

## جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة

شعيب ضيف

أستاذ بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

جامعة سكيكدة



### ملخص:

يعتبر تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة من أهم التقسيمات في علم المالية، ونظرا للعلاقة الوثيقة بين نوعية الضرائب وعملية التحصيل الضريبي التي تعتبر الهدف الرئيسي من فرض الضريبة، فإن تبيان مدى أهمية هذا التقسيم يشكل مرحلة هامة للوقوف على أسس التحصيل الضريبي. وسوف نقتصر في هذا المقال على دراسة النقاط المتعلقة بالمقارنة بين هذين النوعين من الضرائب لمعرفة طبيعة العلاقة بينهما، لنفهم بعدها جدوى هذا التقسيم.

### Résumé:

La division des impôts en impôts directs et indirects est considérée comme l'une des divisions les plus importantes dans les finances. Et vu la relation solide entre le type d'impôts et le recouvrement fiscal considéré comme le but principal de l'exigence de l'impôt.

On va se contenter, dans cet article, d'étudier les points relatifs à la comparaison entre ces deux types d'impôts pour connaître la nature de la relation entre eux, puis comprendre l'utilité de cette division.

## مقدمة:

تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيم تقليدي يرجع عهده إلى مدرسة الطبيعيين<sup>1</sup>، وقد تأثر الفكر المالي الكلاسيكي - طوال عصور - على اعتماد هذا التقسيم، وهو ما نعثر عليه في الغالبية العظمى من المصنفات التي خصصت للمالية العامة وللتشريع الضريبي<sup>2</sup>.

ولمعرفة مدى جدوى هذا التقسيم سوف نتطرق في البداية لأهمية التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب لنعالج بعدها معايير التفرقة بينهما، محاولين في الأخير المفاضلة بينهما مع استنتاج ما أمكن من علاقة بين ذلك وبين عملية التحصيل الضريبي الخاصة بكل منهما.

## 1- أهمية التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة من أهم التقسيمات على الإطلاق، بل ومن أهم المسائل التي تدرس وتناقش في علم المالية العامة، حيث يكتسي أهمية بالغة نظرا للنتائج المترتبة عليه، من أهمها عدالة الضريبة وتوزيع عبئها على المواطنين (المكلفين).

كما يفيد هذا التقسيم - من الناحية القانونية - في تحديد القضاء المختص في حال حدوث نزاعات ضريبية، حيث نجد أن بعض الدول مثل فرنسا تعهد بمنازعات الضرائب المباشرة إلى القضاء الإداري، في حين يختص القضاء العادي في منازعات الضرائب غير المباشرة.

والملاحظ هنا أن المشرع الجزائري قد حسم موقفه من هذا التقسيم لا سيما فيما يخص القضاء المختص في النزاعات الضريبية، وذلك عندما جعل هذه الأخيرة من اختصاص القضاء الإداري تطبيقا للمادة 800 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا إعمالا للمعيار العضوي الذي اعتمده<sup>3</sup>.

كذلك يمثل هذا التقسيم أهمية من حيث تحديد الآثار الاقتصادية الناجمة عن فرض الضرائب، حيث تختلف تلك الآثار بحسب ما إذا كانت الضريبة مباشرة أم غير مباشرة، لذلك يساعد هذا التقسيم على معرفة من يقع عليه عبء الضريبة وكيف يتم انتقالها من فرد إلى آخر<sup>4</sup>.

ونجد أن الفقيه " ليون دوجي Léon DUGUIT " يعتبر أن التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة مفيد جدا في مسألة التحصيل. فهذا التمييز - حسبه - هو الذي يمكننا من معرفة متى ينشأ دين الضريبة.

إذ ينشأ دين الضريبة بمجرد إعداد وإمضاء جدول التحصيل من طرف السلطة المختصة. وهنا، وإن كنا نقر بأن السبب الفاعل لهذا الدين هو قانون الضريبة، فإن العمل أو التصرف الذي يتحكم - بكل تأكيد - في نشأة الدين هو إعداد جدول التحصيل، وبالتالي نلاحظ أن ما ينشئ الدين هو تصرف أو عمل إداري.

