محاضرات في القانون الضريبي .

المبحث الثالث: النظام الضريبي

قوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية، لذلك اكتست دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة لدى مختلف الأطراف، سواء تعلق الأمر بالسلطات العمومية أو قطاع الأعمال.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

للنظام الضريبي عدة مفاهيم منها ما يرتبط بالتنظيم الفني للضريبة ومنها ما يرتبط بالعناصر إإيديولوجية والاقتصادية والفنية.

أولا: تعريف النظام الضريبي

يحتمل تعبير النظام في مجال الضريبة مفهومين : مفهوما واسعا وآخر ضيق، فهو يقابل في مفهومه الواسع مضمون التعبير الفرنسي (Institution) أي مجموع العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين الذي تختلف ملامحه في مجتمع رأسمالي عنه في مجتمع اشتراكي.

بينما يقابل في مفهومه الضيق المصطلح الفرنسي (System) الذي يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الضريبي إلى الربط والتحصيل

كما يُعرف على أنه مجموع العناصر الأيدولوجية، والقانونية، والاقتصادية، والفنية التي يؤدي تراكبها إلى قيام كيان ضريبي معين، يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي تختلف ملامحه من بلد لآخر".

ثانيا: أركان النظام الضريبي

استنادا على ما سبق، يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين أساسين:

1-الهدف: يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق هي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فالهدف في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي. أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم هدف يكمن في تشجيع الادخار والاستثمار، من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي، وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية.

2-الوسيلة: يرتكز النظام الضريبي على مجموعة وسائل ضرورية لتحقيق أهدافه والتي تندرج ضمن عنصرين، أحدهما فني والأخر تنظيمي.

أ- **العنصر الفني:** هو مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، هذا ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهمة ممثلي الشعب في إقرارها من خلال البرلمان.

ب- العنصر التنظيمي: توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب، مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبي.

المطلب الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظم السائدة

إن النظام الضريبي في أي دولة، ما هو إلا مكون من مكونات الأنظمة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة، فهو يتأثر بهذه الأخيرة، كما يؤثر فيها حسب أهداف السياسة الضريبية.

أولا: النظام الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي

لقد نال موضوع العلاقة بين النظام الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي اهتمام العديد من الكتاب الاقتصاديين الذين اهتموا بهذا الموضوع، ومن خلال الدراسات السابقة يتضح ما يلي :

1-يتبين من خلال دراسة هنريكس أنه في المراحل الأولى للتنمية الاقتصادية تكون نسبة الضرائب المباشرة إلى مرتفعة نسبيا، ويتسم النظام الضريبي في هذه المرحلة بسيادة الضرائب غير المباشرة داخل الهيكل الضريبي، ومع الوصول إلى مرحلة متقدمة من النمو الاقتصادي تنعكس الأهمية النسبية السابقة للضرائب غير المباشرة، وتصبح الغلبة للضرائب المباشرة داخل الهيكل الضريبي.

ففي المراحل الأولى للتنمية حيث تكون المجتمعات تقليدية يتسم النظام الضريبي بسيادة الضرائب المباشرة التقليدية مثل ضريبية الرؤوس ... إلخ. ومع القيام بعملية التحديث والتطوير تقل الحصيلة من الضرائب المباشرة وتزداد أهمية الضرائب غير المباشرة من الأوعية المحلية، بالإضافة إلى زيادة أهمية قطاع التجارة الخارجية، ومن ثم زيادة الأهمية النسبية للضرائب الجمركية باعتبارها ضرائب غير مباشرة.

2-بالرغم من أن غالبية الدراسات الاقتصادية قد أوضحت وجود علاقة موجبة بين مستوى التقدم الاقتصادي والوزن النسبي للضرائب المباشرة داخل الهيكل الضريبي، وعلاقة عكسية مع الوزن النسبي للضرائب غير المباشرة. إلا أن هذه العلاقات لا ترقى لدرجة النظرية، فارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة لا يعني بالضرورة أن النظام الضريبي محل الدراسة يعكس خصائص وظروف دولة متقدمة اقتصاديا. كما أن تقسيم الدول إلى مجموعة من الدول النامية والدول المتقدمة يستند إلى عدد محدود من المعايير، وأنه داخل كل تقسيم من هذه التقسيمات) دول نامية – دول متقدمة فمن المتوقع أن تختلف النظم الضريبية ليس فقط فيما بين الدول المتقدمة والدول النامية، بل داخل كل مجموعة من هذه الدول لاختلاف المحددات التي سبق الإشارة إليها.

