

الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل أزمة كورونا العالمية (Covid-19)

(دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للنظام الضريبي المصري والسعودي)

محمد السيد محمد عطية بيبرس

جامعة شقراء (المملكة العربية السعودية). mohamedpabers@su.edu.sa

The social role of tax systems In light of the global crisis of Corona (Covid-19)
(A comparative study with a special reference to the Egyptian and Saudi tax systems)

Mohamed El-Sayed Moh. Attia Pabers

Shaqra University (Saudi Arabia)

تاريخ الاستلام: 2022/01/23 ؛ تاريخ القبول: 2022/03/05 ؛ تاريخ النشر: 2022/06/30

ملخص :

يعد النظام الضريبي أحد أدوات النظام المالي والاقتصادي للدولة، ومن خلاله يتم تحقيق أهداف المجتمع وغاياته. فقد أصبحت النظم الضريبية لا يقتصر دورها على كونها مصدراً تمويلياً للنفقات العامة فقط، بل تعدت ذلك بحيث أصبح لها وظائف اجتماعية واقتصادية، بالإضافة إلى وظيفتها التمويلية التقليدية، وذلك باعتبارها أداة من الأدوات الاقتصادية والاجتماعية، التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وإعادة توزيع الدخل، وتقريب الفوارق بين الطبقات، وتوجيه الاستهلاك، وتخفيف البطالة والفقر، وذلك للنهوض بالاقتصاد القومي، وخاصة بعد تفاقم تداعيات أزمة كورونا.

الكلمات المفتاح: النظم الضريبية، أزمة كورونا، أهداف اقتصادية، الدور الاجتماعي

تصنيف JEL : H21 ، F01 ، A11 ، M14

Abstract :

The tax system is one of the tools of the state's financial and economic system, through which the goals and objectives of society are achieved. Tax systems have become not limited to their role as a source of financing for public expenditures, but rather have gone beyond that, as they have social and economic functions, in addition to their traditional financing function, as one of the economic and social tools through which it is possible to achieve economic development, redistribute income, and bring Differences between classes, directing consumption, and alleviating unemployment and poverty, in order to advance the national economy, especially after the aggravation of the repercussions of the Corona crisis.

Keywords: Tax systems, Corona crisis, economic goals, social role.

Jel Classification Codes : H21.F01.A11.M14.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA

محمد السيد محمد عطية بيبرس (2022)، الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل أزمة كورونا العالمية (Covid-19) (دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للنظام الضريبي المصري والسعودي)، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10 (01)، الجزائر: جامعة 20 اوت 1955 - سكيكدة، ص ص

113-91

1. مقدمة:

النظام عبارة عن مجموعة من العناصر والعلاقات، حيث تشير العناصر إلى الأجزاء المكونة للنظام، أما العلاقات فهي التي تربط عناصر النظام. ومن مجموع العلاقات والأجزاء تتكون وحدة النظام. ويتكون نظام الدولة من مجموعة متنوعة من النظم، كالنظام الاجتماعي والنظام الاقتصادي، والنظام السياسي... الخ (الأعسر، 2006، ص 19). والنظام الاقتصادي عبارة عن مجموعة من المبادئ التي تحكم العلاقات الاقتصادية بين أفراد المجتمع، والتي تحكم سلوكهم في ممارسة النشاط الاقتصادي، وتحدد الإطار الذي يتم في ظلّه إنتاج السلع وتقديم الخدمات (عوض الله، 2005، ص ص 12، 13).

ويلاحظ أن كل نظام ينقسم إلى مجموعة من التنظيمات الأصغر، فالنظام الاقتصادي ينقسم إلى النظام المالي، والنظام النقدي... الخ. وتمارس الدولة نشاطها المالي من خلال النظام المالي، الذي يعتبر جزء من نظام أكبر منه وهو النظام الاقتصادي القائم في الدولة. كما أن النظام المالي ينقسم بدوره إلى مجموعة من التنظيمات الأصغر مثل النظام الضريبي، نظام الموازنة العامة... الخ (الأعسر، 2006، ص 20). النظام الضريبي عبارة عن مجموعة الضرائب المتنوعة التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين، ويعد أداة فعالة في يد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها، ويلاحظ أن النظام الضريبي لا يقتصر على كونه مجموعة قواعد قانونية تحدد وعاء الضريبة وكيفية جبايتها، إنما هو أيضاً عبارة عن إجمالي العناصر الاقتصادية والاجتماعية التي يجب أخذها في الحسبان، في سبيل تبني قواعد قانونية ضريبية تتلاءم مع النظم المطبقة في الدولة. بالتالي لا يتم وضع النظام الضريبي بصورة عشوائية، إنما هو حصيلة دراسات للواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلاد (خالد المهدي، 2003، ص 261).

ويتكون النظام الضريبي لأي دولة، من مجموعة متعددة من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والضرائب العامة والضرائب النوعية... الخ، والتي تختلف من دولة لأخرى وفي الدولة الواحدة من وقت لآخر، وهو ليس نظاماً جامداً، بل هو نظام مرن يعكس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في الدولة.

ولما كان تحقيق المصالح العامة وتأمين الحاجات الضرورية لأي مجتمع يمثل المسئولية الأولى للدولة القائمة عليه، من ثم فإنه لن يتسنى للدولة أن تقوم بدورها الإنفاقي، إلا بوجود نظم ضريبية متطورة توفر لها الموارد المالية الثابتة والدورية، والتي تمكن الدولة من الإنفاق العام لأداء المنافع والخدمات العامة، سواء أثناء الظروف العادية أو غير العادية في زمن الأزمات الكبرى (عبد الحافظ حسونة، 2009، ص 66). وعليه، صارت النظم الضريبية تسعى إلى تحقيق مجموعة متباينة من الأهداف الاجتماعية، بجانب أهدافها المالية والاقتصادية الرئيسية، إذ تؤثر النظم الضريبية في حياة الأفراد الاجتماعية، بحسبها تقتطع جزءاً من أموالهم، مما يؤدي إلى تبديل نمط حياتهم، ودرجة التفاوت الاجتماعي فيما بينهم، كما أنها أصبحت أداة تستخدم لتقريب الفوارق الاجتماعية (خالد المهدي، 2003، ص 235)، وإعادة توزيع الدخل القومي... الخ (بللعا، ، 2018، ص ص 80، 81).

ومع نهاية عام 2019 أوصيب العالم بأزمة فيروس كورونا، وقد ترتب على الأزمة تداعيات بشرية واجتماعية واقتصادية في غاية الخطورة. التأثيرات البشرية ترجمتها الأرقام والاحصائيات المتزايدة باستمرار حول عدد الوفيات والإصابات المنتشرة حول العالم نتيجة هذا الفيروس، إضافة إلى ما تركه هذا الفيروس من حالة ذعر وخوف شديد. أما التأثيرات الاجتماعية، فتمحور في كون هذا الفيروس يهاجم المجتمعات في جوهرها، ولديه القدرة على خلق أزمة اجتماعية مدمرة، تترك آثاراً عميقة، فزيادة على عزل سكان العالم في منازلهم، فيما يسمى بالحجر الصحي، والتوقف شبه التام للحياة الاجتماعية، يساهم هذا الوباء في تفشي ظاهرتي البطالة والفقير، خاصة بين الفئات الاجتماعية الضعيفة.

كما تسببت تدابير مكافحة العدوى في أزمة اقتصادية كبيرة من خلال إيقاف العديد من الأنشطة الاقتصادية، بشكل مفاجيء، فوفقاً لصندوق النقد الدولي، فإنه من المتوقع أن يكون الركود الذي سيعاني منه الاقتصاد العالمي جراء هذا الوباء، هو أسوأ ركود منذ

الكساد الكبير عام 1929. كما حذرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من أن الاقتصاد العالمي سيستغرق سنوات ليتعافى من نتائج هذا الفيروس، وأن صدمة الفيروس أكبر بالفعل من الأزمة المالية العالمية لعام 2008 (ظافر، 2020، ص ص 203، 204). وفي ضوء النتائج الخطيرة التي ترتبت على انتشار أزمة فيروس كورونا، ثار التساؤل عن الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل هذه الأزمة؟ من هنا كان البحث المائل لمحاولة الإجابة عن التساؤل السابق. كما يثار التساؤل عن خطة الدراسة، ولكن قبل الإجابة عن هذا التساؤل، فإننا نوضح منهج الدراسة، أهميتها، أهدافها، مصادرها، مشكلتها، ثم خطة الدراسة كما يلي:

1.1. منهج الدراسة:

نظراً لطبيعة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على مناهج علمية مختلفة كالمنهج الاستقرائي والاستنباطي وكذلك المنهج المقارن أحيانا، والمعززين ببعض البيانات الإحصائية المتاحة والمتعلقة بموضوع البحث.

2.1. أهمية الدراسة:

نظراً لتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي وانتقالها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، بل إلى الدولة المنتجة وانعكاس ذلك على المالية العامة التي لم تعد مالية عامة محايدة إنما صارت مالية عامة وظيفية تخطيطية، وكنتيجة طبيعية لذلك تأثرت النظم الضريبية ولم يعد هدفها مالي واقتصادي فقط، إنما صار لها أهداف اجتماعية في غاية الأهمية تسعى إلى إنجازها خاصة في زمن الأزمات ومنها الأزمة الماثلة (Covid-19).

3.1. أهداف البحث:

يهدف البحث إلى بيان ماهية النظم الضريبية مفهوماً ومكوناتها. وكذلك بيان ماهية أزمة كورونا فيروس (Covid-19) مفهوماً وأهم تداعياتها وآثارها. وكذلك بيان الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل أزمة كورونا.

4.1. مصادر الدراسة:

اعتمد الباحث في جمع المادة العلمية على مجموعة متنوعة من المصادر والأبحاث والدراسات، حيث تم الاطلاع على مجموعة متنوعة من الرسائل العلمية للماجستير والدكتوراه، وكتب ودوريات علمية متخصصة، وإبحاث المؤتمرات والندوات، وتقارير الهيئات والمؤسسات المحلية والدولية، بالإضافة إلى الرجوع إلى بعض مواقع الإنترنت المتخصصة... الخ، وذلك لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث، وإعادة صياغتها بما يخدم موضوع الدراسة، ولحماية البدء من حيث انتهى السابقون.

5.1. إشكالية البحث:

يثير موضوع البحث والموسوم بالدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل الأزمة العالمية كورونا فيروس (Covid-19)، إشكالية التوفيق بين أهداف قد تبدو متعارضة وخاصة في زمن الأزمات، فالهدف المالي للنظم الضريبية المتمثل في توفير أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل النفقات العامة قد يتعارض مع الأهداف الاقتصادية، لتشجيع الإيداع لتمويل الاستثمار وتوجيه الاستهلاك، وكذلك فإن تحقيق الأهداف الاقتصادية قد يتعارض مع الأهداف الاجتماعية للنظم الضريبية، لإعادة توزيع الدخل القومي والحد من التفاوت الطبقي والتخفيف من حدة بعض المشكلات كالفقر والبطالة.

6.1. الدراسات السابقة:

موضوع البحث والمعنون بالدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل الأزمة العالمية كورونا فيروس (Covid-19) لم يحظ بنصيب كبير من الدراسة، فالدراسات والأبحاث التي تناولت الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل الأزمات كأزمة كورونا نادرة، بل تكاد تكون منعدمة، حيث لم نعر على أي دراسة متخصصة في هذا الموضوع، إلا أنه توجد دراسات عرضت للدور الاجتماعي للضريبة في الاوقات العادية عند عرضها لأهداف الضريبة ومن هذه الدراسات:

- دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، د. محمد خالد المهدي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 2، 2003. وقد تضمن البحث دراسة وتحليل لأهمية الضريبة ودورها في تمويل عملية التنمية مع تطور وظائف الدولة، كما يعرض البحث مفهوم التنمية والتحديات التي تواجه الدول النامية في مسألة تأمين الموارد، وكذلك آثار الضريبة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، في الظروف العادية وليس في أوقات الأزمات.

- أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية، أ. فاطمة محمد عبدالحافظ حسونة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2009. تناولت هذه الدراسة بيان احكام الزكاة باعتبارها مورد تمويلي للدولة وركن من اركان الإسلام، وكذلك بيان ماهية الضريبة، ودورها هي والزكاة في عملية التنمية الاقتصادية، وقد ركزت هذه الدراسة على الدور الاقتصادي للنظم الضريبية بصفة أساسية، وقد عرضت مقتطفات من الدور الاجتماعي للنظم الضريبية بصفة عابرة في الظروف العادية وليس في أوقات الأزمات ومنها أزمة كورونا.

- سياسة الضرائب وأثرها على التنمية الولاية، د. نبوية على عبد الله أحمد، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة أم درمان الإسلامية، 2000. وقد عرضت الدراسة مفهوم الضريبة وخصائصها ومبادئها الأساسية وتنظيمها الفني، والعبء الضريبي وآثاره وكذلك أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية، وقد ركزت الدراسة على الأهداف الاقتصادية للضريبة ودورها في تمويل التنمية الاقتصادية في ظل اللامركزية، وقد عرضت الأهداف الاجتماعية للضريبة بصفة عارضة وليس بصفة أساسية.

- علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، أ. مؤيد جميل محمد مياله، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2006. وقد تطرق الباحث في دراسته لماهية النظم الضريبية وتطورها وأهدافها وآثارها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، مع بيان دور النظام الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال التوزيع العادل للدخل، ورغم ذلك فقد جاءت هذه الدراسة قاصرة، حيث لم توضح الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل الأزمات ومنها أزمة كورونا.

خطة الدراسة: يعرض الباحث لذه الدراسة في ثلاث عناصر، مسبوقة بمقدمة ومتبوعة بخاتمة .

2. ماهية النظم الضريبية:

يمكن تعريف النظام الضريبي، بأنه مجموعة الضرائب المطبقة في بلد معين في وقت معينة (محمد مياله، 2006، ص16) وتوضيحاً لذلك فإنه يوجد مفهومان للنظام الضريبي، أحدهما ضيق يتمثل في القواعد القانونية والفنية؛ التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل، وثانيهما، واسع يتمثل في كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذا المعنى الواسع يصبح النظام الضريبي في الواقع العملي صياغة وترجمة للسياسة الضريبية السائدة في المجتمع.

وهنا يثار التساؤل حول محاور النظام الضريبي؟ يمكن التمييز بين ثلاث محاور يتركز عليها النظام الضريبي وهي: (1) محور التنظيم الفني، ويضم الإجراءات المقررة التي يتم إعدادها واتخاذها بصدد فرض ضريبة معينة تحقيقاً للأهداف التي حددتها الدولة. (2) المحور التشريعي يضم التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الضريبي في المجتمع، والتي تعكس طبيعة الدولة السياسية وخياراتها الاجتماعية والاقتصادية. (3) المحور التنفيذي يضم الأجهزة الفنية والإدارية التي تعمل على تنفيذ السياسة الضريبية، عن طريق قيامها بعمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين (بللعا، 2018، ص 86). ونظراً لأن الضريبة أياً كان نوعها هي الوحدة أو النواة التي يتكون منها النظام الضريبي، فإن الباحث يوضح مفهوم الضريبة ثم هيكل النظام الضريبي كما يلي:

1.2. مفهوم الضريبة:

تلعب الضريبة في العصر الحديث دوراً في غاية الأهمية في مختلف النظم الاجتماعية والاقتصادية العالمية، سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية، بإعتبارها أهم الموارد السيادية التي تستقى منها الخزنة العامة الأموال اللازمة للنفقات العامة، فإذا ما نقصت حصيلة

الضرائب نتيجة التهرب منها أو أى سبب آخر، اضطرت دعائم النظام المالي والاقتصادي والاجتماعي الذى تركز عليه الدولة، ولبيان مفهوم الضريبة فأن الباحث يعرض لتعريفها، وخصائصها، ثم قوعد فرضها وذلك كما يلي:

أ. تعريف الضريبة:

اختلفت وجهات النظر بين علماء المالية العامة عند وضع تعريف للضريبة، ويرجع هذا التباين إلى تطور الأزمنة والاتجاهات الفكرية المتغيرة، الأمر الذى يصعب معه وضع تعريف محدد للضريبة. فقد ذهب "ويليام ويزرس" إلى تعريف الضريبة بأنها فريضة إلزامية تؤدى للحكومة التى تقوم بالخدمات العامة. كما عرفها أنطونيو دى فيتي بأنها القسط من دخول الأفراد الذى تستولي عليه الدولة حتى يتسنى لها توفير الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة (السعيد وهبه، 1963، ص ص 16، 17).

كما عرفها البعض بأنها أداة لإعادة توزيع الدخل وسلاح للتوجيه الاقتصادي من فئة إلى فئة أخرى (عبد الله العربي، 1949، ص 117)، كما ذهب بعض الفقه إلى تعريف الضريبة بأنها مبلغ من النقود يُلزم الأفراد بأدائه للسلطات العامة وفقاً لقواعد مقررة، لكي تتمكن من القيام بالخدمات العامة (عطية، 1963، ص 100). كما عرفها البعض بأنها عبارة عن عبء مالي يُفرض جبراً على الأفراد بما للدولة من سيادة وسلطة عامة، وتستخدم حصيلتها لتمويل النفقات العامة (المرصفاوى، 1963، ص 17). كما عرف البعض الضريبة بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في تحمل الأعباء والالتزامات العامة بصفة نهائية (ناصر، 1983، ص 169). وأيا كان الأمر، فإنه يمكننا تعريف الضريبة بأنها عبارة عن: فريضة إجبارية، مالية، نهائية، تحصلها الدولة من الممولين الخاضعين لها دون أى نفع خاص يعود عليهم، وذلك بغرض تحقيق النفع العام. ويعتبر هذا التعريف هو تعريف موحد للضريبة ويشتمل على الخصائص الأساسية التى تتميز بها الضريبة والعناصر التى تقوم عليها.

ب. خصائص الضريبة:

من التعريفات السابقة نستخلص الخصائص الأساسية للضريبة كما يلي:

- **الضريبة فريضة إلزامية:** أي أنها تُسدد جبراً وليس للممول حق الخيار في الإلتزام بها أو عدمه، فإذا ما توافرت لديه الواقعة المنشئة للضريبة فإنه يلتزم بها طبقاً للقانون الذى فرضها، معنى ذلك أن الأفراد مطالبين بدفع هذه الفريضة وإذا عجز أحدهم عن الدفع يتم إتخاذ اجراءات التنفيذ الجبرى قبله.
- **الضريبة فريضة مالية:** أي أن الضريبة يتم جبايتها مالياً وليس عينياً، حيث تأخذ الضريبة في العصر الحديث الشكل النقدي، بخلاف الوضع في العصور القديمة حيث كانت تأخذ الشكل العيني، كتوريد قدر معين من المحصول للدولة، ونظراً لاحتياج هذه المحاصيل لمخازن كبيرة لتخزينها حين بيعها، لذا اضطرت الدول للعدول عن النظام العيني للضريبة واللجوء للنظام النقدي.
- **الضريبة فريضة نهائية:** أي أنه لا يحق لدافع الضريبة استردادها ثانية أو المطالبة بفوائد عنها، ولذلك نجد أن هناك فرق بين القرض والضريبة، حيث يحق لدافع القرض أى المقرض استرداد قيمة القرض والحصول على فوائد المبلغ المدفوع.
- **الضريبة فريضة تدفع بدون مقابل:** أي أن المكلف بدفع الضريبة لا يحصل على مقابل أو منفعة مباشرة خاصة به من الدولة حال دفعه للضريبة. فالضريبة يدفعها الممول بصفته عضواً في المجتمع يلتزم بالتكاليف العامة لهذا المجتمع. وبالتالي فلا يحق للممول أن يطلب من الدولة اعطائه نفعاً خاصاً مقابل دفعه للضريبة التى يلتزم بها.
- **الضريبة فريضة لتحقيق النفع العام:** فالضريبة حق مشروع للدولة تفرضها بالقانون وتحصلها بالقانون، بما لديها من سيادة على كل من يوجد على اقليمها ويستغل بسمائها من الأشخاص والأموال. فالدولة تفرض الضريبة وتحصلها من الممولين، وتستخدمها لتحقيق أغراضها المتنوعة وتحقيق المنافع العامة للأفراد جميعاً، حيث أنها المورد الأساسى للدولة، والذي يمول النفقة العامة في مختلف المجالات، وعلى سبيل المثال الصحة، والتعليم، والأمن، والعدالة، والاتصالات والمواصلات... الخ (القاضي، 1996، ص 3) و (الفقى، 2005، ص 8).

ت. القواعد العامة لفرض الضريبة:

يقصد بالقواعد التي تحكم فرض الضرائب، تلك القواعد التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، ويعد الاقتصادي الإنجليزي "آدم سميث" أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد في كتابه ثروة الأمم، حيث حدد أربعة قواعد يجب أن تلتزم بها الدولة عند فرض الضرائب تحقيقاً لمصلحة كل من الخزانة العامة والممول (محمد جميل على، 2006، ص 26) ونستعرض هذه القواعد بإيجاز فيما يلي:

● **قاعدة العدالة:** وتعني هذه القاعدة أن يساهم رعايا الدولة في التكاليف والأعباء العامة حسب مقدرتهم المالية، وذلك بما يتماشى مع مبدأ القدرة على الدفع، حيث أن عدالة توزيع الأعباء الضريبية بين رعايا الدولة تؤدي إلى نشر العدالة الاجتماعية بين المواطنين، وتحقق التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة الممول (أبوجليل، ب س).

ويفرق الكتاب بين نوعين من العدالة: (الأول) العدالة الأفقية: ويقصد به أن يكون عبء الضريبة واحد بالنسبة لجميع الممولين ذوي نفس المستويات من الدخل، بحيث يعاملون معاملة ضريبية واحدة ويدفعون نفس المقدار من الضريبة، وقد نتج عن هذا النوع من الضريبة مبدأ عمومية الضريبة، ويعني أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص وجميع الأموال الموجودة على إقليم الدولة بالتساوي، أي أن الأفراد ذوي نفس المستويات من الدخل يعاملون معاملة ضريبية متساوية ويدفعون نفس المقدار من الضريبة، بحيث لا يعفى منها أموال أو اشخاص إلا لأعتبارات معينة تقدرها الدولة. (الثاني) العدالة الرأسية: وتعني أن دافعي الضرائب غير المتساوين في القدرات، يجب أن يعاملوا معاملة غير متساوية في المعدلات الضريبية، وذلك حسب قدرة كل منهم على الدفع، وهذا ما نتج عنه تصاعدية الضريبة (محمد دخله، 2004 ص ص 34، 35) بحيث يزداد سعر الضريبة كلما زاد الدخل الخاضع لها.

● **قاعدة اليقين:** أي أن تكون الضريبة وكل ما يتعلق بها محددة بوضوح ودون غموض أو تحكم، مثل وعائها وسعرها وإجراءات تحصيلها... الخ، بحيث تصبح الضريبة وجميع التزاماتها واضحة أمام الممول، حتى يستطيع الدفاع عن حقوقه في حال تعسف الإدارة الضريبية أو سوء استعمالها للسلطة، وبذلك تتضمن قاعدة اليقين استقرار الضريبة وثباتها وأنه لا يجب إجراء الكثير من التعديلات التشريعية الضريبية إلا في حالات الضرورة القصوى، حيث أن كثرة التعديلات على القانون الضريبي يساعد على وجود حالة من عدم الاستقرار الاقتصادي في الدولة.

● **قاعدة الملائمة:** وهذه القاعدة تعمل على أن يراعى أن يتم تحصيل الضريبة في المواعيد وبالأسلوب الملائم للممول، أي أن يتم تحصيلها في موعد يتناسب مع موعد زيادة دخل الممول مثل فترة جني المحصول وبيعه أو تحقيق الربح. أي أن يُراعى في ربط وتحصيل الضريبة ظروف الممول، وحال تجارته، وكذلك ظروف المجتمع الاقتصادية والمالية، كما يراعى وجود أزمات اقتصادية ومالية طارئة والتي تُحدث خللاً في النظام المالي والاقتصادي. وكذلك يراعى تحصيل الضريبة بالأسلوب المناسب لظروف الممول كأن يتم تحصيلها من المنبع في حالة الأجور والمرتببات ودخل الأوراق المالية.

