بهدف معالجة أوجه القصور في تلك الضرائب المتعددة . وقد حدد هذا القانون فئة الضريبة على النحو التالي:

- نسبة 10% على الواردات وعلى مبيعات السلع والخدمات، وفي يونيو 2007 عدلت إلى 12% ثم إلى 15% اعتباراً من يناير 2008م عدا قطاع الاتصالات بنسبة 20%.



- النسبة الصفرية على الصادرات.
- الإعفاء: بموجب القانون تم إعفاء السلع والخدمات الأساسية للمواطن مثل القمح والأسمدة والبذور والخبز والأدوية وكذلك الخدمات المالي والطبية التعليمية.
- والفرق بين الإعفاء وسعر الضريبة الصفرية هو أن الإعفاء يعني أن السلعة لا تخضع في الأساس للضريبة أي خارج نطاق المظلة الضريبية أم الضريبة الصفرية فتعني أن السلعة أساساً خاضعة للضريبة ولكن يتم تطبيق هذه الفئة عليها في حالة الصادر أي يتم استرداد كل ما تم دفعه في المراحل السابقة لعملية التصدير. وهذا يعني أن تطبيق هذه الفئة الغرض منه تشجيع الصادر وليس إعفائها<sup>1</sup>.

## 2. الرسوم الجمركية: Customs Duties:

تعتبر الرسوم الجمركية من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، وهي تفرض على السلع التي تمر بحدود الدولة سواء تعلق الأمر بالتصدير أو الاستيراد. ويعتبر هذا النوع من أقدم أنواع الضرائب غير المباشرة التي عرفتتها معظم الدول. وتتبع أهمية هذا النوع من الضرائب من كونه أداة يمكن استخدامها لحماية الصناعات الوطنية الناشئة، كما يمكن استخدامها للحد من استيراد نوع معين من السلع والتي يعتبر استيرادها بمثابة تبديد للموارد. أي أن لهذه الضريبة وظيفة اقتصادية إلى جانب هدفها المالي وهو وفرة الحصيلة.

( مرجع سابق ص47<sup>1</sup>

كما تفرض الرسوم الجمركية على الصادرات للحد من تصدير سلع معينة قد يترتب على تصديرها نقص كمية المعروض منها محلياً مما يؤثر على درجة الإشباع داخلياً.

كما تفرض الرسوم الجمركية على بعض سلع الصادر التي تتميز الدولة بميزة احتكارية في إنتاجها ويتميز الطلب عليها بأنه طلب غير مرن، بقصد الحصول على جزء من الأرباح الطائلة التي يحققها المصدرين. وفي هذه الحالة يتميز هذا النوع من الضرائب بوفرة حصيلتها وسهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها ويتحقق بذلك الهدف المالي والاقتصادي للضريبة.

وعلى أية حال، فإن الرسوم الجمركية سواء كانت على الواردات أو الصادرات فإنها تعكس الوضع الاقتصادي للدولة، وكذلك طبيعة بنيتها الاقتصادية، وهذا ما يفسر ارتفاع نسبة الضرائب الجمركية في الدول النامية حيث ترتفع نسبة التجارة الخارجية إلى الناتج القومي.

وبالنسبة لتحديد الرسوم الجمركية توجد عدة طرق هي: طريقة الضريبة القيمة، وطريقة الضريبة النوعية، وطريقة الضريبة المركبة.

### **الضريبة القيمة Ad – valorem tax:**

يتميز هذا النوع من الضريبة أنه يتخذ من قيمة السلعة المصدرة أو المستوردة وعاء يتحدد عليه سعر الضريبة. وهنا فإن هذه الضريبة تنطوي على فرض نسبة مئوية مثلاً 8% (سعر الضريبة) على قيمة السلعة، وبذلك تختلف أسعارها باختلاف قيمة كل سلعة بمعنى عدم وجود سعر موحد لها.

وتتميز الضريبة القيمة بمرونتها فضلاً عن سهولة إجراءات الربط حيث من السهل تحديد قيمة السلعة طبقاً لمستويات الأسعار السائدة ومن ثم يتصف هذا النوع بوفرة حصيلته. إلى جانب ذلك فإن هذا النوع يسمح بتحقيق قدر أكبر من العدالة الضريبية بحيث يكون سعر الضريبة بنسبة منخفضة على السلع الضرورية والجارية الاستعمال وتزداد بنسب متغيرة على السلع الكمالية والتفاخرية.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أنها كثيراً ما تؤدي إلى التهرب الضريبي إذ قد يعتمد المصدر أو المستورد إلى إخفاء القيمة الحقيقية للسلعة حتى يدفع ضريبة أقل. ومن ناحية أخرى قد تغالي مصلحة الجمارك في تقدير القيمة الحقيقية مما يؤدي على حدوث منازعات بينها وبين الممول وما يترتب على ذلك من تكس للسلع في المخازن الجمركية.

ولكن يمكن تلافي هذه العيوب لو توفر لدى الدولة هيئة من مستشاري التثمين على علم بالأسعار العالمية وتحركاتها بحيث يقدر على السلعة طبقاً للأسعار السائدة في معظم دول العالم وليس في الدول المصدرة فقط<sup>1</sup>..

### **الضريبة النوعية Specific tax:**

يستند هذا النوع من الضرائب على اتخاذ نوع السبعة كوعاء ضريبي لذا يفرض طبقاً لهذه الضريبة مبلغ معين على كل واحدة من وحدات السلع سواء تعلق ذلك بالوزن أو بالعدد أو بالمقاس أو بالحجم إلى غير ذلك، وتقوم مصلحة الجمارك

---

( مرجع سابق ص48. 1

بإعداد قوائم تبين فيها أصناف السلع المختلفة والمبلغ الواجب دفعه عن كل صنف باعتبارها ضريبة جمركية، وتسمى هذه القوائم بالتعرفة الجمركية.

