

مادة

القانون الضريبي

الأسدس الرابع

الفوج الأول

الأستاذة نعيمة امويني

الموسم الجامعي

2020 - 2019

الصفحة	العناوين
28	أولا - الطرق المباشرة لتقدير الضريبة
29	ثانيا - الطرق غير المباشرة لتقدير الضريبة
30	II. مرحلة تصفية الضريبة (تحديد السعر)
31	التقسيم حسب سعر الضريبة
32	الضرائب القياسية
33	III. مرحلة استخلاص الضريبة (أو التحصيل)
34	طرق التحصيل
36	إدارة التحصيل
37	مسطرة تحصيل الديون العمومية
40	الأجهزة المكلفة بالتحصيل
41	شرح بعض المصطلحات
42	المـلـزـم
44	التهرب الضريبي
45	التهرب المشروع
46	الغش الضريبي
47	التصريحات المتعلقة بالدخول
48	الفرق بين الضريبة و الرسم و الإتاوة
49	الواقعة المنشئة للضريبة
50	الإزدواج الضريبي
51	ثالثا - أنواع الإزدواج الضريبي
52	العدالة الضريبية
53	السياسة المالية
54	الهيكل الضريبي

الصفحة	العناوين
2	الإطار النظري للقانون الضريبي
3	النظرية العامة للضريبة
4	1. تعريف الضريبة
5	2. مفهوم الضريبة
6	القواعد العامة للضريبة
10	خصائص الضريبة
11	أهداف الدولة من الضريبة
13	الضريبة
14	التنظيم الفني للضريبة
15	I. مرحلة تحديد وعاء الضريبة (تأسيس الضريبة)
16	1. الضريبة على الأشخاص و الضريبة على الأموال
17	2. الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة
18	3. الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة
18	أولا : معايير التفرقة
19	ثانيا : المفاضلة بينهما
20	4. الضرائب على الدخل، رأس المال و الإنفاق
21	أولا - الضرائب على الدخل
22	أنواع الضرائب على الدخل
23	ثانيا - الضرائب على رأس المال أو الثروة
24	أنواع الضرائب العرضية على رأس المال
25	الضرائب على الإنفاق
26	صور الضرائب على الإنفاق
27	طرق تقدير وعاء الضريبة

الإطار النظري للقانون الضريبي

إنه فرع من فروع القانون العام، فهو بمثابة قرارات تنفيذية و تطبيق عملي لحق لمصادرة الأموال خوله إياها التشريع الضريبي الذي يأتي في المرتبة الثانية بعد الدستور الذي يتضمن عدة مبادئ و قواعد دستورية تفرض على المشرع الضريبي احترامها و التقيد بها أثناء سن القوانين التي تنظم تأسيس، تصفية و تحصيل مختلف الضرائب.

- للقانون الضريبي عدة علاقات مع باقي فروع القانون العام و القانون الخاص أيضا. غير أنن تفرد بمميزات تجعل منه القانون الذي يحكم العلاقة التي تنشأ بين الملزم و الإدارة الضريبية التي تتسم تارة بالترابط و الوئام و تارة بالتنافر و الإصطدام.
- الملزم هو ذلك الشخص الذاتي (طبيعي) و المعنوي الذي يكون عليه واجب الإلتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط معين أو نتيجة عمله أو للأرباح والفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله.
- إن استعمال كلمة ملزم يعود إلى وجود التزام بدفع الضريبة مصدره القانون من خلال تضمين هذا الإلتزام في الدساتير التي نصت بالإجماع على إلزامية مساهمة المواطنين في تمويل النفقات. فالملزم كفاعل ينفذ التزاماته الإدارية و المالية يخضع للفحص، يخاطب الإدارة، ينازع و يطعن، و الإدارة الضريبية يتجسد نشاطها في تطبيق المساطر و الإجراءات الجبائية كتحديد الوعاء الضريبي و مراقبته و معالجة المنازعات و المثل أمام اللجن الضريبية و القضاء الإداري كطالبة أو مطلوبة.
- إن هذا الطرف الثاني في العلاقة على مستوى القانون الضريبي أي الإدارة الضريبية دائما يشار إليها بالطرف القوي على الملزم و هو الطرف الضعيف حسب المعتقد و الذي يوجد دوما في وضعية خضوع باعتباره خاضعا للتضريب و تقع عليه عدة التزامات كتقديم الإقرارات و مسك محاسبة منتظمة و دفع الضريبة في الآجال المحددة قانونا. غير أن الواقع ليس كذلك فكما منح القانون عدة امتيازات للإدارة عند تطبيق القانون الضريبي أحاط القانون نفسه الملزم بعدة ضمانات في مواجهة تعسف الإدارة الضريبية ضمانا لحقوقه و حرياته الأساسية.
- إن تسليط الضوء على القانون الضريبي باعتباره الإطار القانوني لعلاقة الملزم بالإدارة الضريبية الغاية منه هو الوقوف عند محور هذه العلاقة و هو الضريبة باعتبارها ظاهرة مالية يعول عليها في تمويل ميزانية الدولة و تساهم بشكل فعال في تغطية النفقات العمومية و إنعاش الحياة الإقتصادية و الإجتماعية مع ضمان السير العادي لدواليب الدولة.

النظرية العامة للضريبة

قبل التطرق للنظرية العامة للضريبة يجب الوقوف عند التفرقة بين العلم الضريبي و التقنية الضريبية.

1. العلم الضريبي

يعني دراسة علمية للظاهرة الضريبية في حد ذاتها و في تظاهراتها الخاصة. فهو يعرف بالضريبة و بمكوناتها و يقسمها إلى أصناف كما يظهر خصائص كل ضريبة و علاقاتها مع المحيط العام الذي تؤسس فيه و هذا ما يسمى بالنظرية العامة للضريبة.

2. التقنية الضريبية

تهدف إلى إظهار كيفية تطبيق النظرية العامة للضريبة في بلد ما، فهي تُظهر تعامل القانون الوضعي مع العلم الضريبي في بلد معين و في وقت محدد و التقنية الضريبية تُظهر أساسا مع التشريع الضريبي الذي هو مختلف القوانين التي تطبق على المادة الضريبية. (أي تعامل المشرع مع المادة الضريبية).

يقتضي التطرق للنظرية العامة للضريبة الوقوف عند تعريفها و مفهومها.



1. تعريف الضريبة

تحتل الضريبة مكانة خاصة في نظريات المالية العامة، يرجع ذلك إلى كونها أهم صورة من صور الإيرادات العامة و كذلك إلى أهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية.

فالضرائب تساهم بقسط كبير في إنعاش الحياة الإقتصادية و الإجتماعية و ضمان السير العادي لدواليب الدولة نظرا لما لها من أثر عميق على أحوال الشعوب السياسية، الإقتصادية و الإجتماعية ...

إنها تشكل الرباط المادي الذي يربط الفرد بحكومته و ببقية أفراد المجتمع و في نفس الوقت هي أداة سياسية فعالة في المجال المالي الإقتصادي و الإجتماعي.

إن الضريبة عرفت عند المجتمعات البدائية في شكل مساهمة اختيارية يحددها التضامن الشخصي بين الجماعات آنذاك فبدأت أشبه بخدمة شخصية أولا ثم أصبحت كمنحة من الرعايا إلى الحاكم ثانيا، لكن سرعان ما فقدت صفتها الإختيارية و أصبحت إجبارية كفريضة على الأشخاص ثم على الأموال فيما بعد.

إن عنصر الإلزام كان له الدور الرئيسي في إنشاء و تدعيم المؤسسات الديمقراطية. كما أن فكرة المساواة أمام الضريبة لعبت دورا مهما في تطبيق مبدأ المساواة أمام القانون.

حاليا أصبحت الضريبة محددة الأبعاد و وضعت لها مبادئ حسب متطلبات كل مجتمع فاختلفت سماتها حسب سياق الفكر الضريبي السائد و حسب درجة نمو الإقتصاد الذي تعرفه كل دولة.

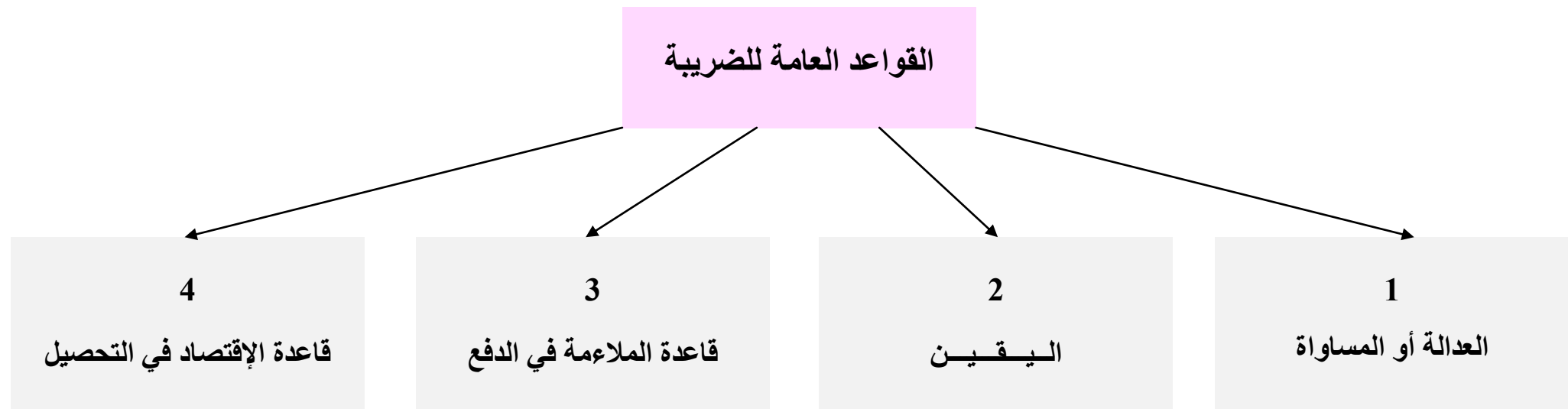
2. مفهوم الضريبة

إن مفهوم الضريبة طرأت عليه مجموعة من التحولات بفعل تطور دور الدولة و الوظيفة المنوطة بها، و لم يَسْتَقَرَّ و يصبح مقبولا من طرف المجتمعات الحديثة إلا بناء على تكييفات قانونية احتوتها العديد من النظريات التي يستمد منها الأساس القانوني للضريبة شرعيته و هي كالتالي :



القواعد العامة للضريبة

- يقصد بها الأسس و المعايير التي يتعين على المشرع المالي أخذها بعين الاعتبار عند وضع النظام الضريبي أو تعديله، لكي يكون نظاما سليما و عادلا.
- آدم سميث هو من صاغ هذه القواعد في مؤلفه "ثروة الأمم" و هي : العدالة أو المساواة، اليقين، الملاءمة في الدفع و الإقتصاد في التحصيل.



1. العدالة أو المساواة : باتفاق جميع النظريات و الآراء تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية التي يجب أن تتحلى بها كل ضريبة كي تكون ملائمة و سليمة.

إن معيار العدالة معيار ذاتي و نسبي قابل للتغيير و التعديل، هذا راجع إلى أنه لحد الآن لم تجد العلوم المالية إجابة واضحة و دقيقة عليه. هذه الصعوبة لا ترتبط فقط بالمالية العامة بل بالعدالة بمفهومها العام. لأنها تستند على معايير ذاتية و ليس على أسس موضوعية. إن قاعدة العدالة و المساواة عرفت تطورا نتيجة للتطور الإقتصادي و الإجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن 18 إلى الآن و استقرت على التمييز في المعاملة الضريبية بين الأفراد و على مقدرتهم التكليفية التي تتطلب تشخيص الضريبة أي الأخذ بعين الاعتبار أوضاع المكلف الشخصية و العائلية و المادية.

أ. الشخصية : هي إعفاء الحد الأدنى الضروري اللازم لتأمين الحاجات الأولية الضرورية للعيش.

ب. العائلية : تتطلب في حالة الدخل المتساوي أن يدفع رب العائلة ضريبة أقل من العازب.

ج. المادية : التفريق في المعاملة الضريبية استنادا إلى مصدر الأموال، فيخضع دخل العمل لضريبة أقل عبئا من دخل رأس المال.

المساواة العمودية : الأشخاص الذين تختلف قدرتهم التكليفية يجب أن لا يتحملوا نفس العبء.