● **قاعدة الاقتصاد:** ويقصد بها الاقتصاد في نفقات الجباية، وبالتالي يتعين على الدولة أن تختار الطريق والأسلوب الذي لا يكلفها الكثير من نفقات التحصيل، حيث أن نفقات التحصيل تحمل الممول بعبء آخر وفي الوقت نفسه لا يقابلها زيادة في الإيرادات الضريبية (شليبي، 1992، ص ص 112، 113). فلا شك أن نجاح السياسة الضريبية في أي دولة متوقف على مدى كفاءة الإدارة الضريبية القائمة على تطبيق القانون الضريبي، والتي ينبغي أن يكون هدفها هو تحقيق الالتزام الطوعي للقانون، والذي عادة ما يتحقق بزيادة حالات سداد الضريبة دون تصادمات ومشاحنات مع الممولين، مع اتخاذ إجراءات تطبيق العقوبة المناسبة في عدم الالتزام بالقانون.

2.2. هيكل النظم الضريبية:

تنقسم النظم الضريبية من حيث عدد الضرائب المكونة لهيكلها، إلى نظام الضريبة الوحيدة، الذي تكفي الدولة فيه بفرض ضريبة وحيدة تسعى إلى تحقيق كافة أهداف سياستها الضريبية، أما النوع الثاني فهو نظام الضرائب المتعددة، حيث يتضمن الهيكل الضريبي أنواع

متعددة من الضرائب. وقد أثبت الواقع بعد نظام الضريبة الوحيدة عن تحقيق العدالة مقارنة بالضرائب المتعددة، لذلك نجد معظم دول العالم في كل العصور، تقييم النظام الضريبي الخاص بها وفقاً لنظام الضرائب المتعددة (الحسين محمد، 2005، ص 14). والضرائب لها وعاء تفرض عليه، فإذا كان شخصاً فهي ضرائب على الأشخاص، وإذا كان مالياً فهي ضرائب على الأموال. مع مراعاة أن الضريبة على الأشخاص قد ألغيت من جميع دول العالم، كون هذه الضريبة تتعارض مع الكرامة الإنسانية، التي تجعل الآدمي محلاً للحقوق والالتزامات (ناصر، 193، ص ص 236، 237). أما بالنسبة للضرائب على الأموال، فإن الفكر التقليدي يقسم الضرائب على الأموال إلى عدة تقسيمات، أهم هذه التقسيمات، تقسيم الضرائب لضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وقد تبناه الكثير من التشريعات الضريبية المعاصرة، وبالتالي يثار التساؤل حول أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة؟ هذا ما يوضحه الباحث في الفرعين التاليين كما يلي:

أ. أنواع الضرائب المباشرة:

تنقسم الضرائب المباشرة إلى ما يلي:

● **الضرائب على الدخل:** تفرض الضرائب الحديثة على الدخل، نظراً لأنه الأكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للممول، ويقصد عادة بالضرائب على الدخل أنها الضرائب التي تفرض على دخول المكلفين مباشرة عند تحقيقها، فهي تختلف عن الضرائب غير المباشرة التي تفرض على استعمال الدخل في الإنفاق الاستهلاكي كضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية، وتمثل أنواع ضريبة الدخل فيما يلي: (1) الضريبة النوعية على فروع الدخل. (2) الضريبة العامة على الدخل. (3) الجمع بين الضريبة النوعية والضريبة العامة على الدخل (شليبي، ص ص 144، 145).

● **الضرائب على رأس المال:** الأصل ألا تفرض الضريبة إلا على الدخل، لأنه يتكرر باستمرار وانتظام سنوياً، لذا يتجدد وعاء المادة الخاضعة لضريبته، أما إذا فرضت الضريبة على رأس المال ذاته فإنها يمكن أن تقضى عليه (عتلم، 2002، ص 125) لأنه غير متجدد بانتظام واستمرار. وبالتالي يجب أن يأخذ في الاعتبار أن الدخل يشكل الوعاء الأساسي للضريبة، وأن رأس المال يشكل الوعاء التكميلي وهذا يعني أن الضرائب على رأس المال أقل أهمية وحصيلة من الضرائب على الدخل (الدغدي، 2013، ص 323). ويمكن تقسيم الضرائب على رأس المال لنوعين: (1) الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل. (2) الضريبة العرضية على رأس المال (العكام، 2018، ص 172).

ب. أنواع الضرائب غير المباشرة:

تمثل أهم هذه الضرائب فيما يلي:

● **الضرائب على تداول رأس المال:** تفرض هذه الضريبة على العقود والمعاملات، بمعنى أنها تفرض على التصرفات القانونية على تداول الأموال. وهي في هذه الحالة تفرض على القيمة الكلية لموضوع التعاقد، ومثالها الواضح رسوم الدمغة ورسوم التسجيل، حيث يتم تحصيل رسوم الدمغة عن طريق لصق طوابع على المحررات المثبتة للتصرفات القانونية كالعقود والشيكات والإيصالات. أما رسوم التسجيل فتفرض وتحصل عند تسجيل وتوثيق المحررات بالشهر العقاري (الدغدي، ص ص 333، 334).

● **الضرائب على الاستهلاك:** وتنقسم إلى نوعين:

- **(النوع الأول) الضرائب النوعية:** وهذه الضريبة تفرض على استهلاك سلع بذاتها وبأسعار مرتفعة على السلع الكمالية، بينما تعفى السلع الضرورية من الضريبة كلياً أو جزئياً، ومن أمثلة السلع التي تفرض عليها هذا النوع من الضرائب السجائر والكبريت والسكر... الخ. وبالتطبيق لذلك تفرض الدول الضريبة الانتقائية على سلع وخدمات محددة بنسب متفاوتة ولتحقيق أغراض متنوعة (صديق، 2017، ص 511).

- (النوع الثاني) **الضريبة العامة على الإنفاق**: يقوم هذا النظام على أن تفرض ضريبة الاستهلاك على كافة أنواع السلع والخدمات، دون تفرقة بين السلع الضرورية أو الكمالية، أو وكذلك دون تفرقة بين السلع التي يكثر استهلاكها من الطبقات الفقيرة عن الطبقات الغنية، وتأخذ الضريبة العامة على الإنفاق ثلاثة أشكال:

الشكل الأول: الضريبة المتتابة على رقم الاعمال: وهي ضريبة تفرض على كل مراحل انتاج السلعة، حتى تصل إلى المستهلك النهائي في حلقات متتابة، فتحصل الضريبة بمناسبة كل معاملة تكون السلعة موضوعاً لها، فتفرض عند بيع السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، وكذلك عند بيعها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، وأيضاً عند بيعها من تاجر التجزئة إلى المستهلك.

الشكل الثاني: الضريبة الوحيدة على رقم الاعمال: هي ضريبة تفرض على مرحلة واحدة من مراحل الإنتاج فقط، ففي هذه الشكل تتحمل السلعة عبء الضريبة في مرحلة واحدة فقط من مراحل التداول، وقد يكون ذلك عند انتقال السلعة من المنتج لتاجر الجملة، أو من تاجر الجملة لتاجر التجزئة، أو من تاجر التجزئة للمستهلك. وتحصل الضريبة من له صفة البائع ليحملها ضمن الثمن لمن له صفة المشتري، في أي مرحله من المراحل السابقة.

الشكل الثالث: الضريبة على القيمة المضافة: وفي هذا الشكل تفرض الضريبة على السلعة في كافة مراحل تداولها، لا على أساس القيمة الكاملة للسلعة عند انتقالها من البائع للمشتري، ولكن على أساس القيمة التي أضافها البائع للسلعة (رأفت حماد، ص ص 226، 227). وبعبارة أخرى فإن المقصود بالضريبة على القيمة المضافة، هو الضريبة على الدخل عند إنفاقه، أي ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي، يقع عبؤها على المستهلك النهائي، وتحدد قيمة الضريبة بإجمالي قيمة الإنتاج المباع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التداول، ثم تخصم الضريبة التي سبق دفعها المراحل السابقة (عابد فضليه، 2010، ص 164).

• **الضرائب الجمركية**: الضريبة الجمركية تفرض على الاستيراد والتصدير، وتسمى أيضاً بالرسوم الجمركية والتي تفرض على السلع المصدرة من الدولة للخارج أو المستوردة من الخارج للدخل. والرسوم الجمركية تعكس الأوضاع الاقتصادية للدولة، فإذا كانت الدولة تحقق من الرسوم الجمركية حصيله تفوق إيراداتها الأخرى، فذلك يدل على ارتفاع مساهمة التجارة الخارجية في الدخل القومي. ورسوم التصدير تختلف عن رسوم الاستيراد وذلك يرجع إلى السياسة التي تتخذها الدولة. فإذا كانت الدولة تعمل على زيادة مواردها المالية لوجود عجز في الميزان التجاري، فأنها تعمل على تشجيع الصادرات والحد من الواردات، وذلك بتخفيض نسبة الجمارك على الصادرات ورفع نسبة الجمارك على الواردات للحد من السلع المستوردة (أفريقز، 2020، ص ص 234: 235).

3. ماهية أزمة كورونا (Covid-19)

ترتب على أزمة فيروس كورونا المستجد تداعيات خطيرة أصابت كل دول العالم، وخاصة من الناحية الاجتماعية والاقتصادية، فلا توجد دولة في العالم لم تتأثر بتبعات هذا الفيروس الخطير بدرجة أو بأخرى، وبالرغم من أن أزمة فيروس كورونا مشكلة خاصة بالمجال الصحي في المقام الأول، إلا أن التبعات الاجتماعية والاقتصادية لهذه الأزمة اكتسبت أهمية كبيرة على كل المستويات، سواء على المستوى الدولي أو المستوى الأقليمي، وبالتالي يوضح الباحث في المطلبين التاليين مفهوم أزمة كورونا، وأهم تداعياتها كما يلي:

1.3 مفهوم أزمة كورونا (Covid-19):

لقد تعددت وتباينت التعريفات التي تناولت مفهوم الأزمة بالدراسة والتحليل، تبعاً لاختلاف مجالات الدراسة ووجهات نظر الباحثين والمهتمين بدراسة الأزمات. فالأزمة لغة، تفيد الشدة والقحط، وهي تشير إلى حالة طارئة وموقف استثنائي مخالف لمجريات الأمور الاعتيادية. أما مفهوم الأزمة اصطلاحاً، فيفيد أن الأزمة هي لحظة حرجة وحاسمة، تحدد مصير المؤسسات والمجتمعات الإنسانية؛ التي تتعرض لها، وتضع صعوبات عميقة أمام صناعات القرار في ظل وضع يطغى عليه الشك وعدم اليقين، وغياب القدر الكافي من المعلومات، اللازمة لمسيرة مجريات واقع الأزمة وتداعياتها.

أما الأزمة بمفهومها العلمي، فيمكن القول بأنها عبارة عن حالة أو موقف يواجهه متخذ القرار، سواء داخل الدولة في عمومها أو مؤسسة بذاتها، حيث تتشابك الأسباب والمسببات بالنتائج والتداعيات، وتتواصل الأحداث؛ حتى تصل إلى درجة من التعقيد، تجعل متخذي القرار يعيشون حالة من الضبابية تفقده الرؤية الواضحة في حالة اصطدامه بالمشكلة، وهو ما يجعل متخذ القرار في حالة من عدم التوازن؛ نظراً لقلة المعلومات والبيانات حول المشكلة، وبالتالي محدودية القدرة في وضع حل سريع لما قد يحدث من احتمالات في المستقبل القريب (بن زكورة، 2020، ص 181).

هذا وقد تم تحديد فيروس كورونا المستجد (Covid-19)، للمرة الأولى في يناير 2020 بعد أن تسبب بوقوع مرضى في مدينة وهان الصينية، منذ تلك اللحظة، تفشى بسرعة في أرجاء العالم، مسبباً حالة من الهلع وعدم اليقين، بعد مرور ما يقارب من ثلاثة أشهر على ظهور هذا الفيروس، وحتى نكون أكثر دقة لغاية 3 أبريل 2020، انتشر الفيروس في 207 دولة متسبباً في إصابة أكثر من مليون شخص. ومع مرور الوقت عرف فيروس كورونا انتشاراً واسعاً على المستوى العالمي، سواء من حيث ارتفاع الإصابات أو من حيث عدد الوفيات (حمد سالم، 2020، ص 147، 148).

