# عوامل التهرب من ضرائب الدخل

دكتور / عبد المعطى السيد البهوانشى
قسم الاقتصـــاد والمالية العامة
كلية التجارة ــ جامعة المنوفية
بشـــبين الـــكوم

التهرب الضريبى ظاهرة عالمية ، توجد حيثما توجد الضرائب ، ويترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية والكلية مما قد يترتب عليه استخدام السياسات الاقتصادية بطريقة غير سليمة .

ويمكن القول أن هناك أربعة أشكال محتملة للتهرب من ضرائب الدخل هى :

١ ــ عدم الإعلان أصلا عن النشاط وبالتالى عن الدخل الخاضع للضريبة .

٢ ــ إعلان وتقديم بيانات غير حقيقية عن المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية للممول ، والتى على أساسها يتم تحديد وعاء الضريبة . وفى هذه الحالة يشتمل التهرب فى إجراءاته على أى أجزاء قد يؤدى إلى الإعلان عن دخل أقل من الدخل الحقيقى ، أو عدم الإفصاح عن الدخل كله أو إخفاء بعض مصادره ، إدعاء وجود من يعولهم ( إعطاء بيانات غير حقيقية عن ظروف الممول الشخصية ) ، إدعاء وجود مصروفات وهمية ، أو أى إجراء غير قانونى يقلل من تقدير الوعاء الخاضع للضريبة .

٣ ــ تفسير القانون تفسيراً خاطئاً عن قصد حتى يمكن للممول أن يتحمل أقل قدر ممكن من الضرائب . وتشتمل إجراءات التهرب هنا على الاستخدام بقصد الأسعار غير سليمة للضريبة عند تقديم الإقرار وتسديد الضريبة ، أو ادعاء وجود إعفاءات قانونية ، أو استخدام أى إجراء غير قانونى يؤدى إلى خفض الضريبة القانونية المسددة .

٤ ــ اتباع الأساليب الثلاثة السابقة مجتمعة أو بعض من كل منها .

وبصفة عامة ، هناك نوعان من الدخل المتهرب من دفع الضرائب عليها ، أولهما الدخل المتحصل عليه من الأنشطة القانونية ، وثانيهما الدخل المتحصل عليه من أنشطة غير قانونية .

أما عن قرار التهرب من دفع ضريبة الدخل المتولد من الأنشطة القانونية فانه ينبع من سلوك الممول نحو رغبته فى تحقيق أقصى منفعة ممكنة من دخله ، أو محاولته الحصول على أكبر دخل ممكن بتهربه من دفع الضرائب . وفى هذه الحالة فإن قرار التهرب يتأثر بعوامل تتعلق بسياسة الضرائب والتنظيم الفنى والإدارى لها .

أما فيما يتعلق بقرار التهرب من دفع ضرائب عن الدخل المتولد من مصادر غير قانونية ، فإن ذلك ينبع من أنه مادام المصدر هو نشاط غير قانونى ويجب أن يظل سراً ، فبالتالى فإن الدخل المتولد من هذا المصدر لايجب الإعلان عنه . ويتخذ هذا القرار بطريقة مستقلة عن عوامل السياسة الضريبية والتنظيم الفنى والإدارى لها ( ١ ) .

## العـــوامل المـــؤثرة فى التهـــرب

هناك نوعين من العوامل التى قد تؤثر على ، وفى التهرب الضريبى على الدخل ، العوامل الذاتية المرتبطة بالضريبة ، والعوامل غير المرتبطة بها .

ويشتمل النوع الأول على عوامل ذاتية فى الضريبة نفسها ، مثل مستوى أسعارها ، وعاءها ، هيكل أسعارها ، معدل الغرامة عن التهرب منها واحتمال اكتشاف أمر التهرب منها .

أما النوع الثانى من العوامل فيشتمل فيما يشتمل على عوامل من أهمها ، اختلال هيكل الأسعار فى المجتمع عن طريق تحديدها إدارياً والرقابة عليها ، مدى ودرجة تعقيد الإجراءات الروتينية والقوانين الرقابية التى تنظم الاقتصاد القومى ، سياسات الإنفاق الحكومى ، مستوى مرتبات موظفى الحكومة والقطاع العام ومدى ملاءمته لتحقيق المستوى الملائم لتحقيق حياة كريمة ، مستوى التعليم مرحلة النمو الاقتصادى ووجود القطاع السرى وحجمه فى المجتمع . هذا بالإضافة إلى معدن الأفراد ومدى إنتمائهم للمجتمع الذين يعيشون فيه وغير ذلك من العوامل .

وإذا كانت العوامل الذاتية والمرتبطة بالضريبة أكثر ارتباطاً بالتهرب من ضريبة الدخل المتولد من الأنشطة القانونية ( المشروعة ) ، فإن العوامل غير المرتبطة بالضريبة لأكثر ارتباطاً بالتهرب عن دخل الأنشطة غير المشروعة . إلا أن لكلا العوامل آثارها على ، وفى التهرب الضريبى على الدخل بصفة عامة . هذا وقد يكون للعوامل المرتبطة بالضريبة ( كارتفاع أسعارها أو شدة التصاعد) الأثر المباشر على زيادة الأنشطة غير المشروعة وبالتالى لايقدم الممول عنها إقراراً ضريبياً عن الدخل المتولد منها . ومن جهة أخرى قد تكون العوامل غير المرتبطة بالضريبة سبباً فى التهرب الضريبى عن الدخل المتولد من أنشطة مشروعة ، وقد يكون أحد هذه المظاهر متمثلا فى زيادة التهرب الضريبى عن أنشطة مشروعة كنتيجة لشعور الممولين بعدم كفاءة الإنفاق الحكومى وما قد يصاحبه من اختلاسات وأعمال غير مشروعة .

## العوامل المرتبطة بالضريبة

### ســـعر الضريبـــة :

يتوقف مدى فاعلية سعر الضريبة كأداة للحد من أو منع التهرب الضريبى على العلاقة بين سعر الضريبة والتهرب ، أو ما إذا كان ارتفاع سعر الضريبة هو سبب فى التهرب الضريبى أم لا . .

وما زالت هذه العلاقة من الموضوعات الجدلية فيما بين الاقتصاديين ولم يصلوا فيها إلى نتيجة قاطعة نهائية . فمن ناحية هناك اعتقاد عام على أن ارتفاع سعر الضريبة هو السبب الأساسى للتهرب الضريبى ويؤيد هذا الاعتقاد بالملاحظات ، التقارير ، والدراسات التى يقوم بها الخبراء والمجان ، وكذلك بتصريحات بعض واضعى النظم الضريبية . فعلى سبيل المثال كتب Kaldor ( ٢ ) فى تقريره عن إصلاح النظام الضريبى الهندى أن الحافز على التهرب من الضرائب يتوقف على الأسعار الحدية للضريبة لأنها تحدد المكاسب من التهرب كنسبة من الدخل المتهرب منه . كما يؤيد هذه النظرة لجنة « دراسة النظام الضريبى فى الهند ( ٢ ) » والتى وجدت أن من أهم أسباب التهرب الضريبى من ضريبة الدخل ارتفاع أسعار الضرائب على الدخل .

ويقر كثير من الممولين سواء فى مصر وغيرها من الدول أن ارتفاع أسعار الضرائب الحدية هى من أهم أسباب التهرب ، وأن هذا الارتفاع فى الأسعار على الشرائح العليا من الدخل الخاضع للضريبة أمكن تحمله فقط بسبب وجود التهرب السائد فى المجتمع . كما يؤكد مدير عام مكافحة التهرب الضريبى فى مصر (٣) على أن من أهم أسباب التهرب فى مصر ارتفاع أسعار الضريبة على الدخل كما أقر Tanzi فى دراسته أن ارتفاع أسعار الضرائب على الدخل فى الدول النامية تجعل مشكلة التهرب الضريبى أكثر سوءاً ( ٤ ) .

