

الباب الثاني

المفهوم الضريبي

1.2 المفهوم الضريبي:

تعريف الضريبة لقد عرفت الضريبة عدة تعاريف مختلفة لكنها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، فقد عرفت على أنها فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة كما اعتبرت كالتزام مالي للمواطنين اتجاه الدولة، فهي المبلغ المدفوع من طرفهم للحفاظ على حقوقهم، وبالتالي هي ثمن الخدمات المقدمة من طرف الدولة بهدف تحقيق منفعة عامة، بالإضافة لدورها الفعال في توجيه الاقتصاد الوطني باعتبارها وسيلة من وسائل السياسة المالية للدولة يتم بموجبها استئصال أو اقتطاع جزء من المداخل للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وتحويلها إلى الانتفاع العام أي الدولة باعتبارها المساهمة المالية التي تعمل على تلبية النفقات العامة سياسية كانت أم اجتماعية أم اقتصادية أم غيرها.

2.2 المطلب الأول: تعاريف ضريبية:

فوفق التعاريف التي سبق ذكرها من حيث محتواها، يمكن اعتبار الضريبة بأنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، وحسب مقدرتهم التكاليفية، ودون مقابل خاص بدافعها بمعنى دون أن يتحصل دافعها على منفعة مباشرة، وذلك من أجل تحقيق منفعة عامة. لقد تعرضت العديد من المؤلفات المالية لمفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، هذه التعاريف رغم تباينها واختلافها فهي قريبة من حيث محتوى الضريبة، وهذا ما نوجزه من :

التعريف الأول:

تعتبر الجباية وسيلة وأداة قوة ، تستخدمها الدولة تعبيراً عن سيادتها .

التعريف الثاني:

الضريبة عبارة عن اقتطاع جبري، نقدي أو عيني وذلك دون .مقابل، تقوم به الدولة وذلك من خلال إدارتها المخولة لها بإلزام المكلفين بدفعها.

التعريف الثالث:

الضريبة تمثل تقديم مبلغ مالي إلزامي على المكلفين أشخاص طبيعيين أو معنويين، ويتم تحصيلها من طرف الدولة دون مقابل على أن تستعمل إيراداتها لتغطية النفقات العامة.

التعريف الرابع:

الضريبة هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل خاص بدافعها وذلك بغرض نفع عام .

التعريف الخامس:

الضريبة عبارة عن مبلغ مالي تقوم الدولة بفرضه على المكلفين بصورة إجبارية وبدون مقابل، في سبيل إنفاقه على المصلحة العامة أو استخدامه في مجالات تدخل الدولة .

التعريف السادس:

الضريبة اقتطاع مالي يجبر الأفراد على دفعه للسلطات العامة للدولة بدون مقابل، وفقا لقواعد وقوانين محددة، من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية.

التعريف السابع:

الضريبة هي إلزام إجباري تقوم الدولة بتحديدھا مع التزام المكلف بتقديمها بدون مقابل، قصد تمكين الدولة من القيام بوظائفها من أجل تحقيق أهداف المجتمع المختلفة.

3.2 المطلب الثاني: عناصر الضريبة:

من خلال التعريف الشامل للضريبة الذي سبق ذكره ، نجد أنها تتشكل من خمسة عناصر أساسية

1.3.2 أولا :الضريبة اقتطاع مالي:

خلافًا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا، ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف .

2.3.2 ثانيا :الضريبة فريضة جبرية:

إن الضريبة تفرض جبرا، أي أن المكلف ليس حرا في دفعها، بل السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة، وكيفيةها وموعد دفعها، لذلك فالضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى، كالرسوم والقروض الاختيارية، التي تستخدم الدولة أساليبها في إغراء الأفراد على الاكتتاب فيها مع تعهدها برد الأصل وسداد خدمات القرض .

3.3.2 ثالثا :الضريبة تفرض من قبل الدولة:

إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية الضرائب المسموح بها وتحصيلها من قبل السلطات المختصة . كما نشير بالنسبة للعنصرين السابقين للضريبة يدلان على أن المكلف عندما يتأخر عن دفع الضريبة، أو يمتنع بدفعها، بمعنى إذا حاول التهرب يتعرض لجزاءات وعقوبات محددة قانونا .

4.3.2 رابعا :الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكلفة للمكلفين:

إن الضريبة تفرض على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكلفة، وهذا ما ناد به آدم سميث من خلال قاعدة العدالة أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع.

5.3.2 خامسا :تفرض الضريبة بلا مقابل ومن أجل تحقيق منفعة عامة:

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة وإنما يتحصل عليها من خلال قيامه بالإففاق العام على مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كم أن الإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاص.

3.2 المطلب الثالث أهداف الضريبة:

من المؤكد أن للضريبة أغراضا وأهدافا متعددة ومتشعبة من الناحية التاريخية.كان للضريبة إلى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي، وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة. وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حد لها حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة "إن الضريبة شر لا بد منه" وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض اقتصادية أو اجتماعية، غير أن مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئا فشيئا، وحل محله مبدأ "الضريبة الوظيفية" ، حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية القديمة.

1.3.2 أولا :الأهداف المالية :

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر الداخلية لخزينة الدولة، أحد أهداف السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب، أي اتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج الوطني الإجمالي، فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي.