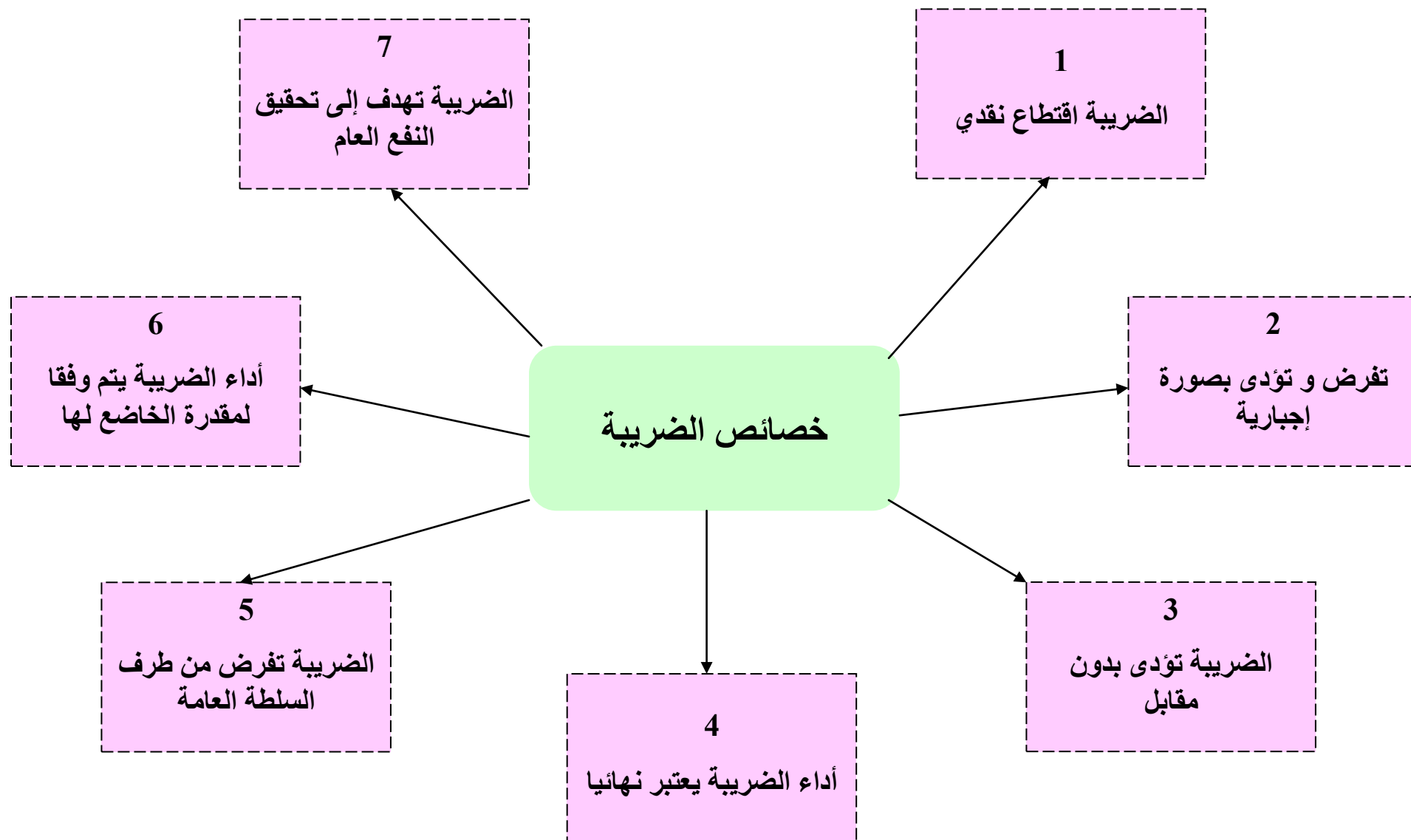
المساواة الأفقية : الأشخاص الذين لهم نفس محتوى المقدرة التكليفية يجب أن يتحملوا نفس العبء الضريبي.

2. اليقين : تتطلب قاعدة اليقين أن تكون الضريبة محددة معلومة و واضحة بدون غموض. و أن يكون وعاءها و سعرها و ميعاد دفعها و أسلوب تحصيلها معلوما بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها.

3. قاعدة الملاءمة في الدفع : تقضي هذه القاعدة أن يكون ميعاد دفع الضريبة مناسبا و ملائما للقدرة المالية للمكلف. الأمر الذي يتطلب أن يتم تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله.

4. قاعدة الإقتصاد في التحصيل : تعني هذه القاعدة أن كل ما يصرف من نفقات على عملية التحصيل يجب أن يكون ضئيلا جدا مقارنة بحصيلتها فلا فائدة من ضريبة يصرف على تحصيلها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها. هذا يتحقق باختيار إجراءات الربط و أساليب التحصيل التي تتطلب أقل نفقات ممكنة سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة الضريبية مما يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام و أساسي تعتمد عليه الدولة في التمويل.

خلاصة : ظلت هذه القواعد لفترة طويلة الأساس الذي تقوم عليه الضريبة لكنها الآن أصبحت غير كافية لتحديد الأسس الضريبية نتيجة تطور أدوار الضريبة باعتبارها وسيلة من وسائل الدولة التي تقوم عليها سيماتها المالية تحقيقا لأهدافها المالية و غير المالية. لهذا ظهرت قاعدة خامسة إلى قواعد الضريبة و هي القاعدة الوظيفية من خلالها أصبحت الضريبة وسيلة و أداة لتحقيق غاية محددة، فإذا انتفى الهدف الوظيفي منها انتفت الحكمة من وجودها (فرضها).



خصائص الضريبة

تتخصر خصائص الضريبة في كونها اقتطاع نقدي تفرضه و تجبيه (تستخلصه) السلطة العامة عن طريق الإكراه، تهدف من ورائه تغطية الأعباء العامة و تنفيذ الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية للدولة و توزيعها بين المواطنين حسب قدراتهم (أي مقدرتهم التكليفية).

1. **الضريبة اقتطاع نقدي** : الضريبة تشكل اقتطاعا ماليا من ثروة المكلف بها و ليست كما كانت في السابق أداء عينا يتجسد في كمية من حاصلات الأرض أو في عدد من ساعات العمل كما كان في العصور الوسطى حيث كانت تجبى (تستخلص) عينا في الشكل الذي عرف باسم السخرة le troc.

2. **تفرض و تؤدي بصورة إجبارية** : بما أن الضريبة و جبايتها من أعمال السلطة العامة، فهي إذن تستند إلى الجبر من جهة و الإكراه من جهة أخرى.

3. **الضريبة تؤدي بدون مقابل** : في هذه الحالة لا تلتزم الدولة بتقديم أي مقابل محدد أو هدف معين أو خدمة خاصة. بل الدولة دورها هو تقديم خدمة، فليس هناك علاقة بين ما يدفعه المكلف من ضرائب و ما تقدمه الدولة من خدمات و هذا ما يميز الضريبة عن الرسم الذي يؤدي نظير تقديم منفعة خاصة.

4. **أداء الضريبة يعتبر نهائيا** : فهي تفرض و تجبى (تستخلص) من المكلف بصورة نهائية لأنها ليست دينا عموميا يسدد مع حلول أجل الدفع.

5. **الضريبة تفرض من طرف السلطة العامة**: باعتبار الدولة تتوفر على سلطة الإكراه و الجبر فهي وحدها المؤهلة لفرض الضريبة تعبيراً عن سياستها التدخلية التي توظفها في خدمة الأغراض الإقتصادية، الإجتماعية، الثقافية، الصحية و غيرها من المجالات ...

6. **أداء الضريبة يتم وفقا لمقدرة الخاضع لها** : الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلف بها و هذا هو المبدأ العام الذي يستجيب لمفاهيم العدالة و الإنصاف.

7. **الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام** : فهي تفرض لأجل المنفعة العامة و هذا الأمر سارت عليه جل الدساتير التي أكدت على أن يستخدم منتوج الضرائب في إشباع الحاجات العمومية.

أهداف الدولة من الضريبة

أهداف الدولة التي يمكن تحقيقها عن طريق الضرائب هي كالآتي :

اجتماعية

أن تكون الضريبة عادلة.

تهدف الضريبة إلى تحقيق أغراض اجتماعية متعددة عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الشرائح الفقيرة بإعفاؤها من الضريبة أو تخفيض عبئها عليها أو إعفاء بعض القطاعات الاجتماعية التي تقدم خدمات اجتماعية بالمجان (الخيريات – معاهد التعليم - ...). كما قد تفرض أسعار ضريبية مرتفعة على بعض السلع الضارة بصحة المواطنين (المشروبات الروحية، التبغ،...) أو خفضها على السلع الاستهلاكية الضرورية كمواد التغذية ...

اقتصادية

تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الإقتصادي، عن طريق خفض الضرائب أثناء فترات الإنكماش من أجل زيادة الإنفاق أو عن طريق زيادة الضرائب أثناء فترات التضخم لامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد.

كما يمكنها تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية بإعفاؤها جزئيا أو كليا من الضرائب. في حين تقوم بالعكس عند محاربة بعض الأنشطة غير المرغوب فيها إذ تحملها آنذاك أعباء ضريبية إضافية.

مالية

نتيجة ازدياد الأعباء المالية للدولة والمهام الملقاة على عاتقها و ما يتطلب ذلك من زيادة في النفقات. جعل من تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الضريبة هدفا لا يغيب عن أي سياسة ضريبية بصورة عامة في الوقت الحاضر.

الضريبة تتجاذبه 3 أنواع من المصالح :

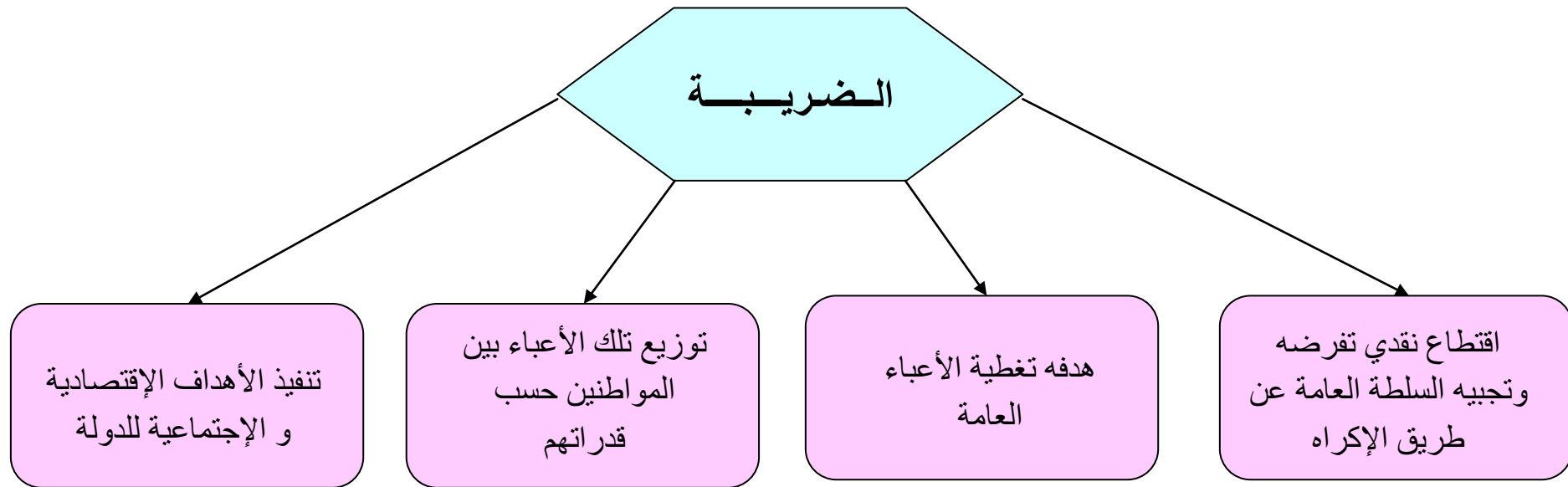
- ليس هناك نموذج جاهز للضريبة العادلة
- 1. مصلحة جزئية : تتطلب أن تكون الضريبة غزيرة الحصيلة قليلة النفقات.
 - 2. مصلحة المكلف بالضريبة : أن يتحمل أقل عبء ضريبي ممكن.
 - 3. مصلحة المجتمع : ألا تعيق الضرائب تقدمه الإقتصادي و الإجتماعي
- بل أن تشكل الضريبة وسيلة من وسائل هذا التقدم.

- العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية التي يجب أن تتحلى بها كل ضريبة كي تكون ملائمة و سليمة.
- معنى العدالة سؤال لم تجد العلوم المالية جوابا واضحا و دقيقا عليه لأن الصعوبة لا تتعلق بالمالية العامة فقط بل بالمفهوم العام للعدالة لأنها تستند على معايير ذاتية لا على أسس موضوعية.
- الضريبة تتحول إلى نفقة عامة عندما تصبح بيد الدولة.
- الحد الأدنى اللازم للمعيشة : الحد الذي لا يجب أن تمسه الضرائب.

