أما الازدواج غير المقصود فهو الذي يحدث دون أن تتجه نية المشرع إلى إحداثه. كأن يكون سببه اختلاف الأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية المختلفة.

ويكون الازدواج الدولي مقصودا وذلك لتحقيق أغراض اقتصادية معينة، كما لو فرضت دولة على إيراد القيم المنقولة التي يملكها مواطنو الدولة في الخارج في الوقت الذي تفرض فيه الدولة مصدرة هذه القيم الضريبة نفسها.

ثالثا: وسائل منع ومكافحة الازدواج الضريبي:

أ-**منع الازدواج الداخلي:** يكون منع الازدواج الداخلي عن طريق التنسيق بين القواعد التي تتبعها السلطات المالية في فرض الضرائب. كما أنه ينبغي على المشرع في الدولة أن يلجأ إلى وضع قواعد خاصة تمنع تعدد القوانين التي تنظم الضرائب. كذلك فإنه يمكن للدولة أن تحدد الاختصاصات المختلفة لكلا من الحكومة المركزية والسلطات المحلية في فرض الضرائب.

ب-منع الازدواج الدولي: بالنسبة للازدواج الدولي فإنه يمثل صعوبات تختلف عن الازدواج الداخلي وذلك نظرا لعدم وجود سلطات عليا في المجتمع الدولي تستطيع أن تنسق بين الدول المختلفة. ويمكن تحديد وسيلتين لمكافحته تتم إما بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية كما يلي:

1-عقد معاهدات بين الدول: ينص في هذه المعاهدات على الأسس الواجبة الاتباع لمنع الازدواج الضريبي، كالتنصيص مثلا على أن الضرائب على إيرادات القيم المنقولة تفرضها الدولة التي يوجد بها مالك هذه الأموال.

2-يمكن أن تقوم كل دولة من تلقاء نفسها، بتنظيم التشريع الضريبي لها على نحو يمنع الازدواج الضريبي الدولي، وذلك بقصر فرض الضرائب على وجوه النشاط الاقتصادي الذي يتم مباشرة داخل الدولة.

الفرع الخامس: التهرب الضريبي:

أولا تعريف التهرب الضريبي وأسبابه:

أ-تعريف التهرب الضريبي: هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي، من أهمها أن يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيلجأ إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.

ب-أسباب التهرب الضريبي: وهناك عدة أسباب للتهرب الضريبي من بينها:

-شدة وطأة الضرائب فكلما ارتفع سعر الضرائب كلما كان ذلك دافعا للأفراد على التهرب من الضريبة.

-ضعف الوعي الضريبي لدى الأفراد يؤدي إلى عزوفهم عن الوفاء بالضريبة.

-سوء توجيه النفقات العامة في الدولة يخلق شعورا بالضيق والتبرم لدى الأفراد وبالتالي يحاولون التهرب من الضريبة.

-قصور الإدارة الضريبية في مراقبة الممولين المتهربين وعدم فرض العقوبات الكافية يخلق لدى الممولين شعورا باستهانة الضرائب.

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي ووسائل مكافحته:

أ-**أنواع التهرب الضريبي:** ينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين الأول غير مشروع، أما الثاني فهو مشروع.

1-**التهرب غير المشروع:** يتضمن التهرب غير المشروع مخالفة قوانين الضرائب، وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي، كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة. وقد يحدث التهرب غير المشروع عند عن طريق عدم تقدير الإقرارات الضريبية أو عند تقديم إقرارات غير صحيحة أو عند تحصيل الضريبة يقوم المكلف بإخفاء أمواله بحيث يتعذر على الإدارة المالية استيفاء الضريبة المستحقة عليه من تلك الأموال.

2-**التهرب المشروع:** هذا النوع من التهرب لا يتضمن مخالفة القوانين الضريبية ومثالها الحد من استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة أو الانصراف عن ممارسة النشاط الذي يخضع لضريبة مرتفعة إلى نشاط آخر معفى من الضرائب أو يخضع لضريبة أقل.

كما يحدث التهرب المشروع كذلك عند الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون الضريبي.

ب-وسائل مكافحة التهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي إلى نتائج وخيمة سواء على الاقتصاد الوطني أو على الأفراد، ولذلك فإن الدولة تسعى إلى مكافحة التهرب من الضريبة بعدة وسائل أهمها:

1-التنصيص على الجزاءات القانونية على الممول الذي يضمن إقراره الضريبي بيانات تخالف الحقيقة، أو يقدم مستندات مزورة.

2-يخول المشرع موظفي الضرائب الحق في الاطلاع على دفاتير المكلفين وذلك حتى لا يستطيع المكلف إخفاء الوعاء الضريبي.

المطلب الثاني: الرسوم:

يعد الرسم مورد مالي تتحصل عليه الدولة من خلال الخدمات التي تعرضها على الأفراد، و تختلف قيمة الرسم باختلاف نوعية هذه الخدمة المقدمة، فالرسوم القضائية لها قيمة معينة، والرسوم الجمركية أيضا، وهلّم جرا.

ويعد الرسم من أقدم موارد الدولة، وتتميز موارده بالديمومة والانتظام، ومن ثمة تستخدمها الدولة في تمويل نفاقتها العامة وتحقيق منفعة عامة.