2.3.2 ثانيا :الأهداف الاجتماعية :

فبعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية وبروز الاتجاهات الحديثة بتوزيع عادل للثروات وذلك عن طريق إعادة توزيع الدخل .فية ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة لتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهمها:

1- منع تكتل الثروات: تعمل بعض الدول على عدم استحواذ فئة قليلة من المجتمع على الثروة، وذلك بفرض ضرائب وبمعدلات مرتفعة على الثروات، وعن طريق المعدل المتصاعد كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا.

2- توجيه سياسة النسل في الدولة: فالدولة التي ترغب بتشجيع النسل كبلدان أوروبا، تستعمل الضريبة كأداة للإكثار من عدد السكان، وذلك بتخفيض معدلات الضريبة، وفي بعض الأحيان إتباع مبدأ الإعفاء على بعض الدخول الناشئة عن العمل من الضريبة، وبالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخول والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة، أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كل من الهند والصين.

3- معالجة أزمة السكن : فقد تستخدم الضريبة كأداة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع البناء من الضرائب لفترة زمنية محددة، فنجد فرنسا مثلا، فرضت ضريبة إضافية على المساكن غير المستغلة استغلالا كاملا، مثل هذا الأمر دفع بأصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو استغلالها تفاديا من أداء ضريبة عالية .

4- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة : هناك بعض السلع المضرة بصحة المواطن وتلحق به أضرارا جسيمة وخطيرة تؤدي به أحيانا إلى الموت، كالسجائر والكحول، فتعتمد الدولة إلى فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على صنعها وبيعها.

3.3.2 ثالثا :الهدف النقدي:

يتمثل هذا الهدف للضريبة وخاصة أثناء أزمة التضخم بحيث تستعمل الضريبة كوسيلة للحد من الكتلة النقدية الفائضة عن كمية السلع، وهذا قصد المحافظة على قيمة النقود، وعادة ما تعاني الدول النامية بهذه الظاهرة لضعف جهازها الإنتاجي وعدم قدرتها على إحداث نمو اقتصادي، وبالتالي تحقيق التوازن النسبي بين العرض والطلب .

4.3.2 رابعا: الأهداف السياسية :

للضريبة عدة أهداف سياسية تتمثل أحيانا بفرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يكون الهدف منها حماية السلع المحلية من المنافسة الدولية، كما تستعمل الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين مختلف الدول خاصة بين الدول المتقدمة (فرنسا، اليابان، الولايات المتحدة مثلا) وقد تستعمل الضريبة من أجل محاربة فئة معينة من المجتمع في روسيا بعد الثورة (*) قد قامت برفع معدل الضريبة على مداخيلها كما حدث لطبقة الكولاك الشيوعية. كما قد تستخدم كوسيلة لمساعدة بعض الفئات ماديا، وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها مثل الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها المجاهدين الجزائريين. كما تم استعمال الضريبة كأداة ووسيلة لإحداث التوازن الجهوي خلال توطين الصناعات عبر ولايات الوطن، بمنح امتيازات جبائية للاستثمار والعمل بمختلف ولايات الجنوب... الخ. وأخيرا فإن الأهداف التي تصبو الضريبة تحقيقها، يتم تحديدها وفق طبيعة الدولة الاجتماعية والسياسية.

تعتبر الضريبة من المتغيرات الاقتصادية، تتغير بالتغيرات الاقتصادية وعليه فقد عرفت الضريبة عدة أنواع وأشكال عبر التاريخ. وانطلاقا من أن الضريبة أداة مالية تلجأ الدولة إليها لرفع إيراداتها المالية لمواجهة أعبائها العامة التي تقوم بها اتجاه أفراد المجتمع، بالإضافة للدور الحديث للضريبة كأداة تدخلية لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من جهة، ومعالجة الأزمات الاقتصادية من جهة ثانية كما اتضح لنا بأن الضريبة إحدى مكونات النظام الضريبي، لم تعد ضريبة حيادية وإنما أصبحت ضريبة تدخلية، بالإضافة لدورها التقليدي المتمثل في الدور المالي، كما نشير بأن الضريبة وذلك من خلال وعائها والمعدل الضريبي المفروض على السلع و الخدمات، و على أرباح الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، وكذلك التخلص من الضريبة، سواء التجنب الضريبي أو التهرب الضريبي، كانت لها اهتمام كبير من طرف كتاب المالية وهذا ما سنتعرض له من خلال الفصل الثاني بعنوان، التنظيم الفني للضريبة.

4.2 التنظيم الفني للضريبة :

تمهيد:

يمثل التنظيم الفني للضريبة الطرق والإجراءات اللازمة، بفرض الضريبة وكيفية تحصيلها، ومن ثم فإن التنظيم الفني للضريبة يتشكل من الوعاء الضريبي، والمعدل الضريبي، وكذا الأزواج الضريبي، والتخلص من الضريبة. كما نشير بأن هناك مؤلفين يقومون على وضع تقسيم آخر للتنظيم الفني للضريبة، بحيث يشمل على الوعاء والمعدل الضريبي دون الأزواج الضريبي والتخلص من الضريبة. إن التنظيم الفني للضريبة يتأثر بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي للدولة، فالإجراءات والطرق التي يتم اختيارها يجب أن لا تخرج عن أهداف النظام السياسي والاقتصادي. وسنقوم بدراسة كل العناصر المكونة للتنظيم الفني التي ذكرناها سالفًا.

