

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

عنوان الدرس الأول:

النظام الضريبي

أستاذ الدرس: الدكتور عطوي خالد أستاذ محاضر قسم "أ"

بريد أستاذ الدرس : Khaled.attoui@univ-msila.dz

الفئة المستهدفة من الدرس: طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص: قانون اداري

وحدة تعليم الدرس: الاستكشافية

معامل ورصيد الدرس: 01

الحجم الساعي الحضوري: 01 ساعة و 30 دقيقة في الأسبوع

أهداف الدرس: تتمثل أهداف الدرس فيما يلي:

- 1- تعريف الطلبة على مفهوم النظام الضريبي
- 2- تعريف الطلبة على أركان النظام الضريبي
- 3- تعريف الطلبة على أنواع الأنظمة الضريبية
- 4- تعريف الطلبة على مؤشرات النظام الضريبي الجيد
- 5- تعريف الطلبة على العوامل المؤثرة في النظام الضريبي

ملخص الدرس:

إن تطبيق السياسة الضريبي لا يكون بمعزل عن النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي في الدولة، فالنظم الضريبية قد أصبحت تركز على مجموعة من العناصر الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ولهذا فهي في تطور مستمر وفقا للظروف المحيطة بها، لذلك اختلفت الأنظمة الضريبية في الدول الاشتراكية عن الدول الرأسمالية وفي الدول المتقدمة عن الدول السائرة في طريق النمو، فهذه الأنظمة في الدول المتطورة يغلب عليها الضرائب المباشرة بينما في الدول النامية يغلب عليها مجموعة من الضرائب النوعية، ولهذا السبب تعددت تعريفات النظام الضريبي وعناصره (الفرع الأول) ومؤشرات النظام الضريبي الجيد والعوامل المؤثرة فيه (الفرع الثاني).

السنة الجامعية: 2022-2023

المبحث الأول: النظام الضريبي

باعتبار الجباية المورد الأساسي الذي تعتمد عليه اقتصاديات الدول لسد نفقاتها العامة فقد عرفت تطورات هامة عبر التاريخ، ففي البداية كانت معدومة لأن المجتمعات كانت فوضوية وفردية لا يوجد فيها نظام جماعي يقوم بفرض الضرائب وتحصيلها، ولكن مع تزايد سكان المعمورة وتطور المجتمع تطورت الجباية وأصبحت لها الصفة التطوعية الاختيارية، ثم أصبحت إلزامية (الرسوم)، ثم قهرية و جشعية (الضرائب غير المباشرة)، وفي الأخير أصبحت واجبة تضامنية (الضرائب المباشرة)، كما أصبحت وسيلة من وسائل تحقيق التنمية الاقتصادية ورفع مستوى المعيشة¹، لأنه مع تطور الفكر الاقتصادي والمالي أصبح من الضروري تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بكل ما أتيح لها من وسائل وأدوات حتى تساهم في توجيه النشاط الاقتصادي وتحقيق الأهداف المختلفة للمجتمع من النواحي الاقتصادية، الاجتماعية، المالية والسياسية وغيرها، ولهذا السبب اعتبرت السياسة الجبائية للدولة بما فيها النظام الجبائي أحد أهم أدوات ووسائل السياسة المالية التي تعتمد عليها أية دولة مهما كان نظامها الاقتصادي²، فالأحداث التي شهدتها العالم بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1929 قد جعلت الفكر يهتم بالدور الذي تؤديه الضرائب ومختلف الإيرادات العامة للدولة في جبي الأموال التي تستخدمها الدول في تغطية النفقات العامة، فالسياسة الجبائية تعتبر جزءا من السياسة المالية التي تعتبر إحدى أدوات وفنون السياسة الاقتصادية، التي أصبحت تبحث في مختلف الظواهر الجبائية وتحلل أوجه النشاط المالي، لتعين الدولة على المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع³، ولهذا السبب كان من الضروري التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم النظام الضريبي، لكون الأنظمة الضريبية قد أصبحت متعددة بتعدد العمليات التي تخضع لها الضريبة في مراحل الربط والتصفية والتحصيل.

إن تطبيق السياسة الضريبية لا يكون بمعزل عن النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي في الدولة، فالنظم الضريبية قد أصبحت تركز على مجموعة من العناصر الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ولهذا فهي في تطور مستمر وفقا للظروف المحيطة بها، لذلك اختلفت الأنظمة الضريبية في الدول الاشتراكية عن الدول الرأسمالية، وفي الدول المتقدمة عن الدول السائرة في طريق النمو⁴،

¹ Mokhtar81، مفاهيم عامة حول الجباية، 2010 /04/24، الرابط: <https://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=295528>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/21.

² عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص 14.

³ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010، ص 13.

⁴ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 14.

