

# الازدواج الضريبي

في

التشريع المالي الإسلامي والتشريع المالي المعاصر

دراسة مقارنة

---

تأليف

أ. د/ عطية عبد الحليم صقر

القارئ الكريم: الكتاب الذي بين يديك هو الرسالة العلمية التي حصلت بها على درجة التخصص (الماجستير) في السياسة الشرعية "مالية عامة وتشريع ضريبي"، وقت أن كنت معيداً بقسم القانون العام بكلية الشريعة والقانون بالقاهرة - جامعة الأزهر، وقد أشرف عليّ في هذه الرسالة أستاذان كريمان هما: الأستاذ الدكتور/ جاد الرب رمضان جمعة - عميد الكلية (سابقاً) - يرحمه الله-، والأستاذ الدكتور/ محمود محمد نور - أستاذ الاقتصاد بكلية التجارة - جامعة الأزهر - يرحمه الله-، وتكونت لجنة المناقشة من أربعة أساتذة فضلاء وهم: الأستاذ الدكتور/ جاد الرب رمضان جمعة، والأستاذ الدكتور/ حسن على الشاذلي، والأستاذ الدكتور/ محمود محمد نور، والأستاذ الدكتور/ أحمد عبده محمود.

وقد نوقشت هذه الرسالة علنياً في مقر الكلية في الأول من شهر مايو 1980 وحصلت بها على درجة الماجستير بتقدير "ممتاز".  
والله - عز وجل - أسأل أن يجعلها علماً ينتفع به، وأن يأجرني عليها أجران، إنه ولي ذلك والقادر عليه. وصلى الله وسلم على نبينا محمد وآله وصحبه أجمعين.

بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم

=

إن الازدواج الضريبي ظاهرة مالية غير مرغوب فيها على وجه العموم  
تعددت حولها كتابات فقهاء علم المالية العامة.

غير أن المكتبة المالية العربية خالية —فيما أعتقد من رؤية الفقه المالي  
الإسلامي لهذه الظاهرة وهذه هي الإضافة التي عنيت بتأصيلها في هذه الدراسة  
فضلا عن تأصيلها في الفقه المالي المعاصر.

المؤلف

## الفصل التمهيدي

### تقسيم:

سوف نقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، نقارن في أولها بين الضرائب الحديثة والموارد المالية الإسلامية، وأما المبحث الثاني فسوف نحاول الإجابة فيه على سؤالين هما: هل في المال حق سوى الزكاة؟ وهل تغني الضريبة عن الزكاة؟ وفي المبحث الثالث سوف نتناول قواعد فرض الضريبة وأهدافها ومدى توافرها في موارد الإسلام المالية. وأما المبحث الرابع والأخير، فسوف نقوم فيه بتكييف الموارد المالية الإسلامية بمفهوم المالية العامة الحديثة.

## المبحث الأول

### المقارنة بين الضرائب الحديثة وموارد الإسلام المالية

#### تقديم وتقسيم:

إننا لا نستطيع أن نجزم مقدما بأن ما فرضه الإسلام على المال من فرائض يصدق أو لا يصدق عليه اصطلاح الضريبة. إذ ليس في الذهن فكرة محددة نبغي الوصول إليها، ولكن من خلال دراستنا لخصائص الضريبة ومميزاتها سوف نرى مدى انطباقها على كل فريضة مالية إسلامية، وبالتالي سوف نرى أيضا هل يمكن إطلاق اصطلاح الضريبة على الزكاة أو الجزية أو أية فريضة مالية إسلامية أخرى. أولا؟

ولسوف نقسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب:

المطلب الأول: وفيه نستعرض خصائص الضريبة ومدى انطباقها على كل فريضة مالية إسلامية.

المطلب الثاني: ويشتمل على مميزات الموارد المالية الإسلامية.

المطلب الثالث: وسنخصصه لبيان أهم الفروق بين الضريبة والموارد المالية الإسلامية.

المطلب الرابع: ونرى فيه معالم الموارد المالية الإسلامية.

## المطلب الأول

### خصائص الضريبة (عناصرها)

### ومدى انطباقها على كل فريضة إسلامية

تقديم:

- فرض الإسلام على المال مجموعة من الفرائض والواجبات، والذي يعيننا منها في هذا البحث هو ما يتشابه في غرضه مع الضرائب الحديثة، وأهمها:
- 1- الزكاة: وهي حق واجب في مال مخصوص لطائفة مخصوصة في وقت مخصوص.
  - 2- الخراج: وهو نوع من أنواع الفيء، وهو مال وجب بالاجتهاد ويؤخذ من صاحب الأرض التي افتتحت عنوة أو التي أسلم عليها أصحابها قبل فتحها عنوة، وهو مؤنة لهذه الأرض.
  - 3- العشور: وهي مال يؤخذ من التجار في مقابل حماية الإمام لهم، وتأمينه الطريق أمامهم، وذلك إذا كانوا مسلمين أو ذميين. أو على طريق المعاملة بالمثل في الحربيين.
  - 4- الجزية: وهي مال يؤخذ من غير المسلمين جزاء تأمينهم وحقن دمائهم مع إقرارهم على دياناتهم.
  - 5- خمس المعادن والركاز وخمس المستخرج من البحار.
- تلك هي باختصار أهم الموارد المالية الإسلامية التي تلتقي معها الضريبة في أغراضها.

ولننظر الآن إلى خصائص —عناصر— الضريبة ومدى توافرها في كل مورد من هذه الموارد، وليبين ذلك:

علينا أن نعرف الضريبة أولاً، ونلفت النظر إلى أن شراح علم المالية العامة لم يتفقوا على تعريف واحد للضريبة، وإنما تباينت التعاريف التي أوردوها،

وذلك بحسب اختلاف الوجهة أو الزاوية التي نظر إليها صاحب التعريف، وذلك لأن البعض ينظر إلى الضريبة من الزاوية المالية العامة باعتبارها إيرادا للدولة ..، والبعض ينظر إليها من الزاوية التشريعية باعتبار أن الدولة لها حق السيادة في فرضها، وفريق ثالث ينظر إليها من زاوية العدالة الاجتماعية حيث يجب أن يتحمل عبأها القادر على الدفع وأن يستبعد غير القادر على ذلك. وذهب فريق رابع إلى اعتبار أن الضريبة أداة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق سياستها المالية، وهناك من ينظر إليها من الجانب الاقتصادي وما تحدثه من آثار متعلقة بالدخل القومي. وحتى لا ندخل في متاهة هذه التعريفات رغم أهميتها في إلقاء الضوء على مفهوم الضرائب فإن التعريف الأقرب إلى الدقة من وجهة نظرنا هو أن الضريبة:

"مورد مالي عام تقتطعه الدولة بناء على قانون من أموال الأشخاص جبرا دون قابلية للرد. بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة دون أن يعلق دفعها على شرط <sup>(1)</sup> ويتضح من هذا التعريف أن الضريبة تشتمل على العناصر

—الخصائص— التالية:

- 1 - مورد مالي عام.
- 2 - يقتطع بمعرفة الدولة جبرا.
- 3 - بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة.
- 4 - دون أن يعلق دفعها على شرط وجود نفع خاص لدافع الضريبة.

وبتطبيق هذه الخصائص —العناصر— على موارد الإسلام المالية نجد أنها تكاد تكون منطبقة عليها. وذلك على النحو التالي:

---

(1) أ.د/ محمود محمد نور — أسس ومبادئ الضرائب — مطبعة دار البيان 1975 ص21.

• أما العنصر الأول وهو: كون الضريبة مورداً مالياً عاماً.

فإن الموارد المالية الإسلامية تحتوي على هذا العنصر، وتزيد عليه أنها تجمع بين المالية والعينية. وفي هذا الجمع يُسرّ على الممول، فلربما تمكن الممول من أداء الفريضة عينا دون أن يكون لديه مال يؤدي قيمتها، وهنا لا تضطره الشريعة ولا تحمله العنت في دفع القيمة المالية.

ومع ذلك فإن الممول إذا رغب في أداء القيمة بدلا عن العين فإن من الفقهاء من يخول له ذلك حتى في الفرائض التي تأخذ الصبغة العينية كالزكاة فإن من الفقهاء من يرى جواز إخراج القيمة بدلا عن العين، ومنهم من يرى جواز شراء عين الزكاة. وجملة القول:

أن موارد المالية الإسلامية تجمع بين المالية والعينية في بعض الحالات وتعطي للممول حق الخيار بينهما في حالات أخرى، وتفضل العينية على المالية في الثالثة والعكس في رابعة وذلك حسب اختلاف طبيعة الوعاء على النحو التالي:

أ- بالنسبة للزكاة:

إن وعاء الزكاة يختلف بين ما إذا كان أثماناً أو نقوداً وما في حكمها، وهنا يكون المفروض مالا من جنس الوعاء المفروضة عليه الزكاة.. أما إن كان الوعاء عرضاً للتجارة فإنه يقوم في نهاية الحول ويُزَكَّى بالمال، فإن كان الوعاء نعماً فإن الزكاة تكون عينية. ومع ذلك فقد ذهب بعض الفقهاء إلى أن المزكّي يجوز له أن يشتري ما أخرجه من النعم، فكأن الواجب عاد في النهاية إلى المال، أما إذا كان الوعاء زروعاً أو ثماراً، فإن الزكاة تكون من جنس المزكّي (عينية).

ب- بالنسبة للخراج:



ذكر أبو عبيد <sup>(1)</sup> بسنده: "أن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- بعث عثمان بن حنيف على السواد فطرز الخراج -يعني نظمه وفصل مقاديره- فوضع على جريب الشعير درهمين وعلى جريب الحنطة أربعة دراهم وعلى القصب ستة، والنخل ثمانية، والكرم عشرة، والزيتون اثني عشر درهما -والجريب نوع من المساحة كالقدان والقيراط والدونم-". وقد ذكر أبو عبيد بسنده أيضا أحاديث أخرى تدل على أن ما كان يؤخذ من الخراج كان مالا وليس عينا.

#### ج- بالنسبة للعشور:

ذكر أبو عبيد <sup>(2)</sup> بسنده عن عبد الله بن محمد بن زياد بن حدير قال: "كنت مع جدي زياد بن حدير على العشور فمر نصراني بفرس قومه بعشرين ألفا. فقال: -يعني زياد- إن شئت أعطيتنا ألفين وأخذت الفرس، وإن شئت أعطيناك ثمانية عشر ألفا". فهذه الرواية تدل على أن العشور كانت تؤخذ إما مالا وإما عينا من جنس الوعاء، وذلك حسب اختيار الممول وبدون إجبار له على بيع ماله.

#### د- بالنسبة للحزبة:

جمع الإسلام بطريقة واضحة في هذا المورد بين المالية والعينية وأعطى للممول الحق في اختيار أيهما شاء حال الدفع. فقد كتب رسول الله -صلى الله عليه وسلم- إلى معاذ وهو باليمن فأمره أن يأخذ من كل حالم -يعني من بلغ الحلم وهو سن التكليف -دينارا أو عدله- أي ما يساويه- من المعافر- وهي ثياب أهل اليمن.

---

(1) الأموال لأبي عبيد- مكتبة الكليات الأزهرية طبعة 2- 1395هـ ص88، 641.

(2) المرجع السابق ص88.

وهكذا نجد أن هذا العنصر وهو كون الضرائب مورداً مالياً متحقق في جميع الموارد الإسلامية بل إن الإسلام قد ازداد تسامحاً مع الممول وأعطاه الحق في الخيار بين أن: يدفع الفريضة مالا أو عينا.

#### • العنصر الثاني: الاقتطاع بمعرفة الدولة جبراً:

إذا كان عنصر الجبر في الضريبة هو الشكل الأخير الذي تطورت إليه فإن هذا العنصر موجود أيضاً في موارد الإسلام المالية. فالشرع الإسلامي هو الذي فرض الزكاة وحدد مقاديرها، ولم يترك للأفراد تقديرها، بل لعل هذا العنصر هو الذي يميز الزكاة عن غيرها من المندوبات، مثل صدقة التطوع... وكذلك الخراج والجزية والعشور، وهي بقية الفرائض الإسلامية التي تتشابه معها الضريبة. فرضت بمعرفة السلطة العامة في الدولة الإسلامية، كما تحددت مقاديرها باجتهاد الفقهاء.

#### • العنصر الثالث: تحقيق المصلحة العامة:

إذا كان الهدف من فرض الضرائب في المالية الحديثة هو مواجهة النفقات العامة المتزايدة على المرافق العامة للدولة، فإن تحقيق الصالح العام أو المنفعة العامة كان هو الغرض الأساسي من وراء فرض معظم الفرائض المالية الإسلامية إن لم يكن كلها؛ فالزكاة وإن كان الغرض من فرضها يبدو من حيث الظاهر تحقيق مصالح فردية للفقراء، حيث ذكر أبو عبيد في الأموال حديثاً فيه طول: "أن النبي -صلى الله عليه وسلم- بعث معاذاً إلى اليمن وأمره أن يدعوهم إلى الإسلام والصلاة وقال له: فإذا أقروا لك بذلك فقل لهم: إن الله قد فرض عليكم صدقة أموالكم تؤخذ من أغنيائكم فترد على فقرائكم". فالغرض من فرضية الزكاة هنا وإن كان يبدو من حيث الظاهر أنه تحقيق مصالح فردية، إلا أنه بتحقيق هذه المصالح الفردية تتحقق المصلحة العامة بتوفير الأمن والأمان في المجتمع الإسلامي حيث لا يجد الفقراء في صدورهم

شيئا قبل الأغنياء، وبذلك تنتفي روح المشاحة والبغضاء بين أفراد المجتمع المسلم.

كما أن الغرض أيضا من فريضة الخراج هو تحقيق المصالح العامة ويظهر ذلك واضحا من موقف أمير المؤمنين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- الذي ذكره أبو يوسف في الخراج، حيث ذكر حديثا فيه طول، وملخصه: "أن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- حينما قدم عليه جيش العراق من قبل سعد بن أبي وقاص وشاور أصحاب محمد -صلى الله عليه وسلم- في قسمة الأرضين التي أفاء الله بها على المسلمين من أرض العراق والشام، فأراد قوم أن يقسم لهم حقوقهم وما فتحوا، فقال عمر: لست أرى ذلك، والله لا يفتح بعدي بلد فيكون فيه كبير نيل، بل عسى أن يكون كالأرض على المسلمين، فإذا قسمت الأرض بعلوجها -العلوج هي: ما على الأرض من منشآت لازمة لزراعتها- فما يسد به الثغور وما يكون للذرية والأرامل بهذا البلد وبغيره من أرض الشام والعراق؟ فلما أكثر الناس عليه في القسمة. جمع عشرة من كبار الأنصار وقال لهم مستشيرا: قد رأيت أن أحبس الأرضين بعلوجها، وأضع عليها -أي أهل الأرض- الخراج، وعلى رؤوسهم الجزية يؤدونها. فتكون فينا للمسلمين المقاتلة والذرية، ولمن يأتي من بعدهم. رأيتم هذه الثغور لا بد لها من رجال يلزمونها؟ رأيتم هذه المدن العظام؛ كالشام والجزيرة والكوفة والبصرة ومصر. لا بد لها من أن تشحن بالجيوش وإدراك العطاء عليهم. فمن أين يعطى هؤلاء؟ إذا قسمت الأرض والعلوج. فقالوا جميعا: الرأي رأيك فنعم ما قلت وما رأيت. قال أبو يوسف: ولقد كان ما فعله أمير المؤمنين عمر توفيقا من الله له فيما فعل."

ولعل هذا الموقف لأمير المؤمنين يظهر بوضوح أن الغرض من فرض الخراج كان تحقيق المصالح العامة. وقد طبق هذا الغرض تطبيقاً عملياً دقيقاً في عصر الدولة الإسلامية الأولى. فقد ذكر البعض <sup>(1)</sup>: أن عمرو بن العاص والي مصر من قبل عمر بن الخطاب لم يكن يرسل إلى الخلافة في المدينة الخراج المطلوب إلا بعد اقتطاع ما تحتاج إليه البلاد من حفر خلجانها وإقامة جسورها وبناء قناطرها، كما أن علياً بن أبي طالب جعل هذا الهدف أحد المعالم المالية لسياسة الدولة الإسلامية. فقد كتب إلى أحد ولاته يقول: "وتفقد أمر الخراج بما يصلح أهله. فإن في إصلاحه وصلاحتهم صلاح لمن سواهم، ولا صلاح لمن سواهم إلا بهم. لأن الناس كلهم عيال على الخراج وأهله، وليكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ من نظرك في استجلاب الخراج، لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة، ومن طلب الخراج من غير عمارة أخرج البلاد وأهلك العباد، ولم يستقم أمره إلا قليلاً، وإنما يأتي خراب الأرض من إغواز أهلها".

وكذلك كان الغرض من فرض الجزية 0 خراج الرؤوس - فهي إلى جانب أنها تحقق مصلحة خاصة لدفعيها وهي حمايتهم وتأمينهم. إلا أنها إلى جانب ذلك نوع من أنواع الفيء نظمت مصارفه آية الفيء في قوله تعالى: ﴿مَا أَفَاءَ اللَّهُ عَلَى رَسُولِهِ مِنْ أَهْلِ الْقُرَى فَلِلَّهِ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ كَيْ لَا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الْأَغْنِيَاءِ مِنْكُمْ وَمَا آتَاكُمُ الرَّسُولُ فَخُذُوهُ وَمَا نَهَاكُمْ عَنْهُ فَانْتَهُوا وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ شَدِيدُ الْعِقَابِ، لِلْفُقَرَاءِ الْمُهَاجِرِينَ الَّذِينَ أُخْرِجُوا مِنْ دِيَارِهِمْ وَأَمْوَالِهِمْ يَبْتَغُونَ فَضلاً مِّنَ اللَّهِ وَرِضواناً وَيَنْصُرُونَ اللَّهَ

---

(1) أ.د/ محمود محمد نور - حول النظام المالي في الإسلام - مطبعة الكيلاني -

وَرَسُولُهُ أَوْلَيْكَ هُمُ الصَّادِقُونَ، وَالَّذِينَ تَبَوَّؤُوا الدَّارَ وَالْإِيمَانَ مِنْ قَبْلِهِمْ يُحِبُّونَ مَنْ هَاجَرَ إِلَيْهِمْ وَلَا يَجِدُونَ فِي صُدُورِهِمْ حَاجَةً مِّمَّا أُوتُوا وَيُؤْثِرُونَ عَلَى أَنْفُسِهِمْ وَلَوْ كَانَ بِهِمْ خَصَاصَةٌ وَمَنْ يُوقِ شُحَّ نَفْسِهِ فَأُولَئِكَ هُمُ الْمُفْلِحُونَ ، وَالَّذِينَ جَاءُوا مِنْ بَعْدِهِمْ يَقُولُونَ رَبَّنَا اغْفِرْ لَنَا وَلِإِخْوَانِنَا الَّذِينَ سَبَقُونَا بِالْإِيمَانِ وَلَا تَجْعَلْ فِي قُلُوبِنَا غِلًّا لِلَّذِينَ آمَنُوا رَبَّنَا إِنَّكَ رَؤُوفٌ رَحِيمٌ }<sup>(1)</sup>، ويروى عن أمير المؤمنين عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - أنه قال عندما قرأ هذه الآيات: "ما من أحد من المسلمين إلا وله في هذا المال نصيب".

وقد ذكر الماوردي<sup>(2)</sup> أن الإمام الشافعي يرى أن يخمس الفيء قياساً على الغنيمة ذلك لأن الفيء قد قسم في آية سورة الحشر المتقدمة على عدد الأصناف الذين قسم عليهم الخمس في آية الغنيمة في قوله تعالى: { وَأَعْلَمُوا أَنَّمَا غَنِمْتُمْ مِنْ شَيْءٍ فَإِنَّ لِلَّهِ خُمُسَهُ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ إِنْ كُنْتُمْ آمَنْتُمْ بِاللَّهِ وَمَا أُنْزِلْنَا عَلَىٰ عَبْدِنَا يَوْمَ الْفُرْقَانِ يَوْمَ التَّقْيِ الْجُمُعَانِ ۖ وَاللَّهُ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ }<sup>(3)</sup>.

فاعتقد الإمام لذلك أن في الفيء الخمس، وله في تقسيم الأربعة

أخماس الباقية رآيان:

1 - أنها للجيش خاصة لا يشاركون فيها غيرهم لتكون معدة لأرزاقهم.

(1) الآيات 7-10 من سورة الحشر.

(2) الأحكام السلطانية للماوردي ص122.

(3) الآية رقم 41 من سورة الأنفال.

2 - أنها مصروفة في المصالح التي منها أرزاق الجيش وما لا غنى عنه للمسلمين، وقال أبو يوسف <sup>(1)</sup>: "إن الفيء لا يخمس بل يصرف كله في مصالح المسلمين، والجزية نوع من أنواع الفيء مصروفة كلها أو أربعة أخماسها في مصالح المسلمين العامة".

• **العنصر الرابع: فرض الضريبة ومقدارها لا يتوقف على ما يعود على الممول من نفع خاص:**

ننبه أولاً إلى أن هذا العنصر لا يمنع من استفادة الممول من الضريبة بصفته واحداً من الجماعة الذين تصرف الضرائب جميعها في مصالحهم العامة. كما ننبه ثانياً إلى أن هذا العنصر له شقان:

1 - أن ثبوت حق فرض الضريبة للدولة لا يقابله التزامها بعودة نفع خاص لكل ممول.

2 - أن مقدار الضريبة لا يتوقف في تحديده على كمية المنافع الخاصة لكل ممول.

وهذا العنصر في شقه الأول غير ملحوظ بالنسبة لمعظم الموارد الإسلامية وإنما الملحوظ فيها أن ثبوت حق جبايتها للدولة مشروط فيه بالمنفعة الخاصة للممول.

فالزكاة مثلاً: حين يتولى المؤمن إخراجها فإن دفعها لمستحقيها غير معلق على شرط حصوله على مقابل ذلك منهم في صورة منافع أو على أية صورة أخرى.

---

(1) الخراج لأبي يوسف ص 81.

ولكن لكي يثبت للإمام حق جبايتها فهو ملزم بحماية الممول وتأمينه لأن الجباية بالحماية وذلك قالوا: إن الخوارج لو غلبوا على أهل بلدة وأخذوا صدقاتها، فإن حق الأخذ منهم لا يثبت ثانية للإمام، لأن التقصير في حماية أهل هذه البلدة وقع من الإمام.

وكذلك الخراج، فإن الشأن فيه كما يرى بعض الفقهاء أنه مؤنة للأرض النامية، ومؤنة الشيء ما به صلاحه وقوامه، وبقاء الأرض بأيدي أهلها وصلاحها واستثمارها إنما هو بما يؤدي عنها مما يستعان به على دفع العدوان عنها وتمهيد ريبها وما إلى ذلك.

ونرى أن دفع الخراج إلى الإمام معلق على شرط شق الترع والمصارف وتمهيد ري الأرض، والدفاع عنها، وعلى ذلك: فالأرض التي لا تصل إليها المياه أو التي يستولي عليها الخوارج لا خراج عليها.

وأما الجزية فكما هو معلوم في حكمة جبايتها أنها في مقابل الدفاع عن دافعيها وتأمينهم وهذا بدون شك نفع خاص يعود على دافعيها، ومفهوم المخالفة لذلك أنه إن انتفى تأمين دافعي الجزية فلا جزية.

وكذلك العشور فإنها أيضا تجب في مقابل الحماية وتأمين الطريق أمام التجار. يقول صاحب شرح العناية على الهداية <sup>(1)</sup>: "وإنما ولاية الأخذ للعاشر لحاجته - أي التاجر المسلم - إلى الحماية وحاجة الذمي إلى الحماية أكثر لأن طمع اللصوص في أموال أهل الذمة أوفر، فيؤخذ منه ضعف ما يؤخذ من المسلم. ثم إن الحربي من الذمي بمنزلة الذمي من المسلم فيؤخذ منه ضعف ما يؤخذ من الذمي تضعيفا لا تبديلا ومن هذا القول يتضح أن:

---

(1) شرح العناية على الهداية - ج 1 ص 533.

علة فرض هذه الضريبة - العشور - أن المسلم حين يخرج بما له للتجارة لا بد له من السير في الصحارى والمفاوز، وهو لا يأمن في ذلك اللصوص وقاطعي الطريق، وربما لا يستطيع دفع الخطر عن ماله، ومن ثم فهو محتاج إلى حماية الإمام له وتأمين الطرق أمامه، ومن هنا ثبت للإمام حق أخذ العشور منه لأجل الحماية، وكذلك الشأن في الذمي.

وأما بالنسبة للحربي فإن الراجح عندي أن الأخذ منه معلول للحماية، وأما المقدار المعين وهو العشر كاملاً فمعلول للصلح فيمن وقع بينهم وبين المسلمين صلح على ذلك، أو للمعاملة بالمثل فيمن لم يتصالحوا مع المسلمين. أما الشق الثاني من هذا العنصر وهو: كون مقدار الضريبة لا يتوقف في تحديده على كمية المنافع الخاصة التي تعود على الممول، وإنما يتوقف على قدرته التكليفية. فهو متوافر أيضاً في موارد الإسلام المالية.

فالزكاة قد تحدد مقدارها من لدن حكيم خبير وهو المشرع الإسلامي بعد إعفاء ما دون النصاب وهو الحد الأدنى اللازم للمعيشة، ولا شك أن هذا المقدار يتناسب مع مقدرة الممول التكليفية وليس للممول ولا اعتبارات ما يعود عليه من نفع خاص دخل في تحديد مقدار الزكاة.

وكذلك الجزية والخراج حددت مقاديرهما بواسطة الاجتهاد، وبناء على المقدرة التكليفية للممول. روى أبو عبيد بسنده <sup>(1)</sup> عن عمرو بن ميمون قال: "رأيت عمر قبل قتله بأربع ليال واقفاً على بعير يقول لحذيفة بن اليمان وعثمان بن حنيف: انظروا ما لديكما انظرا أن لا تكونا حملتما أهل الأرض مالا

---

(1) الأموال لأبي عبيد ص 50.



يطيقون. فقال عثمان: وضعت عليهم شيئاً لو أضعفته عليهم لكانوا مطيقين لذلك، وقال حذيفة: وضعت عليهم شيئاً ما فيه كثير فضل".  
قال أبو عبيد وهذا عندنا مذهب الجزية والخراج إنما هما على قدر الطاقة من أهل الذمة بلا حمل عليهم، ولا إضرار بفيء المسلمين. ليس فيه حد مؤقت (أي أن مقدارهما يزيد وينقص بقدر يسارهم وطاقاتهم).  
وقد ذكر البعض <sup>(1)</sup> أن عملية تقدير الالتزامات التي فرضت على الأرض كأهم نشاط اقتصادي في ذلك الوقت خضعت لمبدأ الطاقة، وهو ما يعرف في القواعد المالية العامة الحديثة بمبدأ العدالة الضريبية، كما روعي فيها التقدير من الواقع، وليس فرض التزام معين دون دراسة ومعرفة بالواقع، ومما يدل على هذا أن عمر بن الخطاب — رضي الله عنه — بعث عثمان بن حنيف وحذيفة بن اليمان إلى العراق لدراسة النظم المالية التي كان يعامل بها الساسانيون أهل العراق، ولمسح أرض العراق وتقدير الالتزام المالي عليها وهذا هو ما يعرف في المالية العامة الحديثة بمبدأ اليقين.

### المطلب الثاني

#### مميزات الزكاة كفريضة مالية إسلامية

تمتاز الزكاة بوجه الخصوص عن الضرائب في المالية المعاصرة بما يأتي:  
1) أنها فريضة على رأس المال والدخل معاً. فإنه إذا كان الشأن أن المالية المعاصرة قد انتهت إلى فرض الضرائب على الثروة — أي على رأس المال والدخل — ويمكن للضرائب أن تتبع هذين العنصرين بطريق مباشر — وهنا

---

(1) أ.د/ محمود نور — أسس ومبادئ المالية العامة — مطبعة دار البيان 1973

تعرف الضرائب بأنها مباشرة كأن تفرض الضريبة مثلاً على واقعة تملك رأس المال أو على واقعة اكتساب الدخل.

كما يمكن للضرائب أيضاً أن تتبع هذين العنصرين بطريق غير مباشر كأن تفرض الضريبة على تداول رأس المال أو على إنفاق الدخل.

ولكن لما كان الدخل - وذلك على العكس من رأس المال - له طبيعة متجددة ومتكررة فإنه من المنطق أن يشكل الوعاء الأساسي للضريبة، بينما يشكل رأس المال الوعاء الاستثنائي أو التكميلي للضريبة. ذلك لأن الدخل هو الذي يفصح في الغالب عن المقدرة التكاليفية للممول.

أما الزكاة فإن الفارق يدق بينها وبين الضرائب الحديثة من حيث إنها تفرق بين رؤوس الأموال المنقولة؛ كالنقود وعروض التجارة، وبين رؤوس الأموال الثابتة كالأرض والأرضين وأدوات الحرفة والأواني فبينما تفرض الزكاة بالنسبة لرؤوس الأموال المنقولة على رأس المال والدخل مجتمعين دون تفرقة بينهما. إذا بما تفرض على الدخل الناتج فقط دون رأس المال الثابت.

فعروض التجارة مثلاً وهي من رؤوس الأموال المنقولة تجب الزكاة بالنسبة لها على رأس المال المتداول وصافي الربح معاً فوعاء الزكاة فيها هو قيمة ما عند التاجر من بضائع مضافاً إليها ربحه الصافي مطروحاً منها ما عليه من ديون.. أما بالنسبة للأرض مثلاً وهي رأس مال ثابت فإن الزكاة تجب على المحصول الناتج وهو ما يمكن أن نسميه بالدخل، أما الأرض نفسها وهي من الأصول الثابتة فلا تجب فيها زكاة.

هذا بخلاف الخراج الذي يجب أن نحتز عنه هنا بأنه وإن كان واجباً على الأرض فقط دون ما عداها من رؤوس الأموال الثابتة إلا أنه لا ينظر فيه إلى ذات الأرض وإنما هو مؤنة للأرض النامية فالنظر في وجوبه إلى تكاليف

الأرض على السلطة العامة من شق ترع وقنوات وطرق ودفاع إلى غير ذلك مما تتطلبه أمور الزراعة والاستقرار في الأرض. فالخراج هنا أشبه بضريبة دفاع. (2) ومن مميزات الزكاة أيضا: أن الأصل فيها أنها فريضة محلية تحصل من المخاطبين بها في بلد ما وتصرف على مستحقيها من أهل ذلك البلد في أقرب البلاد الأخرى، فإن بقي من حصيلتها شيء بأن لم يوجد مستحق لها فإن الباقي يرسل إلى بيت مال المسلمين ليضعه الإمام في مصارفه الشرعية. وقد تقدم أن رسول الله -صلى الله عليه وسلم- حينما بعث معاذًا إلى اليمن يدعوهم إلى الإسلام والصلاة أوصاه قائلا: "إذا أقروا لك بذلك فقل لهم: إن الله قد فرض عليكم صدقة أموالكم تؤخذ من أغنيائكم فترد في فقرائكم".

وقد روى أبو عبيد بسنده أن معاذًا بن جبل لم يزل بالجند إذ بعثه رسول الله -صلى الله عليه وسلم- إلى اليمن حتى مات النبي وأبو بكر ثم قدم على عمر فردده على ما كان عليه فبعث إليه معاذ بثلاث صدقة الناس فأنكر ذلك عمر وقال: "لم أبعثك جابيا ولا آخذ جزية، ولكن بعثتك لتأخذ من أغنياء الناس فتردها على فقرائهم. فقال معاذ: ما بعثت إليك شيء وأنا أجد أحدا يأخذه مني، فلما كان العام الثاني بعث إليه شطر الصدقة فتراجعا بمثل ذلك، فلما كان العام الثالث بعث إليه بها كلها فراجع عمر بمثل ما راجعه قبل. فقال: معاذ: ما وجدت أحدا يأخذ مني شيئا".

والزكاة في المحلية تختلف عن بقية الموارد الإسلامية الأخرى. حيث تعتبر هذه الموارد فيئا للمسلمين يصرف في المصالح العامة على النحو الذي تقدم في آيتي الأنفال والحشر..

وعلى ذلك فإن التشريع الإسلامي قد قسم الموارد، وخص السلطة المركزية بحصيلة بعضها ينفق منها على المصالح العامة، بينما جعل البعض الآخر

بمثلة فرائض محلية لأهل ذلك البلد الذي تحصل منه، وهذا الوضع على خلاف الضرائب المحلية في المالية المعاصرة، فهي تفرض بنسب محددة معالة على الضرائب الأصلية التي تفرضها السلطة المركزية، الأمر الذي غالبا ما ينتج عنه نوع من الازدواج الضريبي الداخلي، ولعل هذا مأخذا يؤخذ على التشريعات الضريبة المعاصرة.

### المطلب الثالث

#### الفرق بين الضريبة والموارد المالية الإسلامية

يتضح هذا الفرق من زاويتين:

أولاهما: أساس فرضية كل منهما.

ثانيتهما: السعر الذي تفرض به.

أما أساس الفرضية فمختلف، وهذا لا يمنع من اتحاد علة هذه الفرضية في بعض الحالات أما الزكاة والجزية فالأساس القانوني في فرضيتهما هو صريح نص القرآن الكريم وهو المصدر الأول للتشريع الإسلامي ويلحق بهما العشور والخراج على اعتبار أنهما فيء للمسلمين يدخلان تحت آية الفيء. وهذا الأساس يختلف بالقطع عن الأساس القانوني لفرضية الضريبة. هذا الأساس الذي تردد فيه فقهاء المالية المعاصرة، والقانون بين اتجاهين متعارضين هما العقد المالي، والسيادة.

أما أنصار العقد المالي فيقولون: إن الضريبة عقد مالي انعقد ضمنا بين الدولة ممثلة للجماعة والأفراد. التزمت بمقتضاه الدولة أن تقدم للأفراد خدمة الأمن والتزم الفرد بمقتضاه أن يدفع للدولة الضريبة في مقابل ما يحصل عليه من منافع.

وأما أنصار نظرية السيادة فيقولون: إن فرض الضريبة عمل من أعمال السيادة وهذا الاتجاه يستند إلى فكرة التضامن المالي، والأفراد ملزمون ببناء عليه

بدفع الضرائب للدولة حتى تستطيع النهوض بأعبائها، ولعل علة فرضية الضريبة تتفق مع علة فرضية الجزية والعشور والخراج حيث إن ما يدفع في الجميع يعتبر بمثابة ثمن للأمن. الذي تقدمه الدولة للأفراد، أما علة فرضية الزكاة فهي: سد حاجة الفقير والعبادة بالامتثال وهي بدون شك تختلف عن علة فرض الضريبة. ومن ذلك يتضح اختلاف الأساس القانوني في فرضية كل من الضريبة والموارد المالية الإسلامية. وليس هذا هو الاختلاف الوحيد بينهما فهناك اختلاف آخر من ناحية السعر؛ فالسعر في الزكوات لم يترك لتقدير أو تحديد الأفراد، وإنما هو محدد بواسطة المشرع الإسلامي. وكذلك السعر في الجزية فقد تحد بمقتضى السنة المطهرة والإجماع، وإنما لم يثبت عند مقدار معين نظرا لأنه يفرض على حسب المقدرة التكليفية لدافعيها دون نظر إلى وفرة الحصيلة ودون إضرار بفيء المسلمين.

روى أبو عبيد بسنده قال: بعث رسول الله — صلى الله عليه وسلم — معاذًا إلى اليمن وأمره أن يأخذ من كل حالم دينارًا أو عدله من المعافر، وقد أجمع الصحابة بعد ذلك على أن مقدار الجزية يزيد وينقص على حسب المقدرة التكليفية للممول، وكذلك كان السعر في الخراج.

أما العشور فقد كان سعرها موقوفًا في أرجح الروايات على عمل أمير المؤمنين عمر بن الخطاب — رضي الله عنه — إلا أننا نستطيع أن ندرك حكمة المقدار المعين فيما يؤخذ من المسلم، والمحدد بربع العشر وإنما تحد بهذا المقدار نظرًا لأن ما يؤخذ من التاجر المسلم زكاة يؤضع موضعها ويتحدد بقدرها. كما نستطيع أيضًا أن ندرك حكمة تحديد المقدار في الحربي وذلك عندما نعلم كم يأخذون من تجار المسلمين فنأخذ منهم بمقدار ما يأخذون معاملة بالمثل، أما إذا لم نعلم كم يأخذون من تجار المسلمين فإننا نختار التوقف عند علة فرض العشر عليهم وهو المختار أيضًا بالنسبة لعله المقدار بالنسبة للذمي.

وهكذا يتضح أن السعر في الموارد المالية الإسلامية قد تحدد إما من لدن الشارع الحكيم أو لاعتبارات العدالة الضريبية - المعاملة بالمثل - أو المقدرة التكاليفية للممول.

أما من حيث السعر في الضرائب الحديثة فقد تحدد في مجمله بواسطة المقنن الوطني لكل دولة وربما كانت اعتبارات وفرة الحصيلة هي التي تتحكم في تحديد مقداره.

#### المطلب الرابع

##### معالم الموارد المالية في الإسلام<sup>(1)</sup>

سوف نحاول في هذا المطلب إلقاء الضوء على بعض معالم الموارد المالية الإسلامية والتي تتخلص في:

##### 1- العمومية:

إننا إذا ألقينا نظرة على موارد الإسلام المالية فإننا نجد أن الإسلام قد راعى في تشريعاته المالية أن تشمل جميع أفراد المجتمع سواء كانوا مسلمين أو غير مسلمين. بمعنى أن الالتزامات المالية في المجتمع الإسلامي تقع على جميع أفراد.

فالزكاة التزام مالي على المسلمين يقابلها الجزية التزام مالي على غير المسلمين. بل إننا إذا حاولنا أن نقيس العبء المالي الذي يتحمله المسلم فقد نجده أكبر من العبء الذي يلتزم به غير المسلم.

##### 2- مساهمة كافة المصادر الاقتصادية في الموارد المالية العامة:

---

(1) أ.د/ محمود نور - حول النظام المالي في الإسلام ص 59 وما بعدها - مرجع سابق.

إن الزكاة باعتبارها التشريع المالي الإسلامي الرئيسي تشمل جميع الأموال، وكان تعبير الفقهاء في ذلك: "أن كل مال نام فيه زكاة" وبجانب هذا فإننا نجد أن كل الأنشطة الاقتصادية في المجتمع توزع عليها الالتزامات المالية الإسلامية.

فعروض التجارة بالتعبير الفقهي أو ما يطلق عليه الآن النشاط التجاري والزروع والثمار أو النشاط الزراعي وباقي الأموال النامية بالتعبير الفقهي وهي ما تشمل النشاط الصناعي بالتعبير الحديث، والعشور التي تقابل الضرائب الجمركية. كل هذه الأنشطة في المجتمع جعلها الإسلام وعاء للالتزامات المالية الإسلامية.

وبذلك يكون الإسلام قد أرسى قواعد وأسس الموارد المالية من المصادر العامة للأنشطة الاقتصادية. حتى إذا حدث انتعاش في مصدر وكساد في مصدر آخر فيغطي المصدر المنتعش ما يتحقق من عجز في المصدر الذي أصابه الكساد.

هذا من جهة. ومن جهة أخرى عدم محاباة مصدر أو نشاط اقتصادي عن آخر، وذلك مع مراعاة استيعاب عناصر الهيكل الاقتصادي بأكمله عبء تغطية النفقات العامة.

وما نلاحظه في النظم المالية غير الإسلامية وحتى يومنا هذا أنها تحابي بعض الأنشطة الاقتصادية عن الأخرى لقصورها عن تحديد الأسس السليمة والعدالة، والمحافظة على الهيكل الاقتصادي، ولا يعني أن الإسلام قد أخضع كل الأنشطة الاقتصادية للالتزامات المالية أنه لم يراع بعض الظروف التي قد تستدعي معاملة مالية خاصة لبعض الأنشطة أو لبعض الفروع الاقتصادية. إنما نجد أن هذا الاعتبار كان مراعى في التشريع المالي الإسلامي. ومن أمثلة ذلك:

التفرقة في معدل الزكاة بين الزرع الناتج من الأراضي التي تروى بماء السماء مباشرة والأراضي التي تروى بالآلة (أي التي تحتاج إلى نفقات والتي لا تحتاج).

### 3- التكرار والدورية في الالتزامات المالية الإسلامية:

ومن مراجعة ما سبق في هذا الصدد نجد أن الفكر المالي الإسلامي يتميز بالآتي:

أ- هناك بعض الموارد التي تكون فيها الدورية سنوية، وهذا التكرار يكون منتظماً في تكراره السنوي. ومن أمثلة ذلك: زكاة النقدين وزكاة عروض التجارة، الخراج، الجزية.

ب- هناك بعض الموارد التي يكون فيها تكرار دوري، ولكن لا يكون التكرار مرتبطاً بزمان وإنما يرتبط بالواقعة المنشئة للدخل، وذلك مثل زكاة الزروع والثمار فإنها تتكرر بتكرار الزرع أو الثمار.

وفي هذا ضمان لاستمرار الإنفاق العام الدوري والمتكرر فتكون مثل هذه المصادر لها الصلاحية في الاعتماد عليها كمورد مستمر ومتناسق مع الإنفاق العام اللازم للدولة.

وفي ضوء الأسس السابق ذكرها يمكن حصر وتنبؤ بالإيرادات المستقبلية، وتقديرها تقديراً صحيحاً يقارب الواقع مما يمكن الدولة من رسم خططها المستقبلية، والتي تحقق أهدافها.

### 4- شمول النظام المالي الإسلامي للموارد غير العادية يمكن من

تخصيصها للإنفاق غير العادي وغير المتكرر. وذلك لعلاج بعض نواحي النقص التي قد يتعذر على الموارد العادية تغطيتها.

### 5- أن مصادر الإيرادات العامة للدولة التي يتأثر بها الأفراد والأنشطة

الاقتصادية قد روعي فيها مبدأ تقرير إعفاءات عن غير القادرين من الأفراد،



وملاءمة في التحصيل ودرجة يسر الممول، واقتصاد في نفقات الجباية، وفي نفس الوقت معاملة خاصة لبعض الأنشطة الاقتصادية التي تحتاج لمثل هذه الرعاية، وذلك محافظة على إنباء الدخل القومي بصفة عامة.

6- يتضح لنا مما سبق أن الإسلام قد اهتم بإرساء قواعد اجتماعية سليمة ومتماسكة آخذا في الاعتبار أن بلوغ الأهداف الاقتصادية والسياسية يتوقف أساسا على المجتمع، ويقع على الأغنياء عبء رفع مستوى الطبقات الفقيرة، إذ أن معظم دخول الفئات الفقيرة في المجتمع محولة إليهم عن طريق دخول الفئات الغنية.

7- إن الممتلكات العامة للدولة الإسلامية والتي عرفت بالدول الحديثة

تعتبر مصدرا ثابتا للتمويل من جهة. ومن جهة أخرى لا يخفى ما لعنصر الأرض من أهمية بالغة باعتباره العنصر الأساسي في الانتاج ومصدرا للمواد الخام اللازمة للصناعة والتي تتوقف عليها النهضة الاقتصادية وهذا ما كان يتوفر في الأراضي التي تمتلكها الدولة الإسلامية وبذلك أرسيت قواعد الملكية العامة.

## المبحث الثاني

هل في المال حق سوى الزكاة وهل تغني الضريبة عن الزكاة؟

المطلب الأول: هل في المال حق سوى الزكاة؟

لقد وردت آيات كثيرة في القرآن الكريم وأحاديث شريفة لسيدنا رسول الله -صلى الله عليه وسلم- توضح أن في المال حقوقاً أخرى سوى الزكاة. وما يروى في هذا الباب من حقوق مالية سوى الزكاة على ضربين: أولهما: حقوق مالية وجبت عقوبة على أفعال خاصة. ثانيها: صدقة التطوع.

أما الأولى: فمنها ما روي أن النبي -صلى الله عليه وسلم- قال: "في كل أربعين من الإبل السائمة بنت لبون من أعطاها مؤتجراً فله أجرها ومن منعها فأنا آخذها وشرط ماله عزمة من عزمات ربنا ليس لآل محمد فيها شيئاً" (1).

وقد ذكر الإمام النووي في ذلك قوله: (2) فرع فيمن أخفى ماله ومنع الزكاة ثم ظهر عليه، قد ذكرنا أن مذهبنا أنه تؤخذ منه الزكاة ولا يؤخذ شرط ماله. وبه قال: مالك وأبو حنيفة، قال العبدري: وبه قال أكثر العلماء، وقال أحمد: تؤخذ منه الزكاة ونصف ماله عقوبة له، وهو قول قدسنا. ومن هذا النوع أيضاً الكفارات مثل كفارة اليمين والظهار وغيرهما. وأما النوع الثاني: وهو ما يعرف بصدقة التطوع:

---

(1) رواه أحمد وأبو داود والنسائي والحاكم والبيهقي.

(2) المجموع للإمام النووي - مطبعة التضامن الأخوي 1344هـ ج5 ص336.

فهي واردة في الشرع الحنيف على سبيل النذب، وقد ورد النص عليها صريحاً في القرآن الكريم، قال تعالى: {لَيْسَ الْبِرُّ أَنْ تُولُّوا وُجُوهَكُمْ قِبَلَ الْمَشْرِقِ وَالْمَغْرِبِ وَلَكِنَّ الْبِرَّ مَنْ آمَنَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَالْمَلَائِكَةِ وَالْكِتَابِ وَالنَّبِيِّينَ وَآتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ ذَوِي الْقُرْبَى وَالْيَتَامَى وَالْمَسَاكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ وَالسَّائِلِينَ وَفِي الرِّقَابِ وَأَقَامَ الصَّلَاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ وَالْمُوفُونَ بِعَهْدِهِمْ إِذَا عَاهَدُوا وَالصَّابِرِينَ فِي الْبَأْسَاءِ وَالضَّرَّاءِ وَحِينَ الْبَأْسِ أُولَئِكَ الَّذِينَ صَدَقُوا وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُتَّقُونَ} (1)، ووجه دلالة هذه الآية على نذب صدقة التطوع.

أنها قد أوجبت الإنفاق كما أوجبت الزكاة، والفصل في الآية الكريمة بين الإنفاق والزكاة بالصلاة، دليل على اختلافهما، والنص على كل من الإنفاق والزكاة كل على حدة في آية واحدة قاطع بأن كلا منهما تختلف عن الأخرى، وإنهما فريضتان مختلفتان.

فالإنفاق إذن فريضة إلزامية في أصلها، واختيارية في نطاقها. بمعنى أن تحديد الحصة التي ينفقها المسلم من ماله في سبيل الله موكول إلى محض اختياره. وأما الإنفاق في ذاته فمفروض عليه فرضاً لا فكاك منه؛ فالقرآن الكريم في عديد من الآيات يرفع فريضة الإنفاق في سبيل الله إلى مرتبة أعلى الفرائض، وألزمها في تأمين سلامة المجتمع الإسلامي، قال تعالى: {وَأَنْفِقُوا فِي سَبِيلِ اللَّهِ وَلَا تُلْقُوا بِأَيْدِيكُمْ إِلَى التَّهْلُكَةِ وَأَحْسِنُوا إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُحْسِنِينَ} (2) فهنا يساوي بين الإنفاق في سبيل الله ونجاة الجماعة من الهلاك ويجعل الإحجام عن

---

(1) الآية رقم 177 من سورة البقرة.

(2) الآية رقم 195 من سورة البقرة.

الاضطلاع بهذه الفريضة بمثابة انتحار اختياري يندفع فيه المسلمون نحو حتفهم وهلاكهم.

والأحاديث الواردة في الحث على صدقة التطوع أكثر من أن تعد، منها ما روي أن رسول الله -صلى الله عليه وسلم- قال: "اتقوا النار ولو بشق تمرة فإن لم تجد فكلمة طيبة".

وأما ما روي من أن النبي -صلى الله عليه وسلم- قال: "ليس في المال حق سوى الزكاة" واحتج به جماعة على عدم ندب صدقة التطوع فمردود عليه بما ذكره البعض من ضعف هذا الحديث. فقد ذكر الإمام النووي <sup>(1)</sup> أن هذا الحديث ضعيف جدا لا يعرف. قال: قال البيهقي: في السنن الكبرى والذي يرويه أصحابنا في التعاليق: "ليس في المال حق سوى الزكاة" لا أحفظ فيه إسنادا، ورواه ابن ماجه لكن بسند ضعيف.

وإذا ثبت أن في المال حقا سوى الزكاة. فهل الضريبة داخلية في نطاق هذا الحق؟ يرى البعض <sup>(2)</sup> أن هذا الحق هو الضريبة وليس صدقة التطوع، وقد ذكر هذا الفريق حديثا عن فاطمة بن قيس إنها قالت: قال رسول الله -صلى الله عليه وسلم-: "إن في المال حقا سوى الزكاة ثم تلا هذه الآية {لَيْسَ الْبِرُّ أَنْ تُولُّوا وُجُوهَكُمْ قَبْلَ الْمَشْرِقِ وَالْمَغْرِبِ ..}، وأردف صاحب هذا الرأي قائلا: ويتبين من هذا الحديث إن في المال حقا سوى الزكاة وبدهي أن هذا الحق هو الضرائب وليس صدقة التطوع.

---

(1) المجموع للنووي ج 5 ص 332.

(2) أ.د/ إبراهيم فؤاد أحمد علي -الموارد المالية في الإسلام- من مطبوعات معهد

الدراسات الإسلامية 1972 ص 143.

والذي أراه راجحاً أن الضريبة من الممكن أن تدخل في نطاق هذا الحق ولكنها بالتأكيد ليست كل هذا الحق، وإنما رجح هذا القول عندي لوجوه هي: أن الضرائب وصدقة التطوع من جنس واحد ومقصودهما واحد فكلتاهما حق مالي، ومقصود صدقة التطوع هو سد حاجة المعوزين وتحقيق الصالح العام. وهذا عين مقصود الضريبة. وقد ذكر الإمام السيوطي <sup>(1)</sup>: "أنه إذا اجتمع أمران من جنس واحد ولم يختلف مقصودهما دخل أحدهما في الآخر غالباً".

وإنما لم تكن الضرائب عندي كل ما يجب في المال سوى الزكاة؛ لأن في صدقة التطوع أمراً تعبدياً لا يوجد في الضريبة. كما أن صدقة التطوع وشأنها في ذلك شأن الزكاة مبنية أساساً على التملك بمعنى أن المستحق أو الآخذ يملك عين ما أخذ، ويجوز له التصرف فيه. وهذا المعنى غير ملحوظ في الضريبة؛ لأنها وإن كانت تصرف في المرافق العامة إلا أن أحداً من المنتفعين بهذه المرافق لا يملكها بل ينتفع بها وتظل ملكية رقبته للدولة.

### المطلب الثاني

#### هل يغني دفع الضريبة عن الزكاة؟

قدّمنا أن الزكاة تختلف عن الضريبة في أساس فرضيتها وتحديد سعرها، بالإضافة إلى معنى العبادة والتمليك الملحوظ في الزكاة والمنعقد في الضريبة. ولعل هذا الاختلاف هو ما دعى المؤتمر الثاني لجمع البحوث الإسلامية إلى أن يقرر في الفقرة الخامسة من توصياته: أن ما يفرض من الضرائب لمصلحة الدولة لا يغني القيام به عن أداء الزكاة المفروضة.

---

(1) الأشباه والنظائر للسيوطي ص 126.

والذي أراه راجحا في هذا الموضوع: أن ما يدفع ضريبة لا زكاة فيه تنزيلا للضريبة منزلة الدين على قول أبي حنيفة. ووجه ذلك:

أن دين الضريبة في المالية المعاصرة من الديون الممتازة للدولة، وقد يعاقب المتهرب من دفعها بعقوبات قد تصل إلى الأشغال الشاقة. وعلى سبيل المثال: فقد نصت المادة 21 مكررا من القانون 99 لسنة 1949 المعدلة أخيرا بالمادة 48 من القانون 46 لسنة 1978 أن: "يعاقب بالأشغال الشاقة المؤقتة كل من استعمل طرقا احتيالية للتهرب من أداء الضريبة العامة على الإيراد - المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها، ويقضي في حالة الحكم بالإدانة بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة، وتعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه فيها من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار".

وقد ذهب الإمام أبو حنيفة والشافعي في القديم إلى عدم وجوب الزكاة على المدين، يقول صاحب المذهب <sup>(1)</sup>: "وإن كان له مال -ماشية أو غيرها- من أموال الزكاة، وعليه دين يستغرقه أو ينقص المال عن النصاب. ففيه قولان: قال في القديم: لا تجب الزكاة فيه؛ لأن ملكه غير مستقر لأنه ربما أخذه الحاكم بحق الغرماء فيه.

وقال في الجديد: تجب فيه الزكاة لأن الزكاة تتعلق بالعين، والدين يتعلق بالذمة فلا يمنع أحدهما الآخر كالدين وأرش الجناية.

أما الحنفية فقد قسموا الدين إلى ثلاثة أقسام:

1- أن يكون ديننا خالصا للعباد.

---

(1) المذهب للشيرازي ج 1 ص 141.

2- أن يكون ديننا خالصا لله تعالى، وليس له مطالب من جهة العباد؛ كالنذور والكفارات.

3- أو يكون ديننا خالصا لله تعالى لكن له مطالب من جهة العباد. كدين الزكاة والدين الذي يمنع من وجوب الزكاة عند الحنفية هو دين القسمين الأول والثالث. يقول صاحب شرح العناية <sup>(1)</sup>: "ومن كان عليه دين يحيط بماله وله مطالب من جهة العباد سواء كان لله تعالى كالزكاة أو للعباد كالقرض وثن المبيع وضمان المتلفات، سواء كان من النقود أو من غيرها حالا أو مؤجلا فلا زكاة عليه.

وقال الشافعي: تجب لتحقيق السبب وهو ملك نصاب تام. فإن المدين مالك لماله لأن دين الحر الصحيح يجب في ذمته ولا تعلق له بماله، ولهذا يملك التصرف فيه كيف شاء. ولنا أنه مشغول بحاجته الأصلية. أي معد لما يدفع الهلاك حقيقة أو تقديرا، لأن صاحبه يحتاج إليه لأجل قضاء الدين دفعا للحبس والملازمة عن نفسه، وكل ما هو كذلك اعتبر معدوما كالماء المستحق بالعطش لنفسه أو دابته وثياب المهنة، وهذا أيضا راجع إلى نقصان الملك؛ لأن لصاحب الدين أن يأخذه من غير رضا ولا قضاء فكان ملكا ناقصا.

ويستند الحنفية فيما ذهبوا إليه إلى حديث عثمان بن عفان -رضي الله عنه- من أنه خطب في شهر رمضان وقال: "ألا إن شهر زكاتكم قد حضر فمن كان له مال وعليه دين فليحسب ماله بما عليه ثم ليترك بقية ماله"، وكان ذلك بمحضر من الصحابة، ولم ينكر عليه أحد منهم فكان ذلك إجماعا منهم على أنه لا تجب الزكاة في القدر المشغول بالدين. وبه تبين أن مال المدين خارج

---

(1) شرح العناية على الهداية ج 1 ص 486.

عن عمومات الزكاة، ولأنه محتاج إلى هذا المال حاجة أصلية، لأن قضاء الدين من الحوائج الأصلية، والمال المحتاج إليه حاجة أصلية لا يكون مال زكاة لأنه لا يتحقق به الغنى، ولا صدقة إلا عن ظهر غنى.

وعليه: فالراجح عندي ما ذهب إليه الحنفية من أن الزكاة لا تجب في القدر المشغول بالدين؛ لأن صاحبه محتاج إليه حاجة أصلية حتى يدفع عن نفسه الحبس.

وحيث إن دين الضريبة في المالية الحديثة من الديون الخالصة للعباد، وتعاقب الدولة كل متهرب منها بعقوبات تقدم ذكر بعضها. فعليه نقول: إن دين الضريبة الواجب للدولة على المسلم يمنع من وجوب الزكاة في القدر المشغول بالدين. وعليه: فإن كان المتبقي لدى المسلم من إيراد بعد خصم دين الضريبة منه يبلغ نصاباً وجبت فيه الزكاة. وإلا بأن كان مقدار دين الضريبة ينقص النصاب أو يستغرقه فلا زكاة عليه. بمعنى أن ما تجب فيه الزكاة إنما هو الباقي بعد خصم الضرائب إذا بلغ نصاباً.



### المبحث الثالث

#### قواعد فرض الضريبة وأهدافها ومدى توافرها في

#### موارد الإسلام المالية

المقصود بقواعد فرض الضريبة هو: المبادئ والأسس التي يأخذها المسئولون الماليون في حسابهم عند وضع النظام الضريبي للدولة. ولسوف نحاول في هذا المبحث سرد القواعد -المبادئ- الأساسية للضريبة التي كادت أن تستقر، ولقد وضع آدم سميث أربعة من هذه القواعد هي: العدالة، اليقين، الملاءمة، الاقتصاد. ثم تلاه أودلف واجنر وأضاف قاعدتي: المرونة، والكفاية.

كما أضاف سيمونري قاعدة: خضوع الدخل الصافي وحده للضريبة دون الدخل الإجمالي أو رأس المال. كما نادى باستيل بقاعدة: حياد الضريبة. وقد أوضح بيجو قاعدة الرفاهية.

ولسنا الآن بصدد سرد وجهات النظر المختلفة أو تفنيدها، وكلها ذات طبيعة ضريبية فنية متطورة عبر التاريخ، إلا أننا سوف نركز في هذا المبحث على ست قواعد رئيسية للضرائب هي:

1- العدالة. 2- اليقين. 3- الملاءمة.

4- الاقتصاد. 5- الكفاية. 6- المرونة.

ولسوف نتناول كل قاعدة بمزيد من الإيضاح ثم نرى مدى توافرها فيما فرضه الإسلام من فرائض.

أولاً: العدالة: معناها: أن يوزع العبء المالي العام على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائها وتقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية للممول <sup>(1)</sup>.

ولن نضيف جديدا إذا ما قلنا إن أول من وضع هذه القاعدة في فرائضه المالية هو الإسلام، ولتوضيح ذلك، نقول:

إن الزكاة مثلا يتغير سعرها باختلاف وعائها؛ فنسبة زكاة المال ربع العشر. بينما هي في الزروع والثمار العشر أو نصفه على حسب طريقة الري والمؤنة المبذولة في الزراعة، ونعتقد أن هذا هو عين الملاءمة بين سعر الضريبة ونوع وعائها. فالإنسان قد بذل مجهودا شاقا في جمع المال وادخاره، بينما قل هذا المجهود نسبيا في الزراعة، فكانت العدالة تقتضي أن تقل نسبة زكاة المال عنها في الزروع والثمار، وهذا هو عين ما ذهبت إليه التشريعات المالية الحديثة من تخفيض سعر الضريبة على كسب العمل عن سعرها في الضرائب على إيرادات رأس المال.

والإسلام أيضا حين أعفى ما دون النصاب من دفع الزكاة فإن هذا هو عين العدالة؛ لأن مقدار النصاب هو في العادة الحد الأدنى المناسب للحالة الاجتماعية للممول.

ولعل قاعدة العدالة هذه تتضح أيضا بالنسبة للخراج، وقد تقدم حديث عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- مع حذيفة بن اليمان وعثمان بن حنيف -رضي الله عنهما- ومراجعته لهما، لعلهما حملا أهل الأرض مالا يطيقون. وقول عثمان: وضعت عليهم شيئا لو أضعفته عليهم لكانوا مطيقين

---

(1) أ.د/ محمود نور - أسس ومبادئ الضرائب ص33 - مرجع سابق.

لذلك، وقول حذيفة: وضعت عليهم شيئاً ما فيه كثير فضل، والاسترسال مع بقية الفرائض المالية الإسلامية يوضح حرص الإسلام على تمسكه بهذه القاعدة.

ثانياً: اليقين: تقتضي هذه القاعدة أن تحدد الضريبة تحديداً دقيقاً بحيث يتضح منه جليا الوعاء الخاضع للضريبة وأسس احتساب الواقعة المنشئة لها والمصروفات الواجب خصمها وميعاد السداد. بحيث تربط الضريبة على قواعد محددة دون ترك أية فرصة للتعسف في التقدير. ولو نظرنا إلى الموارد المالية الإسلامية لوجدنا أن السنة المطهرة وعمل الخلفاء الراشدين قد حددا المقادير الواجب أخذها في كل فريضة وطريقة التحصيل وموعده والوعاء الخاضع للضريبة بحيث لا يقع على الممول عسف ولا يلحق ببيت المال غبن في مصادره، وقد ذكرنا أن أمير المؤمنين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- حين بعث ابن حنيفة إلى سواد العراق قام الأخير بتطريزه وتنظيمه ووضع على جريب كل نوع من المزروعات خراجاً معلوماً يجبي بمقداره.

والسنة المشرفة حددت مقادير الصدقات وأوعيتها، ولعل في اشتراط الحول دليلاً آخر على تحديد موعد السداد. وفي هذا وغيره تحقيق للقاعدة المتقدمة بشكل دقيق.

ثالثاً: الملاءمة: يقصد بهذه القاعدة أن يتلاءم ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإيراد الفعلي حتى يتسنى للممول دفع الضريبة، وهو في حالة يسره المالي.

وهل أدل على وضوح هذه القاعدة وتحقيقها في الموارد المالية الإسلامية من قوله تعالى: {وَأَتُوا حَقَّهُ يَوْمَ حَصَادِهِ} <sup>(1)</sup>؟ وهل أدل على ما سبق أيضا من اشتراط الحول الذي هو مظنة النماء؟ وهل أدل على تحققها أيضا في غير الصدقات مما رواه أبو عبيد بسنده عن أبي مسهر قال: "قدم سعيد بن عامر بن حذيم -وهو صحابي قرشي شهد خيبر ومات سنة 20 هجرية وكان واليا على حمص - قدم على عمر بن الخطاب -رضي الله عنهم- فلما أتاه علاه -أي عمر- بالدرة -أي ضربه بها فقال سعيد: سبق سيلك مطرك. إن تعاقب نصير، وإن تعف نشكر وإن تستعتب نعتب؟ فقال عمر: ما على المسلم إلا هذا. ثم قال له: مالك تبطئ بالخراج؟ قال -أي سعيد: أمرتنا أن لا نزيد الفلاحين على أربعة دنانير، فلسنا نزيدهم على ذلك ولكننا نؤخرهم إلى غلاتهم - يعني إلى أن يحصدوا زرعهم ويجمعوا غلتهم- ليتيسر لهم الدفع، فقال: عمر: لا عزلتك ما حييت".

وقد فعل عمرو بن العاص ذلك بالنسبة لمصر إذ لم يرسل الخراج إلى دار الخلافة إلا بعد أن يفرغ الناس من الزراعة وعصر كرومهم، وقد ورد ذلك في خطاب عمرو بن العاص إلى عمر بن الخطاب -رضي الله عنهما- قال: "فقد أتاني كتاب أمير المؤمنين يستبطني في الخراج ويزعم أنني أحيد عن الحق وأنكب عن الطريق. وإني والله ما أرغب عن صالح ما تعمل، ولكن أهل الأرض استنظروني إلى أن تدرك غلتهم فنظرت، فكان الرفق بهم خيرا من أن يخرق بهم فيصيروا إلى بيع ما لا غنى لهم عنه. والسلام".

---

(1) من الآية رقم 141 من سورة الأنعام.

وهذا ما يعرف في علم المالية الحديثة بمبدأ الملاءمة في التحصيل. قال أبو عبيد: "وإنما وجه التأخير إلى الغلة للرفق بهم. ولم نسمع في استيلاء الخراج والجزية وقتا من الزمان يجبي فيه غير هذا"، وليس أدل على تحقق هذه القاعدة أيضا مما روي عن عمر بن الخطاب —رضي الله عنه— أنه أخر تحصيل الصدقات عام الرمادة؛ لأنه لم يكن عاما مناسبا للدفع، فلما جاء العام المقبل أخذ من الناس صدقة عامين.

رابعاً: الاقتصاد في نفقات التحصيل: المقصود بهذه القاعدة أن يراعى ضغط تكاليف الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل. ففي تعقيد هذه الإجراءات وكثرة عدد الموظفين المنوط بهم التقدير والربط والحجز والتحصيل ما قد يصل في بعض الأحيان إلى حد تزيد فيه قيمة الأعباء المالية عن مقدار الضريبة المحصلة، وإذا كانت المالية الحديثة لم تعرف هذه القاعدة إلا مؤخراً فإن الإسلام قد أصّلها وعمل بها أولو الأمر من المسلمين منذ بدء سريان فرائض الإسلام المالية.

ويظهر ذلك واضحاً مما رواه أبو عبيد بسنده: "أن عمر بن الخطاب —رضي الله عنه— بعث عمار بن ياسر —رضي الله عنه— إلى أهل الكوفة على صلاتهم وجيوشهم —يعني يؤمهم في الصلاة ويقود الجيوش—، وبعث عبد الله ابن مسعود —رضي الله عنه— على قضائهم وبيت مالهم، وعثمان بن حنيف —رضي الله عنه— على مساحة الأرض ثم فرض لهم في كل يوم شاة بينهم تؤخذ من بيت المال، شطرها وسواقطها لعمار بن ياسر —ويظهر أنه —رضي الله عنه— كان أكثر عيالا من صاحبيه— وجعل الشطر الآخر بين ابن مسعود وابن حنيف ثم قال: ما أرى قرية يؤخذ منها كل يوم شاة إلا أسرع ذلك في خرابها". فانظر كيف استكثر عمر شاة على أهل ثلاثة بيوت كانوا يمثلون الهيئة الحاكمة في المدينة، واعتبر ذلك أمراً مفضيا إلى الخراب —أبعد هذا يوجد

اقتصاد في نفقات الجباية؟ بل إن القرآن الكريم قد جعل في مصارف الزكاة حقا معلوما للعاملين عليها، وهم القائمون بجبايتها، وقد حدد بعض الفقهاء هذا الحد بمقدار الثمن من المتحصلات بناء على ظاهر الآية حيث حصرت الآية مستحقي الزكاة في ثمانية طوائف منها العاملون عليها فيكون لهم الثمن. ويرى البعض الآخر فرض أجره المثل بالنسبة لهم مع مراعاة الاقتصاد في ذلك، ولنا أن الرأي الأخير هو الراجح؛ لأنه من المرونة بحيث يكثر ويقل حسب الأحوال والظروف.

خامسا: المرونة: يقصد بقاعدة المرونة قابلية حجم الحصيلة الضريبية للتغير بالزيادة أو النقص دون الحاجة إلى إصدار تشريعات جديدة تؤثر على النظام الضريبي ككل، ولعل أمير المؤمنين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- هو أول من قنن لهذه القاعدة بسؤاله المتقدم لعثمان بن حنيف وحذيفة بن اليمان -رضي الله عنهما- حين سألهما لعلمهما حملا أهل الأرض ما لا يطبقون. فسأله هذا دليل على أنهما لو أخبرا أن الأرض لا تطبق ذلك الذي حملته لأنقص هذا المقدار.

ثم في جواب عثمان على عمر دليل آخر على المرونة، فقد قال: وضعت عليهم شيئا لو أضعفته عليهم لكانوا مطيقين لذلك. فقوله هذا دليل على أنه قد كان فيها فضل ولكنه تركه لهم لعمارتها، ولعل حكمة سؤال عمر لهما لكي يعلم فيزيد أو ينقص قدر الطاقة وما تحتمله الأرض، وهذا هو مذهب الإسلام في فرائضه المالية إنما هي على قدر الطاقة بلا حمل على المكلفين ولا إضرار بفيء المسلمين.

وهكذا نجد أن الموارد المالية الإسلامية قد توافرت فيها من القواعد ما قد يظنه البعض أنهم أصحاب السبق في إيجادها، ولو رجعوا إلى الإسلام لعلموا

زيف دعواهم ولاستنبطوا منه ما يشاءون من قواعد سامية على ما قد يظنونه  
الأمثل.

## المبحث الرابع

### تكييف الموارد المالية الإسلامية بمفهوم المالية الحديثة

#### تقديم وتقسيم:

من العرض السابق لخصائص الضريبة وأسسها وقواعدها لمسنا أن ما تقوم عليه من مبادئ وأسس وأغراض وقواعد متوافر في الفرائض المالية الإسلامية، بل تمتاز الأخيرة عن سابقتها بمجموعة من المميزات التي لم تصل إليها الضرائب بعد.

ولا نخالف الواقع إذا ما قلنا تقريبا للفهم والمعنى أن اصطلاح الضريبة من الممكن أن يطلق على فرائض الإسلام المالية. مع التنبيه على أن مجرد إطلاق الاسم لا يفقد المسمى خصائصه أو مميزاته، وسوف نطلق من الآن فصاعدا لفظ الضريبة على كل فريضة إسلامية، وذلك حتى تسهل عملية المقارنة بين الضريبة الحديثة والضريبة الإسلامية خاصة في مجال بحثنا، وهو ازدواج الضرائب.

ومن جهة أخرى فإننا سوف نحاول التعرف على أهم ما فرضه الإسلام على المال من ضرائب وتكييفها بمعيار المالية الحديثة، وذلك في مطلبين:  
الأول: لسرد أهم الضرائب الإسلامية.  
الثاني: لتكييف هذه الضرائب.

## المطلب الأول

### أهم الضرائب الإسلامية

فرض الإسلام مجموعة من الضرائب على أوعية المال المختلفة، ويجمع بين هذه الضرائب خاصية مشتركة هي قابلية أوعيتها للنماء، وهذه الضرائب الإسلامية منها ما هو قديم في فرضيته، وهذا النوع يرتبط ببداية عهد الإسلام، ومنها ما استحدثه بعض الفقهاء المحدثون إلحاقا لما استجد من أوعية للمال لم



تكن موجودة من قبل لما كان موجودا، ويجمع بين الفرع والأصل تلك الخاصة السابقة الإشارة إليها، وهي قابلية الوعاء للنماء، وعلى أية حال فإن أهم الضرائب الإسلامية هي:

1- الزكاة: ويشتمل وعاء الزكاة على أربعة أنواع من المال:

أ - النعم (الإبل، البقر، الغنم).

ب - الزروع والثمار.

ج - عروض التجارة.

د - النقدين.

ويقاس على أوعية الزكاة الأربع السابقة بجامع صفة النماء الأوعية المستحدثة الآتية:

أ - الآلات الصناعية.

ب - الأوراق المالية (الأسهم - السندات - الصكوك).

ج - الأماكن المستغلة والدور.

د - المنقولات الرأسمالية (السيارات وغيرها).

2- الخراج بنوعيه (خراج المقاسمة وخراج الوظيفة).

3- الجزية.

4- العشور (الجمارك).

5- خمس المستخرج من جوف الأرض والبحار.

تلك باختصار أهم ما فرضه الإسلام على المال من ضرائب، ولسوف نحاول في المطلب القادم أن نكيف كل ضريبة منها بمعيار المالية الحديثة.

## المطلب الثاني

### تكييف الضرائب الإسلامية بمفهوم المالية الحديثة

#### أولاً: تكييف ضريبة الزكاة:

عرفنا مما سبق: أن الزكاة تتنوع بتنوع الوعاء الخاضع لها، وأوعية الزكاة في الماضي كانت تنحصر في أربعة أوعية. ذلك لأن جُلَّ ما كان يمتلكه الإنسان آنذاك كان أربعة أنواع من المال، ولهذا وجدنا أن الإسلام قد فرض أربعة أنواع من الزكوات، ولكن فقهاء المسلمين قد أدركوا بما وهبهم الله من نعمة العقل أنه ربما تستجد أوعية أخرى للمال غير ما هو معروف، ولذلك فإنهم قد وضعوا علة لوجوب الزكاة تجمع بين الأوعية المعروفة (وهي النماء)، ويمكن أن يقاس عليها طالما توافرت هذه العلة.

ومن هنا قاس الفقهاء المحدثون ما استحدث من أوعية للمال مثل الآلات الصناعية والأوراق المالية وغيرها على الأوعية الأربع الأصلية؛ لأن علة النماء موجودة في الجميع، وأوجبوا الزكاة فيما استحدث بالقياس على الأصلية. ولذلك فإننا سوف نحاول تكييف الزكوات الأربع الأصلية والمستحدثة بادئين بالترتيب التالي:

النعم، الزروع والثمار، عروض التجارة، النقدين، الآلات الصناعية، الأوراق المالية، كسب العمل والمهن الحرة، إيراد الأماكن والدور المعدة للاستغلال.

أ- تكييف زكاة النعم: النعم بفتح النون والعين هي: الإبل والبقر والغنم. وتجب فيها الزكاة بالسنة والإجماع إذا بلغت نصاباً وحال عليها الحول وكانت سائمة -أي ترعى معظم العام في كلاً مباح-، وقد خالف الإمام مالك في صفة السوم، وأوجب في النعم الزكاة حتى ولو كانت معلوفة، ولكن الجمهور على اشتراط السوم، وهذه الزكاة تماثل الضريبة المباشرة؛ لأنها أصابت عنصراً

يتسم بالثبات والاستقرار النسبي، كما أنها فرضت على ذات الثروة، ولا يستطيع الممول أن ينقل عبئها إلى غيره <sup>(1)</sup> وهي في الوقت ذاته بمثابة ضريبة شخصية تنازلية.

أما أنها ضريبة شخصية. فإن المشرع الحكيم قد راعى في فرضها ظروف الممول الشخصية وقرر حدا أدنى للإعفاء بالنسبة له ولظروفه العائلية وأعباء معيشته، وهو ما يعرف شرعا باشتراط النصاب.

وأما أنها تنازلية. فإن المشرع الإسلامي يعرف أن أمة العرب وقت فرض الزكاة عليهم كانت معظم رؤوس أموالهم هي السائمة، فقرر التخفيف عليهم، وقرر أنه كلما زاد عدد ما يملكه الممول من رؤوس النعم - كلما قلت - نسبة الزكاة المفروضة فيها. فإذا نظرنا مثلا إلى الغنم فإن المشرع قد أعفى ما دون الأربعين مراعاة لأعباء الممول العائلية. فإذا بلغت الأربعين ففيها جذعة من

---

(1) يقصد بالعبء الضريبي الآثار الاقتصادية التي تترتب على اقتطاع جزء من الثروة مما يكون له الأثر على السلوك الاقتصادي على الأفراد والذي ينعكس على دخولهم، وبالتالي على الدخل القومي وقد اتخذ أساس تحمل العبء كثير من العلماء، منهم استيوارت مل، كأساس للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة فاعتبر أن الضريبة المباشرة هي الضريبة التي يتحمل عبؤها في النهاية من يقوم بتوريدها للخزانة العامة، والضريبة غير المباشرة هي التي يستطيع من يقوم بتوريدها للخزانة العامة نقل عبئها إلى غيره فيكون بمثابة الوسيط.

وقد عرف دي فوفوفيل الضرائب المباشرة بأنها الضرائب التي تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام والاستقرار (رأس المال والعمل) أما الضرائب غير المباشرة فتعتمد أساسا على وقائع ليست لها صفة الثبات كالاستيراد والتصدير والانتاج والاستهلاك. انظر أستاذنا الدكتور/ محمود نور - أسس ومبادئ ص - مرجع سابق.

الضأن أو ثنية من المعز، ويظل هذا السعر ساريا إلى أن يبلغ الوعاء مائة وعشرين شاة فتجب شاتان، ويظل ذلك السعر سائدا إلى أن تبلغ المائتين فتجب ثلاث شياه.

فإذا نظرنا إلى سعر الضريبة في أول النصاب وهو الأربعون لوجدناه بمبلغ 2,5%، وكلما زاد العدد قلت نسبة السعر فهو حين يصل العدد إلى المائتين تكون نسبته 1,62%؛ لأننا إذا خصمنا حد الإعفاء وهو الأربعون من نصاب المائة وإحدى وعشرين لكان مجموع المتبقي إحدى وثمانين شاة، فإذا ما ضربناها في السعر وهو شاتان وقسمنا الجميع على مائة لكي تتضح النسبة المئوية لكان الناتج 1,62% فإذا ما قارناه بالسعر في بدء النصاب وهو 2,5% لا تضح لنا أن السعر في انخفاض كلما زاد العدد، ومن هنا كانت الضريبة تنازلية لانخفاض سعرها كلما زادت الثروة.

ونخلص في النهاية إلى أن زكاة النعم تعتبر بمثابة ضريبة مباشرة شخصية، تنازلية وهي في النهاية ضريبة نوعية لأنها مفروضة على نوع من المال وليست على مجموعه.

ب- تكييف زكاة الزروع والثمار: الزروع جمع زرع وهو ما استنبت بالبذر بقصد استغلال الأرض والزروع تشمل الأقوات وغيرها والثمار جمع ثمر وهو ما يؤكل من أحمال النجوم — وهي ما لا ساق له من النبات كالبطيخ والقثاء — والشجر، وهذه الزكاة فرضت بالكتاب والسنة والإجماع.

وهذه الزكاة تعتبر بمثابة ضريبة مباشرة بمعيار أن الممول لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير، كما أنها فرضت على ذات الثروة، وهي من جهة أخرى ضريبة نوعية؛ لأنها أصابت نوعا من أنواع الدخل وهو ناتج الاستغلال الزراعي، ولم تصب المال في مجموعه، وهي فوق ذلك ضريبة شخصية عند الأئمة: مالك والشافعي وأحمد، حيث اشترطوا في وجوبها على الممول كمال النصاب، وذلك

ثابت في السنة المشرفة في قوله —صلى الله عليه وسلم—: "ليس فيما دون خمسة أوسق زكاة" <sup>(1)</sup>، فإذا قل الناتج عن خمسة أوسق أو عن النصاب الذي يقدر بحوالي 50 كيلة بالكيل المصري فلا زكاة.

أما الإمام أبو حنيفة فقد أوجب الزكاة في قليل الخارج من الأرض أو كثيره، وهي لذلك عنده تعتبر بمثابة ضريبة عينية تتعلق بعين الخارج ولا اعتبار فيها لشخص الممول أو إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشته. كما أن الشخصية تتعلق بهذه الضريبة من نواح أخرى هي:

1- أن من الفقهاء من يرى خصم التكاليف اللازمة للزراعة مثل أثمان الأسمدة والمبيدات الحشرية وغيرها من الإيراد، فالزكاة عندهم لا تتعلق إلا بالإيراد الصافي، ويرى البعض الآخر إنها تتعلق بإجمالي الإيراد، ونميل إلى الخصم.

2- يرى الإمامان مالك والشافعي أن زكاة الزروع والثمار لا تفرض إلا على كل ما يُقْتَات ويُدَّخَر، بينما يرى الإمام أبو حنيفة أنها تجب في كل ما تخرجه الأرض طالما كان المقصود من زراعته هو استغلال الأرض، وذلك ما عدا الحشيش والخطب والقصب الفارسي (البوص). ويرى جماعة آخرون منهم ابن أبي يعلى وسفيان الثوري وابن المبارك قصرها على أربعة أنواع هي: الحنطة، الشعير، التمر، الزبيب.

ومن جهة أخرى فإن زكاة الزروع والثمار تعتبر بمثابة ضريبة نسبية بمعنى أن سعرها واحد لا يتغير بزيادة المحصول أو نقصه وإنما هو العشر أو نصفه حسب طريقة الري. ومن ذلك يتضح أن: زكاة الزروع والثمار: ضريبة مباشرة،

---

(1) صحيح البخاري مجلد 1 ج 2 ص 148.

نوعية، نسبية، شخصية عند الأئمة: مالك، الشافعي، أحمد. وعينية عند الإمام أبي حنيفة.

ج- تكييف زكاة عروض التجارة: العروض جمع عرض بفتح وسكون، وهو لغة اسم لما سوى النقدين من الذهب والفضة ومال التجارة هو: كل ما قصد به الاتجار فيه وقت شرائه.

وهي واجبة بالسنة والإجماع، ووعاؤها هو ما يعبر عنه في المالية الحديثة بالأصول المتداولة، وهي ما لدى التاجر من نقد أو عرض أو ديون في ملاءة، أما الأصول الثابتة كالموازين والأثاث والأدراج والأرفف وغيرها من الأدوات التي تظل زمنا طويلا في المحل فهي معفاة من الضرائب، ويؤخذ ذلك مما رواه أبو عبيد بسنده عن ميمون بن مهران قال: "إذا حلت عليك الزكاة فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض للبيع فقومه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة فاحسبه ثم اطرح منه ما كان عليك من دين، ثم زك الباقي".

فأبو عبيد هنا قد حصر وعاء الزكاة فيما يسمى في المالية المعاصرة بالأصول المتداولة دون الأصول الثابتة، وهذا الوعاء من جهة أخرى هو رأس المال الذي كان موجودا في أول الحول مضافا إليه الربح الذي تحقق خلاله. ومن هذا العرض نجد أن:

زكاة عروض التجارة تعتبر بمثابة ضريبة غير مباشرة بمعيار راجعية الضريبة، أو مكنة المكلف من نقل عبئها إلى الغير، وهو هنا يستطيع ذلك، كما أن هذه الضريبة أخذنا من رواية أبي عبيد ضريبة عينية حيث لم يعف المشرع الإسلامي قدر النصاب الذي درج على إعفائه في أنواع الزكوات الأخرى، ولعل هذه الرواية سكنت عن اشتراط النصاب؛ لأنه أصبح معلوما بالضرورة في جميع الزكوات، والأصح أن هذه الضريبة شخصية، فقد اشترط جميع الفقهاء أن تبلغ قيمة العروض نصابا، والعبرة عند الشافعية في بلوغ

النصاب بآخر الحول لا بجميعة ولا بطرفيه. ومن ناحية أخرى فإن هذه الضريبة نسبية ف سعرها واحد لا يتغير وهو ربع العشر 2,5% زادت العروض أو قلت طالما بلغت نصاباً، والمقصود بالسعر هو <sup>(1)</sup> معدل الاستقطاع الضريبي من وعاء ما، ويتخذ هذا المعدل أحد شكلين:

أ - نسبي:

وهو تحديد نسبة مئوية من الوعاء الضريبي تقتطع لزمة الدولة أيا كان حجم هذا الوعاء.

ب - تصاعدي:

ويعني تغير النسبة المئوية مع تغير حجم الوعاء، فكلما زاد حجم الوعاء ارتفع السعر.

ومن جهة رابعة: فهذه الضريبة نوعية وغير متكررة فلا تفرض في الحول إلا مرة واحدة في نهايته، ونخلص من ذلك إلى القول بأن زكاة عروض التجارة تعتبر بمثابة ضريبة غير مباشرة، شخصية، نسبية، نوعية، سنوية.

د- تكييف زكاة النقدين: تعتبر هذه الزكاة ضريبة مباشرة ذلك لأن

الممول لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره، ولأنها مفروضة على وعاء يتسم بالثبات النسبي، وهي في الوقت نفسه ليست من الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة، وإنما هي تقابل الضريبة العامة على الإيراد. ذلك لأنها تصيب مجموع ثروة المكلف المتحصلة من كافة إيراداته النوعية.

وهي ضريبة شخصية حيث يعفى منها ما دون النصاب، ومقدار هذا

النصاب محدد بالسنة. روى أبو عبيد بسنده قال: "إن في كتاب رسول الله -

---

(1) أ.د/ محمود نور - أسس ومبادئ المالية العامة - ص 383 - مرجع سابق.

صلى الله عليه وسلم-، وفي كتاب عمر في الصدقة: أن الذهب لا يؤخذ منه شيء حتى يبلغ عشرين ديناراً، فإذا بلغ ذلك ففيه نصف دينار والورق (أي الفضة المضروبة) لا يؤخذ منه شيء حتى يبلغ مائتي درهم، فإذا بلغ ذلك ففيها خمسة دراهم".

وزكاة النقدين بمثابة ضريبة نسبية فسرهما ثابت بنسبة ربع العشر قلّ المال، أو كثر طالما بلغ نصاباً، وهي لا تؤخذ إلا مرة واحدة في السنة، فهي إذن ضريبة سنوية. والخلاصة: أن زكاة النقدين تعتبر بمثابة: ضريبة مباشرة، شخصية، نسبية، سنوية، عامة على مجموع الدخل.

### تكييف أوعية الزكاة المستحدثة

#### تقديم:

كانت الأموال <sup>(1)</sup> التي فرضت فيها الزكاة في عهد النبي -صلى الله عليه وسلم-، وعصر الخلفاء الراشدين تشمل أربعة أنواع من المال هي:

1- النعم. 2- الزروع والثمار.

3- عروض التجارة. 4- النقدين.

وإذا تتبعنا هذه الأموال لمحاولة إيجاد خاصية مشتركة بينها نجد أن هذه الخاصية هي النماء، أي أن هذه الأموال نامية، على أن هذا لا يعني أنه إذا لم ينمها صاحبها لا تجب فيها الزكاة- إذ أن شرط النماء يتجه إلى نوعية المال، فإذا كان قادراً على النماء فقد تحقق فيه الشرط سواء نما بالفعل أو لم ينم، وهو ما يعبر عنه الفقهاء، بأنه: نام بالقوة. غير أننا نجد في العصر الحديث كثيراً من الأموال غير هذه الأنواع الأربعة، وهنا نتساءل: هل تجب فيها الزكاة؟ ولقد

---

(1) أ.د/ محمود نور -أسس ومبادئ المالية العامة ص 383 - مرجع سابق.