استنتاج :

الضريبة تقنية ليبرالية من خلالها تتجه الدولة إلى تحقيق أهدافها، المالية، الإقتصادية، الإجتماعية و غيرها من الأهداف الأخرى.

الضريبة اليوم أصبحت وسيلة لتحقيق غاية هي : التنمية الشاملة، التي لن تتحقق إلا بوضع استراتيجية واضحة المعالم أساسها العدالة الضريبية.

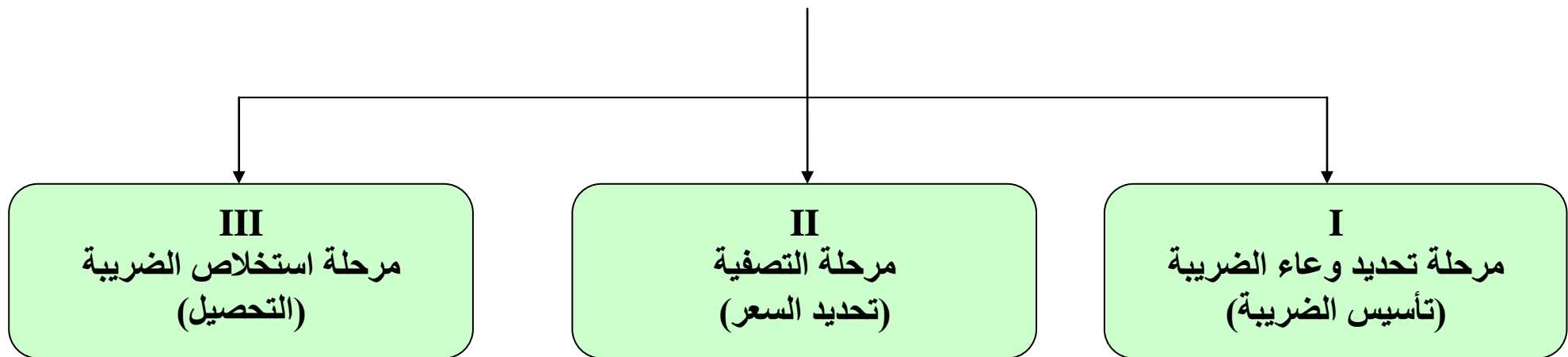


- اقتطاع نقدي جبري يعكس مفهوم سيادة الدولة.
- تأسيس الضريبة يتم من طرف واحد و ليس بموجب عقد.
- نظرية جان بودان الذي كان يقول « يمكن تشبيه الضريبة بأجور التأمين » أي أن الدولة تقدم مقابل الضريبة ضمان الأمن للمواطنين (التأمين لا يحمي التعاقد بل يقوم بتعويضه).
- "نظرية ميرابو" : يعرف الضريبة بمثابة سعر للخدمات التي تقدمها الدولة.
- "كاستون جيز" عرفها : إنها عبارة عن أداء نقدي تقتطعه السلطة العمومية من الأفراد بدون مقابل و بشكل جبري و نهائي.
- "قالين" أضاف أن الإقتطاع الضريبي يركز على المقدرة التكلفة للمكلفين بها، يتحمله الممول بدون مقابل ووفقا لمقدرته التكلفة، مساهمة في الأعباء العامة و لتدخل السلطة العامة لتحقيق أهداف معينة.

التنظيم الفني للضريبة



يقصد به المراحل التي تمر منها الضريبة أي مرحلة الوعاء، مرحلة التصفية و مرحلة التحصيل.

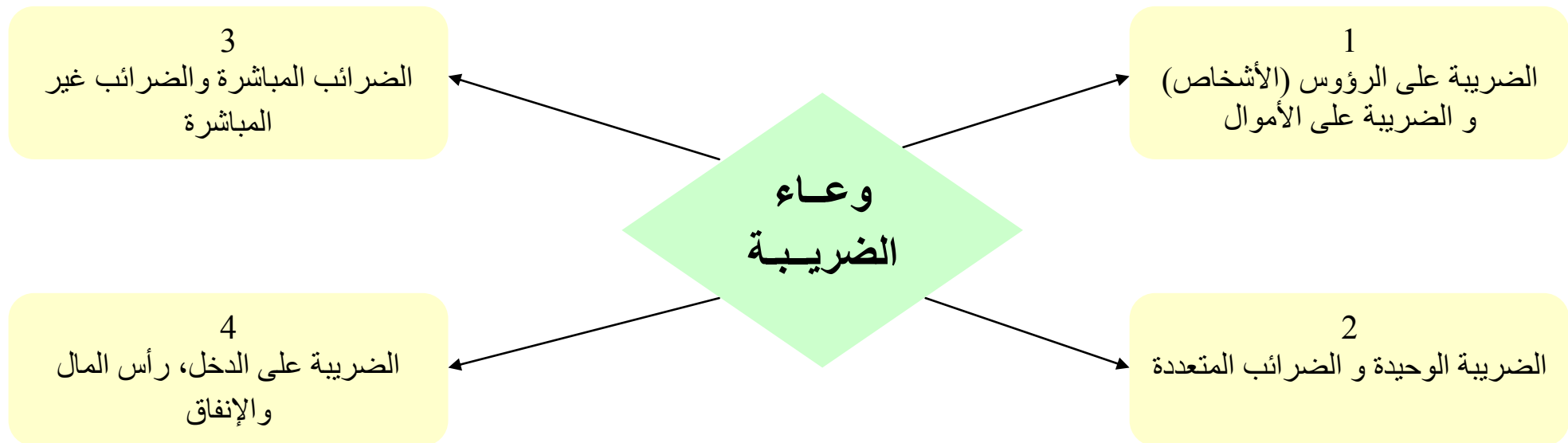


I مرحلة تحديد وعاء الضريبة (تأسيس الضريبة)

هو الموضوع، المادة أو المحل الذي تفرض عليه الضريبة قد يكون شخصا، مالا أو عملا.
 إن اختيار هذا الموضوع أو ذاك هو الذي تفرض عليه الضريبة يبقى من اختصاص السلطات التشريعية المكلفة بمهام المصادقة و الإقرار.
 - يمكن التطرق إلى وعاء الضريبة عبر المراحل التالية :

أولا - التقسيمات

ثانيا - طرق تقدير المادة الضريبية.



1. الضريبة على الأشخاص و الضريبة على الأموال

الضريبة على الأموال

هي الضرائب التي تعتبر الأموال وعاء لها تفرض على دخل أو ثروة الشخص المكلف. فهي تفرض على أمواله و ليس على شخصه.

تم الإعتماد على هذا النوع من الضرائب بسبب عدم عدالة الضريبة على الأشخاص.

الضريبة على الأموال هي المعمول بها في جميع الدول الآن فهي تنظر فقط إلى الأموال التي تتخذها وعاء لها أو تنظر إلى الأموال مع مراعاة حالة الشخص المكلف بها و تكون عينية Impôt réel في الحالة الأولى و شخصية في الحالة الثانية Impôt personnalisé.

الضريبة على الأشخاص

قديمًا كانت تسمى الضريبة على الرؤوس أو ضريبة الفرد أي كانت تفرض على الوجود الشخصي للفرد.

استخدمت في كثير من العصور و في عدد من الدول كمورد رئيسي و لكنها فقدت أهميتها في الوقت الحاضر لصالح الضريبة على الأموال.

كانت تفرض على الوجود الشخصي للفرد مع تطور المجتمعات و تعقد الحياة الإقتصادية عجزت عن تغطية الإحتياجات المتزايدة من جهة و كثرة التهرب الضريبي من أدائها نتيجة صعوبات إجراءات ربطها و تحصيلها من جهة أخرى.

2. الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة

الضرائب المتعددة

لما كانت الضريبة الوحيدة منتقدة من عدة نواحي حلت محلها الضرائب المتعددة، لعدة أسباب أنها تحقق العدالة و الوفرة و تعطي فرصا للدولة كي تؤثر على الحياة الإقتصادية و الإجتماعية بتدخلها في توجيه الإقتصاد خلال الأزمات. مثلا، إذا أرادت :

- أ. التأثير على الإستهلاك الخاص بزيادة حجمه عليها التخفيف من الضرائب غير المباشرة.
- ب. التأثير على الثروات الكبيرة تفرض عليها ضرائب شديدة التصاعد على الدخل.
- ج. إذا أرادت معالجة عجز ميزان المدفوعات عليها فرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة و إعفاء السلع المصدرة.

ملاحظة : تعتمد جميع دول العالم في الوقت الحاضر على نظام الضرائب المتعددة.

- إن جميع هذه الآثار ليست حتمية فقد أثبتت بعض التجارب أن التخفيف من الضرائب غير المباشرة لم يقد إلى زيادة الإستهلاك و العكس بالعكس.
- كما أن الضرائب الجمركية لم تساعد على معالجة العجز في ميزان المدفوعات إلا بصورة جزئية.
- فالضرائب إذن لا تشكل سوى عاملا واحدا من جملة عوامل عديدة تؤثر في مشكلة ما.

الضريبة الوحيدة

- تعني اعتماد النظام الضريبي على ضريبة واحدة فقط بها تتحقق كافة أهداف سياستها المالية.
- يعتبر هنري جورج (الإقتصادي الأمريكي) من أشهر المنصرين و المدافعين عن الضريبة الوحيدة.
- يعتقد أن الربح العقاري و هو الربح الناجم عن المضاربات العقارية لا عن العمل يعتبر من الأسباب الأساسية للفقر لهذا وجب فرض ضريبة مشددة عليه.
- يقول إن حصة هذه الضريبة ستكون مهمة لدرجة أنها سوف تغطي جميع نفقات الدولة و بهذا يمكن الإستغناء عن الضرائب الأخرى.
- الفيزيوقراطيون أو المدرسة الطبيعية سبقوا هنري جورج بمائة سنة و نصف (التي كان على رأسها فرانساو كيناي) (الضريبة الفلاحية).
- إذ قسموا المجتمع إلى 3 طبقات :
 1. الطبقة المنتجة و تتألف من المزارعين.
 2. الطبقة الثانية تملك الأراضي
 3. الطبقة الثالثة هي التي تتكون من الصناع و التجار و أصحاب المهن الحرة.
- الطبقة الأولى هي التي تحقق ناتجا صافيا لهذا من المنطقي فرض ضريبة واحدة عليها فقط.

3. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

إن تقسيم الضرائب ما بين ضرائب مباشرة و أخرى غير مباشرة هو تقسيم كلاسيكي يرجع إلى عهد الفيزيوقراطيين

إن الأهمية التي رصدت علميا و عمليا لهذا التقسيم أسفرت عن خلافات فقهية بدأت و لم تنتهي بعد.

كما أن هذا التقسيم طرح إشكالية طبيعة المعايير المعتمدة و المفاضلة بين هذين النوعين من الضرائب.

أولا : معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

أ- المعيار الإداري

حسب هذا المعيار الفرق بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة تتوقف على وجود جداول إسمية أو عدمها عند عملية التحصيل. (الجداول الإسمية تحمل أسماء المكلفين بالضريبة، المادة الخاضعة للتضريب، مبلغها ومواعيد دفعها) في الحالة الأولى أي وجود جداول إسمية تكون الضريبة مباشرة أما في الحالة الثانية عدم وجود هذه الجداول تكون الضريبة غير مباشرة.

هذا المعيار تعرض لعدة مأخذ لاقتقاره لعنصر العلمية، فتنظيم جداول للإصدار بأسماء المكلفين لا يتعلق بطبيعة الضريبة بل بالإجراءات الضريبية التي أقرها المشرع. إذ بمجرد حدوث تغيير في تلك الإجراءات تصبح الضريبة المباشرة ضريبة غير مباشرة. (التطلعات الاقتصادية و الإجتماعية لأية دولة)

ب- معيار راجعية الضريبة أو نقل العبء الضريبي

الغاية من هذا المعيار معرفة المكلف الذي سوف يستقر عليه العبء الضريبي بصورة نهائية. إذ تعتبر الضريبة مباشرة إذا كان الشخص الذي سيدفعها لخزينة الدولة هو نفس الشخص الذي كلف بها. أما إذا استطاع الملزم نقل عبئها إلى شخص آخر هو الذي سيستقر عليه عبئها و دفعها نكون أمام ضريبة غير مباشرة.

هذا المعيار هو الآخر تعرض لعدة انتقادات حتى و إن كان نسبيا مفيدا في التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب. فظاهرة راجعية الضريبة معقدة تحكمها اعتبارات اقتصادية و اجتماعية مختلفة و غير ثابتة.

