

الفصل الثالث

الإيرادات العامة

تمهيد

تحتاج الدولة وهي تقوم بوظائفها وأعمالها بقصد إشباع الحاجات العامة إلى نفقات كثيرة، ومن أجل ذلك تعمل على تدبير الموارد بإتباع سياسة مالية تتماشى مع حقيقة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي تسودها في مرحلة معينة من مراحل تطورها. وتعتبر الإيرادات العامة المصدر الرئيسي لأشباع تلك الحاجات ولتوضيح معناها وفهمها الجيد يكون من خلال العناصر التالية:

- مفهوم الإيرادات العامة
- تقسيمات الإيرادات العامة (حسب مصادرها وطبيعتها)
- التفرقة بين الرسم ومصادر الإيرادات الأخرى

01_ مفهوم الإيرادات العامة

الإيرادات العامة إذن هي وسيلة الدولة لأداء دورها في التدخل لتحقيق الصالح العام للأفراد في مختلف القطاعات وهي الوسيلة التي تتحدد طبقاً للإعتبارات الواقعية السائدة في دولة ما. وقد ترتب على تدخل الدولة في المجالات الإقتصادية والإجتماعي ضرورة الاعتماد على المزيد من النفقات العامة وهو ما أدى إلى تطور نظرية الإيرادات العامة. لما يشمل من زيادة في الإيرادات وتعدد في الأنواع وتنوع في الأهداف خلافاً لما كان سائداً في فكر المدرسة التقليدية.

لهذا لم تعد الإيرادات العامة ذات هدف وحيد يتمثل في تمويل النفقات العامة كما كان ينظر إليها التقليديون بل أصبحت ذات أهداف متعددة ومتنوعة تتمثل في كونها :

- أداة للتوجيه الإقتصادي والإجتماعي.
- أداة لتوجيه الإستثمار.
- أداة لمحاربة التضخم.
- أداة لإعادة توزيع الدخل والثروات.

02- تقسيمات الإيرادات العامة : (بحسب مصادرها وطبيعتها).

تعتمد ميزانيات مختلف الدول في تقسيمها لمصادر الإيرادات العامة على ضوابط متعددة تتميز جميعها بإهتمامها بالجانب العلمي مما يقيد الإدارة المالية، ومن هذا القبيل إتخاذ طريقة التحصيل أو الهيئة التي تقوم بالتحصيل أساساً أو كأساس لتقسيم مصادر الإيرادات العامة. إلى جانب هذا التقسيم العلمي يذهب الفقه المالي إلى تقسيم هذه الإيرادات على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة بالنظر إلى طبيعتها ومصادرها وإعتماداً على هذا الأساس يمكننا أن نفرق بين ما يلي :

- 1- الإيرادات الأصلية والمشتقة :

ويقصد بالإيرادات الأصلية تلك التي تحصل عليها الدولة بإعتبارها شخصا قانونيا له حق التملك ودون أن تلجأ إلى الأفراد وتتمثل أساسا في إيرادات أملاك الدولة، أما الإيرادات المشتقات فهي التي تحصل عليها الدولة عن طريق إقتطاعها لجزء من أموال الأفراد بطريقة أو بأخرى.

-2- الإيرادات الإلزامية والإختيارية :

والإيرادات الإلزامية أو الإجبارية هي الإيرادات التي تبدا فيها سلطة الدولة كالضرائب، الرسوم الغرامات والقروض العامة الإجبارية. أما الإيرادات الإختيارية فتشمل إيرادات ممتلكات الدولة الخاص- الدومين الخاص- والقروض العامة الإختيارية وكذلك دخول الأسهم والسندات التي تمتلكها الدولة.

وقد أنتقد هذا التقسيم من ناحيتين :

- الأولى : أنه يوجد غموض في سلطة الإلزام والإكراه، وفي هذا الشأن لا بد من التمييز بين الإلزام أو الإكراه القانوني - سلطة الدولة - والإكراه الفعلي، المتمثل في حاجة الشخص للسلطة العامة أو للخدمة التي تقدمها الدولة والهيئات العامة، وبالتالي فإن الأخذ بأحد هذين المفهومين دون الآخر سيؤدي إلى الإختلاف فيما يعتبر إيرادا جذريا وإيرادا إختياريا.

- الثانية : أن بعض الإيرادات لا تدخل ضمن هذا التقسيم مثل الإصدار النقدي الجديد والهبات الإختيارية.

-3- الإيرادات السيادية والشبيهة بإيرادات القطاع الخاص :

يقصد بالإيرادات السيادية تلك الإيرادات التي لا شبيه لها في نطاق النشاط الخاص وتحصل عليها الدولة بمقتضى ما لها من سيادة وتتضمن الضرائب والرسوم والقروض الإجبارية وإصدار النقد الجديد. أما الإيرادات الماثلة للإيرادات التي يحصل عليها الأفراد بسبب نشاطهم الإقتصادي فتشمل دخل الدولة من أملاكها التجارية، الصناعية

والزراعية ويمكن أن تشمل ما تحصل عليه الدولة من خدمات وما تحصل عليه من قروض إختيارية.

-4- الإيرادات العادية وغير العادية :

يقصد بالإيرادات العادية تلك التي تتسم بالإننتظام والدورية فتحصل عليها الدولة كل سنة وتتمثل أساسا في إيرادات أملاك الدولة والضرائب والرسوم. أما غير العادية فهي إيرادات غير منتظمة، تلجأ إليها الدولة في ظروف غير عادية وتتمثل أساسا في القروض والإصدار النقدي الجديد، حيث تلجأ الدولة إليهما إذا حتمت الظروف الإستثنائية ذلك.

ومن الشائع في العصر الحديث إعتداد الدول في تمويل ميزانياتها أساسا على الضرائب والرسوم وإيرادات ممتلكاتها الخاصة.

فالضريبة تمثل الآن المورد الأساسي الذي يمول خزينة الدولة، والنظام الضريبي يتكون من مجموعة من الضرائب التي تجد أوعية (المال الخاضع للضريبة) مناسبة لها وإلى جانب السياسة الضريبية هناك الأنظمة الخاصة بإستغلال الدولة لأملكها الخاصة سواء تمثلت في الدومين العقاري أو الصناعي أو التجاري أو المالي، وهناك أيضا القواعد القانونية التي تفرض الرسوم على الخدمات التي تؤديها المرافق العامة للأفراد.

وإذا ما وجدت الدولة نفسها بحاجة لمزيد من الإيرادات في ظروف معينة فإنها تلجأ إلى القرض الداخلي أو الخارجي أو الإصدار النقدي وهو ما عرفناه في التقسيمات السابقة بالإيرادات غير العادية.

وإزاء ما تقدم فإننا سنتناول الإيرادات العامة حسب الترتيب التالي :

- إيرادات الدولة من ممتلكاتها. (الدومين)
- الرسوم.
- الضرائب.
- القروض العامة.

- الإصدار النقدي.

أولاً : إيرادات الدولة من ممتلكاتها : (الدومين)

تمتلك كل دولة عددا كبيرا من الأموال المختلفة الأنواع وذلك كالأراضي الزراعية والمباني والطرق والمشروعات الصناعية والتجارية التي تقيمها ومجموع هذه الأموال تكون ما يعرف بإسم الدومين ويقصد به أموال الدولة العقارية والمنقولة سواء كانت مملوكة لها ملكية عامة أو خاصة وعلى هذا الأساس سنميز بين الدومين العام والخاص.

1- الدومين العام :

ويتمثل في الأموال التي تملكها الدولة أو الهيئات العامة والتي تخضع لأحكام القانون العام ويترك للأفراد حرية الإنتفاع مباشرة بها دون مقابل ومثالها : الطرق، الجسور، الحدائق العامة، الأنهار، المدارس، الشواطئ، ومباني المصالح الحكومية المختلفة. وأحيانا تفرض الدولة رسوما على الإنتفاع بهذه الأموال كالرسوم التي تفرض عند زيارة الحدائق العامة أو المتاحف العامة أو عند الإرتداد على بعض الشواطئ وقد تقصد الدولة بهذه الرسوم تنظيم إستعمال الأموال من قبل الأفراد أو أنها تقصد تغطية نفقات إنشائها وتهيئتها للإستعمال الواسع.

ويبقى الأصل مع ذلك هو مجانية الإنتفاع بهذا النوع من الأموال.

2- الدومين الخاص :

ويشمل الأموال التي تملكها الدولة والهيئات الأخرى ملكية خاصة. تخضع بالتالي لأحكام القانون الخاص، والدومين الخاص بهذا المعنى يعتبر موردا أساسيا للإيرادات العامة.

فالدولة لم تعد في تدخلها تتخذ فقط صورة الشخص العام صاحب السلطة والسيادة وإنما تتدخل كفرد عادي يمارس الأنشطة الإقتصادية ما يشبه تماما نشاط الأفراد ويدر عليها من الإيرادات العامة ما يمثل الآن أهمية نسبية أو مطلقة حسب ظروف كل بلد في تغطية النفقات العامة.

ويشير البحث في إيرادات الدومين الخاص بالتعرض لأنواع مختلفة من الإيرادات الناتجة من ملكية الدولة التي تتخذ إحدى الصور الثلاث : ملكية عقارية، ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي، أو ملكية الأوراق المالية.

أ- إيرادات الدولة من ملكيتها العقارية - الدومين العقاري - :

فتتضمن ملكية العقارية عدة عناصر فهناك الأراضي الزراعية والغابات والأبنية السكنية والمناجم والمحاجر، وسيساهم كل عنصر من هذه العناصر من تحقيق المورد المالي الخاص بالدومين العقاري للدولة في مجموعهم.

- فقد تمتلك الدولة من الأراضي الزراعية ما يمكنها من الحصول على إيراد عام نتيجة إستغلال هذه الأراضي بزراعتها بنفسها أو بتأجيرها للأفراد، إلا أن هذا المصدر الإيرادي في العصر الحديث قد قلت أهميته بسبب قيام حكومات الكثير من الدول بالتصرف في الأراضي وبيعها للأفراد وعلى هذا الأساس فإن إيراد الأرض الزراعية لا يتميز بالمرونة إذا ما قيس بأوجه الإيرادات العامة الأخرى.

- وقد نجد لدى الدولة غابات تملكها وتحقق بها إيرادا ماليا عاما وقد إتجه معظم المالين إلى تفضيل تملك الدولة للغابات وإستغلالها لهل إستغلالا مباشرا ذلك أن المدة اللازمة لإكمال نمو الاشجار الخاصة بالغابات والتي يتقرر بعدها ما إذا كانت صالحة للإستغلال الإقتصادي يحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة تتجاوز إمكانيات النشاط الخاص وعلى هذا الأساس فإن إستغلال الدولة للغابات يعتبر أكثر إنتاجية من إستغلالها بواسطة النشاط الخاص.

- كذلك قد تعتمد الدولة على بنابات سكنية تملكها في تحقيق جزء من إيراداتها العامة ومن الواضح أن مذهب التدخل يدفع الكثير من الدول إلى تقديم الخدمات الإسكانية للأفراد مساهمة منها في حل أزمة الإسكان لذلك فإنه من الشائع أن نرى بعض الدول تخصص مرفقا عاما لشراء الارض وبناء عمارات سكنية عليها وتأجيرها للأفراد.

- وأخيرا قد تعتمد الدولة على ملكيتها الخاصة للمناجم والمحاجر أو الثروات المعدنية الموجودة في باطن الارض في تحقيق إيراد عام تستخدمه في تغطية نفقاتها العامة وتختلف نظم تملك وإستغلال المناجم والمحاجر من دولة لأخرى، فتمتلك بعضها المناجم وتستغلها إستغلالا مباشرا ويستغلها البعض الآخر عن طريق الإمتياز وبوجه عام تميل دول كثيرة في الوقت الحاضر إلى إستغلال المناجم بنفسها لما لهذه الثروات الطبيعية من صلة وثيقة بالإقتصاد الوطني.

-ب- إيرادات الدولة من الدومين الصناعي والتجاري:

يقصد بهما المشروعات التجارية والصناعية التي تملكها الدولة ويتمثل الإيراد الذي تحصل عليه في الحصيلة الصافية لبيع منتجات وخدمات هذه المشروعات. والدولة من خلال إدارتها لهذا النوع من المرافق تمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا شبيه للنشاط الفردي، وليس غريبا أن نجد الدولة اليوم تمتلك متاجر تبيع فيها السلع كما يفعل الافراد أو تقيم مصانع تتكفل بإنتاج السلع وإشباع حاجة الأفراد إليها وفي كلتا الحالتين يمكن لنا أن نتصور الدولة وهي تقوم بنشاطات مستهدفة لتحقيق الربح أو تقييم خدمة للأفراد وتيسير إستهلاكهم لنوع من السلع الضرورية . فيما يؤمن لهم من المشروعات الخاصة بالنسبة لهذا النوع من السلع أو الخدمات .

ويتوقف نطاق المشروعات العامة وإتساعها هنا على عدة إعتبارات لا تخرج عما

يلي:

- إعتبارات سياسية : بحيث أنه كلما إتجهت الدولة للأخذ بالمذهب الاشتراكي كلما أتسع نطاق مشروعيتها.
- إعتبارات إجتماعية : وذلك بهدف توفير خدمات عامة للمواطنين كمشاريع الكهرباء والغاز والماء والمواصلات.
- إعتبارات إقتصادية : عدم قيام القطاع الخاص ببعض النشاطات نظرا لقلّة ربحيتها أو أنها تحتاج إلى إستثمارات ضخمة مثل الصناعات الثقيلة.