اهتم الباحثون المعاصرون بهذا الجانب في الزكاة وانتهت آراؤهم إلى النتيجة التالية:

أن كل مال يتحقق فيه النماء وبقية الشروط الأخرى التي ذكرها الفقهاء تجب فيه الزكاة، وهذا يعني أن كل أنواع المال. وهي الآن جميعها أموال نامية تجب فيها الزكاة، ولذلك يرى بعض الفقهاء المحدثين عن طريق التخريج في الفقه الإسلامي أن الزكاة تستحق الآن في أموال لم تكن موجودة في عصر الرسول -صلى الله عليه وسلم-، ولا في أيام الاستنباط الفقهي، وأهمها:

- 1 - الآلات الصناعية.
- 2 - الأوراق المالية.
- 3 - كسب العمل والمهن الحرة.
- 4 - الأماكن والدور المستغلة.

ولسوف نحاول أن نذكر بإيجاز نبذة عن فرضية الزكاة في كل وعاء من الأوعية السابقة لندخل منها على تكييف هذه الزكاة بمعيار المالية الحديثة لنصل في النهاية إلى الحكم الأقرب إلى الصواب عن مدى توافر الازدواج الضريبي فيما بين الضرائب الإسلامية من عدمه.

### **1- تكييف زكاة الآلات الصناعية:** ذكر تقرير حلقة الدراسات

الاجتماعية لجامعة الدول العربية <sup>(1)</sup> الذي أوصت به في مؤتمرها الثاني الذي عقد بدمشق في ديسمبر 1952 أنه: إذا كان الفقهاء في عهد الاستنباط

---

(1) د/ إبراهيم فؤاد أحمد علي - الموارد المالية في الإسلام- وقد ذكر سيادته: أن الذي

قام بإعداد هذه الأبحاث حضرات أصحاب الفضيلة/ الشيخ محمد أبو زهرة والشيخ

عبد الوهاب خلاف والشيخ عبد الرحمن حسن

الفقهي لم يفرضوا زكاة في أدوات للصناعة أو للحرفة في عصورهم فلأنها كانت أدوات أولية لا تتجاوز الحاجة الأصلية لصناعته فلم تعتبر مالا ناميا منتجا، وإنما الانتاج فيها للعامل، أما الآن فإن المصانع تعد أدوات للصناعة نفسها ورأس مالها النامي، ولذلك نقول:

إن أدوات الصناعة (الحرفة) التي يملكها صانع يعمل بنفسه كأدوات الحلاق والنجار الذي يعمل بيده ونحوه تعفى من الزكاة لأنها تعد بالنسبة إليه من الحاجات الأصلية، أما المصانع فإن الزكاة تفرض في صافي ربح انتاجها، ولا نستطيع أن نقول: إن تلك مخالفة لأقوال الفقهاء، لأنهم لم يحكموا عليها إذ لم يروها، ولو رأوها لقالوا مثل مقالتنا، فنحن في الحقيقة نخرج على أقوالهم أو نطبق المناط الذي استنبطوه في فقههم رضي الله عنهم.

وذكر السادة العلماء: أن ما يتبع في تحصيل زكاة ناتج الآلات الصناعية أن تكون الزكاة من غلتها بنسبة العشر أو نصف العشر قياسا على زكاة الزروع والثمار، فإنها ناتجة من الأرض وهي أصل ثابت فتكون الزكاة على الغلة لا على رأس المال وهو الأرض.

وحيث إن الآلات الصناعية رأس مال ثابت فيعامل الناتج منها مثل معاملة الزروع الناتجة من الأرض. وقد قالوا: وعلى هذا نقول: أن العمائر وأدوات الصناعة الثابتة تؤخذ الزكاة من غلتها، ولا تؤخذ من رأس المال، وتؤخذ من الصافي بمقدار العشر؛ لأن النبي -صلى الله عليه وسلم- أخذ الزكاة بالعشر من الزرع الذي سقي بالمطر أو العيون، فكأنه أخذه من صافي الغلة. وإن لم يمكن معرفة الصافي على وجهه؛ كالعمائر المختلفة فإن الزكاة تؤخذ منها بمقدار نصف العشر. وعلى ذلك فقد رأى حضراتهم أن الآلات الصناعية تعتبر أصلا ثابتا يشبه الأرض من حيث الاستغلال فتعامل معاملة الزروع وتفرض عليها الزكاة بنسبة 10% من صافي الغلة.

هذا وقد خالفت قرارات المؤتمر الثاني لمجمع البحوث الإسلامية المنعقد بالقاهرة في مايو 1965م ما سبق أن أوصت به حلقة الدراسات الاجتماعية المشار إليها فيما سبق، وذلك من حيث السعر الذي تفرض به الزكاة. فبينما أوصت حلقة الدراسات الاجتماعية بأن يكون السعر هو العشر أو نصفه بحسب مدى إمكانية معرفة الصافي أو عدمه. فإن قرارات المؤتمر الثاني لمجمع البحوث الإسلامية أوصت بأن يكون السعر هو ربع العشر في جميع الأحوال من صافي الغلة. وهذا ما قرره المؤتمر الثاني لمجمع البحوث في التوصية الخامسة فقرة (3) حيث قرر:<sup>(1)</sup> أن الأموال النامية التي لم يرد نص ولا رأي فقهي بإيجاب الزكاة فيها حكمها كالآتي:

- 1 - لا تجب الزكاة في أعيان العمائر الاستغلالية والمصانع والسفن والطائرات وما شابهها بل تجب الزكاة في صافي غلتها عند توافر النصاب وحولان الحول.
- 2 - وإذا لم يتحقق فيها نصاب وكان لصاحبها أموال تضم إليها وتجب الزكاة في المجموع إذا توافر شرطا النصاب وحولان الحول.
- 3 - مقدار النسبة الواجب إخراجها هو ربع عشر صافي الغلة في نهاية الحول.

ولنا في ذلك نظر، ووجوه النظر متعددة:  
أولاً: بالنسبة لما أوصت به حلقة الدراسات الاجتماعية:

---

(1) التوجيه التشريعي في الإسلام - من بحوث مؤتمرات مجمع البحوث - مطابع الدجوي 1971 جزء 1.

1- القياس الذي نتج على أساسه السعر وهو قياس الآلات الصناعية على الأرض الزراعية بجامع أن كلا منهما أصول ثابتة. قياس مع الفارق ذلك لأن الأرض لا تفتى والاستهلاك معدوم فيها تقريبا، بعكس الآلات فهي محدودة الأجل، والاستهلاك فيها له شأن كبير، وقد يكون من الأوفق أن يطرح من صافي الغلة قسط الاستهلاك السنوي قبل تطبيق نسبة العشر.

2- قد يكون من الأوفق قياس ناتج الآلات الصناعية على ناتج عروض التجارة بجامع أن كلا منهما قد قصد منه الربح، فكلا النشاطين لا يخلو من المضاربة، وذلك ما دامت الأصول الثابتة وهي نفس الآلات لا تجب فيها الزكاة وإنما تجب الزكاة في المنتجات وهي عين وعاء زكاة عروض التجارة، وذلك لأن التجارة هي: تقليب المال بالمعارضة لغرض الربح وهذا المعنى يتحقق في المصنوعات.

ثانيا: بالنسبة لما أوصى به مؤتمر مجمع البحوث الإسلامية:

إن ما أوصى به المؤتمر لا يخرج عن كونه زكاة نقد وليس من قبيل زكاة الآلات الصناعية، وذلك لأن زكاة الآلات الصناعية كما أوصى به المؤتمر لا تجب إلا في صافي الغلة عند توافر شرطي النصاب وحولان الحول، ولا يخفى أن النصاب إذا حال عليه الحول انتقل من كونه ناتجا لآلات صناعية إلى كونه نقدا عاديا يأخذ حكم زكاة النقدين.

كما أن توصية المؤتمر بضم أموال المزكي بعضها إلى بعض وتحديد قيمة الزكاة بربع العشر يغلب على الظن ما سبق أن ذكرناه من أن زكاة الآلات الصناعية زكاة نقد.

وفي تنصيب المؤتمر على أن أعيان المصانع لا تجب فيها الزكاة ما يغلب على الظن أن هذه الزكاة ليست عن الآلات الصناعية نفسها لأن المصانع ما هي إلا الآلات الموجودة بها وليست المنشآت أو الأبنية فقط. إذ البناء في حد

ذاته لا يسمى مصنعا، وإنما يسمى كذلك إذا وضعت به الآلات. وذلك معلوم عرفا، وتلك قرينة أخرى على أن زكاة الناتج عن الآلات إذا بلغت نصابا وحال عليها الحول إنما هي زكاة نقد. حيث هي كالنقود التي تتحصل من مصادر أخرى كالزراعة أو التجارة مثلا.

وأخيرا فإنه لو كان من الممكن أن نقول بأن زكاة الناتج عن الآلات الصناعية زكاة آلات صناعية كما يروق ذلك للبعض. لكان من الممكن أيضا أن نقول: أن زكاة الناتج عن النشاط الزراعي مثلا زكاة أرض، وهذا لم يقل به أحد، فدل على أن زكاة الدخل الناتج عن النشاط الصناعي زكاة نقد. والخلاصة: أن المصانع إن اتخذت للانتاج فقط فلا زكاة في أعيانها وإنما الزكاة في غلتها، وإن اتخذت بقصد بيعها والاتجار فيها فهي من عروض التجارة وتزكى زكاتها.

وإذا ثبت أن ما يسمى حديثا بزكاة الآلات الصناعية إنما هو في الحقيقة زكاة نقد فإن تكييف هذه الزكاة بمعيار المالية الحديثة قد تقدم عند تكييف زكاة النقدين ولا داعي لتكراره.

## **2- تكييف زكاة الأوراق المالية:** (الأسهم والسندات وأشباه الورق

النقدي): لم تعرف الأوراق المالية كالأسهم والسندات إلا في العصر الحديث. وقد كثر استخدامها الآن حتى أصبحت دعامة كبرى من دعائم النشاط الاقتصادي، وكان لابد من التعرف على حكم الزكاة بالنسبة لها. وقد بحث المؤتمر الثاني لجمع البحوث الإسلامية السابق، الإشارة إليه، زكاة الأسهم والسندات، وذهب إلى أنها إذا اقتنيت للتجارة فيها فإنها تكون عروضاً تجارية يجب فيها ما يجب في عروض التجارة من زكاة، ويقدر مقدار نصابها على حسب قيمتها ذهباً.

وتؤخذ الزكاة من الأصل والنماء على حسب ما قرره جمهور الفقهاء وتكون بنسبة ربع العشر كزكاة النقدين لأنها عروض تجارة. أما إذا اقتنيت الأسهم والسندات للاستغلال (أي للتكسب من إيرادها)، فتؤخذ الزكاة من صافي الإيراد بنسبة 10% قياساً على زكاة الزروع والثمار باعتبار أن الأسهم والسندات في هذه الحالة تعامل معاملة الأراضي الزراعية، وهي من الأموال الثابتة فتؤخذ الزكاة من إيرادها فقط. وذهب المجمع إلى أنه في حالة الأسهم فإنه تجب زكاة إيرادها على الشركة فقط؛ لأن المساهم يأخذ نصيبه من الأرباح بعد خصم ما دفع عنها من زكاة بمعرفة الشركة أن وجد. أما في حالة السندات فإن الزكاة تجب على الشركة وعلى صاحب السندات لأنه يأخذ فائدة ثابتة لا تخصم منها الزكاة.

وقد بين المؤتمر الوضع بالنسبة لفائدة السندات، فذهب إلى أنه قد يقول قائل: إن الفائدة التي تؤخذ على السندات مال خبيث لأنه (ربا) فكيف تؤخذ منه الزكاة؟ ورد على ذلك بأنه لو أعفيت من الزكاة لأدى ذلك إلى أن يقتنيها الناس بدل الأسهم وذلك يؤدي إلى أن يتركوا الحلال إلى الحرام، ولأن المال الخبيث إذا لم يعلم صاحبه - وليس صاحبه هو الشركة التي تدفع - إنما سبيله إلى الصدقة - فخبث الكسب داع إلى فرض الصدقة لا إلى إعفائه منها (1).

أما زكاة أوراق البنكنوت: فإنه إذا كان المشرع الإسلامي قد فرض الزكاة على النقدين إذا كانا ذهباً أو فضة مضرابين فإن التعامل بالذهب والفضة آنذاك ربما كان له ما يسوغه حيث وفرتهما النسبية مع قلة المعاملات المالية

---

(1) أ.د/ إبراهيم فؤاد أحمد علي - الموارد المالية في الإسلام ص150 - مرجع سابق.

وقتذاك بالنسبة للوقت الحاضر، أما في عالم اليوم فقد كثرت المعاملات والمبادلات بين الدول بدرجة يستحيل معها ضرب النقود المستخدمة في التعامل من الذهب أو الفضة لنقصهما بالقياس إلى كمية النقود المطلوبة، وللخوف من غش النقود أو تزيفها بمعادن أخرى أقل قيمة، أو التلاعب في حجم النقود. ولذلك لجأت الدول إلى إصدار النقود غير الذهبية مع وضع غطاء ذهبي لهذه النقود، وما أن وضعت الحرب العالمية الأولى أوزارها حتى احتاجت معظم الدول إلى تخصيص الغطاء الذهبي لشراء الأسلحة ولإعادة بناء ما دمرته الحرب فانكشف الغطاء عن معظم النقود المتعامل بها في عالم اليوم. وخشية الإطئاب في ما لا مجال للبحث فيه فإنه يمكن إجمالي القول عن النقود المتداولة الآن بأنها: "سند لحامله" <sup>(1)</sup> تصدره سلطة نقدية قابل للتداول بين الأفراد لثقة المتداولين في السلطة المصدرة له "وكانت هذه السندات تصدر مقابل الذهب المودع لدى السلطة النقدية بنسبة 100% أي أنه كان من حق حامل السند تحويله إلى الذهب بنفس القيمة وتعرف أوراق النقد المصدرة بمعرفة البنوك المركزية في الدول باسم البنكنوت، وهذا النوع من النقود هو الشائع الاستعمال في العصر الحديث، ولما كانت هذه الأوراق هي الشائعة الاستعمال لدرجة أنه لا يكاد يوجد غيرها في جميع دول العالم. فإن القول بعدم وجوب الزكاة فيها يعد أمراً غير منطقي.

---

(1) أ.د/ محمود نور - مدخل في النقود والبنوك - مطبعة دار البيان 1973 ص 36 وما

بعدها.

والأرجح عند الفقهاء المحدثين وجوب الزكاة فيها متى بلغت قيمتها نصاباً<sup>(1)</sup> وتوافرت بقية شروب الوجوب الأخرى؛ لأنه وإن كانت هذه الأوراق سندات دين إلا أنها تقوم مقام الذهب في التعامل. ولذلك تجب الزكاة فيها. وقد قرر المؤتمر الثاني لمجمع البحوث الإسلامية السابق الإشارة إليه في الفقرة الثانية من التوصية الخامسة بأن يكون تقويم نصاب الزكاة في نقود التعامل المعدنية وأوراق النقد والأوراق النقدية وعروض التجارة على أساس قيمتها ذهباً، فما بلغت قيمته من أحدها عشرين مثقالاً ذهبياً وجبت فيه الزكاة، وذلك لأن الذهب أقرب إلى الثبات من غيره، ويرجع في معرفة قيمة مثقال الذهب بالنسبة إلى النقد الحاضر إلى ما يقرره الخبراء.

"ومقدار الزكاة<sup>(2)</sup> بالنسبة لرؤوس الأموال المنقولة هو 2,5% من رأس المال والإيراد، ويعد من رؤوس الأموال المنقولة: النقود، الأموال المتخذة للتجارة، ورؤوس أموال الشركات والأسهم والسندات المتخذة للتجارة، وإن أخذت الزكاة من إيراداتها أو رأس مالها في شركاتها". ومن ذلك نرى: أن زكاة الأسهم والسندات يختلف تكييفها بمعياري المالية الحديثة بحسب ما إذا كان اقتنائها للتجارة فيها أو لاستغلالها (التكسب من إيراداتها). فإذا كانت مقتناة للتجارة، أي للمضاربة فيها في بورصة الأوراق المالية فإنها تأخذ في زكاتها حكم زكاة

---

(1) ويقدر النصاب من الورق النقدي بما يشتري منه 85 جراماً من الذهب عيار 22، وذلك على أساس أن وزن الدينار الإسلامي هو 4,25 جراماً، ويتم هذا التقدير بحساب قيمة النصاب يوم إخراج الزكاة وبدون احتساب مصنعية المشغولات الذهبية.

(2) أ.د/ إبراهيم فؤاد - الموارد المالية في الإسلام ص 382، 107 - مرجع سابق.



عروض التجارة، وقد تقدم فيها أنها بمثابة: ضريبة غير مباشرة شخصية، نسبية، نوعية، سنوية. أما إذا اقتنيت للتكسب من إيراداتها، أي للحصول على أرباحها أو فوائدها السنوية فإنها تأخذ بالقياس حكم زكاة الزروع والثمار تأسيساً على قياسها على الأراضي الزراعية بجامع أن كلا منهما أصول ثابتة، وقد تقدم أن زكاة الزروع والثمار تعتبر بمثابة ضريبة مباشرة، نسبية، نوعية، سنوية، شخصية عند الأئمة مالك والشافعي وأحمد، وعينية عند الإمام أبي حنيفة.

وأما زكاة أوراق البنكنوت فهي الآن تحل محل زكاة النقدين المضروبين من الذهب أو الفضة، وقد تقدم أن الأخيرة تعتبر بمثابة: ضريبة عامة على الإيراد. مباشرة، شخصية، نسبية، سنوية.

### **3- تكييف زكاة كسب العمل والمهن الحرة <sup>(1)</sup>: يعتبر من وعاء**

الضرائب في العصر الحاضر الإيراد الناتج من كسب العمل وإيراد المهن الحرة، ويعامل القانون المصري هذين النوعين من الإيراد معاملة رحيمة بالقياس إلى معاملته للإيراد الناتج من رأس المال وحده، أو من رأس المال والعمل معاً. وعلى ذلك: فهل يكون فرض الزكاة على كسب العمل والمهن الحرة في هذا العصر؟.

يجيب عن هذا السؤال البحث الذي وضعه علماء حلقة الدراسات الاجتماعية المشار إليها، والذي جاء فيه: "ولا شك أنه (أي الممول) إذا جمع منهما -أي من كسب العمل والمهن الحرة- ما يساوي نصاب الزكاة واستمر

---

(1) أ.د/ إبراهيم فؤاد - الموارد المالية في الإسلام ص 283، 107 - مرجع سابق.

حولاً كاملاً"، ولو نقص في أثناء الحول. فإنه تجب فيه الزكاة مادام كاملاً في طرقي العام أوله وآخره، كما هو مذهب الحنفية.

ويشترط لفرض الزكاة على كسب العمل والمهن الحرة أن يكتمل مع الموظف أو العامل مقدار النصاب -وقدره خمسون جنيهاً بناءً على التوصية رقم 6 في فقرتها الثانية من توصيات الحلقة وأن يكون هذا النصاب فائضاً عن حاجته وحاجة من يعول، وأن يستمر عند المكلف رصيد من المال على أن يكتمل هذا الرصيد إلى مقدار النصاب في أول العام التالي، وذلك حتى ينتهي حوله وهو مالك للنصاب ويبتدئ الحول التالي ولديه نصاب زائد عن حاجته (وتقدير النصاب بخمسين جنيهاً كان بحسب ترجيح حلقة الدراسات الاجتماعية لجامعة الدول العربية في مؤتمرها الثاني المنعقد في دمشق في ديسمبر 1952، أما في زماننا فإنه يقدر بما يشتري من الأوراق النقدية ما وزنه 85 جراماً من الذهب خالي المصنعية عيار 22 من 24).

وعلى ذلك: فإن الموظف أو العامل الذي ينفق مرتبه بالكامل في حاجاته الضرورية أو الذي لا يتبقى معه مقدار النصاب ولو في طرقي الحول، لا تجب عليه زكاة كسب العمل والمهن الحرة. ومن هذه المقدمة القصيرة نعلم أن زكاة كسب العمل والمهن الحرة تعتبر بمثابة ضريبة مباشرة، نوعية، سنوية، شخصية، نسبية.

#### **4- تكييف زكاة الإيراد الناتج من الدور والأماكن المستغلة: يرى**

البعض <sup>(1)</sup> أن الدور والأماكن المعدة للاستغلال يؤدي عنها مستغلها زكاة

---

(1) المادة الخامسة من مشروع قانون بشأن الزكاة قدم إلى مجلس النواب المصري لسنة 1947م من فضيلة الشيخ/ محمد أبو زهرة وجماعة آخرين، وهي منقولة عن ملحق

بنسبة قدرها 5% من صافي كسبه منها، مع مراعاة الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة الأولى - أي إعفاء مبلغ الخمسين جنيها مصريا الأولى - <sup>(1)</sup>، وقد أورد المشروع تفسير هذه المادة فقال: هذه مادة جديدة وجدنا أن من العدالة الاجتماعية والاقتصادية إضافتها وجعلها كزكاة الزروع والثمار، نعم إن المعروف عن جمهور الفقهاء أنهم لم يقرروا أخذ زكاة الدور لأن الدور في عهدهم لم تكن مستغلة، بل كانت من الحاجات الأصلية، وكان ذلك عدلا اجتماعيا في عهد الاستنباط الفقهي، أما في عصرنا الحاضر فقد استبحر العمران وشيدت العمائر والقصور للاستغلال، وصارت تدر أحيانا أضعاف ما تدره الأرضون، فكان من المصلحة وقد صارت كذلك أن تؤخذ منها زكاة كالأراضي الزراعية إذ لا فرق بين مالك تجبى إليه غلات أرضه الزراعية كل عام، ومالك تجبى إليه غلات عماراته كل شهر.

فلو أوجبنا الزكاة بإيجاب الله تعالى في الأراضي الزراعية، ورفعناها عن المستغلات العقارية الأخرى لكان تفريقا بين متماثلين، ولكان ذلك ظلما على ملاك الأراضي الزراعية ولأدى ذلك إلى أن يفر الملاك من اقتناء الأراضي إلى اقتناء العمائر، ومعاذ الله أن يكون شرعه تفريقا في الحكم بين أمرين متماثلين، والاختلاف بيننا وبين السادة الفقهاء الأولين هو اختلاف عصر، فما كانت الدور عندهم مستغلة كعصرنا، ومن الإنصاف أن نقول: إن المستأخرين من الفقهاء لاحظوا أن الدور بدأت تستغل بكثرة فلم يتركوها من غير فريضة عليها

=

رقم (2) من كتاب الموارد المالية في الإسلام للدكتور/ إبراهيم فؤاد أحمد علي

ص 367 - مرجع سابق.

(1) ويقدر هذا الإعفاء في زماننا بما يشتري 85 جراما من الذهب.

فجعلوها من عروض التجارة، وأخذوا منها ربع العشر من قيمتها كل عام كما جاء في ابن عابدين ج 2، ص 10، 14، وفتح المعين ج 1 ص 374، ولقد رأينا أن جعلها كالأراضي الزراعية أقرب إلى العدالة، واعتبارها من عروض التجارة، اعتبار بعيد، لأن الدور المستغلة للسكن في عصرنا ليست موضوع اتجار إذ تقتني للكسب من غلتها لا للربح من ثمنها. وواضح أن هذا المشروع يقيس الدور والأماكن على الأراضي الزراعية، ولسوف نرجئ مناقشة هذا المشروع إلى ما بعد الانتهاء من عرض بقية الأقوال والمذاهب.

وجدير بالذكر أن نفس الفريق من العلماء يرى <sup>(1)</sup> أن تكون زكاة الدور والعمائر المعدة للاستغلال بمقدار 5% من صافي إيرادها، وتحصل الزكاة من المالك بهذه النسبة كما تحصل من كل مستأجر يتخذ استئجار الدور والعمارات وإيجارها مستغلا، على أن يعفى من الزكاة ما قيمته الخمسون جنيها الأولى. كما تعفى الدور المخصصة لسكنى أصحابها.

وواضح أن بعض هذه الفقرة يعترف بأن إجارة الدور والأماكن يمكن أن تكون صفقة تجارية ذلك أن المستأجر الذي يتخذ الدور والأماكن مستغلا له ما هو إلا تاجر. ووجه ذلك: أن لفظ "يتخذ" الوارد في العبارة يدل على تكرار العملية واستمرارها، فهو إذن لم يكتف مرة واحدة باستئجار دار وإيجارها وإنما يستمر في هذه المهنة.

---

(1) التوصية رقم 3/6 من توصيات حلقة الدراسات الاجتماعية لجامعة الدول العربية المنعقدة بدمشق 1952م.

كما أن الإجارة نوع من أنواع البيوع وارد على المنفعة لا على العين، وهذا يغلب على الظن أن المستأجر الذي تعود على استئجار الدور والأماكن وإيجارتها ما هو إلا تاجر.

وقد صرح صاحب المبسوط - رحمه الله - بأن الإجارة من عقود التجارة، فقال بعد أن ذكر أن للمستأجر أن يسكن غيره ممن هو أقل منه في الضرر أو يكون مساويا له. وعلل ذلك بقوله: <sup>(1)</sup> إن المنفعة صارت مملوكة للمستأجر وللإنسان أن يتصرف في ملك نفسه على وجه لا يضر بغيره كيف شاء، وإن كان أكثر مضرة فهو يريد أن يلحق به ضررا لم يرض به صاحب الدار، فيمنع من ذلك، والمسلم، والذمي، والحري المستأمن، والحر، والمملوك التاجر والمكاتب كلهم سواء في الإجارة لأنها من عقود التجارة وهم في ذلك سواء".

#### المذهب الثاني:

وقد ذهب المؤتمر الثاني لمجمع البحوث الإسلامية المنعقد بالقاهرة في مايو سنة 1965م في توصيته رقم 3/5 إلى أن: "الأموال النامية التي لم يرد نص ولا رأي فقهي بإيجاب الزكاة فيها حكمها كالأتي:

1 - لا تجب الزكاة في أعيان العمائر الاستغلالية والمصانع والسفن والطائرات وما شابهها بل تجب الزكاة في صافي غلتها عند توافر النصاب وحولان الحول.

2 - وإذا لم يتحقق فيها نصاب وكان لصاحبها أموال أخرى تضم إليها، وتجب الزكاة في المجموع إذا توافر شرطا النصاب وحولان الحول.

---

(1) المبسوط للسرخسي ج 15 ص 134 - مطبعة السعادة - ط 1.

3 - مقدار النسبة الواجب إخراجها هو ربع عشر صافي الغلة في نهاية الحول.

#### مذهب الإمام مالك وأحمد وبعض الشافعية:

وقد ذهب الإمام مالك وأحمد ووافقهما بعض الشافعية إلى أن الإيراد الناتج من كراء المساكن يعامل معاملة النقدين من حيث الزكاة، فتحصل منه بنسبة ربع العشر إذا بلغ نصاباً وحال عليه الحول. يقول الإمام مالك -رحمه الله- <sup>(1)</sup>: "والأمر المجمع عليه عندنا في إجارة العبيد وكراء المساكن وكتابة المكاتب أنه لا تجب في شيء من ذلك الزكاة قل أو كثر حتى يحول عليه الحول من يوم يقبضه صاحبه، ويعتبر هذا كله من الفوائد، وهي لا زكاة فيها إلا بعد أن يحول عليها الحول من يوم يقبضها ربها أو من يقوم مقامه". وإلى هذا الرأي أيضاً ذهب الإمام أحمد بن حنبل فقد جاء في المغني <sup>(2)</sup>: "ومن أجر داره فقبض كراها، فلا زكاة عليه فيه حتى يحول عليه الحول، وعن أحمد أنه يزكيه إذا استفاده.

والصحيح الرأي الأول. لقول النبي -صلى الله عليه وسلم-: "لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول" ولأنه مال مستفاد بعقد معاوضة فأشبهه ثمن المبيع، وكلام أحمد في الرواية الأخرى محمول على من أجر داره سنة وقبض أجرها في آخرها، فأوجب عليه زكاتها لأنه قد ملكها من أول الحول فصارت كسائر الديون إذا قبضها بعد حول زكاها حين يقبضها فإنه قد صرح بذلك في بعض الروايات عنه فيحمل مطلق كلامه على مقيده.

---

(1) شرح أقرب المسالك لمذهب الإمام مالك ج 1 - ط 1282 هـ ص 149.

(2) المغني لابن قدامة - ط 1 - 1345 هـ - مطبعة المنار ج ص 621.

وقد ذهب بعض فقهاء الشافعية إلى ما يوافق مذهب الإمام مالك، يقول صاحب منهاج الطالبين <sup>(1)</sup>: "ولو أكرى داراً أربع سنين بثمانين ديناراً وقبضها، فالأظهر أنه لا يلزمه أن يخرج إلا زكاة ما استقر فيخرج عند تمام السنة الأولى زكاة عشرين، ولتمام الثانية زكاة عشرين وهكذا والثاني يخرج لتمام السنة الأولى زكاة ثمانين".

وسواء قلنا بالأظهر أو بمقابله فيما لم يستقر ملكه فإن الرأيين معا قد اعتبرا لإيراد الناتج من كراء الدور نقداً، وعاملوه معاملته النقدين من حيث اشتراط النصاب وحولان الحول، والخلاف في مذهب الشافعي فيما لم يستقر ملكه وقد قبضه — وهو أجرة المدة التي لم تبدأ بعد، ولا خلاف عندهم في أن الأجرة تزكى زكاة النقدين فيما تحققت فيه الشروط.

وعلى ذلك فإنه يكون قد اجتمع لدينا في الإيراد الناتج من كراء الدور والمسكن ثلاثة مذاهب:

الأول: معاملة إيراد الدور والأماكن معاملة الخارج من الأرض قياساً للدور على الأرض.

الثاني: معاملته معاملة عروض التجارة.

الثالث: معاملته معاملة النقدين.

---

(1) منهاج الطالبين لأبي زكريا يحيى بن شرف النووي — عيسى البابي الحلبي ص 30.

### المناقشة

• **أولاً:** فيما ذهب إليه مشروع قانون 1947م وتوصيات حلقة

الدراسات الاجتماعية فيه نظر، ووجوه النظر متعددة:

الوجه الأول: تمنع أن تكون الدور والأماكن غير مستغلة في عصر

الاستنباط الفقهي. ذلك لأن الضرورة تقضي بإيجار الدور والأماكن

واستئجارها، إذ ليس هناك إنسان على ظهر هذه الأرض يملك إشباع كل

حاجاته الأصلية من مسكن وملبس ومأكل وخادم وغير ذلك، ولو قلنا بذلك

لانتفت الحكمة التي من أجلها شرعت الإجارة، وهي التيسير على الناس في

معاشهم، وبالنظر إلى تراث الأئمة السابقين نجد أن الدور عندهم كانت

مستغلة على النحو الذي هي عليه الآن، ولذلك فهم لم يتركوا صغيرة ولا كبيرة

في تنظيم إجارة الدور إلا وتناولوا حكمها، فقد تكلموا على انعقاد الإجارة،

وهل هي على عين أو منفعة، وعن مدتها وانفساخها، وعن الأجرة

واستحقاقها، وعن تنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر، بل إن الفقهاء القدامى

قد تناولوا ما قد يظنه البعض من الموضوعات الحديثة في إجارة الدور والأماكن.

فقد بحثوا مسألة الإيجار من الباطن وأخرى شبيهة بإيجار الشقق المفروشة وغير

ذلك من المسائل التي يصعب حصرها والتي لم تغادر صغيرة ولا كبيرة إلا

أحصتها.

وهذه مجرد أمثلة لما ذكره الفقهاء القدامى توضح أن الدور والأماكن لم

يكن إيجارها يخفى عنهم ولا عن زمانهم:



يقول صاحب الهداية <sup>(1)</sup>: "ويجوز استئجار الدور والحوانيت للسكنى وإن لم يبين ما يعمل فيها؛ لأن المتعارف عليه هو السكنى فينصرف إليه، وأنه لا يتفاوت فصح العقد، وله أن يعمل كل شيء إلا أنه لا يسكن حدادا ولا قصارا ولا طحانا لأن فيه ضررا ظاهرا".

ويذكر الكمال بن الهمام - رحمه الله تعالى - تعليقا على ما ذكره صاحب الهداية، فيقول: "قال تاج الشريعة: قوله للسكنى صلة الدور والحوانيت لا صلة الاستئجار، يعني ويجوز استئجار الدور والحوانيت المعدة للسكنى، لا أن يقول زمان العقد: استأجرت هذه الدار للسكنى، أي يجوز استئجار الدور والحوانيت لأجل السكنى، وإن لم يبين ما يعمل فيها، وله أن يعمل كل شيء لا يوهن البناء ولا يفسده، وهو الظاهر من كلام القدوري".

وعن الأجرة ووقت استحقاقها يقول صاحب شرح العناية على الهداية <sup>(2)</sup>: "ومن استأجر دارا فللمؤجر أن يطالبه بأجرة كل يوم، لأنه استوفى منفعة مقصودة إلا أن يبين وقت الاستحقاق بالعقد" ذكر المصنف هذا لبيان وقت استحقاق مطالبة الأجرة. والحال لا يخلو من أن يكون وقت الاستحقاق مبينا بالعقد. أو لا. فإن كان الأول فليس له المطالبة إلا إذا تحقق ما اتفقا عليه شهرا كان أو أقل أو أكثر لأنه بمنزلة التأجيل، إذ الاستحقاق يتحقق عند استيفاء جزء من المنفعة تحقيقا للمساواة، والتأجيل يسقط استحقاق المطالبة إلى انتهاء

---

(1) الهداية المطبوعة مع فتح القدير - ج 7 - ط 1-1317هـ - المطبعة الأميرية ص 164.

(2) شرح العناية على الهداية - المطبوع بهامش فتح القدير ج 7 ص 158.

الأجل، وإن كان الثاني فللمؤجر أن يطالبه بأجرة كل يوم لأنه استوفى منفعة مقصودة.

بل إن فقهاء الحنفية ذهبوا في استحقاق الأجرة إلى أنه: "إذا قبض<sup>(1)</sup> المستأجر الدار فعليه الأجرة وإن لم يسكنها"، ولعل القبض هنا بمعنى التمكن من الانتفاع، ولا يتصور ذلك بطبيعة الحال إلا إذا تمكن المستأجر من الانتفاع أو كان في مكنته ذلك في المدة والمكان اللذين وقع العقد عليهما وكانت الإجارة صحيحة. إذ الإجارة الفاسدة عند الحنفية يشترط لوجوب الأجرة فيها حقيقة الاستيفاء، ولا تجب بمجرد تمكن الاستيفاء في المدة. أما صاحب المذهب — رحمه الله تعالى — فقد تحدث عن انعقاد الإجارة وهل هي على عين أو منفعة فقال: "ولا تصح الإجارة<sup>(2)</sup> إلا على منفعة معلومة لأن الإجارة بيع، والمنفعة فيها كالعين في البيع، والبيع لا يصح إلا في معلوم فكذلك الإجارة، فإن كان المكترى دارا لم يصح العقد عليها حتى تعرف الدار".

وقد اشترط صاحب المذهب في مدة الإجارة أن تكون معلومة ابتداء والانتهاء. ثم تحدث بعد ذلك عن الحالات التي يفسخ معها عقد الإجارة والحالات الأخرى التي يثبت معها للمستأجر حق الخيار، وغير ذلك من الموضوعات المتعلقة بالإجارة.

وقد نظم صاحب منهاج الطالبين العلاقة بين المالك والمستأجر بما لا يدع خلافا ينشب بينهما فأوجب على المالك القيام بأمور منها: تسليم مفتاح

---

(1) الهداية ج 7 ص 157.

(2) المذهب للشيرازي — مصطفى الباي الحلبي 1343 هـ ج 1 ص 401.

الدار إلى المكتري، والقيام بما لا غنى عنه في استيفاء المنفعة المقصودة من عدم التعرض له ومنع الغير من ذلك وإصلاح وترميم ما يخل بأجزاء الدار وما تنقص المنفعة بسببه أو تنعدم، وكسح الثلج عن السطح وغير ذلك، وأثبت الخيار للمستأجر إذا لم يقيم المؤجر بما عليه من واجبات<sup>(1)</sup>.

أما صاحب المغني - رحمه الله تعالى - فبالإضافة إلى تناوله للمسائل العادية التي ذكرها غيره من الفقهاء فقد ذكر مسألة الإيجار من الباطن وأخرى شبيهة بإيجار الشقق المفروشة، قال صاحب المغني - رحمه الله تعالى<sup>(2)</sup>: "ويجوز للمستأجر أن يؤجر العين المستأجرة إذا قبضها، نص عليه أحمد، وهو قول سعيد بن المسيب وابن سيرين ومجاهد وعكرمة وأبي سليمان ابن عبد الرحمن والنخعي والشعبي والثوري والشافعي وأصحاب الرأي، وذلك لأن قبض العين قام مقام قبض المنافع بدليل أنه يجوز التصرف فيها فجاز العقد عليها كبيع الثمرة على الشجرة".

هذا وقد نقل عن الإمام أحمد القول بجواز إجارة الأماكن المستأجرة بمثل الأجرة أو بزيادة عنها، ويؤثر عن الإمام أحمد قوله: بأن الزيادة لا بد وأن تكون في مقابلة شيء يحدثه المستأجر الأول في العين، وقد يكون هذا الشيء هو الترميم أو فرش المسكن بالأثاث وغيرها.

يقول صاحب المغني<sup>(3)</sup>: "ويجوز للمستأجر إجارة العين بمثل الأجرة وزيادة، نص عليه أحمد، وروي ذلك عن عطاء والحسن والزهري، وبه قال

---

(1) منهاج الطالبين ص 67.

(2) المغني لابن قدامة ج 1 ص 53.

(3) المغني لابن قدامة ج 6 ص 55 - مرجع سابق.

الشافعي وأبو ثور وابن المنذر، وعن أحمد أنه إذا أحدث في العين زيادة جاز له أن يكرهها بزيادة، وإلا لم تجز الزيادة، فإن فعل تصدق بالزيادة، روى هذا الشعبي وبه قال أبو ثور وأبو حنيفة وعن أحمد رواية ثالثة وهي: إن أذن له المالك في الزيادة جاز وإلا لم يجز".  
ومما تقدم: يتضح أن الدور والأماكن كانت من المستغلات في عصر الاستنباط الفقهي، ولم تكن فقط قاصرة على إشباع الحاجات الأصلية لأصحابها.

الوجه الثاني: تمنع التماثل بين الأرض الزراعية وبين الدور والأماكن فقياس الأخيرة على الأولى، قياس مع الفارق من وجهين:  
الأول: أن الأرض لا تفنى، فهي باقية ما بقي أمر الله، أما الدور والأماكن فعمرها محدود تستحيل منفعتها بعد فترة من الزمن قد تطول هذه الفترة وقد تقصر. كما أن الأرض تصلح وتزداد قيمتها بالاستعمال. أما الدور فإنها تتناقص قيمتها بالاستعمال.  
الثاني: لا تحتاج الأرض في سبيل إعدادها للزراعة من النفقات إلى مثل ما تحتاج إليه الدور في إنشائها، فالأرض منحة بلا عمل تستوجب شكر المنعم بالزكاة.

الوجه الثالث: معاذ الله أن يكون فرضه للزكاة على الأراضي الزراعية وإعفاء غيرها من سائر العقارات، المبنية، ظلما على ملاك الأراضي، إذ لو صح ذلك لجاز لنا أن نقول: بأن فرض الزكاة على الإبل والبقر والغنم وعدم فرضها على الدجاج والأوز وغيرها ظلم لملاك الإبل، وقد صارت مزارع الدجاج تعطي أضعاف ما تعطيه الإبل والبقر والغنم، ولجاز لنا أن نقول أيضا: إن فرض الزكاة على كل ما يقتات ويدخر وعدم فرضها على غير ذلك من المزروعات التي

أصبحت هي الأخرى تدر أضعاف ما تدره الأولى ظلم على زراع الأولى عند من لا يرى الزكاة فيها إلى غير ذلك من الأقيسة التي لا حصر لها.

ثم هل نسلك فيها مسلك الزروع فنزكيها كل شهر؛ لأنه وقت جمع الأجرة أو في آخر العام؟ وهل إذا بقي بعد ذلك نصاب وحال عليه الحول لا تجب زكاته اكتفاء بالعشر أو الخمس؟ ثم إن مصير ذلك إلى أنها زكاة نقد عجلت وصارت خمسا بقياس فاسد والإيجاب يحتاج إلى دليل لا شبهة فيه. إذ الأصل العدم، فلا نلزم بالاحتمال مع الاستناد إلى مستند فاسد بعد ثبوت أن الدور تؤجر من عهد النبي -صلى الله عليه وسلم- ومن بعده من الخلفاء الراشدين إلى عصرنا ولم ينقل لنا ما قيل من عدم إجارتها.

الوجه الرابع: رفض مشروع قانون سنة 1947م السابق قياس زكاة الدور والأماكن على زكاة التجارة بمقولة إن الدور والأماكن ليست موضوع اتجار، بينما أجازت توصيات حلقة الدراسات الاجتماعية أن تكون الدور والعمارات موضوع اتجار بالنسبة للمستأجر وذلك حين نصت على أنه: "تحصل الزكاة من كل مستأجر يتخذ استئجار الدور والعمارات وإجارتها مستغلا، والسؤال هنا: على أي القولين نسير خصوصا إذا ما علمنا أن ذات العلماء الذين قدموا المشروع والتوصيات واحدة.

#### ● ثانيا: مناقشة قرارات مجمع البحوث الإسلامية:

إن ما ذهبت إليه قرارات المؤتمر الثاني لمجمع البحوث الإسلامية بشأن زكاة إيرادات العمائر الاستغلالية لا تعتبر زكاة هذا الإيراد زكاة للعمائر نفسها، وإنما هي زكاة مال مستفاد في أثناء الحول، وذلك لوجوه:

أولها: أن اشتراط المؤتمر في هذا الإيراد بلوغه النصاب وحولان الحول من يوم الاستفادة يخرج هذا الإيراد عن كونه إيرادا للعمائر لا غير إلى كونه مالا مستفادا في أثناء الحول. والدليل على ذلك هو جواز ضمه إلى غيره من الأموال

المستفادة من مصادر أخرى للإيراد فإن بلغ المجموع نصاباً ففيه الزكاة بشرط أن يحول الحول من يوم اكتمال النصاب، لا من يوم الاستفادة.

ثانيها: أن مقدار النسبة الواجب إخراجها في هذا المال المستفاد من إيراد العمائر الاستغلالية يغلب على الظن أن هذه الزكاة زكاة مال وليست زكاة عمائر.

● **ثالثاً:** مناقشة مذهب القائلين بقياس زكاة إيراد العمائر على زكاة عروض التجارة:

لنا في هذا المذهب نظر، ووجه النظر: أننا لو سلمنا بأن هناك بعض الأبنية الحديثة يقصد أصحابها منها الربح الذي هو مقصود التجارة فإن هناك أبنية أخرى لعلها تمثل الغالبية العظمى من العمارات يقصد أصحابها من ورائها السكنى والتكسب من غلتها، وتفصيل ذلك:

أن العمارة إما أن يقصد صاحبها من وراء بنائها بيعها بطريق التملك وحينئذ يكون المقصود من بنائها هو الربح، فهذا النوع من العمارات يعامل الربح المتحصل من ورائه معاملة عروض التجارة. وعليه: فيجب على المالك، أن يزكي رأس المال الذي كان موجوداً في أول الحول مضافاً إليه الربح الذي تحقق خلاله. أما إذا كان مقصود صاحب العمارة هو أن يسكن في بعضها ويسكن البعض الآخر غيره. فإن الأجرة المتحصلة من المستأجر إذا حال عليها الحول وكانت نصاباً تزكى زكاة مال — لأنها في هذه الحالة بمنزلة الربح المتحصل من أمواله.

مذهب الإمام مالك ومن وافقه: ينظر الإمام مالك — رحمه الله تعالى — ومن وافقه إلى إيراد العمائر الاستغلالية على أنه ريع ناتج عن هذه العمائر، ولذلك فقد أعطاه حكم سائر أموال المزكي واشترط لزكاته النصاب والحول.

وهذا ما نقول به ويقول به الإمام مالك وغيره، والدليل على ذلك قوله تعالى: {يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَنْفِقُوا مِنْ طَيِّبَاتِ مَا كَسَبْتُمْ} (1).

قال مجاهد: نزلت في التجارة.

وقال -صلى الله عليه وسلم: "في الإبل صدقتها، وفي البقر صدقتها، وفي الغنم صدقتها، وفي البز صدقته" -البز يطلق على الثياب المعدة للبيع عند البزازين، وعلى السلاح-. قال الجوهري: زكاة العين غير واجبة في الثياب والسلاح فتعين الحمل على التجارة. وفي سنن أبي داود مرفوعاً الأمر بإخراج الصدقة مما يعد للبيع. قال ابن المنذر: واتفق أكثر أهل العلم على وجوبها. وعلى ذلك:

فإن الدور إن بنيت لتباع فهي من عروض التجارة وتزكى زكاتها بشرطيتها -النصاب والحول وتجري فيها أحكامها، وأما الأماكن التي تستأجر بقصد التجارة فإن منافعها مال تجارة فلها حكم زكاة التجارة.

#### والخلاصة:

أن كل ما لم يقصد به الاتجار ابتداءً أو دواماً من ذلك وما أشبهه، لا زكاة في عينه وإنما الزكاة في غلته بشرطيتها، فإن قصد به الاتجار ابتداءً أو طرأ قصد التجارة في الدوام فعروض تجارة تجب فيها زكاة التجارة ويحسب الحول من وقت طرؤ القصد.

وهذا ما استقام عليه الأمر بالشرعية الغراء، والبراءة الأصلية مستصحبة، والأحكام الشرعية لا تثبت إلا بدليل سليم. والله ورسوله أعلم.

---

(1) من الآية رقم 267 من سورة البقرة.

### ثانيا: تكييف ضريبة الخراج:

ذكرنا فيما سبق أن أول من وضع الخراج هو أمير المؤمنين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- عندما عرفه الله ما كان في كتابه من بيان في قوله تعالى: { مَا أَقَاءَ اللَّهُ عَلَى رَسُولِهِ مِنْ أَهْلِ الْقُرَى فَلِلَّهِ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ كَيْ لَا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الْأَغْنِيَاءِ مِنْكُمْ .. } إلى قوله تعالى: { وَالَّذِينَ جَاءُوا مِنْ بَعْدِهِمْ يَقُولُونَ رَبَّنَا اغْفِرْ لَنَا وَلِإِخْوَانِنَا الَّذِينَ سَبَقُونَا بِالْإِيمَانِ وَلَا تَجْعَلْ فِي قُلُوبِنَا غِلًّا لِلَّذِينَ آمَنُوا رَبَّنَا إِنَّكَ رَءُوفٌ رَحِيمٌ }<sup>(1)</sup> عندما قرأ هذه الآيات قال: "ما من أحد من المسلمين إلا وله في هذا المال نصيب".

ولقد كان وضعه -رضي الله عنه- للخراج ورفضه تقسيم الأرض بين الذين افتتحوها كما يقول أبو يوسف -رحمه الله-: "توفيقا من الله له فيما فعل وفيه كانت الخيرة لجميع المسلمين وعموم النفع لجماعتهم؛ لأن هذا لو لم يكن موقوفا على الناس في الأعطيات والأرزاق لم تشحن الثغور ولم تقو الجيوش على السير في الجهاد.

وقد ذكر بعض المؤرخين: أن فرض الخراج كان فيه معنى العقوبة على أهل الأرض المفتوحة، ولكن ذلك ليس له وجه ظاهر؛ لأن أحاديث عمر مع الصحابة في بدء وضعه والآراء التي تبودلت في تلك الشورى صريحة في أن الخراج إنما وضع ليستعان به على حماية الثغور وإدراك العطاء على الجند وسائر ما تقتضيه المصالح العامة وليس فيه ذكر العقوبة.

---

(1) الآيات 7-10 من سورة الحشر.



والحق أنه مؤنة الأرض ولا محل فيه للعقوبة، وإلا فما محل العقوبة على المسلم إذا امتلك أرض خراج، وقد كان لعبد الله بن مسعود وخباب والحسين بن علي وشريح -رضوان الله عليهم جميعا- أرض خراج وكانوا يؤدون عنها الخراج. فهل كان فرض الخراج عليهم فيه معنى، العقوبة؟ لا نقول بذلك وإنما نقول: إنه مؤنة الأرض. وذلك لأن مؤنة الشيء ما به صلاحه وقوامه وبقاء الأرض بأيدي أهلها وصلاحها واستثمارها إنما هو بما يؤدي عنها مما يستعان به على دفع العدوان عنها وتمهيد ربتها وما إلى ذلك.

والخراج نوعان:

**1- خراج مقاسمة:** وهو أن يكون الواجب شيئا من الخارج نحو الخمس أو السدس وما أشبه ذلك، وهو يتعلق بعين الخارج لا بالتمكن من الزراعة فهو يشبه العشر في ذلك، وتقديره مفوض إلى الإمام ويجوز تبعا لذلك أن يتكرر بتكرر الخارج.

**2- خراج وظيفة:** وهو أن يكون الواجب نقدا معلوما في الذمة، وهو يتعلق بالتمكن من الزراعة سواء زرعها صاحبها أو لم يزرعها، وقد يؤخذ عينا أو نقدا، ولا يؤخذ إلا مرة واحدة في السنة وإنما يكون مقداره بقدر ما تحتمل الأرض دون إرهاق لأهلها أو إضرار بغير المسلمين وتقديره مفوض إلى الإمام. ولكن قد تعفى الأرض من الخراج في حالات، منها:

أ- إذا أجذبت الأرض أو لم يتمكن من عليها من زراعتها لأسباب لا يد له فيها، كأن يستولي عليها أهل الحرب أو الخوارج أو تنزع ملكيتها للمصلحة العامة. أما لو كان متمكنا من الزراعة ولم يزرعها سقط خراج المقاسمة لأنه متعلق بعين الخارج ولا خارج هنا ولم يسقط خراج الوظيفة؛ لأنه متعلق بالتمكن من الأرض. أما ترى أن أمير المؤمنين عمر قد وضع على أهل السواد على كل جريب عامر أو غامر درهما وقفيزا، والعامل هو الذي يزرع بالفعل،

والغامر هو الذي تصله المياه ولكنه غير مزروع وعطل ما سوى ذلك من  
الخراج؟

ب- إعفاء المساكن والدور من الخراج، روى أبو عبيد<sup>(1)</sup> بسنده تأويلاً  
لحديث عن عمر قال: إن عمر إنما جعل الخراج على الأرضين التي تغل من  
ذوات الحب والتمر، والتي تصلح للغلة من العامر والغامر وعطل من ذلك  
المساكن والدور التي هي منازلهم فلم يجعل عليهم فيها شيئاً.  
ومن هذه المقدمة نرى:

1- أن الخراج بنوعيه يعتبر بمثابة ضريبة مباشرة حيث إن المكلف لا  
يستطيع نقل عبئها إلى الغير كما أنها مفروضة على عنصر يتسم بالثبات وعدم  
التغير النسبيين.

2- خراج الوظيفة بمثابة ضريبة شخصية حيث يراعى في وضعه الحالة  
الشخصية للممول، بإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشته، وعدم تحميل الأرض  
فوق ما تطيق، كما يعفى منه المساكن والدور التي هي من الحاجات الأصلية  
للممول، والأرض الجذباء التي ليست عامرة ولا غامرة.  
أما خراج المقاسمة فهو ضريبة عينية لأنه يتخذ الخارج من الأرض وعاءاً  
له فهو أشبه بالعشر والخلاف في إعفاء ما دون النصاب الذي ذكرناه في العشر  
جار هنا.

3- الخراج بنوعيه ضريبة تقديرية بمعنى أنه لا يتسم بالنسبية ولا التنازلية  
ولا التصاعدية المطلقة وإنما يترك تقديره للإمام. الذي يراعى في وضعه جودة  
الأرض ونوع الزراعة، وحالة الري والبعد عن العمران.

---

(1) الأموال لأبي عبيد ص 82.

4- خراج الوظيفة بمثابة ضريبة سنوية. أما خراج المقاسمة فهو بمثابة ضريبة متكررة، بتكرر الخارج.

5- يشبه الخراج إلى حد كبير ضريبة الدفاع المعلاة على الضريبة الأصلية للأطيان الزراعية.

### ثالثاً: تكييف ضريبة الجزية:

الجزية: هي بمثابة ضريبة تفرض على غير المسلمين من مواطني الدولة جزاء تأمينهم وحقن دمائهم مع إقرارهم على دياناتهم. وقد يستعمل لفظ الجزية بمعنى الخراج.

فالخراج والجزية لفظان مترادفان. إلا أن الخراج إذا أطلق فيراد به مؤنة الأرض النامية وإذا أريد استعماله بمعنى الجزية فيقال عنه: خراج الرؤوس. ويرى صاحب المبسوط<sup>(1)</sup> -رحمه الله تعالى-: أن الجزية خلف عن النصر التي فاتت بإصرار الكافر على كفره؛ لأن من هو من أهل دار الإسلام فعليه القيام بنصرة الدار، وأبدان الكفار غير مكلفة بهذه النصرة لأنهم يميلون إلى أهل الدار المعادية فيشوشون على أهل الحرب، فيؤخذ منهم المال ليصرف إلى الغزاة الذين يقومون بنصرة الدار، ولهذا يختلف حاله -أي، الكافر- في الغنى والفقر، فإنه معتبر بأصل النصرة، والفقير لو كان مسلماً كان ينصر الدار راجلاً، ووسط الحال كان ينصرها راكباً، والفائق في الغنى يركب ويركب غلاماً، فما كان خلفاً عن النصرة يتفاوت بتفاوت الحال أيضاً، ومعنى ذلك أن ضريبة الجزية تتسم بالخصائص التالية:

1- أنها ضريبة شخصية مراعى فيها الحالة المالية لشخص الممول.

---

(1) المبسوط ج 10 ص 77.

2- أنها ضريبة دفاع لأنها بدل عن النصر، ولم ينفرد الإسلام وحده بجبايتها، بل إنها تشبه إلى حد كبير ما كان معمولاً به في مصر وكثير من بلاد العالم حتى أوائل القرن الماضي، وهو ما كان يعرف بنظام البدلية التي كانت تؤخذ من أبناء العمدة والمشايخ والأعيان والنواب المسلمين وغيرهم في مقابل عدم التحاقهم بالجيش وعدم تطبيق نظام، الخدمة العسكرية الإجبارية عليهم.

3- أنها ضريبة رؤوس. فهي ليست ضريبة نوعية ولا ضريبة عامة على الإيراد، وهي تشبه إلى حد كبير نظام الفردة المدرجة التي سنتها فرنسا عام 1695م والتي قسمت الشعب الفرنسي إلى اثنين وعشرين طبقة، وفرضت بسعر خاص على كل طبقة.

كما أنها تشبه أيضاً نظام الفردة <sup>(1)</sup> التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا والتي قسمت المجتمع إلى أربع طبقات (فلاحين وحرفيين وبرجوازية وطبقات أخرى)، وقد فرضت بسعر خاص على كل طبقة من الطبقات الثلاثة الأولى مع إعفاء الأخيرة.

مع ملاحظة أن الجزية تختلف عن الأنظمة السابقة فيما يلي:

فهي لا تفرض إلا على أهل الكتاب -دون عبدة الأوثان. الذين لا يقبل منهم إلا الإسلام أو القتل- سواء كانوا من العرب أو من غيرهم.

وهي لا تفرض إلا على القادر منهم على القتال. أما غير القادرين كالنساء والصبيان والعبيد والعميان والزمنى والمقعدين والمجانين والعاجزين عن الكسب والأجراء وأصحاب الصوامع فلا تفرض عليهم الجزية خلافاً للشافعية الذين يرون فرضها على الصنف الأخير؛ لأنهم قادرون على القتال ولو بالرأي.

---

(1) أ.د/ محمود نور -أسس ومبادئ المالية العامة - ص335 - مرجع سابق.

4- أنها ضريبة تقديرية يزيد مقدارها وينقص على حسب درجة اليسر المالي للمكلف بها وهي ليست نسبية ولا تصاعدية ولا تنازلية وإنما يترك تقدير مقدارها للإمام أو لنائبه.

5- أنها ضريبة مباشرة، حيث لا يستطيع الممول نقل عبئها إلى الغير.

6- أنها ضريبة سنوية. حيث لا تجبى غير مرة واحدة في السنة.

#### رابعاً: تكيف ضريبة العشور (الرسوم الجمركية):

تقديم: العاشر هو ذلك الشخص الذي ينصبه الإمام على محاور الطرق التجارية ليأخذ العشور من التجار وتأمين التجار بمقامه من اللصوص. وإنما سمي العاشر بهذا الاسم مع أن ما يأخذه لا يبلغ العشر في معظم الأحيان، حيث هو ربع العشر أو نصفه أو جميعه في الحربي إذا لم نعلم كم تأخذ دولته من تجار المسلمين إنما سمي العاشر بذلك: لأن العشر صار علماً لما يأخذه العاشر سواء كان المأخوذ عشراً لغوياً أو نصفه أو ربعه أو من باب تسمية الشيء باعتبار بعض أحواله.

وقد فرضت هذه الضريبة في مقابل دفاع الإمام عن التجار وتأمين الطرق أمامهم، حيث إن التاجر مسلماً كان أو ذمياً حين يخرج بماله للتجارة لا بد له من السير في الصحارى، والمفاوز، وهو لا يأمن في ذلك اللصوص وقاطعي الطرق وربما لا يستطيع دفع الخطر عن ماله. ومن ثم فهو محتاج إلى حماية الإمام له وتأمين الطريق أمامه، ومن ثم ثبت للإمام حق أخذ العشور منه لأجل الحماية لأن الجباية بالحماية كما يقولون.

أما ما يؤخذ من أهل الحرب فهو على طريق المجازاة أو المعاملة بالمثل، وفي ذلك ضمان لزيادة النشاط التجاري واستقراره بين الدول. ولكن المقدار يختلف من تاجر إلى آخر بحسب ديانته فيؤخذ من التاجر المسلم ربع العشر، والذمي نصفه، وأما الحربي فيؤخذ منه بمقدار ما تأخذ دولته من تجار المسلمين

— فإذا لم نعلم كم تأخذ دولته من تجارنا فإن أمير المؤمنين عمر بن الخطاب رضي الله عنه - سنّ في ذلك سنة وأخذ منهم العشر. ولعل علة التفاوت في هذا المقدار هي:

أن ما يؤخذ من المسلم هو في حقيقة الأمر زكاة للتجارة ويوضع موضعها، ولذلك وجب أن يؤخذ منه قدر الواجب من الزكاة في أموال التجارة وهي ربع العشر.

أما ما يؤخذ من الذمي فالراجح عندي في علته ما ذهب إليه أبو عبيد - رحمه الله - من أن مقدار ما يؤخذ منه هو نصف العشر، وقد تحدّد هذا المقدار بمقتضى عقود صلح، بين أهل الذمة وبين عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - ولم يكن ذلك بعهد من النبي - صلى الله عليه وسلم - حتى يستن عمر بسنته لأن بلاد العجم لم تفتح في عهد النبي - صلى الله عليه وسلم -<sup>(1)</sup>. وقد خالف أبو عبيد في ذلك من قال بأن علة التضعيف على الذمي إنما هي لأجل حاجة الذمي إلى الحماية أكثر من حاجة المسلم إليها، لأن طمع اللصوص في أموال أهل الذمة أكثر من طمعهم في أموال المسلمين، ولعل أبو عبيد قد ذهب إلى ذلك نظراً لتضارب الروايات المنقولة عن مخالفيه في هذه العلة.

أما عن علة التضعيف على الحربي إذا لم نعلم كم تأخذ دولته من تجار المسلمين فقد ذكر البعض أن المقدار قد ضوعف عليه نظراً لأن الحربي من الذمي بمنزلة الأخير من المسلم، وكما ضوعف المقدار على الذمي بالنسبة للمسلم فإنه يضاعف أيضاً على الحربي بالنسبة للذمي.

---

(1) الأموال لأبي عبيد ص 642.

والراجح عندي ما ذهب إليه أبو يوسف -رحمه الله- <sup>(1)</sup> من أن المقدار في العشور معلول للصلح بين أهل الحرب وبين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- فقد ذكر أبو يوسف أن أول من عشر من أهل الحرب أهل "منبج" وهم قوم من أهل الحرب فيما وراء البحر. كتبوا إلى عمر بن الخطاب أن دعنا ندخل أرضك تجارا وتعشرنا، فشاور عمر أصحاب رسول الله -صلى الله عليه وسلم- في ذلك فأشاروا عليه به، فكانوا أول من عشر من أهل الحرب.

فإذا لم يوجد مثل هذا الصلح فعلة المقدار عندي هي المعاملة بالمثل إذا كنا نعلم كم يأخذون من تجارنا، فإذا لم نعلم فالمختار عندي التوقف في علة العشر الذي فرضه عمر -رضي الله عنه-.

هذا من جهة. ومن جهة أخرى فقد اجتمعت كلمة الفقهاء على أن العاشر لا يأخذ من المسلم ضريبة العشور إلا مرة واحدة في السنة ولو مر عليه بالمال مرارا. ذلك لأن المأخوذ من المسلم كما سبق زكاة تجارة وهي لا تؤخذ في السنة إلا مرة واحدة لقوله -صلى الله عليه وسلم-: "لا ثني في الصدقة" وقد اختلفوا في الذمي.

فالراجح عند الحنفية <sup>(2)</sup> أن الذمي لا تؤخذ منه عشور أمواله إلا مرة واحدة في السنة؛ لأنه بعقد الذمة صار له ما للمسلمين وعليه ما عليهم.

أما مالك وأهل الحجاز <sup>(3)</sup> فقد قالوا: بأن الذمي يؤخذ منه كلما مر وإن مر بماله في السنة مرارا، ولعل وجه ذلك: أن هذا المال الذي معه مقصوده

(1) الخراج لأبي يوسف ص 143.

(2) بدائع الصنائع ج 1 ص 37.

(3) الأموال لأبي عبيد ص 643.

التجارة والربح فلا ينظر فيه لعدد مرات العبور بل كل مرة قائمة بذاتها فيؤخذ منه كلما مر لمظنة تحقق الربح.

والمعقول عندي أن الذمي إن مر ثانية بنفس المال لا يؤخذ منه ولا من ربحه فهو في ذلك كالمسلم، أما إن مر بمال آخر سوى ما أخذ منه أول مرة فإنه يعشر، ولا يكون الذمي في ذلك أحسن حالا من المسلم. حيث إن المسلم لو مر بمال لم تؤد زكاته أخذت منه الصدقة لأن المال الأول لا يجزئ عن الثاني. وقد روى أبو عبيد بسنده عن ابن زياد بن حدير: "أن أباه كان يأخذ من نصراني في كل سنة مرتين فأتى -أي النصراني- عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- فقال: يا أمير المؤمنين إن عاملك يأخذ مني العشر في السنة مرتين. فقال عمر: ليس ذلك له إنما له في كل سنة مرة".

أما الحربي فلا يؤخذ منه على ما معه من المال في السنة إلا مرة واحدة وإن مر به على العاشر مرارا مادام لم يدخل دار الحرب مرة أخرى من عامه، وقد ذكر العلماء لذلك وجهين:

الأول: <sup>(1)</sup> أن الأخذ من أهل الحرب لمكان حماية ما في أيديهم من أموال، ومادام الحربي في دار الإسلام فالحماية متصلّة ومتحدّة وباقية مادام الحول باقيا والحربي لم يرجع إلى دار الحرب. أما إذا التحق بدار الحرب فقد انتهى ما معه من الأمان برجوعه، فإذا أراد العودة إلى دار الإسلام ولو في نفس اليوم وب نفس المال فدخوله ثانية يكون بأمان جديد فيتجدد حق الأخذ منه.

---

(1) بدائع الصنائع ج 2 ص 37، والأموال ص 647.



الثاني: <sup>(1)</sup> ذكر صاحب الهداية وجهها آخر غير ما سبق وهو خشية استئصال ما معه من المال إذا أخذ منه أكثر من مرة واحدة في السنة. ومن جهة ثالثة: فإن الفقهاء قد اشترطوا لوجوب العشور ضرورة توافر شرطين:

أولهما: أن يكون ما مع التاجر من عروض مصحوبا بنية التجارة فيه فإن كانت هذه العروض معدة للاستعمال الشخصي أو لأي غرض آخر سوى التجارة فلا تفرض عليها العشور.

ثانيهما: أن تبلغ قيمة هذه العروض نصاب التجارة. فإن نقصت القيمة عن النصاب فلا عشور. وقد اختلف الفقهاء في تحديد قيمة هذا النصاب ومرد هذا الاختلاف هو: اختلاف ديانة التاجر. فأما المسلم فقد أجمع الفقهاء على أن النصاب بالنسبة له مائتي درهم أو عشرين مثقالا وأما نصاب الذمي ففيه خلاف <sup>(2)</sup>.

أما أبو يوسف وأهل العراق فقد قالوا: لا يؤخذ من الذمي شيء حتى يبلغ ما معه مائتي درهم أو عشرين مثقالا كالمسلم. نظرا لعقد الذمة الذي يعطيه حقوق المسلمين ويفرض عليه واجباتهم، وأما سفيان فكان يقول: لا يؤخذ منه شيء حتى يبلغ ما معه مائة درهم. وهو المختار لأبي عبيد. وأما مالك وأهل الحجاز فقالوا: يؤخذ منه وإن لم يبلغ المائتين. أما وجه أبي يوسف وأهل العراق فقد تقدم.

---

(1) الهداية ج 1 ص 534.

(2) الأموال ص 642 وما بعدها.

وأما وجه سفیان وأبي عبید فهو: أنه لما كان مقدار ما يؤخذ من الذمي نصف العشر وهو ضعف ما يؤخذ من المسلم. فقد جعل فرع المال على حسب أصله وأوجب عليهم في المائة خمسة كما يجب عليهم في المائتين عشرة ليوافق الحكم بعضه بعضا، وبذلك تصير المائتين التي للذمي كالمائتين التي للمسلم.

وأما وجه مالك وأهل الحجاز فقد قالوا: إن ما يؤخذ من الذمي ليس بزكاة حتى ينظر فيه إلى مبلغها وإلى حدها، وإنما هو فيء بمنزلة الجزية التي تؤخذ من رؤوسهم. ألا ترى أنها تجب على الغني والفقير كل على قدر طاقته من غير أن يكون لأدنى ما يملك أحدهم اعتبار. وعلى ذلك فما يمرون به من التجارات يؤخذ منه قليلة كانت أو كثيرة.

والذي أراه راجحا هو ما ذهب إليه سفیان وأبو عبید لما تقدم، ولما روى أن عمر بن عبد العزيز -رضي الله عنه- كتب إلى زريق بن حيان الدمشقي -وكان على جواز مصر- كتب إليه: "من مر بك من أهل الذمة فخذ مما يديرون في التجارات من أموالهم من كل عشرين دينارا دينارا فما نقص فبحساب ذلك حتى تبلغ عشرة دنانير فإن نقصت ثلث دينار فلا تأخذ منها شيئا واكتب لهم بما تأخذ كتابا إلى مثله من الحول" وعلى ذلك فإن عشرة دنانير تعادل مائة درهم.

وأما نصاب الحربي فمختلف في تحديده أيضا. فيرى أبو يوسف وصاحب الهداية <sup>(1)</sup> أنه يشترط لتعشير الحربي أن يبلغ ما معه مائتي درهم أو عشرين مثقالا ويرى أبو عبید أن يحدد المقدار بخمسين

---

(1) الخراج لأبي يوسف ص 143، الهداية ج 1 ص 533.

درهما، ولعله -رحمه الله- يرد وجه الخمسين إلى ما سبق أن قال به في الذمي حتى إذا ما أخذ منه في الخمسين خمسة بلغ ما يؤخذ منه في المائتين عشرين وهو عشر المال.

والذي أراه راجحا: أن مقدار النصاب في الحربي يجب أن يكون طريقه المعاملة بالمثل أولا. فإذا لم نعلم كم هو مقدار ما يأخذون عليه من تجار المسلمين فالراجح عندي ما رآه أبو عبيد حتى يوافق الحكم بعضه بعضا.

الإعفاءات من ضريبة العشور:

قرر الفقهاء ثلاثة أنواع من الإعفاءات هي:

- 1- الإعفاء لتجنب الازدواج الضريبي. وقد سبق أن رأينا مثاله في التاجر. سواء كان مسلما أو ذميا أو حريبا -يمر على العاشر في نفس العام بنفس المال الذي أدى عنه ضريبة العشور فلا يؤخذ منه مرة ثانية، وقد خالف في ذلك الإمام مالك وأهل الحجاز على نحو ما رأينا.
  - 2- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وهو ما يعرف فقها بالنصاب.
  - 3- إعفاء الأمتعة الشخصية أو أية أموال أخرى ليست للتجارة.
  - 4- إعفاء الخمر والخنزير وكل ما حرمه الله من ضريبة العشور لقوله - صلى الله عليه وسلم -: "إن الله إذا حرم شيئا حرم ثمنه" وقد روى أبو عبيد أن عتبة بن فرقد بعث إلى عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- بأربعين ألف درهم صدقة الخمر. فكتب إليه عمر: "بعثت إلي بصدقة الخمر وأنت أحق بها من المهاجرين. وأخبر بذلك الناس. وقال: والله لا استعملتك بعدها".
- وقد روي عن عمر بن عبد العزيز مثل ذلك. فقد كتب إلى عدي بن أرطاة في أربعة آلاف درهم هي قيمة عشر الخمر وكان قد بعث بها الأخير إلى عمر بن عبد العزيز، فكتب إليه يقول: "إنك كتبت إلي تذكر من عشور الخمر

أربعة آلاف درهم، وإن الخمر لا يعشرها مسلم ولا يشربها ولا يبيعها فإذا أتاكَ كتابي هذا فاطلب الرجل فاردها عليه فهو أولى بما كان منها".  
وقد ذكر أبو عبيد قولا نسبته إلى أبي حنيفة ومحمد قالا: بتعشير الخمر دون الخنازير.

5- إعفاء المكاتب والمملوك: روى أبو يوسف قال: "حدثنا عمرو ابن ميمون بن مهران عن أبيه عن جدته قالت: مررت على مسروق بالسلسلة وهي آنذاك مكاتبه- بتجارة عظيمة فقال لها: ما أنت؟ قالت: مكاتبه. فقال: ليس على مال مملوك زكاة وأخلى سبيلها".  
ومن تطبيق هذه الضريبة في النظام المالي الإسلامي يمكن استخلاص بعض القواعد التي تنظم عملية الاستيراد والتصدير، ومنها<sup>(1)</sup>:  
أ- المعاملة بالمثل، ويفهم ذلك من الرواية التي ذكرناها سابقا عن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه-.

ب- تخفيض الضريبة على السلع اللازمة للاقتصاد المحلي، وقد فعل ذلك عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- عندما سمح للتجار الأجانب بالدخول إلى الحجاز ومعهم الزيت والحبوب وفرض عليهم نصف العشر، وذلك لخلق حوافز لزيادة الواردات من السلع اللازمة محليا. بل إن الشافعي -رضي الله عنه- يرى أن تلغى الضريبة كلية مادام في ذلك نفع المسلمين.  
ج- عدم ازدواج الضريبة: فمن تنظيمات الدولة الإسلامية أن تكتب وثيقة للتاجر الذي خضع للضريبة حتى لا يدفع عن نفس البضاعة ضريبة أخرى إذا مر بمنطقة جمركية أخرى داخل الدولة الإسلامية. ونحن نشاهد اليوم

---

(1) أ.د/ محمود نور -حول النظام المالي في الإسلام ص51- مرجع سابق.

إن التجارة الدولية قد اتخذت من المعاملة بالمثل بالنسبة للضرائب الجمركية عرفاً لها، هذا بالإضافة إلى ما يسمى اليوم بالسياسة الجمركية التي تقرر إعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية داخل البلاد.

وبعد هذه النبذة القصيرة عن العشور فإننا نستطيع أن نقول بأن العشور تعتبر بمثابة:

- 1- ضريبة غير مباشرة إذ أن المكلف يستطيع في الغالب أن ينقل عبئها إلى الغير عن طريق رفع السعر بمقدار ما أداه من ضريبة. كما أنها ليست مفروضة على مراكز ثابتة وإنما هي مفروضة بمناسبة عملية استيراد أو تصدير.
- 2- أنها ضريبة سنوية عند معظم الفقهاء ما عدا مالكا وأهل الحجاز.
- 3- أنها ضريبة شخصية حيث يراعى فيها شخص الممول وإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشته هو ومن يعول (النصاب)، وذلك عند معظم الفقهاء ما عدا مالكا وأهل الحجاز. كما رأينا وهي إلى جانب إعفاء النصاب تعفى الكثير من الأوعية وبعضها يرجع إلى ظروف الممول الشخصية.
- 4- أنها ضريبة نسبية فسعرها ثابت لا يتغير بزيادة العروض أو نقصها ولا يؤثر على نسبيتها اختلاف الفقهاء في تحديد سعرها بالنسبة للذمي والحربي، لأن كل فريق من الفقهاء قال بسعر معين وثبت عنده ولم يقل بتذبذب هذا السعر صعوداً وهبوطاً كلما زادت العروض أو نقصت.
- 4 - أنها ضريبة أصلية بالنسبة للمسلم حيث تقع موقع زكاة عروض التجارة وضريبة دفاع بالنسبة للذمي والحربي لأنها في مقابل الحماية وتأمين الطريق أمامهما. والله ورسوله أعلم.

خامساً: تكييف ضريبة خمس المعادن والركاز وخمس المستخرج

من البحار:

أ- خمس المعادن والركاز: المعدن لغة: مأخوذ من العدن وهو الإقامة،  
وشرعا <sup>(1)</sup>: عند الأحناف والحنابلة والمالكية هو:

ما خلقه الله تعالى في الأرض من ذهب أو فضة أو نحاس أو رصاص  
أو كبريت أو نحوها كالبلور والزرنيخ والنفط. وقالت الشافعية: المعدن ما  
يستخرج من مكان خلقه الله تعالى فيه من الذهب والفضة فقط. ولم يعتبروا  
معدنا مستخرجا من الأرض غيرهما.

والركاز مأخوذ من الرکز بمعنى الأثبات، وشرعا: عند الحنفية: اسم لما  
ركزه الخالق أو المخلوق في الأرض. فهو يعم الكنز والمعدن عندهم، وعند مالك  
وأحمد: ما يوجد في الأرض أو على وجهها من دقائق الجاهلية ذهبا أو فضة أو  
غيرهما. وقالت الشافعية الركاز دفين الجاهلية فهو خاص بالكنز عند مالك  
والشافعي وأحمد، أما عند أبي حنيفة فالكنز هو: المال الذي دفنه بنو آدم في  
الأرض. وعلى ذلك:

فالمعدن والركاز بمعنى واحد عند الحنفية وهو شرعا: مال وجد تحت  
الأرض سواء كان معدنا خلقه الله دون أن يضعه أحد فيها. أو كان كنزا دفنه  
بنو آدم.

ثم إن المعدن المستخرج من باطن الأرض على ثلاثة أقسام:  
فمنه المائع كالقار والنفط، ومنه الجامد الذي لا يذوب في النار كاللص  
والياقوت، ومنه الجامد الذي يذوب في النار ويتطبع بها كالذهب والفضة  
والحديد والنحاس وغير ذلك. وقد اختلف الفقهاء في تخميس كل نوع من  
هذه:

---

(1) أ.د/ إبراهيم فؤاد أحمد علي - الموارد المالية في الإسلام ص 225 وما بعدها.

فيرى الحنفية: أن المعدن والكنز كلاهما ركاز ويجب في الجامد منهما الخمس إذا كان مما يذوب أو يتطبع بالنار ولا شيء في المائع أو الجامد الذي لا يذوب في النار.

ويرى المالكية والشافعية: أن المعدن خلاف الكنز وتجب الزكاة فيما يستخرج من المعدن إذا كان ذهباً أو فضة وبلغ نصاباً. أما ما عدا ذلك من المعادن سواء كانت جامدة أو مائعة وكذلك الكنز فيجب في المستخرج منها الخمس.

ويرى الإمام أحمد: وجوب الزكاة في المعدن إذا كان مائعاً أو جامداً لا يتطبع. وذلك لعموم قوله تعالى: { يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَنْفِقُوا مِنْ طَيِّبَاتِ مَا كَسَبْتُمْ وَمِمَّا أَخْرَجْنَا لَكُمْ مِنَ الْأَرْضِ }<sup>(1)</sup>، ولأنه معدن من غير جنس الأرض فتتعلق به الزكاة كالأثمان فيجب في قيمته ربع العشر إذا بلغ نصاباً في الحال وأما غير ذلك من المعدن أو الكنز فيجب فيه الخمس. هذا ولا اعتبار لشرط الحول فيما يستخرج من المعادن والركاز لحصوله دفعة واحدة فأشبه الزرع والثمار. لأن النماء يتكامل فيهما بالوجود والأخذ فيه كالزرع.

ب- خمس المستخرج من البحار "العنبر، الجوهر، اللؤلؤ": العنبر هو الطيب المعروف - قيل أنه يخرج من البحر وكثيراً ما يوجد في أجواف السمك (الحيتان)، وذكر أبو عبيد<sup>(2)</sup> أن أكثر العلماء على أن لا شيء في العنبر واللؤلؤ. كما يروى عن ابن عباس وجابر وهو رأي سفيان ومالك وهو المشهور عن أحمد. ولعل وجه هذا الفريق هو: عدم وجود سنة صحيحة عن رسول الله

(1) من الآية رقم 267 من سورة البقرة.

(2) الأموال ص 434 - مرجع سابق.

—صلى الله عليه وسلم—. أو عن أحد من الخلفاء بعده. وعلى ذلك فهو مما عفى عنه كما في صدقة الخيل.

ويرى ابن شهاب أن يـخمس العنبر واللؤلؤ فقط. وأما غيرها فلا شيء فيه. ويرى أبو يوسف أن كل ما يستخرج من البحر من الحلية أو العنبر فيه الخمس. أما عمر بن عبد العزيز —رضي الله عنه— فقد أوجب الزكاة في السمك إذا بلغت قيمته نصاباً. فقد روى أو عبيد بسنده أن عمر بن عبد العزيز كتب إلى عامله في عمان أن لا يأخذ من السمك شيئاً حتى يبلغ المائتين. قال عبد الرحمن بن مهدي: ولا أعلمه إلا قال: "فإذا بلغ مائتي درهم فخذ منه الزكاة" ولعل عمر بن عبد العزيز قاس هنا ما أخرج من البحر على ما أخرجت الأرض من معادن.

وهكذا نجد أن ما قيل في خمس المعادن والركاز من أقوال يمكن ردها إلى قولين:

الأول: يرى أبو حنيفة وأحمد —رحمهما الله وجوب الخمس في المستخرج منهما إذا كان مما يتطبع بالنار، وبينما يرى الإمام أبو حنيفة أن لا شيء في غير ذلك فإن الإمام أحمد يرى وجوب الزكاة فيه.

الثاني: يرى الإمامان مالك والشافعي: وجوب الزكاة في الذهب والفضة والخمس في غيرها من بقية المستخرج من المعادن والركاز. وبناء على ما سبق يمكن تكييف هذه الضريبة بأنها:

1) ضريبة عينية لأنها تتعلق بعين الخارج دون مراعاة لشخص واجده أو إعفاء حد أدنى له.

2) ضريبة نسبية سعرها 20% لا تزيد ولا تنقص باعتبار زيادة المادة المفروضة عليها أو نقصها.



3) ضريبة غير مباشرة لأنها مفروضة على أشياء ليست لها صفة الثبات النسبي. إذ يستطيع الممول إدخال تعديلات على المادة المستخرجة وإعادة بيعها بعد إضافة مقدار الضريبة على سعرها.

4) ضريبة متكررة لا يعتبر فيها الحول لأن النماء يتكامل بوجود المادة الخاضعة للضريبة.

5) ضريبة نوعية لأنها تصيب مصدرا واحدا من مصادر الدخل ولا تقع على مجموعه، أما عن زكاة المعدن عند الإمامين الشافعي وأحمد فيمكن القول عنها بأنها بمثابة:

1 - ضريبة شخصية لإعفاء ما دون النصاب منها مراعاة للأعباء الشخصية للممول.

2 - ضريبة نسبية فسعرها محدد بنسبة 2,5% زادت المعادن أو قلت طالما بلغت نصابا.

3 - ضريبة غير مباشرة إذ أنها مفروضة على أشياء لا تتصف بالثبات النسبي.

4 - ضريبة نوعية لأنها تتعلق بنوع واحد من مصادر الإيراد دون مجموعه.

أما خمس المستخرج من البحار فيمكن تكييفه بمعيار المالية الحديثة بأنه

بمثابة:

1 - ضريبة عينية فهي قد راعت في تحديد المقدرة التكاليفية للممول حجم الثروة وحدها دون الاعتبارات الشخصية.

2 - ضريبة نسبية فسعرها واحد وهو 20%.

3 - ضريبة غير مباشرة وذلك بمعيار راجعية الضريبة أو نقل عبئها.

4 -ضريبة نوعية متكررة فهي مفروضة بمناسبة استخراج نوع من أنواع الشروة.

#### تكييف صدقة الفطر:

زكاة الفطر، ويقال عنها: صدقة الفطر وزكاة الصوم وزكاة البدن وزكاة الرؤوس، والفطرة بكسر الفاء والتاء في آخرها أي الخلقة. فمعنى زكاة الفطرة أو زكاة الخلقة. أي تزكية لها وتطهير وتنمية لعملها. والأصل في وجوبها قبل الإجماع قول ابن عمر: "فرض رسول الله -صلى الله عليه وسلم- زكاة الفطر من رمضان على الناس صاعا من تمر أو صاعا من شعير على كل حر أو عبد ذكر أو أنثى من المسلمين".

والفرض في هذا الحديث بمعنى التقدير، ومنه قوله تعالى: {فَنَصِفُ مَا فَرَضْتُمْ} أي قدرتم، وذلك لأن زكاة الفطر واجبة باتفاق العلماء، وليست فرضا. ويشترط لوجوبها عند الحنفية أمور منها<sup>(1)</sup>:

ملك النصاب الفاضل عن حاجته الأصلية، ولا يشترط نماء النصاب ولا بقاؤه. أما الشافعية فقد اشترطوا أن يكون المكلف بها قادرا على قوته وقوت عيال يوم العيد وليلته بعد ما يحتاج إليه من كل ما جرت به العادة من مطعم هنيء للعيد خاصة قبل وقت الوجوب، ومن الثياب اللائقة به وبمن يمونه، ومن مسكن وخادم يحتاج إليهما ومن آنية وكتب علم يحتاجهما ومن دابة أو غيرها.

ويضيف المالكية قولهم: أن المخاطب بأداء هذه الزكاة إن احتاج إليها في النفقة فلا تجب عليه.

---

(1) الفقه على المذاهب الأربعة -مطابع دار الشعب 1967 ص348 وما بعدها.

ويجب أن يخرجها المخاطب بها (وهو المسلم الحر القادر على قوته وقوت عياله يوم العيد وليلته) عن نفسه وعمن تلزمه نفقتهم. وهم أربعة أصناف عند الشافعية:

1 - الزوجة غير الناشز (ويوافق الشافعية هنا المالكية والحنابلة — أما

الحنفية فقد قالوا إلا أن يتطوع) ولو موسرة أو مطلقة رجعيًا، أو بئنا حاملًا، ومثلها العبد والخادم إن كانت نفقتهم غير مقدرة.

2 - أصله وإن علا.

3 - العبد المملوك وإن كان آبقًا أو مأسورًا.

4 - فرعه وإن سفل ذكرًا أو أنثى صغيرًا أو كبيرًا طالما لزمته نفقتهم وكانوا فقراء أو عاجزين عن العمل.

والقدر الواجب عن كل فرد مما تقدم صاع من غالب قوته (قد حان

بالكيل المصري عند الشافعية).

ووقت وجوبها: طوال شهر رمضان، ولكن وقت الفضيلة عند الشافعية

هو آخر جزء من رمضان وأول جزء من شوال، ويجب إخراجها في البلد الذي غربت عليه فيها شمس آخر يوم من رمضان عند الشافعي وأحمد إلا أن يكون قد أخرجها في بلده قبل ذلك. وبناء على ما سبق فإنه يمكن تكييف صدقة الفطر بأنها:

1 - ضريبة رؤوس لأنها مفروضة على البدن وليست على الدخل أو الثروة.

2 - ضريبة مباشرة بالنسبة للمخاطب الأصلي بها وغير مباشرة بالنسبة لمن يعولهم، وذلك بمعيار راجعية الضريبة.

3 - ضريبة شخصية؛ لأنها قد أخذت في حسابها عند تحديد المقدرة التكليفية للممول الاعتبارات الشخصية والعائلية والمهنية وأعفتها

مما دون النصاب واشترطت لوجوبها أن يكون قادرا على نفقته هو  
ومن يعول.

4 -ضريبة نسبية إذ أن السعر فيها وا حد بالنسبة للجميع ولا يتأثر  
بزيادة ثروة المكلف أو نقصها.

5 -ضريبة سنوية حيث لا تحصل في السنة إلا مرة واحدة.

6 -ضريبة محلية إذ الأفضل إخراجها في بلد المكلف إلا أن يكون  
مسافرا وغربت عليه شمس آخر يوم من رمضان ولم يكن قد  
أخرجها فيخرجها في البلد الذي غربت عليه الشمس فيها.

## الباب الأول الازدواج الضريبي ماهيته - عناصره - تقسيماته - أسبابه

### تقديم وتقسيم:

إن فقهاء علم المالية العامة، وكما سنعرف بعد ذلك بالتفصيل لم يجمعوا على تعريف واحد لازدواج الضرائب. ولعل مرد ذلك لسببين: أولهما: أن بعض الفقهاء يتناول موضوع الازدواج من الوجهة القانونية، ولا يعتد بالازدواج الاقتصادي بمعنى أنهم لا يعترفون بوجوده ولا بضرورة العمل على تجنبه، بينما يرى البعض الآخر وجوب تناول الازدواج الضريبي من الوجهتين القانونية والاقتصادية.