وتنص إرشادات منظمة الصحة العالمية على احتمالية انتشار المرض عند المخالطة اللصيقة للحيوانات المصابة بالفيروس، أو ملامسة الأغذية الملوثة، أو الانتقال من شخص مصاب عن طريق القطرات الصغيرة التي تتناثر من الأنف أو الفم عندما يسعل الشخص المصاب بمرض كوفيد-19 أو يعطس، وتتساقط هذه القطرات على الأشياء والأسطح المحيطة بالشخص، ويمكن حينها أن يصاب الأشخاص بمرض كوفيد-19، عند ملامستهم لهذه الأشياء والأسطح، ثم لمس العين أو الأنف أو الفم. وعرف مجمع الفقه الإسلامي هذا المرض بأنه: مرض الفيروس التاجي 2019، المعروف اختصاراً بكوفيد 2019، وهو التهاب في الجهاز التنفسي؛ بسبب فيروس تاجي جديد، وقد أعلنت منظمة الصحة العالمية بأن هذا الفيروس جائحة عالمية في 11 مارس 2020. وتشير التوقعات بأن الفيروس حيواني المنشأ في الأصل، ولكن الحيوان الخازن له غير معروف حتى الآن بشكل مؤكد، وهناك شبهات حول الخفاش واكل النمل (بوضاية، 2020، ص 84، 85).

وقد ثبت أن هذا الفيروس واسع الانتشار، ينتقل بالدرجة الأولى عند المخالطة اللصيقة بين الأفراد، وغالباً عبر القطرات التنفسية الناتجة عن السعال أو العطاس أو التحدث؛ وفي سياق أقل شيوعاً قد يصاب الأفراد نتيجة لمس الوجه بعد لمس سطح ملوث بالفيروس، تبلغ قابلية العدوى ذروتها خلال الثلاثة أيام الأولى بعد ظهور الأعراض، وتتضمن الأعراض الشائعة للمرض الحمى والسعال والإعياء وضيق التنفس، وفقد حاسة الشم، وقد تشمل قائمة المضاعفات كلا من داء الرئة، ومتلازمة الضائقة التنفسية الحادة. وتتراوح المدة الزمنية الفاصلة بين التعرض للفيروس وبداية الأعراض من يومين حتى (14) يوماً، بمعدل وسطي يبلغ خمسة أيام؛ وقد يتطور المرض خلال أسبوع أو أكثر من معتدل إلى حاد، ونسبة كبيرة من الحالات المرضية تحتاج إلى عناية سريرية مركزة، وتختلف معدلات الوفاة من بلد إلى آخر لاختلاف الحال (ظافر، 2019، ص 203، 204).

2.3. أهم آثار أزمة كورونا (Covid-19):

ترتب على الأزمة تأثيرات وتداعيات بشرية واجتماعية واقتصادية في غاية الخطورة، التأثيرات البشرية ترجمتها الأرقام والإحصائيات المتزايدة باستمرار حول عدد الوفيات والإصابات المنتشرة حول العالم نتيجة هذا الفيروس، إضافة إلى ما تركه هذا الفيروس من حالة ذعر وخوف شديد، والذي أضحى يعاني منه جميع سكان العالم. أما التأثيرات الاجتماعية فتتمحور في كون هذا الفيروس يهاجم المجتمعات في جوهرها، ولديه القدرة على خلق أزمة اجتماعية مدمرة، فزيادة عن عزل سكان العالم في منازلهم فيما يسمى بالحجر الصحي، والتوقف شبه التام للحياة الاجتماعية، يساهم هذا الوباء في تفاقم ظاهري البطالة والفقر، خاصة بين الفئات الاجتماعية الضعيفة.

وقد تسببت تدابير مكافحة العدوى في أزمة اقتصادية كبيرة من خلال إيقاف العديد من الأنشطة الاقتصادية، بشكل مفاجئ فوفقاً لصندوق النقد الدولي، فإنه من المتوقع أن يكون الركود الذي سيعاني منه الاقتصاد العالمي جراء هذا الوباء، هو أسوأ ركود منذ

الكساد الكبير عام 1929. كما حذرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من أن الاقتصاد العالمي سيستغرق سنوات ليتعافى من نتائج هذا الفيروس، وأن صدمة الفيروس أكبر بالفعل من الأزمة المالية العالمية لعام 2008. وهذه التوقعات ترجمتها التأثيرات السلبية لهذا الفيروس على البطالة والصناعة والسياحة والنقل والطيران والاستيراد والتصدير، وغيرها من العوامل الأساسية والحساسة في الاقتصاد، فوفقاً لبيانات وزارة العمل الأمريكية الصادر في 9 أبريل 2020، وصل عدد الأمريكيين الذين فقدوا وظائفهم في ثلاث أسابيع فقط إلى أكثر من 16 مليون أمريكي، كما فقد ما يقارب من 900 ألف شخص وظيفته في إسبانيا، وحوالي 250 مليون إفريقي معرضون لخطر خسارة وظائفهم نتيجة لانتشار المرض، حسب اللجنة الاقتصادية لأفريقيا التابعة للأمم المتحدة، وحجم هذه الأزمة وأثرها على اقتصاديات العالم العربي كبير ومخيف، فوفقاً لتقديرات البنك الدولي، فإن هذه الأزمة سوف تكلف الدول العربية ما يقارب 42 بليون دولار أمريكي، وفقدان 1.7 مليون وظيفة في عام 2021، ونزوح ما يقرب من 8.3 مليون مواطن لدائرة الفقر وفقاً لتقديرات منظمة الإسكوا، (فاروق غنيم، 2020 ص ص 225، 226). وأهم القطاعات التي تأثرت بالأزمة ما يلي:

• انهيار قطاع السياحة:

حيث تأثرت بالسلب العديد من الدول العربية؛ التي تمثل فيها السياحة مورداً أساسياً للنقد الأجنبي، ومصدراً أساسياً للعمالة كحال المملكة العربية السعودية ومصر والمغرب وتونس والإمارات، حيث مثلت السياحة ما يقرب من 4.5% من الناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية، ووفرت 45 مليون وظيفة. ولا يتوقف الأمر عند هذا الحد؛ لأن تأثير الأزمة ممتد، وسوف يطول قطاعات أخرى بشكل مباشر أو غير مباشر، فقد أوضحت منظمة الإسكوا أنه من المتوقع بناء على انخفاض أسعار النفط أن تنخفض تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في عام 2021/2020 إلى المنطقة العربية بـ 17.8 بليون دولار أمريكي، أي ما يمثل انخفاضاً بـ 45% مقارنة بـ 2019 (بن زكورة، 2020، ص 183).

• انهيار قطاع النقل:

من أبرز تداعيات تفشي وباء كورونا في جميع أرجاء العالم، تعطل حركة النقل بكل أنواعه، الجوي والبري والبحري، الأمر الذي أثر سلباً على حركة نقل الأفراد والبضائع بين دول العالم على حد سواء، كما كان له تأثير سلبي فادح على عائدات شركات النقل بكل أنواعها. وفي ظل الضغوط التي يتعرض لها قطاع النقل الجوي، كنتيجة لتزايد عزلة دول العالم، دعا الاتحاد الدولي للنقل الجوي، "إياتا"، حكومات دول العالم إلى الاستعداد بشكل سريع لمعالجة الأداء المالي المتراجع لشركات الطيران، فقد أشارت منظمة النقل الجوي إلى أن وباء كورونا خفض من إيرادات شركات النقل ما بين 63 مليار دولار إلى 113 مليار دولار كنتيجة لانتشاره الواسع في 207 دولة من دول العالم (فاروق غنيم، 2020، ص ص 225، 226).

• انهيار أسعار النفط:

وتمتد تأثير الأزمة على اقتصاديات العربية من خلال أكثر من قناة، من أهمها تضرراً صادرات النفط بسبب تباطؤ الاقتصاد العالمي، خاصة وأن النفط والغاز الطبيعي مصدر مهم للنمو والنقد الأجنبي الـ 14 دولة عربية، إذ يمثل النفط والغاز الطبيعي ما يتراوح بين 30% إلى 60% من الناتج المحلي الإجمالي للدول العربية، كما أنه من أهم موارد الإيرادات الحكومية (بن زكورة، 2020، ص 183). وقد أشار الخبراء أن سوق النفط لم يشهد مثل هذا التأثير منذ سبعة عشر عاماً، وكان ذلك نتيجة فرض القيود على حركة الطيران بشكل شبة كلي بين دول العالم، زيادة على الإجراءات الاحترازية، لمواجهة تفشي الفيروس في معظم الدول. فقد سجلت أسعار خام غرب تكساس الوسيط انخفاضاً بنسبة 5.3% ليسجل 20 دولار للبرميل، فيما سجل خام برنت بحر الشمال انخفاضاً بنسبة 6.5% ليصل إلى 23 دولار للبرميل (أحمد الهرش، 2020، ص 235).

• إغلاق المصالح الحكومية:

حيث قامت الدول بتعطيل العمل الحكومي والمؤسسات العامة والخاصة، مما قلل من الحركة والتخالط بين الناس في الشوارع

والنقل العام والمؤسسات والهيئات، وهذا أدى إلى تقليل الاحتكاك وبالتالي الحد من نقل العدوى. ولم تكفي الدول بذلك بل في سبيل تقليل انتشار الفيروس قامت العديد من دول العالم بتقييد حركة الانتقال الداخلي بين مدنها، سواء بعمليات إغلاق المدن أو وضع قيود مشددة على حرية الدخول والخروج منه بهدف منع تفشي المرض. ولم يقف الأمر داخلياً فقط، بل خارجياً قامت الدول بإغلاق الحدود والمعابر والمنافذ البرية والبحرية والجوية، أمام حركة المسافرين ونقل البضائع، وذلك لمنع انتقال العدوى ولحاجة القادمين الجدد لفحوصات، ومشافٍ وحجر صحي قد تعجز عنه إمكانيات الدول (بن زكورة، 2020، ص ص 183، 184).

● إغلاق القطاعات الاستهلاكية والاقتصادية:

حيث أدى انتشار فيروس كورونا في جميع دول العالم إلى الإضرار بالاقتصاد العالمي، وإحداث خلل إن لم نقل شلل في مختلف أسواق الطاقة والعملات والسلع والمواد الغذائية والاستهلاكية وغير ذلك كثير، حيث دفعت الأزمة دول العالم إلى اتخاذ إجراءات عاجلة في محاولة منها للسيطرة على الوضع الصحي، الذي بدأ يتفاقم يوماً بعد يوم. فبمجرد الإعلان عن توقف حركة الطيران والنقل، توقفت مختلف الأنشطة التجارية والاقتصادية، مما أثر سلباً على الحركة التجارية الاقتصادية لكل دول العالم، الأمر الذي دفع بالكثير من المنظمات والهيئات الدولية، لدفع حزمة من الأموال لتحفيز الاقتصاديات المتضررة من تداعيات فيروس كورونا (أحمد الهرش، 2020، ص 235).

● توقف الأسواق المالية:

حيث أصدرت دول قرارات عديدة، بوقف التداول في الأسواق المالية على الأسهم والسندات وغيرها من الأوراق المالية، نظراً للإنخفاضات الحادة التي شهدتها الأسواق مع التصاعد المستمر لتفشي المرض. كذلك قامت دول عديدة بوضع قيود على صرف وتبادل عملاتها، خشية انخفاضها الحاد، في ظل أجواء عدم الاستقرار الاقتصادي السائدة في الأسواق (غنيم، 2020، ص ص 226، 227). ووفقاً لأحدث تقارير البنك الدولي والتي يتضح منها تدهور كثير من المتغيرات الاقتصادية، كاختيار مؤشرات البورصة، وهروب الكثير من رؤوس الأموال لخارج المنطقة العربية في مارس 2020، فضلاً عن أزمات كامنة تلوح في الأفق، مثل أزمة ديون متوقعة في العالم أجمع، وكذلك في الدول العربية التي يعاني عدد منها بالفعل من وضع سيء، فيما يتعلق بمؤشرات الديون (أحمد الهرش، 2020، ص 235).

