

أولاً: تمهيد

تتبع الفلسفة الحقيقية للإيرادات العامة من حقيقة أن الإنفاق العام للدولة ينبغي أن يقابله إيراد نقدي للخرينة العامة للدولة، لمقابلة أوجه الصرف المختلفة ومما لا شك فيه أن مقدرة الدولة على تقديم الخدمة العامة للأفراد مرهونة بحصولها على إيرادات بطريقة أو أخرى.

لاشك أم الأهمية النسبية لمصادرة هذه الإيرادات تختلف باختلاف فلسفة الحكم القائم في توسيع هذه المخاطر وتوزيعها تمشياً مع المتغيرات المحلية والعالمية والتي تستوجب استحداث ما هو أنسب والغاء الذي لا يلائم هذه التغيرات، عبر الإصلاحات المختلفة التي تطرأ على النظام القائم في مواجهة التغيرات المختلفة.

هنالك العديد من مصادر الإيرادات العامة، تأخذ صفة العمومية وذلك لتواجدها في معظم البلدان، وهذا يدور يعتمد على الهيكل الاقتصادي والمكونات الاقتصادية الداخلية ومستوى التطور للقطاعات المختلفة، وصلة الدولة بالعالم الخارجي، ومدى استجابته للمتغيرات المحيطة به، وكل هذه العوامل ذات أثر ملموس على مكونات الإيراد العامة للدولة، ولكن نجد أن هذه الإيرادات هي الإيرادات الضريبية، والتي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها، خاصة في الدول النامية، أي بالمعنى الأصح تعتبر الإيرادات الضريبية بشقيها المباشر وغير مباشر، العمود الفقري للإيرادات العامة لذا كان الاهتمام بها كبيراً، لأنها تعتبر من أدوات السياسة المالية، فهي تستخدم كأداة فاعلة في الاستقرار الاقتصادي، وتحقيق العدالة في توزيع الدخل والثروة.

تعتبر الضرائب من أهم موارد الدول في العصر الحديث، ولا تقتصر أهميتها على ما تدره من أموال للخرينة العامة، بل أن لها تأثير كبير في النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية للأمة، لذلك كانت الضرائب من الموضوعات الأساسية التي يبحثها علم المالية.

تعتبر الضرائب من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعين الدولة في تغطية نفقاتها العامة وبما أن المواطن هو الذي يقوم بالدفع فإنه من الأجدر والأحسن عند سن القوانين الضريبية، أن يراعى التوفيق بين مقدرة الممول على الدفع (القدرة التكليفية)

ويعتمد تحديد الوعاء الضريبي بضريبة أرباح الأعمال على المعلومات السليمة، ونجد أن ضريبة أرباح الأعمال هي أكثر أنواع الضرائب إثارة للمشاكل بين الممولين وديوان الضرائب، ويرجع ذلك المعلومة الصحيحة.

سعيًا لتضييق فجوة النزاع بين الممولين وديوان الضرائب وبحثاً عن نظام ضريبي يوفر متطلبات الدولة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للمجتمع والفرد، فقد تم استحداث نظام الضريبة على القيمة المضافة كإصلاح ضريبي يتلافى سلبيات النظام الضريبي الذي كان يطبق من قبل.

في هذه الدراسة سوف تركز الباحثة على نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، وهي ضريبة القيمة المضافة، وما أحدثته من تغيرات في الإيرادات العامة، حيث تعتبر ضريبة القيمة المضافة هي الأولى من حيث الحصيلة على بقية أنواع المصادر الإيرادية الأخرى، فهي تمتاز بالوفرة في الحصيلة وقلة في التكاليف، وقد أثبت تطبيق هذه الضريبة نجاحاً بكل المقاييس، بعد أن روعي فيها تجنب الآثار السالبة لها، واتبعت الطرق العلمية في تحصيلها، حيث تعتبر أكثر عدالة.

نظام الضريبة على القيمة المضافة وبالإضافة لما له من مميزات إيجابية، نجده وحسب القانون يمكن من توفير المعلومات السليمة، عن كافة الأنشطة التجارية والخدمية والصناعية، وذلك من خلال المستندات والدفاتر التي يلزم المكلف بإساقها والمراجعة الضريبية التي تتم، الشيء الذي يؤدي لقياس سليم لوعاء ضريبة أرباح الأعمال، وبالتالي زيادة التحصيل والإيرادات.

لتسليط الضوء أكثر على القيمة المضافة جاء هذا البحث لمعرفة أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في السودان.

مشكلة البحث:

تتبع مشكلة البحث من معاناة النظام الضريبي في السودان من مشاكل كثيرة أهمها تعقد إجراءاتها وإدارتها بتعددتها وازدواجها والحماية السالبة للسلع المنتجة محلياً، وهذا بالإضافة للمتغيرات الدولية وانضمام السودان للمنظمات العالمية والذي يستوجب تخفيض الرسوم الجمركية والغاء بعض الضرائب، مما ينعكس سلباً على الإيرادات الضريبية، وخلق عجز في الإيرادات العامة وهذا بدوره أدى إلى إجراء الإصلاحات الضريبية في مجال

الضرائب غير المباشرة واستحداث الضريبة على القيمة المضافة بغرض مواكبة العالمية، وزيادة الإيرادات التي فقدت نتيجة إلغاء بعض أنواع الضرائب الأخرى.

أهمية البحث: للبحث أهمية علمية وأهمية عملية

تأتي الأهمية العلمية لهذا البحث من كونه مادة حديثة وأداة جديدة لتقييم أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الإيرادات العامة في السودان، وإن هذه الضريبة الحديثة فرضتها الدواعي العمولة والانضمام للمنظمات الإقليمية والدولية أما الأهمية العملية وتتمثل في بيان أثر سياسة الإصلاح الضريبي في إزالة الخلل في هيكل القطاع المالي بصفه عامة

وقطاع الضرائب بصفة خاصة . وتحليل الإيرادات المحصلة من الضريبة علي القيمة المضافة وأثبت ان هذه الضريبة ذات اثر ايجابي علي الإيرادات ، وان ضريبة القيمة المضافة لها دور كبير في رفع كفاءة تقدير ضريبة ارباح الاعمال عن طريق تحديد الوعاء السليم لارباح الاعمال والتي تؤدي الي زيادة الإيرادات العامة وذلك من خلال الآتي :

- * ما هي اثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الإيرادات العامة ؟
- * هل يرتبط رفع حصيلة الضريبة علي القيمة المضافة بتبسيط الاجراءات الضريبية ؟
- * هل يعتبر تطبيق ضريبة القيمة المضافة من متطلبات الانضمام للمنظمات الإقليمية والدولية ؟
- * هل لضريبة القيمة المضافة اثار ايجابية بنسبة للعدالة الاجتماعية وما مدي تاثيرها علي توزيع الاعباء الضريبية بين افراد المجتمع ؟

أهداف البحث:

يهدف البحث لتحقيق الآتي:

- * إلغاء الضوء علي الضريبة علي القيمة المضافة
- * التعرف علي اثر الضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة
- * بيان مراحل الإصلاح الضريبي في السودان.

فرضيات البحث:

يقوم البحث علي اختبار الفرضيات التالية :

- * تحقق ضريبة القيمة المضافة زيادة في الإيرادات العامة للدولة دون الحاجة إلى فرض ضرائب جديدة.
- * تبسيط الإجراءات الضريبية يؤدي إلى رفع حصيلتها الضريبية على القيمة المضافة.
- * تؤدي ضريبة القيمة المضافة إلى تماشي السودان مع متطلبات المنظمات الإقليمية والدولية.
- * تؤدي ضريبة القيمة المضافة إلى ضمان العدالة الاجتماعية وتساعد على توزيع العبء الضريبي بين المكلفين

مناهج البحث:

اعتمد البحث إلى المناهج الآتية:

- المنهج الاستنباطي: في تحديد أبعاد المشكلة وصياغة فرضيات البحث.
- * المنهج الاستقرائي: لاختيار فرضيات البحث.
- * المنهج التاريخي: لعرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث
- * المنهج الوصفي التحليلي: الأسلوب الإحصائي والوصفي التحليلي لإجراء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واستخراج النتائج.

حدود البحث: تتمثل في الآتي :

- الحد المكاني: ولاية الخرطوم – ديوان الضرائب.
- الحد الزمني: 2011 – 2012م.

مصادر جمع البيانات: يتم جمع البيانات بين المصادر التالية

- البيانات الأولية وتتمثل في الاستبيان والمقابلة الشخصية
- *البيانات ثانوية: تتمثل في الكتب، الدوريات، الرسائل العلمية، الانترنت، القوانين واللوائح والمنشورات.

هيكل البحث: يتكون من الاطار المنهجي : وتتضمن تمهيد الدراسات السابقة

وأربعة فصول وخاتمة كالاتي:

الفصل الأول- مفهوم واهداف وخصائص وأنواع الضرائب. ويشتمل علي مبحثين

- مفهوم الضرائب وخصائصها وأنواعها وأهدافها.
- أنواع الضرائب وقواعدها.
- الفصل الثاني:- الضريبة على القيمة المضافة ويشتمل علي ثلاث مباحث.
مفهوم وأهمية وأهداف الضريبة على القيمة المضافة، أنواع الضريبة على القيمة المضافة، هيكل الضريبة على القيمة المضافة وأساليبها.
- الفصل الثالث: الإيرادات العامة للدولة ويشتمل علي مبحثين
 - مفهوم الإيراد وأهدافه.
- *أثر ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة.
- الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية.
نبذة تعريفية عن ديوان الضرائب.
تحليل البيانات واختيار الفرضيات.
- الخاتمة : وتتضمن : ____
- -النتائج والتوصيات

ثانياً: الدراسات السابقة

يبدأ هذا العرض للدراسات السابقة على ضوء ما هو ذو صلة مباشرة وغير مباشرة بموضوع الدراسة، والتي لها الأثر في استكمال الدراسة.