- إعتبرات مالية : بأن تلجأ الدولة إلى أسلوب المشروع العام والحصول بالتالي إلى أرباح المشروع مباشرة بدلا من ترك النشاط للأفراد وفرض الضرائب على ما يحققونه من أرباح¹.

-ج- إيرادات الدولة من الدومين المالي:

بقصد بالدومين المالي المحفظة المالية للدولة أو بمعنى آخر الأوراق المالية كالأسهم والسندات التي تملكها وتدر عليها إيرادا ماليا يتمثل في الأرباح والفوائد والتوزيعات التي ترد إليها كإنتاج لأموالها المستمرة في تلك الأوراق فكثيرا ما نجد الدولة تشتري أسهم تتعلق بمشروعات إقتصادية ناجحة أو تستثمر أموالها في شراء سندات تعطي فائدة مرتفعة. ويعتبر هذا النوع أحدث أنواع الدومين الخاص. وعن طريقة يمكن للدولة التوغل في توجيه بعض نواحي النشاط الإقتصادي عن طريق القطاع الخاص، بتدخلها في الإدارة وتوجيه المشروع، وحمايته عن طريق أحقيتها في إستعمال حقوقها، بإعتبارها مساهمة في المشروع.

وأرباح الأسهم وفوائد السندات المملوكة للدولة تعتبر إيرادا للدومين المالي، ويمكن أن تساهم هذه الإيرادات في مشروعات التنمية عن طريق التوسيع في الإستثمار بمعرفة الدولة.

ثانيا : الرسم:

I- ماهية الرسم: يعرف الرسم بأنه "مبلغ من النقود تقتضيه الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا من بعض الاشخاص مقابل ما تقدمه لهم من نفع خاص، ومثل ذلك رسوم البريد، ورسوم التعليم، الرسوم القضائية.

ومن هذا التعريف العام للرسم يتضح لنا تمتعه بخصائص ذاتية هي:

¹ - إن تصدي الدولة لمثل هذه الأنشطة الصناعية والتجارية يؤدي إلى تحقيق الإقتصاد العام بصورة ما يعرف ب " الثمن العام "، خلال " الإحتكار المالي " الذي قد تمارسه بالنسبة لنوع معين من السلع.

-1- الرسم مبلغ نقدي: يدفعه الفرد مقابل الحصول على خدمة عامة من إحدى إدارات أو مرافق الدولة وطبيعي جدا أن يدفع الرسم بالنقود مسايرة للأوضاع الإقتصادية العامة التي تقوم على إستخدام النقد في التعامل والمبادلات.

-2- الرسم يدفع للدولة على سبيل الإلزام: الرسم يدفع جبرا بواسطة الفرد مقابل الحصول على الخدمة الخاصة التي يتلقاها من إحدى الإدارات والمرافق العامة وبالتالي نجد الرسم يفرض بقواعد قانونية لها صفة الإلزام تجبر الفرد على دفعها إذا ما تقدم بطلبه إلى إحدى الإدارات أو الهيئات العامة ويكون لتحديد قيمة الرسم بمقتضى إحدى هذه القواعد تعبيراً عن إرادة الدولة ولا سبيل للفرد إلا الخضوع.

والإجبار في الرسم قد يكون قانونيا أو قد يكون إختياريا فهو قانوني حينما نجد الافراد مخاطبين بقاعدة قانونية أمره تجبرهم للحصول على خدمات خاصة مقدمة من جانب بعض الإدارات أو الهيئات العامة.

وبالتالي دفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات، ومثالها حالة دفع الرسم مقابل التطعيم الإلجباري.

ويكون الإجبار إختياريا عندما يلتزم الأفراد بدفع الرسم إذا ما قرروا الإنتفاع بالخدمات التي تؤديها لهم المرافق العامة ومثالها:

دفع الرسم لإستخراج إجازة لقيادة السيارات أو للحصول على تأشيرة دخول إحدى البلاد.

-3- الرسم يدفع مقابل خدمة خاصة: يرتبط الرسم بخدمة خاصة أو بنفع محدد يعود على دافعه بحيث تتميز جميع الخدمات التي تقتص الدولة رسوما تقديمها للمواطنين بأنها خدمات عامة ذات طابع خاص. و على ذلك يشترط في هذه الخدمات أن تكون من الناحية الفنية قابلة للإنتقسام لكي يتسنى بيعها للمواطنين كما تباع السلع العادية.

-4- غير قابل للرد.

II- تقدير الرسم: لما كان الرسم يدفع مقابل خدمة معينة تؤدي لدافعه فقد ثارت مشكلة التنااسب بين ما يدفعه الشخص المستفيد من الخدمة كرسوم وبين الخدمة أو المنفعة التي

يتحصل عليها وبوجه عام فإن السياسات المالية المتعلقة بتقدير قيمة الرسم ترجع إلى اعتبارين أساسيين:

1- الرغبة في تحقيق إيراد عام للدولة.

2- تحقيق المصلحة العامة وتنظيم آدائها.

وحيثما يطغى الإعتبار الاول تكون قيمة الرسوم كبيرة بحيث تفوق نفقات الخدمات التي تتحملها الدولة. ومنها، تكون قيمة الرسم أقل أو مناسبة لتكلفة أداء الخدمات إذا كانت إعتبارات المصلحة العامة هي التي تحكم المشرع عند تحديده لقيمة الرسم، ويتم فرض الرسم بمقتضى أداة تشريعية تضي عليه صفة الإلزام وتبدوا من خلالها رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية فسلطة البرلمان تصدر قانونا يعطي لكل الوزارات في نطاق إختصاصاتها على بعض الخدمات التي تقدمها ثم يبقى على هذه الوزارات أن تحدد أنواع تلك الرسوم والقواعد التي تحكمها والقيمة الخاصة بكل منها وحالات الإعفاء منها وذلك بمقتضى اللوائح والقرارات التي تصدرها في هذا المجال.

03- التفرقة بين الرسم ومصادر الإيرادات الأخرى:

1- الرسم والضريبة: يتفق الرسم مع الضريبة في كونه مبلغ من النقود يفرض ويدفع جبرا ويختلفان في كون الرسم تقتضيه الدولة مقابل خدمة خاصة تؤديها لدافعه أما الضريبة فتدفع مساهمة من الممول في التكاليف العامة ومن ثم تراعي في تحديدها المقدرة التكاليفية للممول ويترتب على ذلك إمكانية إختلاف سعر الضريبة تبعا لإختلاف المقدرة التكاليفية للأشخاص الخاضعين لها في حين يبقى سعر الرسم ثابت مهما كان المركز المالي للأفراد ومع ذلك فإن فكرة مجانية الخدمات العامة في العصر الحديث أدت إلى تقرير إعفاءات متعددة في نطاق الرسوم المدرسية والجامعية ورسوم التقاضي في بعض الأحوال.

2- الرسم والتمن العام:

>>التمن العام: يطلق التمن العام على ثمن السلع والخدمات التي تباعها المرافق العامة الصناعية والتجارية (خاضعة للدولة) وعلى ذلك فالتمن العام يمثل المقابل الذي تحصل عليه الدولة لقيامها بنشاط تجاري وصناعي يمكنها من تحقيق إيراد عام للدولة، يتمثل في مقدار الأرباح التي تحققها من ممارسة بيع السلع والخدمات للأفراد سواء في ظل قوانين المنافسة الكاملة أو الإحتكار الذي تمارسه الدولة بالنسبة لبعض السلع<<.

يتفق الرسم مع التمن العام في كون كل منهما يعتبر إيرادا نقديا يدفع مقابل نفع خاص يعود على دافعه وهناك قدر من التناسب بين النفع الذي يحققه الفرد وقيمة المبلغ الذي يدفع في صورة ثمن عام لسلعة أو خدمة تباعها الدولة أو في صورة رسم يدفع مقابل الحصول على خدمة من جانب إحدى الإدارات أو المرافق العامة، ومع ذلك يختلف كل منهما عن الآخر في جوانب متعددة هي:

أ- الرسم يدفع مقابل نفع خاص يقترب من النفع العام الذي يؤديه المرفق العام للمجتمع ككل بينما يعتبر التمن العام مقابلا للنفع الخاص الذي يحصل عليه الفرد من الخدمة أو السلعة التي تباعها الدولة.

ب- يتحدد الرسم بناءا على القرار الإداري أو اللأحة التي تصدر بشأنه وبالتالي فإن السلطة العامة هي التي تستقل بتحديد قيمته وبيان الاحكام القانونية المتعلقة به، أما التمن العام فإنه يتحدد طبقا لقوانين العرض والطلب في ظل قيام المنافسة الكاملة بين نشاطات الدولة ونشاطات الأفراد التجارية والصناعية أو طبقا لقوانين الإحتكارات وقواعدها إذا ما يتعلق الأمر بوجود حالة من حالات الإحتكار المالي للدولة.

>> الإحتكار المالي: إذا حضرت (منعت) الدولة على الافراد أو المشروعات الخاصة من القيام بالنشاط التجاري أو الصناعي الذي تنصدي للقيام به، فإنها

ستكون في هذه الحالة إزاء مركز إحتكاري تتمتع به الدولة وتستقل بموجبه بتحديد الثمن الخاص بالسلع والخدمات التي تحتكرها ويمكننا أن نلاحظ أن الغرض من إحتكار الدولة قد يكون أحد الأمرين:

- يتمثل الاول في رغبة الدولة في تقديم أنواع معينة من السلع للأفراد على سبيل الإحتكار باعتبارها ضرورية للأستهلاك وهناك تهدف الدولة من نشاطها إلى تحقيق الغرض المالي وإنما يكون التدخل لحماية الأفراد وتيسير إستهلاكهم للسلع الضرورية بحيث قد يتم بيعها لهذه السلع على أساس نفقات الإنتاج أو بأقل منها بحيث تغطي الفرق بين الثمن والتكلفة من خزيتها العامة.

- أما الثاني فقد ترغب الدولة من إحتكار النشاط التجاري والصناعي في تحقيق إيراد مالي وهذا ما نراه بالنسبة لإحتكار الكثير من الدول لسلع واسعة الإنتشار يكون الطلب عليها غير مرن (ثابت ويمكن أن يزداد) بحيث تتمكن الدولة من فرض الثمن الذي تقرره للسلع المحتكرة دون أن تخشى من أنصراف الأفراد على إستهلاكها لسبب إرتفاع ثمنها. (ومثالها سلعة السجائر، الكهرباء، الغاز ...) <<

-ج- يوجد الرسم بناء على قانون إذ هو إيراد عام له صفة الإلزام والإلزام بالنسبة للأفراد الذين يبتغونه أما الثمن العام يتحدد بقرار إداري يصدر عن مدير المرفق العام الصناعي والتجاري.

ثالثا : الضرائب:

I- ماهية الضريبة وأساسها القانوني:

1- ماهية الضريبة:

تعرف على أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليه نفعاً خاصاً مقابل دفعها. ومن هذا التعريف نجد أن الضريبة لا تخرج عمائلي:¹

أ- الضريبة فريضة مالية (إقتطاع مالي):

تلتزم الدولة الفرد في العصر الحديث بدفع الضريبة في صورة مبلغ مالي تماشياً مع مقتضيات النظام الإقتصادي القائم على إستخدام النقد في كل المعاملات الإقتصادية سواء كانت خاصة أو عامة ومع ذلك فقد تفرض الضرائب بشكل عيني في ظروف إستثنائية مثل الحروب والأزمات والكوارث.

ب- الضريبة تدفع جبرا:

تقوم الدولة بفرض الضريبة بمقتضى مالها من سيادة فهي التي تتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة وهي التي تحدد وعائها وتعين سعرها وتبين طرق تحصيلها دون إتفاق مع الممولين.

ج- تدفع الضريبة بصفة نهائية وبدون مقابل:

الفرد يلتزم بدفع الضريبة للدولة نهائياً بحيث لا تلتزم هذه الأخيرة برد قيمتها إليه بعد ذلك لأنه يدفعها مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة وفي الوقت نفسه فإن الممول لا يتمتع بمقابل مباشر أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة عند دفعه لها وبالتالي فلا يحق له أن يطلب من الدولة إعطائه نفعاً خاصاً مقابل دفعة للضريبة التي يلتزم بها.

هذا المنطق الاساسي في الضريبة يقتضي جعل الإلتزام بها أساسه: مدي قدرة الفرد على المساهمة في التكاليف العامة وليس مدى تمتعه (الفرد) بالخدمات والمنافع العامة، فالطبقات الفقيرة تستفيد كثيراً من نشاط الدولة في مجال الصحة، التعليم والأمن وقد لا تدفع من الضرائب شيئاً، وذلك على خلاف الاغنياء الذين يدفعون على الرغم من عدم إنتفاعهم بشكل واضح من نشاط الدولة.

¹ - رمضان صديق محمد ونشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق ص 109

د- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

تعتبر الضريبة وسيلة الدولة في أداء دورها في مختلف القطاعات وتحقيق المنافع العامة للأفراد.

فالضريبة هي المورد الأساسي للدولة الذي يمول نفقاتها العامة في مختلف القطاعات. حيث لا توجد ثروة عامة وطنية تدر للدولة عائدا سنويا يكفي لتغطية النفقات في شتى الميادين (القطاعات).

ويمكن أن تستخدم الضريبة لتحقيق أدوار أو أغراض مختلفة في قطاعات متعددة سواء كانت إقتصادية أو إجتماعية ومن أمثلة ذلك إستخدام الضريبة التصاعدية كوسيلة لإعادة توزيع الدخل والحد من التفاوت بين الطبقات وأحيانا تفرض الضريبة الجمركية على الواردات الكمالية.