ثانيا: علاقة النظام الضريبي بالنظامين السياسي والاجتماعي

إن النظام الضريبي يتأثر بشكل النظم السياسية السائدة، من ناحية الأهداف، الصور الفنية التي يتضمنها، وكذا طريقة عمله، وتبعا لذلك تختلف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى وفي نفس الدولة من فترة زمنية لأخرى.

فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو حكم الفرد أو الحزب الواحد، فمن المتوقع أن يتم تصميم النظام الضريبي وصياغته بما يسمح بتحقيق الأهداف الخاصة بالنظام الحاكم، كمنح العديد من المزايا الضريبية للطبقة الحاكمة، فلا تستخدم الضرائب لتحقيق مصلحة المجتمع، بل تحقيقا لمصلحة طبقة معينة.

أما إذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي فمن المتوقع أن يتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وأن تزداد الاعتبارات الموضوعية في مكونات النظام الضريبي وهذا لا يعني إهمال الاعتبارات الشخصية، فمن المحتمل أن تحاول بعض جماعات الضغط السياسي التأثير بما يسمح بالحصول على المزايا الضريبية.

كما تؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية على النظم الضريبية، فالدول التي ينتشر فيها المعاملات الربوية وألعاب المراهنات واليانصيب، يصبح للضرائب على هذه المجالات مكان بارز في النظام الضريبي والعكس بالعكس.

المطلب الثالث: الضغط الضريبي

إن فرض الضريبة في مجتمع معين يؤدي حتما إلى التأثير على سلوك أفراده ومؤسساته من حيث الاستهلاك والإنتاج، والادخار والاستثمار فقد نجد تجاوبا ايجابيا بقبولها أو سلبيا بعدم قبولها، ومن ثم السعي للتهرب منها وتفاديها. تتدرج هذه الفكرة ضمن سياق حدود الضغط الضريبي الذي يولّده فرض الضرائب.

أولا: مفهوم الضغط الضريبي

إن ما يحدثه فرض الضرائب المختلفة من تغييرات اقتصادية واجتماعية تختلف عمقا واتساعا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من ناحية، وصورة التركيب الفني للضرائب من ناحية أخرى، تؤدي إلى التأثير على مختلف مظاهر الحياة في المجتمع، ذلك التأثير يعبر عنه بالضغط الضريبي .

ويكتسي مؤشر الضغط الضريبي أهمية بالغة كونه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، وذلك بتحديد المعدلات المثلى، واختيار الأوعية الضريبية المناسبة، وتهتم دراسة الضغط الضريبي بتحديد مختلف التغييرات الناتجة عن الاقتطاعات الضريبية، والتي يمكن إدراجها فيما يلي:

- تغييرات لا إرادية: نتيجة قصور في الكيان الضريبي وعيوب فيه تؤدي إلى إحداث آثار مناقضة لأهداف السياسة الضريبية أو للأسس العلمية والفنية للإخضاع الضريبي.
- تغييرات مقصودة: أي التغييرات التي يهدف النظام الضريبي إلى تحقيقها.

- تغييرات تلقائية: وهي التي تتولد تلقائيا عن غيرها من التغييرات المقصودة أو اللاإرادية التي يحدثها فرض الضرائب.

ثانيا: حساب مؤشر الضغط الضريبي ودلالاته

1-حساب مؤشر الضغط الضريبي:

يتم حساب معدل الضغط الضريبي بالعلاقة التالية:

معدل الضغط الضريبي = مجموع الاقتطاعات الضريبية / الناتج المحلي الخام.

