الإفصاح فى التشريعات الضريبية

الاستاذ الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

رئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة

مدير معهد العلوم المالية والضريبية

كلية الحقوق جامعة حلوان

الإفصاح فى التشريعات الضريبية

المقدمة

الإفصاح *Discloser* مبدأ محاسبى ، قصد منه أن تكون البيانات المحاسبية صحيحة ومعبرة عن الواقع ، وما يقتضيه هذا الواقع من عدم إخفاء المعلومات أو المستندات والوثائق التى تكون لازمة للحكم على البيانات المالية ,وهو واجب يقع أصلاً على من يعد البيان المالى لمصلحته ، كما يقع على المحاسب أو المراجع المالى باعتباره ممثلاً لهذا الشخص، أو شاهداً مرجحاً أو حكماً مالياً ، يجب أن لا يسكت عن خطأ يكتشفه، ناهيك عن واجب عدم القيام بالخطأ أصلاً أو المشاركة فيه.

ولذلك ليس من الغريب أن يتبنى التشريع الضريبى هذا المبدأ ، ويضع من القواعد والأحكام التى تلزم كلاً من الممول ، ومحاسبه أو وكيله، بالإفصاح الضريبى ، وذلك فى جميع مراحل ربط وتحصيل الضريبة ؛ حيث نجد هذا الإفصاح واجباً أو التزاماً ، فى الإخطار ببدء النشاط، وتقديم الإقرار، وتوفير المستندات والوثائق اللازمة للفحص، وانتهاء بإقرارات الثروة ، والإخطار بالتوقف.

والسؤال الذى يطرحه البحث : هل هناك التزام بالإفصاح على الإدارة الضريبية ، تقرره التشريعات ، كما يلتزم بذلك الممول ووكيله؟

وتتوقف الإجابة عن هذا السؤال على معرفة الدور الذى يتعين أن تقوم به الإدارة الضريبية، وطبيعة العلاقة التى تحكمها مع الممولين.

فى ظل دور الجباية ، الذى كان هو الوظيفة الأولى والرئيسية للإدارات الضريبية منذ فجر التاريخ الضريبى ، كانت لعبة القط والفأر هى الحاكمة ؛ فالقط ، أو الإدارة الضريبية، يتحين الفرص للإيقاع بالفأر ، أوهو الممول ، فإذا وقع فى المصيدة تلاعب به حيناً ، مانحاً إياه بعض الأمل للفرار بحياته، ثم

ينقض عليه ليفترسه . كما أن الفأر ، وهو كالممول، يتفنن فى وسائل تضليل هذا الفأر ، والهرب منه ، وكثيراً ما ينجح فى الفرار تاركاً القط يلعق أصابع الندم ، فهل يمكن أن نطلب من القط والفأر أن يلتزم كلاً منهما بالإفصاح ؟

ولما تغيرت العلاقة فى العصر الحديث ، وصارت الإدارة الضريبة هى ممثل الدولة فى تحصيل الضريبة من الممول (١)، فى إطار من الدستور والقانون ، أو ما يعرف بمشروعية الضريبة ، صار من حق الممول أن يعرف إلى مدى تستعمل الإدارة الضريبية سلطتها فى ربط الضريبة وتحصيلها، وهل تتجاوز بذلك التفويض التشريعى الذى منحه لها القانون ، وأصبح من حق الممول فى التشريعات الأوربية الحديثة أن يطعن على القرارات التى تصدرها الإدارة الضريبية ، ويعرف ذلك بالطعن ضد تغير أفكار الإدارة وتوجهاتها.

ومما يحسب للقانون الضريبى الحديث فى مصر ، والمعروف بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل أنه اعاد صياغة العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين من الجيباية إلى الرعاية ، وأصبح واضحاً فى العديد من أحكام القانون أن للممول حقوقاً يجب أن تحترم ، وأن الكثير من السلطات التقليدية لمصلحة الضرائب قد اختزلت ، وتم ضبطها ، لصالح الممولين.

وعاد السؤال من جديد : هل يلزم قانون الضريبة الإدارة الضريبية بالإفصاح ؟

ونبادر بالإجابة نعم ، ولكن متى يتم الإفصاح ؟ ولمن ؟

والإجابة أن إفصاح الضريبية واجب عليها قبل الربط الضريبة وبعدها ، ويكون الإفصاح أصلاً للممول ، ويجوز أن يكون الإفصاح للغير بشروط ، ونوضح ذلك فيما يلى :

أولاً : الإفصاح أمام الممولين

تتطلب العلاقة بين الممولين ومصلحة الضرائب أن تكون علاقة واضحة يحكمها القانون ، وهذا الوضوح يتطلب أن لا يتربص موظف الضريبة بالممول ، ليحصل منه على معلومة أو لينتزع منه اعترافاً دون أن يكون الممول واعياً بما يطلب منه ، ولذلك عاب القضاء (١) على مأمور الضرائب الذى يحصل على إقرار من الممول عن نشاطه وأرباحه دون سابق إخطار ، وأمام محله التجارى ، وانتهى إلى أن الإقرار الذى اقتنصه مأمور الضرائب اقتناصاً لا يمكن أن يعتبر ملزماً لممول ، لأن البيانات التى يدلى بها الممول دون سابق إخطار تفقده حقه فى ما كان يرجوه من الإدلاء بيانات صحيحة ومتزنة عن نشاطه التجارى .