فهذه الأنظمة في الدول المتطورة يغلب عليها الضرائب المباشرة بينما في الدول النامية يغلب عليها مجموعة من الضرائب النوعية¹، ولهذا السبب تعددت تعريفات النظام الضريبي، وتعددت عناصره (المطلب الأول)، كما تعددت مؤشرات قياسه بطريقة جيدة، و العوامل المؤثرة فيه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي وذكر عناصره

لقد اختلفت التعاريف المحددة للنظام الضريبي، فبعضها ربط هذا النظام بالعناصر القانونية والفنية أو العناصر الإيديولوجية والفنية مما جعله تعريفا ضيقا، لكونه ركز في تحديد التعريف على الهيكل الضريبي²، أما البعض الآخر فقد ربط النظام الضريبي بالعناصر الاقتصادية والاجتماعية والإيديولوجية والفنية مما جعله مفهوما واسعا لا يقتصر على القواعد القانونية والأصول الفنية التي تحدد مطرح الضريبة ومراحل تحققها وجبايتها، بل هو أيضا عبارة عن إجمالي العناصر الاقتصادية والاجتماعية التي يجب أخذها في الحسبان في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة³ (الفرع الأول)، الأمر الذي جعل النظام الضريبي يشتمل على مجموعة من العناصر أو الأسس المختلفة، التي تشكل في مجموعها أركان النظام الضريبي (الفرع الثاني)، ومكوناته المختلفة التي تشمل هيكل النظام الضريبي وأهدافه ووسائله المختلفة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف النظام الجبائي

تعددت تعريفات النظام الضريبي، حيث يرى البعض أن للنظام الضريبي مفهوم ضيق (أولا)، ويرى البعض الآخر أن له مفهوم واسع (ثانيا).

أولا: التعريف الضيق للنظام الضريبي

في هذا الإطار وجدت عدة تعريفات نذكرها كما يلي:

التعريف الأول: عرف النظام الضريبي بأنه: "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي في مراحل، من مرحلة التشريع إلى غاية التحصيل"⁴.

التعريف الثاني: النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل⁵.

¹ محمد خالد المهيايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 02، 2003، ص 261.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 07.

³ محمد خالد المهيايني، مرجع سابق، ص 261.

⁴ السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 06.

⁵ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 15.

التعريف الثالث: النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والفنية، تتمثل الأولى في غاية النظام وهدفه، وتتمثل الثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام.¹

التعريف الرابع: هو مجموعة من الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين، بما فيها الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، العامة والنوعية، ويعد أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها.²

ثانيا: التعريف الواسع للنظام الضريبي

في هذا الإطار وجدت عدة تعريفات نذكرها كما يلي:

التعريف الأول: النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية، التي يؤدي تراكمها Superposition إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متطور اقتصاديا عنه في مجتمع متخلف.³

التعريف الثاني: عرفه بأنه: الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية فنية ومالية، في ضوء اعتبارات سياسية، اقتصادية، اجتماعية وإدارية.⁴

التعريف الثالث: النظام الضريبي هو كل العناصر الموجودة في البيئة سواء كانت إيديولوجية أو اقتصادية أو فنية، والتي يؤدي تراكمها وتفاعلها مع بعضها البعض إلى تكوين نظام ضريبي معين.⁵

التعريف الرابع: النظام الضريبي هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية (ضرائب نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية... إلخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال القوانين والتشريعات الضريبية المصدرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف محددة، تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة، وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.⁶

التعريف الخامس: النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.⁷

¹ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

² محمد خالد المهياي، مرجع سابق، ص 261.

³ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

⁴ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 15.

⁵ السيد مرسي الحجازي، مرجع سابق، ص 06.

⁶ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

⁷ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

الفرع الثاني: أركان النظام الضريبي

رغم اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة إلى دولة أخرى ومن عصر لآخر، وحتى داخل الدولة نفسها من فترة لأخرى، إلا أن المسلم به في كل هذه النظم هو قيام النظام الضريبي على ركنين أساسين هما: الهدف من جهة، والوسيلة الفنية والتنظيمية من جهة أخرى¹، الأمر الذي جعل النظام الضريبي يقوم على ثلاثة أركان: الأول منها يتمثل في هدف النظام الضريبي المحدد لأهداف السياسة المالية والضريبية المتبعة في الدولة (أولاً)، الركن الثاني يتمثل في الأداة الفنية التي تعتبر وسيلة لازمة لتحقيق أهداف السياسة المالية والضريبية (ثانياً)، أما الركن الثالث فيتمثل في الإطار التشريعي والقانوني المحدد لطريقة العمل الخاصة بالنظام الضريبي (ثالثاً).

أولاً: هدف النظام الضريبي

هو مجموعة الأهداف والغايات التي يسعى النظام الجبائي لتحقيقها، وهي مشتقة من أهداف السياسة المالية المتبعة في الدولة²، وهي تختلف من نظام ضريبي إلى آخر، ففي الدول الرأسمالية المتقدمة؛ اعتبرت الضريبة مصدر تمويل أو أداة مالية لتغطية النفقات العامة، غير أن دورها هذا قد تحول بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1929 إذ أصبحت وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. أما في الدول الرأسمالية النامية فقد تجلت أهداف الضريبة في خلق مناخ ملائم للتنمية وزيادة متوسط الدخل القومي، وتشجيع الاستثمار والادخار، وفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد. كما اعتبرت في الدول الاشتراكية أداة من أدوات التوجه الاقتصادي من جهة، والرقابة على الإنتاج لكفايته من جهة أخرى³.