وإنما يكون الازدواج قانونيا حالة كون الممول في الضريبتين واحدا، أما إذا اختلف شخص الممول في الضريبة الثانية عنه في الضريبة الأولى وكانت هناك ثمة رابطة اقتصادية تجمع بينهما فالازدواج حينئذ يكون اقتصاديا ويتعذر القول حينئذ بتوافر الازدواج القانوني، والمثال المشهور لذلك. شركات المساهمة والتوصية، وسوف يأتي توضيح الازدواج فيه.

ثانيهما: أن بعض الفقهاء يعتبر ازدواج الضرائب ظاهرة شاذة وغير عادية ويجب القضاء عليها والتخلص منها. أو على الأقل الحد من نتائجها على حين يرى البعض الآخر أن الازدواج الضريبي ظاهرة مشروعة ولا حرج من وجودها لاعتبارات متعددة لعل أهمها ما يقال عنه: أن الجباية بالحماية، فطالما يتمتع الفرد بقوانين دولة ما إذن فلا حرج في فرض الضريبة عليه كما أن الازدواج الضريبي قد تقتضيه العدالة الضريبية كتمييز المعاملة بين مصادر الدخل المختلفة.

ولأجل ما تقدم اختلف الفقهاء في تعريف الازدواج الضريبي ولكن على الرغم من اختلافهم فإن التعريف الأقرب إلى الدقة من وجهة نظرنا هو: "إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة أخرى مشابهة لها بالنسبة لنفس المال والمدة". وبناء على هذا التعريف فإنه يمكن استخلاص عناصر الازدواج الضريبي الآتية:

وحدة كل من: الضريبتين أو تشابههما، ووحدة الممول، والوعاء، والمدة والواقعة المنشئة للضريبة. ومن ناحية أخرى فإننا سنعرف من الدراسة القادمة لموضوع الازدواج.

أن الازدواج الضريبي في عرف المالية المعاصرة ينقسم بحسب نطاقه أو مكان تحققه إلى نوعين داخليا ودوليا - كما ينقسم بحسب قصد المشرع على إحداثه أو عدم قصده إلى نوعين:

ازدواج مقصود، وازدواج غير مقصود. والسؤال المطروح لدينا الآن: هل عرف الفقه المالي الإسلامي الازدواج الضريبي بالصورة التي ألمعنا إليها فيما سبق، وإذا كان الفقه المالي الإسلامي قد عرف الازدواج الضريبي بالصورة المتقدمة فهل توجد حالات لهذا الازدواج. وما موقف فقهاء المسلمين منها وما هي وسائلهم لتجنبه؟

هذه التساؤلات وغيرها لن تستبق الأمور في الرد عليها، ولكننا في البداية نشير في هذه المقدمة إلى أصل من أصول الإسلام في تجنب الازدواج الضريبي ذلك هو حديث رسول الله - صلى الله عليه وسلم - الذي اشتهر بين الفقهاء، والذي ذكره أبو عبيد في الأموال عن فاطمة بنت حسين: أن رسول الله - صلى الله عليه وسلم - قال: "لا ثني في الصدقة" أي لا تؤخذ نفس الصدقة في العام الواحد أكثر من مرة عن نفس المال، وذلك بالنسبة لجميع

الضرائب الإسلامية، ولم أجد لذلك مخالفاً أو قائلاً بالثني اللهم إلا قولاً للإمام مالك -رحمه الله- أرى فيه شبهة الثني في الصدقة، وذلك في حالة ما إذا عجل المكلف دفع الصدقة قبل حولان الحول فإنه يطالب بها مرة ثانية بعد حولان الحول.

ولعل وجه هذا القول: أن الإمام مالكا قاس تعجيل الزكاة قبل وقتها على تعجيل الصلاة قبل وقتها. فإن الصلاة تقع باطلة إذا ما عجلت. فإشفاقاً من الإمام مالك من بطلان الزكاة قال بعدم جواز التعجيل وبمطالبة المكلف بالزكاة مرة ثانية إذا ما عجلها فإنها تقع باطلة كما أن الصلاة تقع باطلة. ولكن المعتمد عند باقي الفقهاء هو جواز التعجيل في الزكاة بل واستحسانه إذا ما كان هناك وجه يدعو إليه، وقياس الإمام مالك تعجيل الزكاة على تعجيل الصلاة قياس مع الفارق. ألا ترى أن الصلاة لها أوقات معلومة، وهذه الأوقات توقيفية عن جبريل -عليه السلام- حينما أعلمها لرسول الله -صلى الله عليه وسلم- فلا يجوز أن تتقدم الصلاة عنها أو تتأخر.

بينما لا يوجد يوم محدد لإخراج الزكاة فيه فلربما لم يكتمل الحول عند حلول هذا اليوم، وكذلك الصلاة يجوز تقديمها على وقتها عند الشافعية عند الضرورة، بل إن ذلك رخصة من رخص ربنا سبحانه وتعالى وإن الله يحب أن تؤتى رخصه، فيجوز للمصلي عند الضرورة الشرعية؛ كالسفر، والمطر، الجمع بين الظهر والعصر مثلاً في وقت الظهر، وكذلك الزكاة يجوز تعجيلها إذا ما اقتضت الضرورة، وقد تعجل رسول الله -صلى الله عليه وسلم- صدقة عمه العباس لسنتين قادمتين. روى أبو عبيد بسنده: "أن رسول الله -صلى الله عليه وسلم- بعث عمر على الصدقة فأتى العباس يسأله صدقة ماله فقال له: قد عجلت لرسول الله صدقة سنتين فرفعه عمر إلى رسول الله -صلى الله عليه وسلم- فقال: صدق عمي قد تعجلنا منه صدقة سنتين".

وبناء على ما سبق فأنا نستطيع أن نقول: بأن الإسلام قد عرف مغبة الازدواج الضريبي وآثاره السيئة، وليس أدل على ذلك من حرصه على تجنبه بنص صريح، هو حديث رسول الله -صلى الله عليه وسلم- المتقدم: "لا ثني في الصدقة".

على أن فقهاء المسلمين لا يعالجون الازدواج الضريبي أو الثني في الصدقة لأجل آثاره الضارة فقط، بل يرون في معالجته أمراً تعدياً لا يجوز لهم مخالفته ويجب الاحتراز عنه بشتى الوسائل كما سنرى بعد ذلك. على أننا نضيف إلى هذه المقدمة أن الإسلام قد فرض مجموعة من الضرائب النوعية على فروع دخل المكلف وثروته ثم توج هذه الضرائب النوعية بضريبة عامة على الإيراد.

ومن أمثلة الضرائب النوعية على الدخل. زكاة عروض التجارة حيث هي ضريبة على الدخل الناتج من النشاط التجاري، وزكاة الزروع والثمار حيث هي ضريبة على الاستغلال الزراعي.

وأما الضريبة العامة على الإيراد فهي زكاة النقدين حيث تفرض على ما توافر لدى الممول من رؤوس الأموال الناتجة عن مجموع دخوله أو إيراداته الناجمة من أنشطته المختلفة.

على أنه يوجد من فقهاء الشافعية من يرى أنه يوجد في الفقه المالي الإسلامي ثلاث حالات فقط للازدواج، ووافقهم في ذلك بعض الفقهاء بينما عارضهم فقهاء آخرون، ومنعوا وجوب زكاتين في مال واحد خشية الثني في الصدقة الذي يمكن أن نطلق عليه الازدواج في الضريبة، ولم يفرض هذا الفريق من العلماء في المال الواحد أكثر من ضريبة واحدة.

وسوف نرى بيان ذلك عند بحثنا للازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي، وإنما آثرنا الآن دراسة موضوع الازدواج الضريبي من وجهة النظر



القانونية حتى يتسنى للقارئ الكريم أن يأخذ الخلفية المناسبة عن هذا الموضوع، وذلك توطئة للدراسة الشرعية التي ستعقب الدراسة القانونية مباشرة. وهذا ليس تحكيماً للمسائل القانونية في الشرعيات، وإنما كشف للشرعيات بمنطق القانون ومفهومه وهو ما يمكن أن نسميه بالعرض العصري للفقهاء المالي الإسلامي.

وإذا كان الفقه المالي الحديث قد أفاض في بحث ماهية الازدواج الضريبي وعناصره وتقسيماته وأسبابه فإنما مرد ذلك إلى أنه يعترف به كواقع وإن كان الخلاف قائماً على إقراره أو إنكاره.

أما الفقه المالي الإسلامي فإن الإجماع كاد أن ينعقد فيه في معظم أنواع الضرائب الإسلامية على عدم مشروعية الازدواج بينها بالمعنى المقصود وهو فرض الضريبة نفسها أو أخرى مشابها لها على نفس الوعاء والمدة بالنسبة إلى نفس الممول.

بل إننا نكاد أن نذهب إلى القول بأن الفقه المالي الإسلامي لم يفرض زكاتين نوعيتين في مال واحد إلا في مسائل محددة على سبيل الحصر سوف نتناولها في هذا الباب، وفرض الإسلام لزكاتين نوعيتين في هذه المسائل مسألة خلافية لم ينعقد عليها الإجماع، وهذا كله خشية الشئ في الصدقة الذي ألعنا إلى أنه يرادف الازدواج الضريبي. وعلى ذلك فإن الفقه المالي الإسلامي لم يبحث في موضوع الازدواج الضريبي من حيث عناصره وتقسيماته وأسبابه وهذا لأنه لا يقره، وإنما بحث في ماهية الازدواج ونهى عنه ثم بحث في مسألة اجتماع بعض الزكوات النوعية في مال واحد أو على ممول واحد وجرى الخلاف بشأن هذا الاجتماع. لذلك:

فإننا سوف نتناول هذه المسائل ونعرض مذاهب الفقهاء فيها وحججهم - التي يمكن أن نسميها مجازاً بأسباب الازدواج - ثم نرجح بين هذه

المذاهب ونضع المذهب المختار أمام مجهر الازدواج بمفهوم المالية الحديثة. لنرى مدى إمكانية تحقق الازدواج من عدمه بالنسبة لهذه المسائل.

وحتى يكون البحث مفيدا وشاملا. فلن نكتفي بعرض بعض المسائل

التي تجتمع فيها فريضتان ماليتان نوعيتان على الممول المسلم فقط، وإنما سنعرض أيضا للمسائل التي تجتمع فيها فريضتان ماليتان فرضهما الإسلام على الممول، غير المسلم المقيم بأرض الإسلام لنرى مدى عدالة الإسلام وأنه كما لم يرض بالازدواج الضريبي بالنسبة للمسلمين لم يرض به أيضا بالنسبة لغيرهم وفي هذا مطلق العدالة.

ولسوف يشتمل هذا الباب على خمسة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: ماهية الازدواج الضريبي وعناصره.

الفصل الثاني: تقسيمات الازدواج الضريبي وأسبابه.

الفصل الثالث: الازدواج الضريبي في الضرائب الخاصة بالمسلمين.

الفصل الرابع: الازدواج الضريبي في الضرائب المشتركة بين المسلمين وغيرهم.

الفصل الخامس: الازدواج الضريبي في الضرائب الخاصة بغير المسلمين.

## الفصل الأول

### الازدواج الضريبي

ماهيته - عناصره - تقسيماته

ماهية الازدواج الضريبي وعناصره:

#### المبحث الأول: ماهية الازدواج

لم يجمع فقهاء علم المالية العامة على تعريف واحد لازدواج الضرائب، ولعل وجه ذلك هو أن بعض الفقهاء تناول موضوع الازدواج من الوجهة القانونية ولا يعتد بالازدواج الاقتصادي بمعنى أنهم لا يعترفون بوجود الازدواج إلا إذا توافرت جميع عناصره، وكانت متحدة في ذات واحدة. بينما البعض الآخر يتناول الازدواج من الوجهتين القانونية والاقتصادية؛ فالازدواج يكون قانونيا: حالة كون الممول واحدا في الضريبتين، أما إذا كان الممول الذي يؤدي الضريبة الأولى مختلفا قانونيا عن الممول الذي يقع على عاتقه عبء الضريبة الثانية، وكانت هناك رابطة اقتصادية تربط بين الممولين، فالازدواج الاقتصادي قائم في هذه الحالة، على الرغم من تعذر القول بتوافر الظاهرة قانونا.

والمثال المشهور على ذلك: شركات المساهمة، وكذلك شركات التوصية بالأسهم حين تخضع توزيعاتها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تارة، وتخضع تارة أخرى للضريبة على إيراد القيم المنقولة لدى توزيعها على المساهمين. فالشركة وإن كانت لها شخصية معنوية (اعتبارية) مستقلة عن شخصية الشركاء، وهذا ما ينفي قيام الازدواج القانوني لاختلاف الشخص الخاضع للضريبتين، إلا أنه لما كانت الشركة لا تقوم لها قائمة إلا بالشركاء المساهمين أو الموصين، فالواقع يؤكد أن ما تؤديه من ضريبة يتحمله الشركاء، ومن هنا يقع الازدواج الاقتصادي.

ولعل علة عدم إجماع الفقهاء أيضا على تعريف واحد لازدواج الضرائب: أن البعض يعتبر ازدواج الضرائب ظاهرة شاذة وغير عادية ويجب القضاء عليها، والتخلص منها أو على الأقل الحد من نتائجها. على حين يرى البعض الآخر أن الازدواج الضريبي ظاهرة مشروعة ولا حرج من وجودها لاعتبارات متعددة، لعل أهمها: ما يقال عنه: "الجبائية بالحماية"، وما دام الفرد يتمتع بحماية قوانين دولة ما، إذن فلا حرج في فرض الضريبة عليه في مقابل الحماية.

كما أن الازدواج قد تقتضيه العدالة الضريبية كتمييز المعاملة بين مصادر الدخل المختلفة فيفرض مثلا على الدخل المستمد من ملكية رأس المال لضريبة نوعية علاوة على الضريبة العامة على كل صنف الدخل، وهذا إيثار لدخل العمل على دخل الملكية.

ولأجل ما تقدم: اختلف الفقهاء في تعريف الازدواج الضريبي، ولكن على الرغم من اختلافهم إلا أنهم وبدون استثناء قد اجتهدوا للوصول بالتعريف إلى الوجه الأمثل.

وقد عرفه البعض <sup>(1)</sup> بقوله: "تعتبر الضريبة مزدوجة إذا أصابت المكلف مرات متعددة، من أجل نفس المال.

وعرفه البعض <sup>(1)</sup> أنه: "فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال".

---

(1) الأستاذ الدكتور/ محمد عبد الله العربي - أصول علم المالية العامة والتشريع المالي -

مطابع رمسيس بالإسكندرية ط2 ج1 - ك1 - ص212.

وعرفه البعض أيضا بأنه <sup>(2)</sup>: "فرض نفس الضريبة أو ضريبة من نفس النوع مرتين أو أكثر على نفس الشخص وبالنسبة لنفس المال في فترة واحدة". وعرفه البعض بأنه <sup>(3)</sup>: "فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة على الشخص نفسه بالنسبة للمال نفسه في مدة واحدة". كما عرفه البعض أيضا بأنه <sup>(4)</sup>: "إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة لها بالنسبة إلى نفس المال". ونرى أن التعريف الأقرب إلى الصواب من هذه التعريفات هو ما ذكره أستاذنا الدكتور/ أحمد جامع، ولكن مع إضافة شرط وحدة المدة لما سنبينه فيما بعد:

وبالنظر إلى التعريفات السابقة يتبين لنا: أن الدكتور العربي لا يعتد إلا بالازدواج القانوني، أما الازدواج الاقتصادي فلم يشملته التعريف، حيث إن حرف "ال" في لفظتي الضريبة، المكلف معرفة وهي للعهد الذهني ونافية لاحتمال أن تكون الضريبة الثانية غير الأولى، أو يكون المكلف بالضريبتين مختلفا، وعلى ذلك فهي نافية للازدواج الاقتصادي.

=

(1) الأستاذ الدكتور/ محمد حلمي مراد —مالية الدولة— دار نهضة مصر بالقاهرة ط 1964 ص 206.

(2) الأستاذ الدكتور/ محمد لبيب شقير —مالية العامة— دار النهضة المصرية ط 1957 ص 210.

(3) الأستاذ الدكتور/ رفعت المحجوب —المالية العامة الكتاب الثاني— الإيرادات العامة— دار النهضة العربية ط 1971 ص 154.

(4) الأستاذ الدكتور/ أحمد جامع —علم المالية— دار النهضة العربية بالقاهرة ط 1975 ج 1 ص 225.

والدكتور العربي حين يتناول تعريفه بالشرح والتعليق يعتبر الازدواج الضريبي غير المقصود ازدواجا جائزا ولا غبار عليه، ولا يرى حرجا في مشروعية الازدواج المقصود في حالات معينة فيقول <sup>(1)</sup>: "وقد يكون هذا الازدواج مقصودا من الشارع ليقابل به نوعين مختلفين من النفقات العامة كما إذا فرض على الملكية أو على الدخل ضريبتين متواليتين.

إحدهما: لنفقات الدولة، والثانية: لمقابلة نفقات السلطات المحلية. أو قد يقتضي الشارع من الازدواج تمييز المعاملة بين مصادر الدخل المختلفة وهذه الأحوال وما يماثلها من الازدواج المقصود لا حرج فيها لأن المفروض أن الشارع قد راعى في تقريرها تحقيق العدالة المالية —أما الازدواج الجائز فهو الازدواج غير المقصود الذي لم يقدر الشارع وقوعه ولا أعد الوسيلة لملاقاته.

وبالنظر إلى بقية التعريفات يبدو أيضا أنها لا تقرر إلا الازدواج القانوني الذي يكون فيه المكلف بالضريبتين واحدا. وعلى أية حال: وكما يقول البعض <sup>(2)</sup>: "إنه يمكن القول بأن كل التعاريف في الواقع معيبة وليس هناك تعريف يسلم من النقد".

---

(1) أ.د/ محمد عبد الله العربي —أصول علم المالية العامة والتشريع المالي— ص 212

مرجع سابق.

(2) الأستاذان: عبد الحكيم الرفاعي، وحسين خلاف —مبادئ النظرية العامة للضريبة— النهضة المصرية طبعة 2 ص 154.

ويمكننا على ضوء ما سبق من تعريفات استنتاج مجموعة من العناصر أو الشروط كما يسميها البعض لا يقوم للازدواج الضريبي قائمة بدونها، ولسوف نتناولها في المبحث الثاني.

## المبحث الثاني عناصر الازدواج الضريبي

### تقديم:

أن عناصر الازدواج الضريبي في حصرها واستقلالها، ليست موضع اتفاق بين الفقهاء، إذ يدخل بعض الفقهاء عنصر وحدة المدة خصوصا ضمن عنصر وحدة الوعاء، وبينما يفرد البعض عنصر وحدة الواقعة، إذ بالبعض الآخر يدمجه تحت عنصر وحدة الوعاء أيضا ونرى البعض يفرد عنصر فرض الضريبة بواسطة سلطتين ماليتين مختلفتين كعنصر مستقل والبعض يعارض في ذلك -وعلى أية حال فنحن نرى أن عناصر الازدواج الضريبي مجتمعة هي:

- 1- وحدة الضريبتين. 2- وحدة الممول. 3- وحدة الوعاء.
- 4- وحدة المدة. 5- وحدة الواقعة المنشئة للضريبة.

ولكي نكون فكرة دقيقة عن الازدواج الضريبي يجب أن نحلل هذه العناصر على النحو التالي:

### العنصر الأول: وحدة الضريبتين:

يقصد بهذا العنصر أن تكون الضريبة المفروضة ثانيا هي نفس الضريبة التي سبق فرضها من قبل.

فإذا ما توافرت مع هذا العنصر بقية العناصر تحقق الازدواج. ومن الصواب في هذا المقام أن نفرق بين هذا العنصر وبين تعدد الضريبة، وأعني به ذلك النظام الذي يقابل نظام الضريبة الواحدة والذي يعني أن يخضع المال الواحد لعدة ضرائب ولا يمكن القول في ذلك النظام بوجود ازدواج، لا قانوني ولا اقتصادي ذلك: لأن الضرائب في نظام تعدد الضريبة مختلفة كلية وليست من ذات النوع، فإذا دفع الممول مثلا ضريبة على دخله المستمد من ملكيته العقارية، وأخرى على دخله من مهنته الحرة، وثالثة على



دخله من نشاطه التجاري أو الصناعي، فهذه الضرائب وغيرها، التي قد تفرض على الممول ليست واحدة كما أنها ليست متشابهة، ومن ثم فلا ازدواج، وثمة تفرقة أخرى بين الازدواج وبين تكرار دفع الضرائب بتكرار الواقعة المنشئة للضريبة — فلو أن زيدا من الناس، ساهم في عدة شركات ودفع ضريبة القيم المنقولة على التوزيعات التي حصل عليها من شركاته، فإن الواقعة المنشئة للضريبة تكون قد تكررت، وتكرار الضريبة هنا بتكرار الواقعة لا يعد ازدواجا. وكذلك إذا استورد زيد من الناس سلعة من بلد ما ودفع ضريبة جمركة على هذه السلعة عند الاستيراد، واقتضى الحال أن يمر بها في عدة أقاليم لدول مختلفة، ودفع ضرائب جمركية عن هذه السلعة لتلك الأقاليم، ثم دفع ضريبة أخرى لدولته عند دخول السلعة إليها فلا وجود هنا للازدواج الضريبي لا القانوني ولا الاقتصادي لأن الواقعة المنشئة للضريبة قد تكررت. وهذا العنصر يقتضي كما سبق القول، أن تكون الضريبة المفروضة ثانيا هي نفس الضريبة المفروضة أولا، أو على الأقل مشابهة لها حتى وإن اختلفت التسمية.

ولا صعوبة حينئذ إذا كانت الضريبتان متطابقتين، إنما الصعوبة تثور بمناسبة الضرائب المتشابهة، وما المقصود بالتشابه، وهل العبرة في تحقيقه بالقواعد الفنية التي تحكم الضريبة؟ أم أن العبرة فيه بالنتيجة النهائية التي تترتب على الضريبة.

وهي العبء الضريبي؟؟

فمثلا: إذا خضعت شركة مساهمة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفي نفس الوقت خضعت هذه الشركة لضريبي الأرباح والمباني بالنسبة للجزء من أرباحها الناتج عن هذه المصادر، فالضريبتان من الناحية الفنية مختلفتان ولكنهما متشابهتان لأنهما من نوع واحد.

ومثال آخر: ممول يمتلك عقارا مبنيا قيمته 5000 خمسة آلاف جنيه مثلا، وهذا العقار يدر دخلا سنويا قيمته 250 وأرادت الدولة أن تفرض على هذا الدخل ضريبة قدرها خمسون جنيها فأمامها أحد طريقين: إما أن تفرض ضريبة قدرها 1% على رأس المال، وإما أن تفرض ضريبة على الدخل قدرها 20%.

فإذا فرضت الدولة على مالك العقار ضريبة قدرها 1% على رأس المال، وأخرى قدرها 20% على الدخل، فإن العبء الذي يتحمله المكلف يكون مساويا تماما لحالة ما إذا فرضت الدولة الضريبة مرتين على رأس المال أو على الدخل.

وبالنظر إلى هذا المثال نجد أن الضريبتين من الناحية الفنية للضريبة مختلفتان، ولكنهما متشابهتان من حيث النتيجة النهائية المترتبة على فرضهما وهي ازدواج العبء الضريبي على المكلف، وقد اختلف الفقهاء في هذا التشابه.

فمن نظر منهم إلى التنظيم الفني والقانوني للضريبة قال بعدم الازدواج، حيث إن إحداها ضريبة على رأس المال والثانية ضريبة على الدخل، وهما مختلفتان من الناحية الفنية.

ونقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة كاختيار وعاء الضريبة وتحديد سعرها، وطرق ربط هذه الضريبة، وكيفية تحصيلها.

ومن نظر منهم إلى المحصلة النهائية سلم بقيام ظاهرة الازدواج الضريبي، حيث إن الضريبتين لا تخرجان عن كونهما عبئا على الدخل.

ونرى أن هذا الرأي هو الصواب لأن ما يهم المكلف هو العبء الضريبي وليس مجرد التسمية، وقد ذهب البعض إلى أن الرأي الأول هو الأسلم، نظرا لأن الغاية من الضريبة قد لا تتحقق في جميع الظروف<sup>(1)</sup>. ومن الشراح<sup>(2)</sup> من لا يكتفي بضرورة كون كل من الضريبتين من نوع واحد بل يذهب إلى اشتراط كونهما أيضا من درجة واحدة، ومن ثم فإذا تساويتا في النوع واختلفتا في الدرجة، فالازدواج في رأيهم غير حادث. والمثال على ذلك: خضوع ما حققه التاجر من أرباح للضريبة النوعية على الأرباح التجارية والصناعية ثم خضوع هذا الربح ثانية للضريبة التكميلية على الدخل العام.

وحيث إن الضريبة الأخيرة ضريبة تكميلية بالقياس إلى الضريبة الأولى أي أعلى منها درجة فلا يحدث الازدواج وفقا للرأي السابق ويبدو أنه كان لرأي هذا الفريق من الشراح أثر في التشريعات الضريبية الحديثة، فحسب الباحث أن ينظر في أحكام الضريبة العامة على الإيراد في مصر مثلا، أو بعض الدول الأخرى، ليتبين أن المشرع لا يسعى إلى تجنب الازدواج ما بين الضرائب النوعية والضريبة التكميلية على الدخل العام، اكتفاء بالتخفيف من حدة الازدواج، عن طريق خصم الضريبة النوعية من الإيراد الخاضع للضريبة التكميلية. وفي هذا ما ينم عن أن المشرع الضريبي يتجنب الازدواج الحادث بين

---

(1) أ.د/ محمد حلمي مراد -مالية الدولة ص210- مرجع سابق.

(2) أ.د/ محمد فؤاد إبراهيم -مبادئ علم المالية العامة ج 1 مكتبة النهضة المصرية

ضريبتين من حيث النوع والدرجة، أما إن اختلفا من حيث الدرجة فإنه لا يعمل على تلافيه، وهذا ما يؤكد ضمنا عدم الاعتراف بحدوثه.

#### العنصر الثاني: وحدة الممول:

يقتضي هذا العنصر أن يكون الممول الذي يدفع الضريبة الثانية هو نفس الممول الذي يدفع الضريبة الأولى، فإذا اتحد الممول على هذه الصورة كنا بصدد ازدواج ضريبي قانوني، ولكن ما الحكم فيما لو اختلف الممولان، بحيث كانا شخصين مختلفين من الوجهة القانونية ولكن توجد بينهما رابطة اقتصادية تجعل عبء الضريبتين في النهاية ينصب على ممول واحد؟

والمثال لذلك: شركات التوصية بالأسهم أو المساهمة حين تفرض على جملة أرباحها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وعندما تقوم بتوزيع حصة من الربح على المساهمين فيها تفرض ضريبة أخرى على هذه التوزيعات على المساهمين أو الموصين "ضريبة القيم المنقولة"، فمن الناحية القانونية فإن الشركة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية المساهمين فيها ولكن من الناحية الواقعية والاقتصادية فإن الشركة لا تقوم لها قائمة بدون المساهمين فيها وما يصيب الشركة من ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو في الواقع عبء على المساهمين ولو لم تدفعه الشركة لحصل عليه المساهمون.

ومن الملاحظ أن هذه الناحية لا تقف عند التنظيم القانوني للضريبة بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي في النهاية وتنصرف إلى أن المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية وتنتهي بالتالي إلى التسليم بوجود الازدواج.

والحق أن الشخصية الاعتبارية للشركة لا تعدو أن تكون تنظيما قانونيا يهدف إلى تحقيق بعض الأغراض ولا يمكن لهذا التنظيم القانوني أن يغير من

الوضع الطبيعي الذي يقضي بأن ما يقع على الشركة من أعباء ضريبية يقع أيضا على المساهمين.

ومن ذلك يتضح أن نفس الأرباح تدفع الضريبة مرتين، مرة عند تحققها لدى الشركة، وأخرى عند توزيعها على المساهمين، فمن الناحية الاقتصادية نحن بصدد ازدواج ضريبي لأن المساهم يتحمل الضريبة مرتين عن أرباحه في المشروع، ومن الناحية القانونية لا تعتبر هذه الحالة ازدوجا ضريبيا، نظرا لاختلاف شخصية المكلف بدفع الضريبة في كل حالة من وجهة نظر القانون.

العنصر الثالث: وحدة الوعاء الخاضع للضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة: الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة "أي المادة التي تفرض عليها الضريبة" والأصل العام في المالية المعاصرة هو اتخاذ الدخل أساسا لفرض الضريبة واستثناء من هذا الأصل يتخذ رأس المال كأساس لفرض الضريبة، وعلى هذا الأساس فإن الدخل هو الوعاء الأصلي للضريبة ورأس المال وعاء استثنائي لها.

وللدخل تعريفان <sup>(1)</sup>:

أولهما: من ناحية المنبع أو مصدر الدخل.  
وثانيهما: من ناحية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول.  
ووفقا لذلك يعرف الدخل وفقا للاتجاه الأول بأنه: الإيراد الدوري والمتجدد، الذي يأتي من مصدر محدد، خلال فترة زمنية معينة.  
أما الاتجاه الثاني فيعرف الدخل بأنه: الزيادة التي تحصل في ذمة الممول خلال فترة معينة.

---

(1) أ.د/ السيد عبد المولى -المالية العامة- دار الفكر العربي 1975 ص 253.

ولما كنا بصدد الازدواج الضريبي فإنه يشترط:  
أن يكون الوعاء الخاضع للضريبة الثانية سواء أكان دخلا أم رأس مال،  
هو ذات الوعاء الخاضع للضريبة الأولى.  
فإذا افترضنا أن ممولا يمتلك أسهما في شركة ما، وخضع إيراده من هذه  
الأسهم لضريبة القيم المنقولة، ثم عاد هذا الإيراد ذاته وفي ذات السنة وبعد  
إدراجه في حساب الأرباح والخسائر وخضع للضريبة على الأرباح التجارية  
والصناعية بمجرد تحقق الربح التجاري فلا شك حينئذ في تحقق ظاهرة الازدواج  
الضريبي.

وكذلك لو افترضنا أن طبيبا باشر مهنته في مصر جزءا من عام  
1979 ثم سافر إلى فرنسا مثلا وباشر مهنته الحرة غير التجارية بقية العام، فإن  
الازدواج الضريبي ينهض في حالة ما إذا فرضت مصر ضريبة الأرباح غير  
التجارية على دخل هذا الطبيب عن نشاطه داخل مصر وخارجها عن عام  
1979، وفي الوقت ذاته فرضت فرنسا وهي الدولة التي مارس فيها الطبيب  
نشاطه جزءا من العام نفسه الضريبة نفسها عليه بالنسبة إلى دخله المتحقق  
فيها عن ذلك الجزء من العام، إذ يتحقق في هذه الحالة شرط وحدة الوعاء  
الخاضع للضريبة.

وبديهي أيضا أنه لا يكون هناك ازدواج إذا اختلف الوعاء الخاضع  
للضريبتين، فلو افترضنا أن زيدا من الناس فرضت عليه ضريبة على دخله الناتج  
من ثروته العقارية وأخرى على دخله الناتج من عمله كموظف، وثالثة على  
دخله الناتج من مهنته الحرة كطبيب مثلا، هنا لا يمكن القول بوجود ازدواج  
ضريبي لأن الدخل الذي خضع لهذه الضرائب ليس واحدا.

والبعض <sup>(1)</sup> لا يكتفي باشتراط وحدة وعاء الضريبتين على النحو السابق بل يوسع من هذا الشرط، ليدخل تحته وحدة الواقعة المنشئة للضريبة - وأعني بها: ذلك المسوغ الذي يوجب حق الدولة في تحصيل قيمة الضريبة المفروضة على الممول. طبقا للقانون الذي يفرضها، ذلك أن الفرد لا يعتبر مدينا بالضريبة بمجرد صدور القانون الذي يوجبها، ولكنه يلتزم بها وتعتبر ديننا عليه بمجرد توافر الشروط أو الأوضاع التي يتطلبها قانون الضريبة كالواقعة المنشئة لها.

وبديهي أن هذه الواقعة تختلف من ضريبة إلى أخرى، ففي ضريبة الدمغة مثلا فإن الواقعة المنشئة لها تتمثل في مجرد كتابة المحرر المفروض عليه الضريبة وفي ضريبة الانتاج يعتبر انتاج السلعة واقعة منشئة لدين الضريبة، وكذلك في ضريبة المهن الحرة تعتبر الواقعة مجرد انتهاء السنة المالية مع تحقق الربح.

يقول أستاذنا الدكتور/ المحجوب <sup>(2)</sup>: وهنا ننبه إلى ضرورة فهم شرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة بمعنى واسع ليشمل وحدة المال موضوع الضريبة، وليشمل أيضا وحدة الواقعة المنشئة للضريبة، وليبيان ذلك ننبه إلى أن مالك الأرض الزراعية قد يدفع ضريبة على واقعة التملك كما قد يدفع أيضا ضريبة على الاستغلال الزراعي، وفي هذه الحالة تكون أمام واقعتين مختلفتين منشئتين للضريبة، وهو ما ينفي ظاهرة الازدواج.

---

(1) أ.د/ رفعت المحجوب -المالية العامة- الكتاب الثاني ص156- مرجع سابق.

(2) نفس المرجع والصفحة.

وإذا كان أستاذنا الدكتور/ رفعت المحجوب ينبه إلى ضرورة توسيع شرط وحدة الوعاء حتى يشمل وحدة الواقعة أيضا فإن البعض <sup>(1)</sup> ينبه إلى ضرورة عدم تفسير عبارة نفس المال (أو وحدة الوعاء) بالمعنى المادي (أي العقارات أو المنقولات) كما جرى على ذلك البعض فيقول: يؤدي هذا العنصر إلى عدة صعوبات فبعض الكتاب يفسر عبارة المال (وحدة الوعاء) بالمعنى المادي أي العقارات والمنقولات، ومن ثم يعتبرون أن هناك ازدواجا إذا كانت نفس السلعة تدفع عدة مرات الضريبة على النقل أو الضريبة الجمركية عند اختراقها عدة حدود، لكن هذا التفسير غير مقبول، وقد رأى الكتاب الألمان أن يفرقوا بين ازدواج الضرائب، وتكرار فرض الضريبة - فازدواج الضرائب هو فرض الضريبة على نفس الدخل أو رأس المال أكثر من مرة، أما إذا تعرضت السلعة إلى ضريبة النقل مرة في دولة (أ) ومرة أخرى في دولة (ب) فإن موضوع الضريبة لا يكون واحدا في هذه الحالة، لأن الضريبة تطبق في دولة (أ) على مسافة معينة وفي دولة (ب) على مسافة أخرى فموضوعها يختلف حينئذ لأن العمليات التي تتناولها مختلفة فهنا يوجد تكرار للضريبة بمناسبة تكرار العملية لكن لا يوجد ازدواج.

وأنا أتفق وهذا الرأي القائل بأن الازدواج الضريبي يختلف عن تكرار الضريبة، وذلك لأن الواقعة المنشئة للضريبة قد اختلفت. إذ أن هذه الواقعة في عمليات الاستيراد والتصدير هي مجرد اجتياز أو عبور السلعة المصدرة أو المستوردة حدود الدولة الوطنية.

---

(1) الأستاذان: عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف - مبادئ النظرية العامة للضريبة



غير أن هذا الوضع كان بالنسبة إلى الماضي فقد كانت الدول تفرض الضرائب الجمركية على جميع السلع التي تعبر حدودها حتى ولو كانت في طريقها إلى دول أخرى.

لكن الوضع الآن وكما يقول أستاذنا الدكتور/ السيد عبد المولى: استقر على إعفاء مثل هذه السلع من الضرائب، نظرا إلى أن تخفيف الأعباء والقيود على السلع العابرة من شأنه أن يؤدي إلى تنشيط حركة النقل الداخلي والنقل البحري في الدولة، فضلا عن أنه يجعل منها مركزا رئيسيا لتسوية المعاملات التجارية.

كذلك فإن السلع العابرة لن تنافس السلع الوطنية، ومن ثم فليست هناك دواعي حماية توجب إخضاعها للضريبة. وأخيرا فإن هذه السلع ذاهبة لاستهلاك أفراد مجتمع آخر (وتقضي ضرورة منع الازدواج الضريبي عدم إخضاعها للضرائب الجمركية المعمول بها في البلد التي تمر به، ولهذا تكتفي الدول بفرض رسم بسيط على مثل هذه السلع يكون لقاء الخدمات التي تقدمها الدولة لحماية وضمان إيصال السلع العابرة بسلامة إلى خارج الحدود<sup>(1)</sup>.

#### العنصر الرابع: وحدة المدة:

ننبه في البداية إلى أن هذا العنصر لا يشترط إلا في الضرائب الدورية أو المتجددة، وهي ضرائب الدخل وكذلك الضرائب التي تفرض على مراكز ثابتة

---

(1) أ.د/ السيد عبد المولى - المالية العامة - ص 290 - مرجع سابق.

مستمرة؛ كضريبة التركات أو رأس المال، أما بالنسبة للضرائب التي تجب مرة واحدة بمناسبة عمل أو فعل معين فلا محل فيما يخصها لبحث مسألة المدة<sup>(1)</sup>.  
أما في ضرائب الدخل فلا تشترط وحدة المدة، ووجه ذلك:  
أن الدخل وكما ذكرنا في العنصر الثالث هو الوعاء الأصلي للضريبة وله تعريفان: وما يعيننا هنا هو التعريف الذي يتناول الدخل من ناحية المنبع أو المصدر، إذ يعرف بأنه: الإراد الدوري والمتجدد والذي يأتي من مصدر محدد خلال فترة زمنية معينة.

ولعل هذه الفترة هي التي تحدد الواقعة المنشئة للضريبة، فأجر عملي مثلا لا أستحقه إلا بعد ثلاثين يوما، فإذا وضع تحت تصرفي كانت الواقعة المنشئة للضريبة وهي لا تكون إلا بعد مضي المدة، ولذلك فإن هذا العنصر له مسوغ في ضرائب الدخل حيث لا تستحق الضرائب إلا بعد مضي مدة معينة.

أما في ضرائب الاستهلاك؛ كالضرائب على استعمال أموال الاستهلاك كالسيارة مثلا أو كرسوم الانتاج على السكر مثلا فلا تشترط وحدة المدة لقيام الازدواج الضريبي؛ لأن استهلاك مثل هذه الأشياء لا يحدد بمدة معينة، فهي ضرائب متكررة تفرض على المستهلك بمناسبة الاستهلاك. وهذا العنصر يقتضي أن تفرض الضريبة الثانية عن نفس مدة الضريبة الأولى، فمثلا إذا فرضت على ضريبة المرتبات والأجور عن مرتب شهر يناير 1979م ثم فرضت على نفس الضريبة عن مرتب شهر فبراير 1979م فلا ازدواج ضريبي حيث لا يختلف المدة، أما إذا فرضت الضريبة الثانية على نفس مرتب يناير 1979م تحقق الازدواج الضريبي.

---

(1) الأستاذان: عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف - 273 مرجع سابق.

وهذا العنصر محل خلاف بين الفقهاء إذ يرى البعض <sup>(1)</sup>: أن هذا الشرط لا ضرورة له ويغني عنه شرط وحدة المال الخاضع للضريبة. ذلك لأن اختلاف المدة يؤدي حتما إلى اختلاف المال الخاضع للضريبة، ومن ثم يغني الثاني عن الأول ولا داعي إذن كما هو واضح إلى إضافة شرط وحدة المدة كشرط مستقل من شروط تحقق الازدواج.

ويجب البعض عن ذلك قائلا <sup>(2)</sup>: ويذهب البعض إلى أن شرط وحدة المدة ليس شرطا مستقلا؛ لأن تخلفه يعني بالضرورة تخلف وحدة المال الخاضع للضريبة وهو ما ينفي بالتالي ظاهرة الازدواج، غير أن هذه الملاحظة وإن صحت في مجال ضرائب الدخل، حيث يؤدي اختلاف المدة إلى اختلاف الدخل، إلا أنها لا تصح في مجال ضرائب رأس المال، حيث لا يؤدي دائما اختلاف المدة إلى اختلاف المال، ولذلك فإن شرط وحدة المدة يظل محتفظا باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال.

وهذا الرد له وجهته عندي حيث إن هذا العنصر لا يعمل إلا في حالتين: أولاهما: حالة ضرائب الدخل وهي الضرائب الدورية. وثانيهما: حالة الضرائب التي تفرض على مراكز ثابتة مستمرة كضريبة التركات أو ضريبة رأس المال.

ولو سلمنا بأن شرط وحدة المال يستتبع بالتالي وحدة المدة، فاختلاف المدة يؤدي إلى اختلاف المال، إذا صح هذا في ضرائب الدخل باعتبارها ضرائب دورية، والدخل بطبيعته متقلب صعودا وهبوطا، فما بالنا برأس المال أو

---

(1) أ.د/ أحمد جامع، حلمي مراد مرجعان سابقان.

(2) أ.د/ رفعت المحجوب ص 157 - مرجع سابق.

التركات التي تكون ثابتة في الغالب الأعم مهما اختلفت المدة، لا شك أن هذا العنصر ضروري وهام لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي.

#### العنصر الخامس: وحدة الواقعة:

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة <sup>(1)</sup>: أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، وبذلك تكون الواقعة المنشئة للضريبة باعتبارها تنصب على الثروة كما يلي:

أ- واقعة تملك رأس المال: فبالوراثة يملك الوارث قدرا من المال عن مورثه فينشأ عن واقعة التملك هذه ضريبة التركات ورسم الأيلولة، كما قد يحدث أن يزيد رأس المال نتيجة لظروف المجتمع مثل تحسين الشوارع والميادين فتزيد قيمة العقارات الواقعة في مناطق التحسين، وهذه الزيادة تجب عليها الضريبة.

ب- واقعة الانتاج: فإجراء التحويل على المواد الخام بالتصنيع وإخراجها في شكل سلعة تامة الصنع ينشئ التزاما بدفع ضريبة على كمية الانتاج قبل خروجها من المصنع، ويراعى في هذه الضريبة أن تفرض على الانتاج المركز في عدد محدود من الوحدات الإنتاجية حتى يسهل تحديد كمية الانتاج التي تجب عليها الضريبة من جانب الدولة.

ج- واقعة الاستهلاك: وينشأ بدفع هذه الضريبة بمجرد شراء السلعة، ويراعى في هذه الضريبة أنها تفرض على السلع التي يصعب السيطرة على تحديد

---

(1) أ.د/ محمود محمد نور - أسس ومبادئ المالية العامة - مطبعة دار البيان الناشر:

مكتبة التجارة والتعاون - ط 1973 ص 128 وما بعدها.

إنتاجها لكثرة عدد المنتجين لما يتطلب ذلك من الجهاز الضريبي من ضرورة حصر المنتجين وفحص سجلاتهم لتحديد حجم الانتاج.

د- واقعة تحقق الدخل: فينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل، ومعروف أن مصدر الدخل لأي فرد يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي:

1- العمل. 2- رأس المال. 3- العمل ورأس المال معا.

ويتميز الدخل بصفة الدورية خلال فترة زمنية معينة اصطلاح على أنها سنة وأن يكون له طابع الدوام النسبي، فلا يعتبر دخلا من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضا كالجوائز مثلا.

وتجب التفرقة بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي، فالدخل الإجمالي هو: القيمة الكلية لمجموع ما يحصل عليه شخص ما.

والدخل الصافي هو: الدخل الإجمالي مستبعدا منه كافة المصروفات اللازمة لمزاولة النشاط أو للحصول على هذا الدخل، ويتجه الأسلوب الضريبي إلى تحديد وعاء الضريبة بصافي الدخل وليس بإجمالي الدخل.

ويضيف البعض<sup>(1)</sup>: إلى عناصر الازدواج الضريبي عنصر وحدة الواقعة المنشئة للضريبة، والبعض الآخر<sup>(2)</sup> يدمجه مع عنصر وحدة الوعاء. ونميل إلى الاتجاه الأول وهو جعل الواقعة عنصرا مستقلا، نظرا لأن الضرائب في المالية

---

(1) حلمي مراد ص 209 زين العابدين ناصر ص 304 مرجعان سابقان، عاطف

صدقي - مبادئ المالية العامة - بيروت ص 357.

(2) رفعت المحجوب ص 156 -مرجع سابق.

العامّة الحديثة <sup>(1)</sup> أصبحت تتخذ الأموال كأساس لفرض الضريبة، وقد كانت في الماضي تتخذ الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة وبصرف النظر عن امتلاكهم للثروة وعاء لها، وبعد أن اتخذت الضريبة الأموال وعاء لها يثور لدينا تساؤلًا. أيهما أكثر تعبيرًا عن المقدرة التكليفية للأشخاص، رأس المال أم الدخل؟

ويقصد برأس المال: مجموع ما يمتلكه الفرد من قيم سواء أخذت الشكل العيني لأرض أو عقار أو مبنى أو سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية أو مبلغ من النقود.

أما الدخل فيقصد به: ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو فيهما معًا. وقد انتهى التطور المالي إلى أن الدخل يشكل كقاعدة عامة أساس فرض الضريبة والثروة استثناء، وإذا كنا قد انتهينا إلى أن رأس المال لا يعدو أن يكون وعاء تكميليا أو استثنائيا للضريبة إلا أنه من الملاحظ أن رأس المال لو افترضنا بأنه عقار مثلا فإن الضريبة لا تفرض عليه من حيث هو شيء فقط، بل يوجد هناك نوعان من الضرائب تفرض على رأس المال ويندرج تحت كل نوع طائفة من الضرائب:

النوع الأول: الضرائب التي تفرض على تملك رأس المال.

النوع الثاني: الضرائب التي تفرض على تداول رأس المال.

ويندرج تحت النوع الأول ثلاثة طوائف من الضرائب:

- إحداها: ضرائب على واقعة التملك.

---

(1) السيد عبد المولى ص 236 - مرجع سابق.

- الثانية: ضرائب على الزيادة في قيمة رأس المال.
- الثالثة: ضرائب إلى واقعة انتقال رأس المال بالوفاة (ضريبة التركات).

ويندرج تحت النوع الثاني طائفة من الضرائب لعل أهم أمثلة لها:  
- رسوم التسجيل؛ وهي رسوم تفرض على انتقال الملكية.  
- رسوم الدمغة؛ وهي رسوم تفرض على عقود الأفراد أو على طلباتهم الرسمية.

نخلص من ذلك على أن ضرائب رأس المال لا تفرض على الشيء فقط من حيث هو شيء ولكنها أيضا تفرض على تداوله بالتصرف فيه ونقل ملكيته، وقد تفرض على ثماره التي ينتجها، فمثلا: المالك العقاري قد يدفع ضريبة على واقعة التملك، كما قد يدفع رسوم تسجيل لملكيته، كما قد يدفع في ذات الوقت ضريبة على الاستغلال الزراعي عن ثمار أرضه، وفوق ذلك كله قد يدفع رسم الدمغة على مبيعاته أو مشترياته أو طلبات تسجيل عقاره. هذه الضرائب كلها وإن كانت تدفع من الدخل الزراعي، إلا أن وقائعها مختلفة، وهذا ما ينفي عنها ظاهرة الازدواج الضريبي لعدم وحدة الواقعة المنشئة لدين الضريبة في كل حالة منها.

#### العنصر السادس:

درج بعض من أخذ عن الفقهاء الألمان إلى إضافة عنصر آخر للازدواج الضريبي خلاف ما سبق، وإن كانوا هم أنفسهم لم يقولوا به، ومقتضى هذا العنصر: أن الازدواج الضريبي لا يتحقق إلا في الأحوال التي تتزاحم فيها سلطتان ماليتان مستقلتان - سواء أكانتا تابعتين لدولتين مستقلتين أو لولايتين أو لمقاطعتين داخل دولة واحدة.

ويسمون أحوال الازدواج الداخلي للضرائب بتعدد الحمل المالي أو بالجمع بين الضرائب وليس بالازدواج، والحق أن الازدواج الضريبي الداخلي أصبح حقيقة واقعة لا سبيل إلى إنكاره، ولا ينعدم باختلاف تسميته، وقد رأينا أمثلة عديدة تقدمت، وهناك العديد من الأمثلة الأخرى سوف ترد في حينها إن شاء الله.



## الفصل الثاني

### تقسيم الازدواج الضريبي

الازدواج الضريبي لا يتحقق إلا في أربعة أحوال:

الحالة الأولى: عند فرض التشريع المالي الواحد أكثر من ضريبة متماثلة على نفس الوعاء والممول والسنة المالية.

الحالة الثانية: عند فرض ضرائب من نفس النوع بمعرفة السلطة المركزية وضرائب أخرى بمعرفة الهيئات المحلية في نفس الدولة.

الحالة الثالثة: عند تزامن التشريعات المالية في الدولة الاتحادية.

الحالة الرابعة: عند فرض تشريعات مالية لدول مختلفة لأكثر من ضريبة متماثلة على الوعاء الواحد.

ومن حالات الازدواج الضريبي السالفة الذكر نعلم أن الازدواج له صور وأنواع: ذلك لأن حالات الازدواج الثلاثة الأولى تشير إلى الازدواج الداخلي، بينما الحالة الأخيرة تشير إلى الازدواج الدولي.

ويكون الازدواج داخليا: إذا حدث بين تشريعات الدولة نفسها، أو بين تشريعاتها المركزية والتشريعات المحلية لأقسامها الإدارية أو بين تشريعاتها وتشريعات الولايات التعاهدية والاتحادية.

ويكون دوليا: إذا كان بين تشريعات الدول المختلفة.

وعلى ذلك يمكن القول: بأن الازدواج الداخلي يحدث داخل الحدود الإقليمية للدولة في نطاق تطبيق التشريع الضريبي، فإذا ما تجاوز ممول الحدود الإقليمية لدولة موطنه، وباشر خارجها بعض العمليات التجارية مثلا فإنه يواجه ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي.

ونستطيع القول: أن بين الازدواج الضريبي الداخلي والدولي عموماً وخصوصاً من وجهين فهما يجتمعان في الماهية والعناصر، ويختلفان في الأسباب وأساليب العلاج.

والتقسيم السابق إنما هو من حيث النطاق أو بالنظر إلى مكان تحققه، وهناك تقسيم آخر للازدواج من حيث قصد المشرع أو عدم قصده، وهو ينقسم إلى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود.

وعادة ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي مقصوداً أما الازدواج الضريبي الدولي فعادة ما يكون غير مقصود وعادة ما يكون الازدواج غير المقصود من النوع الاقتصادي لا القانوني.

وهذا التقسيم يدعونا إلى دراسة كل نوع من أنواع الازدواج قبل دراسة وسائل تلافيه بادئين بالازدواج الضريبي الداخلي، وعاطفين على الازدواج الضريبي الدولي، وسوف تشتمل الدراسة على الماهية، والأساليب التي تؤدي إلى حدوث كل نوع، وسوف ننهي هذا الفصل في مبحثه الثالث بالازدواج المقصود وغير المقصود من حيث الماهية والأغراض التي تستدعي المشرع الداخلي إلى إحداث الازدواج المقصود.

## المبحث الأول

### الازدواج الضريبي الداخلي

الازدواج الداخلي هو الذي تتحقق عناصره داخل حدود الدولة الواحدة، والازدواج الضريبي الداخلي يكون أكثر شيوعاً وظهوراً بالنسبة لضرائب الدخل بينما يكون قليلاً بالنسبة لضرائب الاستهلاك ورأس المال، وذلك:

لأن الدخل غالباً ما يمتاز بالثبات وعدم التغير بخلاف الاستهلاك الذي ليس له معيار ثابت، كما أن الازدواج في ضرائب الدخل هو من قبيل الازدواج القانوني. أما ازدواج ضرائب الاستهلاك فهو ازدواج فعلي أو اقتصادي وليس قانوني، ولا يحدث في الغالب الأعم إلا إذا تمكن المنتج وهو المكلف قانوناً بدفع الضريبة من نقل عبئها إلى المستهلك.

أما الضرائب على رأس المال فقد يحدث فيها ازدواج إلا أنه عادة ما يكون ازدواجاً استثنائياً، هذا وقد لاقى ازدواج ضرائب الدخل عناية خاصة من الكتاب على خلاف ازدواج ضرائب الاستهلاك ورأس المال.

وعلى العموم فأننا سوف لا نقصر هذه الدراسة على ازدواج ضرائب الدخل وإنما سنوسعها بحيث تشمل ضرائب الاستهلاك ورأس المال أولاً، ثم نعرض بعد ذلك لازدواج ضرائب الدخل، وسوف نتناول الأسباب المؤدية إلى حدوث الازدواج، وحين نعرض لهذه الأسباب فأننا سنتناولها من حيث القواعد العامة أو المعيار العام الذي ينهض عليه الازدواج، أما ما اتخذ من خطوات لتجنب هذه الأسباب والتالي تجنب الازدواج الضريبي فسوف نرجئ الكلام عنها إلى باب قادم من هذا البحث.

ولتقريب وجهة نظرنا فأننا سوف نأخذ النظام الضريبي المصري كمثال للحديث عن هذه الأسباب منبهين إلى أن الازدواج الضريبي الداخلي قد يتحقق في أي نظام ضريبي طالما وجدت فيه هذه القواعد.

#### **أولاً: الازدواج الضريبي الداخلي في نطاق ضرائب الاستهلاك:**

يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى ثلاثة أقسام<sup>(1)</sup>:

أولها: ضرائب على استهلاك سلع وخدمات معينة بالذات.

ثانيها: ضرائب عامة على سلع وخدمات الاستهلاك.

ثالثها: الضريبة العامة على الإنفاق.

وينطوي هذا التقسيم على الفرق بين كل قسم من هذه الأقسام، فبينما نجد أن وعاء الضريبة الأولى هو خدمة أو سلعة معينة بالذات، إذ بوعاء النوع الثاني مجموع سلع وخدمات الاستهلاك، على حين نجد أن وعاء النوع الثالث هو مجموع المبالغ التي ينفقها الفرد في الاستهلاك. ويجدر بنا حتى نستوضح أمر الازدواج في نطاق هذه الأنواع أن نذكر نبذة قصيرة عن كل نوع:

أما النوع الأول: وهو الضرائب على استهلاك سلعة أو خدمة معينة

بالذات؛ فهو نوع من الضرائب غير المباشرة، ويفرض تحقيقاً لاعتبارات مالية تتمثل في الحصول على موارد مالية غزيرة لتغطية أعباء النفقات العامة بالإضافة إلى أغراض أخرى قد تكون ذات طابع اقتصادي أو اجتماعي، ويتحقق الغرض الأول خاصة عند فرض الضريبة على السلع الضرورية، لأن هذا النوع

---

(1) أ.د/ السيد عبد المولى ص 284 و ما بعدها، رفعت المحجوب ص 125 وما بعدها،

ود/ زين العابدين ناصر ص 268 وما بعدها – مراجع سابقة.

من السلع يستهلكه كافة أفراد المجتمع بما فيهم الفقراء، ولا مجال لنقد هذه الضريبة.

وهناك أسلوبان لفرض هذه الضرائب:

أ- الضرائب الجمركية. ب- ضرائب الانتاج.

أما الضرائب الجمركية: فهي الآن من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك بسبب ازدياد وضخامة حركة التجارة الدولية، ويعد اجتياز السلع حدود الدولة سواء بمناسبة خروج أو دخول السلعة إقليم الدولة هو الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية.

وقانون التعريفية الجمركية قد يضع الدول جميعها في مستوى واحد من المعاملة، وهذا هو الأصل ولكن قد تكون هناك تعريفية مزدوجة، ويحدث ذلك في حالة ما إذا كانت هناك اتفاقية خاصة بين دولة القانون وبين إحدى الدول تسمح بمعاملة بضائعها معاملة خاصة، وقد تشمل مثل هذه الاتفاقية عدة دول، بحيث تعامل بضائع كل دولة من دول الاتفاقية معاملة خاصة وتسمى التعريفية الجمركية حينئذ بالتعريفية متعددة الفئات.

وقد انتشرت في الآونة الأخيرة التعريفية المزدوجة والمتعددة الفئات نظرا لانتشار ظاهرة التكتلات الاقتصادية من مجموعات الدول المختلفة.

ولو افترضنا أن زيدا من الناس استورد سلعة من بلد ما ودفع عنها عدة ضرائب جمركية، فإننا كنا قد انتهينا إلى أن مثل هذه الحالة تعد من قبيل تكرار نفس الضريبة، وليست من قبيل الازدواج الضريبي، نظرا لاختلاف الواقعة المنشئة للضريبة، ولكن المستورد في جميع الأحوال ينقل عبء هذه الضرائب كلها إلى عاتق المستهلك النهائي لهذه السلع، وإذا نظرنا إلى المحصلة النهائية، وهي أن الممول الفعلي في النهاية واحد وهو المستهلك، لقلنا بقيام ظاهرة الازدواج الاقتصادي لا القانوني.

وأما ضرائب الانتاج: فهي تمثل وسيلة الدولة في فرض الضريبة على السلعة بمناسبة انتاجها، غالبا ما يختار المشرع مرحلة معينة من مراحل انتاج السلعة، ليفرض الضريبة عندها، وفي جميع الأحوال يقوم المنتج بدفع الضريبة ثم ينقل عبئها إلى المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة، فالمستهلك النهائي للسلعة هو الذي يتحمل عبء هذه الضريبة.

#### النوع الثاني من ضرائب الاستهلاك: الضرائب العامة على سلع

وخدمات الاستهلاك: وفي هذا النوع يكون وعاء الضريبة هو مجموع سلع وخدمات الاستهلاك. وفي هذا النوع يظهر الازدواج الضريبي الاقتصادي بشكل سافر، ويتضح ذلك في الآتي:

إن هذا النوع من الضرائب كما قسمه البعض<sup>(1)</sup> ينقسم إلى قسمين:

1- ضرائب على استعمال أموال الاستهلاك، وهذا النوع من الضرائب يفرض على واقعة استعمال بعض أنواع أموال الاستهلاك، مثل السيارة أو السلاح.

2- ضرائب على انتاج أو على شراء أموال الاستهلاك، وهذا النوع هو ما يعرف بالضرائب على رقم الأعمال، ويسمى أيضا بالضريبة على القيمة المضافة، ويمكن تقسيمه إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

أ) الضريبة العامة المتتابعة (التراكمية) على رقم الأعمال (على الإنفاق) وهذه الضريبة تفرض على حلقات متتابعة لا تقف إلا بوصول السلعة للمستهلك النهائي (وهذا يعني أن تفرض الضريبة على كل سلعة عدة مرات، وذلك بعدد العمليات التي تمر بها السلعة وهي تنتقل من المنتج إلى المستهلك).

---

(1) السيد عبد المولى -المالية العامة- ص284- مرجع سابق.

فتحصل الضريبة بمناسبة كل معاملة تكون السلعة موضوعا لها فتحصل مرة عند خروج السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، ومرة أخرى عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة ثالثة عند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك، وعادة ما تستقر كافة الضرائب التي فرضت أثناء تداول السلعة على المستهلك النهائي، وهذا ما يشكل ازدواجا ضريبيا واضحا من خلال تحمل المستهلك النهائي لكل هذه الضرائب.

ب) الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال (على الإنفاق).  
وتصيب هذه الضريبة السلعة مرة واحدة وهي في طريقها إلى المستهلك، وعادة ما تفرض في مرحلة الانتاج، ووعاء هذه الضريبة ليس هو ثمن السلعة بالكامل، وإنما هو فقط القيمة المضافة (أي الزيادة الطارئة على ثمن السلعة الذي دفعه المشروع والتي نتجت عن مساهمته في العملية الانتاجية).

ج) الضرائب النوعية المتعددة على بعض السلع (أي الضرائب الخاصة المفروضة على بعض السلع) وفي هذه الحالة يلجأ المشروع إلى فرض هذه الأنواع المتعددة من الضرائب على بعض السلع التي حددها أثناء المراحل المختلفة التي تمر بها السلعة من الانتاج حتى وصولها إلى المستهلك النهائي، وتعرف هذه الضرائب عادة برسوم الانتاج (ومن أمثلتها في مصر: رسم الانتاج المفروض على السكر بالقانون رقم 16 لسنة 1953 ورسم الانتاج المفروض على الكحول بالقانون رقم 363 لسنة 1956، وقد يتمكن المنتج (أو البائع) المكلف قانونا بدفع الضريبة من نقل عبئها كله أو بعضه إلى المستهلك، ويتوقف ذلك على مدى العلاقة بين مرونة العرض ومرونة الطلب على السلعة، فإذا فرضت ضريبة على سلعة عرضها لا نهائي المرونة وطلبها عديم المرونة (السلع الضرورية والكمالية) فإن البائع يمكن أن ينقل عبئها كله إلى المشتري، وعلى العكس من ذلك.

فإنه يكون مضطرا إلى أن يتحمل عبء الضريبة إذا ما فرضت الضريبة على سلعة عرضها عديم المرونة وطلبها لا نهائي المرونة (السلع نصف الكمالية)<sup>(1)</sup>.

#### النوع الثالث من ضرائب الاستهلاك: الضريبة العامة على الإنفاق:

وتتخذ هذه الضريبة من مجموع ما ينفقه الفرد في الاستهلاك وعاءا لها، ويخرج من وعاء هذه الضريبة ما يقوم الفرد بادخاره أو بإنفاقه على الاستثمار، وهذه الضريبة حديثة نسبيا ولم يأخذ بها المشرع المصري، وعند البعض<sup>(2)</sup> يعد عدم الأخذ بها من أوجه القصور في النظام الضريبي المصري. وعلى فرض الأخذ بهذه الضريبة إلى جانب النوعين السابقين فإننا نرى أن ذلك يعد من قبيل ازدواج الضريبي الداخلي الناتج عن نفس السلطة المالية.

ويمكن إجمال القول أن أسباب ازدواج ضرائب الاستهلاك بالإضافة إلى ما سبق بيانه تكاد تنحصر في:

- 1 - الحصول على موارد مالية غزيرة.
- 2 - زيادة العبء على بعض سلع الاستهلاك كما في الضرائب الخاصة المفروضة على بعض السلع مثل السجائر.
- 3 - قد يرمي المشرع إلى زيادة العبء على طوائف معينة، وذلك حين يفرض الضريبة على استهلاك سلعة معينة؛ كالسلع

---

(1) رفعت المحجوب ص 124 - مرجع سابق.

(2) د/ السيد عبد المولى - المالية العامة ص 396 - مرجع سابق.



الكمالية، أو على استعمال بعض أموال الاستهلاك؛  
كالتلفزيون الملون مثلاً أو السيارة.

### ثانياً: الازدواج الضريبي في نطاق ضرائب رأس المال:

المقصود برأس المال هنا من وجهة النظر الضريبية: مجموع ما يمتلكه الفرد من أموال عقارية أو منقولة في لحظة معينة، كالأراضي والعقارات المبنية والأسهم والسندات والنقود.

ولا تكون الضريبة ضريبة رأس مال إلا إذا اتخذت رأس المال ذاته وعاءاً لها، ويستوي بعد ذلك أن تدفع من الدخل أو تقتطع جزءاً من رأس المال نفسه.

والضريبة على رأس المال من حيث الدورية أو التجدد على قسمين:  
القسم الأول: وهو ما كانت له صفة الدورية؛ كالضريبة السنوية على رأس المال كالأموال العقارية مثلاً.

القسم الثاني: وهو ما يعرف بالضرائب العرضية على رأس المال (أي الضرائب التي تفرض مرة واحدة ومناسبة ظرف خاص أو واقعة معينة)، ويشتمل هذا القسم على ثلاث ضرائب:

أ- الضرائب الاستثنائية التي تفرض على رأس المال وتقتطع جزءاً منه، ولا تفرض إلا في أوقات الكوارث والحروب التي تتعرض لها الدولة.

ب- الضريبة على زيادة القيمة العقارية أو الزيادة في قيمة رأس المال

المنقول، فمثلاً قد يمتلك زيد من الناس عقاراً مبنياً في زقاق، وتأتي الدولة وتنشئ إلى جواره منتزهاً أو ميداناً عاماً إلى غير ذلك من الأعمال التي تزيد من قيمة هذا العقار، وحيث إن هذه الزيادة كانت بسبب أعمال قامت بها الدولة فيحق لها بناء على ذلك أن تحصل على الأقل على نصيب من هذه الزيادة في صورة ضرائب.

ج- الضرائب على التركات: وهي ذلك النوع من الضرائب الذي يفرض على التركة عند وفاة صاحبها، وبمناسبة انتقالها إلى ذمة الوارث، وهذا النوع من الضرائب قد يأخذ إحدى صورتين:

- فهو قد يفرض على مجموع التركة دون ما نظر إلى نصيب كل وارث.

- وقد يفرض على نصيب كل وارث، وهنا لا ينظر المشرع إلى التركة في مجموعها، وإنما ينظر إلى قيمة ما يحصل عليه كل وارث. وبناء على ذلك: فلو افترضنا أن زيدا من الناس آل إليه عقار مبني، باعتباره خلفا عاما لمورثه، وتصادف أن سيرت الدولة إلى جواره خطأ من خطوط المواصلات، أو رصفت الطريق أمامه أو أقامت أمامه ميدانا عاما، فكم يتحمل زيد هذا من ضرائب على رأس المال الذي آل إليه؟

لا شك أنه يتحمل على الأقل ثلاث ضرائب من ذات النوع: أولها: ضريبة التركات. وثانيها: الضريبة الدورية. وثالثها: مقابل التحسينات (أو الضريبة على زيادة القيمة) وهذه الضرائب: إن لم تكن واحدة، فهي متشابهة، لأنها مفروضة على رأس المال، وهي وإن كانت وقائعها مختلفة، وهذا ما ينفي عنها الازدواج القانوني إلا أنها من نوع الازدواج الفعلي أو الاقتصادي الناشئ من نفس السلطة المالية.

فهب أن زيدا هذا قد آل إليه هذا العقار بعد عام 1967 فكم يتحمل من الضرائب الإضافية الأخرى؟ لا شك أنه سوف يتحمل: الضريبة الإضافية للدفاع وقدرها 5% من الإيجار السنوي بمقتضى القانون 108 لسنة 1962 وتحصل مع أقساط الضريبة الأصلية ونسبتها وتأخذ حكمها وتسري عليها القوانين الخاصة بها.

كما يتحمل: ضريبة الأمن القومي، وهي ضريبة إضافية فرضت بمقتضى قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 23 لسنة 1967 ونسبة 50% من قيمة الضريبة الإضافية للدفاع.

هذا بخلاف الضرائب المحلية، والرسم التجاري، ورسم النظافة، ورسوم البلدية وكلها ضرائب أنشأها قانون الإدارة المحلية، وتدفع لمجالس القرى والمدن والمحافظات، وهذا النوع الأخير ناشئ من جراء تطبيق ضرائب الدولة وضرائب الهيئات المحلية، وهو ما يعرف بتعدد جهات الاختصاص الضريبي.

وما يقال عن العقارات المبنية يقال أيضا على الأقطان الزراعية، فهناك أنواع متعددة، ومتشابهة من الضرائب التي تفرض عليها، ومن أمثلتها: الضريبة الأصلية، والضريبة الإضافية للدفاع، وضريبة الأمن القومي، والضريبة الإضافية المحلية، والضريبة على زيادة القيمة العقارية.

ولئن كانت هناك أسباب لهذا الازدواج فإن مردها إجمالا إلى:

1 - رغبة الدولة في الحصول على موارد مالية لتغطية نفقاتها.

2 - تعدد جهات الاختصاص الضريبي.

**ثالثا: الازدواج الضريبي الداخلي في نطاق ضرائب الدخل:**

ترجع أسباب هذا النوع من الازدواج إلى طائفتين من الأسباب:

أولهما: أسباب ترجع إلى طبيعة تكوين الدول، وتعدد جهات

الاختصاص فيها.

ثانيهما: أسباب ترجع إلى طبيعة النظام الضريبي نفسه.

أولا: طبيعة تكوين الدول وتعدد جهات الاختصاص فيها: الدول

تنقسم من حيث التكوين إلى: دول بسيطة، دول اتحادية، واتحاد الدول، وهذه نبذة قصيرة عن كل نوع.

فالدول البسيطة: هي التي تنفرد بإدارة الشؤون الداخلية والخارجية فيها سلطة واحدة، وتمتاز بوحدة سياسية (أي وحدة في الدستور، والتشريع) ولو لم تتحقق وحدة الإدارة ولا يؤثر في اعتبار الدولة بسيطة كونها مكونة من عدة أقاليم أو مقاطعات تتمتع بالإدارة المحلية المستقلة، طالما كانت السلطة التشريعية واحدة، وطالما كانت الإدارة في الوحدات أو المقاطعات تخضع لحكومة مركزية واحدة تستطيع أن تعدل النظم الإدارية في هذه الوحدات بغير موافقتها (ومن أمثلة الدول البسيطة مصر حيث تتكون من مجموعة محافظات تتمتع بالحكم المحلي، وتخضع في ذات الوقت لحكومة مركزية واحدة، ولمان واحد ودستور وتشريع واحد).

واتحاد الدول هو: أن تشترك مجموعة من الدول البسيطة (أو مجموعة من الدول الاتحادية) في تكوين اتحاد بينها تدرج فيه الرابطة التي تربط بين أعضائه من الضعف إلى القوة، ويتميز ما يأتي:

أ - وجود نظام قانوني مستقل لكل عضو في الاتحاد، وسلطات إقليمية مستقلة.

ب - وجود نظام قانوني مشترك للاتحاد يسري على جميع دوله ودويلاته.

ويقسم الفقه التقليدي اتحاد الدول إلى ثلاثة أقسام:

1- دول الاتحاد الشخصي (ومثله ما كان من الاتحاد بين بريطانيا

وهانوفر من 1714 إلى 1838).

2- دول الاتحاد الحقيقي أو الفعلي، ويتكون من انضمام دولتين في

شكل اتحاد تحت حكومة واحدة فيما يتعلق بالشؤون الخارجية، وهيئتين فيما ينصرف إلى الشؤون الداخلية، ومثال ذلك: اتحاد النمسا والمجر بين عامي

(1723، 1918).

3- الاتحاد الكونفدرالي أو (الدول المتعاهدة) ويتكون من اتحاد عدة دول تتفق فيما بينها على إنشاء هيئة عليا يكون لها السلطان على حكومات الدول الأعضاء في هذا الاتحاد وتكون مهمتها وضع السياسة العامة للدولة المتعاهدة، وتترك للدول المشتركة في هذا الاتحاد تنفيذ هذه السياسة بوسائلها الخاصة دون أن يكون لها أية سلطان على رعايا الدول الأعضاء، وهذا النوع من الاتحاد ضربا من الخيال؛ لأنه يتنافى ومبدأ السيادة.

الدولة الاتحادية: (النظام الفيدرالي): تتكون الدولة الاتحادية من مجموعة من الولايات لا تتمتع أي منها بشخصية دولية مستقلة، وإنما تفنى شخصيتها في شخصية الدولة الاتحادية، أما في الداخل فتتقاسم السلطة المركزية وسلطات الولايات الاختصاصات التشريعية والتنفيذية فيكون لكل من الولايات هيئة تشريعية مستقلة، ومحاكمها الخاصة.

ويكون لها بعض السلطات على رعايا إقليمها كما يوجد بجوار هذه الهيئات مثيلة لها مركزية، لها بعض الاختصاصات وبعض السلطات على جميع رعايا الولايات، وأيا كانت الوسيلة المتبعة في توزيع الاختصاصات وأيا كان النظام المتبع فإن الحكومة المركزية تختص بالمسائل الأكثر أهمية وتختص الحكومات المحلية بالمسائل ذات الطابع المحلي.

ومن عيوب هذا النظام أنه يترك التشريع في المسائل الاقتصادية من اختصاص الولايات، هذا وتعتبر الدولة البسيطة والدولة الفدرالية، أهم أنواع الدول في عالمنا المعاصر.

ولذلك فأننا سوف نركز بحثنا على هذين النوعين من الدول، وسوف نأخذ جمهورية مصر العربية كمثال للدول البسيطة، والولايات المتحدة الأمريكية كمثال للدول الفيدرالية.

أولاً: تعدد جهات الاختصاص الضريبي في الدول البسيطة:

قلنا إن الدول البسيطة: هي دول لها حكومة مركزية واحدة، وتشريع واحد، وبرلمان واحد، وفي الغالب ما تتكون الدول البسيطة من وحدات إدارية، قد يسميها البعض دويلات أو مقاطعات، ونسميها في مصر محافظات، والدول البسيطة غالباً ما تأخذ بأحد نظامين في الحكم:

فهي إما أن تتبع أسلوب اللامركزية الإدارية، أو المركزية الإدارية في الحكم. وإن كان المؤلف في عالم اليوم أن معظم الدول تتجه إلى نظام اللامركزية الإدارية، وهي لذلك تمنح الهيئات المحلية الإقليمية نوعاً من الاستقلال الإداري والمالي، كما يحدث في مصر حالياً في حين أن دول المركزية الإدارية تضيق من سلطة الهيئات الإدارية المحلية لا في الجانب الإداري فقط بل يشمل التضيق أيضاً الجانب المالي من الاختصاصات.

وقد اتجهت جمهورية مصر العربية في الآونة الأخيرة إلى الأخذ بنظام اللامركزية الإدارية، فقد أعطى قانون الإدارة المحلية للهيئات المحلية كمجالس المحافظات والمدن والقرى الحق في فرض بعض الضرائب الإضافية والرسوم على بعض الثروات العقارية والمنقولة وعلى بعض أنواع الدخل، وهذه نماذج من الضرائب الإضافية المفروضة لصالح الهيئات المحلية:

1) الضريبة الإضافية التي يفرضها مجلس المحافظة على الأطيان الزراعية:

عند صدور قانون الإدارة المحلية رقم 124 لسنة 1960م نصت المادة 29/ب منه على فرض ضريبة إضافية على ضرائب الأطيان في المحافظة ويحدد سعرها بقرار مجلس المحافظة على ألا يزيد سعرها عن 5% من الضريبة الأصلية للأطيان، وبقرار من وزير الإدارة المحلية بعد موافقة اللجنة الوزارية للإدارة المحلية إذا زاد سعرها عن 5% وبشرط ألا يتجاوز 10% وما زاد على ذلك يفرض

بقرار من رئيس الجمهورية بعد الاتفاق مع وزير الإدارة المحلية ووزير الخزانة، بشرط ألا يتجاوز سعر الضريبة 15% من الضريبة الأصلية على الأطيان. ثم صدر قرار رئيس الجمهورية رقم 165 بتاريخ 12/8/1963م الذي يقضي بأن يحدد سعر الضريبة الإضافية على ضرائب الأطيان بجميع المحافظات بنسبة 15% من الضريبة الأصلية، وتحصل هذه الضريبة مع ضريبة الأطيان وبنسبتها وتؤدي إلى المجالس المحلية، أي أنها ضريبة محلية، وعلى ذلك فإن حصيلتها تقسم بنسبة الربع لمجلس المحافظة وثلاثة أرباع لمجالس المدن والقرى الداخلة في دائرة المحافظة<sup>(1)</sup>.

## 2) الضرائب والرسوم الإضافية الملحقمة بالضريبة على المباني: ومن

أمثلتها:

أ- الرسم الإيجاري: أجازت المادة 41 من قانون نظام الإدارة المحلية لمجلس المدينة. أن يفرض رسماً إيجارياً يؤديه شاغلوا العقارات المبنية لغاية 4% على الأكثر من القيمة الإيجارية، ويدفعه شاغل العقار مالكا كان أو مستأجرا، مع إعفاء المنشآت الحكومية ودور العبادة والمساكن التي لا تزيد قيمتها الإيجارية عن ثمانية عشر جنيهاً في السنة بشرط ألا تزيد القيمة الإيجارية لجميع المساكن التي يشغلها الممول عن هذا المبلغ.

---

(1) الجريدة الرسمية العدد 19 لسنة 1963م الصادر بتاريخ 24/8/1963م وانظر أيضاً السيد عبد المولى — التشريع الضريبي المصري- الضرائب على الدخل والثروة دار الفكر العربي 1976 ص70، عبد القادر حلمي — المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها العملية- دار النهضة العربية ص61.

ب- رسوم النظافة العامة: أجازت المادة 8 من القانون 38 لسنة 1967م للمجالس المحلية فرض رسم إجباري على شاغلي العقارات المبنية لا يجاوز 2% من القيمة الإيجارية تخصص حصيلته لشئون النظافة العامة، ويتحمل هذا الرسم شاغل العقار مالكا كان أو مستأجرا.

ج- مقابل التحسين: في جمهورية مصر العربية يوجد قانونان ينظمان فرض مقابل التحسين:

أولهما: القانون رقم 222 لسنة 1955م الذي يقضي بفرض مقابل تحسين على العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة التي تقوم بها الهيئات العامة المركزية.

ثانيهما: أعطت المادة 40/ط من قانون الإدارة المحلية رقم 124 لسنة 1960م لمجلس المدينة الحق في أن يفرض في دائرته رسما على العقارات التي انتفعت من المشروعات العامة التي قام بها المجلس بحيث لا تتجاوز قيمتها 50% من الزيادة في قيمة هذه العقارات ويتحمل هذا المقابل مالك العقار دون المستأجر مع إعفاء المنشآت الحكومية ودور العبادة.

3) الضريبة الإضافية لصالح الهيئات المحلية على إيرادات القيم المنقولة:

تقررت هذه الضريبة بموجب المادة 39/1 من قانون الإدارة المحلية رقم 124 لسنة 1960، إذ نصت هذه المادة على فرض ضريبة إضافية على إيرادات القيم المنقولة لصالح مجلس المحافظة، وقد حدد مقدارها القرار الجمهوري رقم 1653 لسنة 1963م بواقع 15% من الضريبة الأصلية وفي جميع المحافظات (ويختص مجلس المحافظة الذي يقع في دائرته المركز الرئيسي لنشاط المؤسسة بفرض هذه الضريبة، وإذا اختلف المركز الرئيسي لإحدى المنشآت عن مركز نشاطها الفعلي اختص مجلس المحافظة الكائن في دائرته مركز النشاط الفعلي



بفرض الضريبة على أن يختص بنصف حصيلتها ويودع النصف الآخر في رصيد الإيرادات المشتركة<sup>(1)</sup>.

ولما كان الأمر كذلك فلا غرو أن تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي في الدولة البسيطة من جراء تعدد جهات الاختصاص، فكما أن للحكومة المركزية أن تلجأ إلى فرض الضرائب على المواطنين المقيمين داخل الدولة، فإن للهيئات المحلية الإقليمية أن تقرر فرض الضرائب أيضا بحيث تسري داخل الإقليم الذي تمارس فيه الهيئة المحلية نشاطها، واختصاصها مع التسليم بأن سلطة الهيئات المحلية في فرض الضرائب محدودة ومقيدة.

وإذا انتقلنا الآن إلى الدولة المركبة (الدولة الاتحادية) التي سبق أن أشرنا إلى أننا سوف نقصر بحثنا عليها مع الدولة البسيطة مع أخذ الولايات المتحدة الأمريكية كمثال للدولة الاتحادية أو الفيدرالية فإنه يجدر بنا أن نذكر نبذة قصيرة عن هذه الدول للتعرف على نشأتها وتوزيع الاختصاصات فيها ثم نتناول بعد ذلك الازدواج الضريبي في هذه الدول، وأهم أسبابه:

أولاً: نشأة الدولة الاتحادية: ينشأ الاتحاد الفيدرالي بإحدى طريقتين:  
أ- إما بتفكك دولة بسيطة موحدة إلى عدة دويلات بأن تستقل أقسامها الإدارية استقلالاً تاماً، فيصبح لها سلطة تشريعية وأخرى تنفيذية وثالثة قضائية وموارد مالية خاصة ودستورا خاصا بها يقره شعب الولاية ولا يمس اختصاصات الحكومة الاتحادية المركزية، وهذه هي طريقة تكوين الاتحاد السوفيتي حين تفككت الإمبراطورية الروسية عام 1918.

---

(1) السيد عبد المولى - التشريع الضريبي المصري - هامش ص - مرجع سابق.

ب- انضمام عدة دول إلى بعضها وهذه هي الطريقة الغالبة، وهذه هي طريقة نشأة الولايات المتحدة الأمريكية.

ثانيا: توزيع الاختصاصات في الدولة الاتحادية: يختلف توزيع

الاختصاصات بين السلطات الاتحادية من دستور لآخر بحسب ظروف كل دولة ووسيلة نشأتها، ففي الدولة الاتحادية التي نشأت نتيجة تفكك دولة كانت بسيطة يتجه الدستور إلى تحديد اختصاصات الولايات، وبالعكس يتجه الدستور إلى توسيع اختصاصات الولايات في الدول التي نشأت نتيجة اتحاد دول كانت مستقلة لأن هذه الدول لا تتنازل في العادة عن سلطاتها إلا بالقدر الذي تراه ضروريا في تحقيق أهدافها.

وعلى العموم فإنه يوجد في الدول الاتحادية لكل من الولايات والسلطات المركزية. سلطة تشريعية وأخرى تنفيذية وثالثة قضائية، كما يوجد للدولة الاتحادية مواردها المالية الخاصة بها والمستقلة عن موارد الولايات، ويضع الدستور الاتحادي غالبا حدود اختصاص كل من السلطة الاتحادية وسلطات الولايات في شأن الموارد ووسائل جبايتها وعادة ما يحتفظ لكل منها بنوع معين من الضرائب والموارد.

ثالثا: الازدواج الضريبي في الدولة الاتحادية: عرفنا مما سبق أن لكل

ولاية من ولايات الدولة الاتحادية دستورها وقوانينها — كما أن لها الحق في سن التشريعات الضريبية اللازمة في حدود اختصاصها الإقليمي، وإذا ثبت هذا الحق للولايات فإنه من باب أولى يثبت للحكومة المركزية فإن لها الحق في سن القوانين التي تسري على جميع الرعايا المقيمين داخل إقليم الدولة الاتحادية بغض النظر عن أقاليم الولايات، ومن ثم فللحكومة المركزية أن تخضع جميع المواطنين للضرائب الاتحادية بالرغم من خضوعهم لضرائب الولايات.

ولو افترضنا مثلاً أن ولاية نيويورك فرضت ضريبة أصلية على المرتبات والأجور، أو على أرباح المهن الحرة على رعاياها المقيمين داخلها، ثم فرضت الحكومة المركزية (حكومة واشنطن) ضريبة تكميلية على الإيراد العام على جميع الأمريكيين المتوطنين بأمريكا، فإن هذا لا يحدث ازدواجاً ضريبياً لأن حكومة نيويورك اختصت بضريبة نوعية أصلية على فروع الدخل بينما اختصت الحكومة المركزية بالضريبة التكميلية على الإيراد العام.

غير أنه لو فرضت حكومة نيويورك ضرائب أصلية على فروع الدخل ثم فرضت ضريبة تكميلية عامة على الإيراد على رعاياها المقيمين داخلها ثم أتت الحكومة المركزية وفرضت ضريبة على الدخل أو على الإيراد العام - فلا مناص هنا من القول بتحقيق الازدواج.

ولو افترضنا أيضاً بأن مواطناً بولاية تكساس له نشاط صناعي بهذه الولاية وله أسواق بولاية كولومبيا مثلاً، فإن خضوع هذا الممول لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن نشاطه بولاية تكساس ثم خضوع لنفس الضريبة عن أرباحه التي تحققت بولاية كولومبيا عن نشاطه فيها تحقق الازدواج الضريبي، أما إن خضع لضرائب أخرى غير ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، في ولاية كولومبيا، فإننا نكون بصدد تعدد ضريبي وليس ازدواجاً ضريبياً.

هذا وازدواج الضرائب داخل الدولة الاتحادية قد يشبه ازدواج الضرائب الدولي من ناحية أن كليهما ينشأ عن وجود سلطتين ماليتين مستقلتين تتنازعان فرض الضريبة.

ولكن ازدواج الضرائب داخل الدولة الاتحادية يختلف عن ازدواج الضرائب الدولي من ناحية أنه في الدولة الاتحادية توجد سلطة عليا تستطيع أن تزيل أسباب الازدواج الداخلي، إما بسنّ قوانين واجبة الاحترام تحدد اختصاص كل سلطة في فرض الضرائب، وإما أن تعهد إلى سلطة عليا كما فعلت سويسرا

بأن أنشأت المحكمة التعاهدية السويسرية وعهدت إليها بحسم النزاع الذي قد ينشأ بين التشريعات المالية للولايات أو بين الأخيرة وبين الحكومة المركزية. أما في الازدواج الدولي فلا توجد تلك الهيئة العليا (سواء أكانت حكومة مركزية أو محكمة تعاهدية) تستطيع أن تفرض قراراتها على الدول حيث يخل ذلك بسيادة وسلطان الدول المختلفة ولا يزول الازدواج الدولي إلا بالاتفاقات الدولية، وسنرى مزيداً من الإيضاح لذلك عند بحث ازدواج الضرائب الدولي، ومن جماع ما تقدم يتضح:

أن تعدد جهات الاختصاص بفرض الضرائب سواء بالنسبة للحكومة المركزية والهيئات المحلية الإقليمية في الدول البسيطة، أو بالنسبة للحكومة المركزية وحكومات الولايات في الدول التعاهدية (الفيدرالية) هو السبب الأصل لحدوث الازدواج الضريبي الداخلي بالنسبة لضرائب الدخل، وليس هذا السبب فقط هو السبب الأوحده لحدوث الازدواج وإنما توجد هناك أسباب أخرى منها: طبيعة النظام الذي تأخذ به الدولة.