1.4.2 المطلب الأول: الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:

إن المكلف بدفع الضريبة هو الشخص الملتزم أساسا بسدادها إلى الدولة، وهنا نجد بأن موضوع الضريبة هو الشخص أو المال، وأن الضريبة على الأشخاص هي الضريبة التي تفرض على الأشخاص انطلاقا من أنهم مقيمين في منطقة معينة، أو بما تسمى قديما بالضريبة على الرؤوس أو "الفردة" وقد تفرض على الأسر، ومثل ذلك ضريبة الرؤوس التي فرضت في فرنسا عام 1695 وسواء فرضت الضريبة على كل فرد على حده بمعدل واحد بغض النظر عن مقدراته التكاليفية، أو طبقت على الأسر حسب مقدرتهم التكاليفية الجماعية وبغض النظر عن المقدرة التكاليفية الفردية، فتعتبر بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية التي نادى بها آدم سميث، والتي يجب أن تسود في عصرنا الحديث وربما يرجع السبب لعدم وضوح الأوعية الأخرى لافتقار المجتمعات القديمة، على إدارة مالية تتكفل بتحديد الوعاء الضريبي على أسس وقواعد أكثر عدالة، الأمر الذي أدى إلى عدول مختلف الدول عن نظام الضرائب على الأشخاص، وأصبحت المادة الأساسية أو الوعاء الخاضع للضريبة هي الأموال.

2.4.2 المطلب الثاني: الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة:

منذ أن دخلت الضريبة حيز التنظيم وأصبحت جزءا من السياسة المالية والسياسة الاقتصادية، ومنذ أن اعتبرت مصدرا ماليا لا يمكن تجاهله لتغطية النفقات العامة منذ ذلك الحين، أخذ الباحثون في دراسة التنظيم الفني للضريبة، فهل تفرض ضريبة وحيدة وواحدة؟ أم تفرض ضرائب متعددة على مختلف الأوعية؟ أم يمكن دمج الضريبتين بحيث تفرض ضريبة رئيسية واحدة وإلى جانبها ضرائب أخرى؟ ولقد اختلفت آراء أنصار الضريبة الوحيدة باختلاف الوعاء الخاضع للضريبة فكان "فوبان" يرى بفرض ضريبة العشور على

الأرض والدخول المنقولة، ولكنه يعترف إلى جانب ذلك يجب فرض ضرائب أخرى ومثلها الرسوم الجمركية والضريبة على المشروبات. ومن ثم نلاحظ بأن "فوبان" لم يناد بفرض ضريبة وحيدة وإنما ركز على ضريبة أساسية. أما بالنسبة للفيزيوقراط فكانوا ينظرون إلى مصدر القطاع الزراعي وخلقه للثروات وعاءا حقيقيا للضريبة الواحدة، باعتباره هو القطاع الوحيد المنتج للدخل الصافي وكل القطاعات الأخرى عقيمة وغير قادرة على إنتاج الدخل الصافي. وهذا الاعتقاد غير صحيح لعدم قدرة القطاعات الأخرى على الإنتاج، فالآن أصبحت كل القطاعات منتجة (صناعية، تجارية، زراعية... إلخ). كما يرى البعض بأن تفرض الضريبة على رأس المال، بينما يرى البعض الآخر بأن تفرض الضريبة على الدخل العام وفي اعتقادهم أن هذا الأخير خير مقياس للمقدرة التكاليفية للمكلف ويرى فريق آخر فرض الضريبة على الإنفاق العام، أي على الاستهلاك، ومن ثم إعفاء الادخار. وقد اقترح هذه الضريبة الاقتصادية الألماني "هومبرت 1916" ولكنها لم تطبق بهذه الصورة العامة، فقد رفضها البرلمان الألماني عام 1920 كما رفضها الكونجرس الأمريكي عام 1942 فتعدد الآراء حول تحديد نوع الضريبة الواجب فرضها على الوعاء هو ما يسمح بإحلال الضرائب المتعددة محل الضريبة الواحدة هذا من ناحية، ولعدم عدالة الضريبة الواحدة وانخفاض حصيلتها مما يؤثر سلبا على خزينة الدولة التي هي بحاجة ماسة لإيرادات مالية توظفها في قطاعات اقتصادية قصد تحقيق تنمية اقتصادية شاملة. إن تطور الأنظمة المعاصرة من الناحية المالية والأخذ بمبدأ العدالة الضريبية لدى العديد من الدول، هو ما أدى إلى الأخذ بالأموال كوعاء حقيقي لإخضاعه للضريبة وليس على المال بكامله، وإنما على مختلف مكوناته واستعمالاته.