كما أن فرض الضرائب على الإستهلاك قد يكون الغرض منه التشجيع على الادخار والحد من الإنفاق على المواد الإستهلاكية لتحويل المدخرات المجمعة للإستثمارات وقد تستخدم الضريبة لتشجيع النسل أو الحد منه حسب ظروف المجتمع.

2- الأساس القانوني للضريبة:

لا شك أن طبيعة الضريبة لا تتضح إلا إذا تعرفنا على التكييف القانوني لها. ولقد

ظهر إتجاهان متعارضان في تكييف الضريبة، هما:

أ- أن الضريبة عقد مالي وثمان للخدمات العامة، حيث إلتزمت بمقتضاه الدولة أن تقدم للأفراد الخدمات العامة، وإلتزم الفرد أن يدفع للدولة ضريبة مقابل ذلك.

ب- أن الضريبة عمل من أعمال السيادة، يستند إلى فكرة التضامن الإجتماعي، حيث أن الدولة تقوم بعدة خدمات للمواطنين، وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة، والأفراد بحكم كونهم أعضاء في المجتمع ملزمين بتحمل نفقات هذه الخدمات بقدر الإستطاعة.

II- القواعد الأساسية للضريبة:

لقد وضع " آدم سميث " أربعة قواعد تعد دستورا للضريبة الحديثة هي:

1- قاعدة العدالة: ويقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي العام على أفراد المجتمع كل حسب قدرته، ويتطلب هذا ملاءمة، الضريبة لنوع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الإجتماعية.

2- قاعدة اليقين: ويقصد بها أن تكون الضريبة معلومة وواضحة، للممول بشكل يقيني لا غموض فيه ولا إبهام، فمن الأهمية أن يعرف الفرد المخاطب بالقاعدة الضريبة مدى إلتزامه بها على وجه التحديد، وبصورة واضحة حتى يحدد موقفه منها ويعرف ما يلتزم به من ضرائب، سواء من حيث نوعيتها أو من حيث سعرها.

3- قاعدة الملاءمة: تتصرف هذه القاعدة إلى ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة، وإجراءات التحصيل، ملاءمة للممول تفاديا لثقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الاوقات ملاءمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل وعلى إيراد القيم المنقولة.

4- قاعدة الإقتصاد في نفقات الجباية: يجب أن تراعي الدولة في تحصيل إيراداتها الضريبة ضرورة الإقتصاد في نفقات التحصيل ذلك أنه كلما قلت نفقات التحصيل، من رواتب الموظفين والمصاريف الإدارية والمكتبية كلما كان إيراد الضريبة كبيرا ومحققا لفعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة.

III- أنواع الضرائب:

تتقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها.

1- من حيث تحمل العبء:

أخذ كثير من علماء المالية تحمل العبء كمييار لتقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، والمقصود بالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوريدها للخزينة العامة، والضريبة غير المباشرة هي التي يستطيع من يقوم بتوريدها للخزينة نقل عبئها إلى غيره فيكون بمثابة الوسيط.

وقد عرف بعض العلماء أن الضرائب المباشرة تفرض على عناصر تتمتع نسبياً بالدوام والإستقرار (رأسمال، العمل)، أما الضرائب غير المباشرة فتعتمد أساساً على وقائع ليست لها صفة الثبات كالإسترداد والتصدير، الإنتاج والإستهلاك.

2- من حيث المادة الخاضعة للضريبة:

تنقسم إلى: ضرائب على الرؤوس، وضرائب على الأموال. فالبنسبة لضرائب الرؤوس فهي التي تفرض على المواطنين أنفسهم، وتفرض هذه الضريبة بمبلغ معين على كل شخص داخل الدولة، أو على طبقات معينة، وهو ما يعرف بـضريبة الطبقات وتتدرج بالإرتفاع كلما إرتفع مستوى الأسرة. أما بالنسبة لضرائب الأموال فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب، وهي تنصب على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله.

3- من حيث الواقعة المنشأة للضريبة:

ويقصد بها أن الإلتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة. وبذلك تكون الواقعة المنشأة للضريبة باعتبارها تنصب على الثروة كمايلي:

أ- واقعة تملك رأس المال.

ب- واقعة الإنتاج.

ت- واقعة الإستهلاك.

ث- واقعة تحقق الدخل.

4- من حيث تحديد وعاء الضريبة:

تنقسم إلى: ضريبة واحدة وضريبة متعددة. ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط، أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها

بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية. أما النظام الثاني الذي يعتمد على الضرائب المتعددة يخضع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب.

5- من حيث السعر:

وتنقسم إلى: ضريبة نسبية وأخرى تصاعدية، فالضريبة النسبية يقصد بها تحديد نسبة مئوية من الوعاء الضريبي تقتطع لزمة الدولة أيا كان حجم هذا الوعاء. أما الضريبة التصاعدية، فبقصد بها تغيير النسبة المئوية مع تغير حجم الوعاء الضريبي. ويمكن تعريف الضريبة على أنها فريضة إلزامية تقوم الدولة بتحديدتها بما تتمتع به من سيادة ويلتزم الممول بأدائها متى إنطبقت عليه شروطها دون مقابل، وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية.¹

وتعرف الضريبة كذلك على أنها: عبارة عن إقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على الكلفين وفقا لقدراتهم، بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة.²

_ عناصر الضريبة:

وهي :

_ الضريبة تفرض بصورة نقدية:

فهي تجبى بصورة نقدية وقد كانت في العصور القديمة والوسطى تجبى بصورة نقدية أو عينية (قمح،أبقار...) فتسلم في شكل أشياء أو جزء من محصول أما الآن فليس من المعقول أن تقوم الدولة بجباية الضرائب بصورة عينية لأن ذلك لا يتناسب والإحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.

_ الضريبة فريضة جبرية:

¹ - أعاد محمود القيسي،المالية العامة والتشريع الضريبي (دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن،2000)،الطبعة الثالثة،ص14.
² - طارق الحاج، مرجع سابق، ص 47.

فالدولة هي الجهة الوحيدة المخولة لفرض الضريبة، ويتم ذلك بالقانون وبصفة جبرية أي إتخاذ الإجراءات الجبرية للحصول دون أن يكون لرض الأفراد دخل في ذلك. وفي حالة إمتناع الممول عن تسديد الضريبة فهو يعتبر متهرب من الضريبة ويتعرض للعقوبة.

_ الضريبة فريضة نهائية:

أي لا تحق للممول دافع الضريبة المطالبة بإسترجاع المبلغ المدفوع مهما كانت الظروف والأحوال.

_ الضريبة تفرض بلا مقابل:

فلا يتوقع المكلف دافع الضريبة أن تعود عليه بمنفعة خاصة ومباشرة، ولكن المنفعة تعود على جميع المواطنين فليس من المنطق أن يطلب المكلف أي نفع مقابل دفعه للضريبة.

_ الضريبة لها أهداف:

عندما تفرض الدولة الضرائب فإنها تضع نصب عينيها أهداف محددة قد تختلف من دولة لأخرى حسب الظروف التي تعيشها كل دولة.¹

_ القواعد الأساسية للضرائب:

كي نستطيع أن نحقق الاهداف الموجودة من الضرائب (التي أشرنا إليها أنفا)، لا بد من وجود بعض الأسس والقواعد الثابتة التي تركز عليها الضرائب وهذه القواعد التي أشار إليها (آدم سميث) هي:

- **العدالة:** يجب أن تكون الضرائب عادلة من حيث مساهمة المكلفين في دفع الضرائب كل حسب مقدرته وبما يتناسب مع حجم دخله، فمن يحصل على دخل مرتفع يساهم بنسبة تتلائم مع هذا الدخل وبالمقابل ينعم هو وأمواله بالامن والإستقرار والحماية أما

¹ - المرجع السابق ، ص 48.

أصحاب الدخل الاقل فيساهمون بنسبة أقل وقد يتم إعفاء المعدمين منهم. وبهذا تتحقق المساواة بين رعايا المجتمع حسب رأي آدم سميث.

- **اليقين:** بمعنى أن تكون الضريبة واضحة من حيث المقدار وموعد الدفع فلا يصح أن يكون المكلف ليس له علم عن كل ما ذكر، بل يجب أن يطلع على كل الامور المتعلقة بالضريبة سواء سعرها أو مقدارها أو وقت توريدها... إلخ حتى لا يقع في تناقض مع المقدار المحصل الضريبي، وهذا بحد ذاته حافز للمكلف للإلتزام بالقوانين الضريبية.

- **الملائمة:** يجب أن تجبى الضريبة في الوقت والطريقة التي تلائم المكلف والعكس ذلك قد يؤدي إلى التهرب الضريبي، فمثلا الوقت الملائم للمكلف إذا كان موظفا لإقتطاع الضريبة من دخله هو الوقت الذي يحصل فيه على هذا الدخل والوقت الملائم للمزارع هو بنهاية الموسم وللتاجر هو إستلام البضاعة أو بيعها... إلخ، وتراعي التشريعات الضريبية هذا الأمر بعناية حتى لا تثقل على المكلف.

- **الإقتصاد:** ويعني التوفير في نفقات جباية الضرائب مثل نفقات أجور الموظفين أو وسائل الإتصال أو وسائل النقل... إلخ، فليس من المعقول أن تكون هذه النفقات أعلى بكثير من المبالغ المحصلة من المكلفين لأن ذلك يعني خسارة على الدولة وهو عكس الهدف المالي للضرائب.¹

أهداف الضريبة:

تعتبر الضريبة وسيلة الدولة في أداء دورها في مختلف القطاعات وتحقيق المنافع العامة للأفراد فالضريبة هي الممول الأساسي للدولة الذي يمول نفقاتها العامة في مختلف القطاعات حيث لا توجد ثروة عامة وطنية تدر للدولة عائدا سنويا يكفي لتغطية النفقات في شتى الميادين ويمكن أن تستخدم الضريبة لتحقيق أدوار أو أغراض مختلفة في قطاعات متعددة سواء كانت إقتصادية أو إجتماعية. وبشكل عام فإن من أهداف الضرائب:

¹ - المرجع السابق، ص 52.

- الاهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية:

الفرع (1): أهداف مالية: بمعنى الحصول على الأموال (الضرائب كمصدر للإيرادات العامة) لتغطية النفقات العامة بعد رد خزينة الدولة بالمال ونحن نعلم أن أي إلتزام بنفقة لا بد أن يكون له مصدر تمويل، فالضرائب تعد من أهم هذه المصادر.

الفرع (2): أهداف إجتماعية: ففي وقتنا الحالي تستطيع الدولة أن تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الإجتماعية منها على سبيل المثال:

- التحكم في النسل: وهذا إجراء نسبي، إذ تستطيع الدولة أن تحقق السياسة السكانية من خلال الضرائب فقد نجد بعض الدول خاصة التي تملك مساحات شاسعة من الاراضي مثل أستراليا والسعودية وعدد السكان فيها قليل نسبيا، تتوجه نحو زيادة السكان وتشجيع زيادة المواليد، فقد تحفز ذلك من خلال الضرائب وذلك بتخفيض معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الاسرة أو بتخفيض الضرائب على الدخل، أما الدول التي تتوجه نحو تخفيض عدد السكان وتقليل المواليد مثل الصين فقد تلجأ إلى زيادة معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الاسرة أو زيادة الضرائب على الدخل.
- إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكتل الثروات بيد فئة قليلة من المجتمع وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات كما هو الحال في فرنسا وألمانيا أو تطبيق التصاعد بالضرائب أو زيادة معدل الضرائب على السلع الكمالية، التي يقبل عليها نسبة كبيرة من الاغنياء، وبهذه الطريقة يتحمل الأغنياء العبء الأكبر من الضرائب مما يقلل¹ من الدخل المعد للإنفاق، أما الفقراء فلا تحسبهم الضرائب مما يعني إمكانية زيادة الدخل المعد للإنفاق بالنسبة لهم.
- الحد من الظواهر الإجتماعية السيئة: فبعض السلع قد تكون منافية للعادات والتقاليد أو ذات تأثير سلبي من الناحية الإجتماعية، فتحاول الدولة أن تحد من إنتشارها لا بل محاربتها فتلجأ إلى أكثر من وسيلة لتحقيق هذا الهدف ومنها الضرائب إذ تقوم

¹ - المرجع السابق، ص 49 .

بزيادة الضرائب على هذا النوع من السلع للحد من شرائها كفرض الضرائب على الكحول أو السجائر ... إلخ.

ونحن نقر بأن أثر هذه الطريقة قد يكون نسبي، إذ الكثير من الأشخاص لا يتركون إستهلاك السلع التي إعتادوا عليها مهما إرتفع ثمنها.

• حل مشكلة المساكن: نلاحظ بأن عدد السكان في العالم في زيادة مضطردة إذ يولد

عشرين طفلا في كل دقيقة وهؤلاء بحاجة إلى رعاية ومسكن وتعليم ... إلخ.

فتعتمد الدولة للإستثمار إلى إعفاء المستثمرين في قطاع الإسكان من الضرائب

كتشجيع لهم للإستثمار في هذا المجال وتوفير، المساكن للمواطنين كما تعفي

أصحاب المساكن من الضرائب لتشجيعهم على البناء.