(1) دراسة الأمين محمد فقير عثمان: 2001م (تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات العامة) (1)

هدفت هذه الدراسة إلى تذليل المشاكل والصعوبات التي تعوق تجربة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وتصحيح المفاهيم الخاطئة، بالإضافة إلى تحليل الإيرادات المحصلة من الضريبة على القيمة المضافة، وإثبات أن هذه الضريبة لم تؤثر سلباً على الإيرادات، وظهرت القيمة المضافة، كضريبة حديثة فرضتها دواعي العولمة وانضمام السودان إلى منظمة الكوميسا وسعيه للانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:-

- التشريع الضريبي الخاص بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، يجب أن يراعى فيه تجارب الدولة السابقة، للاستفادة من الإيجابيات وتجنب السلبيات.
- عدم إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية لدى كثير من الشركات يعوق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
- كثر الإعفاءات تقلل من فاعلية قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- وكانت أهم توصيات الدراسة: إلغاء بعض الرسوم والضرائب الأخرى تجنباً للازدواج الضريبي، ووضع آلية تؤدي إلى سرعة استرداد الضريبة المستحقة لصالح المكلف، بالإضافة إلى العمل الجاد على تدريب وتأهيل الكوادر العاملة في مجال الضريبة على القيمة المضافة، وتوعية المكلفين على كيفية التعامل مع الضريبة على القيمة المضافة بحكم أنها ضريبة حديثة التطبيق.

وتعتبر هذه الدراسة ذات أثر في دراستي والتي هدفت إلى بيان عملية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، والتي تعتبر من أهم متطلبات الانضمام إلى المنظمات العالمية والإقليمية.

(1) الأمين محمد فقير، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات العامة: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير غير منشورة، (2001م)

وأيضاً أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة، لها أثر إيجابي في زيادة الإيرادات العامة للدولة.

(2) دراسة نادية شكر الله محمد 2002م (المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة ومنهج التدقيق الضريبي في السودان) (1) تناولت الدراسة أن تحديد نطاق محاسبة الضريبة على القيمة المضافة، وتحديد منهج تدقيق علمي يلتزم به مفتشى الضرائب عند التحقق من صحة البيانات المقر عنها المكلف.

وظهرت أهمية الدراسة في اهتمامها بجانب التدقيق بالإضافة إلى الجانب المحاسبي وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن المشرع الضريبي السوداني أدرك أهمية النظام المحاسبي في تحقق ودقة المعلومات من خلال نص المادة (20) من قانون الضريبة على القيمة المضافة 1999م تلزم المكلف بإتباع نظام محاسبي سليم، بل وحدد أنواع السجلات والمستندات بالإضافة إلى وجود لائحة أو قانون أو مرشد لإجراءات التفتيش والمراجعة والهدف منها، وأصبحت عملية المراجعة متروكة للمفتش، والذي يقوم بعملية المراجعة علماً بأن البعض غير متخصص في المراجعة، وأن قانون الضريبة على القيمة المضافة لم يعط اعتباراً للتلف الطبيعي والتلف غير الطبيعي خاصة في مجال الصناعات التحويلية، وهذا يخلق عدم توافق للمؤشرات الكمية والمالية، مما يجعل مفتش الضرائب الذي يقوم بالتدقيق باتخاذ ذريعة لغرض الجزاءات المالية.
- أن المشرع الضريبي لم يول اهتماماً للمبيعات الآجلة والديون المدومة بما ينعكس سلباً في تحصيل المكلف بالضريبة على القيمة المضافة دون وجه حق، عن إدارة قسم المراجعة التفتيش تابعة للإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة، وموزعة حسب مناطق التحصيل وتحت سيطرة مدير التحصيل في المنطقة المعنية، وبالتأكيد أن مدير التحصيل بهذه المنطقة يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات مما يجعله يضغط على مفتش المراجعة، لتصيد أخطاء المكلف ويستغلها لغرض الجزاء المالي.

(1) نادية شكر الله محمد، محاسبة الضريبة على القيمة المضافة ومنهج التدقيق الضريبي في السودان: الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، (2002م).

وكانت أهم توصيات الدراسة: هي تخصص إدارة خاصة بالتفتيش والمراجعة تهدف إلى العدالة في تحصيل الضرائب وخاصة الضريبة على القيمة المضافة، مع تحديد إجراءات التدقيق التي يجب إتباعها للتحقق من صحة البيانات التي يقدمها المكلف، كما يجب تحديد الأخطاء التي يعتبر ارتكابها تهرب ضريبي للتمييز بينها وبين الأخطاء المحاسبية ، ومن أجل تحقيق العدالة أوصت الدراسة باعتماد نسبة محددة للديون المعدومة، ونسبة التلف الطبيعي.

وتلاحظ الباحثة من هذه الدراسة في أن المشرع الضريبي السوداني ألزم المكلف بإتباع نظام محاسبي سليم، بل وحدد أنواع السجلات والمستندات والدفاتر الواجب إمسакها.

- أيضاً توصلت الدراسة إلى أن المشرع الضريبي السوداني لم يتطرق للتلف والديون المعدومة والبيع الآجل.

*دراسة مريم إبراهيم العاقب 2002م : (دور قسم المراجعة الداخلية في إنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة) (1)

تطرقت الدراسة إلى توضيح الطبيعة المختلفة للضريبة على القيمة المضافة من بقية الضرائب، بأنها تمتاز بإمكانية الرقابة الذاتية على عمل الضريبة من قبل المكلفين أنفسهم، وذلك بالتحقق من السداد للضريبة في المرحلة السابقة، حتى لا يتحمل عبئها، بالإضافة إلى أن المكلف يقوم بملاً الإقرار من واقع سجلاته المحاسبية دون تدخل إدارة الضرائب، إلا في حالة وجود أخطاء.

- ومن أهم نتائج الدراسة: أن معظم المكلفين يخفون موقفهم الطبيعي من الضريبة، ويتم اكتشاف ذلك من خلال الزيارات الفجائية لمفتش الضرائب، ومفتش الضرائب يحصل على المعلومات من مصادرها، وعند مقارنتها بسجلات المكلفين يجد معظمها غير متطابقة مع الإقرارات الضريبية، والإقرارات معظمها غير حقيقية لعدم وجود نظام محاسبي لدى معظم المكلفين، وإن معظم عينات الدراسة خلصت إلى سعي المكلفين إلى التهرب الضريبي.

(1) مريم إبراهيم العاقب، دور قسم المراجعة الداخلية في إنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة: جامعة الخرطوم، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، (2002م)

- ومن توصيات هذه الدراسة: العمل على ربط نظام المراجعة بالنظام المحاسبي للتأكد من إثبات جميع البيانات مثل الجزاءات والدفع المقدم والاسترداد والتقدير قد تم تقييدها بصورة صحيحة والتأكد من إرسال المطالبات أو الإشعارات إلى جهاتها، بالإضافة إلى إدخال الحاسوب في جميع أقسام الضريبة على القيمة المضافة، وأن تركز إدارة الضريبة على القيمة المضافة على تدريب كوادرها بصورة عامة والمراجعين على وجه الخصوص، وتلاحظ الباحثة من هذه الدراسة بأن معظم المكلفين ليس لديهم سجلات محاسبية منتظمة تهرباً من الضرائب، وذلك من خلال الزيارات الدورية والمعلومات التي يتحصل عليها مفتش الضرائب من مصادره الخاصة.

- تلاحظ الباحثة من هذه الدراسة في أن إدخال الحاسوب لربط جميع أقسام الضريبة على القيمة المضافة من أهم الإضافات لعمل الضريبة.

- دراسة عبد القادر محمد أحمد 2002م (تأثير التحول إلى الضرائب غير المباشرة من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان) (1) هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة برنامج الإصلاح الضريبي في السودان، والتحقق من التطبيق السليم للضريبة على القيمة المضافة، وتقييم تجربة السودان في تطبيق ضريبة القيمة المضافة وللوقوف على إمكانية تطبيقها.

- ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن تطبيق برنامج الإصلاح الضريبي بصورة عامة وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة على وجه الخصوص، كان لتطبيقهم نتائج مرضية وإن نظام الضريبة على القيمة المضافة المطبق في السودان، ليس كالنظام المطبق في الدول الأخرى.

وأثبتت الدراسة أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك، وبالتالي استطاعت التحكم في الاستهلاك وتقليل الصرف، بالإضافة إلى أنها أدت إلى تبسيط النظام الضريبي، وذلك بإلغاء بعض الضرائب الغير مباشرة ومنعت الازدواج الضريبي، وبالرغم من أن ضريبة القيمة المضافة نظرياً ذاتية التحكم، وبالتالي تؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، ولكن الدراسة أثبتت أن التهرب الضريبي في ازدياد.

(1) عبد القادر محمد أحمد، تأثير التحول إلى الضرائب غير المباشرة من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخرطوم، كلية الدراسات العليا، 2002م.

واقترحت الدراسة توصيات منها أن الإصلاح الضريبي عملية مستمرة، ويجب أن تكون في إطار الفكرة الأساسية للضرائب، وهي العدالة، الملائمة، كما لا بد للحكومة أن تحد من الإعفاءات الضريبية، حتى لا تحدث تشوهات في النظام الضريبي، ولإنجاح عملية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، يجب إدخال الحاسب الآلي في عملية الضريبة على القيمة المضافة، وأن تركز إدارة الضرائب على تدريب العاملين بصورة عامة والمراجعين بصورة خاصة.

تلاحظ الباحثة من هذه الدراسة بأنه يمكن للدولة توجيه الاستهلاك نحو سلعة محددة من خلال التحكم في الضريبة المفروضة تجاهها، ويمكن للمستهلك التحكم في استهلاكه.

وأيضاً أهمية إدخال الحاسوب لمكاتب القيمة المضافة والتدريب المستمر للعاملين بالقيمة المضافة.

-دراسة عبد الله وداعة محمد 2004م (دور ضريبة القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال)
(1)

تناولت هذه الدراسة دور الضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال في السودان، حيث تمثلت مشكلة البحث في عدم توفر المعلومات المحاسبية، والتي تستخدم للقياس الصحيح لوعاء ضريبة أرباح الأعمال.

وهدفت الدراسة إلى :-

- تعريف الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية.

-إلغاء الضوء على المشاكل التي تعترض قياس الوعاء الضريبي لضريبة أرباح الأعمال.

-اختيار الأسس العلمية التي يمكن إثباتها في فحص الضريبة على القيمة المضافة وتحديد وعاءها.