3.5.2 المطلب الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

لقد خلصنا سابقا بأن الضريبة أصبحت تفرض على الثروة، فمهما اختلفت الطريقة المتبعة في تحصيل الضريبة من طرف كل دولة، إلا أن الاقتطاع الضريبي سيلحق بعناصر الثروة، أي بالدخل أو رأس المال. و قصد تحقيق هدف الضريبة وهو اقتطاع جزء من الثروة طبقا للفن المالي الذي تتبعه دولة ما، وبالتالي تتبع الثروة أي تتبع الدخل أو رأس المال. وهنا يجب أن نختار طريقة من الطريقتين إما تتبع الثروة وهي بيد المكلف القانوني أي تحت ملكيته، وهنا نكون قد انتهجنا الطريقة المباشرة، وعندها تكون الضريبة المحصلة هي ضريبة مباشرة وقد نختار الطريقة الثانية وهي تتبع الثروة عند تداولها واستعمالها، أي عندما يقوم المكلف بإنفاق وصرف ثروته فعندها نكون قد اتبعنا الطريقة غير المباشرة، وتكون بالتالي الضريبة المحصلة ضريبة غير مباشرة. فمهما كانت الطريقة المتبعة في تحصيل الضريبة فيبقى الوعاء هو الثروة

سواء عند مالكيها أو عندما يتم تداولها، يبقى أن لكل من الضريبتين في هذه الحالة آثار مختلفة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وأن الدولة تختار الضريبة التي تناسبها للتدخل أكثر في المجالات الاقتصادية ومعالجة الأزمات الاقتصادية والاجتماعية، أو تأخذ بالضريبتين لتحقيق التنمية الاقتصادية وهو الأرجح . فبالرغم من تسليمنا بأن الضريبة المباشرة هي التي تفرض عند تواجد الثروة بيد المالك، وتكون ضريبة غير مباشرة عند انتقال وإنفاق الثروة، فهناك جدل قائم بين علماء الفكر المالي في تحديد معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وما هو المعيار الأساسي لتحديد طبيعة الضريبة وهنا يجب أن نتعرض لهذه المعايير ومحاولة شرحها وإبداء رأينا.

4.5.2 المطلب الرابع:معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

هناك ثلاثة معايير ولكنها بقيت محط جدل وخلاف بين المهتمين بالمالية العامة، كما أن الدول لم تبين بشكل واضح وجلي ما هي الضرائب التي تعتبر مباشرة وما هي الضرائب التي تعتبر غير مباشرة . وهذه المعايير التي يوجد شبه اتفاق عليها للتمييز بين الضريبتين:

1.4.5.2 أولا:المعيار الإداري :

حسب هذا المعيار تعتبر الضرائب مباشرة تلك الضرائب التي يتم جبايتها عن طرق جداول إسمية، بمعنى يسجل ضمن هذه الجداول الاسمية أسماء المكلفين، ونوع الضريبة ومقدارها (كالضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على ربح العقارات...إلخ .) أما الضريبة التي يتم تحصيلها بدون جداول اسمية مدونة بها أسماء المكلفين فتعتبر ضرائب غير مباشرة كالضريبة على المواد الغذائية وكذلك الضرائب على النفقات أو الاستهلاك لأن المصالح الضريبية لا تعرف مسبقا من يدفع هذه الضريبة، وبالتالي فهي تفرض على السلعة وليس على مستخدم هذه السلعة من خلال استعراضنا للمعيار الإداري في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، يمكننا القول بأن هذا المعيار لا يمكن أن يصلح لتحديد وطريقة تحصيل الضريبة و طبيعة الضريبة وذلك لاختلاف الهيكل الضريبي لكل دولة من طرف المصالح الضريبية وبالتالي قد يصلح هذا المعيار لتحديد طبيعة الضريبة في دولة أخرى تعتمد على هيكل ضريبي يتماشى ومفهوم المعيار الإداري.

2.4.5.2 ثانيا: معيار راجعية الضريبة (استقرار عبء الضريبة):

فإن محتوى هذا المعيار هو أن ننظر إلى استقرار العبء الضريبي، أي على من ستتسفر الضريبة في النهاية فإذا استقرت على المكلف القانوني ولم يتمكن من نقلها إلى شخص آخر فنكون أمام ضريبة مباشرة، أما إذا تمكن المكلف القانوني بنقل العبء الضريبي إلى شخص آخر، واستقرت في النهاية على هذا الأخير فنكون أمام ضريبة غير مباشرة. فبالرغم من موضوعية وصلاحيية هذا المعيار في كثير من الأحيان في تحديد طبيعة الضريبة إلا أنه أحيانا يفقد هذا المعيار دوره في تحديد طبيعة الضريبة، وذلك في ظل الأزمات الاقتصادية التي تحدث من حين لآخر مما تؤدي إلى تحمل المكلف القانوني أحيانا وبصفة كلية عبء الضريبة. وقد يتمكن من نقل العبء الضريبي بصفة جزئية فمهما يكن وفي كلتا الحالتين يمكننا هذا المعيار من الوصول لتحديد طبيعة الضريبة كما حددها علماء الفكر المالي منهم "جون ستوارت ميل"

3.4.5.2 ثالثا: معيار مدى استمرار المادة المفروضة عليها الضريبة :