إن مرد هذا السبب بالنسبة لضرائب الدخل هو: أن ضرائب الدخل على طائفتين وتأخذ بعض الدول بإحدى الطائفتين، بينما تأخذ الأخرى وقت كتابة هذه الدراسة -<sup>(1)</sup> ومن بينها مصر بالطائفتين معاً، وهاتين الطائفتين هما: أولهما: الضرائب النوعية على فروع الدخل، وثانيتهما: الضريبة العامة على الدخل.

---

(1) وقد أخذت مصر فيما بعد بنظم الضريبة الموحدة على مجموع الدخل.

والأخذ بالطائفة الأولى يعني: أن تتعدد الضرائب تبعا لتعدد مصادر الدخل، وتعرف هذه الطائفة أحيانا بالضرائب النوعية أو بالضرائب على فروع الدخل أو بالضرائب على الدخول النوعية<sup>(1)</sup>.

ومثال ذلك: الضريبة على الأجور والمرتبات، والضريبة على أرباح المهن الحرة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيراد القيم المنقولة. وأما الطائفة الثانية: فالأخذ بها يعني الأخذ بضريبة تكميلية على مجموع دخل الممول بغض النظر عن تعدد مصادر هذا الدخل، أو خضوع كل مصدر لضريبة نوعية، وهذه الضريبة تعرف أحيانا بالضريبة على الدخل العام أو بالضريبة العامة على الدخل، وتعرف في مصر بالضريبة العامة على الإيراد. ومن الملاحظ كما سبق أن التشريعات المختلفة لا تقف من الضرائب النوعية والضريبة العامة على الإيراد موقفا واحدا، فقد تأخذ بعض التشريعات بالضرائب النوعية بينما يأخذ بعضها الآخر بالضريبة العامة على الإيراد، ومن أمثلتها: ألمانيا وإنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية<sup>(2)</sup>. وأما عن التشريع المصري فإنه يجمع ابتداء من سنة 1949م بين النظامين إذا يأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل، ويأخذ أيضا بضريبة تكميلية على الدخل العام (الضريبة العامة على الإيراد) ولسوف نحاول في الصفحات التالية الوصول إلى حالات وقوع الازدواج الضريبي في الأنظمة الضريبية السابقة:

أ- الازدواج الضريبي في ظل الأخذ بالضرائب النوعية على فرع الدخل:

---

(1) رفعت المحجوب ص 99 -مرجع سابق.

(2) رفعت المحجوب ص 103.

وعلى أية حال فإنه على فرض الأخذ بضرائب الطائفة الأولى (الضرائب النوعية على فروع الدخل) فإن كل ضريبة من الضرائب النوعية تستقل بأحكامها <sup>(1)</sup> وكل وعاء من أوعية هذه الضرائب يجمع شمل العناصر المتماثلة أو تلك التي يقتضي الأمر إخضاعها للضريبة، حتى لا يجد الممول منفذا ينفذ منه للتهرب المشروع، وذلك بغض النظر عما تحويه أوعية الضرائب الأخرى، ولا غرو إن أفضى ذلك إلى أن يصبح العنصر الواحد مما يدخل في وعاءين أو أكثر من أوعية ضرائب الدخل، وهنا ينشأ الازدواج إذا ما توافرت شروطه الأخرى، ومعنى ذلك وكما تقدم أن هذا النوع من الازدواج مقصود من المشرع لسد الذريعة التي قد يهرب بها الممول من الخضوع للضريبة ويترتب على قصد المشرع هذا أن تتداخل بعض الضرائب في بعضها مما ينجم عنه خضوع العنصر الواحد لأكثر من ضريبة. فمثلاً:

لو افترضنا أن تاجراً أو سمساراً يمتلك أسهماً أو سندات في شركة ما، وهذه القيم المنقولة تشكل جزءاً من رأس ماله فإن المشرع المصري حين يفرض على أرباحها الضريبة النوعية على إيرادات القيم المنقولة — متى تم توزيعها واقترن ذلك بإثراء المستفيد — ولكن هذه القيم المنقولة قد تخضع في ذات الوقت للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مادامت متصلة بمباشرة المهنة التجارية وأدرجت في حساب الأرباح والخسائر.

---

(1) محمد فؤاد إبراهيم ص 468 — مرجع سابق.

على أنه <sup>(1)</sup> من شأن استقلال كل ضريبة نوعية بأحكامها ما يفضي إلى خضوع العنصر الواحد لضريبتين من نفس النوع - إذ هما من ضرائب الدخل - ويتوافر شروط الازدواج الأخرى تتحقق الظاهرة التي نحن بصدددها.

ب- الازدواج الضريبي في ظل الأخذ بالضريبة العامة على مجموع

#### الدخل:

إذا كان من شأن الأخذ بالضرائب النوعية على فروع الدخل حدوث الازدواج الضريبي، وهذا هو الطعن الذي يثيره أنصار الأخذ بالضريبة العامة على مجموع الدخل الذين يقولون في نفس الوقت بأن مجموع الدخل يقسم إلى أوعية إيرادات لا أوعية ضرائب مستقلة كما يقسمه أنصار الضرائب النوعية، ومن ثم فإن كل وعاء إيراد يندرج تحت نوعه، فمثلاً: إيراد العمل يندرج تحت نوعه، وإيراد الأرباح التجارية والصناعية يندرج تحت نوعه وإيراد القيم المنقولة يندرج تحت نوعه، وإيراد رأس المال يندرج تحت نوعه وهكذا، ومن مجموع الأنواع يتكون وعاء الضريبة العامة على مجموع الدخل وهذا التقسيم لمصادر الدخل إلى أوعية إيرادات لا أوعية ضرائب مستقلة كما يقولون يمنع من حدوث الازدواج الضريبي.

بيد أنه <sup>(2)</sup> وإن كان الازدواج الضريبي مع أحكام الضريبة الواحدة بعيد المنال إلا أن الأساليب التي تتبع لتحصيل هذه الضريبة قد تجعل من الظاهرة حقيقة واقعة، وحسبنا أن ننظر في هذا الصدد في التشريعات المقارنة المتضمنة فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل ليتضح لنا أن الازدواج يتحقق فيها

---

(1) المرجع السابق.

(2) نفس المرجع السابق ص 469.

نتيجة لإتباع أكثر من أسلوب واحد من أساليب التحصيل والجبائية؛ فالضريبة الفرنسية على إيرادات الأشخاص الطبيعيين وهي التي حلت منذ عام 1948م محل الضرائب النوعية.

تنقسم داخليا: إلى أوعية إيرادات. غير أنه لما كانت إيرادات القيم المنقولة توزعها شركات المساهمة أو الهيئات العامة. فقد ألزم المشرع هذه الشركات والهيئات بحجز الضريبة المستحقة عن هذه التوزيعات من المنبع وتوريدها رأسا إلى الخزنة العامة. بيد أن أحكام الضريبة على إيرادات الأشخاص الطبيعيين تلزم الممول بضرورة إدراج كافة الإيرادات التي يحصل عليها من المصادر المختلفة بإقراره الضريبي وتوزيعها داخليا على أوعية الإيرادات توطئة لسريان الضريبة النسبية عليها بعد خصم التكاليف ومراعاة الأعباء العائلية. وما من شك في أن من شأن إدراج إيرادات القيم المنقولة بالإقرار الضريبة ما يفضي إلى خضوع هذا العنصر مرتين لذات الضريبة، حيث إنه سبق استيداء الضريبة لدى توزيع الشركة للإيرادات على المستفيدين، وفي هذا ما ينم عن أن إتباع أسلوب الإقرار بشأن الإيرادات بكافة أنواعها والاستعانة بأسلوب الحجز من المنبع بالقياس إلى إيرادات القيم المنقولة أو إيرادات كسب العمل من الأسباب الفنية التي يترتب عليها ظاهرة الازدواج الضريبي في نطاق سريان الضريبة الواحدة على مجموع الدخل.

ج- الازدواج الضريبي في ظل الجمع بين الضرائب النوعية والضريبة

العامة على الإيراد:

لعله من المعروف أن كثيرا من التشريعات الضريبية في بقاع كثيرة من العالم ومن بينها التشريع الضريبي المصري تقوم على أساس الأخذ بنظام الضرائب النوعية والضريبة العامة على الإيراد والأخذ بنظام الضريبة العامة على الإيراد إلى جانب الضرائب النوعية يعني تلافي المآخذ والعيوب التي يتصف بها



نظام الضرائب النوعية. ذلك النظام الذي يقضي بالتفرقة بين الدخول المختلفة حسب مصدرها. سواء من ناحية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة والإعفاء منها أو من ناحية تحديد السعر وإجراءات الربط والتحصيل، ويؤخذ على هذا النظام أنه مبني أصلاً على أساس عينية الضرائب فهو لا يراعي الناحية الشخصية إلا في حالات قليلة وعلى نطاق ضيق، كما أنه مبني أيضاً على أساس نسبية السعر، فهو لا يراعي التصاعد إلا على سبيل الاستثناء. وتلافي هذه المآخذ والعيوب لا يتم إلا بفرض ضريبة تكميلية أخرى وهي المسماة بالضريبة العامة على الإيراد، فهذه الضريبة إذن تعتبر ضريبة فوق ضريبة وهي لا تقوم أصلاً إلا إذا وجدت الضرائب النوعية، وهي إنما وجدت لتصحيح الأخطاء التي توجد بها هذه الضرائب سواء من ناحية العينية أو من ناحية النسبية<sup>(1)</sup>.

ويرى البعض<sup>(2)</sup>: أن فرض الضريبة العامة على مجموع الدخل إلى جانب الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة يعد من قبيل الازدواج الضريبي الداخلي المقصود، ذلك لأن الضريبة العامة على الإيراد تصيب الإيرادات مجتمعة بعد أن فرضت الضريبة النوعية على كل منها، ولذلك: فإن فرضها يعتبر ازدواجا مقصودا للضريبة.

---

(1) عبد القادر حلمي — المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها العملية — دار النهضة العربية

ط 1971 ص 200 وما بعدها.

(2) حلمي مراد — مالية الدولة ص 211، رفيق محمد الجزيري — النظام الضريبي في

التشريع المصري 1977 — مكتبة عين شمس ص 72.

هذا ولا تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي من جراء تعدد جهات الاختصاص أو اختلاف طبيعة النظام الضريبي لكل دولة فقط بل قد تتحقق أيضا لأسباب أخرى لعل أهمها <sup>(1)</sup>:

- 1- ازدياد النفقات العامة في الآونة الأخيرة ازديادا مضطربا وسريعا. الأمر الذي يحتم على الدولة تدبير الموارد لتغطية هذه النفقات، وهو ما قد يدفعها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة، أو فرض عدة ضرائب متشابهة على وعاء واحد.
  - 2- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب، وذلك عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من ذات النوع.
  - 3- رغبة الدولة في التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من الممولين، وذلك عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم فضلا عن الضريبة العامة التي تقع عليهم جميعا.
- وبعد:

فتلك هي الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي الداخلي أرجو أن أكون قد أوضحته بما يناسب المقام، وسوف أتناول فيما يلي الازدواج الضريبي الدولي من حيث الأسباب التي تؤدي إلى حدوثه بعد ذكر ماهيته ونبذة قصيرة عنه.

---

(1) رفعت المحجوب ص 160 -مرجع سابق، أحمد جامع ص 235 -مرجع سابق.

## المبحث الثاني الازدواج الضريبي الدولي

### ماهية ازدواج الضرائب الدولي:

هو ذلك النوع من الازدواج الذي يتحقق نتيجة فرض الضريبة نفسها أو أخرى مشابهاة لها على ممول واحد ووعاء واحد بواسطة دولتين أو أكثر، وهذا النوع من الازدواج لم يكن ليشير اهتماما ملحوظا في العصور الفائتة، نظرا لأن أكثر الناس كانوا يحصرون معاشهم ونشاطهم داخل حدود دولة معينة، كذلك لم يكن الفن الضريبي قد تقدم كثيرا على النحو القائم في عالمنا المعاصر.

أما الآن فقد تقدمت الصناعة بدرجة جعلتها تنظر بعين الاهتمام إلى السوق الخارجية بدرجة قد تفوق في بعض الأحيان اهتمامها بالسوق الداخلية، كما ازدادت التجارة الدولية زيادة هائلة، وظهرت شركات المساهمة متعددة الجنسيات أو دولية النشاط في عالمي الانتاج والتداول الاقتصاديين، وقد صاحب ذلك إتقان الأساليب المصرفية، وأصبحنا نرى الأسواق المالية والأسواق الموازية وانتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة في لحظات معدودات بالتليكس وخلافه من وسائل الاتصال، ولا يقتصر الأمر عند سهولة انتقال رؤوس الأموال بل يمتد ليشمل الأيدي العاملة كذلك، كل ذلك ساعد على توزيع الثروات ووسائل الانتاج بين العديد من الدول التي تتباين في أنظمتها الضريبية مما جعل المنافسة تنشب بينها في مجال الضرائب، ومما أظهر بوضوح ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، وأبرز أهميتها في عالمنا المعاصر وضرورة الوصول إلى حلول لها قبل تفاقم المشكلة وتعقدها بدرجة يصعب معها الحل. ناهيك عن الضرر الأعظم الذي ينتج من جرائه. ذلك أن الازدواج الضريبي يعوق

حركة انتقال رؤوس الأموال وتنقل الأشخاص من دولة إلى أخرى، وهذا يؤثر بدرجة سيئة على توزيع الموارد الانتاجية في العالم توزيعا عادلا.

هذا ونستطيع بعد هذه المقدمة القصيرة إرجاع حدوث الازدواج

الضريبي في المجال الدولي إلى مجموعة من الأسباب، لعل أهمها:

(1) استناد كل دولة عند وضع تشريعها الضريبي إلى مبدأ السيادة:

ذلك المبدأ الذي يقضي بأن تتصرف كل دولة بحرية كاملة في كافة

شئونها الداخلية والخارجية دون أن تخضع لرقابة أو إشراف دولة أخرى، اللهم

إلا ما تفرضه أحكام القانون الدولي العام من قيود على حريتها في التصرف وما

تفرضه على نفسها من التزامات بمقتضى معاهدات بينها وبين دولة أخرى،

ومن المعلوم أنه لا توجد قاعدة من قواعد القانون الدولي العام تحرم الازدواج

الضريبي، ويبدو أن فكرة السيادة الضريبية لكل دولة، وإمعان الأخذ بها، كان

لها دور كبير في ظهور الازدواج الضريبي الدولي، ذلك أن كل دولة بما لها من

حق السيادة تضع تشريعاتها الضريبية وأنظمتها المالية على وفق حاجتها ونظمها

وتقاليدها ونظام حكمها دون ما نظر إلى تشريعات غيرها من الدول ودون أن

تبحث وراء هذه التشريعات الأجنبية.

هذا واختلاف حاجيات الدول وتقاليدها وأنظمة حكمها، أدى إلى

وجود تشريعات مالية ذات قواعد متباينة، وعلى سبيل المثال: فقد أصبحنا نرى

في عالمنا المعاصر دولا تأخذ بنظام الضرائب الشخصية (ذلك النظام الذي

يخضع كافة الإيرادات التي يحصل عليها الممول للضريبة مع مراعاة شخصيته

سواء بالسماح له بخصم حد أدنى للمعيشة وخصم مبلغ للأعباء العائلية إذا لم

يتجاوز إيراده حدا معيناً) كما أصبحنا نرى أيضا دولا تأخذ بنظام الضرائب

العينية (ذلك النظام الذي لا ينظر إلا للمادة الخاضعة للضريبة دون ما نظر إلى

شخصية الممول) بل إن كل مجموعة من هاتين المجموعتين قد تتباين تشريعاتها

أيضا؛ فدول المجموعة الشخصية قد لا تتفق على معيار واحد في فرض الضريبة، وذلك واقع بالفعل، إذ أن هناك دولا تستند في فرض الضريبة على معيار الإقامة بالنسبة للأجانب، والجنسية بالنسبة لرعاياها، وهناك دول أخرى تستند فقط إلى معيار الإقامة، وهذه الأخيرة قد تختلف فيما بينها في تحديد مدلول الإقامة. فمثلا التشريع الفرنسي يشترط مدة خمس سنوات فأكثر مع تركيز مصالحه في فرنسا حتى يعتبر الأجنبي مقيما، بينما نرى التشريع المصري يعتبر الشخص مقيما مادام له محل إقامة رئيسي أو تتركز مصالحه الرئيسية في مصر.

كذلك الحال بالنسبة لمجموعة دول الضرائب العينية فإن قواعدها قد تتباين فيما بينها أيضا ولا تتفق على معيار واحد في فرض الضريبة. فمثلا: ضريبة القيم المنقولة قد تكون الواقعة المنشئة للضريبة في إحدى الدول هي واقعة التوزيعات، ومن ثم تسري الضريبة على إيراد القيم المنقولة على كل التوزيعات التي تتم داخلها، بينما قد تعتمد دولة أخرى على الدفع الفعلي كواقعة منشئة للضريبة. وبناء على ذلك:

فلو أن شخصا يمتلك أسهما في دولة (أ) وكانت تشريعاتها تفرض الضريبة بمجرد التوزيع بينما يقيم في دولة (ب) التي تقضي تشريعاتها بفرض الضريبة بمجرد القبض الفعلي فإنه وبناء على ما سبق يتعرض لدفع الضريبة مرتين للدولتين على دخل واحد.

## (2) اختلاف المعايير التي تستند إليها كل دولة في فرض ضرائبها:

ذلك أن هناك من الدول ما تستند في فرض ضريبة التركات مثلا إلى معيار الجنسية، ذلك المعيار الذي يقضي بأن الضريبة من حق الدولة التي ينتمي إليها الممول بجنسيته، بينما نجد دولا ثانية تستند إلى معيار الموطن أو الإقامة وهو يقضي بأن الضريبة من حق الدولة التي يقيم فيها الممول، وهناك

دول أخرى تستند إلى معيار المورد أو الموقع، وهو يقضي بأن فرض الضريبة من حق الدولة التي بها موقع المال أو التي ينشأ فيها الإيراد.

فمثلاً: إذا توفي شخص من رعايا دولة (أ) وكان مقيماً في دولة (ب) تاركا أموالاً في دولة (ج) فإن الازدواج الضريبي يتحقق في هذه الحالة إذا كانت دولة (أ) تطبق في ضريبة التركات معيار الجنسية، ودولة (ب) تطبق معيار الموطن، ودولة (ج) تطبق معيار المورد أو الموقع أو مصدر الدخل.

مثال آخر: قد تستند دولة (أ) في فرض ضريبة الدخل إلى معيار مكان الاستهلاك بينما تستند دولة (ب) إلى معيار مكان الاستغلال (أي الدولة التي بها منبع الدخل) فإذا افترضنا أن شخصاً اعتاد الإقامة في دولة (أ)، ويعيش على دخل مستمد من مشروعات في دولة (ب) فإنه في هذه الحالة يتعرض للازدواج الضريبي الدولي على دخله في كلتا الدولتين؛ لأن الأولى تستند إلى معيار الاستهلاك، بينما تستند الثانية إلى معيار الاستغلال. وإليك بعض الأمثلة التطبيقية لاختلاف أسس أو معايير فرض الضرائب في بعض الدول مما يؤدي إلى الازدواج<sup>(1)</sup>.

**1- في فرنسا:** تفرض ضريبة نسبية تستند إلى قاعدة الإقليمية وضريبة إضافية تصاعدية تستند إلى الموطن أولاً ثم إلى الجنسية. ثانياً: فتلاحق الضريبة الفرنسية الفرنسيين غير المتوطنين في فرنسا أي في الخارج، بينما قد يخضع هؤلاء للضريبة في تلك البلاد وعلى أساس الموطن أو التبعية الاقتصادية.

---

(1) العزباوي - مبادئ الأصول العلمية للضرائب - مطبعة المليحي بالجيزة ط 1-1974 ص 116.

2- في إنجلترا: يأخذ المشرع بضابطي الإقامة والإقليمية معا، فيخضع المقيم الأجنبي أصلا لضريبة الدخل، كما تخضع الدخول الناتجة في إنجلترا للضريبة أيا كان محل إقامة المستفيد.

3- الولايات المتحدة: يجمع التشريع الضريبي هناك بين الضوابط الثلاثة الآتية: 1- الجنسية. 2- الموطن. الإقليمية. فالأمريكي أينما وجد يخضع للضريبة على دخله بالخارج. كما يخضع الأجنبي المقيم، وكذلك الدخول الناتجة في أمريكا ولو كان صاحبها أجنبيا غير مقيم.

#### 4- بالنسبة لمصر:

(أ) بالنسبة للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أخذ المشرع الضريبي بمبدأ التبعية الاقتصادية أي مبدأ مصدر الإيراد، فتسري الضريبة على الإيرادات التي توزعها الشركات والمنشآت المشتغلة في مصر بصرف النظر عن محل إقامة أو جنسية المستفيد.

وأخذاً بمبدأي الإقامة والتبعية السياسية بالنسبة لما يستولي عليه المصريون أو الأجانب المستوطنون أو المقيمون عادة فيها من أرباح وفوائد تدفعها الشركات أو المنشآت الأجنبية، وكذلك على ما يستولون عليه من الفوائد والإيرادات وغيرها مما يملكونه من الأوراق المالية الأجنبية عامة. فهذه الإيرادات ولو أنها نتجت في دولة أجنبية وتخضع للضريبة فيها أخذاً بمبدأ التبعية الاقتصادية غير أنها تخضع مرة أخرى في مصر أخذاً بمبدأ التبعية السياسية إن كانت تخص مصرية، وبمبدأ الإقامة إن كانت تخص أجنبيا مستوطنا في مصر.

(ب) بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فتخضع أرباح الشركات والمنشآت الأجنبية المشتغلة في مصر للضريبة فيها أخذاً بإقليمية الضريبة، أو مبدأ التبعية الاقتصادية، وهذه الشركات نفسها قد تدفع الضريبة

على نفس هذه الأرباح في بلدها الأصلي مرة أخرى إذا كان المستثمر أجنبيا وإذا كان هذا البلد يأخذ بمبدأ التبعية السياسية.

(ج) وفي الضريبة العامة على الإيراد - يخضع لهذه الضريبة في مصر إيراد المصري أيا كان موطنه وأيا كان مصدر هذا الإيراد أخذا بمبدأ التبعية السياسية، فإذا كان المصري متوطنا في بلد أجنبي أو كان هذا الإيراد مستمدا من بلد أجنبي فإن هذا الإيراد يخضع للضريبة أكثر من مرة.

ويخضع للضريبة في مصر إيراد الأجنبي غير المتوطن إذا نتج هذا الإيراد في مصر أخذا بمبدأ مصدر الإيراد، وهذا الإيراد نفسه قد يخضع للضريبة مرة أخرى في البلد الذي يستوطنه أو يقيم فيه أو يتبعه سياسيا، والأجنبي المتوطن يخضع إيراده للضريبة المصرية سواء المستمد من مصر أو من الخارج، وقد يخضع إيراده المستمد من الخارج للضريبة في البلد الذي نتج فيه الإيراد.

(د) بالنسبة لرسوم الأيلولة وضريبة التركات. إذا توفي شخص مصري عن مال موجود في بلد أجنبي فإن هذا المال يخضع للضريبة في مصر أخذا بمبدأ التبعية السياسية، وفي الوقت نفسه يتحمل هذا المال عبء الضريبة في البلد الأجنبي إذا كان يأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية أو بمبدأ موقع المال، ويتم هذا الازدواج أيضا في الضريبة بالنسبة للأجنبي غير المقيم أو غير المتوطن في مصر إذا توفي عن مال مستثمر بها أو كان يعمل بها فتخضع أمواله المتخلفة عنه في مصر تطبيقا لمبدأ التبعية الاقتصادية في الوقت الذي قد تخضع فيه تركته بما فيها ما خلفه في مصر في دولة جنسيته أخذا بمبدأ التبعية السياسية.

### (3) انتشار الضرائب الشخصية:



يرتكز مبدأ شخصية الضريبة على محل إقامة الممول، ومقدرته متمثلة في إيراداته من جميع المصادر حتى ما كان آتيا منها من الخارج، ولو أن الدول ظلت على الأخذ بنظام الضرائب العينية لما كثرت حالات الازدواج الضريبي؛ فالضريبة العينية لا تنظر إلا إلى موقع المال ولا تنصرف إلا إلى الإيراد المستمد من هذا المال. بمعنى أن الضريبة العينية لا تنظر إلى إيراد الممول من جميع المصادر، وإنما تسري على كل إيراد على حدة ونطاقها قاصر على الأشياء الموجودة داخل حدود الدولة، ومن غير المعقول مثلا أن تقوم دولة (أ) بفرض ضريبة عقارية على عقار موجود داخل دولة (ب).

وبانتشار الضرائب الشخصية كثرت حالات الازدواج الضريبي على أساس أن الضرائب الشخصية كما سلف القول تنظر إلى كل إيرادات الممول بصرف النظر عن مصدرها. أو موردها حتى ولو كانت آتية من الخارج. فلو افترضنا أن شخصا ينتمي إلى دولة (أ) وله نشاط تجاري أو صناعي أو مهن حرة في هذه الدولة، وهي تأخذ بنظام شخصية الضريبة، ولهذا الشخص عقار في دولة (ب) وهي تأخذ بنظام عينية الضريبة فيإيراد هذا العقار يخضع للضريبة الشخصية في دولة (أ) وهي: (دولة موطن الممول) بالرغم من خضوعه للضريبة العينية في الدولة الكائن بها العقار.

#### (4) انتشار شركات المساهمة وفروعها في دول متعددة لاسيما شركات

الطيران والملاحة البحرية:

انتشرت في الآونة الأخيرة شركات الملاحة البحرية والجوية، وهي نوع من أنواع شركات المساهمة التي تزايدت في عمومها زيادة هائلة، وليس الأمر قاصرا على انتشار مراكزها الرئيسية، ولو حدث هذا فقط لما كانت هناك مشكلة ولكن مشكلة الازدواج الضريبي إنما تثور بمناسبة انتشار فروع هذه الشركات في دول متعددة وتحقق نسبة من أرباح هذه الشركات داخل حدود

هذه الدول، ولو فرضت كل دولة من هذه الدول ضريبة على الربح المتحقق داخلها بالإضافة إلى ما تدفعه الشركة من ضرائب لدولة المركز الرئيسي فإن الازدواج الضريبي الدولي متحقق في هذه الحالة لا محالة، بل إن الأمر قد لا يقتصر خصوصاً في شركات الملاحة على تحقق الازدواج الضريبي فقط وإنما قد يتعداه إلى تعدد الضرائب المفروضة عليها.

### المبحث الثالث

#### الازدواج الضريبي المقصود والازدواج غير المقصود

##### تمهيد وتقسيم:

الازدواج المقصود: هو ذلك النوع من الازدواج الذي تعتمد السلطة المالية المنوط بها فرض الضريبة إلى إحداثه لتحقيق غرض معين.

وأما الازدواج غير المقصود فهو ذلك النوع من الازدواج الذي يحصل

على غير قصد من سلطة فرض الضريبة، وغالبا ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي مقصودا من المشرع تحقيقا لأغراض ونتيجة لأسباب ستأتي فيما بعد،

وإن كان هذا لا يمنع أن يكون الازدواج الداخلي غير مقصود وإنما يحدث

نتيجة لأسباب ستأتي، وغالبا ما يكون الازدواج الداخلي غير المقصود من

النوع الاقتصادي لا القانوني.

أما الازدواج الضريبي الدولي فغالبا ما يكون غير مقصود غير أن المشرع

الداخلي قد يقصد إلى إحداثه في بعض الحالات نتيجة لأسباب ستأتي أيضا،

وبناء على ذلك:

فإن الازدواج الضريبي من ناحية قصد المشرع إلى إحداثه أو عدم قصده

له أربع حالات: فهو قد يكون داخليا، وقد يكون دوليا، ومن جهة أخرى

فكل نوع من هذين النوعين قد يكون مقصودا، وقد يكون غير مقصود.

وسوف نوجز هذه الحالات فيما يلي منبهين إلى أسباب وأغراض كل حالة

على حدة.

## المطلب الأول

### الازدواج الضريبي الداخلي المقصود

الازدواج الضريبي الداخلي المقصود: هو الذي تعتمد نية المشرع إلى إحداثه لأسباب أهمها:

- أ- الضرورة الوقتية: كأحوال الحروب والكوارث، أو العجز الطارئ في الميزانية نتيجة لظروف لم يتوقعها المشرع، وهنا قد يلجأ المشرع لمواجهة هذه الضرورة إلى فرض نفس الضريبة أو أخرى مشابهة لها على نفس الوعاء، وعادة ما يزول هذا الازدواج بزوال الضرورة.
- ب- مواجهة النفقات العامة المتزايدة الأمر الذي قد يدفع المشرع إلى فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة أو فرض ضريبتين من نفس النوع على الوعاء الواحد.

هذا وقد لا يكون هناك سبب مباشر للازدواج الداخلي المقصود، وبالرغم من ذلك يعتمد المشرع إلى إحداثه تحقيقاً لأغراض، لعل أهمها:

1- رغبة المشرع في الحصول على إيرادات جديدة، وإنما يكون ذلك بعدة طرق: فهو قد يكون بفرض ضرائب متشابهة على الوعاء الواحد، وقد يكون بفرض ضرائب إضافية معلاة على الضريبة الأصلية؛ كضريبة الدفاع المفروضة بمصر بموجب القانون 277 لسنة 1956م، وأيضاً ضريبة الأمن القومي المفروضة بموجب القانون 23 لسنة 1967م، وكذلك ضريبة الجهاد المفروضة بالقانون رقم 117 لسنة 1973م.

2- رغبة المشرع في إخفاء رفع سعر الضريبة: وذلك بتقسيم السعر المطلوب إلى ضريبتين من نفس النوع بدلا من واحدة.

3- رغبة المشرع في تمييز بعض الدخول عن بعضها تبعا لمصادرها. فيفرض مثلاً: على الدخل المستمد من رأس المال ضريبة إضافية علاوة على

الضريبة العامة على مجموع الدخل، وهذا إيثار لدخل العمل على دخل الملكية. ذلك لأن فرض الضريبة على رأس المال يعتبر كأنه فرض لضريبة أخرى على الدخل يراد منها معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد من معاملة العمال.

4- رغبة المشرع في زيادة العبء على طوائف معينة من الممولين، كما إذا فرض المشرع مثلاً ضريبة خاصة على رقم الأعمال، علاوة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

5- رغبة المشرع في زيادة العبء على مادة معينة بصورة أقل ووضوحاً من رفع سعر الضريبة، كما فعل المشرع المصري مثلاً حين فرض رسم دمغة سنوية على إيرادات الأسهم والسندات وحصص التأسيس بدلاً من رفع سعر الضريبة على إيرادات هذه القيم المنقولة، وهذه الضريبة هي في الواقع ضريبة إضافية على إيرادات هذه القيم.

6- رغبة المشرع في تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية كحماية المشروعات الصغيرة من منافسة المشروعات الكبيرة — كما إذا فرض المشرع ضريبة على أرباح الشركات التي يتجاوز رأس مالها مبلغاً معيناً إلى جانب فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

7- تدبير موارد الهيئات المحلية، كما فعل المشرع المصري في قانون الإدارة المحلية بإعطاء الحق للهيئات المحلية في فرض بعض الضرائب والرسوم على بعض الأوعية. وقد تقدم ذلك.

### المطلب الثاني

#### الازدواج الداخلي غير المقصود

إذا كان الغالب أن الازدواج الداخلي مقصوداً من المشرع لأغراض وأسباب سبق ذكرها، فإن هذا لا يمنع من أن يكون الازدواج الداخلي في

الوقت ذاته غير مقصود من المشرع، ويرجع سبب وقوعه بالرغم من عدم قصده إلى أسباب أهمها:

- 1- قد يقع الازدواج غير المقصود نتيجة عدم التناسق في التشريع. بمعنى أن الدولة تحت وطأة تزايد النفقات العامة تضطر إلى التوسع في فرض الضرائب بدافع الحاجة إلى المال، وهي لذلك تخلق ضرائب جديدة بصرف النظر عما إذا كانت تتلاءم والضرائب القائمة أم لا.
- 2- قد يقع الازدواج غير المقصود نتيجة لتعدد جهات الاختصاص بفرض الضريبة، كما يحدث مثلاً في الدولة الاتحادية، فقد تفرض الحكومة الاتحادية وحكومة إحدى الولايات نفس الضريبة أو ضريبتين من ذات النوع على وعاء واحد، وقد يحدث مثل ذلك أيضاً في الدولة البسيطة، فقد تقوم كل من الحكومة المركزية وإحدى السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة أو ضريبتين من نفس النوع على وعاء واحد. وقد تقدمت أمثلة لذلك، وسنرى علاجها مستقبلاً.

- 3- قد يقع الازدواج غير المقصود — كما أشرنا سابقاً — نتيجة لنقل عبء الضريبة من المكلف القانوني بها إلى غيره، وفي هذه الحالة فإن الازدواج لا يعتبر قانونياً وإنما هو ازدواج فعلي أو اقتصادي.

### المطلب الثالث

#### الازدواج الضريبي الدولي المقصود

يذهب البعض <sup>(1)</sup> إلى أن الازدواج الدولي يكون في الغالب مقصوداً؛ لأن المفروض أن السلطة التشريعية في كل بلد تعلم وهي تضع القواعد المتعددة

---

(1) محمد ليب شقير — علم المالية العامة ص 213 — مرجع سابق.

لما تفرضه من ضرائب ما يكون مطبقا في البلاد الأخرى، فإذا وضعت من القواعد ما من شأنه حدوث الازدواج فإنما يكون ذلك بعلمها وقصدها، وهذا الرأي وإن كانت له وجاهته إلا أنه من الناحية الفعلية غير مطابق للحقيقة، وإنما يكون صحيحا في حالة ما إذا توحدت القواعد والمبادئ الضريبية خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة وهل هو الشخصية أو العينية؟، وبتحديد الواقعة المنشئة لها في الدول المختلفة واتحاد القواعد الضريبية لا وجود له في الواقع غير أن الازدواج الدولي قد يكون مقصودا إذا تعمدت الدولة إحداثه تحقيقا لأهداف لعل أهمها:

1- منع هجرة رؤوس الأموال: فالدول تستخدم الازدواج الضريبي كسلاح لتحقيق غرض اقتصادي لها كمنع هجرة رؤوس أموال رعاياها إلى الخارج، وذلك عن طريق فرض ضريبة على إيراد رؤوس هذه الأموال، بالرغم من علمها بأن دولة مورد الإيراد تفرض نفس الضريبة.

2- الحد من التضخم أو البطالة: وعلى العكس من الغرض الأول تماما قد يرمي المشرع إلى منع أو عرقلة دخول رؤوس الأموال أو الأيدي العاملة الأجنبية إلى الدولة خوفا من التضخم أو انتشار البطالة داخل الدولة، فيفرض حينئذ ضرائب على رؤوس الأموال القادمة من الخارج أو على الأيدي العاملة تكون مماثلة لما تفرضه دولة الموطن أو الجنسية.

3- المعاملة بالمثل: قد تسيء إحدى الدول المعاملة المالية لرعايا دولة أخرى، وهنا قد تلجأ الأخيرة إلى معاملة رعايا الأولى بالمثل ثارا من دولتهم التي أضرت بمصالح رعاياها.

## المطلب الرابع

### ازدواج الضرائب الدولي غير المقصود

أشرنا فيما سبق إلى أن التشريعات المالية لدول المجموعة الدولية غالبا لا تقصد إحداث ازدواج الضريبي الدولي، ومرد هذا الازدواج إن وجد هو استقلال كل دولة بوضع تشريعها المالي وفقا لمصالحها وتقاليدها ونظام حكمها الأمر الذي يؤدي إلى وجود تباين بين القواعد القانونية المالية الدولية خاصة كما أسلفنا فيما يتعلق بأساس فرض الضرائب، وهل تأخذ الدولة بنظام الضرائب الشخصية أو العينية، وكذلك فيما يتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة. ونتيجة لما سبق فقد يحدث الازدواج الضريبي الدولي على الرغم من عدم قصد المشرع إلى إحداثه.



## الفصل الثالث

### الازدواج الضريبي في الضرائب الخاصة بالمسلمين

**تقديم وتقسيم:** سوف نرى في هذا الفصل الحالات التي يرى فقهاء الشافعية أن فيها اجتماعاً لزكاتين في مال واحد، وهل يعد ذلك عندهم تشيية للصدقة أم لا ثم نعرض لآراء مخالفينهم، وذلك في ثلاثة مباحث. المبحث الأول: ويختص بالمسألة الأولى، وسوف نقسمه إلى ثلاثة مطالب. أولها: نعرض فيه المذاهب الفقهية المختلفة في المسألة مع الاستدلال عليها. ثانيها: ويختص بالمقارنة بين هذه المذاهب مع الترجيح، وبيان المذهب المختار. ثالثها: لبيان مدى توافر الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة على الراجح من هذه المسألة.

المبحث الثاني والثالث: وسوف يختص كل منهما بمسألة أخرى، ونسير فيه على منوال المبحث الأول. وقبل ذلك فإنه يجدر بنا أن نذكر القاعدة التي هي الأصل في هذا الفصل، والتي ذكرها الإمام السيوطي -رحمه الله تعالى- فقال <sup>(1)</sup>: "لا تجتمع زكاتان في مال واحد إلا في ثلاث مسائل:

الأولى: عبد التجارة فيه زكاتها والفطرة.  
الثانية: نخل التجارة تخرج زكاة الثمرة وزكاة الجذع ونحوه بالقيمة.  
الثالثة: من اقترض نصاباً فأقام عنده حولا عليه زكاته وعلى مالكه ومثله اللقطة: إذا تملكها حولا".

---

(1) الأشباه والنظائر في قواعد وفروع فقه الشافعية. للإمام جلال الدين عبد الرحمن السيوطي المتوفى سنة 911هـ طبعة 1387هـ مصطفى الباي الحلبي ص444.

**المبحث الأول**  
**اجتماع زكاة الفطر والتجارة في العبد المعد لها**  
**المطلب الأول**

**عرض المذاهب والاستدلال عليها**

أولاً: القائلون باجتماع زكاتي التجارة والفطرة في العبد المعد للتجارة:  
ذهب الأئمة مالك والليث والأوزاعي والشافعي وإسحاق وابن المنذر وأحمد -رحمهم الله تعالى- إلى أنه يجوز أن تجتمع زكاتا التجارة والفطرة في عبد التجارة، وذلك على النحو التالي:

أ- مذهب المالكية وأدلتهم:

ذهب المالكية إلى وجوب زكاة التجارة مطلقاً، أي سواء كان التاجر محتكراً أو مديراً، ولهم في وجوبها خمسة شروط.

الأول: أن يكون العرض مما لا تتعلق الزكاة بعينه؛ كالثياب والكتب، فإن تعلقت الزكاة بعينه كالحلي والماشية مثلاً وجبت زكاته بالكيفية الواردة، في زكاة النعم والذهب إن بلغ نصاباً فإن لم يبلغ نصاباً فإن الزكاة تكون في قيمته كبقية العروض.

الثاني: أن يكون العرض مملوكاً بمبادلة مالية كسواء لا مملوكاً بإرث أو

هبة.

الثالث: أن ينوي بالعرض التجارة حال شرائه.

الرابع: أن يكون ثمنه عينا أو عرضاً امتلكه بمعاوضة مالية، وأما إذا كان ثمنه عرضاً مملوكاً بهبة أو بإرث مثلاً فلا زكاة فيه.

الخامس: أن يبيع من هذا العرض بنصاب من الذهب أو الفضة إن

كان محتكراً أو بأي مبلغ منهما إن كان مديراً.

والعبد الذي اشتراه مالكة بنية التجارة فيه إلى جانب أنه قصد منه  
النماء فقد توافرت فيه الشروط السابقة فتجب فيه زكاة التجارة عند الملكية.  
فإذا ما أضفنا إلى ذلك قولهم: "يلزمه" <sup>(1)</sup> -أي المولى- أن يزكي عن عبيده  
وإمائته- أي زكاة الفطر ولا فرق بين القن ومن فيه شائبة رق كالمدرّ وأم الولد  
والمعتق لأجل وكذا المكاتب على المشهور ولا فرق بين كونهم للقنية أو للتجارة  
كانت قيمتهم نصاباً أو دونه أصحاب أو مرضى.  
وإذا ما أضفنا إلى وجوب زكاة التجارة في العبد المعد لها زكاة الفطر  
لوضح لنا أن مذهب الملكية هو اجتماع زكاتي التجارة والفطر في العبد المعد  
للتجارة.

#### ب- مذهب الشافعية وأدلتهم:

يرى الشافعية وجوب اجتماع زكاتي التجارة والفطرة في العبد المعد  
للتجارة لاختلافهما سبباً، فالأولى تجب بسبب المالي النامي، بينما تجب الثانية  
بسبب البدن فلا تتداخلان ولا تمنع إحداها وجوب الأخرى. وقياساً على  
اجتماع القيمة والجزاء في الصيد المملوك إذا قتله المحرم فإن عليه القيمة لمالكة  
ومثلها لمساكين الحرم على جهة الجزاء. وقياساً أيضاً على اجتماع القيمة  
والكفارة في العبد المقتول واجتماع حدي الشرب والزنا.

---

(1) حاشية الدسوقي على الشرح الكبير - مطبعة التقدم العلمية ط 1 - 1328 هـ ج 1 ص 464.

يقول صاحب نهاية المحتاج <sup>(1)</sup>: "وتجب فطرة عبيد التجارة مع زكاتها أي زكاة التجارة؛ لأنهما يجبان بسببين مختلفين فلا يتداخلان كالقيمة والكفارة في العبد المقتول والقيمة والجزاء في الصيد المملوك إذا قتله المحرم".

#### ج- مذهب الحنابلة وأدلتهم:

ذكر صاحب المغني أن القول باجتماع زكاتي التجارة والفطرة منسوب إلى الأئمة مالك والليث والأوزاعي والشافعي وإسحاق وابن المنذر -رحمهم الله-، وأن القول بعدم اجتماعهما منسوب إلى عطاء والنخعي والثوري وأصحاب الرأي. واختار من هذين القولين القول بالاجتماع، وعلل سبب هذا الاختيار بعموم الأدلة الواردة، وبالجرىان على الأصل، واختلاف الزكاتين سببا، يقول -رحمه الله-: "فصل <sup>(2)</sup>: وأما العبيد فإن كانوا لغير التجارة فعلى سيدهم فطرته لا نعلم فيه خلافا، وإن كانوا للتجارة فعليه أيضا فطرته، وبهذا قال مالك والليث والأوزاعي والشافعي وإسحاق وابن المنذر، وقال عطاء والنخعي والثوري وأصحاب الرأي لا تلزمه فطرته؛ لأنها زكاة ولا تجب في مال واحد زكاتان، وقد وجبت فيهم زكاة التجارة فيمتنع وجوب الزكاة الأخرى كالسائمة إذا كانت للتجارة. ولنا عموم الأحاديث وقول ابن عمر: فرض رسول الله - صلى الله عليه وسلم - زكاة الفطر على الحر والعبد. وفي حديث عمرو بن شعيب: "ألا إن صدقة الفطر واجبة على كل مسلم ذكر أو أنثى حر أو عبد صغير أو كبير"، ولأن نفقتهم واجبة فوجب فطرته كعبيد القنية، أو نقول:

---

(1) نهاية المحتاج للإمام الرملي ج 3 ص 106 مطبعة الحلبي.

(2) المغني لابن قدامة على مختصر الخرقى - مطبعة المنار - ط 1 - 1345 هـ ج 2

مسلم تجب مؤنته فوجبت فطرته كالأصل وزكاة الفطرة تجب عن البدن ولهذا تجب على الأحرار وزكاة التجارة تجب عن القيمة وهي المال بخلاف السوم والتجارة فأنتهما يجبان بسبب مال واحد". وبعد فإن هذه هي أقوال من قال بجواز اجتماع زكاتي التجارة والفطرة في العبد المعد للتجارة، وننتقل الآن إلى مذهب من قال بعدم جواز اجتماعهما.

ثانيا: القائلون بعدم جواز اجتماع زكاتي التجارة والفطرة في العبد المعد

للتجارة:

أ- مذهب الحنفية:

يرى الحنفية في العبد المعد للتجارة وجوب زكاة التجارة فقط عن هذا العبد، ولا يرون وجوب زكاة الفطرة عنه لأنهما لو اجتمعتا لتحقيق الثني في الصدقة المنهي عنه. وهم إنما يسقطون زكاة الفطر عن هذا العبد لزوال سبب وجوبها وهو المؤنة. ذلك لأن هذا العبد عندهم معد للتجارة وليس للخدمة. وعلى ذلك فإن النفقة التي ينفقها السيد على عبده مقصود منها طلب الزيادة في قيمته فتكون المؤنة حينئذ ساقطة بحكم القصد.

وقد ذكر صاحب شرح العناية على الهداية ما نصه <sup>(1)</sup>: "ولا يخرج عن ممالكه للتجارة خلافا للشافعي فإن عنده وجوبها على العبد ووجوب الزكاة على المولى" فهما حقان ثابتان في محلين مختلفين (فلا تناهي) بينهما فجاز اجتماعهما "وعندنا وجوبها على المولى بسبب العبد كالزكاة" فلو أوجبناها عليه أدى إلى الثني، وهو لا يجوز لإطلاق قوله -صلى الله عليه وسلم-: "لا ثني في

(1) شرح العناية على الهداية ج 2 ص 33.

الصدقة" والثني مكسور ومقصور أي: لا تؤخذ الزكاة في السنة مرتين، فإن قيل: إن سبب الزكاة فيهم المالية وسبب الصدقة مؤنة رؤوسهم ومحل الزكاة بعض النصاب ومحل الصدقة الذمة فإذا هما حقان مختلفان سببا ومحلا فلا يؤدي الثني لأن الثني عبارة عن تثنية الشيء الواحد وهما شيئان فكانا كنفقة عبيد التجارة مع الزكاة ..

أجيب بأن الشرع بنى هذه الصدقة -أي صدقة الفطر- على المؤنة فقال: أدوا عمن تمونون" وهذه العبيد معدة للتجارة لا للمؤنة والنفقة التي يغرمها فيهم لطلب الزيادة منهم فتكون أي المؤنة ساقطة العبرة بحكم القصد، ألا ترى أن المضارب يملك هذا الإنفاق وهو غير مأذون له إلا بالتجارة وإذا سقطت المؤنة حكما في مال التجارة أشبه السقوط حقيقة ولو سقطت حقيقة بالإباق أو الغصب أو الكتابة سقطت الصدقة لعدم المؤنة فكذا هنا فعلم بهذا أن سقوط صدقة الفطر هنا لزوال سبب الوجوب وهو المؤنة ولا تنافي بين الوجهين".

### المطلب الثاني

#### الترجيح وبيان المذهب المختار

بعد أن بسطنا مذاهب الفقهاء في هذه المسألة وأدلتهم فإن المختار عندنا ما ذهب إليه الأئمة مالك والشافعي وأحمد وغيرهم ممن قال بجواز اجتماع زكاتي التجارة والفطرة، ووجه ذلك: أن الزكاتين مختلفتان ذاتا وسببا. أما اختلافهما ذاتا: فزكاة التجارة فرض لأنها ثبتت بدليل مقطوع به، أما زكاة الفطر فهي واجبة حيث ثبتت بدليل فيه شبهة العدم وهو خبر الواحد، وأعني به حديث ابن عمر -رضي الله عنهما- المتقدم، وقد بينا أن الفرض فيه بمعنى التقدير.

وأما اختلافهما سببا: فإن سبب زكاة التجارة في العبد هو قيمته المالية النامية وسبب الفطرة متعدد، فهو قد يكون المؤنة وقد يكون الملك وقد يكون إدراك جزء من رمضان وجزء من شوال وقد يكون الأسباب الثلاثة المتقدمة مجتمعة.

وأما ما ذكره صاحب شرح العناية على الهداية فإنه مردود عليه بمنع التسليم بأن سبب صدقة الفطر هو المؤنة فقط وإلا فلماذا لم تجب على العبد الكافر إذا ملكه المسلم مع أن مؤنته واجبة على سيده؟ ولماذا وجبت عن العبد المغضوب والضال مع أن مؤنته في الحقيقة ليست على سيده؟ ولماذا وجبت على العبد الآبق الذي يعلم سيده حياته ولا يرجو رجوعه مع أن مؤنته ليست على سيده، ولماذا وجبت عن الطفل المولود في آخر جزء من رمضان مع أن مؤنته طول عام الوجوب لم توجد أصلا؟ اللهم إن هناك أسبابا أخرى لصدقة الفطر غير المؤنة قد تتعادل معها بل قد ترجحها.

ولو سلمنا جدلا بأن المؤنة هي السبب الأصلي لزكاة الفطر فإننا نمنع أن تكون النفقة التي يغرمها صاحب العبد على عبده المعد للتجارة إنما هي لطلب الزيادة في قيمته فقط بل هي كما تكون لطلب الزيادة فهي أيضا للخوف على هلاكه أو نقصان قيمته إذن؛ فالمؤنة غير ساقطة العبرة بحكم القصد، وإنما هي معتبرة أيضا بحكم القصد.

وعلى فرض التسليم الجدلي بأن المؤنة ساقطة العبرة بحكم القصد فإننا نمنع سقوط صدقة الفطر لسقوط المؤنة حيث إننا قد أوضحنا أن لصدقة الفطر أسبابا أخرى غير المؤنة.

### المطلب الثالث

مدى توافر الازدواج الضريبي بمعيار المالية

الحديثة على المختار من هذه المسألة

قلنا أن المذهب المختار: هو مذهب القائلين باجتماع زكاتي التجارة والفطرة في العبد المعد للتجارة. والسؤال المطروح هو: هل يعتبر اجتماع زكاتي التجارة والفطرة في العبد المعد للتجارة ازدواجا ضريبيا بمعيار المالية الحديثة أم أن هذا الاجتماع غير داخل في نطاق الازدواج الضريبي؟

ولبيان ذلك يلزم الرجوع إلى ما سبق أن انتهينا إليه في الفصل التمهيدي من هذا الباب، وخاصة تكييفنا لزكاتي التجارة والفطرة في الباب الأول من هذه الرسالة وخاصة التعريف المختار للازدواج الضريبي وبيان عناصره وذلك حتى يتضح مدى انطباق اصطلاح الازدواج الضريبي على اجتماع زكاتي التجارة والفطرة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: تكييف زكاة التجارة: سبق أن انتهينا إلى أن زكاة عروض التجارة بمثابة "ضريبة نوعية - شخصية - نسبية - سنوية - غير مباشرة".

ثانياً: تكييف زكاة الفطر: كما سبق أن انتهينا أيضاً إلى أن زكاة الفطر بمثابة "ضريبة رؤوس شخصية - نسبية - سنوية - محلية - مباشرة بالنسبة للمكلف بها، وغير مباشرة بالنسبة لمن يعولهم".

ثالثاً: تعريف الازدواج الضريبي وبيان عناصره: الازدواج الضريبي هو: "إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة أخرى مشابهة لها بالنسبة إلى نفس المال والمدة". أما عناصره فهي: وحدة كل من الضريبتين أو تشابههما - ووحدة الممول والوعاء، والمدة والواقعة المنشئة للضريبة. ومن



تكييفنا السابق لضريبتى التجارة والفطرة يتضح أنهما ضريبتان مختلفتان من أكثر من وجه.

1- زكاة التجارة ضريبة نوعية مفروضة على نوع من أنواع الدخل هو حصيلة النشاط التجاري بينما زكاة الفطر ضريبة رؤوس مفروضة على البدن وليس على الدخل أو الثروة.

2- زكاة التجارة ضريبة غير مباشرة إذ يستطيع الممول نقل عبئها إلى الغير بينما زكاة الفطر في الأصل ضريبة مباشرة لأنها مفروضة على البدن وعلى صاحبه بشروط مخصوصة، وإذا كان المؤدي الفعلي لها في بعض الأحيان هو العائل لصاحب البدن فإن ذلك قد يكون لاعتبار ما. كالمؤنة مثلا فإذا ما زال هذا الاعتبار انتقل العبء على صاحب البدن وهو الممول الأصلي. إذن فهي في الأصل ضريبة مباشرة واستثناء من هذا الأصل هي ضريبة غير مباشرة.

3- زكاة الفطر ضريبة محلية عند أكثر الفقهاء لا يجوز نقلها من موطن الممول إن كان مقيما أو من البلد الذي غربت عليه فيه شمس آخر يوم من رمضان إن كان مسافرا. بينما زكاة التجارة ضريبة غير محلية، إذ يجوز للإمام أو لنائبه استيدؤها من الممول وإنفاقها في غير البلد الذي حصلت منه مادام ذلك الإنفاق في مصارفها الشرعية.

4- سعر الزكاتين مختلف فهو في زكاة التجارة نسبة مئوية من قيمة العبد بينما هو في زكاة الفطر صاع من غالب قوت الممول عند الشافعية. وإذا كانت زكاة التجارة تختلف عن زكاة الفطر من الوجوه السابقة فإنها تتفق معها في وجوه أخرى لا تقل أهمية عن الوجوه السابقة، وأهم أوجه الاتفاق هي:

1- أن كلا منهما ضريبة شخصية تراعى في تحديدها المقدرة التكليفية للممول وحالته الشخصية وإعفاء حد أدنى لمعيشته هو ومن يعول.

2- أن كلا منهما ضريبة نسبية لا يتأثر سعرها صعودا أو هبوطا

بحسب مقدار ثروة الممول.

3- أن كلا منهما ضريبة سنوية لا تحصل من الممول إلا مرة واحدة في

السنة، و نحن إزاء أوجه الخلاف والتشابه السابقة سوف نغلب التشابه بينهما على جهة الاحتراز والاحتياط، وعلى ذلك فإننا سوف نقول بتحقيق العنصر الأول من عناصر الازدواج الضريبي وهو تشابه الضريبتين على القول باجتماع زكاتي الفطرة والتجارة، ولكن هذا لا يكفي لتحقيق الازدواج الضريبي بصورة كلية على هذا الاجتماع إذ يلزم لذلك تحقق بقية عناصر الازدواج.

مدى توافر العنصر الثاني من عناصر الازدواج وهو وحدة الممول على

القول باجتماع الفطرة والتجارة.

أننا لو نظرنا إلى الممول في الضريبتين (التجارة والفطرة) لوجدناه في

الحقيقة مختلفا؛ فهو في زكاة التجارة المولى بوصفه مالكا لعرض حال عليه

الحول، بينما هو في زكاة الفطر صاحب البدن وهو العبد المعد للتجارة. وهنا

يتعذر القول بوجود الازدواج القانوني.

ولكننا لو أمعنا النظر لوجدنا أن بين المولى وبين عبده رابطة اقتصادية

تجعل عبء الضريبتين في النهاية يقع على ممول واحد هو المولى، وهذه الرابطة

هي المؤنة أو الملك، ونظرا لوجود هذه الرابطة الاقتصادية فإننا نستطيع القول

بتوافر الازدواج الاقتصادي.

مدى توافر العنصر الثالث وهو وحدة الوعاء: وعاء الضريبة هو: المادة

الخاضعة للضريبة، ويشترط للقول بوجود الازدواج، الضريبي أن يكون وعاء

الضريبة الثانية هو نفس الوعاء الذي سبق خضوعه للضريبة الأولى وهذا الأمر

يدق.

في هذه المسألة بالنسبة لوعاء زكاة عروض التجارة ، وهل هو ذات المادة الخاضعة للضريبة وهي بدن العبد أم قيمته؟ لا نتردد في القول بأن وعاء عروض التجارة إنما هو القيمة وليس ذات المادة الخاضعة للضريبة بدليل اشتراط النصاب الذي لا يقدر بالذات بل بالقيمة، أما وعاء زكاة الفطر فهو البدن وليس القيمة بدليل أن البدن لو لم يبلغ نصابا فإن الزكاة لا تدفع عن البدن بل هي واجبة سواء بلغت قيمة البدن نصابا أم لا. وعلى ذلك فوعاء الضريبتين مختلف فهو في التجارة القيمة وفي الفطرة البدن ذاته.

#### مدى توافر العنصر الرابع وهو وحدة المدة:

إن شرط وحدة المدة يستلزم أن تفرض الضريبة الثانية عن نفس السنة المالية التي فرضت عنها الضريبة الأولى، وهذا الشرط متخلف في اجتماع الفطرة والتجارة ذلك أن حول الفطرة بداية ونهاية قد تحدد له يوم معلوم في الشرع هو هلال شوال قد يتقدم بضعة أيام ولكنه لا يجوز له أن يتأخر عن الهلال إذا كان مدركا لوقت الفضيلة إلا لعذر خلافا للحنفية، أما حول زكاة التجارة فلم يحدده الشرع بهلال شوال أو بأي يوم معين على مدار السنة بل يتحدد بداية ونهاية من يوم امتلاك النصاب، وقد يتصادف ذلك مع حول الفطرة ولكن ذلك أمر نادر لا يقاس عليه. وبذلك فإن هذا العنصر من عناصر الازدواج الضريبي متخلف أيضا في اجتماع الفطرة والتجارة.

#### مدى توفر العنصر الخامس، وهو وحدة الواقعة المنشئة للزكاتين:

الواقعة المنشئة للضريبة في عرف المالية العامة هي: الواقعة الموجبة لحق الدولة في تحصيل قيمة الضريبة المفروضة على الممول طبقا للقانون الذي يفرضها، وهذه الواقعة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مثلا تتحقق بتحقيق ربح صاف يكون وعاء للضريبة في نهاية السنة المالية للمنشأة وحيث إن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تأخذ في حساباتها عند فرضيتها على الممول معيارا واحدا وهو صافي

الربح. وحيث إن زكاة عروض التجارة تختلف عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في أنها لا تأخذ بمعيار واحد بل بمعيارين هما:

رأس المال العامل في بداية السنة المالية وصافي الربح المتحقق في نهايتها؛ فعلى هذا تكون الواقعة المنشئة للضريبة في زكاة التجارة حولان حول الذي هو مظنة تحقيق الربح حقيقة أو تقديرا.

أما الواقعة المنشئة للضريبة في زكاة الفطر فهي نهاية رمضان وهلال شوال؛ لأنها وجبت طهرة الصائم وسدا لخلعة الفقراء يوم العيد، وعلى ذلك تكون الواقعة المنشئة لزكاة التجارة مختلفة عن الواقعة المنشئة لزكاة الفطرة. ومن كل هذا نستطيع القول بأن:

اجتماع زكاتي الفطر والتجارة لا يعد ازدواجا ضريبيا بمعيار المالية الحديثة لتختلف أكثر من عنصر من عناصر الازدواج عن اجتماع الزكاتين المتقدم.

## المبحث الثاني

### اجتماع العشر والتجارة

صورة هذه المسألة هي: رجل اشترى أو اكترى للتجارة ما تجب الزكاة في عينه أو في عين الخارج منه؛ كالسائمة أو الكرم أو النخل أو الأرض يزرعها بقصد التجارة.

فهل تجب في هذه الحالة زكاة العشر أم زكاة التجارة أم الزكاتان معا: العشر، والتجارة؟ اختلف الفقهاء في ذلك إلى فريقين:

أولهما: القائلون بالاجتماع: ذهب الأئمة مالك والشافعي وأحمد ومحمد صاحب أبي حنيفة -رحمهم الله تعالى- إلى القول باجتماع زكاتي العشر والتجارة، حيث هما حقان مختلفا محلا؛ إذ العشر يجب في عين الخارج، بينما تجب زكاة التجارة باعتبار مالية الوعاء في ذمة المالك، ولهذا جاز اجتماعهما. ثانيهما: ذهب الحنفية إلى منع اجتماع زكاتي العشر والتجارة حيث هما حقان متحدان سببا، فوجب المنع من اجتماعهما حتى لا تكون هناك تشية للصدقة المنهي عنها.

ولسوف نقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب:

الأول: لعرض المذاهب الفقهية وأدلتها.

الثاني: للمقارنة بين هذه المذاهب مع الترجيح، وبيان المذهب المختار.

الثالث: لبيان مدى توافر الازدواج الضريبي على الراجح من المذاهب.

### المطلب الأول

#### المذاهب الفقهية وأدلتها

أولا: القائلون بالاجتماع: مذهب المالكية:

ذهب المالكية إلى جواز اجتماع العشر والتجارة بشرطين:

أولهما: أن يكون ما تجب الزكاة في عينه (وهو الزرع مثلاً) للتجارة فلا يكفي أن يكون أصله وهو الأرض أو الجذع للتجارة، فمثلاً: إذا اشترى نخلاً للتجارة فلا يكفي أن تكون نية التجارة في جذوع النخل فقط بل يجب أن تكون نية التجارة في الثمرة أيضاً.

ثانيهما: أن تكون ما تجب الزكاة في عينه — الثمر — أقل من النصاب، ويبلغ ثمنه نصاباً، أما إذا بلغ الخارج نصاباً فإن عليه أن يزكي عينه ثم إذا باعه يستقبل بثمنه حولاً جديداً من يوم البيع — يقول صاحب الشرح الكبير <sup>(1)</sup>: "وإن اكرت أرضاً للتجارة وزرع فيها للتجارة أيضاً زكى ثمن ما حصل من غلتها لحول الأصل، أي الذي اكرت به الأرض"، وللشيخ الدسوقي تعليق على هذه المسألة فيقول: "قوله: (زكى ثمن) أي: حيث كان ذلك الثمن نصاباً وكانت الغلة الخارجة من الزرع المبعة بذلك الثمن أقل من نصاب، وأما لو كانت نصاباً فسيأتي أنه يزكي عينها ثم إذا باعها زكى ثمنها لحول التزكية لا لحول الأصل".

والحاصل أن ما ذكره المصنف من أن ثمن الحب يُزكى لحول الأصل مقيد بما إذا كان الحب أقل من نصاب، وإلا زكى الثمن لحول من يوم زكى الحب. قوله: (لحول الأصل الذي اكرت به الأرض) وهو يوم التزكية إن كان قد زكاه وإلا فمن يوم ملكه ولا يستقبل به حولاً من يوم البيع فثمن ما حصل من غلتها من قبيل الربح لا من قبيل الغلة ولا من قبيل الفائدة.

مذهب الشافعية: أما مذهب الشافعية في اجتماع العشر والتجارة، فقد فصله صاحب المذهب — رحمه الله — بطريقة واضحة، يقول — رحمه الله —: "فصل

---

(1) حاشية الدسوقي على الشرح الكبير ج 1 ص 428.

إذا اشترى للتجارة ما تجب الزكاة في عينه كنصاب السائمة والكرم والنخل نظرت: فإن وجد فيه نصاب إحدى الزكاتين دون الأخرى كخمس من الإبل لا تساوي مائتي درهم أو أربع من الإبل تساوي مائتي درهم وجبت فيه زكاة ما وجد نصابه لأنه وجد سببها ولم يوجد ما يعارضه فوجبت، وإن وجد نصابهما (أي نصاب الثمرة والتجارة) ففيه طريقان:

قال أبو إسحاق: إن سبق حول التجارة بأن يكون عنده نصاب من الأثمان مدة ثم اشترى به نصاباً من السائمة وجبت زكاة التجارة فيه. وإن سبق وجوب زكاة العين بأن اشترى نخلاً للتجارة فبدأ فيها الصلاح قبل أن يحول حول التجارة وجبت زكاة العين؛ لأن السابق منها قد وجد سبب وجوب زكاته، وليس هناك زكاة تعارضها فوجبت كما قلنا فيما وجد فيه نصاب إحدى الزكاتين دون الأخرى.

وإن وجد سببهما في وقت واحد مثل أن يشتري بما تجب فيه الزكاة نصاباً من السائمة للتجارة ففيه قولان:

قال في القديم: تجب زكاة التجارة؛ لأنها أنفع للمساكين لأنها تزداد بزيادة القيمة فكان إيجابها أولى، وقال في الجديد: تجب زكاة العين لأنها أقوى لأنها مجمع عليها وزكاة التجارة مختلف في وجوبها ولأن نصاب العين يعرف قطعاً، ونصاب التجارة يعرف بالظن، فكانت زكاة العين أولى.

وقال القاضي أبو حامد: في المسألة قولان سواء اتفق حولهما أو سبق حول إحداهما، والأول أصح فإن كان المشتري نخيلاً وقلنا بقوله القديم قَوْم النخيل والثمره وأخرج الزكاة عن قيمتها، وإن قلنا بقوله الجديد لزمه عشر الثمرة، وهل يقوّم النخيل أم لا؟ فيه قولان:

أحدهما: لا يقوّم لأن المقصود هو الثمرة، وقد أخرجنا عنها العشر.

الثاني: يقوم ويخرج الزكاة من قيمتها لأن العشر زكاة الثمار، فأما الأصول فلم يخرج زكاتها فوجب أن تقوم ويخرج عنها الزكاة<sup>(1)</sup>.  
مذهب الحنابلة:

ذكر صاحب المغني، والشرح الكبير من الحنابلة القول باجتماع العشر والتجارة عند اتفاق الحول، واختار صاحب الشرح الكبير الاجتماع أيضا عندما يسبق وجوب العشر حول التجارة، يقول صاحب الشرح الكبير<sup>(2)</sup>:  
"مسألة: وإن أرضا أو نخلا للتجارة فأثمرت النخل أو زرعت الأرض، فعليه فيهما العشر ويزكي الأصل للتجارة، أي: إذا اشترى أرضا أو نخلا للتجارة فأثمرت النخل أو زرعت الأرض واتفق حولاهما بأن يكون بدو الصلاح في الثمرة واشتداد الحب عند تمام الحول، وكانت قيمة الأصل تبلغ نصابا للتجارة فإنه يزكي الحب والثمرة زكاة العشر إذا بلغ نصابا ويزكي الأصل زكاة القيمة. وهذا قول أبي حنيفة وأبي ثور. وقال القاضي وأصحابه: يزكي الجميع (أي الأصل والثمرة) زكاة القيمة، وذكر: أن أحمد أو ما إليه بأنه مال تجارة فوجبت فيه زكاة التجارة؛ كالسائمة، ولنا أن زكاة العشر أحظ للفقراء فإن العشر أحظ من ربع العشر. فيجب تقديم ما فيه الحظ ولأن الزيادة عن ربع العشر قد وجد سبب وجوبها فتجب، وفارق زكاة السوم المعدة للتجارة لأن زكاة التجارة فيها أنفع للفقراء.

---

(1) المذهب للإمام الشيرازي ج 1 ص 159.

(2) الشرح الكبير على متن المقنع لابن قدامة المقدسي ط 1 - 1345 هـ مطبعة المنار ج 2 ص 630.



فأما إن سبق وجوب العشر حول التجارة وجب عليه لوجود سببه من غير معارض وهو أحظ للفقراء. أما صاحب المغني فيقول <sup>(1)</sup>:  
"وإن اشترى نخلا أو أرضا للتجارة فزرعت الأرض وأثمرت النخل فاتفق حولاهما بأن يكون بدو الصلاح في الثمرة واشتداد الحب عند تمام الحول وكانت قيمة الأرض والنخل بمفردها أي بدون الثمرة -نصاها للتجارة فإنه يزكي الثمرة والحب زكاة العشر، ويزكي الأصل زكاة القيمة، وقال القاضي وأصحابه: يزكي الجميع زكاة القيمة".

#### مذهب محمد صاحب أبي حنيفة:

يرى الإمام محمد وجوب العشر والزكاة (أي زكاة التجارة)، ووجهته في ذلك: أن زكاة التجارة تجب في الأرض، أما العشر فيجب في الزرع، فمحل الحقين مختلف، وهما مالان مختلفان، فلا تعارض في اجتماعهما.  
وقد ذكر صاحب المبسوط -رحمه الله- مذهب الإمام محمد صاحب أبي حنيفة فقال <sup>(2)</sup>: "روى ابن سماعة عن محمد -رحمهما الله تعالى- أن الأرض إذا كانت عشرية فاشترها للتجارة، فعليه فيها الزكاة؛ لأن العشر إنما يجب في الخارج، والزكاة إنما تجب باعتبار مالية الأرض في ذمة المالك، فقد اختلف محل الحقين فيجمع بينهما.

وبعد: فإن ما سبق هو ما ذهب إليه القائلون بالاجتماع ويبقى بعد ذلك أن نعرف مذهب القائلين بالمنع ووجهه.

#### **ثانيا: مذهب القائلين بمنع اجتماع العشر والتجارة:**

---

(1) المغني لابن قدامة على متن الحزقي - مطبعة المنار - ط 1 - 1345هـ ج 2 ص 630.

(2) المبسوط للسرخسي - مطبعة السعادة - 1 - 1324هـ ج 3 ص 47.

يرى أصحاب الرأي من مذهب أبي حنيفة منع اجتماع العشر والتجارة، ووجهتهم في ذلك هي: اتحادهما سببا، فسبب وجوبهما واحد وهو الأرض النامية، فلا يجوز الجمع بينهما في مال واحد. يقول صاحب المبسوط <sup>(1)</sup>: "ولو أن رجلا اشترى أرضا عشرية أو خراجية للتجارة فلا زكاة فيها (أي زكاة التجارة) وإن حال عليها الحول ولكن فيها العشر أو الخراج؛ لأن وجوب العشر أو الخراج باعتبار نماء الأرض، وكذلك وجوب الزكاة باعتبار معنى النماء، وكل واحد من الحقين يجب لله تعالى فلا يجوز الجمع بينهما بسبب أرض واحدة، ولما تعذر الجمع بينهما رجحنا ما تقرر فيها وهو العشر أو الخراج، فقد صار ذلك وظيفة لازمة لهذه الأرض فلا يتغير ذلك بنيته، ولأن العشر أو الخراج <sup>(2)</sup> أسرع وجوبا من الزكاة فإنه لا يعتبر فيهما وجوب النصاب ولا صفة الغنى في المالك. وبعد أن عرضنا مذاهب الفقهاء وأدلتهم يبقى علينا بعد ذلك الترجيح بين هذه المذاهب، وبيان المذهب المختار ووجهه، وهذا ما سنتناوله في المطلب الثاني.

### المطلب الثاني

#### الترجيح وبيان المذهب المختار

بعد أن بسطنا مذاهب الفقهاء في اجتماع العشر والتجارة على النحو المتقدم، فإن المذهب المختار عندنا هو مذهب القائلين باجتماع زكاتي العشر والتجارة، ووجه ذلك: أنهما حقان مختلفان ذاتا ومحلا وسببا.

---

(1) المبسوط - مطبعة السعادة ط 1 - 1324هـ ج 3 ص 47.

(2) لعل المقصود هنا هو خراج المقاسمة.

أما اختلافهما ذاتا فواضح.

وأما اختلافهما محلا؛ فالعشر محله عين الخارج من الأرض، والزكاة محلها عين مال التجارة وهو الأرض والجذع.

وأما اختلافهما سببا: فإن العشر مؤنة الأرض النامية، وزكاة التجارة سببها مشترك بين رأس مال التجارة العامل في أول الحول، وصافي الربح في نهاية الحول (الذي هو النماء). والقول بأن سبب زكاة التجارة هو النماء فقط (صافي الربح) يؤدي إلى القول بأن زكاة عروض التجارة تجب في الربح فقط دون رأس المال، ولم يقل بهذا أحد.

فأما ما ذكره صاحب المبسوط — رحمه الله تعالى — من أن سبب وجوب الزكاة هو النماء فقط فمردود عليه بالمنع. ألا ترى لو أن الأرض المشترية بنية التجارة قد سبخت وانعدم انتاجها وكانت قيمتها مع ذلك تبلغ نصابا، فهل يقول صاحب المبسوط عندئذ بوجوب زكاة التجارة أو بمنعها، والفرض هنا أنه: لا زرع خارج من الأرض؟ نرجع إلى لأصل.

إن قال بوجوب زكاة التجارة فقد خالف مذهبه، حيث قد قال قبل ذلك: بأن الزكاة وظيفة المال النامي، والمال هنا ليس ناميا، ويكون كذلك قد وافق القائلين بالاجتماع.

وإن قال بالمنع فقد منع زكاة التجارة فيما هي واجبة فيه. وعلى ذلك فإن النماء وحده ليس سببا لزكاة التجارة، وإنما سببها كما قلنا رأس المال وصافي الربح معا.

وبعد أن أوضحنا المذهب المختار ووجه هذا الاختيار، فهل يتحقق الازدواج الضريبي في اجتماع العشر والتجارة بناء على المذهب المختار السابق؟ هذا ما سنتناوله في المطلب الثالث.

### المطلب الثالث

#### مدى توافر الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة على (اجتماع العشر والتجارة)

إنه يلزم لبيان ذلك أن نرجع إلى ما سبق أن انتهينا إليه في الباب الأول من هذه الرسالة، وعلى الأخص ماهية الازدواج الضريبي وعناصره، كما يلزم أن نرجع أيضا إلى ما سبق أن انتهينا إليه في الفصل التمهيدي من هذا الباب، وعلى الأخص تكييف كل من زكاة العشر وزكاة التجارة، وذلك حتى يتسنى لنا أن نحكم على اجتماع العشر والتجارة، وهل يصدق على اجتماعهما تحقق الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة أم لا؟ وذلك على النحو التالي:

أولا: ماهية الازدواج الضريبي: الازدواج الضريبي هو: إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة أخرى مشابهة لها بالنسبة إلى نفس المال والمدة. ونستطيع من هذا التعريف أن نستخلص عناصر الازدواج الآتية: وحدة كل من الضريبتين أو تشابههما، ووحدة كل من: الممول، الوعاء، المدة، الواقعة المنشئة للضريبة.

ثانيا: تكييف زكاة الزرع والثمار: سبق أن انتهينا إلى أن زكاة الزروع والثمار بمثابة: "ضريبة مباشرة، نوعية -نسبية -شخصية عند الأئمة -مالك والشافعي وأحمد. وعينية عند الإمام أبي حنيفة.

ثالثا: تكييف زكاة عروض التجارة: كما سبق أن انتهينا أيضا إلى أن زكاة عروض التجارة بمثابة ضريبة غير مباشرة -نوعية -نسبية -سنوية. ومن تكييفنا السابق لزكاتي العشر والتجارة، يتضح أنهما: ضريبتان مختلفتان من أكثر من وجه، ومتشابهتان كذلك في أكثر من وجه.

أما أوجه الاختلاف فهي:

- 1- زكاة العشر (الزروع والثمار) ضريبة مباشرة حيث إن الممول لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير، وذلك بخلاف زكاة عروض التجارة التي يستطيع الممول أن ينقل عبئها للطرف الثاني في العملية التجارية، وذلك بإضافة مبلغ الضريبة على ثمن السلعة وتحميله للمشتري.
- 2- زكاة العشر ضريبة متكررة بتكرار الخارج من الأرض، ولا يشترط في وجوبها حولان الحول، بينما زكاة التجارة ضريبة سنوية يشترط فيها حولان الحول.

3- هناك فرق دقيق جدا بين العشر والتجارة، وهو: أننا لو أدينا زكاة الزروع والثمار مرة يوم حصادها، ثم حال الحول على مقدار النصاب منها وهي عند أصحابها لغير تجارة فلا تتكرر الزكاة على هذا النصاب الذي سبق أن أدى الممول عنه الزكاة بتكرر الحول، وذلك لأن النصاب هنا غير نام — أما زكاة عروض التجارة فإنها تتكرر على نفس المال بتكرار الحول، حيث إن المال هنا مال نام بالقوة.

4- زكاة العشر ضريبة عينية عند أبي حنيفة تتعلق بعين الخارج، ولا اعتبار فيها لحالة الممول الشخصية أو أعبائه العائلية. أما زكاة التجارة فهي ضريبة شخصية عند جميع الفقهاء، حيث قد اتفقوا على إعفاء ما دون النصاب (مائتي درهم أو عشرين مثقالاً) وذلك مراعاة للأعباء الاجتماعية على الممول (إعفاء حد أدنى لمعيشة الممول).

أما أوجه التشابه فهي:

- 1- أن كلا منهما ضريبة نوعية، حيث تفرض على نوع من أنواع الدخل.
- 2- أن كلا منهما ضريبة نسبية، بمعنى: أن سعرها لا يتذبذب صعوداً وهبوطاً بحسب زيادة ثروة الممول أو نقصها، وإن كان السعر في زكاة الزروع

والشمار يتغير من ربع العشر إلى نصفه، ولكن بالنظر إلى طريقة الري وليس لحجم ثروة الممول أثر في هذا التغير.

3- أن كلا منهما ضريبة شخصية عند الأئمة مالك، والشافعي، وأحمد؛ حيث إنهم عند احتسابهم للمقدرة التكلفة للممول يعفون ما دون النصاب كحد أدنى لمعيشته.

ونحن إزاء هذا التشابه بين الزكاتين وإزاء ما سبق أن انتهينا إليه في الباب الأول من الرسالة عند حديثنا عن العنصر الأول من عناصر الازدواج الضريبي، حيث قلنا عندئذ: أن العبرة في التشابه ليست بالقواعد الفنية التي تحكم الضرائب بل بالنتيجة النهائية التي تترتب على الضريبة وهي العبء الضريبي. إزاء هذا كله سوف نغلب جانب التشابه، ونقول:

أن ضريبي العشر والتجارة ضريبتان متشابهتان، وبذلك يتحقق فيهما العنصر الأول من عناصر الازدواج الضريبي.

مدى توافر العنصر الثاني من عناصر الازدواج، وهو وحدة الممول في

اجتماع العشر والتجارة:

أننا لو نظرنا إلى الممول في ضريبي العشر والتجارة لوجدناه واحداً، وهو التاجر الذي اشترى أو اكترى بقصد التجارة ما تجب الزكاة في عينه أو في الخارج منه. وعلى ذلك نستطيع القول بأن العنصر الثاني من عناصر الازدواج متوافر أيضاً في اجتماع العشر والتجارة.

مدى توافر العنصر الثالث وهو وحدة الوعاء: سبق أن ذكرنا أن وعاء

الضريبة هو: "المادة الخاضعة للضريبة"، ويشترط لتحقيق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة الثانية هو نفس وعاء الضريبة الأولى، فهل الوعاء هنا واحد أو مختلف؟.

وقبل أن نجيب عن ذلك بالإيجاب أو بالنفي فأنا نضرب هذا المثل الذي يعقبه تساؤل، قد تكون فيه الإجابة على ما سبق، وهو: عشرة أرباب من القمح للتجارة، هل تجب زكاة التجار في عينها أم في قيمتها؟ لا شك أن الزكاة واجبة في قيمتها، ولا تتعلق بعينها، وذلك باتفاق الفقهاء. إذن فوعاء زكاة عروض التجارة باتفاق الفقهاء إنما هو قيمة هذه العروض وليس عينها —أما وعاء زكاة العشر فهو عين الخارج من الأرض، وليس قيمته.

وبناء على ما سبق فإن وعاء الزكاتين مختلف، وهو ما عبر عنه فقهاء المسلمين باختلاف المحل. وعلى ذلك فإن العنصر الثالث من عناصر الازدواج الضريبي غير متحقق في اجتماع العشر والتجارة،  
مدى توافر العنصر الرابع، وهو وحدة المدة:

أن شرط وحدة المدة —كما سبق القول— يستلزم أن تفرض الضريبة الثانية عن نفس السنة المالية التي فرضت عنها الضريبة الأولى، وهذا الشرط متخلف في اجتماع العشر والتجارة.

ذلك أن زكاة التجارة يشترط لوجوبها حولان الحول من يوم اكتمال نصاب التجارة. أما زكاة الزرع والثمار فوقت وجوبها هو يوم الحصاد؛ فهي زكاة لا يشترط في وجوبها حولان الحول، بل هي تتكرر بتكرار الخارج من الأرض، وقد يخرج المزارع زكاتين أو ثلاثة في حول واحد؛ لأن الزكاة هنا تتعلق بعين الخارج. وعلى ذلك فإن السنة المالية قد تختلف بالنسبة للزكاتين، فقد يسبق حول التجارة وجوب العشر، ولا يعدو الأمر هنا كون الممول يخرج عدة ضرائب نوعية في سنة مالية متداخلة بالنسبة لأوعية مختلفة، كما يخرج زكاة النقدين والبطرة والسائمة والعشور والتجارة في حول متداخل.

أما إذا اتفق حول العشر والتجارة خاصة في الثمار حيث لا يتكرر الخارج منها في السنة إلا مرة واحدة واتفقت السنة المالية، فهنا يتحقق هذا العنصر. وذلك أمر قلما يحدث، ولا يحدث إلا في الثمار دون الزروع. وعلى فرض تحقق اتحاد السنة المالية، وهو ما عبر عنه الفقهاء باتحاد السبب. فإن من الفقهاء من قال بمنع هذا الازدواج وفرض ضريبة واحدة (انظر في ذلك مذهب الحنفية — وما ذهب إليه صاحب المذهب في القول السابق له عند اتحاد السبب وما ذكرناه عن الشرح الكبير). ومن هذا يتضح مدى تخلف شرط وحدة المدة في اجتماع زكاتي العشر والتجارة.

مدى توافر العنصر الخامس: وهو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:  
قلنا فيما سبق: أن الواقعة المنشئة للضريبة في عرف المالية الحديثة هي: الواقعة الموجبة لحق الدولة في تحصيل قيمة الضريبة على الممول طبقا للقانون الذي يفرضها.

وقلنا أيضا فيما سبق: أن زكاة عروض التجارة لا تأخذ في حسابها بمعيار تحقق الربح فقط في نهاية السنة المالية كواقعة منشئة للضريبة ولكنها تأخذ بمعيارين.

أولهما: هو رأس المال العامل في بداية السنة المالية (الحول).  
ثانيهما: الربح الصافي في نهاية الحول، ويمكن جمع هذين المعيارين في معيار واحد هو حولان الحول الذي هو مظنة تحقيق الربح حقيقة أو تقديرا.  
أما الواقعة المنشئة للضريبة في زكاة العشر فهي تحقق ما تجب الزكاة في عينه كبدو الصلاح في الثمر واشتداد الحب في الزروع، ولا عبرة حينئذ بحولان الحول كشرط لوجوب زكاة الزروع والثمار. وعلى ذلك:

فإن الواقعة المنشئة للضريبة في الزكاتين مختلفة، ويستحيل تبعا لذلك القول بتحقيق الازدواج الضريبي على اجتماع العشر والتجارة.



ومن جميع ما تقدم نقول: إن اجتماع زكاتي العشر والتجارة لا يعتبر ازدواجا ضريبيا بمعيار المالية الحديثة لتخلف أكثر من عنصر من عناصر الازدواج عن اجتماع الزكاتين المتقدم. والله ورسوله أعلم.

## اجتماع زكاة السائمة<sup>(1)</sup> وزكاة التجارة.

تقديم:

إذا ما اشترى الممول بنية التجارة نصاباً من السائمة تبلغ قيمته نصاب التجارة، فهل تجب زكاة السوم أو زكاة التجارة أو تجتمع الزكاتان معا —السوم والتجارة؟.

الواقع أن هذه المسألة ترد إلى سابقتها "اجتماع العشر والتجارة"، حيث إن كلا من العشر والسوم زكاة عين، ويكون مرد المسألتين حينئذ: إذا اشترى للتجارة ما تجب الزكاة في عينه فهل تجب زكاة العين أم زكاة التجارة أم الزكاتان معا؟ وإنما أفردنا مسألة السوم والتجارة عن مسألة العشر والتجارة؛ لأن مذهب الشافعية فيهما مختلف، فبينما هم يقولون باجتماع العشر والتجارة عند من رأى ذلك من الشافعية. إذا بهم يقولون بعدم اجتماع السوم والتجارة. أما غيرهم فقد قال بمثل ما قال به في اجتماع العشر والتجارة، وذلك على النحو التالي: ذهب الشافعية في هذه المسألة في الجديد من مذهبهم إلى ترجيح زكاة السوم لا زكاة التجارة، ولعل ذلك راجع إلى أمرين: (1) إن السائمة تجتمع فيها خاصيتان: أ- لها نماء الرعي. ب- ليس لها مؤنة العلف.

الأمر الثاني هو: أن زكاة العين أقوى؛ لأنها مجمع عليها، بينما زكاة التجارة مختلف في وجوبها، ولأن نصاب العين يعرف قطعاً، ونصاب التجارة يعرف بالظن. فكانت زكاة العين (السوم) أولى. يقول صاحب نهاية المحتاج<sup>(2)</sup>: "ولو كان العرض سائمة وكمل نصابهما —أي نصاب السوم والتجارة— كأربعين شاة قيمتها نصاب

---

(1) السائمة هي: الماشية التي ترعى معظم العام في كلاً مباح وليس لها مؤنة العلف.

(2) نهاية المحتاج ج 1 ص 106.

(فزكاة العين) تجب (في الجديد)، وتقدم على زكاة التجارة لأنها وجبت بالنص. ولهذا يكفر جاحدها، وزكاة التجارة مختلف فيها ووجبت بالاجتهاد، ولهذا لا يكفر جاحدها، ولأن زكاة العين تتعلق بالرقبة، وتلك بالقيمة فتقدم ما تتعلق بالقيمة كالمرهون إذا جنى، وقد علم أنه لا تجتمع الزكاتان".

فإن قيل: إن ما ذهب إليه الشافعية في هذه المسألة يخالف مذهبهم في اجتماع العشر والتجارة. فلماذا قالوا هناك بالجمع، وقالوا هنا بالمنع مع أن كلا من زكاة العشر والسوم زكاة عين؟.