(1) عبد الله وداعة محمد، دور الضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا و بحث غير منشور لنيل الماجستير (2004م)

وتمثلت فرضيات البحث في الآتي:-

- المعلومات السليمة تؤدي إلى مقياس أفضل لضريبة أرباح الأعمال.
- إتباع الأسس العلمية لقياس الوعاء الضريبي، وفحص الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى المعلومات السليمة.
- الضريبة على القيمة المضافة تؤثر إيجابياً في تقدير ضريبة أرباح الأعمال.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:-

- ضريبة أرباح الأعمال من أهم الضرائب المباشرة، وأكثرها إثارة للمنازعات بين ديوان الضرائب والممول، خاصة فيما يختص بتحديد الوعاء الضريبي.
- يعاني ديوان الضرائب كثيراً ويبدل مجهودات كبيرة في الحصول على المعلومات التي تتم على أساسها قياس الوعاء الضريبي.
- الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك وتفرض على ما يتم إضافته من قيم عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول وتقديم الخدمات وقد تم تطبيقها كإصلاح ضريبي للمساهمة في زيادة الإيرادات، وزيادة عدالة النظام الضريبي ورفع درجة كفاءته.

- يتم تحديد وعاء القيمة المضافة بالقيمة الحقيقية للسلع والخدمات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية، بعد استبعاد قيمة السلع والخدمات المشتراه خارج الوحدة، ومن ثم يتم تحديد الضريبة بضرب الوعاء في السعر المعمول به.
- يقوم ديوان الضرائب بالمراجعة الدورية للبيانات، التي يقدمها المكلف بإقراراته الشهرية للتحقق من صحة البيانات المتوفرة بالمنشأة أو التي يحتوي عليها النظام المحاسبي للمنشأة، وذلك بإتباع أساليب الفحص العلمية المختلفة للوصول للبيانات الصحيحة.
- قياس الوعاء الضريبي لضريبة أرباح الأعمال، والذي كان أساسه المعلومات التي نتجت عن الفحص الذي تم بالضريبة على القيمة المضافة، وكانت نتيجته واضحة في زيادة الوعاء وبالتالي ضريبة أرباح الأعمال، وهذا يؤدي إلى زيادة التحصيل.

- دراسة نسرين عبد الله أحمد 2007م : (المشكلات المحاسبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان)
(1)

(1) نسرين عبد الله أحمد زكريا، المشكلات المحاسبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير غير منشورة 2007م.

تناولت هذه الدراسة الضريبة على القيمة المضافة باعتبارها أحدث أنواع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على استهلاك السلع والخدمات، ومواكبة هدف هذه الضريبة لأهداف النظام الضريبي الكفوء الذي يلبي برامج الموازنة الاقتصادية.

تناولت هذه الدراسة التطبيق الفعلي لضريبة القيمة المضافة التي انعكس أثرها في ارتفاع نسبة المخالفات وحالات التهرب الضريبي، والتي أدت إلى ارتفاع الفاقد الضريبي، وأيضاً تناولت بعض المشاكل المتعلقة بالنواحي الإدارية، ومشكلة المخزون السلعي والسلع الرأسمالية ومشكلة التقويم الجمركي وصعوبات في مجال المحاسبة الضريبية. وتمثلت فروض البحث في: - عدم وضوح القوانين والتشريعات الضريبية وعدم وجود نظام معلوماتي ضريبي، وأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يواجهه العديد من المشاكل المحاسبية، وكذلك أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان لم يتبع الأساليب العلمية في معالجة المشاكل المحاسبية التي واجهت التطبيق ولإثبات صحة هذه الفروض انتهجت الباحثة المنهج الوصفي.

- وكانت نتائج الدراسة: - تساهم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في حل المشاكل المحاسبية التي واجهت تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وكذلك تحصيل ضريبة القيمة المضافة يعتمد اعتماداً كلياً على الاحتفاظ بالفواتير والإيصالات المالية في كل مرحلة، كما أن التقويم الجمركي يتسبب في مشاكل محاسبية.
- ومن أهم توصيات الدراسة: - ضرورة الالتزام بالقواعد المحاسبية التي يؤدي الإخلال بها إلى اعتماد هذه الضريبة على تقديرات إيجازية، والتي تضر بكفاءة النظام الضريبي، وتخل بقواعد العدالة الضريبية، وكذلك ضرورة أن تكون ضريبة القيمة المضافة مختلفة من سلعة لأخرى ومن قطاع لآخر وفقاً لدرجة تحمل كل قطاع لهذه الضريبة.
- كما أوصت الدراسة بإجراء بحوث ودراسات مستقبلية.

(3) دراسة د/ منال حامد فراج 2008م (إطار مقترح لمعالجة ومشكلات قانون الضريبة العامة على المبيعات من خلال التحول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة) (1)

(1) د/ منال حامد فراج، إطار مقترح لمعالجة مشكلات قانون الضريبة العامة على المبيعات من خلال التحول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني 2008م ص ص ،

تناولت الدراسة مقدمة عن الضرائب وأهميتها في حياة الأمم والشعوب، لما لها من اتصال وثيق بحياة الأفراد.

تتلخص مشكلة البحث في وجود العديد من المشكلات الناجمة عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991م، والتي لم تنجح التعديلات في مواجهة هذه المشكلات، الأمر الذي يستلزم ضرورة الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة للتغلب على المشكلات التي أثارها القانون المذكور.

هدفت الدراسة إلى :-

- عرض أهم المشكلات الناجمة عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991م والتي تؤدي إلى عدم العدالة الضريبية.
- توضيح كيفية التغلب على مشكلات قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991م من خلال الأخذ بنظام ضريبة القيمة المضافة.
- بيان أهم ملامح المشروع المقترح لنظام الضريبة على القيمة المضافة من مصر.
- وتمثلت أهمية الدراسة في أنها تبرز المشكلات التي يعرضها قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991م، وتظهر الدراسة حلول لهذه المشاكل بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف أطراف المنظومة الضريبية من ممولين ومستهلكين وإدارة ضريبية.
- وكان منهج البحث هو المنهج الاستقرائي حيث يتم استقراء البحوث والدراسات والندوات والمؤتمرات الضريبية، وقد اعتمدت الباحثة أيضاً على المنهج التحليلي لإبراز أهم المشكلات الناجمة عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991م بالإضافة إلى تحليل أهم ما ورد بمشروع قانون ضريبة القيمة المضافة.

وكانت فرضيات الدراسة:-

- أن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991م نتج عنه الكثير من المشكلات التي تؤدي إلى عدم توافر العدالة الضريبية.
- أن تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى التغلب على مشكلات قانون الضريبة العامة للمبيعات رقم 11 لسنة 1991م.
- وكانت أهم توصيات الدراسة:-
- ضرورة عرض مشروع القانون قبل إصداره على كافة المخاطبين بهذا القانون لتلافي أي قصور محتمل.
- دعوة جمعيات المحاسبة والضرائب ومكاتب المحاسبة والمراجعة والاستشارات الضريبية وممثلي نقابة التجار للمشاركة في مناقشة مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة.
- عمل التوعية اللازمة لكل من المسجلين بضرورة القيمة المضافة والمستهلكين لكي يتعاون الطرفين في إنجاح هذا النظام وحتى يقتنعوا بعدالة هذه الضريبة، وضرورتها لنقدم الوطن.
- توحيد المعاملة بين المكلفين والممولين حتى يؤدي إلى عدم قيام المكلفين بالتهرب الضريبي.

- دراسة الصديق يوسف محمد طه 2009م (مشاكل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على أداء شركات توزيع منتجات البترول بالسودان) (1)
(دراسة حالة شركة قادرة للبترول)
تمثلت مشكلة الدراسة في أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في شركة قادرة للبترول المحدودة واجه بعض المشاكل المحاسبية والضريبة.

- هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة أسباب المشاكل المحاسبية والضريبية التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وبيان أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على أداء شركة قادرة للبترول، ودراسة النظام المحاسبي وأثره على موقف الضريبة على القيمة المضافة، بالإضافة إلى التعرف على كيفية معالجة فاقد

(1) الصديق يوسف محمد، مشاكل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على أداء شركات توزيع منتجات البترول، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير غير منشور، (2009م)

المخزون السلعي والأصول الرأسمالية في شركة قادرة للبتروول عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

- اعتمد الباحث على مناهج البحث، الاستنباطي والاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، المنهج التاريخي.

وتمثلت فرضيات الدراسة في:-

- تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في شركة قادرة للبتروول مشاكل محاسبية وضريبية.

- أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بصورة سليمة يقلل من فاقد المخزون السلعي والأصول الرأسمالية لشركة قادرة للبتروول.

- أن تطبيق النظام المحاسبي السليم يعكس الموقف الحقيقي للضريبة على القيمة المضافة في شركة قادرة.

ومن أهم نتائج الدراسة:-

- إعفاء الأصول الرأسمالية من الضريبة على القيمة المضافة يؤثر إيجابياً على أداء شركة قادرة.

- ترتيب وتنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية يساعد على عكس موقف سليم للضريبة على القيمة المضافة من شركة قادرة.

ومن أهم توصيات الدراسة:-

- ضرورة إعفاء الأصول الرأسمالية في شركة قادرة من الضريبة على القيمة المضافة.

- على شركة قادرة ضرورة إمساك دفاتر وسجلات محاسبية لتساعد على عكس الموقف الحقيقي للضريبة على القيمة المضافة.

- ضرورة إعفاء فاقد المخزون السلعي من الضريبة على القيمة المضافة أو إجراء معالجة تقلل من آثاره السالبة.

(4) دراسة أمل العطا عبد الكريم محمد علي 2010م
(دور الضرائب في المساهمة في الإيرادات العامة للدولة مع التركيز على ضريبة القيمة المضافة)
(1)

(1) أمل العطا عبد الكريم محمد علي، دور الضرائب في المساهمة في الإيرادات العامة للدولة مع التركيز على ضريبة القيمة المضافة، جامعة جوبا ، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير غيرمنشور، 2010م

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الضريبة على القيمة المضافة في المساهمة في الإيرادات العامة للدولة وذلك من خلال مساهمتها في زيادة الإيرادات.