فحسب هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة إذا ما اتصفت المادة المفروضة عليها الضريبة بالثبات والاستمرار وكذا الانتظام، ويعود هذا المعيار إلى الكاتب الفرنسي في مقالة له عام 1883 فقد رأى هذا الكاتب أن الضريبة المباشرة (2) "دي فوكيل" تفرض على عناصر لها صفة الدوام أو الثبات أو على الأقل الاستمرار، عمل الموظف، التملك بمعنى أن الأعمال المتقطعة والغير مستمرة والتي لا تتصف بالاستمرار والدوام، فالضرائب المفروضة عليها تعتبر ضرائب غير مباشرة. فإن هذا المعيار وقدرته أحيانا في تحديد طبيعة الضريبة، إلا أنه يجد صعوبة كبيرة أحيانا أخرى مثله مثل المعيارين السابقين، لأن ذلك مرتبط بمدى تقدم النظام الضريبي المنبثق عن التغييرات الاقتصادية والسياسية وكذا القوانين المنظمة لممارسة مختلف الأعمال التجارية والصناعية. ففي الجزائر سابقا وبالضبط قبل الإصلاحات الاقتصادية والضريبية هناك أعمال تمارس من أفراد غير مسجلين في القوائم الإسمية وكذلك أعمالهم غير مستمر ودائمة، فهذه الأعمال قد تنطبق عليها المعايير السابقة في تحديد طبيعة الضريبة ولكن بعد الإصلاحات الاقتصادية بفتح ممارسة مختلف النشاطات من طرف الأفراد، تغيرت صفات الأعمال السابقة وأصبحت تتصف بالثبات والانتظام والدورية. ومن ثم لا يمكن أن نحكم على هذا المعيار بأنه الأحسن في تحديد طبيعة الضريبة، فعلى أن ننظر إلى طبيعة النظام الاقتصادي لدولة ما، ومن خلاله نحكم على أحد المعايير بأنه هو الأنجع في تحديد نوع الضريبة (ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة). (وأخيرا وعند ختامنا لهذا المطلب من الضرائب المباشرة وغير المباشرة نحاول أن نذكر بعض إيجابيات وسلبيات كل من الضريبتين، لأنها تفيدنا في تحليلنا لاحقا. فالضريبة المباشرة حصيلتها ثابتة نسبيا نظرا لعدم تأثرها كثيرا بالأزمات

الاقتصادية خلافا للضريبة غير الضريبة التي هي أكثر عرضة للأزمات الاقتصادية من حيث الحصيلة وخاصة أثناء الكساد والركود الاقتصادي، كما أن الضرائب المباشرة تقدم امتيازات للمكلفين الذين يخضعون لها كتقسيط الضريبة على دفعات، بالإضافة للأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للمكلفين وهذه الصفة لا نجدها لدى الضريبة غير المباشرة نظرا لعدم معرفة الإدارة المالية المكلفين بدفع الضريبة غير المباشرة وهذا ما يثقل كاهل المكلف الاقتصادي إلا أن للضريبة غير المباشرة ميزة أساسية وخاصة في أوقات الرخاء والرواج الاقتصادي بحيث تمد الدولة بالسيولة اللازمة في الوقت المناسب لتمكين الدولة من القيام باستثمارات في مجالات عديدة وتغطية نفقاتها العامة الدائمة والمستمرة وخاصة الفجائية غير المتوقعة أحيانا.

5.5.2 المطلب الخامس: موضوع الضريبة

1.5.5.2 أولا: الضرائب على الدخل

إن الدخل أكثر التعابير شيوعا، وما يهمنا هنا هو الدخل الخاضع للضريبة سواء أكان هذا الدخل حققه شخص طبيعي أم شخص معنوي ومن ثم فإن الدخل هو الإيراد الذي يتحصل عليه العامل في شكل الأجرة الشهرية وقد يمثل الإيراد المحصل من ممارسة نشاط إنتاجي أو تجاري أو زراعي أو إيراد من جراء تأجير عقار مبني أو غير مبني. كما تعتبر الضريبة على الدخل من أهم الضرائب المفروضة في جميع التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب موردها الكبير، وعلى اعتبار الدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة وأكثر الأساليب المطبقة في فرض الضريبة على الدخل، إما على مختلف فروع الدخل كما كان ذلك في الجزائر قبل الإصلاح الضريبي بحيث كان كل فرع من فروع النشاط الاقتصادي يخضع لضريبة معينة، كضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الإيرادات الزراعية. وهناك أسلوب آخر يعتبر حديث وهذا بالنسبة للجزائر حين تبنيها إصلاح ضريبي جديد، بحيث أصبحت ضريبة الدخل تفرض على إيرادات الشخص الطبيعي الإجمالية بمعنى كافة إيراداته وإخضاعها لضريبة الدخل الإجمالي

2.5.5.2 ثانيا: الضرائب على رأس المال:

إن الضريبة على رأس المال تفرض على المال نفسه سواء أنتج أو لم ينتج، وسواء أكان إنتاجه مستمر أم طارئا، وهي إما أن تصيب رأس المال وتؤخذ من دخله إذا كان معدلها منخفضا أو أن تفرض على رأس المال وتقتطع منه إذا كان معدلها عاليا. هذه الضريبة تفرض على الأموال التي يمتلكها شخص معين في

وقت معين، والتي تمتاز بشيء من الثبات النسبي سواء أكانت مخصصة للاستثمار أم للاستهلاك أم لمجرد الادخار، فالضريبة تفرض على الملكية بهذا المعنى، ولو لم تنتج دخلا كالضريبة على العقارات أو على الحلي والمجوهرات المحفوظة لدى البنوك. ومن أهم أنواع الضريبة على رأس المال والتي لا يمكن الوفاء بها من الدخل هي:

1-الضريبة على ملكية رأس المال :

تفرض الضريبة على رأس المال ذاته بغض النظر عن مصدره سواء حصل عليه صاحبه عن طريق العمل والادخار أو أي طريق آخر، ضريبة استثنائية تفرض أثناء (1) (وتعتبر الضريبة على ملكية رأس المال الحروب والأزمات الاقتصادية، ففرنسا فرضت ضريبة التضامن الوطني بعد الحرب العالمية الثانية، كما فرضت نفس الضريبة بالجزائر "ضريبة التضامن الوطني" وذلك عام 1986 على البنائيات الفاخرة التي تزيد قيمتها عن 600 مليون سنتيم، ثم بعد هذا العام تم إلغاؤه.