وعلى الجانب الآخر تقر الدراسات المتعلقة بالنظرية التهرب الضريبى بأن زيادة أو ارتفاع أسعار ضرائب الدخل لاتؤدى إلى زيادة التهرب الضريبى بل إلى قلة التهرب الضريبى ( ٥ ) .

فهل يمكن القول وبصفة قاطعة أن ارتفاع أسعار الضرائب تعتبر أحد عوامل التهرب الضريبى . بالقطع لايمكن الحكم على ذلك قبل تحليل للدراسات المتعلقة بالنظرية الاقتصادية الخاصة بالتهرب الضريبى . لمعرفة أثر السعر على التهرب .

منذ بداية السبعينات ظهرت بعض النظريات التى استخدمت النماذج الرياضية فى تحليل التهرب الضريبى ودراسته . ولقد اتبعت هذه النماذج تحليلين أساسيين هما :

١ — المنفعة القصوى المتوقعة نتيجة التهرب الضريبى .

٢ — الدخل الأقصى المتوقع نتيجة التهرب الضريبى .

ولقد تناول Allinghah and Sandmo (٦) التحليل الأول مفترضين أن قرار الإعلان عن الدخل الواقعى هو قرار يؤخذ فى ظل ظرف عدم التيقن من أثر هذا القرار . وعلى ممول الضرائب أن يختار فيما بين أحد خيارين . أولهما أن يعلن دخله الواقعى وفى هذه الحالة عليه أن يقوم بدفع كل الضرائب المستحقة على هذا الدخل . أما ثانيهما فهو أن يعلن الممول عن دخل أقل من دخله الواقعى ، وفى هذه الحالة سوف يواجه باحتمال اكتشاف أمر تهربه وتوقيع الغرامة السائدة عليه. ومشكلة هذا

الممول المتهرب من الضرائب تتمثل فى محاولته تحقيق أقصى منفعة متوقعة ممكنة من دخله بعد دفع الضريبة والغرامة . وبافتراض أن سلوك الممول هو تجنب المخاطر كلما أمكن ذلك وأن دالة المنفعة بالنسبة له دالة متناقصة ولكنها موجبة ، فإن معادلة الحصول على أقصى منفعة متوقعة ممكنة تمثلها المعادلة التالية :

$$م = (١ - ح)(م(ى - ت ى) + ح(م(ى - ت ى) - غ(ى - ى)) \quad (٨)$$

وتعتبر الرموز فى المعادلة عن الآتى :

م = المنفعة القصوى المتوقعة

م = منفعة الدخل الممكن التصرف فيه

ح = احتمال اكتشاف التهرب الضريبى

ى = الدخل الواقعى

ت = معدل الضريبة السائد

ى = الدخل المعلن عنه لأغراض الضريبة

غ = معدل الغرامة عن الدخل غير المعلن عنه

هذا وتتحقق المنفعة القصوى المتوقعة عندما تكون

$$- ت (١ - ح) م(ى ١) - (ت - غ) ح م(ى ٢) = صفر$$

حيث ى ١ = الدخل الممكن التصرف فيه فى حالة عدم اكتشاف أمر التهرب ويساوى ( ى - ت ى ) ، ى ٢ = الدخل الممكن التصرف فيه فى حالة اكتشاف أمر التهرب ويساوى ى - ت ى - غ (ى - ى) .

ومع افتراض التناقص المطلق لتجنب المخاطر بالنسبة للممول فإن أثر سعر الضريبة على الدخل المعلن عنه أثر غير قطعى ، ويرجع ذلك إلى أن أثر سعر الضريبة على الدخل المعلن عنه هى نتيجة تفاعل قوى أثر الإحلال وأثر الدخل . فأثر الإحلال سالب ، لأن زيادة سعر الضريبة يجعل من الأربح للممول التهرب من الضريبة . أما أثر الدخل فموجب لأن زيادة سعر الضريبة تجعل من الممول فرداً أقل ثراءاً وتخفض من الدخل الممكن التصرف فيه ويؤدى ذلك إلى الحد من التهرب الضريبى وتفاعل الأثرين نتيجة غير قاطعة فى هذه الدراسة . وتتوقف على أثرى الإحلال والدخل .

وفى دراسة كية عن أثر سعر الضريبة على التهرب من ضرائب الدخل وعلى فرض الغرامة على قيمة الضرائب المتهرب من دفعها وليس الدخل المتهرب منه توصل Yitzhaki, ( ٩ ) إلى أن لسعر الضريبة أثر سلبى على التهرب من الضريبة . ويعنى ذلك أن زيادة سعر الضريبة يؤدى إلى قلةالتهرب الضريبى وواضح أن هذه النتيجة تتعارض مع الاعتقاد السائد بعكس ذلك ( أن زيادة سعر الضريبة يؤدى إلى زيادة التهرب ) .

ويمكن التفسير الاقتصادى لهذه النتيجة فى أنه بعد فرض الغرامة على قيمة الضريبة المتهرب من دفعها ( وليس على الدخل غير المعلن ) نجد أن معدل سعر الضريبة العادى وكذلك معدل الغرامة يزدادان نسبياً مع معدل سعر الضريبة العادى وتغيره بالزيادة . وعلى ذلك فلا يوجد أى أثر إحلالى ويكون الأثر الدخلى فقط هو السائد ويكون موجباً . ويعود ذلك إلى أنه كلما زاد سعر الضريبة فإن الممول سوف يترك بدخل صافى أقل بعد دفع الضريبة ويعنى ذلك أنه يكون أقل ثراءاً . وفى ظل افتراض تناقص تجنب المخاطر المطلق لاكتشاف التهرب ، فإن الممول يكون أكثر حذراً محاولا تجنب المخاطر خاصة عند ما يكون أقل ثراء ، وبالتالى فيميل إلى خفض قيمة التهرب الضريبى وزيادة قيمة الدخل المعلن عنه لأغراض ضرائب الدخل .

أما Sandmo (١٠) فى دراسته عن التهرب من ضريبة الدخل وعلاقة ذلك بعرض العمل فقد وجد علاقة بين ارتفاع أسعار الضرائب ونشاط الاقتصاد السرى وبالتالى التهرب الضريبى .

أما إذا كانت أسعار الضرائب تتغير بالزيادة مع مصاحبتها بالمالية التعويضية عن طريق زيادة المدفوعات التحويلية للممول بحيث يكون الممول فى وضع ثابت من حيث المنفعة القصوى المتوقعة (١١) فإن فرض الغرامة على الدخل المتهرب منه ( عند زيادة سعر الضريبة ) يؤدى إلى زيادة التهرب ، أما إذا فرضت الغرامة على الضريبة المتهرب منها فإن زيادة سعر الضريبة سوف يقلل من التهرب .

فى حالة فرض معدل الغرامة على الدخل غير المعلن عنه ، نجد أن زيادة معدل الضرائب سوف يكون له أثر إحلالى موجب وأثر دخلى سالب على التهرب الضريبى . ورغم ذلك وبسبب مصاحبة زيادة سعر الضريبة بالمالية التعويضية فى صورة مدفوعات تحويلية لصالح الممول ( بحيث لاتتغير المنفعة القصوى المتوقعة ) فإن أثر الدخل سوف يختفى ويبقى الأثر التحويلى الموجب . ويزداد بذلك التهرب . أما لو فرض معدل الغرامة على مقدار الضريبة المتهرب من دفعها ، فإن قيمة الغرامة ستزداد نسبياً مع مقدار الضريبة ، وفى هذه الحالة لايوجد الأثر الإحلالى وتؤدى زيادة أسعار الضريبة إلى أثر دخلى سالب على التهرب الضريبى ويقل التهرب الضريبى .