- وتمثلت مشكلة الدراسة في أن الإعفاءات التي يتم إصدارها بصورة متواصلة، وفقاً لقرارات وزارية تؤثر على الإيرادات بصورة سلبية مما يقلل من المساهمة في إيرادات الدولة. وتمثلت فرضيات الدراسة في:-

إن الإعفاءات التي تتم للسلع والخدمات من ضريبة القيمة المضافة تتسبب في ضياع إيرادات إضافية يمكن أن تحصل إذا ما أخضعت تلك السلع والخدمات للضريبة، حيث أن الإعفاءات التي تتم لسلع وخدمات غير ضرورية بصورة مستمرة تتسبب في تشويه نظام الضريبة على القيمة المضافة، فيتسبب في إلغاء جزء أساسي للضريبة وهو خصم ضريبة المدخلات، مما يجعل المكلف يقوم بإدخال الضريبة في تكلفة السلعة المنتجة، وكذلك بالنسبة للسلع الخاضعة ومدخلاتها ضعيفة.

- وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي الوصفي.

وكانت أهم نتائج الدراسة:-

- أنه لتطبيق ضريبة القيمة المضافة يجب إجراء دراسات وبحوث، والتخطيط الكافي ليكون تأثيرها إيجابياً .
- وأيضاً اهتم ديوان الضرائب بتدريب العاملين بالقيمة المضافة خارج السودان للاستفادة من تجارب الدول الأخرى.

(5) أن سياسة الإعفاءات الضريبة لها سلبيات متعددة، حيث أنها تؤدي إلى النقص في حصيلة إيرادات الدولة. وكانت أهم توصيات الدراسة:- عدم ربط الضريبة على القيمة المضافة إلا بعد إجراء الدراسات الشاملة حول المكلف، ومقدرته التكليفية، مع تكثيف الدورات التدريبية للعاملين بالخارج حتى تتم الاستفادة من تجارب الدول الأخرى، كما أنه من المهم توعية وتثقيف المكلفين عن طريق وسائل الإعلام المختلفة، مع تقليل الإعفاءات التي تمنح لبعض المؤسسات والشركات.

(6) دراسة د/ علي أحمد زين (تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره لتحويل والانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة) (1)

(1) د/ علي أحمد زين، تقييم الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل والانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، مجلة المال والتجارة، العدد 505، مايو 2011م ص ص 21 - 33

تطرقت هذه الدراسة إلى مشاكل قانون الضريبة العامة على المبيعات. أثار تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991م العديد من المشاكل بين المصلحة والمسجلين في ثلاثة مجالات هي:-
السلع المستوردة، خدمات التشغيل للغير، ونشاط المقاولات.
وقد أدت المشاكل الناجمة عن تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات إلى ضرورة إعادة النظر فيه والتحول والانتقال منها إلى نظام ضريبة القيمة المضافة.
- والعوامل المشجعة للانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة:-

- (1) الخبرات المتراكمة للعاملين بهذا القطاع على مدار تطبيق القانون رقم 11 لسنة 1991م.
- (2) تطبق ضريبة القيمة المضافة جزئياً على بعض الخدمات وتتم عملية الخصم الضريبي.
- (3) يشجع على هذا الاتجاه الإلزام القانوني بالتعامل بالفواتير الضريبية.

وهناك متطلبات لنجاح تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة:-

- (1) رفع الحد الأدنى للتسجيل وتوحيده لجميع المكلفين.
- (2) إعفاء السلع الرأسمالية والتي تستخدم في الإنتاج من الضريبة على المبيعات حالياً ومستقبلاً وكذلك من ضريبة القيمة المضافة.
- (3) تشجيع التقدير الذاتي للضريبة والالتزام الطوعي بها.

وختتمت الدراسة بمطالبة لوزارة المالية بإعداد مشروع جديد للانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الأول مفهوم وأهداف الضرائب:-

أولاً: مفهوم الضريبة:-

الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة بقانون علي أفراد المجتمع لتغطية الإنفاق علي حاجاتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
وتعتبر الضرائب عنصر أساسي في مالية الدولة وأداتها في تحصيل جانباً هاماً من مواردها ووسيلتها في تحقيق أهدافها.

والضريبة فريضة يملئها واجب التضامن الاجتماعي علي أفراد المجتمع وعن تطور وتمرحل الضرائب نجد إنه من تاريخ الفراعنة إن دولتهم كانت تحصل الضرائب وتنفق الأموال وفق أنظمة خاصة، وقد أخذ عنها اليونان بعض هذه الأنظمة حتى إن مؤلفات أرسطو وأفلاطون قد حوت أبحاثاً هامة تتعلق بمالية الدولة وأصول تنظيمها، ثم ورث الرومان عن اليونان بعض أنظمتهم وأضافوا إليها ما يتفق و أوضاعهم الخاصة، فنظموا الضرائب وحددوها نسبة للأرض والمعادن وغيرها.⁽¹⁾

وقد بدأت الضريبة في صورة إجبارية في العهد الروماني مستمدة من إرادة الحاكم الذي كان يفرضها دون إي اعتبار لرضاء المكلفين، ولتغطية الأعباء العامة، وبقيت أنظمتهم هذه نافذة حتى انهيار الإمبراطورية الرومانية، حيث ساد أوربا التكوين الاجتماعي الإقطاعي، واستمرت كذلك في عهد الإقطاع يفرضها الأمير ويعفي منها من يريد خاصة النبلاء ورجال الدين، وبدت الضريبة يدفعها عامة الشعب.⁽²⁾

ولم يكن مفهوم الضريبة وأحداً علي مر العصور والأزمنة، فقد اتخذت الضرائب أشكالاً وطرق متعددة، ولم تتطور وتأخذ اسمها كضريبة إلا في المراحل اللاحقة، فقد كان نظام الرق يعتمد علي العبودية والسخرة والاستيلاء علي جميع إنتاج العبيد لصالح طبقة الأسياد الذين كانوا يستغلونها في سيطرتهم وفي توسعاتهم،

⁽¹⁾ شهاب مجدي محمود، الاقتصاد المالي، (الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 1999م)، ص7.

⁽²⁾ د. بركات عبد الكريم صادق، دراسة في الاقتصاد المالي، (الاسكندرية: مؤسسة شهاب الجامعية، 1981م)، ص71.

وبالتالي لم يكن للضريبة أي معنى سوي الاستيلاء علي كامل إنتاج العبيد في مقابل طعامهم وغذائهم.

مع أفول عصر الرق وبداية عصر الإقطاع فقد بدأت إمكانية إن يستطيع المزارع الحصول علي جزء من الناتج مقابل تعبه، وبالرغم من ازدياد التطور وظهور الحياة القبلية، ومن ثم القرى والمدن، إلا إن مفهوم الضريبة لم يتضح، ولم يأخذ معناه العام، وذلك لعدم وضوح مفهوم الدولة.⁽¹⁾

مع تطور مفهوم الدولة من دولة حارسة، هدفها هو حماية السلطة إلي دولة راعية ثم دولة تاجرة، ودولة متدخلة وأخيراً إلي دولة متضامنة، فقد تطورت مفاهيم وأغراض وأهداف الضريبة، ومع ظهور الدولة الحديثة بمواقفها المتطورة اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً، وازدياد حجم الإنفاق العام فقد أدى ذلك إلي ظهور أنواع كثيرة من الضرائب من أجل تلبية حاجات الدولة، فظهرت ضريبة الدخل لأول مرة عام 1799م في بريطانيا وفرضت الضريبة علي الأرض وذلك لتغطية النفقات العسكرية، كما ظهرت ضريبة الدخل في الولايات المتحدة عام 1861م إبان الحرب الأهلية والقيت بعدها، ومع تطور النظام في الولايات المتحدة صدر قانون يشرع ضريبة الدخل وينظمها في عام 1913م.

عندما تكون عدد كبير من الدول الأوروبية شهدت فكرة الضريبة تطوراً هاماً حيث أصبحت تتصف بصفة الإلزام.⁽²⁾

أصبح الأفراد ملزمين بحكم القانون بدفع الضريبة كما تحددها السلطات العامة، وأخذت أهمية الضرائب تزداد علي مر السنين والي إن أصبحت المورد الرئيسي الذي تعتمد عليه الدولة في الحصول علي ما يلزمها من إيرادات لتغطية نفقاتها المتزايدة، ثم أصبحت الضرائب بعد ذلك وسيلة فعالة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

مما تقدم يتضح للباحثة إن الضرائب مرت بتطورات كثيرة سواء بالنسبة لطبيعتها والأسس التي تستند عليها وأهدافها، فمن مساعدة اختيارية للحاكم إلي

⁽¹⁾بركات عبد الكريم صادق، مرجع سابق، ص11.

⁽²⁾أحمد عبد الله إبراهيم، المالية العامة والمالية العامة الإسلامية، (الخرطوم: مطبعة جامعة النيلين، 1994م)ص111.

فريضة كواجب للتضامن الاجتماعي ومن مقابل الخدمات التي تقوم بها الدولة إلي استنادها وارتباطها بمساهمة المحول في الأعباء العامة حسب مقدرته التكلفة وفق ما يتطلبه مفهوم العدالة السائدة، ومن أسلوب لمجابهة نفقات الدولة إلي استخدامها كأداة بجانب الدور المالي لتحقيق أهداف أخرى سياسية واجتماعية واقتصادية.