كما يجب أن تتوخى مصلحة الضرائب العدالة فى تعاملها مع الممولين ، وأن يكون نبراسها فى ذلك هو الوصول إلى الحقيقة مجردة من اعتبار شخصى ، ولذلك فقد نهى القضاء (١) أن تبنى تقديراتها على دوافع حسية ذاتية عرضة للتغيير والتبديل فى أى وقت ، ومن لحظة لأخرى ، أو إلى عوامل ليس فيها مراعاة لمعاملة مختلف الممولين على قدم المساواة .

ورفض القضاء (١) أن تتنصل مصلحة الضرائب من كتبها الدورية ومنشوراتها بحجة أن العبرة فى تقدير الأرباح هى بتقدير الأرباح الفعلية التىحصل عليها الممول ، بصرف النظر عن التقيد بالقواعد النظرية التى تقول بالمساواة بين الممولين ، لأنها إن فعلت ذلك تكون قد كالت بكيلين ، مع أنه من أهم القواعد الضريبية هى المساواة بين الممولين ، ومعاملتهم معاملة واحدة إذا تساوت حالتهم

وتلزم قوانين منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية *OECD* الإدارات الضريبية بأن تحيط الممول بالتغيرات الحالية التى تطرأ على التشريعات الضريبية التى ترتب التزاما جديداً أو تعدل من التزام قائم ، مع تقرير حق الممول فى أن يحصل على المعاونة المناسبة من الإدارة المختصة .

ويمكن أن يحاط الممول بالمعلومات التى يحتاجها عن طريق العديد من الوسائل ، منها : الكتيبات ، والاتصالات التليفونية ، ونشر المعلومات عبر صفحة الإدارة الضريبية على الإنترنت ، واللقاءات المباشرة.

كما يجرى استخدام التليفون على نطاق واسع من خلال الخدمة الصوتية التى تمكن المتصل بإدارة الضريبية من معرفة المواعيد الإلزامية التى يتعين مراعاتها لتقديم الإقرارات أو التظلمات والطعون وغيرها ، ويمكن أن تكون الخدمة مجانية أو بسعر مكالمة محلية منخفض ، مع الاستفادة المتنامية للإنترنت فى تقديم الإقرارات ، أو الرد على الاستفسارات .

وقد تجد إدارة الضريبة نفسها فى حاجة إلى منع بعض المعلومات عن الممولين للحد من إساءة الممول للنصوص الضريبية *Anti- abuse provisions* التى تمكن الممول من تجنب الضريبة على خلاف ما يقصد المشرع، أو أن تضطر إلى اتخاذ فعل أو إجراء معين دون إخطار مسبق للممول خشية أن يدمر أو يتلف الممول الأدلة التى تبرهن على أنه يخالف القانون الضريبى .

ولكل ممول الحق فى أن يعرف *the right to know* من خلال إخطاره بالربط أو تقدير الضريبة المستحقة عليه، أو بالضريبة التى يتعين سدادها ، ويتم ذلك إما بتسليم الممول الإخطارات للممول مباشرة (باليد) أو بالبريد الموصي عليه بعلم الوصول للتيقن من علم الممول فعلاً بهذه الإخطارات .

ولا يقتصر الحق فى المعلومات على مجرد الإخطارات أو الإعلانات الضريبية التى ترسلها إدارة الضريبة إلى الممول فى كل مرحلة من مراحل ربط أو تحصيل الضريبة ، وإنما يتجاوزها إلى كافة المعلومات التى تتعلق بالجوانب المختلفة للضريبة ، من حيث كونها آداة هامة فى السياسة الإقتصادية للدولة ، وذلك ضمن ما يعرف بالثقافة الضريبية *Tax Culture* التىتعى حقيقة أن الناس بطبعهم ليسوا سعداء بالضرائب ، ولكنهم يعلمون بأنه يجب عليهم دفعها ، وذلك من خلال توفير الوعى الضريبى فى جميع وسائل الإعلام

بأسلوب ملائم (١) . ويفضل أن يهيأ لذلك الأطفال من خلال التربية الضريبية التى تدرس فى مراحل التعليم الأولى .

وتولى بعض التشريعات أهمية خاصة بالتعليمات العامة التى تصدرها مصلحة الضرائب ، والتى تتضمن تفسيرها أو رأيها فى تطبيق نص أو أكثر من نصوص القانون ، حيث يشترط قانون الإجراءات الإدارية الأمريكى *the Administrative procedure Act* علىمعظم الجهات الإدارية (١) بما فيها الإدارة الضريبية أن تعلن إلى الكافة مشروع تعليماتها العامة قبل اعتمادها ، وذلك لتتيح الفرصة أمام الجمهور لمناقشتها وسماع ملاحظته ، وإلا اعتبرت هذه باطلة(١) .

وهذا الحق يعنى غرس الثقة العامة فى الإدارة الضريبية ، ويجعلها بمثابة اللاعب الواضح أو المنصف *fair player* ، بجانب إلزام الادارة الضريبية بتفسيراتها للقانون عند تعاملها مع الكافة ، ولذا رفض القضاء الأمريكى (١) معاقبة الممولين الذين يقعون فى أخطاء نتيجة اتباعهم لتفسيرات مصلحة الضرائب بحسن نية ، أو بناءً على نصيحة مكتوبة قدمها إليهم موظفوا مصلحة الضرائب.

وفى بعض التشريعات المقارنة تخطو إدارة الضريبة خطوات أوسع نحو إلزام نفسها بقرارات فردية تصدر فى حالة أحد الممولين ، وتعالج مشكلة أو وضعاً ضريبياً خاصاً ، وذلك من خلال ما يعرف بالقررات المسبقة *advanced rulings* ، والتى تتم بناءً على طلب من الممول ، يستفسر فيه عن المعاملة الضريبية لصفقة أو عملية أو نشاط يزمع القيام به ، بعد أن يقدم لإدارة الضريبة كافة التفصيلات والمستندات المتعلقة به ، ومن ثم تبين له الإدارة كيفية المعاملة الضريبية التى تلزم نفسها به فى المستقبل ، بعد إنجازه الصفقة ، أو قيامه بالعمل أو النشاط على النحو الذى يماثل الوقائع المعروضة وقت الاستفسار .