2-الضريبة على زيادة رأس المال :

هي ضريبة تفرض عن زيادة رأس المال لأسباب ليس لصاحب رأس المال جهد فيه، كأن تقوم البلدية ببعض الإصلاحات والتحسينات خاصة بالمنطقة الواقعة بها رأس المال، مما أدى إلى ارتفاع أسعار العقارات، وعليه تفرض ضريبة على هذه الزيادة .

3-الضريبة على التركات :

هي ضريبة تفرض بمناسبة انتقال المال من المورث إلى ورثته، أو إلى الموصى لهم، وهذه الضريبة بالإضافة إلى كونها مصدرا ماليا لخزينة الدولة، فإنها تحقق أهدافا اجتماعية حيث تصيب عادة ذوي رأس المال الكبير، فهي تفرض قبل توزيع التركة وبالتالي تحد من التفاوت بين الطبقات.

3.5.5.2 ثالثا: الضرائب على النفقات:

تفرض الضريبة على النفقات عندما يقوم الفرد باستخدام دخله أو أمواله في سد حاجاته ورغباته، وهي تفرض إما على نوع معين من هذه النفقات أو على جميع هذه النفقات، ففي الحالة الأولى هناك ضريبة فرعية

على النفقات كالضريبة على السكر والضريبة على السجائر، والنوع الثاني الضريبة العامة على النفقات كتلك التي تفرض في مراحل متعددة كالإنتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير .

الضريبة على النفقات تفرض على الدخل حين استعماله وذلك عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات المشتراة بمقدار الضريبة المفروضة.

4.5.5.2 رابعا :طرق تقدير الوعاء الضريبي:

بعد ما قمنا بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة لا بد من القيام بكيفية تقديره، ومنه بإمكاننا الاعتماد على أكثر من طريقة وهي:

1- طريقة التقدير الإداري المباشر.

2-طريقة التقدير على أساس العلامات والمظاهر الخارجية.

3-طريقة التقدير الجزافي.

4-طريقة الإقرار المباشر.

فبالنسبة للطريقة الأولى وذلك من أجل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، نجد بأن الإدارة هي التي تقوم بتحديد الوعاء ولكن بعد الحصول على المعلومات والبيانات التي يقدمها المكلف بدفع الضريبة لمصلحة الضرائب، ولكن دون تحديد الوعاء فهذه الطريقة لها مميزات وهي أنها في حالة امتناع المكلف بتقديم البيانات والمعلومات في الوقت المحدد تقوم مصلحة الضرائب بتحديد الوعاء بناءا على معطيات قانونية تتركز ، كما أن هذه الضريبة تحد من التهرب والغش عليها دون انتظار ما يقدمه المكلف الضريبيين .أما بالنسبة للطريقة الثانية فهي بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية لاعتمادها في تحديد الوعاء على مظاهر خارجية، كالأخذ بعين الاعتبار عدد النوافذ والأبواب وعدد الآلات وعدد العمال في الحساب عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة .فهذه الطريقة يأخذ عليها بأنها مضرّة للخزينة العامة أحيانا ومفيدة في نفس الوقت على المكلف وأحيانا أخرى يكون العكس .وطريقة التقدير الجزافي من خلالها تقوم الإدارة المالية في استخلاص الوعاء الخاضع للضريبة من خلال الاعتماد على القرائن القانونية، وذلك عن طريق إقامة نسبة بين بعض العناصر التي يسهل تقديرها والتي تستخدم في إنتاج السلعة الخاضعة للضريبة وبين إنتاجيتها في المتوسط

6.2 خامسا:التخلص من الضريبة:

إن الضريبة تعتبر في نظر المكلف عبئا وخاصة إذا تعددت الضرائب بمختلف معدلاتها، مما يؤدي إلى إثقال كاهل المكلف القانوني وتجعله يفكر في الطرق والوسائل للتخلص منها وذلك دون إلقاء عبئها على شخص آخر "استقرار عبء الضريبة"، وعليه يكون التخلص من الضريبة إما تخلص مشروع وهو ما يعرف بتجنب الضريبة، ويكون مطابقا للقوانين الضريبية. أو تخلص غير مشروع، ويطلق عليه التهرب الضريبي ويكون مخالفا للقوانين الضريبية مما يتعرض المكلف لعقوبات وجزاءات. وسنحاول التطرق لكل من التخلص المشروع والتخلص غير المشروع، لما لها من آثار سلبية على مالية الدولة، ومن ثم تقليص تدخلها في المجالات الاقتصادية وتوجيه الاستثمارات المختلفة .