وسنتناول تعريف الرسم وخصائصه (الفرع الأول)، ثم تقدير الرسم وفرضه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف الرسم وخصائصه:

أولا تعريف الرسم: الرسم هو " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى أحد هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد، بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل".

ثانيا: خصائص الرسم:

بناء على التعريف السابق يتضح لنا أن للرسم خصائص عامة يتميز بها، وهي:

أ-**الصفة النقدية للرسم:** حيث يتم دفع الرسم في صورة نقدية. ولا يمكن تصور أمر آخر غير الصورة النقدية للتعامل بين الدولة والأفراد، سواء عند الانفاق أم التحصيل. وهذا ماهو مكرس في القوانين واللوائح.

ب-الصفة الجبرية للرسم: يدفع الرسم جبرا من جانب الأفراد الذين يتقدمون لطلب الخدمة. أي أن الخدمة ملازمة للرسم، فمتى تقدم الفرد بطلب هذه الخدمة وجب عليه تقديم مبلغ نقدي محدد يطلق عليه الرسم.

ورغم أن القاعدة في الرسم أن يكون مقابل خدمة، إلا أنه يرد على هذه القاعدة أمرين:

1-أن عنصر الاختيار المتروك للشخص يقتصر على الرغبة في الخدمة من عدمه، فإذا ما اختار الشخص طلب الخدمة فهو مجبر على دفع الرسم، أي أن السلطة العامة لاتتفاوض مع طالب الخدمة، وإنما تحدد الرسم بإرادتها المنفردة.

2-أن الأفراد قد يكونون مجبرين في كثير من الحالات على طلب الخدمة، وبالتالي يختفي عنصر الاختيار في طالب الخدمة. فعلى سبيل المثال حقوق رسوم التسجيل في التعليم في سواء كان في التعليم الابتدائي أم المتوسط أم الثانوي أم الجامعي. أيضا تلك الرسوم التي يدفعها الأفراد عند استخراج البطاقات الشخصية وجوازات السفر، الرسوم على قسائم السيارات، رسوم المرور في الطرقات...إلخ.

ج-صفة النفع: إن طالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق نفع خاص تتعلق به شخصيا، دون أن يشاركه فيه آخرون. وإن كان بالإضافة إلى النفع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع بصفة عامة وعلى الاقتصاد الوطني في مجموعه من خلال تلك المبالغ التي يدفعها الأفراد والتي تكون على شكل إيرادات تتحصل عليها خزينة الدولة لإعادة توزيعها على شكل نفقات على مشاريع الدولة المختلفة والمتعددة يستفيد منها عامة الشعب.

الفرع الثاني: تقدير الرسم وفرضه:

أولا: تقدير الرسم: تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم، وهو من الصعوبة بمكان، حيث تدخل قواعد معينة في تقدير هذا الرسم:

أ-القاعدة الأولى: تستند هذه القاعدة أساسا إلى أن الغرض الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأفراد وليس تحقيق الربح، أي أن الغرض ليس ماليا بحتا، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل للرسم أكثر من نفقة الخدمة. ومبرر هذه القاعدة أنه لايستوجب أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

ب-القاعدة الثانية: أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له. وهذه القاعدة ليست مطلقة، بل تتعلق ببعض الخدمات كالتعليم الجامعي والخدمات الصحية...إلخ. ويرجع ذلك إلى طبيعة هذه الخدمات، التي تمثل بالإضافة للنفع الخاص نفعا عاما يعود على المجتمع ككل، ومن ثم فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين بها(دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل عن طريق فرض الرسوم بأنواعها المختلفة.

ج-القاعدة الثالثة: أن يكون الرسم أكبر من الخدمة المقابلة له، ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع الخدمات، ويكون الغرض منها تحقيق موارد مالية للخزينة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق والشهر العقاري.

خلاصة القول، أنه رغم هذه القواعد على تنوعها، فإن ذلك لاينفي الغرض من تقرير الرسوم هو غرض مالي الهدف منه الحصول على موارد للخزينة العمومية، بالإضافة إلى تنظيم سير المرافق العمومية للدولة.

ثانيا: فرض الرسم: فرض الرسم لا يكون بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية، بل يستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها. ومن ثم فإن موافقة السلطة التشرعية يعد ركنا أساسيا في فرض الرسوم. وإن كان فرضها لا يستلزم قانونا بل يكفي فيه أن يتم بناء على قانون. ويقصد من ذلك أن يصدر قانون يخوّل للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العامة، أما الحكمة من ذلك، هي تعدد أنواع الرسوم وتعدد القواعد المتبعة في تقديرها، ولذلك فإن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولةعلى إجراء هذا التقدير، ومن ثمة تكفي القرارات الإدارية واللوائح لفرض الرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضها.

المبحث الثالث: القروض العامة:

أولا: تعريف القرض العام: يعد القرض العام إيراد غير عاد ويعرف بأنه " استدانة أحد أشخاص القانون العام (الدولة، الولاية، البلدية...) أموالا من الغير مع التعهد بردها إليه بفوائدها.

ثانيا: أنواع القروض العامة:

تنقسم القروض العامة من حيث طريقة الاكتتاب إلى قروض اختيارية وقروض إجبارية، ومن حيث نطاقها إلى قروض داخلية وقروض خارجية، ومن حيث مدتها إلى قروض مؤبدة وقروض مؤقتة.