يتميز هذا النوع من الضرائب بأنه لا تعترضه مشكلة صعوبة تقدير قيمة السلعة كما هو الحال بالنسبة للضريبة القيمة.

إلا أنه يعاب على هذه الضريبة أنها تتميز بالتعقيد إذ يجب على مصلحة الجمارك أن تكون على دراية كاملة ببيان السلع المختلفة والأوصاف الخاصة بها والضريبة المفروضة على كل نوع من الأنواع. ويجب على المشروع أن يتدخل دائماً لإدخال التعديلات على بنود التعريف حتى تتماشى مع مقتضيات حماية الاقتصاد القومي عندما يتعرض الاقتصاد العالمي لأية هزات أو أزمات اقتصادية.

### الضريبة المركبة:

وفقاً لهذه الضريبة تكون الضريبة مزيجاً من الضريبة النوعية والضريبة القيمة. فالأصل أن تفرض الضريبة على أساس نوع السلعة ثم تضاف ضريبة على أساس قيمة السلعة. وقد يكون الهدف من ذلك هو رغبة المشرع في تعويض التفاوت في الأنواع المختلفة للسلعة الواحدة.

وبالرغم من أن الضريبة الجمركية يتسع نطاقها لتشمل معظم الواردات إلا أن هذا لا ينفي وجود بعض الإعفاءات التي تمنحها الإدارة الجمركية، وتحدد حالات الإعفاء في الآتي:

- الإعفاءات الدبلوماسية: يتمتع أفراد السلك الدبلوماسي ببعض الامتيازات أحياناً بمبدأ المعاملة بالمثل، ومن هذه الامتيازات إعفاء السلع التي تخص

الدبلوماسيين المقيمين في الدولة والتي ترد للاستعمال الشخصي من الرسوم الجمركية.

- التجارة العابرة: تعني البضائع التي تمر حدود الدولة دون أن ينتهي استهلاكها داخل الحدود لأنه لا يعقل أن تفرض على مجرد العبور ضريبة، طالما سوف لا يترتب على هذا الأمر أي منافسة للإنتاج المحلي.
- السماح المؤقت: يهدف هذا النظام إلى تشجيع الصناعات الوطنية على التصدير إلى الخارج. وفي سبيل ذلك تعفى مؤقتاً من الرسوم الجمركية المواد الخام المستوردة بقصد إدخال بعض التعديلات عليها ثم إعادة تصديرها إلى الخارج في خلال مدة معينة، بحيث إذا لم يتم التصدير خلال هذه المدة يجب دفع الرسوم الجمركية. المهم أن هذا النوع من الإعفاء يقصد به تحقيق أهداف اقتصادية (تشجيع الصناعة والتصدير).
- نظام رد الرسوم: يتميز هذا النظام بأن تدفع الرسوم الجمركية على البضائع التي تجتاز الحدود مع رد هذه الرسوم في حالة إعادة تصديرها إلى خارج في خلال مدة معينة.
- المناطق الحرة: وهي عبارة عن منطقة من أراضي الدولة تتم فيها عمليات تخزين البضائع الأجنبية وقد يتطلب الأمر تصنيعها ثم تصديرها للخارج أو للداخل دون أن يتحمل مستوردي تلك المناطق أي رسوم جمركية ما دام التداول داخل حدود المنطقة أما في حالة خروج السلع وتوزيعها داخل الدولة فلا بد أن يؤدي عنها رسوم شأنها شأن السلع المستوردة من الخارج.

### 3. ضريبة الدمغة:

تعتبر ضريبة الدمغة إحدى صور الضرائب غير المباشرة والتي تفرض في الأصل على عمليات تداول الأموال، وعلى هذا الأساس فهي لا تأخذ في الاعتبار الصفة الشخصية للممول. وضريبة الدمغة قد تكون موحدة في بعض الأحوال كرسوم ثابتة لتحديد قيمتها حسب قيمة المعاملات كرسوم الدمغة على الكمبيالات، كما يمكن أن تكون نوعية مثل دمغة الشكايات.

وقد يتم تحصيل رسم الدمغة في صورة طوابع تلتصق على الأوراق والشهادات أو غير ذلك وبسبب ذلك تسهل عمليات الربط والتحصيل وقلة نفقاتها، فضلاً عن انعدام عبئها حيث لا يشعر بها الفرد وتتميز أيضاً بوفرة حصيلاتها نظراً لأنها تندرج على جميع المعاملات الرسمية. وأيضاً تتصف بعدالتها لأنها تحدد طبقاً لقيمة المعاملات وهذا خير مؤشر لمقدرة الممول المالية.

كما تتخذ ضريبة الدمغة صورة أختام حكومية توضع على الأوراق الرسمية نظير رسم يتحدد طبقاً لنوع وقيمة هذه المعاملات<sup>1</sup>.

---

(مرجع سابق ص 49<sup>1</sup>)

## الفصل الثالث

التهرب الضريبي في السودان

المبحث الأول: التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب في

السودان

## المبحث الأول:

### التهرب الضريبي

#### المقدمة:

تمثل الضريبة استقطاعاً إجبارياً من دخول الأفراد وثروتهم لصالح الدولة ونظراً لما تشكل من الإلزامية فمن المتوقع أن يلجأ بعض الأفراد في المجتمع إلى التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب المفروضة عليهم هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

فالتهرب الضريبي يتمثل في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزاماته القانونية بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانونياً ولذلك فإن البعض يسميه بالغش الضريبي نظراً لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين الضريبية المعمول بها.