إن الدراسات والنظريات السابقة والمتعلقة بالتهرب الضريبى تركنا جميعاً دون الوصول إلى رأى قاطع عن أثر سعر الضريبة على التهرب . فهى لا تؤيد القول بأن زيادة أسعار الضرائب سوف تؤدى إلى زيادة التهرب كما أنها لا تؤيد الرأى المخالف أيضاً . إن جميع النظريات والدراسات توضح لنا أنه لو فرض معدل الغرامة على مقدار الضريبة المتهرب من دفعها فإن زيادة أسعار الضرائب سوف تؤدى إلى خفض التهرب وليس زيادته . أما إذا فرضت الغرامة على الدخل غير المعلن عنه ( المتهرب من دفع الضريبة عنه ) فإن زيادة أسعار الضريبة لها تأثير غير قاطع على التهرب . وفى حالة وحيدة وهى حالة فرض الغرامة على الدخل غير المعلن عنه ، ومع مصاحبة ذلك بزيادة التحويلات لصالح الممول ، فى هذه الحالة فقط سوف يؤدى زيادة أسعار الضرائب إلى زيادة التهرب الضريبى .

وإذا كانت النظريات والدراسات قاصرة عن أن تجد العلاقة القاطعة فيما بين زيادة سعر الضريبة والتهرب من ضريبة الدخل ، فإن الخبرة والتطبيق العملى قد أوضحت هى الأخرى عدم وجود هذه العلاقة .

فى مصر نجد أنه توجد علاقة بين سعر الضريبة والتهرب من دفعها ، فالغالبية العظمى من الممولين لا دراسة لهم بأسعار الضرائب من جهة ، ومن جهة أخرى هناك عوامل أخرى تؤثر على قراراتهم بالتهرب من عدمه . هذه العوامل بعيدة كل البعد عن أسعار الضرائب . وإلا فكيف يفسر التهرب حتى فيما بين ذوى الدخول المتوسطة والمنخفضة من الحرفيين .

وفى الهند أوضح Gupta (١٢)فى دراسته عن العوامل المؤثرة على التهرب الضريبى أن المعدل المرتفع لأسعار الضرائب ليس هو العامل المهم فى التهرب . ويؤكد ذلك وجود التهرب على مستوى ونطاق واسعين بين جميع مستويات الدخل حتى الخاضعين لأقل الأسعار . وما يقال من الهند تؤكده الشواهد وملفات مصلحة الضرائب فى مصر . فى مصر يوجد التهرب الضريبى ليس فقط بين كبار الممولين ولكنه موجود بين صغار الممولين وعلى نطاق واسع خاصة فيما بين الحرفيين وذوى النشاط التجارى الحر بصفة عامة .

وعلى ذلك وبناء على ما تقدم يمكن القول أن مدى كفاءة استخدام سعر الضريبة ( زيادة أو نقصا ) كأداة للحد من التهرب الضريبى هى علاقة غير واضحة وتحتاج إلى دراسات تحليلية لكل دولة على حده لاختلاف الظروف فى كثير من النواحى الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها . ولا يجب الاعتماد على دراسة حالة دولة معينة لتقييم النتائج على الحالات الأخرى .

## هيكل النظام الضريبى واثره :

يقوم التصاعد الضريبى على أساس مبادىء نظرية المقدرة على الدفع فى توزيع أعباء الضرائب ويصمم هذا الهيكل ليس فقط لتحقيق العدالة والاستقرار الذاتى فى النظام الضريبى . بل أيضاً ليسمح للنظام الضريبى بتوليد إيرادات كافية لتمويل النفقات العامة المتزايدة . وهناك اعتقاد بناءاً على ذلك أن الهيكل الضريبى التصاعدى سوف يولد إيرادات عامة أكبر من النظام أو الهيكل النسبى . إلا أنه يجب أن يكون واضحاً أن هذا الاعتقاد مبنى على افتراض عدم تواجد التهرب الضريبى فى المجتمع ، وهو افتراض غير واقعى . فلو وجد التهرب الضريبى فى المجتمع ( وهو الغالب ) فمن المشكوك فيه مقدرة الهيكل الضريبى التصاعدى على توليد إيرادات أكبر . ورغم ما قيل ويقال عن الهيكل التصاعدى فإنه أصبح واضحاً إلى حد ما الآن أن هذا الهيكل يساعد على ويزيد من التهرب الضريبى وبالتالى سوف يؤدى إلى الحصول على إيرادات ضريبية أقل من الهيكل النسبى للضرائب . وبناء على ذلك فإنه من المفيد دراسة ظاهرة هيكل النظام الضريبى وأثره على التهرب من ضرائب الدخل .

فى دراسة قام بها سرينيفاسان مفترضاً :

١ ـ معدلا للغرامة يتزايد بطريقة متزايدة .

٢ ـ أن احتمال اكتشاف التهرب الضريبى يكون مستقلا عن من مستوى الدخل .

وجد أن الدالة المتزايدة للضريبة التى تولد نفس الإيراد كالدالة النسبية فى غياب التهرب الضريبى ، سوف تولد إيراداً وغرامات أقل مع وجود التهرب الضريبى ، أو إعلان أقل عن الدخل الخاضع للضريبة ( كما توصل الكثير من الاقتصاديين إلى هذه النتيجة فى دراسات مماثلة .

وتدل الدراسات كلها على أن الهيكل الضريبى التصاعدى النسبى أو الرجعى والمصمم يولد نفس الإيراد العام فى ظل ظروف عدم وجود التهرب الضريبى سوف يؤدى فى ظل وجود التهرب الضريبى إلى أن يكون الهيكل التنازلى أو الرجعى هو النظام الذى يولد إيراداً حكومياً كبيراً ، وسوف يولد النظام النسبى إيراداً أعلى من الذى يمكن الحصول عليه فى ظل النظام التصاعدى .

ويتضح من نتائج هذه الدراسات income maximization approach أن الاعتقاد السائد بأن الهيكل التصاعدى للضرائب سوف يؤدى إلى تحقيق إيرادات ضريبية أقل من حالة الهيكل النسبى صحيحة ، وتعتمد هذه النتائج على أساس افتراض أن ممولى الضرائب حياديون من ناحية المخاطر Risk neutral .

أما فى حالة افتراض أن ممولى الضرائب يتجنبون المخاطر Risk averse فقد أوضح كوسكلا (١٣) Koskela وفى ظل تحليل المنفعة القصوى المحتملة Expectod utility Maximization approach وبافتراض دالة عامة للضريبة وفى ظل الانخفاض المطلق لتجنب المخاطر أن اتجاه التغير فى الجزء من الدخل المعلن عنه عند زيادة الدخل غير واضح بالنسبة لنظام الضرائب التصاعدية والرجعية . ورغم ذلك عندما تكون الضرائب دالة خطية تصاعدية * ، فإن عدم تناقص تجنب الخطر النسبى من جانب الممول تعتبر حالة كافية ولكنها غير ضرورية للعلاقة السالبة بين الجزء من الدخل غير المعلن عنه والدخل الواقعى .

وعندما يكون النظام الضريبى رجعى خطى(١٤)فإن عدم تزايد تجنب الخطر النسبى من جانب الممول تعتبر حالة كافية ولكنها غير ضرورية للعلاقة الموجبة بين الجزء غير المعلن من الدخل والدخل الواقعى .