● إغلاق المصانع:

حيث أدت التدابير الصحية للجهات المختصة، بإغلاق كثير من المصانع، منعاً لتفشي العدوى، كما أن تعطل حركة التنقل نتيجة توقف وسائل المواصلات العامة، أدت إلى عدم قدرة المصانع على الإنتاج نتيجة عدم قدرة العمالة على الوصول إلى أماكن عملهم. وفي ظل هذا التباطؤ الاقتصادي قامت الدول بمنع تصدير السلع الغذائية والطبية، حيث أصدرت الحكومات في العديد من دول العالم القرارات التي تقضي بمنع تصدير المنتجات الطبية والغذائية، بهدف إتاحتها للمواطنين، وهذا يعد سابقة خاصة في بعض الدول الأوروبية. كما صاحب التباطؤ الاقتصادي قيام الحكومات بتسعير المنتجات من السلع والخدمات، وذلك بهدف الحد من احتكارها ومنع المغالاة في أسعارها أمام الطلب الكبير عليها مع نقص المعروض منها في الأسواق، خاصة السلع والأدوات الطبية والسلع الغذائية الأساسية (عبد المولى، 1991، ص 424).

4. الجوانب الاجتماعية للنظم الضريبية

أصبح من المعلوم أن وظيفة الضريبة تتعدى الغرض المالى البحت إلى إدراك غايات وتحقيق أهداف اجتماعية، كإحداث تعديل في توزيع الثروات والدخول بين المواطنين، ورفع مستوى المعيشة بين السواد الأعظم من الطبقات الفقيرة، ومحاولة الإقلال من التفاوت بين الطبقات في المجتمع، كذلك قد تؤدي الضريبة إلى الابتعاد عن بعض صنوف الاستهلاك الضارة بالصحة أو الأخلاق العامة، ومن ثم تستخدم الدولة الضريبة كأداة لتحقيق الأمن الاجتماعي (عبدالله مختار، 2017، ص ص 222، 223). على أن يراعى في هذا الصدد التداخل بين آثار الضرائب وآثار النفقات العامة، إذ من الصعب فصل آثار كل منهما على حده، بحيث يقال هذه آثار الضرائب وهذه

آثار النفقات العامة (العكام، 2018، ص 147) مع التنبيه على أن الدراسة ستركز على الآثار الاجتماعية للضرائب، ويمكن بيان أهمها في المطالب التالية:

1.4. الدور الاجتماعي للضريبة التصاعدية:

نادى جان جاك روسو بالدور الاجتماعي للضريبة، وألح عليه الفقيه الفرنسي فولتير والمفكر الاقتصادي الاشتراكي كارل ماركس. ومن ثم صارت الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة، وخصوصاً بعد تبلور مفهوم العدالة الاجتماعية، و بروز الاتجاهات الحديثة للتوزيع العادل للدخل، والحد من استغلال الطبقات الرأسمالية للطبقات المهمشة اجتماعياً، إضافة لظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي وإعادة توزيع الدخل بعدالة، حسب مستوى دخل وثروة الأفراد (بسطا، 2009، ص ص 128، 129). وبشكل عام يمثل سوء توزيع الدخل وضعا غير مرغوب فيه من وجهة نظر المجتمع، لما يمكن أن ينتج عنه من احتكاك اجتماعي قد يصل إلى درجة العنف (الأعسر، 2006، ص 102). ومن ثم تكتسب سياسة توزيع الدخل أهمية كبرى، فكلما كان الدخل موزعاً بين الطبقات الاجتماعية على نحو ظاهر السوء، بأن كانت هناك أقلية غنية تحصل على نصيب عالي من هذا الدخل، وأغلبية فقيرة تنوء بأعباء الحياة، كلما كانت سياسة إعادة توزيع الدخل ضرورية لتحقيق العدالة والاستقرار الاجتماعي (بسطا، 2009، ص 132). ولذلك تسعى هذه الدول للحد من الفوارق بين الدخول، باستخدام السياسة النقدية والسياسة المالية من خلال نظم الإنفاق العام والنظم الضريبية (الأعسر، 2006، ص 102).

يمكن حصر مفهوم توزيع الدخل القومي في أربع معانٍ: (الأول) التوزيع على عناصر الإنتاج، وهي أجور لعنصر العمل، ربح لعنصر الأرض، فوائد لعنصر رأس المال، ربح لعنصر التنظيم. (الثاني) التوزيع القطاعي للدخل، أي توزيع الدخل القومي بين القطاعات الاقتصادية المتنوعة في الدولة مثل الزراعة والصناعة والتجارة والتعليم والصحة... الخ. (الثالث) التوزيع الإقليمي للدخل، أي تحديد نصيب الأقاليم الجغرافية المكونة لدولة ما من الدخل القومي، بحيث تحصل كل ولاية أو محافظة أو مدينة... الخ على نصيبها منه. (الرابع) التوزيع الطبقي، أي توزيع الدخل القومي على الطبقات الاجتماعية المتنوعة في الدولة، إذ تنقسم المجتمعات إلى اغنياء وفقراء ومتوسطي الدخل، ويأخذ في الاعتبار أن هذا المعنى هو أهم مفهوم لتوزيع الدخل من ناحية الاستقرار الاجتماعي للدولة (ناصر، 1983، ص 236).

وقد عرف النظام الضريبي صورة تاريخية يتحدد فيها التزام الفرد بدفع الضريبة على الدخل على أساس مبلغ معين يمثل نصيبه في الحصيلة الكلية التي تحدد سلفاً، وهو ما يعرف بنظام الضرائب التوزيعية. ثم ما لبث التطور أن افضى إلى ضرورة تحديد الالتزام الضريبي على أساس سعر ثابت يحدد نسبته إلى المادة الخاضعة للضريبة ذاتها، وهو ما يعرف بنظام الضرائب التحديدية، وفي ظل هذا النظام الأخير يحدد سعر الضريبة أما بشكل نسبي أو بشكل تصاعدي (شليبي، 192، ص ص 181، 182).

والضريبة النسبية تفرض بنسبة مئوية ثابتة من الوعاء الضريبي ولا تتغير بتغير الوعاء الضريبي، مما يؤدي لزيادة حصيلتها، بنفس النسبة التي تزداد بها قيمة المادة الخاضعة للضريبة. أما الضريبة التصاعدية فهي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، فتزداد الضريبة بزيادة الوعاء، وتنقص الضريبة بانخفاض الوعاء، من ثم تتميز الضريبة التصاعدية بعدم وجود سعر ثابت يطبق عليها، وإنما نرى السعر فيها يتنوع ويختلف باختلاف مقدار الوعاء الضريبي. وتتميز الضريبة النسبية ببساطتها وسهولة تطبيقها بالنسبة للإدارة والمكلفين، في حين تتميز الضريبة التصاعدية بأنها أوفر حصيلة وأكثر تحقيقاً للعدالة من الضريبة النسبية؛ لكونها تركز على المقدرة التكاليفية الحقيقية للممولين (حسين سليمان، 1990، ص 104).

وتقوم الدول بإعادة توزيع الدخل القومي باستخدام الضريبة من خلال شكلين: الأول، رأسي: ويعني التغير في حجم الدخل القومي، الذي يحصل عليه الأفراد في فئات الدخول المختلفة، ويختلف أثر الضريبة حسب طبيعتها ومجال تطبيقها، فالضرائب النسبية لا تراعي ظروف وأعباء المكلف بها، مما يزيد عبئها على أصحاب الدخل المنخفض، وينخفض عبئها على أصحاب الدخل المرتفع (عبد المولى، 1991، ص 424). أما الشكل الثاني أفقي: ويعني الحد من الفوارق الطبقيّة في المجتمع باستخدام الضريبة التصاعدية، وكذلك

التمييز بين عناصر الدخل حسب المصدر والنوع، أي تعديل أنصبة عوامل الإنتاج من الدخل القومي، كالتفرقة بين دخل العمل ودخل الملكية، وفي هذا المجال تلجأ الدولة إلى تخفيف عبء الضريبة على دخول العمل وزيادته على دخل الملكية ورأس المال والنشاط التجاري والصناعي (عبدالسلام سليم، 2005، ص 36).

من المعلوم أن الأشخاص الطبيعيين يقوم على كواهلهم تحقيق أهداف المجتمع وغاياته، وهم الأولى بالرعاية الاجتماعية على الدوام ومن هذا المنطلق منحهم المشرع الضريبي العديد من الحوافز الضريبية لمساعدتهم على تحقيق المستوى اللائق من الحياة الكريمة، ضمن إطار الفلسفة الاجتماعية السائدة في المجتمع، ذلك إن عدم تقرير مثل هذه الحوافز الضريبية قد يؤدي إلى خضوع جميع الأفراد فقيرهم وغنيهم للضريبة، الأمر الذي يخل بالعدالة الاجتماعية إلى حداً بعيداً.

ومعلوم أن عبء الضريبة يكون أخف وقعاً على الشخص العازب من الشخص المتزوج، وكذلك من المتزوج ويعول الذي لا ترهقه التكاليف العائلية المتزايدة التي يزرع تحت نيرها الشخص المسئول عن أسرة كبيرة، وهذا ما لم يراعيه المشرع في المادة (8) من القانون 91 لسنة 2005، ولذا كان لا بد أن يعفي المشرع جزءاً من الدخل الخاضع للضريبة لمواجهة الأعباء العائلية المتزايدة وفقاً لحالة الإعالة، وغالباً ما تهدف الأنظمة الضريبية المعاصرة من اتخاذ هذا الموقف إلى تحقيق هدف اجتماعي ترمي إليه، كتوفير الحد الأدنى للتكاليف المعيشية (صديق، 2007، ص 171).

وقد ظلت التشريعات المصرية الضريبية تمنح الممول الحق في أن يخضم مبلغاً من وعاء الضريبة في مقابل الأعباء الاجتماعية التي يتحمل بها، ويختلف مقدار هذا المبلغ تبعاً لحالة الممول الاجتماعية، بحيث لا يؤدي الضريبة إلا على ما يتجاوز هذا المبلغ. وقد خالف القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته هذا الاتجاه وقرر بدلاً من ذلك أن يمنح الممول بغض النظر عن حالته الاجتماعية خصم ثابت القيمة مقداره 5000 جنية تم زيادته إلى 15000 جنية بالقانون 26 لسنة 2020 كشرية معفاة من الضريبة، والتي تعتبر كمقابل للحد الأدنى اللازم للمعيشة، فلا يؤدي عنها الممول أي مبلغ للخزينة العامة، ورغم زيادة حد الإعفاء إلا أن المشرع لم يفرق في مقدار الخصم بين الممول العازب والمتزوج، وبين المتزوج والمتزوج ولديه أبناء.

ونظراً للطبيعة الخاصة لأصحاب المرتبات الذين يحصلون على أجورهم نتيجة أعمالهم لدى الغير، وأغلبهم لا يمتلك سوى راتبه فإن المشرع منحه إعفاءً شخصياً بواقع 9000 جنية، فضلاً عن إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي، واشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي، وكذلك إعفاء المزايا العينية الجماعية بضوابط، طبقاً لما ورد بالمادة (13) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وذلك لمراعاة البعد الاجتماعي (إبراهيم رزق، 2018، ص 1549، 1550).

ويلاحظ أن غالبية دول العالم تعتمد على الضريبة التصاعدية لمعالجة التفاوت بين دخول الأفراد وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء الضريبية، حيث تعمل الدول على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة. وفي هذا السياق تبني النظام الضريبي المصري نظام الضريبة التصاعدية بدأ من القانون 14 لسنة 1939 حتى القانون 91 لسنة 2005، حيث تنص المادة (8) من القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة العامة على الدخل في مصر، والمعدلة بالقانون رقم 51 لسنة 2011، ثم بالقانون 101 لسنة 2012، ثم بالقانون 44 لسنة 2014، ثم بالقانون 96 لسنة 2015، ثم بالقانون 26 لسنة 2020 على أن يكون سعر الضريبة وفقاً للجدول التالي:

جدول 2. يوضح سعر ضريبة الدخل

طبقاً لنظام ضريبة الدخل السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم 1 لسنة 1245 هـ المعادل لـ 2005

سعر الشريحة	الوعاء الخاضع للضريبة
20%	- شركة الأموال المقيمة. - الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط. - الشخص الطبيعي غير المقيم نتيجة لنشاط يمارسه في المملكة من خلال منشأة دائمة
20%	- المكلف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.
50% : 85%	- المكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.
5% : 20%	- الضريبة المستقطعة من المبلغ المدفوع لغير المقيم.

المصدر: من إعداد الباحث طبقاً لنصوص النظام 1 لسنة 1425 هـ.

ويلاحظ على الجدول أن نظام ضريبة الدخل السعودي تبني السعر النسبي، بسعر 20% للفئات التالية: شركة الأموال المقيمة، الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة، الشخص الطبيعي غير المقيم نتيجة لنشاط يمارسه في المملكة من خلال منشأة دائمة. المكلف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي. كما تبني السعر التصاعدي للفئات التالية: المكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية. الضريبة المستقطعة من المبلغ المدفوع لغير المقيم. ومع تنوع الأهداف والغايات الاجتماعية للضريبة، وخصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وحاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة المباشرة على الدخل كوسيلة هامة لتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية الضرورية المتنوعة، دعماً للعدالة الاجتماعية ومن أهم هذه الغايات ما يلي:

• توجيه سياسة النسل:

فالدولة الراغبة في تشجيع النسل كالدول الإسكندنافية في أوروبا الغربية، تستخدم الضرائب للأكثر من عدد السكان، وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية، بقدر عدد أفراد الأسرة (يوسف محمد، 2017، ص 14). وبالتالي يمكن استخدام النظم الضريبية في هذا الصدد، ارتفاعاً أو انخفاضاً طبقاً لرغبة الدول في زيادة الإنجاب أو التقليل منه، فالدول الراغبة في زيادة الإنجاب تعمل على تخفيض الضرائب على الدخل كلما زاد عدد الأبناء، وعكس ذلك يطبق في حالة الدول الراغبة في انخفاض الإنجاب أي يتم زيادة الضريبة مع ازدياد عدد الأبناء (عبدالله أحمد، 2000، ص 98) كما في الصين والهند.

• معالجة مشكلة السكن:

يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن، وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة زمنية محددة مثلاً، فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة، وخصصت ثلاث أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر. كما أن فرنسا فرضت ضريبة ماثلة على المساكن غير المشغولة شغلاً كاملاً، مما دفع أصحاب العقارات على تأجيرها، أو استغلالها لتفادي أداء ضريبة عالية (الاعاء، 2011، ص 60). ومن ثم فإن الدول تعمل على حل مشكلة الإسكان باستخدام الأداة الضريبية، ومن خلال إعفاء المستثمرين في قطاع الإسكان من الضرائب، لتشجيعهم على توفير المساكن للمواطنين (باهر عتلم، 2002، ص 125).

وفي ضوء تفاقم المشكلات الاجتماعية الناتجة عن أزمة كورونا، يمكن للدول استخدام الضريبة التصاعدية لمواجهة تداعيات الأزمة، وذلك برفع سعر الضريبة على أصحاب الدخل المرتفع وتخفيض الضريبة على أصحاب الدخل المتوسط وإعفاء الفقراء والمهمشين اجتماعياً من الضريبة، مع توجيه الحصيلة الضريبية لعلاج المشكلات الاجتماعية الناتجة عن الأزمة كالبطالة وضعف الرعاية الصحية وانخفاض جودة التعليم.

2.4. الدور الاجتماعي للضريبة على رأس المال:

الأصل أن تفرض الضريبة على الدخل، لأنه يتكرر باستمرار وانتظام سنوياً، لذا يتجدد وعاء المادة الخاضعة لضريبته، أما إذا فرضت الضريبة على رأس المال ذاته فإنها يمكن أن تقضي عليه مع تكرار سنوات الخضوع (عتلم، 2002، ص 125) لأنه غير متجدد بانتظام واستمرار. وبالتالي يجب أن يأخذ في الاعتبار أن الدخل يشكل الوعاء الأساسي للضريبة، وأن رأس المال يشكل الوعاء التكميلي (الدغدي، 2013، ص 323). ويمكن تعريف رأس المال من الناحية الضريبية، بأنه مجموع الأموال المنقولة والعقارية التي يمتلكها الممول في لحظة معينة، سواء كانت تدر دخلاً أم لا تدر (الأعسر، 2006، ص 153). وهنا يثار التساؤل عن أنواع الضريبة على رأس المال؟ يوضح الباحث أن هناك نوعين للضريبة على رأس المال.

أ. النوع الأول: ضريبة رأس المال التي تدفع من الدخل:

هذه الضريبة تفرض أصلاً على رأس المال، ولكن نظراً لانخفاض قيمتها، فأما تدفع من الدخل الخاص بالممول. ويرى أنصار هذه الضريبة أن فرض الضريبة على رأس المال العاطل، يحفز أصحابها على تشغيلها حتى تحقق عائداً، أى دخل يمكن أصحابها من دفع قيمة هذه الضريبة، وفي تشغيل هذه الأموال تتوافر فرص العمل وتساعد على تخفيض معدل البطالة، ومن ثم زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الدخل القومي، مما يخفف من آثار أزمة كورونا.

ب. النوع الثاني: ضريبة رأس المال التي تقتطع جزءاً منه:

وهذه الضريبة نظراً لارتفاع قيمتها، فإنها لا تسدد من الدخل، إنما تتعدى الدخل لتصل إلى رأس المال المفروضه عليه لتستقطع جزءاً منه لسداد قيمتها. هذه الحالة تعد استثناء من القاعدة الضريبية الأصلية، والتي ترى عدم التجاوز في فرض الضرائب على رأس المال. ولا تلجأ الدول لهذه الضريبة إلا في الحالات الاستثنائية كالحروب والكوارث كالزلازل والبراكين والأزمات الكبرى ومنها أزمة كورونا (COVID-19)، كما تلجأ إليها الدول في حالة رغبتها في تقريب الفوارق بين الطبقات، كذلك في حالة ارتفاع ثروات البعض نتيجة بعض المشروعات العامة الكبرى التي قامت بها الدولة (شلي، 1992، ص ص 149، 150). وتتمثل أهم أساليب الضريبة على رأس المال التي تقتطع جزءاً من رأس المال ذاته فيما يلي:

- **الضريبة الاستثنائية على رأس المال:** يرجع ظهور هذه الضريبة للحرب العالمية الأولى، حيث روى فرضها من أجل استخدامها في سداد ديون الدول والتي تراكمت عليها بسبب الحرب، وهذه الضريبة تفرض مره واحدة، أي أنها غير دورية. وعادة ما تكون هذه الضريبة مرتفعة السعر، حيث إن الوفاء بها يستلزم اقتطاع جزء من رأس المال. ويرى أنصار هذه الضريبة أنها أفضل وسيلة لسداد الدين العام، ومن ثم تخفيض الاعتمادات المخصصة لسداد الدين العام والحد من التفاوت الكبير في توزيع الثروات بين أبناء المجتمع. وغالباً لا تلجأ الدولة إليها إلا في الظروف الاستثنائية كالحروب والأزمات الكبرى ومنها أزمة كورونا (الأعسر 2006، ص 153).

- **الضريبة على زيادة القيمة:** هذه الضريبة خاصة بحدوث زيادة في قيمة رأس المال دون مجهود من أصحابها، ومثال ذلك قيام الدولة بإنشاء طرق جديدة أو مد خطوط الكهرباء والاتصالات والمواصلات في أماكن لم تكن بها مثل هذه الخدمات من قبل. وبالتالي ينتج عن مجهودات الدولة ارتفاع قيمة رأس المال الخاص بالأفراد، نتيجة هذه المشروعات الجديدة، التي تحملتها الدولة وحدها، دون أي مجهود من جانب أصحاب هذه الأموال (شلي، 1992، ص ص 151، 152).

- **الضريبة على التراكبات:** تعتبر الضريبة على التراكبات من أهم أنواع الضرائب على رأس المال، أو الثروة. وتفرض هذه الضريبة على الأموال التي يتركها المتوفي لتؤول لورثته من بعده. وتتمثل الواقعة المنشئة لهذه الضريبة في انتقال الثروة من بعد وفاة مالكيها إلى الورثة، وهي ضريبة يقع عبؤها على ثروة المتوفي بصفة نهائية، فلا توجد أي فرصة لنقل عبئها إلى الآخرين. حيث لجأت العديد من الدول إلى فرض ضريبة على التراكبات، للحصول على إيرادات عامة من ناحية، ولتقليل التفاوت بين الطبقات من ناحية أخرى، ولذا يكون سعرها مرتفع

وتصاعدي وبالتالي تمتاز بغزارة الحصيلة (رأفت حماد، ص 221) ومن ثم يمكن استخدام أنواع الضريبة على رأس المال لتوفير حصيلة ضريبية مناسبة للتخفيف من آثار أزمة كورونا فيروس (COVID-19).

3.4. الدور الاجتماعي للضريبة على القيمة المضافة

يلاحظ أن فرض ضريبة القيمة المضافة بسعر واحد على كافة السلع والخدمات يؤدي إلى ارتفاع سعرها بمقدار الضريبة، فتزيد قيمة السلع والخدمات الأساسية وغير الأساسية، ومن ثم يعاني الفقراء أصحاب الدخل المحدود الذين ينفقون كل أو معظم دخولهم على السلع الأساسية، وبالتالي فإن ارتفاع أسعار هذه السلع قد يجرمهم من بعضها أو يقلل استهلاكهم منها، بالرغم من احتياجهم لها، بخلاف الأغنياء أصحاب الدخل المرتفع الذين لن تمنعهم ارتفاع الأسعار بسبب فرض الضريبة من الحصول على السلع الأساسية دون نقصان، فضلاً عما يتبقى لهم من دخول لشراء السلع الكمالية غير الأساسية، بل ويتبقى لديهم قدر كبير من الدخل يوجهه للإدخار أو الاستثمار كيفما شاءوا.

لذلك اقتضت العدالة أن يخفف المشرع سعر الضريبة على السلع والخدمات الأساسية؛ حتى يتمكن الفقراء من الحصول عليها كاملة دون أعباء إضافية، مع تركيز الضريبة على الخدمات والسلع غير الأساسية (صديق، 2017، ص 383). بمعنى زيادة الضرائب على السلع الكمالية التي يكثر استهلاكها من الطبقة الغنية، مع تخفيض الضريبة على السلع الضرورية لصالح الطبقات الفقيرة، وذلك لمراعاة العدالة الاجتماعية وتقريب الفوارق بين الطبقات (عبدالله أحمد، 2000، ص ص 98، 99). وبالتالي يتعين على الحكومات أن تقوم بتغيير هيكل الأسعار الضريبية في مجال الضرائب غير المباشرة، بحيث تفرض ضرائب غير مباشرة بأسعار مرتفعة على السلع الكمالية، ومن ثم ارتفاع أسعارها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض دخول الفئات ذات الدخل المرتفع التي تستهلك هذه السلع بكثرة، وفي ذات الوقت تخفيض أسعار الضرائب على السلع الضرورية للفقراء أو حتى تعفى منها كلياً أو جزئياً (دزرسة، 2016، ص ص 43، 44).

قد تم اعتماد نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية بالمرسوم الملكي رقم م 113 البند أولاً بتاريخ 11/2/1438 وتم تطبيق النظام فعلياً في 2018/1/1 (موقع الهيئة العامة للزكاة بالسعودية، <https://www.gazt.gov.sa/ar> تاريخ الزيارة 2021/8/25). وطبقاً لنص المادة (3) من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، يخضع لضريبة القيمة المضافة في المملكة الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بغرض تحقيق الربح، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، وقد اخضع النظام جميع السلع والخدمات لضريبة القيمة المضافة بسعر (5%) (الدمرداش، 2018، ص ص 104، 105) وقد تم زيادة سعر الضريبة فيما بعد إلى (15%) ضمن الإجراءات التصحيحية لمواجهة أزمة كورونا.