وقد استتبع هذا التغيير صعوبة الاتفاق علي تعريف موحد للضريبة إذ تعددت التعريفات وفقاً لمناهج الباحثين واختلاف وجهات نظرهم المالية والقانونية والاجتماعية والاقتصادية، وتسليطهم الضوء علي جانب من جوانب الضريبة فهي مصدر لإيرادات الدولة، كما عرفت عن طريق الأهداف التي يمكن إن تحققها إي أداة سياسية واقتصادية لتحقيق العدالة، ومع ذلك يمكن تعريف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي أو فريضة نقدية يجبر الأفراد سواء كانوا أشخاص طبيعية أو اعتبارية علي أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقاً لقدراتهم التكلفة، مساهمة في أعباء الخدمات العامة بغرض تحقيق نفع عام.⁽¹⁾

فالنظرة التاريخية لطبيعة الضريبة تعتبر الضريبة أداة مالية تقتطع لجزء من ثروة الآخرين وتحولها إلي الدولة لتستخدمها في تحقيق أغراضها، ومن البديهي إن تأتي الضريبة أن انعكاساً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع، الذي تفرض فيه وإن تتغير وعاءاً وغرضاً وحجماً بتغير هذه الأوضاع.⁽²⁾

وكان من جراء تطور مفهوم الضريبة إن كثرة التعريفات التي أوردت لها، وإن انحصر جوهر هذه التعريفات في اعتبار الضريبة بمثابة فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل، كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية علي مقتضى أيدولوجياتها، إذ تختلف هذه الأهداف في الدولة الرأسمالية عنها في الدولة الاشتراكية، فضلاً عن تباين هذه الأهداف في كل من الدول المتقدمة والدول المتخلفة اقتصادياً.⁽³⁾

(1) أحمد عبد الله إبراهيم، مرجع سابق ، ص 111 - 112

(2) د. رفعت المحجوب، المالية العامة والنفقات العامة والإيرادات العامة، (القاهاة: دار النهضة العربية، 1979م) ص 194

(3) د. عبد المنعم فوزي ود. عبد الكريم صادق بركات ود. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، (الاسكندرية: منشأة

المعارف، 1968م)، ص 209

(2) د. زين العابدين : اصر ، علم المالية العامة ، دار المسلمي لطباعة ، ل يذكر مكان وتاريخ النشر ، ص 159

كما عرفت أيضاً بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية دون إن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة⁽²⁾

كما عرفت الضريبة بأنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين دون مقابل خاص لدفعها، (أي دون تحقيق نفع خاص) وذلك بغرض تحقيق نفع عام⁽³⁾

كذلك عرفت الضريبة بأنها اقتطاع نقدي جبري نهائي، يتحملة المحول ويقوم بدفعه بلا مقابل، وفقاً لمقدرته التكاليفية، مساهمة في الأعباء العامة، أو لتوصل السلطة لتحقيق أهداف معينة.⁽⁴⁾

وأيضاً عرفت بأنها مبلغ من النقود يفرض ويجبى جبراً من الممول طبقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي ويقوم بدفعه وفقاً لمقدرته التكاليفية ومساهمة منه في الأعباء العامة، بغض النظر عن المنافع الخاصة التي تعود عليه وتستخدم حصيلة الضريبة في تغطية النفقات العامة، وتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة.⁽⁵⁾

كما عرفت بأنها ضريبة إلزامية، يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة تبعاً لمقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة.⁽⁶⁾

وتعرف أيضاً إنها المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة بناء على قانون من أموال الأشخاص جبراً دون قابليته للرد بغرض استخدامه لتحقيق أهداف دون إن يعلق دفعها على شرط.

تعرف الضريبة بأنها مبلغ نقدي تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبراً نهائياً، وبدون مقابل مشاركة منهم في الأعباء العامة ويتناسب هذا الاستقطاع مع المقدرة المالية للممول.⁽¹⁾

(3) دز رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص 199

(4) د. عبدالعزيز عبد الرحيم سليمان ، المالية العامة وتطبيقاتها في السودان (الخرطوم : مطبعة جامعه النيلين ، 1997م) ص 91

(5) د. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1978م) ص 226

(6) د. عبدالمعزم فوزي ، (مذكرات المالية العامة 1961م) ص 43

(1) د. محمود محمد نور ، اسس ومبادئ المالية العامة (القاهرة : مكتبة التجارة والتعاون ، 1973م) ص 294

هنالك تعريف يوضح بأن الضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد إلى الدولة أو أحدي الهيئات العامة والمحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء دون إن يعود النفع إليه مقابل الدفع.⁽²⁾

كما تعرف الضريبة بأنها عبارة مدفوعات إلزامية تفرضها السلطات العامة جبراً علي مواطني الدولة (سواء كانوا في شكل أشخاص طبيعيين أو معنويين) دون إن يحصل علي مقابل مباشر لها، سواء كان ذلك في شكل منفعة أو خدمة، وتحول هذه الأموال للدولة لتغطية النفقات العامة علي الخدمات العامة التي تقدم لجميع أفراد المجتمع دون مقابل، فقد نجد إن الحاجات الاجتماعية (حاجات غير قابلة للتجزئة) عادة ما تستهلك بكميات متساوية إذ لا يمكن استفادة الأفراد الذين يرغبون في دفع ثمن هذه الخدمات من المنفعة الناجمة عنها وبالتالي لا نتوقع إن يدفعوا ثمنها اختيارياً، وهنا تتدخل الدولة لاشباعها عن طريق الميزانية العامة، أي يكون ذلك بغرض الضرائب.⁽³⁾

تعرف الضريبة بأنها مبلغ نقدي، يتم جمعه بمعرفة الدولة جبراً من الأفراد بهدف تحقيق أهداف عامة، بغض النظر عن النفع الخاص الذي يعود علي المتحمل الفعلي لهذه الضريبة.⁽⁴⁾

تعرف أيضاً بأنها استقطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول (المكلف) الذي يقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة أو نتيجة لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة.⁽⁵⁾

كما تعرف بعض الكتاب الضريبة بأنها مبلغ من المال يجبيه أحد الأشخاص العامة كرهاً دون أي مقابل معين لغرض أساسي هو تغطية النفقات العامة⁽¹⁾ ومن خلال هذه التعريفات السابقة، تصل الباحثة لتعريف الضريبة بأنها:-

(2) د. حلمي مجيد محمد الحمري ، منشورات الجامع المفتوحة في المالية العامة (رابلس : الجامعة المفتوح 1992م) ص 147
(3) عادل أحمد حنيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي والاقتصادي العام، (بيروت: دار النهضة العربية، بيروت، 1996م) ص 153.
(4) د. أحمد عبده محمود، مبادئ المالية العامة، دراسة في الاقتصاد العام، (القاهرة: دار المعارف 1971م)، ص 91.
(5) د. حمد أحمد العناني، محاضرات في المالية العامة ، (د ن، 1997م)، ص 260.

مبلغ من المال تفرضه الدولة علي أفراد مجتمعها(أشخاص طبيعيين أو اعتباريين)،من واقع احتياجاتها الاقتصادية والاجتماعية بقانون يحدد مقدرة الممولين التكاليفية، وكيفية تحصيل هذا المبلغ ودون تحديد مقابل معين يحصل عليه الممول.

ثانياً:- أهداف الضرائب:-

إن الضريبة تحقق عدة اقتصادية واجتماعية ومالية، ويمكن تناول هذه

الأهداف كما يلي (2)

(أ) الهدف الاقتصادي:- (3)

يقع علي الدولة عبء تنظيم الحياة الاقتصادية والسعي للاستقرار في كافة مناحي الحياة، لذلك نجد إن الدولة تقوم بتوجيه الصرف من الموارد المالية المحصلة من الضرائب علي الأولويات.

فالأهداف الاقتصادية تقوم علي أساس استخدام الأداة الضريبية من أجل تنظيم الهيكل الاقتصادي للمجتمع بالقدر الذي يكفل تحقيق أكبر درجة من الاستقرار والنمو الاقتصادي، فمثلاً قد تلجأ السياسة المالية إلي استخدام الإعفاءات الضريبية من أجل جذب رؤوس الأموال الخاصة إلي نوع معين من النشاط الاقتصادي الذي يساهم مساهمة فعالة، في إشباع الحاجات الفردية، وزيادة فرص العمالة، فعلي سبيل المثال نجد إن قوانين الاستثمار التي تتصف بإعفاء الأنشطة الإنتاجية والأنشطة التي تخصص في إنتاج السلع الاستهلاكية العامة والضرورية

(1) د. عبدالكريم صادق بركات ود. عوض محمود الكفراوي ، الاقتصاد المالي الاسلامي ، دراس مقارنة للنظم الوضعية (الاسكندرية : مؤسسة شهاب الجامعية ، د ت) ص 159

(2) د. نوح محمد عبدالرحيم ، المحاسب الضريبي ، دراسة نظرية مقارنة مع التشريع الضريبي الليبي (منشورات جامعة بنغازي ، الطبعة الثانية ، 1986 م) ص 23

(3) د. احمد فريد مصطفى و د. محمد عبدالمنعم عفر ، الإقتصاد المالي الوضعي والاسلامي بين النظرية والتطبيق (الاسكندرية : م مؤسسة شهاب الجامعية ، 1999م) ص ص 124 -- 125

لحل مشكلة الأمن الغذائي نجد إن هدفها هو جذب رأس المال الخاص الوطني والأجنبي لهذه المجالات والتي تعجز موارد المالية العامة عن تمويلها والتي يفتقر

إلى منتجاتها الاقتصاد القومي، فضلاً عن ما توفره هذه المشروعات من فرص عمالة جديدة، تمثل لنا توليد دخول جديدة (تفرض عليها ضريبة)، فتساهم في زيادة الدخل القومي وهذا هو المسار الاستثماري الاقتصادي لسياسة الإنتاج. وتعتبر الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر، فالضريبة لا تستقطع دون إن تثير انعكاسات علي الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية، ولحل الأزمات التي قد تتعرض لها، وذلك بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية، ومعالجة دورات الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية وذلك علي النحو التالي⁽¹⁾

1/ استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية.

2/ استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي.

3/ استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية.

4/ استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار.

(ب) الهدف الاجتماعي:-

يمكن استخدام الضرائب التصاعدية علي الدخل والثروة، والمعاملة المتميزة للسلع الاستهلاكية بأعفاء السلع الضرورية وزيادة الأسعار علي السلع الكمالية، للحد من الفوارق بين الطبقات في الثروات والدخول، كما أنها أيضاً وسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية معينة لمحاربة أنواع الاستهلاك الضارة كالخمور، وتشجيع لبعض أنواع الاستهلاك أو المساهمة في تنفيذ سياسة سكانية محددة، ومن الجديد بالإشارة إلي إنه كثيراً ما تحقق الضريبة في وقت واحد بعض الأهداف التي قد تكون متعارضة، فمثلاً الضريبة التصاعدية ذات الهدف الاجتماعي تحقق الهدف المالي، ولكن يحدث بعض التعارض في حالات محددة، بين الهدف المالي من جانب وبين الهدف الاقتصادي والاجتماعي من جانب آخر، مما يثير مشكلة أولوية الأهداف، ومثال ذلك فرض ضريبة جمركية خاصة تؤدي إلي انخفاض في الواردات، وبالتالي

⁽¹⁾د. أحمد زهير شامية ود. خالد الخطيب، المالية العامة، (عمان: زهران للنسخ السريع، د ت)، ص130.