الفرع (3): أهداف إقتصادية: تتنوع الأهداف الإقتصادية التي تركز الدول لتحقيقها فمنها

الاهداف المتعلقة بالقطاعات الإقتصادية ومنها الاهداف المرتبطة بالازمات الإقتصادية أو

الإستثمار الإقتصادي... إلخ. بعض الدول تستخدم الضرائب لتحقيق ما ذكر من أهداف،

فمثلا قد تستخدم الضريبة لتحقيق الإدخار والإستثمار من خلال تخفيض الضرائب أو إعائها

على الإستثمارات المالية المتنوعة أو على صناديق الإدخار أو على عوائد الخزينة وسندات

التنمية.

وقد تستخدم الضريبة لتشجيع بعض القطاعات الإقتصادية مثل قطاع الصناعة أو السياحة

أو الزراعة... إلخ. وذلك بتخفيض الضرائب على مستلزمات الإنتاج في هذه القطاعات

وعلى منتوجاتها مما يحفز الإستثمار فيها إلى جانب ما ذكر يمكن للضريبة أن تخفف من

الأزمات الإقتصادية خاصة الركود الإقتصادي والإزدهار الإقتصادي فيما يتعلق بالركود

الإقتصادي فهو الحالة التي تنخفض فيها القوة الشرائية للأفراد والمؤسسات.¹

¹ - المرجع السابق، ص 50 .

وبالتالي ينخفض الاستهلاك مما يتبعه مباشرة تكديس البضائع والسلع المنتجة فعلى الدولة والحال كذلك أن تزيد من الدخل المعد للإنفاق لزيادة القدرة الشرائية وزيادة الإستهلاك والمبيعات وذلك بتخفيض الضرائب أو إلغائها على السلع الأساسية مثل الطحين، الخبز والحليب والسكر... إلخ، إلى جانب تخفيض ضريبة الدخل في أجزائها الأولى وزيادة الإعفاءات الضريبية التي ينص عليها القانون الضريبي.

أما فيما يتعلق بالإزدهار الإقتصادي فهو الحالة التي يزيد فيها الطلب على السلع والخدمات بسبب إرتفاع الدخل، فعلى الدولة أن تتبع بعض الإجراءات التي من شأنها أن تقلل من الدخل ومن القدرة الشرائية للأفراد وبالتالي يقل الطلب على السلع والخدمات وذلك من خلال زيادة الضرائب على الدخل خاصة في أجزائه الأولى وتخفيض أو إلغاء الدعم الحكومي مما يقلل من الدخل المعد للإنفاق وبالتالي المقدر على الشراء.¹

_ النظام الضريبي:

تعتبر السياسة الضريبة عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الإقتصادي الإجتماعي حسب التوجهات العامة للإقتصاد من جهة ثانية، وتعتمد السياسة الضريبية العمل على تحديد الأولويات التي تسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي في المدى الطويل والقصير وعادة ما يتم إستخدام السياسة الضريبية في إطار نظام ضريبي معين، باعتبار النظام الضريبي ما هو إلا تحكيم بين مجموعة من القضايا الإقتصادية تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات وبالتالي هو مجموع القواعد والاصول الحاكمة للمجتمع الضريبي الممثل في الممولين والإدارة الضريبية، ويعبر عن مجموع الضرائب المطبقة بالفعل في إقتصاد ما . و تتحدد معالم النظام الضريبي بالنسب والعلاقات القائمة بين مختلف أنواع الضرائب في دولة معينة ولهذا يمكننا تصور العديد من الانظمة الضريبية تبعا لإختلاف الهياكل

¹ - المرجع السابق، ص 51 .

الضريبية، فيمكن أن نجد نظاما ضريبيا تسود فيه الضرائب المباشر وآخر يخضع لهيمنة الضرائب الغير المباشرة، حيث يقود التحكيم الذي يقوم به النظام الضريبي إلى تحديد:

(1)- كمية الاموال التي يجب على الدولة حيازتها: وهي تلك التي يجب أن تترك للأشخاص للتصرف فيها.

(2)- نسب مختلف الضرائب المرغوب فيها: والتي تعتبر من وجهة نظر القائمين على السلطة أكثر مردودية وإنسجاما مع معطيات العدالة الضريبية، لأنه لا يمكن تحقيق أهداف النظام الإقتصادي إنطلاقا من أي ضريبية كانت.

- أهداف النظام الضريبي:

يهدف النظام إلى تحقيق مايلي:

(1)- تحقيق العدالة والمساواة: وذلك بأن يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف والاعباء العامة حسب مقدرته التكاليفية، فالمواطن ذو الدخل المرتفع يدفع ضريبة أكثر من المواطن ذو الدخل المنخفض.¹

(2)- تحقيق أهداف إقتصادية للدولة: كالحد من إستهلاك سلعة معينة وذلك برفع سعر الضريبة الجمركية كما حدث عندما رفعت الضريبة على السيارات المستوردة بنسبة 30% وذلك لمنع إستيراد السيارات.

(3)- تحقيق مورد مالي كبير للدولة: بحيث يمكنها من القيام بالأعباء العامة وتمكين الدولة من تحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية.

(4)- تشجيع الغستثمار في المشاريع الصناعية والزراعية: حيث يتم منح إعفاءات وتسهيلات خاصة لمشاريع صناعية معينة وذلك خدمة للإقتصاد القومي من خلال زيادة مقدرة الدولة على التصدير وتقليل الإستيراد وأيضا من خلال زيادة الناتج المحلي وزيادة فرص العمل.²

¹ - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الكلية (ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003) ، ص 139 .
² - المرجع السابق ، ص 140 .

(5)- الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين المواطنين حيث تستطيع الدولة التأثير على مستوى الطلب على الإستهلاك وذلك بتغيير إعادة التوزيع الاصلية للدخل عن طريق السياسة الضريبية. في الواقع تستطيع الدولة أن تفرض ضرائب عالية على الدخل المرتفعة وفي نفس الوقت تحد أو تعفي نهائيا الدخل المنخفضة بين الضريبة وبهذا الشكل يمكن أن يتزايد مستوى الإستهلاك، وعن طريق السياسة الضريبية تستطيع الدولة أيضا تشجيع المؤسسات على الإستثمار وذلك بمنحها إعفاءات ضريبية على السلع المشتراة أو السلع المباعة.

(6)- تحقيق قاعة الملائمة: وذلك من خلال تحديد وعاء الضريبة وطريقة التحصيل إلى غير ذلك من الأمور التي تسهل وتيسر العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية وعدم وقوع المشاكل بينهما.¹

_ الإتجاهات العامة العالمية في مجال الإصلاح الضريبي:

تعمل الأنظمة الضريبية في بيئة إقتصادية متفتحة على العالم نتيجة إنتماء الدول إلى المنظمات الدولية والإلتزام إتجاهها وتعرف الإقتصاديات في العادة من فترة لأخرى موجة من الإصلاحات في المجال الضريبي لا يمكن تجاهلها، ومن ثم لا بد من مواجهة تصميم الهياكل الضريبية وفقها، فمنذ نهاية الثمانيات من القرن العشرين عرفت الأنظمة الضريبية موجة من الإصلاحات تصب إتجاه:

(1)- توسيع الأوعية الضريبية وتخفيض المعدلات بما يعمل على زيادة المردودية المالية ويقلص من محاولات التهرب الضريبي.

(2)- إدراج الضريبة على القيمة المضافة ضمن الهياكل الضريبية لما تتمتع به من مزايا كاتساع وعائها ومساعدتها على تحصيل ضرائب أخرى حيادها وإعتمادها على الشفافية.

- كما بينت التجربة في البلدان التي إتبعها إسهامها في رفع الإيرادات العامة بشكل معتبر.

¹ - عبد اللطيف بن أشنهو ، مدخل إلى الإقتصاد السياسي (ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003) ، الطبعة الرابعة ، ص 440.

3- تقليل الاهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة حتى لا يقع هناك تعارض بين الاهداف في حد ذاتها.

4- تعزيز مصداقية النظام الضريبي باستقراره، هذا يسمح للمستثمرين باتخاذ قراراتهم المتعلقة بالتمويل والإستثمار على المدى الطويل.¹

_ التنظيم والوعاء الضريبي:

سنعرف في طيات هذا المبحث التنظيم الفني للضريبة والوعاء الضريبي:

(1): التنظيم الفني للضريبة:

يعرف التنظيم الفني للضرائب بأنه مجموعة من القواعد والأنظمة والتعليمات والإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي.

(2): الوعاء الضريبي:

ونعني بالوعاء الضريبي تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وبيان أسلوب الوصول إليها وطرق تقديرها أي أن لكل ضريبة وعاء معين يتمثل في المادة التي يخضع لها، أو المحل الذي يفرض عليه، فقد يأخذ النظام الضريبي بفكرة الضريبة الواحدة فيختار وعاء واحد ويفرض عليه الضريبة، وقد يفرض عدة ضرائب على مجموعة متعددة من الاوعية إذا سنقسمه إلى قسمين:

نظام الضريبة الوحيدة ونظام الضرائب المتعددة.

_ نظام الضريبة الوحيدة: وهي الضريبة التي كانت سائدة في الأنظمة الضريبية البدائية بحيث كل فرد يدفع قيمة معينة للدولة في فترات مختلفة، وقد عرفت هذه الضريبة عند العرب والرومان والمصريين القدامى وتنقسم إلى قسمين هما: ضريبة الفرد البسيطة وضريبة الفرد المدرجة.

¹ - عبد المجيد قدى ، مرجع سابق ، ص 155.

(أ) - ضريبة الفرد البسيطة: وكانت تفرض بسعر واحد بالنسبة لجميع الافراد بصفقتهم أشخاص يعيشون على أرض الدولة دون النظر إلى الثروات التي يملكونها أو الدخل التي يحققونها.¹

(ب) - ضريبة الفرد المدرجة: وهي ضرائب على الأشخاص أخذت تميز بين الأفراد الخاضعين للضريبة على أساس تقسيمهم إلى فئات بحسب الجنس أو السن أو الطبقة الإجتماعية مثل: النظام الغسلامي فقد عرف نظام الجزية المفروضة على الرجال من أهل الكتاب دون النساء أو الصبية وكان الملتمزمون بدفع الجزية ينقسمون إلى ثلاثة فئات: فالمؤشر الذي يحترف الصناعة كان يدفع 48 درهم والمتوسط من أرباب الصناعة والتجارة كان يدفع 24 درهم، أما العمال يدفع الواحد منهم 12 درهم.

_ نظام الضريبة المتعددة: يقول الاستاذ بودان ((يمكن القول على وجه التقريب إن تعدد الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة لتصحيح عيوب الضرائب الأخرى، وأن الممول الذي يتمكن من التهرب من إحداها يقع بصفة مؤقتة تحت طائلة ضريبة أخرى)).

ولهذا لجأت جميع الدول في العصر الراهن إلى الإستعانة بالضرائب المتعددة حيث تختار من بينها ما يناسب إقتصادها ويحقق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية.²

سنتناول في هذا الفصل إلى تصنيف الضرائب بحيث نذكر أنواعها ومزايا وعيوب كل نوع ونتطرق أيضا إلى حساب الضريبة والإعفاءات الضريبية.

تصنيف الضرائب:

(1): أنواع الضرائب:

تنقسم الضرائب إلى قسمين : ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة

_ الضرائب المباشرة: وتعرف الضرائب المباشرة بأنها الضريبة التي لا يمكن إنتقال عبئها بصفة كلية وأن المكلف بها هو الذي يتحملها نهائيا والضريبة المباشرة نوعان:

¹ - طارق الحاج ، مرجع سابق ، ص 53.
² - عبد الحلیم كراحة وهيثم العبادي ، المحاسبة الضريبية (دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000) ، ص19.
* إقتصادي فرنسي ولد سنة 1530 درس النظريات الكمية وتوفي سنة 1596.

أ)- الضرائب على الدخل: وهي الضريبة التي تفرض على القيمة النقدية التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والإستقرار النسبي خلال فترة زمنية معينة مثل الرواتب والأجور أو أرباح ومكاسب أي عمل أو تجارة .

ب)- الضرائب على رأس المال: وهي الضريبة التي تفرض على الثروة أو رأس المال ونقصد به ما يمتلكه الفرد من أموال عقارية، سواء كانت هذه الاموال منتجة أو غير منتجة كالأراضي والعقارات المبنية، والضريبة تفرض على راس المال نفسه وليس على الدخل الناتج منه.

_ الضرائب الغير المباشرة: وهي الضريبة التي يدفعها المكلف مؤقتا ويستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، وتنقسم الضرائب الغير المباشرة إلى قسمين: ضرائب على الإستهلاك وضرائب على التداول.

أ- ضرائب على الإستهلاك: وهي الضريبة التي تفرض على الفرد بمناسبة حدوث واقعة الإستهلاك أو الإنفاق والقصد منها تحقيق أغراض إقتصادية وإجتماعية ومالية للدولة وهي نوعان.¹

أ-1- الضرائب الجمركية: وهي الضريبة التي تفرض على السلع سواء عند دخولها حدود الدولة أو خروجها من حدود الدولة.

أ-2- ضرائب الإنتاج: وهي الضريبة التي تفرض على السلع بمناسبة إنتاجها، كالضرائب المفروضة على إنتاج السجائر، وقد تفرضها الدولة على أي مرحلة من مراحل الإنتاج لتلك السلعة أو بعد إنتاجها بصفة نهائية، وعادة يقوم المنتج بدفع الضريبة للدولة ثم يرفع سعر الوحدة المباعة بمقدار الضريبة ليحملها المستهلك في النهاية.

