

مقدمة :

لدراسة جباية المؤسسة يتعين علينا في بداية الأمر الإجابة على عدة أسئلة تتعلق أساسا بمحاور الإطار التطبيقي الخاص بالضريبة من حيث التقدير والوعاء والتحصيل، ولهذا سوف نحاول قدر الإمكان الإلمام بالجوانب النظرية الخاصة بالضريبة، ثم إسقاطها على الواقع الضريبي الجزائري.

فالضرائب تؤثر وتتأثر بالأوضاع الاقتصادية غرضا وتنظيما وحصيلة بهذه الأوضاع، كذلك فإن النظم الاقتصادية المتعددة ومستويات التقدم الاقتصادي المختلفة تترك أثرا على الهيكل الضريبي في خصائصه ومكوناته غير أن هذا يجاوز آفاق دراستنا، ولذلك نقتصر هنا في دراستنا على أهم الموضوعات التي تساعدنا في التعرف على ماهية الضريبة وأهم الضرائب المتعلقة بالمؤسسات والشركات.

الضريبة من حيث الوعاء، التصنيف، التقدير، والتحصيل

ويقصد بها الجوانب الساسية في التنظيم الفني للضريبة انطلاقا من تفكير الدولة في فرضها إلى غاية قيام المكلف بدفعها لخزينة الدولة، ولذلك سنقوم في هذا المطلب بتوضيح وعاءها، ومقدارها (سعرها) إلى غاية كيفية تحصيلها.

1- وعاء الضريبة :

ويقصد بالوعاء المادة الخاضعة للضريبة فقد يكون الوعاء أمولا أو أشخاصا، مثل ما عرفته المجتمعات في العصور الأولى، وكانت تسمى بالجزية أو الفردة حيث تفرض بالتساوي بين أفراد الجماعة دون تمييز وقد كان ذلك منسجما مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة آنذاك كما أن الأفراد كانوا متساوون تقريبا من حيث الثروة . ومع تطور الأنظمة الاقتصادية وتباين ثروات ودخول الأفراد وظهور طبقات اجتماعية مختلفة جعل الضرائب سالفة الذكر غير مناسبة لمبدأ العدالة الضريبية، وكان لزاما تغييرها لتطبق بأسعار مختلفة، وقد تبع ذلك إلغاء الضرائب على الأشخاص وفرضها على الأموال سواء كانت على ما يمتلكه من ثروة أو ما يحققه من دخل¹.

ومن ذلك ظهر الإقتطاع الضريبي بشكل مباشر حيث يتم مراعاة مصدره ومعاملته ضريبيا بأسلوب ملائم يسمح بتقدير المال بدقة ويطلق على هذا النوع بالضرائب المباشرة، أما النوع الثاني الذي يطلق عليه الضرائب غير المباشرة فيتم اقتطاع الضريبة انطلاقا من وقائع وتصرفات المكلف في الثروة أو الدخل.

2 - تصنيف الضرائب :

إذا نظرنا إلى مقارنة في التشريعات المالية نجد أن كل الضرائب المختلفة منذ أن بدأ التنظيم الفني للضرائب تم تقسيمها من حيث وعائها أو محلها إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

1.2 الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

يقصد بالضريبة العينية تلك التي تتخذ من الأموال وعاء لها دون مراعاة ظروف المكلف، فالإعبار الوحيد عند فرضها هو المال وليس الشخص ومركزه المالي أو ظروفه الإجتماعية، وبالتالي فهي ضريبة معدلها نسبي لا تتغير بمقدار المال الداخل في الوعاء، فتفرض على عناصر ظاهرة من الثروة كالثروة العقارية أو الإنفاق، وتتميز بعدم امكانية التهرب منها، كما أن نفقات تحصيلها قليلة ولكن يعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة الضريبية.

أما الضريبة الشخصية فهي التي يراعى عند فرضها شخصية المكلف حالته وظروفه الخاصة فيأخذ المشرع بعين الإعتبار المال الخاضع للضريبة وظروف المكلف الإقتصادية والإجتماعية، فتفرض على عناصر الثروة التي تبين المستوى الإجتماعي لكل مكلف كدخله الكلي مثال، وتتميز بوفرة حصيلتها وتحقيقها للعدالة الضريبية وفيتم مراعاة ما يلي عند فرضها.

- إعفاء حد أدنى الزم للمعيشة.
- إعفاءات لأعباء العائلية.
- تطبيق السعر التصاعدي للضريبة.
- مراعاة مصدر الدخل.