قلنا: إن زكاة التجارة (في اجتماع العشر والتجارة) تجب في الأرض باعتبار ماليتها، والعشر يجب في الزرع الخارج من الأرض. وهما مالان مختلفان فلم يجتمع الحقان في محل واحد، فلما اختلفا محلا جاز الجمع بينهما، أما في اجتماع السوم والتجارة فمحل الحقين واحد وهو السائمة ولا اعتبار لكون التجارة تجب باعتبار مالية السائمة، والسوم يجب باعتبار العين.

حيث إن ذلك مجرد توهم يوحي بأن محل الحقين مختلف، والحق أن محلهما واحد، إذ لا فرق بين عين السائمة وماليتها. وإذا ثبت أن محل الحقين واحد فلا يجوز الجمع بينهما حينئذ دفعا للثني في الصدقة المنهي عنها.

وإذا ثبت هنا عدم الجمع بين زكاة السوم وزكاة التجارة فلا ازدواج هنا في الضرائب؛ لأن الواجب زكاة واحدة وليس زكاتان فلا محل للبحث في الازدواج الضريبي.

## المبحث الثالث اجتماع زكاتين في مال الدين

### تقديم:

الدين كما عرفه العلامة ابن نجيم - رحمه الله تعالى - هو عبارة عن: مال حكمي يحدث في الذمة ببيع أو استهلاك أو غيرهما، وإيفاءه واستيفاءه لا يكون إلا بطريق المقاصة عند أبي حنيفة - رحمه الله -، ومثاله: إذا اشترى ثوبا بعشرة دراهم مؤجلة صار الثوب ملكا له، وحدث بالشراء في ذمته عشرة دراهم ملكا للبائع. فإذا دفع المشتري عشرة دراهم إلى البائع وجب مثلها في ذمة البائع ديناً، وقد وجب للبائع على المشتري عشرة بدلا من الثوب، ووجب للمشتري على البائع مثلها بدلا عن المدفوعة إليه فالتقيا قصاصا<sup>(1)</sup>.

والبحث في زكاة مال الدين إنما يرجع في الأصل إلى شروط وجوب الزكاة خاصة ذلك الشرط الذي وقع بشأنه الخلاف بين الفقهاء في حكم وجوب الزكاة على المدين. وهو الأمر الذي سنبحثه أولا، ثم تتبع ذلك بحكم وجوبها على الدائن.

### أولا: زكاة مال المدين، ومذاهب الفقهاء فيها:

#### 1- مذهب الشافعية:

ذهب الشافعية إلى وجوب الزكاة على المدين في أظهر أقوال الشافعي حتى ولو كان الدين يستغرق نصاب الزكاة ذلك لأنه لا يشترط عندهم فراغ

---

(1) الأشباه والنظائر على مذهب أبي حنيفة للإمام زين العابدين إبراهيم المشتهر بابن نجيم المصري الحنفي - مطبعة وادي النيل المصرية - ط: 1298 ص 194.

مال الزكاة من الدين. فمن كان عليه دين وكان عنده نصاب وجبت عليه الزكاة. وإنما العبرة في زكاة مال الدين عند الشافعية بشيئين: ملك النصاب، والحول. ويحول هذان السببان بأحد أمرين: إما بقضاء جزء من الدين ونقصان النصاب تبعاً لذلك، وبالتالي انقطاع الحول، وإما بصدور حكم من القضاء بشأن مال الدين، وحينئذ ينعدم النصاب وينقطع الحول؛ لأن المال صار وقتئذ للغرماء وليس للمدين<sup>(1)</sup>. وجهة الشافعي في عدم اشتراط فراغ مال الزكاة من الدين ما يلي:

1- عمومات الأحاديث الواردة في الزكاة من غير فصل.

2- أن الزكاة تتعلق بالعين فوجوبها إنما هو باعتبار ملك النصاب الكامل النامي، والمدين مالك لذلك، وأما الدين فهو متعلق بالذمة فإن دين الحر الصحيح يجب في ذمته ولا تعلق له بماله، ولذلك يملك التصرف فيه كيف شاء.

3- القياس على العشر فكما أن الدين لا يمنع وجوب العشر فكذلك بقية الزكوات.

## 2- مذهب الحنفية:

ذهب فقهاء الحنفية إلى أن الدين الذي يمنع وجوب الزكاة على المدين هو الدين الخالص للعباد أو الذي له مطالب من جهة العباد. أما الدين الخالص لله؛ كالنذر والكفارات فلا يمنع وجوب الزكاة على المدين. والصنف الأول يمنع جميع أنواع الزكوات إلا زكاة الزروع والثمار، ووجهتهم في ذلك<sup>(2)</sup>:

---

(1) الأم للإمام الشافعي ج 2 ص 42 بتصرف.

(2) بدائع الصنائع ج 2 ص 604.

- 1- دعوى الإجماع في حديث عثمان بن عفان -رضي الله عنه-، فقد روي أنه خطب في رمضان وقال في خطبته: "ألا إن شهر زكاتكم قد حضر، فمن كان له مال وعليه دين فليحسب ماله بما عليه ثم ليزك بقية ماله، وكان ذلك بمحضر من الصحابة، ولم ينكر عليه أحد منهم". فكان ذلك إجماعاً منهم على أنه لا تجب الزكاة في القدر المشغول بالدين. وبهذا الحديث يتبين أن مال المدين خارج عن عمومات الزكاة.
- 2- ولأنه -أي المدين- محتاج إلى هذا المال -مال الزكاة- حاجة أصلية؛ لأن قضاء الدين من الحوائج الأصلية، والمال المحتاج إليه حاجة أصلية لا يكون مال زكاة؛ لأنه لا يتحقق به الغنى ولا صدقة إلا عن ظهر غنى كما يقول الرسول -صلى الله عليه وسلم-.
- 3- كما أن ملك المدين لمال الدين ملك ناقص فإن للدائن أن يأخذه من غير رضا ولا قضاء.

### 3- مذهب المالكية:

ذهب المالكية إلى أن المكلف بالزكاة لو كان عليه دين ينقص النصاب فإن عليه الزكاة مع وجود هذا الدين إذا كان المال المزكى مما تجب الزكاة في عينه؛ كالماشية والحرث والمعدن والركاز فتجب زكاة ما مر ولو مع الدين، أما غير ذلك مما لا تجب الزكاة في عينه؛ كالذهب والفضة إذا لم يكونا من معدن أو ركاز فإن الزكاة تجب مع وجود الدين بشرط: أن يملك المدين من العروض (التي لا يحتاج إليها حاجة أصلية) ما يجعله في مقابلة دينه.

يقول صاحب الشرح الكبير <sup>(1)</sup>: "ولا زكاة في مال مدين إن كان المال عينا (أي ذهباً أو فضة) أو عرضاً حالاً أو مؤجلاً، وليس عنده من العروض ما يجعله فيه". ويعلق الشيخ الدسوقي على ذلك فيقول <sup>(2)</sup>: "قوله: (إن كان المال عينا)، أي بخلاف ما إذا كان حرثاً أو ماشية أو معدناً فإن الزكاة في أعيانها فلا يسقطها الدين، قوله: (وليس عنده من العروض ما يجعله فيه) أي ما يجعله في مقابلة الدين الذي عليه، أما لو كان عنده من العروض ما يجعله في مقابلة الدين الذي عليه، فإنه يزكي تلك العين".

#### 4- مذهب الحنابلة:

قسم صاحب الشرح الكبير من الحنابلة الأموال إلى قسمين <sup>(3)</sup>:  
أ- أموال باطنة: كالنقود وعروض التجارة والمعدن.  
ب- أموال ظاهرة: كالمواشي والحبوب والثمار.  
وذكر صاحب الشرح الكبير: أن الدين يمنع وجوب الزكاة في الأموال الباطنة، رواية واحدة ولا فرق في الدين بين الحال والمؤجل، وذلك لحديث عثمان المتقدم، ولأن المدين محتاج لقضاء دينه كحاجة الفقير. وأما الأموال الظاهرة فقد ذكر صاحب الشرح الكبير من الحنابلة أن فيها روايتين: إحداهما: أن الدين يمنع وجوب الزكاة فيها لما ذكر. وهذا قول عطاء والحسن والنخعي والثوري والليث وإسحاق.

---

(1) الشرح الكبير للشيخ الدردير ج 1 ص 422.

(2) حاشية الدسوقي ج 1 ص 422.

(3) الشرح الكبير لابن قدامة ج 2 ص 450.

والثانية: أن الدين لا يمنع وجوب الزكاة فيها. وهو قول مالك والأوزاعي والشافعي.

### مذاهب الفقهاء في وجوب زكاة الدين على الدائن:

من كان له دين على آخر يبلغ نصاباً، وحال عليه الحال واستكمل الشرائط المتقدمة ففي زكاته تفصيل في المذاهب على النحو التالي:  
أ- مذهب الشافعية <sup>(1)</sup>:

يقسم فقهاء الشافعية الدين إلى قسمين بحسب ملاءة المدين وجرده للدين:

أولهما: إذا كان المدين مليئاً غير جاحد للدين، والدائن قادر على أخذه منه، فإن الدين في هذه الحالة يكون كالوديعة في عدم الاعتداد بغيبته، ويجب على الدائن أن يزكي الدين مع ماله قبل قبضه.

الثاني: وهو الدين المجحود أو المغصوب فإن الشافعية لا يوجبون فيه الزكاة على الدائن حتى يقدر على استرداده فإن استرده الدائن ففيه قولان: أولهما: يبتدئ به حولا جديداً من يوم القبض.

ثانياً: إن كان ما استرده يبلغ نصاباً، فعليه زكاة ما مضى وإن لم يبلغ نصاباً وكان عنده مال آخر فإنه يضم إليه؛ لأنه يصير كالمال المستفاد أثناء الحول. وإن لم يكن عنده مال آخر سواه حسبه فإن استرد مبلغاً غيره وكانت جملة المبلغين تبلغ نصاباً فإنه يزكيه لما مضى من السنين. يقول الإمام المزني - رحمه الله تعالى - <sup>(2)</sup>: "وإن كان له دين يقدر على أخذه فعليه تعجيل زكاته

(1) وسأقتصر فيه على أقوى الأقوال.

(2) مختصر المزني المطبوع بهامش الأم ج 1 ص 246.



كالوديعة، ولو جحد ماله أو غصب فأقام زمانا ثم قدر عليه فلا يجوز فيه إلا واحد من قولين:

الأول: ألا يكون عليه زكاة حتى يحول عليه الحول من يوم قبضه لأنه مغلوب عليه.

الثاني: أن يكون عليه الزكاة لأن ملكه لم يزل عنه لما مضى من السنين، فإذا قبض من ذلك ما في مثله الزكاة زكاه لما مضى، وإن لم يكن في مثله زكاة فكان له مال ضمه إليه، وإلا حسبه فإذا قبض ما إذا جمع إليه ثبت فيه الزكاة زكى لما مضى (هذا رأي وليس كل ما قيل في المذهب).

#### ب- مذهب الحنفية:

ذكر صاحب بدائع الصنائع <sup>(1)</sup>: "أن جملة القول في الديون أنها على ثلاث مراتب في قول أبي حنيفة: دين قوي، ودين ضعيف، ودين متوسط. أما الدين القوي فهو الذي وجب بدلا عن مال التجارة؛ كتمن عرض التجارة، ولا خلاف في وجوب الزكاة فيه إلا أنه لا يخاطب بأداء شيء من زكاة ما مضى، ما لم يقبض أربعين درهما، فكلما قبض أربعين درهما أدى درهما واحدا، وعند أبي يوسف ومحمد: كلما قبض شيئا يؤدي زكاته قلّ المقبوض أو أكثر.

وأما الدين الضعيف فهو الذي وجب بدلا عن شيء، سواء وجب له بغير صنعة أو بصناعة؛ كالوصية أو وجب بدلا عما ليس بمال كالمهر وبديل الخلع، والصلح عن القصاص، ولا زكاة فيه ما لم يقبض كله ويحول عليه الحول بعد القبض.

---

(1) بدائع الصنائع ج 2 ص 10.

وأما الدين المتوسط فما وجب له بدلا عن مال ليس للتجارة كثرمن  
عبد الخدمة وثياب المهنة ففيه روايتان:

الأولى: أنه تجب فيه الزكاة قبل القبض، لكن لا يخاطب بالأداء ما لم  
يقبض مائتي درهم، فإذا قبض مائتي درهم زكى لما مضى.  
الثانية: روى ابن سماعة عن أبي يوسف عن أبي حنيفة أنه لا زكاة فيه  
حتى يقبض المائتين، ويحول عليه الحول من وقت القبض وهي أصح الروايات  
عنه.

وقال أبو يوسف: "الديون كلها سواء وكلها قوية إلا الدية على العاقلة،  
ومال الكتابة، فإنه لا تجب الزكاة فيها أصلا ما لم تقبض ويحول عليه الحول".  
وهذا كله <sup>(1)</sup> إذا لم يكن عنده مال يبلغ نصابا سوى مال الدين أما لو  
كان عنده مال يبلغ ذلك ثم قبض من الدين شيئا سواء كان ما قبضه من  
الدين قليلا أو كثيرا ضمه إلى ما عنده من المال وأخرج زكاة الجميع لأن  
المقبوض من الدين في هذه الحال يكون كالمال الذي استفاده في أثناء السنة  
فقد علمت أنه يجب ضمه إلى الأصل.

ج- مذهب المالكية <sup>(2)</sup>:

يفرق المالكية بين عدة أنواع من الديون حسب أصلها، ولهم في كل  
نوع حكم خاص على النحو التالي:

1- إذا وجب الدين بدلا عن قرض، عينا أو عرض تجارة لمحتكر  
(التاجر المحتكر: هو الذي لا يبيع ولا يشتري بالسعر الحاضر وإنما يجبس السلع

---

(1) الفقه على المذاهب الأربعة ص 333.

(2) نفس المرجع ص 334 بتصرف.

عنده رجاء ارتفاع سعرها) كأن يكون عنده مائة جنية مثلا فيسلفها لغيره أو ثياب للتجارة فيبيعها لغيره بمائة جنية مؤجلة إلى عام أو أكثر، فإنه تجب على الدائن زكاة عام واحد. إلا إذا قصد تأخير القبض فرارا من الزكاة فتجب عليه زكاة الأعوام التي قصد تأخير القبض فيها. ويحتسب الحول هنا من يوم الملك أو من يوم تزكيته إن كان قد زكاه قبل إقراضه.

ويشترط لزكاة هذا النوع ثلاثة شروط هي:

أ- أن يكون أصل الدين عينا أو عرض تجارة لمحتكر كما سبق.  
ب- أن يقبض منه نصابا على الأقل ولو على عدة مرات فإن كان المقبوض أقل من نصاب وكان عنده ما يكمل النصاب وحال عليه الحول فإنه يضم المقبوض إلى ما عنده، فإن لم يكن عنده ما يكمل النصاب فلا زكاة إلا إذا قبض بعد ذلك ما يكمل النصاب ويبتدئ الحول هنا من يوم تمام النصاب لا من يوم القبض فإذا قبض بعد ذلك ولو أقل من النصاب فإن فيه الزكاة من يوم قبضه.

ج- أن يكون المقبوض نقدا فإن كان عرضا للتجارة فلا زكاة عليه إلا إذا باعها ومضى حول من يوم قبض العروض.

2- إذا وجب الدين بسبب ميراث أو هبة أو صدقة أو صداق أو خلع أو بيع عرض قنية فإن هذا الدين لا تجب فيه الزكاة إلا بعد أن يقبضه ويمضي عليه حول من يوم قبضه.

3- إذا كان أصل الدين عرض تجارة لتاجر مدير (وهو الذي يبيع ويشترى بالسعر الحاضر) فإنه يزكي الدين بعد قبضه بإضافته إلى قيمة العروض التي عنده إذا كان المقبوض نقدا. أما إذا كان المقبوض عرض تجارة فإنه يزكي قيمتها ولو لم يبيعها.

د- مذهب الحنابلة:

يفرق صاحب الشرح الكبير من الحنابلة بين الدين المقدور على قبضه وغير المقدور عليه، ويوجب الزكاة في الأول قولاً واحداً، ويقول بروايتين في الثاني. كما يفرق بين وجوب الزكاة مع الدين وبين أدائها معه فيقول <sup>(1)</sup> الدين على ضربين:

1) دين على معترف به باذل له، فعلى صاحبه زكاته إلا أنه لا يلزمه إخراجها حتى يقبضه، فيزكيه لما مضى كسائر أمواله، ولا يجب عليه زكاته قبل قبضه؛ لأنه دين ثابت في الذمة فلم يلزمه الإخراج قبل قبضه كالدين على المعسر ولأن الزكاة تجب على سبيل المواساة وليس من المواساة أن يخرج زكاة مال لا ينتفع به.

2) وفي الدين على غير المملوء والمؤجل والمجحد والمغصوب والضائع روايتان:

إحدهما: لا تجب فيه الزكاة. وهو قول قتادة وإسحاق وأبي ثور وأهل العراق؛ لأنه مال ممنوع منه غير قادر على الانتفاع به أشبه الدين على المكاتب.

الثانية: يزكيه إذا قبضه لما مضى. وهو قول الثوري وأبي عبيد لأنه مال يجوز التصرف فيه أشبه الدين على المملوء، ولأن ملكه فيه تام أشبه ما لو نسي عند من أودعه. وللشافعي قولان كالروايتين.

وبعد: فلقد كان ما سبق عرضاً سريعاً وموجزاً لأقوال الفقهاء في مسألة زكاة الدين، ويبقى بعد ذلك الترجيح وبيان المذهب المختار. وهذا ما سنتناوله في المطلب الثاني.

---

(1) الشرح الكبير على متن المقنع لابن قدامة ج 2 ص 442.



## المطلب الثاني

### الترجيح وبيان المذهب المختار ووجهه

بعد العرض السابق لمذاهب الفقهاء في زكاة الدين فإن المذهب المختار

عندي ذو شقين:

أولهما: يتعلق بالمقترض (المدين).

ثانيهما: يتعلق بالمقرض (الدائن).

أما فيما يتعلق بالمدين؛ فالذي أراه راجحا ما ذهب إليه الشافعية من وجوب الزكاة على المال الذي في ذمته للغير مادام هذا المال يبلغ النصاب سواء منفردا أو مضافا إلى خالص أموال المدين، ووجه ذلك <sup>(1)</sup>: أن المدين هو الذي يأكل ثمرة الدين فوجب أن يتحمل زكاته إعمالا لقاعدة: "الغرم بالغنم".

1- إن العبرة في وجوب الزكاة إنما هي باعتبار ملك النصاب الكامل النامي، والمدين مالك لهذا النصاب ملكا تاما بدليل ، أن له حق التصرف فيه.

2- إن هذا المال نام بالقوة، والزكاة مؤنة المال النامي.

3- إن الزكاة والدين حقان مختلفان محلا ومستحقا وسببا.

أما اختلافهما محلا: فإن الزكاة تتعلق بعين النصاب، والدين يتعلق بذمة

المدين، ولا تعلق له بماله.

وأما اختلافهما مستحقا: فظاهر.

وأما اختلافهما سببا: فلأن الزكاة إنما تجب باعتبار النماء المتحقق

حقيقة أو تقديرا في ملك النصاب، بينما يجب الدين بسبب حلول أجله.

---

(1) الشرح الكبير على متن المقنع لابن قدامة ج 2 ص 442.

4- إن معظم أموال الناس اليوم أصبحت ديونا، ولو لم تجب فيها

الزكاة لضاعت حقوق كثيرة على مستحقيها.

وأما فيما يتعلق بالدائن وهل تجب عليه الزكاة بالنسبة لماله عند الغير من أموال أم لا؟ الراجح عندي ما ذهب إليه أبو عبيد في الأموال<sup>(1)</sup>: أنه يزكيه في كل عام مع ماله الحاضر إذا كان الدين على الأملياء المأمونين لأن هذا المال حينئذ بمنزلة ما بيده وفي بيته.

أما إذا كان الأمر على خلاف ذلك، وكان صاحب الدين يائسا منه أو كاليائس؛ فالعمل فيه أنه لا زكاة عليه في العاجل، فإذا قبضه زكاه لما مضى من السنين.

ووجه هذا الاختيار عندي بالإضافة إلى ما ذكره الإمام أبو عبيد:

1 - إن هذا المال يشبه الوديعة وأموال التجارة، ومعلوم أن غيبتهما عن رب المال لا تسقط عنهما الزكاة.

2 - إن الدائن هو الذي أقرض هذا المال بإرادته المنفردة ولا يصح أن تسقط الزكاة بفعل المزكي نفسه أو بإرادته.

---

(1) الأموال لأبي عبيد ص 531.

### المطلب الثالث

#### مدى توافر الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة على تعدد زكاة الدين

عرفنا من المبحثين السابقين ماهية الازدواج الضريبي وعناصره ويلزم لتحقيقه في هذه المسألة انطباق عناصره على تعدد زكاة الدين. ونرى الآن مدى توافر هذه العناصر:

مدى توافر العنصر الأول من عناصر الازدواج، وهو: وحدة الضريبتين

على تعدد زكاة الدين.

إننا نستطيع أن نقول: إن الزكاتين (زكاة الدين الواجبة على المدين. وزكاة الدين الواجبة على الدائن) الزكاتان متحدتان ذاتاً، ومحلاً، ومستحقاً، وسبباً.

– أما اتحادهما ذاتاً؛ فكلتاهما زكاة نقد.

– وأما اتحادهما محلاً؛ فمحلّهما واحد، وهو نصاب من المال غير أنه بالنسبة للمدين في حوزته وتحت تصرفه الفعلي، أما بالنسبة للدائن فهو واقع في ملكه الحكمي حيث له أن يتصرف فيه بالحوالة مثلاً.

– وأما اتحادهما سبباً؛ فلأن زكاة النقدين تجب بسبب المال النامي، والمال هنا بالنسبة للمدين مال نام بالقوة (حيث إنه غير نام بطبيعته بل بفعل المدين)، وأما بالنسبة للدائن فقد كان نامياً بالقوة أيضاً إلا أن الدائن وهو الذي أضع على نفسه بتصرفه هذا النماء فلا تضيع تبعاً لذلك حقوق الفقراء. وبناء عليه فإننا نستطيع القول بتوافر العنصر الأول من عناصر الازدواج على تعدد زكاة الدين.

مدى توافر العنصر الثاني، وهو: وحدة الممول:



إن الممول هنا في الزكاتين مختلف، فهو في إحداها المدين، بينما في الأخرى الدائن. وبذلك ينتفي ازدواج القانوني حيث اختلف الممول في الضريبتين، ولكن هل توجد بين الممولين رابطة اقتصادية نستطيع من خلالها أن نقول بتوافر الازدواج الاقتصادي؟

ولكي نجيب على هذا التساؤل لابد من طرح تساؤل آخر هو: ما المقصود بهذه الرابطة؟ ونقول: إن المقصود بهذه الرابطة العلاقة التي تجعل عبء الضريبتين في النهاية ينصب على ممول واحد — فمثلا شركات المساهمة شخص معنوي يعترف له القانون بالشخصية الاعتبارية، ولكن هذا الشخص لا يمكن أن تقوم له قائمة إلا بالشركاء فيه، فهما "أي الشركة والشركاء" من حيث نظرة القانون لهما شخصان مختلفان، ولكن الواقع خلاف ذلك، إذ أن مصلحتهما واحدة فما يصيب الشركة من ضرائب مثلا هو في واقع الأمر يصيب الشركاء فإذا فرضت مثلا ضريبة على الشركة ثم فرضت ضريبة أخرى على الشركاء عن أرباحهم المتحققة من هذه الشركة فإن المتحمل الحقيقي لهاتين الضريبتين في النهاية واحد، وهم الشركاء. ولذلك نقول: إن بين الشركة وبين الشركاء رابطة اقتصادية.

وهذا النوع من الروابط الاقتصادية غير موجودة في العلاقة بين الدائن والمدين، إذ أن عبء الضريبتين يقع عليهما معا وليس على واحد منهما، فلم يقل أحد بأن للدائن الحق في أن يحمل صاحبه (المدين) مقدار ما دفعه من زكاة ولم يقل أحد كذلك بالعكس.

وإنما كان ظاهر كلام الفقهاء هو: أن المدين يتحمل زكاة ما عنده من مال للغير على اعتبار أنه هو الذي يأكل ثمرة الدين والأمر أيضا بالنسبة للدائن عليه أن يتحمل أيضا زكاة ما عند الغير له من أموال حتى لا يرخص له وبفعل يأتيه أن يحرم الفقراء من حقوقهم في هذه الأموال.

وعلى ذلك نستطيع القول بعدم وجود رابطة بين الممولين وبانتفاء  
الازدواج الاقتصادي، وإذا بان ذلك أمكن القول:  
بأن العنصر الثاني من عناصر الازدواج وهو وحدة الممول قد تخلف في  
هذه المسألة، وهذا يكفي للقول بعد توافر الازدواج الضريبي على مسألة تعدد  
زكاة الدين على الرغم من توافر عناصر الازدواج الأخرى.

## الفصل الرابع

### الازدواج الضريبي في الضرائب المشتركة بين المسلمين وغيرهم

#### تقديم وتقسيم:

تحدثنا في الفصل الأول عن الضرائب الإسلامية التي تفرض على المسلمين دون غيرهم، وانتهينا إلى أن الإسلام لم يقصد في هذه الفرائض المالية رغم ما قد يكون بينها من اجتماع لم يقصد إلى إحداث الازدواج الضريبي بمفهوم المالية الحديثة، بل على العكس من ذلك فإنه قد تجنب هذا الازدواج بنص صريح أوضحناه فيما سبق.

وفي هذا الفصل سوف نتناول الضرائب المشتركة بين المسلمين وغيرهم من الذميين لنرى مدى تحقق الازدواج الضريبي فيما بين هذه الضرائب إذا اجتمعت، ولسوف يشتمل هذا الفصل على بحثين: أولهما: ازدواج العشور والخراج.

ثانيهما: يختص بالعشور "وهي ما تقابل ضريبة الجمارك في العصر الحاضر" وكما تعودنا فإننا مع كل بحث سوف نعرض أولاً لمذاهب الفقهاء وأدلتها. ثم للمقارنة والترجيح بين هذه المذاهب وأخيراً نعرض لمدى تحقق الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة على ما انتهينا إليه في كل مسألة.

## المبحث الأول

### اجتماع العشر والخراج

عرفنا فيما سبق أن أول من رتب الخراج ونظم أحكامه هو أمير المؤمنين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- بعد فتح العراق والشام، وقلنا إن ذلك كان توفيقاً له من الله فيما فعل، كما عرفنا أيضاً أن مقدار الخراج يجب أن يكون على قدر ما تطيق الأرض دون إرهاق لأهلها أو تفريط في فيء المسلمين، وذلك راجع إلى الإمام له أن يزيد وينقص في المقدار المفروض. كما عرفنا أيضاً أن الخراج مؤنة الأرض النامية المملوكة لغير المسلم يقابل العشر على المسلم، وليس فيه معنى العقوبة -كما يذكر البعض-. وكل هذا فيما لو كانت أرض الخراج تحت يد ذمي.

أما لو كانت تحت يد مسلم سواء أكانت مملوكة له أو مكتراة من ذمي، فهنا تثار مشكلة. هل يجب على المسلم فيها العشر فقط، أو الخراج فقط، أو يجتمع عليه العشر والخراج، وهل يتحقق في اجتماعهما الازدواج الضريبي؟ هذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

ولسوف يشتمل هذا المبحث على ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: نعرض فيه لمذاهب الفقهاء وأدلتها.

المطلب الثاني: ونتناول فيه الترجيح بين هذه المذاهب وبيان المذهب المختار ووجهه.

المطلب الثالث: ونبحث فيه مدى تحقق الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة على الراجح من هذه المسألة.

## المطلب الأول مذاهب الفقهاء وأدلتها

يمكن رد هذه المذاهب إلى طائفتين:

الأولى: قالت بوجوب اجتماع العشر والخراج في الأرض الخراجية إذا كانت تحد يد مسلم بشراء أو بكَراء. إلى هذا ذهب الأئمة مالك والشافعي وأحمد.

والطائفة الثانية: قالت بالمنع. وإليه ذهب الإمام أبو حنيفة - رحمه الله تعالى -.

أولاً: القائلون بوجوب العشر والخراج:

**1- مذهب المالكية:** يرى المالكية أن وجوب الخراج لا يمنع وجوب العشر، بل يجب العشر في الخارج إذا بلغ نصاباً وقدره خمسة أوسق - وكان لمسلم، وذلك لأن الخراج بمثابة أجرة للأرض وأجرة الأرض لا تمنع وجوب العشر في الخارج منها.

يقول صاحب الشرح الكبير <sup>(1)</sup>: "وفي خمسة أوسق" جمع وسق بفتح الواو معناه لغة: الجمع، وشرعاً: ستون صاعاً فأكثر فلا وقص في الحب وإن بأرض خراجية. ويعلق الشيخ الدسوقي - رحمه الله - على ذلك فيقول: "قوله: (وفي خمسة أوسق) أي: بشرط أن تكون في ملك واحد فلو خرج من الزرع المشترك ثمانية أوسق، وقسمت بين الشريكين فلا زكاة فيها، قوله: (وإن بأرض خراجية) أي: فالخراج الذي على الأرض لا يقع عن زكاة ما خرج منها من الزرع سواء كانت الأرض له أو لغيره كما في المدونة، قال ابن

---

(1) الشرح الكبير ج 1 ص 411.

يونس: لأن الخراج كراء، ورد المصنف بقوله: (وإن بأرض خراجية) على الحنفية القائلين: لا زكاة في زرع الأرض الخراجية. هذا فيما يبدو إذا كانت الأرض مملوكة لمسلم، أما إذا كان يكتريها المسلم من الذمي فقد كره الإمام مالك للمسلم أن يكتري أرض الخراج، حيث ورد بالمدونة ما نصه <sup>(1)</sup>: قلت <sup>(2)</sup> رأيت النصراني، أيجوز لي أن أكتري أرضه، قال <sup>(3)</sup>: قال مالك: أكره كراء أرض الجزية".

وعلى الرغم من كراهة الإمام مالك للمسلم أن يكتري أرض الخراج فإن استأجرها المسلم مع الكراهية فإن الإمام مالكا يرى على المسلم المتكاري العشر، حيث ورد بالمدونة <sup>(4)</sup>: قلت: رأيت إن استأجرت أرضا من أرض الخراج. أعليّ من العشر شيء؟ وهل فيما أخرجت الأرض من عشر؟. قال: قال مالك: نعم فيها العشر على المتكاري الزراع.

ويبدو أن الخراج في هذه الحالة على صاحب الأرض، حيث إن الخراج كما هو معروف إنما يجب باعتبار التمكن من الأرض، والمالك كان متمكنا منها قبل إيجارها فلا يسقط عنه الخراج بهذه الإجارة.

**2- مذهب الشافعية:** يرى الشافعية أن المسلم لو امتلك أرضا خراجية وجب عليه فيها العشر والخراج معا، وذلك لوجوه:  
أ- أنهما حقان مختلفا ذاتا ومحلا وسببا ومصرفا.

---

(1) المدونة الكبرى ج 3 ص 475.

(2) القائل هو: الإمام سحنون بن سعيد التنوخي.

(3) القائل هو الإمام: عبد الرحمن بن القاسم.

(4) المدونة الكبرى ج 3 ص 386.

أما اختلافهما ذاتا: فإن العشر مؤنة الأرض النامية وفيه معنى العبادة،  
والخراج مؤنة فيها معنى الصغار.  
وأما اختلافهما محلا: فإن العشر يجب في عين الخراج، والخراج يجب في  
الذمة.

وأما اختلافهما سببا: فلأن سبب العشر هو الأرض النامية بالخراج  
تحقيقا. وسبب الخراج هو الأرض النامية تقديرا، وذلك لأن العشر لا يجب إذا  
انعدم الخراج بينما يجب الخراج حتى لو انعدم الخراج؛ لأن العبرة في وجوبه إنما  
هي باعتبار التمكن من الأرض لا باعتبار الزراعة الفعلية وهذا في خراج  
الوظيفة. أما خراج المقاسمة فهو شبيه بالعشر في كونه مفروضا على الخراج.  
وأما اختلافهما مصرفا: فمصرف العشر محصور في الثمانية الذين  
ذكرتهم آية الصدقات، ومصرف الخراج سد الثغور وأرزاق الجند والمقاتلة  
والمصالح العامة.

ب- القياس على أجرة المتجر وزكاة التجارة، حيث يعتبر الخراج بمنزلة  
الأجرة من الأرض ووجوب الأجرة لا ينفي وجوب العشر في الخراج.  
ج- إن العشر وجب بالنص فلا يمنعه الخراج الواجب بالاجتهاد.  
د- أنه لا مانع على فرض أن سببهما واحد وهو الأرض من أن يتعلق  
بالسبب الواحد وظيفتان خاصة إذا ما كانت عمومات الأدلة تقتضي ذلك،  
مثل قوله -صلى الله عليه وسلم-: "فيما سقت السماء العشر" فإنه يقتضي  
أن يؤخذ مع الخراج إن وجد.

يقول صاحب المذهب <sup>(1)</sup>: "فصل فإن كان على الأرض خراج وجب الخراج في وقته، ويجب العشر في وقته، ولا يمنع وجوب أحدهما وجوب الآخر؛ لأن الخراج يجب للأرض، والعشر يجب للزراع فلا يمنع أحدهما الآخر؛ كأجر المتجر وزكاة التجارة. وهذا إذا كانت أرض الخراج مملوكة لمسلم -أما إذا كان المسلم يكتريها من ذمي فإن العشر يجب حينئذ على المكتري المسلم، ويوجب الخراج على المالك الذمي، وذلك إذا كان خراج وظيفة لأن وجوبه - كما سبق - إنما هو باعتبار التمكن، وقد كان المالك متمكنا من الأرض فلا يسقط بالإجارة. ثم إن الخراج مؤنة الأرض النامية، ومؤنة الملك تجب على المالك". وقد نقل صاحب حاشية الشيراملسي على شرح المنهاج عن المجموع قوله <sup>(2)</sup>: "ولو أجر الأرض الخراجية فالخراج على المالك".

**3- مذهب الحنابلة:** يرى أصحاب الإمام أحمد أن أرض الخراج إذا كانت لمسلم فيجب عليه أن يؤدي الخراج عنها من غلتها، وما بقي بعد الخراج إن بلغ نصابا ففيه العشر وإلا فلا. وهذا إذا لم يكن في الأرض الخراجية إلا ما تجب الزكاة في عينه؛ كالقمح مثلا. أما إن كان فيها ما في عينه الزكاة وما لا زكاة فيه؛ كالثمار والخضروات ننظر:

إن بلغت قيمة ما لا زكاة فيه مقدار الخراج جعلت في مقابلته ويزكى ما تجب في عينه الزكاة دون خصم مقدار الخراج منه وإن لم تبلغ قيمة ما لا زكاة فيه مقدار الخراج فهو وقص لا زكاة فيه. وعليه: فإنه يخرج مقدار الخراج من قيمة ما فيه الزكاة ثم يزكى الباقي بعد خصم الخراج منه.

---

(1) المذهب ج 1 ص 157.

(2) حاشية الشيراملسي على شرح المنهاج ج 2 ص 250.



يقول صاحب المغني <sup>(1)</sup>: "مسألة"، قال: "وما كان عنوة أدى عنها الخراج، وزكى ما بقي إذا كان خمسة أوسق وكان مسلماً" يعني ما فتح عنوة ووقف على المسلمين وضرب عليهم خراج معلوم فإنه يؤدي الخراج من غلته وينظر في باقيها، فإن كان نصاباً ففيه الزكاة إذا كان لمسلم، وإن لم يبلغ نصاباً أو بلغ نصاباً ولم يكن لمسلم فلا زكاة فيه، فإن الزكاة لا تجب على غير المسلم، وكذلك الحكم في كل أرض خراجية.

والحنابلة -رحمهم الله- يعتبرون الخراج بمنزلة أجرة الأرض، ولذلك فهم يعتبرون أن قيمة الخراج تدخل ضمن نفقة الأرض، والنفقة عندهم تخصم من جملة الإيراد قبل الزكاة، وتجب الزكاة في الباقي بعد خصم سائر نفقات الزراعة بما فيها الخراج إذا بلغ الباقي نصاباً، وهو خمسة أوسق وكان لمسلم وليس في الأرض زرع آخر غير ما تجب الزكاة في عينه.

يقول صاحب المغني -رحمه الله- <sup>(2)</sup>: "فإن كان في غلة الأرض ما لا عشر فيه؛ كالثمار التي لا زكاة فيها والخضروات، وفيها زرع فيه الزكاة، جعل ما لا زكاة فيه في مقابلة الخراج وزكى ما فيه الزكاة، إذا كان ما لا زكاة فيه وإفيا بالخراج، وإن لم يكن لها غلة إلا ما تجب فيه الزكاة أدى الخراج من غلتها وزكى ما بقي. وهذا قول عمر بن عبد العزيز، روى أبو عبيد بسنده عن أبي عتبة قال: "كتب عمر بن عبد العزيز إلى عبد الله بن أبي عوف عامله على فلسطين، فيمن كانت في يده أرض يحرثها من المسلمين أن يقبض منها جزيتها

---

(1) المغني ج 2 ص 590.

(2) المغني ج 2 ص 591.

ثم يأخذ منها زكاة ما بقي بعد الجزية" قال ابن أبي عتبة: أنا ابتليت بذلك،  
ومني أخذوا ذلك.

ويضيف صاحب الشرح الكبير إلى ما سبق بيانه من قول صاحب  
المغني استدلالا على أن الخراج من مؤنة الأرض فيمنع وجوب الزكاة في قدره  
فيقول <sup>(1)</sup>: "لقول ابن عباس: يحسب ما أنفق على زرعه دون ما أنفق على  
أهله".

#### ثانيا: القائلون بمنع اجتماع العشر والخراج:

ذهب الحنفية إلى أن المسلم إذا امتلك أرضا خراجية فلا يجب عليه  
فيها إلا الخراج، ويسقط عنه العشر، ويقول صاحب المبسوط <sup>(2)</sup>: "ولا يجتمع  
العشر والخراج على أرض واحدة عندنا"، ويقول ابن أبي ليلى: "في الأرض  
الخراجية يجب أداء العشر من الخارج منها مع الخراج"، وهو قول الشافعي —  
رحمهما الله— واستدلا في ذلك بظاهر قوله —صلى الله عليه وسلم—: "ما  
أخرجت الأرض ففيه العشر" ولأن الخراج مع العشر حقان اختلفا محلا  
ومستحقا وسببا؛ فالخراج في ذمة المالك مصروف إلى المقاتلة. والعشر في الخارج  
مصروف إلى الفقراء، فوجوب أحدهما لا ينفي وجوب الآخر؛ كالدين مع  
العشر، ثم الخراج بمنزلة الأجرة للأرض، ولهذا لا يجب إلا في الأراضي المفتوحة  
عنوة، ووجوب الأجرة لا ينفي وجوب العشر في الخراج.  
ووجه قولنا: ما روي عن ابن مسعود —رضي الله عنه— موقوفا عليه  
ومرفوعا إلى رسول الله —صلى الله عليه وسلم—: "لا يجتمع العشر والخراج في

---

(1) الشرح الكبير ج 2 ص 576.

(2) المبسوط ج 2 ص 207.

أرض مسلم" ولأن أحدا من أئمة العدل وولاية الجور لم يأخذ العشر من أرض السواد مع كثرة احتياهم لأخذ أموال الناس وكفى بالإجماع حجة. ثم الخراج والعشر كل واحد منهما مؤنة الأرض النامية ولا تجتمع المؤنتان بسبب أرض واحدة، وسببهما لا يجتمع فإن سبب وجوب الخراج فتح الأرض عنوة وثبوت حق الغائمين فيها وسبب وجوب العشر إسلام أهل البلدة طوعا وعدم ثبوت حق الغائمين فيها فبينهما تناف فإذا لم يجتمع السببان لا يثبت الحكمان جميعا.

كان هذا بالنسبة لأرض الخراج المملوكة لمسلم، أما أرض الخراج المكتراه لمسلم من ذمي فإن أبا يوسف -رحمه الله- قد أبان حكم الأرض الخراجية إذا ما اكتراها مسلم من ذمي فقال: والمزارعة عندنا <sup>(1)</sup> على وجوه منها:

1- عارية ليست فيها إجارة؛ وهي أن يعير الرجل أخاه أرضا يزرعها ولا يشترط عليه إجارة فيزرعها المستعير ببذره وبقره ونفقته؛ فالزرع له والخراج على رب الأرض فإن كانت من أرض العشر فالعشر على الزارع. وبه يقول أبو حنيفة.

2- ووجه آخر تكون الأرض للرجل فيدعو الرجل إلى أن يزرعها جميعا والنفقة والبذر عليهما نصفان، فهذا مثل الأول الزرع بينهما والعشر في الزرع إن كانت أرض عشر، وإن كانت أرض خراج؛ فالخراج على رب الأرض. 3- ووجه آخر: إجارة أرض بيضاء بدراهم مسماة سنة أو سنتين، فهذا جائز، والخراج على رب الأرض في قول أبي حنيفة -رحمه الله-، وإن

---

(1) الخراج لأبي يوسف ص 98.

كانت أرض عشر؛ فالعشر على رب الأرض، وكذلك قول أبو يوسف في الإجارة: الخراج على رب الأرض، وأما العشر فعلى صاحب الطعام.

4- ووجه آخر: المزارعة بالثلث والربع، فقال أبو حنيفة -رحمه الله- في هذا: أنه فاسد، وعلى المستأجر أجرة مثلها، والخراج على رب الأرض والعشر على رب الأرض. وقلت: المزارعة جائزة على شروطها، والخراج على رب الأرض، والعشر عليهما جميعاً في الزرع. وقال صاحب المبسوط -رحمه الله-<sup>(1)</sup>: "ولو أعار المسلم أرضه الخراجية؛ فالخراج عليه سواء كان المستعير مسلماً أو كافراً؛ لأن وجوب الخراج باعتبار التمكن من الانتفاع بالأرض، وقد كان المعير متمكناً من ذلك، ثم الخراج مؤنة الأرض النامية ومؤنة الملك تجب على المالك.

## المطلب الثاني

### الترجيح وبيان المذاهب المختار

بعد أن ذكرنا مذاهب الفقهاء في اجتماع العشر والخراج وأدلتهم، يبقى علينا بعد ذلك أن نوضح المذهب المختار ووجهه لنصل إلى المقصود من المبحث وهو رؤية مدى تحقق الازدواج الضريبي على اجتماع العشر والخراج، والذي نراه راجحاً في هذه المسألة ما ذهب إليه الإمام أحمد على ما قدمناه والذي يمكن إيجازه في الآتي:

1- لا عشر على الذمي في أرض الخراج، وهذا أمر بديهي؛ لأن العشر زكاة، والزكاة غير واجبة على غير المسلمين.

---

(1) المبسوط ج 3 ص 46.

2- إذا امتلك المسلم أرض خراج وجب عليه العشر والخراج معا على أن يعتبر الخراج من تكاليف الزراعة، ويخصم مقداره من مجموع الناتج فإن كمل الباقي نصابا وجب العشر فيه وإلا فلا.

3- إذا تنوعت غلة الأرض الخراجية بحيث كان فيها ما يجب في عينه العشر (كل ما يقتات ويدخر) وما لا عشر فيه كالخضروات مثلا فإن بلغ الأخير قيمة الخراج جعل في مقابلته وإن لم يبلغ خصم مقدار الخراج من جملة ما يجب في عينه العشر، ووجب العشر في الباقي إن بلغ نصابا، وأما إذا كان المسلم يكتري أرض الخراج من ذمي، فالراجح عندنا ما ذهب إليه الشافعي من وجوب العشر على المكثري المسلم ووجوب الخراج على المالك؛ لأن وجوب الخراج إنما هو باعتبار التمكن من الأرض وصاحب الأرض هنا كان متمكنا منها قبل إجارتها.

ويمكن الرد على مانعي اجتماع العشر والخراج بما ذكره الإمام الكمال بن الهمام الحنفي، حيث فصل الرد على الأدلة التي ساقوها على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

1- أما الدليل الأول: وهو حديث: "لا يجتمع العشر والخراج في أرض رجل مسلم" فإن الكمال بن الهمام الحنفي، قد طعن فيه بأنه حديث ضعيف، ذكره بن عدي في الكامل عن يحيى بن عنبسة هو مضعف إلى غاية حتى نسب إلى الوضع وإلى الكذب على أبي حنيفة. وإنما هذا الحديث رواه أبو حنيفة عن حماد عن إبراهيم فجاء يحيى بن عنبسة ووصله، نعم إنما روي ذلك عن التابعين

---

(1) فتح القدير ج4 ص366.

مثل النخعي والشعبي وعكرمة، وحاصل هذا كما ترى ليس إلا نقلا لمذهب بعض التابعين ولم يرفعوه فيكون حديثا مرسلا.

- 2- وأما الدليل الثاني: وهو دعوى الإجماع؛ فقد ذكر ابن الهمام — أيضا- بأنه ممنوع بنقل ابن المنذر الجمع في الأخذ عن عمر بن عبد العزيز فلم يتم، وعدم الأخذ من غيره فجاز كونه لتفويض الدفع إلى المالك فلم يتعين قول صحابي بعدم الجمع ليحتج به من يحتج بقولهم، على أن فعل عمر ابن عبد العزيز يقتضي ولو بطريق الإيماء أن ليس عمر بن الخطاب — رضي الله عنه- على منع الجمع؛ لأنه أي عمر بن عبد العزيز كان متبعا له مقتفيا لآثاره.
- 3- وأما الدليل الثالث: وهو منع تعدد السبب ورده إلى الأرض النامية، فإن الكمال بن الهمام قد أورد عليه: بأنه لا مانع أن يتعلق بالسبب الواحد، وهو الأرض هنا، وظيفتان مع أن العمومات تقتضيه مثل قوله — صلى الله عليه وسلم-: "ما سقت السماء ففيه العشر فإنه يقتضي أن يؤخذ مع الخراج إن وجد".

ومن هذه المناقشات على مذهب الحنفية، والتي أوردتها واحد من أئمتهم يظهر لنا بوضوح أن ما ذهب إليه الحنفية لا ينهض دليله ويسلم مذهب المخالفين تبعا لذلك.

### المطلب الثالث

#### مدى تحقق ازدواج الضريبي على اجتماع العشر والخراج

قلنا: إن المذهب المختار له شقان:

أولهما: يتعلق بأرض الخراج المملوكة لمسلم، وقد قلنا فيه بوجوب

اجتماع العشر والخراج على المالك المسلم بثلاثة شروط هي:

- 1- أن يكون الخارج من أرض الخراج مما تجب الزكاة في عينه فقط

(كل ما يقتات ويدخر).

2- أن يخصم مقدار الخراج من جملة المحصول الناتج على اعتبار أنه من تكاليف الزراعة.

3- أن يبلغ الباقي من المحصول بعد خصم قيمة الخراج منه نصاباً - وقدره خمسة أوسق.

أما الشق الثاني: فيتعلق بأرض الخراج المكتراه لمسلم من ذمي، وفي هذه الحالة فإن العشر يجب على المكتري المسلم والخراج يجب على مالك الأرض. وبناء على ما سبق: فإن أرض الخراج إذا كانت مكتراه لمسلم من ذمي فليس فيها ازدواج للضريبة بمعيار المالية الحديثة ذلك لأن الممول في ضريبة العشر مختلف عنه في الخراج وليست بينهما رابطة اقتصادية تجعل عبء الضريبتين يقع على ممول واحد منهما. أما الشق الثاني من المذهب المختار - فهو الذي يجب أن يدور حوله البحث عن مدى تحقق الازدواج الضريبي فيه، وهذا يستدعينا الرجوع إلى ما سبق أن انتهينا إليه من تعريف للازدواج وبيان لعناصره.

ثم الرجوع أيضاً إلى ما سبق أن انتهينا إليه من تكييف لضريبي العشر والخراج بمعيار المالية الحديثة، وفي نهاية المطاف نحقق مدى توافر عناصر الازدواج الضريبي في اجتماع العشر والخراج، وذلك على النحو التالي: أولاً: ماهية الازدواج الضريبي وبيان عناصره:

الازدواج هو: إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة أخرى مشابهة لها بالنسبة إلى نفس المال والمدة. أما عناصر الازدواج فهي: وحدة الضريبتين أو تشابههما، ووحدة كل من: الممول، والوعاء، والمدة، والواقعة المنشئة للضريبة.

ثانيا: تكييف زكاة الزروع والثمار - كما سبق أن انتهينا إلى أن زكاة العشر تعتبر بمثابة ضريبة مباشرة - نوعية - نسبية - متكررة - شخصية عند الأئمة مالك والشافعي وأحمد وعينية عن أبي حنيفة.

ثالثا: تكييف فريضة الخراج: كما سبق أن انتهينا أيضا إلى أن فريضة الخراج شخصية في خراج الوظيفة والمقاسمة عند الأئمة مالك والشافعي وأحمد، وعينية في خراج المقاسمة عند أبي حنيفة.

ومن تكييفنا السابق لضريبة العشر والخراج يتضح أن بينهما أوجه شبه كما أن بينهما أيضا أوجه خلاف. فهما يتشابهان في أن كلا منهما ضريبة مباشرة نوعية - شخصية.

وأما أوجه الخلاف فهي: إن ضريبة العشر ضريبة نسبية، بمعنى أن سعرها ثابت لا يتأثر بحالة الممول المالية أو بتقدير الأئمة والحكام وكل ما يراعى فيه هو طريقة ري الأرض، التي تغير سعره من العشر إلى نصفه، بخلاف الخراج فإنه ضريبة تقديرية للإمام أن يزيد وينقص حسب طاقته الأرض كذلك فإن خراج الوظيفة ضريبة سنوية لا يفرض غير مرة واحدة في السنة، وبذلك يختلف عن العشر الذي يعتبر ضريبة متكررة بتكرار الخراج من الأرض ولكن خراج المقاسمة يتفق مع العشر في أنهما ضربيتان متكررتان بتكرار الخراج من الأرض. وإزاء هذا التشابه والاختلاف فإننا نرجح جانب التشابه؛ لأننا قد

اخترنا فيما سبق وعند الحديث على تشابه الضريبتين أن العبرة في كون الضريبتين متشابهتين أو مختلفتين إنما هي باعتبار النتيجة المترتبة، وهي وقوع العبء الضريبي للضريبتين على شخص واحد حتى ولو اختلفتا في الخصائص الفنية لكل منهما. والعبء الضريبي هنا واقع على شخص واحد، ولذلك فإننا نغلب جانب التشابه، وبناء على هذا نستطيع أن نقول: إن العنصر الأول من



عناصر الازدواج الضريبي وهو وحدة الضريبتين أو تشابهما متوافر في اجتماع العشر والخراج.

مدى توافر العنصر الثاني وهو: وحدة الممول:

هذا العنصر متوافر أيضا في اجتماع العشر والخراج؛ فالفرض أن أرض الخراج مملوكة لمسلم، وهذا المسلم هو الذي يقع عليه العبء الضريبي لكلا الضريبتين.

مدى توافر العنصر الثالث: وهو وحدة الوعاء:

عرفنا فيما سبق أن وعاء الضريبة هو المادة الخاضعة للضريبة، وهو في خراج الوظيفة أرض الخراج. أما في العشر وخراج المقاسمة فهو عين الخارج من الأرض، ونعتقد أن الوعاءين مختلفان، وأن هذا العنصر غير موجود في اجتماع العشر وخراج الوظيفة.

مدى توافر العنصر الرابع: وهو وحدة المدة:

إن شرط وحدة المدة يقتضي أن تفرض الضريبة الثانية عن نفس السنة المالية التي فرضت عنها الضريبة الأولى وفي اجتماع العشر والخراج فإن العشر مفروض في نفس السنة المالية التي فرض عنها الخراج وليس عن نفس السنة فالمدتان متداخلتان وليستا متحدتين، إذ الخراج يشترط فيه مرور سنة كاملة لوجوبه مرة ثانية بينما يجب العشر بتحقيق الخارج من الأرض ولا عبرة فيه بتمام السنة المالية.

وبناء عليه: فإن عنصر وحدة المدة متخلف في اجتماع العشر وخراج الوظيفة. أما خراج المقاسمة فهو متوافر فيه إذ أن خراج المقاسمة يجب بتحقيق الخارج وهي نفس مدة العشر.

مدى توافر العنصر الخامس هو: وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:

عرفنا فيما سبق أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الواقعة أو السبب الموجب لحق الدولة في تحصيل قيمة الضريبة المفروضة، وإذا نظرنا هنا إلى الواقعة المنشئة لضريبة العشر نجد أنها تتحقق بخروج المحصول وعلى ذلك فوقت وجوب الضريبة هو وقت الحصاد.

وهذه الواقعة تختلف عن الواقعة المنشئة لخراج الوظيفة. ذلك أنها في خراج الوظيفة تتمثل في مرور سنة كاملة من يوم دفع الخراج في المرة الفائتة، ولا يراعى في وجوبه تحقق الخارج أو عدم تحققه ذلك أن خراج الوظيفة إنما يجب باعتبار التمكن من الأرض لا باعتبار الزراعة أو تحقق المحصول.

أما في خراج المقاسمة فإن الواقعة المنشئة للضريبة فيه تتفق والواقعة المنشئة لضريبة العشر حيث إنها في الضريبتين واحدة وهي حصاد الزرع أو جني الثمار. ومن كل ما تقدم نقول:

إن اجتماع العشر وخراج الوظيفة ليس من قبيل الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة لتخلف أكثر من عنصر من عناصر الازدواج على اجتماع العشر وخراج الوظيفة. ولكن من كل ما سبق نقول بأن الازدواج الضريبي متحقق ومتوافر في اجتماع العشر وخراج المقاسمة على المسلم المالك لأرض الخراج الزراع فيها. وهذا الازدواج لم يغب عن فقهاء المسلمين، ولذلك فإننا نجد أنهم كما سبق بيانه قد قرروا لتجنب هذا الازدواج خصم ضريبة الخراج من الإيراد الخاضع للعشر، وهي وسيلة حديثة من وسائل المالية العامة لتجنب الازدواج الضريبي سيأتي لنا توضيحها في الفصل الخاص بوسائل تجنب الازدواج الداخلي.

## المبحث الثاني

### الازدواج الضريبي في العشور "الجمارك"

**تقديم وتقسيم:** عرفنا فيما سبق وعند تكييفنا لضريبة العشور من هو العاشر ولماذا سمي بهذا الاسم، وعلة فرض العشور ومقدار ما يأخذه العاشر وعلة هذا المقدار، وهل العشور ضريبة سنوية أو متكررة، وهل هي ضريبة عينية أو شخصية، والإعفاءات المقررة منها إلى غير ذلك من المواضيع التي لا داعي لتكرارها.

وإنما ينصب هذا المبحث على ما ذكره الفقهاء من أن مقدار ما يؤخذ من الذمي يقدر بضعف ما يؤخذ من المسلم، وما ذكره أيضا من أن الحربي يجب عليه ضعف ما يؤخذ من الذمي أي أربعة أمثال ما يؤخذ من المسلم. وما ذهب إليه الإمام مالك -رحمه الله- من تكرار فرض العشور على الذمي كلما مر على العاشر، والسؤال هو: هل ما سبق من تضعيف العشور على الذمي والحربي بالنسبة إلى المسلم، وما ذهب إليه الإمام مالك من تكرار فرض نفس الضريبة على الذمي والحربي كلما مرا على العاشر هل هذا يعد من قبيل الازدواج الضريبي؟. هذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

وعلى ذلك فإننا سوف نقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: نوضح فيه وجه الارتباط بين ما يؤخذ من المسلم وما يؤخذ من كل من الذمي والحربي.

المطلب الثاني: علة تضعيف مقدار الضريبة على الذمي والحربي بالنسبة للمسلم وهل يعتبر هذا التضعيف من قبيل الازدواج.

المطلب الثالث: ونتناول فيه مذهب الإمام مالك القاضي بفرض الضريبة على نفس المال بعدد مرات مرور الذمي أو الحربي على العاشر وهل يعتبر ذلك من قبيل الازدواج الضريبي أم لا. نقول وبالله التوفيق.

## المطلب الأول

وجه الارتباط بين ما يؤخذ من المسلم

وما يؤخذ من كل من الذمي أو الحربي

جرى كثير من الفقهاء -رحمهم الله تعالى- على القول بأن ما يؤخذ من الذمي يقدر بضعف ما يؤخذ من المسلم، ونحن لا نرى وجها للارتباط بين ما يؤخذ من كل منهما. لا في حكمة الأخذ ولا في مقدار المأخوذ. وبيان ذلك.

أما الحكمة فمختلفة: فما يؤخذ من المسلم زكاة بدليل أنه ينظر إلى مبلغها فلا يؤخذ مما دون المائتين وإلى حدها فيؤخذ منه ربع العشر، ويوضع موضعها ويسقط عنه زكاة تلك السنة عن نفس المال المأخوذ عنه - أما ما يؤخذ من الذمي فليس بزكاة وإنما هو أقرب إلى الفبيء بدليل أنه يوضع موضع الفبيء، وقد علل بعض الفقهاء حكمة الأخذ من الذمي بأنه في مقابل الحماية، وأبو عبيد -رحمه الله- يعلل الأخذ من الذمي بصلح عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- مع أهل الذمة على هذا المقدار.

وأما الاختلاف في المقدار: فإنه لكون المأخوذ من المسلم زكاة فإنه يقدر بقدرها، ويؤخذ منه ربع العشر. وأما الذمي فالراجع عندي ما ذهب إليه أبو عبيد من أن مقدار ما يؤخذ منه إنما تحدد بمقتضى عقود صلح بين أهل الذمة وبين عمر بن الخطاب، ولم يكن ذلك بعهد من النبي -صلى الله عليه وسلم- حتى يستن عمر بسنته لأن بلاد العجم لم تفتح في عهد النبي بل في عهد عمر، ووجه ذلك هو:

عدم اتفاق الروايات التي ذكرت عن زياد بن حدير وغيره من العشار على مقدار موحد يؤخذ من أهل الذمة، فأهل الذمة من جهة قد يعفون نهائيا من العشور لاعتبارات متعددة، وقد تقدم إعفاء المكاتب وإعفاء الخمر والخنزير

من ضريبة العشور، كما تقدم أيضا الإعفاء مما دون النصاب مراعاة للأعباء العائلية على التاجر من أهل الذمة.

ومن جهة أخرى قد يعاملون معاملة المسلمين ويؤخذ منهم ربع العشر، روى أبو عبيد بسنده عن زياد بن حدير قال <sup>(1)</sup>: أمرني عمر أن آخذ من تجار أهل الذمة مثل ما آخذ من تجار المسلمين.

ومن جهة أخرى قد يؤخذ منهم العشر كاملا. روى أبو عبيد بسنده عن ابن السائب بن يزيد قال: "كنت عاملا على سوق المدينة في عهد عمر فكنا نأخذ من النبط العشر".

ومن جهة أخرى قد يؤخذ منهم نصف العشر. روى أبو عبيد بسنده عن زياد بن حدير قال: أمرني عمر أن آخذ من نصارى بني تغلب العشر ومن نصارى أهل الكتاب نصف العشر. فهذه روايات متعددة اختلفت في تحديد مقدار ما يؤخذ من الذمي، ولعل هذا الاختلاف هو الذي دعا أبا عبيد لأن يقول <sup>(2)</sup>:

"وإنما فعل عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- في العشر ما فعل لما أعلمتك من مصالحته إياهم عليه، ولم يكن ذلك بعهد النبي -صلى الله عليه وسلم-. ومن هذا نعلم أنه لا وجه للارتباط بين ما يؤخذ من المسلم، وما يؤخذ من الذمي لا في حكمة المقدار ولا في كنهه".

وأما الحربي: فإن هناك ثلاث طرق لعله الأخذ من الحربي ولمقدار المأخوذ منه.

---

(1) الأموال لأبي عبيد ص 640.

(2) بدائع الصنائع ج 2 ص 37.

الطريق الأول: وبه قال أبو يوسف، وقد تقدم ذكر هذا الطريق عند تكييفنا لضريبة العشور وهو صلح عمر بن الخطاب مع أهل منبج. الطريق الثاني: وبه قال صاحباً الهداية <sup>(1)</sup>: وشرح العناية هو المجازاة أو المعاملة بالمثل.

الطريق الثالث: وبه قال صاحب بدائع الصنائع <sup>(2)</sup>: وهو حماية ما في أيديهم من الأموال، ورب قائل يقول: إن الأخذ من الحربي حسب ما سبق له ثلاث علل: الصلح، والمعاملة بالمثل، والحماية. وقد يقع تناقض بين هذه العلل فبأي العلل نقول؟ ولدفع ذلك نقول: إن الأخذ من أهل الحرب معلول للحماية وأما المقدار المعين وهو العشر فهو معلول للصلح فيمن وقع بينهم وبين المسلمين صلح فيه أو للمعاملة بالمثل فيمن لم يتصالحوا مع المسلمين على العشر. وعلى ذلك لا تناقض.

### المطلب الثاني

#### مذهب الإمام مالك في أخذ العشور من الذمي

يرى الإمام مالك وأهل الحجاز أن الذمي إذا مر على العاشر بمال للتجارة فإنه يؤخذ منه مما قل أو كثر، وعلى جميع العروض دون تمييز بينها، ويؤخذ منه كلما مر وإن مر بماله في السنة مراراً، وقد ورد بالمدونة ما نصه <sup>(3)</sup>: "قلت <sup>(4)</sup> رأيت الذمي إذا خرج بمتاع إلى المدينة فباع بأقل من مائتي درهم

---

(1) الهداية ج 1 ص 533.

(2) بدائع الصنائع ج 2 ص 37.

(3) المدونة الكبرى ج 3 ص 240.

(4) القائل هنا هو الإمام سحنون بن سعيد التنوخي.

أؤخذ منه العشر فقال <sup>(1)</sup> نعم، قلت: فيؤخذ منه مما قل أو كثر؟ فقال: نعم قلت: وهذا قول مالك فقال: نعم. قال: وقال مالك: إذا تجر الذمي أخذ منه العشر من كل ما يحمل إذا باعه من ثمنه بزا كان أو غيره من العروض. وقد يكون وجه مذهب الإمام مالك - رحمه الله -: إن ما يمر به الذمي من أموال على العاشر إنما هي بقصد التجارة والربح - فلما كان الربح مقصودا للذمي لزم أخذ العشر منه كلما مر لمظنة تحقيق الربح. روى أبو عبيد قال: "وأما مالك فإنه كان أشد قولاً".

وقال: إذا مر الذمي بالمال على العاشر لتجارة أخذ منه نصف العشر وإن لم يبلغ مائتين قال: وإن ادعى عليه دينا لم يقبل منه قوله وأخذ منه نصف العشر، قال: وكذلك، يؤخذ منه إن مر بفاكهة أو غيرها مما يبقى في أيدي الناس أو لا يبقى بعد أن يكون للتجارة قال: ويؤخذ منه كلما مر وإن مر بماله في السنة مرارا.

وقد ذكر أبو عبيد وجه مذهب الإمام مالك فقال <sup>(2)</sup>: "وأما مالك وأهل الحجاز فإن مذهبهم في ترك النظر إلى المائتين وأخذهم مما دونها أنهم قالوا: إن الذي يؤخذ من أهل الذمة ليس بركاة فينظر فيه إلى مبلغها وإلى حدها، إنما هو فيء بمنزلة الجزية التي تؤخذ من رؤوسهم ألا ترى أنها تجب على الغني والفقير على قدر طاقتهم، من غير أن يكون لأدنى ما يملك أحدهم وقت مؤقت وعلى ذلك صولحو؟ قالوا: فكذلك ما مروا به من التجارات يؤخذ منها مهما كانت قليلة أو كثيرة.

---

(1) القائل هو الإمام عبد الرحمن بن القاسم.

(2) الأموال لأبي عبيد ص 643، 644.

### المطلب الثالث

#### مدى تحقق ازدواج الضريبي في تضعيف عشور أهل

#### الذمة وأهل الحرب

تقديم وتقسيم: بعد أن عرضنا في المطلب الأول وجه الارتباط بين ما يؤخذ من الذمي والحربي وما يؤخذ من المسلم وبعد أن انتهينا إلى أنه لا وجه للارتباط بين ما يؤخذ من كل.

وبعد أن بينا مذهب الإمام مالك في تعشير الذمي على النحو السابق، بقي لنا بعد ذلك أن نوضح مدى تحقق ازدواج الضريبي على كل ما مر.

ولذلك فإننا سوف نقسم هذا المطلب إلى شقين:

أولهما: نبحث فيه مدى انطباق ازدواج الضريبي على تضعيف العشور على الذمي والحربي.

ثانيهما: يخصص لمدى انطباق ازدواج الضريبي على ما ذهب إليه الإمام مالك -رحمه الله-.

أولاً: مدى تحقق ازدواج الضريبي على تضعيف العشور على الذمي

والحربي.

(وحتى يكون البحث موضوعياً) يجب علينا الرجوع إلى ما سبق أن انتهينا إليه في بيان ماهية ازدواج الضريبي وعناصره، والرجوع أيضاً إلى ما سبق أن انتهينا إليه من علة هذا التضعيف.

**1- ماهية ازدواج الضريبي وعناصره:** ازدواج الضريبي هو: إخضاع

الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة أخرى مشابهة لها بالنسبة إلى نفس المال والمدة.



أما عناصر الازدواج الضريبي فهي: وحدة الضريبتين أو تشابههما ووحدة كل من: الممول، الوعاء، المدة، الواقعة المنشئة للضريبة.

2- أما علة التضعيف فهي كما سبق أن انتهينا إليه: الصلح بين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- وبين أهل الذمة وتجار أهل الحرب -أهل منبج- على هذا المقدار، أما من لم يقع بينهم وبين عمر بن الخطاب من أهل الذمة صلح على ذلك فيعاملون معاملة المسلمين، ويؤخذ منهم ربع العشر، وقد سبق أن ذكرنا أثرًا في ذلك رواه أبو عبيد بسنده عن زياد بن حدير: أن عمر بن الخطاب أمره أن يأخذ من تجار أهل الذمة مثل ما يؤخذ من تجار المسلمين. وأما أهل الحرب فطريقهم هو المعاملة بالمثل إذا كنا نعرف كم يأخذون من تجار المسلمين إذا مروا بأرضهم، أما إذا لم نعلم ذلك؛ فالتقدير حينئذ يكون جزافيا بمقدار العشر مما معهم، وبذلك يتضح أن ما كان يؤخذ من الذمي والحربي إنما هو ضريبة واحدة وإن كان مقدارها ضعف ما يؤخذ من المسلم أو أربعة أمثال ذلك، إلا أنه كما سبق بيانه لا وجه للارتباط بينهما. وإذا ثبت أن ما كان يؤخذ من الذمي والحربي كان ضريبة واحدة فلا وجود للازدواج الضريبي حينذاك؛ لأن الشرط الأول للازدواج هو أن يفرض على الممول وعن نفس المال والمدة ضربيتان من نوع واحد أو متشابهتين، فإذا ما تخلف هذا الشرط انتفى الازدواج.

ثانيا: مدى انطباق الازدواج الضريبي على ما ذهب إليه الإمام مالك

في تعشير الذمي:

ذهب الإمام مالك كما ذكرنا إلى أن الذمي تؤخذ منه ضريبة العشر عن نفس المال كلما مر على العاشر حتى ولو مر عليه في السنة المالية الواحدة مرارا ويؤخذ منه على جميع ما معه قليلا كان أو كثيرا، وقلنا أيضا فيما سبق إن

وجه مذهب الإمام مالك هو: أن ما يحمله تجار أهل الذمة من عروض مقصود بها التجارة والريح، ولذلك يؤخذ منهم كلما مروا لمظنة تحقيق الريح. وعلى ذلك فإن الذمي إذا مر أكثر من مرة على العاشر بنفس المال، وفي نفس السنة المالية فإنه تفرض عليه نفس الضريبة التي سبق أن أداها في عامه هذا.

وبذلك يتحقق الازدواج الضريبي بمفهوم المالية المعاصرة. حيث إن الذمي بذلك يكون قد خضع أكثر من مرة — بعدد مرات مروره على العاشر من سنته لنفس الضريبة وعلى نفس المال وعن نفس السنة المالية. ونرى بناء على ما سبق تحقق الازدواج الضريبي على ما ذهب إليه الإمام مالك في تعشير أهل الذمة. والله ورسوله أعلم.

## الفصل الخامس

### الازدواج الضريبي في الضرائب الخاصة بغير المسلمين

تقديم وتقسيم: تحدثنا في الفصل الثالث من هذا الباب عن الضرائب

الخاصة بالمسلمين دون غيرهم، وانتهينا إلى أن الإسلام لم يعرف الازدواج الضريبي، المقصود فيما فرضه على المال من ضرائب، وفي الفصل الرابع تكلمنا عن الضرائب التي يشترك في دفعها المسلمون وغيرهم مثل الخراج والعشور، وانتهينا إلى إمكان تحقق الازدواج على مذهب الإمام مالك في العشور وإلى إمكان تحقق الازدواج أيضا بين العشر وخراج المقاسمة في حالة ما إذا امتلك المسلم أرض خراج بالمقاسمة.

وسوف نتناول في الفصل الخامس الضرائب الخاصة بغير المسلمين من رعايا الدولة الإسلامية لنرى هل فرض الإسلام على رعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين ازدواجا في ضرائبهم أم تحاشى هذا الازدواج أيضا بالنسبة لهم كغيرهم من المسلمين. وسوف يشتمل هذا الفصل على مبحثين: أولهما: لتضعيف الصدقة على نصارى بني تغلب، وهل يعتبر ذلك ازدواجا للضريبة عليهم؟

وثانيهما: أن غير المسلم فرض الإسلام على رأسه الجزية، وعلى أرضه الخراج، فما حكم اجتماع هاتين الضريبتين على غير المسلم من رعايا الدولة الإسلامية وهل يصدق عليه اصطلاح الازدواج الضريبي أم لا؟ هذا ما سنتناوله في هذا الفصل إن شاء الله.

## المبحث الأول

تضعيف الصدقة على نصارى بني تغلب وهل يعد

ذلك من قبيل الازدواج الضريبي

تقديم: بنو تغلب هم قوم من نصارى العرب من ربيعة، وإليهم ينسب

الأخطل شاعر بني أمية، وكانوا يقيمون على شاطئ الفرات بقرب الروم، فلما أراد عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- أن يفرض عليهم الجزية أنفوا من ذلك، وقيل إنهم قطعوا الفرات وأرادوا اللحق بالروم، وقيل أنهم تفرقوا في البلاد. فقال النعمان بن زرعة لعمر: يا أمير المؤمنين إن بني تغلب قوم من العرب يأنفون الجزية، وليست لهم أموال إنما هم أصحاب حروث ومواشي لهم نكاية في العدو فلا تعن عدوك عليك بهم. فصالحهم عمر على أن ضعف عليهم الصدقة واشترط ألا ينصروا أولادهم.

— أخرج البيهقي عن عبادة بن النعمان في حديث طويل: "أن عمر -رضي الله عنه- لما صالحهم على تضعيف الصدقة. قالوا: نحن عرب لا نؤدي ما تؤدي العجم، ولكن خذ منا كما يأخذ بعضكم من بعض. فقال عمر: لا هذه فرض المسلمين. قالوا: زد ما شئت بهذا الاسم لا باسم الجزية. ففعل: فتراضى هو وهم على تضعيف الصدقة" وفي بعض الروايات أنه قال: "هذه جزية فسموها ما شئتم".

والأرجح عندنا في دوافع هذا الصلح وأسبابه ليس كما ذكره صاحب المبسوط -رحمه الله- من تهديد بني تغلب باللحق بالروم أو عدم إطاعة عمر لقتالهم، وكيف يكون ذلك وقد دك عمر حصون الروم. إن هذا الرأي مرجوح،

والراجح منه ما ذكره أبو عبيد في الأموال، قال <sup>(1)</sup>: وكان لعمر في بني تغلب حكمان:

أحدهما: حقنه لدمائهم لما أعطوه من أموالهم وهم عرب، وكان الحكم عليهم الإسلام أو القتل فكان قبوله ذلك منهم -فيما نرى لأمرين: أولهما: انتحالمهم النصرانية. ثانيا: حديث سمعه من رسول الله -صلى الله عليه وسلم- فتأوله فيهم يحدث بذلك الحديث سعيد بن عمر بن سعيد ابن العاص عن أبيه عن جده أنه سمع عمر يقول: "لولا أني سمعت رسول الله -صلى الله عليه وسلم- يقول: إن الله تبارك وتعالى سيمنع الدين بنصاري من ربيعة على شاطئ الفرات ما تركت عربيا إلا قتلته أو يسلم" فلذلك رضي بأموالهم دون دمائهم، فهذا أحد حكميه.

وأما الحكم الثاني: فإنه حين درأ عنهم القتل، وقبل منهم الأموال لم يجعلها جزية كسائر ما على أهل الذمة، ولكن جعلها صدقة مضاعفة، وإنما استجازها فيما نرى وترك الجزية -لما رأى من نفورهم وأنفتهم منها، ولما علم أنه لا ضرر على المسلمين من إسقاط ذلك الاسم عنهم مع استيفاء ما يجب عليهم من الجزية فأسقطها عنهم واستوفاهم باسم الصدقة حين ضاعفها عليهم، وكان ذلك رقيق ما خاف من فتقهم -أي إصلاح ما خشي من إفسادهم- مع الاستيفاء لحقوق المسلمين في رقابهم وكان مسددا أو موفقا فيما فعل.

وما يؤخذ من نصارى بني تغلب وإن سمى صدقة تجاوزا إلا أنه ليس بصدقة حقيقة، وإنما فيه ثلاثة أقوال: أما الأول -فقد تقدم- وهو أنه: "بدل عن صلح".

---

(1) الأموال لأبي عبيد ص 650-651.

وأما الثاني: فقد ذكره أبو عبيد قال <sup>(1)</sup>: فالذي يؤخذ من بني تغلب وإن كان يسمى صدقة فليس بصدقة لما أعلمتك ولا يوضع في الأصناف الثمانية التي في سورة (براءة) إنما موضعها موضع الجزية" وهذا الرأي أيضا هو رأي صاحب المبسوط.

وأما الثالث: فقد ذكره أبو يوسف عن أبي حنيفة عمن حدثه عن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- أنه أضعف الصدقة على نصارى بني تغلب عوضا عن الخراج.

وعلى ذلك يجتمع لدينا ثلاثة أقوال مختلفة فيما يؤخذ من بني تغلب:

- 1- بدل عن صلح. 2- جزية. 3- بدل عن خراج.

وهذا الخلاف حقيقي وليس لفظيا، وينبغي عليه: أننا إذا قلنا: أنه بدل عن صلح فإن النساء فيه كالرجال في حكم الأخذ منهن، وأما صبيهم فإن حكمه يكون على الخلاف المعهود بين الفقهاء في زكاة مال الصبي، وأما مواليتهم فلا تؤخذ منهم الصدقة، ولكن توضع على رؤوسهم الجزية بمنزلة سائر الكفار، حيث إن ظاهر قوله تعالى: {حَتَّىٰ يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ} <sup>(2)</sup> عام يتناول كل كافر إلا أنه خص من هذا الظاهر بنو تغلب باتفاق الصحابة وهم منحصرون فيمن كان ينسب إليهم نسبا لا ولاء، فبقيت مواليتهم على حكم ظاهر الآية.

---

(1) الأموال لأبي عبيد ص 652، والمبسوط ج 2 ص 179.

(2) من الآية رقم 29 من سورة التوبة.

وإذا قلنا: إن ما يؤخذ منهم جزية: فإنها لا تؤخذ إلا من الرجال البالغين القادرين على القتال، وعلى ذلك فإنها لا تؤخذ من النساء، ولا الصبيان، ولا المماليك، ولا جميع الأصناف المعفين من الجزية.

وإذا قلنا: إن ما يؤخذ منهم خراج. فإن الخراج مؤنة الأرض النامية ولا عبء في وجوبه بشخص المالك أو صفته. وبناء على ذلك يجب على الرجال والنساء والصبيان والمبعضين إذا كانوا يملكون ببعضهم الحر أرض خراج. والذي نراه راجحاً أن ما كان يؤخذ منهم إنما هو بدل عن صلح ويؤخذ من رجالهم ونسائهم وصبيهم، ولا يؤخذ من مواليتهم لما مر. ولأن الصلح قد شمل الجميع فلم يستثن منهم صغير دون كبير. ألا ترى أن الجميع قد نعم بالأمان بناء على هذا الصلح.

ومحل صدقة بني تغلب هو كل الأموال التي يجب في مثلها صدقة على المسلم سواء أكانت ظاهرة أم باطنة. فيؤخذ من التغلبي إذا بلغ ما يملكه نصاباً ضعف ما يؤخذ من المسلم لو كان مالكا لهذا النصاب، وكما يعفى المسلم مما دون النصاب فيعفى التغلبي كذلك.

"فإن أسلم<sup>(1)</sup> التغلبي لم يتغير العشران، وعند أبي يوسف يتغير إلى عشر واحد، ووجه قول أبي يوسف: أن العشرين كانا لكونه نصرانيا تغلبيا إذا التضعيف يختص بهم، وقد بطل بالإسلام فيبطل التضعيف، ووجه قول أبي حنيفة: أن العشرين كانا خراجا على التغلبي، والخراج لا يتغير بإسلام المالك والذكر الكرخي في مختصره: أنه يجب عشر واحد عند الإمام محمد ومحمد بنهما الله تعالى -.

---

(1) بدائع الصنائع ج 2 ص 55.

والذي أراه راجحاً ما ذهب إليه أبو عبيد: من أن التغلبي إذا أسلم صار له ما للمسلمين وعليه ما عليهم، وبهذا كان يجري شرع رسول الله -صلى الله عليه وسلم- حين كان يدعو الناس إلى الإسلام، وبعد.

فهل يصدق وصف الازدواج الضريبي في الفقه المالي الحديث على ما كان عليه العمل من تضعيف الصدقة على نصارى بني تغلب. ولتوضيح ذلك نقول: إن ما كان يؤخذ من نصارى بني تغلب إنما كان ضريبة واحدة صالحوا عليها، وعلى مقدارها عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- وليس ضربيتين كما قد يتوهم البعض، ولعل أمير المؤمنين عمر قد ضعف الصدقة عليهم رجاء إسلامهم.

وكما هو معلوم: فإن الازدواج الضريبي لا قائمة له إلا بفرض ضربيتين من نفس النوع على مال واحد وممول واحد ولسنة مالية واحدة. والواضح كما سبق بيانه أن ما فرض على بني تغلب كان ضريبة واحدة، وبذلك يمكن القول بعدم تحقق الازدواج الضريبي هنا.

## المبحث الثاني

### اجتماع الجزية والخراج

تقديم: عرفنا فيما سبق ماهية كل من الجزية والخراج، والأصل في وجوبهما والمذهب المختار في مقدارهما أنهما على قدر الطاقة من المكلف، ولالإمام أن يزيد وينقص كل عام من مقدارهما على قدر طاقة الممول دون تحميله ما يشق عليه. وقد ذكرنا في ذلك رواية عن أمير المؤمنين عمر بن الخطاب مع حذيفة بن اليمان وعثمان بن حنيف -رضي الله عنهم-. هذا وتسقط الجزية بالإسلام، وأما خراج الأرض فإن الذي يسقط منه بالإسلام هو خراج الأرض التي صولح عليها أهلها، أما أرض العنوة فلا يسقط



خراجها بإسلام صاحبها، وأخيرا فإنه يجب الفرق بأهل الذمة عند تحصيل الجزية والخراج منهم ولا يجوز استعمال العنف والقسوة معهم، وهذا لا ينافي قوله تعالى: { حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ }، فإن الآية الكريمة لم تأمر بتعذيبهم أو استعمال العنف معهم بل أمرت بإشعارهم بشيء من الصغار حين دفع الجزية، ويجوز في ذلك أخذ الأمتعة منهم بدلا من الأموال في الجزية والخراج، وقد كانت هذه سنة رسول الله -صلى الله عليه وسلم- حين بعث معاذًا إلى اليمن، وأمره أن يأخذ من كل حالم دينارا أو عدله من المعافر -وهو الثياب- كما سار على ذلك عمر وعلي فكانا يأخذان الأمتعة بدلا من النقود ولا يحملانهم على بيعها إرادة الفرق بهم والتخفيف عليهم.

ومن كل ما تقدم سواء هنا أو في تكييفنا لضريقتي الجزية والخراج نستطيع أن نقول:

أثما حقان مختلفان: محلا، وسببا، وسقوطا.

أما اختلافهما محلا: فمحل الجزية الرؤوس، ومحل الخراج الأرض أو عين الخراج.

وأما اختلافهما سببا: فسبب الجزية النصرة والحماية، وسبب الخراج النماء الحقيقي أو الحكمي.

وأما اختلافهما سقوطا: فالجزية تسقط بالإسلام، وخراج أرض عنوة لا يسقط بالإسلام.

روى صاحب المغني -رحمه الله- (1): "والأرض أرضان؛ أرض صلح، وأرض عنوة. وجملته: أن الأرض قسمان؛ صلح وعنوة. فأما الصلح فهي كل

---

(1) المغني لابن قدامة ج 2 ص 579.

أرض صالح أهلها لتكون لهم، ويؤدون خراجا معلوما، فهذه الأرض ملك لأربابها، وهذا الخراج في حكم الجزية متى أسلموا سقط عنهم ولهم بيعها وهبتها ورهنها لأنها ملك لهم.

وأما الثاني: وهو ما فتح عنوة فهي ما أجلى عنها أهلها بالسيف، ولم تقسم بين الغانمين فهذه تصير وقفا للمسلمين يضرب عليها خراج معلوم يؤخذ منها في كل عام يكون أجرة لها وتقر في أيدي أربابها ماداموا يؤدون خراجها، سواء كانوا مسلمين أم من أهل الذمة، ولا يسقط خراجها بإسلام أربابها ولا بانتقالها إلى مسلم؛ لأنه بمنزلة أجرتها".

وإذا كان الخراج والجزية كما مر حقين مختلفين محلا وسببا ومسقطا إلا أنهما في الوقت ذاته حقان متحدان ذاتا ومصرفا وحلولا.

- أما اتحادهما ذاتا: فكلاهما يطلق عليه لفظ الخراج ويؤخذ من غير المسلمين.

- وأما اتحادهما مصرفا: فهما من أموال الفيء ويصرف في مصالح المسلمين.

- وأما اتحادهما حولا: فإنهما يجبان بحلول الحول ولا يستحقان قبله ما عدا خراج المقاسمة فإنه يجب وقت الحصاد كالعشر.

وحتى نرى مدى توافر الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة بالنسبة لاجتماع الجزية والخراج على الذمي فإنه يلزم الرجوع إلى ما سبق أن انتهينا إليه في تكييف الضريبتين السابقتين وفي بيان ماهية الازدواج الضريبي وعناصره، وذلك على النحو التالي:

الازدواج الضريبي كما سبق أن ذكرنا: هو إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة أخرى مشابهة لها بالنسبة إلى نفس المال والمدة. أما عناصره فهي:

وحدة الضريبتين أو تشابهما، ووحدة كل من الممول، والوعاء والمدة،  
والواقعة المنشئة للضريبة.

ثانيا: تكييف فريضة الجزية: سبق أن انتهينا إلى أن الجزية بمثابة ضريبة  
دفاع - مباشرة - شخصية - سنوية - تقديرية مفروضة على الرؤوس.  
ثالثا: تكييف فريضة الخراج: كما سبق أن انتهينا أيضا إلى أن فريضة  
الخراج تعتبر بمثابة ضريبة دفاع - مباشرة - شخصية - بالنسبة لخراج الوظيفة  
والمقاسمة عند غير الحنفية، وعينية بالنسبة لخراج المقاسمة عند الحنفية - سنوية في  
خراج الوظيفة، ومتكررة في خراج المقاسمة وتقديرية وهي أخيرا ضريبة مفروضة  
على الأرض النامية مؤنة لها.

ولكي نرى بوضوح مدى توافر الازدواج الضريبي على اجتماع الجزية  
والخراج يجب أن تنطبق عناصر الازدواج التي ذكرناها على اجتماعهما بالصورة  
التي ألمحنا إليها فيما سبق وذلك على النحو التالي:

1- مدى توافر العنصر الأول: وهو وحدة الضريبتين أو تشابهما.  
رأينا فيما سبق كيف أن فقهاء المسلمين ذكروا أن هذين الحقيقتين مختلفتان  
في ثلاثة وجوه ومتفقان في ثلاثة وجوه أخرى.

أما أوجه الاتفاق فهي: أن كلا منهما أشبه بضريبة الدفاع، حيث إن  
الجزية إنما تجب بدلا عن النصر كما ذكرنا، وكذلك الخراج فإنه مؤنة الأرض  
النامية، ومؤنة الشيء ما به صلاحه وبقاؤه في يد أهله بالدفاع عنه ونحو ذلك.  
كما أن كلا من ضريقتي الجزية والخراج ضريبة مباشرة بمقولة أن الممول  
لا يستطيع نقل عبثها إلى الغير. أما في صفة الشخصية فهما متفقتان كذلك  
حيث تأخذ كل منهما في اعتبارها ظروف الممول الشخصية، وإن كان الإمام  
أبو حنيفة يقول بعدم إعفاء النصاب في خراج المقاسمة كما هو مذهبه في زكاة

الزروع والثمار. ومن ثم فإن خراج المقاسمة يعتبر بمثابة ضريبة عينية عند أبي حنيفة إلا أن الجمهور على خلافه.

وإلى جانب ذلك فإن الخراج والجزية ضريبة سنوية لا تجبى غير مرة واحدة في السنة بخلاف خراج المقاسمة فهو ضريبة متكررة بتكرر الخراج من الأرض.