1.6.2 المطلب الأول : تجنب الضريبة :

إن المكلف القانوني الذي يفضل الاستمرار في عمله دون التعرض لعقوبات وجزاءات من طرف المصالح الضريبية، هو الذي يحاول تجنب الضريبة، ذلك عن طريق الابتعاد عن استهلاك السلع والخدمات التي ترتفع بها الضريبة وكذا عدم استثمار أمواله في مجالات ونشاطات اقتصادية تخضع أرباحها لضرائب مرتفعة، كما يفضل العمل بالنشاطات التي تتطلب استيراد مواد أولية مختلفة بحيث تكون الرسوم الجمركية عليها منخفضة أو معفاة من الضريبة وكذلك الشأن بالنسبة لعملية التصدير. كما قد يتحقق تجنب الضريبة، وهذا من خلال وجود هناك فراغ قانوني، أو ثغرة قانونية يستغلها المكلف لصالحه كعدم وجود هناك نص قانوني يخضع مال معين لضريبة معينة.

فالنفس البشرية والاحتفاظ بالأموال والثروات ربما خوفا من المجهول الذي سيأتي به المستقبل ولمواجهة ما تخبئه الأقدار للإنسان، الذي يكون معرضا في كل وقت للمرض وللعجز وحتى الموت أو طمعا في الحصول على أكبر قدر من الإشباع المادي والمعنوي . في الوقت الذي تسعى فيه قوانين الضرائب إلى سد أي ثغرة في مواردها وفقراتها منعا للتهرب من سداد الضرائب. تعمل من جهة مقابلة بعض الجهات سواء كانت أفرادا أو جهات اعتبارية ممن هم مستهدفون بسداد الضريبة على استنباط استحداث طرق من شأنها أن تساعد على تقليل قيمة الضريبة إلى أقل قدر ممكن متبعة في ذلك وسائل شرعية وأخرى غير شرعية وهو ما عرفه خبراء الاقتصاد والمالية بظاهرة التهرب الضريبي. فالتهرب الضريبي في أبسط تعريفاته التي وضعها خبراء الاقتصاد والمالية ، تلك الحيل والمخالفات التي يرتكبها المكلف (أمثال "لارج بيتر وتيوجور روسير "ويتم بواسطتها تجنب سداد كل أو جزء من الضريبة الواقعة عليه بموجب القوانين

النافذة، وهو الشيء الذي يلتقي مع التخلص من دفع الضرائب في كونها وسائل ووسائط يتم بواسطتها التنصل من أداء الضريبة. غير أن التخلص من الضرائب وكما عرفه أيضا المختصون الألمان والإنجليز مثل "روسير" وغيره تظل آثاره أقل ضررا من آثار التهرب وهو تلك العمليات التي يلجأ إليها البعض من أجل التخلص من السداد وفقا لخطوات القوانين عن طريق استغلال الثغرات والفجوات التي تنطوي عليها قوانين الضرائب، خاصة في الدول التي لا تمتلك خبرات ضريبية وبالتالي تكون المنظومة الضريبية التي تمتلكها سهلة الاختراق وقابلة للتلاعب بموادها. وأهم صور يقدم عليها المكلف لمخالفة الأحكام القانونية مما ينجم عنها ارتكاب جرائم مالية. إن الوجه الأبرز للتهرب الضريبي هو تزوير وتزييف وتدليس المستندات والتلاعب في الأرقام والعش وإتباع بعض الحيل المحاسبية التي يعرفها تماما بعض المحاسبين والمراجعين مثل إعداد ميزانيات خاصة لتقديمها إلى إدارات الضرائب تختلف عن تلك التي تمثل المركز الحقيقي للمؤسسة أو النشاط الاقتصادي بشرط أن لا تقع بأيدي مراجعي الضرائب، وغيرها من الحيل.

قد يتوجه المتهربون بعدم دفع الضريبة، باستخدام الرشوة إلى الموظفين من ذوي النفوس الضعيفة بالإغراءات المالية والعينية وتلك التي تكون في هيئة خدمات مجانية أو مخفضة بحيث يتغاضى الموظف بعد ذلك على تطبيق مواد القانون التطبيق الأمثل وقد يصل الأمل إلى تعطيل هذه المواد وتجاهلها في سبيل الحصول على منافع ومزايا غير شرعية، وتتم العملية بالتراضي وفقا لاتفاق مسبق ما بين الراشي والمرتشي فكل منهما يكون مطمئنا لأنه سيجني فائدة من هذه الصفقة التي تقم في الخفاء. أما الخاسر الوحيد فهو الخزينة العامة، وكثيرا ما تمر هذه الجريمة دون عقاب، ذلك لأن عملية إثباتها تكون صعبة أحيانا. - عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعتمد إلى قفل نشاطه من جهة أخرى. ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها المصالح الضريبية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب تاماً. - عندما يقوم المكلف بإخفاء السلع المستوردة بطريقة غير قانونية "سلع مهربة" وبالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة، وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداته معتمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه. - قد يقدم المكلف تصريحه بشكل صحيح، ثم يتبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج. -

عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

2.6.2 المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إلا أنه يمكن إجمال هذه الإجراءات الأسباب على النحو التالي :

أولا : الأسباب التشريعية:

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما إلى النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية والتي غالبا ما تصدر في الدول النامية بصورة سريعة، وتصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء.

ثانيا : أسعار الضرائب :

ارتفاع الضرائب بشكل كبير مما يؤدي بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، كما أن عدم قدرة المنتج على المنافسة بسبب ارتفاع معدل الضريبة مما يقلل من إيراداته أو ربما لن يتمكن من تحقيق أرباح .

ثالثا : ضعف الوعي الضريبي :

يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب والعكس إذا كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا وسادت كراهية الضريبة.