ثانياً: وسيلة النظام الضريبي

هي مجموعة الصور الفنية للضريبة، التي تمثل وسائل لتحقيق سياسة النظام الجبائي⁴، الذي تختلف وسائله في الدول الاشتراكية عن الدول الرأسمالية، ذلك أن هذه الأخيرة تختار وسائلها الفنية بما يسمح لها من تحقيق أقصى حصيلة ضريبية تتميز بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كالحد من الإعفاءات أو زيادة نسبة ضريبية معينة، أو استحداث ضريبة جديدة، الأمر الذي يجعل العدالة الاجتماعية تعتبر هدفاً ثانوي بعد وفرة الحصيلة الضريبية. أما الدول الاشتراكية فأنها تجعل من الوسائل الفنية أداة لتحقيق المرونة والكفاية في التمييز بين السلع الضرورية والسلع الكمالية،

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 17.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 08.

³ عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 17-18.

⁴ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 08.

والدخول المرتفعة والدخول المنخفضة، وهذا هو الأمر الذي جعلها تولي اهتماما كبيرا بالجانب الاجتماعي والجانب الاقتصادي¹.

ثالثا: التشريع الضريبي

يشمل التشريع الضريبي مجموعة التشريعات و القوانين الضريبية، والقرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية، التي تمثل اجراءات وطرق عمل النظام الجبائي وأجهزته في تحقيق أهدافه²، لأن التشريع الضريبي هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية، لذلك يشترط فيه أن تتم صياغته بشكل جيد لسد منافذ التهرب والغش الضريبي من جهة، ومراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للدولة من جهة أخرى، لأن التشريعات الضريبية يجب أن تكون مرنة³، كما تشترط فيها بعض التشريعات أن تكون صادرة من ممثلي الشعب حتى لا يتعرض الأفراد إلى هيمنة السلطات العامة⁴.

الفرع الثالث: مكونات النظام الضريبي

يقصد بمكونات النظام الضريبي، أن هذا الأخير يقوم على أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع، ودور محدد تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها، وبيئة المجتمع الذي يعمل بداخله، وطريقة العمل التي تحددها التشريعات الضريبية، وأخيرا الهيكل الضريبي الذي يتوقف دوره على الدور الذي يتعين أن يقوم به⁵، الأمر الذي يوضح أن مكونات النظام الضريبي هي الهدف، والوسيلة الفنية، والوسيلة التنظيمية أو التشريعية، وكذا الهياكل الضريبية، التي تتميز في الدول المتقدمة بمرونة هيكلها الضريبي، وارتفاع معدل اقتطاعها وارتفاع حصيلتها في الضرائب المباشرة مقارنة بمجموع الإيرادات الأخرى، أما في الدول النامية فأنها تتميز بانخفاض معدل اقتطاعها الضريبي، وارتفاع حصيلتها في الضرائب غير المباشرة، وعدم مرونة نظامها الضريبي⁶، وهذه الهياكل تتكون بدورها من عنصرين، الأول منهما يتمثل في الإدارة الضريبية (أولا)، أما العنصر الثاني فيتمثل في المجتمع الضريبي المكلف قانونا بدفع الضرائب (ثانيا).

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 19.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 08.

³ مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة موجهة لطلبة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 32.

⁴ هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ط2، 1988، ص 82.

⁵ علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1983، ص 04، 05.

⁶ بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2006، ص 26.

أولاً: الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة لتنفيذ النظام الضريبي¹، وهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الجبائي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها²، وهي تعتبر إحدى طرفي العلاقة الضريبية، وهي جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة، وهي مزيج من العناصر الإدارية والمالية والقانونية، التي يناط بها تجسيد القوانين الضريبية لحماية حقوق الإدارة من جهة، و حقوق المكلفين من جهة أخرى، كما يحق لها أن تقترح التشريعات والتعديلات التي تراها مناسبة غاية منها في تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية المنوطة بالسياسة العامة للدولة، كما تتمخض مهامها في جملة الوظائف الإدارية الرئيسية التي تشمل التخطيط والتنظيم والرقابة والتوجيه، وغيرها من السلطات الأخرى التي تتمتع بها إزاء هذه المهمة كالتحصيل المعلوماتي، والاطلاع على دفاتر المحاسبة، وتدقيق البيانات، والتأكد من سلامة وصحة المعلومات التي قدمت إليها من قبل المكلفين، وتحصيل المبالغ المقررة في الآجال المحددة قانوناً، أو اتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة عدم استجابة المكلفين لإجراءات التحصيل³.

علاوة على ما سبق يقع على عاتق الإدارة الضريبية جملة من الالتزامات منها، التطبيق الصحيح للقوانين والتعليمات الضريبية، وإشعار المكلفين وتبليغهم وإعلامهم بالحقوق والواجبات بدون تعسف، كما يقع عليها رد المبالغ التي تم تحصيلها بدون وجه حق⁴.