ب- الضرائب على التداول: وهي الضرائب التي تفرض على إنتقال الثروة والعقارات من شخص إلى آخر، وغرضها تحقيق مصدر مالي هام للدولة ومثال ذلك:

¹ - المرجع السابق ، ص 14.

عندما يبيع السيد أحمد قطعة أرض للسيد محمد فإن أحمد (البائع) يدفع ضريبة تسجيل ومحمد (المشتري) يدفع ضريبة تسجيل للأرض التي إشتراها، ويطلق عليها أحيانا رسوم التسجيل وهي في الحقيقة ضريبة وليست رسما، والضريبة على التداول نوعين:

ب-1- الضريبة على التسجيل: وهي الضريبة التي تفرض عند إثبات واقعة إنتقال الملكية من شخص إلى آخر.

ب-2- ضريبة الدمغة: وهي الضريبة التي تفرض على عملية التداول بطريقة تحرير المستندات كالعقود أو الشيكات أو فواتير الشراء، وذلك على شكل لصق طوابع على تلك المحررات، وقد يطلب من المواطن لصق طوابع على محررات تقدم إلى أشخاص معينين في دوائر الدولة كما في حالة الإستدعاءات.¹

(2): المزايا والعيوب:

_ مزايا وعيوب الضرائب المباشرة

1- المزايا:

- ثبات حصيلتها وإنتظامها: إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي وعدم تأثرها بالتغيرات الإقتصادية وليست سريعة التغير إلا في حدود يمكن تقديرها، من هنا تكون حصيلة الضرائب المفروضة عليها ثابتة أيضا، ولهذا فهي أكثر ملائمة للإعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة، كما أنها تتمتع بطابع الدورية.
- مرونتها: لما كانت الضرائب المباشرة تنصب على المركز المالي للممول الذي يتميز بظاهرة الثبات النسبي فيرفع سعر الضريبة ضمان لزيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما إقتضت الحاجة، وهذا ما تلجأ إليه الدول في معظم الأحيان لمقابلة المصروفات العامة الطارئة وفي أيام الحروب والإستعداد لها.

¹ - المرجع السابق ، ص 18.

- عدالتها: وذلك من خلال توزيع الاعباء الضريبية وهي أقرب إلى العدالة لما تتمتع به من مسايرة لظروف ولمقدرة الممولين والمكلفين على الدفع ففيها تنقرر الإعفاءات الإجتماعية المناسبة وإعفاء غير القادرين عليها.
- قلة تكاليف جبايتها: حيث أنها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها وبالتالي لسنا بحاجة إلى وقت وجهد كبيرين للوصول إليها.
- إشعار المواطنين بواجبهم: إذ يتحدد شروط دفعها ومواعيد الدفع بما يتفق وظروف الممول.¹

2- العيوب:

- بطء حصيلتها ومرور فترة بين إستحقاق الضريبة وتوريدها للخزينة.
- قد يؤدي أساس الممول بتحملة عبئا ماليا ضخما يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التهرب من دفع الضريبة.
- الضرائب المباشرة ليست لها صفة العمومية بالنسبة لجميع أفراد المجتمع بمعنى أنها تخص أفراد معينين معروفين لدى الجهاز الإداري للدولة وبذلك تشعر فئة دون أخرى بالإرتباط الإجتماعي عن طريق المساهمة بالمال. مما يدفع هذه الفئة إلى مراقبة مصروفات الدولة دون بقية أفراد الفئات الأخرى.
- تحصيل هذه الضريبة يتطلب جهاز إداري واسع مما قد يؤدي ويزيد في أعباء تحصيلها.²

_ مزايا وعيوب الضرائب الغير المباشرة:

1- المزايا:

- مرونتها وإرتفاع حصيلتها لإتساع نطاقها: إذ تشمل، الإنتاج، الإستهلاك، المبيعات... إلخ كما ويساهم كافة المواطنين في أدائها إلى جانب سهولة دفعها دون أن يشعر

¹ - طارق الحاج ، مرجع سابق ، ص 57.

² - حسين مصطفى حسين، المالية العامة (ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001) ، ص 49.

المواطن بوطأتها لأنها تدخل ضمن ثمن شراء السلعة، فلا يستطيع الفصل بين قيمة الضريبة بالسرعة في تحصيلها وتدفعها المستمر خلال السنة المتعلقة بها، دون تعقيد للقوانين أو التداول خلاف بين مموليا ومصاحبة الضرائب لأن عمليات الإنفاق والتداول تتوالى بطريقة مستمرة على مدار السنة للخرينة وليست موسمية.

2- العيوب:

- عدم العدالة وعدم مراعات الظروف المالية لدافعها، فجميع الممولين يقفون على عدم المساوات في دفعها دون إعتبار لدرجة يساهم أو فقرهم لأن عبء الضرائب الغير المباشرة بشكل عام أكبر على ذوي الدخل الصغيرة منه على ذوي الدخل المرتفعة حيث يخص الفقراء نسبة أكبر من دخلهم على الإستهلاك كما أن حصيلة الضرائب يشجع التركيز على السلع الضرورية لضالة حصيلة إيرادات الضرائب على السلع الكمالية، لكن الفن الضريبي المتقدم يخفف من حدة ما ذكر إذ يحدد وعاء الضريبة حسب المقدرة التكليفية للممول، كما أن الدولة تكيف من برنامجها الإنفاقي الإجتماعي بطريقة تساعد الطبقة الفقيرة وتعوض ما قد يكون قد تحملته من عبء إضافي.

- السلع الضرورية هي أكثر السلع ملائمة لزيادة حصيلتها وقد تضطر الدولة في حالة الحاجة الملحة لتمويل الخزينة العامة لفرض ضرائب على هذه السلع أو زيادة نسبها مما يكون له الاسوء. الأثر على العمل الحدى لإستهلاك الطبقة الفقيرة حتى لا تستطيع الإستغناء عن هذه السلع ويكون هذا في صالح الأغنياء وعلى حساب الفقراء.

- إرتفاع تكاليف جبايتها: كي تجبى الضرائب الغير المباشرة بحاجة إلى ضرورة إجراءات وتدابير ونفقات تحصيل ومراقبة المحكمة على المنتجات لمنعهم من التهرب منها والتحايل على أدائها وقد تؤدي هذه الرقابة إلى عقلة الإنتاج في حد ذاته.¹

¹ - طارق الحاج، مرجع سابق، ص 57.

_ حساب الضريبة:

حيث نعني بذلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، من هنا قد تكون هذه النسبة ثابتة أو قد تتغير كذلك المبلغ الضريبي، ويوجد هناك الأنواع التالية في حساب الضريبة:

(1): الضريبة التوزيعية والقياسية والنسبية والتصاعدية:

_ الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

- الضريبة التوزيعية: تلك الضريبة التي يحدد المشروع سعرها أو يحدد فيها المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدماً، كما يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية، هذا النوع من الضرائب طبق في الماضي وبفترات متفرقة من التاريخ، وكانت تطبقه السلطات الإستبدادية التي تبحث عن المال بأي شكل كان، أما في الوقت الحالي فقد تخلت عن هذا الأسلوب جميع الدول المتقدمة وحتى الدول النامية.
- الضريبة القياسية: تلك الضريبة التي يحدد المشروع سعرها إما في شكل نسبة معينة من المادة الخاضعة للضريبة، أو في شكل مبلغ على كل وحدة من وحدات هذه المادة دون تحديد لإجمالي حصيلتها.

_ الضريبة النسبية:

هي تلك الضرائب التي يبقى سعرها ثابت رغم تغيير المادة الخاضعة للضريبة كأن تفرض ضريبة على الدخل سعر 10% فهذا السعر ينطبق على جميع الدخول كبيرة كانت أم صغيرة.

_ الضرائب التصاعدية:

هي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة، فمثلاً الشخص الذي دخله السنوي 1000 دينار يدفع ضريبة بمقدار 15% والشخص الذي دخله 2000 دينار يدفع ضريبة بمقدار 20%... إلخ.

فلاحظ أن معدل الضريبة يزيد كلما إزداد المبلغ الخاضع للضريبة وبالتالي تزيد حصيله الضريبة.¹

وهذا النوع من الضرائب تستخدمه معظم التشريعات الضريبية، خاصة التي تراعي العدالة الإجتماعية، فتمتاز الضرائب التصاعدية بتحقيق العدالة والمساواة لأن أصحاب الدخل العالية يتحملون عبئاً أكبر من أصحاب الدخل المتدنية، كما تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة وعدم تمركزها بيد فئة قليلة من أفراد المجتمع.

(2): أهم أشكال الضرائب التصاعدية:

_ التصاعد بالطبقات:

حسب هذه الطريقة المكلفون إلى عدد معين من الطبقات بحيث تدفع كل طبقة سعر ضريبي معين ويزداد معدل الضريبة كلما زاد دخل المكلف، ودخله في طبقة أعلى.

الدخل	معدل الضريبة	ترتيب الطبقة
لا يزيد عن	5% ←	الأولى ←
		1000 دينار
يزيد عن	7% ←	الثانية ←
		1000 دينار ولا يتجاوز 1500 دينار
يزيد عن	10% ←	الثالثة ←
		1500 دينار ولا يتجاوز 2000 دينار

هذه الطريقة على الرغم مما يميزها من بساطة، إلا أن فيها عيباً جوهرياً لأن صاحب الدخل قد يلحق به الضرر أحياناً بسبب زيادة بسيطة جداً في دخله، فمثلاً شخص دخله 1000 دينار يدفع ضريبة مقدارها

¹ - المرجع السابق ، ص 77.

($1000 \times (5 \div 100) = 50$ دينار)، وبعد ذلك يبقى له من دخله بعد دفع الضريبة ($1000 - 50 = 950$ دينار) وهو الدخل المعد للإنفاق فإذا زاد دخله وأصبح 1001 دينار فإنه يدفع ضريبة مقدارها

($1001 \times (7 \div 100) = 70.07$ دينار)، وبعد ذلك يبقى له من دخله بعد دفع الضريبة ($1001 - 70.07 = 93.93$ دينار) وهذا يعني أن زيادة الدخل بمقدار بسيط (دينار واحد فقط حسب مثالنا) قد كلف الممول ضريبة أكبر من قيمة هذه الزيادة في الدخل، وهي 20 دينار كما في مثالنا.

_ التصاعد بالشرائح:

حسب هذه الطريقة تنقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح يطبق على كل منها سعر معين يرتفع بالانتقال من شريحة إلى أخرى، فلا تطبق الضريبة على الدخل كله بمعدل واحد، إنما تطبق عليه معدلات متعددة بعدد شرائح المادة الخاضعة للضريبة.¹

مثال ذلك : ترتيب الشريحة

معدل الضريبة	الدخل
5%	الأولى ← 1000 دينار الأولى
7%	الثانية ← 1000 دينار الثانية
10%	الثالثة ← 1000 دينار الثالثة
	الرابعة ← ما زاد على 3000 دينار
	15%

- فإذا كان الدخل السنوي لشخص ما 3500 دينار فإنه يدفع الضريبة على

النحو التالي:

¹ - المرجع السابق ، ص 78.

ال : 1000 دينار الأولى يدفع عنها ضريبة بمعدل 5% مبلغ الضريبة عليها هو:

$$1000 \times (5 \div 100) = 50 \text{ دينار}$$

ال : 1000 دينار الثانية يدفع عنها ضريبة بمعدل 7% مبلغ الضريبة عليها هو:

$$1000 \times (7 \div 100) = 70 \text{ دينار}$$

ال : 1000 دينار الثالثة يدفع عنها ضريبة بمعدل 10% مبلغ الضريبة عليها هو:

$$1000 \times (10 \div 100) = 100 \text{ دينار}$$

ال : 500 دينار الرابعة يدفع عنها ضريبة بمعدل 15% مبلغ الضريبة عليها هو:

$$1000 \times (15 \div 100) = 150 \text{ دينار}$$

(3500 دينار : مجموع الدخل ومجموع الضريبة المدفوعة 290 دينار. وبتقسيم مجموع الضريبة المدفوعة (290 دينار) على مجموع الدخل (3500 دينار) نحصل على المعدل الحقيقي للضريبة وهو حوالي 7.43%.

وتعتبر التصاعد بالشرائح من أكثر الأساليب المستخدمة في تطبيق الضريبة.¹

_ الإعفاءات الضريبية:

تستعمل السياسة الضريبية في الأساس كأداة تمويلية إلا أن هذا الدور التمويلي لا زال قائماً وإنما تغير نوعياً تبعاً لتغير مهام الدولة التي بعد أن تخلت عن حيادها أصبحت تستعمل الضريبة كأداة للتأثير على الوضع الإقتصادي والاجتماعي لتحقيق العديد من الأهداف. وتعتمد السياسة الضريبية على مجموعة من الأدوات التي أصبح يعبر عنها في الأدبيات الضريبية ﴿بالإنفاق الضريبي﴾ وهي عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الجبائية

¹ - المرجع السابق ، ص 80.