انخفاض الحصيلة، وكذلك فرض ضريبة بسعر مرتفع علي بعض الثروات، قد يحد من وجودها ويقلل من حصيلة هذه الضريبة مع مرور الوقت⁽¹⁾

ج- الهدف المالي:-

يعتبر الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية الهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة(وفرة حصيلة الضرائب) أي اتساع الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجبلة، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، هذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلي الناتج القومي الإجمالي⁽²⁾.

وتري الباحثة ان الهدف الاقتصادي لضريبة يعتبر من اهم الاهداف في العصر الحالي نسبة لان استقطاع الضريبة لها تاثير علي الاستهلاك والانتاج والادخار لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريب لتوجيه سياساتها الاقتصادية وحل الأزمات التي تتعرض لها عن طريق استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار وايضا لمعالجة الركوة الاقتصادية والاقتصادي

⁽¹⁾ د. عبد الكريم صادق ود. عوض محمود الكفراوي، مرجع سابق، صص 160 -- 161.

⁽²⁾ د. أحمد زهير شامية ود. خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 127.

المبحث الثاني أنواع وخصائص وقواعد الضرائب:

مع تطور الأنظمة الضريبية في البلدان المختلفة، وتمشياً مع السياسات الاقتصادية لكل دولة، نجد إن الضرائب لها تقسيمات ومسميات كثيرة، فقد قسمت الضرائب تبعاً لذلك علي أسس مختلفة، فقد قسمت إلي ضريبة وحيدة وضرائب متعددة، وقد قسمت إلي ضريبة شخصية وضرائب علي الموال، وكذلك إلي ضرائب مباشرة وغير مباشرة وقد بني هذا التقسيم حسب أنواعه المختلفة مراعيًا لاقتصاد الدولة لتقوم كل دولة برسم سياستها الاقتصادية ونظامها الضريبي، آخذة في الاعتبار عدة عوامل منها:- أفراد مجتمعها ودخولهم المختلفة، نظام الإنتاج (زراعي أو صناعي أو تجاري) ومجالات التنمية المختلفة والاستثمار وأوجه الصرف الأخرى التي تحتاجها.

أولاً : أنواع الضرائب :

تصنف الضرائب كالاتي:-

أ/ الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة:-

لقد حاول الطبيعيون في القرن الثامن عشر إخضاع الضريبة علي إنتاج الملكية الزراعية وكان إن نادى الثورة الفرنسية بمبادئ الطبيعيين، كما نادى هنري جورج خلال القرن التاسع عشر استناداً إلي نظرية ريكادو بفرض ضريبة وحيدة علي الربع العقاري دون فرض أي ضريبة علي الدخل او الثروة المنقولة، كما صاحب فترة ازدهار حركة التصنيع في أوربا ظهور نظرية آخري دعا إليها ثير THIERS بالاختصار علي فرض ضريبة وحيدة علي المواد الأولية، كما ندد بعض الاشتراكيين في مطلع القرن العشرين بالضرائب علي الإنفاق بوصفها ضرائب غير عادلة، وقاموا بفرض ضريبة وحيدة علي الدخل تحل محل جميع الضرائب الأخرى.

كما نادي رجل الصناعة الفرنسي SCHUEUER عام 1956م بفرض ضريبة وحيدة علي الطاقة الكهربائية والبتروول.⁽¹⁾

ورغم المحاولات المستمرة لأنصار الضريبة الوحيدة في سبيل إظهار ما تنطوي عليه فكرتها من مزايا إلا إنها وجهت إليها انتقادات ومنها:-

1/ صعوبة اختيار العنصر الذي يقتصر عليه سريان الضريبة الوحيدة، نظراً لتعدد الآراء بشأن تحديد وعائها.

2/ ابتعاد الضريبة الوحيدة عن تحقيق قدر كاف من العدالة الضريبية باعتبار إن الضريبة الوحيدة هي التي تسير في اتجاه واحد.

3/ عدم تعدد العناصر الخاضعة للضريبة، وبالتالي اقتصر سريانها علي فئات معينة من المكلفين دون غيرهم، ويؤدي عدم مرونتها إلي انخفاض حصيلتها، والتي ازدياد شعور الخاضعين لها بفداحة عبئها مما يدفعهم إلي التهرب منها.

4/ قصور نظام الضريبة الوحيدة عن تلبية احتياجات الدولة، بحيث تعجز الضريبة الوحيدة عن الوفاء بكل وظائف السياسة المالية.⁽²⁾

والصور الحديثة لأنظمة الضريبة في جميع الدول تقوم علي أساس نبد الضريبة الوحيدة وفرض ضرائب متعددة أو موحدة، بما يتضمن ذلك من أسس الإخضاع الضريبي (الدخل - رأس المال - الاستهلاك أو الإنفاق) وعند لجوء الدولة إلي نظام تعدد الضرائب فأنها عليها مراعاة الأتي:⁽³⁾

1/ تجنب تكرار فرض أكثر من نوع ضريبة علي نفس العنصر، مما يدفع المكلف إلي التهرب من دفع الضريبة أو التخلص من عبئها.

2/ إيجاد التنسيق بين القواعد المختلفة للإخضاع الضريبي وعدم إغفال بعض العناصر الضريبية.

⁽¹⁾البطريق يونس أحمد، النظم الضريبية، (القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1998)، ص15.

(2) بطريق يونس احمد ، مرجع سابق ص 16

(3) المرجع السابق ص 37

3/ الإبقاء علي عدالة النظام الضريبي في مجموعة حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلي الإخلال بهذه العدالة.

4/ مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى.

ب/ الضريبة علي الأشخاص والأموال:-

الأصل في الضريبة إن تفرض علي الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أو اعتباريين، ولكن الضريبة علي الأشخاص هنا تأخذ المفهوم الذي يكون فيه الوجود الإنساني هو المادة الخاضعة للضريبة، حيث يدفع الفرد نفس القدر من المال بغض النظر عن دخله أو استهلاكه أو ثروته أو ظروفه الشخصية، ويمكن تقسيم أفراد المجتمع إلي طبقات حسب مراكزهم المالية، ويدفع كل منهم ضريبة متساوية حسب ما يدفع أبناء طبقتهم وقد فقدت هذه الضريبة مكانتها بسبب إهدارها لكرامة الإنسانية ولصباغها صيغة السلطة علي الإنسان.⁽¹⁾

ج/ الضريبة العينية والضريبة الشخصية:-

الضريبة العينية هي التي تنصب علي الوعاء الضريبي دون الاهتمام بشخص المكلف وظروفه ومنها الضريبة الجمركية، والضريبة علي الاستهلاك والضريبة علي الأرض.

أما الضريبة الشخصية فهي التي تراعي عند فرضها علي المال الخاضع لها ظروف المكلف الشخصية من حيث إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، ومراعاة الأعباء العائلية وخصم بعض المصروفات الشخصية والعلاجية والطبية، وكذلك التمييز بين الدخل حسب مصدره، كما قد يتم التصاعد في سعر الضريبة.⁽²⁾

والاتجاه الحديث يميل إلي الأخذ بالضرائب الشخصية والسعي الحثيث لمراعاة ظروف المكلف، وتقل الأهمية النسبية للضرائب العينية تدريجياً مع تقدم المجتمعات

⁽¹⁾ د. بركات عبد الكريم صادق، مرجع سابق ، ص83.

⁽²⁾ المرجع السابق ، ص89.

د/ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:-

لا يوجد حتى الآن معيار دقيق يكفي وحده للتمييز بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة، وسوف يتم تناول المعايير التي يمكن إن تستخدم لتقسيم الضرائب إلي مباشرة وغير مباشرة وهي:-

1- المعيار الإداري:- (معيار طريقة التحصيل):-

وتعتبر الضرائب مباشرة إذا كانت تجبي بناء علي جداول يبين فيها أسم المكلف والمال الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة.
وتعتبر غير مباشرة إذا كانت تجبي بواسطة حدوث وقائع أو تصرفات يرتب عليها القانون استحقاق الضريبة كعمليات البيع أو الحدود الجمركية.

2- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:-

وتعتبر الضريبة مباشرة إذا فرضت علي مادة تتميز بالثبات أو الاستمرار مثال الثروة أو رأس المال، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض علي وعاء أو عناصر عرضية أو متقطعة أو غير ثابتة علي حالة واحدة مثل الاستهلاك.⁽¹⁾

3- معيار نقل العبء الضريبي:-

وهو يستند علي أساس التفرقة بين دافع الضريبة المتحمل لعبئها، أي التفرقة ما بين المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي للضريبة، ووفقاً لهذا المعيار تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا لم يتحمل عبئها من يقوم بدفعها للخزينة العامة.

مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير مباشرة:-

1/ الضرائب المباشرة:-

المزايا:- أ- ثبات حصيلتها ومرونتها، حيث تفرض علي عناصر تتمتع بالثبات النسبي، وتسهيل زيادة حصيلتها.

ب- عدالة الضريبة:- وذلك بتوزيع الأعباء وفقاً لمقدرة المكلفين علي الدفع، آخذة في الاعتبار ظروفهم الشخصية ومراعاة تدرج أسعارها وتقدير الإعفاءات.

ج- الاقتصاد في الجباية:- لكونها تفرض علي عناصر ظاهرة يسهل حصرها.

⁽¹⁾د. علي أحمد سليمان، الضرائب في السودان، الخرطوم: دار جامعة الخرطوم للنشر، الطبعة الثالثة، 1978، ص41-43

- عيوب الضرائب المباشرة: تتمثل عيوب الضرائب المباشرة في الآتي (1)
- أ/ البطء في تحصيلها ومرور فترة ما بين ربطها واستحقاقها (تحصيلها).
- ب/ ضخامة العبء تدفع المكلف للتهرب حيث إن فرضها بنسب مرتفعة علي ذوي الدخل الكبيرة تحقيقاً للعدالة الأفقية قد يدفعهم إلي التهرب الضريبي.
- 2/ الضرائب الغير مباشرة:-
المزايا:-
- أ- ارتفاع حصيلتها ومرونتها، وارتفاع الحصيلة ناتج أساساً عن اتساع نطاقها حيث تشمل الإنتاج، التداول والاستهلاك، وترتفع حصيلتها في فترات النمو والرخاء، وتخفض في فترات الكساد الاقتصادي.
- ب- سرعة تحصيلها، حيث تتحقق عند تحقق عمليات التداول والإنفاق، وذلك علي مدار العام.
- ج- إنها أكثر قبولاً من الضرائب المباشرة لأن المكلف بدفعها لا يشعر بها فهي تضاف إلي ثمن السلعة أو الخدمة ، كما أنه يستطيع نقل عبئها إلي شخص آخر.
- د- إنها أكثر مرونة من الضرائب المباشرة، فيكفي إن يرفع المشرع سعرها قليلاً حتى تزداد حصيلتها، كما إن استمرار ازدياد حاجات الإنسان وتنوعها يؤدي إلي زيادة حصيلتها.
- هـ- إن عنصر الإيجار في الضرائب الغير مباشرة اقل وضوحاً فقد يستطيع المكلف تخفيض استهلاك بعض السلع والخدمات.