والتفسير البديهى intuitive لهذا الغموض ( عدم وضوح الأثر جلياً ) هو أنه فى ظل أسعار الضرائب التصاعدية والرجعية ، فإن أثر الإحلال والدخل يعملان فى اتجاه مضاد . فى ظل سيادة الأسعار التصاعدية ، يميل الجزء من الدخل المعلن عنه إلى التناقص مع زيادة الدخل الواقعى نتيجة لأثر الإحلال حيث أنه فى هذه الحالة يكون من الأربح التهرب من الضرائب . وعلى الجانب الآخر فإن أى زيادة فى الدخل المعلن عنه نتيجة زيادة الدخل الواقعى تؤدى إلى زيادة متوسط السعر الضريبى وبالتالى يكون الممول فى وضع أسوأ ، وهذا الأثر الدخلى يميل إلى زيادة الجزء من الدخل المعلن كلما زاد الدخل الواقعى ـ وعلى ذلك فالأثر غير واضح وغير قاطع . وفى حالة وجود النظام

الرجعى ، فإن الجزء من الدخل المعلن عنه يميل إلى الزيادة كلما زاد الدخل الواقعى نتيجة لأثر الإحلال لأنه عند انخفاض السعر الحدى للضرائب فإن التهرب من الضرائب يعتبر أقل ربحاً للممول وعلى الجانب الآخر ، فإن زيادة نسبة الدخل المعلن عنه بزيادة الدخل الواقعى تؤدى إلى خفض السعر الحدى للضرائب وبالتالى تجعل الممول فى مركز أفضل . وكنتيجة لهذا الأثر الدخلى فإن الدخل المعلن عنه يتجه إلى التناقص كلما زاد الدخل الواقعى . ويتوقف الأثر الصافى على حجم العوامل ( السعر الدخل .....) والتى غالباً ما تكون غير معلومة . فلو أن الأسعار الحدية للضرائب ثابتة ، فإنه لا توجد فى هذه الحالة أى آثار إحلالية لأنه لا يوجد أى تغير فى أسعار الضرائب النسبية ، ويتوقف نسبة الدخل غير المعلن عنه على الأسعار النسبية للضرائب ونسبة تجنب الخطر .

وعلى ذلك فإنه فى وجود أى فرض يتعلق بتجنب خطر اكتشاف أمر التهرب ونسبته ، فإن الهيكل الضريبى ( فى السعر ) المبنى على أساس خطى تصاعدى يميل إلى إحداث زيادة فى نسبة الدخل الغير معلن عنه لأغراض الضرائب مع زيادة الدخل الواقعى ، أى زيادة التهرب الضريبى .

وإذا ما نظرنا إلى الهيكل ( هيكل الأسعار الضريبية ) الضريبى الأكثر واقعية فيما بين التصاعدى ، النسبى ، الرجعى ، الخطى ، التصاعدى والخطى الرجعى وجد أن الهيكل التصاعدى والنسبى وهما الأكثر شيعا فى أى نظام ضريبى فى كثير من البلدان المتقدمة والنامية .

وعلى ذلك وطبقاً لنتائج سرينيفاسان وميسون يستحسن عدم فرض الضرائب التصاعدية لأنها تؤدى إلى الحصول على إيرادات عامة للضرائب أقل فى ظل وجود التهرب الضريبى فى المجتمع . أما كوسكلا فيعتقد ( طبقاً لنتائج دراسته ) أن نتائج الهيكل التصاعدى للضرائب وما إذا كان سيؤدى إلى زيادة الإيراد أو نقصه غير متيقن منها . ويرجع ذلك إلى عدم التيقن من نسبة الدخل الغير معلن عنها سوف تزيد أو تنقص عند زيادة الدخل الواقعى . ويرجع هذا الاختلاف فى النتائج إلى الاختلاف فى الافتراض المتعلق بسلوك الممولين تجاه تحمل مخاطر اكتشاف التهرب الضريبى . فتفترض الدراسات الأولى أن الممولين حياديون تجاه مخاطر اكتشاف تهربهم أما الدراسات التالية فتفترض أن التجنب المطلق لخطر الاكتشاف يتناقص بالنسبة للممول .

فلو أدخل على تحليل كوسكلا فرض حياد الممول تجاه مخاطر اكتشاف تهربه الضريبى . فإنه يوجد أثر دخلى للتهرب ويكون هناك فقط أثر إحلالى موجب للتهرب نتيجة زيادة الدخل . وعلى ذلك فكلما زاد الدخل زاد التهرب الضريبى لأن فى هذه الحالة يكون مربحاً للممول التهرب من دفع الضرائب عند مستوى مرتفع منها . ويترتب على ذلك وفى ظل الهيكل التصاعدى أنه عند زيادة الدخل يؤدى ذلك إلى انخفاض أو نقص جزء من الدخل المعلن عنه . وبذلك تكون سياسات الدارسين واحدة ولا خلاف بينهما .

ويمكن القول أن الادعاء الشائع بأن الهيكل التصاعدى يشجع على التهرب وبالتالى خفض الإيرادات الضريبية عنه فى حالة الهيكل النسبى ادعاء له أساس فى النظرية الاقتصادية . ورغم ذلك فإن مثل هذا الأساس مبنى على افتراض أن الممول حيادى نحو مخاطر اكتشاف أمر التهرب من عدمه . أما إذا كان الافتراض هو أن الممول فى سلوكه يتجنب المخاطر المطلقة بطريقة متناقصة ، فإن الادعاء لا يكون له أى أساس فى النظرية الاقتصادية .

## معدل الغرامة واحتمال اكتشاف التهرب وأثره

تفرض الغرامات أساساً كوسيلة للحد من التهرب الضريبى وهناك اعتقاد عام أن أثر الغرامة قد يؤدى إلى التهرب ومنعه . ويتعلق هذا الجزء بدراسة النظريات التى تهتم بذلك لمعرفة مدى وجود أساس لهذا الادعاء فى النظرية الاقتصادية .

لقد قام كثير من الاقتصاديين بدراسة (١٥) أثر الغرامة على التهرب الضريبى . فقد أوضح Allingham & Sisson أن $\frac{\delta x}{\delta \pi}$ موجبة ( الزيادة فى الدخل المعلن عنه $\delta x$ ) مقسوم على ( $\delta \pi$ الزيادة فى معدل الغرامة ) ويعنى ذلك أن الزيادة فى معدل الغرامة سوف يؤدى دائماً إلى زيادة الجزء الدخل الواقعى المعلن عنه ، كما أوضح Singh (١٦) مستخدماً تحايل الحصول على أكبر دخل متوقع ، أنه كلما كان معدل الغرامة مرتفعاً كلما قل التهرب الضريبى . وقد أوضح أنه فى حالة عدم التهرب الضريبى فإن الجزء من الدخل المتهرب فيه سوف يكون صفراً وتتناقص القيمة المثلى لمعدل احتمال اكتشاف التهرب لكل مستوى من مستويات الدخل كلما زاد معدل الغرامة . ويعنى ذلك ( عند كل مستوى من مستويات الدخل للممولين ) ، أنه كلما كان معدل الغرامة مرتفعاً كلما كانت تكاليف اكتشاف التهرب أقل .

وفى دراسة لمكاليب (١٧) عن أثر معدل الغرامة على المدفوعات الضريبية ، وجد أن زيادة معدل الغرامة سوف يؤدى إلى زيادة المدفوعات الضريبية . أما ساندمو (١٨) على الجانب الآخر فقد أوضح أن زيادة معدل الغرامة سوف يؤدى إلى قلة عرض ساعات العمل فى السوق السرية ، مما يعنى أن نسبة الدخل غير المعلن عنه سوف يقل ونسبة الدخل المعلن عنه سوف تزيد .

أما سيش (١٩) فلم يناقش الآثار الحية للغرامة ومعدلها على التهرب الضريبى فى حد ذاته . بل ناقش الآثار المترتبة على التغير فى دالة الغرامة على الدخل المعلن عنه ونسبة إلى الدخل الواقعى . وفى هذا المجال حدد ثلاث دوال .

الأولى : عندما تكون الغرامة دالة للجزء المطلق من الدخل غير المعلن عنه الغرامة = المعدل ( الدخل الواقعى — المعلن عنه ) .

الثانية : عندما تكون الغرامة نسبة ثابتة من الضريبة المتهرب من دفعها ، الغرامة = معدل الغرامة × الضريبة المتهرب من دفعها(٢٠) .

