

محاضرات في القانون الضريبي

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب

تتضمن الضرائب جانبا فنيا يحكم فرضها وجبايتها، ويحد مراحلها وإجراءاتها، ابتداء من ربط الضريبة، وصولا إلى تصفيتها، ومن ثم تحصيلها، كما تظهر عند إقرار هذه الجوانب الفنية المتعلقة بالضريبة بعض المشاكل مثل الأزواج الضريبي والتهرب الضريبي.

المطلب الأول: ربط الضريبة (تحديد وعاء الضريبة)

إن ربط الضريبة أو ما يعرف بتحديد الوعاء الضريبي يتضمن تحديد كل من الواقعة المنشئة للضريبة أو مناسبة فرضها، إضافة إلى المادة الخاضعة لها.

أولاً: تحديد الواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)

إن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص لمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده قانون الضريبة، وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)، والتي تتمثل في الحصول على الدخل في نهاية السنة بالنسبة للضريبة على الدخل أو تملك رأس المال بالنسبة للضريبة على رأس المال، وتحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة.

ثانياً: تحديد المادة الخاضعة للضريبة

يتضمن تحديد المادة الخاضعة للضريبة أسلوبين أولهما التحديد الكيفي، أما الأسلوب الثاني فيتمثل في التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

1- التحديد الكيفي لوعاء الضريبة: إن الاتجاه الحديث في المالية العامة يأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية والشخصية، ولا تتطلب هذه الضريبة جهدا كبيرا من جانب الإدارة الضريبية في تحديدها، فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها، وكذا بغزارة حصيلتها كما أنها لا تقر أي إعفاءات وغير مرنة. أما الضريبة الشخصية، فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، حيث لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، لكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة تتمثل في:

- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة
- مصدر الدخل

2- التحديد الكمي لوعاء الضريبة: إن حجم الضريبة يتوقف على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو طريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وهناك عدة طرق لتقدير هذه المادة الخاضعة للضريبة:

أ- طريقة المظاهر الخارجية: في هذه الطريقة تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاستناد إلى بعض المظاهر الخارجية، كأن تعتمد في تقدير دخل الممول أو ثروته على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد النوافذ

والأبواب بمنزله ... إلخ، فكلما زاد هذا العدد اعتبر ذلك قرينة على ارتفاع دخل الممول. وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة والاقتصاد في نفقات الجباية وعدم تدخلها في شؤون الممول أو مضايقته بالاطلاع على دفاتره وسجلاته، كما أن هذه الطريقة لا تتطلب من الممول أي إقرارات أو مستندات، مما يجعلها صالحة للمجتمعات التي ترتفع فيها نسب الأمية، فضلا عن انخفاض احتمالات التهرب الضريبي، خاصة إذا ما أحسن اختيار المظاهر الخارجية التي يعتمد عليها في التقدير، مما يجعلها صالحة أيضا للدول التي تتخفف فيها درجة الوعي الضريبي. إلا أن أهم عيوب هذا الأسلوب هو انخفاض درجة الدقة في التقدير، فلا يخفى أن هذه المظاهر الخارجية كثيرا ما تتناقض مع الحقيقة، فهناك الشخص الذي يحب الظهور وحياة الترف والشخص المقتر البخيل والشخص المتواضع، كل أولئك ل تتناسب مظاهرهم الخارجية مع إيراداتهم

ب- **طريقة التقدير الجزافي:** وفقا لهذه الطريقة تقدر قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن التي تعتبر دالة على مقدار دخل المكلف، ويكمن الفرق بين هذه الطريقة وسابقتها في كون أن العنصر الذي يتم الاعتماد عليه في التقدير الجزافي ذو علاقة مباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة، فيتم تقدير الدخل الناتج عن الاستغلال الزراعي مثلا على أساس متوسط إنتاج الهكتار. بالإضافة إلى أنه في حالة التقدير على أساس المظاهر الخارجية يحدد القانون هذه المظاهر التي تحدد بطريقة شبه آلية القيمة الخاضعة للضريبة، ومن ثم فإن دور الإدارة يكون محدودا، أما في التقدير الجزافي فيكون للإدارة حرية أكبر تمارسها في سبيل لوصول إلى تقدير معقول لقيمة المادة الخاضعة للضريبة.