وتهدف القرارات المسبقة إلى إعلام الممول بالتأثيرات الضريبية لأعماله التى ينوى القيام بها ، وتجنبه المنازعة مع الإدارة ، وإضاعة الوقت والمال .

ومن الدول التى تتبع هذه الأسلوب أستراليا وكندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة ، ويبلغ الحد فى هولندا إلى إعطاء بعض موظفى الإدارة الضريبية المشهود لهم بالنزاهة وعدم الفساد حق إصدار قرارات فردية تمنح بعض الممولين معاملة تفضيلية أو مزايا ضريبية (١) .

وفى فرنسا (١) يطبق نظام خاص بالاتفاقات المبدئية أو التمهيدية preliminary agreements التى تمنح مزايا ضريبية معينة عند استيفاء شروط محددة تراجعها إدارة مختصة غير إدارة الضريبة ، وذلك فى بعض الأنشطة المتعلقة بتنمية الإقليم أو إعادة هيكلة صناعة معينة .

نظام القرارات المسبقة

يوفر حصول الممول على قرار مسبق بشأن المعاملة الضريبية للصفقة أو العملية التى يقوم بها فى المستقبل ، رؤية واضحة للممول برأى إدارة الضريبة ، تجعله قادراً على اتخاذ القرار الصحيح بشأن دراسة جدوى هذه العملية ، وماإذا كان من الأفضل أن يستمر فيها أو أن يتوقف عنها.

وتتبع العديد من الدول (١) فى الوقت الحاضر نظام القرارات المسبقة Advanced ruling system ، ومنها الأرجنتين ،وأستراليا ، وبلجيكا ، والبرازيل ، وكندا ، وشيلى ، وفرنسا، وألمانيا، وأندونيسا، وإيطاليا، واليابان ، وكوريا ، ولاتفيا والمكسيك ، وموريشيوس، وأسبانيا، والسويد ، وتايوان ، وتركيا، وهونج كونج والولايات المتحدة ، والمملكة المتحدة ، وفنزويلا.

ويتقرر اختصاص الإدارة الضريبية بإصدار القرارات المسبقة إما عن طريق النص فى القانون الضريبى صراحة بأن تصدر الإدارة الضريبية هذه القرارات وفق ضوابط محددة ، أو أن تصدر هذه القرارات بناءً على تصريح

غير مباشر من المشرع ، حين لايمنع إصدار هذه القرارات ، وفى هذه الحالة تفقد القرارات المسبقة قوتها الإلزامية ، كما هو الحال (١) فى أندونيسيا التى يعتمد إصدارالقرارات المسبقة على تعليمات داخلية .

ومن مزايا هذا النظام أنه يخلق علاقة مباشرة وأكثر إنفتاحاً بين الممول والإدارة الضريبية ، تجعل تطبيق القانون واضحاً ويقينياً مما يشجع على مزيد من الاستثمارات .

كما أنه يساعد الممول على أن يقوم بربط الضريبة ذاتياً بصورة صحيحة ، وليست محلاً للمنازعة بينه وبين إدارة الضريبة.

ويجعل تطبيق الإدارة للقانون الضريبى أكثر شفافية ، ويمنع من اتخاذها القرارات التمييزية لصالح ،أو ضد الممولين.

ويختلف هذا الأسلوب عن الآراء التى تصدرها الإدارة الضريبية رداً على استفسارات الممولين أو الوحدات التابعة لها عن كيفية تطبيق القانون الضريبى فى حالة معينة ، سواء كانت هذه الحالة واقعية ، أى تخضع للفحص الضريبى فعلاً ، أو غير واقعية ، أى لا زالت تحت الدراسة ، حيث أن ما يصدر من الإدارة الضريبية من آراء فى هذه الحالات يعد تفسيراً للقانون لا يلزم إلا موظفى الإدارة أنفسهم ، ويجوز للإدارة أن تعدل عنه فى المستقبل ، ولا يلتزم الممول بهذه الآراء إلا باختياره ، وعندما يراها تحقق له مصلحة بالطبع .

كما يختلف هذا الأسلوب عن القواعد التى تضعها الإدارة الضريبية لبيان أسس محاسبة نشاط معين ، أو فئة محددة من الممولين ، بناءً على دراسات قامت الإدارة بها وحدها ، أووفقاً لاتفاق تم مع ممثلى هذه الفئات أو أصحاب الأنشطة .إذ أن التعليمات التى تصدرها الإدارة فى هذا الشأن إما أن تكون استرشادية ، أو ملزمة فقط لموظفيها(١) ، ويجوز للممول أن لا يوافق عليها .

وذلك على الرغم من أن كلاً من التعليمات التفسيرية أو التنفيذية التى تصدرها إدارة الضريبية تعتبر من القرارات المسبقة(١)، بمعنى أنها يمكن تطبيقها على وقائع تتم فى المستقبل ، مع إمكان تطبيقها على الوقائع السابقة أو الحالية .

أما القرارات المسبقة فهى تتسم بالطابع الإلزامى لطرفيها (الممول والإدارة الضريبية) ، كما أنها فى الغالب قرارات فردية تتعلق بحالة ممول محدد .