ثانياً: المجتمع الضريبي

يقصد بالمجتمع الضريبي كل ما يتخذ كأساس لتحديد قيمة الضريبة، أي مجموع المداخل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المحققين للأرباح و المداخل التي توجب فرض الضريبة⁵، الأمر الذي يوضح أن المجتمع الضريبي يشمل عنصران هما: الشخص المكلف بدفع الضريبة الضريبة (1)، و المطرح الضريبي أو الوعاء الضريبي (2) الذي يخضع لجملة من العمليات الفنية المتعلقة أساساً بتحديد الضريبة من خلال تحديد الواقعة المنشئة لها، والمادة الخاضعة لها (3)، وتصنيفتها (4) وتحصيلها (5).

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 159.

² هاجر ديام، سعاد بلوناس، فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجالي الوعاء والتحصيل، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017، ص 16.

³ شريف محمد، مرجع سابق، ص 38-41.

⁴ شريف محمد، مرجع سابق، ص 41.

⁵ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 32.

1: الشخص المكلف بدفع الضريبة

يمثل الشخص المكلف بالضريبة الطرف الثاني في العلاقة الضريبية، وكلمة مكلف تنبع من التكليف الذي يفرضه عليه القانون الضريبي، وغيره من القوانين ذات الصلة به، لأن فرض الضريبة على الشخص المكلف يجب أن يتم وفقا للالتزامات ذات الطابع الضريبي أو المحاسبي التي حددها القانون، كالالتزام بمسك دفاتر اليومية، ودفاتر الجرد، ودفاتر المحاسبة، وسندات المراسلة. كما أعطى القانون للمكلف جملة من الحقوق كحق الاعتراض والطعن في قرارات الإدارة الضريبية وفقا لإجراءات المحددة في القانون، أو اللجوء للقضاء في حالة عدم قبول الإدارة الضريبية لاعتراضات المكلف أو في حالة عدم الرد عليها نهائياً¹.

2: الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي أو المطرح الضريبي المادة الخاضعة للضريبة، أو الموضوع الذي تفرض أو تطرح عليه الضرائب سواء كان شخصا أو مالا أو عملاً²، وهذا هو الأمر الذي جعل بعض الدارسين يقسمون الضرائب من حيث محلها إلى ضرائب على الأشخاص، ضرائب على الأموال، وضرائب على التصرفات أو الأعمال.

3: تحديد الضريبة

لتحديد الوعاء الضريبي ينبغي تحديد الواقعة المنشئة للضريبة (أ)، و تحديد المادة الخاضعة لها الضريبة من جهة أخرى (ب).

أ: تحديد الواقعة المنشئة للضريبة

تختلف عملية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أو الفعل المولد لها، باختلاف نوع الضريبة فيما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك فهذا الفعل يتم حينما يوضع الدخل تحت تصرف مستحقيه أو في نهاية السنة الميلادية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، أو بحصول الأجير على مرتبه بالنسبة للضريبة على الأجور و المرتبات، أو بمجرد تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة بالنسبة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، أو بمجرد تحقق الربح في نهاية السنة الميلادية للضريبة على أرباح المهن الحرة³، أو بتملك رأس المال بالنسبة للضريبة على رأس المال، أو بعبور السلع للحدود الجمركية بالنسبة للضريبة الجمركية، أو بكتابة المحررات المفروض عليها الضرائب أو لصق

¹ شريف محمد، مرجع سابق، ص 41.

² برحمانى محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 83.

³ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015، ص 12.

الطوابع الجبائية عليها أو عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك بالنسبة لضريبة الطابع¹.

ب: تحديد المادة الخاضعة لضريبة

يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بأسلوبين: الأسلوب الأول منهما يتمثل في التحديد الكيفي لوعاء الضريبة، الأسلوب الثاني يتمثل في التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

(1) التحديد الكيفي لوعاء الضريبة

يقصد بالتحديد الكيفي تحديد المقدرة التكلفة للمكلف، لأن النظم الضريبية الحديثة قد انتهت إلى أن الضريبة تفرض أساسا على الأموال وليس على الأشخاص وفقا للمقدرة التكلفة للمكلف على أساس أن أمواله أو نشاطه، ليسا إلا كاشفين لوضعه المالي²، فالاتجاه الحديث في المالية العامة قد أصبح يأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، ولذلك تم التفريق بين الضريبة الحقيقية "العينية" والضريبة الشخصية، فأما الضريبة الحقيقية "L'impôt réel" فإنها تتجاهل شخصية المكلف وظروفه الشخصية والعائلية، وتنظر فقط إلى الوعاء الذي تنصب عليه، وهذا ما جعل هذه الضريبة تتميز بسهولة تحديدها وتطبيقها وغزارة حصيلتها، كما تميزت بعدم إقرارها للإعفاءات، مما جعلها لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية³. أما الضريبة الشخصية L'impôt personnel فإنها تفرض على الدخل "المال"، الأمر الذي جعلها لا تراعي مقدار الدخل الذي يحصل عليه المكلف فحسب، بل تتجاوز ذلك لتلامس ظروفه الشخصية والعائلية، الشيء الذي يوضح أنها ضرائب تأخذ عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف المكلف وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة الممول التكلفة، مما جعلها تساهم في تحقيق العدالة، وتحتاج إلى توافر إدارة ضريبية على درجة كبيرة من الكفاءة التي تسمح لها بتحديد مقدار الإعفاءات التي يتمتع بها كل مكلف بالضريبة⁴.

من خلال ما سبق نخلص إلى أن التحديد الكيفي لوعاء الضريبة لا ينظر إلى الوعاء الذي تنصب عليه الضريبة فحسب، بل ينظر كذلك إلى الظروف الشخصية والاجتماعية والعائلية للمكلف بالضريبة، وهذا ما جعل الباحثين يصنفون الضرائب بالنظر إلى مجال تطبيقها إلى ضرائب شخصية

¹ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2001 إلى 2012، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، 2014، ص 11.

² عادل أحمد حشيش، أصول المالية العامة دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص 191.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، ص 143، 144.

⁴ محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، ط 1، المحمدية، الجزائر، 2017، ص 121، 122.

تأخذ بظروف المكلف عند فرضها، وضرائب عينية حقيقية لا تأخذ بهذه الظروف، بل تنظر فقط إلى العين التي تفرض عليها الضريبة أو الوعاء الذي تنصب عليه.

2) التحديد الكمي لوعاء الضريبة

يعتمد أسلوب التحديد الكمي لوعاء الضريبة على الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة بغض النظر عن الظروف الاجتماعية للمكلف، سواء تم تحديد هذه الوعاء من قبل الإدارة الجبائية بطريقة تقريبية غير مباشرة من خلال المظاهر الخارجية للمادة الخاضعة للضريبة (1)، أو من خلال التقدير الجزافي لها (2)، أو تم تحديد هذا الوعاء بطريقة تحديدية مباشرة، من قبل الإدارة الضريبة نفسها، أو بناء على تصريحات المكلف نفسه، أو تصريحات الغير الذي تربطه علاقة بالمكلف¹ (3).

1- طريقة المظاهر الخارجية

تقدر فيها الإدارة الضريبة الدخل الخاضع للضريبة بشكل تقريبي اعتمادا على بعض المؤشرات الداخلية والخارجية للمكلف كعدد المستخدمين لديه، ومقدار أجرهم، وعدد السيارات التي يملكها²، والقيمة الإيجارية لمنزله أو عدد نوافذه وأبوابه، لأنه كلما زاد العدد أُعتبر ذلك قرينة على ارتفاع دخل المكلف، وهذا ما جعل هذه الطريقة مناسبة للمجتمعات التي ترتفع فيها الأمية، فضلا عن تميزها بالاقتصاد في نفقات الضريبة، وعدم التدخل في شؤون المكلف أو الإطلاع على سجلاته، فضلا عن مساهمتها في انخفاض معدلات التهرب الضريبي، لكن ما أخذ عليها هو تناقضها مع الحقيقة لكون الأشخاص المكلفين يوجد منهم من يحب حياة الترف، ويوجد منهم المتواضع، ويوجد منهم البخيل³.

2- طريقة التقدير الجزافي la méthode forfaitaire

تقدر فيها الإدارة الجبائية المادة الخاضعة للضريبة على أساس اتفاقها مع المكلف على تحديد رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي Le forfait conventionnel، أو على أساس الجزاف القانوني Le forfait légal أو القرائن القانونية التي تعبر عن مقدار دخل المكلف⁴، وهذا ما جعل طريقة التقدير الجزافي تعتبر طريقة سهلة بسيطة في تحديد الوعاء، غير أنه أخذ عليها ابتعادها عن الحقيقة والواقع من جهة، وابتعادها عن العدالة من جهة ثانية، وهذا ما جعلها محلا للخلاف بين الإدارة الجبائية والمكلف من جهة ثالثة⁵.

¹ عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 192، 193.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 131.

³ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 12.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 131.

⁵ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 32.

3- طريقة التقدير المباشر " التقدير الحقيقي "

يعتمد التقدير المباشر أو التقدير الحقيقي للضريبة على ثلاثة أشكال، أولها تصريح المكلف بوعائه الضريبي باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح وصریح، كما يعطي هذا الشكل الحق للإدارة في رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش، وهذا ما جعله اقرب للعدالة، وأكثر إيراداً للدولة، وإثارة لشكاوى المكلفين بسبب رقابة الإدارة¹، أما الشكل الثاني فيتجسد في تصريح الغير الذي يشترط فيه أن تربطه علاقة بالمكلف، كأن يكون مديناً للمكلف أو عامل عنده، كصاحب العمل الذي يقدم لإدارة الضرائب تصريحاً بالمبالغ المستحقة لديه لدى العاملين، أو المستأجر الذي يقدم تصريحاً عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار، أما الشكل الثالث فتقوم فيه الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة، ولهذا سمي هذا الشكل بالتفتيش الإداري الذي يكون فيه للإدارة حرية واسعة في الوصول إلى كافة الأدلة اللازمة لتحديد وعاء الضريبة، خاصة في حالة تخلف أو امتناع المكلف عن التصريح بالضريبة، أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع؛ لانطوائه على الخطأ أو الغش الضريبي².

4: تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة أو تحديد سعرها، تحديد دين الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي³، كما يقصد بها مجموع العمليات الواجب القيام بها على المادة الخاضعة للضريبة من أجل الحصول على مبلغ الضريبة، الأمر الذي يجعل التصفية تقتضي تحديد النسبة الواجبة الدفع بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها⁴، والتي أوجدت بشأنها التشريعات القانونية منذ القرن التاسع عشر طريقة الضرائب التوزيعية Les impôts de repartition التي يتم فيها تحديد حصيلة الضريبة بطريقة مسبقة أو مقدمة من قبل السلطة التشريعية عند التصويت على قانون الميزانية، ثم تأتي السلطة التنفيذية لتقوم بتوزيع العبء الضريبي على الوحدات الإدارية المختلفة، وصولاً إلى الضريبة التي تطال كل فرد إما عن طريق التساوي، أو عن طريق التناسب وفقاً للقدرة التكاليفية لكل فرد⁵، فالضريبة التوزيعية لا يحدد فيها المشرع معدلاً محدداً ينطبق على المادة

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 132.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 148، 149.

³ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

⁴ مبروك حجار، مرجع سابق، ص 33.

⁵ كمال عبد حامد آل زيارة، التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، محاضرات المالية العامة والتشريع الجبائي، المحاضرة 14، كلية القانون، جامعة أهل البيت، العراق، الرابط: <https://abu.edu.iq/law/courses/2/public-finance-financial-legislation/14>، تاريخ المشاهدة:

الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها الذي يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها، ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة، لكي تقوم بعد ذلك اللجان المحلية بتحديد ما يخص كل مكلف، وعندئذ فقط، يمكن معرفة معدل الضريبة¹.

تتميز طريقة الضرائب التوزيعية ببساطتها وثبات حصيلتها وعدم تأثرها بهرب المكلفين، غير أنه أُخذ عليها ابتعادها عن العدالة نتيجة المحاباة من جهة أو نتيجة الأخطاء الإدارية التي تحدث أثناء عملية التوزيع، كما أخذ عليها عدم مرونتها، لأن تحديد المبالغ المحددة كنصيب لكل إقليم لفترة طويلة يجعل الدولة لا تستفيد من تحسن الظروف الاقتصادية في ذلك الإقليم²، ولذلك تم العدول في الوقت الراهن عن هذه الطريقة وحلت محلها طريقة الضرائب القياسية "التحديدية" التي يتحدد فيها سعر الضريبة بالمقارنة مع المادة الخاضعة لها (الوعاء الضريبي)، وهذا ما جعل هذه الطريقة تعد أفضل من الطريقة الأولى لأنها تتعامل مباشرة مع الوعاء الضريبي، أخذاً في الاعتبار حالات الهبوط أو الارتفاع التي تحصل بسبب الانتعاش أو الانكماش الاقتصادي³، فالضرائب القياسية هي طريقة يحدد فيها المشرع سعر الضريبة مقدماً دون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة، ولكن هذا لا يمنع الإدارة الضريبية بعد ذلك من تقدير هذه الحصيلة على وجه التقريب في بداية كل عام، لما يتوفر لديها من عناصر مختلفة⁴.

تتخذ طريقة الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية كأسلوب لقياس سعر الضريبة صورتان هما: صورة الضرائب النسبية التي تفرض نسبة ثابتة ومحددة كسعر للضريبة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي. كأن تفرض نسبة 17 أو 19 من المئة من قيمة الأرباح التجارية، مما يجعل حصيلة الضريبة تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي، أما الصورة الثانية فهي صورة الضرائب التصاعدية التي تفرض نسبة مئوية تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ما يجعلها تحقق العدالة بشكل أكثر والحصيلة الضريبية بشكل أوفر⁵.

5: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى مصلحة قباضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب ثم إلى الخزينة العمومية وفقاً للمواعيد والطرق

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 133

² محمد ساحل، المرجع نفسه، ص 134.

³ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 134.

⁵ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

المحددة في هذا الإطار¹، وهذا ما يجعل التحصيل أهم مرحلة كونه يهدف إلى جمع الحصيلة الضريبية، لأن غيابها يجعل المراحل السابقة عنه لا قيمة لها².

يختلف وقت تحصيل الضريبة حسب نوعها، فالضرائب غير المباشرة تتوزع حصيلتها على مدار السنة، لأن الضريبة فيها تفرض على دخول السلع الاستهلاكية أو الإنتاجية، كما تفرض على تداول رأس المال³، أما في الضرائب المباشرة فأن عملية التحصيل يتوجب أن تحدد لها فترة زمنية محددة في السنة، لأن التحصيل فيها تسبقه الكثير من العمليات المتعلقة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها⁴.

تتخذ الإدارة الضريبية عدة طرائق وأشكال لتحصيل الضريبة، منها طريقة التوريد أو الدفع المباشر أو التحصيل الطوعي التي يلتزم فيها المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه بعد إتمام ربطها النهائي دون مطالبة الإدارة له بأدائها⁵. كما سميت هذه الطريقة بالتصريح المراقب لأن الإدارة تراقب في معظم الحالات صحة التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف بمجرد حلول أجل الدفع⁶. وهناك أيضا طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم بمقتضاها المكلف بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المحتمل، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، حيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها، وهذا ما قد يخفف العبء الضريبي عليه، إلا أنه يفتح له المجال للتهرب الضريبي. ولهذا السبب وجدت طريقة الدفع غير المباشر أو الاقتطاع من المصدر أو الحجز من المنبع التي تقتضي قيام شخص ثالث تربطه علاقة بالمكلف بدفع الضريبة نيابة عن المكلف عند نشوء دخله وليس عند استلامه، مما جعلها أكثر الطرق ملاءمة للخزينة العمومية لما تحققه لها من وفرة في الحصيلة والحيلولة دون التهرب الضريبي. علاوة على تزويدها للخزينة بسيل متدفق من الموارد على طول السنة هذا من جهة، وتقليلها من حساسية المكلف تجاه الضريبة من جهة أخرى، الأمر الذي جعلها من أفضل الطرق في تحصيل الضرائب، غير أن ما أخذ عليها هو إمكانية عدم توفيق الطرف الثالث في تقدير قيمة الضريبة لعدم علمه بأحكامها وقوانينها، مما يؤدي إلى ضياع حقوق الإدارة الضريبية أو استقطاع حصيلة ضريبية تفوق ما يجب أن يتحمله المكلف.

¹ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 33.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 156.

³ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁴ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

⁵ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 34.

⁶ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سابق، ص 10.

المطلب الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد والعوامل المؤثرة فيها

توجد هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الفعال أو النظام الضريبي الجيد (الفرع الأول)، كما توجد هناك الكثير من الدراسات المحددة للعوامل المؤثرة في هذا النظام (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مؤشرات النظام الضريبي الجيد

وجدت هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد، منها دراسة vito.tanzi (أولاً)، وبعض الدراسات الأخرى التي حدد فيها واضعوها مؤشرات النظام الجبائي الجيد (ثانياً).

أولاً: مؤشرات vito.tanzi للنظام الضريبي الجيد

تتمثل مؤشرات الفقيه فيتوتانزي vito.tanzi في تصميم النظام الضريبي الجيد في : مؤشر التركيز (1)، مؤشر التشتت (2)، مؤشر التآكل (3)، مؤشر تأخرات التحصيل (3)، مؤشر التحديد (4)، مؤشر الموضوعية (5)، مؤشر التنفيذ (6)، مؤشر تكلفة التحصيل (7).

1- مؤشرات التركيز: يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعتلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة و التنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعتلات إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة¹.

2- مؤشر التشتت: يتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، لأن مثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الضريبي بشرط أن لا يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.

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

د- مؤشرات تأخرات التحصيل : يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة التي تجعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية

¹ شريف محمد، مرجع سابق، ص 33.

بفعل التضخم ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

4- مؤشر التحديد: يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى، كإحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بخرى واحدة على كامل الثروة.

5- مؤشر الموضوعية: يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزامهم الضريبي على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.

6- مؤشر التنفيذ: يتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية، لأنها القوائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

7- مؤشر تكلفة التحصيل: هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في حياة الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية¹.

ثانيا: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة

يرى بعض الاقتصاديين أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين، الأسلوب الأول منهما ركز فيه واضعوه على مؤشرات النظام الضريبي الجيد (أ)، أما الأسلوب الثاني فقد ركز فيه واضعوه على الرفاهية العامة للمجتمع (ب).

أ- الأسلوب الأول: يستوجب توفر معايير محددة في وضع النظام الضريبي، وهذه المعايير هي: العدالة، الوضوح، الملاءمة في الدفع، الاقتصاد في نفقة التحصيل، المحافظة على كفاءة جهاز السوق، عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

ب- الأسلوب الثاني: يستوجب هذا الأسلوب الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، من خلال توفير مجموعة من الأهداف الضرورية: توفير الحد الأدنى من الحرية في الاختيار، تحقيق أعلى مستوى معيشة، توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل، النمو الاقتصادي، العدالة في توزيع الدخل².

¹ شريف محمد، مرجع سابق، ص 34، 35، بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص 180-181.

² Zakaria 10، النظام الضريبي في الجزائر 1962-2005، 28 أبريل 2009، الرابط: <https://fafi.ahlamontada.com/t2-topic>، تاريخ المشاهدة:

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في النظام الضريبي

تمثل العوامل المؤثرة في النظام الضريبي في: التقدم الاقتصادي (أولاً)، النظام الاقتصادي و السياسي (ثانياً)، العوامل التاريخية (ثالثاً)، والاجتماعية (رابعاً) وكفاءة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية (خامساً).