3.6.2 المطب الثالث : طرق مكافحة التهرب:

كما لاحظنا سابقا أن أسباب التهرب عديدة ومتنوعة ولا تعود لعامل واحد فقط، فهناك عامل التشريع المالي وعامل مسؤول عنه المكلف، ولذلك طرق مكافحة التهرب تختلف تبعا للنظام الضريبي في كل بلد، كما تختلف هذه الطرق من ضريبة إلى أخرى، في النظام الضريبي الواحد.

أولا :نشر الوعي الضريبي حفاظا وتمسكا بالقواعد الأساسية :

التي وضعها آدم سميث آنفا، لا بد من تعريف المواطنين بالضريبة وطرق تحصيلها وتاريخ سدادها كما يجب تبليغ المكلفين باستخدامات الإيرادات الضريبية التي تنفق في مجالات خدمية تعود بالفائدة على المجتمع بأكمله. وقد تعود عليهم أحيانا في إطار تقديم مساعدات مالية لتفادي مؤسساتهم من الإفلاس أو الخسارة.

ثانيا :مراجعة التشريعات الضريبية :

إن التشريع الضريبي الجيد لا بد أن يتصف بحسن الصياغة وكذا انسجامه بالوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد وأخذ بعين الاعتبار للظروف الشخصية للمكلف.

ثالثا :العمل على تحقيق العدالة:

وهذا بالأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للمكلف والتقليل من الضرائب لأن كثرتها ستقضي عليها.

4.6.2 المطب الرابع :الآثار السلبية للتهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية:

لا شك في أن للتهرب آثار سلبية قد تمتد إلى آمام بعيدة، ذلك لأن الضرائب تشكل رافدا أساسيا لميزانيات الدول ومكون رئيسي من مكونات عملية التنمية الاقتصادية، وعنصرا فعالا لا يمكن الاستغناء عنه عند التخطيط للمشاريع المستقبلية وحيث أن الإيرادات يجب أن تكون متواصلة وتصل أولا بأول إلى خزينة الدولة، وبمعدلات شبه ثابتة أو متزايدة فإن أي انقطاع أو نقص يمكن أن يؤثر بالسلب على سير هذه الخطط والمشاريع الاقتصادية، وعليه، بالإمكان رصد بعض الآثار السلبية التي تنتج عن التهرب مثل عدم قدرة الدولة على مواجهة نفقاتها والنهوض بمسؤولياتها تجاه مواطنيها بشكل قد يعمل على تزعزع أنظمة الحماية من العدوان الخارجي وتفكك بنية الأمن في الداخل وهذا يحدث في أسوأ الأحوال، كما أن التهرب بما يحدثه من خلل في سير العملية الاقتصادية يدفع الدول إلى زيادة أسعار الضريبة، أو النسب المقطوعة أو فرض

ضرائب إضافية تثقل كاهل دافع الضريبة لتعويض الفاقد والمتسرب إلى قنوات أخرى، فتكون السياسة المالية في هذه الحالة، كمن يدور في حلقة مفرغة. فزيادة الضرائب لا تؤدي إلا إلى التهرب والتهرب بدوره لا يؤدي إلا إلى زيادة، وهو وضع مربك لا يمكن التعايش والتعاطي معه وتفقد بالتالي الضرائب مهمتها كأداة لتظافر مع الأدوات الأخرى التي تستعمل في توجيه النشاط الاقتصادي للدولة الذي يحتاج دائما لأعين ساهرة، ترمم ما يتصدع منه وتقبل ما يتعثر وهو معرض لمثل هذه التصدعات والاهتزازات مثله مثل أي اقتصاد لارتباطه باقتصاديات الدول الأخرى والتكتلات الاقتصادية في العالم. ويؤدي التهرب إلى تركيز الثروة في يد فئة محددة ومن شأن ذلك أن يسهم في زيادة الإنفاق الاستهلاكي وتشجيع عملية ازدهار سوق السلع الأجنبية المستوردة في مقابل ركود السلع المحلية التي ستفقد أسواقها نتيجة المنافسة، التي لا تكون في صالحها في الأغلب وقد تستعمل الضرائب في رسم السياسة الديموغرافية وتنظيم النسل بزيادة أو بالحد من الإنجاب إلا في حدود مسموح به والتهرب الضريبي يعرقل سير هذه السياسة التي يترتب عن تعطل سيرها مشكلات وأزمات اقتصادية واجتماعية لا حصر لها.

7.2 خاتمة الفصل:

إن الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة الخاصة به تعرض لعدة تغيرات عبر التاريخ، كما سبق ذكره. كما أن تحديده كان بعيد عن العدالة الضريبية، بالإضافة لأشكال الضريبة التي كانت تطبق سابقا، ومدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني ودخل الفرد على السواء، مما أدى بالمكلف الضريبي للبحث على طرق ووسائل لعدم دفع الضريبة، واستعمال كل أنواع الغش الضريبي، لذا وجب على المشرع الضريبي عند وضعه لقوانين ضريبية، تحدد من خلالها الوعاء الخاضع للضريبة والمعدل الضريبي المفروض أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية لدافعي الضريبة، وهذا ما تضطلع السياسة الضريبية التي تضعها الدولة لتفادي الغش والتهرب الضريبيين و سنتناول ذلك من خلال الفصل الثالث تحت عنوان الآثار الاقتصادية للضرائب.