

المطلب الرابع

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات شيوعا وانتشارا كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية فالدولة تستقطع جزءا من قدرة الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعات مصدره ومعاملته وقد تقوم باستقطاع (l'import direct) الضريبة باسلوب ملائم وتسمى بالضريبة المباشرة جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر أي ان تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع وتصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة وتسمى بالضرائب ولذلك سنبين هنا معايير التمييز بين الضرائب المباشرة (l'impôt indirect) غير المباشرة. وغير المباشرة وانواع كل منها

الفرع الاول

معايير التمييز بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة وجدت عدة معايير للتمييز :بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ابرزها مايلى (distinction)

: اولا :معايير طريقة التحصيل

يتلخص هذا المعيار في اعتبار الضريبة مباشرة اذا كانت تحصل بمقتضى جداول اسمية يدون فيها اسم المكلف ومقدار المادة الخاضعة للضريبة ومبلغ الضريبة الواجب (role) تحصيله ، وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا لم تكن تحصل بهذه الطريقة وانما بمناسبة حدوث

وقائع او تصرفات معينة كأجتياز السلعة المستوردة او المصدرة للدائرة او الحدود الكمركية حيث تفرض عليها الضريبة الكمركية . او قيام الفرد باستهلاك سلعة معينة حيث تفرض ضريبة الاستهلاك

: ثانيا :معيار نقل عبء الضريبة

طبقا لهذا المعيار فان الضريبة تعتبر مباشرة اذا تحمل عبئها من يقوم بدفعها الى الخزانة العامة، وتعتبر غير مباشرة اذا لم يتحمل عينها من يقوم بدفعها بل قام بنقل هذا العبء الى غيره . ففي الضريبة المباشرة يتحد شخص من يقوم بدفع الضريبة ومن يتحمل بعينها ، أي تتوفر فيه صفة المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي، بينما في الضريبة غير المباشرة يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها فيكون المكلف القانوني هو من سجلت الضريبة باسمه او قام بدفعها ثم نقل عينها الى الغير اما المكلف الاقتصادي فهو من يتحمل في النهاية هذا العبء . وهكذا تعتبر ضريبة الدخل ضريبة مباشرة لان من يقوم بدفعها هو ذاته الذي يتحمل عبئها في النهاية فلا يوجد وسيط بين المكلف بتحمل الضريبة وبين الخزينة العامة وعلى العكس تعتبر الضريبة الكمركية غير مباشرة لان المستورد يقوم بدفعها ثم ينقل عبئها على من يشتري السلعة برفع ثمنها بمقدار الضريبة المدفوعة، ومن ثم يختلف شخص من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها في النهاية لوجود وسيط (المستورد) . بين الدولة (الخزانة العامة) وبين الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة (المشتري)

: ثالثا :معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة

تعتبر الضريبة مباشرة طبقا لهذا المعيار اذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار النسبيين ومثالها الضريبة العقارية المفروضة على ايجار العقارات وضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والاجور وغيرها وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية تتميز بعدم الانتظام والثبات ومثالها الضريبة على نقل الملكية والضريبة الكمركية وغيرها

نخلص من كل ما سبق ان هناك معايير متعددة للترقية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ولكن على الرغم من تعدد المعايير فانها جميعها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على احدها فقط لضمان الوصول لنتيجة سلمية ، وعلى أي حال جرت عادة كتاب المالية العامة على

استخدام تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل أو رأس المال واستخدام تعبير الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل أو رأس المال كالضرائب الكمركية وضرائب الاستهلاك .

المطلب الثاني تحديد الدخل الخاضع للضريبة

حدد المشرع مصادر الدخل الخاضع للضريبة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم لسنة ١٩٨٢ في فقرات عدة ويمكن بيانها تفصيلاً وبالتوالي بحسب ما اشارت اليه (١١٣) :
المادة اعلاه

اولا : ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصناعات والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف ويمكن تحديد ابرز مصادر الدخل التي احتوت عليها هذه الفقرة بما يلي : ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية ، الصناعات ، المهن ، التعهدات والالتزامات ، التعويض بسبب عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات ، وهو ما سنضعه على بساط البحث تباعا

: ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية - 1

لم يحدد المشرع الضريبي المقصود بالاعمال التجارية ولكن بالركون الى تفسير الفقه والقضاء والادارة الضريبية فان هذه الاعمال يراد بها كل الاعمال الواردة في المادة (٥) (و المادة ٦) (في القانون التجاري رقم ٣٠) (لسنة ١٩٨٤ حيث ذكرت هذه المواد الاعمال التجارية على سبيل المثال وليس الحصر ومنها البيع والايجار والتأمين ، كما تدخل ضمن دائرة الاعمال التجارية كل ما يقوم به الشخص بقصد المضاربة

وتنبري خصوصية القانون الضريبي في هذا المجال انه لم يشترط الاحتراف او الاعتياد في ممارسة الاعمال التجارية لكي يخضع الربح للضريبة بل هو يخضع لها حتى لو تحقق لمرة واحدة أو بشكل عرضي ، بعكس القانون التجاري الذي اشترط الاحتراف لكي يسبغ

عليها الصفة التجارية

اما عبارة ..) او التي لها صبغة تجارية (فيقصد بها الاعمال الشبيهة بالاعمال التجارية اي الاعمال القريبة للعمل التجاري والتي يقوم بها شخص لا يحمل صفة تاجر ، كقيام شخص لا يحمل الصفة التجارية بشراء سلعة بكميات كبيرة بقصد الاستهلاك الشخصي ثم يبيعها عند انتهاء الحاجة منها او بيع الزائد منها بعد سد حاجته او قيام شخص بتأليف كتاب وطبعه وبيعه لمرة واحدة . اذا اعتبرت لجنة التدقيق (لجنة الاستئناف (ذلك العمل بانه عمل ذو صبغة تجارية .

وغاية المشرع من هذا الوصف هو توسيع نطاق الضريبة الى اقصى حد ممكن بقصد تقليص صور التهرب الضريبي وعدم فسح المجال للمكلف للافلات من الضريبة باي حال من الاحوال . اذ يكفي ان يكون العمل ذو صبغة تجارية ليصبح الربح الناجم عنه خاضع الضريبة

: ٢- الصناع

به ويراد بها الاعمال الحرفية التي يقوم بها الشخص بالاعتماد على قدراته البدنية أو الجسدية بشكل مستقل او بمعية بعض الاشخاص من اقاربة او يستعين ببعض العمال . وقد يستعمل في عمله بعض الآلات المحددة التي تعمل بالقوة المتحركة كالحداد والنجار والسمكري والخياط، وهذا الأمر ينطبق على معظم الحرفيين في المناطق الصناعية . ويقوم الركن الاساسي في الصنائع على العمل في حين تعد المواد الأولية ركناً ثانوياً . وتتميز الصنائع عن الاعمال الصناعية الكبرى في ان الاخيرة تدخل ضمن الاعمال التجارية التي بينها في النقطة الأولى وتحتاج الى رؤوس اموال ضخمة لممارسة نشاطها عكس الصنائع

: ٣- المهن

لم يحدد المشرع الضريبي مفهوم المهن هنا ولكن التعريف العام للمهنة هو ممارسة النشاط الاقتصادي على وجه الاعتياد بقصد التكسب . ولكن هذا التعريف عام وربما يشمل كل الاعمال والمهن التجارية والصناعية وبما ان الكثير من هذه الاعمال قد نص عليها -- المشرع صراحة وبينها سابقاً ضمن الاعمال التجارية والصناعية لذلك نرى ان المهن المقصود بها هنا هي المهن غير التجارية (٤) (و هي الاعمال التي تحتاج الى خبرات وقدرات فنية معينة قد تأتي عن طريق المران والممارسة او عن طريق الدراسة والحصول على شهادات علمية متخصصة كمهنة الطبيب والمحامي والمهندس والرسام والمحاسب .. الخ . واهم خصائص هذه الاعمال انها تضمن صفة الاعتياد والاستقلال في العمل أي يمارس صاحبها نشاطا بدون

الخضوع لشخص آخر معنوي كان ام طبيعي، كما ان العمل بعد العنصر الغالب فيها وهي تستند الى المجهود الذهني والفكري قبل كل شيء ولا تستوي استعمال رأس مال الا بصورة ثانوية وبنطاق ضعيف وبخلاف ذلك تكون هذه الاعمال مهرة واقعة تحت هذا الوصف (المهن غير التجارية) كالطبيب الذي يبني مستشفى مجهزة بالادوات الطبية والآاث يستقبل فيها مرضاه ويجري فيها العمليات الجراحية ويقدم لهم الطعام والسكنى والخدمات الأخرى فان مهنة الطبيب تخرج بهذا الوصف من عداد المهن غير التجارية وتصبح في اطار المهن او الاعمال التجارية

٤-التعهدات او الالتزامات :

لم يحدد المشرع الضريبي مفهوم التعهدات والالتزامات ولكن يمكن الاستعانة باحكام التعهدات او الالتزامات :القانون المدني في تحديد مفهوم الالتزام حيث بينت المادة (٦٩) منه بانه يراد به (رابطة قانونية ما بين شخصين دائن ومدين يطالب بمقتضاها الدائن من المدين بان ينقل حقا عينيا او ان يقوم بعمل أو يمتنع عن عمل (وعليه فان أي دخول تتولد للمكلف من التعهدات والالتزامات تكون محلا للخضوع للضريبة .والسؤال الذي يطرح هنا هل ان دخول او ارباح تلك التعهدات أو الالتزامات مقصورة على تلك التي تنشأ بموجب عقد فقط ام هي منبثقة عن جميع مصادر الالتزام الأخرى ؟ ونرى ان المشرع هنا اطلق الوصف والمعروف ان المطلق .يجري على اطلاقه ومن ثم فان أي ربح يتولد للشخص من التعهدات والالتزامات يمكن ان يكون محلا للخضوع للضريبة ايا كان مصدر الالتزام سواء اكان العقد ام القانون ام الارادة المنفردة ام الكسب الغير مشروع ام الاثراء بلا سبب وان كان احتمالية تحقق الربح لصاحب التعهد أو الالتزام في المصادر الاربعة الاخيرة تكاد تكون مستبعدة أو غير مقصودة .

هـ - التعويض بسبب التعهدات أو الالتزامات :

جعل المشرع الضريبي من بين مصادر الدخل الخاضع للضريبة التعويض الذي يحصل عليه الشخص بسبب عدم الوفاء بالتعهدات او الالتزامات اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت به .. ومثال ذلك الشرط الجزائي المتمثل بالتعويض الذي يستحقه احد اطراف العقد اذا ما اخل الطرف الآخر بالتزامه اذ ان هذا التعويض يكون خاضعا لضريبة الدخل بشرط ان لا يكون مقابل خسارة لحقت من حصل عليه .فلو تعهد (أ) (بنقل بضاعة عائدة الى (ب) الى مكان

معين ، واخل أ (بتعهده فاستحق ب (التعويض عن هذا الاخلال وكان مقداره (١٠٠)
ألف دينار فان هذا التعويض يكون خاضعا للضريبة اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت ب . ب .
بان اتفق هذا الاخير مع شخص ثالث وهو ج (على نقل نفس البضاعة بنفس السعر الذي
. اتفق به مع أ (او بسعر اقل