ثانيا : المفاضلة بينهما

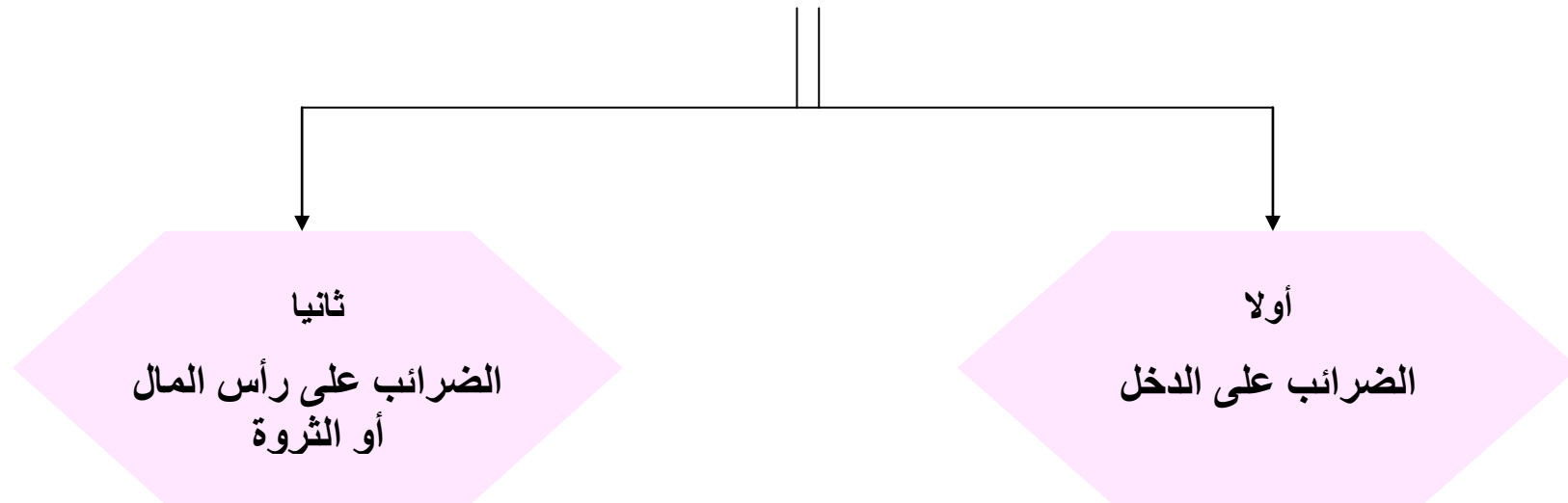
إن المفاضلة بين ضريبة و أخرى تبقى غير ذات معنى و عديمة الفائدة.

لا توجد ضريبة أفضل من الأخرى. صحيح أن هناك ضرائب تستجيب لهدف ما (عدالة، حصيلة و تنمية) إلا أن ذلك لا يعتمد على طبيعتها بل على كيفية صياغتها و تطبيقها. إن المشكلة الضريبية لا تتعلق باختيار نوع من أنواعها بل بضرورة انسجامها.

4. الضرائب على الدخل، رأس المال و الإنفاق

إذا كانت الضرائب المباشرة تسري عند الحصول على دخل فإن الضرائب على الإنفاق تسري عند إنفاق ذلك الدخل.

الضرائب المباشرة التي تسري عند الحصول على دخل هي :



أولا - الضرائب على الدخل



ظهرت هذه الضريبة في إنجلترا سنة 1799 من ذلك الوقت إلى الآن يصعب إعطاء تعريف عام و شامل لمعنى الدخل و إنما تلت في التشريعات بوضع قواعد عامة له أو مفهومين الأول: المفهوم التقليدي و الثاني: المفهوم الواسع.

وقد يشار إلى تحديد مفهوم الدخل أيضا

بالنظريتين اللتان تتنازعه

نظرية الإثراء

هي كل زيادة في الإثراء يحصل عليه بشكل عرضي (غير متكرر) كهبة أو تركة أو زيادة في قيمة عقار.

نظرية المصدر

هي كل مال نقدي قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصورة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر.



ملاحظة :

الضريبة على الدخل هي المعتمدة حاليا في أغلب الدول، إذ هي أقرب للعدالة إذا ما تم الأخذ بالتفاعل وفقا للشرائح و ليس الطبقات. كما تؤمن للدولة موردا ماليا غزير الحصيلة متجدد الوعاء.

ثانيا - الضرائب على رأس المال أو الثروة



هي مجموع الأموال العقارية و المنقولة التي يمكن تقديرها بالنقود و التي يملكها الشخص في فترة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني.
هي تفرض على عناصر ثروة المكلف بسبب امتلاكه لهذه الثروة.

تأخذ شكلين

الضرائب العرضية على رأس المال

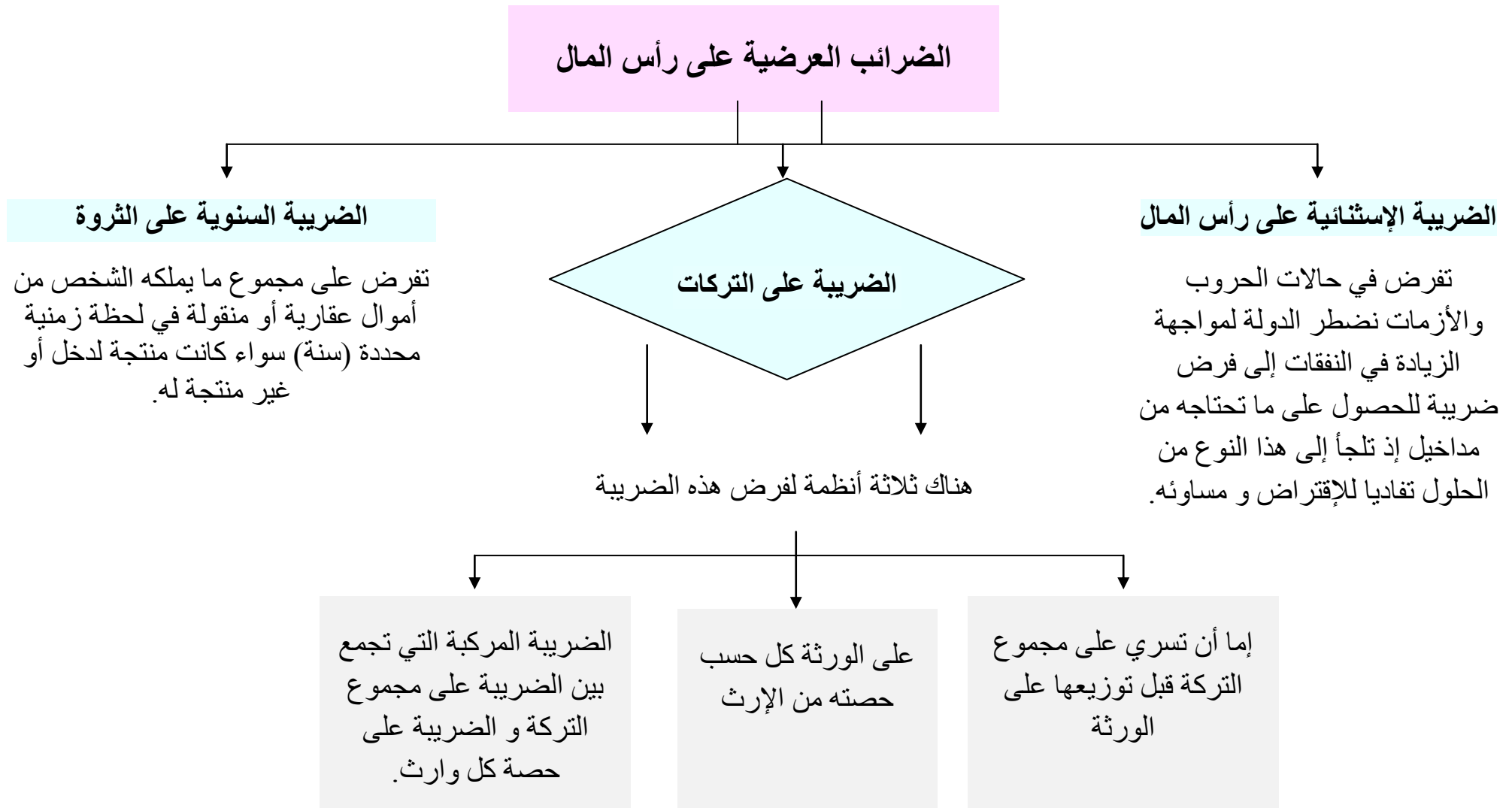


هي الضرائب التي تقتطع جزء من رأس المال و تفتقد إلى عنصر التجدد والدورية لأنها غير متكررة، و تفرض مرة واحدة لمناسبة معينة
و تنقسم إلى ثلاثة أنواع :

الضرائب على رأس المال الناتجة عن الدخل



هي ضرائب دورية و متجددة وعائها هو رأس المال نفسه أصبح لها وجود نادر حاليا و إن كانت تطبق بسعر منخفض



ملاحظة : بالرغم من بعض محاسنها فإنها تعرضت لعدة انتقادات فبدل أن تعتمد الإدارة الضريبية إلى مواساة الورثة فإنها تسارع في حصر التركة والمطالبة بنصيبها إما على مجموع التركة قبل التوزيع أو على حصة كل وارث.

الضرائب على الإنفاق

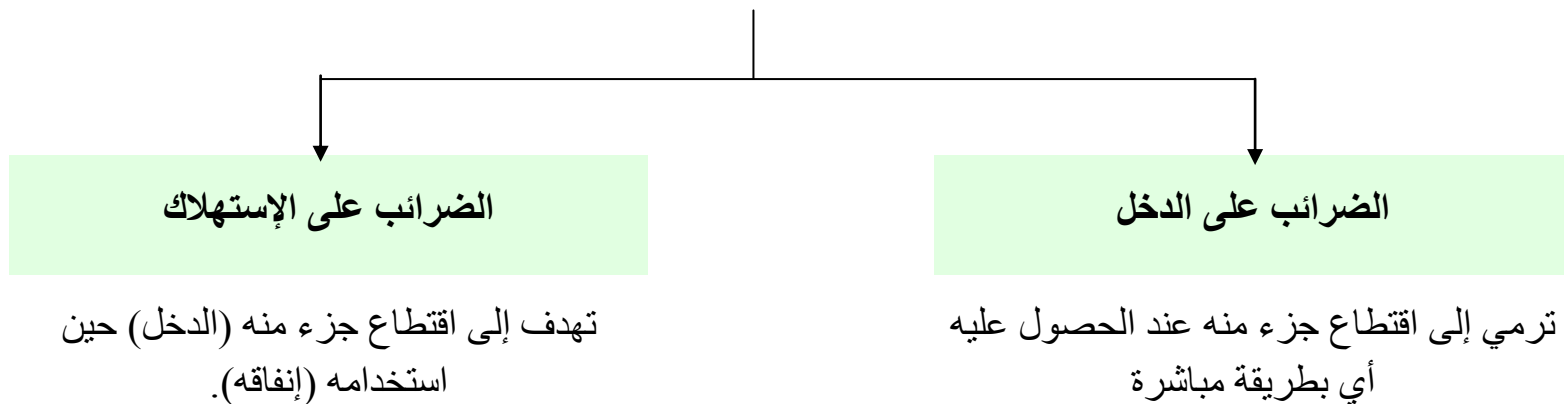


في حين تفرض الضرائب المباشرة عند الحصول على دخل فإن الضرائب على الإنفاق تسري عند إنفاق ذلك الدخل أو استعماله، فهي إما ضرائب على الإستهلاك أو ضرائب على التداول. تفرض هذه الأخيرة على واقعة انتقال الثروات و تداولها و غيرها من التصرفات القانونية.

تحتل الضرائب على الإنفاق مكانة هامة و إن كانت بدرجات متفاوتة في الأنظمة الضريبية المختلفة.

يقصد بها أساسا الضرائب على الإستهلاك.

تتفق الضرائب على الدخل مع الضرائب على الإستهلاك في الهدف مع اختلاف الوسيلة.

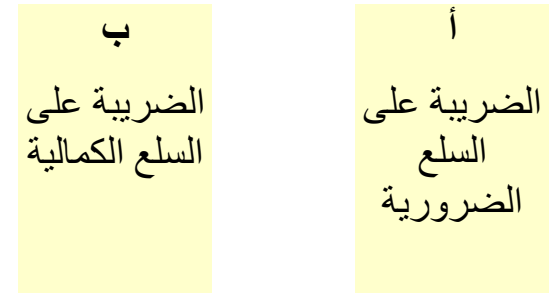


صور الضرائب على الإنفاق

1. الضرائب النوعية على الإنفاق

تفرض على السلع المختلفة و يختلف سعرها و طريقة تحصيلها باختلاف السلع. تتوخى الدولة من هذا النوع من الضرائب تأمين العدالة و الحصيلة . هذه الضرائب النوعية على الإنفاق تتخذ

صورتان



2. الضريبة العامة على الإنفاق

الإختلاف بين الضرائب النوعية على الإنفاق و الضريبة العامة على الإنفاق هو أنه في الحالة الأولى تفرض عدة ضرائب بحسب عدد السلع و الخدمات في حين تفرض ضريبة واحدة على مجموع السلع و الخدمات.