ويختلف التهرب من المعنى السابق عما اصطلح على تسميته (بالتهرب المشروع) ويقصد به التخلص الشخص من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة لاستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، مثال ذلك قيام الشخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته وأن تقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية للتهرب من الضريبة التصاعدية كشركة مقاولات عامة كبرى تقسم إلى شركة للبناء وشركة للصيانة وشركة للطرق والمهابط وشركة لأعمال العلوي وشركة للاستعلام الأرضي.



ومن الواضح أنه بالرغم من توافر سوء النية في بعض هذه الحالات إلا أن هذا التهرب يظل دائماً محتفظاً بصفته المشروعة لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون ومن ثم فإن التزام الفرد الضريبي لم ينشأ أصلاً.

كما يختلف التهرب الضريبي عن ما يسمى بالتجنب الضريبي وتجنب الضريبة والذي يتمثل في امتناع الفرد عن القيام بالتعدي المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية حتى يتجنب أداء الضريبة الجمركية أو يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضرائب المفروضة عليها وواضح أن تجنب أمر يطوي القانون فهو لا يضمن أي مخالفة لأحكامه.

ويصعب في الواقع تحديد الطرق التي يتبعها المكلف للتهرب من الضريبة كما تختلف هذه الطرق في الضرائب المباشرة.

فقد يتم التهرب بامتناع المكلف عن تقديم إقرار بداخله أي بتقديم إقرار كاذب غير صحيح كما قد يتم بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتاح للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة .

والشكل الواضح للتهرب غير المشروع هو تهريب السلع المستوردة من الخارج داخل الحدود الجمركية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة للدفع الضريبي.

والتهرب قد يكون داخلياً وهو الغالب وقد يكون دولياً وذلك عندما يتم خارج حدود الدولة التي تفرض الضريبة.

فالمكلف قد يلجأ لنقل أمواله إلى الخارج حتى يمكنه الإفلات من الضريبة<sup>1</sup>

## أشكال التهريب الضريبي:

هنالك عدة أشكال للتهرب الضريبي، التهرب المشرع والتهرب غير المشروع.

أولاً: التهرب المشروع: الذي لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية. ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض التغييرات الموجودة في القانون والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض التغييرات القانونية للتوصل إلى الالتزام بدفع الضريبة المترتبة ولتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخير والاختصاص لمعرفة طريق طرائق التخلص من الضريبة مستندين في ذلك إلى خلل أو تغير في التشريع الضريبي.

والأمثلة الأكثر شيوعاً في التهرب الضريبي عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى وراثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته أو كأن يفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص من امتلاك العقارات فبذلك يدفع الضريبة.

ثانياً: التهرب الغير مشروع: عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية بسلك طرائق الغش والاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون ومن أمثلة التهرب غير المشروع :

---

1. منصور ميلاد يونس / مبادئ المالية العامة السودان جامعة الفاتح كلية الشرطة 2004 ص ص 150 - 151

1. عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة معتمداً في ذلك على عدم وجود دليل لنشاطه أو نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.
2. عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطريقة غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية وبالتالي في تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات وأرباح هذه السلع وأن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضائع المستوردة.
3. أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطه أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المعيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي أو يقوم بإرفاق بيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج إيراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.
4. أن يقدم المكلف تصريحاً بشكل صحيح ثم تبين أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع المكلف عن تحقيق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته أو تهريبها إلى الخارج.
5. عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه<sup>1</sup>

---

1. خالد شحادة الخطيب و احمد زهير شامة أسس المالية العامة سوريا دار وائل للنشر ط 1 2003 ص ص 215 -

## طرق التهرب الضريبي:

1- كتمان النشأة كلياً بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية وبالتالي لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق ويعبر هذا أكثر أمناً ويشمل:

أ. جميع وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكالاتهم أصلاً وهذا من أكثر بنود التهريب.

ب. عدد كبير من المصانع الصغيرة ومكاتب تجارة وورش مقاولات تعمل بدون أي ترخيص ويبلغ حجم غير المرخص من هذه الأعمال والمنشآت حجم المرخص.

ج. الدارسون الذين يقومون بدروس خصوصية في البيوت الآخرين ولا تعلم بهم وزارة المالية.

د. كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون ان يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع أية ضرائب.

2- إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات ضرائب الأرباح الحقيقية وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً منها ولا تكون لها علاقة مباشرة بها.

3- زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي حيث يتم زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الظاهرة قليلة وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها.

4- تخفيض أسعار البيع للسلع و كذلك تزوير أوراق وفواتير الإستيراد حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب مندفع الضرائب.

5- تنظيم أسماء كمستوردين للسلع المستوردة وليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد من أجل التهرب من دفع الضرائب (إخراج أزمة مالية للمستورد).

6- عدم سداد ضريبة دخل العاملين في المصانع والشركات (رواتب العاملين) هذا من أجل تقليل التكلفة المفروضة على أصحاب العمل (الأرباب) والتهرب هنا يقع على عاتق صاحب العمل وليس العامل.

7- قيام المكلفون بتأخير دفع الضريبة لسنوات من أجل استخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كريح وعندما يقوم المراقبون بطلب الضريبة بعد عدد من السنوات حيث يطلب المراقبون حينها فائدة بسبب التأخير في دفع الضريبة وعند ذلك يقوم المكلفون برفع دعوة قضائية لدى المحكمة حتى تقف بجانبهم في قضية الفوائد وتستمر القضية حتى يخرجون كما هو معتاد عند الدول ببراءة<sup>1</sup>.

---

1. احمد عبد السميع علام المالية العامة للمفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق - مصر مكتبة الوفاء القانونية ط1 ص 180-179

## المبحث الثاني:

### أسباب وآثار التهرب الضريبي في السودان:

#### أولاً: الأسباب الاقتصادية:

متعلقة بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين فقد لوحظ أنه إذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعاً في الدولة من الدول فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة ومحدودة الأثر والعكس كلما كانت المهن الحرة (تجارة - صناعة - محاماة - عيادة طبية) مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبي ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عماء كما يمكن للإدارة الاعتماد على طريقة استقطاع الضريبة عند المنبع.

ولا شك أن إتباع مثل هذه الإجراءات يقلل من حالات التهرب الضريبي، وليكن هذه الإجراءات المحكمة غير ممكنة التطبيق في المهن الحرة ولذلك يكثر فيها التهرب الضريبي.

#### ثانياً: الأسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية:

صار على الأخص في العيوب التالية:

يعد تشريعات الضرائب ووقوعها خاصة فيما يتعلق بنظام الإيرادات الضريبية وما تملكها الإدارة الضريبية من سلطة في الآتي:

- عدم تضمن التشريعات الضريبية لعقوبات قاسية تردع المتهربين عن دفع الضرائب فمن لا يشعر بواجبه نحو الجماعة ويسعى للتهرب منه يمكن للقانون رده بالنص على العقوبات المناسبة والرادعة له.
- فترة تعديل تشريعات الضرائب وما تؤدي إليه من عدم استقرار الإيرادات الضريبية وصعوبة تكليف العاملين بها مع التشريعات الحديثة مما قد يؤدي إلى سوء التطبيق وبالتالي يدفع الأفراد إلى التهرب الضريبي وخاصة إذا كانت التشريعات الجديدة لفرض ضرائب جديدة أو زيادة في أسعار الضرائب السابقة.
- المغالاة في تعدد الضرائب وفي زيادة ارتفاع أسعارها فمما لا شك خفيه أن تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيلها بالنسبة للممول والإدارة كما يترك عدداً من الثغرات التي تمكن المكلفين من التهرب من الضرائب وارتفاع أسعارها يؤديان إلى زيادة عبء الضرائب على الأفراد مما يدفعهم إلى التهرب منها. يرجع سبب ذلك إلى تطور دور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة التي كانت تقوم بمهام قليلة (أمن ودفاع وعدالة) مما يعني أن نفقتها محدودة إلى الدولة المتدخللة التي تعددت وظائفها يعني زيادة نفقاتها وما يتبع ذلك من ضرورة ازدياد إيراداتها وخاصة الضرائب.

### ثالثاً: الأسباب الإدارية:

- وهي المتعلقة بعيوب الإدارة الضريبية خاصة الإدارات الضريبية في الدول النامية، ومن ذلك:
- تعدد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وربطها وتحصيلها مما يولد روح الكراهية لدى الأفراد ويدفعهم للتهرب الضريبي.

- عدم توفير العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام القانون الضريبي والتفتيش الضريبي.
- انخفاض مستوى التكوين المهني والأخلاقي لدى موظفي الإدارات الضريبية وافتقارهم للنزاهة والأمانة مما يتسبب في تواطئهم مع الممولين وبالتالي إهدار حقوق الخزنة العامة (الرشوة - المحسوبية - الوساطة).
- ضعف أجور ومرتبات العاملين في قطاع الضرائب كنتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول النامية الأمر الذي يحد من تدعيم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية فضلاً عما قد يؤدي إليه انخفاض مرتبات هؤلاء العاملين وزيادة أعباء معيشتهم من رفضهم من الانحراف والتقصير في اضطلاع مسؤولياتهم الوظيفية على الوجه الأكمل.
- نقص أو عدم توفر الأجهزة الإلكترونية الحديثة الأزمة لمساعدة الإدارة الضريبية في رفع مستوى خدماتهم وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

### الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في التهرب من الضريبة فالضريبة بالضريبة تختلف لدى المكلف بدفعها بالضعف تجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه والإجبار على دفع جزء من أمواله للدولة ، فالمكلف يدفع أمواله ولا يحصل على شيء مباشر مقابل ما دفعه الأثر الذي يجعله يقارن بينما يمكن أن يعمل به بذلك الجزء من أمواله عند عدم دفعه للدولة وبينما تدفعه الدولة بذلك الجزء من تمويل النفقات كمالية أحياناً لذلك يستاء الشخص من الضرائب ويحاول التخلص منها خاصة في الدول ذات الأنظمة غير



العادلة حيث يشعر الأفراد أن السلطات العامة تعمل محاسبة فئة دون أخرى من مما يدفعهم إلى محاولة التهرب من الضريبة.

بمناسبة دراسة الأسباب النفسية للتهرب من الضريبة يجوز لنا التساؤل عن موقف الأفراد من التهرب الضريبي أي كيف ينظر الأفراد إلى التهرب من الضريبة.

يذكر بعض الكتاب أن المتهرب كمن الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة وهو شخص اعتباري ويقول الأستاذ شمولدرز "إن الرأي العام لا يضع التهرب الضريبي موضع السرقة بل حتى أن الإدارة الضريبية لا تعتبره عملية تمس السمعة الشخصية للفرد وفي استطلاع الرأي العام حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 4% من الأفراد يعتبرونه سارق 1% متهم بمثابة خائن لوطنه و 15% بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يشغل الفرص للحفاظ على أمواله بمعنى آخر أن الغالبية العظمى من الأفراد ترى أن التهرب لا يغير بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور وتشير استطلاعات أخرى أن المتهرب يقترف بدون شك خطأ يستوجب العقاب غير أن أي فرد حتى وإن كان نزيهاً قد يوقع نفسه في هذا لا خطأ عندما تتاح له فرصة معينة لهذا أكثرية الأفراد ترفض توقيع عقوبة الحبس على المتهرب وتكتفي بأن يتحمل غرامة مالية.

وتشير دراسة أخرى على الجانب النفسي للتهرب عند الفرنسيين وتبين أن 11% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته<sup>1</sup>.

---

(1) منصور ميلاد يونس مرجع سابق ص ص 182 - 183 - 184

## آثار التهرب الضريبي:

- انخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين وبالتالي تنخفض الاستثمارات التي تنفذها كذلك النفقات مما يؤدي إلى تدني قطاع الخدمات.
- رفع سعر الضريبة المفروضة وفروض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحاصل نتيجة التهرب.
- اضطراب الحكومة إلى سداد العجز الناتج عن التهرب من خلال اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية وهذا يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض ودفع الفوائد المترتبة.
- عدم تحقيق العدالة الضريبية حيث يدفع الضريبة قسم المكلفون ولا يدفعها الآخرون.
- الجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وانعدام الأمانة في العمل وأداء الواجب والذي يربي أجيالاً تمتهن الاحتيال والنصب والتلاعب على القوانين.

## أثار أخرى للتهرب الضريبي:

- التأثير على تمويل التنمية: التهرب يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات الاقتصادية والنهوض بالبلد.
- أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات: يؤدي اجتذاب أصحاب العمل وأموالهم وتخصيص أموال الضريبة التي لم تدفع كريح وإيراد مما يقلل ويخفض نفقة الإنتاج وقد يكون مجال عملهم هذا وإنتاجهم مما لا تشجعه الدولة وقد لا يكون هذا النشاط مفيداً للمجتمع.

- التأثير علة المنافسة بين المشروعات: فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل كلفة إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات الدافعة للضريبة لأن أموال الضريبة غير المدفوعة تذهب كربح لها وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها.
- أثر التهرب على الصناعة الوطنية: فالمتهربين من الضرائب من الشركات المنتجة تزداد رؤوس الأموال بين أيديهم مما يحفزهم على استيراد السلع الأجنبية وهذا يضعف الصناعة المحلية ولو تم التصنيع محلياً فسيكون منخفض الجودة<sup>1</sup>.

### وسائل مكافحة (معالجة) التهرب الضريبي:

لا نعني بمعالجة التهرب الضريبي القضاء عليه بل التحقق منه فالقضاء النهائي على التهرب الضريبي أمر شبه مستحيل، ولكن الإقلال من حالات التهرب والحد من آثاره أمر ممكن وهو ما تسعى الدولة لتحقيقه بمختلف الوسائل ومن ذلك:

- أولاً: تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وما يتبعه ذلك من مستقبل بالنسبة للمكلفين بالضريبة وبالنسبة لأولادهم.

- ثانياً: تحقيق العدالة عند القيام بالإنفاق العام. أما إذا كانت السياسة المالية للدولة غير عادلة وتقوم على محاسبة فئة دون أخرى من المكلفين أو منطقة

---

1. احمد عبد السميع علام مرجع سابق ص 181

- دون أخرى من الدولة أو شرع في تبذير الأموال العامة فإن المكلف وهو مواطن لن يجد ما يبهر شعوره بالواجب نحو وطنه وسيحاول بمختلف الطرق للتخلص من دفع الضريبة بل سيشعر بنوع من الانتصار عند نجاحه في التهرب.
- ثالثاً: لا بد للقانون الضريبي كغيره من القوانين، وضع عقوبات على المكلف تكفل احترامه ويجب أن تكون هذه العقوبات شديدة لأن التهرب الضريبي يمثل اعتداء على حقوق المجتمع وهو أكثر خطورة من الاعتداء على حقوق الأفراد كما يفضل اللجوء إلى العقوبات المالية كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلاً عن العقوبات البدنية (السجن والحبس) لأن هذه الأخيرة قد تؤدي بالمحول إلى كسره الضريبة وبالتالي تعطي مردوداً عكسياً.
- رابعاً: منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين والغرض من تقدير هذا الحق هو تمكين الإدارة الضريبية من التقدير للضريبة وربطها على الوجه الصحيح وكذلك إثبات ما قد يرتكب من مخالفات بقدر التهرب من دفع الضريبة.
- خامساً: اللجوء كلما أمكن ذلك لجباية الضريبة من المنع أي حجزها عند المصدر إذ أن هذا الحجز يعتبر من أهم الطرق الوقائية دون وقوع التهرب لأنه يؤدي لخصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه.
- سادساً: تدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي تقوم بدور كبير في إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين، وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من ضرائب وما لم يقوموا بدفعه.
- سابعاً: إعطاء الإدارة الضريبية الحق في الاستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي يصرح بها المحول، والتعاقد تكون أقل كثيراً من القيمة الحقيقية للسلعة.
- ثامناً: بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، يمكن التقليل منه بعقد المعاهدات الدولية التي تهدف لتدعيم التعاون بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة بهدف تبادل ما لديها من معلومات، وتبادل المساعدات اللازمة لتحصيل الضرائب من المتهربين.

يضاف إلى ذلك ضرورة تدعيم الإدارات الضريبية بالكفاءات البشرية ورفع أجور المشتغلين بها حتى يتم إبعادهم عن الانحراف وكذلك دفع كفاءات لمن يؤدون عملهم بشكل جيد وبأمانة<sup>1</sup>.

---

1. منصور ميلاد يونس مرجع سابق ص ص 185 - 186

## الفصل الرابع

### الإطار التطبيقي

المبحث الأول: تحليل البيانات

المبحث الثاني: مناقشة الفرضيات

## المبحث الأول

### تحليل البيانات

يتناول الباحث في هذا الفصل وصفا للطريقة والاجراءات التي اتبعتها في تنفيذ هذا البحث ويشمل ذلك وصفا لمجتمع الدراسة وعينته وطريقة اعداد ادائها والاجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها والطريقة التي اتبعت في تطبيقها والمعالجات الاحصائية التي تم جمعها لتحليل البيانات واستخراج النتائج كما يشمل المبحث تحديدا ووصفا لمنهج البحث .

#### اولا: مجتمع عينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث ان يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الاصلي من فارض وادافع الضريبة في السودان. اما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث قام الباحث بتوزيع عدد 40 استمارة استبيان علي المستهدفين من بعض التجار وموظفي الضرائب في الخرطوم واستجاب 40 فردا ما نسبته 100% من المستهدفين حيث اعدوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة. وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث علي تنوع عينة الدراسة من حيث توزيعها علي الاتي:

- 1- الافراد من الجنسين (ذكور واناث).
- 2- الافراد من مختلف الفئات العمرية (اقل من 20 عاما- من 20 الي 30 سنة- من 31 الي 40 - 41 فاكثرا).
- 3- الافراد من مختلف المؤهلات العلمية (اساس- ثانوي- جامعي- فوق الجامعي)
- 4- الافراد من مختلف (مفتش اول ادارة- مساعد مفتش ادارة -مفتش اول- كاتب مالي- اخرى).
- 5- الافراد من مختلف سنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات- من 5 الي 10 سنوات- اكثر من 15 سنة).

1) أسباب التهرب من وجهة نظر فإرض الضريبة:

جدول رقم (1-4-1)

النوع

النسبة	التكرار	البيانات
55%	11	ذكر
45%	9	أنثى
100%	20	

المصدر: إعداد الباحث من تحليل الاستبيان.



جدول رقم (1-4-2)

الوظيفة

النسبة	التكرار	البيانات
20%	4	مفتش أول إدارة
		مساعد مفتش إدارة
20%	4	مفتش أول
10%	2	كاتب مالي
50%	10	أخرى
100%	20	

المصدر: إعداد الباحث من تحليل الاستبيان.

من عينة الدراسة يتضح أن نسبة 20% من جهة التوظيف مفتش أول إدارة، 20% مفتش أول، 10% كاتب مالي، 50% النسبة الكبرى تمثل الوظائف الأخرى.

جدول رقم (1-4-3)

المؤهل العلمي للعاملين بديوان الضرائب

النسبة	التكرار	البيانات
5%	1	ثانوي
35%	7	جامعي
60%	12	فوق جامعي
100%	20	

المصدر: إعداد الباحث من تحليل الاستبيان.

من الجدول يتضح أن ديوان الضرائب اتجه إلى تعيين الأفراد ذو الكفاءة العالية نسبة فوق الجامعي 60% من العينة، أما نسبة من يحملون البكالوريوس 35% حيث أنهم يكتسبون الخبرة، أما من يحمل مؤهل ثانوي 5% فقط من عينة الدراسة. ونظراً لكبر حجم الذين يحملون مؤهل فوق الجامعي من السهل كشف التهرب ومعالجته.

جدول رقم (1-4-4)

الخبرة

النسبة	التكرار	البيانات
5%	1	أقل من 5 سنوات
20%	4	5-10 سنوات
75%	15	أكثر من 15 سنة
100%	20	

المصدر: إعداد الباحث من تحليل الاستبيان.

يتضح من الجدول أن خبرة العاملين أكثر من 15 سنة تمثل 75% وهي أكبر نسبة وهذا يؤكد أن أصحاب الخبرة لهم المقدرة على كشف التهرب، أما 20% من أصحاب الخبرة 5-10 سنوات، 5% خبرة أقل من 5 سنوات مما يؤكد أن العاملين أغلبهم من أصحاب الخبرة الطويلة.

جدول رقم (1-4-5)

مدى عدالة عبء الضريبة

النسبة	التكرار	البيانات
35%	7	تشكل الضريبة عبئاً كبيراً
65%	13	لا تشكل الضريبة عبئاً كبيراً
100%	20	

المصدر: إعداد الباحث من تحليل الاستبيان.

نجد أن 35% من عينة الدراسة ترى أن عبء الضريبة كبير لذا يجب إعادة النظر فيه بينما ترى 65% أنه مناسب.

### جدول رقم (1-4-6)

رأي العينة المختارة في مدى المرونة في تحصيل الضريبة

النسبة	التكرار	البيانات
80%	16	توجد مرونة في تحصيل الضريبة
20%	4	لا توجد مرونة في تحصيل الضريبة
100%	20	

المصدر: إعداد الباحث من تحليل الاستبيان.