ج- **طريقة التقدير المباشر:** تعتبر أكثر دقة من الطرق السالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة على معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه المعرفة بصورتين، إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

■ **التصريح:** ويتمثل التصريح في شكلين أساسيين، **أولهما تصريح المكلف بالضريبة**، ومضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بتقديم التصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح. ولضمان دقة وصحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في الرقابة على التصريح وتعديله إذا بني على غش. أما **الشكل الثاني فهو تصريح الغير** ويلتزم بموجبه شخص آخر غير المكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، مثال ذلك أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحا للإدارة بالمبالغ المستحقة لديه لدى العاملين عنده.

■ **التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:** يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري. ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة، ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية. وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش

المطلب الثاني: تصفية الضريبة

بعد ربط الضريبة، تأتي المرحلة التالية وهي تصفية الضريبة أي تحديد دين الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي، وقد يحدد المشرع معدل الضريبة وفق أحد الأسلوبين:

أولاً: أسلوب التحديد المقدم لحصيلة الضريبة (الضرائب التوزيعية)

يتمثل التصوير العلمي لهذه الطريقة في قيام السلطة التشريعية عند التصويت على الميزانية بتحديد الحصيلة الكلية التي يتعين أن تردها ضريبة معينة. بعد ذلك تقوم الإدارة الضريبية بتقسيم عبء هذه الضريبة على الأقسام الإدارية نزولا على السلم التنظيمي الهرمي للإدارة حتى تصل إلى أدنى مستوى في هذا التنظيم. فمبلغ الضريبة يحصل أيا كان مستوى النشاط

الاقتصادي سواء كان مرتفعا أو منخفضا، وبالتالي أيا كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، الأمر الذي يعني عدم مرونة الضريبة. و عدم مراعاة المقدرة التكاليفية للأفراد مما يعني انعداما في العدالة التوزيعية، وهذا ما دعا إلى الاتجاه لتر ك هذه الطريقة التي كانت مستخدمة في القرن التاسع عشر واستخدام طريقة تحديد سعر الضريبة.

ثانيا: أسلوب تحديد سعر الضريبة (الضرائب القياسية)

يقوم المشرع وفقا لهذه الطريقة بتحديد السعر الضريبي في صورة نسبة أو نسب مئوية من قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو في صورة مبلغ محدد على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة. ويتلافى هذا الأسلوب كل عيوب الأسلوب السابق، فهو يتميز بمرونته وحساسيته للتقلبات الاقتصادية، كما يمكن من الاقتراب من تحقيق قواعد العدالة الضريبية، وتتخذ أسعار الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية كأسلوب للقياس صورتين أساسيتين:

1. **الضرائب النسبية:** وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، فمثلا تفرض ضريبة بنسبة 19% من قيمة الأرباح التجارية أو الصناعية.
2. **الضرائب التصاعدية:** وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي ففي ظل هذا الأسلوب تزداد نسبة الضريبة المستحقة إلى الوعاء الضريبي كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، ويجب على الإدارة الضريبية مراعاة الأوقات الأكثر ملائمة، ويتم تحصيل دين الضريبة وفق عدة طرق.

أولاً: وقت تحصيل الضريبة

يستلزم قيام الدولة بالإتفاق في كل الأوقات على مدار السنة أن يوجد دائما تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقدية لتغطية النفقات، وإذا كانت حصيلة بعض الضرائب غير المباشرة تتوزع على مدار السنة، فإن الأمر يختلف بالنسبة للضرائب المباشرة التي يسبق تحصيلها القيام بعمليات تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدار الضريبة، هذه الضرائب تحدد لها فترة زمنية معينة من السنة تحصل فيها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تقلب في إيرادات الدولة على مدار السنة، من أجل هذا وجب أن يتم تحديد وقت تحصيل الضريبة على النحو الذي يمكن معه تقادي التقلبات في الإيرادات، وذلك لضمان حد أدنى من التوافق بين الإيراد والإتفاق على مدار السنة.

إلا أن هذا لا يمثل الاعتبار الوحيد الذي يجب أخذه في الحسبان عند تحديد وقت تحصيل الضريبة، إذ يجب كذلك أن يراعى اعتبار آخر، يتمثل في أن تحصل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات مناسبة للمكلف.