مثال على هذا النوع أي الضريبة العامة على الإنفاق : الضريبة على القيمة المضافة.

3. الضرائب على الرسوم الجمركية

هي ضرائب على الإنفاق تسري على السلع المستوردة و المصدرة أي عند تخطيها حدود الدولة.

و هي نوعان : إما ضرائب نوعية (تسري على النوع) أو ضرائب قيمية (تسري على القيمة) هذه الأخيرة تفرض نسبة مئوية من قيمة السلعة بينما الأولى تفرض مبلغ معين . درهم أو درهمين للمتر أو للكيلو.

طرق تقدير وعاء الضريبة



إن الجهة المُطالَبة بالضريبة هي الإدارة الضريبية (المكلفة بالتحصيل الذي يعد التطبيق الفعلي للقانون الضريبي).



لهذا السبب يجب عليها إثبات وجود المادة الضريبية ليتسنى لها تحديد مبلغها، و من تم المُطالَبة بها كدين عمومي.



إذن بعد تحديد العناصر الخاضعة للضريبة و مناقشة المبادئ التي تحكم كلا منها تبرز مشكلة اختيار أساليب الوصول إليها.



إن تعقد مادة الضريبة و تعددها جعل الإثبات مستحيلا بالنسبة للإدارة وحدها.



من أجل ذلك وجدت طرق غير مباشرة تساعد على الوصول إلى وعاء الضريبة.

ملاحظة :

يجب التطرق أولا للطرق المباشرة لتقدير الضريبة و ثانيا الطرق غير المباشرة لتقديرها.

أولا - الطرق المباشرة لتقدير الضريبة

ب. إقرار الغير

- يتم هذا التقدير بواسطة شخص آخر غير المكلف بها، مثال ذلك :
- التزام أرباب العمل بتقديم تصريح عن أجور عمالهم.
- كذلك مستأجر العقارات الذي يلتزم بتقديم تصريح عن القيمة الإيجارية التي يحصل عليها صاحب العقار.

أ. التقدير بواسطة الأفراد أو إقرار المكلف

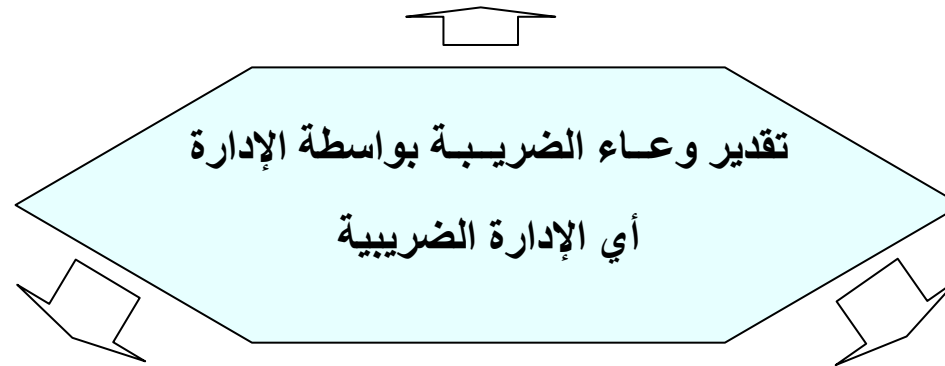
- يقضي هذا الأسلوب بأن يقدم المكلف إلى الإدارة الضريبية تصريحاً بدخله، إذ يدرج في هذا الإقرار مادة الضريبة، مبلغها، جميع العناصر الضرورية لحسابها و وضعه العائلي...
- يعتمد هذا التصريح على وعي الملزم، حسن نيته، صدقه، شعوره الوطني ...
- على أن تحتفظ الإدارة الضريبية لنفسها بحق مراقبة ما جاء في تصريحه للتحقق من صحته، حيث يمكنها الطعن فيه كلما توفرت الدلائل على ذلك.

ثانيا - الطرق غير المباشرة لتقدير الضريبة

1. التقدير على أساس المؤشرات الخارجية

Evaluation selon les indices on les signes extérieurs (se sont des signes révélateurs)

ليس للمؤشرات الخارجية علاقة مع مادة الضريبة بل هي فقط علامة دالة على مظاهر حياة المكلف غني أم فقير و قد تذهب الإدارة إلى البحث عن وعاء الضريبة و مقدرة المكلف من خلال نوع و قيمة المسكن الذي يسكنه، عدد الغرف، الخدم، السيارات و نوعها ... إن هذا التقدير يشتمل من عدة عيوب إذ من السهل إخفاء اليسر و بذلك يتجنب المكلف دفع الضريبة. كما أن هذا التقدير غير عادل و غير مرن في وقت الأزمات لهذا تراجعت العديد من الدول عن الأخذ به.



3. التقدير الإداري المباشر

Evaluation de l'administration

هذا التقدير شبيه بالتقدير الجزافي مع فارق هو أن التقدير الجزافي يكون لبعض الدخول (الدخول المهنية) و لأسباب مهنية مثل عدم معرفة الدخل le revenu بدقة أو عدم التمكن من مسك الحسابات بالنسبة للمقاولات الصغرى أي أنه يكون وفقا على بعض الحالات. أما التقدير الإداري المباشر أو المقصود فهو عام و شامل لمعظم الضرائب و يحمل في أسباب اللجوء إليه معنى العقوبة عند عدم تقديم التصريح déclaration المحدد قانونا أو تقديم تصريح ناقص أو مغاير للحقيقة (كاذب).

2. التقدير الجزافي

Evaluation forfaitaire

تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بناء على قرائن قد ينص عليها القانون و هذا يسمى بالجزاف القانوني أو الصلب. و قد يمنحها إياه الملمزم و هذا ما يسمى بالجزاف الشخصي أو اللين، هذا التقدير لا تقوم به الإدارة بمفردها بل قد يشاركها فيه الملمزم.

II

مرحلة تصفية الضريبة (تحديد السعر)

بعد مرحلة تحديد مادة الضريبة (أي تحديد وعائها) و تقديرها تأتي مرحلة تصفيتها أو ربط الضريبة، إذ يتم احتساب المبلغ الذي يجب على المكلف دفعه لخزينة الدولة.

قبل تحديد مقدار الضريبة أو مبلغها الواجب على الملزم دفعه لمصلحة الضرائب، تقوم هذه الأخيرة بـ :

- التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة.
- تحديد سعرها يسبقه أيضا استئزال ما يسمح به القانون من إعفاءات لفائدة الملزم.
- تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة.
- إخضاع الضريبة لسعر يقرره القانون.

ملاحظة : بعد هذه العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية تصبح الضريبة جاهزة لتحصيلها كدين عمومي.

قبل التطرق لسعر الضريبة يجب تعريف الضريبة الشخصية و الضريبة العينية

الضريبة العينية

تكون الضريبة عينية أو كما يطلق عليها البعض عمياء إذ لا تنتظر إلى حالة الشخص المكلف بها أي وضعيته العائلية إن كان متزوجا أو أعزب و لا تمنحه إعفاءات. Impôt réel

إذا كانت الضريبة على الأموال لا تفرض على ذات الشخص بل على ما يملكه من دخول أو ثروات فهي إما أن تكون شخصية أو عينية

الضريبة الشخصية

إنها تفرض على الأموال التي تشكل مادة لها كما تراعي حالة الشخص المكلف بها فتكون بهذا شخصية. Impôt personnalisé

التقسيم حسب سعر الضريبة



إن مرحلة تحديد سعر الضريبة تأتي بعد الإنتهاء من تحديد وعائها.
تنقسم الضرائب حسب سعرها إلى ضرائب توزيعية و ضرائب قياسية.

الضرائب القياسية

Impôt de quotité

عكس الضرائب التوزيعية نجد الضرائب القياسية التي يحدد
المشرع سعرا لها مسبقا و تعرف حصيلتها فيما بعد.
تمتاز الضريبة القياسية بأنها مرنة خاصة إذا كانت
تصاعدية، لأن عبئها ينخفض في فترات الكساد و يرتفع في
فترات الرواج.
لما كانت الضرائب القياسية محددة الأسعار فهي إما أن
تكون نسبية أو تصاعدية.

الضرائب التوزيعية

Impôt de répartition

هدفها تحديد قيمة الضريبة مسبقا أي قبل تحديد سعرها.
كانت تستعمل قديما.
في هذا النوع من الضرائب كان المشرع يقوم بتحديد
حصيلتها الإجمالية ثم يقوم بتوزيع تلك الحصيلة على كل
إقليم و منه إلى الوحدات الإدارية التابعة له ثم تقوم كل وحدة
إدارية بتوزيع الأعباء الضريبية على المكلفين. أما سعر
الضريبة لم يكن يعرف إلا بعد دفع مبلغها.

الضرائب القياسية

أ. الضرائب النسبية (السعر الثابت)

تكون الضريبة نسبية إذا ما تحدد سعرها بنسبة مئوية لا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. فالسعر يبقى ثابتا غير أن مبلغ الضريبة هو الذي يتغير.

ب. الضرائب التصاعدية

تفرض بأسعار مختلفة تبعا لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة. إن الأخذ بنظام التصاعد في سعر الضريبة كان وراء انتشاره حاجة الدول إلى زيادة إيراداتها لمواجهة الزيادة المستمرة في النفقات العامة خصوصا بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 كما شجع على تطبيقها بعض الأفكار الاشتراكية. لمعرفة هذا النوع من الضرائب سوف نسوق مثالا على ذلك : الضريبة على الدخل في المغرب و الأسعار المطبقة عليها مع تبيان أنواع الدخل التي تسري عليها هذه الضريبة التي تسري وفقا للشرائح و ليس وفقا للطبقات.

الحالة الأولى:

أسعار الضريبة على الدخل

30.000 معفاة

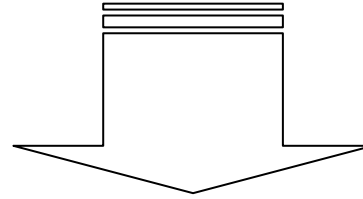
من 30.001 إلى 50.000	10 %
من 50.001 إلى 60.000	20 %
من 60.001 إلى 80.000	30 %
من 80.001 إلى 1800.000	34 %
ما زاد على 180.000	38 %

الحالة الثانية:

أنواع الدخل التي تسري عليها الضريبة على الدخل

1. الدخل المهني
2. الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية
3. الأجر و الدخل المعتبرة في حكمها
4. الدخل و الأرباح العقارية
5. الدخل و الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

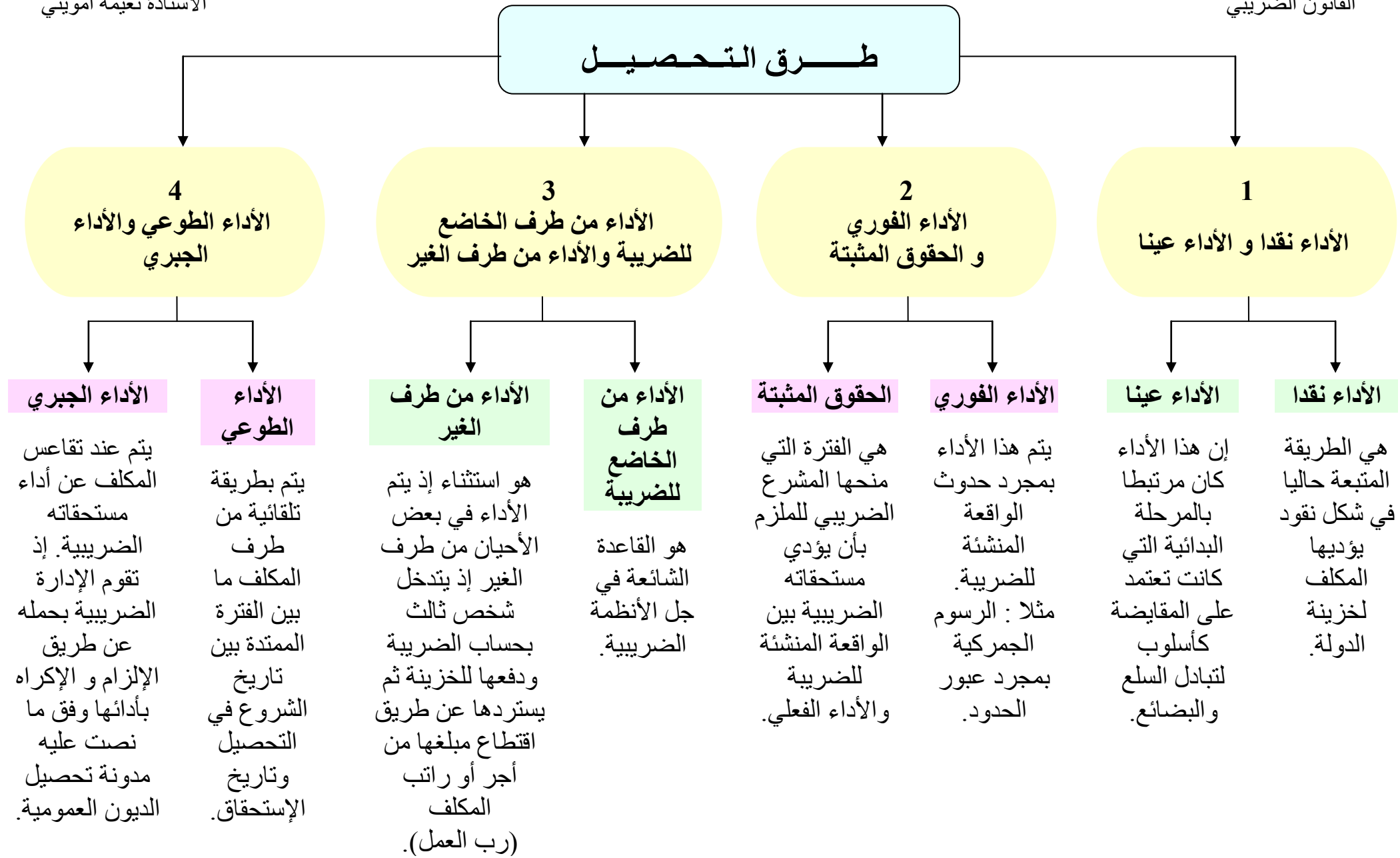
III مرحلة استخلاص الضريبة (أو التحصيل)



يسري وفق القانون 15.97 بمثابة مدونة
التحصيل للديون العمومية المنصوص عليها في
ظهير 2000/05/03.

التحصيل يبقى الهدف الذي من خلاله يتم تطبيق القانون الضريبي، بواسطته تستطيع المصالح المؤهلة قانونا استيفاء الديون الضريبية من الملزمين و توريدها إلى خزينة الدولة.

فهو تقنية إدارية تتضمن مجموعة من القواعد لضمان تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد (الممولين) و مصالح الخزينة العامة (الدولة) مع التوفيق بين المصلحتين.



الضرائب المباشرة تصدر بشأنها إصدار جداول: تستحق الضرائب و الرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام اليوم الأخير من الشهر 2 الموالي لشهر الشروع في التحصيل.

تاريخ الإستحقاق يعني الشهر الأول + الشهر الثاني (شهران) الموالية لشهر الشروع في التحصيل.

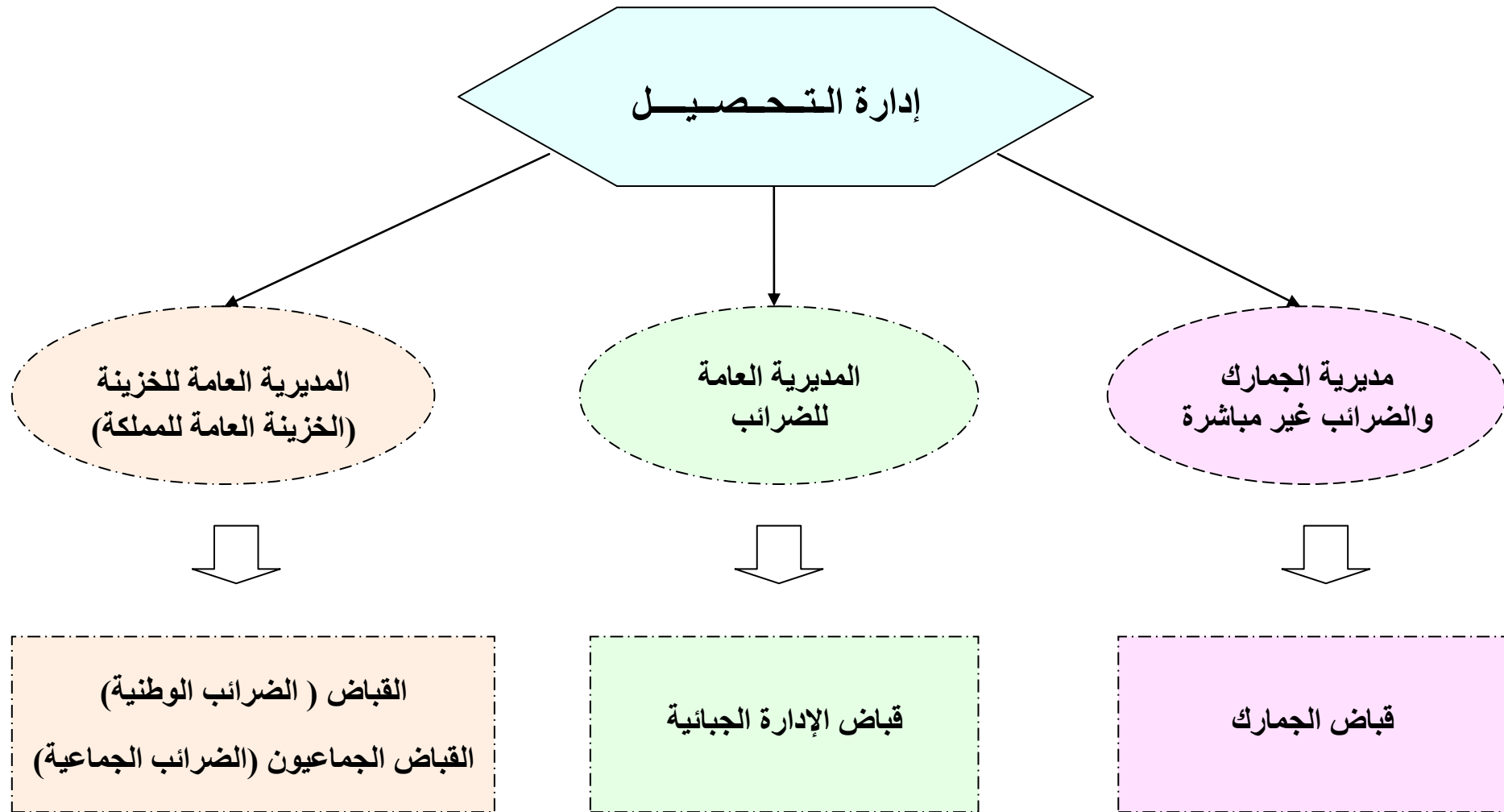
- تاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يصبح بحلوله بإمكان المحاسب المكلف بالتحصيل استخلاص الضريبة إبتداء منه يكون باستطاعته اللجوء إلى تطبيق مساطر التحصيل بمراحلتها الرضائية ثم الجبرية.
- الشروع في التحصيل هو استحقاق الضرائب المدرجة بالجداول : لضمان الإستخلاص المنتظم للمداخيل الضريبية، حرص المشرع كغيره من التشريعات المقارنة على تقرير أجل لاستحقاقها تبعا لطبيعة كل دين على حدة – المراد استخلاصه – و حسب كل صنف من أصناف الملزمين – الخاضعين للتشريع الضريبي و لقانون التحصيل.
- المادة 21 من المدونة : الضرائب المدرجة في الجداول للأداء قبل تاريخ استحقاقها. و أجل أقصى حددته المادة 13 في مدة شهرين عندما نصت على ما يلي : "تستحق الضرائب و الرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها".
- المبدأ العام هو الإستحقاق الفوري. أي أن الضريبة المباشرة تكون مستحقة ابتداء من أجل عادي معين يحتسب انطلاقا من تاريخ الشروع في تحصيل الجدول الضريبي.

Date de mise en recouvrement 31-3-2013

Date d'exigibilité 31-5-2013

1. الإستحقاق لأجل l'exigibilité à terme (المادة 13) : يعني أن الدين العمومي لا يصبح مستحقا إلا عند انصرام أجل عادي معين يبتدئ من تاريخ انتفاء الدين.

2. الإستحقاق الفوري l'exigibilité immédiate (المادة 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية).

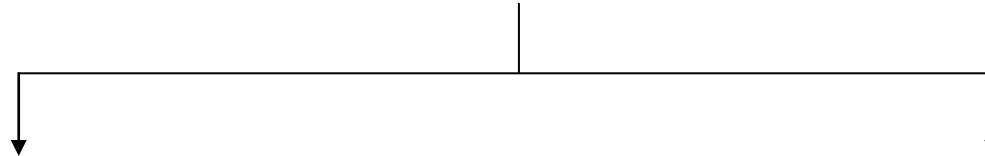


ملاحظة : المديرية العامة للضرائب هي التي تسهر على تأسيس وعاء الضريبة l'assiette و تصفيتها liquidation.

مسطرة تحصيل الديون العمومية

(الديون العمومية نصت عليها مدونة التحصيل في المادة 25)

يتطلب تنفيذ الشق المتعلق بالمداخيل في الميزانية العامة القيام بإجراءين :



1. إصدار الأوامر بالمداخيل :

- يتولى الأمر بالصرف إصدار أمر بالمداخيل بخصوص كل دين تمت تصفيته من ديون الدولة.
- تختلف أشكال الأوامر بالمداخيل باختلاف طبيعة ونوعية المداخيل.
- يتضمن كل أمر بالمداخيل أسس التصفية و العناصر المحددة لهوية المدين و جميع المعلومات التي تساعد المحاسب العمومي على إجراء الرقابة على صحة المداخيل.

2. التحصيل

(نصت عليه المادة 1)

- يتولى استيفاء ديون الدولة المحاسبون العموميون (نصت عليهم المادة 3).
- يباشر استخلاص الديون العمومية في الأصل بالطرق الرضائية و الحبية و الإستثناء هو التحصيل الجبري عند الضرورة.

أ. طرق التحصيل الرضائي :

- تتحدد طرق استقفاء الديون العمومية المكتسبة للقوة التنفيذية في (المادة 4) :
- + الأداء التلقائي بالنسبة للحقوق الواجب دفعها نقدا.
- + التصريح الذي يذلي به الملتزم بالنسبة للضرائب التصريحية.
- + الأوامر بالمداخيل الفردية و الجماعية الصادرة عن الأمرين بالصرف.
- تقوم الإدارة بإشعار الملتزم بما في ذمته من ديون بجميع الوسائل، و خاصة بواسطة إرسال إعلام بالضريبة (إلى الملتزم) أو عن طريق نشر إعلانات و تعليق الملصقات بالنسبة للجداول و القوائم الجماعية.
- يتضمن الإعلام بالضريبة تاريخ الشروع في التحصيل و الإستحقاق و بيان نوع الدين و المبلغ الواجب أدائه.
- تؤدي وجوبا عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها بالنسبة للضرائب و الرسوم المدرجة في الجداول.
- تؤدي الديون العمومية للقابض نقدا بواسطة شيك أو عن طريق تحويل أو دفع لفائدة حساب مفتوح باسم القابض.
- يمكن للملتزم أن يستفيد من التسهيلات في الأداء في حالة عدم قدرته على الوفاء بالديون المترتبة في ذمته، و ذلك شريطة تقديم طلب مبرر من جهة و إيداع ضمانات تعتبر كافية من جهة أخرى.
- كما يمكن للملتزم أن يستفيد من وقف الأداء في حالة منازعته في الضرائب المترتبة عليه شريطة تقديم طلب في الموضوع داخل الأجل القانوني، مع تقديم الضمانات بالوفاء بالدين المترتب في ذمته.
- ❖ عند تجاوز الأجل المحدد لأداء الديون العمومية : يتحمل الملتزم بعض الزيادات و الغرامات التي تختلف نسبتها تبعا لطبيعة الدين.

ب. طرق التحصيل الجبري :

- يباشر التحصيل الجبري بناء على سندات تنفيذية في حق (المادة 36) :
1. المدين المباشر الذي لم يقم بأداء ما بذمته من ديون داخل الآجال القانونية.
 2. الأغيار المتضامنون أو المسؤولون. (أنظر مدونة تحصيل الديون العمومية المادة 93).

ج. الأشخاص المكلفون بالتحويل الجبري هم : (المادة 30)

1. مأمورو التبليغ و التنفيذ التابعين للخرينة العامة المنتدبون لهذه المهمة. و ذلك لحساب المحاسبين المكلفين بالتحويل و تحت مراقبتهم.
2. عند الضرورة يستعان بأعوان مكاتب التبليغات و التنفيذات القضائية بمحاكم المملكة و إلى الأعوان القضائيين للقيام بالتحويل الجبري للديون العمومية.

د. درجات التحويل الجبري :

يشترط في التحويل الجبري (المادة 39) إرسال آخر إشعار دون صوائر (DASF) للمدين مع تقييد تاريخ إرساله في جدول للضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر.

- الإنذار (المادة 40) : هو إشعار يتضمن ما يفيد إجبار المدين على الوفاء بالدين المترتب في ذمته لفائدة الخزينة.
- الحجز (المادة 44) : وسيلة رادعة لإجبار المدين على دفع الدين المترتب عليه.
- البيع (المادة 58) : إجراء بموجبه يقوم المحاسب المكلف بالتحويل أو مأمورو التنفيذ التابعين لحاسبه ببيع الأشياء المحجوزة و استيفاء مقدار الدين.
- الإكراه البدني : إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة يتم اللجوء إليه مع مراعاة المادتين 77 و 78.

المادة 77 : لا يباشر التحويل الجبري في الحالات التالية :

- إذا كان مجموع الدين يقل عن 8 ألف درهم.
 - إذا كان سن المدين يقل عن 20 سنة أو يفوق سنة 60 سنة.
 - إذا ثبت عسره (العسر نصت عليه المادة 57).
 - إذا كانت المدينة حامل.
 - إذا كانت مرضعة في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة.
- المادة 78 :** لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني ضد الزوج و زوجته في أن واحد و لو من أجل ديون مختلفة.
- المادة 79 :** تحدد مدد الإكراه البدني.

الأجهزة المكلفة بالتحصيل

أي تنفيذ الميزانية العامة

أي العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ التي تدخل في الجانب الخاص بالإيرادات و إنفاق المبالغ التي تدخل في الجانب الخاص بالنفقات. يعهد بهذه المهمة إلى السلطة التنفيذية بمختلف أجهزتها و على رأسها وزارة المالية.

هذه الأجهزة تتمثل في الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

المحاسبون العموميون

موظفون عموميون يعهد إليهم بالتنفيذ المالي والمحاسبي للعمليات المالية في شقيها الإيرادي (الضرائب) أو الإنفاقي. أيضا الفصل 3 من المرسوم الملكي الخاص بالمحاسبة العمومية اعتبر "... كل موظف أو عون مؤهل للقيام باسم منظمة عامة بعمليات المداخيل و النفقات أو تداول السندات. إما بواسطة أموال أو قيم معهود إليه به و إما بتحويل داخلي لحسابات و إما بواسطة محاسبين عموميين آخرين أو حسابات خارجية متوفرة التي يأمر بترويجها أو مراقبتها ..."

هما الجهازان الأساسيان في التنفيذ المالي للميزانية العامة لكليهما صلاحيات قانونية خاصة به إذ اختصاص الأمرين بالصرف هو اختصاص إداري في حين أن اختصاص المحاسبين العموميين اختصاص مالي (محاسبي).

الأمرون بالصرف

هم أشخاص أهلهم القانون للقيام باسم جهاز عام (وزارة، مؤسسة عمومية، جماعة ترابية، ...) باستخلاص دين أو أداء نفقة. هذا ما جاء في الفصل 3 من النظام العام للمحاسبة العامة 1967/4/21 الذي جاء فيه "... أمرا بالصرف كل شخص مؤهل باسم منظمة عامة لرصد و إثبات أو تصفية أوامر باستخلاص دين أو أدائه".

خلاصة عامة :

من أهم المبادئ التي نصت عليها القوانين الخاصة بالمحاسبة العمومية إن على المستوى العمومي أو المحلي مبدأ الفصل بين مهمتي هاذين الجهازين : الأمر بالصرف : تتحدد مهمته في الجانب الإداري بتنفيذ العمليات الخاصة بالمداخيل و العمليات الخاصة بالنفقات. المحاسب العمومي : تتحدد مهمته في الجانب الحسابي بتنفيذ العمليات الخاصة بالمداخيل و العمليات الخاصة بالنفقات.

شرح بعض المصطلحات

غاستن باشيلار يقول في مؤلفه تكوين العقل العلمي "إن تحديد المصطلحات و الإحاطة بمعانيها و دلالاتها، يعتبر من الشروط الأساسية لبناء كل بناء معرفي يتوخى المعرفة العلمية الحقة". لهذا و لغيره من الأسباب نقوم بشرح بعض المصطلحات الآتية :

- الملزم الجبائي،
- التهرب الضريبي،
- الغش الضريبي،
- التصريحات المتعلقة بالدخول أو الإقرار الضريبي،
- الإزدواج الضريبي،
- العدالة الضريبية سبق التطرق إليها، تاريخ الإستحقاق كذلك.

هناك المقدرة التكاليفية للملزم. و الجغرافية الجبائية.
↓
مكان عيش الملزم

الملزم

الممول contribuable تستعمل كثيرا في الشرق خاصة مصر.
- غالبا ما تستعمل بالنسبة للضرائب المباشرة أو المكلف أو دافع الضريبة.
- هو الشخص الذي يجب أن يؤدي ضريبة معينة أو رسما ما للدولة حيث يتحمل اقتطاعها من أمواله ليساهم في النفقات العمومية.

كما ترد بعض التصنيفات فيما يخص الضرائب غير المباشرة.
1. الملزم القانوني لا يتحمل عبئها.
2. الملزم الحقيقي : المستهلك النهائي هو الذي يتحمل عبئها في الأخير.

- يمكن أن يكون ملزما أولا. Redevable
- تستعمل بالنسبة للضرائب غير المباشرة شأنها في ذلك شأن الخاضع للضريبة.
- هو الشخص المطالب بدفع الضريبة أو رسم معين بمقتضى القانون.
- الإلزام الضريبي يستمد مشروعيته من مضمون الدستور.
- تحديد العناصر الخاضعة للضريبة هي الوعاء.

- هو الشخص الذي يجب أن يؤدي ضريبة معينة أو رسما ما للدولة حيث يتحمل اقتطاعها من أمواله ليساهم في النفقات العمومية.
- الملزم
 - الممول
 - المكلف
 - دافع الضريبة
 - أو ما يصطلح عليه بالمجتمع الضريبي

ملاحظة :

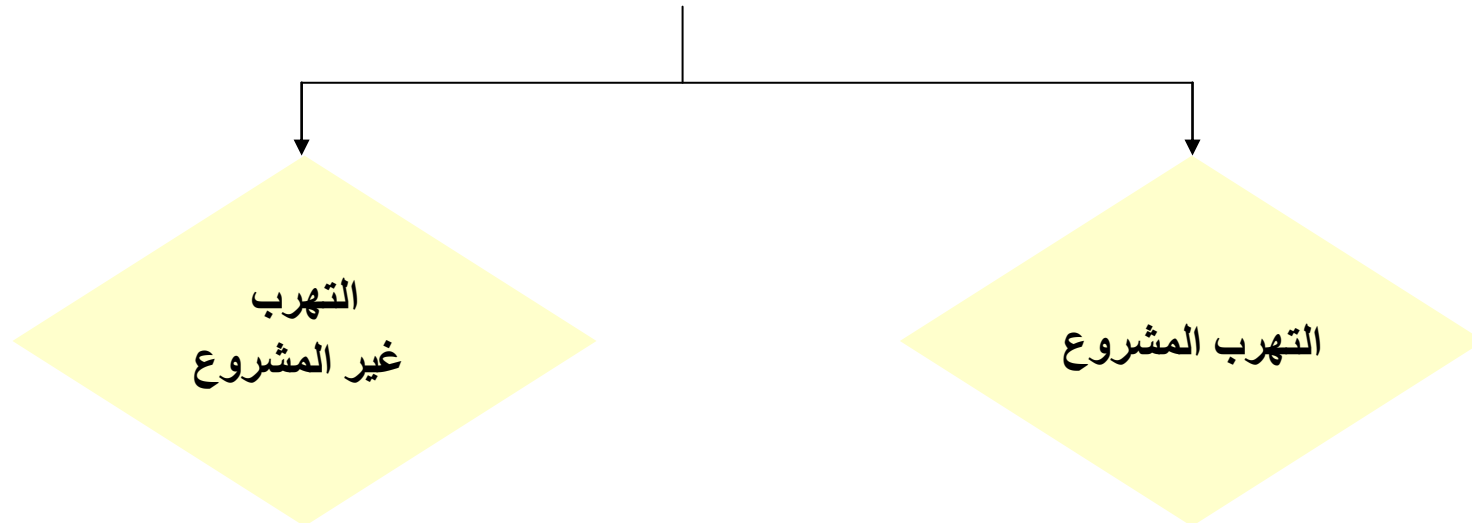
- يلاحظ على التشريعات الضريبية عدم إعطائها تعريفا دقيقا للملزم أو الممول بل تكتفي بتحديد و تعريف الدخول و الأنشطة التي تطبق عليها الضريبة.
- كذلك يعني لفظ الملزم دافع الضريبة أو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الإلتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله أو للأرباح و الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله.
 - إن استعمال كلمة ملزم يعود إلى وجود التزام بدفع الضريبة مصدره القانون من خلال تضمين هذا الإلتزام في الدساتير التي نصت بالإجماع على إلزامية مساهمة المواطنين في تمويل النفقات العمومية، و تعود صلاحية تحديد مقدار و محتوى هذا الإلتزام للقانون (التشريع).

التهرب الضريبي



التهرب من الضريبة هو العمل على عدم الإلتزام بها كلياً و جزئياً، أو التهرب من دفعها بعد استحقاقها كذلك كلياً أو جزئياً.

أنواع التهرب : التهرب من الضريبة نوعان :



التهرب المشروع

- هو أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير.
- كذلك هو العمل على عدم الإلتزام بالضريبة بصورة مشروعة دون مخالفة أحكام القانون يحصل بلجوء الملزم إلى استغلال الثغرات الموجودة بالتشريعات الضريبية.

أسبابه : عديدة يمكن إجمالها في الآتي :

- ضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين بصورة خاصة و المواطنين بصورة عامة.
- النقص في التشريع الضريبي و عدم إحكام صياغته و احتوائه على ثغرات ينفذ منها الملزمون و يتملصون من أداء الضريبة.
- عدم التشدد في فرض الجزاء (العقوبة) لردع المتهربين من دفع الضرائب.
- تعقيد النظام الضريبي من العوامل التقنية التي تدفع الملزم إلى التهرب إضافة إلى وجود إدارة ضريبية ضعيفة.

وسائل مكافحة التهرب :

- وقائية تتعلق أولاً بالتشريع الضريبي الذي يجب الوقوف عنده.
- وضع نظام ضريبي منسجم و مترابط خال من التعقيد لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب و عدم المساواة في الضريبة.
- أن يطبق النظام الضريبي من طرف أجهزة إدارية تتمتع بالنزاهة أولاً، الكفاءة و الخبرة ثانياً.
- فرض عقوبات قاسية على من يقتطفون هذه الأعمال المشينة التي تفوت موارد مهمة على خزينة الدولة.

الغش الضريبي



- يعتمد فيه المكلف بإخفاء بعض عناصر الوعاء الضريبي و يصطلح على تسميته بالغش الضريبي الذي يتخذ صورا و أشكالاً مختلفة و متنوعة من الصعب تحديدها. قد يتم بكتم المكلف عمله التجاري أو الإمتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو بتقديم إقرارات ناقصة أو كاذبة.
- في هذه الحالة يكون التهرب غير مشروع أي مقصودا من الملزم بمخالفة أحكام القانون الضريبي المعمول به في هذا الشأن.
- يتخذ عدة أمثلة منها :
 - كأن يعمد التاجر إخفاء عمله عن الإدارة الضريبية،
 - أو الإمتناع عن تقديم التصريح المطلوب،
 - أو إخفاء الواقعة المنشئة للضريبة كإخفاء البضاعة المستوردة عن إدارة الجمارك ...
 - أو العمل على التهرب من بعض الضرائب كأن يلجأ الملزم في بعض عملياته التجارية إلى البيع دون فاتورة و بالتالي تخفيض مداخيله، أو العكس تضخيم قيمة تكاليفه الحقيقية

التصريحات المتعلقة بالدخول

النظام التصريحي أصبح القاعدة العامة
في تحديد الوعاء الضريبي

يعتبر الإقرار الضريبي العمل الأولي أو الأساسي الذي بواسطته يقر الملزم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية. التي يمكن أن تكون :

- ربحا
- رقم أعمال
- ثروة
- أو عملية من العمليات الخاضعة للضريبة.

ملاحظة : إن إلزامية التصريح بالدخول أصبحت قاعدة عامة بالنسبة لجميع التشريعات الضريبية الحديثة.