وتتفق الجزية والخراج كذلك في كون كل منهما ضريبة تقديرية، أي مفروضة على قدر طاقة الممول دون حمل عليه — ودون تفريط في حق المسلمين وتقديرها موكل إلى الإمام، وعلى ذلك تتحد الجزية والخراج في كل ما سبق. إلا أنهما بالإضافة إلى ما سبق تختلفان في المحل. فالخراج مفروض على الأرض النامية، بينما تفرض الجزية على الرؤوس، ولهذا فإننا لا نستطيع أن نقول: إن الخراج والجزية ضربيتان متحدتان من جميع الوجوه ولكنهما على الأقل ضربيتان متشابهتان. وعلى هذا يمكن القول بتوافر العنصر الأول من عناصر الازدواج على اجتماع الجزية والخراج.

## 2- مدى توافر العنصر الثاني، وهو وحدة الممول:

لا شك أن الممول في الضريبتين واحد، وهو الذمي. إذ الغرض هنا هو اجتماع الجزية والخراج على ممول واحد.

## 3- مدى توافر العنصر الثالث، وهو: وحدة الوعاء:

وعاء الضريبة كما سبق هو محل الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة، ووعاء الضريبتين هنا مختلف؛ فوعاء الجزية هي رأس المكلف ذاته.

أما وعاء خراج الوظيفة فهو الأرض الزراعية التي تمكن الممول من حيازتها. ووعاء خراج المقاسم هو عين الخراج من الأرض.

ولا شك أن الوعاء في الضريبتين مختلف. وبناء عليه فإن هذا العنصر غير متوافر في اجتماع الجزية والخراج. وهذا يكفي للقول بعدم تحقق الازدواج

الضريبي على اجتماع الجزية والخراج؛ لأن الشرط في تحققه هو توافر جميع عناصره.

الباب الثاني  
وسائل تجنب الازدواج الضريبي في الفقه المالي  
الإسلامي والفقه المالي الحديث

الفصل الأول: تجنب الازدواج الضريبي الداخلي.

الفصل الثاني: تجنب الازدواج الضريبي الدولي.

الفصل الثالث: موقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الضريبي.

الفصل الرابع: تجنب الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي.

## الفصل الأول

### تجنب الازدواج الضريبي الداخلي

#### تقديم وتقسيم:

رأينا فيما سبق أن الازدواج الضريبي الداخلي ينقسم بحسب قصد المشرع إلى إحداثه أو عدم قصده إلى نوعين:

1- ازدواج مقصود. 2- ازدواج غير مقصود.

ورأينا أيضا فيما سبق أن الازدواج الضريبي يكون مقصودا إذا أراد المشرع تحقيقا لغرض أو أغراض معينة، نجملها فيما يأتي:

أ- الحصول على موارد مالية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، وقد تكون الوسيلة إلى ذلك هي فرض ضرائب إضافية إلى جانب الضرائب الأصلية، ومن أمثلة هذا النوع في مصر: ضرائب الدفاع، والأمن القومي، والجهاد.

ب- تصحيح نظام الضرائب، وذلك بفرض ضريبة شخصية عامة على مجموع الإيراد إلى جانب الضرائب العينية النوعية على فروع الدخل، وذلك تحقيقا للعدالة التكليفية، ومن أمثلة هذا النوع في مصر: فرض الضريبة العامة على الإيراد الكلي إلى جانب الضرائب النوعية على فروع الدخل.

ج- زيادة العبء المالي على بعض المكلفين أو بعض المواد بطريقة تكون أقل ظهورا من رفع سعر الضريبة عليها، وقد تكون الوسيلة لتحقيق هذا الغرض هي فرض ضريبة خاصة إلى جانب الضريبة التي تصيب كافة الممولين أو المواد، ومن أمثلة هذا النوع في مصر: رسم الدمغة النسبي الذي يفرض على قيمة الأسهم والسندات و حصص التأسيس حيث إن هذا الرسم يعتبر في الحقيقة ضريبة إضافية على إيراد هذه القيم بدلا من رفع سعر الضريبة عليها.

د- تدبير موارد مالية للهيئات المالية المحلية، ووسيلة المشرع في ذلك هي إعطاء هذه الهيئات الحق في تقرير نسبة مئوية إضافية من بعض الضرائب التي تجبها الدولة، ومن أمثلة هذا النوع في مصر: حق مجالس المحافظات في تقرير ضرائب إضافية على ضرائب الأتبان الزراعية والقيم المنقولة والأرباح التجارية والصناعية. وذلك في حدود نسبة مئوية معينة من الضرائب الأصلية<sup>(1)</sup>.

وعند دراستنا لتجنب الازدواج الضريبي الداخلي فإننا نود الإشارة إلى أن هذه الدراسة تنصرف إلى الازدواج الضريبي غير المقصود الذي يقع كما سبق أن رأينا نتيجة لمجموعة من العوامل أو الأسباب لعل أهمها إجمالاً:

- عدم التناسق في التشريع المالي الواحد.

- ممارسة هيئات كثيرة ومختلفة لسلطتها في فرض الضرائب على نفس الإقليم وعدم تحديد الاختصاص المالي لكل هيئة من هذه الهيئات بما يمنع الازدواج الضريبي، كما يحدث في الدولة الاتحادية إذا فرضت كل من الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات نفس الضريبة على نفس المال، وكما يحدث أيضاً عندما تفرض كل من الحكومة المركزية والهيئات المحلية نفس الضريبة على مادة معينة.

---

(1) انظر في ذلك: د/ عبد المنعم فوزي -المالية العامة والسياسات المالية ص 172 - مرجع سابق، د/ أحمد جامع ص 232 -مرجع سابق، د/ عبد الحميد القاضي - مبادئ المالية العامة -دراسة في الاقتصاد العام دار الجامعات المصرية - 1975 ص116، د/ محمد عبد الله العربي -أصول علم المالية -ص212-مرجع سابق.



وهذا النوع من الازدواج -غير المقصود- عبر عنه بعض<sup>(1)</sup> شراح المالية العامة بأنه ازدواج جائز حيث يقول: "أما الازدواج الجائز فهو الازدواج الغير مقصود الذي لم يقدر الشارع وقوعه ولا أعد الوسيلة لملاقاته".

هذا وقصرنا للدراسة على دراسته الازدواج غير المقصود عند دراسة تجنب الازدواج الضريبي الداخلي ليس بدعة من الأمر وإنما هي سنة جرى عليها الكثير<sup>(2)</sup> من شراح علم المالية، وذلك لأن الشارع حين قرر حالات الازدواج المقصود قد راعى في تقريرها تحقيق العدالة المالية وأهدافا أخرى ذكرنا بعضها سابقا وحينئذ لا يكون هناك محل للحديث عن جهود تبذل لتلافي حدوث هذا النوع من الازدواج، ومن هنا نترك الشارع وقصده ونركز دراستنا على الازدواج الضريبي غير المقصود. وعلى العموم فإن تجنب الازدواج الداخلي لا يشكل معضلة يستعصى حلها على المشرع، ونرى أن الأوفق من وجهة نظرنا لعلاج الازدواج الداخلي غير المقصود أن نقضي على أسبابه، وهذه الأسباب التي سبق أن ذكرناها ترجع في مجملها إلى ثلاثة أسباب؛ لأن الازدواج هنا إما أن يقع نتيجة لعدم التناسق في التشريع المالي الواحد، أو لتعدد جهات الاختصاص، أو لنقل عبء الضريبة من ممول حقيقي إلى دافع فعلي "الازدواج هنا من النوع الاقتصادي". وعلى ذلك فإننا سوف نقسم هذه الدراسة إلى ثلاثة أقسام نتناول في كل واحد منها وسائل تجنب الازدواج الضريبي غير المقصود بالرجوع إلى سبب من أسبابه الثلاثة.

---

(1) د/ محمد عبد الله العربي -نفس المرجع السابق ص 213.

(2) د/ أحمد جامع ص 240، عبد الحميد القاضي ص 116، زين العابدين ناصر

ص 317 مراجع سابقة.

بادئين في ذلك بوسائل تجنب الازدواج الناشئ عن نفس السلطة المالية نتيجة لعدم التناسق في التشريع.

وفي مبحث ثان سوف نتناول وسائل تجنب الازدواج الداخلي غير المقصود الناشئ عن تعدد جهات الاختصاص بفرض الضريبة.

وفي المبحث الثالث والأخير سوف نتناول وسائل تجنب الازدواج الاقتصادي.

واستكمالا للمبحث سوف نتناول تجنب الازدواج القانوني.

### المبحث الأول

#### وسائل تجنب الازدواج الداخلي غير المقصود الناشئ عن نفس السلطة نظرا لعدم التناسق في التشريع

إن الازدواج الضريبي الداخلي غير المقصود إذا كان سبب وقوعه كما ذكرنا في حينه هو شدة حاجة الدولة إلى المال لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، الأمر الذي يفرض عليها أن تفرض ضرائب جديدة قد تكون غير متسقة مع الضرائب القائمة بالفعل ويؤدي تطبيق هذه الضرائب معا إلى فرض الضريبة نفسها أو أخرى مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الوعاء. هنا يكون من الضروري رغبة في منع الازدواج العمل على التنسيق بين القواعد المالية التي أدت إلى الازدواج، وهو أمر ليس من العسير تحقيقه نظرا لوجود سلطة عليا داخل الدولة تستطيع وضع النصوص التشريعية لتجنبه.

ومن أمثلة ذلك في مصر شركات المساهمة؛ فإن الأرباح التي تحققها هذه الشركات في مصر تخضع في مجموعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وهي تحت يد الشركة، ولو اقتصر الأمر على فرض هذه الضريبة فقط لما حدث الازدواج لكن المشرع وتحت وطأة الحاجة إلى الأموال يفرض نوعا آخر من

الضرائب لا يصيب الشركات ولكنه يصيب دخول الأفراد الناتجة من أرباحهم التي توزعها الشركات على حاملي الأسهم أو السندات، وبتحصيل هذه الضريبة من الأفراد يتحقق الازدواج، وهو وإن لم يكن قانونيا نظرا لاختلاف الممول في الظاهر، فهو في الضريبة الأولى شخص معنوي "الشركة" بينما هو في الثانية "المساهم أو الموصي" إلا أن الشركة في الواقع لا تقوم لها قائمة إلا بوجود الشركاء فيها، ومن ثم فإن ما يصيب الشركة من ضرائب هو في الواقع لا يعدو عن كونه مصيبا للشركاء المساهمين أو الموصين، ومن هنا يتحقق ذلك النوع من الازدواج الذي يعرف بالازدواج الاقتصادي.

ولتجنب هذا النوع من الازدواج نجد أن بعض التشريعات الضريبية، ومنها التشريع المصري الذي جاري في ذلك التشريع البلجيكي يقرر في المادة 35 من القانون رقم 14 لسنة 1939 ورغبة منه في منع هذا الازدواج أن يخصم لشركات المساهمة من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مبلغا مساويا لمجموع المبالغ التي وزعت على المساهمين من الأرباح المذكورة وأديت عنها بالفعل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وتستفيد من هذا الحكم أيضا شركات التوصية بمقدار الأرباح التي يحصل عليها الشركاء الموصون فقط.

ومثل ذلك أيضا ما قرره المادة 36 من القانون المذكور تجنبنا للازدواج الضريبي بين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغيرها من الضرائب النوعية على الدخل التي تدفعها المنشأة عن إيرادات ممتلكاتها التي تدخل ضمن أرباحها التجارية من أن يخصم من الربح الصافي الذي تسري عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات المنشأة والتي تناولتها الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بعد تنزيل 10% من قيمتها مقابل نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستثمار، كما يسري ذلك

الحكم على إيرادات الأراضي الزراعية أو المباني الداخلة في ممتلكات المنشأة فتخصم هذه الإيرادات بعد تنزيل 10% من قيمتها من مجموع الربح الصافي الذي تؤدي عنه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية<sup>(1)</sup>.

ومن أمثلة ذلك أيضا ورغبة من المشرع في تشجيع إنشاء الشركات المصرية وتجنبها الازدواج الضريبي نص المشرع المصري في المادة 6 من القانون 14 لسنة 1939 على إعفاء شركات المساهمة المصرية بمقدار ما حصلت عليه في نفس السنة من إيرادات الشركة التي ساهمت في تأسيسها وسددت عنها الضريبة بالشروط الواردة في المادة المذكورة<sup>(2)</sup>.

فتنص المادة السادسة فقرة واحد من القانون 14 لسنة 1939 على أنه: "إذا أخذت شركة مصرية مساهمة في مقابل ما قدمته عينا أو نقدا إلى شركة أخرى مساهمة مصرية أو أجنبية أسهما اسمية أو حصصا فإن الأرباح التي توزعها الشركة الأولى تعفي في كل سنة مالية للشركة من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المقررة بمقتضى المادة الأولى من هذا القانون بمقدار ما حصلت عليه من إيرادات تلك الأسهم والحصص في بحر السنة المالية المذكورة بشرط أن تكون الأسهم والحصص المشار إليها لا تزال باقية ومقيدة باسمها وأن تكون قد دفعت عن إيراداتها الضريبة المقررة على إيرادات القيم المنقولة.

---

(1) د/ رفعت المحجوب ص161، أحمد جامع ص241 مرجعان سابقان.

(2) الأستاذ/ حسن العزباوي -مدير عام مصلحة الضرائب سابقا -الأصول العلمية

للضرائب -مطبعة المليجي بالجيزة ط1 - 1974 ص122.

فقرة 2: ويسري الإعفاء ذاته <sup>(1)</sup> على الأرباح التي توزعها في كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التي يكون الغرض منها استثمار أموالها في الأسهم والسندات على اختلاف أنواعها، وذلك بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة وبشرط أن تكون هذه الإيرادات قد أدت عنها بالفعل الضريبة المقررة على إيرادات القيم المنقولة، أو أن تكون معفاة منها بمقتضى قوانين خاصة وبشرط أن يكون 90% على الأقل من رأس مال هذه الشركات بما في ذلك الاحتياطيات والأموال المجمعة والقروض التي تعقدها مخصصة لتوظيفه في الأوراق المالية.

هذا وهناك نماذج عديدة من مواد التشريع المصري وضعت خصيصا لتفادي الازدواج الضريبي الذي يقع نتيجة لعدم التناسق في نصوص التشريع، سيأتي بعضها في حينه وذلك عند عرضنا لموقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الضريبي.

## المبحث الثاني

### وسائل تجنب الازدواج الضريبي الناشئ عن تعدد جهات الاختصاص بفرض الضريبة

#### تقديم:

يحدث هذا النوع من الازدواج كما أسلفنا ذكره في الدول الاتحادية، كما يحدث أيضا في الدول البسيطة، وذلك عندما تفرض كل من الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات ضرائب متماثلة أو متشابهة على نفس الوعاء،

---

(1) أضيفت هذه الفقرة بالقانون رقم 95 لسنة 1957 الصادر في 4 أبريل 1957.

أو عندما تفرض كل من الحكومة المركزية ومجالس الحكم المحلي مثل هذه الضرائب.

وعلى حد تعبير بعض الشراح: "فإن هذا الازدواج يحدث في أكثر الأحيان من انعدام الدقة في تحديد الاختصاص المالي للسلطة المركزية من جانب، وللسلطات المحلية من جانب آخر، فإنه لا حرج في توالي الضرائب مركزية ومحلية على الوعاء الواحد مادام هذا التوالي مرتباً بين سلطتين بحيث لا يغتفر إلا حصة معقولة من دخل المكلف، ولكن الخطر في أن تفرض كل سلطة نصيبها غير حاسبة نصيب السلطة الأخرى فيلتهم النصيبان أكثر ثروة المكلف" ويمكن تجنب هذا النوع من الازدواج بإحدى الوسائل الآتية:

أولاً: فيما بين الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات:

1- تحديد الاختصاص المالي لكل سلطة من هاتين السلطتين، بحيث تختص كل منهما بضرائب معينة لا تشاركها غيرها في فرضها، كأن تختص مثلاً الحكومة الاتحادية بفرض الضرائب على الدخل، وتترك لحكومات الولايات فرض الضرائب على رأس المال، أو أن تختص الحكومة الاتحادية بفرض كافة الضرائب وتترك لحكومات الولايات اختصاص فرض الضريبة على رقم الأعمال مثلاً.

2- قصر اختصاص فرض الضرائب الأصلية على الحكومة الاتحادية، وإعطاء حكومات الولايات حق فرض الضرائب الإضافية على بعض الضرائب الأصلية على أساس أن تحدد هذه الضرائب الإضافية بنسبة مئوية محددة من الضرائب الأصلية.

3- تقسيم حصيلة بعض الضرائب التي تجبى بين الخزانة العامة وخزانات الولايات مع ترك حق فرض جميع الضرائب للحكومة الاتحادية.

4- كما يمكن تجنب هذا الازدواج بواسطة التشريع، ومن أمثلة ذلك: ما قرره المشرع المصري في المادة 23 من القانون 99 لسنة 1949 بشأن فرض الضريبة العامة على الإيراد من أنه لا يجوز للهيئات المحلية أن تفرض ضريبة مماثلة للضريبة العامة على الإيراد أو أن تفرض ضرائب إضافية عليها.

5- الاحتفاظ للحكومة الاتحادية بحق فرض الضرائب التي يمكن أن ينجم عنها الازدواج؛ كضرائب الدخل أو التركات أو الضريبة على رأس المال، وترك بعض الضرائب الأخرى التي من شأنها عدم حدوث الازدواج بسببها لحكومات الولايات.

#### ثانياً: فيما بين الحكومة المركزية والمجالس المحلية:

إن الوسائل التي سبق أن ذكرناها لتجنب الازدواج الضريبي فيما بين الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات في الدولة التعاهدية هي بذاتها الوسائل التي أجمع عليها الشراح لتجنب الازدواج الضريبي فيما بين الحكومة المركزية والمجالس المحلية في الدولة البسيطة.

إلا أن البعض من الشراح<sup>(1)</sup> يرى: أن تلافي الازدواج الضريبي بناء على الوسائل السابقة يصعب تحقيقه خاصة كلما عظم استقلال السلطات المحلية، وهذه الصعوبة تزداد إذا قام الخلاف بين دولة وإحدى مستعمراتها، أو في دولة ذات نظام اتحادي فيدرالي بين الحكومة المركزية والدول المكونة للاتحاد؛ فالخلاف هنا مماثل في طبيعته للخلاف الذي يكون بين دولة الضريبة ودولة أجنبية في هذا الشأن مع هذا الفارق وهو أن الخلاف بين الدول الأجنبية لا سبيل إلى تسويته إلا بعقد معاهدات، أما هنا فالتسوية جائزة بحلول دستورية.

---

(1) المرجع السابق ص 213.

## المبحث الثالث

### تجنب الازدواج الضريبي الاقتصادي والقانوني

#### تقديم:

رأينا فيما سبق وعند دراستنا للعنصر الثاني من عناصر الازدواج الضريبي "وهو وحدة الممول" أنه إذا اتحد شخص الممول الذي يدفع الضريبتين أو الضرائب المتشابهة فإننا نكون في هذه الحالة بصدد ازدواج ضريبي قانوني، أما إذا اختلف شخص الممول الذي يدفع الضريبة الثانية عن الممول الذي يدفع الضريبة الأولى وكانت هناك ثمة رابطة بينهما فإننا نكون حينئذ بصدد ازدواج ضريبي اقتصادي أو فعلي كما يعبر عنه البعض.

ولهذه التفرقة بين الازدواج القانوني والاقتصادي أو الفعلي أهمية خاصة عند دراستنا لوسائل تجنب كل منهما، ذلك أن هناك من شراح علم المالية العامة<sup>(1)</sup> من يرى: بأن هناك اتفاقا بين الفقهاء بشأن ضرورة تجنب الازدواج الضريبي القانوني، إلا أن هناك تباينا بخصوص تجنب الازدواج الاقتصادي، ويدلل هذا الفريق على ما ذهب إليه بأن أغلب التشريعات الضريبية المقارنة لا تعترف إلا بالازدواج القانوني، ومن ثم فهي لا تكثر إلا بمعالجته وحده دون علاج الازدواج الاقتصادي.

ويستطرد هذا الفريق قائلًا: ومع ذلك فمن الدول من تضمن تشريعاتها الضريبية من النصوص ما يكفل تجنب الازدواج الضريبي الاقتصادي أيضا بيد أنها وإن تجنبت هذا النوع من الازدواج فإنها لا تبغي من وراء ذلك إلا

---

(1) د/ محمد فؤاد إبراهيم ص 470.



التخفيف من وقع الأعباء الضريبية، فلا غرو أن لا تقبل على تجنبه إلا في أوقات الكساد الاقتصادي فإذا ما حل الرخاء سارعت بإلغاء النصوص التي وضعتها من قبل، وهذا حال المشرع البلجيكي الذي وإن ضمن التشريع من الأحكام ما يقضي به على الازدواج الاقتصادي إلا أنه لم يلبث أن قضى بإلغاء هذه الأحكام، وينتهي هذا الفريق إلى القول بأنه مهما يكن من أمر اختلاف نظرة الدول إلى الازدواج الضريبي الاقتصادي فإنها مع ذلك قد اتحدت وجهتها على ضرورة تجنب الازدواج القانوني.

وتكاد لا تخرج الحلول العلمية التي تتبعها الدول لتجنب الازدواج

القانوني عن الطرق الثلاث الآتية:

**1- خصم إيراد من إيراد:** بمعنى استئزال مقدار الإيراد الذي خضع

للضريبة الأولى من الإيراد الكلي "بما فيه الإيراد الأول" الذي تصيبه الضريبة الثانية، والأخذ بهذه الطريقة يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي الداخلي تجنباً كلياً، ذلك لأنه مادام العنصر الذي خضع للضريبة الأولى قد أبعده عن وعاء الضريبة الثانية فلا يتصور حينئذ حدوث الازدواج.

وحسبنا في هذا الصدد أن نرجع إلى حكم المادة 35 من القانون رقم

14 لسنة 1939 التي قررها المشرع المصري لتجنب الازدواج الضريبي

الاقتصادي ليتضح لنا أنها أخذت بهذا الأسلوب إذ تقرر أن:-

"إيرادات القيم المنقولة التي توزعها الشركات المساهمة والتي أدت عنها بالفعل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة تخصم من مجموع الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية".

**2- خصم ضريبة من ضريبة:** بمعنى خصم مبلغ الضريبة الذي أداه

الممول حال خضوعه للضريبة الأولى من مبلغ الضريبة التي تصيب الإيراد الكلي، وهذه الطريقة قد تؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي تجنباً كلياً في حالة

ما إذا كان سعر الضريبة الأولى هو نفس سعر الضريبة الثانية، أما لو اختلف السعر بين الضريبتين فإن الأخذ بهذه الطريقة لا يؤدي إلا إلى تجنب الازدواج الضريبي تجنباً جزئياً، فلو أن تاجراً قام باستثمار بعض أمواله في شراء بعض الأوراق المالية فإنه يخضع من وراء ذلك للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، كما تصيب هذا الدخل أيضاً الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، فإذا كان إيرادات القيم المنقولة (1000) ألف جنيه مثلاً، وسعر الضريبة 10% وكانت الأرباح التجارية والصناعية التي حققها التاجر بما فيها إيرادات القيم المنقولة (5000) خمسة آلاف جنيه، وكان سعر الضريبة أيضاً 10% فإننا نحري الخصم حينئذ على الوجه التالي:-

(500) خمسمائة جنيه وهذا هو المبلغ الذي يلتزم به التاجر كضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مخصوماً منه مبلغ (100) مائة جنيه، وهو المبلغ الذي دفعه التاجر كضريبة على إيرادات القيم المنقولة، والباقي وقدره (400) أربعمائة جنيه هو المبلغ الذي يلتزم التاجر بأدائه بعد خصم ضريبة من ضريبة، وهو المبلغ الذي لا يختلف عن المبلغ الذي كان سيؤخذ منه لو خصمنا إيرادات من إيرادات؛ لأنه في هذه الحالة سيكون على النحو التالي:

(5000) خمسة آلاف جنيه "أرباحاً تجارية بما فيها إيرادات القيم المنقولة" مخصوماً منها مبلغ (1000) ألف جنيه "إيرادات القيم المنقولة" والباقي وقدره (4000) أربعة آلاف جنيه مضروباً في نسبة 10% هي سعر الضريبة

$$4000 \times \frac{10}{100} = 400$$

وهو نفس المبلغ الحاصل بعد خصم ضريبة من ضريبة إذا كان سعر الضريبتين واحداً. وأما لو اختلف السعر بأن كان سعر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية 15% مثلاً وكان سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة 10% مثلاً، فإن الأخذ بهذه الطريقة لا يؤدي إلا إلى تجنب

الازدواج الضريبي تجنبا جزئيا على النحو التالي: ( 5000 ) خمسة آلاف جنيه أرباحا تجارية مضروبة في سعر الضريبة وهو  $15\% = 750$  مطروحا منها مبلغ 1000 جنيه إيراد قيم منقولة مضروبا في  $10\%$  وهو سعر الضريبة  $= 100$  جنيه فيكون الباقي مبلغا قدره 650 جنيه، وهو ما يستحق أدائه كضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أما إذا اتبعنا طريقة خصم إيراد من إيراد فتكون النتيجة  $1000 - 5000 = \frac{4000}{100} \times 15 = 600$  جنيه، وهو ما يستحق كضريبة أرباح تجارية وهو مبلغ أقل من المبلغ الذي يستحق في حالة خصم ضريبة من ضريبة وكان سعرها مختلفا كما رأينا.

**3- خصم ضريبة من إيراد:** بمعنى استئصال مقدار الضريبة الأولى من الربح أو الإيراد الخاضع للضريبة الثانية، والأخذ بهذه الطريقة لا يؤدي إلى التجنب الكلي للازدواج الضريبي وإنما جل ما يصل إليه هو تخفيف حدة الازدواج، والعمل بهذه الطريقة في نطاق الازدواج الداخلي يعد أمرا نادرا لا تقدم عليه الدولة إلا في حالات قليلة بينما يكثر الأخذ بها في نطاق الازدواج الضريبي الدولي.

والأخذ بهذه الطريقة على خلاف القواعد العامة في فرض الضرائب غير الجمركية التي تقضي بأن الضريبة هي من استعمالات الدخل وليست من تكاليفه؛ لأنها لاحقة على الحصول على الدخل وليست سابقة عليه، ولكن رغبة من المشرع في تخفيف حدة الازدواج الضريبي أباح خصم الضريبة الأولى من الإيراد الكلي الخاضع للضريبة الثانية.

وبتطبيق هذه الطريقة على مثال التاجر الذي ذكرناه آنفا فإذا كان التاجر قد أدى ضريبة إيراد القيم المنقولة التي توزع عليه فقد يبيح له المشرع أن يخصم مقدار ما أداه من الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية. ومن أمثلة الأخذ بهذه الطريقة في التشريع الضريبي المصري ما تقضي به الفقرة الثالثة من المادة السابعة من القانون 99 لسنة 1949 من خصم كافة الضرائب المباشرة التي دفعها الممول خلال السنة السابقة من الإيراد الخاضع للضريبة العامة على الإيراد على أن لا يشمل الخصم مضايفات الضريبة والتعويضات والغرامات "وقد أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التفسيرية رقم 5 للمادة 7 بينت فيها أن المقصود بالضرائب المباشرة هو كافة الضرائب على الإيراد المعددة أنواعها في المادة 6 من القانون 99 لسنة 1949، ويلحق بها رسوم مجالس المحافظات والمجالس البلدية والقروية ورسوم الحفر وعوائد البلدية ورسوم مكافحة الأمية باعتبارها فروعا تأخذ حكم الأصل في جميع أحكامه على أن يخصم للممول كافة الضرائب المباشرة التي قام بدفعها في سنة المحاسبة بغض النظر عن سنوات استحقاقها. وسوف نعرض للمزيد من الأمثلة من هذا النوع عند دراستنا لموقف ج.م.ع من الازدواج الداخلي.

## الفصل الثاني

### تجنب الازدواج الضريبي الدولي

**تقديم:** ينشأ الازدواج الضريبي الدولي نتيجة لاختلاف أنظمة وأسس

فرض الضرائب في دولة عنه في الأخرى تبعا لاختلاف السياسة المالية المتبعة في كل دولة، والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها، ومدى حاجتها للإيرادات اللازمة لتدبير شئونها، ونتيجة لاختلاف الآراء التشريعية والمبادئ القانونية التي يقوم على أساسها مبدأ تقرير حق الدولة في فرض الضريبة وإلى أي مدى يمتد هذا الحق. هذا التفاوت في الأسس والقواعد المالية والمبادئ القانونية أو الضريبية التي يقوم عليها حق فرض الضرائب ينجم عنه ازدواج في الضريبة بالنسبة إلى الإيراد الواحد أو المال الواحد فتصيب الضريبة الإيراد المحقق أو المال الموروث في التركة مرتين أو أكثر نتيجة لخضوع الإيراد أو المال أو الشخص لقوانين دولتين أو أكثر وتزيد حدة هذا الازدواج أو تقل تبعا لاختلاف الأنظمة المالية والأسعار المطبقة<sup>(1)</sup>.

وهناك نوعان من الحلول أو الوسائل لعلاج أو تجنب الازدواج الضريبي

الدولي:

1 - الحلول النظرية.

2 - الحلول العملية. وهذان النوعان سوف نتناولهما في مبحثين:

---

(1) الأهرام الاقتصادي ص30 العدد 278.

## المبحث الأول

### الحلول النظرية لتجنب الازدواج الدولي

وهي تلك التي من الممكن أن نسميها الأبحاث الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي الدولي، وقد تبلورت وتطورت منذ أن اعتنى بها معهد القانون الدولي وغرفة التجارة الدولية وحتى الآن، ولسوف نساير هذا التطور، بادئين بأبحاث معهد القانون الدولي ثم ننتقل إلى أبحاث غرفة التجارة الدولية، ولن نقف عند أبحاث عصبة الأمم باعتبارها نهاية المطاف بل سنتجاوزها إلى أبحاث اللجنة المالية العامة بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي لهيئة الأمم المتحدة، وسوف نعرض لما تمخضت عنه هذه الأبحاث عن معاهدات دولية، وهذا التطور الأخير سوف يخرجنا من نطاق الأبحاث النظرية إلى واقع الحلول العملية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي.

## المطلب الأول

### معهد القانون الدولي وتجنب الازدواج الضريبي

قام معهد القانون الدولي بدراسة موضوع الازدواج الضريبي على التكرات، وذلك في مؤتمره الذي انعقد في كامبردج سنة 1895، وبجرونبل سنة 1912، وقد أخذ في اجتماعه الأخير بمبدأ قانوني يتلخص في أن فرض الضريبة على التركة من حق الدولة التي بها موطن أو محل إقامة المتوفى، اللهم إلا فيما يتعلق بالعقارات، فهذه تخضع للضريبة على التكرات في الدولة الموجودة بها هذه العقارات، وقد أعطى للفظ العقار معنى واسع فهو يشمل العقارات بطبيعتها، والعقارات بحكم تخصيصها ورأس المال الثابت والمتداول المخصص لاستثمار العقار أو المنشأة موضوع الضريبة، بل والديون المضمونة برهن فإن هذه تخضع للضريبة في الدولة الموجودة بها العقار المرتهن، ثم قرر المؤتمر أنه في حالة وجود ضرائب تصاعدية في مسائل التكرات فلا يسمح إلا لدولة واحدة

من الدول المتنازعة بفرضها على كافة أعيان التركة، ثم أعرب المؤتمر عن رغبته في عقد معاهدات دولية لمنع الازدواج وبخاصة في مسائل التركات وفي إنشاء لجنة تتوفر على دراسة القانون الدولي المالي.

### المطلب الثاني

#### غرفة التجارة الدولية وتجنب الازدواج الدولي

تكونت هذه الغرفة سنة 1920 وقامت منذ أول إنشائها بتعيين لجنة خاصة لدراسة مسائل الازدواج الضريبي، وقد قدمت هذه اللجنة تقريرها إلى مؤتمر الغرفة الذي انعقد في لندن سنة 1921 فأقر المؤتمر هذا التقرير بعد مناقشته "ويرتكز هذا التقرير على أربعة مبادئ هي<sup>(1)</sup>:"

المبدأ الأول: يجب أن يعامل الأجانب على قدم المساواة مع الوطنيين فيما يتعلق بالضريبة على الإيرادات النوعية التي يكون موردها داخل الدولة، سواء كانت عقارات أو ثروة منقولة أو مهنة".

وهذا المبدأ<sup>(2)</sup>: مبدأ التسوية بين الأجانب والوطنيين في المعاملة المالية، قد تقرر في كثير من المعاهدات الدولية بعد ذلك، ولندكر من هذه المعاهدات ما أبرمته فرنسا وبلجيكا في يوليو سنة 1921 وديسمبر 1924 بشأن أرباح الحرب والعمال التابعين لإحدى الدولتين ومقيمين في الأخرى والتسوية بين رعايا الدولتين أمام القانون المالي. وقرر كذلك في المعاهدة التي عقدت بين إنجلترا وألمانيا في سنة 1924 وبين فرنسا وألمانيا في سنة 1926.

---

(1) الأستاذ/ أحمد ممدوح مرسي - الضريبة على الإيرادات علما وعملا - الجزء 1 -

النظرية العامة للضريبة - مطبعة مصر 1946 ص 175.

(2) نفس المرجع ص 180.

المبدأ الثاني: فيما يتعلق بالإيرادات التي موردها في الخارج تسوي كل دولة أيضا في المعاملة بين المواطنين والأجانب، ويحسن أن تخفف كل دولة عن هذا النوع من الإيرادات منعا للتعدد لأن الضريبة تكون قد فرضت عليها في دولة المورد، مثال الدول التي تطبق هذا المبدأ بلجيكا فإنها تخفض 80% من الضريبة، وفي الولايات المتحدة كذلك بشرط التبادل —المعاملة بالمثل، وقد قررت<sup>(1)</sup> الولايات المتحدة في تشريعها الداخلي ما يرمي إلى منع ضرر الازدواج بين المواطنين الذين لهم مصالح في الخارج بأن أعفت من الضريبة القومية ما كان من دخل مستمد من مصادر أجنبية، وتقدمت خطوة أخرى في هذا السبيل فقررت أن ينتفع بهذه المعاملة الأجانب أنفسهم المقيمون بالولايات المتحدة، وقررت أن مقدار الضرائب التي تجبى من الأجنبي يخصم منها ما دفعه من الضرائب في خلال السنة إلى خزائن دولته بشرط المعادلة بين الولايات المتحدة وتلك الدولة فتعامل رعايا الولايات المتحدة المقيمين بها هذه المعاملة.

المبدأ الثالث: عند فرض الضريبة العامة على الإيراد الكلي على الأجانب المقيمين في دولة ما يحسن قصر نطاقها على الإيرادات التي موردها في الدولة نفسها دون التي موردها في الخارج.

المبدأ الرابع: يكون تطبيق هذه المبادئ على الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء، وقد عقدت<sup>(2)</sup> غرفة التجارة الدولية مؤتمرا آخر في روما سنة 1923 وقررت فيه: "إعطاء الدولة حق فرض ما ترى من الضرائب

---

(1) محمد عبد الله العربي ص 217.

(2) أحمد جامع ص 237.



وفي نفس الوقت إعطاء الممول حق طلب خصم الضرائب التي سبق أن دفعها إلى دولة أخرى عن دخوله المتحققة فيها".  
كما أعرب <sup>(1)</sup> هذا المؤتمر عن رغبته في التعاون مع عصبة الأمم منذ ذلك الحين.

هذا وقد أثمرت دراسة غرفة التجارة الدولية للازدواج الضريبي في عام 1924 عن طائفة من الاقتراحات أهمها:

"وجوب اختيار الموطن أساسا للضريبة على مجموع الدخل، مع إعفاء أجزاء الدخل التي يستمدّها المواطنون من الخارج ومع التسليم لكل دولة في فرض ضرائبها على الدخل الكائن بمصادره في ديارها"  
**المطلب الثالث**

### **عصبة الأمم وتجنب الازدواج الدولي**

قررت عصبة الأمم في سنة 1921 تشكيل لجنة تحقيق مكونة من أربعة من الاقتصاديين الماليين لبحث مشكلة التعدد — الازدواج — من الوجهة النظرية، ولذا سمي تقريرهم "تقرير الخبراء الاقتصاديين" أو تقرير "الخبراء النظريين" تمييزاً له عن تقارير لجان الغرفة التجارية الدولية وكلها من رجال الأعمال والماليين.

والخبراء النظريين هم <sup>(2)</sup>: الأستاذ/ برويتر بروتردام واينودي بمدينة تورين وسليجمان الأستاذ بجامعة كولومبيا، وستامب الأستاذ بجامعة لندن.

---

(1) عبد الله العربي ص 219.

(2) أحمد مرسي ص 181.

ثم عينت عصبة الأمم بناء على اقتراح لجنة الخبراء الاقتصاديين لجنة أخرى ذات صبغة عملية مكونة من موظفي مصالح الضرائب وكبار رجال المالية لفحص موضوع تعدد الضرائب من الناحية الفنية والإدارية. وقدمت كل من لجنتي الخبراء النظريين والفنيين تقريرها الأول في سنة 1923، والثاني في سنة 1925 وزيد بعد ذلك عدد أعضاء اللجنة الفنية بإضافة أعضاء يمثلون دولا جديدة ثم بإضافة مندوبين عن الغرفة التجارية الدولية، وعقدت بعد ذلك اجتماعات ثلاثة في مايو سنة 1926 ويناير وأبريل سنة 1927، وكانت نتيجة ذلك أنها أعدت أربعة مشروعات لاتفاقيات دولية.

الأول: مشروع اتفاق بين طرفين على الضرائب المباشرة.  
الثاني: مشروع اتفاق بين طرفين على الضرائب على الشركات.  
الثالث: مشروع اتفاق بين طرفين على التعاون على مكافحة الغش المالي.  
الرابع: مشروع اتفاق بين طرفين لتحصيل الضرائب.  
وعرضت هذه المشروعات على ممثلي 27 دولة اجتمعوا في أكتوبر سنة 1928 فأقرّوا هذه المشروعات بعد أن جعلوا مشروع الاتفاق الخاص بالضرائب المباشرة في صورة مشروعين يكون للدول الأخذ بأيهما، وبناء على رغبة أعلن عنها ممثلو الدول المجتمعين عيّن مجلس العصبة في سنة 1925 لجنة مالية ذات صبغة دائمة مشكلة من اثني عشر عضوا عين المجلس عشرة منهم من جنسيات مختلفة وترك للجنة المالية تعيين العضوين الباقيين وهم يعينون جميعا، لثلاث سنوات ويجوز تجديد مدّتهم. على أن يلاحظ في تعيينهم تمثيل أهم النظم المالية العالمية. وللدول غير الممثلة في اللجنة أن ترسل عنها مندوبين مراسلين. وأعضاء اللجنة يعبرون عن آرائهم الشخصية لا عن آراء دولهم، ومهمة اللجنة القيام بنشر الاتفاقات التي توقع بين الدول على غرار المشروعات

التي أعدتها لجنة الخبراء الفنيين ووضع المذكرات عن النظم المالية للدول المختلفة والتوفر على دراسة المسائل ذات الأهمية الخاصة كالنظام المالي للمنشآت ذات الفروع المتعددة في الدول المختلفة، وقد تعين بعض من كانوا في لجنة الخبراء الفنيين أعضاء في اللجنة المالية.

### تقرير الخبراء الاقتصاديين

قدمت لجنة الخبراء الاقتصاديين تقريرها في سنة 1923، وقد قسمته إلى ثلاثة أقسام:  
القسم الأول من التقرير <sup>(1)</sup>: وقد تحدث فيه عن آثار الضرائب وأن الضريبة قد ينظر إليها من زاويتين:

- 1 - إما بوصفها تكليفا على المكلف بها.
  - 2 - وإما بوصفها عقبة في سبيل تداول الأموال.
- وقد اهتم الخبراء بآثارها بصفة خاصة فبدءوا بدراسة النظرية التقليدية: "نظرية استهلاك الضريبة" التي يرى أصحابها: "أن فرض الضريبة على الدخل قد يؤدي لنقص قيمة رأس المال، وفرض الضريبة على الأسهم والسندات ينقص من قيمتها، وبذلك لا يتحمل مشتري السند أو السهم قيمة الضريبة، فالضريبة قد استهلكت <sup>(2)</sup> بما يوازي انخفاض قيمة رأس المال وبذلك تهرب رؤوس الأموال الأجنبية لتجنب هذا التخفيض إذا فرضت عليها".

---

(1) الأصول العلمية للضرائب - حسن محمد العزباوي - ص 132 - مرجع سابق.

(2) استغرقت.

وقد وصل الخبراء الاقتصاديين في هذا القسم إلى <sup>(1)</sup> نتيجة هي: "أن الدولة التي تفرض ضريبة على رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة بها تصاب بنتائج اقتصادية ضارة بها، فمن صالح الدولة المقترضة ألا تفرض ضريبة على إيراد تلك الأموال الأجنبية اكتفاء بالضريبة المفروضة عليها في البلد الأجنبي".  
القسم الثاني من التقرير <sup>(2)</sup>:

وقد ناقش هذا القسم المبادئ الفنية التي يمكن فرض الضرائب طبقاً لها "أو المبادئ العامة التي يقوم عليها حق الدولة في فرض الضرائب" أو الأسس التي تحكم الاختصاص الدولي في فرض الضرائب، وقد وضع التقرير مجموعة من الفروض إذا ثبت أحدها تعين الأخذ به وإطراح الباقي.  
وقد احتوت هذه الفروض على مجموعة من المبادئ هي:

- 1 - مبادئ التبعية السياسية (الجنسية).
- 2 - مبادئ التبعية الاجتماعية (الموطن أو الإقامة).
- 3 - مبادئ التبعية الاقتصادية (موقع الأموال التي تنتج الدخل) (أو دولة المصالح الاقتصادية).

وفي هذا القسم من التقرير يتساءل الخبراء عن أساس حق الدولة في فرض الضريبة، فإذا تزامنت دولتان على المادة الواحدة، وتريد كل منهما فرض الضريبة عليها، فإنه يتعين للفصل في هذا التزاحم البحث عن سند كل منهما

---

(1) أحمد مرسي ص 183.

(2) أحمد مرسي ص 183 وما بعدها، حسن العزباوي ص 132، وزين العابدين ناصر ص 313، عبد الله العربي ص 219 وما بعدها، وكلها مراجع سابقة.

في ادعائها، وقد رفض الخبراء مقدما نظرية المبادلة أو المنفعة وقرروا أن: "فرض الضريبة واجب اجتماعي" وأنها تدفع على أساس المقدرة التكلفة للممول. وبالنسبة لأسس أو أسانيد أو قواعد تحديد نطاق الضريبة مكانيا بحثت اللجنة أسس فرض الضريبة وأرجعت اللجنة هذه الأسس إلى ما يأتي:

### 1- التبعية السياسية "الجنسية".

يسجل التقرير أن الجنسية تفرض حقوقا وواجبات على المواطن، وأول هذه الواجبات أداء الضريبة؛ لأن الانتماء للدولة كما يتضمن حقوقا سياسية فإنه يتضمن أيضا وفي نفس الوقت التزامات مالية تتمثل في حق الدولة في فرض الضرائب على رعاياها المقيمين على أراضيها أو في الخارج مساهمة منهم في النفقات العامة.

غير أن التقرير أظهر أن هذا الأساس أخذ في الانقراض من الوجهة الواقعية وأن علاقة الدولة بمواطنيها الذين يستوطنون في دولة أجنبية قد تكون ضعيفة إلى الحد الذي لا يسوغ فرضها للضرائب عليهم، وبانقراض هذا الأساس أو بانهياره فلا بد من استبداله بأساس آخر.

### 2- التبعية الاجتماعية "الموطن أو الإقامة".

وقد وجدت اللجنة أنه من غير الممكن القول بصحة هذا الأساس صحة مطلقة، ذلك لأن الإقامة في دولة ما قد تكون مؤقتة وقد تكون دائمة. وقد أوضح التقرير أنه من الظلم مطالبة الأجنبي الذي يقيم بصفة مؤقتة في دولة ما بأداء نفس الضرائب التي يؤديها المقيمون بها بصفة دائمة. ورب قائل يقول: إذا كانت الإقامة المؤقتة لا تصلح أساسا لفرض الضريبة فهل تصلح الإقامة الدائمة كأساس لفرض الضريبة على الأجنبي؟

"وقد أوضح التقرير أن هذا السند أكثر صلاحية من الأسانيد الأخرى فطبيعي أن يساهم كل مقيم بصفة دائمة في دولة ما في تحمل أعباء تلك الدولة" (1).

ولكن هذا السند لم يسلم من النقد، فقد وجه إليه: "أنه لا يكفي وحده لتبرير حق الدولة في فرض الضريبة لأن بعض الأموال قد تكون مملوكة لأشخاص غير متوطنين فيها، كما أن بعض الإيرادات قد ترد من مصدر أجنبي للمتوطن فيها أو من عمليات من خارج الدولة، وفي الحالتين تفقد دولة مصدر الإيراد جزءا من حقوقها، وفي نفس الوقت طبقا لهذا المبدأ تستأثر دولة الإقامة بفرض الضريبة وحدها، وهذا غير مقبول" (2).

وعلى أية حال فإننا لا ننكر أن هناك نوعا من العلاقة الاقتصادية بين الممول، والدولة التي يقيم فيها، وطبيعي جدا أن يساهم كل من يقيم على أرض دولة ما بصفة دائمة في تحمل الأعباء العامة، ولكن مع التسليم في الوقت نفسه بحق دولة موقع الثروة في فرض الضرائب إذا كانت غير الدولة التي يقيم فيها الممول، ويرى البعض (3): "أن هذا الأساس قد انهار في العصر الحاضر نظرا لنمو العلاقات الدولية ووجوب أن يستبدل به أساس جديد هو أساسا لتبعية الاقتصادية الذي يجيز للسلطات المالية لدول عديدة أن تفرض ضرائبها على مكلف واحد على قدر مصالحه الاقتصادية في كل منها.

---

(1) أحمد مرسي ص 184 -مرجع سابق.

(2) العزباوي ص 133 -مرجع سابق.

(3) محمد عبد الله العربي ص 219 -مرجع سابق.

### 3- التبعية الاقتصادية "الموقع أو المورد":

وهي عبارة عن العلاقة التي توجد بين الفرد والدولة بحكم مساهمته في الحياة الاقتصادية لتلك الدولة، ويفترض هذا المبدأ أساساً أن هناك ثمة علاقة اقتصادية تربط بين الممول وبين الدولة التي له بها أموال. فالدولة الموجودة بها ثروة الممول "دولة الموقع" لها حقوق على هذه الثروة حتى وإن كانت فكرة الموقع تنعقد في بعض الأحيان خاصة عندما يصعب معرفة موقع بعض الثروات أو عندما تكون الضريبة المفروضة هي الضريبة العامة على الإيراد، إذ ليس من السهل في هذه الحالة إرجاع كل عنصر من عناصر ذلك الإيراد إلى مورده الأصلي، ويجب التنويه إلى أن هذه الصعوبة ليست مبرراً لعدم فرض الضريبة العامة على الإيراد. وإنما هي على العكس من ذلك مبرراً لفرضها شريطة أن يكون فرضها في دولة الموطن حتى ولو كان الإيراد وارداً من الخارج.

وعلى هذا الأساس فإن الموقع أو المورد يصلح أن يكون أساساً طيباً لفرض الضريبة، وقد رأينا آنفاً أن الموطن هو أكثر الأسانيد السابقة صلاحية لفرض الضريبة وهذا هو ما انتهى إليه التقرير حيث ذكر أن هناك أساسين لفرض الضريبة.

أولهما: الموطن.

ثانيهما: الموقع أو المورد.

وهذان الأساسان يشتركان في أن كليهما يفترض ثمة علاقة اقتصادية بين الممول وبين الدولة التي تفرض الضريبة. فثمة علاقة اقتصادية بين الشخص والدولة التي يقيم فيها وبينه وبين الدولة التي له بها أموال.

### عناصر التبعية الاقتصادية

ذكر التقرير أن ثمة عناصر ثلاثة تتألف منها التبعية الاقتصادية، وتجعل الممول تابعا من الوجهة الاقتصادية لدولة معينة، فإذا استندت هذه الدولة إلى أحد هذه العناصر كان لها الحق في فرض شرائعها المالية على الممول التابع لها، وهذه العناصر هي:

1 - انتاج الثروة.

2 - موقع الثروة.

3 - استهلاك الثروة.

فإذا توافر عنصر من العناصر الثلاثة المتقدمة تحققت التبعية الاقتصادية

بين الممول والدولة التي تحقق فيها العنصر، وإلى هذا الحد ليست هناك صعوبات أو مشاكل إنما تنشأ الصعوبة إذا ما توفر عنصران أو أكثر من عناصر التبعية الاقتصادية فأيهما يرجح الآخر؟ لم يشر تقرير الخبراء الاقتصاديين بشكل قاطع أو محدد إلى الراجح من هذه العناصر إذا ما اجتمعت، وغاية ما فعله التقرير أنه وضع مجموعة من الأساليب تستطيع الاتفاقات الدولية أن تأخذ بواحد منها. وهذه الأساليب هي:

1 - المورد.

2 - الموطن.

3 - التقسيم.



والأسلوب الأول: يتيح للدول المتعاقدة أن تأخذ بقاعدة فرض الضريبة في البلد الذي نشأ فيه المال دون سواه، وهذا يؤدي إلى إعفاء الدخل المستمد من الخارج<sup>(1)</sup>.

أما الأسلوب الثاني: فهو يتيح للدول المتعاقدة أن تأخذ بمبدأ فرض الضريبة في البلد الذي اختاره المكلف موطناً له، وهذا يؤدي إلى إعفاء الدخل الناتج في البلد إذا لم يكن المكلف متوطناً فيه.

والأسلوب الثالث: يعني التقسيم. أي تقسيم الموارد بين الدول المتعاقدة، فيجعل العقارات خاضعة للدولة الكائنة فيها، ودخل الأسهم والسندات والمال المنقول والعمل خاضعة لدولة الموطن أو محل الإقامة المختار. وقد ترك التقرير للدول المتعاقدة اختيار الأسلوب الأمثل لها دون إلزام، وحسناً فعل. وإن كان تقرير لجنة الخبراء الفنيين كما سنرى بعد ذلك قد صاغ هذا الموضوع بشكل أدق وأكثر انطباقاً على ضروريات العمل، وذلك في صورة معاهدة نموذجية، سوف نضع ملخصاً لها عند عرض تقرير لجنة الخبراء الفنيين.

#### القسم الثالث من التقرير:

يتحدث القسم الثالث من التقرير عن كيفية تطبيق المبادئ أو الأساليب التي اقترحت في القسم الثاني من التقرير على النظم المالية للدول المختلفة بغية الوصول إلى تلافي الازدواج الضريبي، وقد وضع الخبراء أربع طرق يصلح كل منها حل مشكلة الازدواج الضريبي:

1 - تخفيض الضريبة على الإيرادات الواردة من الخارج.

2 - إعفاء الإيرادات المرسلة إلى الخارج.

---

(1) محمد عبد الله العربي ص 230 - مرجع سابق.

3 - تقسيم الضرائب بين الدول المتزاحمة.

4 - تقسيم الإيرادات (الموارد) بين الدول المتنازعة.

فإذا افترضنا أن ممولا يقيم في دولة (أ) وله أموال في دولة (ب) فإن الطريقة الأولى تسمح لهذا الممول بتخفيض في الضريبة المستحقة عليه في دولة (أ) بمقدار ما أداه في دولة (ب) على الإيرادات الواردة من الأخيرة. وهذه الطريقة تضر بمصالح الدول الدائنة، ويتوقف مقدار زيادة الضرر أو نقصانه على إرادة الدولة المدينة، فكلما زادت الضريبة التي تفرضها الأخيرة نقص مقدار ما تحصل عليه الدول الدائنة.

وهذه الطريقة اعتبرها تقرير الخبراء الاقتصاديين طريقة تحكمية تتميز فيها الدول المدينة على الدول الدائنة، وحيث إن هؤلاء الخبراء كانوا في جملتهم ينتمون إلى الدول الدائنة لذلك نصحوا إلى عدم الأخذ بهذه الطريقة. أما الأخذ بالطريقة الثانية فهو يعني موقف النقيض الكامل من الطريقة الأولى، إذ يلزم الدول المدينة بأن تعفي إيراداتها الناشئة عن عین أو مال موجود بها، إذا كان صاحبه مقيما بالخارج، وطبيعي أن تكون هذه الطريقة هي الطريقة المرضية للجنة الخبراء الاقتصاديين، حيث تحقق مصالح الدول الدائنة.

لذلك فقد اختارت اللجنة من بين هذه الاتجاهات (الطرق) الحل الذي يحقق مصالح الدول الدائنة، والتي كان ينتمي إليها أعضاء اللجنة، فقد أخذت باقتراح إعفاء الدخول المصدرة إلى الخارج من دفع الضرائب، وعلى ذلك فالدخول الناتجة من رأس مال مستثمر في بلد معين والتي ترسل إلى أصحاب رؤوس هذه الأموال في دولهم أو حسب موطنهم، لا تخضع للضريبة في البلد الذي تنتج فيه، وواضح أن هذا الحل يحقق مصالح الدول الدائنة أو المصدرة لرأس المال.

وأما الأخذ بالطريقة الثالثة فإنه يعني: "أن تقوم كل دولة من الدول المتزاحمة بالتنازل عن جزء من الضريبة المستحقة لها، بحيث يكون مجموع الضريبة التي يدفعها الممول فعلاً لا يزيد على مقدار ما يستحق لدولة واحدة منهما"<sup>(1)</sup> فإذا تزاхمت دولة الموطن ودولة موضع رأس المال دفع لكل منهما نصف الضريبة مثلاً أو الثلث أو الثلثين. وهذا يثير إشكالات حول تحديد النسبة التي تقسم بها الضريبة على الإيراد"<sup>(2)</sup>.

وتتلخص الطريقة الرابعة في توزيع موضوع الضريبة. فمثلاً تتفق الدولتان على أن تفرض الضريبة على العقارات في دولة المورد، وعلى الثروة المنقولة في دولة الموطن مع تقييد حق دولة المورد في فرض ضرائب عالية قد تضر خزانة دولة الموطن.

وهذه الطريقة هي أكثر الطرق ملاءمة لفكرة التبعية الاقتصادية، ويسهل اتباعها بالنسبة لضرائب رأس المال. أما بالنسبة للضريبة على الدخل فيصعب اتباع هذه الطريقة لتعذر تقسيم عناصر الدخل حسب المصادر. فمثلاً متوطن مقيم في دولة (أ) له إيراد من مشروع زراعي في دولة (ب) فما طبيعة هذا الدخل؟ هل هو دخل عقاري أو ربح استغلال؟ وكذلك ربح السهم. هل هو إيرادات منقولة حتى لو كان نشاط الشركة استثمار عقاري؟.

---

(1) أحمد مرسي ص 189 - مرجع سابق.

(2) العزباوي ص 134 - مرجع سابق.

ويخلص التقرير إلى تفضيل الطريقة الثانية بإعفاء الدخول المرسل إلى الخارج؛ لأن صعوبة تطبيقها أقل، ومن ناحية أخرى لأن الدول المدينة يجب أن تعفي دخول غير المتوطنين فيها تشجيعاً لاستثمار المال الأجنبي بها<sup>(1)</sup>.

### نقد تقرير لجنة الخبراء الاقتصاديين

عرفنا فيما سبق أن أهم ما جاء في تقرير لجنة الخبراء الاقتصاديين إحلال فكرة التبعية الاقتصادية محل فكرة التبعية السياسية كأساس لسلطة الدولة في فرض الضرائب مما يعطي لدولة موطن المكلف ودولة موقع أمواله حقا مشروعاً في فرض الضريبة عليه بنسبة مصالحه الاقتصادية في كل من الدولتين إلا أن هذا التقرير بعد أن أخذ بنظرية التبعية الاقتصادية على النحو المتقدم فإنه عاد وأعطى الدولة التي بها محل إقامة الممول الحق الأول في فرض الضريبة دون التي بها مورد الإيراد (موقع الأموال) وظهر ذلك واضحاً في تفضيل التقرير للطريق الثانية لمنع الازدواج، والتي سبق أن رأينا أنها تتلخص في ضرورة إعفاء الإيرادات المصدرة لأشخاص مقيمين في الخارج.

وفي ذلك ترجيح لصالح الدول الدائنة على حساب صالح الدول المدينة، مع أنه ليس هناك ما يمنع من تقسيم الضريبة أو موارد الإيراد بين الدولتين بنسبة يتفق عليها، وقد تكون إحداها أفضل من الطريقة التي أخذ بها التقرير.

وبالإضافة إلى أن هذا التقرير يرجح مصالح الدول الدائنة على مصالح الدول المدينة فإن هذا التقرير كما ذكر بعض شراح علم المالية العامة<sup>(1)</sup> يخالف

---

(1) أحمد مرسي ص 189، والعزباوي ص 135 — مرجعان سابقان.

ما هو متبع عملا في أكثر الدول من تغليب فرض الضريبة في دولة المورد على فرضها في دولة الموطن.

كما أننا لو نظرنا إلى التبعية الاقتصادية نجدها على نوعين:

1 - تبعية مباشرة.

2 - تبعية غير مباشرة.

ويرجح التقرير التبعية الاقتصادية غير المباشرة (وهي تبعية الممول لدولة الموطن) على التبعية المباشرة (وهي تبعية الممول لدولة مورد الإيراد) وفي هذا قلب للأوضاع الصحيحة. وقد أورد بعض شراح المالية العامة <sup>(2)</sup> اعتراضا نسبته إلى الكاتب الألماني (دورن) وجماعة آخرين فقال: "ورأي البعض أن يكون لكل دولة حق تحصيل الضريبة على ما يسهل فرض الضريبة عليه من المال ومنهم الكاتب الألماني دورن. وفقا لفكرة التبعية الاقتصادية القومية. إذ يرى أن مبدأ التبعية الاقتصادية لا يحل مسألة الازدواج لاحتمال تعدد هذه التبعية - وذلك في حالة ما إذا كان الشخص الواحد تابعا من الوجهة الاقتصادية لأكثر من دولة بأن يكون تابعا للدولة التي يقيم فيها ثم لدولة أو أكثر من الدول التي له بها أموال أو يزاول بها مهنة أو يؤدي فيها عملا فيكون لكل من هذه الدول بحكم نظرية التبعية الاقتصادية أن تفرض الضريبة عليه، ومن ثم يحدث الازدواج بينما أن هذا التعدد والتنازع يتلاشى أو يحد منه إذا اتبعنا فكرة التبعية الاقتصادية القومية، وبمقتضاها يكون للدولة التي يسهل عليها فرض الضريبة وجبايتها الأولوية في ذلك لأنها تستطيع التنفيذ على المكلف جبرا.

=

(1) أحمد مرسي ص 190.

(2) العزباوي ص 136 - مرجع سابق.

ويترتب على هذه النظرية أن توزع الدول فيما بينها الضرائب؛ فتختص كل منها بفرض الضريبة التي تكون أقدر من غيرها على تحديد نطاقها وتحصيلها. أي تفرض الضرائب على الإيرادات النوعية في دولة المورد، وبشرط ألا تفرض تلك الدولة ضرائب تصاعدية على تلك الإيرادات النوعية وعند تقرير الضريبة الشخصية في موطن الممول يجب استبعاد كل الإيرادات الآتية من الخارج باعتبار أن دولة الموطن ليست في مركز يسمح لها بتتبع هذه الموارد وفرض الضريبة عليها، ومثال ذلك أيضا عقارا في دولة (أ) قبض إيراده متوطن في دولة (ب) والدولة الأولى هي دولة الاقتصاد القومي لأنها تعرف بوجود الدخل ولا يمكن إخفاؤه، ويمكنها التنفيذ على العقار للتحصيل، ويؤدي التطبيق الفعلي للفكرة إلى تفضيل دولة المصدر وإذا كانت دولة الموطن تفرض ضريبة عامة فيجب أن يخصم من وعائها الدخل الناتجة من الخارج. وميزة النظرية أنها تحل الازدواج عمليا ولو أن ذلك لا يقضي على التنازع إذا تمسكت كل دولة بسهولة تحصيل الضريبة. ويؤخذ على هذه النظرية أنها تجعل أساس فرض الضريبة الاعتبار العملية المتصلة بسهولة فرض الضريبة وتحصيلها دون أن يركز ذلك على مبدأ من المبادئ، فمن المفهوم أن يطالب الفرد بأداء الضريبة لأنه يتبع من الوجهة السياسية مثلا دولة من الدول. أو لأنه يساهم في الحياة الاقتصادية أو الاجتماعية لتلك لدولة. ولكن من غير المفهوم أن يلزم الفرد بأداء الضريبة للدولة التي تتوافر لها فرص فرض الضريبة عليه وتحصيلها منه.

## أهم أعمال اللجنة الفنية التي شكلتها عصبة الأمم

رأينا فيما سبق أنه بناء على اقتراح لجنة الخبراء الاقتصاديين عينت عصبة الأمم في يونيو 1922 لجنة أخرى ذات صبغة عملية مكونة من موظفي مصالح الضرائب وكبار رجال المالية (في عدد من الدول الكبرى) لفحص موضوع الازدواج الضريبي من الناحية الفنية والإدارية، وقد قدمت هذه اللجنة تقريرها سنة 1925، وقد ازداد عدد أعضاء هذه اللجنة<sup>(1)</sup> بعد إضافة أعضاء جدد يمثلون دولاً جديدة ثم بإضافة مندوبين عن الغرفة التجارية الدولية. وقد عقدت اللجنة بتشكيلها الجديد ثلاثة اجتماعات: الأول في مايو سنة 1926 والثاني والثالث في يناير وأبريل سنة 1927، وقد وافق مؤتمر جنيف في أكتوبر سنة 1928 على المشروعات النموذجية التي وضعتها اللجنة للاتفاقات الشائبة.

كما أوصى المؤتمر بإنشاء هيئة دائمة، وقد تألفت لجنة الضرائب بعصبة الأمم بناء على هذه التوصية سنة 1929، وعلي حين كان معظم الخبراء الاقتصاديين من رعايا الدول الدائنة، وقد غلبوا مصلحة دولهم كما سبق أن رأينا في التقرير الذي قدموه. نجد أن غالبية الخبراء الفنيين من الدول المدينة (أي الدول المستوردة لرؤوس الأموال)، ولذلك نجد أن ما قدمته اللجنة الفنية من تقارير يرجح صالح الدولة المدينة. ويلاحظ على هذه اللجنة أنها قد صاغت المبادئ أو الطرق الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي بشكل أدق وأكثر انطباقاً على ضروريات العمل. وتقوم أهم المبادئ التي اقترحت هذه اللجنة الاسترشاد بها في

---

(1) وقد سماها البعض: لجنة الخبراء الحكوميين، دكتور دولار علي وآخرين ص 352.

توزيع اختصاص فرض الضرائب بين مختلف الدول في المعاهدات الدولية على التمييز بين الضرائب العينية، وهي التي تصب المادة أو النشاط موضوع الضريبة مباشرة وبين الضرائب الشخصية، وهي التي تصيب الممول بحسب قدرته التكليفية.

وجعل جباية الأولى للدولة التي بها موقع المال الخاضع للضريبة وجباية الثانية لدولة موطن المكلف، وإليك أيها القارئ الكريم ملخصاً لأهم أحكام المعاهدة الرئيسية للمعاهدات النموذجية التي وضعتها هذه اللجنة، وهي مكونة من اثني عشرة مادة<sup>(1)</sup>:

"مادة 1": تبين الضرائب التي يصح اعتبارها ضرائب عينية والتي يصح اعتبارها ضرائب شخصية.

"مادة 2": تقرر في شأن الدخل من الأموال العقارية أو الرهون العقارية أن الدولة التي بها موقع العقار هي التي تفرض الضريبة عليه.

"مادة 3": تقرر في شأن الدخل الناتج من سندات حكومية أو من سندات الديون بصفة عامة أو من القروض والودائع والحسابات الجارية. أن الدولة التي يوجد بها المدينون لهذه الدخول هي التي تفرض الضريبة عليها.

"مادة 4، 6، 8": تقرر في شأن دخل الأسهم والأنصبة المماثلة وحصص مديرو الشركات المساهمة أن الدولة التي بها مقر الإدارة الفعلية للمشروع هي التي تفرض الضريبة عليه.

---

(1) ملخص هذه المعاهدة منقول عن أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، دكتور/ عبد الله العربي — طبعة 1953 مطابع رمسيس بالإسكندرية.



"مادة 5": تقرر في شأن كافة الدخول (ما عدا المشار إليها في المادة 7" الناتجة من استغلالات صناعية أو تجارية أو زراعية أو من مهنة يباشرها صاحبها مستقرا في مكان معين أن الدولة التي بها المقر الثابت لهذه الاستغلالات هي التي تفرض الضريبة عليها، فإذا كان للاستغلال مقرران ثابتان في الدولتين المتعاقبتين فلكل منهما جباية الضريبة على الدخل الناتج في أرضها على أن الدخل الناتج من مشروعات ملاحية بحرية أو جوية تفرض الضريبة عليه فقط في الدولة التي بها مقر الإدارة الفعلية للمشروع.

"مادة 7": تقرر في شأن المرتبات والأجور أن الدولة التي يباشر فيها أصحاب هذه المرتبات والأجور عملهم فيها هي التي تفرض الضريبة عليها إلا في حالة مرتبات الموظفين والمستخدمين العموميين الذين يباشرون عملهم في الخارج؛ فهؤلاء تفرض عليهم الضريبة الدولة التي تواتيهم أجورهم ومرتباتهم.

"مادة 8": تقرر في شأن المعاشات أن الدولة المدينة بهذه المعاشات هي التي تفرض الضريبة عليها.

"مادة 9": تقرر في شأن العمري المعاشات المرتبة لمدى الحياة أن الدولة التي بها مقر الموطن المالي للدائن أي مقر سكناه الدائم هي التي تفرض الضريبة عليها.

"مادة 10": تقرر بأن الضريبة الشخصية على مجموع الدخول تفرضها الدولة التي بها الموطن المالي لصاحبها على أنه بالنسبة للدخول الفرعية الناشئة في دولة أخرى فرضت عليها من قبل ضريبتها العينية كدولة الموطن فإنه تخصم الضريبة التي تفرضها من مقدار ما دفعه المكلف على تلك الفروع في دولة المنشأ.

والموطن المالي هو مكان الإقامة العادية أي دار السكنى الدائمة.

"مادة 11": إذا كان للمكلف موطنًا ماليًا في كل من الدولتين المتعاقبتين فإن الضريبة الشخصية على مجموع الدخول تفرض في كل منهما بنسبة مدة إقامته خلال السنة في كل من الدولتين أو بحسب التقسيم الذي يقرره اتفاق الإدارات المالية المختصة في كل من الدولتين.

"مادة 12": بالنسبة للضرائب الدائمة على الثروة أو رأس المال أو على زيادة الثروة تطبق فيها الأحكام المقررة في المواد السابقة بحسب الصفة العينية أو الشخصية لهذه الضرائب. أما ضرائب التركات فكانت موضوع نص خاص يقرر أن الدولة التي بها موطن المتوفى هي التي لها الحق في جباية ضرائب تركته. وهنا يختلف تعريف الموطن المالي عن تعريفه في حالة الضرائب الشخصية، فالموطن المالي بالنسبة لضرائب التركات هو الدولة التي اتخذها المتوفى عند وفاته مقراً لسكنائه بنية ظاهرة في الاستقرار فيها، فهذه الدولة هي التي يجوز لها فرض الضريبة على مجموع التركة مهما كان موقع أموال التركة، وذلك مع التحفظ الأتي الذي قرره مشروع الاتفاق الذي وضعتة اللجنة المالية لهيئة الأمم المتحدة في اجتماعها بمدينة المكسيك سنة 1943: أنه وإن كان لدولة الموطن أن تفرض ضريبة التركة على مجموع التركة مهما كان موقع بعض عناصرها إلا أنه يجب عليها أن تمنح تخفيضاً في ضريبتها يعادل مبلغ الضرائب التي دفعتها التركة في الدولة التي بها موقع الأموال العقارية أو التي بها موقع المشروعات الصناعية أو موقع أموال أخرى عينية أو التي دفعتها التركة في الدولة التي بها موطن المدين في حالة الديون.

وهكذا نجد أن <sup>(1)</sup>: "اللجنة المذكورة حينما تعرضت لتحديد فكرة الموطن توصلت إلى عدم إمكان وضع تعريف واحد له صالحا للتطبيق في كل الضرائب، ومن ثم فإن اللجنة رأت أنه من الأفضل تحديد الموطن بالنسبة لكل ضريبة على حدة. فبالنسبة للضريبة العامة على الدخل يعتبر موطن الشخص الطبيعي هو الدولة التي يقيم بها إقامة عادية. أما الأشخاص المعنوية؛ كالشركات فإن الموطن بالنسبة لهم هو الدولة التي يوجد بها المركز الاجتماعي للشركة أو مركز إدارتها الفعلي إذا لم تكن الإدارة في مركزها الاجتماعي (مركز النشاط الرئيسي).

وبالنسبة لضريبة التركات فإن الموطن هو المحل الذي اختاره المورث للإقامة فيه. وقد سبق أن رأينا في نصوص المعاهدة النموذجية التي وضعتها اللجنة أن العبرة بالموطن في ضرائب التركات هو الموطن المالي وهو الدولة التي اتخذها المتوفى عند وفاته مقرا لسكنه بنية ظاهرة في الاستقرار فيها، فهذه الدولة هي التي يجوز لها فرض الضريبة على مجموع التركة مهما كان موقع أموال التركة مع التحفظ المذكور هناك والذي وضعته (لجنة المالية بهيئة الأمم المتحدة) في اجتماعها بالمكسيك سنة 1942 وهنا أي في ضرائب التركات يختلف الموطن المالي عن تعريفه في حالة الضرائب الشخصية حيث يعرف في الأخيرة بأنه: "مكان الإقامة بنية الاستقرار أو مركز معاملات الشخص (مصالحه)".

#### نقد التقرير

---

(1) د/ أحمد جامع ص 238 - مرجع سابق.

نعتقد هنا مع بعض شراح<sup>(1)</sup> علم المالية العامة أن ما وجه إلى هذا التقرير أو ما قد يوجه إليه من نقد لا محل له؛ لأن الخبراء كانوا يبحثون عن حلول وسط لا عن نظرية، وقد جاء تقريرهم بحيث يغلب عليه التوفيق بين المصالح المتعارضة للدول الدائنة والمدينة.

### الأمم المتحدة والازدواج الضريبي الدولي

مشكلة الازدواج الضريبي الدولي في لجنة المالية العامة التابعة للأمم

المتحدة:

لقد أنشئت لجنة المالية العامة التابعة للأمم المتحدة بقرار من المجلس الاقتصادي، والاجتماعي في أول أكتوبر 1946، ولقد كانت مسألة الازدواج الضريبي الدولي في مقدمة المسائل والاعتبارات التي دعت إلى إنشاء هذه اللجنة.

ولقد رأى مندوبو اللجنة التحضيرية أن يخالفوا ما جرى عليه العمل في عصبه الأمم، فقد كانت الأخيرة توزع مسائل المالية العامة بين لجتين هما:

1 - لجنة التمويل، وتختص بالمشاكل المالية.

2 - لجنة السياسة المالية، وتختص بالمشاكل الضريبية.

وقد رأت اللجنة التحضيرية للجنة المالية المشار إليها أنه من العسير

الإبقاء على هذا التمييز لأن المشاكل الضريبية وخاصة بما تنطوي عليه من مسائل الازدواج كثيرا ما تنشأ عن طريق المشاكل المالية. كما أن نوعي المشاكل المالية والضريبية - مرتبط ارتباطا وثيقا علميا وعمليا. الأمر الذي يفرض أن

---

(1) د/ عبد المنعم فوزي ص176، والأستاذ/ الغزالي ص138.

تتولى دراستهما لجنة واحدة، وبالفعل فقد اختصت لجنة المالية التابعة لهيئة الأمم بمسائل المالية جميعها بما فيها المسائل الضريبية. غير أنه وحتى لا يقوم هناك تنازع في الاختصاص بين لجنة المالية المشار إليها واللجان الأخرى التابعة للمجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة، رأى آنذاك قصر اختصاص اللجنة المالية من حيث المبدأ على المظاهر الفنية والإدارية والقانونية للمشاكل الضريبية، ولذلك ظلت مشكلة الازدواج الضريبي الدولي في مقدمة المسائل التي تختص بها لجنة المالية<sup>(1)</sup>.

### أهم أعمال لجنة المالية التابعة للأمم المتحدة

تقسيم: قامت اللجنة بمجهودات كثيرة في المسائل الضريبية عامة نظراً لما لها من علاقة بمسألة الازدواج الضريبي. ولكن لما كانت مسألة الازدواج في مقدمة المسائل التي تختص بها اللجنة المذكورة فقد أولتها هذه اللجنة عناية خاصة ولسوف نعرض لجهود اللجنة بالنسبة للمسائل الضريبية عامة، وخاصة تلك الجهود التي بذلتها في دراسة واستقصاء أثر الضرائب على التبادل التجاري الدولي وعلاقة هذه الجهود بمشكلة الازدواج الدولي. ثم نعرض بعد ذلك لما بذلته اللجنة من جهود خاصة في مسألة الازدواج الضريبي الدولي.

أولاً: أهم أعمال اللجنة في المسائل المالية عامة وعلاقة ذلك بمشكلة

الازدواج:

---

(1) د. دولار علي وآخرين - المالية العامة في المجتمع الاشتراكي ط 1 1961 منشأة المعارف بالإسكندرية ص 352 وما بعدها.

1- دراسة أثر الضرائب على التبادل التجاري الدولي: إن لجنة المالية العامة حين تناولت هذا الموضوع تناولته من زاوية أوسع من تلك التي تناولتها منه عصابة الأمم. فقد قصرت الأخيرة دراستها للموضوع على دراسة الأثر الاقتصادي للازدواج الضريبي على العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية تداول رؤوس الأموال بين الدول.

ولكن لجنة المالية العامة التابعة للأمم المتحدة تناولت تلك الآثار ليس فقط بالنسبة للازدواج الضريبي وإنما بالنسبة لأثر الضرائب عامة على العلاقات الاقتصادية وحرية تداول رؤوس الأموال، ولقد نشرت هذه الدراسة تحت عنوان (1).

2- على أن أهم عمل قامت به اللجنة هو عملية الاستقصاء أو التجميع لكل ما يعني العلاقات الضريبية الدولية من بيانات خاصة بالشرائع الضريبية الوطنية من ناحية سريانها على الأفراد والشركات والأموال الأجنبية والمعاملات الدولية.

ولتحقيق ذلك المجهود وجهت الأمانة العامة للأمم المتحدة إلى الدول الأعضاء طائفتين من الأسئلة على النحو التالي:

1- الطائفة الأولى، وكانت بتاريخ 25 سبتمبر 1947 وتقتضي الإجابة على هذه المجموعة من الأسئلة بيان إجمالي القوانين واللوائح الضريبية التي تسري على الأجانب والأموال الأجنبية وخاصة القوانين والمراسيم واللوائح والأساليب الإدارية المختلفة التي تميز بين المواطنين والأجانب فتثقل من عبء الضرائب على الأجانب أو تمنحهم مزايا خاصة ليست للمواطنين. وبيان

---

(1) نفس المرجع ص 253. The Effects of Taxation on Foring trade and investment

للقوانين والمراسم واللوائح والوسائل الإدارية التي تتعدى بمقتضاها بعض الضرائب التي تلحق الاختصاص الإقليمي فتسري فيما وراء حدود الدولة، والضرائب التي تلحق الرحلات والمواصلات والنقل ذات الصبغة الدولية، وأخيراً القوانين والمراسيم واللوائح التي تضع نظاماً ضريبية خاصة بالدين العام بالنسبة للدائنين الأجانب<sup>(1)</sup>.

ولقد كان من دواعي نقص الردود التي وردت استجابة لهذه الطائفة الأولى من الأسئلة أن وجهت أمانة الأمم المتحدة إلى الدول الأعضاء مجموعة ثانية من الأسئلة في هذا الشأن أكثر شمولاً وتفصيلاً. لقد عرضت هذه المجموعة من الأسئلة لكل ضريبة على حدة مع العناية بالمشاكل الدولية التي يحتمل قيامها بصدد كل منها.

وتقتضي الإجابة على كل سؤال بيان ثلاث نقاط هي:

- 1- حكم القوانين واللوائح الضريبية الداخلية والأحكام القضائية الرئيسية والقرارات الإدارية في هذا الشأن على أن تتضمن الإجابة القاعدة العامة ثم استثناءات القاعدة التي تستند إلى مبدأ المعاملة بالمثل فيما بين الدول لا على اتفاقات دولية ضريبية خاصة.
- 2- ما ألحق بالأحكام التشريعية الضريبية من تعديلات عن طريق اتفاقات ضريبية دولية.
- 3- رأي الحكومة صاحبة الشأن في القاعدة التي أوصت بها مشروعات اتفاقات المكسيك ولندن بشأن موضوع السؤال.

---

(1) د/ دولار على وآخرين ص 354 -مرجع سابق.

وما من شك في أن هذا الاستقصاء كان أمرا لازما لأعمال اللجنة بصدد الازدواج الضريبي الدولي بالذات بل ودلهيلا حتميا إلى هذه الأعمال<sup>(1)</sup>.

#### ثانيا: أهم أعمال اللجنة الخاصة بالازدواج الضريبي بالذات:

بعد أن استأنفت اللجنة دراسات عصبية الأمم فيما يتعلق بالازدواج الضريبي وآثاره على العلاقات الاقتصادية والدولية وحرية تداول رؤوس الأموال، وبعد أن توسعت في دراسة هذه الآثار ليس فقط بالنسبة للازدواج الضريبي وإنما بالنسبة للضرائب العامة، وبعد ما قامت به اللجنة من استقصاء وتجميع لكل ما يعني العلاقات الضريبية الدولية من بيانات خاصة بالشرائع الضريبية الوطنية من ناحية سريانها على الأفراد والشركات والأموال الأجنبية والمعاملات الدولية بعد ذلك كانت أهم أعمال اللجنة بالنسبة للازدواج الضريبي ما يأتي<sup>(2)</sup>:

- 1- تجميع الاتفاقات الدولية بشأن تلافي الازدواج الضريبي والتي أبرمت بعد سنة 1936، وبعد أن فرغت اللجنة من هذا التجميع قامت بنشر هذه الاتفاقات في نوفمبر 1948، وفي هذا العمل تيسيرا عظيم الفائدة للمفاوضين في شأن إبرام المعاهدات الدولية واستثمار رؤوس الأموال في الخارج.
- 2- القيام بدراسة تحليلية مقارنة للنزعات الجديدة التي شاعت في الاتفاقات الدولية الأخيرة والتي عقدت بعد عام 1928 بخصوص تجنب

---

(1) نفس المرجع ص 355.

(2) د/ دولار علي وآخرين ص 355-358 - مرجع سابق، العزباوي ص 139 - مرجع سابق.



الازدواج الضريبي الدولي تلك النزعات التي أخذت فيما يتعلق بتوزيع الاختصاص الضريبي من بين ضوابط الاختصاص الثلاثة: "الجنسية، والموطن، والموقع أو المورد" بضابطي الجنسية والموطن مع وضع ضابط الجنسية في مرتبة الموطن، وذلك على عكس ما كان شائعاً العمل به قبل عام 1928 حيث كانت الاتفاقات الدولية كثيراً ما تأخذ بضابط الموطن. هذا الضابط الذي سبق أن قلنا إن تقرير لجنة الخبراء الاقتصاديين التي شكلتها عصبة الأمم قد نصحت بالأخذ به دون غيره من ضوابط الاختصاص.

3- نشر نماذج الاتفاقات الدولية التي أعدها المؤتمر الضريبي الإقليمي الثاني في مدينة المكسيك سنة 1943 ولجنة الضريبة في دورتها العاشرة والأخيرة التي انعقدت في لندن في شهر مارس 1946، وذلك لكي يسترشد بهذه الاتفاقات النموذجية المتفاوضون وهم بصدد عقد الاتفاقات الثنائية أو متعددة الأطراف لمنع الازدواج الضريبي، ولم تكتف اللجنة بنشر نماذج هذه الاتفاقات ولكنها عملت على استكمالها وتحديد معاني بعض عباراتها.

4- تقديم المعونة الفنية للدول الأعضاء. ولقد اعتبرت اللجنة أن هذه

المهمة في طليعة برامج عملها ولقد أدت اللجنة فعلاً مهامها في هذا الشأن وكان في مقدمتها من استشارات فنية للبرازيل ومن معونة فنية مباشرة لفنزويلا.

5- حث الدول الأعضاء على ضرورة معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وذلك باتباع سياسة التفاوض وعقد معاهدات جديدة في هذا الشأن.

## المبحث الثاني

### النوع الثاني من وسائل تجنب الازدواج الضريبي الدولي

### الحلول العملية

#### تقديم:

بعد أن بسطنا جهود العلماء النظريين لتجنب الازدواج الضريبي الدولي. تلك الجهود التي تمثلت في أعمال كل من: معهد القانون الدولي، وغرفة التجارة الدولية، وعصبة الأمم المتحدة، ولجنة المالية العامة التابعة للمجلس الاقتصادي والاجتماعي لهيئة الأمم المتحدة. وبعد أن اتضح لنا أن هذه الجهود مجتمعة ومتضافرة قد ساهمت بقدر كبير في توضيح مخاطر الازدواج الضريبي الدولي وكيفية تجنبه، الأمر الذي ساعد معظم أعضاء المجموعة الدولية على عقد الاتفاقات فيما بينها لتجنب الازدواج الضريبي.

يجدر بنا بعد ذلك أن نوضح أهم الحلول العملية التي اتخذت من جانب أعضاء المجموعة الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، وتتمثل أهم هذه الحلول فيما يأتي:-

- 1 - تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الدخول في التكتلات الاقتصادية.
  - 2 - تجنب الازدواج الضريبي بواسطة التشريعات الوطنية.
  - 3 - تجنب الازدواج الدولي بواسطة عقد اتفاقات دولية ثنائية أو متعددة الأطراف.
- وسوف نتناول كل واحد من هذه الحلول في مطلب خاص.

## المطلب الأول

### تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الدخول في التكتلات الاقتصادية

ليس بخاف أن أهم أنواع الضرائب في كثير من بلدان العالم القديم والحديث ليست هي الضريبة العامة على مجموع الدخل أو الضرائب النوعية على فروع الدخل، وإنما هي الضريبة المفروضة على الواردات من السلع الأجنبية أو الصادرات من السلع الوطنية، وهي المعروفة بضريبة الجمارك. وقد رأينا عند دراستنا لأسباب الازدواج الدولي أن بعض حالاته تقع نتيجة لاختلاف الأنظمة الضريبية، ولما كان للازدواج الضريبي آثار اقتصادية سيئة فلا غرو إذا ما رأينا مجموعات من الدول تدخل فيما بينها لتكون تكتلا اقتصاديا تفاديا للازدواج الضريبي الجمركي وغير الجمركي، ولتحقيق أهدافا قومية وسياسية واقتصادية أخرى.

وقد ظهرت في عالمنا المعاصر كثير من التكتلات الاقتصادية نذكر منها على سبيل المثال:

السوق الأوروبية المشتركة، والكوميكون، والاتحاد الجمركي بين سوريا ولبنان، والسوق العربية المشتركة — باعتبار الأهداف المستهدفة، وليس باعتبار الأهداف المحققة، كمثال للتكتلات الاقتصادية يؤدي ضمن ما يؤدي إليه إلى تجنب الازدواج الضريبي الدولي.

السوق الأوروبية المشتركة <sup>(1)</sup>: تمثل معاهدة روما سنة 1957 وهي المعاهدة التي تم التصديق عليها والتي أقرت اللائحة الأساسية للسوق محصّلة لاتجاهين كبيرين وضحا في العام الغربي في السنوات الاثنتي عشرة التي تلت الحرب العالمية الثانية وهما:

— الظروف السياسية الملحة التي دعت إلى التوحيد لمواجهة الكتلتين السوفيتية والأمريكية.

— الضغط الاقتصادي في الدول الأوروبية الذي دعا إلى التكامل الاقتصادي . وقد أثرت الظروف الاقتصادية الغير ملائمة التي مرت بها أوروبا على الفكر الاقتصادي/ الأوروبي بعد الحرب العالمية الثانية فأراد علاجها عن طريق التكتل الدولي دون الانقسام والتنافر الذي ساد فترة ما بين الحربين. وبناء على ذلك وحتى يمكن التغلب على الصعوبات وعلى تفكك حركة التجارة الأوروبية تكونت في سنة 1949 المنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي بغرض تحرير التجارة الدولية الأوروبية من القيود عليها، وقد تطلب هذا الإجراء توسيع نظم الدفع وتسهيلها، ومن هنا ظهرت الحاجة الماسة إلى إنشاء اتحاد المدفوعات الأوروبي سنة 1950 كهيئة داخل المنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي، وقد قام الاتحاد بتنظيم المدفوعات داخل الدول الأعضاء ثم تسوية المدفوعات بين كل دولة والاتحاد فأتاح هذا النظام التسهيلات الائتمانية التي كانت أوروبا في أمس الحاجة إليها.

---

(1) د/ صلاح الدين نامق. التجارة الدولية والتعاون الاقتصادي الدولي — دار النهضة العربية 1972 ص 298 — مرجع سابق.