ترى 80% من عينة الدراسة أنه توجد مرونة في تحصيل الضريبة وهذا يعتبر تعاون مع دافع الضريبة حتى لا يكون لديه سبب للتهرب منها، بينما 20% من العينة ترى أنه لا توجد مرونة وهذه نسبة قليلة جداً.

جدول رقم (1-4-7)

المعدلات الضريبية:

النسبة	التكرار	البيانات
15%	3	المعدلات الضريبية كبيرة
80%	16	المعدلات الضريبية مناسبة
5%	1	المعدلات الضريبية قليلة
100%	20	

المصدر: إعداد الباحث من تحليل الاستبيان.

يتضح من العينة أن 15% ترى أن المعدلات الضريبية كبيرة، 80% مناسبة، 5% ترى أنها قليلة .

## دوافع التهرب من وجهة نظر فارض الضريبة

- 1/ التقديرات كبيرة جداً ولا تتناسب مع رأس المال.
- 2/ التصور بأن المبالغ التي تحصل تكون لصالح الضرائب و لا تصور في صالح الخدمات.
- 3/ حب المال.
- 4/ الظروف الاقتصادية الصعبة التي تستهلك كل الدخل مما يؤدي إلى تهرب الممول.
- 5/ كثرة المطالبات المالية المفروضة ( ضرائب - زكاة - جمارك).

## التعديلات اللازمة للإصلاح:

- 1/ تعديل القوانين التي تقيد الممول.
- 2/ تعديل لوائح ضريبة القيمة المضافة
- 3/ التوعية بأهمية الضريبة في القيمة.
- 4/ توحيد فئات الضريبة.
- 5/ حوسبة النظام الضريبي.
- 6/ تأهيل العاملين بديوان الضرائب.
- 7/ تعديل سعر الضريبة.
- 8/ تبسيط الإجراءات للتقرير والتحصيل.
- 9/ زيادة المعلومات وتبادلها بين كافة مؤسسات الضرائب

2/ تحليل أسباب التهرب من وجهة نظر دافع الضريبة:

جدول رقم (1-4-1)

العمر

النسبة	التكرار	البيانات
5%	1	أقل من 20 عام
40%	8	من 20-30
15%	3	من 31-40
40%	8	من 41 فأكثر
100%	20	

المصدر إعداد الباحث من تحليل الاستبيان

من العينة نجد أن نسبة أعمار أقل من 20 عام تشكل 5% من عينة الدراسة، من 20-30 تمثل 40%، من 31-40 تمثل 15%، من 41 فأكثر تمثل 40%، وهذا يدل على اختلاف أعمار العينة المستهدفة.



جدول رقم (1-4-2)

المستوى الأكاديمي

النسبة	التكرار	البيانات
		أساس
35%	7	ثانوي
40%	8	جامعي
25%	5	فوق جامعي
100%	20	

يتضح من الجدول أن حاملي درجة البكالوريوس تمثل 40% من عينة الدراسة، 25% من عينة الدراسة فوق الجامعي مما يدل على ارتفاع الوعي الثقافي، 35% من العينة مؤهل ثانوي.

جدول رقم (3-4-1)

الخبرة

النسبة	التكرار	البيانات
25%	5	أقل من 5 سنوات
30%	6	من 5-15
45%	9	أكثر من 15 سنة
100%	20	

المصدر إعداد الباحث من تحليل الاستبيان

يتضح من الجدول أن 25% من عينة الدراسة تمثل أقل من 5 سنوات، 30% من 5-15 سنة، 45% من العينة تمثل أكثر من 15 سنة وهي العينة الأكبر أصحاب الخبر العالية والطويلة.

#### جدول رقم (1-4-4)

#### رأي عينة الدراسة في وطنية الضريبة

النسبة	التكرار	البيانات
80%	16	الضريبة وطنية
20%	4	الضريبة غير وطنية
100%	20	

المصدر تحليل الباحث من الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة 80% من العينة ترى بأن الضريبة واجب وطني بينما 20% من عينة الدراسة ترى بأن الضريبة عمل غير وطني، ولذا على ديوان الضرائب زيادة الوعي لأن الوعي بوطنية الضرائب ساهم في عدم التهرب منها لإقناعهم بأنها واجب تجاه الوطن.

#### جدول رقم (5-4-1)

رأي عينة الدراسة في مدى عدالة عبء الضريبة

النسبة	التكرار	البيانات
80%	16	تشكل عبئاً كبيراً
20%	4	لا تشكل عبئاً كبيراً
100%	20	

المصدر إعداد الباحث من تحليل الاستبيان

% من العينة ترى بأن العبء الضريبي كبير بالرغم من إيمانهم بوطنية الضريبة وهذا يرجع إلى الدخل المتوسط في حين أن الضريبة لم نراعي متوسط دخول الأفراد. 20% من العينة ترى أن العبء الضريبي مناسب و لا يشكل عبء كبير.

جدول رقم(6-4-1)

رأي عينة الدراسة في مدى المرونة في تحصيل الضريبة

النسبة	التكرار	البيانات
45%	9	توجد مرونة
55%	11	لا توجد مرونة
100%	20	

المصدر إعداد الباحث من تحليل الاستبيان

يوضح الجدول أن 45% من عينة الدراسة ترى وجود مرونة في التحصيل الضريبي،

55% من العينة ترى عدم وجود مرونة في التحصيل الضريبي.

عندما توجد مرونة في التحصيل هذا يقلل من التهرب الضريبي.