2.2 الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يمكن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة انطلاقاً من ثلاثة معايير وهي:²

- معيار طريقة التحصيل حيث تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل استناد إلى كشوف وجداول تدون فيها أسماء المكلفين، وعلى العكس من ذلك تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كان من غير الممكن إتباع هذا الأسلوب في التحصيل، حيث تتم انطلاقاً من تصرفات المكلفين. ويعاب على هذا المعيار

عدم القدرة على إتباع هذا الأسلوب في التحصيل مثل الضريبة على أرباح الأسهم والسندات إذ لا يمكن معرفة حاملي هذه الأوراق المالية دائماً بأسمائهم.

- معيار تحمل العبء الضريبي فتكون مباشرة إذا لم يتمكن المكلف من نقل عبئها إلى الغير، وتكون غير مباشرة إذا تمكن من ذلك، ويعاب على هذا المعيار عدم تحديد من يتحمل عبء الضريبة بدقة حيث يمكن نقل عبئها إلى الأمام أو الخلف مثل فرض ضريبة على أجور العمال حيث يمكن لهم من نقلها إلى صاحب العمل جزئياً أو كلياً.

- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة فتكون مباشرة إذا تميزت المادة بالثبات والاستمرار كالضريبة العقارية، وغير مباشرة إذا كانت عرضية متقطعة مثل الإنفاق والتداول، ويعاب على هذا المعيار عدم التمييز بين بعض الضرائب من حيث كونها عرضية أم أنها ثابتة، مثل الضريبة على التركات فهي إما اعتبارها مباشرة لأنها تفرض على انتقال الثروة أم غير ذلك إذا اعتبرت عرضية تفرض على حدث عرضي هو الوفاة.

- ومن الواضح أنه تم اعتماد المعايير الثلاثة للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، واعتبرت كل من الضرائب على الدخل ورأس المال ضرائب مباشرة تمتاز بثبات حصيلتها، والضرائب على الاستهلاك والإنفاق ضرائب غير مباشرة يعاب عليها عدم ثبات حصيلتها وعادة ما ترتبط بالظروف الاقتصادية من رواج وكساد.

2.2 الضرائب على الدخل والضريبة على رأس المال والضريبة على الإنفاق:

أصبحت الضرائب على الأموال في تكليف المواطنين هي الأساس في تحمل الأعباء العامة للدولة في معظم الدول الحديثة وتم التخلي عن الضريبة الشخصية لعدة عيوب منها، وتفرض الضريبة على الثروة ابتداء من ظهورها وتعرف بالضريبة على الدخل، أو عند تحولها من ادخار إلى مدخرات وتحولها إلى رأس المال وتسمى بالضريبة على رأس المال، أو عند إنفاقها ويطلق عليها الضريبة على الإنفاق، ويثار تساؤلاً هاماً أيهما يعبر عن القدرة التكاليفية للأشخاص الدخل أم رأس المال.

- الضريبة على الدخل:

يعرف الدخل بأنه ضريبة مبلغ من النقود يأتي من مصدر ثابت بصفة دورية، وقد أخذ بهذا التعريف في المجال الضريبي، ف لا تفرض الضريبة الا على الدخل الصافي حيث يجب خصم تكاليف الصيانة والإهلاك و الاستغلال من الإجمالي، أما استعمالات الدخل فلا تخصم منه كاستثماره أو إنفاقه.

ولكن يأخذ معظم الاقتصاديين بفكرة الزيادة الاقتصادية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة فكل من الأجر والربح والريع والفائدة تدخل في تعريف الدخل إضافة إلى المكاسب الرأسمالية، فيمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي أو على كل فرع من فروع الدخل والغالب أن يستخدم المنهجين معاً، فالضريبة على الدخل الإجمالي تراعي المقدرة التكلفة والوضع الخاص بكل خاضع للضريبة، بينما النوع الثاني فهو يسمح بمغايرة معدل الضريبة حسب نوع الدخل (العمل، رأس المال، مختلط) فهو لا يعبر عن المقدرة التكلفة ولكن يسمح بالتمييز بين هذه الدخول حسب طبيعتها.³

- الضريبة على رأس المال :

ويعرف رأس المال من وجهة الضريبة بأنه مجموع رؤوس الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها شخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة أو غير ذلك حيث يقاس في لحظة معينة، وباعتبار أن الدخل يتكرر سنوياً فيتم فرض الضريبة عليه، ما دمت المادة التي تفرض عليه (رأس المال) تتجدد سنوياً وال تنتهي بالقضاء على رأس المال المنتج للدخل، إلا أنه توجد استثناءات تفرض الضريبة أحياناً على رأس المال، رؤوس الأموال العقارية ورؤوس الأموال المنقولة كالديون والأسهم والسندات والتحف وحقوق المؤلفين، ويمكن أن يميز بين رؤوس الأموال المنتجة كالعقارات المبنية ورؤوس الأموال غير المنتجة كالتحف والمجوهرات والأراضي المعدة للبناء.