وطبقاً للمادة (2، 3) من القانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة المصري تفرض ضريبة على السلع والخدمات، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها إلا ما استثني بنص، بسعر عام (14%) ويستثنى من ذلك الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة حيث تفرض بسعر (5%)، وكذلك يكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها. كما نص القانون 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة على أن يخصص 1% من حصيلة الضريبة المفروضة بالسعر العام للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية.

ويلاحظ أن السعر العام لهذه الضريبة في العالم العربي منخفض مقارنة بدول أوربا، حيث حدد الاتحاد الأوروبي السعر العام الذي يطبق على معظم السلع والخدمات بـ 23%، مع ترك الحرية لكل دولة عضو في الاتحاد أن تحدد سعرها العام بما لا يجاوز 25% ولا يقل عن 15%، أما السعر المنخفض فقد حدده الاتحاد بواقع 13.5% على بعض أنواع الخدمات كثيفة العمالة وترك للدول الأعضاء تخفيض السعر المنخفض بما لا يقل عن 12% (صديق، 2017، ص ص 380-382).

ومع تزايد الضغوط الاجتماعية يلجأ المشرع للإعفاء الضريبي بشكل مؤقت أو بشكل دائم، وتلجأ الدولة لهذه الأداة لأعتبارات تقدرها بنفسها، بما يتلائم مع ظروفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فالإعفاءات الضريبية هي دخول بكل معنى الكلمة، تخضع للضريبة

أصلاً، لكن قرر المشرع استثناءها من الخضوع الضريبي لاعتبارات معينه، كتطوير الصناعة أو تشجيع التجارة، أو تحقيق الاستقرار الاجتماعي (بللعماء، 2018، ص 83).

من المتفق عليه أن الأشخاص الطبيعيين يقوم على كواهلهم تحقيق أهداف المجتمع وغاياته، وهم الأولى بالرعاية الاجتماعية على الدوام، ومن هذا المنطلق منحهم المشرع الضريبي العديد من الإعفاءات الضريبية لمساعدتهم على تحقيق المستوى اللائق من الحياة الكريمة، ضمن إطار الفلسفة الاجتماعية والاقتصادية السائدة في المجتمع، وغالباً ما تهدف الأنظمة الضريبية المعاصرة من اتخاذ هذا الموقف إلى تحقيق هدف اجتماعي ترمي إليه، كتوفير الحد الأدنى للتكاليف المعيشية (عبدالسلام سليم، 2005، ص 36).

والإعفاء الضريبي نوعان، دائم ومؤقت، الاعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف، طالما بقي سبب الإعفاء قائماً، ويتم منح هذا الإعفاء تبعاً لأهمية النشاط، ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، أما الإعفاء المؤقت فهو إسقاط لحق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع وتحسب عادة من بداية النشاط، كإعفاء نشاط ما لمدة خمس سنوات مثلاً (بللعماء، 2018، ص 83). والجدول التالي يبين الإعفاءات الرئيسية من ضريبة القيمة المضافة في مصر والسعودية.

جدول 3. يبين الإعفاءات الرئيسية من ضريبة القيمة المضافة في مصر والسعودية

مصر	نص القانون 67 لسنة 2016 على قائمة للسلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة؛ والتي تضمنت 57 بنداً للإعفاءات، ومن أهم السلع المعفاة: ألبان الأطفال، البيض، الشاي والسكر واللبن، منتجات المطاحن، الخبز بجميع أنواعه، المكرونة، الحيوانات والطيور الحية والمذبوحة، الأسماك، الخضروات والفاكهة والمنتجات الزراعية... الخ. وفي مجال الخدمات أعفى القانون خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي والخدمات الصحية وخدمات النقل البري والمائي خدمات دور العبادة، وخدمات دفن الموتى، وسيارات المعاقين، والأجهزة الناطقة للمكفوفين والأدوية للأمراض المزمنة.
السعودية	نص نظام 113 لسنة 1435 على إعفاء بعض السلع والخدمات من الضريبة، كما يلي: الخدمات المالية، إيجارات العقارات السكنية، توريد الأدوية والأجهزة الطبية. الخدمات الحكومية. والنقل الدولي. صادرات السلع من المملكة خارج دول مجلس التعاون الخليجي. توريد المعادن الاستثمارية المؤهلة كالذهب والفضة والبلاتينوم، السلع المستوردة للأغراض الدبلوماسية والعسكرية. الاستيراد من الأمتعة الشخصية والمعدات المنزلية.

المصدر: من إعداد الباحث طبقاً لأندرو جويل وآخرين، مذكرة خبراء صندوق النقد الدولي، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط ص 35.

4.4. الدور الاجتماعي للضريبة الانتقائية:

تفرض الضريبة الانتقائية على سلع مختارة من بين السلع المنتجة أو المستوردة بقصد بيعها داخل الدول أي أنها عبارة عن ضريبة تفرض على سلع وخدمات معينه، تم اختيارها من الدولة عمداً دون غيرها، وبشكل تمييزي. بمعنى أن الدولة تفرض هذه الضريبة على سلع وخدمات تختارها دون غيرها من السلع والخدمات، ولا يكون هذا الاختيار عشوائياً، إنما بعد دراسة متأنية لطبيعة هذه السلع والخدمات. ومن ثم تفرض الضريبة الانتقائية على استهلاك سلع بذاتها، وبأسعار مرتفعة على السلع الكمالية، بينما تعفى السلع الضرورية من الضريبة كلياً أو جزئياً، ومن أمثلة السلع التي تفرض عليها هذا النوع من الضرائب السجائر والتبغ والخمور والكبريت... الخ (صديق، 2017، ص 511).

ففي بعض الأحيان نجد السلطات العامة، تعطي الأولوية عند فرضها ضرائب على سلع معينة مثل المشروبات الروحية والكحوليات والسجائر بهدف تقليل استهلاك هذه السلع؛ لأنها مضرّة صحياً ومستهجنه اجتماعياً. ولكي تستطيع السلطات العامة تقدير التغييرات المتوقعة في الطلب نتيجة لفرض ضرائب على أية سلعة بصورة عامة، وعلى هذه السلع بصورة خاصة، فإنه يتوجب عليها استخدام إحدى أدوات التحليل الاقتصادي، وهي مرونة الطلب والعرض بالنسبة للسلعة، والمقصود بمرونة الطلب على سلعة ما: نسبة الزيادة أو الانخفاض في الكمية المطلوبة على نسبة الزيادة أو الانخفاض في السعر (عبدالله أحمد، 2000، ص ص 86، 87).

وفي ضوء مبررات فرض هذه الضريبة وخصائصها، يمكن تحديد أهدافها كما يلي: (أ) الحفاظ على الصحة العامة، من خلال تخفيض نسبة استهلاك السلع الضارة، بل وتوجيه استهلاك الأفراد نحو السلع المفيدة. (ب) توجيه الموارد المالية المتحصلة من الضريبة لمشاريع وبرامج

مفيدة. (ج) تخفيض تكاليف العلاج وتعويض خزانة الحكومة عما تنفقه لمعالجة البيئة والمتضررين (الدمرداش، 2018، ص ص 100، 101).

وعليه يمكن استخدام الضريبة الانتقائية لتحقيق أهداف متنوعة منها مواجهة التلوث البيئي، خاصة في ظل الانتشار الواسع لمختلف الأنشطة الصناعية في بعض القطاعات كالبترول والغاز والمعادن والتنوع الصناعي، وما تسببه هذه الأنشطة من تلوث الهواء والمياه والتربة وارتفاع درجة حرارة الأرض والتصحر، في هذا السياق تعد النظم الضريبية من أهم الأدوات التي تستخدمها حكومات بعض الدول للحد من التلوث البيئي الناتج عن النشاطات الاقتصادية المتنوعة، وهو ما يعرف بالضرائب الخضراء أو البيئية، ويكون ذلك عن طريق فرض معدلات ضريبية مرتفعة نسبياً على الأنشطة الملوثة للبيئة، أو عن طريق منح الحوافز والإعفاءات الضريبية، لتشجيع استعمال التكنولوجيا الصديقة للبيئة، وفي هذا الصدد قامت الصين بتطبيق قانون الضرائب الخضراء اعتباراً من أول يناير 2015، الذي يعد القانون الأكثر صرامة، بحيث تحل الضرائب البيئية محل رسوم الانبعاثات (يوسف محمد، 2017، ص ص 17، 18).

كما نجد بعض الدراسات في فرض الضريبة الانتقائية على استهلاك السلع الضارة بالصحة أو المستهجنة سلوكياً أو اجتماعياً، فرصة لتحميل مستهلك هذه السلع تكلفة الآثار الخارجية الضارة نتيجة استهلاكها، لذا يرى الباحثون أن تطبيق الضريبة الانتقائية تساعد في الحد من الأضرار الصحية، إذ تحد من الأخطار الصحية بفرضها على الدخان والسجائر والكحول، والخمور، ولحم الخنزير... الخ. كما يمكن أن تحد من المخاطر الاجتماعية، بفرضها على ألعاب القمار والدعارة في الدول التي تقطن هذه الأفعال. وتعتبر هنا بمثابة نوع من العقوبة على ارتكاب الخطيئة، وتسمى حينئذ بالضريبة على الخطيئة، ومن الدول التي تطبق هذه الضريبة المملكة المتحدة على ألعاب القمار، كما تطبقها كندا على أنشطة الدعارة والقوادة.

كما يساعد تطبيق هذه الضريبة على حسن استعمال الطرق وتحسين وقود المركبات، وذلك بأن يتحمل مستعمل الطريق أو صاحب المركبة جزء من تكاليف الآثار الخارجية الناتجة عن استعمال الطرق أو المركبات، كالتلوث البيئي والتراحم واستهلاك الطرق العامة، وبالتالي يمكن استخدام حصيله ضرائب استعمال الطرق في الحد من التراحم أو التلوث البيئي (صديق، 2017 ص ص 521، 522).

وقد تم استحداث الضريبة على السلع الانتقائية في المملكة العربية السعودية بالمرسوم الملكي رقم 86 بتاريخ 1438/8/27 في ضوء الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي (موقع الهيئة العامة للزكاة والدخل بالسعودية، <https://www.gazt.gov.sa/ar> تاريخ الزيارة 2021/8/29). وتفرض الضريبة الإنتقائية على منتجي هذه السلع الخاضعة داخل المملكة، وعلى مستوردي هذه السلع من الخارج، ويلتزم المكلف بما يتقدم إقرار شهري، وسداد الضريبة خلال 15 يوم من التاريخ المحدد لتقديم الإقرار نظاماً. وتفرض الضريبة الإنتقائية في المملكة على ما يلي: 1/ المشروبات الغازية، وتخضع للضريبة بسعر 50%، من سعر بيع التجزئة. 2/ منتجات التبغ، وتخضع للضريبة بسعر 100%، من سعر بيع التجزئة. 3/ مشروبات الطاقة، وتخضع للضريبة بسعر 100%، من سعر بيع التجزئة. 4/ المشروبات المحلاة بالسكر وتخضع للضريبة بسعر 50% من سعر بيع التجزئة (الدمرداش، 2018، ص ص 101، 100).

وطبقا لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016، والذي نص على أسعار خاصة للسلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون مخاربة بعض صور الاستهلاك الضار بالصحة، على سبيل المثال يخضع التبغ الخام للضريبة بسعر 100% والتبغ المصنوع بسعر 200% وذلك للكيلو جرام، والسجائر بسعر 200% لكل كيلو مصنع، والمعسل 150%، ونبذ العنب والمشروبات الروحية والكحولية 150% عن اللتر السائل، والجعة أو البيرة 250% للتر السائل... الخ (قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016)

5. الخاتمة:

في خاتمة هذا الدراسة، يعرض الباحث ملخصها، ثم أهم نتائجها، وأهم توصيات، كما يلي:

1.5. ملخص الدراسة:

عرض الباحث لهذا الدراسة، وموضوعها الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل أزمة كورونا العالمية (Covid-19) في ثلاث مباحث متتالية وهي: الأول: ماهية النظم الضريبية. الثاني: ماهية أزمة كورونا. الثالث: الدور الاجتماعي للنظم الضريبية في ظل أزمة كورونا (Covid-19).