ثانيا: طرق التحصيل

تم تحصيل الضريبة وفق عدة طرق أهمها:

1. **التوريد المباشر:** تلجأ الإدارة الضريبية وفق هذه الطريقة إلى تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر بقيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة بعد إتمام الربط النهائي لها.
2. **الأقساط المقدمة:** تتبع الإدارة طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المحتمل، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، بحيث يسترد الممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها
3. **الحجز من المنبع:** كما تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل الضريبة إلى طريقة الحجز من المنبع التي تتميز عن غيرها من طرائق الجباية من ناحية لجوء الإدارة الضريبية إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها الممول على

الدخل الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة . (تكليف شخص ثالث تربطه بالممول علاقة، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها رأساً للخزانة العامة.)

المطلب الرابع: المشكلات المرتبطة بالتنظيم الفني للضرائب

نقصد هبا المشكلات التي يجب على المشرع أخذها في الحسبان عندما يكون بصدد إقرار القواعد الفنية للضرائب، من ربط وتصفية وتحصيل، وتتمثل أهم هذه المشكلات في كل من الازدواج والتهرب الضريبيين.

أولاً: الازدواج الضريبي

عرف علماء المالية الازدواج الضريبي بأنه: " عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء نفسه خلال فترة واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد "، وقد يكون الازدواج الضريبي، إما داخلياً، وهو أمر متصور في حالتين:

1. الحالة الأولى: أن يكون فرض الضرائب من اختصاص سلطتين أو أكثر، فتقوم أكثر من سلطة بفرض نفس

الضريبة على المكلف بخصوص نفس المادة الخاضعة للضريبة، خلال نفس الفترة. مثل وجود سلطة قومية إلى جانب سلطات محلية، وفرضت كل من السلطتين ضريبة على تركة شخص معين، ففي هذه الحالة يدفع مقدار الضريبة مرة للسلطة المحلية ومرة للحكومة المركزية.

2. الحالة الثانية: إذا فرضت السلطة المركزية الضريبة على نفس الشخص على مرحلتين، مثل فرضها ضريبة على

الدخل الناتج عن العمل في سنة معينة مرة باعتباره دخلاً نوعياً، ومرة أخرى باعتباره أحد مكونات الإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة العامة على الإيراد.

وقد يكون الازدواج الضريبي دولياً لاختلاف النظم الضريبية في الدول، حيث أن الضريبة على الدخل يمكن أن تفرض ذاتها وعلى الشخص ذاته، وعلى الوعاء ذاته ولذات الفترة من قبل الدولة التي يقيم فيها ودولته باعتباره أحد رعاياها، وقد يتحقق الازدواج الضريبي في ضريبة التركات عندما يكون الموروث أحد مواطني دولة معينة، ويكون الوراثة في دولة أخرى، وتكون التركة في دولة ثالثة حيث يتم فرض الضريبة على ذات الوعاء وعلى ذات المكلف وللفترة ذاتها ثلاث مرات، وهو ما يتحقق معه ازدواج ضريبي، وهو الأمر الذي يمكن الحد من حصوله عن طريق التنسيق بين الدول من خلال الاتفاقيات.

ثانياً: التهرب من الضريبة

التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول فيها المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة، والتهرب قد يكون مشروعاً، أو غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية، وهو الذي يعبر عنه في الدراسات المالية بالتهرب الضريبي، ويكون التهرب مشروعاً في حالتين:

▪ حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، كأن يفرض المشرع ضريبة على أرباح

الأسهم فتعمد الشركات إلى توزيع الأرباح في صورة مقابل حضور جلسات الجمعيات العمومية للشركة

▪ عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين، لأن

الضريبة على دخله أكثر ارتفاعاً منها على الدخول الأخرى.