النمطية وتصنف منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية النفقات إلى خمس مجموعات:
التخفيضات الضريبية-الفرض الضريبي-التخفيضات الخاصة بالمعدلات-تأجيل مواعيد
الدفع-الإعفاءات الضريبية، وسنشير إلى أهم الأدوات المستخدمة من قبل السياسة الضريبية
لتحقيق أهدافها وهي:

(1): تعريف الإعفاء الضريبي:

الإعفاء الضريبي هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ
الضرائب الواجب السداد مقابل الإلتزام بممارسة نشاط معين في ظروف معينة وتكون هذه
الإعفاءات دائمة أو مؤقتة فإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي
بسبب الإعفاء قائما ويتم منح هذا الإعفاء تبعا لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة
الإقتصادية والإجتماعية. أما الإعفاء المؤقت فهو

إسقاط لحق الدولة في مال المكلف مدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع، ويمكن
أن يكون هذا الإعفاء كلياً بمعنى إسقاط الحق طوال المدة كإعفاء المؤسسات العاملة في
الجنوب الكبير في الجزائر (ولايات أدرار-تمنراست-إليزي) من الضريبة على أرباح الشركات
وقد يكون إعفاء جزئياً، وهو إسقاط جزء من الحق لمدة معينة، كإعفاء المؤسسات العاملة في
الطرف الثاني من الجنوب (ولايات بشار-ورقلة-الوادي-البيض-النعامة-بسكرة-غرداية-
الأغواط-الجلفة) من 25% من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح
الشركات تبعا لشكلها القانوني ويمكن تبويب الإعفاءات الضريبية إلى سياسية وإقتصادية
وإجتماعية.¹

_ الإعفاءات الضريبية:

¹ - عبد المجيد قدي ، مرجع سابق ، ص 168.

وهي الإعفاءات التي تكون بهدف توثيق الروابط السياسية والعلاقات مع الدول الأخرى وبهدف منع الإزدواج الضريبي وهي:

- المخصصات والعلاوات: والتي تدفع لأعضاء السلك السياسي المحلي وموظفي الحكومة والمؤسسات العامة حيث تضاف إلى دخل الموظف أو العامل وتعفى من الضريبة ويجب طرحها من إجمالي الدخل للموظف للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.

- الرواتب والمخصصات: التي تدفع لأعضاء السلك السياسي لغير المحليين للبلدان الأخرى شريطة المعاملة بالمثل أي أن الدولة التي لا تعفى أعضاء السلك السياسي المحليين في أرضها من الضريبة فإن موظفيها السياسيين لا يتم إعفائهم من الضريبة.

- الرواتب والأجور: والتي تدفع للموظفين الغير محليين الذين يستخدمون لدى الهيئات الرسمية في الخارج شرط المعاملة بالمثل.¹

- و« حسب نص المادة 7 من القانون رقم 14 لسنة 1995:

1- دخل الاعمي والمصاب بعجز كلي من حرفة أو خدمة.

2- راتب التقاعد المستحق بمقتضى القوانين والأنظمة، علما أن الراتب

التقاعدي يخضع للضريبة في كل من العراق ومصر.

3- أي تعويض مقطوع يدفع بسبب إصابات العمل أو إعتزال الخدمة

أو الوفاة.»

_ الإعفاءات الإقتصادية:

وهي الإعفاءات التي تمنح للأشخاص التطبيين أو الإعتباريين بهدف تشجيع

الإستثمار في مشروعات معينة كما تهدف إلى دخول رؤوس الأموال الأجنبية ومساهمتها في

¹ - عبد الحكيم كراجه وهيثم العبادي ، مرجع سابق ، ص 94.

مشاريع إقتصادية محلية وتسلك جميع دول العالم أسلوب الإعفاء الضريبي لبعض المنشآت الإقتصادية ومن هذه الإعفاءات مايلي:

- فوائد أذونات الخزينة وسندات التنمية وسندات المؤسسات العامة وإسناد قرض الشركة المساهمة العامة ويكون هذا الإعفاء كلياً لمالكي هذه الأوراق المالية.
- أرباح سندات المقارضة نسبة 9% من المال المستثمر منها سنوياً، وإذا كان المشروع الذي مول بإصدار هذه السندات عقارياً تعفى هذه الأرباح كلياً مهما كانت نسبتها إلى المال المستثمر المقيم في هذه السندات بنكا أو شركة مالية أو شركة تقبل الودائع أو شركة مقترضة من الغير وتدفع فائدة على هذا الإقتراض قيود مبلغ لا يزيد على 15% من هذه الأرباح كنفقة للدخل المتأتي منها وتحسم قيمة هذه النسبة بالدنانير ومن النفقات المقبولة وذلك بالرغم مما ورد في أي قانون آخر.
- الفوائد التي تتحقق للمودعين من الأشخاص الطبيعيين والشركات لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع وذلك بهدف تشجيع المواطنين على إيداع أموالهم لدى البنوك ومن ثم إستثمارها في مشاريع إقتصادية بهدف زيادة الدخل القومي.
- الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية الرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الإقراض المتخصصة في المملكة المستحقة في البنوك والشركات المالية والمتأتية من إستثمار الجزء السائل من رأس المال، المدفوع والإحتياطات والأرباح المدورة والمدفوعة الضريبية ويكون هذا الإعفاء لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التأسيس إذا تأتت الفوائد المذكورة من إستثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والإحتياطات والأرباح مدفوعة الضريبية.
- الدخل الذي يعفيه قانون تشجيع الإستثمار وإتفاقيات تشجيع الإستثمار الثنائية أو المتعددة التي تعقدها الحكومة وفي الأحكام الواردة.¹

¹ - عبد المجيد قدى ، مرجع سابق ، ص 173.

_ الإعفاءات الإجتماعية:

وهي الإعفاءات التي تمنع للأفراد أو الجهات أو مؤسسات معينة ليس هدفها الربح كالمؤسسات الدينية والخيرية والثقافية وذلك تشجيعا لهذه المؤسسات على عمل الخير وهي الإعفاءات:

- دخل السلطات المحلية كالبليات والدخل الذي تحصل عليه البلديات قد يتمثل في صورة رسوم أو ضرائب وفي هذه الحالة لا يجوز فرض ضريبة على ضريبة وقد يكون دخل السلطات المحلية ناتج عن ممارسة عمل تجاري كإنشاء المطاعم أو المقاهي ومشاريع أخرى وسبب إعفاء البلديات من الضريبة كونها تهدف إلى تقديم خدمة عامة.
- دخل الجمعيات التعاونية من عمل لا يستهدف الربح: تهدف الجمعيات التعاونية أساسا إلى تقديم خدمات للمساهمين فيها وبالتالي فإن دخلها غير خاضع للضريبة (إشترط القانون أن يكون مصدر الدخل من عمل لا يستهدف الربح).
- دخل أي مؤسسة دينية أو خيرية أو ثقافية أو تربية أو رياضية أو صحية ذات صبغة عامة لا تستهدف الربح ودخل الأوقاف الخيرية ودخل إستثمارات مؤسسات الأيتام.
- وسبب هذا الإعفاء يعود إلى رغبة الدولة في تشجيع مثل هذه المؤسسات على تقديم خدماتها العامة للجمهور وهي بالتالي تخفف من الأعباء العامة للدولة، ويأتي معظم دخول المؤسسات من أعمال لا تستهدف تحقيق الربح وبالتالي فهي معفات من الضريبة، ولكن لو أن جزء من دخل هذه المؤسسة كان من مصدر تجاري أو صناعي فما هو حكمها ؟
- يرى البعض أن هذه الأرباح لا بد من خضوعها للدخل بإعتبارها من عمل تجاري أما الدخل من مصدر لا يستهدف الربح فهو معفى من الضريبة.

- القيمة الإيجارية للأبنية التي يستغلها مالکها إذا كان شخصاً طبيعياً أو يشغلها مالکها إذا كان شخصاً معنوياً أو أياً من موظفيه ومستخدميه لغاية السكن دون مقابل وفي الحالة الأخيرة يقتصر الإعفاء على القيمة الإيجارية للمالك وليس المستخدم الذي يشغلها.¹

_ مشاكل الضريبة:

(1): العبء الضريبي:

تخلق الضريبة عبئاً يتحمله من تستقر عليه في النهاية، ويتمثل هذا العبء في مقدار الضريبة التي ينبغي على المكلف أن يدفعها للدولة، فعملية نقل الضريبة هي عملية إقتصادية يتوصل بواسطتها دافع الضريبة للدولة إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه إلى أشخاص آخرين مستعينا في ذلك بالعلاقات الإقتصادية التي تربطه بالآخرين كأن يكون مالكا لمنزل يحاول أن يحمل المستأجر الضريبة العقارية التي يدفعها عن طريق رفع قيمة الإيجار.

ولكي يكون نقل عبء الضريبة لا بد من توفر شرطين:

1- أن يكون موضوع الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها قصد مبادلتها.

2- أن يكون تغيير ثمن هذه السلعة أو الخدمة ممكناً وهكذا (ووفقاً للشرط (1) نجد الضريبة موحدة على الدخل أو على إيرادات رؤوس الأموال بصفة عامة لا ينقل عبئها وعلى العكس من ذلك ينقل عبء الضريبة على الدخل النوعية لعوامل الغنتاج لأنها تدخل في أثمان السلع والخدمات أما (وفقاً للشرط (2)) في حالة المنافسة وفرض ضريبة نوعية على سلعة فإن عبء الضريبة بالكامل ينتقل إلى المستهلك لأن المنتج في المنافسة لا يحقق في الفترة الطويلة أرباحاً غير عادية، ولذا سيخرج

¹ - عبد الحكيم كراجه وهيثم العبادي ، مرجع سابق ، ص 29.

المنتجون الحديون وترتفع أسعار السلع بما يعادل مقدار الضريبة. أما في حال إحتكار والضريبة النوعية على السلعة التي ينتجها فعادة ما ينقل جانب من عبء الضريبة إلى المستهلكين حيث يمكن رفع الثمن نتيجة الضريبة.

وبتعريف آخر يعبر نقل العبء الضريبي عن تلك العملية التي يتمكن بموجبها دافع الضريبة إلى نقل ما دفعه من ضرائب كلياً أو جزئياً إلى الغير مستعينا في ذلك ببعض القوى الإقتصادية، فعندما يقوم المشرع بفرض ضريبة فإنه يقوم بتحديد الشخص المكلف قانوناً بدفعها، ويكون هذا المكلف إما متقبلاً للضريبة متحملاً لعبئها أو غير متقبل يسعى إلى تحويل عبئها إلى الغير وهكذا دواليك إلى أن تستقر لدى شخص ما فيسعى¹ إلى تحويل عبئها إلى الغير إلى أن تستقر لدى شخص ما بصفة نهائية وهذا الشخص هو الممول الحقيقي أو الممول النهائي وهو ما يعرف بالإنعكاس الضريبي.

(2): نقل العبء الضريبي (أشكال الإنعكاس الضريبي):

يمكن تمييز ثلاث أشكال لنقل العبء الضريبي:

_ النقل الضريبي الكلي والجزئي:

في هذا الإطار يمكننا التمييز بين الحالات الثلاثة التالية:

- ضرائب لا يمكن نقل عبئها نهائياً حيث لا تكون هناك معاملات بين الافراد تمكنهم من نقل العبء ويتعلق الامر بالضرائب على الاشخاص على الشركات والضرائب على المداخل الناجمة عن العمل.
- ضرائب يمكن نقل عبئها جزئياً ويتعلق الامر بالضرائب المفروضة على الاشخاص الذين يدخلون في معاملات مع آخرين يتمكنون من خلالها تحميل أثمان هذه المنتجات جزءاً من الضريبة.
- ضرائب يمكن نقل عبئها بالكامل وهي تلك الضرائب التي يمكن تضمينها كلية في الأسعار.

¹ - المرسي السيد الحجازي ، مبادئ الإقتصاد العام (الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ، 2000) ، ص 132.

_ النقل الأمامي والنقل الخلفي:

• يكون النقل أماميا عندما تفرض الضريبة في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج أو التداول ويكون الممول قادرا على نقلها إلى مرحلة تالية له كأن يقوم المستورد أو المنتج أو البائع بنقل الضريبة التي دفعها إلى المشتري عن طريق إدماجها في سعر البيع.

• يكون النقل خلفيا عندما يتمكن دافع الضريبة من نقلها إلى مرحلة سابقة له، كأن يقوم المنتج الذي دفع الضريبة بنقلها إلى عوامل الإنتاج المستخدمة في إنتاج السلعة عن طريق خفض أسعارها (تخفيض أجور العمال ... أسعار المواد الأولية - فوائض القروض... إلخ) بمقدار الضريبة أو الجزء منها.

_ النقل المقصود والغير المقصود:

• يكون النقل مقصودا عندما يكلف المشرع الضريبي بدفع ضرائب معينة معتقدا قدرتهم على نقلها للغير، أما إذا كلف المشرع أشخاصا بضرائب معتقدا عدم قدرتهم إلى الغير إلا أنهم نجحوا في عملية النقل، فيعتبر هذا النقل غير مقصود.¹

_ العوامل المحددة لعملية نقل العبء الضريبي:

ويتوقف نقل العبء الضريبي على مجموعة من العوامل أهمها:

- مدى إقتراب الوعاء الضريبي من المبادلات: فكلما كان الوعاء الضريبي عبارة عن سلعة أو خدمة يتم تبادلها كلما سهل نقل العبء الضريبي، ولهذا نجد الضرائب الغير المباشرة سهلة النقل بخلاف الضرائب المباشرة.
- درجة مرونة عرض السلعة: بإفتراض ثبات المعطيات المتعلقة بالطلب كلما كانت مرونة العرض كبيرة كلما تيسير نقل العبء الضريبي إلى المستهلك بشكل كبير،

¹ - عبد المجيد قدى ، مرجع سابق ، ص 142.

وتعتبر مرونة العرض مدى إستجابة العرض للتغيير الحاصل في السعر، وتكون المرونة كبيرة عندما يتغير العرض بنسب أكبر من تغير السعر، ومن هنا فإن العرض عديم المرونة لا يمكن من نقل عبء الضريبة وذلك لعدم قدرة المنتج على التحكم في عرض السلعة.