## دوافع التهرب الضريبي من وجهة نظر دافع الضريبة:

من خلال الدراسة السابقة للاستبيان تم التوصل إلى أسباب التهرب الضريبي في السودان من وجهة نظر دافع الضريبة:

1. قصور المظلة الضريبية دون أخرى.
2. تعدد الأوعية الضريبية في كثير من القطاعات.
3. تذبذب السياسات الضريبية.
4. عدم وجود خدمات ملموسة مقابل الضريبة.
5. عدم الوعي الضريبي.
6. الظروف الاقتصادية الصعبة التي تستهلك كل الدخل.
7. انعدام الثقة بين الممول والديوان.

## المبحث الثاني

### مناقشة الفرضيات

1-ارتفاع معدل الضريبة يؤدي إلى ارتفاع حجم التهرب الضريبي في السودان بنسبة كبيرة. من خلال بيانات الاستبيان 80% من عينة الدراسة ترى بأنه لا يوجد مرونة في تحصيل الضريبة لأنه في حالة عدم وجود مرونة يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي بالإضافة إلى الدراسات السابقة دراسة احمد بشار(1).

2-ضعف الأجهزة الضريبية سبب في ضعف التحصيل الضريبي. من خلال تحليل استبيان العاملين بديوان الضرائب من أهم التعديلات اللازمة للإصلاح الضريبي حوسبة النظام الضريبي بالإضافة إلى دراسة الطاهر محمود(2).

3-عدم الوعي بأهمية الضريبة سبب في ضعف التحصيل الضريبي من خلال الاستبيان ثبت بأنه لا يوجد وعي ضريبي بأهمية الضريبة 80% من عينة الدراسة ترى بان الضريبة غير ذلك ولذا يجب علي ديوان الضرائب زيادة الوعي بوطنية الضريبة لأنه يساهم في عدم التهرب الضريبي منها، كذلك نجد انه من أهم دوافع التهرب الضريبي من وجهة نظر دافع الضريبة عدم الوعي الضريبي بالإضافة إلى دراسة عبير واحمد والطاهر(3).

---

1/ احمد بشار، احمد عبد العزيز التهرب الضريبي وأثره علي التنمية في السودان، ماجستير جامعة النيلين مارس 2010م

2/ الطاهر محمود الطاهر المشاكل المحاسبية والضريبية المتعلقة بالتطبيق نظام الضريبة في السودان بحث تكميلي، في المحاسبة جامعة الخرطوم 2003م.

3/ عبير كرار الشيخ التهرب الضريبي في السودان وأساليبه، جامعة الأحفاد، مدرسة العلوم الإدارية، قسم إدارة الاعمال 2008م

## الخاتمة:

ان مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء الي مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر الى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه امام المكلف للتخلص من الضريبة. واذا كانت الرقابة الجنائية من انجح الوسائل لمحاربة التهرب الا انها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.



## النتائج:

توصل البحث إلى النتائج التالية:

- ارتفاع معدل الضريبة أدى إلى زيادة معدلات التهرب الضريبي في السودان
- من الآثار المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي ضعف التحصيل الضريبي
- تقليل معدلات الضريبة من طرق مكافحة التهرب الضريبي في السودان

## التوصيات:

بناء على النتائج التي توصل إليها البحث تم اقتراح التوصيات التالية:-

1. إعادة النظر في التعديلات الضريبية وتخفيف معدلاتها في بعض القطاعات حسب الدخل وذلك تأميناً لاستمرار التوازن التجاري في السوق.
2. زيادة الوعي الضريبي بين الممولين وذلك عن طريق حملات التوعية أو عقد الندوات وغيرها.
3. استخدام الوسائل الآلية الحديثة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في السودان

## قائمة المصادر والمراجع :

1. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة ، (السودان-جامعه الفاتح كليه الشرطة،2004)
2. خالد شحادة الخطيب و احمد زهير شامية ،أسس المالية العامة (سوريا-دار وائل للنشر-2003)
3. احمد عبد السميع علام، المالية العامة للمفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق (مصر-مكتب الوفاء القانونية-2012)
4. عبد الرحمن حسن علي حمد، اقتصاديات المالية العامة (السودان - مطبعه ألبنا للطباعة والنشر-2014)

# الملاحق

## استبيان

### حول التهرب الضريبي في السودان أسبابه وآثاره من وجهة نظر فإرض الضريبة

1/النوع:

ذكر  انثى

2/الوظيفة:

مفتش أول إدارة  كاتب مالي  مساعد مفتش إدارة  
 أخرى  مفتش أول

3/المؤهل العلمي:

ثانوي  جامعي  فوق الجامعي

4/الخبرة:

اقل من 5سنوات  5-10 سنوات  اقل من 15 سنة

5/ هل تعتقد أن الضريبة تشكل عبئاً ضريبياً كبيراً؟

نعم  لا

6/هل توجد مرونة في تحصيل الضريبة؟

نعم  لا

7/هل تعتقد أن المعدلات الضريبية مناسبة؟

كبيرة  مناسبة  قليلة

## استبيان

حول التهرب الضريبي في السودان أسبابه وآثاره من وجهة نظر دافع الضريبة

1/العمر:

اقل من 20 عام  من 20الى 30  من 31الى 40  41فاكثر

2/المستوى الأكاديمي:

أساس  ثانوي  جامعي  فوق الجامعي

3/الخبرة:

اقل من 5سنوات  من 5الى 15 سنة  أكثر من 15سنة

4/هل تعتقد أن الضريبة واجب وطني؟

نعم  لا

5/هل تعتقد أن الضريبة تشكل عبئاً ضريبياً كبيراً؟

نعم  لا

6/هل توجد مرونة في تحصيل الضريبة؟

نعم  لا