أما التهرب غير المشروع فهو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها، ومن صورته محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار، أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقراراً لا يتفق وحقيقة الواقع. وفي مجال الضريبة الجمركية صورة إدخال السلع المستوردة خفية، أو أن يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

1. أسباب التهرب الضريبي: تكمن أهم أسباب التهرب الضريبي في:

- **ضعف المستوى الخلفي:** فهو يتناسب عكسيا مع مراعاة مصلحة المجتمع والشعور بواجب المسؤولية في تحمل أعبائه، فضعف المستوى الأخلاقي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب المالي تجاه المجتمع، ومنه الضريبة.
- **ضعف مستوى الوعي الضريبي:** فكلما ارتفع مستوى الوعي الضريبي، كلما قلت ظاهرة التهرب الضريبي، وهذه المسؤولية تقع على الحكومات.
- **تخلف الهيكل التنظيمي للنظام الضريبي:** وهذا ما يلاحظ في الدول المتخلفة، فعدم اكتمال وتقديم الهياكل التنظيمية للنظام الضريبي يؤدي إلى تعقد المعاملات الضريبية، مما يتيح الفرص الكافية لتهرب الأفراد من الضرائب.
- **ثقل عبء الضريبة:** فعدم تناسب أسعار الضرائب مع القدرات التكلفية للأفراد يعطي مبررا أساسيا للتهرب الضريبي
- **عدم تحقق العدالة الضريبية:** وهو ما يؤدي إلى عدم التساوي في تحمل الأعباء العامة، وتوسيع حدة الفوارق بين الطبقات، ما يعطي مبررا للتهرب من دفع الضرائب المستحقة.

2. آثار التهرب الضريبي: يمكن تلخيص أهم الآثار السلبية لهذه الظاهرة فيما يلي:

- انخفاض حجم الإيرادات التي تجنيها الدولة من المكلفين، وبالتالي انخفاض الاستثمارات التي تقوم بها، وكذلك النفقات العامة مما يؤدي إلى تدني الخدمات العامة.
- اضطراب الحكومة إلى سداد العجز الناتج عن الغش والتهرب الضريبي من خلال اللجوء إلى القروض الداخلية أو الخارجية، وهذا ما يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض والفوائد المترتبة عنها.
- رفع سعر الضرائب المفروضة وفرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب
- عدم تحقق العدالة الضريبية، بحيث يدفع الضرائب قسم من المكلفين ولا يدفعها آخرون.
- التأثير على عملية تمويل التنمية، فالتهرب الضريبي قد يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية والنهوض بالبلد.
- التأثير على المنافسة، فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفة إنتاجها مقارنة بالشركة التي تدفع الضرائب، وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها.
- عدم دفع أو التهرب من الضرائب الجمركية يكون حافزا لاستيراد السلع الأجنبية، وهذا ما يؤدي إلى إضعاف الصناعة المحلية.

3. مكافحة التهرب الضريبي: يمكن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق اتخاذ مجموعة من الإجراءات،

تتمثل أهمها فيما يلي:

- **تنمية الوعي الضريبي للمواطنين:** إيماننا بضرورة مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة وتعريفهم بواجباتهم والتزاماتهم المالية تجاه مجتمعهم.
- **إصلاح الهيكل التنظيمي الضريبي:** وذلك عن طريق إنشاء الأجهزة الضريبية المتخصصة وتقسيم العمل بينها وتزويدها بالخبرات والأدوات، والأفراد من أصحاب الكفاءات المهنية، وتلقيهم أفضل الأساليب في التعامل مع الأفراد وعقد الدورات التدريبية، وإشراكهم في الندوات الضريبية

- **فرض العقوبات الرادعة:** وهذه وسيلة ضرورية ومنممة لمكافحة التهرب الضريبي، وترتبط هذه العقوبات بظروف الدولة؛
- **تخصيص المكافآت:** خاصة بالنسبة للممولين الذي يظهرون تعاوناً ضريبياً أكبر مع السلطات، وذلك تحفيزاً لهم وتشجيعاً لغيرهم؛
- **حجز الضريبة عند المنبع:** وهذه وسيلة فعالة تقي بخضم ضريبة الإيراد قبل وصوله لصاحبه؛
- **تحقيق العدالة الضريبية:** لتحقيق المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة، والقضاء على المحسوبية في التكاليف الضريبية؛
- **تقدير الإقرارات الضريبية:** حتى تستطيع الإدارة الضريبية الوقوف على الأحوال المالية للمكلفين، ومصادر الزيادة في ثروتهم وأموالهم.