ويمكن أن تتعلق بعدد من الممولين تتفق مصلحتهم جميعاً فى إصدار القرار لمعالجة صفقات أو معاملات واحدة أو متشابهة ، وفى هذه الحالة يمكن للممول واحد أن يطلب إصدار هذا القرار نيابة عنهم ، كما هو الحال فى أستراليا.

ولا يستفيد منها ، أو يلتزم بها ممولون آخرون لم يكونوا طرفاً فيها ، كما لاتلتزم مصلحة الضرائب بتطبيقها على ممولين لم يشملهم القرار المسبق .

ويجب أن يتعلق القرار بمعاملات أو صفقات تتم فى المستقبل ، ومن ثم لايصدر هذا القرار الملزم بشأن عقد أبرم بالفعل ، أو صفقة تم إنجازها ، على الرغم من أنه قد يكون العقد أبرم ولكنه لم ينفذ بالفعل ، أو أن الصفقة التى أنجزت تتلوها صفقات ومعاملات لم يبدأ تنفيذها بعد (١) .

ولقد ضيقت بعض التشريعات نطاق إصدار القرارات المسبقة فلم تجز إصدارها بالنسبة للمعاملات أو الصفقات التى تتعلق بالسنة الضريبية الحالية ، ومن هذه الدول المجر .

كما تحدد بعض الدول ، ومنها الولايات المتحدة (١) ، وجنوب إفريقيا(١) ، الحالات التى لايطبق بشأنها نظام القرارات المسبقة ،.ومن هذه الحالات :

١-التعاملات أو الصفقات التى سبق أن تعامل فيها أو أبرمها من قبل الممول أو شخص مرتبط به .

٢-التعاملات أو الصفقات التى سبق أن نازع فيها الممول إدارة الضريبة أمام لجان الطعن أو القضاء ولم يحسم النزاع بشأنها.

٣-الممتلكات التى تختلف قيمتها فى السوق الحر .

٤-الخلاف حول طبيعة العقود التى يبرمها الممول مع مستخدميه ، وما إذا كان العقد يعتبر من وجهة نظر مصلحة الضرائب عقد عمل تابع ، أوعقد عمل مستقل ، أوعقد وساطة أو وكالة لأغراض الضريبة .

٥-المعاملات أو الصفقات ذات الطابع الدولى ، التى يكون أحد أطرافها أجنبياً ، وتستلزم إطلاعاً أو تفسيراً لقانون أجنبى .

٦-المسائل التى تتطلب تحديداً لأسعار التعاملات التى تتم بين الممول وأشخاص مرتبطين به.

٧-الأمور التافهة frivolous أو الغامضة أو المضطربة vexatious.

٨-المسائل النظرية أو محل جدل ، والتى تهم الأكاديميين أوالباحثين دون أن يكون لها أثر تطبيقى على حالة الممول طالب القرار المسبق .

٩-المعاملات التى تخير الممول بين بدائل ، ويحتاج القرار المسبق لاختيار بديل من بينها .

١٠-المعاملات التى لم يتخذ الممول قراراً جدياً بشأن إبرامها .

ولمنع التزاحم على إصدار القرارات المسبقة ، وإهدار وقت المصلحة وجهدها فى دراسة كثير من تعاملات الممولين ، وحتى لاتحل مصلحة الضرائب محل المختصين فى القطاع الخاص فى تقديم الاستشارات الضريبية ، فقد قررت بعض التشريعات (١) رسوماً على الطلب الذى يتقدم به الممول لإصدار قرارات مسبقة .، ويتحدد هذا الرسم إما بمبلغ ثابت (الهند) ، أوبنسبة مئوية من الدخل الخاضع للضريبة المقدر (المجر) ، أو الدخل

الإجمالى للصفقة أو العملية (السويد) ، أو على أساس مبلغ ثابت يمكن أن يزاد بزيادة عدد الساعات التى يتوقع أن تستغرقها الإدارة الضريبية فى إصدار القرار (الولايات المتحدة ونيوزلاندا) ، أو يختلف الرسم تبعاً للشكل القانونى للمول : فرداً أو شركة (موريشيوس)، أو بتقرير حد أدنى للرسم يزاد تبعاً لزيادة الوقت المستغرق فى إنجاز القرار (أيسلاندا) .

ويمكن أن يطبق هذا النظام فى الضريبة الجمركية ، وذلك بأن تحدد الإدارة الجمركية مسبقاً مدى اتفاق صادرات أو واردات معينة للضوابط القانونية أو لقواعد المعاملة التفضيلية التى تمنحها الاتفاقيات الدولية ، حتى يكون المصدر أو المستورد على علم مسبق بموقف الإدارة الجمركية تجاه خططه نحو تصدير أو استيراد سلع معينة ، بحيث إذا تم هذا التصدير أو الاستيراد بالكيفية التى حددتها من قبل الإدارة الجمركية منح المعاملة المقررة سلفاً دون مفاجئات أو مشكلات غير متوقعة .

وقد طبقت الإدارة الجمركية الكندية (١) هذا الأسلوب فيما يتعلق باتفاقيات التجارة الحرة التى أبرمتها كندا مع دول شمال أمريكا (النافتا) ، وشيلى وإسرائيل وكوستاريكا ، بحيث أتاحت للمستوردين الكنديين والمصدريين التقدم بطلب كتابى إلى مجلس الخدمات الكندى the Canada Border Services Agency (CBSA) لمعرفة مإذا كانت سلعهم تتفق مع شرط المنشأ ، أو مع حجم المكون المحلى المطلوب .

كما تطبق مصلحة الجمارك فى جنوب إفريقيا نظاماً مشابهاً بغرض تصنيف التعريفات وقيم الصفقات .