- درجة مرونة الطلب: تتوقف مرونة الطلب على مدى أهمية السلعة أو الخدمة بالنسبة للمستهلك وعلى مدى وجود سلع أو خدمات ووزن السلعة ضمن ميزانية الإنفاق الشخصي والعلاقة بين إمكانية نقل العبء الضريبي ودرجة مرونة الطلب علاقة عكسية كلما زادت درجة مرونة الطلب السعرية كلما قلت إمكانية نقل العبء الضريبي إن أي زيادة في السعر تؤدي إلى إنخفاض أكبر في الطلب.
- لهذا نجد السلع الضرورية التي تتسم بضعف مرونتها عي الأكثر ملائمة لنقل عبء الضريبة.
- الظروف الإقتصادية العامة: تمر الإقتصاديات بصفة عامة بفترات متعاقبة من الإنتعاش والرخاء، الأزمة والكساد مثل هذه الأوضاع لها تأثيرها على إمكانية نقل العبء الضريبي ففي فترات الرخاء ترتفع المداخيل ومن ثمة تقل حساسية الطلب لإرتفاع الاسعار كما يؤثر ذلك لإمكانية نقل العبء الضريبي أما في فترة الكساد تنخفض الدخول الفردية ومن ثم تزداد حساسية الطلب لإرتفاع الاسعار مما يقلل من إمكانية نقل العبء الضريبي للمستهلك.¹

_ نظريات الإنعكاس الضريبي:

هناك أكثر من نظرية تفسر الإنعكاس الضريبي منها:

- 1- نظرية العرض والطلب: حسب هذه النظرية يتم نقل العبء الضريبي بما يتلائم مع الظروف الغقتصادية والإجتماعية والنفسية القائمة والتي من الصعب التحكم بها

¹ - المرجع السابق ، ص 144.

ولكنها تتجسد في قوانين العرض والطلب، ففي سوق الإحتكار يتحكم المنتج في الكمية المعروضة من السلع وسعرها وبالتالي يكون قادر على نقل العبء الضريبي إلى الأمام، هذا الأمر يختلف في حالة المنافسة حيث تكاليف الإنتاج تؤثر على نقل العبء الضريبي إلى الأمام أو إلى الخلف.

2- نظرية كانار: حسب هذه النظرية فإن الضريبة تصيب في بدايتها عدد من المكلفين القانونيين ولكنها في النهاية تتوزع على عدد أكبر من الأشخاص ويتحمل عبؤها الجميع بحيث لا يشعر بها أحد وأعطى مثال على ذلك كالضرائب المفروضة على الأرباح في الصناعة، فصاحب الصناعة المصنع ينقل العبء الضريبي إلى الأمام وعلى سعر السلعة المنتجة التي يتحملها تاجر الجملة المشتري لتلك السلعة ويقوم الأخير بنقلها إلى تاجر التجزئة والذي بدوره ينقلها إلى المستهلك والذي يحاول أن ينقلها لغيره من خلال مطالبته برفع الأجور.

وجهت إنتقادات لهذه النظرية من حيث عدم واقعيتها، لأن تطبيقها بحاجة إلى ظروف إقتصادية معينة من حيث الإزدهار الإقتصادي أو الركود الإقتصادي وهذا من الصعب التحكم به، كذلك قد لا يستطيع العامل المطالبة برفع أجره... إلخ، من هنا نلاحظ أنه من الصعب توزيع الضريبة على جميع الأشخاص بشكل عادل.

3- النظرية الطبيعية: والتي تعتبر الأرض المصدر الرئيسي للثروة، لذا فالضريبة لا تفرض إلا على الربح وأي ضريبة تفرض من قبل الدولة فإن إنعكاسها يعود في نهاية المطاف على الأرض، جامعة أو كلية مجمع

أو معهد فوق مستوى شهادة الدراسة الثانوية العامة.¹

(3): الإزدواج الضريبي:

سنتعرف في هذا المطلب إلى تعريف الإزدواج الضريبي وشروطه وأنواعه

¹ - حامد عبد المجيد درار، مبادئ المالية العامة (مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000)، ص 93.

_ تعريف الإزدواج الضريبي:

تتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي عندما يحدث أن تفرض على مكلف معين ضريبة أو ضريبتان متشابهتان على نفس المادة الخاضعة للضريبة عن نفس الفترة الضريبية، مثل إذا فرضت الضريبة على نوع معين من الدخل على مرحلتين، وحصلت من نفس الشخص عن نفس مدة الضريبة، وكذلك مثل إذا كان شخص يقيم على إقليم دولة ما يدفع ضريبة لهذه الدولة عند دخل حقه على إقليم دولة أخرى يدفع لها في نفس الوقت ضريبة من هذا الدخل.¹

_ شروط الإزدواج الضريبي:

1- وحدة الضريبة: يشترط لوجود إزدواج ضريبي أن تفرض ضريبتان من نوع واحد أو متشابهتان على الأقل وذلك مثل: ضريبتا الدخل ورأس المال.

2- وحدة الممول ويعني هذا الشرط أن يكون الشخص الذي فرضت عليه ضريبتان هو نفس الشخص.

3- وحدة المادة الخاضعة للضريبة: يجب أن يكون وعاء الضريبة في مرات فرضها واحد، مثل الجزائر تفرض ضريبة على دخل الأسهم والسندات الأجنبية التي يملكها الفرنسيون المتوطنون في الجزائر، وتفرض فرنسا ضريبة على نفس الدخل.

4- وحدة المدة: إذا فرضت الضريبة على رأس المال سنة 2000 فيجب أن تفرض نفس الضريبة عام 2001 مثلاً، وهنا لا يتحقق الإزدواج الضريبي، حيث أن نفس الضريبة فرضت في أوقات مختلفة و حتى إن كان على نفس المادة الخاضعة، لذا يكون هناك إزدواج ضريبي إذا كانت في نفس المدة.²

_ أنواع الإزدواج الضريبي:

هناك إزدواج داخلي ودولي:

1 - محمد دويدار، مبادئ الإقتصاد السياسي، الجزء الرابع الإقتصاد المالي (منشورات حلب الحقوقية، بيروت، 2001)، ص 323.
2 - حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص 51.

1- الإزدواج الضريبي الداخلي: يكون الإزدواج الضريبي داخليا إذا تم فرض الضرائب التي يتحققها الإزدواج من الحكومة المركزية أو أحيانا تفرض الحكومة المركزية إحدى الضرائب ثم تقوم إحدى السلطات بفرض نفس الضريبة، أو تفرض السلطة المركزية ضريبتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعلى نفس الشخص أي أن الإزدواج الضريبي الداخلي هو أمر متصور في حالتين:

- الحالة الأولى: أن يكون فرض الضرائب من إختصاص سلطتين فأكثر، فتقوم أكثر من سلطة بفرض نفس الضريبة على المكلف بخصوص نفس المادة الخاضعة للضريبة، وفي خلال نفس الفترة الضريبية، كما إذا وجدت سلطة قومية إلى جانب سلطة محلية وفرضت كل من السلطتين ضريبة على شركة شخص معين في هذه الحالة يدفع مقدار الضريبة مرة للسلطة المحلية ومرة للحكومة المركزية.
- الحالة الثانية: إن تفرض السلطة المركزية الضريبة على نفس الشخص على مرحلتين كما إذا فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن العمل في سنة معينة مرة بإعتباره دخلا نوعيا ومرة أخرى بإعتباره أحد مكونات الإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة العامة على الإيراد.¹

2- الإزدواج الضريبي الدولي: ويكون الإزدواج الضريبي دوليا كما هو الحال بالنسبة لشخص يقيم على أرض دولة ما ويمتلك ممتلكات على إقليم دولة أخرى، ويقوم بدفع الضريبة لكل من الدولتين عن دخله من نفس الممتلكات ونفس الفترة الضريبية، فالدولة الأولى تستند إلى أن الشخص يقيم على أرضها والثانية إلى أن ممتلكاته تقع على إقليمها، أي يكون الإزدواج الضريبي دوليا إذا قامت دولتان أو أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعلى نفس الشخص في نفس المدة.²

¹ - مرجع سابق، ص 55.
² - محمد دويدار، مرجع سابق، ص 324.

(4): التهرب الضريبي:

_ تعريفه:

التهرب الضريبي عمل غير مشروع إذ يعتمد على وسائل إحتيالية للتهرب من دفع الضرائب المقررة.يقوم به المكلف بعد أن تتحقق ذمته الواقعة المنشأة للضريبة كأن يتحقق له دخل يلزم القانون الضريبي أصحابه بضرورة دفع الضريبة عليه، لكن المكلف لا يقوم بدفع تلك الضريبة، ويعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الإلتزام بدفع الضريبة.

_ أسباب التهرب الضريبي:

هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي نذكر منها مايلي:

1-العوامل الأخلاقية:

أهم العوامل الجوهرية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي نذكر منها ما يلي:

- ضعف المستوى الأخلاقي لدى الافراد المكلفين.

2-عوامل سياسية وإقتصادية:

- إنعدام الإستقرار السياسي والإقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا

للهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات على

القيام بوظائفها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء إلتزاماتها

الضريبية.¹

3-عيوب في التشريع الضريبي:

التي قد نجدها في تعدد الضرائب وتعقيد في التشريعات الضريبية.

4-عيوب في الإدارة الضريبية:

هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير

أكفاء،وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في

تطبيق القوانين الضريبية.

¹ - عطية عبد الواحد ، مبادئ وإقتصاديات المالية العامة (دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000) ، ص 809.

5- عيوب في المكلف نفسه:

فهناك عوامل نفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لإعتقاده بعدم عدالتها، فالمواطن يقيس مدى النفع الذي يعود عليه من النفقات العامة ومدى تحمله لأعباء الغيرادات العامة... إلخ.

فكل هذا يساعد المكلف على إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة.

_ طرق مكافحة التهرب الضريبي:

يوجد هنالك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من إنتشاره ومن بين هذه الطرق ما يل:

1- حق الإطلاع: يجوز لموظفي الضريبة الإطلاع على الوثائق

والملفات التي بحوزة المكلف وذلك ضمن القانون، مما يجعل

المكلف أن يقدم معلومات صحيحة.

2- تقديم إقرار مؤيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى

الطلب من المكلف حلف يمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها

للدوائر الضريبية كما يحصل في فرنسا، وهذه الطريقة لا تصلح

في جميع الدول لذا فإن إستخدامها محدود ونادر.

3- عدم المبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن تفرض الضرائب بالسعر

والعدد القابل للتطبيق وأن تتلائم مع الوضع الإقتصادي السائد

وإمكانيات المواطنين، فليس من المنطق أن تكثر من الضرائب في

الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائها، من هنا تلجأ

الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية لما يتلائم

مع التغيرات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والمالية.

4- الجباية من المصدر: تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزانة.

_ آثار الضرائب:

سنقوم الآن بتوضيح أثر الضرائب على بعض المتغيرات سواء على المستوى القومي أو على المستوى الفردي، والتي سنرتبها على النحو التالي:

(1): أثر الضريبة على الإستهلاك والإدخار:

إن فرض الضرائب يؤدي بشكل عام إلى تخفيض الإستهلاك وخاصة إستهلاك أصحاب الدخل المحدودة لأن إقتطاع من دخولهم على شكل ضرائب يحد من قوتهم الشرائية، لأن الدخل المعد للإنفاق سوف ينخفض، يلاحظ هذا جليا في الدول النامية، حيث تدنى الدخل وإقتطاع جزء كبير من الدخل للإنفاق الإستهلاكي، إذ تصل هذه النسبة في بعض الدول إلى 90% كما أن إستهلاك الاغنياء يتأثر من الضرائب ولكن بنسبة ضئيلة إلى جانب أثر الضرائب على الإستهلاك يوجد أثر على الإدخار، ولكن المتضرر من ذلك هم الاغنياء لأن بإمكانهم أن يقطعوا جزءا من دخلهم على شكل إدخار، فزيادة الضرائب يؤدي إلى تخفيض إدخارهم أما الفقراء فإن تأثيرهم يكون قليل جدا لأن إدخارهم منخفض جدا.

وفيما يتعلق بالضرائب الغير مباشرة فيتوقف أثرها على نوع السلع التي تفرض عليها، فالسلع الكمالية يكون الإقبال عليها قليل إذا فإن تأثير الضرائب عليها يكون متدني أما سلع الإستهلاك الجاري فإن أثر الضرائب عليها يكون محدود لأن الأفراد قد إعتادوا على إستهلاكها.

(2): أثر الضريبة على الناتج القومي والدخل القومي:

1- الآثار الإقتصادية:

يرى البعض أن فرض الضرائب يكون حافز لزيادة العمل والغنتاج وبالتالي إلى زيادة الدخل القومي والناتج القومي فعند قيام الدولة بزيادة الضرائب يقوم العمال بزيادة جهودهم للعمل أكثر كي يزيدوا من دخولهم لتغطية أعباء الضرائب الجديدة

وليحافظوا على مستوى المعيشة الذي إعتادوا عليه قبل فرض الضرائب الجديدة، أما بالنسبة للمنتج فإنه يزيد من إنتاجه كي يحافظ على مستوى الربح الذي إعتاد عليه أو يزيد من هذا الربح وذلك لتغطية أعباء الضرائب الجديدة.

2- الآثار الإنكماشية:

يرى البعض أن فرض ضرائب جديدة يؤدي إلى تقليل الإستهلاك والتالي إلى تخفيض إنتاج السلع الإستهلاكية والذي يرتبط معه تخفيض إنتاج السلع الإستثمارية إلى جانب ذلك.