الثالثة : عندما تكون الغرامة دالة للقيمة النسبية للوعاء الضريبى المعلن عنه أى الغرامة = المعدل × $\frac{\text{الدخل المعلن عنه}}{\text{الدخل الواقعى}}$

وجد سيش أنه فى الحالتين الأولى والثانية أن الحافز المالى نتيجة للغرامة سوف يشيع على زيادة الإعلام عن نسبة الدخل الواقعى كلما زاد هذا الدخل الواقعى . أما فى الحالة الثالثة فإن الأثر غير محدد نهائياً (indeterminate) .

وفى دراسة لسكوسكيلا مستخدماً تحليل المنفعة القصوى المتوقعة ومفترضاً دالة عامة للضرائب ( أى أن الهيكل الضريبى للسعر قد يكون تصاعدياً(٢١)نسبياً أو رجعياً (٢٢) وكذلك احتمالات كشف التهرب نتيجة عوامل داخلية وجد أن الغرامة تحد من التهرب .

من ذلك العرض الموجز للدراسات السابقة يمكن القول أن الادعاء بأن الغرامة لها أثر فى الحد من التهرب الضريبى لها أساس فى النظرية الاقتصادية .

أما فيما يتعلق باحتمال اكتشاف التهرب الضريبى وأثر ذلك على هذه الظاهرة ، فإن الدراسات الاقتصادية الموجودة تؤكد كلها أن احتمال اكتشاف التهرب يؤثر على هذا التهرب بالسالب . فكلما زاد احتمال اكتشاف التهرب الضريبى كلما قل التهرب الضريبى .

وإذا كان للغرامة واحتمال اكتشاف التهرب الضريبى أثر فى الحد من هذه الظاهرة فما هو الأكثر فاعلية منهما نسبياً . وجد Singh أنه عند نسبة محددة من الدخل غير المعلن عنه هناك علاقة سلبية بين معدل الغرامة واحتمال اكتشاف التهرب . وبالنسبة للهند وجد أنه عند معدل للغرامة يساوى ٢٠٠٪ من الدخل المتهرب منه لابد وأن يكون احتمال اكتشاف التهرب الثلث حتى لا يكون هناك تهرب بتاتا ( الدخل غير المعلن عنه يساوى الصفر ) .

أما مكاليب فقد أوضح أن معدل الغرامة واحتمال اكتشاف التهرب يعتبران ذا تأثير أفضل عن معدلات الضرائب نفسها فى زيادة المدفوعات الضريبية من خلال الحد من التهرب ، وإذا ما أخذت تكاليف التهرب فى الحسبان فإن معدل الغرامة يصبح أفضل من احتمال اكتشاف التهرب . وبصفة عامة فإن معدل الغرامة على الدخل غير المعلن عنه يعتبر من أفضل أدوات مكافحة التهرب على أساس من اليقين من آثاره وتكاليف تنفيذه .

وفى ظل افتراض العائد الثابت المتوقع للتهرب الضريبى بالنسبة للممول وجد كرستيانسن Christiansen (٢٣)أنه إذا زادت الغرامة وانخفضت احتمالات اكتشاف التهرب ، فإن الممولين

الذى يطبعهم من متجنبى المخاطر سوف يقللون من تهربهم الضريبى . ويعنى ذلك أن ارتفاع معدل الغرامة أكثر كفاءة فى الحد من التهرب عن زيادة احتمالات اكتشاف التهرب ، وإذا كان العائد من التهرب بالنسبة للممول ثابتاً نتيجة للتعديل فى نسبة اكتشاف التهرب وكان معدل الغرامة منخفض بسبب ، فإن زيادة معدل الغرامة سوف يزيد من التهرب الضريبى . أما إذا كان معدل الغرامة مرتفعاً منذ البداية فإن زيادته أكثر سوف تؤدى إلى الحد من التهرب .

ويعنى ذلك أنه إذا كانت معدلات الغرامة السائدة منخفضة فإن زيادة احتمالات اكتشاف التهرب تكون أكثر فاعلية عن زيادة الغرامة . وعندما تكون معدلات الغرامة السائدة مرتفعة فإن زيادة معدل الغرامة يعتبر أفضل عن زيادة احتمال اكتشاف التهرب .

وعلى ذلك يمكن القول بصفة عامة أن احتمال اكتشاف التهرب ومعدل الغرامة يعتبران من الأدوات الناجحة فى الحد من التهرب الضريبى . إلا أن معدل الغرامة يعتبر أفضل نسبياً عن احتمال اكتشاف التهرب نفسه .

## أثر نوع الدخل الخاضع للضريبة :

يمكن القول أن درجة التهرب من الضريبة تتفاوت مع مصدر الدخل الخاضع للضريبة ، فعلى سبيل المثال ، من السهل التهرب من الضريبة عن الدخل المتولد من الأنشطة الخاصة ( الحرفيين والمهنيين والأرباح الناتجة عن النشاط التجارى والصناعى وغير ذلك من الأنشطة الخاصة ) أو عن الدخل المتولد من عناصر الإنتاج فى غير العمل الرسمى . ويرجع ذلك فى المقام الأول إلى أن العاملين فى الحكومة والقطاع العام وإلى حد ما العاملين فى القطاع الخاص تخضع دخولهم لخصم الضرائب من المنبع . أضف إلى ذلك أن مصادر الدخل الأخرى غير العمل تخضع لخصم تكاليف الحصول على هذا الدخل بطريقة كبيرة فإنه من السهل التهرب من الضريبة فى هذا النطاق . حيث يمكن عدم الإعلان عن الدخل الواقعى عن طريق المغالات فى التكاليف الواجبة الخصم وهذه الفرصة لا يمكن توافرها فى الدخل المتولد عن العمل .

ورغم عدم وجود الدراسات التى تؤكد هذه الظاهرة إلا أنه من الواضح أن النظام الضريبى المصرى يعانى من هذه الظاهرة وهى غنية عن البيان فى ظل الظروف والمناخ الاقتصادى السائد .

## الاحساس بعدم المساواة المالية :

إن علاقة الممول بالدولة لا تقف عند حد إلزامه أو إجباره على دفع الضرائب . بل تتعداها إلى كثير من العلاقات التى من أهمها بالنسبة لهذه الدراسة علاقة التبادل ، وفى علاقة التبادل بين الممول والحكومة ، ينظر إلى الممول وكأنه يبادل قوة شرائية ( الضرائب المدفوعة ) فى مقابل الخدمات الحكومية . وعلى هذا الأساس فإن سلوك الممول يتأثر بمدى الرضا أو عدم الرضا عن شروط تجارته مع الحكومة . وينظر إلى التهرب الضريبى فى هذه الحالة على أنه الأداة التى يستخدمها الممول

لتحسين شروط التجارة أو التبادل بينه وبين الحكومة كرد فعل لعدم رضاه الناتج عن شعوره بعدم المساواة فى شروط تبادله مع الدولة مقارناً بالممولين الآخرين . وعلى ذلك فإن أحد العوامل التى تؤثر على التهرب الضريبى هو الشعور أو الإحساس بعدم المساواة النسبية فى شروط تبادل الممول مع الحكومة ويمكن اعتبار هذا العامل مؤشراً عن العلاقة بين عدم المساواة الأفقية والتهرب الضريبى ، وفى هذا المقام يفترض أن دوال المنفعة بالنسبة للممول متداخلة ومرتبطة مع بعضها البعض . وفى هذه الحالة تكون المنفعة المتحصل عليها من الدخل الناتج عن التهرب الضريبى متوقفة على إحساس الممول بالمساواة أو عدم المساواة فى علاقته التبادلية مع الحكومة فلو أن الممول شعر بأنه ضحية عدم المساواة المالية فى علاقته التبادلية مع الحكومة ، فإن غضبه نتيجة ذلك يزيد من المنفعة الحدية التى يحصل عليها من الجنيه الإضافى المتحصل عليه عن طريق التهرب الضريبى وبالتالى زيادة الضرائب المتهرب من دفعها . وعلى الجانب الآخر لو أن الممول شعر بأنه المستفيد من عدم المساواة المالية فى علاقته مع الحكومة فإن شعوره بالذنب قد يؤدى إلى خفض المنفعة الحدية للجنيه الإضافى المتحصل عليه عن طريق التهرب الضريبى وبالتالى يقلل من الضرائب المتهرب من دفعها .