2.5. أهم النتائج:

- تفاجيء العالم بأزمة فيروس كورونا مع نهاية عام 2019 وقد ترتب على هذه الأزمة تداعيات خطيرة أصابت كل دول العالم، وخاصة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، كانهيار اسعار النفط، انهيار قطاع السياحة، انهيار قطاع النقل، انهيار أسواق المال، إغلاق المصانع والمزارع والحدود بين الدول، انتشار البطالة والفقر في كل دول العالم... الخ. وما زال العالم يعاني من آثارها.
- نظراً لتطور دور الدولة الاجتماعي واتساع مجال تدخلها في الحياة العامة، وبالتالي تم التوسع في استخدام الأداة الضريبية، وإذا كانت القاعدة ألا تفرض الضريبة إلا على الدخل، لأنه يتكرر بانتظام سنوياً، ألا تفرض على رأس المال إلا على سبيل الاستثناء لأنه غير متجدد بانتظام سنوياً. ومع ذلك فإن فرض الضريبة على رأس المال العاطل، يحفز أصحابه على تشغيلها حتى تحقق عائداً، يمكن أصحابه من دفع قيمة هذه الضريبة منه، وفي تشغيل هذه الأموال تتوافر فرص العمل، مما يساعد على تخفيض معدل البطالة، ومن ثم زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الدخل القومي، مما يخفف من آثار أزمة كورونا.
- التوسع في فرض ضرائب مباشرة تصاعديّة، يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل وتقليل الفوارق الطبقيّة بطريقة أقرب للعدالة، بشرط أن تخصص حصيلة هذه الضرائب لتمويل الخدمات العامة، التي تستفيد منها الفئات محدودة الدخل بدرجة أكبر من الطبقات الغنية، كذلك فإن الضرائب على رأس المال تؤدي نفس النتيجة السابقة.
- التوسع في فرض ضرائب مباشرة على التركات، وعلى تداول الأوراق المالية، ورسوم تسجيل العقارات، يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بطريقة أقرب إلى العدالة؛ لأن أصحاب التركات والأوراق المالية والعقارات هم عادة من الفئات الغنية والدخول المرتفعة.
- التوسع في فرض ضرائب غير مباشرة على السلع الكمالية، يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بطريقة أقرب للعدالة، حيث تأخذ من الأغنياء وتعطى للفقراء في شكل خدمات ومدفوعات تحويلية. أما فإن فرض ضرائب غير مباشرة على السلع الضرورية، فيؤدي إلى إساءة توزيع الدخل، أي تؤدي إلى توزيع الدخل في غير صالح الطبقات الفقيرة وفي صالح الطبقات الغنية.

3.5. أهم التوصيات:

- يوصى الباحث باستخدام الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمارات نحو الأنشطة الاقتصادية المرغوبة اجتماعياً وكأداة لتحجيم الأنشطة الاقتصادية غير المرغوبة، وهو ما يعني استخدام الضريبة للتأثير على هيكل الاستثمارات، بحيث يتم فرض ضريبة بسعر منخفض للأنشطة الاقتصادية الضرورية للدولة، وفي ذات الوقت يمكن فرض الضريبة بسعر عالي على الأنشطة المراد تحجيمها.
- يوصى الباحث بفرض الضريبة الاستثنائية على رأس المال وهذه الضريبة نظراً لارتفاع قيمتها، تصل إلى رأس المال المفروضه عليه لتستقطع جزءاً منه لسداد قيمتها، خاصة وأن أصحاب رؤوس الأموال استفادوا من الإنفاق العام من جانب الدولة على المشروعات العامة الكبرى في تكوين هذه الأموال في الظروف العادية، ودون بذل أي مجهود من أصحاب هذه الأموال، ونظراً للظروف الاستثنائية التي تمر بها الاقتصاديات العالمية نتيجة أزمة كورونا (COVID-19)، بالتالي فإن التوسع في فرض هذه الضريبة يعد أمر منطقي وعادل، وقد سبق للدول فرض هذه الضريبة لمعالجة آثار الحرب العالمية الأولى والثانية.
- يوصى الباحث بفرض الضريبة الانتقائية على سلع وخدمات معينه، يتم اختيارها من الدولة بعد دراسة متأنية لطبيعة هذه السلع وتلك الخدمات. ومن ثم تفرض الضريبة الانتقائية على استهلاك سلع محددة، وبأسعار مرتفعة على السلع الكمالية، بينما تعفى السلع الضرورية

من الضريبة، ومن أمثلة السلع التي تفرض عليها هذا النوع من الضرائب السجائر والتبغ والخمور... الخ وغيرها من السلع الضارة والأنشطة المستهجنة اجتماعياً.

- يوصى الباحث بالاستفادة من النظم الضريبية في علاج مشكلة التلوث البيئي وعلاج مشكلة التزايد السكاني وما يؤدي إليه من تفاقم لمشكلة البطالة، وذلك بواسطة الإعفاءات الضريبية المؤقتة أو حتى الدائمة، وتقديم إعانات للشركات حتى تتمكن من الاستثمار على نطاق واسع، لزيادة فرص العمل واستيعاب العديد من العاطلين.

- يوصى الباحث بالاستفادة من النظم الضريبية لإعادة توزيع الدخل القومي بما يحقق الاستقرار المجتمعي، وذلك من خلال الضرائب التصاعدية على الدخل بحيث تساهم في تقليل حدة التفاوت في توزيع الدخل، كما يتم توجيه جزء من الحصيلة الضريبية للخدمات العمومية الموجهة للفقراء ومحدودي الدخل ليستفيدوا من الخدمات العامة التي تيسر لهم سبل الحياة.

- يوصى الباحث بالتوسع في فرض الضريبة على التركات التي يتركها المتوفى لتؤول لورثة من بعده. وتتمثل الواقعة المنشئة لهذه الضريبة في انتقال الثروة من بعد وفاة مالكيها إلى الورثة، وهي ضريبة يقع عبؤها على ثروة المتوفى بصفة نهائية. وقد لجأت غالبية دول العالم إلى فرضها، للحصول على إيرادات عامة من ناحية، ولتقليل التفاوت بين الطبقات من ناحية أخرى، ولذا يكون سعرها غالباً مرتفعاً وتصاعدياً وبالتالي تمتاز بغزارة الحصيلة.

المراجع والاحالات:

- أحمد فاروق غنيم (2020) كفاءة التدابير الطارئة المتخذة للتخفيف من آثار فيروس كورونا المستجد على اقتصاديات الدول العربية، المجلة العربية للدراسات الأمنية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية.
- أحمد فايز أحمد المرش (2020) أزمة فايروس كورونا: العولمة ودور جديد للدولة، مجلة الاقتصاد الدولي والعملة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر.
- إسماعيل عبدالرحيم شلبي (1992) اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- السيد عبد المولى (1991) المالية العامة مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- السيد يوسف أبوجليل (ب س ن) الضريبة في الإسلام والتشريع الوضعي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر.
- العونية بن زكورة (2020) تداعيات أزمة كورونا على قطاعات الاقتصاد العالمي، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميله، الجزائر.
- إياد عز الدين عبدالسلام سليم (2005) أثر الإعفاءات الضريبية على حجم الأسرة في فلسطين "الشخصية والعائلية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
- باهر عتلم (2002) اقتصاديات المالية العامة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر.
- حسن صادق المرصفاوى (1963) التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف الإسكندرية، مصر.
- خديجة الأعسر (2006) اقتصاديات المالية العامة، كلية الاقتصاد جامعة القاهرة.
- رايح رتيب بسطا (2009) مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.
- رمضان صديق (2007) احكام قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.
- رمضان صديق (2017) الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.
- زهير ظافر (2020) تداعيات أزمة كوفيد - 2019 على السوق التمويلي لقطاعات المؤسسات الناشئة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميله، الجزائر.

- سمر عبدالرحمن محمد دخله (2004) النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية فلسطين.
- شعبان رأفت حماد (ب س ن) المالية العامة، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية الحقوق جامعة القاهرة.
- صفوت عبد السلام عوض الله (2005) علم المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.
- عابد فضلية (2010) آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، مجلة جامعة دمشق، العدد 2، المجلد 26.
- علاء أحمد إبراهيم رزق (2018) تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22 العدد 4، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر.
- عمرو محمد يوسف محمد (2017) مساهمة السياسات الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية في مصر، المؤتمر العلمي الثالث "دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في ظل التحديات السياسية والاقتصادية الراهنة"، جامعة الاسكندرية، مصر.
- فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة (2009) أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية فلسطين.
- محمد أحمد عبدالله مختار (2017) أثر عدالة تقدير الضريبة على الحصيلة الضريبية، مجلة جامعة البحر الاحمر، السودان.
- محمد أريققر (2020) إدارة الأزمات وتدابير المخاطر: أزمة فيروس كورونا، مجلة منازعات الأعمال.
- محمد الأمين دزرسة (2016) دور الضرائب وآثارها على الاقتصاد الوطني، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.
- محمد السعيد وهبه (1963) صور التهرب الضريبي، دار نشر الثقافة الاسكندرية، مصر.
- محمد حامد الحسين محمد (2005) الضرائب غير المباشرة وأثرها على الاقتصاد السوداني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات الاقتصادية والاجتماعية، جامعة النيلين، الخرطوم.
- محمد خالد المهدي (2003) دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني.
- محمد خيرى العكام (2018) المالية العامة 1، الجامعة السورية الافتراضية.
- متاح على الرابط <https://pedia.svuonline.org/> تاريخ الزيارة 2021/8/8.
- محمد عبد الله العربي (1949) علم المالية العامة والتشريع المالي، الناشر بدون .
- محمد مصباح القاضي (1996) جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر. وكذلك راجع: عماد إبراهيم الفقى (2005) الوجيز في قانون العقوبات الضريبي رقم 91 سنة 2005، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.
- محمود رياض عطية (1963) موجز في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المعارف القاهرة، مصر.
- محمود محمد الدمرداش (2018) الزكاة والضرائب، دار الإجابة، الرياض المملكة العربية السعودية.
- مديحه الدغدي (2013) اقتصاديات المالية العامة، الرحمة للطباعة والنشر القاهرة، مصر.
- مراد بوضاية (2020) العقود المالية وأزمة كورونا: دراسة شرعية، مجلة بيت المشورة للاستشارات المالية.
- مراد جابر الاغا (2011) أثر الضرائب على دالة الاستهلاك، مجلة المدير الناجح، جمعية الاعمال العربية.
- مصطفى حسين سليمان (1990) المالية العامة، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- مؤيد جميل محمد مياله (2006) علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية فلسطين..

- نبوية على عبدالله أحمد (2000) سياسة الضرائب وأثرها على التنمية الولاية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- بللعا أسماء (2018) دور السياسة الضريبية في تحقيق التنوع الاقتصادي في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أحمد دراية، الجزائر.
- زين العابدين ناصر (1983) علم المالية العامة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.
- هدى حمد سالم (2020) أثر أزمة فيروس كورونا المستجد كوفيد 19 على مصارف الزكاة: مصرف ابن السبيل نموذجاً، مجلة الجمعية الفقهية السعودية، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، السعودية.
- يدك إبراهيم محمد جميل على (2006) العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 والأردني رقم 25 لسنة 1964، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.
- قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016.
- موقع الهيئة العامة للزكاة بالسعودية، <https://www.gazt.gov.sa/ar> تاريخ الزيارة 2021/8/25م.
- موقع الهيئة العامة للزكاة والدخل بالسعودية، <https://www.gazt.gov.sa/ar> تاريخ الزيارة 2021/8/29.
- Ayda Yurekli, Joy de Beyer: **Design and administer Tobacco taxes, Economics of Tobacco Toolkit** The World Bank, Tool 4, Washington d.c.
- مشار إليه في د. رمضان صديق (2017) الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.
- Nehemiah Oaoro and Others(2001) **An analysis of taxation in Tanzania, Equity and Growth through Economic Research**, African Economic policy discussion paper number 72.
- مشار إليه في د. رمضان صديق (2017) الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر.