

المحور الثالث: الإيرادات العامة

تعمل الدولة على تدبير الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، بإتباع سياسة مالية معينة تأخذ بعين الاعتبار حقيقة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تسودها في فترة معينة من مراحل تطورها، وبالتالي تصبح الإيرادات العامة هي وسيلة الدولة في أداء دورها في التدخل لتحقيق الإشباع العام.

ولقد أدى تطور الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة، وازدياد نفقاتها العامة إلى تطور نظرية الإيرادات العام، الأمر الذي تجلت آثاره في تطوير حجم هذه الإيرادات وإلى تعدد أنواعها وأغراضها، ولقد تعددت في العصر الحديث مصادر الإيرادات العامة واختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها، ويعرض الفكر المالي العديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة إلى أقسام مختلفة يضم كل منها الموارد المتاحة في الطبيعة أو المتشابهة في الخصائص.

هناك مصادر عديدة لخزينة الدولة من بينها:

أولاً: الإيرادات الاقتصادية

إن زيادة النفقات العامة وتنوعها كان العامل الأساسي الذي أدى إلى زيادة الإيرادات العامة وتنوعها وتطورها حجماً ونوعاً، وتتناول في هذا المبحث إيرادات الدولة من ممتلكاتها من خلال العنصرين التاليين: - إيرادات أملاك الدولة (الدومين)، - الثمن العام.

1- إيرادات أملاك الدولة (الدومين):

يطلق لفظ الدومين *Domaine* على ممتلكات الدولة أيا كانت طبيعتها، عقارية أو منقولة، ومهما كان نوع ملكية الدولة لها عامة أم خاصة، وتنقسم ممتلكات الدولة إلى قسمين: ممتلكات أو دومين عام، وممتلكات أو دومين خاص.

1-1- الدومين العام:

يقصد به ما تملكه الدولة ويكون معد للاستعمال العام، وخدمة المرافق العامة كالطرق والمطارات والموانئ وأبنية الوزارات والمصالح العامة والمتاحف والحدائق العامة والملاعب والأنهار، ويتميز الدومين العام بمميزات عدة منها أن ملكية الدولة له هي ملكية عامة تخضع لأحكام القانون الإداري، وبالتالي فهو لا يجوز بيعه أو التصرف فيه بما أنه مخصص للمنفعة العامة، كما لا يجوز تملكه بالتقادم، والغاية منه هو تقديم الخدمات العامة وليس الحصول على أموال للخزينة العامة، ولا يمنع هذا من إمكانية تحقيق بعض الإيرادات من الدومين العام، كما لو فرضت بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو على دخول المطار أو الميناء، أو المتاحف العامة، وأن هذا المقابل لا يقصد به في الغالب سوى تنظيم استعمال هذه المرافق العامة، فضلاً عن ضآلته في معظم الحالات، وقد يكون سببها في حالات استثنائية هو الرغبة في تغطية نفقات إنشاء هذه المرافق، ومع ذلك تظل القاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام.

1-2- الدومين الخاص:

يقصد به الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة، والتي تخضع بوجه عام لقواعد القانون الخاص، فيمكن التصرف فيه بالبيع وغيره، كما يجوز للأفراد تملكه بالتقادم طويل الأجل، ويدر الدومين الخاص على عكس الدومين العام إيرادات للخزانة العامة، وهو وحده الذي يعنيه علماء المالية العامة عند الكلام على دخل الدولة من أملاكها، أي الدومين الخاص كمصدر من مصادر الإيرادات العامة.

ويشير البحث في إيرادات الدومين الخاص التعرض لمختلف أنواع الإيرادات الناتجة من ملكية الدولة التي تتخذ إحدى صور ثلاث: الدومين العقاري، الدومين الصناعي والتجاري والدومين المالي.

1-2-1- الدومين العقاري:

ويشمل ممتلكات الدولة من الأراضي الزراعية والغابات والمناجم والمهاجر وأضيفت إليه في العصر الحديث الأبنية السكنية.

ولقد كان النشاط الزراعي المتعلق باستغلال الأراضي من أهم أنواع الدومين الخاص في العصور الوسطى، ويأتي دخل هذا النوع من الدومين من ثمن بيع المنتجات الزراعية، ومن الأجرة التي يدفعها المستأجرون.

ولقد بدأ الدومين الزراعي يفقد أهميته ابتداء من نهاية القرن الثامن عشر مع زوال العهد الإقطاعي وبزوغ النظام الرأسمالي، وقيام حكومات الدول الأوروبية بالتصرف في الأراضي وبيعها للأفراد لأسباب سياسية واقتصادية، لكن بقي للدول استغلال الغابات نظرا لما تتطلبه من نفقات ضخمة لغرس الأشجار وصيانتها، ولا تكون منتجة إلا في المدة الطويلة، ويرجع اهتمام الدول بالغابات إلى الفوائد الكبرى التي تحققها، فهي تعمل على إعاقة السيول ومنع انتشار الأتربة، وتؤثر على الأحوال المناخية فتهدئ من الرياح وتعمل على تثبيت التربة.

كما تمتلك الدولة الأراضي البور بهدف إصلاحها، وبصفة عامة فإن الإيرادات الناتجة عن الأراضي الزراعية ليست غزيرة ولا مرنة، ولذلك لم يعد من الممكن أن تؤدي دورا هاما كمصدر من مصادر الإيرادات العامة في العصر الحديث. أما عن المناجم والمهاجر (الدومين الإستخراجي) فهو يتصل بالثروات الطبيعية التي يمكن استخراجها من المناجم والمهاجر الموجودة في الدولة، وتختلف الدول فيما بينها بالنسبة إلى استغلال هذه الموارد تبعا لاختلاف الإيديولوجية السائدة فيها، فالبعض يحتفظ للدولة بالاستغلال المباشر للثروة المعدنية لما لها من دور حيوي في مختلف أوجه النشاط الصناعي، والبعض الآخر يترك أمر استغلالها للأفراد إيمانا بأفضلية الاستغلال الاقتصادي الفردي عن الحكومي، خاصة في مثل هذا المجال الذي يتطلب استخدام أحدث طرق الإنتاج الفنية، وأخيرا تفضل بعض الدول الاحتفاظ بملكية المناجم والمهاجر وترك أمر استغلالها إلى الأفراد مع الإشراف على هذا الاستغلال بهدف حماية الثروة المعدنية من النضوب المبكر، ويأخذ هذا الإشراف في الغالب صورة اشتراك الدولة مع الأفراد في استغلال المناجم والمهاجر.

كما تعتمد الدولة على أبنية سكنية تملكها لتحقيق جزء من إيراداتها العامة، ولا شك أن تدخل الدولة في العصر الحديث تدخلًا مباشرًا للعمل على تقديم الخدمات الإسكانية قد ساهم في حل أزمة السكن الناشئة عن الميل إلى التركيز في المدن والمراكز الصناعية من جهة وإلى زيادة عدد السكان من جهة أخرى.

1-2-2- إيرادات الدولة من الدومين الصناعي والتجاري:

ويضم هذا الدومين مختلف المشروعات الصناعية والتجارية التي تقوم بها الدولة مثلها في ذلك مثل الأفراد، وتدر أغلبية هذه المشروعات إيرادات مالية تعتبر مصدرًا من مصادر الإيرادات العامة.

وقد ازدادت أهمية الدومين الصناعي والتجاري في الدول الرأسمالية تحت تأثير المذهب التدخلية، الذي انتشر بعد الحرب العالمية الأولى (وخاصة بعد أزمة النشاط الرأسمالي في الثلاثينات من القرن الماضي)، والذي اقتضى تدخل الدولة في حياة المجتمع الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كانت تحجم عن ذلك من قبل تحت تأثير المذهب الحر، ويرجع اتساع تدخل الدولة أساسًا إلى الأيديولوجية السائدة فيها ومدى تحييدها للنشاط الاقتصادي الفردي، كما يرجع إلى المقارنة بين مزايا الاستغلال الفردي مع فرض الضرائب على أرباحه وبين مزايا الاستغلال الحكومي والحصول على كل أرباحه، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الأخرى بطبيعة الحال.

إن إقامة الدولة للمشروعات الصناعية والتجارية قد يكون بهدف تحقيق أغراض مالية، تتمثل في الحصول على إيرادات للخزانة العامة، أو قد تستهدف الدولة من وراء ذلك تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في توفير خدمة عامة للمواطنين، كالخدمات الصحية والتعليمية وخاصة لفئات معينة بالإضافة إلى خدمة توريد المياه والكهرباء، وأخيرًا قد تستهدف الدولة من بعض المشروعات الصناعية تحقيق أهداف لها علاقة بالأمن القومي، تتمثل في خدمة المجهود الحربي وضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدات الحربية.

إن نجاح المشروعات العامة لا يقاس بمدى تحقيقها للأرباح، لأن الهدف من إقامة هذه المشروعات هو إنتاج وتوفير سلع وخدمات معينة بغض النظر عن حساب استغلال هذه المشروعات من حيث الربح والخسارة.

1-2-3- إيرادات الدولة من الدومين المالي:

وهو أحدث أنواع الدومين الخاص ظهورًا، ويقصد بالدومين المالي محفظة الدولة من الأوراق المالية كالأسهم والسندات المملوكة لها والتي تحصل منها على أرباح وفوائد تمثل إيراداتًا مالية يدخل ضمن دخل أملاك الدولة، ولقد ازدادت أهمية الدومين المالي في الوقت الحاضر بالإضافة إلى حدوث تطور في مضمونه، فلم يعد قاصرًا على الإيرادات الناتجة عن حق الدولة في إصدار النقود، بل أصبح يتضمن أساسًا الأسهم التي تمثل مساهمة الدولة في المشروعات ذات الاقتصاد المختلط (التي تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة)، كما تسيطر الدولة على بعض المشروعات ذات النفع العام حتى تتمكن من توجيهها إلى ما يحقق الصالح العام.

2- الثمن العام:

يطلق مصطلح الثمن العام على ثمن السلع والخدمات التي تنتجها وتبيعهها المشروعات العامة الصناعية والتجارية، وبذلك يمثل الثمن العام المقابل الذي تحصل عليه الدولة نتيجة قيامها بنشاط صناعي أو تجاري، ويعد أحد الوسائل التي تمكنها من تحقيق إيراد عام يتمثل في مقدار الأرباح التي تحققها من ممارسة بيع السلع أو الخدمات للأفراد، سواء في ظل قوانين المنافسة الكاملة أو في ظل الاحتكار الذي تمارسه الدولة بالنسبة لبعض أنواع السلع قصد الاستقلال في تحديد ثمنها بما يمكنها من الحصول على أكبر قدر من الإيرادات للخزانة العامة.

ويشير الفكر المالي سؤالا يتعلق بكيفية تحديد الثمن العام، أي بالمستوى الذي يتحقق عنده الثمن العام، والإجابة تدعو إلى ضرورة التفرقة بين الحالات التي تمارس فيها الدولة نشاطها التجاري والصناعي على سبيل المنافسة بين مشروعاتها ومشروعات الأفراد، وبين الحالات التي تتمتع الدولة فيها بمركز احتكاري بالنسبة لبيع أنواع معينة من السلع.

ففي حالة المنافسة الكاملة بين مشروعات الدولة الصناعية والتجارية، ومشروعات الأفراد العاديين، فالدولة لا تحتكر بيع السلع والخدمات، وإنما تنزل إلى مستوى الأفراد وتمارس النشاط رغبة في تحقيق الربح، ويتحدد هنا ثمن السلعة أو الخدمة التي تبيعهها الدولة حسب قوى العرض والطلب، ويسمى ثمن السلع بال**ثمن العام**، تمييزا له عن **الثمن الخاص** الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة عند بيع منتجاتها، أما في حالة عدم سماح الدولة بقيام مشروعات خاصة مماثلة للمشروعات العامة، وتستهدف الدولة التمتع بمركز احتكاري بالنسبة إلى إنتاج سلع معينة، والاستقلال في تحديد ثمن السلع أو الخدمات التي تحتكرها، والغرض من احتكار الدولة قد يكون لأحد الأمرين:

الأول: يتمثل في رغبة الدولة تقديم أنواع معينة من السلع للأفراد على سبيل الاحتكار، باعتبارها ضرورية للاستهلاك، خشية من تلجأ المشروعات الخاصة إلى رفع أثمانها واستغلال مدى ضرورتها لاستهلاك الأفراد، وفي هذه الحالة فإن الدولة لا تهدف من نشاطها إلى تحقيق الإيراد المالي بقدر ما تهدف إلى ضمان توفير سلع وخدمات معينة تعتبر أساسية مثل: المياه، الكهرباء، الخبز، خدمات الهاتف، ويتحدد الثمن العام لهذه السلع والخدمات على أساس نفقات الإنتاج أو بأقل من هذه النفقات، على أن يغطي الفرق بين الثمن والتكلفة من الخزنة العامة، وأحيانا أخرى قد يفوق ثمن هذه السلع بنسبة ضئيلة جدا نفقات الإنتاج.

الثاني: قد تهدف الدولة من احتكار النشاط الصناعي أو التجاري إلى تحقيق الإيراد المالي، ويطلق على هذه الحالة اصطلاح الاحتكار المالي، إذ عادة ما تختار الدولة لاحتكارها المالي سلعا واسعة الانتشار ويكون الطلب عليها غير مرن، حتى لا يترتب على ارتفاع ثمنها بنسبة معينة نقص في طلبها الكلي بنسبة أكبر ومن ثم نقص في الإيرادات الكلية وفي الأرباح المحققة، ومن أهم أمثلة الاحتكار المالي هو احتكار الدولة لمنتجات التبغ (الدخان) وتحديد أثمانه بما يحقق لها إيراد مالي ضخم.

ويرى بعض الكتاب أن تحديد الثمن في حالة الاحتكار المالي لا يختلف عن الثمن الذي يحدده المحتكر في المشروع الخاص، ففي الحالتين يسعى المحتكر إلى الوصول إلى حالة التوازن التي تتيح له الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح وفقا لظروف إنتاج السلعة والطلب عليها، في حين يرى آخرون أن الثمن في حالة الاحتكار المالي يتحدد عند مستوى أعلى من المستوى الذي يتحدد عنده الثمن في حالة الاحتكار الخاص، وأن الفرق بين الثمنين ما هو إلا ضريبة مستترة غير مباشرة.

وهناك رأي ثالث يرى أن الدولة لا تلجأ إلى الاحتكار المالي إلا للحصول على مصدر للإيرادات، ومن ثم فإن الزيادة في الثمن المحدد في هذه الحالة ينفقه إنتاج وحدة من وحدات السلعة المحتكرة متضمنة ما يمكن اعتباره ربحا عاديا للمشروع، وهذه الزيادة في الواقع هي ضريبة غير مباشرة على استهلاك السلعة، إذ تعذر على الدولة فرضها عند قيام الأفراد بإنتاج السلعة أو تداولها أو بيعها فأثرت أن تقوم هي باحتكار إنتاجها وتحصيل هذه الضريبة بتضمينها ثمن السلعة المحتكرة، ويذهب أنصار هذا الرأي الأخير في تحليلهم على اعتبار إيرادات الاحتكار المالي من بين إيرادات الضرائب غير المباشرة وليس من بين إيرادات الدومين الخاص (المشروعات الصناعية والتجارية).

فالاحتكار المالي لا يؤدي إلى تغيير النظرة إلى الثمن العام مهما كان نفعاً، واعتباره بمثابة ضريبة مستترة أو غير مباشرة، إذ يظل ثمننا عاما ويفسر ارتفاعه برغبة الدولة في استغلال الاحتكار من أجل تحقيق ربح كبير يسمح لها بإيراد مالي ضخم.

ثانيا: الإيرادات السيادية

الإيرادات السيادية هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة جبرا من الأفراد بما لها من حق السيادة، وتشمل الضرائب، والرسوم، ومقابل التحسين (الإتاوة)، والغرامات المالية، والتعويضات، والقرض الإجباري لذلك سوف نتعرض لهذه الإيرادات بشيء من التفصيل.

1- الرسوم:

تعتبر الرسوم من الإيرادات العامة التي تدخل خزانة الدولة بصفة تكاد تكون دورية ومنتظمة، والتي تستخدم حصيلتها في تمويل النشاط المالي وتحقيق المنافع العامة، وتحصل الدولة على إيراداتها من الرسوم كمقابل للخدمات التي تؤديها مرافقها العامة للأفراد من خلال النشاط العام الذي خلق المرفق العام أصلا من أجل القيام به.

1-1- تعريف الرسم:

الرسم هو: "عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب نفع عام".

يتضح من هذا التعريف أن الرسم يتميز بأربع خصائص هامة وهي:

- **الرسم مبلغ نقدي:** يدفعه الفرد مقابل الحصول على خدمة خاصة من نشاط إحدى إدارات أو مرافق الدولة، واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليساير التطور الحديث في مالية الدولة من حيث اتخاذ نفقاتها وإيراداتها الصورة النقدية.

- **الرسم يدفع جبوا من الأفراد للدولة:** فالرسم يدفع جبوا بواسطة الفرد مقابل الحصول على الخدمة الخاصة التي يتلقاها من جانب إحدى الإدارات والمرافق العامة، وتفرض الرسوم بقواعد قانونية لها صفة الإلزام تجبر الفرد على دفعها إذا ما تقدم بطلب لإحدى الإدارات أو الهيئات العامة، وتحدد قيمة الرسوم بمقتضى هذه القواعد القانونية، معبرا عن إرادة الدولة، ولا سبيل أمام الفرد إلا الخضوع لمضمون تلك الإرادة.

ويمكن التفرقة فيما يتعلق بعنصر الجبر أو الإكراه، بين الإكراه القانوني والإكراه المعنوي، ويقصد بالأول حالة ما إذا كان الفرد مجبرا قانونا على تلقي خدمة معينة ودفع الرسم المفروض على أدائها كما في حالة رسوم التعليم الإجباري بالنسبة للمرحلة الأولى من مراحل التعليم ورسوم التطعيم الإجباري، لكن الغالب أن يكون الإكراه معنويا أي أن الفرد يطلب من تلقاء ذاته خدمة معينة تقدمها الدولة دون أن يلزمه القانون بهذا، ومن الأمثلة على ذلك حالة دفع الرسم المقرر على استخراج رخصة القيادة أو الحصول على جواز السفر أو تأشيرة دخول إحدى الدول، فالجبر أو الإكراه المقصود هنا إنما يعني إلزام الفرد بدفع الرسم المقرر لخدمة معينة في حالة الاستفادة منها أي الانتفاع بها.

- **عنصر المقابل في دفع الرسم:** فالرسم يدفعه الفرد مقابل خدمة خاصة يحصل عليها من جانب الدولة، وقد تكون هذه الخدمة عمل تتولاه إحدى الهيئات العامة لصالح الفرد كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) أو توثيق العقود وشهرها (رسوم التوثيق)، أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة استعمالا يترتب عليه في الغالب تسيير مباشرة مهنته كاستعمال الموانئ والمطارات (رسوم الموانئ) وبعض الطرق العامة البرية والنهرية (رسوم الطرق).

- **تحقيق النفع الخاص إلى جانب النفع العام:** ويعني ذلك أن الفرد الذي يدفع الرسم إنما يحصل على نفع خاص به لا يشاركه فيه غيره من الأفراد يتمثل في الخدمة المعينة التي تؤديها له الهيئات العامة في الدولة، كما أنه يعني أن هذه الخدمة تمثل إلى جانب النفع الخاص نفعا عاما يعود على المجتمع ككل أو على الاقتصاد القومي في مجموعه، فالرسوم القضائية التي يدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة مرفق القضاء يترتب عليها تحقيق نفع خاص يتمثل في حصول كل منهم على حقه وضمأن عدم منازعة أحد فيه بعد ذلك، وفي آن واحد يستفيد المجتمع من نشاط القضاء الذي يعطي الحقوق لأصحابها ويضمن لهم الطمأنينة والأمن والاستقرار وهذا نفع عام كما هو واضح.

1-2- تقدير الرسم:

تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم الواجب دفعه على بعض أوجه النشاط العام، والواقع يشير إلى أنه ليس من السهل تحديد قاعدة عامة تلتزم بها الدولة وهي بصدد تقدير الرسم، بل هناك أكثر من قاعدة تدخل في الاعتبار عند إجراء هذا التقدير، حيث يعتبر الرسم المفروض نتيجة تفاعل هذه القواعد كلها، ويمكن إجمال القواعد الرئيسية في ثلاثة قواعد أساسية:

- **القاعدة الأولى:** تأخذ بعين الاعتبار التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها، ولا يستلزم أن يتحقق هذا التناسب بالنسبة إلى كل فرد يستفيد من الخدمة على حدا، بل يكفي أن تتناسب تكاليف المرفق القائم بالخدمة مع

حصيلة الرسوم المفروضة على الانتفاع بها، وتستند هذه القاعدة إلى أن الغرض الأساسي من إنشاء المرافق العامة ليس تحقيق الربح ومن ثم فإنه لا يتحتم أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها عن نفقاتها.

والقاعدة الثانية: هي جعل مبلغ الرسم اقل من نفقة إنتاج الخدمة المقابلة له وذلك بالنسبة إلى خدمات معينة كالتعليم العام والجامعي والخدمات الصحية، وتستند هذه القاعدة إما إلى أنه مثل هذه الخدمات يترتب عليها نفع عام يعود على المجتمع إلى جانب النفع الخاص الذي يعود على دافع الرسم، ومن ثم فإن قواعد العدالة تقضي بتوزيع نفقات المرافق القائمة بأداء هذه الخدمات بين الأفراد المنتفعين بها عن طريق دفع الرسوم وبين المجتمع ككل عن طريق فرض الضرائب بأنواعها المختلفة، أما الرغبة في تشجيع الأفراد على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها أو لنفعها و ذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة في صورة رسوم قد تقف عقبة في سبيل طلب الأفراد لها كما هو الحال بالنسبة إلى بعض الخدمات الصحية، و في بعض الحالات تقرر السلطة العامة عدم تحصيل الرسوم إطلاقاً عن الخدمات المؤداة كما هو الحال بالنسبة إلى التطعيم ضد بعض الأمراض.

القاعدة الثالثة: وهي التي يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له وذلك بالنسبة إلى خدمات محددة (بعينها)، وتستند هذه القاعدة إما إلى الرغبة في التقليل من إقبال الأفراد على طلب الخدمة موضوع الرسم كما هو الحال بالنسبة إلى رسوم الاستحمام في بعض الشواطئ المعينة، وإما إلى الرغبة في الحصول على إيرادات للخزانة العامة كرسوم التوثيق والإشهار إذا زادت عن نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة.

إلا أن هذه القواعد كلها لا تمنع من أنه يمكن القول بصفة عامة، أن الغرض الأساسي من اقتضاء الرسوم مقابل خدمات بعض المرافق العامة هو غرض مالي، فهدف الدولة من فرض الرسم هو الحصول على إيرادات للخزانة العامة، ويتفق أغلب علماء المالية العامة على أنه في حالة زيادة مبلغ الرسم عن نفقة الخدمة المقابلة له، فإن هذا الجزء الزائد يعتبر في الواقع ضريبة مستترة أو مقنعة.

1-3- أساس فرض الرسم:

يترتب على الطابع الإجباري للرسوم ضرورة وضع أساس تستمد منه سلطتها في تقرير الرسوم ضماناً لسلامة مالية الدولة والمواطنين، وقد اتسع هذا في الدول ذات الدساتير الديمقراطية وجوب موافقة السلطة التشريعية (البرلمان أو غيره من المجالس النيابية) على فرض الرسوم، و نظراً لتعدد أنواع الرسوم وتنوع القواعد التي تتبع في تقديرها، فإن السلطة التنفيذية تكون هي الأقدر على إجراء هذا التقدير، ومن ثم تكفي القرارات الإدارية في فرض الرسوم، لكن يتعين دائماً أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تحول لها هذا الفرض، و ذلك ضماناً لعدم إساءة استعمال الحق والحيلولة دون مغالاة الإدارة، و ألا كانت القرارات باطلة من الناحية الدستورية.

وغالبا ما يتضمن القانون الصادر بفرض الرسوم أو بإجازة فرضها بواسطة السلطة التنفيذية إعفاء طوائف معينة من المواطنين، من ذوي الدخل المنخفضة، من دفع هذه الرسوم أو تخفيضها بالنسبة إليهم، وفي هذه الحالة يحدد القانون الشروط الواجب توافرها في الشخص حتى يتمتع بهذه الميزة.

1-4- أوجه التفرقة بين الرسم الإيرادات العامة الأخرى:

أ- الرسم والتمن العام:

يتشابه الرسم مع التمن العام في أن كلا منهما يدفع في سبيل حصول الفرد على نفع خاص له يتمثل في الخدمة التي يقدمها المرفق العام في حالة الرسم وفي الحصول على سلعة أو خدمة معينة من منتجات المشروعات العامة الصناعية والتجارية، كما يتشابهان في أن كلا منهما قد يكون مساويا لتكاليف الخدمة المستهلكة أو أكبر أو أقل منها، وأن الاعتبارات التي تدعو الدولة إلى جعل الرسم أكبر أو أقل من نفقة الخدمة المؤداة هي ذاتها التي تدفعها إلى جعل ثمن منتجات الدومين الصناعي والتجاري أكبر أو أقل من نفقة إنتاجها، ويتشابه الرسم مع التمن العام أخيرا في أن كلا منهما يتضمن ضريبة مستترة أو مقنعة في حالة زيادة كبيرة عن تكلفة الخدمة أو السلعة المقابلة.

أما أوجه الاختلاف بين التمن العام والرسم: هناك أوجه متعددة نذكر منها:

* **طبيعة المقابل:** فالتمن العام يدفع مقابل النفع الخاص الذي يحصل عليه الفرد من السلعة التي تباعها له المشروعات العامة الصناعية والتجارية، بينما يدفع الرسم مقابل نفع خاص مقترن بالنفع العام الذي يؤديه المرفق للمجتمع ككل.

* **يتحدد الرسم بناء على القانون أو القرار الإداري:** وبالتالي فإن السلطة العامة هي التي تستقل بتحديد قيمته دون تدخل من جانب الأفراد، أما التمن العام فإنه يتحدد وفقا لقوانين العرض والطلب في ظل قيام المنافسة الكاملة بين مشروعات الدولة ومشروعات الأفراد الصناعية والتجارية، أو طبقا لقوانين الاحتكارات وقواعدها إذا ما تعلق الأمر بوجود حالة من حالات الاحتكار المالي للدولة.

* **يدفع الرسم جبرا عن الأفراد:** بينما يدفع التمن العام اختبارا بواسطة مشتري السلعة التي ينتجها المشروع الصناعي أو يتجر فيها المشروع التجاري ولا تتمتع الدولة في سبيل اقتضائه بحق امتياز على أموال المشتري.

* **تناقص أهمية الرسوم كمصدر للإيرادات العامة:** العكس بالنسبة للتمن العام الذي تزايد أهميته نظرا للاتجاه الحديث في الدول المختلفة إلى التدخل في الحياة الاقتصادية وإنشاء الكثير من المشروعات الصناعية والتجارية التي كانت من قبل وفقا على النشاط الخاص.

ب- الرسم ومقابل التحسين أو الإتاوة:

تعرف الإتاوة بأنها عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة جبرا على ملاك العقارات بنسبة المنفعة العامة التي عادت عليهم من وراء قيامها ببعض الأشغال العامة، ومن أمثلة هذه الأعمال: شق الطرق وتعييدها، وتوصيل الكهرباء، أو حفر

القنوت والمصارف المسهلة لري الأراضي الزراعية... الخ، تتشابه الإتاوة إلى حد كبير مع الرسم مما أدى بالبعض إلى النظر إليها على أنها نوع من الرسوم، ومع ذلك فإن الأوجه التي يختلفان فيها كثيرة وعلى جانب كبير من الأهمية:

- فدرجة الإيجار تختلف في الإتاوة عنها في الرسم، ففي حالة الإتاوة نجد أنه لا مفر للمالك العقاري من دفعها طالما أن عقاره قد استفاد من أشغال عامة، أما في الرسم فإنه يمكن عدم دفع المقابل النقدي فيه بالامتناع عن الاستفادة من الخدمة التي قرر هذا الرسم في مقابلها في الحالات التي لا يتحقق فيها الإكراه القانوني.

-ومن جهة أخرى فإن الإتاوة تقوم بدفعها فئة معينة من الأشخاص، وهم الملاك العقاريين لعقارات زادت قيمتها نتيجة لأعمال عامة، أما الرسم يدفع مقابله أي شخص أراد الانتفاع من خدمات معينة، ويقصد بالإتاوة عادة تغطية بعض نفقات المشروعات المترتبة على الأعمال العامة أو ما يتبقى من هذه النفقات، أما صيانة تلك المشروعات وما تحتاجه من نفقات دورية فإنها تغطي من حصيلة الضرائب، ويرجع هذا إلى أن الملاك العقاريين ليسوا المنتفعين بهذه المشروعات السابقة وحدهم.

-والإتاوة لا تدفع إلا مرة واحدة، أما الرسم فيدفعه المستفيد في كل مرة يحصل فيها على الخدمة.

1-5- دور الرسوم في المالية العامة الحديثة:

كان للرسوم فيما مضى وخاصة في القرون الوسطى والعصور التي تلتها دور كبير في المالية العامة جعلها أكثر موارد الدولة بعد الدومين الناتج أساسا من ريع أملاك الدولة الخاصة وذلك لكون الرسوم وبأنواعها لم تكن تتطلب موافقة النواب المكلفين بها (ممثلي الشعب) كما في الضرائب مما جعل الدول تفضل اللجوء إليها، غير أن التطور أدى إلى تغير مفهوم قيام الدولة بالتدخل لتحقيق الصالح العام، فأصبحت تؤدي دورها بناء على مسؤوليتها عن إشباع الحاجات العامة في مختلف المجالات دون أن يقترن هذا الدور بفرض الرسوم على خدمات الدولة وتمول هذه الخدمات العامة من الميزانية العامة.

وكنتيجة لما سبق، فقد تضاءلت أهمية الرسوم كمورد مالي في مالية الدول الحديثة، مما أدى إلى اتجاه معظم البلدان إلى الحد منها بإلغائها أو تحويلها إلى ضرائب برفع سعرها ويرجع ذلك إلى انتشار فكرة مجانية الخدمات التي تقوم بها الدولة وهو ما أدى إلى اللجوء لسد تكاليفها إلى الاستعانة بالضرائب التي احتلت المقام الأول بين موارد الدولة. بالإضافة إلى أن المبدأ الحديث الذي يقضي بضرورة موافقة البرلمان على فرض الرسوم قد سلب من الرسم ما كان له من ميزة في سهولة الالتجاء إليه عن الضريبة.

ثالثا: الضرائب

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، وتجبر الدولة الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، وترجع أهمية الضرائب إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية وما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية، لذلك فإن دراسة الضرائب تتناول جوانب متعددة ومتشعبة ينبغي الإلمام بها جميعا لاكتمال الإحاطة بهذا الفرع من المعرفة، غير أن ذلك يجاوز آفاق هذه الدروس المحدودة والمقتصرة على بعض الموضوعات الجوهرية دون غيرها.

1- ماهية الضريبة وخصائصها:

1-1- تعريف الضريبة: هي عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو لإحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون إن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

1-2- خصائص الضريبة: ومن التعريف أعلاه يتضح أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

أ- الضريبة فريضة نقدية: تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقود تمشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، لكون أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود، سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات بما في ذلك الضرائب لا بد وان تحصل كذلك بالنقود.

ب- الضريبة تدفع جبرا: ويعني ذلك أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة، والجبر هنا قانوني لا معنوي بالنظر إلى قانون الضريبة هو تعبير عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على الممول النزول أو الخضوع لها من كافة زواياها، ويبدو عنصر الإكراه في الضريبة واضحا من استقلال الدولة بوضع نظامها القانوني من حيث تحديد وعائها وسعرها وكيفية تحصيلها، دون أن ترجع في ذلك الأفراد المكلفين بدفعها.

ج- الضريبة تدفع بصفة نهائية: ويقصد بهذه الخاصية أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها الدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك.

ث- الضريبة تدفع بدون مقابل: وتعني هذه الخاصية أن الممول دافع هذه الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره ممولا للضرائب.

ت- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق نفع عام: إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العامة في مختلف القطاعات: كالصحة، التعليم، الأمن، القضاء، السياسة، الاقتصاد، الاجتماع... الخ محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، مثل استخدام الضريبة التصاعدية كوسيلة لإعادة توزيع الدخل

والحد من التفاوت بين الطبقات، كما تفرض الضريبة الجمركية على الواردات لحماية الصناعة الوطنية، وقد تفرض الضرائب للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار لتعبئة الفائض لأغراض التنمية الاقتصادية.

2- مقارنة بين الضريبة والرسم:

2-1- أوجه الشبه: يتشابه الرسم والضريبة في أن كلا منهما:

- مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً.
- كلا منهما يدفع للدولة بصفة نهائية، وتستعين بحصيلتهما لتغطية النفقات العامة.
- تتمتع الدولة في سبيل اقتضائهما بامتياز على أموال المدين، ولا بد من صدور أداة تشريعية بفرض كل منهما.

2-2- أوجه الاختلاف:

رغم وجوه التشابه هذه فإنه توجد اختلافات كبيرة بين الرسم والضريبة نذكر منها:

- تدفع الضريبة دون مقابل خدمة معينة خاصة لدافعها، بينما الرسم يدفع في مقابل حصول الفرد على خدمة معينة.
- تفرض الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية شتى إلى جانب الغرض المالي، أما الرسم فهدفه الأساسي حصول الدولة على إيراد مالي للخزانة العامة.
- تفرض الضريبة ويحدد سعرها بقانون خاص، لكن الرسم يفرض بقانون ويترك للسلطة التنفيذية تحديد سعره.
- تفرض الضريبة على أساس الطاقة المالية للفرد ومدى قدرته على تحمل الأعباء العامة، أما الرسم يفرض على أساس تغطية نفقات المرفق الذي يقدم النفع الخاص إلى دافع الرسم.
- تزايد أهمية الضرائب كورد للإيرادات العامة في العصر الحديث وتضائل أهمية الرسم كمورد مالي.

3- قواعد الضريبة:

يقصد بقواعد الضريبة: المبادئ التي يتعين على المشرع المالي أن يسترشد بها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة الممول ومصلحة الخزانة العامة، ويعتبر الاقتصادي آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية وهي: العدالة، اليقين، الملائمة والاقتصاد في النفقات، ولا تزال إلى الآن كمبادئ عامة صحيحة يحسن الاسترشاد بها في هذا المجال.

3-1- قاعدة العدالة (أو المساواة): وتعني هذه القاعدة أنه يجب عند فرض الضرائب على المواطنين مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد، وقد خضع مضمون هذه القاعدة في الواقع إلى تطور كبير تبعاً للتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر.

وذهب علماء المالية العامة أول الأمر إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة، أي أن تكون النسبة المقتطعة من المادة الخاضعة للضريبة (دخلا أو ثروة) واحدة وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة.

أما في العصر الحديث فقد اتجه علماء المالية العامة إلى فكرة أخرى وهي: تصاعدي الضريبة رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكلفة.

3-2- قاعدة اليقين: ويقصد بها أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للممول بشكل يقيني لا غموض فيه ولا تحكم، وذلك في كل ما يتعلق بها من أحكام كالسعر وطريقة تحديد الوعاء، وميعاد الوفاء وطريقة الدفع، وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى علم الممول بالضبط بالتزاماته قبل الدولة، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانبها، وتستمد قاعدة اليقين أهميتها من قاعدة العدالة.

3-3- قاعدة الملاءمة في الدفع (في التحصيل): وتعني هذه القاعدة أن تكون مواعيد جباية الضريبة وطريقة تحصيلها ملائمة لظروف الممول تفاديا لثقل عبء الضريبة عليه.

3-5- قاعدة الاقتصاد في النفقات: تقضي هذه القاعدة بأنه يجب على الدولة أن تختار طريقة الجباية التي تكلفها أقل النفقات، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه الممول وبين ما يدخل خزانة الدولة أقل ما يمكن، أي أن مراعاة مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل هو الذي يضمن للضرائب فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون أن تضيق جزءا كبيرا منه في سبيل الحصول عليه.

4- أهداف الضريبة:

ففي ظل الدولة الحارسة (التقليدية) اقتصر هدف الضريبة في الحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة، دون أن يكون لهذه الأموال غرض معين كتوجيه الاقتصاد أو الاستثمار مثلا بمعنى أن المالية العامة حيادية، ولتحقيق الغرض المالي يجب توافر عدة شروط تتلخص في: الإنتاجية- الثبات- المرونة والحياد.

- **الإنتاجية:** هي أن تأتي الضريبة بأكثر حصيلتها صافية (أي بعد خصم نفقات التحصيل من الإيرادات).

- **الضريبة الثابتة:** هي تلك التي لا تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث في مستوى النشاط الاقتصادي، خاصة في فترات الكساد.

- **الضريبة المرنة:** هي التي لا يؤدي زيادة سعرها.

- **الحياد:** هو أن يكون غرض الضريبة مقتصر على الغرض المالي البحت دون أن تؤثر على الأفراد أو الممولين ودون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

- **عند المحدثين: الضريبة الوظيفية:** أصبحت الدولة في العصر الحديث تتدخل في الحياة الاقتصادية وبالتالي أصبح للضريبة إلى جانب الغرض المالي، أغراضا اجتماعية واقتصادية وسياسية.

* ومن الأغراض الاجتماعية للضريبة ما يلي:

-تشجيع النسل أو الحد منه، إعادة توزيع الدخل والثروة بهدف تقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، تشجيع استهلاك السلع المرغوب فيها اجتماعيا، أو محاربة استهلاك بعض السلع الضارة... الخ.

* أما الأغراض الاقتصادية التي يمكن للدولة تحقيقها باستخدام الضرائب منها:

-تشجيع أو محاربة بعض أشكال المشروعات عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، تشجيع الادخار والتكوين الرأسمالي عن طريق تقرير بعض الإعفاءات تبعا لنوع السلعة، حماية الإنتاج الوطني ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات، التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية عن طريق السياسة الضريبية... الخ.

أما أغراض الضريبة في البلدان النامية فتتحدد، بشكل رئيسي في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لخدمة أهداف التنمية الاقتصادية.

كما تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض البلدان أو للحد منها بواسطة رفع أو خفض الضرائب الجمركية على الواردات.

5- التنظيم الفني للضرائب:

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضرائب وتحصيلها، وبالتالي فهو ينصرف إلى تحديد العناصر الخاضعة للضريبة والتي تشكل وعاءها، وتقدير قيمة هذه العناصر أي تحديد الوعاء إلى ربط الضريبة وتحصيلها.

- وعاء الضريبة: ويقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة للضريبة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، وعند تحديد الوعاء يجب التمييز بين:

أ/- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

ب/- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة.

ج/- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

أ- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

يقصد بالضرائب على الأشخاص، تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الآدمي أو الإنساني للفرد داخل الدولة محلا لفرض الضريبة، وقد عرض التاريخ المالي للعديد من المجتمعات أنواعا كثيرة من هذه الضرائب، ومن الأمثلة على ذلك ضرائب الفردة أو ضريبة الرؤوس وهي تنقسم إلى نوعين أساسيين:

الأولى: ضرائب الفردة البسيطة أو الموحدة: وهي التي كانت تفرض بسعر واحد (مبلغ معين) على جميع الأشخاص دون النظر إلى الثروات التي يمتلكونها أو الدخول التي يحققونها، والثانية ضرائب الفردة المدرجة وهي تفرض بأسعار متعددة تبعا لتعدد الطبقات.

ولقد انتشر استخدام ضريبة الرؤوس منذ العصور القديمة عند العرب والرومان وحتى أواخر القرن التاسع عشر وذلك لسهولة إدارتها وتحصيلها، إلا أنها كانت تتميز بعدم عدالتها لكونها تفرض دون اعتداد بالمقدرة التكيلفية للأفراد، بالإضافة إلى أنها تتنافى مع اعتبارات الكرامة الإنسانية، وهذا ما يفسر اختفاءها من النظم المالية للمجتمعات الحديثة، لتحل محلها الضرائب على الأموال باعتبار الأموال أكثر ترجمة للمقدرة التكيلفية للمكلفين.

- أما الضريبة على الأموال: فيكون المال ذاته، سواء ثروة أو دخلا أو مظهرا من مظاهر الغنى هو المادة الخاضعة للضريبة أو وعاءها، وبذلك أصبحت الأموال في المجتمعات المعاصرة هي أساس فرض الضريبة.

ب- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة: يقصد بنظام الضريبة الواحدة أن تعتمد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة، إذ تقوم الدولة بفرض ضريبة رئيسية تمثل الأهمية النسبية الكبرى لحصيلة إيراداتها بالضريبة المفروضة على ناتج الأرض أو الثروة، وقديما ناد الطبيعيون (الفيزيوقراط) خلال القرن الثامن عشر بفرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي من الزراعة، باعتبار الأرض هي المصدر الوحيد للثروات.

وفي مرحلة لاحقة خلال القرن التاسع عشر، كتب الاقتصادي الأمريكي هنري جورج كتابه عن الفقر والتقدم عام 1879 ناد فيه بفكرة الضريبة الواحدة وحبد أن يكون الربيع العقاري وعاء لها.

أما نظام الضرائب المتعددة وهو ما تأخذ به النظم الضريبية الحديثة فهو يقوم على تنوع الضريبة وتعدد الأوعية الضريبية بحيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي مثل خلق الدخول وتوزيعها واستخدامها وتكوين الثروات وتداولها، ومن أمثلة الضرائب التي يتكون منها النظام الضريبي الحديث: الضرائب على كل من: دخول الأفراد، دخول الأعمال، الإنفاق، الإنتاج، المبيعات، الرسوم الجمركية، والضرائب على خدمات بعض السلع الرأسمالية... الخ.

ويعتبر نظام الضرائب المتعددة أكثر عدالة من نظام الضريبة الواحدة، وبالتالي فهو النظام الأقدر على تحقيق الأهداف المتعددة للسياسة المالية.

ج- الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

يمكن رد كافة الضرائب الموجودة في النظم الضريبية المقارنة إلى قسمين رئيسيين هما: الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، ويكاد الشراح في هذا المجال يجمعون على اعتبار الضرائب على الدخول ورأس المال من الضرائب المباشرة، والضرائب على الإنفاق (أو الاستهلاك) والتداول من الضرائب غير المباشرة، ورغم هذه التفرقة الشائعة بين علماء المالية العامة، فإنه لا يوجد حتى الآن معيار دقيق ومنضبط يكفي وحده للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، ومع ذلك يقترح الفكر المالي مجموعة من المعايير تساعد على التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

- المعيار الإداري: ويعتمد هذا المعيار في التفرقة بين نوعي الضرائب على طريقة التحصيل وأسلوب الاتصال بين الممول والإدارة المالية عند دفع الضريبة، أي يمكن اعتبار الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل بمقتضى جداول اسمية يدون فيها

اسم الممول ومقدار المادة الخاضعة للضريبة والمبلغ الواجب تحصيله، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا لم تحصل الضريبة مباشرة من الممول.

- معيار نقل عبء الضريبة: وحسب هذا المعيار فإن الضريبة تعتبر مباشرة إذا تحمل عبئها من يقوم بدفعها إلى الخزانة العامة وتعتبر غير مباشرة إذا ما كان المكلف بدفعها يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر (كالمستورد الذي ينقل عبء الضرائب الجمركية لمشتري السلعة).

- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة: تعتبر الضريبة مباشرة حسب هذا المعيار إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالضريبة العقارية المفروضة على الملكية والضريبة العامة المفروضة على الإيراد والمفروضة على الدخل، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع أو تصرفات عرضية تتميز بالتقطع وعدم الثبات كعمليات تصدير السلع أو استيرادها، وعمليات التداول أو نقل الملكية... الخ وهي مجرد وقائع عرضية تفرض الضريبة غير المباشرة لمجرد حدوثها.

● مقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة مزايا وعيوب نذكر أهمها فيما يلي:

- 1/- تتميز الضرائب المباشرة بثبات حصيلتها نسبيا لكونها تفرض على الثروات والدخول وهي تتصف باستقرار نسبي وذلك بعكس الضرائب غير المباشرة التي تفرض على أفعال وتصرفات متقطعة قد يقوم بها الأفراد وقد لا يقومون بها.
- 2/- تعتبر الضرائب المباشرة أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على رأس المال والدخل وهي عناصر واضحة الدلالة على مقدرة الممول التكلفة، وتدرج سعرها حسب هذه المقدرة، بينما لا يمكن ذلك في الضرائب غير المباشرة لأن الممول فيها غير معروف للإدارة المالية.
- 3/- تتميز الضرائب المباشرة بإمكانية تطبيق قاعدة الملائمة عليها نظرا لمعرفة الإدارة المالية للمكلفين بدفعها شخصيا، بينما الممول في الضرائب غير المباشرة مجهول عن الإدارة المالية وبالتالي لا يمكن تحقيق مبدأ الملائمة.
- 4/- الوعي الضريبي إذ يشعر الممولون بدفع الضرائب المباشرة بمدى التضحية التي يقومون بها نحو الدولة، في حين تتميز الضرائب غير المباشرة بعدم شعور الأفراد بعبئها لأنها تدفع بواسطة المنتجين والمستوردين ثم يتحملها المستهلك.
- 5/- تتميز الضرائب غير المباشرة نظرا لمرونتها بازدياد حصيلتها تلقائيا في أوقات الرخاء نظرا لازدياد النشاط الإنتاجي والاستهلاكي وتداول الأموال بين الأفراد دون الحاجة إلى رفع سعرها، أما الضرائب المباشرة فهي أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة.
- 6/- تستخدم الضرائب المباشرة أحيانا لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة كتشجيع النسل أو تقييده، وتخفيف حدة التفاوت في مستويات الدخل وتشجيع بعض فروع الإنتاج الصناعي... الخ، كما تستخدم الضرائب غير المباشرة لتحقيق أغراض اجتماعية متنوعة أهمها مكافحة استهلاك بعض السلع الضارة كالمواد الكحولية.

إذا الضريبة المباشرة: هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوريدها للخزينة العامة للدولة، وهي الضريبة التي تفرض على عناصر تتمتع بالدوام والاستقرار (رأس المال، العمل).

● **مزايا الضرائب المباشرة:**

- الثبات النسبي للحصيلة وانتظامها، وعدم تأثرها بالتغيرات الاقتصادية، إلا في حدود يمكن تقديرها، ولهذا فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة، كما أنها تتمتع بطابع الدورية.
- هناك علاقة مباشرة بين الدولة وبين ممولي الضرائب المباشرة، فهي على بينة من ظروفهم وتحديد مواعيد الدفع الملائم لهم أو تقسيطها تبعا لحالة الممول.
- هي أقرب إلى العدالة لما تتمتع به من مسايرة لظروف الممولين، ففيها تنقرر الإعفاءات الاجتماعية المناسبة وإعفاء الغير قادرين عليها.
- لما كانت الضرائب المباشرة تنصب على المركز المالي للمول الذي يتميز بظاهرة الثبات النسبي، ففي رفع سعرها ضمان لزيادة حصيلتها وهذا ما تلجأ إليه الدول في معظم الأحيان لمقابلة المصروفات العامة الطارئة، وفي أيام الحروب أو الاستعداد لها.

● **عيوب الضرائب المباشرة:**

- ليست لها صفة العمومية بالنسبة لجميع أفراد المجتمع، بمعنى أنها تخص أفراد معينين معروفين لدى الجهاز الإداري للدولة وبذلك تشعر فئة دون الأخرى بالارتباط الاجتماعي عن طريق المساهمة بالمال، مما يدفع هذه الفئة إلى مراقبة مصروفات الدولة دون بقية الفئات الأخرى.
- قد يؤدي إحساس الممول بتحملة عبئا ماليا يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التهرب من دفع الضريبة.
- تحصيل هذه الضريبة يتطلب جهازا إداريا واسع متمرن، مما قد يزيد في أعباء تحصيلها.

● **الضرائب غير مباشرة:** الضرائب هي مبالغ من المال تفرضها الدولة وتجنيتها من المكلفين بدفعها بصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل في سبيل تغطية النفقات العامة للدولة، أما الضرائب غير المباشرة هي التي يستطيع من يقوم بتوريدها للخزينة العامة للدولة نقل عبئها إلى غيره فيكون بمثابة الوسيط.

● **مزايا الضرائب غير المباشرة:**

- لا يشعر الممول بدفعها لأنها تدخل ضمن ثمن شراء السلعة، فلا يستطيع الفصل بين قيمة الضريبة وثن شراء السلعة، وتتميز بطابع العمومية فلا يفلت منها أحد.
- تتميز بسرعة تحصيلها دون تعقيد للقوانين أو نشوب خلاف مموليها ومصالحة الضرائب.
- مورد مباشر ومستمر على مدار السنة للخزينة العامة وليس موسميا.

• عيوب الضرائب غير المباشرة:

- عدم العدالة وعدم مراعاة الظروف المالية لدافعها، فجميع الممولين يقفون على قدم المساواة في دفعها دون اعتبار لدرجة يسرهم أو فقرهم.
- السلع الضرورية أكثر السلع ملائمة لزيادة حصيلتها، وقد تفرض الدولة في حالة حاجتها المالية ضرائب على هذه السلع، مما يكون له أسوأ الأثر على الميل الحدي للاستهلاك الطبقة الفقيرة التي لا تستطيع الاستغناء عن هذه السلع.
- يؤدي فرض الضرائب غير المباشرة إلى ضرورة المراقبة المحكمة على المنتجين لمنعهم من التهرب منها والتحايل على أدائها، وقد تؤدي هذه الرقابة إلى عرقلة الإنتاج في حد ذاته.

وبشكل عام يمكن القول أن كلا النوعين يكملان بعضهما ويحققان بوجودهما معا نظاما للضرائب أفضل منت نظام يعتمد على أحدهما فقط وهذا هو ما تسيير عليه فعلا كافة التشريعات الضريبية، بحيث أن مزايا الضرائب المباشرة تصحح عيوب الضرائب غير المباشرة والعكس صحيح.

6- طرق تقدير الوعاء الضريبي:

إن تحديد مقدار الضريبة يتطلب الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة، ويميز في هذا المجال طريقتين أساسيتين لتقدير وعاء الضريبة: الطريقة غير المباشرة والطريقة المباشرة.

أ- الطريقة غير المباشرة: وهذه تعتمد إما على طريقة المظاهر الخارجية أو طريقة التقدير الجزائي.

1- طريقة المظاهر الخارجية: وطبقا لها يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالاعتماد على بعض العلامات والمظاهر الخارجية المعبرة عن ثروة الممول مثل عدد الخدم، إيجار المنزل، عدد السيارات... الخ، بالرغم من وضوح وبساطة هذه الطريقة إلا أنها قد لا تعبر عن القدرة التكليفية للأشخاص.

2- طريقة التقدير الجزائي: تقدر قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديرا جزائيا على أساس الاعتماد على بعض الدلائل أو القرائن التي يحددها المشرع الضريبي المعبرة على مقدار دخل المكلف كقيمة إيجار المصنع وعدد العمال، وهذه الطريقة لا تعبر عن المقدرة الحقيقية للممول.

ب- الطريقة المباشرة: وهي تعتمد على طريقة الإقرار أو على طريقة التحديد الإداري.

1- أسلوب الإقرار: يجبر المكلف بأداء الضريبة بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة، وتقوم الإدارة المالية بالتأكد من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات بالإطلاع على سجلات المكلف، ودفاتره التجارية أو أية أوراق أخرى تمكن من الوصول إلى الحقيقة وتفاديا لأي غش.

2- أسلوب التحديد الإداري المباشر: تتبع الإدارة المالية هذه الطريقة لتحديد وعاء الضريبة في حالة امتناع الممول تقديم الإقرار المطلوب منه في الوقت المحدد وبذلك يصبح للإدارة المالية الحرية الواسعة في التقدير وهي لا تلجأ إلى هذه الطريقة إلا في الحالات الاستثنائية (في حالة عدم تقديم الإقرار).

3- سعر الضريبة: يقصد بسعر الضريبة النسبية بين مقدار مبلغ الضريبة ومقدار المادة الخاضعة لها، وقد يترك المشرع سعر الضريبة دون تحديد مكثفيا بتحديد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله كضريبة، وإن كان في الغالب يحدد سعر الضريبة في بادئ الأمر، وتكون الضريبة في الحالة الأولى توزيعية، وفي الحالة الثانية تكون الضريبة قياسية أو تحديدية وبالنسبة للضريبة القياسية قد يكون السعر نسبيا لا يتغير مهما تغير مقدار المادة الخاضعة للضريبة، وقد يكون هذا السعر تصاعديا يتغير بالزيادة كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتكون الضريبة نسبية في الحالة الأولى وتكون الضريبة تصاعديا في الحالة الثانية.

أ- الضريبة التوزيعية: ففي ظل نظام الضرائب التوزيعية يقوم المشرع بتحديد مبلغ الحصيلة الإجمالية الواجب الحصول عليها من الممولين، ثم يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد بمختلف المناطق أو الجهات من البلد (الولايات، الدوائر، البلديات).

وتمتاز الضريبة التوزيعية بـ:

- معرفة الخزانة العامة لمبلغ حصيلة الضريبة الذي ستحصل عليه بشكل يقيني؛
- ضمان تحصيل المبلغ المحدد كضريبة؛
- لكل ممول مصلحة شخصية ومباشرة في عدم تهرب أحد الممولين من دفع الضريبة ورغم هذه المزايا فإن الضريبة التوزيعية تتصف ببعض العيوب مما جعل الدول تتخلى عنها في العصر الحديث فهي: غير عادلة، وغير مرنة إذ أنها لا تتابع التطور المستمر في الحياة الاقتصادية وزيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة؛
- عدم معرفة كل ممول مقدما للمبلغ الذي يتعين عليه دفعه.

- ب- الضريبة القياسية أو التحديدية:** ويقصد بالضريبة التحديدية تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها تاركا أمر هذه الحصيلة للسعر الذي حدده وللظروف الاقتصادية، ويمتاز هذا النوع من الضرائب بـ:
- تحقيق العدالة بكفالتها للمساواة بين كافة الممولين في تحمل عبء الضريبة؛
 - معرفة الممول سلفا لمقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها؛
 - تتميز بالمرونة وبمتابعة تطور الحياة الاقتصادية.

ومن عيوب هذا النوع من الضرائب: عدم معرفة الخزانة العامة مقدما وعلى وجه اليقين المبلغ الذي ستحصل عليه.

ج- الضريبة النسبية والتصاعدية:

- 1/- تكون الضريبة نسبية إذا ما تحدد سعرها بنسبة مئوية ثابتة لا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة؛
- 2/- أما الضريبة التصاعدية فهي تلك التي تفرض بأسعار مختلفة تبعا لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

ويمكن تحقيق التصاعد في الضريبة بطرق متعددة أهمها:

- **التصاعد الإجمالي (أو بالطبقات):** وتتلخص هذه الطريقة في تقسيم الدخول إلى عدة طبقات تبدأ كل منها من صفر وتنتهي عند حد معين يزداد كلما انتقلنا من طبقة إلى أخرى ويفرض على كل طبقة سعر خاص بها.
- **التصاعد بالشرائح:** وبحسب هذه الطريقة تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح يخضع كل منها لسعر معين يرتفع كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى.

رابعاً: التخلص من الضريبة

يقصد بالتخلص من الضريبة أن يتمكن الملمزم قانوناً بأدائها من عدم دفعها، ويكون ذلك بطريقتين: إما بتجنب الضريبة أو التهرب من الضريبة، وتتناول فيما يلي كلا الطريقتين:

1- تجنب الضريبة: وتعني هذه الوسيلة أن الممول لا يرتكب مخالفة لقوانين فرض الضرائب، فالممول قد يتجنب الضريبة عن طريق الممول عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة وهو تجنب ضريبة غير مباشرة، أو انصراف الممول عن ممارسة نشاط معين لأن الضريبة على دخل هذا النشاط أكثر من الضريبة على دخل آخر، وقد يكون هذا التجنب الذي يقوم به الممول مقصوداً من المشرع، فإذا ما تجنب الأفراد ممارسة نشاط معين أو شراء سلع معينة، فإن المشرع الضريبي يكون قد نجح فيما إرادة من تقليل استهلاك الأفراد من سلعة معينة، أو توجيه نشاط الأفراد إلى فروع معينة من الإنتاج.

كذلك قد يستطيع الأفراد تجنب الضريبة وذلك عن طريق استغلال الممول للثغرات القائمة في صياغة النص القانوني، وذلك كما لو لم يخضع المشرع الهبات لضريبة ما، فإن الأفراد يلجئون حال حياتهم إلى طريقة الهبة حتى يتخلصون من ضريبة التركات.

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي أو التهرب من الضريبة): هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، ويعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه، وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون، ويكون عن طريق الامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الإطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها ومن أنواع التهرب الضريبي ما يلي:

1-2- التهرب المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود.

2-2- التهرب الدولي: وهذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطة الجبائي (المنخفض).

2-3- التهرب الضريبي التقليدي: وهو كل ما يتعلق بتقليص الدخل بجميع أشكاله، أو ما يتعلق بالأخطاء الوظيفية في كتابة الوثائق، وبأخذ عدة صور هي:

- الخطأ الموجود في التصريح الضريبي: وهي تأخذ أشكال مختلفة حسب نتائج المراقبة الجبائية وهي: -أخطاء في عملية التصريح بالوجود -أخطاء في التصريح عند التوقف عن النشاط-أخطاء في التصريح بالوجود في العمليات الخاضعة للضريبة.

- التهرب أو التحايل المادي و المحاسبي: كسعي المكلفون و الممولين إلى التحايل وعدم الالتزام بالقوانين الضريبية أمام الإدارة الضريبية، و عدم تسجيل رقم الأعمال، كما أن العمليات التجارية غير المفوترة تنقص من الحصيلة المالية و بالتالي نقص الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة كما أن هناك بعض الممولين الذين يسجلون مصاريفهم الخاصة في الحساب الخاص بالمصاريف فيحمل الإدارة والخزينة العمومية عبء مصروفه الشخصي.

وتمكن هذه التحايل في الجوانب التالية:

أخطاء ذات طابع محاسبي - أخطاء أو التحايل في الوثائق المحاسبية المطلوبة من الإدارة و تأخذ الأشكال التالية : "أخطاء في عملية مسك دفاتر خاصة سواء في عملية البيع أو الشراء- أخطاء في الأقفال الشهري عند البيع أو الشراء-أخطاء في عملية ترقيم المشروعات-نقص أو فراغ تشريعي في عملية الفوترة".

وهذا نتيجة نقص المراقبة الإدارية في عملية الفواتير ويمكن هذا النقص في: "خطأ في التعيين على الفواتير-خطأ في الوظيفة الحقيقية وراء وضعية جبائية قانونية معفية من الضريبة أو موضوعة تحت اسم آخر.

2-4- التهرب الضريبي الحديث: ويتجلى في عملية التدقيق والتحقيق التي تجري من طرف المحققين أثناء عملية المراقبة أي الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، والمتهريين يركزون على هذه النقطة إذ يعتمدون في تهربهم على العمليات الصورية المفتوحة، وهي تعتمد على الكتابات غير الصحيحة والمستخرجة من طرف مؤسسات مخدعة هذه العملية تسمح بالمتهريين بالامتياز أو احد التخفيضات الرسمية على العمليات التي لم يقوم أبدا بواسطة فواتير ثمنها غير حقيقي.

2-5- التهرب الضريبي البسيط: يتوفر على عنصر القصد للتملص الإداري من الضريبة، و هو كل فعل يترتب عنه تفادي دفع الضريبة.

2-6- التهرب الضريبي المركب: هو مرادف لعبارة الطرق التدليسية، أي ذلك النوع الذي يتبع طرق تدليسية لتجسيد إرادة الضريبة وبتهم الممول بإتباعه لهذه الطريقة ليس فقط بالاحتيال، و لكن بمحو الآثار و إخفاء الحقيقة و كذا الوقوع في ملجأ من المراقبة المحتملة و هذه حالة الممول الذي يقدم للإدارة الضريبة محاسبة مزيفة و فواتير كاذبة، و يتطلب الكشف

عن التهرب الضريبي ببذل مجهود معتبر و يتم ذلك بواسطة الاتصال بين أجهزة الدول و تناسق جهودها، و تبقى رغم ذلك إمكانية عدم كشفه إرادة من الناحية المالية.

3- كيفية قياس التهرب الضريبي:

إن عملية حساب و قياس التهرب الضريبي بالأرقام و بشكل دقيق تعتبر مستحيلة و صعبة التحقيق من الناحية العملية، و يرجع ذلك إلى طبيعة التهرب الضريبي السرية، فقد ارتكزت معظم عمليات التقدير على الآثار التي تخلفها التهرب الضريبي و النتائج المترتبة عليه، و يمكن حصر هذه الطرق و الكيفيات بما يلي:

3-1- القياس عن طريق قدرة الأداء الجبائية:

نستطيع تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها: "مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها من الممولين، التابعين للدولة"، و يمكن التمييز بين قدرة الأداء الجبائية الحقيقية و قدرة الأداء الجبائية النظرية فـ **قدرة الأداء النظرية** هي: "مجموعة الإيرادات التي تحصلها إدارة الضرائب إذا دفع كل المكلفين الضرائب المستحقة عليهم"، أما **قدرة الأداء الجبائية الحقيقية** و تسمى أيضا الفعلية، فهي: "قيمة مجموعة الإيرادات التي يتم تحصيلها من طرف السلطات المختصة فعلا"، و بذلك تستطيع استعمال قدرة الأداء الجبائية في تقدير التهرب الضريبي، أي قيمة الضرائب التي تدفع وذلك عن طريق الفرق بين قدرة الأداء الجبائية النظرية و قدرة الأداء الجبائية الحقيقية، غير أن لهذه الطريقة عيوب تتمثل في ما يلي:

—تفترض هذه الطريقة إن تقدير الأداء الجبائية صحيح، و هي لا تأخذ بعين الاعتبار أيضا الخسائر الناجمة عن نفقات تحميل الضرائب، فالأمر هنا لا يتعلق بالمكلفين فقط بل عوامل أخرى كانهدام الكفاءات في الإدارة الضريبية أو عدم فعالية النظام الضريبي.

3-2- القياس عن طريق نسبة الضريبة:

بالنسبة لهذه الطريقة فإننا نختار سنة الأساس التي يكون فيها التهرب الضريبي للسنة المراد دراستها أو حساب التهرب الضريبي هو الفرق بين مقدار الضريبة للنتائج المحلي في سنة الأساس مقارنة بالنتائج المحلي في السنة المراد دراستها، و من عيوب هذه الطريقة أنها تقوم على فرضية أن الناتج المحلي الثابت و مرونة الضريبة تساوي واحد، أي أن هناك علاقة تناسب بين الضريبة و الدخل الوطني الخام يتبعه نفس التغيير في الضريبة، كما أن هذه الطريقة تبين درجة انحطاط الأوضاع الضريبية وتدهور إدارة الضرائب لعدم قياس الأعوان في التحصيل المراقبة والتحقيق.

3-3- القياس عن طريق التحقيق والمراقبة الجبائية:

هذا المنهج المتبع في تقدير التهرب الضريبي يعتبر أكثر استعمالاً في الجزائر، وهو يمثل أساساً في إيجاد الفرق بين الدخل الحقيقي بممول و الدخل المصرح به و ذلك بالمراقبة، و التحقيق في صحة التصريحات الجبائية، يستطيع تعداد أنواع التحقيقات الضريبية و هي التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق، فالنسبة للتحقيق في المحاسبة فعلى مجموع عمليات المراقبة التي تخص التسجيلات المحاسبية و مقارنتها معاً بالتصريحات الجبائية للتأكد من صحتها ومصداقيتها، و في هذا الإطار يقوم الأعوان المحققين بتعديل التصريحات بمختلف الوسائل لعل أهمها هو الإطلاع و طلب التوضيحات و بحسب الغش الجبائي بتقدير الفرق بين المعدل و المبلغ المصرح.

أما التحقيق المعمق في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات للدخل والتأكد من انسجامها مع وضعية الممول، وكذا نمط المعيشة أي مراقبة الظاهرة الخارجية والتحقيق بمقارنة الموجودات المتوفرة أي الموجودة عند الممول والموجودات المستعملة، أي النفقات التي تحملها الممول ومنه التهرب الضريبي يمثل الفرق بين القيمتين.

3-4- القياس عن طريق الإعفاءات الجبائية:

يقاس التهرب الضريبي عن طريق نظام الإعفاءات الجبائية اعتماداً على التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب، فتقوم السلطات المعنية بمنح الإعفاءات الضريبية من التعرض للغرامات، من أجل تشجيع الممولين للتصريح بدخولهم الحقيقية أي أن المكلفين يقدمون بالتصريح بدخولهم وأرباحهم الحقيقية مقابل إعفائهم من الغرامات والعقوبات الجبائية، وتطبيق نسب ضريبية ضعيفة ومقارنة هذه التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب خلال مدة العفو مع التصريحات المقدمة قبل تطبيق نظام العفو وتستطيع حساب التهرب الضريبي والذي يساوي قيمة الفرق بينهم، غير أن هدف الطريقة هي الأخرى عيوب إذ أن بعض الممولون يفضلون عدم التصريح بدخولهم الحقيقية رغم الإعفاءات الممنوحة لهم، أي أن هذه الإعفاءات عادة تكون استثنائية ومؤقتة، واستعمال هذه الطريقة يتطلب جهود أكبر لتحسين عملية التحصيل وهذا لا يكون في متناول جميع الدول وخاصة الدول السائرة في طريق النمو.

4- أساليب التهرب الضريبي:

إن الأساليب التي سيسلكها المكلف من أجل الوصول إلى الغاية المرجوة وذلك بالإفلات من التزاماته الجبائية، وذلك عن طريق العمليات الحسابية التي تعتبر نظام قياس واتصال بين المكلف والإدارة الجبائية، حيث يمكنه مثلا التخفيض من قيمة الإيرادات أو التضخيم في قيمة النفقات عن طريق تسجيل نفقات وهمية، كما يمكن أن يأخذ التهرب الضريبي أسلوب آخر وذلك يخلق وضعية قانونية مخالفة تماما للوضعية القانونية الحقيقية، وهذه الطريقة تسمى بالتهرب عن طريق عملية مادية أو عن طريق عمليات قانونية.

4-1- التحايل المحاسبي: تعددت طرق التهرب الضريبي التي تمتد من التخفيض من مبالغ المبيعات أو استيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا، وأحيانا التخفيض من قيمتها مرورا بتخفيض الأعباء القابلة للخصم، وهذا ناتج بطبيعة الحال في التعمد المقصود من المكلف، وهنا نستخلص أن طرق التحايل المحاسبي تنقسم على قسمين للتخفيض من قيمة الإيرادات والتضخيم من قيمة الإيرادات.

4-2- التخفيض من قيمة الإيرادات: تعتبر هذه الطريقة من الوجه الأكثر شيوعا لممارسة هذا النوع من المخالفات التي يعمد من خلالها المكلف من أجل تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي، وتفادي الإقرار والتصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع وهي طريقة تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية، الشيء الذي يحرم خزينة الدولة من موارد هامة، و قد يلجأ المكلف إلى تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات، وذلك عن طريق تخفيض سعر المبيعات من السلع والخدمات و هذه الطريقة يلجأ إليها مستوردو السلع، كما أن المتهرب من الضريبة يقوم أيضا بتنظيم عمليات استيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجارة قد يكونوا موتى أو مجانين و في النهاية لا تحصل الدول على الضريبة الناتجة عن رقم الأعمال، كما نجد بعض المصانع الصغيرة و ورشات صناعية و مكاتب خدمات و محلات تجارية مختلفة تعمل بدون سجل تجاري و هي تعد بالآلاف عبر التراب الوطني.

4-3- التضخيم من النفقات: من أبرز مظاهر التهرب وأكثرها شيوعا تلك التي تجسد في تخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح من رقم الأعمال أو الزيادة والتضخيم من تكاليف و نفقات الخصم، وباعتبار أن الجهاز الجبائي الجزائري يعتمد أساسا على نظام التصريح والإقرار الإداري للمكلفين في تحديد الوعاء الضريبي، وفي هذا الإطار رخص القانون حق الخصم لبعض الأعباء والتكاليف في نطاق نشاط المكلف و هذا وفقا لشروط محددة وهي:

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بالمؤسسات؛
- أن تكون هذه الأعباء موظفة لصالح نشاط المؤسسة و أن تتعلق بالسير العادي لها؛
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات و وثائق رسمية و أن تتصل بأعباء فعلية؛
- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.

غير أن المكلف في غالب الأحيان لا يراعي هذه الشروط حيث يسعى دوماً إلى التخفيض من الربح الخاضع للضريبة، وذلك عن طريق التضخيم من قيمة التكاليف والأعباء فعملية التضخيم هذه تمكن أساساً في ملفات المستخدمين ووظائف وهمية، وتسجيل نفقات عامة غير مبررة وكذا الحساب الخاطيء للإهلاكات وأهم أشكال التحايل المحاسبي الذي يقوم بين المكلف من أجل التهرب من التزاماته الجبائية، والتي تتمثل في التضخيم من قيمة النفقات و استعمال أساليب عديدة منها:

- استعمال مستخدمين وهميين.

- نفقات و مصاريف غير مبررة.

- أسلوب تقنيات الامتلاك.

أ- استعمال مستخدمين وهميين: و يمثل الأسلوب في التسجيل لأجور و مرتبات متعلقة بعمال و مستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع، غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية و إدارية رسمية تخلو من كل شك، وبتضخيم هذه الأجور و الرواتب التي تسمح في النهاية بتخفيض الربح الحقيقي من طرف المؤسسة الخاضعة للضريبة، وفي هذه الحالة قد يتم تسجيل هذه الأجور بشكل مفرط للأشخاص، سواء يؤدون أعمال قانونية أو لا وجود لأي عمل يقومون به لصالح المؤسسة.

ب- نفقات و مصاريف غير مبررة: عند كل تخفيض يكتشف بأن كل النفقات المصرح لدى الإدارة الجبائية مبالغ فيها و أنها غير مبررة أو لا وجود لأي علاقة لها بنشاط المؤسسة، والتي تؤدي بالضرورة إلى التضخيم التكاليف و الأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع للاقتطاع الضريبي، ومن بين هذه الحالات نذكر على سبيل المثال المبالغة و الإفراط في تسجيل المكافآت، حيث يمنح التشريع الجبائي للمكلف حق الخصم من ربحه الخاضع للضريبة، وفق ما حدده القانون مثل المبالغ للإشهار و الصيانة، وغالباً ما يستعمل المكلف هذا الحق الذي اقره له القانون بتضخيم هذه المصاريف على درجة المبالغة فيها، كأن يخصص مكافآت عالية تفوق تلك التي من المفروض أن يقدمها المستخدمون.

ج- هناك العديد من المكلفين الذين يسجلون الأعباء العامة الخارجة عن نطاق الاستغلال في حساب الأعباء العامة كالنفقات العامة، أو مصاريف متعلقة بالشؤون المستحقة لممتلكي أو مسيري المؤسسة، والهدف تخفيضها على أساس أنها مصاريف متعلقة بالاستغلال ومثال ذلك شراء مستلزمات خاصة كالأثاث و تسجيلها في مشتريات الشركة أو تكاليف هاتف الإقامة الشخصية للمسير.

5- وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

- تقرر أغلب الدول جزاءات قانونية على الممول الذي يضمن إقراره الضريبي بيانات تخالف الحقيقة أو يقدم بيانات مزورة.
- تحصيل الضريبة من المنبع، وذلك بحجز مبلغ الضريبة من الدين المستحق عليه للممول، عند سداد هذا الدين وتوريده للسلطات الضريبية، وفي حالة امتناعه عن عمل ذلك توقع عليه عقوبات ينص عليها القانون.

- حق الاضطلاع من طرف الإدارة الضريبية على دفاتر الممول ومستنداته حتى لا يستطيع الممول إخفاء الوعاء الضريبي.
- الإبلاغ عن المتهربين، حيث تشجع الدولة عادة الأشخاص على التبليغ عن المتهربين من دفع الضريبة، وذلك بدفع مكافآت تشجيعية للمبلغين.

خامسا: الإزدواج الضريبي

1- مفهوم الازدواج الضريبي:

يمكن تعريف الازدواج الضريبي Double Taxation بأنه: "فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة، على نفس الشخص، وعلى نفس المال وفي نفس المدة".

والجدير بالذكر أن اصطلاح الازدواج الضريبي لا يقتصر على دفع المكلف للضريبة مرتين فقط، كما يفهم من التفسير اللغوي الحرفي لكلمة ازدواج، وإنما قد يراد به دفع الضريبة ذاتها لأكثر من مرة، سواء تم دفعها مرتين أم ثلاث أم أربع... إلخ، ولكن باعتبار أن الغالب عملياً هو تسديد الضريبة مرتين، فقد درج الفقه على استخدام هذا المصطلح.

كما تجدر الإشارة إلى أنه قد لا يحدث الازدواج الضريبي بفرض الضريبة ذاتها مرتين أو أكثر، لأن الازدواج من الناحية الاقتصادية قد يقع أيضاً عندما يتم فرض ضريبتين من النوع ذاته أو متشابهتين، وهذا ما سيُشرح لاحقاً.

ويُرجع الباحثون نشوء هذه الظاهرة وانتشارها إلى مجموعة أسباب، أهمها:

- **عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية:** وكذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدتها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن.

- **رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية:** مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدول بوجودها في المجتمع.

- **ازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية:** وبالتالي سهولة انتقال الأموال عبر الدول.

- **اختلاف الدول في أساس فرض الضرائب:** فبعضها تنتهج معيار التبعية السياسية، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية، وثالثة تتبع معيار التبعية الاجتماعية.

- **اختلاف الدول في المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي:** فبعضها يأخذ بنظام التعدد ذي الصيغة العينية الذي لا يتعدى الحدود الإقليمية، وأخرى تأخذ بنظام الضريبة الموحدة ذات الطابع الشخصي.

2- شروط الازدواج الضريبي:

من خلال التعريف المذكور آنفاً للازدواج الضريبي تُستخلص ضرورة توافر أربعة شروطٍ مجتمعةٍ معاً للقول بوجوده:

2-1- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: لا بد لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته، وهو شرط واضح لا يثير لبساً.

بيد أنه لا بدّ من التمييز في ظل هذا الشرط ما بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة، وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، وخير مثال على ذلك: حالة فرض ضريبة ما على أشخاص طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم، كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة لعام 2021، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح الأوراق المالية على توزيعات أرباح المساهمين عن العام ذاته، فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواجٍ ضريبي، لأن الضريبة الأولى فرضت على (الشركة) بوصفها شخصاً معنوياً مستقلاً عن المساهمين فيه، في حين أن الضريبة الثانية فرضت على الشركاء المساهمين بوصفهم أشخاصاً طبيعيين متميزين من الشركة، فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوافر، أما من الناحية الاقتصادية فالازدواج قائم، لأن الشركة ما هي إلا مجموع الشركاء المساهمين فيها، وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل في المحصلة عبء الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها.

2-2- وحدة الوعاء الضريبي: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة. سواء كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال، بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على المال ذاته، كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات المالية التي يملكها شخص سوري الجنسية في البورصة الفرنسية، وبالمقابل قيام السلطات السورية أيضاً بفرض ضريبة إيرادات القيم المنقولة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استناداً إلى رابطة الجنسية، فهذه الحالة هي حالة ازدواجٍ ضريبي؛ لأن الوعاء الضريبي ممثلاً بإيرادات القيم المنقولة قد خضع لأكثر من ضريبة.

أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة؛ فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها، ومثال ذلك: فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على راتبه بوصفه موظفاً، فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواجٍ ضريبي فيما سبق ذكره.

2-3- وحدة الضريبة (أن تكون الضرائب المفروضة من نوع واحد): وهو يعدّ من أهم شروط الازدواج الضريبي، والذي يقتضي أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها الضريبة المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... الخ.

لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجي فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة براً.

وتظهر أهمية ما سبق إذا علم أن الفن الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول، مما يجعل ضريبة ما تأخذ اسماً مغايراً لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى، لذا يشدد بعض الفقهاء والكتّاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد، وذلك بقصد تجنب الازدواج الضريبي الدولي قدر الإمكان.

2-4- وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: فاختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر شباط 2009 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه المقبوض لشهر كانون الثاني للعام ذاته لا ينشئ واقعة ازدواج ضريبي، وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

وهناك جانب من الفقه ينفي صفة الاستقلال عن شرط وحدة المدة، لأنه مرتبط بشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة، ففي المثال السابق يُلاحظ أن المادة الخاضعة للضريبة في شهر شباط (وهي أجر الموظف عن هذا الشهر) تختلف عن المادة الخاضعة للضريبة في شهر كانون الثاني (وهي أجره عن ذلك الشهر)، فالشرطان تخلفا معاً.

ويؤيد رأي بعض الفقهاء الذين يميزون بين الدخل الذي يتحتم فيه ارتباط شرط وحدة المدة بشرط وحدة الوعاء الضريبي، وبين رأس المال الذي قد يستقل فيه شرط وحدة المدة تماماً عن شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة.

كما يشترط، في إطار الضرائب غير المباشرة أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وما ذكر سابقاً عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثال على أن الواقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، وذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة.

3- أنواع الازدواج الضريبي:

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى عدة أنواع، وذلك انطلاقاً من منظورين:

3-1- أنواع الازدواج الضريبي من حيث نطاقه الإقليمي: يقسم الازدواج الضريبي وفقاً لنطاق حدوثه إلى نوعين، هما: الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج الضريبي الدولي.

أ. الازدواج الضريبي الداخلي (المحلي): هو الذي تتوافر جميع شروطه داخل إقليم واحد، وضمن حدود الدولة ذاتها.

وتعود أسباب هذا النوع من الازدواج إلى أحد أمرين:

الأمر الأول: هو حدوثه نتيجة تعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة، فإن كانت الدولة موحدة فإنه قد تعطى السلطة المركزية الحق بفرض ضريبة معيّنة، ثم يعطى حق فرض الضريبة ذاتها من قبل سلطة محلية على الشخص نفسه وعن الوعاء ذاته وعن المدة ذاتها، أما إن كانت الدولة مركبة (اتحادية) فقد تقوم السلطة الاتحادية بفرض ضريبة معيّنة، ثم تقوم سلطة إحدى دول الاتحاد بفرض الضريبة ذاتها على المكلف ذاته.

الأمر الثاني: حدوث الازدواج بسبب طبيعة النظام الضريبي القائم، فقد تفرض السلطات في دولة ما ضريبة عامة على الدخل، علماً أنها تفرض في الوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل، وفي ذلك ازدواج ضريبي كامل الشروط.

ومثال ذلك أن تفرض السلطات في الجزائرية ضريبة التركات على تركة المتوفى بكاملها قبل توزيعها، ثم تعود وتفرض ضريبة التركات على الحصص الإرثية التي آلت إلى ورثته.

ب . الازدواج الضريبي الخارجي (الدولي): هو الازدواج الضريبي الذي تتوفر وتتكامل شروطه عبر حدود الدول، بمعنى توافر بعضها في دولة وإحداها أو بعضها في دولة أو دول أخرى، ومثال ذلك: قيام السلطات الإماراتية بفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة على أرباح سندات وأوراق مالية لشخص سوري يستثمرها في بورصة دبي استناداً إلى معيار مصدر الدخل، وفي الوقت ذاته قيام السلطات السورية بفرض الضريبة ذاتها عليه استناداً إلى الرابطة السياسية، أي بسبب تمتع المكلف بالجنسية السورية.

فالمكلف نفسه هنا قام بتسديد الضريبة ذاتها مرتين وعن المدة ذاتها وعن المادة ذاتها الخاضعة للضريبة، ولكن في بلدين مختلفين ولسلطين ضريبتين متميزتين.

3-2- أنواع الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه: يصنف الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين:

أ . الازدواج الضريبي المقصود: الذي يتعمد المشرع إحداثه بحق المكلفين أحياناً، وهذا يكون عادةً بهدف دعم خزانة الدولة بضرائب إضافية، لأجل مواجهة عجز قائم في الموازنة العامة للدولة، أو بهدف تخفيف العبء النفسي على المكلفين عندما يرغب المشرع برفع معدل الضريبة المفروضة، وذلك بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من النوع ذاته، وأحياناً قد يقصد المشرع من وراء هذا الازدواج الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية.

والجدير بالذكر أن الازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ونادراً ما يقع على الصعيد الدولي.

ب. الازدواج الضريبي غير المقصود: وهو الازدواج الحاصل بغير قصد من السلطات المعنية، وذلك إما لقصورٍ أو خللٍ في القانون الضريبي، وإما لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول.

وعلى خلاف سابقه فإن الازدواج غير المقصود هو الأكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي، وهذا يبدو منطقياً بسبب أن عدم التنسيق بين قوانين الدول هو أمر وارد، لأن كل دولة عادةً ما تضع قوانينها الضريبية مستهدفةً مصالحها المالية والاقتصادية حتى الاجتماعية، دون الاهتمام بمصالح دولٍ أخرى وقوانينها.

4- آثار الازدواج الضريبي:

لا أحد ينكر مدى خطورة تحمل المكلف لعبء الضريبة ذاتها مرتين وعن الوعاء الضريبي ذاته، فلهذه الظاهرة آثار سلبية جداً سواء في الازدواج الداخلي أم الدولي.

أ. ففي الازدواج الداخلي: يُلاحظ أنه يؤدي إلى وقوع تكرارٍ في إجراءات الضريبة وتحصيلها، كما أن الازدواج الضريبي عندما يزيد من عبء المكلفين عن مستوى محتمل فإنه يقلل من روح الأفراد وحافزهم على العمل والإنتاج، مما سيؤدي في النهاية إلى عرقلة النشاط الاقتصادي.

ب. أما في الازدواج الدولي: الذي ينجم غالباً عن فكرة سيادة الدولة، وبالتالي عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول كما يجب، فإن من شأنه أن يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان خشيةً منهم أن تفرض عليهم ضريبة ما أكثر من مرةٍ دون وجه حق، مما سيعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية، وهذا يضر بمصالح الدول المتقدمة والنامية معاً.

5- مكافحة الازدواج الضريبي:

تجدر الإشارة إلى أن الفقه الإسلامي قد تعرض لظاهرة الازدواج الضريبي (ازدواج الصدقات والزكاة)، وحاول مكافحتها، حيث استطاع النبي الكريم محمد صلى الله عليه وسلم: "أن يضع قواعد تمنع حدوثه، وذلك في الحديث الشريف «لا ثنى في صدقة».

واستمر العمل حتى الآن على مكافحة هذه الظاهرة بجميع السبل وعلى مختلف الأصعدة.

فعلى الصعيد الداخلي، نلاحظ أن الازدواج إن كان مقصوداً فهو غاية المشرع، وبالتالي لا يعقل أن يتم السعي إلى تجنبه ومكافحته، أما إذا لم يكن مقصوداً وذلك نتيجة عدم تنسيق القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب فإن الحل والعلاج هو بتنسيق تلك القواعد، وهذا ليس بالأمر العسير، لأنه بإمكان السلطة العليا الموجودة في الدولة أن تلزم بقية السلطات قراراتها وقواعدها، أما الدول الاتحادية حيث توجد سلطتان، السلطة الاتحادية وسلطة

الولايات الأعضاء فإنه بمجرد التنسيق بين السلطتين من خلال تشريعات اتحادية يمكن تلافي وقوع هذا الازدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.

ولكن يختلف الأمر ويزداد تعقيداً في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي، لأن ذلك قد يتعارض وفكرة سيادة الدولة فكل دولة تضع تشريعاتها وفقاً لمصالحها، وبحسب ما يضمن الحفاظ على هيبتها وسيادتها على أشخاص المجتمع، لذا يحدث أحياناً أن تتعنت الدولة بفرض ضريبة ما، رغم علمها أن الضريبة ذاتها يتحملها المكلف من قبل دولة أخرى وعن المال ذاته، لذا فإن الحل لعلاج الازدواج الضريبي الدولي هو التنسيق التشريعي الدولي، وهناك عدة طرق مقترحة في إطار مفهوم التنسيق لأجل مكافحة الازدواج الضريبي، هي:

(أ) - أن تقوم كل دولة على حدة في أثناء وضع تشريعاتها الضريبية أو تعديلها بمحاولة تجنب الازدواج الضريبي، وذلك:

* إما بأن تمتنع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت من أعمال تمارس خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها.

* وإما تعطي الدولة حسماً للضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية أخرى من الضريبة المحلية التي فرضتها على المكلف. * وكذلك قد تقرر حسم الدخل الذي سبق أن خضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة على المكلف ذاته.

(ب) - ويفضل عادةً عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف بقصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة، وقد أصبح هنالك اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي نموذجية وضعتها الأمم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية وغيرها من التجمعات، ومن أهم المبادئ التي يمكن تقريرها في ظل مثل هذه الاتفاقيات:

* الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لبلد موقع العقار.

* الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدول المصدرة لها.

* الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الديون العادية لدولة موطن الدائن.

* الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.

* الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أجر العمل للدولة التي يتم فيها ذلك العمل، باستثناء الأجر التي تدفعها الدولة، فيكون للدولة التي دفعتها سلطة فرض ضرائبها عليها.

* الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف.

وهناك العديد من الاتفاقيات التي عقدت فعلاً بين الدول العربية فيما بينها، وكذلك مع بعض الدول الأجنبية، كاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية لعام 1973 التي تم تطويرها في اتفاقية جديدة عام 1997.

لا شك في أنه أياً كانت الحلول المقترحة لمعالجة الازدواج الضريبي، فإنه ينقصها إرادة التنفيذ من قبل السلطات العامة من جهة، ومن جهة ثانية عدم قصر هدف التشريعات الضريبية على زيادة الحصيلة المالية للدولة فقط بطريقة تضر حتماً بالعدالة الضريبية، وتحمل المكلف عبئاً مالياً ونفسياً يجعله يستيحي لنفسه التهرب من الضرائب بالكامل. وهو ما سوف يأتي في النهاية بتأثير سلبي حتى في مستوى الحصيلة المالية.

ولابد من التشديد على ضرورة الاستمرار، ليس فقط في عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية لمواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها، وإنما أيضاً من تفعيل تلك المعاهدات فعلاً ووضعها حيز التنفيذ دون تأثر بتعبيرات السيادة والسلطان الخاص بكل دولة ومصطلحاتها، لأن الخاسر فيما عدا ذلك هو الدولة ذاتها.