ويجب أن يكون واضحاً أنه ليس فى إمكان ممولى الضرائب بدرجة كبيرة تقدير قيمة ما يدفعه وقيمة ما يحصل عليه فى المقابل من الخدمات الحكومية ، ورغم ذلك فإن هناك شعور ووجهات نظر عامة فيما بين الممولين تتعلق بشروط التبادل بينهم وبين الحكومة . وينتشر هذا الشعور فى مصر بين موظفى الدولة والقطاع العام بصفة خاصة ، حيث يشعرون بأنهم وحدهم يتحملون عبء الضرائب ويشاركهم فى الخدمات الحكومية ممولون ذو مراكز مالية أفضل ودون المشاركة فى التكاليف عن طريق التهرب الضريبى ، ويؤكد هذه الظاهرة بعض الدراسات التى وجدت علاقة ارتباط موجبة وقوية بين الشعور أو الإحساس بعدم المساواة المالية والتهرب الضريبى فقد وجد سبينسر وبيكر فى عينة من ٥٧ ممول ومستخدمين التحليل الكمى وآخرين نسبة الضرائب المتهرب من دفعها ( كعامل تابع ) والسن ، والجنس والدخل والشعور النسبى بالمساواة المالية ( كعوامل مستقلة ) . أن العوامل التى تؤثر على نسبة الضرائب المتهرب منها ذات علاقة قوية بالشعور النسبى بالمساواة المالية ، فالجنس فالسن . كما وجد أنه لا علاقة لهذه النسبة بالدخل(٢٥) .

## الأسباب الادارية :

### ( أ ) ســـوء تنظيم الادارة الضريبـــة

يترتب على تخلف الأجهزة القائمة على حصر وتحصيل ضرائب الدخل انخفاض كفاءتها وتعذر ممارسة الرقابة الفعالة على تقدير وتحصيل الضريبة مما يشجع على التهرب الضريبى .

كما يترتب على سوء صياغة قوانين الضرائب وما قد يعتريها من ثغرات وغموض وكثرة التعديلات إلى ازدياد فرص التهرب .

## (ب) نظـــام الحجز من المنبـــع

تشير الدلائل على أن التوسع فى جباية الضرائب عن طريق الحجز من المنبع أى تكليف مدين الممول بحجز الضريبة وتوريدها مباشرة إلى الخزانة العامة يقلل من التهرب من ضرائب الدخل . إلا أن هذا النظام لا يصلح لكافة أنواع الضرائب . ونحذر من استخدامه فى بعض الأنشطة التى بدأت مصلحة الضرائب فى اتباعه فى مصر فى الآونة الأخيرة ( محاسبة الصيادلة على سبيل المثال ) حيث أنه إن لم يتبع بالطريقة السليمة فسوف يصبح وكأنه تطبيق لنظام الضرائب المحددة على المشتريات أو المبيعات وتفقد الضريبة عنصراً هاماً كونها ضريبة على الدخل .

## العوامل الغير ضريبية

نعنى بالعوامل الغير ضريبية العوامل التى لا ترتبط مباشرة بالنظام الضريبى ككل وهذه العوامل إما عوامل عامة تتأثر وترتبط بخصائص الاقتصاد القومى ككل مثل سياسات الأسعار والدخل أو عوامل خاصة بالممول نفسه مثل الجنس ودرجة التعليم .

وسوف نركز على العوامل العامة كاختلال هيكل الأسعار ، الإجراءات والقوانين السائدة بالدولة ، مدى انخفاض مستوى مرتبات موظفى الحكومة والقطاع العام عن المستوى اللازم لتحقيق حياة كريمة ومدى الشعور والإحساس لدى المواطنين بفعالية سياسات الإنفاق الحكومى ومستوى التعليم ومرحلة النمو الاقتصادى ووجود القطاع السرى وحجمه فى المجتمع .

### ( أ ) مدى اختلال هيكل الأسعار عن طريق تحديدها اداريا :

تؤدى الرقابة على الأسعار إلى وجود السوق السوداء والتهرب الضريبى ويكون ذلك السواء كانت الرقابة على أسعار السلع والخدمات أو عوامل الإنتاج .

فى حالة فرض الرقابة على أسعار السلع والخدمات وتحديدها يؤدى إلى خلق السوق الوداء ( خاصة إذا لم تتوافر السلع والخدمات والكمية والقدر اللازمين لمقابلة الطلب ) ويكون تداول هذه السلع بأسعار تفوق وبدرجات متفاوتة السعر المحدد . ويترتب على ذلك عدم الإعلان عن الدخول الواقعيه للمتاجرين فى هذه السلع والخدمات ، أو تقدم الحسابات لغرض الضرائب بالأسعار المحددة وفى كلا الحالتين يوجد التهرب الضريبى .

وفى سوق عوامل الإنتاج نجد مثلا ( وهذه من الحالات الظاهرة والتى يعانى منها الاقتصاد المصرى ) تحديد الإيجارات العقارية وما يصاحبها من ممارسات غير قانونية يصحبها التهرب الضريبى . فالإيجارات الزراعية غير واقعية ويترتب على ذلك وجود السوق السوداء عن طريق الإيجار من الباطن بأضعاف الإيجار الرسمى وما ينتج من ذلك من تهرب ضريبى كبير وفى مجال إيجارات المبانى تسود ظاهرة الخلوات وما يصاحبها من تهرب لا يخفى على الجهاز الضريبى

مقداره ووقعه – كما أن فرض حد أدنى للأجور ( رغم أنه يكاد يكفى لسد الحاجات الضرورية للفرد ) يشجع على كثير من الممارسات التى تعتبر تهرباً من دفع الضرائب . فعلى سبيل المثال نجد أن العاملين فى القطاع الخاص خاصة فى القرى يعملون بأقل من هذا الحد الأدنى وعند محاسبة ذوى الأعمال تخصم الأجور على أساس الحد الأدنى أو قد تقدم على أساس أنها أضعاف هذا الحد . وبذلك يتهرب الممول من دفع الضرائب(٢٦). وقد أدى فرض حد أدنى للأجور فى بعض الحالات إلى عدم الإبلاغ نهائياً عن بعض الأنشطة القائمة لأن جميع العاملين لايحصلون على الحد الأدنى المحدد للأجور . كما أن تحديد أسعار للفائدة على الودائع بعيدة عن الواقع تؤدى إلى توجيه الودائع إلى القطاع غير المنظم لها وبالتالى التهرب من دفع الضرائب على نتاجها . وبالمثل ( وهذه غنية عن البيان فى الاقتصاد المصرى ) فإن تحديد سعر صرف للجنيه المصرى بعيداً عن الواقع قد أدى إج ما وصلنا إليه من وجود سوق غير رسمية للنقد الأجنبى تفوق فى حجم تعاملاتها السوق الرسمية . ولا يخفى ما حققه تجار العملة من مكاسب خيالية كلها متهرب من دفع الضرائب عليها . والأمثلة كثيرة على مدى مساهمة اختلال هيكل الأسعار على وجود الأرباح التى فى غالبيتها تعتبر متهرباً من دفع الضرائب عليها .

إن وجود مثل هذه الأسواق غير الرسمية ليس فقط غير قانونى ، إنما قد أثر وجودها على التوسع فى أنشطة غير قانونية تابعة لها مثل تجارة العقاقير والمخدرات وعمليات التهريب وذلك عن طريق توافر النقد الأجنبى اللازم لنشاط هذه التجارة غير المشروعة من السوق غير الرسمية .