على العكس من ذلك، ينشأ دين الضريبة غير المباشرة في اللحظة التي يباشر فيها المكلف التصرف الذي يتحكم في تطبيق القانون الضريبي. وهنا يبقى القانون الضريبي دوما السبب الفاعل، لكن التصرف الذي يتحكم في نشأة الدين لم يصدر من عون عمومي عكس ما هو في الضريبة المباشرة. وبالتالي نتكلم عن تصرف صادر من المكلف نفسه وليس عن تصرف أو عمل إداري. وقد يأخذ هذا التصرف أشكالا مختلفة مثل الاستهلاك، النقل .. إلخ.

ويؤكد الفقيه " دوجي " أن الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة يمكن أساسا في التصرف الذي ينشأ جراءه دين الدولة. هذا الفرق الذي يؤدي إلى نتيجة مهمة متعلقة بالاختصاص القضائي في الدول التي تفصل بين النزاعات الإدارية والقضائية كما هو الحال في فرنسا.

فكل المشاكل التي تثار بخصوص الضرائب المباشرة ترفع أمام المحاكم الإدارية، ذلك أن التصرف الإداري للعون العمومي المختص الذي يمضي جدول التحصيل، هو الذي أنشأ دين الضريبة. في حين يختص القضاء العادي في النظر في منازعات الضرائب غير المباشرة لأن التصرف المنشئ للدين تصرف صادر عن إرادة المكلف.

وهكذا، يتضح أن الاعتقاد السائد بأن هذا التمييز المرتكز على أساس الاختصاص القضائي غير منطقي ومصطنع، لم يكن دقيقا، بل إن هذا التمييز منطقي ومنسجم تماما مع مبدأ الفصل في الاختصاص القضائي<sup>5</sup>.

كما تتأكد أهمية هذا التقسيم من خلال ما قامت به عصبة الأمم التي عدلت عنه في مؤلفها عن المالية العامة سنوات 1928 - 1938 التي كانت قسمت فيه الضرائب إلى ثلاثة أقسام هي : الضرائب على الدخل والثروة، الضرائب على الإنتاج والاستعمال، الضرائب على الأرباح الصافية للاحتكارات المالية، ثم ما لبثت أن عادت إلى استعماله مرة أخرى عندما أقرت مصطلحي: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة<sup>6</sup>.

## 2- معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيم رائج ومشهور، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق<sup>7</sup>. إلا أن الغموض قد أحاط بهذا التقسيم نتيجة الخلط الذي قام عند الكثيرين بين القواعد القانونية والإدارية التي تحكم هذا التقسيم من ناحية، وبين الاعتبارات المالية والاقتصادية التي تحيط به من ناحية أخرى. وقد ترتب على ذلك عدم الاتفاق بين كتاب المالية العامة على معيار معين للتفرقة بين هذين النوعين من الضرائب<sup>8</sup>. وقد اقترح الفقه عدة معايير حيث نجد المعيار القانوني، المعيار الاقتصادي ومعياري نوعية الوعاء الضريبي<sup>9</sup>.

### 2-1- المعيار القانوني:

يطلق على هذا المعيار أيضا المعيار الإداري أو معيار طريقة التحصيل، ومع ذلك فالمعنى واحد، ويرى بعض العلماء أن المعيار الواجب الاتباع - في سبيل التفرقة بين نوعي الضرائب - هو ذلك المتعلق بالجهة التي تقوم بتحصيل الضريبة وبطريقة تحصيلها.

ووفقا لهذا المعيار تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها وفق جداول اسمية تحتوي على أسماء المكلفين بالضريبة، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا تمت جبايتها دون الاستناد إلى هذه الجداول. أي أن الإدارة الضريبية لا تستطيع أن تتعرف على أشخاص المكلفين بها، وإنما تقوم بتحصيلها بمناسبة بعض الوقائع أو التصرفات كالبيع أو الشراء<sup>10</sup>.

والملاحظ أن هذا المعيار يكتسي أهمية كبرى، ذلك أنه يساعد على تحديد الجهة القضائية المختصة في النزاعات الضريبية، حيث يختص القضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة نظرا لوجود علاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بينما يختص القضاء العادي في الفصل في منازعات الضرائب غير المباشرة نظرا لانتفاء هذه العلاقة.

واستنادا إلى هذا المعيار، فإن الضريبة يمكن أن تتحول من مباشرة إلى غير مباشرة والعكس صحيح وفقا لاختلاف تحصيل الضريبة. وبناء على ذلك فإن ضريبة الأجور والمرتببات التي يتم حجزها من المنبع لا تستلزم إصدار كشف اسمي للمكلف، ومن ثم

فإن هذه الضريبة تعد - وفقا لهذا المعيار - ضريبة غير مباشرة. والأمر كذلك بالنسبة للضريبة على إيرادات الأسهم والسندات والتي تحجز أيضا من المنبع فإنها تعد من الضرائب غير المباشرة!

وبالإضافة إلى ما سبق فهناك الضرائب التي تفرض على بعض السلع ويحتاج تحصيلها إلى إصدار كشف اسمي يوضح اسم المكلّف ومبلغ الضريبة. واستنادا إلى هذا المعيار فإنها تعد ضرائب غير مباشرة، وهذا يتناقض تماما مع ما هو متفق عليه بين الكتاب على أن الضرائب على السلع والخدمات هي من قبيل الضرائب غير المباشرة، أما الضرائب على الدخل والثروة فإنها من قبيل الضرائب المباشرة<sup>11</sup>.

وهكذا فقد اعتبر الكثير من العلماء أن هذا المعيار خاطئ ومعيب، فهو خاطئ لأن الكثير من الضرائب التي يسلم الجميع بأنها ضريبة مباشرة تصبح - وفقا لهذا المعيار - من الضرائب غير المباشرة، والعكس بالعكس. وهو معيب لأنه يؤدي إلى تغيير نوع الضريبة كلما تغيرت طريقة تحصيلها لسبب ما. فهل إذا عدل المشرع مثلا نظام تحصيل ضريبة ما، سوف يعقبه تعديل في نوع هذه الضريبة وفقا لما يقترحه هذا المعيار!؟

فقد عدل المشرع المصري بالقانون رقم 78 لسنة 1973 نظام تحصيل الضريبة من بعض المكلّفين بضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن غير التجارية متجها إلى الاعتماد بصورة أكبر على طريقة الحجز من المنبع، ومع هذا فلم يؤدّ التعديل المذكور إلى تغيير تصنيف هذه الضرائب من مباشرة إلى غير مباشرة<sup>12</sup>.

وعلى ضوء هذه الانتقادات، يتضح أن المعيار الإداري المستند على التنظيم المالي الخاص بدولة دون أخرى لا يصلح مقياسا علميا لأجل التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة<sup>13</sup>. وهو الأمر الذي أدى إلى العزوف عن هذا المعيار والتوجه نحو اعتماد معايير أخرى.

## 2-2- المعيار الاقتصادي:

أوجد العلماء هذا المعيار أو كما يسميه البعض معيار نقل العبء الضريبي أو معيار الراجعة الضريبية، للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

حيث تكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبئها من قام بدفعها للدولة، وغير مباشرة إذا تمكن من نقل عبئها إلى شخص آخر<sup>14</sup>، وقد كان "آدم سميث" وبعض الاقتصاديين الكلاسيك يرون أنه يمكن الاعتماد على معيار نقل العبء أو ظاهرة استقرار الضريبة للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي لا يستطيع المكلّف نقل عبئها، وبالتالي فإن المكلّف القانوني للضريبة هو نفسه المكلّف الفعلي. أما الضريبة غير المباشرة فهي تلك التي يستطيع المكلّف القانوني أن ينقل جزءا من عبئها على الأقل إما إلى الأمام أو الخلف، وبالتالي فالمكلّف الفعلي لا يكون هو المكلّف القانوني، حيث قد تستقر الضريبة في النهاية على أفراد آخرين غير المكلّف القانوني<sup>15</sup>.

ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتبّات، حيث يتحملها المكلّف بها ولا يستطيع تحصيلها للغير، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد أي المكلّف بدفعها أن ينقلها أو يحملها شخصًا ثالثًا هو مشتري السلعة المستوردة أو مستهلكها، وبسبب ذلك قيل بأن هناك وسيطا في الضرائب غير المباشرة بين الإدارة الضريبية ومتحمل الضريبة، وهو المكلّف الذي يستحصل مبلغها من الشخص الثالث بعد أن يكون قد دفعها للإدارة الضريبية. أما في الضرائب المباشرة فليس هناك وسيط حيث أن المكلّف بها هو نفسه الذي يتحملها.

ويذهب بعض علماء المالية العامة أن لمعيار "راجعة الضريبة" معنيان<sup>16</sup>:

- الراجعة الفعلية، حيث تكون الضريبة مباشرة أو غير مباشرة بحسب ما إذا التزم المكلف بعبئها نهائيا أو نقل عبئها إلى غيره.
- الراجعة القانونية، وهي التي تفهم من النصوص القانونية، وتعكس نية المشرع فيما إذا كان هدفه عدم نقل عبء الضريبة من المكلف بها إلى غيره فتكون الضريبة مباشرة، أو إذا كان هدفه نقل عبئها من المكلف بها إلى غيره، فتكون عندئذ ضريبة غير مباشرة.

والواقع أن هذا المعيار الاقتصادي قد تعرض للنقد بالرغم من انتشاره، ذلك أن نقل عبء الضريبة لا يتوقف فقط على طبيعة الضريبة المستحقة، وإنما على عوامل أخرى كاستخدامات السلعة المفروضة عليها الضريبة، وكذا الظروف الاقتصادية... إلخ.

فالضريبة الجمركية والتي هي ضريبة غير مباشرة بالاتفاق، قد تصبح ضريبة مباشرة في حال عدم نقل عبئها للغير وتحمل المكلف عبئها بشكل نهائي كما لو قام المستورد باستهلاك ما استورده.

كما أن التاجر قد يتمكن من نقل عبء الضريبة على الأرباح (وهي ضريبة مباشرة) إلى عماله أو عملائه سواء عن طريق خفض الأجور، أو رفع أسعار مبيعاته، فهل تتحول إلى ضريبة غير مباشرة بمجرد تمكن هذا التاجر من نقل عبء الضريبة؟! وما هي طبيعة الضريبة إن تمكن المنتج أو البائع من نقلها جزئيا، فهل تعتبر ضريبة مباشرة وغير مباشرة في نفس الوقت<sup>17</sup>؟!

وهكذا فإننا نلاحظ أن المعيار الاقتصادي ليس معيارا دقيقا ومنضبطا، فعلى أساسه نجد أن الضريبة المباشرة قد تتحول إلى ضريبة غير مباشرة والعكس، وهو أمر غير منطقي، كما أن ذلك يجعلنا نطعن في جدوى هذا المعيار في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة!

## 2-3- المعيار الفني:

هذا المعيار هو الآخر، نجده بتسميات مختلفة مثل: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة، معيار طريقة الوصول إلى الوعاء. ويعتبر هذا المعيار أكثر المعايير وضوحا وشمولا وأقربها إلى الدقة العلمية، ذلك أنه يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حسب طريقة الوصول إلى وعاء الضريبة، ووعاء الضريبة ما هو إلا مال الفرد في النهاية<sup>18</sup>.

وللوصول إلى هذا المال هناك طريقتان: فإما أن نعلم مباشرة إلى المال فنقدره ونربط الضريبة على هذه الثروة، أو نقدر الدخل الذي يدره هذا المال لصاحبه ونربط الضريبة على هذا الدخل، فهذه هي الضرائب المباشرة. وإما أن نتلمس - بطريقة غير مباشرة - قيمة هذه الثروة أو هذا الدخل من بعض الأفعال التي يقوم بها الفرد فنعتبر قيام الفرد بأفعال معينة انعكاسا لدرجة ثرائه، فالغني ينفق في شراء بعض السلع أكثر مما ينفق الفقير، فنربط الضريبة على فعل الإنفاق، وكلما ازداد ثراء الشخص كلما ازداد عدد وحجم صفقات البيع والشراء التي يعقدها فتفرض ضريبة (التداول) على عقد هذه الصفقات وهكذا..، وهذه هي الضرائب غير المباشرة<sup>19</sup>.

وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار باعتباره يقوم على أساس مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، إلا أنه قد تعرض للنقد لأنه ليس محكما بدرجة كافية، ولا يمكن بالتالي الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب<sup>20</sup>.

فقد يثور الخلاف مثلا حول ضريبة التركات، فهل تعتبر ضريبة مباشرة منصبة على الثروة أم ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض بمناسبة واقعة عرضية هي الوفاة وانتقال المال إلى الورثة؟!

حيث يصعب - في الحقيقة - الاستناد على ثبات ودوام المادة كمعيار للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إذ أن توافر المادة التي تفرض عليها الضريبة لا يؤدي - في حد ذاته كقاعدة عامة - إلى آثار ضريبية، ولا يتولد دين الضريبة لصالح

الخزينة العمومية إلا إذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة، والتي قد تكون بوجه عام عملا ماديا أو مركزا أو عملا قانونيا. فالواقعة المنشئة لضريبة الدخل قد تكون تحقق الدخل خلال فترة معينة أو وضعه تحت تصرف المكلف.