رابعاً: القروض العامة:

I - تعريف القروض العامة: بقصد بها الأموال التي تقترضها الدولة أو أحد الهيئات العامة من الافراد أو الهيئات الخاصة الوطنية أو الأجنبية أو من المؤسسات الدولية مقابل تعهدا برد المبلغ المقترض مع دفع أعبائه حسب شروط العقد.

II - أنواع القروض العامة: يمكن تقسيم القروض العامة إلى عدة أنواع طبقاً لوجهة النظر التي يقوم عليها التقسيم.

- فمن ناحية الحرية في الإكتتاب : توجد القروض الأختيارية والإجبارية.

- فمن ناحية المصدر المكاني للقرض : توجد القروض الداخلية والخارجية.

- فمن ناحية مدة القرض : هناك القروض المستديمة والمؤقتة.

والقروض المؤقتة تكون قصيرة الأجل ومتوسطة الأجل وطويلة الأجل.

1- القروض الإختيارية والإجبارية:

أ- القروض الإختيارية : هي التي تحصل عليها الدولة دون إستخدام سلطة الإلزام أي أن الأفراد يكونون أحرار في الإكتتاب بسندات القرض أو الإمتناع عنها.

ب- القروض الإجبارية : هي التي تلجأ إليها الدولة بسبب ضعف ثقة الجمهور في مقدرتها المالية أو في إئتمانها المالي وكذلك تلجأ إليها لتحقيق أهداف معينة مثل سحب جزء من

دخول الافراد أو الهيئات بقصد تخفيف الطلب الكلي على العرض الكلي والتخفيف من حدة الضغوط التضخمية.

-2- القروض الداخلية والخارجية:

أ- القروض الداخلية: هي التي تصدر داخل إقليم الدولة ويكتتب فيها بالعملة الوطنية.
ب- القروض الخارجية: يتم إصدارها خارج إقليم الدولة ويكتتب فيها بالعملة الأجنبية. وتلجأ الدولة للقروض الخارجية تحت تأثير عاملين أساسيين:

- عدم كفاية المدخرات المحلية من أجل تمويل المشروعات الاقتصادية الإجتماعية.
- الرغبة في علاج ميزان المدفوعات حيث أن القروض الخارجية تمكنها من الحصول على العملات الأجنبية التي تساهم في ذلك.

-3- القروض المستديمة والمؤقتة:

أ- القروض المستديمة: هي التي تلتزم الدولة بدفع فوائدها دون أن تحدد موعدا أو تاريخا لسدادها بحيث يبقى لها إختيار الموعد المناسب لذلك.

ب- القروض المؤقتة: (القابلة للإستهلاك) فهي التي تحدد الدولة مقدما موعدا وأجلا للوفاء بها. والقروض المؤقتة تؤدي إلى تخلص الدولة من أعباء قروضها العامة في الحدود الزمنية المنقولة وهو ما يزيد من مقدرتها على الإقتراض في المستقبل.

أما المستديمة فتؤدي إلى تراكم الديون على الدولة وإزدياد أعبائها مما يؤثر على

الكيان المالي للدولة.

- القروض القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل:

يمكن أن تكون القروض المؤقتة قصيرة الأجل ومتوسطة الأجل وطويلة الأجل:

- فالقصيرة : هي القروض التي تكون مدتها بين 3 أشهر وسنتين ومثالها

أذونات الخزينة العامة (سندات قصيرة الأجل غالبا تكون لثلاثة أشهر

وسنتين) تصدرها الدولة لتغطية نفقات معينة عند حدوث عجز موسمي في

الميزانية ناتجا عن عدم تحصيل بعض الإيرادات.

- المتوسطة: فهي قروض تزيد مدتها عن سنتين إلى 7 سنوات.
- الطويلة: هي تلك التي تمتد إلى 15 و20 سنة في بعض الأحيان، وتلجأ الدولة إلى هذين النوعين (المتوسطة والطويلة) لتغطية عجز لا يمكن تغطيته خلال السنة المالية الحالية أو القادمة أو من أجل تمويل المشروعات الإستثمارية بشكل عام وأحيانا يكون ذلك بسبب نفقات الحروب أو الدفاع .

III - إستهلاك القروض العامة:

1- مفهوم إستهلاك القرض العام: نقصد بإستهلاك القرض العام قيام الدولة بتسديد قيمته لحاملي سندات وهو ما يؤدي إلى تناقص المبلغ الذي تلتزم الدولة برده سدادا لقيمة القرض فضلا عن تخلص الدولة من دفع الفوائد بالنسبة لما يتم إستهلاكه من سندات. فإستهلاك القرض هو قيام الدولة بالتخلص تدريجيا من عبئ القرض الأصلي مع فوائده.

2- أساليب إستهلاك القرض العام:

تقوم الدولة بإعادة إختيار الأسلوب الذي تراه مناسبا للوفاء بالقرض والتخلص من أعبائه المالية.

فقد تلجأ إلى إستهلاك القرض على أقساط سنوية محددة بالتدريج، وفي هذا الأسلوب نرى الدولة تدفع لحامل السند جزءا من قيمته الأصلية بالإضافة إلى الفائدة المستحقة له وذلك حتى يتم إستهلاك سندات القرض بعد فترة من الزمن.

وقد تقوم الدولة بإخراج نسبة معينة من السندات سنويا في عملية القرعة ودفع قيمة السندات التي تخرج في عملية السحب بالقرعة كاملة لأصحابها وذلك سواء جرت القرعة على أساس أرقام السندات الفردية أو الزوجية وإما على أساس إختيار مجموعة من السندات تتميز كل منها بعلامة معينة.

وهناك أسلوب ثالث لإستهلاك القرض العام عن طريق تدخل الدولة لشراء سندات من البورصة وبصفة خاصة حين يكون سعر السندات في البورصة أقل من سعر التعادل أو حينما تكون قيمتها دون القيمة الإسمية الأصلية، فهناك يكون من مصلحة الدولة التدخل لشراء السندات بقيمة أقل من القيمة الأصلية التي تكون مدينة بها في الأصل وهو ما يحقق المصلحة المالية للدولة بالقدر الذي يعرض الدائنين للتضرر.

خامسا: الإصدار النقدي الجديد (التمويل بالتضخم):

I - تعريفه:

يقصد بالإصدار النقدي الجديد خلق كمية إضافية من النقود تؤول إلى الدولة لتستخدمها في تمويل نفقاتها العامة التي تتجاوز ما حصلت عليه من الإيرادات العامة. والدولة تقوم بالإصدار بطريقة مباشرة إذا كانت هي التي تتولى عملية الإصدار لو كان بنك الإصدار بنكا مؤمما وقد يتم الإصدار بطريقة غير مباشرة على شكل قرض (بواسطة أدونات الخزينة عادة) من الهيئات التي تتولى عملية الإصدار إذا كانت هذه الهيئات عامة وتتمتع بنوع من الإستقلال.

وكذلك يمكن للدولة خلق كمية إضافية من النقود عن طريق الإقتراض من البنوك التجارية التي يمكنها خلق ما يسمى بالنقود الكتابية أو نقود والودائع بحيث محل النقد تعهد البنوك التجارية بالدفع مما يؤدي إلى تحسين وسائل الدفع العامة ويطلق على هذه العملية الثانية (التوسع في الإئتمان المصرفي) ولها أثر من حيث زيادة وسائل الدفع مثل الإصدار الجديد ويتفق كلى الأسلوبين في كونهما يؤديان إلى زيادة وسائل الدفع وبالتالي إلى زيادة الطلب الكلي على العرض الكلي وهذا يؤدي إلى إرتفاع في الأسعار وبالتالي إلى إنخفاض القوة الشرائية للنقود.

ويشكل هذا الإنخفاض عبئا على الدخل والثروة ومن ثم فإن التضخم الناتج عليه يؤدي إلى توزيع العبء العام بعيدا عن حركات الإنتاج أو الدخول لذلك إصطاح الفكر

المالي على تسمية العملية الممثلة في الإصدار الجديد أو التوسع في الغنتمان المصرفي (التمويل التضخمي).

II- موقف التقليديين منه:

عارضت النظرية التقليدية للجوء إلى هذا الأسلوب لتمويل النفقات العامة إنطلاقاً من النظرية التقليدية الإقتصادية وبسبب الآثار السيئة التي تنتج عنه.

فقد قامت النظرية الإقتصادية التقليدية على أساس تلقائية توازن التشغيل الشامل وأسست في ذلك إلى قانون المفكر المالي " جون باتيست ساي " في الاسواق أو قانون المنافذ الذي يقوم على أساس أن العرض يخلق الطلب المساو له دائماً، وأن العرض يتجه تلقائياً نحو التشغيل الشامل مع ضمان الخواص التالية:

- المنافسة.
- حرية إنتقال وسائل الإنتاج.
- تحركات الأسعار.

ويترب على ذلك عدم تدخل الدولة في الشؤون الإقتصادية وضرورة حياد سياستها المالية، وحيث أن الإصدار الجديد يعتبر صورة من صور التدخل ويضر بمصلحة التوازن الإقتصادي فإنه في النهاية يؤدي إلى التضخم لأنه يزيد من النفقات العامة ويؤدي إلى تدهور قيمة النقود بفعل إرتفاع الأسعار، وبالرغم من ذلك يقول التقليديون أن الأفراد يستمرون في زيادة الطلب نظراً لتوقعهم إرتفاعاً في الأسعار كما أن المنتجين يعمدون إلى تأجيل البيع أملاً في تحقيق أرباح أكثر وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الطلب ونقص في العرض وإرتفاع في الأسعار وبالتالي تدهور في قيمة النقد من جديد، لهذا رفض التقليديون هذا الأسلوب بسبب آثاره الإقتصادية السيئة ومن هذه الآثار:

- 1- أنه يضر بأصحاب الدخل الثابتة والمتغيرة ببطئ (الفوائد، الإيجازات، الرواتب والأجور) بينما يفيد أصحاب الدخل الرنة (الأرباح مثلا)، بمعنى أن التضخم يعمل على إعادة توزيع الدخل الوطني لصالح الأغنياء ويعمل على زيادة حدة التفاوت في الدخل.
- 2- يعمل على إنقاص حجم الإدخار لأنه يؤدي إلى تخفيض قيمة النقد وزيادة الأفراد في الطلب لتوقعهم ارتفاعا أكثر في الأسعار.
- 3- يؤدي إلى إنتقال رؤوس الأموال للخارج بسبب تدهور قيمة النقد وكذلك عدم إقبال الراس المال الأجنبي للإستثمار داخل البلد.
- 3- يؤثر التضخم سلبا في نوع الإستثمارات لأنه يشجع الإستثمار في تكوين المخزون السلعي وزيادته وفي إنتاج السلع الإستهلاكية بسبب تزايد الطلب عليها وهذا يعمل على إحداث خلل في الهيكل الإنتاجي للدولة.

III- موقف الفكر المالي الحديث من التمويل بالعجز:

الفكر المالي الحديث إستنادا إلى النظرية الكنزية نادى بإمكانية اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد من أجل تمويل النفقات العامة في حالة وجود موارد إقتصادية معطلة (بشرية +مادية) وإنطلق المحدثون أيضا من عدم صحة الفروض التي قامت عليها النظرية التقليدية وما ذهب إليه من تلقائية توازن التشغيل الشامل ومن أن العرض يخلق الطلب المساوي له.

1- فمن ناحية ليس هناك ما يضمن وجود مساواة دائمة بين الإدخار والإستثمار، لأن العوامل التي تحدد أحدهما تختلف على العوامل التي تحدد الآخر، فقد يكون هناك ما يدعوا الأفراد إلى الإكتناز - عدم إنفاقهم لجزء من دخولهم - وهذا يؤدي إلى نقص الطلب الكلي عن العرض الكلي.

2- من ناحية أخرى ليس هناك ما يضمن وجود المنافسة و التي تعتبر بديهية بالنسبة للفكر التقليدي وحرية تنقل عناصر الإنتاج وتحركات الأسعار ثم ليست هناك ما يؤكد إستمرار

توازن التشغيل الكامل. بل على العكس من ذلك نجد في الدول الرأسمالية إنتشار البطالة وعدم تحقيق التشغيل الشامل وهو ما جعل الإقتصادي الإنجليزي " جون مينارد كينز " ينادي بضرورة تدخل الدولة برفع الطلب الكلي أو خفضه لتحقيق التشغيل الكامل والدولة تصل إلى ذلك عن طريق زيادة النفقات العامة أو إنقاصها.

3- ومن ناحية الآثار السيئة التي أشار إليها التقليديون فقد رأى المحدثون أن الدولة يمكنها أن تمويل جزءاً من نفقاتها العامة بالإصدار النقدي الجديد دون أن تتحقق تلك الآثار الإقتصادية والإجتماعية السيئة لأن الإقتصاديات الرأسمالية تتمتع بضخامة ومرونة جهازها الإنتاجي والزيادة في الإصدار تترتب عليها زيادة الطلب على أموال الإستهلاك والإستثمار وينتج عن ذلك زيادة الإنتاج الكلي وإرتفاع الطلب الفعلي وهو ما يحقق التشغيل الشامل. ويشترط كينز في الإصدار المالي الجديد الذي تلجأ إليه الدولة إذا كانت تعاني من نقص التشغيل أن يتوقف عند الوصول إلى مرحلة التشغيل الشامل لأن الإستمرار فيه يؤدي إلى الآثار السيئة التي تحدث عنها التقليديون .