عيوب الضرائب غير المباشرة:-

أ/ عدم عدالتها: حيث تفرض علي استهلاك الأغنياء والفقراء علي حد سواء، من حيث إن نسبة إنفاق الفقراء من دخلهم أعلى من نسبة الأغنياء.

ب/ ارتفاع تكاليف الجباية.

ج/ عرقلتها للإنتاج والتداول، حيث تؤدي إلي ارتفاع الأسعار، والحد من المنافسة.

- وتري الباحثة إن تقسيم الضرائب إلي مباشرة وغير مباشرة هو من أهم أنواع

تقسيم الضرائب، وذلك لاعتماده علي معايير تفي كثير من قواعد الضريبة وفي

أولها قاعدة العدالة الضريبية والتي بموجبها يتم توزيع الاعباء الضريبية بين

المكلفين اخذة في الاعتبار ظروفهم الشخصية .

ثانياً: خصائص الضريبة:-

للضريبة عدة خصائص تتمثل في:- (1)

1/ إن الضريبة مورد مالي للدولة.

2/ الضريبة فريضة جبرية.

3/ تدفع بلا مقابل.

4/ استخدام الضريبة لتحقيق منفعة عامة.

1/ الضريبة مورد مالي للدولة:-

الأصل إن الضريبة في العصر الحديث تفرض وتجبي في صورة مبلغ من المال،

ولكن الأمر لم يكن كذلك في العصور القديمة حيث كانت الضريبة تجبي في كثير

من الأحيان في صورة عينية سواء بتقديم كمية من السلع أو بتأدية الخدمات لفترة

معينة، كما كان يحدث في مصر في عهد محمد علي إذا كانت تجبي الضريبة في

صورة قدر من المحاصيل الزراعية أو في صورة تقديم عمل معين والواقع إن

الضرائب النقدية أصبحت الآن تشكل القاعدة العامة للضريبة، ذلك لأنها الشكل

الأكثر ملاءمة للاقتصاد النقدي، والنظام المالي المعاصر.⁽²⁾

2/ الضريبة فريضة جبرية:-

(1) د. أحمد زهير شامية ود. خالد الخطيب، مرجع سابق ، ص 131.

(2) د. زكريا محمد بيومي، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق ، ص 126.

بمعنى أن فرض الضريبة وتحصيلها يتم عن طريق القوانين التي تشرعها السلطة العامة ، التي تحدد مقدار الضريبة وسعرها ، وكيفية تحصيلها ، والقدرة المحددة لذلك

بمعنى إن فرض الضريبة وتحصيلها يتم عن طريق القوانين التي تشرعها السلطة العامة، التي تحدد مقدار الضريبة وسعرها، وكيفية تحصيلها، والفترة الزمنية المحددة لذلك دون إن يكون لمكلف بدفعها حرية التدخل في ذلك.

لذلك نجد إن الضريبة تختلف حسب ما ذكر عن غيرها من إيرادات الدولة الأخرى، كالرسوم والقروض الاختيارية التي تستخدم الدولة لجلبها أساليب الأغراء العديدة لاكتساب الأفراد مع تعهدا برد الأصل وسداد قيمة القرض، كما تختلف عن الهيئات التي تقدم في بعض الأحيان إلي السلطات العامة-(1) .

3/ الضريبة تدفع بلا مقابل:-

الضريبة تفرض علي جزء من أفراد المجتمع، علي أسس معينة وبنسب وأسعار متفاوتة لتأدية أهداف عامة تحددها السلطة العامة حسب سياستها الاقتصادية، لذلك لا تحدد لكل فرد من أفراد المجتمع منفعة محددة، بمعنى أنها لا تعود عليه بصفته عضواً في جماعة بالمنافع العامة التي تشترك فيها الجماعة ولا يحق له إن يطالب بنفع خاص مقابل أدائه للضريبة⁽²⁾.

ويترتب علي هذا أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلي مدي انتفاع الفرد بالخدمات كتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، بل ينظر غلي مدي قدرة الفرد علي تحمل الأعباء العامة لتقدير هذه المقدرة، وكذلك يتعين علي الفرد باعتباره عضو في مجتمع منظم إن يساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلي الدولة، ليس هذا فحسب بل يتعين أيضاً إن تكون هذه المساهمة حسب مقدرته بالنسبة إلي غيره من الأفراد في تحمل هذه الأعباء العامة.⁽²⁾

4/ استخدام الضريبة لتحقيق منفعة عامة:-

بمعنى إن تكون الوسيلة المحققة لمهام الدولة التي تعود بالنفع العام، فقد كانت الضريبة قديماً تجبي لصالح الملوك والحكام وتدخل ضمن ماليتهم الخاصة ويتم الصرف منها علي الطبقة الغنية من المجتمع،

(1) د احمد زهير شامى ود: خالد الخطيب مرجع سابق ص 131 .

(2) المرجع ال سابق ص 132 .

(2) دعادل أحمد حنيش مرجع سابق ص 135 .

أما الآن فإن الضريبة لا تفرض إلا بموافقة ممثلي الشعب لتحقيق أهداف نابغة من حاجة المجتمع ككل إليها، وقد كانت الضريبة في نظر المدرسة الكلاسيكية هي الوسيلة الرئيسية لمباشرة الدولة لمهامها التقليدية، ولكن مع التقدم الاجتماعي فقد فرض على الدولة مهام أخرى اجتماعية واقتصادية، فمن الناحية الاجتماعية فإن إزالة الفوارق بين طبقات الشعب والعمل على تقيدها، فلعبت الضريبة دوراً لتحقيق ذلك، ومن الناحية الاقتصادية أصبحت من أهم الوسائل التي تستطيع بها الدولة المحافظة على الاستقرار الاقتصادي وعلاج التضخم والانكماش، وتشجيع بعض الأنشطة والحد من أنشطة أخرى والتحكم في الاستهلاك الذي يحقق الصالح العام.

وهكذا ترى أن استخدام الضريبة هو لتحقيق أهداف عامة وليست خاصة، ولا يستطيع دافع الضريبة أن يعلقها على شرط حصوله على منفعة خاصة.⁽¹⁾

ثالثاً: القواعد الأساسية للضريبة:-

تفرض الضريبة عموماً بموجب قوانين خاصة بها وتحدد وعاء الضريبة ومعدلاتها والمكافئين بها، وشروط ومواعيد وكيفية تحصيلها....، إلى غير ذلك من الجوانب الأساسية التي تكفل تحقيق الأهداف الضريبية، وتحرص الدولة على احترام المبادئ والقوانين الضريبية عند فرض الضريبة، وذلك من أجل التخفيض من حدتها وجعلها مقبولة ومستساغة لدى الأفراد، لأن الإخلال بهذه القواعد مدعاة لقيام الدولة بظلم الأفراد وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب عليهم.

- وقد وضع آدم سميث أربعة قواعد يلزم إتباعها في التنظيم الفني للضريبة، لغرض التوفيق بين مصلحتي الخزانة والممولين، وهي العدالة، اليقين، الملاءمة، والاقتصاد في نفقات الجباية، وقد أصبحت هذه القواعد الأربع تشكل الأسس التقليدية للضريبة.⁽²⁾

أولاً: قاعدة العدالة:- يقصد (آدم سميث) بقاعدة العدالة أن يسهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية، وقد حددت هذه المقدرة

⁽¹⁾ د. محمود محمد نور، أسس ومبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص 295.

⁽²⁾ د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 209-210.

النسبية للممولين بما يتمتعون به من دخل في ظل حماية الدولة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة بالتناسب مع دخولهم.

ويعني ذلك أن آدم سميث يأخذ بالضريبة النسبية، ومنذ ذلك الوقت وانطلاقاً من فكرة آدم سميث هذه عن (المقدرة النسبية) للمولين، ونزولاً على منطق الائتمان، رأى كثير من كتاب القرنين الثامن عشر والتاسع عشر سواء في إنجلترا أو فرنسا، ضرورة أن تتناسب الضريبة مع الدخل، وذلك لأن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد الدخل، وأن الضريبة النسبية هي وحدها التي تحقق العدالة الضريبية.

أن الفكر المالي الحديث ينصرف إلى أن الضريبة التصاعدية هي التي تحقق العدالة لأنها تسمح بأن يسهم الممولون في الأعباء العامة كل تبعاً لمقدرته التكاليفية.

ونخلص مما تقدم أن المقصود بفكرة العدالة الضريبية لم يكن موضع اتفاق بين كتاب المالية، فقد رأى بعض الكتاب أن هذه العدالة تتحقق بالضريبة النسبية (أي بالمساواة في الانصبه وهي ما تعرف بالمساواة الحسابية) .

بينما رأى بعض آخر أنها تتحقق بالضريبة التصاعدية (أي بالمساواة في التضحية). ونخلص أيضاً إلى أن الذين يرون أن الضريبة النسبية تحقق العدالة، كانوا يعبرون في مرحلة من مراحل الفكر المالي، عن فكرة أن الضريبة تدفع بمقابل منفعة، كما أنهم يسقطون من حسابهم مبدأ انخفاض المنفعة الحدية للنقود مع ارتفاع الدخل، أي مبدأ اختلاف العبء الضريبي الحدي مع اختلاف مستوى الدخل، وهو أحد المبادئ المكونة لفكرة المقدرة التكاليفية للممول، وبقي أن ننبه إلى أن فكرة العدالة في الفكر المالي الحديث، لا تقتصر فحسب على الأقل بالضريبة التصاعدية، بل أنها تتطلب أيضاً تقرير إعفاءات مالية لمقابلة الاعتبارات الشخصية، وتقرير بعض الخصومات الخاصة بالديون، وبالتكاليف اللازمة للحصول على الدخل، كما تتطلب اختلاف أسعار الضرائب تبعاً لنوع الدخل المفروضة عليه.