وفي حالة الضريبة العقارية هي مركز الشخص كمالك في تاريخ محدد، وفي حالة الضرائب على الإنتاج والتداول فقد تكون الواقعة هي التسليم أو دفع الثمن، وكثيرا ما تصعب التفرقة بين العمل المادي والمركز المنشئ للضريبة، فالمركز يتحدد بإتمام وقائع معينة. وعليه، فإن الضريبة على رقم الأعمال التي تفرض على تداول السلع تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كان استحقاقها مترتبا على واقعة تسليم السلعة أو بيعها، وتعد ضريبة مباشرة إذا كانت الواقعة المنشئة لاستحقاقها هي ممارسة البيع بطريقة معتادة<sup>21</sup>.

والحقيقة أن هناك من يعتقد أن هذا المعيار يعتبر الأحسن والأدق، فهو لا يتضارب - في مطلق الأحوال - مع المعيارين السابقين الذين يقول بهما علماء المالية العامة، وإنما يتكامل معهما ويفوقهما دقة ووضوحا<sup>22</sup>.

وعموما يمكن أن نقول - بعد استعراض معايير التفرقة الثلاث - أنه بالرغم من مناداة بعض الكتاب إلى الاستغناء عن هذا التقسيم، فإن غالبية الكتاب يذهبون إلى أن الاستغناء عن هذا التقسيم قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية بسبب استقرار استعمال مصطلحي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في التشريع والفقهاء والمحاسبة الوطنية، بحيث يرتبطان بمعنى معين في ذهن القارئ رغم عدم دقة الفصل بينهما.

ويضيفون إلى ذلك - دفاعا عن هذا التقسيم - أن أهميته تظهر بوجه خاص بسبب اختلاف الآثار الاقتصادية لكل من هذين النوعين من الضرائب، مما يبرر الاحتفاظ به، أو على الأقل بما استقر عليه العمل من تسميات<sup>23</sup>.

وعلى أي حال فقد جرت العادة على استخدام مصطلح الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل أو رأس المال، ومصطلح الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل أو رأس المال كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك أو التداول.

### 3- المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

غني عن البيان أن كلا من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لتتبع عناصر الثروة من دخل ورأس مال، ولا يمكن القول بأن إحداهما تفوق الأخرى في درجة الأهمية<sup>24</sup>.

إلا أن تغليب الاعتماد على هذه دون الأخرى يتوقف على درجة تقدم الدولة وظروفها الاقتصادية والسياسية، إضافة إلى المزايا التي يتيحها الاعتماد على كل من هذين النوعين، فلكل نوع مزاياه وعيوبه.

ويمكن القول إجمالا أن ما يعتبر مزايا لنوع قد يعتبر عيوباً في النوع الآخر. وحتى نخلص إلى المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، لا بد أن نستعرض مزايا وعيوب كل منهما. وهو ما سنبينه وفق مجموعة من النقاط.

#### 3-1- من حيث مدى ثبات الحصيلة:

تتميز الضرائب المباشرة بثبات حصيلتها نسبيا نظرا إلى أنها تفرض على الشروات والدخول التي تتصف باستمرار نسبي كالملكية وأرباح الأسهم وفوائد السندات والأجور، وذلك بعكس الضرائب غير المباشرة التي تفرض على أفعال وتصرفات متقطعة قد يقوم بها الأفراد وقد لا يقومون بها، مما يترتب عليه عدم تمتع حصيلتها بالثبات النسبي الذي تتمتع به حصيلة الضرائب المباشرة. ولذلك فإن التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة أسهل وأدق منه بالنسبة للضرائب غير المباشرة<sup>25</sup>.

ضف إلى ذلك أن تحصيل الضرائب المباشرة يتطلب وقتا أطول إذ تحصل سنويا، في حين تحصل الضرائب غير المباشرة بناء على وقائع وتصرفات تحدث كل يوم.

وبالرغم مما قيل عن الثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة، فإن حصيلة بعض هذه الضرائب أقل تمتعا بالثبات من بعضها الآخر، فحصيلة الأرباح التجارية والصناعية تتأثر ارتفاعا وانخفاضاً بالظروف الاقتصادية للدولة.