## (ب) الاجراءات وبعض القوانين الموجودة :

إن كثرة القواعد والإجراءات القانونية التى تنظم النشاط الاقتصادى فى الدولة وتغيراتها الكثيرة يؤدى إلى زيادة التهرب الضريبى . ويرجع ذلك إلى أنه فى ظل كثرة وتعقد القواعد والإجراءات التى تحكم النشاط التجارى ، فإنه من الصعوبة بصفة عامة ، ومن غير المربح ، وفى بعض الأحيان من المستحيل القيام بالأنشطة فى ظل القانون السائد . ففرض القوانين التى تمنع دخول بعض السلع والمنتجات تشجع على عمليات تهريبها داخل البلاد وما يترتب على التهرب من دفع الضرائب على الدخول الناشئة من هذه الأنشطة كذلك تعقد وكثرة القوانين والإجراءات المتعلقة بالاستيراد تؤدى إلى نفس النتائج . كما أنه لا يخفى علينا فى مصر أن قوانين توزيع بعض السلع بالبطاقات ، ونظام توريد بعض المحاصيل بأسعار جبرية تقل عن أسعار السوق وغيرها من القوانين تؤدى إلى ظهور السوق السوداء وما يتبعها مباشرة وبالضرورة من تهرب ضريبى .

## (ج) مستوى مرتبات موظفى الحكومة :

إن انخفاض مستوى مرتبات موظفى الحكومة وعدم مقدرتها على المحافظة لهم على مستوى ملائم لتحقيق حياة كريمة يؤدى إلى سوء استخدام للسلطة وما يتبعه من ابتزاز واستخدام للسلطة فى الحصول على دخول إضافية سواء بطريقة مشروعة أو غير مشروعة .

ففى أغلب المصالح الحكومية الخدمية تزداد الرشوة والمحسوبية ويؤثر ذلك بطريقة غير مباشرة على التهرب الضريبى بالزيادة . أما لا قدر الله ووصلت الرشوة إلى بعض رجال مصلحة الضرائب أنفسهم فإن ذلك سيكون له آثاره المباشرة والغير مباشرة على زيادة التهرب الضريبى .

## ( د ) فعالية وأثر الاتفاق الحكومى :

تهدف الضرائب فيما تهدف إلى تمويل النفقات العامة لخدمة أفراد المجتمع إلا أنه عندما يبدأ الشكل والتساؤل عن مبررات الإنفاق الحكومى وحجمه ، فى هذه الحالة تبدأ المشاكل . فيتحول ممولى الضرائب عن استعدادهم لدفع الضرائب إلى معارضين لها . وقد يتخذ ذلك على الأقل عدم استعدادهم لدفع الضرائب بالقدر المفروض عليهم . فقد يرى بعض الممولين أنه لا توجد من المبررات ما يكفى لزيادة حجم الإنفاق العام مثلا لأن القطاع العام الحكومى والإنفاق الحكومى يتصفان بعدم الكفاءة . وقد يرى البعض الآخر أن زيادة النفقات العامة ما هى إلا وسيلة لمزيد من الموظفين البيروقراطيين الذين لا استفادة منهم ومن خدماتهم ، أو قد لا يوافق الممولين على سياسات الإنفاق الحكومى لفشل الحكومة فى حل مشاكلهم أو قد يتهمون القائمين على تنفيذ المشروعات العامة بالرشوة والاختلاس . كل ذلك قد يؤدى إلى التغير فى وجهات نظر الأفراد تجاه الإنفاق العام والدولة ودورها فى النشاط الاقتصادى والاجتماعى . عندما تسود أى مجتمع هذه الأفكار السابقة يكون الأفراد على غير ثقة فى الدولة ونفقاتها . ويحاول ممولى الضرائب عدم المساهمة فى نفقات الدولة ، على الأقل قد لا يكونون على استعداد لدفع ما يجب عليهم دفعة كاملا ، ويؤدى هذا الشعور إلى ظهور ظاهرتى التحنب والتهرب الضريبى . وذلك يوضح أن أفكار دافعى الضرائب ومشاعرهم ومواقفهم لمن أهم الأسباب التى تؤثر على التهرب الضريبى .

ويجب على الحكومات توعية الممولين بأهمية آداء دين الضريبة كواجب قومى للمساهمة فى تحمل الأعباء العامة ، ويقابل هذا ترشيد الإنفاق العام حتى تزداد ثقة الممولين فى الجهاز الإدارى للدولة وبالتالى يقل التهرب الضريبى .

## مرحلة النمو الاقتصادى :

مما لا شك فيه أن مرحلة النمو التى تمر بها الدولة لها تأثيرها ( على الأقل ) الغير مباشر على التهرب الضريبى ففى كثير من الدول التى لم تصل بعد إلى مرحلة متقدمة من النمو الاقتصادى نجد أن مصدر الدخل القومى الأساسى هو الأرض وما تدحه كما أن الأنشطة الاقتصادية تتم بطريقة يصعب معها تنفيذ النظام الضريبية على الدخل مع تجنب التهرب . وبالتالى يكون التهرب الضريبى هو الغالب . فى ظل هذه الظروف نجد أنه من الصعوبة الحصول على حق الدولة من غالبية الممولين وبالطبع مع النمو الاقتصادى يزداد كفاءة التطبيق العملى للنظام الضريبى وقد يقل التهرب الضريبى نسبياً والواقع أن النظام الضريبى بصفة عامة يعتمد على حد كبير على الهيكل الاقتصادى للدولة والظروف السياسية والاجتماعية السائدة .

## مستوى التعليم :

يؤثر مستوى التعليم على التهرب الضريبى بدرجة كبيرة فعندما يكون أفراد الشعب على درجة عالية من التعليم فإن ذلك يزيد من تفهمهم للنظام الضريبى وأهدافه ، ويقلل من فرص التهرب واحتمالاته . كما أن ارتفاع مستوى التعليم يجعل الممولين على دراية تامة بالقوانين الضريبية

ومحاولة الاستفادة من التيسيرات المتاحة فيه وبالتالى تقل محاولاتهم التهرب من دفع الضرائب .

إن الجهل الضريبى لا يعوق فحسب أفكار دافعى الضرائب ، بل سنجد أن السياسة الضريبية فى نظر أغلبهم ليست قضية هامة ، كما أن الوعى الضريبى والمالى يتأثران بالمعلومات التى تعلنها الحكومة ولذلك يجب أن تبسط الدولة فى شرح نظمها المالية وتقديم الإيضاحات الأفضل للشعب عن طريق ممثليه .

## الاقتصاد السرى وحجمه :

يمكن تعريف الاقتصاد السرى على أنه مجموع الدخول المكتسبة والغير مبلغة إلى الجهاز الضريبى ، أو مجموع الدخول غير الواردة فى الحسابات القومية(٢٧). وكلما زاد حجم الاقتصاد السرى زاد التهرب الضريبى والعكس والحجم الاقتصاد السرى أخطاره ليس فقط على إيرادات الضرائب . بل يتعداها إلى الكثير من المخاطر التى تؤثر على الاقتصاد الكلى وسياساته . ووجود الاقتصاد السرى ونموه سوف يؤدى إلى زيادة التهرب وتحول المشروعات والأنشطة من القطاع الخاضع للضرائب إلى القطاع المتهرب من دفعها وما يترتب على ذلك فى سوء تخصيص الموارد الاقتصادية فى الدولة .

وخلص البحث إلى أن النظريات والدراسات التطبيقية للعوامل التى تؤثر على التهرب الضريبى لم تقدم لنا إجابة قاطعة على التهرب الضريبى وعلاقته بسعر الضريبة أو درجة تصاعد أسعارها أو الغرامة فهى لا تؤيد القول بأن زيادة أسعار الضرائب سوف تؤدى إلى زيادة التهرب كما أنها لا تؤيد الرأى المخالف أيضاً . انها توضح لنا أن الأثر غير قطعى لو أن الغرامة عن التهرب هى دالة الدخل المتهرب من دفع الضرائب عنه ( سواء كان التهرب كلى أو جزئى ) بينما يكون التأثير سلبيا لو أن الغرامة كانت دالة الضريبة المتهرب من دفعها . وتكون موجبة فقط عندما تفرض الغرامة على الدخل غير المعلن عنه وأن يصاحب الزيادة فى سعر الضريبة ( كغرامة ) خفض فى إيردات الضرائب إلى الحد الذى يترك الإيرادات العامة دون تغير .