ويلتزم المجلس بتقديم كافة المعلومات خلال مدة لا تتجاوز ١٢٠ يوماً من استلامها الطلب، ولا يكون القرار الصادر منها ملزماً إلا لمن صدر بناءً على طلبهم ، ومن ثم فإن المعلومات التى تتعلق بالقرار تعامل بسرية ، ويمكن

العدول عن هذا القرار فى حالة تغير الصادرات أو الواردات بصورة جوهرية عن الوضع المحدد فى الطلب المقدم من الممول .

وتعين الهند سلطة مختصة بإصدار القرارات المسبقة (١) ، يرأسها قاض متقاعد من المحكمة العليا ، وموظف من إدارة الضرائب الهندية ، وموظف بالإدارة القانونية ، وتتيح لكل من الممول المقيم وغير المقيم بأن يتقدم بطلب إلى هذه السلطة بطلب إصدار قرار مسبق يتعلق بتطبيق القانون بشأن معاملة معينة ، لتلتزم به إدارة الضريبة أو المحكمة tribunal .

كما تختص بإصدار القرارات المسبقة فى السويد هيئة شبه مستقلة تتبع المجلس الوطنى للضرائب ، ويحق لكل من الممول وإدارة الضريبة(١) طلب إصدار قرارات مسبقة لصالح أيهما ، كما أن لكل منهما الحق فى الطعن على هذه القرارات أمام القضاء .

ويجب أن يدفع الممول مع الطلب رسماً معيناً لحساب تلك السلطة ، وله أن يسحب طلبه خلال خمسة وثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه .

وتقوم السلطة المذكورة باستطلاع رأى الإدارة الضريبية فى طلب الممول ، ولها أن تطلع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالطلب لدى إدارة الضريبة أو لدى الممول .

وتلتزم السلطة بإصدار قرارها خلال كتابة خلال ستة أشهر من تاريخ استلامها طلب الممول ، وليس لإدارة الضريبة أو المحكمة الاعتراض عليه.

وتظل القرارات المسبقة ملزمة فى الحالة المتعلقة بها ، وبالنسبة للممول صاحب الشأن وحده ، ما لم يتغير القانون ، أو يقرر القضاء معاملة مختلفة فى حالة الممول ، أو تختلف المعاملة الخاصة بالممول الطالب بصورة جوهرية عن الحالة التى كانت عند إصدار القرار.

وتعارض بعض الدول السماح بإصدار قرارات فردية مسبقة ، بدعوى أنها تخالف القانون ، إذ أنها تساعد على تجنب الضريبة من خلال تنبيه الممول إلى الثغرات القانونية التى يمكن من خلاله ترتيب معاملاته أو صفقاته المستقبلية على النحو الذى يقلل من إلتزاماته الضريبية .

فضلاً عن أنه يفتح مجال الفساد من خلال إنشاء علاقات غير مشروعة بين الممول والمعنيين بإصدار القرارات المسبقة لاصطناع معاملة ضريبية غير عادلة أو غير صحيحة.

ويؤدى هذا النظام إلى تكرار الإجراءات بتكرار طلبات الممولين إصدار القرارات المسبقة ، على الرغم من تشابه تعاملاتهم أو اتفاقها بصورة جوهرية من الناحية الضريبية، مما يعنى ضياع وقت الإدارة الضريبية ، وإرهاق الممولين فى محاولة إقناع الإدارة بتطبيق قرارها أو قراراتها المسبقة التى أصدرتها من قبل على حالاتهم.

كما يحق للممول الإطلاع على كافة المستندات والبيانات المتعلقة برط الضريبة ، والتى تمت بمعرفة الإدارة الضريبية ، أو حصلت عليها أثناء قيامها بعملية الربط ، وذلك لكى يكون على بينة بالأسس والأسانيد التى اعتمدت عليها الإدارة فى اتخاذ قرارها بربط الضريبة ، بما يمكنه من الرد عليها أو تفنيدها أثناء نظر التظلم أمام لجان الطعن أو القضاء.

وفى نفس الوقت قد تجد إدارة الضريبة نفسها فى حاجة إلى منع بعض المعلومات عن الممولين للحد من إساءة الممول للنصوص الضريبية *Anti-abuse provisions* التى تمكن الممول من تجنب الضريبة على خلاف ما يقصد المشرع، أو أن تضطر إلى اتخاذ فعل أو إجراء معين دون إخطار مسبق للممول خشية أن يدمر أو يتلف الممول الأدلة التى تبرهن على أنه يخالف القانون الضريبى .

ولكل ممول الحق فى أن يعرف *the right to know* من خلال إخطاره بالربط أو تقدير الضريبة المستحقة عليه، أو بالضريبة التى يتعين سدادها ، ويتم ذلك إما بتسليم الممول الإخطارات للممول مباشرة (باليد) أو بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول للتيقن من علم الممول فعلاً بهذه الإخطارات .

ولا يقتصر الحق فى المعلومات على مجرد الإخطارات أو الإعلانات الضريبية التى ترسلها إدارة الضريبة إلى الممول فى كل مرحلة من مراحل ربط أو تحصيل الضريبة ، وإنما يتجاوزها إلى كافة المعلومات التى تتعلق بالجوانب المختلفة للضريبة ، من حيث كونها آداة هامة فى السياسة الإقتصادية للدولة ، وذلك ضمن ما يعرف بالثقافة الضريبية Tax Culture التىتعى حقيقة أن الناس بطبعهم ليسوا سعداء بالضرائب ، ولكنهم يعلمون بأنه يجب عليهم دفعها ، وذلك من خلال توفير الوعى الضريبى فى جميع وسائل الإعلام بأسلوب ملائم (١) . ويفضل أن يهيأ لذلك الأطفال من خلال التربية الضريبية التى تدرس فى مراحل التعليم الأولى .