وتؤدي الضريبة على رأس المال إلى نتائج أفضل إذا فرضت على عناصر الثروة غير المنتجة كالتحف والمجوهرات والأراضي غير المنتجة، والتي تؤدي بأصحابها إلى تحويلها إلى استثمار، بمعنى يمكن أن تؤدي إلى استخدام أفضل للموارد المتاحة.

وتوجد عدة طرق لفرض الضريبة على رأس المال إما ضريبة عامة أو ضريبة نوعية على مكوناته، فلأولى تفرض على مجموع ما يملكه المكلف كالإرث والأزمات المالية مثال، وأما الثانية فهي بسبب تملكه أو بسبب انتقال الملكية مثل السيارات، الأراضي...إلخ.

- الضريبة على الإنفاق :

يتم فرض الضريبة عند استعمال الثروة بمعنى عند استهلاك السلع والخدمات فالإنفاق الإستهلاكي يعبر على المقدرة التكلفة فهذا الإنفاق يرتبط طردياً مع حجم ثروته، فهذا النوع من الضرائب يتم بطريقة غير مباشرة بمعنى أن من يتحملها ليس هو من يقوم بدفعها فالمستهلك هو من يتحملها في الأخير.

وتفرض الضريبة عامة على الإستهالك كالضريبة الوحيدة على الإنتاج أو الضرائب المتتالية على الإنتاج أو الضريبة على القيمة المضافة، وإلى جانب ذلك تفرض على أنواع معينة من الألفاق ولكن هذا النوع يثير مشكلتين تتعلق باختيار نوع الإلفاق وطريقة فرض الضريبة ويمكن التمييز بين ثالث أنواع من الإلفاق الضروري والكمالي والجاري، وأما فرض الضريبة على إلفاق معين يمكن إتباع أحد الطرق التالية إما ضرائب جمركية أو نوعية أو احتكارات مالية.³

3. طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة :

عادة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة أحد الأطراف التالية:

- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية.
- التقدير بواسطة تصريح المكلف.
- التقدير ببالغ مقدم من الغي.

1.2 التقدير بواسطة الإدارة الضريبية :

عادة تقوم الإدارة الضريبية بثلاثة طرق لتقدير الوعاء فيما عن طريق المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي، أو عن طريق التقدير المباشر.

- ففي الطريقة الأولى يتم تحديد المادة الخاضعة عن طريق العلامات الخارجية كتحديد القيمة الإيجارية للمكان الذي يزاول فيه المكلف مهنته أو القيمة الإيجارية لمسكنه الخاص، وبالتالي الإعتماد على مظاهر معينة لتقدير الأرباح باعتبار أن هذه المظاهر تكون صالحة لتحديد الوعاء الضريبي، وتمتاز هذه الطريقة بسهولةها وعدم التدخل في شئون المكلف، ويعاب عليها عدم الدلالة على حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وعدم القدرة على تقدير بعض أنواع الضرائب كالمرتبات والأجور لعدم توفرها على المظاهر الخارجية وبالتالي لا تضمن تحقيق العدالة.
- التقدير الجزافي وهنا يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة على أساس تقريبي يستند إلى قرائن قانونية مثل تحديد الربح المحصل من طرف المزارع انطلاقا من تحديد القيمة الإيجارية للأرض مضروبة في مثلها أو أكثر لتحديد الربح نظرا لتعذر تحديد المادة الخاضعة بصورة دقيقة، وعادة ما يترك المشرع حق المكلف في الطعن في هذا التقدير إذا أثبت العكس، وتمتاز هذه الطريقة بسهولةها ويعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة.

- أما التقدير المباشر فيتم الإستعانة بكافة الوسائل اللازمة للوصول إلى المادة الخاضعة كالمعاينة والتحري وجمع المعلومات المختلفة، وتمتاز هذه الطريقة بالدقة ومراعاة العدالة ويعاب عليها احتمال التعسف من رجال الإدارة الضريبية ومضايقة المكلفين لتدخل الإدارة في شؤونهم، وعادة لا يتم اللجوء إليها الا في حالة رفض المكلف تقديم الإثباتات اللازمة كإمساك دفاتر منتظمة لحساباته.