ورغم أنه يمكن القول أن الادعاء الشائع بأن الهيكل التصاعدى يشجع على التهرب وبالتالى خفض الإيردات الضريبية عنه فى حالة الهيكل النسبى ادعاء له أساسه ، إلا أنه ادعاء مبنى على افتراض أن الممول حيادى نحو مخاطر اكتشاف أمر المتهرب من علمه . أما إذا كان الافتراض أن الممول فى سلوكه يتجنب المخاطر المقلقة بطريقة متناقصة ، فإن الادعاء لا يكون له أساس فى النظرية الاقتصادية .

كما أمكن التوصل إلى أن احتمال اكتشاف التهرب ومعدل الغرامة يعتبران من الأدوات الناجحة فى الحد من التهرب الضريبى . إلا أن معدل الغرامة يعتبر أفضل نسبياً عن احتمال اكتشاف التهرب نفسه .

كما يمكن القول أن العوامل الغير مرتبطة بالضريبة والجهاز الضريبى لها أثر كبير على التهرب الضريبى خاصة فى ظروف دولة كجمهورية مصر العربية .

## المراجـــع

1 — Allen Lewis, Tax Psychology, Sant Marten N.Y. 1982.

2 — Kaldor, Nicholas, India Tax Reform : Report of survey, New Delhi, 1956.

( ٣ ) انظر لطفى الجلاد : التهريب الضريبى ، الأهرام الاقتصادى العدد ٦١٦ ، ٣ نوفمبر ١٩٨٠ ص ٣٢ وكذلك الدكتور اسماعيل رأفت ورقة عمل ، الندوة التحضيرية لمؤتمر السياسة الضريبية والجمركية ، جامعة المنصورة ، ٢٣ ، ٢٤ أبريل ١٩٨٥ — القاهرة .

د . لطفى عبد العظيم : الدعامات المفقودة فى مشروع قانون الضرائب ، الأهرام الاقتصادى ، العدد ٥١٨ ، ١٥ مارس ١٩٧٧ .

4 — Tanzi, Vito, Tax System and Policy Objectives in Developing Countries, General Principles and Diagnostic Tests, IMF D M/ 83/ 78 Nov. 1983.

5 — Allingham, M.G. and Sandmo A. Income Tax Evasion, A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1972, p. 329.

6 — Allingham, M.G. and Sandmo, A., "Income Tax Evation Op. cit. pp. 323-38. and Pratt, R.A., Risk Aversion in the Small and in the Large, Economica, vol. 32, 1964, pp. 122, 36, also Nayak, P.B., Optimal Income Tax Evation and Regressive Taxes, Public Finance, Vo. 33 No. 3 1978 pp. 358-66.

( ٧ ) يفترض التحليل التناقص المطلق لتجنب المخاطر بالنسبة للمول كما أنه فى ساوكه غير مستعد للمخاطرة حتى ولو كانت المخاطرة سليمة اكتواريا ، وعلى ذلك فإنه غير مستعد وبدرجة كبيرة للمخاطرة لو أن هناك ولو احتمال بسيط لاكتشاف أمر تهربه .

8 — $E(u) = (1-P)\ u(W - OX) + P\ U(W - OX - TT(W - x))$

9 — YitzhakiS., "A note on Income Tax Evation, A Theoretical Analysis", Journal of Public. Economics 1974, pp. 201-2.

10 — Sandme, A., Income Tax Evation. Labour Supply and the Economics 1981, pp. 265-88.

11 — See, Koskela, Erkki, A Note on Progression, Penalty Schemes and Tax Evasion, "Journal of Public Economics Vol. 22

1983, pp. 127-33, and srinivasan, T. N., Tax Evasion, A Model, Journal of Public Economics Vol. 2, Nov. 1973, pp. 339-46 Koskela, Erkki, on the shape of Tax Schedule, The Probability of Detection, the Penalty Schemes as Deterrents to Tax Evation, Public Finance, vol. 38, No. 1/ 1983.

12 — Gupta, V. K., Tax Evation : The Indian Case, Dissertation Pressented for a Ph. D. to the School of Humanities and social Science, University of Bath, Sept, 1982.

13 — Kashela, Erkki, op. cit. No. 11, and also for him see on the schape of Tax Schedule, Public Finance Vol. 38 No. 1, 1983 op. cit.

(١٤) الدالة الخطية التصاعدية تكون قيمة أ فى المعادلة بالسالب

مثال الضرائب ص = — أ + ب س

أما الدالة الخطية الرجعية ص = أ + ب س

15 — See Allingham & Sisson, Singh, McCaleb, Sandmo and Koskela op. cit. and Clotfelter, Charles T., Tax Evation and Tax Rates : An Analysis of Individual Returns, The Review of Economic Statistics, vol. 35 No. 3 August 1983.

16 — Singh, B., "Making Honesty the Best Policy", Journal of Public Economics, 1973, pp. 257-63.

17 — McCaleb, Thomas S., "Tax Evasion and the Differential Taxation of labour and Capital Income "Public finance, Vol. 31, No. 2, 1976, pp. 287-94.

18 — Sandmo, A., "Income Tax Evasion, labour Supply and the Equity-Efficiency Tradeoff, op. cit. p. 276.

(١٩) الضريبة المتهرب من دفعها = الضريبة على الدخل الواقعى — الضريبة على الدخل المعلن عنه .

(٢٠) فى هذه الحالة يكون متوسط سعر الضريبة أقل من السعر الحدى .

(٢١) فى هذه الحالة يكون متوسط سعر الضريبة أكبر من السعر الحدى .

22 — See A. S., Sinivasan, Singh, McCaleb, Christiansen, Sandmo, Koskela and sission op. cit.

23 — Christiansen, V. Two comments on Tax Evation, Journal of Public Economics, 1980, pp. 389-93.

(٢٤) وفى دراسة لكوسكيلا مضيفاً تكاليف اكتشاف التهرب وجد أنه إذا كانت نسبة تكاليف اكتشاف التهرب بسيطة فإن الغرامات الكبيرة أفضل للحد من التهرب عند وجود احتمال مرتفع لاكتشاف هذا التهرب . فزيادة الغرامة مع الخفض فى احتمال اكتشاف التهرب التى تؤدى إلى عائد ثابت للممول تزيد من خسائر المتهرب إذا اكتشف أمر تهربه . وسوف يواجه مخاطر كثيرة ويقل التهرب على افتراض أن المتهرب فى سلوكه يحاول تجنب المخاطر . كما وجد أن فرض غرامة محددة بمبلغ ثابت أقل تأثيراً عن معدل للغرامة ويرجع ذلك إلى أن المبلغ الثابت يترك بعض الحافز لدى الممولين المخاطرين بالتهرب .

25 — See, Spicer, Michael W., and Lee A. Becker, Eiscal Inequity and Tax Evation, An Experimental Approach, National Tax Journal, Vol. 33 June 1980 pp. 171-76 and Spicer and S.B. Lundstedt, Understanding Tax Evation, Public Finance, Vol. 31, No. 2 1976, pp. 295-304.

(٢٦) لا يبلغ العامل عن ذلك حيث أنه يبلغ مصلحة الضرائب أنه معفى من الضرائب عن ذلك الدخل المنخفض ، ولا تقوم مصلحة الضرائب بالتحقق من أجره الفعلى .

27 — Tanzi, Vito, The Underground Economy, The causes and Consequences of This World — wide Phenomenon, Finance and Development, Vol. 20, No. 4, December 1983.