### 3-2- من حيث مرونة الحصيلة:

ويقصد بمرونة الحصيلة مدى إمكان زيادة الحصيلة إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية في ظروف معينة<sup>26</sup>. إذ تتميز الضرائب المباشرة بإمكان زيادة حصيلتها، فيكفي أن ترفع الدولة أسعار هذه الضرائب إن أرادت الحصول على أموال إضافية. ولعل ما يساعد على هذا هو كون هذه الضرائب تفرض على عناصر يصعب إخفاؤها تحرياً من دفع الضريبة. كما تتمتع الضرائب غير المباشرة بهذه الميزة أيضاً، حيث يمكن الرفع من حصيلة هذه الضرائب كلما قمن برفع أسعار السلع التي تفرض عليها الضرائب بمناسبة الاستهلاك.

وواقع الأمر أن كلا من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تتكاملان مع بعضهما البعض، فعندما تقل حصيلة إحداها تزيد حصيلة الأخرى والعكس صحيح.

### 3-3- من حيث تحقيق العدالة:

تعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملاءمة وتحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة، ذلك أنها تفرض على الدخل أو رأس المال، وهي عناصر واضحة الدلالة على المقدرة التكاليفية للمكلف، وبالتالي بالإمكان مراعاة الظروف الشخصية للمكلف كقدر دخله ومركزه الاجتماعي وأعبائه العائلية والديون التي على ذمته. ومن ثم تقرير إعفاءات تتماشى مع هذه الاعتبارات الشخصية. ومع ذلك، فإنه يلاحظ أن الضرائب المباشرة قد لا تحقق العدالة إذا لم يأخذ المشرع بالاعتبارات الشخصية للمكلف. بينما في الضرائب غير المباشرة فلا يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، ذلك أنه شخص غير معروف لدى الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن فرضها على الجميع دون تمييز سوف يمثل عبئاً إضافياً على فئة المكلفين لا سيما أصحاب الدخل المحدود، كما يلاحظ أنه من الممكن مراعاة العدالة بالنسبة إلى الضرائب غير المباشرة إذا أعفيت منها السلع والخدمات الضرورية واقتصرت على السلع الكمالية. إلا أن هذا لا يحدث من الناحية العملية، ذلك أن الاعتبارات المالية غالباً ما تدعو إلى فرض الضرائب على السلع والخدمات الضرورية لضمان وفرة الحصيلة. ولهذا يطلق على الضرائب غير المباشرة بأنها ضرائب غير ديمقراطية وغير عادلة<sup>27</sup>.

### 3-4- من حيث الاقتصاد في نفقات التحصيل:

تتميز الضرائب المباشرة بقلة نفقات تحصيلها نسبياً، ذلك أنها تفرض على عناصر ظاهرة معروفة لدى الإدارة الضريبية أو تسهل معرفتها كالعقارات وأنواع الدخل المختلفة<sup>28</sup>. ومن ثم فلا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لتقديرها، كما لا تحتاج إلى إجراءات متعددة ومعقدة لحصرها وتصنيفها وتحصيلها.

واستثناء من ذلك، ففي بعض الظروف قد تزداد نفقات تحصيل الضرائب المباشرة كما في الضريبة على الدخل في الدول الصناعية المتقدمة، إذ تتطلب موظفين أكفاء قادرين على تطبيق النظم المعقدة المتقدمة كنظام التصاعد<sup>29</sup>، أو إذا رأت الإدارة الضريبية ضرورة بحث حالة كل مكلف على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكام منع التهرب الضريبي<sup>30</sup>. أما الضرائب غير المباشرة، فتنحتاج إلى نفقات كثيرة نظراً لما تستلزمه من موظفين يراقبون الوقائع والتصرفات التي تفرض على أساسها الضريبة ويعملون على مكافحة التهرب الضريبي.

**3-5- من حيث الملاءمة:**

تعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملاءمة من الضرائب غير المباشرة، وتبرير ذلك أن إدارة الضرائب تحوز كشوفاً بأسماء المكلفين بها، أي أنهم معروفون لديها. مما يمكنها من معرفة ظروف كل منهم وتقدير مدى حاجته إلى تقسيط الضريبة أو تأجيل دفعها أو تيسير شروط الدفع. وهكذا نجد أن الضرائب المباشرة تستخدم كأداة في يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بغية تخفيف حدة التفاوت بين الدخل، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فمحصن المكلف يكون مجهولاً لدى إدارة الضرائب، ومن ثم لا يمكن تحقيق شيء من الملاءمة بالنسبة لهم.