وبالرغم من نجاح المنظمة واتحاد المدفوعات في زيادة حجم التجارة الدولية إلا أن تكوين المنظمة لم يكن يسمح لتوصياتها بأن تأخذ صفة الإلزام، الأمر الذي أتاح لبعض دول أوروبا الخروج عن توصياتها، وقد أدى ذلك إلى مطالبة كثير من دول أوروبا بمعالجة مشاكل السياسة الجمركية ككل لا يتجزأ. ولهذا عقد مؤتمر دولي في يونيو سنة 1955 لدراسة الوسائل الكفيلة بتجميع موارد الثروة في أوروبا وإنشاء سوق مشتركة واتحاد جمركي. وتم التوقيع بالفعل على معاهدة قيام السوق المشتركة في مارس 1957 صدقت عليها كل من: ألمانيا الغربية وفرنسا وإيطاليا ودول البينلوكس الثلاث "هولندا، وبلجيكا، ولكسمبورج" ووضعت هذه المعاهد موضع التنفيذ الفعلي في أول يناير سنة 1958.

السوق كمنظمة جمركية: تم الاتفاق بين دول السوق المنضمة على إلغاء الجمارك فيما بينها في مدى أحد عشر عاما، وعلى ثلاثة مراحل زمنية انتقالية تشتمل كل مرحلة منها على عدة تخفيضات بنسب مختلفة أوضحتها المادة 19 من الفصل الثاني من القسم الثاني من معاهدة روما.

ففي المرحلة الأولى: وهي التي تبدأ من سنة 1958 إلى سنة 1961 يتم تخفيض التعريفات الجمركية بنسبة 10% بعد سنة من تنفيذ المعاهدة، أي في أول يناير 1951 ثم يجري تخفيض ثاني بنسبة 10% بعد ثمانية عشر شهرا من التخفيض الأول، أي في أول يولية سنة 1960، ويجري تخفيض ثالث بنسبة 10% في نهاية المرحلة الأولى، أي في آخر ديسمبر سنة 1961 وهو تاريخ الانتقال من المرحلة الأولى إلى المرحلة الثانية.

وفي المرحلة الثانية: 1962-1965 جرى تخفيض رابع بنسبة 10% بعد سنة ونصف من بداية هذه المرحلة، أي في أول يولية 1963 ثم جرى

تخفيض خامس بنسبة 10% بعد سنة ونصف، أي في نهاية ديسمبر 1964 ثم جرى تخفيض سادس بنسبة 10% في نهاية المرحلة الثانية. أما التخفيضات الباقية بعد ذلك فتقرر خلال المرحلة الثالثة 1970/1966 بقرارات يصدرها مجلس وزراء السوق بأغلبية الأصوات، وبناء على اقتراح مقدم من اللجنة التنفيذية بحيث تلغى البقية الباقية من الرسوم الجمركية حتى نهاية فترة الانتقال وهي 1970. وهكذا نجد أن السوق الأوروبية المشتركة تكتل اقتصادي يهدف إلى تحقيق مصالح اقتصادية ومصالح أخرى للدول الأعضاء، وكما رأينا فإن سياسة السوق الجمركية توصلت في نهاية فترة الانتقال من سنة 1970/1958 إلى إلغاء الجمارك فيما بين دول السوق، وإلغاء التعريفات الجمركية بين دول السوق، ثم القضاء على سبب من أسباب الازدواج الضريبي الدولي. وقد أصبحت مصر بموجب الاتفاقية التي وقعت بينها وبين السوق في أبريل 1972 ثامنة دولة تتمتع بحقوق الدولة الأكثر رعاية في تعاملها مع السوق الأوروبية المشتركة، وبموجب هذه الاتفاقية تم خفض متبادل للتعريفات الجمركية بين مصر ودول السوق بنسب تتراوح بين 45-60% على واردات السوق من مصر وبين 30-50% على واردات مصر من السوق.

### المطلب الثاني

تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريعات الوطنية

يتحقق هذا الطريق بأحد أسلوبين:

الأول: إيجابي. الثاني: سلبي.

1- أما الأسلوب السلبي فيتمثل في عدم فرض الضريبة على الوطنيين

أو الأجانب إلا فيما يتحقق من دخل نتيجة لأعمال يمارسونها في داخل الدولة

والامتناع عن فرض أية ضريبة على غير ذلك من الدخول التي تتحقق من مصادر خارجية، وقد سلكت الكثير من التشريعات الوطنية هذا الأسلوب، ومن أمثلتها: القانون اليوغسلافي الصادر 1929/8/28 الذي يعفي فروع المنشآت في الخارج من الضريبة في يوغسلافيا إذا أثبتت أنها دفعت في الخارج ضريبة على دخل هذه الفروع<sup>(1)</sup>.

والقانون الفرنسي الذي يعفي المواطنين الفرنسيين الذين اتخذوا بلدا أجنبيا موطنًا ماليًا لهم، والموظفين الفرنسيين المبعوثين إلى الخارج من أن تسري عليهم الضريبة الفرنسية العامة على الدخل إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض ضريبة شخصية عامة على الدخل<sup>(2)</sup>.

كذلك تنص المادة 164 من المجموعة الفرنسية العامة للضرائب على أنه لا يكلف بالضريبة الفرنسية الإضافية التصاعدية الفرنسيون غير المتوطنين في فرنسا إلا إذا كانوا معفيين في الخارج من الضريبة الشخصية العامة على الإيراد، ومن ناحية أخرى فإن للأجانب المستوطنين في فرنسا أن يستبعدوا من دخولهم الخاضعة للضريبة الفرنسية دخولهم الأجنبية المنبت التي خضعوا بسببها لضريبة شخصية على الإيراد الكلي في دولة المنشأ<sup>(3)</sup>.

والقانون الألماني الصادر في 1925/8/23 الذي يصرح لوزير المالية أن يقرر خصما للألمان المقيمين في الخارج، وكذلك القانون الهولندي الصادر في

---

(1) محمد ليب شقير - علم المالية العامة - النهضة المصرية 1957 ص 218.

(2) د/ محمد عبد الله العربي ص 223 - مرجع سابق.

(3) د/ دولار علي وآخرين ص 347 - مرجع سابق.

11/1/1918 بخصوص الشركات الهولندية التي تفرض عليها الضريبة في الخارج<sup>(1)</sup>.

ونجد التشريع المصري قد سلك أيضا هذا الطريق لتجنب الازدواج الدولي<sup>(2)</sup>. فقد كان القانون رقم 430 لسنة 1953 الذي صدر لدعم الاقتصاد المصري ولاجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية. لاستثمارها في مصر ينص على إعفاء نواحي معينة من النشاط الاقتصادي في ميادين الصناعة والتعدين والفنادق واستصلاح الأراضي من الضريبة، وقد ألغى بالقانون 127 لسنة 1962 بعد أن حقق أهدافه.

كما صدر القانون رقم 22 لسنة 1962 المعدل لأحكام القانون رقم 14 لسنة 1939 بإعفاء فوائد القروض الأجنبية من الضريبة.

2- أما الأسلوب الإيجابي الذي قد ينتهجه المشرع الوطني لتجنب الازدواج الدولي فيتمثل في أن المشرع الوطني لا يقتصر فقط وهو بصدد تجنب الازدواج الدولي على الامتناع عن فرض الضرائب على بعض الوطنيين أو الأجانب كما رأينا سالفًا، وذلك باستصدار قانون يتضمن من الأحكام ما هو كفيلا بتجنب الازدواج. ولكنه قد يتقدم خطوة أخرى في سبيل منع الازدواج الدولي فقد يقرر المشرع الوطني اتخاذ إجراء من جانب واحد بشرط المعاملة بالمثل، وذلك عن طريق إصدار قانون من الممكن أن نسميه فقها بالإيجاب أو الدعوة التي يوجهها المشرع إلى مختلف الدول وييدي فيه استعدادا لاتخاذ كافة التدابير الكفيلة بتجنب الازدواج الضريبي الدولي بشرط أن تذهب الدولة أو

---

(1) عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف ص 190 -مرجع سابق.

(2) العزباوي ص 123 -مرجع سابق.



الدول الأخرى إلى اتخاذ تدابير مماثلة لصالح رعايا دولة الإيجاب، وبصدور هذا القانون تتقدم في العادة بعض الدول وتعرب عن قبولها لهذا العرض وتبدي استعدادها للدخول في مباحثات لتحديد طبيعة المعاملة بالمثل ونوع الإعفاءات التي ستقرر.

بيد أن الموضوع لا ينتهي عند هذه المباحثات بل ينبغي أن يتوج باتفاقية تبرم بين الطرفين وتتناول مشكلة الازدواج من نواحيها المختلفة وأساليب تجنبها.

وفي هذا الأسلوب ما ينبئ بأن هذا الحل وإن بدا كتصرف من جانب واحد إلا أنه لا يلبث أن ينتهي في صورة معاهدة أو اتفاقية دولية بين دولتين لتنظيم هذه المعاملة بالمثل. وهذا الطريق الإيجابي قد تلجأ إليه الدول الدائنة والمدينة على حد سواء على الرغم مما فيه من تضحية أو خسارة سوف تتحملها خزانتهما إلا أن ما يرمي إليه المشرع من جراء ذلك قد يفوق ما سوف تتعرض له من غبن أو خسارة.

وهذا الإجراء من الممكن أن نلخصه في كثير من التشريعات الوطنية لكثير من دول العالم.

ففي مصر مثلاً رخص المرسوم بقانون 169 لسنة 1952 لمجلس الوزراء تقرير الإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية على نشاط الطيران الأجنبي الذي يعمل في مصر بشرط المعاملة بالمثل.

ثم أضاف القانون 558 لسنة 1953 ضريبة إيراد رؤوس الأموال المنقولة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون 14 لسنة 1939 لهذا الإعفاء.

وفي هذا الصدد أيضاً صدر القانون 20 لسنة 1959 فقرر أن يتم هذا الإعفاء تلقائياً بشرط المعاملة بالمثل فأصبح لمدير المصلحة بعد التحقق من

هذا الشرط إصدار قرار الإعفاء دون حاجة إلى قرار من مجلس الوزراء، ولقد توجت هذه القوانين بمجموعة من الاتفاقات الدولية بين مصر وبين عدد كبير من الدول لتجنب الازدواج الدولي في نشاط الطيران سوف نتعرض لها مستقبلاً عند بحثنا لموضوع موقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الدولي، كما أننا سوف نورد على سبيل المثال في ملحق رقم ( 1 ) من ملاحق الرسالة نص الاتفاق المصري السويسري لتجنب الازدواج الدولي في نشاط الطيران، والذي عقد بناء على ما صدر من قوانين سبقت الإشارة إليها.

وإذا كانت مصر قد انتهجت هذا الإجراء من جانبها بخصوص إعفاء نشاط الطيران الأجنبي من ضريبي الأرباح التجارية وإيراد رؤوس الأموال المنقولة، وذلك بشرط المعاملة بالمثل. فإنها أيضاً قد انتهجت هذا الإجراء من جانبها في شأن إعفاء الأشخاص الأجنبية الأخرى غير شركات الطيران من الضرائب الوطنية، وذلك بشرط المعاملة بالمثل، وذلك تجنباً للازدواج الضريبي الدولي، وقد سارت مصر في الطريق الأخير منذ أن صدر القانون 542 لسنة 1955 في شأن الترخيص لمجلس الوزراء في إبرام اتفاقات ثنائية أو جماعية لتلافي ازدواج الضريبة الدولي بشرط المعاملة بالمثل.

ولسوف نورد في ملحق رقم ( 2 ) من ملاحق هذه الرسالة نص هذا القانون مع مذكرته الإيضاحية وأهم المبادئ الأساسية الواجب مراعاتها عند عقد أية اتفاقات دولية مع مصر أو تكون مصر طرفاً فيها.

### المطلب الثالث

#### تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الاتفاقات الدولية

**تقديم:** بعد أن أوضحنا أن بعض الدول تلجأ إلى التخفيف من غلواء الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الدخول في التكتلات الاقتصادية، والبعض الآخر يلجأ إلى التشريع الداخلي واللجوء إلى هاتين الوسيلتين ليس بالأمر

اليسير، إذ أن الطريقة الأولى تحتاج إلى قرار سياسي وإجراءات خاصة ليس من السهل تحقيقها، ولنضرب مثلاً على ذلك بالمملكة المتحدة (بريطانيا) حينما حاولت الانضمام إلى السوق الأوروبية المشتركة فإن محاولاتها قد استمرت عشرة أعوام، فقد تقدمت بريطانيا بطلب الانضمام الأول سنة 1961، والثاني في سنة 1966 وكان نصب هذين الطلبين هو الرفض بسبب معارضة فرنسا إبان حكم الجنرال ديغول. وأخيراً وفي عام 1970 تقدمت بريطانيا بطلب الانضمام الثالث، فقبل الطلب مبدئياً ولكن بشروط يمكن تلخيص أهمها فيما يلي<sup>(1)</sup>:

1- الاتفاق على وجود فترة انتقالية تستطيع خلالها بريطانيا من أن تعيد تنظيم أوضاعها الاقتصادية على أن تنتهي هذه المرحلة سنة 1977، تقوم خلالها الحكومة البريطانية بدفع النسب التالية مشاركة منها في ميزانية السوق. ففي سنة 1973 تدفع 7% من ميزانية السوق أي مبلغ 100 مائة مليون جنيه، ترتفع إلى 11% سنة 1974 ثم إلى 13% سنة 1975 ثم إلى 16% سنة 1976 ثم إلى 19% سنة 1966، أي مبلغاً وقدره 480 مليون جنيه إسترليني.

2- تخفيض التعريفة الجمركية بين بريطانيا ودول السوق المشتركة على خمس مراحل في كل مرحلة 20% على أن تبدأ المرحلة الأولى في أبريل 1973 وتنتهي في نهاية سنة 1977 بالإلغاء الكامل للتعريفة الجمركية.

3- زيادة أسعار المنتجات الزراعية داخل بريطانيا نفسها تدريجياً لتصل إلى مستوى أسعار السلع الزراعية المنتجة داخل السوق، وذلك على ستة

---

(1) د. صلاح الدين نامق - التجارة الدولية والتعاون الاقتصادي الدولي ص 310.

مراحل خلال فترة الانتقال. كل هذه الإجراءات وغيرها ليس من اليسير تحقيقها، ولذلك فإن تجنب الازدواج الضريبي الدولي بإتباع هذه الطريقة وإن كان أمراً ممكناً إلا أنه صعب التحقيق من الناحية العملية. وأما الطريقة الثانية: وهي اللجوء إلى التشريع الوطني لتجنب الازدواج الضريبي الدولي فإنها وإن أدت بالفعل إلى تجنب بعض حالات الازدواج الدولي إلا أنها تثير عقبات كثيرة في التطبيق العملي؛ فهي تؤدي إلى تضحية الدولة ببعض موارد خزانتها، وليس هذا بالأمر اليسير.

كما أنها تثير بعض الحساسية المتعلقة بنظرية السيادة وممارستها في النطاق الدولي. ذلك أن الملاحظ عملاً أن كل دولة تمارس سيادتها المالية والضريبية على نحو مطلق دون اعتبار للتشريعات الضريبية الأخرى، ولذلك فإن هذه الطريقة لا تؤدي عملياً إلى تجنب الازدواج الدولي إلا في نطاق ضيق جداً. إذ لا تقبل الدولة أن تتأثر قواعدها المالية والضريبية بمؤثرات خارجية وإذا كانت الدول تشترط مبدأ المعاملة بالمثل حين تتخذ إجراء من جانب واحد وتستصدر قانوناً يمنع الازدواج الضريبي الدولي فإن هذه الطريقة لن تلبث أن تتوج في النهاية بمعاهدات دولية ثنائية أو متعددة الأطراف بين دولة الإيجاب — دولة القانون — والدول الأخرى.

فكأن الأمل الواقعي إذن لتجنب الازدواج الدولي في النهاية هو الاتفاقات الدولية الثنائية أو متعددة الأطراف، ولا يخفى أن المعاهدة أو الاتفاقية لا تخرج في حقيقتها عن كونها عقد يبرم بين طرفين أو أطراف متعددة، والعقد شريعة المتعاقدين، والمتعاقدان لا يخرجان عن كونهما دائناً ومديناً وموقفهما في المعاهدة لا يتساوى تبعاً لذلك في معظم الأحيان وإنما يرجح أحدهما الآخر، والطرف الراجح غالباً ما يسعى جاهداً لنيل نصيب الأسد في المعاهدة. لذلك نجد أن المنظمات الدولية قد اهتمت اهتماماً بالغاً بإعداد

ونشر نماذج للاتفاقات الدولية لمنع ازدواج الضريبي بغرض أن يسترشد بها أطراف الاتفاقات الثنائية الدولية. وقد سبق أن ذكرنا نموذجاً من هذه المعاهدات النموذجية. وقد عملت هذه الاتفاقات النموذجية على تحديد مدلول بعض الاصطلاحات وأهم الأسس والمبادئ التي تقوم عليها الاتفاقات الدولية ونطاق الاتفاقية.

وغير ذلك من المسائل الفنية التي قد تخفى على واحد من المتعاقدين أو على كليهما. ومما هو جدير بالذكر أن اتباع هذه المبادئ والأسس ليس أمراً مقضياً بالنسبة إلى الدول التي تدخل في اتفاقات مع غيرها، فكل دولة لها الأهداف الخاصة بها والتي ترمي إليها من وراء عقد هذه الاتفاقات ولها أوضاعها المالية والاقتصادية المتعلقة بها. وعليها أن تفحص الأمر وتدققه قبل أن تمنح غيرها إعفاءات ضريبية لأن كل إعفاء من شأنه تقليل إيرادها، ومن ثم فإن عليها أن توازن بين ما تأخذ وما تعطي. فالمسألة لا تعدو أن تكون مساومة بين طرفين على ضوء مبادئ وأسس وضعتها المنظمات والهيئات الدولية المتخصصة للاسترشاد بها ضماناً لصيانة واستمرار العمل بما قد يعقد من اتفاقات، ولعل هذا يوضح لنا الحكمة من وراء اختلاف الأسس والمبادئ التي وضعتها المعاهدات النموذجية المشار إليها، وغالباً ما تعني الاتفاقية بما يأتي:

#### – أسس الاتفاقات الدولية<sup>(1)</sup>:

وعلى العموم فإن أهم المبادئ التي تقوم عليها الاتفاقات الدولية هي:

---

(1) الأهرام الاقتصادي – العدد 287 ص 31 – العزباوي ص 124 – مرجع سابق.

- 1- إعفاء الإيراد من الضريبة في إحدى الدولتين المتعاقبتين وإخضاعه في الأخرى مع تفضيل اتباع مبدأ التبعية الاقتصادية. ومعنى ذلك استبعاد إيراد من إيراد.
- 2- السماح بخصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية.
- 3- اتفاق الدولتين المتعاقبتين على أن تخفض إحداها أو كليهما سعر الضريبة.
- 4- خصم الضريبة الأجنبية من وعاء الضريبة الوطنية.

**أهم بنود الاتفاقية (أهم الأحكام التي ترد في الاتفاقات الدولية).**  
أولاً: نطاق الاتفاقية:

تحدد الاتفاقية في هذا الشأن الأشخاص والضرائب موضوع التطبيق ويجب أن تكون تلك الضرائب محددة بوضوح تام ومعددة بالنسبة إلى كل دولة من الدولتين المتعاقبتين، وغالباً ما تمتد الضرائب موضوع الاتفاق إلى الضرائب الإضافية المقررة بمعرفة السلطات المحلي في الدولة البسيطة أو حكومات الولايات في الدولة الاتحادية المركبة فتشمل إلى جانب ضرائب الدخل الأصلية ضرائب الدخل المحلية كضريبة الدفاع والضرائب الإضافية المقررة بنسبة مئوية من الضريبة الأصلية كما ينص كذلك على أن تسري أحكام الاتفاقية على أية ضريبة مماثلة أو مشابهة في جوهرها للضرائب القائمة حالياً والتي نصت عليها الاتفاقية والتي قد تفرض بعد ذلك بالإضافة إلى الضرائب المعددة في الاتفاقية أو بدلاً منها، وكل ذلك لتفادي تعديل الاتفاقية عند كل تغيير غير جوهري قد يطرأ على قوانين الضرائب في كل من دولتي الاتفاقية.

واستشهدا على ما سبق إليك نصوص المادة الأولى من الاتفاقية المبرمة بين الحكومة المصرية، وكذا حكومة السويد الملكية <sup>(1)</sup> والتي تعدد الضرائب موضوع الاتفاقية، وقد نصت المادة الأولى على ما يأتي:

أ- في مصر:

- 1 - الضريبة العقارية، وتشمل الضريبة على الأطنان وضريبة المباني وضريبة الحفر.
- 2 - الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة.
- 3 - الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- 4 - الضريبة على الأجور والمهايا والمكافآت والمعاشات.
- 5 - الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية.
- 6 - الضريبة على الإيراد.
- 7 - ضريبة الدفاع.
- 8 - الضريبة الإضافية على مكافآت أعضاء مجالس الإدارة.
- 9 - الضرائب الإضافية المفروضة بنسبة مئوية من الضرائب المبينة الموضحة بعاليه أو بأية صورة أخرى ويشار إليها فيما يلي بعبارة (الضريبة المصرية).

ب- في السويد:

- 1 - ضريبة الدولة على الدخل، وتشمل الضريبة على الكوبونات (إيرادات رؤوس الأموال المنقولة).
- 2 - الضريبة على التجارة.

---

(1) ملحق الوقائع المصرية رقم 13 الصادر في 12 فبراير سنة 1959.

- 3 - الضريبة على رؤوس الأموال.  
4 - الضريبة المحلية على الدخل.  
5 - الضرائب الإضافية بنسبة مئوية من الضرائب سالفة الذكر، أو بأية صورة أخرى ويشار إليها فيما يلي بعبارة (الضريبة السويدية).

ثانياً: تسري أحكام هذا الاتفاق بالنسبة لما قد يفرض مستقبلاً في مصر أو في السويد بعد تاريخ توقيع هذا الاتفاق من ضرائب أخرى مماثلة في جوهرها للضرائب سالفة الذكر.  
ثالثاً: ومن أهم بنود الاتفاقية غير ما ذكر "التعريف" أو تحديد مدلول بعض الاصطلاحات.

تعني الاتفاقات الدولية بوضع تحديد لبعض الاصطلاحات أو العبارات التي قد يرد ذكرها في الاتفاق فمثلاً تعرف لفظ "شخص" شركة "منشأة وغير ذلك من الألفاظ.

وقد عينت المادة الثانية من الاتفاقية المصرية السويدية السابقة الذكر بتحديد المقصود من ألفاظ مصر، السويد وتحديد مدلول اصطلاحات الضريبة، الشخص، الشركة، الإقامة، المشروع، الأرباح التجارية والصناعية المنشأة الدائمة إلى غير ذلك من الاصطلاحات الضريبية التي ترد في المعاهدة.

رابعاً: أحكام التصديق على الاتفاقية ومدة سريانها، ومتى تبدأ ومتى تنتهي وإجراءات إلغائها، وهذا كله أيضاً نلمحه في الاتفاقية المصرية السويدية سالفة الذكر حيث تقرر المادة الثالثة والعشرون أحكام التصديق على المعاهدة.

بينما تقرر المادة الرابعة والعشرون بدء العمل بهذه المعاهدة، على حين تقرر المادة الخامسة والعشرون من المعاهدة فترة العمل بهذه المعاهدة وكيفية



إلغائها<sup>(1)</sup> -إلغاء المعاهدة- وإعطاء كل من المتعاقدين الحق في أن يخطر الطرف الآخر كتابة في أو قبل 30 يونية من أية سنة تقويمية بالطريق الدبلوماسي على ألا يكون ذلك قبل سنة 1961 بإنهاء العمل بهذا الاتفاق.

خامسا: تحديد المعاملة الضريبية لكل إيراد من الإيرادات المتنوعة:

تعني الاتفاقات الدولية النموذجية منها والثنائية على حد سواء بتحديد المعاملة الضريبية لكل إيراد من الإيرادات المختلفة. فهي تحدد الدولة المختصة بفرض الضريبة على كل إيراد وكذلك الحكم فيما لو تمسكت كل من دولتي الاتفاق بحقها في فرض الضريبة على إيراد معين وما هي طرق تجنب الازدواج الضريبي حينئذ؟ أهى طريقة الإعفاء؟ أم طريقة الخصم؟ إلى غير ذلك من القواعد المتعلقة بفرض الضريبة.

ومن القواعد التي تأخذ بها هذه الاتفاقات في تحديد الاختصاص بفرض الضرائب النوعية ما يلي:

- 1- الضرائب على الدخول العقارية تفرض في دولة موقع العقار.
- 2- الضرائب على فوائد الديون العادية تفرض في دولة موطن الدائن.
- 3- الضرائب على فوائد السندات وأرباح الأسهم تفرض في دولة موطن المدين. أي في الدولة التي تم فيها استثمار رؤوس الأموال، وإن كانت بعض الاتفاقيات تنص على إخضاعها في دولة موطن الدائن أي الدولة التي يكون فيها صاحب رأس المال مقيما أو متوطنا.

---

(1) أما فترة العمل بها كما ينص عليها الاتفاق فترة غير محددة ولكن لأي من الطرفين -وهذه هي طريقة ... إلخ.

4- الضرائب على دخل العمل تفرض في الدولة التي يتم فيها العمل وذلك باستثناء المرتبات التي تدفعها الدولة فتفرض عليها الضريبة في هذه الدولة.

5- الضرائب على دخل المشروعات تفرض في الدولة التي بها المركز الرئيسي للمشروع أو في دولة مباشرة النشاط أو في دولة مكان المنشأة الدائمة.

6- الضريبة على الدخل العام تفرض في دولة موطن الممول حيث تتركز الحالة المالية الشخصية للممول مما يسهل معرفة العناصر المختلفة التي تعتمد عليها هذه الضريبة.

"وإذا كان للمكلف <sup>(1)</sup> موطن مالي في دولتين؛ فالضريبة الشخصية على الإيراد العام توزع على كل منهما بنسبة مدة إقامته خلال السنة في كل من الدولتين".

ويلاحظ أن القواعد السابقة التي تحدد الاختصاص بفرض الضرائب النوعية تعتمد أساساً على تقسيم مصادر الإيراد بين دول الاتفاقية، وقد يتخذ أساساً لتفادي ازدواج الضريبي تقسيم الضريبة نفسها بين دولة الموطن ودولة مباشرة النشاط وذلك بدلاً من تقسيم مصادر الإيراد بينهما كما هو الوضع في الحلول السابقة.

"وهذه القواعد كما يرى بعض شراح المالية العامة <sup>(2)</sup> انعقد عليها الإجماع، وذلك باستثناء الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة فالخلاف لازال قائماً في تعيين الدولة المختصة بفرض هذه الضريبة فقد قرر في هذا الشأن

---

(1) د/ عاطف صدقي - مبادئ المالية العامة - دار النهضة العربية 1977 ص 314.

(2) د/ عبد المنعم فوزي ص 177 - مرجع سابق.

المؤتمر الضريبي الإقليمي الثاني الذي عقدته عصبة الأمم في مدينة المكسيك سنة 1943 أن الدولة المختصة بفرض هذه الضريبة هي الدولة الموظفة فيها هذه الأموال، ولكن أكثر المعاهدات التي أبرمت اختارت أن تكون الدولة المختصة هي الدولة التي بها الموطن المالي للمستحق لريع هذه الأموال "على أنه من الملاحظ أن القواعد السابقة لتحديد الدولة المختصة بفرض الضريبة عن طريق تقسيم مصادر الإيراد بين دول الاتفاقية لا يتم العمل بها إلا إذا تنازلت إحدى الدولتين عن حقها في فرض الضريبة وتركت هذا الحق للدولة الأخرى، وعلى ذلك يمتنع وجود الازدواج حينئذ.

أما إذا احتفظت كل من الدولتين <sup>(1)</sup> المتعاقدين بحقها في فرض الضريبة على إيراد من الإيرادات سواء أكان هذا الاحتفاظ كاملاً أم جزئياً بأن تستأدى على هذا الإيراد ضريبته بالكامل أو يتفق على تخفيض السعر عليها فهنا ينشأ الازدواج الضريبي الذي ينبغي تجنبه ويتم ذلك بإحدى الطريقتين الآتيتين:

أ- الإعفاء الكامل: فلا يدخل الإيراد البتة في الوعاء الخاضع للضريبة، وعلى ذلك لا يؤخذ هذا الإيراد في الاعتبار عند تحديد سعر الضريبة الذي يطبق على باقي الإيرادات الأخرى.

ب- الإعفاء بالتصاعد: وفيها يستبعد كذلك الإيراد من الخضوع للضريبة ولكن تحتفظ الدولة بحقها في أن تأخذ قيمته في الاعتبار عند تحديد سعر الضريبة لباقي الإيرادات الأخرى.

---

(1) د/ محمد عبد الله العربي ص 224 —مرجع سابق وكذا زين العابدين ناصر

وإذا رأى الأخذ بطريقة الإعفاء في منع الازدواج الضريبي ولم تعط دولة الإقامة الحق في فرض الضريبة فعادة تتبع تلك الدولة طريقة الإعفاء بالتصاعد.

2- طريقة خصم الضريبة:

والأخذ بهذه الطريقة يفترض في الدولة التي تطبقها أن تكون الضريبة المقررة فيها مفروضة على إيرادات الممول الكلية بما في ذلك الإيرادات المحققة في الدولة الأخرى، وعلى ذلك فإنها تخصم من ضريبتها ضريبة الدولة الأخرى، وطريقة الخصم هذه تتم كذلك بالوسيلتين الآتيتين:

أ- الخصم العادي: وتتم صورته في حالة ما إذا كان الخصم الذي تعطيه دولة الإقامة تقيده بما لا يجاوز مقدار الضريبة الأجنبية المدفوعة عن الإيراد المستمد من الدولة الأخرى.

ب- الخصم الكامل: ويكون في حالة قيام الدولة بخصم كامل للضريبة الأجنبية من الضريبة الكلية دون قيد أو شرط، وعلى أية حال فإن الفرق بين طريقة الإعفاء وطريقة الخصم أنه ينظر دائماً إلى الدخل عند تطبيق طريقة الإعفاء وينظر دائماً إلى الضريبة عند تطبيق طريقة الخصم.

وكما قلنا سابقاً: فإن المعاهدات الدولية الثنائية أو متعددة الأطراف

هي أفضل الطرق لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، وإذا كان الوصول إلى المعاهدات المتعددة الأطراف يعتبر في الوقت الراهن أمراً صعب التحقيق فإن الأصل في تجنب الازدواج الضريبي الدولي يظل معقوداً على المعاهدات الثنائية، وقد أخذت غالبية دول العالم، ومنها مصر بهذا الطريق لحل المشكلة خاصة بعد الحرب العالمية الأولى حيث ازدادت المعاهدات الدولية الثنائية بشكل ملحوظ.

وقد عقدت مصر اتفاقات ثنائية مع كثير من دول العالم لتجنب الازدواج الضريبي الدولي استناداً إلى القانون رقم 543 لسنة 1955 الصادر

في 3 نوفمبر 1955 الذي تشرفنا بذكره سابقا، والذي رخص لمجلس الوزراء في إبرام اتفاقات ثنائية أو جماعية لتلافي ازدواج الضريبة الدولي. ولسوف نعدد بعض الدول التي أبرمت معها مصر اتفاقات ثنائية لمنع الازدواج، وذلك عند بحثنا في الفصل القادم لموقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الضريبي الدولي.

## الفصل الثالث

### موقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الضريبي المبحث الأول

#### موقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الضريبي الدولي

حينما صدر القانون رقم 14 لسنة 1939 كانت مسألة تجنب الازدواج الضريبي الدولي من الموضوعات التي لم يعطها المشرع المصري الاهتمام الكافي. ويعد هذا الأمر من وجهة نظرنا مأخذاً على المشرع الضريبي المصري آنذاك خاصة منذ باتت مصر تأخذ بنظام ضريبي مختلط معقد يعتمد منذ سنة 1939 على الضرائب النوعية المباشرة ثم على ضريبة عامة على الإيراد من فوق تلك الضرائب النوعية منذ عام 1949 الأمر الذي لا مفر معه من ظهور حالات ازدواج ضريبي دولي من جراء تنازع الاختصاص بفرض الضرائب بالنسبة للدخل الواحد أو الثروة الواحدة بين بعض أحكامه وما يقابلها في الشرائع الضريبية الأجنبية.

أضف إلى ذلك أن مصر كانت في بداية نهضتها الصناعية الأمر الذي كان يتطلب من المشرع المصري أن يولي مسألة تجنب الازدواج الضريبي الدولي عناية فائقة حتى يتمكن من اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية اللازمة لعملية الاستثمار .

ولعل مما يزيد اللوم على التشريع الضريبي المصري آنذاك أنه قد وضعت أحكامه وفقاً لأحكام التشريعين الفرنسي والبلجيكي وهما من التشريعات الضريبية العريقة، الأمر الذي كان من المتوقع أن يخرج التشريع الضريبي المصري قريباً من الكمال إلا أنه خرج في هذه الناحية على خلاف ما كان متوقعاً له. فلقد ظل التشريع الضريبي المصري على هذه الحالة من القصور والتقصير في بحث موضوع الازدواج الدولي منذ سنة 1939 إلى أن صدر

المرسوم بقانون <sup>(1)</sup> 169 لسنة 1952 ذلك المرسوم الذي يعتبر وبحق فيصلا بين عهدين ونقطة تحول في سياسة مصر إزاء موضوع الازدواج الضريبي الدولي. حيث أجاز لمجلس الوزراء أن يقرر إعفاء شركات الطيران الأجنبية التي تعمل طائراتها في مصر والخارج من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المنصوص عليها في البند الأول من المادة الأولى من القانون 14 لسنة 1939 وذلك بشرط المعاملة بالمثل. وقد امتدت يد المشرع المصري بالتعديل عدة مرات إلى المرسوم بقانون 169 لسنة 1952 المذكور كان أولها بالقانون رقم 588 لسنة 1953 الذي أضاف ضريبة جديدة إلى حدود الإعفاء فبينما كان المرسوم بقانون 169 لسنة 1952 يعفي شركات الطيران الأجنبية التي تعمل طائراتها في مصر والخارج من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فقط إذا بالقانون 588 لسنة 1953 يقرر إعفاء هذه الشركات أيضا من الضريبة على إيراد القيم المنقولة.

ولقد أوضحت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم 588 لسنة 1953 حكمة هذا الإعفاء حين ذكرت أن صدور هذا القانون كان رغبة في الإبقاء على نشاط شركات الطيران الأجنبية في مصر. واجتذابا لأكبر عدد ممكن منها ومنعاً من الازدواج الضريبي الدولي الذي يمكن أن يحدث بالنسبة لأرباح هذه المنشآت وتوزيعها فيما لو لم يتقرر هذا الإعفاء. "ولقد وضع القانون المذكور ثلاثة شروط لسريان هذا الإعفاء هي:

---

(1) نشر بالوقائع المصرية - عدد رقم 124 صادر في 21 أغسطس 1952.

- 1- أن تكون منشآت الطيران أجنبية، ويلاحظ أنه يقصد بمنشآت الطيران كافة المؤسسات التي تعمل في شئون الطيران سواء أكانت مملكة للحكومات أو غيرها وسواء اتخذت شكل الشركات أم لا.
- 2- أن تعمل طائرات هذه المنشآت في مصر والخارج.
- 4 - أن تعامل الدول التي تتبعها منشآت الطيران الأجنبية شركات الطيران المصرية بالمثل " وإعمالا لهذا القانون فقد صدر القرار الوزاري رقم 35 لسنة 1955<sup>(1)</sup> متضمنا تشكيل لجنة فنية يوكل إليها أمر دراسة ومناقشة طلبات الإعفاء المقدمة للانتفاع بأحكام القانون 588 لسنة 1953، وما يقترح عقده من مشروعات اتفاقات ترمي إلى تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والدول الأخرى، وقد بدأت هذه اللجنة أعمالها في 11 أبريل سنة 1955 بالنظر في الطلبات التي تقدمت بها الدول لعقد اتفاقات دولية مع مصر في ضوء القانون السالف الذكر".
- ولقد امتدت<sup>(2)</sup> يد التعديل للقانون 588 لسنة 1953 والمرسوم بقانون 169 لسنة 1953 وذلك بصدر القرار بقانون رقم 20 لسنة 1959 في 15 يناير 1959 معدلا المادة الأولى من المرسوم بقانون 169 لسنة 1952 فاستبقى الإعفاء من الضريبتين وجعله بقرار من رئيس الجمهورية واستبدل بكلمة (شركات) كلمة (منشآت) لما في هذا اللفظ من عمومية

---

(1) نشر بالوقائع المصرية - عدد رقم 124 صادر في 21 أغسطس 1952.

(2) د/ محمود رياض عطية - الوسيط في تشريع الضرائب - دار المعارف 1969 ص 268.



تسمح باستيعاب كافة أنواع المؤسسات التي تعمل في شئون الطيران سواء أكانت تملكها الحكومات أم غيرها من المؤسسات العامة أو الخاصة كما ألغى القانون رقم 588 لسنة 1953 ولتبسيط الإجراءات صدر القرار بقانون رقم 119 لسنة 1963 فبسط إجراءات الإعفاء إذ جعله تلقائياً مع تحقق مصلحة الضرائب من شرط المعاملة بالمثل دون حاجة إلى استصدار قرار جمهوري بالإعفاء أو تبادل كتب بين الحكومتين ولكنه اشترط لإعفاء توزيعات المنشآت الأجنبية من الضريبة على إيراد القيم المنقولة أن لا يكون للمتفع بها موطناً ضريبياً في الجمهورية العربية المتحدة.

وبعد التعديلات المذكورة فقد أصبح نص المادة الأولى من المرسوم بقانون 69 لسنة 1952 كالآتي:

"تعفى منشآت الطيران الأجنبية التي تعمل طائراتها في مصر والخارج من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المنصوص عليها في البند أولاً<sup>(1)</sup> من المادة الأولى من القانون 14 لسنة 1939 الذي لم يكن للمتفع بتوزيعات تلك المنشآت موطن ضريبي في الجمهورية العربية المتحدة، ومن الضريبة على الأرباح التجارية المنصوص عليها في المواد 30، 31، 32 من

---

(1) أي أن الإعفاء قاصر على نتاج أسهم وحصص تأسيس هذه المنشآت وهي المذكورة في المادة الأولى بند (أولاً) من القانون 14 لسنة 1939، وعلى ذلك فلا يشمل الإعفاء نتاج السندات والسلفيات أو ما يؤخذ من الأرباح لمصلحة أي صاحب نصيب آخر أو مكافأة أعضاء مجلس الإدارة وهي المذكورة في باقي بنود المادة الأولى من القانون.

القانون المذكور وذلك كله إذا كانت الدولة التابعة لها هذه المنشآت تعامل منشآت الطيران المصرية بالمثل".

وإعمالاً لما سبق من قوانين فلقد عقدت جمهورية مصر العربية اتفاقات عديدة مع الكثير من دول العالم لمنع الازدواج الضريبي الدولي في نشاط الطيران سوف نذكر بياناً ببعض هذه الدول في ملحق رقم (3) من ملاحق الرسالة. ويلاحظ على ما سبق من قوانين أصدرتها الحكومة المصرية لتجنب الازدواج الدولي أنها جميعها منصبة على نشاط منشآت الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج فقط ولو أن المشرع الضريبي المصري اكتفى بما سبق في هذا المجال لكان للباحث أن يقول إن القصور مازال قائماً في التشريع الضريبي المصري، ولكن المشرع الضريبي المصري لم يكتف بذلك بل أصدر القانون رقم 542 لسنة 1955 الذي سبق أن أوضحنا نصوص مواده ومذكرته

الإيضاحية في الفصل السابق والذي كان المشرع المصري يهدف من ورائه إلى تجنب الازدواج الدولي في شتى صوره إلا أن هذا القانون جاء مقتضباً مكوناً من ثلاثة مواد فقط تتعلق بالمادتين الثانية والثالثة كما رأينا سابقاً بالتصديق والنشر والتنفيذ وأما المادة الأولى فهي التي تعتبر صلب القانون وتتضمن فقط الترخيص لمجلس الوزراء في إبرام الاتفاقات الثنائية أو الجماعية لتلافي الازدواج.

وثمة مأخذ آخر على المذكرة الإيضاحية للقانون المذكور حيث إنها قد وجهت المفاوضات المصرية بمراعاة قواعد معينة عند إبرام الاتفاقات وقد جانبها التوفيق في ذلك وكان الأولى بالمذكرة الإيضاحية ألا تقيد المفاوضات المصرية بنصوص محددة إذ قد تكون المصلحة في عدم الالتزام بهذه النصوص والأخذ بغيرها من الأحكام التي أوردتها النماذج الأخرى للاتفاقات النموذجية التي وضعتها عصبة الأمم ومن بعدها الأمم المتحدة.

هذه النماذج التي تباينت أحكامها حتى تكون من المرونة بحيث تسمح لكل دولة تكون طرفا في اتفاق دولي بالأخذ بما يلائمها ويتفق مع ظروفها الاقتصادية. ذلك أنه يوجد في النصوص ما يتفق ومصلحة الدول الدائنة - المصدرة لرؤوس الأموال، ومن أمثلتها النصوص التي وضعتها لجنة الخبراء الاقتصاديين التي شكلتها عصبة الأمم على حين أن بعض القواعد الأخرى تراعي مصالح الدول المدينة المستوردة لرؤوس الأموال، ومن أمثلتها ما وضعته لجنة الخبراء السابق ذكرها في هذا البحث.

وهناك نصوص أخرى وضعها مؤتمر مكسيكو سنة 1940، 1943 ومؤتمر لندن سنة 1946 وهذه النصوص تتباين في أحكامها حتى تعطي الفرصة للدول أن تأخذ منها بما يلائم ظروفها الاقتصادية وإعمالا لأحكام القانون 542 لسنة 1955 فقد عقدت مصر مجموعة كبيرة من الاتفاقات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي نذكر منها على سبيل المثال:

- الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية العربية المتحدة وحكومة السويد الملكية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضريبة المفروضة على الدخل ورأس المال<sup>(1)</sup>.
- والاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية العربية المتحدة (الإقليم الجنوبي - مصر) وبين حكومة جمهورية ألمانيا الاتحادية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل.
- والاتفاقية المعقودة بين جمهورية مصر العربية واليابان سنة 1968.

---

(1) نشرت هذه الاتفاقية بملحق الوقائع المصرية رقم 13 الصادر بتاريخ 12 فبراير 1959.

- والاتفاقية المعقودة بين جمهورية مصر العربية والهند سنة 1969، وبالقطع فليست هذه الاتفاقات هي كل ما أبرمته جمهورية مصر العربية مع دول العالم لتجنب الازدواج الضريبي الولي وإنما هناك اتفاقات أخرى ونكتفي بما ذكر كأثلة.

وقد اتخذ المشرع الضريبي المصري خطوات أخرى في سبيل تجنب الازدواج الضريبي الدولي بالنسبة لضريبة المرتبات والأجور والمكافآت والمعاشات فيما نص عليه في المادة 61 من القانون رقم 14 لسنة 1939 على أن: "تسري ضريبة المرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات على: 1- كل المرتبات وما في حكمها والمهاميات والمكافآت والأجور والمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة التي تدفعها الحكومة والمصالح العامة ومجالس المديریات ومجالس البلدية والمحلية إلى أي شخص سواء أكان مقيماً في مصر أم في الخارج مع مراعاة ما قضت به الاتفاقات من استثناء لهذا الحكم". والذي يهمننا عند الحديث على ما قضت به هذه الفقرة هو النص على مراعاة ما قضت به الاتفاقات التي أبرمتها مصر مع دول العالم ومنظّماته والتي بموجبها استثنى المشرع طوائف معينة من الخضوع لضريبة المرتبات وما في حكمها والأجور المصرية.

ولعل الحكمة من هذا الاستثناء تتضح فيما لو تناولنا كل طائفة من الطوائف التي شملها الإعفاء على حدة:

فأولاً: إعفاء رجال السلكين السياسي والقنصلي من ضريبة المرتبات والأجور: أما سند الإعفاء لرجال السلك الدبلوماسي فهو اتفاقية فيينا الموقع عليها في 18 أبريل 1961 والتي وافقت عليها الجمهورية العربية المتحدة بقرار رئيس الجمهورية رقم 469 لسنة 1964 وقد نصت المادة 34 من هذه

الاتفاقية على إعفاء المبعوثين الدبلوماسيين من جميع الضرائب والرسوم الشخصية والعينية بما فيها بطبيعة الحال الضريبة على المرتبات والأجور. وأما سند الإعفاء لرجال السلك القنصلي فهو أيضا اتفاقية فيينا الموقع عليها في 24 أبريل 1963 والتي وافقت عليها الجمهورية العربية المتحدة بقرار رئيس الجمهورية رقم 3749 لسنة 1964 وقد نصت المادة 49 من هذه الاتفاقية على إعفاء الأعضاء والموظفين القنصليين من جميع الضرائب والرسوم الشخصية والعينية بما فيها ضريبة المرتبات والأجور.

ولعل حكمة هذا الإعفاء تكمن في أن المرتبات المدفوعة إلى رجال السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجنبي إنما هي مبالغ مدفوعة من خزانة عامة أجنبية فلا تخضع للضريبة المصرية حتى ولو كانت مدفوعة لشخص مقيم في مصر أو عن خدمات عامة أو خاصة أدت في مصر، وتمتد حكمة هذا الإعفاء لتشمل مراعاة المجاملة والعرف الجاريين بين الدول. وأخيرا فإن حكمة هذا الإعفاء تتمثل أيضا في محاولة تجنب الازدواج الضريبي الدولي لأن المفترض طبقا للمعاهدة النموذجية التي وضعتها اللجنة الفنية التي شكلتها عصبة الأمم أن الدولة التي تدفع هذه المرتبات هي وحدها المختصة بفرض الضريبة (انظر المادة 7 من الاتفاقية النموذجية التي سبق نصها).

ثانيا: التصريح الكتابي الملحق بمعاهدة مونترال<sup>(1)</sup>: الخاصة بإلغاء الامتيازات الأجنبية الموقع عليها بتاريخ 8 مايو 1937 والذي تنازلت مصر بمقتضاه عن فرض الضرائب على معاشات رجال القضاء والموظفين والمستخدمين الأجانب بالمحاكم المختلطة التابعين للدول صاحبة الامتيازات إذا

---

(1) د/ محمود رياض عطية - الوسيط في تشريع الضرائب ص 645 - مرجع سابق.

كانت تخضع لضريبة أجنبية أخرى، وذلك تجنباً لازدواج الضرائب عليهم، ويترتب على ذلك: أن الضريبة المصرية تسري على هذه المعاشات إذا كانت لا تخضع لضريبة أجنبية حيث لا يتحقق عندئذ ازدواج الضريبة بالنسبة إليها، وقد صدق على هذه الاتفاقية والتصريح الملحق بها بالقانون 48 لسنة 1937.

هذا ولم يقتصر المشرع الضريبي المصري على ما سبق بيانه في سبيل تجنب الازدواج الضريبي الدولي، ولكنه قرر أيضاً إعفاء السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقنصلين الأجانب من الضريبة العامة على الإيراد بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة، وهذا الإعفاء استثناء من الأصل الذي قرره المادة الأولى من القانون رقم 99 لسنة 1949 في فقرتها الثانية حين نصت على أن تسري الضريبة العامة على الإيراد على:

"فقرة 1": الأجانب المتوطنون في مصر حتى ولو كانت إيراداتهم ناتجة من مصادر خارج مصر والمشرع المصري حين أخذ بذلك فقد أخذ بقاعدة التوطن أو الإقامة الذي تحكمه المادة الثانية من هذا القانون والتي يمكن على أساسها القول بأن الأجنبي يعتبر مقيماً في مصر إذا اتخذها مقراً لسكنه أو لعمله حتى ولو تعددت أسفاره إلى بلاد أخرى متى كان سفره مقترناً بنية العودة إلى مصر وهذا هو ما يصدق على عمل السفراء والقناصل ومن في حكمهم.

وبناء عليه فإن هذه الطائفة من الأجانب تخضع للضريبة العامة على الإيراد إعمالاً لنص المادة الأولى السابقة. وهذا هو الأصل.

إلا أن المشرع قرر استثناء من هذا الأصل إعفاء السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين، وقد تقرر هذا الإعفاء بالفقرة الثانية من المادة الرابعة من القانون 99 لسنة 1949 المعدل بالقانون 424 لسنة 1953 والتي تنص بعد التعديل على أن يعفي من الضريبة:

"فقرة 2" السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

ويرى البعض <sup>(1)</sup> أن حكمة هذا الإعفاء هي: "أنه يتمشى مع العرف السياسي المتبع والذي يقتضي بأن يعفى من الضريبة موظفو السلك السياسي، وذلك مراعاة للمعاملة بين الدول من ناحية ولعدم سريان الضريبة أكثر من مرة على هؤلاء الأشخاص حيث يكونون عادة محلا لسريان الضريبة عليهم طبقا لقوانين بلادهم من ناحية أخرى.

وهذا الحكم كما يرى البعض أصبح بمثابة قاعدة عرفية دولية. وبذلك نرى أن المشرع الضريبي المصري أصبح بعد المرسوم بقانون 169 لسنة 1952 لا يدخر جهدا لتجنب الازدواج الضريبي الدولي وهناك العديد <sup>(2)</sup> من الأمثلة في نصوص التشريع الضريبي المصري على ذلك إلا أننا

---

(1) د/ عبد القادر حلمي — المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها العلمية — دار النهضة العربية 1971 ص 226، د/ زين العابدين ناصر — النظام الضريبي — دار النهضة العربية 1968 ص 408.

(2) منها على سبيل المثال الإعفاء المقرر في المادة 3/4 من القانون 99 لسنة 1949 المضافة بالقانون 424 لسنة 1953 والتي أعفت من الضريبة العامة على الإيراد الفنيين والخبراء الأجانب المتوطنون في مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة المصرية أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات والأفراد بالنسبة لإيراداتهم الناتجة من مصادر خارج مصر" د/ محمود نور — أسس ومبادئ المالية العامة ص 340.

نكتفي بما ذكرناه ونؤكد في نفس الوقت أن روح التشريع الضريبي المصري تميل إلى تجنب الازدواج الضريبي الدولي.

### المبحث الثاني

#### موقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الضريبي الداخلي

لقد عنى المشرع الضريبي المصري عناية خاصة بالازدواج الضريبي الداخلي، ولعله كما يقول بعض شراح علم المالية العامة قد قطع في هذا السبيل شوطاً لم تبلغه فيه كثير من التشريعات الضريبية الحديثة، ويتجلى ذلك في أنه وفر على الممول عبء الازدواج الضريبي في حالات كثيرة<sup>(1)</sup>: سوف نتناول كل حالة في مطلب خاص.

#### المطلب الأول

##### موقف المشرع المصري بالنسبة لضريبة إيرادات القيم المنقولة

إن المتتبع لموقف المشرع الضريبي المصري بالنسبة للازدواج الضريبي في ضريبة إيرادات القيم المنقولة يجد أن المشرع المصري قد جاهد في سبيل منع الازدواج على هذه الإيرادات في حالات كثيرة نذكر منها:

1- أجاز للشركات المساهمة أن تخصم من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة مبلغاً معادلاً لمجموع المبالغ التي وزعت من الأرباح المذكورة وأدبت عنها

---

(1) من الممكن أن نطلق على هذه الحالات عبارة "حالات التجنب الكامل للازدواج الضريبي" وذلك تمييزاً لها عن الحالات التي قررها التشريع الضريبي المصري لتخفيف حدة الازدواج الضريبي.



بالفعل الضريبة المقررة على إيراد القيم المنقولة ويسرى هذا الحكم على شركات التوصية بالأسهم.

2- أعفى المشرع المصري شركات التأمين وإعادة التأمين من ضريبة القيم المنقولة عن الجزء من أرباحها الناتج عن إيراد القيم المنقولة الأجنبية التي تودعها بالخارج.

3- إعفاء شركات الاستثمار المصرية من ضريبة إيرادات القيم المنقولة.

4- الإعفاء المتعلق بتشجيع الشركات المساهمة المصرية على الاشتراك في تأسيس شركات مساهمة أخرى.

5- إعفاء فوائد السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة من ضريبة القيم المنقولة اكتفاء بما يفرض عليها من ضريبة الأرباح التجارية.

كانت هذه الإعفاءات الخمسة ضمن مجموعة الإعفاءات التي قررها المشرع الضريبي المصري تجنباً للازدواج الضريبي بين ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وغيرها من باقي الضرائب النوعية، وإليك نبذة عن كل إعفاء من هذه الإعفاءات.

أولاً: إعفاء شركات المساهمة من ضريبة إيرادات القيم المنقولة بمقدار

الجزء الذي تم توزيعه فعلاً على الشركاء. إن معظم القوانين المالية كما يرى بعض فقهاء المالية <sup>(1)</sup> العامة تعتبر أن قيام الشركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم بدفع الضريبة على أرباحها لا يحول دون قيام المستفيدين من توزيعات هذه الشركات بدفع الضريبة على الأرباح التي توزع عليهم دون أن يعتبر ذلك دفعا للضريبة مرتين غير أن الواقع أن الأرباح التي توزع على المستفيدين لا تعدو

---

(1) الأستاذ/ أحمد ممدوح مرسي - ص 199 - مرجع سابق.

كونها أرباحا للشركة ذاتها فإن لم تتوافر عناصر الازدواج القانوني فثمة ازدواج اقتصادي.

وإزاء ذلك رأى المشرع المالي المصري مراعاة للحالة الاقتصادية وحرصا على المصلحة العليا للبلاد أن يخرج عن المبدأ الذي سارت عليه أغلب التشريعات المالية فقرر أن يكون للشركات المساهمة أن تخصم من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة مبلغا معادلا لمجموع المبالغ التي وزعت من الأرباح وأدبت عنها بالفعل الضريبة المقررة على إيرادات القيم المنقولة.

وبناء على ذلك وخاصة إذا ما علمنا أن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لنتاج الأسهم وحصص التأسيس وحصص الأرباح (طبقا للمادة 12 من القانون 14 لسنة 1939 والتعليمات التفسيرية رقم ( 1 ) التي أصدرتها مصلحة الضرائب على هذه المادة) هي واقعة التوزيع أي وضع حصة الربح تحت تصرف صاحب الحق فيه حتى ولو لم يقبضه المستحق.

بناء على ذلك فإنه إذا ما قرر مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية أو أية سلطة أخرى تملك تقرير التوزيع. إذا ما قررت هذه السلطة توزيع مبلغ ما من أرباح الشركة على المساهمين وقامت الشركة بالفعل بناء على نصوص المادة 10 من القانون 14 لسنة 1939 بحجز أو توريد مبلغ الضريبة لحساب مصلحة الضرائب نيابة عن المساهمين حيث إن هذه الضريبة عينية لا ينظر فيها إلى شخص الممول، كما أنها تحصل على إيرادات القيم المنقولة التي يتم توزيعها في مصر بطريق الجباية من المصدر أو الحجز من المنبع - فإن للشركة الحق حينئذ بناء على نص المادة 35 من القانون 14 لسنة 1939 أن لا تدفع نفس الضريبة على نفس الجزء من الأرباح التي تم توزيعها على المساهمين وأدبت عنه الضريبة بالفعل، وتستفيد من هذا الحكم أيضا شركات التوصية بمقدار الأرباح

التي يستولي عليها الشركاء الموصون، وذلك بناء على نص المادة 35 المشار إليها والتي تنص على أن:

"يخصم لشركات المساهمة من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة مبلغا معادلا لمجموع المبالغ التي وزعت من الأرباح المذكورة وأدبت عنها بالفعل الضريبة المقررة بمقتضى الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى، وتستفيد من هذا الحكم شركات التوصية بمقدار الأرباح التي يستولي عليها الشركاء الموصون. ثانيا: إعفاء الشركات المصرية للتأمين وإعادة التأمين عن إيرادات القيم المنقولة الأجنبية التي تودعها بالخارج."

تقرر هذا الإعفاء بالمادة الخامسة من القانون 14 لسنة 1939 التي نصت على أن: "تعفى من الضريبة الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقولة التي يتحتم على الشركات المصرية للتأمين وإعادة التأمين أن تودعها وأن تبقيها مودعة في الخارج طبقا للقوانين المحلية لتكوين ضمان أو احتياطي حسابي أو لتكوين أي احتياطي آخر لمواجهة الحوادث أو الأخطار التي يتناولها التأمين. وهذا الإعفاء معلق على إثبات حدوث الإيداع في الخارج ويبطل العمل به متى زال الإلزام بالإيداع."

لقد حرص المشرع الضريبي المصري على مؤازرة شركات التأمين وإعادة التأمين المصرية في مد نشاطها خارج البلاد حتى تستفيد هذه الشركات من كثرة الأعداد التي تتعامل معها وفي هذا دعما للاقتصاد المصري، والمشرع الضريبي المصري حين نظر إلى هذه الشركات وجد أنها في بعض الأحيان قد تضطر بمقتضى قوانين الدول الأجنبية التي تمارس نشاطها أو قد ترغب في ممارسة هذا النشاط فيها قد تضطر هذه الشركات إلى إيداع بعض القيم المنقولة الأجنبية في الخارج، وذلك لتكوين احتياطي أو ضمان يمكنها من مجابهة الأخطار التي يتناولها التأمين. كما أن هذه الشركات وحتى تعزز مركزها في الخارج قد تعتمد

إلى إيداع تلك القيم باختيارها ودون أن تشترط تشريعات الدول الأجنبية التي تمارس فيها نشاطها مثل هذا الإيداع.

"وقد رأى المشرع المصري<sup>(1)</sup> أن هذه القيم التي تودعها شركات التأمين وإعادة التأمين بالخارج قد تفرض عليها ضريبة إيرادات القيم المنقولة بناء على تشريعات الدول الأجنبية المودعة فيها، وقد تعفى منها، كما أن هذه القيم في الوقت ذاته تخضع للضريبة المصرية ذلك أن المفترض هنا أن الشركة مصرية. ولا شك أن خضوع هذه القيم لضريبتين من ذات النوع يثقل كاهل تلك الشركات، ويضعفها أمام منافسة شركات التأمين الأجنبية الموجودة في تلك الدول. لذلك وحتى يجنب المشرع الضريبي المصري شركات التأمين وإعادة التأمين التي تعمل في الخارج الأثر السيئ لهذا الوضع فقد نص في المادة الخامسة من القانون 14 لسنة 1939 السالفة الذكر على إعفاء هذه الشركات من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة" وقد فرق المشرع المصري فيما يتعلق بهذا الإعفاء بين:

أ- الشركات التي تحتم عليها قوانين الدول الأجنبية التي تعمل بها إيداع قيم منقولة بها.

ب- الشركات التي لا يتحتم عليها هذا الإيداع.

وفيما يتعلق بالطائفة الأولى يشترط للتمتع بالإعفاء توافر الشروط

الآتية:

1 - أن تكون شركة التأمين أو إعادة التأمين مصرية.

---

(1) د/ زين العابدين ناصر - النظام الضريبي المصري - ص 121، 122 مرجع سابق.

- 2 - أن تكون القيم المنقولة المودعة بالخارج قيما أجنبية<sup>(1)</sup>.
- 3 - أن يكون الغرض من إيداعها تكوين ضمان أو احتياطي حسابي أو أي احتياطي آخر لمواجهة الحوادث والأخطار التي يتناولها التأمين.
- 4 - أن تثبت الشركة المصرية حدوث الإيداع فعلا في الخارج، ويبطل العمل بالإعفاء متى زال الإلزام بالإيداع.
- ج- أما فيما يتعلق بالشركات التي لا تختم عليها قوانين البلاد التي تعمل بها إيداع قيما منقولة بها فقد نص المشرع المصري على إعفاء شركات التأمين المصرية (ولم ينص على إعفاء شركات إعادة التأمين) إذا أودعت بالفعل بالدول الأجنبية قيما منقولة وأبقتها مودعة بها وكان الغرض من الإيداع تكوين ضمان أو احتياطي".

---

(1) فإذا كانت القيم المنقولة المودعة في الخارج قيما مصرية فلا يسري الإعفاء بطبيعة الحال ويلزم في الغرض الأخير أن تسمح تشريعات الدول الأجنبية لشركات التأمين المصرية أن تودع قيما مصرية، وقد تكون الحكمة من قصد الإعفاء على القيم الأجنبية رغبة المشرع المصري في تلافي ازدواج الضرائب الدولي ولكن يجب أن يلاحظ أن الإعفاء يسري أيضا حتى ولو كانت القيم المودعة معفاة من الضريبة في الخارج. وهذا ما يستشف منه أن حكمة الإعفاء كما قصدها المشرع المصري كانت بالإضافة إلى تجنب الازدواج الدولي مؤازرة شركات التأمين وإعادة التأمين المصرية التي تعمل في الخارج حتى تتحمل المنافسة - د: السيد عبد المولى - التشريع الضريبي المصري ص 195 - مرجع سابق.

غير أن القانون 14 لسنة 1939 ترك تحديد نوع تلك القيم لتشريع لاحق ولم يصدر حتى الآن تشريعا مصريا يحدد هذه القيم. لذلك فإن النص المذكور يعتبر معطلا ولا تعفى بناء عليه إيرادات القيم المنقولة التي تودعها شركات التأمين المصرية في بلاد لا تختم عليها قوانينها إيداع قيما منقولة أجنبية بها فلا تعفى هذه القيم من الضريبة المصرية على إيراد القيم المنقولة.

ثالثا: إعفاء شركات الاستثمار المصرية:

هذا النوع من الشركات لم يعرف في مصر إلا منذ أوائل الستينات والغرض منه تشجيع صغار المدخرين على استثمار أموالهم الاستثمار الأمثل المأمون العواقب عن طريق تجميع هذه المدخرات الصغيرة بواسطة الاكتتاب في أسهم أو سندات الشركة ثم القيام بعملية الاستثمار وتوزيع فائض هذا الاستثمار على المساهمين.

ولا شك أن الفائدة التي تعود على المجتمع من وراء هذه الشركات فائدة كبرى تتمثل في تشجيع أفراد الشعب على الادخار وتوجيه المدخرات الصغيرة للأفراد بعد تجميعها بواسطة الشركة لبناء المشروعات الكبيرة التي تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة لم تكن المدخرات الصغيرة بتناثرها تستطيع القيام بها غير أنه لما كانت الإيرادات التي تحصل عليها هذه الشركات من القيم المنقولة التي تستثمر فيها أموالها تخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة ثم تخضع مرة أخرى بحسب الأصل لنفس الضريبة عند توزيعها على مساهميها هي. فإن ذلك من شأنه أن يقلل ما يحصل عليه مساهموها من إيرادات ويقف عقبة في سبيل انتشار هذه الشركات، ونظرا لأهمية هذه الشركات في تنمية اقتصاديات الدول المتطلعة إلى التقدم الاقتصادي ولكي يشجع المشرع إلى إنشائها أعفى الأرباح التي توزعها في كل سنة مالية وذلك بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة، وقد اشترط لذلك عدة شروط

نصت عليها الفقرة الثانية من المادة ( 6 ) من القانون 14 لسنة 1939 التي أضيفت بالقانون رقم 95 لسنة 1957 حيث تنص على أنه:

"يسري الإعفاء ذاته - أي المقرر في الفقرة الأولى - على الأرباح التي توزعها في كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التي يكون الغرض منها استثمار أموالها في الأسهم والسندات على اختلاف أنواعها وذلك بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة ويشترط لهذا الإعفاء <sup>(1)</sup> ما يلي:

- 1- أن تكون هذه الإيرادات قد أدت عنها بالفعل الضريبة المقررة على إيرادات القيم المنقولة أو أن تكون معفاة منها بمقتضى قوانين خاصة.
- 2- أن يكون 90% على الأقل من رأس المال لهذه الشركات بما في ذلك الاحتياطيات والأموال المجمعة والقروض التي تعقدها مخصصا لتوظيفه في الأوراق المالية.

- 3- وبديهي أنه يشترط أن تكون شركة الاستثمار شركة مساهمة مصرية. وحكمة هذا الإعفاء <sup>(2)</sup> تظهر من المذكرة الإيضاحية للقانون 95 لسنة 1957 الذي أضاف الفقرة الثانية إلى المادة السادسة من القانون 14 لسنة 1939 والسالف ذكرها وهذه الحكمة تنحصر في ثلاثة أشياء:
- أ- رغبة المشرع في تشجيع نوع جديد من الشركات المساهمة يسمى شركات الاستثمار.

---

(1) د/ السيد عبد المولى - التشريع الضريبي المصري ص 202 - مرجع سابق.

(2) نفس المرجع ص 201.

ب- رغبة المشرع في تفادي الازدواج الضريبي الداخلي الذي يحدث لو لم يتقرر هذا الإعفاء ذلك أن إيرادات الاستثمار تخضع للضريبة مرة أولى عند حصول شركات الاستثمار عليها من الشركات الموظفة فيها أموالها، ومرة ثانية عندما تجري شركات الاستثمار توزيع هذه الإيرادات على مساهميها، وقد يكون في هذا الازدواج ما يعوق انتشار هذا النوع من الشركات الذي تمليه دواعي الاقتصاد القومي.

ج- إن هذا الإعفاء مماثل في طبيعته للإعفاء المتعلق بتشجيع الشركات المساهمة المصرية على الاشتراك في تأسيس شركات مساهمة أخرى.

رابعاً: الإعفاء المتعلق بتشجيع شركات المساهمة المصرية على الاشتراك

في تأسيس شركات مساهمة أخرى:

أعفى المشرع الضريبي المصري ناتج الأسهم أو الحصص المملوكة لشركة مساهمة مصرية في شركة مساهمة أخرى من ضريبة رؤوس الأموال المنقولة عند توافر مجموعة من الشروط تقررت هذه الشروط مع الإعفاء بموجب المادة السادة فقرة أولى من القانون 14 لسنة 1939 والتي تنص على أنه: "إذا أخذت شركة مصرية مساهمة في مقابل ما قدمته عينا أو نقداً إلى شركة أخرى مساهمة مصرية أو أجنبية أسهما اسمية أو حصصاً فإن الأرباح التي توزعها الشركة الأولى (الشركة الأم أو الأصلية) تعفى في كل سنة مالية للشركة من الضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة المقررة بمقتضى المادة الأولى من هذا



القانون بمقدار ما حصلت عليه من إيراد تلك الأسهم والحصص في بحر السنة المالية المذكورة بشروط<sup>(1)</sup>.

1 - أن تكون الأسهم والحصص المشار إليها لا تزال باقية ومقيدة باسمها.

2 - أن تكون قد دفعت عن إيراداتها الضريبة المقررة على إيرادات القيم المنقولة.

3 - وبديهي أنه يوجد هناك شرط ثالث نص عليه في صدر المادة السادسة المذكورة وهو:

أن تكون الشركة الأصلية شركة مساهمة مصرية (أما الشركة الفرعية فيكفي أن تكون شركة مساهمة سواء أكانت مصرية أم أجنبية. ويضيف البعض<sup>(2)</sup> شروطاً أخرى هي:

أ- أن تكون الشركة الأصلية قد اكتتبت في أسهم الشركة الفرعية أو حصص بسندات سواء عند إنشائها أو عند زيادة رأس مالها، فإذا مولتها بسندات قرض فلا إعفاء، ولا إعفاء أيضاً إذا اشترت الشركة الأصلية الأسهم أو الحصص من سوق الأوراق المالية إذ تنتفي في هذه الحالة الحكمة من الإعفاء وهي تشجيع تأسيس شركات أخرى أو توسيعها.

ب- أن يكون توزيع الإيرادات في الشركة الأصلية في نفس السنة المالية للشركة الفرعية وهو ما يعبر عنه باتحاد السنتين الماليتين.

---

(1) التعليمات التفسيرية رقم ( 1 ) لمصلحة الضرائب على المادة ( 6 ) التي حلت محل المنشور رقم 64.

(2) د/ محمود رياض عطية - هامش ص 263 - مرجع سابق.

"ويلاحظ أن الإعفاء قاصر على ما توزعه الشركة الأصلية على حملة أسهمها وحصص تأسيسها مما حصلت عليه من الشركة الفرعية. وعلى ذلك فلا إعفاء إذا استعمل ما حصلت عليه الشركة الأصلية من الشركة الفرعية في الأغراض الأخرى غير توزيعه على حملة الأسهم وحصص التأسيس كأن يستعمل مثلاً في دفع مكافآت أعضاء مجلس الإدارة أو في سداد فوائد السندات أو غير ذلك وحكمة هذا الإعفاء:

كما يتبين من الأعمال التحضيرية للمادة المذكورة، أن المشرع قصد من هذا الإعفاء:

- 1- تشجيع شركات المساهمة المصرية على تكوين شركات مساهمة أخرى مصرية كانت أم أجنبية، وهذا يؤدي إلى توسيع نطاق عمل الشركات المساهمة المصرية وازدياد سيطرتها على النشاط الاقتصادي القومي.
- 2- تجنب الازدواج الضريبي الاقتصادي<sup>(1)</sup> لأنه لولا هذا الإعفاء لكان من الواجب تطبيقاً للقواعد العامة أن تدفع ضريبة إيراد القيم المنقولة مرتين على ما تحصل عليه شركات المساهمة المصرية من إيرادات أسهمها وحصصها في الشركات التابعة مرة أولى عند توزيع هذه الإيرادات من الشركة التابعة. الفرعية إلى الشركة الأم، ومرة أخرى عند قيام الشركة الأم بتوزيع هذه الإيرادات على مساهميها. الأمر الذي يؤدي إلى القول بأن مثل هذا الازدواج الاقتصادي في الضريبة من شأنه أن يعرقل أمر تشجيع شركات المساهمة المصرية على تكوين شركات مساهمة أخرى تابعة لها"

---

(1) د/ زين العابدين ناصر - النظام الضريبي المصري - ص 127 - مرجع سابق.

خامساً: ومن الإعفاءات التي قررها القانون تجنباً للازدواج بين ضريبي القيم

المنقولة والأرباح التجارية:

إعفاء فوائد السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة من فائدة القروض والسلفيات الدائنة التي تحصل عليها المنشآت المالية عند مزاولتها نشاطها. فهذه تخضع لضريبة الأرباح التجارية وتعفى من ضريبة القيم المنقولة.

سادساً: هذا وقد سبق لنا أن رأينا أن المشرع الضريبي المصري ورغبة منه في تجنب الازدواج الضريبي الدولي أعفى منشآت الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج من خضوع توزيعاتها وأرباحها للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وذلك على النحو الذي أسلفناه.

ولقد كانت هذه الاحتياطات من جانب المشرع الضريبي المصري لتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لضريبة إيرادات القيم المنقولة خير دليل على أن المشرع الضريبي المصري قد اتخذ بالفعل خطوات جادة وفعالة لتجنب الازدواج، ولم يكتف المشرع الضريبي المصري بهذه الاحتياطات فقط ولكنه اتخذ إجراءات واحتياطات أخرى مماثلة بالنسبة لغالبية الضرائب النوعية سوف نتناولها في المطلب القادم والذي يليه.

### **المطلب الثاني**

**موقف المشرع الضريبي المصري بالنسبة لضريبة الأرباح**

**التجارية والصناعية**

أولاً: إعفاء منشآت الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج من ضريبة الأرباح التجارية، وقد رأينا فيما سبق كيف أن المشرع الضريبي المصري ورغبة منه في تجنب الازدواج الضريبي الدولي على أرباح نشاط منشآت الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج أصدر المرسوم بقانون رقم 169 لسنة 1952 وقرر في مادته الأولى (المعدلة بالقانون رقم 119 لسنة 1963 إعفاء

منشآت الطيران الأجنبية التي تعمل في مصر والخارج من ضريبة الأرباح التجارية ونحيل إلى ما ذكرناه سابقا في هذا الموضوع منعا للتكرار.

ثانيا: الخصومات التي قررتها المادتان 35، 36 من القانون 14 لسنة 1939 من وعاء ضريبة الأرباح التجارية:

ولقد كانت هذه الخصومات على النحو التالي:

1- الخصومات التي قررتها المادة 35 من القانون 14 لسنة 1939

خصم الأرباح الموزعة بمعرفة شركات المساهمة وشركات التوصية (والتي سبق أن خضعت لدى توزيعها لضريبة إيرادات القيم المنقولة) من الربح الإجمالي الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وهذا الخصم سبق أن ألحنا إلى جنسه عند حديثنا عن الوسائل العملية التي قد يتخذها المشرع الوطني لتفادي الازدواج القانوني، وهذا الخصم يعد من قبيل خصم إيراد من إيراد. ولكن يلاحظ هنا أن المشرع المصري قد سلك هذا الطريق في تجنب الازدواج الاقتصادي ولا حرج عليه في ذلك بل هي مندوحة منه في تجنب الازدواج الاقتصادي.

وكما عرفنا سابقا فإن هذا الخصم يقتضي خصم الإيراد الذي سبق خضوعه للضريبة الأولى من مجموع الإيراد الكلي الخاضع للضريبة الثانية. ونحن هنا لا نزعم أن ضريبتى الأرباح التجارية والقيم المنقولة متحدتان ذاتا، ولكنهما من ذات النوع أي متشابهتين فكلتيهما ضريبة مباشرة ونوعية وفي كل منهما قدرا من العينية كما أن كلا منهما مفروضة على الدخل بمعناه الواسع. وإذا كانت الضريبتان قد تختلفان من وجوه أخرى إلا أن هذا الاختلاف لا يمنع من كونهما متشابهتان، وعلى ذلك ففرض الضريبة الثانية على نفس الإيراد الذي سبق أن خضع للضريبة الأولى يعد من قبيل الازدواج الضريبي.

"وقد تفادى المشرع الضريبي المصري<sup>(1)</sup> هذا الازدواج بالنسبة لتوزيعات الشركات المساهمة والتوصية حيث تقضي أحكام المادة 35 من القانون 14 لسنة 1939 بأنه يخصم لشركات المساهمة من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة مبلغا معادلا لمجموع المبالغ التي وزعت من الأرباح المذكورة وأدبت عنها بالفعل الضريبة المقررة بمقتضى الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى وهي:

1- الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على اختلاف أنواعها، وحصص التأسيس بالشركات والمنشآت العامة سواء أكانت مالية أو صناعية أو تجارية وسواء أكانت هذه الأرباح دورية أو غير دورية تم توزيعها نقدا أو عينا... إلخ أحكام الفقرة الأولى من المادة الأولى السالفة.

2- كل ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجلس الإدارة أو مصلحة أي صاحب نصيب آخر، وكذلك ما يمنح بأية صفة كانت إلى أعضاء مجالس الإدارة من مقابل حضورهم الجلسات أو من المكافآت والأتعاب الأخرى على اختلافها مع مراعاة ما تقتضي به الفقرة الثانية من رابعا من المادة الأولى بالنسبة لما يحصل عليه نظير العمل الإداري وفقا للشروط المقررة.

والحكمة من الإعفاء المقرر في المادة 35 من القانون 14 لسنة 1939 المشار إليها هي تجنب الازدواج الضريبي في نطاق ما هو وارد بعالیه حيث تخضع هذه الإيرادات كتوزيعات فعلية للضريبة على القيم المنقولة، ومن ثم يلزم خصم هذه التوزيعات من الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية

---

(1) المحاسبة الضريبية - الأصول العلمية والتطبيق العملي - د/ بهجت محمد حسني - دار النهضة العربية 1979 ص 220-221.

والصناعية تلافيا للازدواج الضريبي، وتستفيد من هذا الحكم أيضا شركات التوصية بمقدار الأرباح التي يستولي عليها الشركاء الموصون. ويشترط لتطبيق هذا الحكم<sup>(1)</sup> ما يلي:

- 1- أن يكون الأمر متعلقا بشركة مساهمة أو شركة توصية فلا تستفيد من هذا الحكم شركات التضامن أو المنشآت الفردية، وكذلك الجمعيات التعاونية المعفاة من الضريبة على الأرباح التجارية.
- 2- وجود أرباح فعلية موزعة من الأرباح السنوية وليس من أي مصدر آخر خلاف ذلك.

- 3- أن تكون التوزيعات قد أدت عنها بالفعل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

ثانيا: الخصومات التي قررتها المادة 36 من القانون 14 لسنة 1939: "خصم إيرادات الأصول الداخلة ضمن أصول المنشأة.

يقضي المشرع الضريبي المصري في المادة 36 بأن يخصم من صافي الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والأراضي الزراعية والمباني الداخلة في ممتلكات المنشأة بعد استئصال نصيبها في مصروفات وتكاليف الاستثمار بواقع 10% من قيمة تلك الإيرادات أو بعبارة أخرى . لا يدخل في وعاء ضريبة الأرباح التجارية من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، والأراضي الزراعية والمباني الداخلة ضمن إيرادات أصول المنشأة سوى 10% فقط هي عبارة عن مقابل المصاريف التي

---

(1) د/ السيد عبد المولى -التشريع الضريبي ص 409 -مرجع سابق.

تحملتها المنشأة في إدارة هذه الممتلكات والإشراف عليها أما التسعين في المائة الباقية فأنها تستبعد من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

"والحكم الوارد في هذا النص يواجه حالة تملك منشأة قيما منقولة أو أراضي زراعية أو مباني تعطي إيرادات تخضع للضريبة على الأرباح التجارية باعتبار أن هذه الأخيرة تسري على الأرباح الناتجة عن مباشرة كافة العمليات على اختلاف أنواعها إلا أن هذه الإيرادات تخضع بدورها لضرائب نوعية، لذا أجاز المشرع للمنشأة أن تخصم من وعاء أرباحها الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية تلك الإيرادات التي تخضع للضرائب النوعية. وهي التي وردت على سبيل الحصر وهي الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأراضي الزراعية والضريبة على المباني.

ويشترط للاستفادة من هذا الحكم أن تكون رؤوس الأموال المنقولة أو الأراضي الزراعية أو المباني التي يراد خصم إيراداتها داخلية في رأس مال المنشأة بحيث تمثل إيراداتها بندا من بنود إيرادات المنشأة، ومن ثم تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية وعلى هذا الأساس لا يجوز خصم إيرادات الأموال سالفة الذكر التي تكون مملوكة لصاحب المنشأة وليست داخلية في رأس مالها أو إيرادات الأموال التي تستأجرها المنشأة أو التي تكون مرهونة لديها.

والمشرع المصري حين نص على هذا الإعفاء فرق بين إيرادات الأصول السابقة وبين غيرها من الإيرادات كالإيرادات الناتجة من حقوق الاختراع مثلا. فبينما أعفى إيرادات الأصول الثابتة المنصوص عليها فإنه أخضع باقي الإيرادات لضريبة الأرباح، ويلاحظ أن ما يستبعد من إيرادات الأصول الثلاثة المتقدمة هو نسبة 90% فقط من إجمالي تلك الإيرادات وليس من صافيها.

وبهذا أخذت مصلحة الضرائب في التعليمات التفسيرية رقم ( 2 ) للمادة 36 الصادرة بتاريخ 18 أغسطس 1959.

ويلاحظ أيضا أن إيرادات الأراضي الزراعية والمباني المملوكة للمنشأة يستبعد 90% منها حتى ولو كانت معفاة من الضريبة العقارية. وإن كان البعض لا يرى الاستبعاد في حالة الإعفاء لعدم وقوع الازدواج كما قضت بذلك محكمة القاهرة الابتدائية في حكم صادر لها بتاريخ 19 يونيه 1950. "وتنطبق<sup>(1)</sup> هذه المادة أيضا بالنسبة لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة المعفاة من الضريبة على القيم المنقولة حيث إنه إذا لم تستبعد نسبة ال 90% من مبالغها فأنها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بما يتعارض مع المحكمة من إعفائها من الضريبة النوعية "ويستثنى من هذا الإعفاء فوائد الديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة إذ أن حكمة إعفائها من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة هي خضوعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والقول بغير ذلك إعفاء لهذه الإيرادات من الخضوع لأية ضريبة" ولعل حكمة إعفاء هذه الخصومات كما سبق أن ألمحنا هي رغبة المشرع الضريبي المصري في تجنب الازدواج الضريبي حيث إن إيرادات رؤوس الأموال المنقولة سبق وأن خضعت لضريبة القيم المنقولة كما أن إيرادات الأراضي الزراعية والمباني سبق أن خضعت هي الأخرى للضريبة العقارية وهي كلها ضرائب نوعية والقول بخضوع هذه الإيرادات مرة ثانية لضريبة الأرباح التجارية يؤدي إلى الازدواج الضريبي الاقتصادي وحتى يتجنب المشرع الضريبي المصري هذا الوضع قرر الإعفاء السابق.

### المطلب الثالث

---

(1) د/ محمود رياض عطية هامش ص 329 —مرجع سابق.



موقف المشرع المصري لتلافي الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة

على فوائد الديون والودائع والتأمينات

عند اجتماعها مع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

منعاً للازدواج الضريبي بين ضريبي الأرباح التجارية والصناعية والضريبة

على فوائد الديون والودائع والتأمينات وكلتيهما من ذات النوع حيث يجمع بينهما أنهما من الضرائب المباشرة النوعية كما أن في كل منهما قدر من العينية.

الأمر الذي يترتب عليه حدوث الازدواج الضريبي عند فرض الضريبة

على نفس الوعاء الذي فرضت عليه الضريبة الأولى.

ورغبة من المشرع الضريبي المصري كذلك في حماية النظام المصرفي

والتخفيف على البنوك ودور التسليف من هذا الازدواج.

نصت المادة 2/15 من القانون 14 لسنة 1939 على إعفاء فوائد

الديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة إذا ثبت أن تلك الودائع داخلية في

حساب المنشآت المنتفعة بها والكائنة في مصر والخاضعة للضريبة على الأرباح

التجارية والصناعية المقررة بمقتضى الكتاب الثاني من هذا القانون، وبناء على

هذا النص: فإن فوائد الديون والودائع تعفي من الضريبة على فوائد الديون

والودائع والتأمينات بشرط أن تكون هذه الفوائد والودائع متصلة بمباشرة المهنة

وأن تكون تلك الفوائد داخلية في حساب المنشآت المنتفعة بها الكائنة في مصر،

وأن تكون المنشأة التي حصلت على الفوائد التي تطلب إعفائها خاضعة

للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وحكمة هذا الإعفاء كما ألمعنا سابقاً

هي تلافي الازدواج الضريبي الذي كان يتحقق لو فرضت ضريبة فوائد الديون

والودائع والتأمينات على الفائدة عند حصول المنشأة عليها. ثم فرضت ضريبة

الأرباح التجارية والصناعية على نفس المادة عند دخولها كعنصر من عناصر

أرباح المنشأة الخاضعة لتلك الضريبة ذلك أن المنشأة "البنوك ودور التسليف"

التي تباشر مهنة الإقراض تقوم بعمل يعد من قبيل الأعمال التجارية، والصناعية وبالتالي فإن أرباحها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بينما تتألف معظم أرباحها من فوائد القروض والسلفيات وهي تخضع لولا هذا الاستثناء الذي قرره المشرع في المادة ( 2/15 من القانون 14 لسنة 1939) للضريبة على فوائد الديون والودائع.

ويلاحظ أن هذا الإعفاء قاصر على فوائد الديون والودائع فقط. أما فوائد التأمينات النقدية. التي تتصل أيضا بمباشرة المهنة فلا يشملها الإعفاء ويرى البعض <sup>(1)</sup> أن هذه التفرقة لا مبرر لها إذ أن حكمة فرض الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات واحدة، وينبغي أيضا أن تكون حكمة الإعفاء واحدة دون أدنى تفرقة بين العناصر الخاضعة للضريبة. وإليك على سبيل المثال بعض صور الفوائد المتصلة بمباشرة المهنة التي نصت عليها التعليمات التفسيرية رقم ( 1) لمصلحة الضرائب على المادة ( 15 من القانون 14 لسنة 1939).

- 1 - فوائد البيع بالتقسيط وفوائد تأخير الأقساط بشرط أن يكون البيع بالتقسيط ضمن أغراض المنشأة.
- 2 - فوائد المبالغ المحرر عنها أوراق تجارية وتكون قيمتها بضاعة أو بالحساب الجاري.
- 3 - فوائد المبالغ المدفوعة مقدما للمزارعين لتوريد محصولاتهم، مثل سلفيات شركة السكر للمزارعين تحت حساب زراعة القصب.

---

(1) د/ محمود رياض عطية هامش ص 329 -مرجع سابق، د/ السيد عبد المولى ص239.

- 4 - فوائد الحسابات التجارية التي تتوافر فيها الأركان القانونية للحساب الجاري.
- 5 - خصم تعجيل الدفع لفوائد المديونية قبل مواعيد الاستحقاق.

## المبحث الثالث

### تجنب الازدواج الضريبي عن طريق خصم ضريبة من إيراد

#### تقديم:

رأينا فيما سبق وعند دراستنا للوسائل العملية لتجنب الازدواج الضريبي الداخلي أنها تنقسم إلى ثلاثة وسائل وثلاثة هذه الوسائل هي: خصم ضريبة من إيراد، وتعني هذه الوسيلة كما سبق بيانه أنه: يجوز للمكلف أن يستنزل مقدار الضريبة الأولى التي أداها من مجموع الربح أو الإيراد الخاضع للضريبة الثانية، وكما سبق أن قلنا فإن الأخذ بهذه الطريقة لا يؤدي إلى التجنب الكلي للازدواج الضريبي، وإنما جل ما يصل إليه هو تخفيف حدة الازدواج. وإذا كان الأخذ بهذه الطريقة خاصة في نطاق الازدواج الداخلي يعد أمراً نادراً إلا أن المشرع المصري قد عمد إلى الأخذ بها في ثلاث حالات. اثنتان منها في الضرائب النوعية والثالثة في الضريبة العامة على الإيراد.