- يمكن تقسيم هذه الإلتزامات التصريحية إلى إقرار يقدمها الخاضعون للضريبة بأنفسهم سواء بصورة دائمة أو موسمية حسب الآجال القانونية أو بصورة طارئة حينما تتحقق بعض الوقائع أو التصرفات القانونية و كذا التصريحات التي تودع من طرف الغير.
- على مستوى الضرائب الرئيسية : - التصريحات على الدخل
- التصريحات على رقم الأعمال
- الأولى IR إقرار بمجموع الدخل المحققة خلال السنة السابقة.
- على مستوى الضريبة على الشركات : على الشركات أن توجه داخل 3 أشهر التالية لاختتام كل سنة محاسبية إلى مفتش الضرائب التابع له مقرها الإجتماعي إقرار بحصيلتها أو بنتيجتها الجبائية وفق مطبوع نموذجي تسلمه الإدارة.
- الشركات المغربية تعتمد السنة المدنية التي تنتهي في 31 ديسمبر.
- أكثر من 90 % من الشركات المغربية تقوم بالتصريحات الضريبية عند نهاية شهر مارس على أبعد تقدير.

الفرق بين الضريبة و الرسم و الإتاوة

الإتاوة (مقابل التحسين)

تتشابه الضريبة مع الإتاوة في أن كل منهما فريضة مالية تُجَبَى جبراً بينما تختلف الضريبة عن الإتاوة في أنها لا يقابلها نفع خاص يعود على دافعها بصفة مباشرة. أما الإتاوة فيقابلها نفع خاص نتيجة قيام الدولة بعمل عام يتمثل في الزيادة الرأس مالية مثلاً في قيمة العقار مثلاً: إذا قامت الدولة بإصلاح و ترميم الشارع الموجود به العقار فإنه في هذه الحالة يصبح العقار ذا قيمة أكبر مما يزيد من سومته الكرائية أو بيعه. الإتاوة تدفع من طرف الملزم مرة واحدة (لا تتوفر فيها الديمومة و الإستمرارية).

الرسم

بعكس الضريبة يحصل الفرد من خلاله على منفعة خاصة.

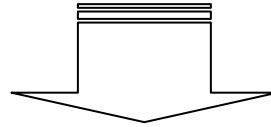
- الرسم يراعي تكاليف الخدمة التي يحصل عليه الشخص المنتفع.
- الرسم ينحصر الهدف منه في الغرض المالي أو الإنتفاع بخدمات بعض المرافق العامة أو أحد الهيآت العامة. بينما الضريبة هدفها تحقيق أغراض مالية، اقتصادية و اجتماعية ...

الضريبة

تدفع الضريبة مشاركة في التكاليف العامة للدولة و ليس مقابل خدمة معينة.

- الضريبة تفرض بقانون صادر عن السلطة التشريعية بموجبه يتم تقديرها على أساس المقدرة التكاليفية للفرد.
- الضريبة تتشابه مع الرسم بأن كل منهما يدفع نقوداً و جبراً إلى الدولة بصفة نهائية.
- الضريبة تدفع مقابل المشاركة في النفقات العامة و ليس مقابل خدمة معينة يحصل عليها الفرد.

الواقعة المنشئة للضريبة
Le fait générateur de l'impôt



- يقصد بها الواقعة أو الفعل أو التصرف الذي يوجب حصول الخزينة العامة للدولة على الضريبة.
- يحدد القانون مجموعة من القواعد التي تسري على كل مكلف تتوافر شروط خضوعه للضريبة.
- تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة بالنسبة للملزم و أيضا بالنسبة لتحديد سعر الضريبة و ما يطرأ عليه من تغيير بالزيادة أو النقصان، هذا لأن تحديد الضريبة لا يصبح ملزما إلا بعد صدور قرار من الإدارة الضريبية التي تحدد المبلغ الواجب عليه دفعه و هو القرار الذي يطلق عليه قرار ربط الضريبة الذي يستمد شرعيته من توافر الواقعة المنشئة للضريبة طبعاً.

الإزدواج الضريبي La double imposition

تقرض الدولة الضرائب بما لها من حق السيادة على أراضيها و شعبها.

يقصد به أن تفرض نفس الضريبة على ذات الوعاء أكثر من مرة.

ما هو الإزدواج الضريبي ؟

ما هي شروطه ؟

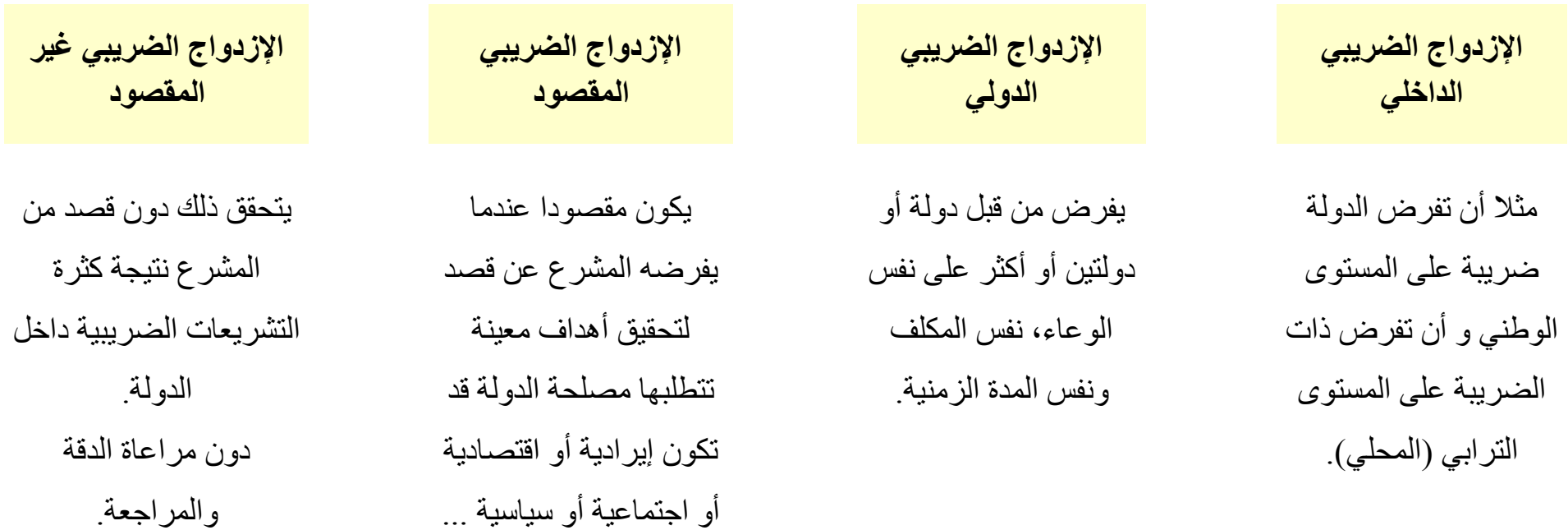
ما هي أنواعه ؟

أولا - الإزدواج الضريبي لكي يوجد لا بد من أن تفرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف (المنتج الجبائي) و نفس الوعاء الضريبي خلال المدة ذاتها.

ثانيا - شروطه هي :

- **تعدد الضرائب :** أن تفرض ذات الضريبة على ذات الوعاء أكثر من مرة.
- **وحدة المكلف :** لا بد أن يكون المكلف هو نفسه لا غيره.
- **وحدة الوعاء الضريبي :** كأن تفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء أي مادة أو موضوع أو محل الضريبة.
- **وحدة المدة الزمنية أي وحدة الواقعة المنشئة للضريبة :** معناه أن يخضع الوعاء الضريبي مكلف معين، لضريبتين عن مدة زمنية واحدة و أن يكون هناك واقعة منشئة للضريبة واحدة.

ثالثا - أنواع الإزدواج الضريبي



العدالة الضريبية

لا زال الإختلاف قائما لإيجاد تعريف دقيق و شامل للعدالة بمفهومها العام من بين الإختلاف الذي طالها خاصة الضريبة منها

نجد اتجاهين :

الاتجاه الثاني

يتضمن تفسيراً موسعاً للعدالة الضريبية يتضمن جميع مراحلها من التأسيس، التصفية وصولاً إلى التحصيل. حيث يقوم مضمون العدالة على مفهوم واسع يتخطى النطاق التقليدي الذي يقوم على مجرد تحقيق توزيع عادل للعبء الضريبي.

و هذا ما يصطلح عليه العدالة بواسطة الضريبة.

La justice par l'impôt.

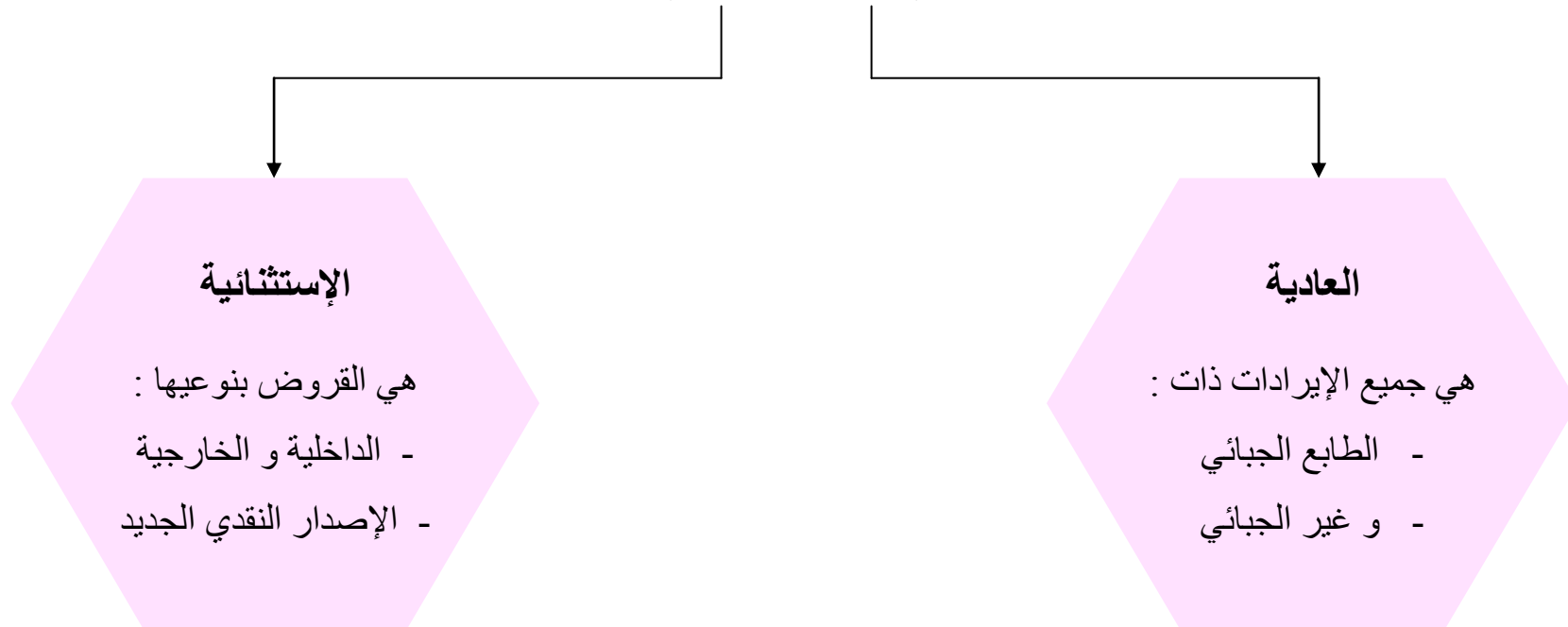
الاتجاه الأول

يتضمن تفسيراً ضيقاً على تناول الجانب المالي للضريبة أي العدالة في الضريبة la justice dans l'impôt و التي ضمنها "أدم سميث" في القواعد الأربعة للضريبة، و هي المساواة في المقدرة التكليفية حيث يتناسب إسهام كل مكلف في النفقات العامة و مقدارُ يُسَرِّه، أي حسب حجم دخله الذي يتمتع به تحت حماية الدولة.

السياسة المالية

هي برنامج تعدّه و تنفذه الدولة عن عمد معتمدة في ذلك على لإيراداتها و نفقاتها بُغْيَة تحقي تقدم اقتصادي وفقاً لما تعتنقه من مبادئ.

إذن السياسة المالية هي نشاط مالي للدولة الذي يتجلى في نفقاتها وإيراداتها (العادية و الإستثنائية).



الهيكل الضريبي



هو مجموع الضرائب التي تسود في دولة معينة و في وقت معين من خلاله

يمكن معرفة :

2

المحددات الإقتصادية
والإجتماعية والسياسية
... لأي دولة

1

أسلوب التنمية المتبع في
الدولة

و الله ولي التوفيق