أولاً: التقدم الاقتصادي

يعتقد البعض من الدارسين أن درجة التقدم الاقتصادي في العامل الوحيد المؤثر في النظام الجبائي، حيث تشير أحد الدراسات إلى أن الوزن النسبي للضرائب المباشرة يتناسب طردياً مع درجة التطور الاقتصادي للدولة، فإذا كانت نسبة هذه الضرائب مرتفعة مقارنة مع مجموع نسب الضرائب الأخرى فمعنى ذلك أن التقدم الاقتصادي في الدولة من شأنه أن يؤثر في النظام الجبائي¹.

ثانياً: النظام الاقتصادي والسياسي

يختلف النظام الضريبي باختلاف النظام المتبع في الدولة، فالضرائب في النظم الاقتصادية الرأسمالية تعلق دوراً أكبر مقارنة بالدور الذي تؤديه في النظم الاشتراكية، لأن النظم الاقتصادية الرأسمالية تستخدم أحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي، لدرجة أن الضريبة فيما قد أصبحت أداة جوهرية لتدخل السلطة العامة في المجال الاقتصادي، مما جعل سياستها الجبائية تندمج مع سياستها الاقتصادية². وفي هذا أشار مونتسكيو في الكتاب الثامن من مؤلفه روح القوانين قائلاً: "أن حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة"، لأن الحكومات الاستبدادية حسبها تفرض الضرائب الشخصية، أما الحكومات الديمقراطية فتفرض الضرائب على الأموال³، وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن النظام السياسي السائد من شأنه أن يؤثر في النظام الضريبي بطريقة أو بأخرى، لأن القوى السياسية الحاكمة في البلاد من شأنها أن تفرض أو تلغي أو تعدل القوانين الضريبية، كما من شأنها تفرض بعض الضرائب الجديدة في حالة الحروب، أو تقوم بتبني بعض الإعفاءات الضريبية نتيجة انضمامها لمعسكرات سياسية معينة⁴.

ثالثاً: العوامل التاريخية

إن تطبيق النظام الضريبي لمدة معينة قد يصبح تقليداً يعتاد عليه المكلفون بدفع الضريبة، مما يجعلهم يرتبون أمورهم على أساسه، ولكن يجدر بهذا النظام أن لا يصل إلى هذا الحد من الجمود، بل

¹ سمر عبد الرحمن محمد الدخلة، مرجع سابق، ص 08.

² عبد المجيد دراز وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1989، ص 28.

³ شريف محمد، مرجع سابق، ص 37.

⁴ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 09.

يجدر به أن يتمتع بدرجة من المرونة، تسمح له بمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة التي يطبق فيها، مما يزيد من فاعلية النظام وتأثيره¹

رابعاً: العوامل الاجتماعية

إن العوامل الاجتماعية التي تؤثر في النظام الضريبي كثيرة ومتنوعة نذكر منها:

1- النمو السكاني: يعتبر عامل مؤثر في النظام الجبائي، لأن الدول التي تسعى لزيادة عدد السكان تقوم بمنح إعفاءات ضريبية، أما الدول التي تشكو من ظاهرة الاكتظاظ السكاني فأنها تقوم بفرض الكثير من الضرائب على السكان حتى يقومون بالهجرة إلى البلدان التي تقدم الإعفاءات الجبائية.

2- القيم الأخلاقية: فالدول التي تسمح بالربا وتعاطي الخمر ودور الملاهي والقمار، تكون حصيلتها الجبائية في هذا المجال عالية، أما الدول التي تكون تقاليدها وعاداتها الدينية لا تسمح بذلك فتكون حصيلتها الجبائية في هذا المجال محدودة، أو منعدمة.

3- نظام الإرث: يعتبر عامل مؤثر في النظام الجبائي، لأن حصيلة ضريبة التركات تكون عالية في النظم التي تسمح بتوريث فرد واحد، وتكون قليلة جداً في النظم التي تسمح بتوريث الأشخاص بنسب متساوية، كما هو الحال في فرنسا، أو بنسب متفاوتة كما هو الحال في البلدان الإسلامية، لأن الدخل فيها يتفتت بين الورثة².

خامساً: كفاءة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية

تظهر كفاءة السلطة التشريعية في سن القوانين الضريبية الواضحة وسهولة الفهم بالنسبة للمكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء، أما كفاءة السلطة التنفيذية فتظهر في تأهيل موظفي الإدارة الضريبية من جهة ومتابعة المتهربين من الضرائب من جهة أخرى، لأن أي نظام ضريبي مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي، فالإدارة الضريبية هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي، في تحقيق أهدافه. ولذلك ينبغي عليها أن تكون على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل، وأن تتوفر على نظم رقابية فعالة تتصف بالسرعة والدقة في الكشف على المخالفات³.

كما تتجلى كفاءة السلطة القضائية في سرعة البث في القضايا الضريبية وتفسير النصوص الغامضة بشكل بعث الثقة والاطمئنان في نفوس المكلفين بدفع الضريبة⁴.

¹ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 09.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع نفسه، ص 09.

³ محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص 40.

⁴ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع نفسه، ص 09.