وتولى بعض التشريعات أهمية خاصة بالتعليمات العامة التى تصدرها مصلحة الضرائب ، والتى تتضمن تفسيرها أو رأيها فى تطبيق نص أو أكثر من نصوص القانون ، حيث يشترط قانون الإجراءات الإدارية الأمريكى the Administrative procedure Act علىمعظم الجهات الإدارية (١) بما فيها الإدارة الضريبية أن تعلن إلى الكافة مشروع تعليماتها العامة قبل اعتمادها ، وذلك لتتيح الفرصة أمام الجمهور لمناقشتها وسماع ملاحظته ، وإلا اعتبرت هذه باطلة(١) .

وهذا الحق يعنى غرس الثقة العامة فى الإدارة الضريبية ، ويجعلها بمثابة اللاعب الواضح أو المنصف *fair player* ، بجانب إلزام الادارة الضريبية بتفسيراتها للقانون عند تعاملها مع الكافة ، ولذا رفض القضاء الأمريكى (١) معاقبة الممولين الذين يقعون فى أخطاء نتيجة إتباعهم لتفسيرات مصلحة

الضرائب بحسن نية ، أو بناءً على نصيحة مكتوبة قدمها إليهم موظفو مصلحة الضرائب.

وفى بعض التشريعات المقارنة تخطو إدارة الضريبة خطوات أوسع نحو إلزام نفسها بقرارات فردية تصدر فى حالة أحد الممولين ، وتعالج مشكلة أو وضعاً ضريبياً خاصاً ، وذلك من خلال ما يعرف بالقررات المسبقة advanced rulings ، والتى تتم بناءً على طلب من الممول ، يستفسر فيه عن المعاملة الضريبية لصفقة أو عملية أو نشاط يزمع القيام به ، بعد أن يقدم لإدارة الضريبة كافة التفصيلات والمستندات المتعلقة به ، ومن ثم تبين له الإدارة كيفية المعاملة الضريبية التى تلزم نفسها به فى المستقبل ، بعد إنجازه الصفقة ، أو قيامه بالعمل أو النشاط على النحو الذى يماثل الوقائع المعروضة وقت الاستفسار .

وتهدف القرارات المسبقة إلى إعلام الممول بالتأثيرات الضريبية لأعماله التى ينوى القيام بها ، وتجنبه المنازعة مع الإدارة ، وإضاعة الوقت والمال .

ومن الدول التى تتبع هذه الأسلوب أستراليا وكندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة ، ويبلغ الحد فى هولندا إلى إعطاء بعض موظفى الإدارة الضريبية المشهود لهم بالنزاهة وعدم الفساد حق إصدار قرارات فردية تمنح بعض الممولين معاملة تفضيلية أو مزايا ضريبية (١) .

وفى فرنسا (١) يطبق نظام خاص بالاتفاقات المبدئية أو التمهيدية *preliminary agreements* التى تمنح مزايا ضريبية معينة عند استيفاء شروط محددة تراجعها إدارة مختصة غير إدارة الضريبة ، وذلك فى بعض الأنشطة المتعلقة بتنمية الإقليم أو إعادة هيكلة صناعة معينة .

كما يحق للممول الإطلاع على كافة المستندات والبيانات المتعلقة برط الضريبة ، والتى تمت بمعرفة الإدارة الضريبية ، أو حصلت عليها أثناء قيامها بعملية الربط ، وذلك لكى يكون على بينة بالأسس والأسانيد التى اعتمدت عليها

الإدارة فى اتخاذ قرارها بربط الضريبة ، بما يمكنه من الرد عليها أو تفنيدها أثناء نظر التظلم أمام لجان الطعن أو القضاء.

كما يتطلب تعاون الممول مع إدارة الضريبة أن يتيح لها معاينة الأماكن التى يزاول فيها نشاطه ، والمخازن والمكاتب والفروع الملحقة بها ، والبضاعة الواردة إليه عند دخولها المنطقة الجمركية ، أو التى يتصرف فيها ، وأن يطلعها على دفاتره ومستنداته ، وأن لا يحاول إخفاءها أو طمس الحقائق لتضليل مأمور الضرائب .

وقد اختلفت اتجاهات الدول الأعضاء فى منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD حول مدى السماح للإدارة الضريبية (١) بأن تدخل ، وتبحث فى مواقع عمل المول وسكنه دون إخطار سابق ، أو إذن صريح من الممول ، وفى حقها الاحتفاظ بالوثائق والمستندات التى تكتشفها أثناء ذلك .

فعلى حين سمحت أستراليا والنمسا والمملكة المتحدة وكندا للإدارة الضريبية بأن تدخل منشأة الممول دون إذن منه ، إلا أنها تقيد دخول محل سكنه بالحصول على إخطار مسبق للممول ، بينما تقيد تركيا وإيطاليا حق الإدارة الضريبية فى دخول منشآت الممول فى خلال ساعات العمل .

وتشترط النرويج أن يكون دخول موظف الإدارة لمسكن الممول فى حضور الممول .وتتفق معظم هذه الدول ، ومنها أستراليا ، والسويد وبلجيكا والنرويج ، على أن الاحتفاظ بالوثائق والمستندات لا يكون إلا بإخطار مسبق ما لم يكن الأمر متعلقاً بجريمة تهرب ضريبى .