2.3 التقدير بواسطة تصريح المكلف:

يعتبر المكلف هو المحدد الحقيقي لمقدار المادة الخاضعة للضريبة المطلوب أدائها، لذلك يتم تكليفه بتصريح يوضح فيه مقدارها، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة عدم مراعاة الدقة والتقليل في قيمة المقدار الخاضع للضريبة، لذلك تخضع دائما التصريحات إلى الرقابة من طرف الإدارة الضريبية، ومن مميزات هذه الطريقة معرفة وعاء الضريبة بدقة فهي صالحة لجميع أنواع الدخول، إلا أن نجاحها يتوقف على كفاءة الرقابة الجبائية في متابعة المكلفين في صحة بياناتهم.

3.3 التقدير ببالغ مقدم من الغير:

بطبيعة الحال ال يكفي إلزام المكلف بتقديم تصريحه في مقدار المادة الخاضعة للضريبة، فيتم عادة إلزام جهة أخرى بتقديم تصريح يوضح فيه مقدار أو قيمة المال أو الدخل الذي تم التعامل على أساسه، وهذه الطريقة تسمح بمحاربة التهرب الضريبي كالإزام رب العمل بتقديم تصريح عن الأجور والرواتب المدفوعة لمستخدميه.

4 - تحصيل الضريبة:

يثير تحصيل الضرائب نقطتين مهمتين فالأولى تتمثل في تحديد من يقوم بدفعها، والثانية تتمثل في كيف يمكن لبعض المكلفين التهرب من دفعها.

1.4 التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عبئها:

تعتبر ظاهرة نقل العبء الضريبي ظاهرة اقتصادية يستطيع المكلف القانوني من نقل عبئها كليا أو جزئيا إلى جهة ثانية أخرى متى دعت الفرصة، فالضريبة العقارية مثال يستطيع مالك السكن من نقلها إلى المستأجر، كذلك المنتج الذي يحاول نقل عبئها إلى المستهلك والعمال الذين يفرض عليهم معدل ضريبي زائد

من إمكانية نقلها إلى صاحب المصنع، ولهذا تثار مشكلة هامة حول من هو المكلف المقصود بدفعها وتحملها . إضافة إلى هذا هناك بعض الملاحظات حول نقل العبء الضريبي وهي:

- ينبغي عدم الخلط بين نقل العبء الضريبي وجبايتها بالحجز من المنبع.
- قد يكون نقل العبء الضريبي مقصودا كالضرائب الجمركية والتي يقصد تحميل المستهلك عبئها بدال من المستورد..

هناك أنواع مختلفة من نقل العبء الضريبي وهي:

- نقل العبء الضريبي إلى الأمام كالمنتج إذا تمكن من نقلها إلى المستهلك.
- نقل عبء الضريبة إلى الخلف كتخفيض نفقة الإنتاج بتخفيض الأجور التي يدفعها.
- نقل العبء الضريبي بشكل منحرف يحدث عندما ينتقل عبئ الضريبة من السلعة التي فرضت إلى سلعة أخرى.

لنقول بوجود نقل عبء ضريبي وجب توفر شروطا هي:

- أن يكون رفع ثمن السلعة أو الخدمة ممكنا ولهذا ف مرونة الطلب والعرض هي التي تحدد إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه، فهذا النقل يتناسب عكسيا مع مرونة الطلب، فإذا كان الطلب على السلعة غير مرن مثل السلع الضرورية كان نقل العبء ممكنا، وبالعكس يتناسب النقل طرديا مع مرونة العرض فالسلع التي يكون عرضها مرنا يمكن نقل العبء الضريبي بعكس السلع التي ال يتمتع عرضها بمرونة كافية كالسلع سريعة التلف.
- قد يكون نقل عبء الضريبة جزئيا حيث تتوقف الزيادة في ثمن السلعة على النسبة بين مرونة الطلب والعرض، فإذا كان الطلب على السلعة مرنا وعرضها غير مرن فإن المنتج يتحمل الجزء الأكبر منها، أما إذا كان الطلب على السلعة غير مرن فيتحمل المستهلك الجزء الأكبر والمنتج الجزء الأقل.
- هناك مدة معينة يجب خلالها دفع الضريبة فإذا أهملت الإدارة في المطالبة بها خلال هذه المدة سقط حقها في المطالبة بها بالتقادم.

الهوامش:

1. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص ص 326-327
2. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية السكندرية، 2007، ص ص 73-78.
3. باهر عتلم وسامي السيد، مرجع سابق، ص ص 229-235.