**3-6- من حيث الوعي الضريبي:**

تتميز الضرائب المباشرة بأنها تشعر المكلفين بها بواجباتهم الضريبية، ويرجع ذلك إلى أن المكلف يدفع الضريبة يشعر بأنه يساهم في تمويل النفقات العمومية، وله الحق كمساهم أن يراقب حسن إدارة هذه الأموال. وفي ذلك إظهار لرابطة التبعية بين الفرد والمجتمع المتجلية بالمواطنة والشعور بالواجب والتضامن الاجتماعي. غير أن هذه الميزة عرضة للتأرجح بين الإيجابية إذا كنا أمام دولة مسؤولة ومواطنين واعين، والسلبية عند افتقاد الثقة بين المواطن والدولة وهو ما يدفعه للتهرب من الضريبة. أما الضرائب غير المباشرة، فلكونها تفرض على الإنفاق فإن المكلف لا يشعر بها لأنها تدفع أساساً بواسطة المنتجين والمستوردين، ثم يقومون بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة، والذي يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة<sup>31</sup>. ويتكرر هذا الدفع كلما تكرر استهلاكه لهذه السلعة أو الخدمة. لذلك تترتب على الضرائب غير المباشرة نتائج عكسية تماماً لتلك التي تترتب على الضرائب المباشرة فيما يتعلق بإشعار الأفراد بواجبهم الضريبي، مع ملاحظة أن الضرائب المباشرة التي تجب بطريق الحجز من المنبع تعتبر كالضرائب غير المباشرة في هذا الخصوص كما هو ظاهر<sup>32</sup>.

**3-7- من حيث تأخر ورود الحصيلة:**

يتطلب تحصيل الضرائب المباشرة إلى الخزينة العمومية وقتاً طويلاً، ذلك أنها تفرض عادة بشكل سنوي. على العكس من ذلك، تحصل الضرائب غير المباشرة منذ بداية السنة تبعاً لوقائع وتصرفات متقطعة تحدث كل يوم.

**3-8- من حيث النظام الاقتصادي:**

تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة، ولا تناسب كثيراً البنيان الاقتصادي للدول النامية، فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي في هذه الأخيرة من جهة، وعدم إمساك دفاتر منتظمة من جهة أخرى يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات منتظمة وثابتة لتغطية التزايد في النفقات العامة. بالإضافة إلى أن ضعف الدخل في هذه الدول يجعل الإعفاءات التي تمنح للدخول المحدودة كبيرة، ومن ثم تنخفض الضرائب المباشرة فيها. وإذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر تناسبا مع الدول النامية، فإنها - في واقع الأمر - تفرض على السلع الضرورية لضمان زيادة الحصيلة الضريبية. وإذا كان هذا يؤدي إلى زيادة الحصيلة، فإنه يمثل عبئاً إضافياً على المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخل المحدود أكثر من أصحاب الدخل المرتفعة. وبالتالي فهي لا تحقق قاعدة العدالة المنشودة منها<sup>33</sup>.

**3-9- من حيث مضايقة حركة الإنتاج والتداول:**

تتطلب الضرائب غير المباشرة وجود رقابة دقيقة على المنتجين الذين تحصل منهم ضرائب الإنتاج، وذلك للتأكد من التصريح بحجم الإنتاج الفعلي، كما تتطلب وجود رقابة على عمليات تداول السلع، وهو ما يؤدي إلى عرقلة حركة إنتاج هذه السلع وتداولها.



أما الضرائب غير المباشرة، فلا تتسبب في هذا القدر من المضايقة لحركة النشاط الاقتصادي فيما يتعلق بالإنتاج والتداول.<sup>34</sup>

### 3-10 - من حيث الوعي الضريبي:

قد تستخدم الضرائب المباشرة لتحقيق أغراض غير مالية، كأن تكون أغراضا اقتصادية أو اجتماعية متعددة، مثل تقليل الفوارق بين مستويات الدخل، وتشجيع بعض فروع الإنتاج... إلخ.