2-دلالات معدل الضغط الضريبي: يمكن استخدام معدل الضغط الضريبي في مجموعة من القراءات والتحليلات الاقتصادية أبرزها:

- يعبر عن حجم الثقل الذي تحدثه الاقتطاعات الإجبارية على الأفراد، الأعوان الاقتصاديين.
- يعبر عن طريقة توزيع الثروة المستحدثة في الاقتصاد بين الدولة وبين باقي الأعوان الاقتصاديين، إلا أنه لا يعكس حجم القيود الضريبية التي تمارسها السلطات العمومية على الأفراد.
- يعبر عن حجم التدخل الحكومي في الاقتصاد.

ثالثا: معدل الضغط الضريبي الأمثل

يرتبط معدل الضغط الضريبي الأمثل بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، هذا من ناحية اقتصادية. أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها.

وهو ما يقود في النهاية إلى انخفاض المردودية الضريبية في حد ذاتها نتيجة تراجع المادة الخاضعة للضريبة. ويعمل ارتفاع معدل الضغط الضريبي على تقليص القدرة الشرائية للأعوان الاقتصاديين الخواص وإعادة تخصيصها لصالح الاستعمالات العمومية، فارتفاع الضرائب يفقد مؤسسات الأعمال فعاليتها وتنافسيتها.

المطلب الرابع: مرونة النظام الضريبي وكفاءة الإدارة

إن تحقيق النظام الضريبي لأهدافه لا يرتبط فقط بالمعدل الأمثل للضغط الضريبي، بل يجب أن يتسم بالمرونة والتطور، إضافة إلى اقتران كل هذا بوجود إدارة ضريبية قادرة على تطبيق أحكام قوانين الضرائب بكفاءة.

أولا: مرونة النظام الضريبي

يتعين على النظام الضريبي أن يكون على جانب من المرونة بالقدر الذي يسمح باستمراره كعنصر فعال ومتطور من عناصر النظام الاقتصادي. وتعبر مرونة النظام الضريبي عن مدى استجابته للتغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية السائدة، خاصة عند تأثيرها على المادة الخاضعة للضريبية انخفاضا أو ارتفاعا، وهناك مجموعة من المؤشرات يمكن على ضوئها قياس مرونة النظام الضريبي:

1-المرونة الضريبية للناتج المحلي الخام: ويعبر عنها بمدى استجابة العائد الضريبي للتغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الخام، ويتم قياسها بالعلاقة التالية: المرونة الضريبية للناتج المحلي الخام = التغير النسبي في الحصيلة الضريبية / التغير النسبي في الناتج المحلي الخام

ثانيا: كفاءة الإدارة الضريبية

تمثل الإدارة الضريبية الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حمايةً لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي. وهي تؤدي دورا هاما في إيجاد البيئة الملائمة للضريبة، كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي.

وتعتبر الإدارة الضريبية مزيجا من العناصر الإدارية والقانونية والمالية، كما أنها من فروع الإدارة المالية لذلك فإنها تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية (التخطيط، التنظيم، التوجيه،الرقابة.)

ويتمثل التخطيط الضريبي في تحليل الأوضاع السائدة والتنبؤ بالأوضاع المستقبلية وتحديد الأهداف ومن ثم رسم السياسات التي تساعد على تحسين الأداء ورفع الكفاءة، ويهتم التنظيم على حصر مهام الإدارة الضريبية ثم تشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد أفراد الإدارة وصلاحياتهم، ويتضمن التوجيه إعداد النماذج وإصدار التعليمات والتفسيرات، ثم إيصالها للمسئولين والإشراف على تطبيقها، وتسمح الرقابة بتقييم إنجازات الإدارة وتحديد العقبات والعمل على تجنبها واكتشاف الأخطاء والانحرافات لمعالجتها بشكل يضمن عدم تكرارها.

ويتطلب نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها عدة مقومات لعل من أهمها:

- توفر العناصر ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها.
- توفر نظم رقابة تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة.
- توفر نظم الأجور يتناسب وطبيعة ما يضطلع به موظفو الإدارة الضريبية من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة.
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها.