قسم العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وجباية معمقة مقياس: النظم الضريبية الدولية	المحاضرة الأولى "النظام الضريبي"	السنة الجامعية: 2020/2019 المستوى: أولى ماستر

تمهيد :

يعتبر تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي أمرا أساسيا، سواء كانت الدولة متقدمة أو نامية، وهذا من أجل السير الحسن لمختلف القطاعات الاقتصادية، حيث تنتهج سياسات اقتصادية تهدف إلى تحقيق التكامل بين مختلف القطاعات ومعالجة مشاكلها، ومن أهم السياسات الاقتصادية نجد السياسة المالية، التي تعبر عن مجموع الإجراءات والقوانين المالية التي تتخذها الدولة بهدف توجيه النفقات والإيرادات العمومية في الميزانية العامة للدولة نحو تحقيق هدف معين.

تعتبر السياسة الجبائية إحدى أدوات السياسة المالية المتمثلة في مجموعة الإجراءات والقواعد والمبادئ المرتبطة بالضرائب والرسوم.

1*- مفهوم وأهمية وأركان النظام الضريبي

أولا - مفهوم النظام الضريبي

للنظام الضريبي مفاهيم عدة منها ما يرتبط بالتنظيم الفني للضريبة، وهو يمثل المفهوم الضيق، ومنها ما يرتبط بمجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية، وهو ما يشير إليه المفهوم الواسع للنظام الضريبي، وانطلاقا من ذلك سنتطرق إلى التعريفين التاليين:

المفهوم الضيق يتمثل في:

*مجموع القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة المتعلقة بوعاء تصفية وتحصيل الضريبة، فهي انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.

المفهوم الواسع يتمثل في: مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية فهو مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

ثانيا - أهمية دراسة النظم الضريبية

إن اهمية دراسة النظم الضريبية تظهر من خلال آثارها على عدة مستويات والمتمثلة فيما يلي:

1- المستوى الجزئي:

ينعكس أثر النظام الضريبي على المكلف بالضريبة، عندما تقتطع جزء من دخله أو ثروته على سلوكه فيؤثر ذلك في دوافع المكلف، فتشجعه أو تثنيه في قراراته المتعلقة بتخصيص موارده بين الإستهلاك والإدخار، لهذا يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم على مستوياتهم المعيشية وعلى مدخراتهم، وكذلك المستثمرون المحليون والأجانب على مستويات أرباحهم، من حيث الحوافز الضريبية على الإستثمار او العكس.

2- المستوى الكلي:

على مستوى الحكومات والدول عند صياغتهم للنظام الضريبي لابد من التنسيق بين أهداف الضرائب وأهداف السياسة الإقتصادية، وعليه يجب إختيار نظام ضريبي يتوافق مع واقع وأهداف المجتمع أي تحقيق التوازن العام بين هذه المكونات لذا فمصممو النظم الضريبية أمام حتمية الإهتمام بتأثير التغيرات الضريبية على المتغيرات الكلية مثل حجم الحصيلة الضريبية التي تحتاجها الحكومة لتغطية نفقاتها وكذلك مستويات العمالة والتضخم وغيرها من المؤشرات الكلية.

3- المستوى الدولي:

تتجلى الأهمية على المستوى الدولي في إزالة القيود الجمركية فيما بين الدول، مما يسهل حركة انتقال السلع والخدمات وكذا رؤوس الأموال، بالإضافة الى إزالة او تقريب الإختلافات القانونية الضريبية بين الدول ذات السمات المتشابهة إقتصاديا، إجتماعيا وسياسيا، مما يؤدي إلى إقامة أسس للتنسيق الضريبي فيما بين الدول وتجنب الإزدواج الضريبي ومواجهة كل صور وأشكال التهرب الضريبي الدولي، وكذا تنفيذ الأحكام الضريبية لحساب الدول الأخرى بشرط المعاملة بالمثل.

ثالثا – أركان النظام الضريبي وأسسه

1. **أسس النظام الضريبي:** يعتمد النظام الضريبي بصفة عامة على **ثلاث أسس** هي:

أ. **السياسة الضريبية:** حيث تؤدي هذه السياسة دورا هاما في مجال تحقيق وتنفيذ أهداف السياسة المالية على مختلف المستويات، بحيث يجب أن تتصف بالمرونة التلقائية.

ب. **التشريع الضريبي:** إن مبادئ وقواعد السياسة الضريبة تصاغ وتقر في قوانين يطلق عليها **التشريع الضريبي**، الذي تتناول أحكامُه الجانب التطبيقي والعملي للضرائب.

ج. **الإدارة الضريبية:** هي ذلك الجهاز الفني والإداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضريبة، فنجاح أي سياسة ضريبية يتطلب إدارة كفؤة، خبيرة ونزيهة تتبع أساليب عمل مرنة حسب مفهوم النظرية التقليدية للمالية العامة،

2- أركان النظام الضريبي:وفقا للمفهوم الواسع للنظام الضريبي، فإن النظام الضريبي يرتكز على كنين أساسين هما: الهدف والوسيلة.

الهدف (Le but): يسعى أي نظام ضريبي لتحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى، فهدف النظم الضريبية في الدول المتقدمة يكمن في اعتبارها أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الضريبي صورا

عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الآخر، أو من خلال إعادة توزيع الدخول حيث تقتطع الدولة جزء من الدخول والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الانفاق الاستهلاكي الزائد، ويعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية، إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية.

الوسيلة (Le moyen) يرتكز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية اللازمة لتحقيق أهدافه، وتقوم هذه:

الوسائل على عنصرين: عنصر فني وآخر تنظيمي، بحيث يشكلان معا المفهوم الضيق للنظام الضريبي:

أ– العنصر الفني: يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام وتختار الدولة الوسائل الفنية المنظمة للاقتطاعات الضريبية التي تسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للنظام الضريبي في إطار القوانين والتشريعات الضريبية التي تصدرها الحكومة وبمساهمة ممثلي الشعب (الهيئات البرلمانية) حيث يمثل القانون الوسيلة المفضلة لتأسيس الضرائب.

ب– العنصر التنظيمي: تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة، أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متناسقة ومتفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها، وذلك ضمانا وحفاظا على وحدة الهدف للنظام الضريبي وهناك بعض الاعتبارات يتعين مراعاتها لتحقيق التنسيق والتوافق بين مختلف الضرائب المكونة للنظام الضريبي، تتمثل فيما يلي :

– تجنب تراكم الضرائب على الأوعية الضريبية حتى لا تتجاوز الأعباء حدود المقدرة التكليفية (الطاقة الضريبية).

– تجنب إحداث أي تصدع في كيان النظام الضريبي أو الهيكل الضريبي .

– مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه، حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه العدالة.

– مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي بحيث يتعين السعي لزيادة الحصيلة الضريبية لضريبة ما لتعويض النقص في الحصيلة الضريبية لضريبة أخرى.

– العائد الجبائي الذي يفي بحاجيات السياسة المالية العامة، ويضمن حيادية الضريبة من حيث كونها لا تؤثر سلبا على الحياة الإقتصادية.

2* – أهداف النظام لضريبي

إن الهدف التقليدي للنظام الضريبي هو تمويل الميزانية العامة، ففي الواقع العملي تجني معظم الدول القسط الأكبر من مواردها عن طريق الضرائب، ولا تستعمل الضرائب لتغطية أعباء ونفقات الدولة فقط، ولكن تستعمل من أجل التدخل العمومي بهدف التأثير على النشاط الاقتصادي، وهذا ما يعرف بالدور الإقتصادي للضريبة، فمع توسع تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، توسعت معه

وظيفة النظام الضريبي، فلم يعد الأمر يقتصر على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة فقط، بل أصبح يؤدي وظائف أخرى وفي مجالات متعددة وتتلخص أهداف النظام الضريبي في النقاط التالية:

أولا– الهدف المالي

يعتبر الهدف التقليدي للنظام الضريبي والمتمثل أساسا في توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة، وحسب النظرية الكلاسيكية فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة من خلال تغذية صناديق الخزينة العمومية، وقد ناد أنصار هذه النظرية بتحقق شرطين أساسين في فرض الضرائب وهما حيادية الضريبة ووفرة حصيلتها.

ثانيا– الهدف الاقتصادي: ويشمل بلوغ عدة أهداف جزئية أخرى تتمثل في:

1– تحقيق النمو الاقتصادي:

يعتبر النمو الاقتصادي من بين الأهداف الهامة التي تسعى الدولة تحقيقها، لهذا تقوم الدولة بدور المحرك لإنعاش النمو الاقتصادي وتحسين المستوى المعيشي للمواطنين، وذلك من خلال تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلفين بالضريبة ، حيث خفض الضرائب بمقدار ΔTx يحدث زيادة في الدخل بمقدار ΔY وفق العلاقة التالية :

$$\Delta Y = c/1-c \times \Delta Tx$$

حيث أن:

التغير في الدخل: ΔY

التغير في الضرائب: ΔTx

الميل الحدي للاستهلاك: C

توضح العلاقة السابقة أن تخفيض الضرائب بمقدار ΔTx يؤدي إلى مضاعفة الدخل بمقدار $c/1-c$ وتعبر هذه القيمة الأخيرة عن قيمة المضاعف الضريبي.

وعلى هذا الأساس تشكل الضريبة أداة لتحقيق النمو الاقتصادي، وذلك من خلال وسائل عديدة كالإعفاء الضريبي أو التخفيض الضريبي، الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الأفراد والمؤسسات، وبالتالي زيادة حجم المدخرات ومن ثم حجم الاستثمار الذي يرفع من معدلات النمو الاقتصادية.

2– تحقيق الاستقرار الاقتصادي

تشهد الحياة الاقتصادية تقلبات عديدة على شكل دورات اقتصادية من فترة رواج إلى فترة انكماش يترتب عنها ارتفاع في معدلات البطالة أو ارتفاع في المستوى العام للأسعار حسب كل حالة، مما يؤثر سلبا على معدل النمو الاقتصادي، وتلعب الضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية دورا هاما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التخفيف من حدة الأزمات الاقتصادية وهذا عن طريق:

* رفع معدلات الضريبة وفرض ضرائب جديدة في حالة وجود فجوات تضخمية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض دخل الأفراد

وبالتالي انخفاض الطلب الكلي ومن ثم انخفاض معدلات التضخم.

* تخفيض المعدلات الضريبية والتوسع في تقديم الحوافز الضريبية الملائمة في حالة الانكماش الاقتصادي مما يؤدي إلى ارتفاع الدخل القومي نتيجة لارتفاع حجم الاستثمار الناتج عن تقديم الحوافز الضريبية.

2- حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية:

يمكن أن تكون الضريبة أداة لحماية المنتوج الوطني، فسن ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات يمكن أن يكبح عملية الاستيراد وبالتالي تشجيع المنتوج الوطني .

3- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار:

تستعمل الدولة الضريبة كأداة لتوجيه عوامل الإنتاج نحو القطاعات والجهات غير المرغوب فيها أو المراد ترقيتها وهذا عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية أو ما يعرف بسياسة التحريض الضريبي حيث أنه من المعروف أن عوامل الإنتاج تنتقل أين تنخفض التكاليف وخاصة التكاليف الضريبية.

4- المساهمة في توفير مناصب الشغل

تستخدم الضريبة كوسيلة من وسائل تحقيق الشغل وامتصاص البطالة، حيث أثبت الواقع الاقتصادي أنه في ظل تزايد حدة البطالة تعمل الحكومة على خفض الضرائب على المؤسسات التي تمتاز بكثافة عنصر العمل، وهذا ما تجسد فعليا في السياسة الضريبية في الجزائر، حيث أنه في إطار تشجيع المؤسسات الاقتصادية على خلق وتوفير مناصب عمل تم تخفيض ضريبة الدفع الجزافي تدريجيا إلى أن تم إلغاؤه نهائيا في قانون المالية 2006.

ثالثا- الهدف الاجتماعي

تعتبر عدالة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع أحد الأهداف الهامة التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وهذا من خلال الضرائب المفروضة على دخول الأفراد سواء الإجمالية أو الصافية ويتوقف ذلك على شكلها ونوعها ، وما إذا كانت نسبة ثابتة من الوعاء أو تصاعدية متدرجة، فتطبيق نظام الضريبة التصاعدية بالشرائح من شأنه أن يخفف من درجة تركز الثروة لدى الأغنياء ويعيد التوازن النسبي في توزيع الدخل بين الأفراد، الأمر الذي يؤدي إلى تصحيح الهيكل الاجتماعي وتحقيق التكافل والتضامن الإجتماعي بين الأفراد، ففي الضرائب مثلا يمكن العمل على زيادة نسبة الدخل التي تؤول إلى الأفراد في شرائح الدخل الدنيا وذلك بتخفيض الضريبة المفروضة عليهم، كما يمكن من جهة أخرى العمل على إنقاص الدخل النسبي لأولئك الأفراد ذوي شرائح الدخل العليا.

رابعا- الهدف السياسي

يمكن أن تكون الضريبة أداة لتحقيق بعض الأهداف السياسية وخاصة في فترات الانتخابات، حيث أن التوسع في منح الإعفاءات الضريبية من شأنه أن يدعم مركز السلطة ويجذب العديد من الأصوات لها، وهذا خاصة في الدول الرأسمالية المتقدمة، كما أن فرض رسوم جمركية مانعة على منتجات بعض الدول أو تخفيضها أو إلغاؤها يعتبر إستعمالا للنظام الضريبي لتحقيق أغراض سياسية .

خامسا– الهدف البيئي

تعتبر الضرائب البيئية من أهم الوسائل والسياسات المتاحة أمام الحكومات بغية الحد من التلوث وخفض إنبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون والغازات الأخرى المسببة للاحتباس الحراري، باعتبارها من الأدوات الاقتصادية الأكثر فعالية التي تسمح بالتأثير على سلوك الملوثين عن طريق محددات مالية ذات مرونة كبيرة وتكاليف أقل، وتمثل الجباية البيئية حقوق نقدية مقتطعة من طرف الحكومة إزاء استخدام البيئة عن كل نشاط يغير المحيط ويلوثه.

تهدف الجباية البيئية بالأساس إلى تعديل السلوكيات في اتجاه حماية البيئة وتشمل على الأدوات التالية:

الضرائب والرسوم على الإنبعاثات وتفرض مباشرة على كمية ونوعية الإنبعاثات الملوثة، والضرائب على النفايات، وينتشر هذا النوع بكثرة في بعض الدول مثل فرنسا، حيث أحدثت ضرائب على إنبعاثات أكسيد الكبريت، وفي السويد على إنبعاثات أكسيد الأزوت.

3* –محددات النظام لضريبي

تتحدد معالم النظام الضريبي وفقا لمعطيات ومؤشرات عديدة، ترتبط مع النظام الضريبي ضمن علاقات مباشرة وغير مباشرة ومن أهمها:

أولا – العلاقة بين النظام الضريبي والنظام السياسي

للنظام السياسي السائد في بلد ما تأثير كبير على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وعلى الصور الفنية التي يتضمنها بالإضافة إلى تأثيره على طريقة العمل التي يعمل بها وعليه يختلف النظام الضريبي من دولة لأخرى ولنفس الدولة من فترة زمنية لأخرى وفقا لاختلاف النظم والظروف السياسية.

فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو نظام ديموقراطي حيث تتعدد الأحزاب السياسية، وتزداد فرص مشاركة أفراد الشعب في اتخاذ القرار وتظهر العديد من جماعات الضغط السياسي بمختلف الاتجاهات (نقابات عمالية، أحزاب سياسية، تكتلات اقتصادية، نقابات مهنية)، فمن المتوقع في مثل هذه الظروف أن يتم صياغة وتصميم النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، ومن المتوقع أن تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي، وهذا لا يعني إهمال الاعتبارات الشخصية، حيث أن جماعات الضغط السياسي (اللوبيات) قد يرتبط وجودها ببعض المصالح الاقتصادية فمن المحتمل أن تحاول هذه الجماعات ذات النفوذ الاقتصادي التأثير على القرار السياسي بما يسمح بتحقيق مصالح اقتصادية والعديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية، وذلك عكس النظام السياسي الذي يتخذ حكم الفرد منهجا في إدارته.

كما تؤثر الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى تأثيرا كبيرا على صياغة وبناء الهيكل الضريبي لها، حيث يتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح بتحقيق الأهداف السياسية للدولة، فرغبة الدولة في الانضمام إلى تكتل اقتصادي أو حلف سياسي أو عسكري يتجسد من خلال التوسع في منح الامتيازات الضريبية والمعاملات التفضيلية الممنوحة لدول التكتل الاقتصادي أو الحلف السياسي.

ثانيا – العلاقة بين النظام الضريبي والعوامل الاجتماعية

تلعب العديد من العوامل الاجتماعية دور كبير في رسم معالم النظام الضريبي المطبق في دولة أو إقليم معين، ومن بين هذه العوامل نجد:

1– الهيكل السكاني :

يؤثر الهيكل السكاني لمجتمع ما على تكوين النظام الضريبي ، وهذا لكون أن المجتمعات التي تكون تركيبتها البشرية مكونة من أفراد في سن العمل تكون أقدر على خلق الدخول والثروات ومن ثم تشكل من الناحية الضريبية كأوعية ضريبية قادرة على تحمل الأعباء الضريبية، على عكس المجتمعات التي تكون غالبية أفرادها مشكل من الأطفال والشيوخ، لكون أن هذه الشريحة تستهلك من الدخل الوطني أكثر مما تضيفه، وعادة ما يتم تقسيم السكان إلى ثلاث(03) فئات رئيسية:

– الفئة الأولى: أقل من خمس عشرة (15) سنة، ويدعون بصغار العالة.

– الفئة الثانية: أكبر من خمسة عشرة (15) سنة وأقل من خمسة وستون (65) سنة، وتمثل الفئة القادرة على العمل، وتدعى بالفئة المعيلة.

– الفئة الثالثة: أكبر من خمسة وستون سنة(65)، وتمثل فئة المتقاعدين والمسنين، وتدعى بكبار العالة.

2– درجة الوعي الضريبي: يمثل الوعي الضريبي الحالة النفسية التي يعيشها المكلف أثناء قيامه بواجبه الضريبي اتجاه وطنه، ومن المؤكد أن درجة الوعي الضريبي لها تأثير مباشر على النظام الضريبي السائد في مجتمع ما، حيث بتوفر شروط وعناصر الوعي الضريبي لدى الأفراد ومسيري الشركات من جهة ومستخدمي الإدارات الضريبية من جهة أخرى تزداد معها الحصيلة الضريبية، وهو ما ينعكس بالإيجاب على فعالية النظام الضريبي.

ثالثا – العلاقة بين النظام الضريبي وهيكل النظام الاقتصادي

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على اختيار النظام الضريبي الملائم، إذ تختلف الاقتصاديات من حيث ارتكازها على بعض القطاعات التي تعتبر كقطاعات محركة للاقتصاد كحال القطاع النفطي في الجزائر، كما أن القطاعات الاقتصادية لا تعرف نفس درجة النمو في كل الاقتصاديات، وهذا الوضع هو الذي يدفع السلطات الحكومية على الارتكاز على بعض قطاعات النشاط لتحقيق أكبر عائد ضريبي، كما أن ضعف بعض قطاعات النشاط يدفع بالسلطات إلى البحث عن تنشيطها وترقيتها باستخدام الضريبة.

4* – فعالية النظام الضريبي

تعتبر الفعالية الضريبية إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل النظام الضريبي ومن ثم السياسة الضريبية المنتهجة من قبل أي دولة، وهذا باعتبار أن السياسة الضريبية جزء من السياسة المالية، وبالتالي فإن فعاليتها تؤثر على الفعالية الاقتصادية للدولة، ويرتكز قياس الفعالية الضريبية على قياس الأداء الكلي للنظام الضريبي ومعرفة مدى التقدم المحقق، وذلك طبقا لمجموعة من المعايير التي تتلاءم مع طبيعة النشاط محل القياس.

أولا– تعريف الفعالية الضريبية: يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كليا أو جزئيا من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث يراعي المشرع الضريبي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذوي الدخل المنخفض، واختلاف المعاملة الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي، ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاثة التالية:

مصلحة الدولة: تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد المنتظرة من استثماراته من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عن فرض الضريبة .

مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية لاستخدام الحصيلة الضريبية في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق والتعليم والصحة، أي تحقيق رفاهية المجتمع.

ثانيا – معوقات فعالية النظام الضريبي

على اعتبار أن الضرائب هي اقتطاعات إجبارية لجزء من دخول الأفراد وتحويله إلى القطاع العام لتحقيق مجموعة من الأهداف حسب قواعد يسترشد بها واضعي النظام الضريبي وعليه فإنه أثناء تطبيق قواعد النظام الضريبي قد تصطدم العملية بمعوقات تحول دون تحقيق أهدافه، ومن هذه المعوقات:

1– جمود الأنظمة الضريبية

يؤدي بقاء نظام ضريبي معين في دولة معينة لفترة طويلة نسبيا إلى خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة الأوعية الضريبية من جهة أخرى وتؤدي هذه التقاليد التي يضمها هذا النظام من جهة، وبإجراءات تقديرها وربطها وتحصيلها وتنظيم إدارتها معا على وضع يجعل من تغييرها سواء بفرض ضرائب جديدة أو إلغاء بدورها إلى ارتباط كل من المكلفين والإدارة الضريبية أو تعديل ضرائب قائمة أمرا يلقى كل معارضة من الجانبين وينشأ الجمود الضريبي نتيجة لما يمكن تسميته بظاهرة الاعتياد الضريبي التي تفسر بطء الإجراءات الضريبية.

2 – ارتفاع مستوى الضغط الضريبي

يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، أي بمعنى آخر مستوى الضغط الضريبي يعبر عن نسبة الاقتطاع الضريبي إلى بعض المقادير الاقتصادية و التي تكون في العادة:

- الناتج المحلي الخام؛
- الناتج الوطني الخام؛

- مجموع الاقتطاعات العامة؛

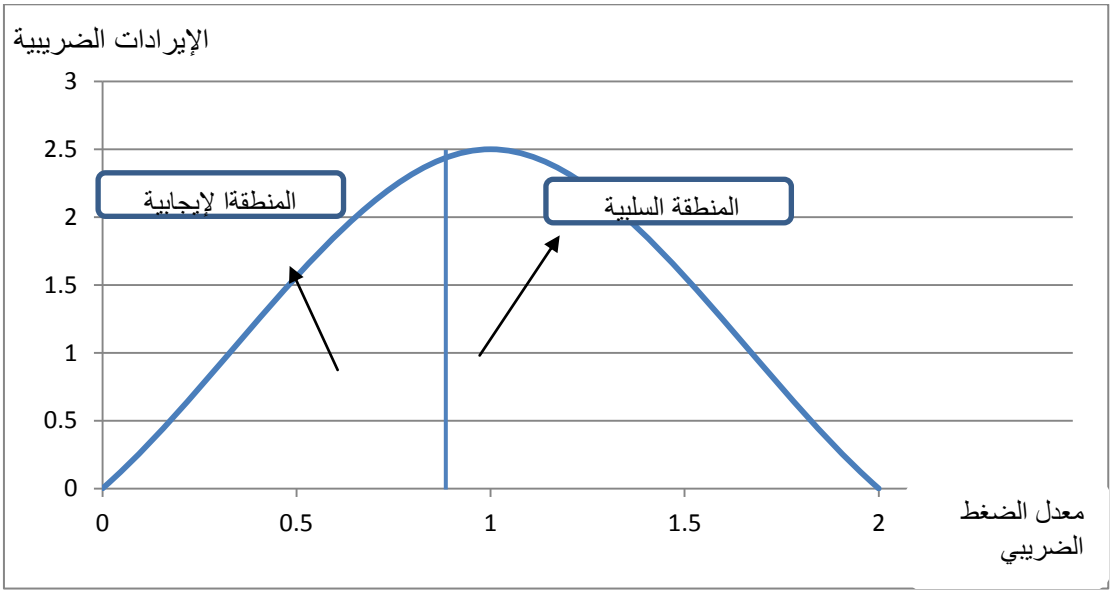
المفهوم الضيق للضغط الضريبي= $\frac{\text{الإيرادات الضريبية}}{\text{االناتج المحلي الإجمالي (le BIP)}}$

المفهوم الواسع للضغط الضريبي = $\frac{\text{الإيرادات شبه الضريبية+الإيرادات الضريبية}}{\text{االناتج المحلي الإجمالي (le BIP)}}$

معدل الضغط الضريبي الأمثل: لقد حاول الكثير من الاقتصاديين تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي لا يجوز تعديله، وهذا منذ الفيزيوقراط الذي نادوا بأن لا يتعدى الإقطاع الضريبي معدل 20% من دخل المكلف، أو كما هو الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال "برودون" الذي يحدد معدل الاقتطاع الضريبي بـ 10% وعند المحدثين فقد حدده COLLIN CLARK بـ 25% من الدخل القومي.

إن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد، وبرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تحدي عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الإقتصاد، ولقد وضح الإقصادي الأمريكي " أرثر لافر " Arether lefer ذلك من خلال المنحى المنسوب لاسمه. " منحنى لافر" والذي فحواه " كثرة الضريبة تقتل الضريبة" TROP D'IMPOT TUE L'IMPOT أي تعدى الضغط الضريبي لعتبة معينة، يمكن أن يخفض الموارد المالية

الشكل 01: منحنى لافر



المصدر: ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2016، ص 141.

يبين هذا المنحنى أن رفع معدل الضريبة إلى غاية القيمة A يعلن زيادة الإرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى، و الاستمرار في رفع معدل الضغط الضريبي ما بعد القيمة A ينزع حافز العمل والكسب لدى الممولين مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية وهذا ما توضحه لنا المنطقة السلبية من المنحنى.

3 – التهرب والغش الضريبي

التهرب من الضرائب يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون، وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المواد الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح، وأيضا قد يكون التهرب بمناسبة تحصيل الضريبة وذلك كما لو قام الممول بإخفاء ثروته، وعليه فإن التهرب الضريبي ينقص من الحصيلة الضريبية التي يمكننا الاعتماد عليها في تمويل النفقات العامة، مما يؤدي إلى التأثير المباشر على فعالية النظام الضريبي.

4– الازدواج الضريبي

يقصد بالازدواج الضريبي دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء في نفس المدة يؤثر الازدواج الضريبي على فعالية النظام الضريبي، ذلك أنه يخلق نوعا من عدم الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ويعمل على بعث الرغبة للتهرب الضريبي، مما يساهم في ضرب مصداقية النظام الضريبي.

5– الفساد الاقتصادي والضريبي

تعاني مختلف الدول سواء المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية وغير شرعية، والتي لا تخضع لأي نوع من الضرائب، وتعكس هذه النشاطات المرتبطة بمظاهر الفساد انحراف الآليات الاقتصادية، والتي ترجع للأسباب التالية:

– الاستهتار بهيبة الدولة.

– تفاقم ظواهر اللاتكافؤ الاقتصادي.

– انخفاض خطير في مستوى المعيشة لدى فئات واسعة من السكان.

وترتبط ظاهرة الفساد بالبعد الأخلاقي المنحرف، وتشكل إحدى العقبات الكبيرة التي تعرقل فعالية النظام الضريبي، حيث أنها تشجع التهرب الضريبي، وتفسد الحوافز الضريبية، وتعمل على توزيع الحصيلة الضريبية لصالح غير المستحقين لها مما تؤدي في النهاية إلى شلل في أركان وأسس النظام الضريبي القائم ومن أهم مظاهر الفساد الاقتصادي نجد: البيروقراطية، المحسوبية، الرشوة، استغلال النفوذ، استخدام المنصب والوظيفة العامة لتحقيق أغراض خاصة.

ثالثا – محددات تصميم النظام الضريبي الجيد:

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد لعل أهمها دراسة فيتوتانزي (اقتصادي وجبائي أمريكي، اشتغل كمدير لإدارة الشؤون الضريبية بصندوق النقد الدولي حتى تقاعده عام 2001 ويعمل حاليا كمستشار جبائي للعديد من المؤسسات) وكذلك المؤشرات الأوروبية .

أولا – مؤشرات فيتو تانزي:

مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال أهمها: (Vitotanzi) يحدد فيتو تانزي

1– مؤشرات التركز: يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب

وجداول المعدلات التي تحصل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

2- مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مرودية النظام الضريبي .

3-مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

4- مؤشر تأخرات التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر في الدفع يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لابد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات..

5- مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى، فمثلا يمكن:

إحلال الضريبة على أرباح الشركات(IBS) والضريبية على الدخل الإجمالي (IRG) بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض متمثلة في الضريبية الجزافية الوحيدة في الجزائر .

6- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لإلتزامتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.

***ثانيا – مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية:**

حددت مجموعة العمل الأوروبية مجموعة من المعايير الواجب توفرها في النظام الضريبي، وذلك في إجتماعها حول تحديد وعاء ضريبي مشترك للضرائب أرباح الشركات، هذه المعايير تتمثل في:

1- العدالة الرأسية: تتمثل في توزيع الأعباء حسب المقدرة التكليفية للممولين.

2- العدالة الأفقية: تتمثل في ضرورة معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية.

3-الحيادية إتجاه مختلف الإستثمارات.

4- الفعالية: تتمثل في قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية.

5- البساطة واليقين والشفافية.

6- المرونة: أي ضرورة نمو الأوعية الضريبية مع نمو الأسواق والنشاط عبر الزمن.

7- وضع آليات رقابية.

8-الإنسجام والتجانس بحيث إذا كان لمتعاملين نفس النتيجة التجارية، فيجب أن يحققا نفس النتيجة الجبائية.

5*- أثر العولمة على النظم الضريبية:

تؤثر العولمة وما يصاحبها من اندماج دولي، إلى جانب التقدم التكنولوجي السريع على قدرة الدول في تحصيل الضرائب وعلى توزيع الأعباء، ومن المرجح أن يزيد تأثير العولمة بمرور الوقت على إيرادات الضرائب، وقد بدأ أثر العولمة في الظهور بشكل أكثر حدة مع تحرير أسواق المال وزيادة اندماج الاقتصاديات واليوم تحصل معظم الدول الصناعية على إيرادات من الضرائب أكثر مما كانت تحصل عليه قبل عقدين أو ثلاثة عقود، ورغم ذلك وبعد إمعان النظر نكتشف وجود مجموعة من العوامل والمشاكل التي تؤثر على أساس النظم الضريبية وعلى البنيان الضريبي للدول، فقد تصل العولمة في المستقبل إلى طرق جديدة مبتكرة لاستخدام التكنولوجيا والمعرفة في زيادة إيرادات الضرائب، ولكن هذا لا يقلل من الحاجة إلى تقييم الكيفية التي يرجح أن تؤثر بها التطورات الراهنة في النظام الضريبي من خلال:

أولا-التجارة والمعاملات الالكترونية: شهدت التجارة الالكترونية نموا سريعا للغاية خلال السنوات الأخيرة، وهناك تغييرات عديدة ناجمة عن التجارة الالكترونية سوف تواجه مصلحة الضرائب بتحديات خطيرة تتمثل في التحول من المعاملات الورقية التي تسمح لمصلحة الضرائب بتعقب آثار هذه المعاملات (الفواتير) إلى المعاملات الافتراضية (الرقمية) التي تترك آثارا أقل يصعب تحديدها.

ثانيا- نمو التجارة العالمية: تعتبر التجارة العالمية محركا للنمو الاقتصادي، بحيث تسعى الدول لدعم وترقية الصادرات للرفع من معدلات النمو الاقتصادي، ويترجم ذلك باستعمال مختلف الأدوات الضريبية لتحقيق هذا الهدف، مما يطرح إشكالية اللاستقرار في الأنظمة الضريبية.

ثالثا- نمو الاستثمارات الأجنبية: أصبحت الاستثمارات الأجنبية اليوم البديل التمويلي للمديونية، مما يجبر الدول على تهيئة وترقية المناخ الاستثماري الذي يجمع بين عدة عوامل من أهمها التكلفة الضريبية، وهذا ما يجعل الدولة تلجأ لاستعمال نظامها الضريبي (الحوافز الضريبية) كمداخل لجذب واستقطاب المزيد من المشاريع الاستثمارية، مما يطرح إشكالية مدى إنتاجية النفقات الجبائية.