وأجاز المشرع المصرى لموظفى الضرائب ممن لهم شأن فى ربط وتحصيل الضريبة الحق فى الإطلاع على دفاتر الممولين وغيرها من المحررات والوثائق فى مقار الممول أو فى أى مكان آخر توجد به ، طالما تم ذلك فى إطار من المشروعية دون تجاوز . غير أن هذا الحق لايعنى منح

المصلحة حق التفتيش لمسكن الممول أو مكتبه للحصول على هذه الأوراق دون الحصول على إذن مسبق (١) بذلك من النيابة العامة .

وإذا رفض الممول التعاون مع المصلحة ، ولم يقدم الدفاتر والمستندات التى تثبت صحة إقراراته ، كان للمصلحة (١) أن تلجأ إلى أسلوب التقدير ، بشرط أن يعتمد تقديرها على المنطق والواقع ، وأن تباشره بجميع الطرق التى تمكنها من الكشف على حقيقة أرباح الممول .

ثانياً : الإفصاح أمام الغير

الحق فى الحفاظ على سرية البيانات والحق فى الخصوصية

يحمى هذا الحق الممول من إساءة استعمال الإدارة الضريبية لسلطتها ، بحيث لا يجوز استعمال البيانات الخاصة بالممول فى غير الأغراض الضريبية وذلك حفظاً لسرية بياناته وحماية لخصوصيته *Right of Data Confidentiality and privacy*

ومع ذلك تجيز تشريعات بعض الدول استخدام هذه البيانات فى أغراض اجتماعية أو تقديمها للإدارات الضريبية الأجنبية وفق الالتزام بتبادل المعلومات بينها الذى تقرره الاتفاقيات الضريبية(١) .وفى بعض الأقاليم السويسرية يجوز (١) للفرد أن يطلب من المكاتب الضريبية المحلية تزويده بمعلومات ضريبية معينة عن شخص آخر مقابل رسوم محددة ، ويتم تلبية طلبه بناء على آخر تقدير نهائى للضريبة أو آخر إقرار ضريبى قدمه الممول المطلوب الاستعلام عن بياناته.

وفى نفس الوقت تقرر القوانين المصرفية حماية للبيانات الخاصة بالمودعين تقلص من حق الإدارة الضريبية فى استعمال هذه البيانات لأغراض الضريبة إلا فى حدود معينة .

ومن ناحية أخرى ، تعاقب التشريعات الضريبية موظف الضريبة الذى يخالف الالتزام بالسرية ، وقيامه بإفشاء أسرار الممول دون وجه حق ، أو أن يسيء استعمال المعلومات السرية التى يحصل عليها ، فى غير الغرض الضريبى المخصص لها.

أى أن هذا الحق يوازن بين مصلحة الممول فى الحفاظ على خصوصيته ، وفى حق الدولة فى الحصول على معلومات ضريبية لاستخدامها للصالح العام وفى حدود ما يقرر القانون ذلك.

ويشمل حق الممول فى الخصوصية عدم السماح للإدارة الضريبية بأن تدخل مقار سكن الممول أو عمله إلا بموافقة الممول ، أو عندما يثبت بصفة قاطعة أن دخول هذه الأماكن ضرورى لاكتشاف حالة من حالات التهرب الضريبى.

بيد أن سرية بيانات الممولين لا تمنع ، فى بعض التشريعات المقارنة ، من أن تقوم الإدارة الضريبية بالنشر فى الجرائد اليومية قائمة بأسماء الممولين المتخلفين عن دفع الضرائب المستحقة عليهم وإلا اضطرت المصلحة إلى رفع الدعوى القضائية (١)، أو أن تفصح عن العلومات المتوفرة لديها إلى جهات أخرى تقرر القوانين وجوب إعلامها بما لدى مصلحة الضرائب من بينات تساعد فى كشف جريمة ، أو ضبط بعض المعاملات التجارية الخارجية .

ومن أمثلة ذلك ما تقرره قوانين الضرائب فى جنوب إفريقيا (١) من إمكان تبادل المعلومات بين إدارات الضرائب المختلفة (الدخل والقيمة المضافة والجمارك) ، والإفصاح عن معلومات الممولين إلى النيابة العامة ، أو إلى الإدارة العامة للصادرات والواردات ، ولكن ذلك الإفصاح مشروط بموافقة القاضى فى جلسة سرية .

وفى كندا ، حيث تسمح الفقرة رقم (٣) من المادة ٢٣١ من قانون الضرائب على الدخل الكندى *Canadian Income Tax Act* للإدارة الضريبية بأن تطلب من أى شخص أى معلومات لأغراض تنفيذ القانون الضريبى ، وبناءً على ذلك طلبت الإدارة الضريبية من إحدى الشركات التى تعمل سمساراً فى بورصة التعاملات الآجلة *commodities futures market broker* بأن تكشف أسماء وعناوين عملائها لإعداد دراسة جدوى حول إصدار قواعد جديدة تتعلق بالإبلاغ عن المعلومات ، على أن تضمن الإدارة الضريبية سرية بيانات هذه الدراسة ، وأن لا تخضع الشركة أو عملائها للمناقشة أو التحقيق أثناء ذلك .

ولكن الشركة رفضت الاستجابة لطلب الإدارة الضريبية ، ولجأت إلى القضاء ، فانحازت المحكمة العليا (١) إلى رأى الشركة ، مقررة عدم أحقية الوزير المختص فى طلب هذه البيانات إلا بصدد تحديد الالتزامات الضريبية لممولين محددين .

أو بعبارة أخرى فإن حق مصلحة الضرائب فى طلب البيانات مقصور على توظيف هذه البيانات لتحديد وعاء ضريبى خاص بممول ، وليس لها الحق فى أن تطلب بيانات عن الممولين لإعداد دراسات أو أبحاث وإن كانت تؤثر على الممولين فى النهاية .

وقد حرص قانون الضرائب على الدخل فى مصر على تأكيد التزام الإدارة الضريبية بسر المهنة منذ (١) القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، إلى الآن ، وتواترت فتاوى مجلس الدولة (١) على أن المشرع الضريبى قد فرض على موظفى مصلحة الضرائب واجب عدم إفشاء سر المهنة ، وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة فى قانون العقوبات ، وذلك صوناً لأسرار الممولين وحفاظاً عليهم .

ولقد جعل المشرع هذا الواجب شاملاً لكل شخص يعمل فى ربط الضرائب أو تحصيلها ، أو فى الفصل فى المنازعات المتعلقة بها ، ولم يبح إفشاء

أسرار الممولين إلا فى الأحوال التى يحددها القانون بنص خاص ، ومن ثم فإنه لا يجوز إفشاء أسرار الممولين إلا فى حالتين :

الأولى : أن يكون إفشاء البيانات بناءً على طلب الممول ، باعتبار أنه صاحب السر الذى قرر القانون حمايته ، فإذا ارتضى إفشاءه تحلل حامل السر من التزامه بسرية البيانات المودعة لديه.

والثانية :أن ينص القانون على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة لديه فى أحوال معينة ، ومن ذلك إعطاء بيانات عن الممول للجهات التى ينص قانون إنشائها صراحة على حق طلب البيانات أو الملفات أو الأوراق من الجهات التى تعتبر البيانات التى تتداولها سرية ، مثل هيئة الرقابة الإدارية ، وإدارة الكسب غير المشروع ، والنيابة الإدارية .

ولا يجوز إعطاء البيانات استناداً إلى تصريح صادر من إحدى المحاكم لأحد الخصوم أو لأحد الخبراء (١)، أو إلى هيئة مفوضى الدولة بمجلس الدولة (١) ، بينما يتعين إعطاء هذه البيانات فى حالة صدور حكم قضائى واجب النفاذ بإلزام المصلحة بإعطاء البيانات أو السماح بالإطلاع على الملفات .

ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء البيانات الضريبية من ملف الممول إلى المتنازل إليه ، أو إلى الوكيل الرسمى للممول فى غيابه.

وقد تقتضى المصلحة العامة منع مصلحة الضرائب من الإطلاع على بعض البيانات الموجودة لدى جهات بعينها ، كالبيانات المتوافرة لدى هيئة التعداد والإحصاء فى مصر وفرنسا(١) ، لضمان حصولها على بيانات صحيحة تعين الدولة على التقدير الصحيح لأحوال سكانها، عن طريق تشجيع الأفراد على الإدلاء بهذه البيانات إلى موظفى الإحصاء والتعداد دون خشية من استخدام الضريبة لهذه البيانات ضدهم .

أو يقيد الشرع حق المصلحة فى الحصول على بيانات لدى جهات أخرى ، بأن يلزم المصلحة أن تسلك طريقاً معيناً للحصول على هذه البيانات ، ويبدو ذلك واضحاً بالنسبة لبيانات العملاء فى المصارف ، احتراما للسر المصرفى ، وتشجيعاً للمتعاملين مع البنوك على الاحساس بالطمأنينة من مفاجأة مصلحة الضرائب لهم بالحجز على أموالهم التى تحت يد البنوك فى أى وقت .

ولذلك فقد قرر قانون سرية الحسابات بالبنوك المصرى رقم ٢٠٥ لسنة ١٩٩٠ ، ومن بعده قانون البنوك الحالى رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ بأن جميع حسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم فى البنوك سرية ، ولا يجوز الإطلاع عليها إلا بإذن كتابى من صاحب الحساب ، أو بناءً على حكم قضائى . ويسرى هذا الحظر على جميع الأشخاص والجهات ، بما فى ذلك الجهات التى يخولها القانون سلطة الإطلاع أو الحصول على الأوراق والبيانات...".

الخاتمة

تبين لنا مما تقدم أن على الإدارة الضريبية الحديثة واجب الإفصاح أمام الممول ، ويجوز أن يلزمها القانون بأن تفصح عما لديها من معلومات ضريبية للغير فى أحوال معينة.

ويختلف معنى الإفصاح فى الحالتين ، فعلى حين يكون الإفصاح أمام الممول شاملاً فى معناه ونطاقه ، بمعنى أن على الإدارة الضريبية أن تعلم الممول بأفكارها ، وتوجهاتها، والغرض من استدعائه أو طلب بيانات منه ، وكذا الإفصاح عن العناصر والأسس التى اعتمدتها فى ربط الضريبة ، كذلك يجب عليها أن لا ترفض الإفصاح عن بيانات حصلت عليها من الغير وأثرت فى قرار ربط الضريبة على الممول ، سواء كانت هذه البيانات من تحريات سرية أو شكاوى وردت إليها من آخرين ، أو كانت فى ملف ممول آخر ، حيث يلزمها القضاء بأن لا تخفى بياناً ، وأن تعين الممول على الدفاع عن وجهة نظره ، دون أن تتذرع بذلك بمبدأ عدم جواز أن يقدم الممول دليلاً ضد نفسه.

أما إفصاحها عن بيانات الممول للغير ، فهو خروج عن سرية البيانات التى يلزمها القانون بها، ومن ثم فلا يجب عليها هذا الإفصاح إلا فى الأحوال التى يقرر القانون هذا الواجب عليها صراحة ، سواء كان قانوناً ضريبياً أو غيره، أو أن يكون الإفصاح بموافقة الممول أو بتصريح خاص منه.