**أولاً: بالنسبة للضرائب النوعية:**

أخذ المشرع الضريبي المصري لتخفيف حدة الازدواج على الممول بطريقة خصم الضريبة الأولى من الإيراد الخاضع للضريبة الثانية في حالتي الضريبة على الأرباح التجارية وضريبة أرباح المهن غير التجارية.

#### 1- بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية: تنص المادة 39 من القانون 14

لسنة 1939 بعد استبدال نصها القديم بنص المادة 7 من القانون 46 لسنة 1978 على ما يأتي: يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العملية أو العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتها الشركة أو المنشأة ويدخل في ذلك ما ينتج عن البيع أو الاستهلاك أو الهلاك لأي شيء من الممتلكات سواء في أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص:

"فقرة 3": الضرائب التي تدفعها المنشأة ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تؤديها طبقا لهذا القانون وضرائب الدفاع والأمن القومي والجهد الملحق بها".

ومعلوم أن لفظ الضرائب هنا عام يشمل كافة الضرائب والرسوم التي تعتبر تكليفا على الربح سواء أكانت هذه الضرائب مصرية أم أجنبية كالضرائب الجمركية ورسوم الانتاج ورسم التفتيش ورسوم السيارات ..... إلخ. ويخرج من الضرائب التي لا تخصم من الربح الخاضع لضريبة الأرباح تلك الضرائب التي لا تتعلق بالمنشأة نفسها؛ كالضريبة العامة على الإيراد التي يدفعها صاحب المشاة أو أية ضرائب أو رسوم شخصية تقع عليه أو ضريبة التركات التي يدفعها ورثته أو ضريبة القيم المنقولة؛ لأنها عبء على المساهم لا على الشركة أو ضريبة المرتبات والأجور على العاملين بالشركة لأنها عبء عليهم لا على الشركة.

وقد استثنى المشرع الضريبي المصري من الضرائب الواجبة الخصم ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تؤديها المنشأة، ولعل حكمة هذا الاستثناء هي: أن هذه الضريبة تعد من استعمالات الدخل وليست من تكاليف الحصول عليه، وذلك لأنها تدفع عقب انتهاء السنة المالية بتحقيق أرباح للممول. فهي لا تدفع في سبيل الحصول على تلك الأرباح ومن ثم لا تعد تكليفا على الربح.

ويسري هذا الاستثناء أيضا على ضريبة الدفاع المفروضة بمقتضى القانون رقم 277 لسنة 1956 وعلى ضريبة الأمن القومي المفروضة بمقتضى القانون 23 لسنة 1967 وضريبة الجهاد.

وحيث إن المادة 39 المذكورة لم تستثن من الضرائب الواجبة الخصم سوى الاستثناءات السابقة. وحيث إنه لا يجوز القياس على الاستثناء. لذلك

فإن الضرائب التي تدفعها المنشأة غير الضرائب المستثناة بنص المادة 39 أو بقانون آخر -كالضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التي كانت مفروضة بالقانون 60 لسنة 1941 حيث إن المشرع قد حسم الخلاف بشأنها حين أصدر النص التفسيري للفقرة ثلثا من المادة 39 وهذا النص ورد بالقانون رقم 119 لسنة 1944 بعدم اعتبارها من التكاليف، وبالتالي عدم جواز خصمها من الأرباح. وهذه من الضرائب الواجبة الخصم من الإيراد وذلك مثل الضرائب الإضافية على ضريبة الأرباح المفروضة لصالح الهيئات المحلية (تعليمات تفسيرية رقم (2) لمصلحة الضرائب على المادة 39 من القانون 14 لسنة 1939).

2- بالنسبة لضريبة أرباح المهن غير التجارية: تقضي المادة 73 من القانون 14 لسنة 1939 بأن يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة لضريبة أرباح المهن غير التجارية على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها الممول بعد خصم التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ما عدا الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ويقصد بالتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة كافة النفقات والأعباء الواجب استبعادها من مجمل الإيراد للوصول إلى الربح الصافي وهي تشمل كل مصروف يكون له اتصال بمباشرة المهنة بحيث يكون من اللازم دفعه في سبيل الوصول إلى الربح والمحافظة على الأصول ويخرج من هذا الخصم كل نفقة تعد في ذاتها غاية ولا تتعلق بمزاولة العمل ومباشرة المهنة وهي التي تعتبر وجهها من وجوه استعمال الإيراد.

أما التكاليف المشتركة وهي التي يعتبر جزء منها لازما لمباشرة المهنة (لازما للوصول إلى صافي الربح) بينما يكون الجزء الآخر وجهها من وجوه استعمال الإيراد.

فإنه يلزم استبعاد الجزء الذي يعد من قبيل وجوه استعمال الإيراد بحيث لا يخصم إلا الجزء اللازم للوصول إلى الإيراد على أنه يشترط لخصم هذه التكاليف:

1 - أن يكون المصروف لازماً لمباشرة المهنة (أي أن يكون من

عوامل وأسباب الحصول على الإيراد).

2 - أن تكون هذه المصروفات قد دفعت فعلاً.

3 - أن تكون هذه المصروفات مؤيدة بالمستندات وفي حالة عدم

وجود مستندات أو حسابات منتظمة فإن المصروفات تقدر

جزافاً بمقدار خمس الإيراد.

ولا شك أن من جملة هذه التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة. الضرائب

والرسوم المفروضة على مزاوله المهنة ما عدا ضريبة أرباح المهنة ذاتها — أي ضريبة

أرباح المهن غير التجارية التي تدفع عن الأرباح التي يحققها صاحب المهنة فلا

يسمح بخصمها من وعاء الضريبة، ولعل حكمة عدم خصمها هي:

أنها تعد من استعمالات الدخل وليست من أسباب الحصول عليه.

ذلك لأنها تعتبر بمثابة حصة الدولة في الأرباح المحققة وليست عبئاً على الأرباح

قبل تحققها.

### ثانياً: بالنسبة للضريبة العامة على الإيراد:

إن المشرع الضريبي رغبة منه في تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة

العامة على الإيراد قرر نوعين من الإعفاءات:

أولهما: الإعفاءات الشخصية: ونعني بها الإعفاءات التي قررتها المادة

الرابعة من القانون 99 لسنة 1949 في فقرتيها الثانية والثالثة بالنسبة

لأشخاص السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل والفنيون والخبراء الأجانب المتوطنون في مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة المصرية أو إحدى جهات القانون العام أو الخاص، ولما كان هذا النوع من الإعفاء يدخل تحت تجنب الازدواج الضريبي الدولي لذلك فقد سبق بيانه عند حديثنا عن موقف جمهورية مصر العربية من الازدواج الضريبي الدولي فنحيل إليه منعا من التكرار.

ثانيهما: الإعفاء من الضريبة العامة على الإيراد الذي قرره المشرع المصري لتجنب الازدواج الضريبي الداخلي فهو الإعفاء الجزئي وهو المراد هنا ونعني به إعفاء مبالغ الضرائب المباشرة التي سبق للممول أدائها من الضريبة العامة على الإيراد، أو بمعنى آخر خصم ما أداه الممول من ضرائب مباشرة من وعاء الضريبة العامة على الإيراد. وهذه الطريقة لتجنب الازدواج الضريبي الداخلي كما سبق القول لا تؤدي إلى التجنب الكلي للازدواج وإنما جل ما تصل إليه هو تخفيف حدة الازدواج على الممول. وقد نصت على هذا الإعفاء المادة 7 من القانون 99 لسنة 1949 المعدلة بالقوانين 75 لسنة 1969 والقانون 46 لسنة 1978 نصت على أن يخصم من الإيراد الخاضع للضريبة ما يكون قد دفعه الممول من:

"بند 3": جميع الضرائب المباشرة التي دفعها الممول خلال السنة السابقة غير الضريبة العامة على الإيراد ولا يشمل ذلك مضاعفات الضريبة والتعويضات والغرامات والفوائد. وفي تطبيق هذا الحكم يعتبر ربط الضريبة على



(1) الأراضي الزراعية وعلى العقارات المبنية في حكم دفعها. كما تخصم الضريبة المسددة من واقع إقرار الضريبة النوعية من ذات السنة المقدم عنها إقرار الضريبة العامة " والمقصود بالضرائب واجبة الخصم (2) هنا كافة الضرائب المباشرة التي دفعها الممول خلال سنة المحاسبة غير الضريبة العامة على الإيراد. فلو فرض أن الممول قد تأخر في سداد الضريبة العامة على الإيراد عن سنة 1978 وقام بسدادها في سنة 1979 فإن هذه الضريبة لا تخصم من الإيراد الخاضع للضريبة العامة عن سنة 1979 ولا يشمل هذا الإعفاء أيضا: مضاعفات الضريبة والتعويضات والغرامات والفوائد (أي فوائد التأخير عن الضرائب) ويقصد بلفظ الضرائب المباشرة هنا كافة الضرائب على الإيرادات المتعددة الواردة في المادة 12 من القانون 99 لسنة 1949 ويلحق بهذه الضرائب رسوم مجالس المحافظات والمدن والقرى ورسوم الخفر وعوائد البلدية وغيرها. وذلك باعتبارها فروعاً تأخذ حكم الأصل. ويراعى خصم كافة الضرائب المباشرة التي قام الممول بدفعها في سنة المحاسبة بصرف النظر عن سنوات استحقاقها وبصرف النظر أيضاً عما إذا كانت ضرائب مصرية أم أجنبية. ويشترط لخصم هذه الضرائب من وعاء الضريبة العامة ما يلي (3):

---

(1) أضيفت هذه الفقرة بالمادة ( 18 ) من القانون رقم 46 لسنة 1978 المعمول به

اعتباراً من أول يناير سنة 1978.

(2) د/ بهجت حسني ص 408 -مرجع سابق.

(3) د/ عبد القادر حلمي ص 217 -مرجع سابق.

- 1 - أن يكون الممول قد دفع هذه الضرائب فعلا. فالعبرة هنا بالدفع الفعلي وليس بالاستحقاق.
- 2 - أن يكون الممول هو الذي تحمل عبء هذه الضرائب. فلا يسمح للوارث أن يخصم ما دفعه من ضرائب عن مورثه، فهذه الضرائب تعد بمثابة دين على التركة يخصم من وعاء ضريبة التركات.
- 3 - ألا يكون الممول قد سبق له خصم هذه الضرائب من أحد أوعية الضرائب النوعية، وذلك حتى لا يتكرر الخصم مرتين عن ضريبة واحدة.

## الفصل الرابع تجنب الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي المبحث الأول

### تجنب المشرع الإسلامي للازدواج الضريبي الداخلي

إن الإسلام يعتبر المسلمين في مشارق الأرض ومغاربها أمة واحدة، ويعتبر البقعة التي يقطنون عليها تشكل دولة واحدة هي الدولة الإسلامية، ويظهر ذلك بوضوح من خلال آيات الذكر الحكيم وأحاديث رسول الله - صلى الله عليه وسلم - التي وردت لخطاب المسلمين حيث لم تفرق بين مسلمي دولة ودولة أخرى، وإنما اعتبرتهم جميعاً مواطنين لدولة واحدة، أو بمعنى آخر اعتبرتهم جميعاً أمة واحدة قال تعالى: ﴿إِنَّ هَذِهِ أُمَّتُكُمْ أُمَّةً وَاحِدَةً وَأَنَا رَبُّكُمْ فَاعْبُدُونِ﴾<sup>(1)</sup>.

ولذلك فإننا نجد أن جل اهتمام المشرع المالي الإسلامي في معالجة الازدواج الضريبي كان منصبا على معالجة الازدواج الداخلي، ولا يعني هذا أن المشرع الإسلامي قد أغفل جانب الازدواج الدولي. كلا فإنه قد أولاه أيضا العناية ولكن بالقدر المناسب لعصره، ولنا في هذا المقام ملاحظة على وسائل تجنب الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي فإن المشرع الإسلامي حين أتى بوسائل التجنب إنما أتى بها في صورة العموم، لتكون أصلا يقاس عليه فيما يستجد بعد ذلك من حالات الازدواج.

هذا وقد عالج المشرع الإسلامي مسألة الازدواج الضريبي الداخلي بوسائل متعددة نتناولها في هذين المطلبين.

---

(1) الآية رقم 92 من سورة الأنبياء.

## المطلب الأول

### تجنب المشرع الإسلامي للازدواج الضريبي عن طريق التشريع الداخلي

لعل أظهر مظاهر تجنب المشرع الإسلامي للازدواج الداخلي عن طريق التشريع هو حديث رسول الله —صلى الله عليه وسلم— الذي اشتهر بين الفقهاء، والذي تقدم ذكره والتعليق عليه وهو حديث: "لا ثني في الصدقة". ولا ريب في أن هذا الحديث هو الأصل في تجنب الازدواج الداخلي وهو الذي بنى عليه الفقهاء بعد ذلك مذاهبهم في هذا الخصوص والتي يمكن إجمالها في الآتي:

- أ - منع الحنفية اجتماع زكاتي الفطرة والتجارة في العبد المعد للتجارة، وذلك خشية تحقق الثني في الصدقة المنهي عنه بالحديث المتقدم<sup>(1)</sup>.
- ب - قيد المالكية اجتماع زكاتي الفطرة والتجارة في العبد المعد للتجارة بخمسة شرائط<sup>(2)</sup>.
- ويبدو أن الحكمة من هذا التقييد كانت للحد من غلواء الازدواج الضريبي أو الثني في الصدقة.
- ج - قيد المالكية اجتماع زكاتي العشر والتجارة في مال واحد بشرطين<sup>(1)</sup>، وذلك خشية الثني في الصدقة "الازدواج الضريبي".

---

(1) انظر ص من هذا البحث.

(2) انظر ص من هذا القسم أيضا.

د - منع الحنفية اجتماع العشر والتجارة مطلقا، وذلك خشية الثني المنهي عنه <sup>(2)</sup>.

هـ منع الشافعية اجتماع زكاتي السوم والتجارة وقدموا زكاة السوم، وذلك خشية الثني في الصدقة المنهي عنه بالحديث المتقدم <sup>(3)</sup>.

### المطلب الثاني

#### تجنب الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي

##### عن طريق: خصم ضريبة من إيراد

أخذ الفقه المالي الإسلامي بطريقة خصم ضريبة من إيراد، وذلك كوسيلة لتجنب الازدواج الضريبي الداخلي، وقد عرف الفقه الإسلامي أن هذه الطريقة وإن لم تفلح للقضاء كلية على الازدواج الضريبي إلا أنها على الأقل سوف تحد إلى درجة ما من نتائجه.

فقد ذهب فقهاء الحنابلة <sup>(4)</sup> إلى أن أرض الخراج إذا كانت مملوكة لمسلم فإنما يجب عليه أن يؤدي الخراج من غلتها وما بقي بعد الخراج إن بلغ نصابا ففيه العشر وإلا فلا، وذلك مقيد بما إذا لم يكن في الأرض الخراجية إلا ما تجب الزكاة في عينه كالقمح مثلا.

=

(1) انظر من القسم الشرعي.

(2) انظر نفس المرجع.

(3) انظر من القسم الشرعي.

(4) انظر ص من القسم الشرعي من هذا البحث.

أما إذا كان فيها ما في عينه الزكاة كالقمح وما لا زكاة فيه كالثمار  
والخضروات فإن بلغت قيمة ما لا زكاة فيه مقدار الخراج جعلت في مقابلته  
ويزكى ما تجب في عينه الزكاة دون خصم مقدار الخراج من قيمته.  
وإن لم تبلغ قيمة ما لا زكاة فيه مقدار الخراج فهو وقص (عفو) لا زكاة  
فيه. وعلى المزكي أن يخرج مقدار الخراج من قيمة ما فيه الزكاة ثم يزكي الباقي  
بعد خصم الخراج منه إن بلغ نصاباً وإن لم يبلغ نصاباً فلا زكاة فيه.

## المبحث الثاني تجنب الازدواج الضريبي الدولي في الفقه المالي الإسلامي

بعد أن بسطنا جهود المشرع الإسلامي في تجنب الازدواج الضريبي الداخلي فإنه حري بنا أن نعرف جهوده في سبيل تجنب الازدواج الضريبي الدولي، وحتى يتسنى لنا ذلك فأنا في البداية ننبه إلى أن فقهاء الإسلام كانوا يعتبرون الديار التي دون دياره ديار حرب (وذلك تمييزاً لها عن دار الإسلام) حتى يعقد لأهلها ذمة وتضرب عليهم الجزية أو يتم الله نوره وينتشر الإسلام في ربوعها وتتحول إلى دار الإسلام هي الأخرى.

وبناء على ما تقدم فإن مواطني هذه الديار كانوا يعرفون بأهل الحرب (لا لكونهم في حرب دائمة مع المسلمين، وإنما تمييزاً لهم عن المسلمين)، وكانوا لا يمكنون من الدخول إلى ديار الإسلام إلا بأمان وعهد من المسلمين فإذا ما دخلوا فيجب أن يكون دخولهم إما للتجارة أو لأغراض مخصوصة معلومة للمسلمين مقدماً كما يجب ألا يمكنوا من التوطن أو الإقامة في دار الإسلام أكثر من سنة طالما ظلوا على مخالفتهم للإسلام وأهله. وعلى ذلك فإن العلاقات الاقتصادية والمبادلات التجارية بين الدولة الإسلامية وأهل الحرب لم تكن لتزدهر مع الوضع المتقدم ولم تكن حالات الازدواج الضريبي لتتعدى نطاق الضرائب الجمركية "العشور".

وبالتالي فإن نطاق الازدواج الضريبي في الفقه المالي الإسلامي تكاد تنحصر في نطاق ضريبة العشور، وقد تجنب المشرع الضريبي الإسلامي الازدواج الضريبي الدولي في العشور بمجموعة من الوسائل أهمها:

1- طريق المعاملة بالمثل<sup>(1)</sup> هذا الطريق الذي يقضي بأن يأخذ العاشر الإسلامي من تجار أهل الحرب مثل ما يأخذون من تجار المسلمين عند دخولهم أرض أهل الحرب، هذا إذا كنا نعلم كم يأخذون من تجار المسلمين، فإذا كنا لا نعلم مقدار ما يأخذون من تجار المسلمين فإن التقدير حينئذ يكون جزافيا بمقدار العشر كما قرره الفقهاء.

ولعل هذا الطريق -المعاملة بالمثل- هو ما تسعى المالية الحديثة إلى تحقيقه من وراء عقد الاتفاقات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي.

2- عدم فرض الضريبة على الذمي أو الحربي عن نفس المال أكثر من مرة في السنة الواحدة. اللهم إلا إذا التحق الحربي بدار الحرب ثم أراد العودة مرة ثانية إلى دار الإسلام فإنه يفرض عليه العشر ثانية لحاجته إلى أمان جديد<sup>(2)</sup>. أو إذا مر الذمي بمال آخر غير ما عشر أولا، فإنه يعشر ثانية؛ لأنه في هذه الحالة لا يكون أحسن حالا من المسلم الذي يمر على العاشر بمال آخر فتجب عليه زكاته<sup>(3)</sup>.

---

(1) انظر ص من هذا البحث.

(2) نفس المرجع ص

(3) نفس المرجع ص



## الملاحق

### ملحق رقم (1)

قرار مجلس الوزراء بشأن الاتفاق المصري السويسري

لتجنب ازدواج الضريبي في نشاط الطيران

والكتب المتبادلة

مذكرة مرفوعة من وزارة الخارجية إلى مجلس الوزراء، وقد وافق عليها

بجلسة 1954/12/29.

رغبة في تشجيع النقل الجوي بين مصر وسويسرا وفي تجنب ازدواج ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وكذلك الضريبة على الإيرادات التي تحققها شركات الملاحة الجوية في مجال مرفق الطيران الدولي أبدت الحكومة السويسرية عن طريق مفوضياتها بمصر رغبتها في عقد اتفاق مع الحكومة المصرية يحقق هذه الأغراض وذلك بشرط المعاملة بالمثل .

وقد أعد مشروع الكتابين المزمع تبادلتهما في هذا الشأن بين الحكومة السويسرية والحكومة المصرية وعرضا على مصلحة الطيران المدني ووزارة المالية - مصلحة الضرائب - فوافقنا عليه .

لذا تتشرف وزارة الخارجية بأن تعرض على مجلس الوزراء مشروع الكتابين المزمع تبادلتهما في هذا الشأن بين الحكومة المصرية والحكومة السويسرية والمرفقين بهذه المذكرة للتفضل بالموافقة على ما جاء بهما وتفويض وزير الخارجية في تبادل الكتابين المذكورين.

السيد وزير الخارجية :

أتشرف بالإفادة بأن المجلس الاتحادي السويسري رغبة منه في تشجيع النقل الجوي الدولي بين سويسرا ومصر وفي تجنب ازدواج ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وكذا الضريبة على الإيرادات التي تحققها شركات الملاحة الجوية في

مجال مرفق الطيران الدولي. إعمالا للسلطة التي حولها إليها المرسوم الاتحادي المؤرخ في أول أكتوبر 1952 والذي يخول للمجلس تأسيسا على مبدأ المعاملة بالمثل تبادل التصاريحات الخاصة بفرض الضرائب على منشآت الملاحة للنقل البحري والنقل الجوي يعلن الاتحاد السويسري مع الاحتفاظ بمبدأ المعاملة بالمثل.

1- المؤسسات المصرية للملاحة الجوية لن تخضع في سويسرا للضرائب الاتحادية والإقليمية أو المحلية وأخصها:  
أ- المفروضة على الإيرادات أو الأرباح الناتجة من نشاط الملاحة الجوية.  
ب- المفروضة على ثروتها المنقولة بما في ذلك الطائرات التي تستخدمها.

2- يجري الإعفاء الضريبي المذكور تحت البند الأول مع الاحتفاظ بمبدأ المعاملة بالمثل على المنشأة المصرية للنقل الجوي في حالة ما إذا كانت مشتركة في (بول) أو في إحدى عمليات الاستغلال المشترك أو في هيئة دولية للاستغلال.

3- لتطبيق النصوص الواردة في المادتين الأولى والثانية عاليه:  
أ- يقصد بالمنشأة المصرية أي منشأة للملاحة الجوية تكون إدارتها الفعلية في مصر والتي تستغل بواسطة أشخاص طبيعيين في مصر أو بواسطة شركات أشخاص أو شركات أموال مكونة طبقا للقانون المصري أو بواسطة الدولة المصرية نفسها أو بشركات مصرية تشترك فيها الدولة .  
ب- يقصد بممارسة الملاحة الجوية : امتهان النقل للأشخاص أو الأشياء عن طريق المالك أو المستأجر أو المجهز للطائرة .

4- يشمل الإعفاء مع الاحتفاظ بمبدأ المعاملة بالمثل الضرائب المفروضة في سويسرا والواردة بالبند الأول عالياً والتي تستحق الدفع بعد 1954/12/31.

5- لمجلس الاتحاد السويسري الحق في سحب هذا التصريح بعد التنبيه بذلك بستة أشهر قبل نهاية السنة المالية. وأتشرف أن أقترح أن هذا الكتاب ورد لسيادتكم بالموافقة على البيانات الموضحة بعاليه ويكون اتفاقاً بين المجلس الاتحادي السويسري والحكومة المصرية، ويصبح نافذا اعتباراً من أول يناير 1955.

إمضاء

القائم بالأعمال بالنيابة بالمفوضية السويسرية  
بالقاهرة

وقد ردت وزارة الخارجية المصرية على الخطاب السويسري بالخطاب

التالي:

السيد القائم بالأعمال:

أتشرف بالإفادة بأنني قد تلقيت كتابكم بتاريخ اليوم بشأن الإعفاء المتبادل بالنسبة للضرائب المفروضة على المؤسسات الملاحية الجوية، ورداً على ذلك أتشرف بإبلاغكم أن الحكومة المصرية رغبة منها في تشجيع النقل الجوي الدولي بين مصر وسويسرا، وفي تجنب ازدواج ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وكذلك الضريبة على الإيرادات التي تحققها شركات الملاحة الجوية في مجال مرفق الطيران الدولي وإعمالاً للسلطة التي حولها إياها القانون 558 لسنة 1953 الذي قضى بإعفاء المؤسسات الأجنبية للملاحة الجوية من الضرائب فإن الحكومة المصرية تعلن بشرط المعاملة بالمثل ما يأتي:

1- أن المؤسسات السويسرية للملاحة الجوية لن تخضع في مصر

للضرائب:

أ- المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة (الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون 14 لسنة 1939).

ب- المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية الناتجة من نشاط

الملاحة الجوية (المواد من 30-32 من القانون 14 لسنة 1939).

2- يجري الإعفاء الضريبي المذكور تحت البند الأول — مع الاحتفاظ

بمبدأ المعاملة بالمثل — على المنشأة السويسرية للنقل الجوي في حالة ما إذا كانت مشتركة في (بول) أو في إحدى عمليات الاستغلال المشترك أو في هيئة دولية للاستغلال.

3- لتطبيق النصوص الواردة بالمادتين الأولى والثانية عاليه:

أ- يقصد بالمنشأة السويسرية أي منشأة للملاحة الجوية تكون إدارتها

الفعالية في سويسرا والتي تستغل بواسطة أشخاص طبيعيين في سويسرا أو بواسطة شركات أشخاص أو شركات أموال مكونة طبقاً للقانون السويسري أو بواسطة الاتحاد السويسري نفسه أو شركات سويسرية يشترك فيها هذا الاتحاد. ب- يقصد بممارسة الملاحة الجوية امتهان نقل الأشخاص أو الأشياء عن طريق المالك أو المستأجر أو المجهز للطائرة.

4- يشمل الإعفاء مع الاحتفاظ بمبدأ المعاملة بالمثل الضرائب

المفروضة في مصر والواردة بالبند الأول عاليه والتي تستحق الدفع بعد

1953/12/31.

5- للحكومة المصرية الحق في سحب هذا التصريح بعد التنبيه بذلك

بسته أشهر قبل نهاية السنة المالية، وإني إذ أبلغكم موافقة الحكومة المصرية على ما جاء بكتابكم أتشرف بأن أؤكد بأن كتابكم وهذا الكتاب يكونان

اتفاقا بين الحكومة المصرية والمجلس الاتحادي السويسري يصبح نافذا اعتبار من أول يناير 1955.

توقيع

ويلاحظ أن هذه المعاهدة شأنها في ذلك شأن أية معاهدة أخرى اعتمدت بتوضيح مجموعة من المسائل جرى العرف الدولي على النص عليها وتوضيحها مثل: سند السلطة المختصة بإبرامها ونطاق المعاهدة أو حدود الإعفاء فيها، وهل ينصب الإعفاء على جميع الضرائب المتشابهة في تشريعات أطرافها أو على بعضها، كما اعتمدت بتحديد مدلول بعض المصطلحات التي كان من الممكن أن تثير لبسا كلفظ المنشأة، وأخيرا فإن هذه المعاهدة اعتمدت بتحديد بدء سريانها وكيفية إلغائها والسلطة المختصة بتقرير الإلغاء.

## ملحق رقم (2)

نص القانون رقم 542 لسنة 1955 في شأن الترخيص لمجلس الوزراء في إبرام اتفاقات ثنائية أو جماعية لتلافي ازدواج الضريبة الدولي بشرط المعاملة بالمثل، مع مذكرته الإيضاحية وأهم المبادئ الأساسية الواجب مراعاتها عند عقد أية اتفاقات دولية في مصر

تقديم: يلاحظ على هذا القانون أنه اشتمل في صلبه على مادة واحدة. أما المادتين الأخيرتين فتتعلقان بتاريخ العمل به ونشره، كما أن مذكرته الإيضاحية قد قيدت المفاوضات المصري بمراعاة بعض المبادئ الأساسية التي اشتملت عليها النماذج التي اقترحتها عصبة الأمم، ومن بعدها الأمم المتحدة، وفي هذا الإجراء خطأ ليس باليسير لأن عصبة الأمم ومن بعدها الأمم المتحدة قد عمدت في نماذج الاتفاقات التي وضعتها إلى إحداث اختلافات جوهرية بينها خصوصا في المبادئ أو الأسس التي يقوم عليها الاختصاص بفرض

الضريبة بين التشريعات الوطنية المختلفة ولعل حكمة هذا التباين بين نماذج الاتفاقات الدولية هي أن تأخذ كل دولة بما يناسب ظروفها الاقتصادية، وكون المشرع المصري يقيد مفاوضه ببعض المبادئ ولو بطريقة ضمنية هذا الإجراء في حد ذاته مما يعيب التشريع. وإليك نص القانون مع مذكرته الإيضاحية:

"مادة 1": رخص لمجلس الوزراء في إبرام اتفاقات ثنائية أو جماعية لتلافي ازدواج الضريبة الدولي بشرط المعاملة بالمثل.

"مادة 2": يعمل بالاتفاقات المذكورة من تاريخ التصديق عليها.

"مادة 3": على الوزراء كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون، ولوزير الاقتصاد إصدار القرارات اللازمة لتنفيذه، ويعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية<sup>(1)</sup>.

### مذكرة إيضاحية للقانون 542 لسنة 1955

يعتبر الازدواج الضريبي في شتى صوره عبئا ماليا ثقيلا على الممول، إذ أنه قد يؤدي إلى استنفاد الجانب الأكبر من إيراداته أو أمواله وهو بذلك يقيم العراقيل أمام رؤوس الأموال في انتقالها من بلد إلى بلد آخر وفقا لما تقتضيه الحاجات الاقتصادية ويحول تبعا لذلك دون استثمارها استثمارا صحيحا منتجا على أحسن وجه، ورغبة في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية لاستثمارها في شتى المشروعات ذات الأثر الحيوي في تدعيم الاقتصاد المصري وتنميته، ولما يترتب على ذلك من زيادة الدخل القومي فضلا عن توثيق العلاقات الاقتصادية بين مصر والدول الأجنبية استقر على إصدار القانون المرفق الذي

---

(1) الوقائع المصرية - عدد 85 مكرر - صادر بتاريخ 1955/11/3.

يعمل على منع الازدواج الضريبي الدولي عن طريق عقد اتفاقات ثنائية أو جماعية تقرر الإعفاء من كل الضرائب أو بعضها بشرط المعاملة بالمثل، والوزارة عند عقد هذه الاتفاقية سوف تأخذ في حسابها بالمبادئ الأساسية التي اشتملت عليها النماذج التي اقترحتها عصبة الأمم والأمم المتحدة والتي يتلخص أهمها في الآتي:

أولاً: بالنسبة لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة والثابتة:

تخضع الإيرادات المستمدة من الأموال الثابتة للضريبة في البلد الموجود به هذه الأصول كما يخضع نتاج الأسهم والأنصبه في الأرباح للضريبة في البلد الذي يوجد به الموطن الحالي للشركة أي في البلد الذي يستثمر فيه رأس المال. ثانياً: بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية:

تخضع أرباح المنشأة التابعة لدولة ما للضريبة في الدولة الأخرى متى زاولت تجارتها أو باشرت نشاطها في هذه الدولة وعن طريق منشأة دائمة قائمة بذاتها وتعفى في هذه الحالة من كل أو بعض الضرائب في البلد التابعة لها.

ثالثاً: بالنسبة للمرتبات والمهيات وما في حكمها:

المرتبات والمهيات التي تدفعها الحكومة أو أي هيئة حكومية في مقابل القيام بوظائف دبلوماسية أو قنصلية أو حكومية تخضع فقط للضريبة في الدولة الدافعة للإيرادات طالما أن هذه الوظائف تدخل في عدد الأعمال الحكومية العادية طبقاً للعرف الدولي ولا تتعلق بأي عمل تجاري أو نشاط آخر لهذه الحكومة أو الهيئة الحكومية، أما الأجور والمهايا والمرتبات والمكافآت عن العمل والخدمات الشخصية التي تدفعها شركات أو أشخاص فتخضع للضريبة في البلد الذي أدت فيه الخدمة فقط.

رابعاً: بالنسبة لإيرادات المهن الحرة:

تخضع هذه الإيرادات للضريبة في الدولة التي لصاحب المهنة فيها منشأة مستقلة يزاول نشاطا بها.

خامسا: بالنسبة للضريبة العامة على الإيراد:

للدولة التي يقيم فيها الممول -أو دولة الموطن المالي- الحق في فرض الضريبة العامة على الإيراد الكلي للممول سواء أكان مستمدا منها أو من الدول الأخرى على أنه يمكن الاتفاق على تخفيض هذه الضريبة بشروط معينة ينص عليها في الاتفاقات.

سادسا: بالنسبة للتركات: يخضع المال للضريبة في البلد الذي فيه موقع هذا المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر، وتتشرف وزارة المالية والاقتصاد بعرض مشروع القانون على مجلس الوزراء مفرغا في الصيغة التي أقرها مجلس الدولة رجاء الموافقة عليه وإصداره، وبالفعل صدر هذا القانون تحت رقم 542 لسنة 1955 ونشر بتاريخ 1955/11/3 وهو تاريخ العمل به.



### ملحق رقم (3)

بيان ببعض الدول التي عقدت معها مصر اتفاقات دولية لمنع الازدواج  
الضريبي في شأن الطيران

الدولة	سند الإعفاء
سويسرا	قرار مجلس الوزراء في 1954/12/29 بالموافقة على كتابين متبادلين بين سويسرا وج.م.ع وقد سرى الإعفاء اعتبارا من 1955/1/1
الولايات المتحدة	قرار مجلس الوزراء في 1955/11/23 وسرى الإعفاء من 1956/1/1.
سوريا	قرار مجلس الوزراء في 1956/3/14 وسرى الإعفاء من 1956/3/14
بلجيكا	قرار مجلس الوزراء في 1956/3/15
هولندا	قرار جمهوري في 1957/4/28
الحبشة	قرار جمهوري في 1958/7/30
السويد	قرار جمهوري في 1958/7/30
النرويج	قرار جمهوري في 1958/7/30
الدنمرك	قرار جمهوري في 1958/11/20
السعودية	قرار جمهوري في 1958/12/31
السودان	قرار جمهوري في 1961/9/24
لبنان	قرار جمهوري في 1963/8/12
اليابان	قرار جمهوري في 1963/9/1
الكويت	قرار من السيد مدير عام مصلحة الضرائب في 1964/11/8

اليونان خطابان متبادلان بين وزير الخارجية المصري  
والمالية اليوناني في 1965/3/16

العراق قرار من السيد مدير عام مصلحة الضرائب في  
1965/5/23

الأردن قرار من السيد مدير عام مصلحة الضرائب في  
1965/11/18 ويسرى الإعفاء بأثر رجعي  
من 1953/4/1 على أساس المعاملة بالمثل<sup>(1)</sup>.

تشيكوسلوفاكيا قرار من وكيل مصلحة الضرائب في  
1966/8/16 بناء على الكتاب الدوري رقم  
5 طيران تشيكوسلوفاكيا بتاريخ 1966/8/11  
لمصلحة الضرائب ويسري الإعفاء اعتباراً من  
1958/9/1.

وهناك اتفاقات عديدة وقعت في هذا الصدد، ونكتفي بما ذكرناه  
كأمثلة.

---

(1) د/ محمود رياض عطية - هامش ص 269 مرجعان سابقان.

#### ملحق رقم (4)

##### اقترح

بالأخذ بالضريبة الموحدة كوسيلة لتجنب

##### الازدواج الضريبي الداخلي

تقديم وتقسيم: رأينا فيما سبق أن الازدواج الضريبي الداخلي قد ينشأ

إما لتعدد جهات الاختصاص بفرض الضريبة، وإما لدخول الإيراد الواحد في وعاءين من أوعية ضرائب الدخل النوعية (ولقد ضربنا على السبب الأخير مثلاً بالتاجر أو السمسار الذي يمتلك أسهماً أو سندات من شركة ما، وتشكل هذه القيم المنقولة جزءاً من رأسماله. وقلنا بأن المشرع المصري حين يفرض على أرباح هذه القيم الضريبية النوعية على إيراد القيم المنقولة متى تم توزيعها واقترن ذلك بإثراء المستفيد فإنه في نفس الوقت يعود ويخضع ذات القيم لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مادامت القيم متصلة بمباشرة المهنة التجارية وأدرجت في حساب الأرباح والخسائر).

وقد ينشأ الازدواج الضريبي أيضاً كما سبق أن رأينا نتيجة للأخذ بنظام الضرائب النوعية المتوجة بالضريبة العامة على الإيراد. وذلك لأن الأخيرة تصيب الإيرادات مجتمعة بعد أن فرضت الضريبة النوعية على كل منها. كما قد ينشأ الازدواج الضريبي أيضاً نتيجة لعدم التناسق في التشريع أو لرغبة الدولة في إخفاء ارتفاع سعر الضريبة عن طريق تقسيم السعر المرتفع إلى ضربيتين أو أكثر من ذات النوع. أو لغير ذلك من الأسباب التي فصلناها في حينها.

ولقد مر المشرع المصري وهو في سبيل إرساء نظامه الضريبي بطورين من أطوار الضريبة.

أولهما: طور الأخذ بالضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة.

وثانيهما: طور الأخذ بالضرائب النوعية المتوجهة بالضريبة العامة على الإيراد.

إلا أن الأخذ بأي من الطورين أثبت عملا مجموعة من العيوب والمآخذ لعل أهمها: أن كل واحد منها كان يخفي في طياته عبئا ضريبيا ضخما على الفرد يقبع وراء تعدد هذه الضرائب رغم تواضع معدل كل منها، فهي في مجموعها ترتفع في معدلها لو جمعت في ضريبة موحدة تظهر بشكل مباشر العبء الحقيقي على الفرد. بل إن أشد المآخذ على نظام الضرائب النوعية أن عبأها يقع على مستخدم الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة الأمر الذي يطبق مبدأ فرض الضريبة حسب الفائدة التي تعد على الممول وليس حسب القدرة على الدفع، وهو الأمر الذي يترتب عليه اهتزاز مبدأ العدالة ويؤثر بشكل مباشر على شكل توزيع الدخل.

غير أن النظام الضريبي المصري الحالي يؤخذ عليه عدة مآخذ أهمها:

1 - كثرة التعديلات المتلاحقة التي لا يمكن للممول ولا للمأموري الضرائب متابعتها.

2 - ارتفاع أسعار بعض الضرائب فهي مثلا في ضريبي القيم المنقولة والضريبة العامة على الإيراد تتراوح ما بين 40-50% الأمر الذي قد يدفع بعض الممولين إلى التهرب منها.

3 - كثرة إجراءات تحصيل الضريبة وتعددتها الأمر الذي يؤدي حتما إلى وجود تراكمات ونزاعات بين الممولين ومصلحة الضرائب، ولو أخذنا مثلا على ذلك بضريبة الأرباح التجارية والصناعية فإننا نجد أن إجراءات تحصيل هذه الضريبة كما يلي:

أ - تخطر المصلحة الممول بالنموذج رقم ( 18 ) ضرائب وتمنحه شهرا كاملا للرد والاعتراض.

ب - بعد مرور هذا الشهر (وعلى فرض أن الممول لم يعترض تخطره المصلحة بالنموذج (19) ضرائب وتمنحه أيضا شهرا للطعن في الربط.

ج - للممول بعد فوات هذا الشهر الحق في طلب الإحالة إلى هيئة الطعن.

ونحن هنا لا نستطيع تحديد المدة التي يأخذها الممول بعد صدور قرار الطعن أمام هذه الهيئة.

د - يعطى الممول بعد صدور قرار الهيئة شهرا آخر كمهلة للطعن أمام المحاكم الابتدائية.

هـ فإذا ما وصل الطعن أمام المحاكم الابتدائية فقل في التسوية والتأخير والتأجيل ما شئت.

ومن ثم كان لابد من اختصار هذه الإجراءات كأن يكون قرار هيئة الطعن نهائيا مع وضع بعض الضوابط والضمانات التي تضمن الجدية في الطعن كأن تضاعف الضريبة على الطاعن الذي يرفض طعنه على سبيل الغرامة. ومن أهم المآخذ التي تؤخذ على النظام الضريبي المصري الحالي ما سبق أن ذكرناه وهو وجود حالات متعددة للازدواج الضريبي.

ونعتقد أن تجنب الازدواج الضريبي الداخلي وتلافي ما قد يؤخذ على

الضرائب النوعية من عيوب يكون في الأخذ بنظام الضريبة الموحدة.

ونحن في مجال البحث العلمي المجرد لا نكتفي بضم صوتنا إلى المنادين بضرورة الأخذ بهذا النظام فقط وإنما نذكر موجزا عن هذا النظام لا ندعي أنه جامع مانع ولكنه موجز يعطي إشارة وفكرة مبسطة تناسب المقام، فهذا النظام يحتاج توضيحه إلى عدة رسائل.

وسوف نتناول بالإشارة النقاط التالية:

نص الاقتراح ثم نذكر ماهية الضريبة الموحدة، وأوعيتها، وكيفية تحديد الإيراد الخاضع لها ثم نذكر مميزاتها ومعوقاتها وكيفية التخلص من هذه المعوقات وأخيرا نضع الضريبة الموحدة في ميزان الشريعة الإسلامية لنقف على مدى التوافق أو الخلاف بينها وبين فرائض الإسلام المالية.

أولا: نص الاقتراح: نقترح إلغاء الضرائب النوعية والضريبة العامة على الإيراد المتوجه لها لتحل محلها ضريبة واحدة تصاعدية تسري على الإيرادات المختلفة، ونظرا لظروف مجتمعنا الذي ينخفض فيه دخل الفرد واعتماد معظم أفراده على الإيرادات التي تعظم في تحقيقها مساهمة عنصر العمل نقترح استثناء بعض الإيرادات (الإيرادات الأولى بالرعاية كالأجور والمرتبات والمعاشات) من هذا السعر ليطبق عليها سعر أخف أو تخفيض هذه الإيرادات التي تستحق الرعاية بنسبة مئوية تتفق مع مدى الرعاية التي تستحقها، فمثلا يخفض إيراد العمل بنسبة 30% قبل إدخاله في قائمة الإيرادات، ويخفض إيراد المهن الحرة غير التجارية بنسبة 20% من قيمتها قبل إدخالها في قائمة الإيرادات الكلية، وتخفيض إيرادات الأعمال التجارية والصناعية بنسبة 10% من قيمتها. بينما لا تخفض الإيرادات التي تنعدم مساهمة العمل في تحقيقها كإيراد رؤوس الأموال المنقولة مثلا — ومع التخفيض المقترح لبعض الإيرادات قبل إدخالها في قائمة الإيرادات الكلية للممول أو مع تخفيض السعر بالنسبة لهذه الإيرادات تتحقق الرعاية الضريبية اللازمة لهذه الإيرادات وتنتفي عن الضريبة الموحدة مخافة العدالة الضريبية وبشرط أن تخصم الضرائب المحجوزة من المنبع من جملة الضرائب المستحقة بناء على الإقرار الموحدة الذي يظهر فيه الممول كافة إيراداته.

كما يجب أن تكون هذه الضريبة تصاعدية، بمعنى أن تكون الأسعار منخفضة في الشرائح الأولى للإيراد الكلي باعتبارها تمثل ما يحتاجه الممول

للإنفاق على ضرورياته، وأما الشرائح التالية فإنها تخضع لأسعار متصاعدة متصاعدة (حيث تزيد نسبة ما يحصل من الضريبة بمعدل أسرع من معدل زيادة الدخل) باعتبار أن هذه الشرائح تمثل ما ينفقه الممول على ما بعد الضروريات (الكماليات).

ثانيا: ماهية الضريبة الموحدة: الضريبة الموحدة هي نظام يقوم على أساس فرض ضريبة واحدة على مجموع إيرادات الممول من كافة المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لانتاج الإيراد وبعض المصارف الشخصية وذلك قبل الوصول إلى الإيراد الخاضع للضريبة، وهي تتنوع بحسب ما إذا كان الممول طبيعيا أو اعتباريا كالشركات إلى نوعين:

1 - ضريبة على الأشخاص الطبيعيين.

2 - ضريبة على الأشخاص الاعتباريين.

ثالثا: أوعية الضريبة الموحدة: ننبه أولا إلى أن الأوعية في هذا النظام إنما هي أوعية إيرادات وليست أوعية ضرائب مستقلة ونقترح ثانيا أن تكون أوعية الإيرادات بالنسبة لهذه الضريبة ما يلي:

1 - الدخل العقاري.

2 - أرباح الاستغلال الزراعي.

3 - الأجور والمرتبات والمعاشات.

4 - أرباح المهن الحرة غير التجارية.

5 - إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.

6 - مكافآت أعضاء مجالس الإدارة.

7 - أرباح زيادة القيمة العقارية.

8 - الأرباح الناتجة عن العمليات التمويلية كالأرباح الرأسمالية على

العقارات والأوراق المالية.

9 - الأرباح التجارية والصناعية والحرفية.

10 - أرباح المدخرات (الودائع بالبنوك) <sup>(1)</sup>.

رابعاً: كيفية تحديد الإيراد الخاضع للضريبة الموحدة: يتطلب تحديد

الإيراد الخاضع للضريبة إلى الوقوف على عدة مراحل:

1 - تحديد الناتج الصافي لكل عنصر من عناصر الإيرادات المتقدمة.

2 - جمع الربح أو الإيراد الصافي من كل عنصر لنصل إلى المجموع الكلي لصافي الأرباح والإيرادات.

3 - الخصم من المجموع الكلي الصافي بعض التكاليف التي لم يسبق خصمها ضمن تكاليف وأعباء كل عنصر والخسائر في السنة الماضية إن وجدت وبعض الأعباء التي يقررها القانون مثل الأعباء العائلية وفوائد الديون وإيجار المباني والضرائب الإضافية وغيرها.

وبذلك نصل إلى تحديد الإيراد الصافي العام الخاضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين. وهذا الإيراد الصافي يجب تقسيمه إلى شرائح إذا كان الممول رب أسرة، وذلك بهدف تخفيف العبء الضريبي على الممول رب الأسرة، وجعل هذه الضريبة تصاعدية تصاعداً بطيئاً غير مغالي فيه، أما إذا كان الممول لا دخل له سوى مرتبه فإن صافي إيراده يجب أن يكون إجمالي المرتب مطروحاً منه نسبة لمصاريف العمل وأخرى للأعباء العائلية. ومجموع

---

(1) ونميل إلى التقليل من فرض الضرائب المباشرة عند اكتساب الدخل، والتوسع في فرض الضرائب غير المباشرة عند انفاقه وبحيث تكون الأخيرة تصاعدية.



هاتين النسبتين هي النسبة التي اقترحنا تخفيضها من جملة الإيرادات قبل إدخالها في قائمة الإيرادات الكلية للضريبة الموحدة.

خامسا: مميزات الضريبة الموحدة: تمتاز الضريبة الموحدة بكونها

تستهدف توحيد الوعاء والتسوية الضريبية بين الأوعية المختلفة فضلا عن تبسيط وتوحيد إجراءات الربط والتحصيل. أو بمعنى آخر فإن نظام الضريبة الموحدة يمتاز بالوحدة في كل شيء كقاعدة عامة حيث تعامل الدخول في ظله معاملة واحدة دون تميز بين طبيعتها أو مصدرها علاوة على أن أسعارها ذات طبيعة موحدة بالنسبة لكافة الدخول<sup>(1)</sup>.

وهي فضلا عن ذلك تمتاز بالعدالة الضريبية فأساسها المقدرة على الدفع بحيث يتحمل كل فرد نصيبه العادل في التكاليف العامة حيث تجمع إيراداته التي لو تركت مفرقة في ظل نظام الضرائب النوعية لكانت داخلية في نطاق الإعفاءات، أما لو جمعت في ظل نظام الضريبة الموحدة لتحملت نصيبها العادل من العبء الضريبي. كما أنها تمتاز بالعدالة والوضوح وتضييق نطاق التهرب الضريبي وسهولة التحصيل، كما تتصف بالمرونة والملاءمة مما يسهل معه توجيهها توجيهها سليما يحقق الأغراض المالية والأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

---

(1) هذه هي القاعدة العامة المعمول بها في الدول التي تأخذ بنظام الضريبة الموحدة، ولكن نظرا لظروف المجتمع المصري وانخفاض دخل الفرد فيه واعتماد الغالبية العظمى من أفرادها على دخل العمل. لذا اقترحنا الخروج عن هذه القاعدة بواحد من الاستثناءين السابقين.

إلا أن العادة قد جرت على أن أي نظام ضريبي كما يكون له مميزات يكون له أيضا معوقات، ولكن معوقات أي نظام تظل كما هي بل وتزداد إذا تركت كما هي دون إيجاد حلول لها، أما لو كان من الممكن تلافيها فإنها تكون معوقات مؤقتة لا تلبث أن تزول، ولذلك فإننا سوف نعرض هذه المعوقات ثم نعقبها بما نراه مناسباً لتلافيها من وسائل وحلول. ونحن لا نقفل باب الاجتهاد بالنسبة لهذه الوسائل؛ فالباب مفتوح والولوج فيه على الأقل من وجهة نظرنا يعد واجبا قوميا على كل قادر على تقديم مقترحات ببناءة.

على أننا ننبه أن أهم المعوقات التي تقدح الضريبة الموحدة ليست موجهة إلى ذات النظام من حيث هو بقدر ما هي موجهة إلى من يطبق هذا النظام. ونعني به مأمور الضرائب والممول معا.

سادسا: أهم معوقات تطبيق نظام الضريبة الموحدة: تتمثل أهم

معوقات الضريبة الموحدة في طائفتين من المعوقات هما:

1- طاقة جهاز التحصيل (مصلحة الضرائب) فهو في مصر يعاني من

بعض المشاكل الحادة، وأهمها:

أ - عدم فاعلية الحصر الضريبي على مستوى الدولة.

ب - عدم استخدام الوسائل الحديثة في العمل الضريبي.

ت - التقادم ووجود حالات جسيمة من التراكمات في الفحص والربط والتحصيل.

ث - عدم تنفيذ تعميم نظام السجل العيني للشهر العقاري

والصناعي والتجاري الذي يحدد من واقع الطبيعة ملكية كل

ممول من الأطيان الزراعية والعقارات المبنية والمنشآت الصناعية

والتجارية.

ج - استقلال مصلحة الأموال المقررة عن مصلحة الضرائب.

- ح - وجود متأخرات ضخمة لدى الممولين.
- خ - كثرة الحالات المتخلفة دون فحص وربط وتحصيل.
- د - كثرة المنازعات والقضايا بين الممولين ومصلحة الضرائب.
- 2- درجة الوعي الضريبي للممولين: النوع الثاني من المعوقات التي لا ترجع إلى طبيعة نظام الضريبة الموحدة، وإنما ترجع إلى دافعي الضريبة، وهم أحد الطرفين اللذين يتوقف على تعاونهما نجاح أي نظام ضريبي، وأما الطرف الثاني وكما هو معلوم فهو ممثل الجهاز الضريبي ونعني به المأمور. وبالنسبة للطرف الأول وهو الذي يعيننا في هذا المقام فإن هناك الكثير من السلبيات التي يتصف بها والتي تعوق نجاح نظام الضريبة الموحدة وعلى رأس هذه السلبيات ما يلي:
- 1- إن معظم الممولين في مصر ليس في مقدرتهم في أغلب الأحيان الاحتفاظ بمستندات أو مجموعة دفترية، وذلك راجع في الغالب إلى أن نشاطهم بسيط أو لعدم خبرتهم وتجربتهم في إمساك الدفاتر.
- 2- إن معظم الممولين لا يقدمون الإقرارات الضريبية إلا من أجل الإفلات من العقاب وهي غالبا ما تكون غير دقيقة.
- 3- إن الشعور العام لدى بعض الممولين أن الضريبة أصبحت عبئا ماليا ثقيلا، إما لارتفاع أسعارها وإما لأنها لا توضع في موضعها الصحيح وهو تخفيف العبء المعيشي عنهم وعن كافة المواطنين وإصلاح المرافق العامة بل توضع غالبا في وضع لافتات الترحيب، وبرقيات التهاني، وأقواس النصر، ومكافآت المستشارين، وخزائن المختلسين، ولذلك فلا غرو أن وجدنا معاناة المجتمع الضريبي المصري من مشكلة التهرب الضريبي وهي ظاهرة لن تنعدم إلا بزوال هذا الشعور، وقديما قالوا: إن مدى التهرب الضريبي يتوقف على عوامل ثلاثة:

- 1 - الشعور باحترام القانون.
  - 2 - الاقتناع بهدف التشريع.
  - 3 - الاقتناع بإمكانية تحمل العبء.
- وقديما قال عمر بن الخطاب -رضي الله عنه-: "إني لا أجد هذا المال يصلحه إلا خلال ثلاث: أن يؤخذ بالحق، ويعطى بالحق، ويمنع عن الباطل".
- ولكن يمكن التغلب على كل هذه المعوقات بما يأتي:
- أولا: بالنسبة لانعدام الوعي الضريبي لدى الممولين ليس بالمعضلة التي يستعصى حلها، والتي تحول دون تطبيق نظام الضريبة الموحدة وإنما هي ظرف طارئ يمكن التغلب عليه بالحلول الآتية:
- 1 - ثقافة ضريبية من خلال مناهج التعليم في كافة المراحل كجزء من التربية القومية.
  - 2 - توعية موسمية ودورية بكافة وسائل الإعلام مع إمكان تخصيص يوم قومي للضريبة من كل سنة.
  - 3 - عدالة ومساواة أمام الضرائب بين كافة الممولين والإيرادات.
  - 4 - حسن معاملة الممولين وإعادة الثقة والكرامة إلى نفوسهم والنظر إليهم دائما بعين الاتهام.
  - 5 - محاسبة سنوية دون تراكمات.
  - 6 - التوسع في نظام الخصم من المنبع باعتباره أحد الأساليب الهامة للوصول إلى المجتمع الضريبي الأمثل ولأن فيه أيضا تقسيط لمبلغ الضريبة، وفي ذلك تخفيف على الممول.
  - 7 - تبسيط القوانين واللوائح الضريبية حتى يستطيع الممول فهمها وإدراكها.

- 8 - تخفيض أسعار بعض الضرائب التي بلغت الحد الفاحش في الارتفاع والتي تدفع الممولين إلى التهرب الضريبي.
- 9 - تدعيم نظام البطاقة الضريبية بأن يمتد تأثيرها إلى معاملات القطاع الخاص مع القطاع العام سواء كانوا أفراداً أم منشآت وعدم الاقتصار على التعامل بالبطاقة الضريبية مع الحكومة والقطاع العام مع ربط تحديد البطاقة الضريبية بالإقرار السنوي لضمان تقديمه.
- 10 - إضافة خانات إلى البطاقة المدنية -الشخصية أو العائلية- توضح فيها أنشطة الممول ومجالات عمله. بحيث لو أراد الممول مثلاً استخراج ترخيص لمحل تجاري أو صناعي أو أية منشأة أخرى لا يمنح هذا الترخيص إلا بعد تسجيل كافة بياناته ببطاقته المدنية وبالسجل المدني التابع له، وبحيث يسترشد المأمور عند محاسبة الممول ببيانات هذه البطاقة كما يسترشد أيضاً بدفاتر السجل المدني عند إجراء أي حصر ضريبي. كما يمكن أن يكون الإقرار السنوي المقدم من الممول من صورتين بحيث لا تقبل المصلحة الإقرار الخاص بها إلا بعد اعتماده من السجل المدني.
- 11 - إشعار الممول بالفعل أن ما يدفعه من ضرائب يعود عليه وعلى مجتمعه في صورة خدمات، وليس في صورة انحرافات وتبديدات للمال العام ذلك لأن الدافع الأساسي من وجهة نظرنا وراء التهرب الضريبي هو العامل النفسي الذي يشعر معه الممول بأن ما يدفعه من ضرائب لا ينفق على الخدمات بل يذهب إلى خزائن المختلسين أو إلى التبديد في إقامة السراقات ولافتات

الترحيب والأقواس وما إلى ذلك من تبديدات لا طائل من ورائها.

ثانيا: بالنسبة لعدم كفاءة الإدارة الضريبية: يمكن التغلب على عدم كفاءة الإدارة الضريبية بما يأتي:

1- ربط الثقافة التعليمية في الجامعة بالناحية العملية عن طريق تعميم إنشاء قسم مستقل للضرائب بكليات التجارة وعدم الاكتفاء بتدريس الضرائب كمادة أو جزء من مادة تابعة لقسم آخر مع قصر التعيين في وظيفة مأموري الضرائب على خريجي هذا القسم الذي تقتصر الدراسة فيه على الضرائب من الناحيتين التشريعية والتنفيذية.

2- إنشاء قسم خاص للدراسات التكميلية ملحقا بالقسم الأول يلتحق به مأموري الضرائب عند ترشيحهم لمستوى وظيفي أعلى.

3- تخفيف عبء العمل عن مأموري الضرائب حتى يتمكنوا من سرعة إنجاز أعمالهم مع توزيع العمل وتصنيفه.

4- وجود قوة احتياط من المأمورين في كل مأمورية تكون مهمتها مواجهة الإجازات المفاجئة لبعض المأمورين ومختلف ظروف العمل الأخرى حتى لا تكون هناك تراكمات.

5- إلغاء التقسيم النوعي لمأموريات الضرائب في القاهرة والإسكندرية والعودة مرة أخرى للتقسيم الجغرافي مع تقسيم الملفات نوعيا داخل كل مأمورية جغرافية، بأن يقوم مأمور أو أكثر بفحص أنواع معينة من النشاط الأمر الذي يوفر التخصص ويرفع مستوى الأداء ويحقق العدالة في محاسبة الممولين ذوي النشاط الواحد.

6- إنشاء مجموعات مستقلة لمأموريات الضرائب تنفرج فيها الأماكن وذلك لمواجهة قوة العمل المتزايدة.

- 7- إدخال الأنظمة الحديثة لتخزين المعلومات والبيانات الوافية عن كافة مصادر وإيرادات كل ممول (الحاسب الآلي وبنك المعلومات).
- 8- سرعة تنفيذ تعميم نظام السجل العيني العقاري والصناعي والتجاري في جميع المحافظات.
- 9- إدماج مصلحة الضرائب والأموال المقررة مع إدخال نظام الميكرو فيلم إلى مأمورية ضرائب الشركات.
- 10- الانتهاء السريع من الحالات المتأخرة (التراكمات) مع إنهاء المنازعات والقضايا بين الممولين ومصلحة الضرائب.
- 11- الاستقرار على نظام واحد لربط الضريبة، وليكن مثلاً نظام الإقرار الموحد الذي ينص عليه قانون العدالة الضريبية، ذلك أن مصلحة الضرائب تأخذ بنظام غير مميز وغير مستقر في ربط الضريبة فهي تطبق ثلاثة أنواع من النظم هي (الضريبة الثابتة، الإقرار، المظاهر الخارجية) مما يفتح الباب أمام الاختلافات المحاسبية، ولا بد من الاستقرار على نظام واحد ثابت.
- 12- تبسيط القوانين والتعليمات التي تتناقض أحياناً مع بعضها والتي يصعب على المأمور أن يستوعبها خاصة وأنها تتناقض مع بعض أحكام محكمة النقض.
- 13- الحد من صدور القوانين المعدلة والمكملة والتي يصعب على المأمور والممول معاً ملاحقتها لكثرتها.
- 14- اختصار وتبسيط بعض الإجراءات التي تؤدي إلى وجود تراكمات ونزاعات بين الممولين والمصلحة كأن يقوم نظام ضريبة التراكبات مثلاً على عدم صدور الإعلام الشرعي إلا بسداد الضريبة من واقع الإقرار المقدم من الورثة.
- 15- وضع نظام جديد للحوافز بالنسبة لمأموري الضرائب.

وبعد:

فإن هذه بعض الأساليب والطرق والاقتراحات. وبالقطع هناك أساليب أخرى تنكشف من واقع الحياة العملية يجب الأخذ بها إذا كنا نريد حقا إصلاح الإدارة الضريبية تمهيدا للأخذ بالضريبة الموحدة، وبديهي: أن الوصول إلى إصلاح الإدارة الضريبية ورفع الوعي الضريبي لدى الممولين يحتاج إلى فترة انتقالية، ونحن لا نستطيع تحديد زمان هذه الفترة، ونرى أن الأولى ترك أمر تقديرها للمختصين بالجهاز الضريبي التنفيذي. وإنما نقترح أن تستمر وزارة المالية في خلال هذه الفترة الانتقالية في السير في طريق توحيد الضرائب النوعية المتشابهة في ضريبة واحدة على غرار ضريبة المبيعات التي أنشأتها وأدجت فيها أربعة أنواع من الضرائب النوعية، فإن لم نستطيع ذلك لعدم إمكانية إدماج الضرائب النوعية في مجموعات محصورة فلا أقل من إقرارها لإمكانية تقديم الممول إقرارا موحدا يشمل جميع أنشطته وبحيث يحاسبه مأمور واحد.

سابعاً: الضريبة الموحدة في ميزان الشريعة الإسلامية: قلنا فيما سبق أن الضريبة الموحدة نظام يقوم على أساس فرض ضريبة واحدة على مجموع إيرادات الممول من كافة المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الإيراد، وبعض المصاريف الشخصية، وذلك قبل الوصول إلى الإيراد الخاضع للضريبة. وقلنا أيضاً بأن أوعية الضريبة الموحدة إنما هي أوعية إيرادات في ضريبة واحدة وليست أوعية ضرائب مستقلة. وقلنا بأن الوصول إلى تحديد الإيراد الصافي العام الخاضع للضريبة الموحدة يستلزم جمع جميع إيرادات الممول من كافة المصادر مع خصم جميع التكاليف اللازمة لعملية الانتاج وبعض المصاريف الشخصية والتكاليف الأخرى التي أشرنا إليها آنفاً.



ومعنى ذلك أن الضريبة الموحدة تختلف عما فرضه الإسلام من ضرائب من مجموعة من الزوايا لعل أهمها:

1- أن الفقه المالي الإسلامي لم يأخذ بهذا النظام بل اتجه إلى تنويع الضرائب على فروع الدخل المختلفة، ففرض ضرائب الزكاة على عروض التجارة كما فرضها على الانتاج الزراعي والحيواني ثم توج هذا النظام بزكاة النقدين وهي تقابل الضريبة العامة على الإيراد في العصر الحديث.

2- أن نظام الضريبة الموحدة يعتمد على أن وعاءها إنما هو صافي مجموع دخل الممول من المصادر المختلفة، ومعنى ذلك أن جميع مصادر دخل الممول إنما هي أوعية إيرادات في ضريبة واحدة وليست أوعية ضرائب مستقلة. وهذا يتنافى مع ما أخذ به الإسلام حيث إن الفقه المالي الإسلامي قد اعتبر أن جميع مصادر دخل الممول إنما هي أوعية ضرائب مستقلة؛ فتفرض الضريبة على كل وعاء طالما بلغ هذا الوعاء نصاباً وحال عليه الحول، إذ لا يجوز في الفقه المالي الإسلامي الجمع بين أجناس مختلفة من الإيرادات أو ضم أنواع الإيرادات بعضها إلى بعض لإكمال النصاب حتى ولو كان في ذلك مصلحة للفقير ذلك لأن الإسلام نظام متوازن فهو كما يراعي مصلحة الفقير لا يهدر مصلحة الغني، ولذلك فإننا نجد أن فقهاء المسلمين منعوا ضم أجناس الإيرادات غير المتماثلة مع بعضها لإكمال النصاب، بل إننا نجد أن جمهورهم منع ضم أنواع الإيرادات الداخلة في جنس واحد ولم يخالف في ذلك غير الإمام مالك وبعض أهل العلم الذين أجازوا ضم أصناف الحبوب (التي لم يبلغ الواحد منها نصاباً) بعضها إلى بعض فإذا بلغت مع خمسة أوسق زكاهما.

يقول أبو عبيد في الأموال بعد أن ذكر مذاهب الفقهاء في بيان أنواع الزروع التي تحب فيها الزكاة: "إلا أن مالكا كان أشد في ذلك قولاً من الأوزاعي وأهل العراق أيضاً وذلك أنه كان يرى أن تضم أصناف الحبوب كلها بعضها

إلى بعض فإذا بلغت معا خمسة أوسق زكاها، قال: وكذلك الحنطة الشعير وأحسبه قال: والسلت أيضا يضم بعض تلك إلى بعض. فجعل مالك هذه الثلاثة نوعا واحدا لأنها قوت الناس، وجعل الحبوب كلها نوعا واحدا وهي القطاني (القطاني مثل: العدس والحمص واللوبيا ونحوها). وقاس في ضمه الشعير إلى الحنطة بالذهب يضم إلى الفضة في الزكاة.

وبعد أن ذكر أبو عبيد هذه الرواية عن مالك في ضم أنواع الحبوب بعضها إلى بعض في الزكاة قال: ولا أعرف في ضم الحبوب بعضها إلى بعض غير ما ذهب إليه مالك وحديث عن عكرمة كان بن المبارك يحدثه به عن معمر عن عمر بن مسلم عن عكرمة في أذهاب شعير أو أذهاب دُخن إذا جمعت بلغت الزكاة، وإذا لم تجمع لم تبلغ قال: تجمع (والأذهاب مفردا ذهب وهو مكيال لأهل اليمن)، والدخن يضم فسيكون نبات فيه حب صغير أملس واحده دحنة).

وإذا كان الإمام مالك وجماعة من العلماء قد قالوا بضم أنواع الحبوب بعضها إلى بعض فإن ذلك منها إنما يكون بالنسبة لأنواع الجنس الواحد. أما أنواع الأجناس المختلفة كالتمر والزبيب فلا تضم إلى بعضها لإكمال النصاب فيها. يقول صاحب منهاج الطالبين <sup>(1)</sup>: ولا يكمل جنس بجنس ويضم النوع إلى النوع ويخرج من كل بقسطة فإن عسر أخرج الوسط) وفي ذلك أيضا يقول الإمام الشافعي -رحمه الله تعالى- <sup>(2)</sup>: "وإن كانت لرجل نخل فيها خمسة أوسق

---

(1) منهاج الطالبين لأبي زكريا يحيى بن شرف النووي -دار إحياء الكتب العربية ص 27 -مرجع سابق.

(2) الأم للإمام لشافعي ج 2 ص 28 -مرجع سابق.

وعنب ليس فيه خمسة أوسق أخذت الصدقة من النخل ولم تؤخذ من العنب ولا يضم صنف إلى غيره، والعنب غير النخل، والنخل كله واحد فيضم رديئه إلى جيده، وكذلك العنب كله واحد يضم رديئه إلى جيده".

هكذا نجد أن الإجماع كاد أن ينعقد بين فقهاء المسلمين على عدم ضم أجناس الأموال بعضها إلى بعض لإكمال النصاب في الزكاة، وفي هذا مخالفة صريحة لما عليه العمل في نظام الضريبة الموحدة حيث يقوم هذا النظم على أساس جمع صافي دخل الممول من كافة المصادر وجعله وعاء للضريبة الموحدة. وإذا أضفنا إلى هذين الاختلافين الرئيسيين بين نظام الزكاة الذي هو المورد الرئيسي في التشريع المالي الإسلامي وبين نظام الضريبة الموحدة المقترح. إذا ما أضفنا إلى ذلك ما سبق أن ذكرناه من اختلاف من حيث أن الزكاة فيها أمر تعبدى لا يوجد في نظام الضريبة الموحدة وغير ذلك من وجوه الاختلاف المتقدمة لوجدنا أن هذا النظام يختلف تماما عما أخذ به التشريع المالي الإسلامي في فرائضه المالية.

ورب قائل يقول: كيف يتسنى للباحث الشرعي أن يقول بما يخالف الفقه المالي الإسلامي ونقول: أننا لم نقل بهذا النظام كبديل عن الزكاة أو غيرها من الموارد المالية الإسلامية، ولكننا نقول به كنظام قائم إلى جوار الزكاة طالما أن الضريبة في المالية المعاصرة لا فكاك منها ولا سبيل إلى إلغائها والاستعاضة عنها بغيرها من الموارد الإسلامية على الأقل في الوقت الراهن.

والإسلام لا يمانع إطلاقا بأن يأخذ المسلم بما فيه صلاح معاشه وطالما أن نظام الضريبة الموحدة أخف ضررا وأيسر حالا بالنسبة للمسلم من نظام الضرائب النوعية المعمول به حاليا فإننا نقول به ولكن مع ملاحظة ما سبق أن ذكرناه من أنه يجوز للمسلم إذا أدى زكاة ماله إلى جهة خيرية معلومة لها دفاتر منتظمة على أن تقوم هذه الجهة نيابة عن المزكي بوضع الزكاة في مصارفها

الشرعية فإن المزكي يجوز له في هذه الحالة أن يخصم مقدار الزكاة من المقدار المستحق عليه كضريبة.

أو نقول إذا لم يتيسر الأخذ بالطريق الأول بأن المزكى أن يخصم مقدار الضريبة المستحق عليه كدين ممتاز للحكومة من وعاء الزكاة فإذا اكتمل لديه النصاب بعد خصم مقدار الضريبة وجبت عليه زكاته بشروطها.

والله تعالى أعلم.

## المراجع

### أولاً: المراجع الشرعية:

- 1 - القرآن الكريم.
- 2 - تفسير القرآن العظيم، للإمام الحافظ ابن كثير، دار الشعب 1391.
- 3 - صحيح مسلم بشرح النووي، دار الشعب 1391.
- 4 - الأشباه والنظائر، للإمام زين العابدين بن إبراهيم المشتهر بابن نجيم، وادي النيل 1298.
- 5 - الأشباه والنظائر، للإمام جلال الدين السيوطي، مصطفى النحاس 1378.
- 6 - الأم، للإمام محمد بن إدريس الشافعي، دار الشعب 1388.
- 7 - الأموال، للإمام أبي عبيد القاسم بن سلام، مكتبة الكليات الأزهرية 1395.
- 8 - التوجيه التشريعي في الإسلام، مجمع البحوث الإسلامية، مطابع الدجوي 1391.
- 9 - الخراج، للإمام أبي يوسف، المطبعة السلفية 1392.
- 10 - الشرح الكبير، للشيخ أحمد الدردير، مطبعة التقدم العلمية 1328.
- 11 - الشرح الكبير على متن المقنع، للإمام ابن قدامة المقدسي، مطبعة المنار 1345.
- 12 - الفقه على المذاهب الأربعة، دار الشعب 1387.
- 13 - المبسوط، للإمام شمس الدين السرخسي، مطبعة السعادة 1324.

- 14 - المجموع شرح المذهب، للإمام أبي زكريا يحيى الدين بن شرف النووي، مطبعة التضامن الأخوي 1344.
- 15 - المدونة الكبرى، رواية الإمام سحنون بن سعيد التنوخي عن الإمام عبد الرحمن بن القاسم عن الإمام مالك، المطبعة الخيرية 1324.
- 16 - المغني على مختصر الخرقى، للإمام أبي محمد عبد الله بن أحمد ابن قدامة، مصطفى الحلبي 1343.
- 17 - المذهب، للإمام الشيرازي، مصطفى الحلبي 1343.
- 18 - الهداية، للإمام علي بن أبي بكر المرغيناني، المطبعة الأميرية 1317.
- 19 - بدائع الصنائع، للإمام الكاساني، شركة المطبوعات العلمية 1327.
- 20 - حاشية الدسوقي، للشيخ محمد عرفة، مطبعة التقدم العلمية 1328.
- 21 - حاشية البجيرمي للشيخ سليمان البجيرمي، مصطفى الحلبي 1345.
- 22 - شرح العناية على الهداية، للإمام أكمل الدين محمد بن محمود البابرتي، دار إحياء التراث العربي - بيروت.
- 23 - فتح القدير، للإمام ابن الهمام، المطبعة الأميرية 1317.
- 24 - مقدمات ابن رشد، للإمام أبو الوليد محمد بن أحمد بن رشد، المطبعة الخيرية 1324.
- 25 - منهاج الطالبين، للإمام أبي زكريا يحيى بن شرف النووي، عيسى البابي الحلبي.

- 26 - نهاية المحتاج إلى شرح المنهاج، للإمام شمس الدين محمد بن شهاب الدين أحمد الرملي الأنصاري الشافعي.
- 27 - شرح الكنز للإمام العيني - مصطفى الحلبي - مصر.
- 28 - تحفة الفقهاء للسمرقندي - مطبعة وادي النيل - مصر - 1298هـ.
- 29 - الروض المربع للشيخ منصور بن يونس البهوتي - مكتبة الرياض الحديثة 1390.
- 30 - المغني لابن قدامة - مطبعة المنار - مصر 1345.
- 31 - المقنع في فقه الإمام أحمد - موفق الدين ابن قدامة المقدسي - المكتبة السلفية بالقاهرة.

#### ثانيا: المراجع الأخرى:

- 1 - الموارد المالية في الإسلام، د/ إبراهيم فؤاد أحمد، مطبوعات معهد الدراسات الإسلامية 1972.
- 2 - علم المالية العامة، د/ أحمد جامع، دار النهضة العربية ط 3 1975.
- 3 - الضريبة على الإيرادات علما وعملا - النظرية العامة للضريبة، أحمد مرسي - مطبعة مصر 1946.
- 4 - التشريع الضريبي المصري، د/ السيد عبد المولى، دار الفكر العربي 1976.
- 5 - المالية العامة، د/ السيد عبد المولى، دار الفكر العربي 1957.
- 6 - المحاسبة الضريبية - الأصول العلمية والتطبيق العملي، د/ بهجت محمد حسني، دار النهضة العربية 1979.

- 7 - مبادئ الأصول العلمية للضرائب، د/ حسن محمد العزباوي، مطبعة المليحي بالجيزة ط1 1974.
- 8 - المالية العامة في المجتمع الاشتراكي، دولار على وآخرين، منشأة المعارف بالإسكندرية 1961.
- 9 - المالية العامة - الكتاب الثاني الإيرادات العامة، د/ رفعت المحجوب، دار النهضة العربية 1971.
- 10 - النظام الضريبي في التشريع المصري، د/ رفيق محمد الجزيري، مكتبة عين شمس 1977.
- 11 - النظام الضريبي المصري، د/ زين العابدين ناصر، دار النهضة العربية 1968.
- 12 - علم المالية العامة، د/ زين العابدين ناصر، دار النهضة العربية 1974.
- 13 - التجارة الدولية والتعاون الدولي، د/ صلاح الدين نامق، دار النهضة العربية 1972.
- 14 - مبادئ المالية العامة، د/ عاطف صدقي، دار النهضة العربية 1977.
- 15 - مبادئ النظرية العامة للضريبة، د/ عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف، دار النهضة المصرية ط2.
- 16 - مبادئ المالية العامة، د/ عبد الحميد القاضي، دار الجامعات المصرية 1975.
- 17 - المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها العملية، د/ عبد القادر حلمي، دار النهضة العربية 1971.



- 18 - المالية العامة والسياسات المالية، د/ عبد المنعم فوزي، منشأة المعارف بالإسكندرية ط1.
- 19 - مجموعة قوانين الضرائب في مصر حتى ديسمبر 1970، محمد بدران، دار مجلة التجارة ط3 1971.
- 20 - مالية الدولة، د/ محمد حلمي مراد، مكتبة النهضة مصر 1964.
- 21 - أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، محمد عبد الله العربي، مطابع رمسيس بالإسكندرية ط3.
- 22 - مبادئ علم المالية العامة، د/ محمد فؤاد إبراهيم، مكتبة النهضة المصرية.
- 23 - علم المالية العامة، د/ محمد لبيب شقير، مكتبة النهضة المصرية.
- 24 - المبادئ الدستورية، د/ محمود حلمي، دار الفكر العربي ط 3 1970.
- 25 - الوسيط في تشريع الضرائب، د/ محمود رياض عطية، دار المعارف 1969.
- 26 - أسس ومبادئ الضرائب، د/ محمود محمد نور، مطبعة دار البيان 1975.
- 27 - حول النظام المالي في الإسلام، د/ محمود محمد نور، مطبعة الكيلاني 1975.
- 28 - مدخل في المالية العامة، د/ محمود محمد نور، مجموعة محاضرات 1975.

- 29 - مدخل في النقود والبنوك، د/ محمود محمد نور، مطبعة دار  
البيان 1973.
- 30 - الأهرام الاقتصادي، أعداد مختلفة.
- 31 - التعليمات التفسيرية التي أصدرتها مصلحة الضرائب المصرية  
تعليقا على القانون 14 لسنة 1939.
- 32 - الجريدة الرسمية، أعداد مختلفة.
- 33 - الوقائع المصرية، أعداد مختلفة.

## فهرس الموضوعات

صفحة	الموضوع
3	الفصل التمهيدي.
4	المبحث الأول: المقارنة بين الضرائب الحديثة وموارد الإسلام المالية.
5	المطلب الأول: خصائص الضريبة (عناصرها) ومدى انطباقها على كل فريضة إسلامية.
16	المطلب الثاني: مميزات الزكاة كفريضة مالية إسلامية.
19	المطلب الثالث: الفرق بين الضريبة والموارد المالية الإسلامية.
21	المطلب الرابع: معالم الموارد المالية في الإسلام.
25	المبحث الثاني: هل في المال حق سوى الزكاة؟ وهل تغني الضريبة عن الزكاة؟
25	المطلب الأول: هل في المال حق سوى الزكاة؟
28	المطلب الثاني: هل يغني دفع الضريبة عن الزكاة؟
32	المبحث الثالث: قواعد فرض الضريبة وأهدافها ومدى توافرها في فرائض الإسلام المالية.
39	المبحث الرابع: تكييف الموارد الإسلامية بمفهوم المالية الحديثة.
39	المطلب الأول: أهم الضرائب الإسلامية.
41	المطلب الثاني: تكييف الضرائب الإسلامية بمفهوم المالية الحديثة.
41	تكييف زكاة النعم.
43	تكييف زكاة الزروع والثمار.
45	تكييف زكاة عروض التجارة.

صفحة	الموضوع
46	تكييف زكاة النقدين.
47	تكييف أوعية الزكاة المستحدثة.
49	تكييف زكاة الآلات الصناعية.
53	تكييف زكاة الأوراق المالية.
56	تكييف زكاة كسب العمل والمهن الحرة.
58	تكييف زكاة الإيراد الناتج من الدور والأماكن المستغلة.
71	تكييف ضريبة الخراج.
74	تكييف ضريبة الجزية.
76	تكييف ضريبة العشور (الرسوم الجمركية).
85	تكييف ضريبة خمس المعادن والركاز وخمس المستخرج من البحار.
89	تكييف صدقة الفطر.
92	الباب الأول: الازدواج الضريبي، ماهيته، عناصره، تقسيماته، أسبابه.
92	تقسيم وتقسيم.
98	الفصل الأول: ماهية الازدواج الضريبي وعناصره.
98	المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي.
103	المبحث الثاني: عناصر الازدواج الضريبي.
103	وحدة الضريبتين.
107	وحدة الممول.
108	وحدة الوعاء.
112	وحدة المدة.

صفحة	الموضوع
115	وحدة الواقعة.
119	الفصل الثاني: تقسيم الازدواج الضريبي.
121	المبحث الأول: الازدواج الضريبي الداخلي.
122	الازدواج الضريبي الداخلي في نطاق ضرائب الاستهلاك.
127	الازدواج الضريبي الداخلي في نطاق ضرائب رأس المال.
129	الازدواج الضريبي الداخلي في ضرائب الدخل.
145	المبحث الثاني: الازدواج الضريبي الدولي.
153	المبحث الثالث: الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود.
154	المطلب الأول: الازدواج الضريبي الداخلي المقصود.
155	المطلب الثاني: الازدواج الضريبي الداخلي غير المقصود.
156	المطلب الثالث: الازدواج الضريبي الدولي المقصود.
158	المطلب الرابع: الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود.
159	الفصل الثالث: الازدواج الضريبي في الضرائب الخاصة بالمسلمين.
159	تقديم وتقسيم.
160	المبحث الأول: اجتماع زكاة الفطر والتجارة في العبد المعد لها.
160	المطلب الأول: عرض المذاهب والاستدلال عليها.
164	المطلب الثاني: الترجيح وبيان المذهب المختار.
166	المطلب الثالث: مدى توافر الازدواج الضريبي بمعيار المالية الحديثة المذهب المختار من هذه المسألة.
171	المبحث الثاني: اجتماع العشر والتجارة.
171	المطلب الأول: المذاهب الفقهية وأدلتها.

صفحة	الموضوع
176	المطلب الثاني: الترجيح وبيان المذهب المختار.
178	المطلب الثالث: مدى توافر الازدواج الضريبي على اجتماع العشر والتجارة.
184	اجتماع زكاة السائمة وزكاة التجارة.
186	المبحث الثالث: اجتماع زكاتين في مال الدين.
186	زكاة مال المدين ومذاهب الفقهاء فيها.
190	مذاهب الفقهاء في وجوب زكاة الدين على الدائن.
195	المطلب الثاني: الترجيح وبيان المذهب المختار ووجهه.
197	المطلب الثالث: مدى توافر الازدواج الضريبي على تعدد زكاة الدين.
200	الفصل الرابع: الضرائب المشتركة بين المسلمين وغيرهم.
201	المبحث الأول: اجتماع العشر والخراج.
202	المطلب الأول: مذاهب الفقهاء وأدلتها.
209	المطلب الثاني: الترجيح وبيان المذهب المختار ووجهه.
211	المطلب الثالث: مدى تحقق الازدواج الضريبي على اجتماع العشر والخراج.
216	المبحث الثاني: الازدواج الضريبي في العشور (الجمارك).
217	المطلب الأول: وجه الارتباط بين ما يؤخذ من المسلم وما يؤخذ من كل من الذمي والحربي.
219	المطلب الثاني: مذهب الإمام مالك في أخذ العشور من الذمي.
221	المطلب الثالث: مدى تحقق الازدواج في تضعيف عشور أهل الذمة وأهل الحرب.

صفحة	الموضوع
224	الفصل الخامس: الازدواج الضريبي في الضرائب الخاصة بغير المسلمين.
225	المبحث الأول: تضعيف الصدقة على نصارى بني تغلب وهل يعد ذلك من قبيل الازدواج الضريبي؟
229	المبحث الثاني: اجتماع الجزية والخراج.
235	الباب الثاني: وسائل تجنب الازدواج الضريبي في الفقه المالي الإسلامي والفقه المالي الحديث.
236	الفصل الأول: تجنب الازدواج الضريبي الداخلي. تقديم وتقسيم.
239	المبحث الأول: وسائل تجنب الازدواج الداخلي غير المقصود الناشئ عن نفس السلطة نظرا لعدم التناسق في التشريع.
242	المبحث الثاني: وسائل تجنب الازدواج الضريبي الناشئ عن تعدد جهات الاختصاص بفرض الضريبة.
245	المبحث الثالث: تجنب الازدواج الضريبي الاقتصادي والقانوني.
250	الفصل الثاني: تجنب الازدواج الضريبي الدولي.
251	المبحث الأول: الحلول النظرية لتجنب الازدواج الدولي.
251	المطلب الأول: معهد القانون الدولي وتجنب الازدواج الضريبي.
252	المطلب الثاني: غرفة التجارة الدولية وتجنب الازدواج الضريبي.
254	المطلب الثالث: عصبة الأمم وتجنب الازدواج الدولي.
256	تقرير الخبراء الاقتصاديين.
265	نقد تقرير الخبراء الاقتصاديين.
268	أهم أعمال اللجنة الفنية التي شكلتها عصبة الأمم.

صفحة	الموضوع
273	الأمم المتحدة والازدواج الضريبي الدولي.
274	أهم أعمال لجنة المالية التابعة للأمم المتحدة.
274	أهم أعمال اللجنة في المسائل المالية عامة وعلاقة ذلك بمشكلة الازدواج الضريبي.
277	أهم أعمال اللجنة الخاصة بالازدواج الضريبي بالذات.
279	المبحث الثاني: الحلول العملية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي.
280	المطلب الأول: تجنب الازدواج الدولي بواسطة الدخول في التكتلات الاقتصادية.
283	المطلب الثاني: تجنب الازدواج الدولي بواسطة التشريعات الوطنية.
287	المطلب الثالث: تجنب الازدواج الضريبي الدولي بواسطة الاتفاقات الدولية.
290	أسس الاتفاقات الدولية.
291	نطاق الاتفاقية وأهم بنودها الأخرى.
299	الفصل الثالث: موقف ج.م.ع من الازدواج الضريبي.
299	المبحث الأول: موقف ج.م.ع من الازدواج الضريبي الدولي.
309	المبحث الثاني: موقف ج.م.ع من الازدواج الضريبي الداخلي.
309	المطلب الأول: موقف المشرع الضريبي المصري بالنسبة لضريبة إيرادات القيم المنقولة.
320	المطلب الثاني: موقف المشرع الضريبي المصري بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
326	المطلب الثالث: موقف المشرع المصري لتلافي الازدواج الضريبي



صفحة	الموضوع
	بالنسبة للضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات عند اجتماعها مع الأرباح التجارية والصناعية.
329	المبحث الثالث: تجنب الازدواج الضريبي عن طريق خصم ضريبة من إيراد.
329	بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية.
333	بالنسبة للضريبة العامة على الإيراد.
336	الفصل الرابع: تجنب الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي
336	المبحث الأول: تجنب المشرع الإسلامي للازدواج الضريبي الداخلي
337	المطلب الأول: تجنب المشرع الإسلامي للازدواج عن طريق التشريع الداخلي.
338	المطلب الثاني: تجنب الازدواج عن طريق خصم ضريبة من إيراد.
340	المبحث الثاني: تجنب الازدواج الدولي في الفقه المالي الإسلامي.
342	الملاحق.
370	المراجع.
376	الفهرست.