كما يمكن استخدام الضرائب غير المباشرة لتحقيق أغراض اجتماعية متنوعة كالحد من استهلاك بعض السلع الضارة كالمواد الكحولية..، ولطالما استخدمت الضرائب الجمركية - منذ زمن بعيد - لحماية الاقتصاد الوطني. إلا أن مجال استخدام الضرائب المباشرة لتحقيق أغراض غير مالية أوسع بصفة عامة من مجال استخدام الضرائب غير المباشرة.<sup>35</sup>

واستنادا إلى ما سبق، فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الآخر، بل لكل منهما عيوبه ومزاياه، ومن ثم فإن الجمع بينهما أفضل للسبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة تزايد النفقات العامة.<sup>36</sup>

وهكذا فإن كلا من النوعين يكمل الآخر، ويحققان - بوجودهما معا - نظاما ضريبيا أفضل من نظام يعتمد على أحدهما فقط، إذ أن مزايا الضرائب المباشرة تصحح عيوب الضرائب غير المباشرة والعكس صحيح.

فالضرائب المباشرة التي تصيب الأغنياء أكثر من الفقراء تمكن من تصحيح عبء الضرائب غير المباشرة التي تحمل الفقراء عبئا أشد من الذي يتحمله الأغنياء. والضرائب غير المباشرة تجعل ذوي الدخل المحدود يساهمون في تحمل الأعباء العامة مصححة بذلك ما يترتب على الضرائب المباشرة من إعفائهم من كل مساهمة في تحمل الأعباء العامة.<sup>37</sup>

علما أن تحصيل الضرائب غير المباشرة منذ بداية السنة المالية، سوف يمكن من تحمل عبء الضرائب المباشرة التي يتأخر تحصيلها عن بداية السنة المالية.

وما هو جدير بالذكر في الأخير أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة ليس واحدا، فلكل ضريبة تأثيرها الخاص وفقا لظروف فرضها.<sup>38</sup>

ولذلك فإن على النظام الضريبي أن يأخذ بالنوعين معا، غير أن هذا الأخذ لا يعني التوزيع المتساوي، أو بنسبة محددة بين النوعين، لأن ذلك رهن العديد من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ودعما لهذا المعنى فإنه لا ينبغي إهمال أحد النوعين، فالمبالغة في فرض الضرائب غير المباشرة تعني قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون، بينما تعني المبالغة في فرض الضرائب المباشرة مصادرة جزء من الثروات الكبيرة والمتوسطة، أي قهر الذين يملكون لصالح الذين لا يملكون.<sup>39</sup>

هوامش وإحالات:

- 1 عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص 87.
- 2 فوزي عطوي، المالية العامة : النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 75.
- 3 محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلا ، المالية العامة ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2003 . ص 76.
- 4 عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 144.
- 5 *Léon DUGUIT, Traité de Droit constitutionnel, Tome troisième , Deuxième édition , Ancienne Librairie Fontemoing & Cie Editeurs , Paris , 1923 , pp 382-385.*
- 6 عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1976 ، ص 204 .
- 7 سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ص 140.
- 8 المرجع نفسه، ص 140.
- 9 عادل العلي، مرجع سابق، ص 144.
- 10 منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991، ص 126.
- 11 سعيد عبد العزيز عثمان: المالية العامة : مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 144.
- 12 عبد الكريم صادق بركات و حامد دراز، النظم الضريبية، الجزء الأول، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974، ص ص 191-202.
- 13 فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 79.
- 14 باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، 1998، ص 129.
- 15 سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص 145.
- 16 المرجع نفسه، ص 145.
- 17 عادل العلي، مرجع سابق، ص 146.
- 18 محمد عبد الله العربي، موارد الدولة، جامعة فؤاد الأول، القاهرة، 1949، ص 141.
- 19 حامد عبد المجيد دراز و المرسي السيد حجازي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2004، ص 33.
- 20 منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 130.
- 21 عبد الكريم صادق بركات، مرجع سابق، ص 89.
- 22 فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 81.
- 23 عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص ص 348-349.
- 24 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 144.
- 25 زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 137.
- 26 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 146.
- 27 المرجع نفسه، ص 149.
- 28 زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 138.

- 29 باهر محمد عتلم : المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي ، الطبعة الخامسة ، مكتبة الآداب ، القاهرة ، 1998 ، ص 132.
- 30 أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص 152.
- 31 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 139.
- 32 زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 139.
- 33 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 148.
- 34 زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 139.
- 35 المرجع نفسه، ص 140.
- 36 محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 218.
- 37 زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص ص 140-141 .
- 38 مسعود دراوسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر : 1990-2004، رسالة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر.
- الجزائر، 2005، ص 197.
- 39 رفعت المحجوب : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1975 ، ص ص 240-241.