وهذا الرأي تتفق معه الباحثة.

ثانياً: قاعدة اليقين:-

تتصرف هذه القاعدة، كما حددها آدم سميث، إلى ضرورة أن تكون الضريبة محددة بوضوح، وينصرف ذلك إلى كل من مبلغ الضريبة وميعاد الوفاء بها، وطريقة هذا الوفاء.

ولاشك في أن عدم تحديد هذه الأمور وعدم وضوحها قد يؤدي إلى تحكم القائمين على جباية الضريبة، كما يؤدي إلى عدم العدالة وإلى الفساد، ومن هنا تستمد قاعدة اليقين أهميتها حتى أن آدم سميث قد رأى أن درجة كبيرة من عدم العدالة لا تبلغ من السوء مبلغ درجة محددة من عدم اليقين.

ثالثاً: الملائمة في الدفع:-

تتصرف هذه القاعدة على ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة، وإجراءات التحصيل ملائمة للممول تفاقياً لتقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله هو أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل وعلى إيراد القيم المنقولة.

وقد لاحظ آدم سميث أن الضرائب على الاستهلاك وهي تقع في النهاية على المستهلك، يتم دفعها في الوقت الملائم، وذلك أن المستهلك يدفعها جزءاً جزءاً وبمناسبة الشراء، وأضاف أن المستهلك إذا تحمل قدر من عدم الملائمة فإن الخطأ يرجع إليه، لأنه حر في أن يشتري السلع المفروضة عليها الضرائب أو لا يشتريها.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية:-

تتصرف هذه القاعدة كما حددها آدم سميث، إلى ضرورة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب، أي ضرورة أن تنظم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما تأخذه من الممولين عما يدخل للخزانة العامة إلا بأقل مبلغ ممكن، عادة ما تأخذ الضريبة من الممولين مبلغاً يزيد كثيراً عما يدخل الخزانة العامة إذا ما احتاج تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين، تستهلك أجورهم جزءاً كبيراً من حصيلتها، وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على الممولين.⁽¹⁾

(1) د. احمد عبدالله ابراهيم ، مرجع سابق ص 122.

وتظهر أهمية هذه القاعدة في الدول النامية حيث ترهل الجهاز الإداري، وعدم الاستفادة من التقنيات الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة، ولا خير في ضريبة تؤخذ من المكلف وينفق معظمها كمصاريف في سبيل تحصيلها.

ومنذ أن وضع آدم سميث هذه القواعد (الأربعة) حدثت تطورات كثيرة أهمها تزايد النفقات العامة للدولة نتيجة لزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ومنها كذلك تطور فكرة العدالة الضريبية كما سبق البيان، هذا بالإضافة إلى أن الضرائب لم تعد محايدة تهدف إلى تحصيل الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة فحسب، وإنما أصبحت كما سبق البيان أداة هامة للدولة تستخدمها لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

ويضيف بعض الكتاب إلى القواعد الأربع المتقدمة ما يلي (1)

خامساً: وفرة الحصيلة:-

فالهدف الأول من فرض الضريبة ومن وضع النظام الضريبي برمته هو حصول الدولة على الإيرادات الكافية لتغطية النفقات العامة المتزايدة، وذلك من خلال اختيار الوعاء أو الأوعية الضريبية التي تساهم ضريبتها بأقصى طاقة ممكنة في خزينة الدولة وتوفير المصادر المالية اللازمة للقيام بمهام الدولة الاقتصادية والاجتماعية. (2)

وفرة الحصيلة:- تعني استمرارية الإيرادات الضريبية واستقرارها نسبياً بموارد يمكن الاعتماد عليها وزيادتها بالشكل المناسب عند الضرورة، فالضرائب على الدخل في الدول المتقدمة تتميز بوفرة الحصيلة، بسبب ارتفاع معدل الدخل الفردي، خلافاً للأوضاع في الدول الفقيرة أو النامية التي تتميز بارتفاع مستوى النفقات، فالضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك تكون وافرة كما أن الضرائب على الاستيراد تتميز بالوفرة عند اتساع الحركة التجارية بين الدول

تتأثر حصيلة الضرائب بعدة عوامل منها:-

(أ) وعاء الضريبة:- فكلما كان وعاء الضريبة واسع النطاق كلما كانت حصيلتها أكثر وفرة.

(2). د. جهاد سعيد حساونة ، مرجع سابق ص 102.

(ب) سعر الضريبة: - قد يبدو لأول وهلة أن سعر الضريبة يؤدي إلى زيادة حصيلتها، والواقع أن هذه الفكرة لا تصدق في كل الأحوال حيث يحدث في كثير من الأحيان أن يؤدي الأقرار عن رفع سعر الضريبة على الدخل فقد يؤدي إلى نقص دخولهم، أي تضيق وعاء الضريبة ومن ثم نقص حصيلتها وليس زيادتها.⁽²⁾ وتناول أحد الباحثين نظام الحوافز الضريبية واعتبره أداة هامة من أدوات تحقيق السياسة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تسعى الدولة لتحقيقها، وضرب مثلاً بأنه قد تؤدي التخفيضات الضريبية لسبب الأعباء العائلية إلى تشجيع النسل، وللأغراض الاقتصادية تؤدي لتشجيع الادخار والتكوين الرأسمالي، كما أبان في هذا الخصوص أن النسبة المستقلة في الصناعات تقل كثيراً عن طاقة المصانع القصوى وذلك بسبب ضعف الإعفاءات الضريبية، وأن هذه المصانع لو عملت بطاقتها القصوى قد تحقق الآتي:

-الاكتفاء الذاتي.

-تصدير الفائض وتحقيق إيرادات من العملات الصعبة.

-تشغيل المزيد من العاملين مما يقلل نسبة البطالة، وتزيد حصيلة الضرائب بإدخال المزيد من دافعي الضرائب⁽²⁾ وترى الباحثة أن ما تناوله هذا الرأي يوافق تماماً ما ذكر بخصوص سعر الضريبة وعلاقته بزيادة ونقصان الحصيلة الضريبية وهو ما يجب أن يراعيه المشرع الضريبي بصورة مستمرة حسب ظروف كل فترة.

سادساً: قاعدة المرونة:-

يقصد بذلك أن تكون حصيلة بعض الضرائب مرنة، أي قابلة للزيادة والنقصان بسهولة عن طريق تغير سعرها، تبعاً لزيادة أو نقصان الدخل والثروة القومية، وهذا يقودنا إلى ذكر ملاحظة هامة وهي أنه بالرغم من أن كل هذه المبادئ التي ذكرت تعتبر قواعد أساسية للضرائب، إلا أن القاعدة الأولى هي التي تخص توزيع عبء

(1) د. أحمد عبد الله إبراهيم، مرجع سابق ، ص،ص122 - 124

(2) د. عبد الماجد عبدالله حسن احمد ، ضرائب الدخل والانفاق في التشريعين السوداني والمصري ، دراسة محاسبية انتقادية ، رساله دكتورا غير منشور كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعيه جامعه امدرمان الاسلاميه ، 1996م ، ص 26

الضريبة بين المواطنين في الوقت الذي تؤدي فيه القواعد الأخرى إلى الطريقة التي تجبى بها الضرائب، فمن المسائل التي تهم الدولة والمواطنين معاً مقدار الضريبة أو العبء الضريبي الذي يتحمله مختلف المواطنين كمساهمة منهم في دخل الحكومة.⁽¹⁾

من خلال هذه الخصائص والقواعد الأساسية للضريبة نجد أن الدولة هي التي تشرع القوانين الخاصة بالضرائب وفي حسابها أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، كما أن الدولة هي التي تحدد ما هو المطلوب كل فترة زمنية، مستصحة في ذلك أنواع الدخول المختلفة التي تربط عليها الضريبة خلال تلك الفترة، والدولة بعد سنها للقانون هي التي تحدد الذين سيقومون بتطبيق هذا القانون من أفراد المجتمع فالقوانين واللوائح تبين مقدار الضريبة وفترتها الزمنية ومن أي الدخول يتم جمعها وقياس وعائها وسبل تحصيلها، كل هذا تراعي فيه الدولة احتياجاتها الاقتصادية والاجتماعية كهدف محدد مسبقاً وبالتالي طالما تم تحديد الأهداف وما يتطلبه تحقيقها من وسيلة و ثم سن القوانين التي تساعد في تحقيق هذه الأهداف، يبقى الدور الإداري للتنفيذ على الدولة، ولتحقيق هذه القواعد أن تقوم باختيار الكادر البشري الذي يؤدي هذه المهام بثقة وأن يتم تأهيلهم في هذا المجال تأهيلاً كاملاً بنيلهم التدريب الكافي في مجال الضرائب والعلوم الأخرى، التي يحتاجها تنفيذ القوانين لبلوغ الغايات المنشودة مستعينين وعلى وجه الخصوص في مجال جمع المعلومات التي يتم على ضوءها قياس الوعاء الضريبي لضريبة أرباح الأعمال والضريبة على القيمة المضافة، بأحدث ما توصلت إليه التقنيات الحديثة في هذا المجال، وتتم وبصورة مستمرة التوعية الضريبية لكل أفراد المجتمع ليتم تحقيق الأهداف المثلى، ويزول بالتالي انعدام الثقة بين السلطة التي تفرض الضريبة وتقوم بتحصيلها، وبين الشخص الذي يساهم من دخله في تغطية النفقات التي تحتاجها الدولة وتري الباحثة انه طالما انا الدول هي التي تشرع القوانين الضريبية واللوائح التي تنظم وتبين وعاء الضرائب وفتراتها وسبل تحصيلها فينبغي علي الدولة ان تقوم باختيار الكوادر البشرية (التنفيذيين) الذين يقومون بتنفيذ قوانين الضرائب وان يتم تعيينهم

⁽¹⁾ د. احمد عبد الله إبراهيم ، مرجع سابق ص 124 .

وتاهيلهم وذلك بنيلهم للتدريب الكافي ومواكبة احدث التقنيات الحديثه ، ايضا برامج
التوعية الضريبية لافراد المجتمع